

# DR. STARK · NIEDEGGEN & KOLLEGEN



DR. STARK · NIEDEGGEN & KOLLEGEN · Breite Straße 147-151 · 50667 Köln

**vorab per Telefax: 069/ 3650626-32**  
Wirtschaftsprüferkammer  
- Landesgeschäftsstelle Frankfurt/Main -  
Sternstraße 8

60318 Frankfurt a. Main

Ihr Zeichen  
LGS-4-858/14926

Unser Aktenzeichen  
2012/10823/10-st

Datum  
07.07.2012

## Rechtsangelegenheit

██████████ . WPK

Sehr geehrte Damen und Herren,

hiermit zeigen wir an, dass wir die rechtlichen Interessen des Herrn ██████████  
██████████ Frankfurt a. Main anwaltlich vertreten  
(Vollmacht anbei).

Wir dürfen Sie zunächst höflich darum bitten in o.g. Angelegenheit zukünftig  
ausschließlich mit uns zu korrespondieren.

In der Sache selbst nehmen wir Bezug auf den Widerspruch unserer Man-  
dantschaft vom 04.05.2012. Da wir auf der Grundlage eine externen  
Fachgutachters zu prüfen haben, ob respektive inwieweit das Wider-  
spruchsverfahren durchgeführt wird, werden wir die Widerspruchsbegrün-  
dung voraussichtlich erst bis zum

**10.08.2012**

einreichen können. Wir bitten bis dahin von dem Erlass eines Wider-  
spruchsbescheides abzusehen und verbleiben mit der Bitte um eine kurze  
Bestätigung

mit freundlichen Grüßen

Dr. Stark  
Rechtsanwalt

## RECHTSANWÄLTE IN BÜROGEMEINSCHAFT

**Dr. Ralf Stark**  
Rechtsanwalt  
Fachanwalt für Miet- und  
Wohnungseigentumsrecht

**Bernd Niedeggen**  
Rechtsanwalt  
Fachanwalt für Verwaltungsrecht

**Claudia Koyka**  
Rechtsanwältin  
Fachanwältin für Arbeitsrecht  
Fachanwältin für Familienrecht

**Andrea Bauer**  
Rechtsanwältin

**Matthias Radu**  
Rechtsanwalt

**Claudia Schmidt**  
Rechtsanwältin

**Percy Glaubitz**  
Rechtsanwalt

**Michael Schiffer**  
Rechtsanwalt

KEINE GEMEINSAME  
MANDATSÜBERNAHME

## Kontakt

Breite Straße 147-151  
50667 Köln  
Telefon 0221-27 24 70  
Telefax 0221-27 24 777  
Email kanzlei@drstark.de  
Internet www.drstark.de

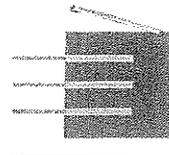
Gerichtsfach  
Landgericht Köln K 1834

Bankverbindung  
Sparkasse KölnBonn  
Kto. 721 39 52  
BLZ 370 501 98

IN KOOPERATION MIT

Sochiera & Nelles Steuerberatungsgesellschaft mbH, Köln  
Schulz & Kaupert Rechtsanwälte, Leipzig

# DR. STARK · NIEDEGGEN & KOLLEGEN



DR. STARK · NIEDEGGEN & KOLLEGEN · Breite Straße 147-151 · 50667 Köln

Wirtschaftsprüferkammer  
- Landesgeschäftsstelle Frankfurt/Main -  
Sternstraße 8

60318 Frankfurt a. Main

**per Einwurf-Einschreiben**

Ihr Zeichen  
LGS-4-858/14926

Unser Aktenzeichen  
2012/10823/10-sch

Datum  
04.08.2012

## Rechtsangelegenheit

Sehr geehrte Damen und Herren,

in der vorbezeichneten Angelegenheit komme ich zurück auf mein Schreiben vom 07.07.2012 und begründe den von meiner Mandantschaft mit Schreiben unter dem 04.05.2012 erhobenen Widerspruch wie folgt:

Der Bescheid, in welchem meiner Mandantschaft das Nichtbestehen der Prüfung beschieden wurde, ist rechtswidrig und verletzt den Widerspruchsführer in seinen Rechten. Denn die Bewertungen der 1. und 2. Aufsichtsarbeit aus dem Gebiet „Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht“ erfolgten rechtsfehlerhaft.

RECHTSANWÄLTE  
IN BÜROGEMEINSCHAFT

**Dr. Ralf Stark**  
Rechtsanwalt  
Fachanwalt für Miet- und  
Wohnungseigentumsrecht

**Bernd Niedeggen**  
Rechtsanwalt  
Fachanwalt für Verwaltungsrecht

**Claudia Koyka**  
Rechtsanwältin  
Fachanwältin für Arbeitsrecht  
Fachanwältin für Familienrecht

**Andrea Bauer**  
Rechtsanwältin

**Matthias Radu**  
Rechtsanwalt

**Claudia Schmidt**  
Rechtsanwältin

**Percy Glaubitz**  
Rechtsanwalt

**Michael Schiffer**  
Rechtsanwalt

KEINE GEMEINSAME  
MANDATSÜBERNAHME

## Kontakt

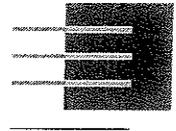
Breite Straße 147-151  
50667 Köln  
Telefon 0221-27 24 70  
Telefax 0221-27 24 777  
Email [kanzlei@drstark.de](mailto:kanzlei@drstark.de)  
Internet [www.drstark.de](http://www.drstark.de)

Gerichtsfach  
Landgericht Köln K 1834

Bankverbindung  
Sparkasse KölnBonn  
Kto. 721 39 52  
BLZ 370 501 98

IN KOOPERATION MIT

Sochiera & Nelles Steuerberatungsgesellschaft mbH, Köln  
Schulz & Kaupert Rechtsanwälte, Leipzig



I.

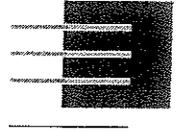
### **Grundlagen der Überprüfbarkeit von Prüfungsentscheidungen**

Das Bundesverfassungsgericht hat mit der sog. Juristen-Entscheidung vom 17.4.1991 (NJW 1991, 2005ff.) einen Schlussstrich unter die bisherige, eher restriktive, Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte zum Prüfungsrecht gezogen und vor allem die verfassungsrechtliche Dimension berufsbezogener Prüfungen neu definiert. Nach ohnehin ständiger Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte, die auch durch die o.g. Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 17.04.1991 (NJW 1991, 2005ff.) nicht in Frage gestellt worden ist, ist den Mitgliedern der Prüfungskommission bei der Beurteilung von Prüfungsleistungen zwar ein nicht überprüfbarer Bewertungsspielraum zuzugestehen, indes entbindet dies nicht von der Verpflichtung auch Prüfungsentscheidungen in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht grundsätzlich vollständig zu überprüfen. Das BVerfG (E 84, 34 + 59; NJW 1991, 1471) hat daher für Prüfungen, die für die berufliche Zukunft des Kandidaten von Bedeutung sind, entschieden, dass der von der bisherigen Rechtsprechung gewährte Beurteilungsspielraum zu weit und der dadurch gerichtlich nicht überprüfbare Bereich mit Art. 12 I, 19 IV GG unvereinbar sei.

Fachwissenschaftliche Richtigkeitsentscheidungen seien vielmehr in vollem Umfang nachprüfbar. Prüfungsspezifische Wertungen, die auf Vergleichsmöglichkeiten der Leistungen des Prüflings mit anderen Bewerbern sowie auf sonstigen Einschätzungen und Erfahrungen des Prüfers beruhen, seien hingegen nur im Hinblick auf die bereits anerkannten Grenzen des Beurteilungsspielraums gerichtlicher Kontrolle unterworfen.

Der einer Prüfungsbehörde zuzugestehende Bewertungsspielraum wird jedoch überschritten, wenn die Prüfungsbehörden Verfahrensfehler begehen, anzuwendendes Recht verkennen, von einem unrichtigen Sachverhalt ausgehen, allgemein gültige Bewertungsmaßstäbe verletzen, sich von sachfremden Erwägungen leiten lassen oder sonst willkürlich handeln (st. Rechtsprechung: BVerwG, Beschluss vom 13.05.2004, Az.: 6 B 25.04; Beschluss vom 17.04.1991, Az.: 1 BvR 419.81; Verwaltungsgericht Köln, Urteil vom 24.11.2003, Az.: 6 K 1115/ 98; Verwaltungsgericht Schwerin, Beschluss vom 17.11.2000, Az.: 7 B 859/00).

Entscheidend ist der dazu vom BVerfG (E 84, 34, 55) entwickelte allgemeine Bewertungsgrundsatz, dass eine vertretbare und mit gewichtigen Argumenten begründete folgerichtige Lösung nicht als falsch bewertet werden dürfe.



Zu den allgemein gültigen aus Art. 12 Abs. 1 GG folgenden Bewertungsgrundsätzen gehört daher des Weiteren, dass zutreffende Antworten und brauchbare Lösungen im Prinzip nicht als falsch bewertet und zum Nichtbestehen führen dürfen. Soweit die Richtigkeit oder Angemessenheit von Lösungen wegen der Eigenart der Prüfungsfrage nicht eindeutig bestimmbar sind, die Beurteilung vielmehr unterschiedlichen Ansichten Raum lässt, gebührt zwar dem Prüfer ein Bewertungsspielraum, andererseits muss dem Prüfling aber auch ein **angemessener Antwortspielraum** zugestanden werden. Eine vertretbare und mit gewichtigen Argumenten folgerichtig begründete Lösung darf daher nicht als falsch gewertet werden (BVerwG, Beschluss vom 13.05.2004, Az.: 6 B 25.04; BVerwG, Urteil vom 21.10.1993, Az.: 6 C 12.92). Die Vertretbarkeit einer Ansicht bejaht das BVerfG, „wenn sie im Fachschrifttum bereits vor der Prüfung veröffentlicht und dem Kandidaten ohne besondere Schwierigkeiten zugänglich gewesen ist“ (BVerfG E 84, 34, 55).

Im Übrigen ist bei der Willkürkontrolle davon auszugehen, dass eine willkürliche Fehleinschätzung der Prüfungsleistung schon dann anzunehmen ist, wenn die Einschätzung Fachkundigen unhaltbar erscheinen muss.

Insoweit gilt zu berücksichtigen, dass nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts alle Fragen, die fachwissenschaftlicher Erörterung zugänglich sind, voll überprüfbar sind (BVerwG, Beschluss vom 17.12.1997, Az.: 6 B 55.97, Buchholz, Sammel- und Nachschlagewerke der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts; ebenso: BVerwG, Urteil vom 16.04.1997, Az.: 6 C 9.95, Sammel- und Nachschlagewerke der Rechtsprechung der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts).

Um Fachfragen geht es dabei unter anderem dann, wenn bei einer Beurteilung von Prüfungsleistungen Methodik sowie Art und Umfang der Darstellung in Bezug auf Lösungsansatz und zur Prüfung gestellten Sachverhalten und/oder Normen in Rede stehen. Demnach stehen prüfungsspezifische Bewertungen dann in Rede, wenn für die Beurteilung der Vergleich mit Leistungen anderer Prüflinge erforderlich oder jedenfalls zulässig ist.

Nur hinsichtlich letzterer besteht ein die gerichtliche Kontrolle einschränkender Beurteilungsspielraum der Prüfer (BVerwG, Beschluss vom 13.05.204, Az.: 6 B 25.04; Verwaltungsgericht Düsseldorf, Urteil vom 11.08.2006, Az.: 15 K 1819/05).



Da eine gerichtliche Kontrolle allein dem Grundrechtsschutz nicht hinreichend Rechnung trägt, besteht daneben eine – sich insbesondere aus dem Schutzzweck des Art. 12 Abs. 1 GG ergebende – gesonderte Pflicht der Prüfbehörde, die Einwendungen eines Prüflings gegen die erfolgte Bewertung, insbesondere gegen Begründung und Gewichtung von prüfungsspezifischen Aspekten, zu beachten und daraufhin die Prüfungsentscheidung erneut zu überdenken (BVerfG, Beschluss vom 17.04.1991; Az.: 1 BvR 419/81; Niehues, Schul- und Prüfungsrecht, Band 2, 4. Aufl., Rn 759f; Oberverwaltungsgericht für das Land Nordrhein-Westfalen, Urteil vom 17.09.1993, Az.: 22 A 1931/91). Da davon auszugehen ist, dass die vorhandenen Bewertungsfehler nach Maßgabe der im Folgenden aufgeführten Rügen zu einer anderen Bewertung den vom Widerspruchsführer erstellten, oben bezeichneten Arbeiten führen werden, muss eine Änderung der Bewertung erfolgen.

## II.

### Bewertungsfehler

Zu den Bewertungsfehlern im Einzelnen:

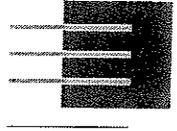
#### **Erste Aufsichtsarbeit aus dem Gebiet „Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht“**

Die Klausur bestand aus insgesamt fünf Aufgaben aus den Bereichen Equity-Methode, Ausschüttungssperre, Rekultivierungsarbeiten, Lagebericht und Sachleistungsverpflichtungen. Die Klausur wurde von beiden Korrektoren übereinstimmend mit „mangelhaft“ bewertet. Der Erstkorrektor vergab 88,5 Punkte, die Zweitkorrektorin indes vergab 103 Punkte.

#### **1. Formelle Bewertungsmängel**

Die Klausurbewertung lässt bereits formelle Mängel erkennen:

Das Grundrecht auf freie Berufswahl (Art. 12 Abs. 1 GG) und das Recht auf effektiven Rechtsschutz (Art. 19 Abs. 4 GG) machen eine schriftlich Begründung der Bewertung in der Art erforderlich, dass das Recht auf gerichtliche Kontrolle des Prüfungsverfahrens unter Beachtung des Beurteilungsspielraums der Prüfer gewährleistet wird. Dies bedeutet, dass die maßgeblichen Gründe, welche die Prüfer zur abschließenden Bewertung veranlasst haben, hinsichtlich der für das Ergebnis ausschlaggebenden Punkte erkennbar sein müssen (Verwaltungsgericht Schwerin, Beschluss vom 17.11.2000, Az.: 7 B 859/00; BVerwG, NVwZ 1993, S. 677). Die Begründung hat demnach derart zu erfolgen, dass der Prüfling in



die Lage versetzt wird, die Gedankengänge der Prüfer nachzuvollziehen und etwaige Einwände gegen sie vorzubringen (Verwaltungsgericht Köln, Urteil vom 11.03.2004, Az.: 6 K 6228102). Die schriftliche Bewertung muss zwar nicht alle Einzelheiten der Bewertungsgrundlagen wiedergeben, Art. 12 Abs. 1 GG und Art. 19 Abs. 4 GG erfordern allerdings, dass sich die Bewertung der Arbeit für den Prüfling nachvollziehbar darstellen muss.

Demgegenüber führt der Erstkorrektor in seinem Votum aus:

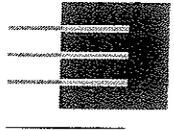
***„Die Begründung kann im Wesentlichen der Punktevergabe zu den einzelnen Aufgabenteilen entnommen werden.“***

Es ist indes in keinster Weise erkennbar, welche Gründe die Korrektoren zu der jeweiligen Punktevergabe bewogen haben. Denn die Korrekturen sind durchgehend „sehr knapp“ gehalten und es finden sich keinerlei Kommentare oder sonstige Begründungen für die Punktevergabe. In dem Korrekturrand befinden sich lediglich Zahlen, die teilweise eingekreist sind. Es ist zwar zu vermuten, dass die jeweiligen Zahlen die einzelne Punktevergabe darstellt und die erfolgte teilweise Einkreisung darin begründet liegt, die jeweilige Punktevergabe den jeweiligen Korrektoren zuzuordnen. Gleichwohl ergibt eine Addition der eingekreisten Punkte und die Addition der nicht eingekreisten Punkte nicht die vergebene Punktezahl von 88,5 Punkten bzw. 103 Punkten. Indes ist es letztendlich auch nicht genau erkennbar, wie viele Punkte die Korrektoren den einzelnen Aufgaben zugewiesen haben. Die weitere Begründung des Erstkorrektors,

***„Das Nichterkennen bzw. unzureichende Darlegen der verschiedenen Facetten/Fallkonstellationen von allem in den Aufgaben 1c, 2b, 3c und 5 führte zu einer leider an erheblichen Mängeln leidenden Leistung“,***

ist äußerst dürftig und unbestimmt und beinhaltet keine substantiierte und nachvollziehbare Begründung der Punktevergabe. Mithin ist die Bewertung der Arbeit für den Prüfling nicht nachvollziehbar.

Daran ändert sich auch nichts durch die Beurteilung der Zweitkorrektorin, da diese im Wesentlichen darauf abstellt, der Widerspruchsführer habe die falschen Schlussfolgerungen getroffen. Auch dies beinhaltet keine nachvollziehbare Begründung für die Bewertung der Prüfungsleistung.



Hinzu kommt ein weiterer formeller Bewertungsmangel. Den „Bearbeitungshinweisen“ auf der ersten Klausurseite war Folgendes zu entnehmen:

**„Gehen Sie nur auf die konkreten Fragestellungen ein und verzichten Sie auf allgemeine Darlegungen ohne Bezug zur jeweiligen Fragestellung!“**

Der Widerspruchsführer beantwortete aufgrund dieser Vorgabe die Fragestellungen möglichst konkret. Offensichtlich wurden wegen der fehlenden vergebenen Punkte wohl doch „allgemeine Darlegungen“ erwartet, da dies sich nicht mit der Punktevergabe bei einzelnen Aufgaben deckt, wo konkrete Fragen ganz konkret beantwortet wurden. Auch dies begründet einen formellen Prüfungsmangel.

## **2. Materielle Bewertungsmängel**

Aufgrund der bereits aufgezeigten unzureichenden Begründung der Bewertung ist es für den Widerspruchsführer nicht erkennbar, welche Gründe die Korrektoren zu der jeweiligen Punktevergabe bewogen haben. Demgemäß ist es für den Widerspruchsführer schwierig, die Gedankengänge der Prüfer nachzuvollziehen und etwaige Einwände gegen sie vorzubringen. Gleichwohl ist aufgrund der vergebenen Punktzahl bei den einzelnen Aufgaben erkennbar, dass den Korrektoren einzelne Bewertungsfehler unterlaufen sind.

Zu den Korrekturen im Einzelnen:

### **Aufgabe 1a: 8,5 bzw. 6 von 25 Punkten erreicht**

Die Einbeziehungspflicht der Wind GmbH, mit Angabe der Gründe und Diskussion der nicht anwendbaren Befreiungsvorschriften des § 296 HGB, ist dem Widerspruchsführer fehlerfrei gelungen. Auf die Prüfung der Wesentlichkeitsüberlegungen des § 296 Abs. 2 HGB konnte hier verzichtet werden, da diese offensichtlich für die Wind GmbH nicht anwendbar sind.

Bei der Prüfung der Einbeziehung der Solar GmbH ist der Widerspruchsführer auf § 296 Abs. 2 HGB eingegangen, weil die Bilanzwerte dieser Gesellschaft im Vergleich zur Mutter und zu den anderen Gesellschaften sehr klein sind. Im „Normalfall“ wäre hier die Anwendung des § 296 Abs. 2 HGB naheliegend und eine Konsolidierung der Gesellschaft zu unterlassen. Der Widerspruchsführer hat hier leider die in der Aufgabenstellung gesetzte Prämisse infolge eines Flüchtigkeitsfehlers fehlinterpretiert und die Solar GmbH als für die Vermittlung



eines zutreffenden Bildes der Vermögens- Finanz- und Ertragslage „unvermeidlich“ verstanden. Er hat dann aus dieser Fehlinterpretation aber die richtige Konsequenz gezogen und dies auch zutreffend begründet.

Aus diesem Grund sind die Ausführungen des Widerspruchsführers als sehr gelungen und zutreffend zu bezeichnen. Aufgrund der Fehlinterpretation hätten die nachfolgenden Ausführungen des Widerspruchsführers nicht als fehlerhaft gewertet werden dürfen, sondern hätten positiv in die Bewertung Einfluss nehmen müssen. Jedenfalls gilt bei Folgefehler, dass diese nicht zu einer Minderbewertung führen dürfen (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 15.12.2003, Az. V 12 / 02; Zimmerling / Brehm, Prüfungsrecht, 2. Aufl., Rn. 527).

Die Nichtkonsolidierung der Wasserkraft GmbH ist durch den Widerspruchsführer geprüft worden. Wegen der geringen Beteiligungsquote hat der Widerspruchsführer dann eine „Konsolidierung jeglicher Form“ ausgeschlossen, was nichts anderes bedeutet, als dass er sowohl die Voll- und Quotenkonsolidierung als auch die Einbeziehung *at equity* für die Wasserkraft GmbH ausschließt. Dies ist in der Konsequenz unzweifelhaft richtig, da die Wasserkraft GmbH weder die Kriterien für Beherrschung, gemeinsame Führung noch maßgeblichen Einfluss erfüllt.

Insgesamt ist somit die Einbeziehung der Wind GmbH auf Basis einer Vollkonsolidierung und die komplette Nichtkonsolidierung der Wasserkraft GmbH (und damit natürlich die Einbeziehung zu Anschaffungskosten) als Konsequenz korrekt ermittelt worden. Die Vollkonsolidierung der Solar GmbH ist richtig begründet worden, auch die Ausnahmegvorschrift des § 296 Abs. 2 HGB ist zutreffender Weise geprüft worden und dann nur infolge eines Flüchtigkeitsfehlers beim Lesen der Aufgabenstellung („unvermeidlich“ statt „unerheblich“) verworfen worden.

Die nicht explizit dargestellte Prüfung auf eine Einbeziehung der Wasserkraft GmbH *at equity* rechtfertigt durchaus einen geringen Punktabzug, aber in Anbetracht der Tatsache, dass die Lösung stimmt (keine Einbeziehung) ist eine Vergabe von nur 34 bzw. 24% der erreichbaren Punkte in dieser Teilaufgabe als völlig unangemessen zu bezeichnen.

Sollten die Korrektoren indes der Auffassung sein, dass eine Einbeziehung der Wasserkraft *at equity* zu konstatieren ist, so ist dies schlichtweg falsch !

Aufgrund der im Sachverhalt angegebenen Vorgaben kann eine Anwendung der Equitymethode nicht gerechtfertigt werden. Insoweit sind die Ausführungen des Widerspruchsführers zutreffend.



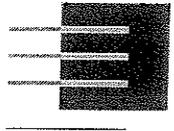
**Aufgabe 2a: 15 bzw. 12 von 20 Punkten erreicht**

Der Widerspruchsführer hat unter Angabe der korrekten Normen (§§ 58, 174 AktG und § 268 Abs. 8 HGB) zutreffend ausgeführt, dass ausschüttungsgesperrte Beträge den Aktionären auch dann nicht zustehen, wenn sie im Bilanzgewinn ausgewiesen werden. Er hat darüber hinaus zutreffend ausgeführt, dass bei einer Zuweisung zu den Gewinnrücklagen in Folgejahren die betroffenen Beträge dem unmittelbaren Zugriff der Aktionäre auch dann entzogen sind, wenn die Gründe für die Ausschüttungssperre entfallen sind, während bei einem Ausweis als Gewinnvortrag dies nicht der Fall ist. Es bleibt unklar, welche weiteren Ausführungen zur Erreichung der vollen Punktzahl erwartet wurden. Der Widerspruchsführer beantwortet die Fragestellung vollumfänglich und zutreffend, so dass dementsprechend die volle Punktzahl zu vergeben wäre. Der Punkteabzug wird von den Korrektoren auch nicht begründet, so dass weiterer Sachvortrag nach Einholung der Stellungnahmen vorbehalten bleibt. Aufgrund der Minderbewertung ist davon auszugehen, dass den Korrektoren ein Bewertungsfehler unterlaufen ist.

**Aufgabe 2b: 14 bzw. 15 von 35 Punkten erreicht**

Bei der Berechnung der Ausschüttungssperre im Jahr X1 geht der Widerspruchsführer korrekt vor, zieht dann aber leider die passive Latenz aus dem Pensionsvermögen (75 T€) doppelt ab bzw. er zieht statt des Bruttobetrag den Nettobetrag ab, nachdem er die latente Steuer bereits separat berücksichtigt hat.

Bei der Berechnung der Ausschüttungssperre im Jahr X2 begeht der Widerspruchsführer zugegebenermaßen Fehler. Gleichwohl berücksichtigt er aber korrekterweise die Tatsache, dass der ausschüttungsfähige Betrag des Jahres X2 durch den im Jahr X1 nicht ausgeschütteten Betrag erhöht wird und daher nur der Nettobetrag zu berücksichtigen ist. Insoweit sind die Ausführungen des Widerspruchsführers nicht vollständig zutreffend, gleichwohl dürfte aufgrund der zutreffenden Ausführungen eine höhere Punktzahl zu vergeben sein. Eine Begründung für den Punkteabzug wird von den Korrektoren nicht vorgenommen, so dass auch hier weiterer Sachvortrag vorbehalten bleibt.



### **Aufgabe 3a: 4 bzw. 5 von 10 Punkten erreicht**

Die Fragestellung ist misslungen. Sie lautet:

***„Ist der Sachverhalt im handelsrechtlichen Jahresabschluss der Berg AG zu erfassen? Wenn ja, wo?“***

Auf eine derart knappe Frage kann es eigentlich nur eine zutreffende Antwort geben: „Ja, in den Rückstellungen nach § 249 Abs. 1 HGB, auszuweisen in der Bilanz unter § 266 Abs. 3 B.3 HGB.“ Dies gilt umso mehr vor dem Hintergrund, dass ausweislich der Bearbeitungshinweise nur auf die konkrete Fragestellungen eingegangen werden sollte.

Der Widerspruchsführer hat zusätzlich das Bestehen einer externen, rechtlich bindenden Verpflichtung geprüft und bejaht und ist sowohl auf die rätierliche Ansammlung wie auch auf die Bewertung zum Erfüllungsbetrag eingegangen.

Es ist daher nicht ansatzweise nachvollziehbar, weshalb für die Ausführungen des Widerspruchsführers nur die Hälfte der erreichbaren Punkte vergeben worden sind. Der Widerspruchsführer beantwortet die Fragestellung vollumfänglich und zutreffend, so dass auch die volle Punktzahl zu vergeben ist.

Darüber hinaus ist die Frage unbestimmt, da diese sehr offen gehalten ist. Sie leidet mithin an einem **formellen Prüfungsmangel**. Bei einem unvollständigen Sachverhalt oder einer unbestimmten Fragestellung ist es anerkannt, dass dies nicht zum Nachteil des Prüflings gewertet werden darf. Nach ständiger Rechtsprechung (vgl. Bundesverwaltungsgericht, Beschluss vom 17.05.1995, Az.: 6 C 12.94; Bundesverwaltungsgericht, Urteil vom 09.08.1996, Ar.: 6 C 3.95) müssen Prüfungsfragen verständlich und in sich widerspruchsfrei sein. Dies gebietet der verfassungsrechtlich verbürgte Grundsatz der Chancengleichheit. Daraus folgt, dass in einer Prüfung der Sachverhalt und die Fragestellung zweifelsfrei feststehen muss. Es ist schließlich Aufgabe des Prüflings, die Fragestellung zu lösen, nicht aber, die Fragestellung zu erweitern oder auszulegen.

### **Aufgabe 3b: erreichbar waren 15 Punkte**

Der Widerspruchsführer benennt unter Angabe der Paragraphen die Bewertungsvorschriften und erläutert auch vollkommen zutreffend, dass der Fixbetrag der Rekultivierungskosten (€ 5 Mio.) rätierlich über den Zeitraum des Kiesabbaus anzusammeln ist, während die durch den Abbau volumenabhängig steigenden Rekultivierungskosten in Abhängigkeit zur jeweils geförderten Menge als Rückstellung zu erfassen sind.



Der Widerspruchsführer begeht bei der Berechnung der ratierlichen Ansammlung der Fixkosten dann den Fehler, sie gleichmäßig über 5 Jahre zu verteilen anstatt über 4,5 Jahre, da der Abbau erst im Juli der ersten Jahres beginnt.

Unter Berücksichtigung dieses Flüchtigkeitsfehlers wird die Rückstellung dann zutreffend berechnet, einschließlich der korrekten Wahl des Abzinsungszeitraums und des angemessenen Diskontierungszinses.

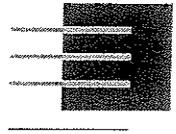
Die korrekte Berechnung des Widerspruchsführers hätte indes positiv in die Bewertung Einfluss nehmen müssen. Jedenfalls gilt bei Folgefehler, dass diese nicht zu einer Minderung führen dürfen (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 15.12.2003, Az. V 12 / 02; Zimmerling / Brehm, Prüfungsrecht, 2. Aufl., Rn. 527). Da dies vorliegend offensichtlich erfolgt ist, ist vorliegend ein Bewertungsfehler zu konstatieren.

Die Korrektoren gehen offenbar davon aus, dass die 5 Mio. € Fixkosten sofort in voller Höhe (abgezinst) zu erfassen sind und diesbezüglich eine ratierliche Ansammlung nicht in Frage kommt. Es ist daher zu vermuten, dass der Aufgabensteller davon ausgeht, dass der Reaktivierungsbetrag von 5 Mio. € sich durch den weiteren Betrieb der Kiesgrube nicht weiter erhöhen wird und daher in voller Höhe sofort zu erfassen ist. Der Aufgabensteller und alle Korrektoren unterliegen hier aber einem massiven Denkfehler:

Auch bei der Errichtung bspw. eines Kernkraftwerks, oder beim Einbau von Mietereinbauten, entsteht die Abbruchverpflichtung nicht mit dem Betrieb bzw. mit der Nutzung der Anlage bzw. des Gebäudes, sondern mit der Errichtung bzw. mit dem Einbau. Dennoch wird, dem Prinzip der wirtschaftlichen Verursachung folgend, die Rückstellung ratierlich angesammelt (vgl. bspw. Beck, 7. Auflage, § 253 Tz. 164 f.). Es kommt hier eben nicht darauf an, in welcher Höhe eine Verpflichtung am Bilanzstichtag besteht, sondern in welchen Geschäftsjahren sie wirtschaftlich verursacht wird.

Die Lösung des Aufgabenstellers würde sich übrigens in dieser Hinsicht mit den Regelungen der IFRS decken, die das Prinzip der wirtschaftlichen Verursachung in dieser Art nicht kennen und daher in der Tat darauf abstellen, in welcher Höhe am jeweiligen Bilanzstichtag eine Verpflichtung besteht (allerdings würden die IFRS die Rückstellung als Erhöhung der Anschaffungskosten buchen und nicht aufwandswirksam wie im HGB).

Die in der Lösung der Aufgabensteller vorgesehene Buchungslogik führt dazu, dass signifikante Kosten, die das Unternehmen eingeht, um 5 Jahre lang eine Kiesgrube zu betreiben, sofort mit der Anschaffung der Abbaurechte aufwandswirksam erfasst werden. Dies kann nicht richtig sein. Insoweit ist nochmals deutlich hervorzuheben:



Auch bei dem Einbau von Mietereinbauten entsteht die Entfernungsverpflichtung (völlig vergleichbar zu Rekultivierungsverpflichtungen) sofort in voller Höhe und erhöht sich eben nicht durch die fortgesetzte Nutzung. Dennoch wird in der HGB-Rechnungslegung, eben abweichend zur IFRS-Rechnungslegung, der Erfüllungsbetrag im Sinne einer „echten Ansammlungsrückstellung“ (Beck) oder im Sinne einer „Verteilungsrückstellung“ (Haufe-Kommentar) auf die Perioden verteilt, in denen die Nutzung erfolgt und in denen entsprechend Erträge aus der Nutzung erzielt werden. Es geht (vgl. Haufe HGB-Kommentar, § 253, Tz. 66) darum, die Erträge aus der Nutzung von Anlagen mit den Aufwendungen zu belasten, die der Bilanzierende zu ihrer Erzielung in Kauf nimmt.

Mit der Logik der Musterlösung müsste beispielsweise ein Erwerber eines gebrauchten Kernkraftwerks die Abbruchrückstellung praktisch in voller Höhe sofort aufwandswirksam erfassen, weil durch den weiteren Betrieb des Kraftwerks die zukünftige Entsorgung kaum noch teurer wird (die Anlagen sind ja bereits verstrahlt). Es ist leicht einsichtig, dass dies nicht zutreffend sein kann, da der Erwerber einer solchen Anlage selbstverständlich über die Totalperiode einen Gewinn erwartet und die Kosten der Entsorgung in Kauf nimmt, um künftige Erträge zu erzielen.

Es sei ergänzend darauf hingewiesen, dass gemäß der Sachverhaltsdarstellung in der Aufgabenstellung die 5 Mio. € auch als Fixkosten der künftigen Rekultivierung angesehen werden könnten, weil sie eben nicht mit der Fördermenge variieren. Gerade diese Sichtweise stützt in besonderem Maße die obigen Ausführungen zur Verteilung auch dieser Kosten über die Nutzungsdauer der Kiesgrube, da ja auch in anderen, vergleichbaren Fällen (Mietereinbauten, Kernkraftwerke) nicht eine Verteilung nur der variablen Kosten als angemessen angesehen wird.

Fazit:

Von dem vernachlässigbaren Fehler der Verwendung von 5 statt 4,5 Jahren für die Ansammlung ist die Lösung des Widerspruchsführers richtig und vor allem ist sie deutlich „richtiger“ als die der Korrektur zugrunde gelegte Musterlösung.

Wie bereits vorgetragen gehört es zu den allgemein gültigen aus Art. 12 Abs. 1 GG folgenden Bewertungsgrundsätzen, dass zutreffende Antworten und brauchbare Lösungen im Prinzip nicht als falsch bewertet und zum Nichtbestehen führen dürfen. Soweit die Richtigkeit oder Angemessenheit von Lösungen wegen der Eigenart der Prüfungsfrage nicht eindeutig bestimmbar sind, die Beurteilung vielmehr unterschiedlichen Ansichten Raum lässt, gebührt zwar dem Prüfer ein Bewertungsspielraum, andererseits muss dem Prüfling aber auch ein



angemessener Antwortspielraum zugestanden werden. Eine vertretbare und mit gewichtigen Argumenten folgerichtig begründete Lösung darf daher nicht als falsch gewertet werden (BVerwG, Beschluss vom 13.05.2004, Az.: 6 B 25.04; BVerwG, Urteil vom 21.10.1993, Az.: 6 C 12.92). Die Vertretbarkeit einer Ansicht bejaht das BVerfG, „wenn sie im Fachschrifttum bereits vor der Prüfung veröffentlicht und dem Kandidaten ohne besondere Schwierigkeiten zugänglich gewesen ist“ (BVerfG E 84, 34, 55).

Wie oben dargelegt, hat der Widerspruchsführer die Aufgabenstellung zutreffend beantwortet. Die Ausführungen des Widerspruchsführers stellen eine vertretbare und mit gewichtigen Argumenten folgerichtig begründete Lösung dar, welche nicht hätte als „falsch“ bewertet werden dürfen. Insoweit ist ein weiterer materieller Bewertungsfehler zu konstatieren.

### **Aufgabe 3c: 14 bzw. 12 von 35 Punkten erreicht**

Der Widerspruchsführer entwickelt, ausgehend von der zutreffenden Vorgehensweise unter 3b, die Rückstellung korrekt weiter bis zum Auszahlungszeitpunkt. Er bezeichnet sowohl die Bruttozuführungen, die Nettozuführungen wie auch den Zinsaufwand in jeder Periode korrekt. Eine leichte Abweichung zu den korrekten Werten ergibt sich aus dem unter 3b begangenen kleineren Fehler der Wahl von 5 Jahren statt 4,5 Jahren für die notwendige Verteilung. Insoweit ist auch bei der Aufgabe 3c festzustellen, dass der bereits genannte Fehler des Widerspruchsführers zu den Abweichungen führt. Diese werden ebenfalls minder bewertet, gleichwohl es sich hier um einen Folgefehler handelt. Bei Folgefehlern gilt bekanntermaßen, dass diese nicht zu einer Minderbewertung führen dürfen (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 15.12.2003, Az. V 12 / 02; Zimmerling / Brehm, Prüfungsrecht, 2. Aufl., Rn. 527).

Die Lösung der Korrektoren weicht sicherlich von der Lösung des Widerspruchsführers aus den in 3b oben erläuterten Gründen deutlich ab, ist aber als falsch anzusehen. Denn die Lösung des Widerspruchsführers ist ausgesprochen gut gelungen. Dies gilt umso mehr, als der Erstkorrektor ausgerechnet in der Aufgabe 3 c in seiner Zusammenfassung als Beispiel für das „Nichterkennen“ bzw. „einer unzureichenden Darstellung“ nennt, zur Begründung einer an „erheblichen Mängeln leidenden Leistung“. Dies erscheint schlichtweg als absurd, wenn der Erstkorrektor selbst die Fehlerhaftigkeit der Musterlösung nicht erkennt.

Die Ausführungen des Widerspruchsführers sind zutreffend. Die richtige Lösung des Widerspruchsführers wird zu Unrecht von den Korrektoren als „falsch“ bewertet. Aufgrund der obigen Ausführungen ist die Vergabe der vollen Punktzahl angezeigt.



#### **Aufgabe 4a: 13 bzw. 15 von 25 Punkten erreicht**

Die Ausführungen des Widerspruchsführers decken alle Sachverhalte gemäß der Aufgabenstellung ab. Aus welchen Gründe hier nur 13 bzw. 15 der erzielbaren 25 Punkte vergeben wurden, ist nicht nachvollziehbar. Eine Begründung der Korrektoren für den Punkteabzug erfolgt nicht, so dass betreffend des Begründungsdefizits auf die obigen Ausführungen verwiesen wird. Dem Widerspruchsführer ist es daher nicht möglich, Einwände gegen den Punkteabzug vorzubringen, so dass ein formaler Bewertungsmangel zu konstatieren ist.

Soweit die Richtigkeit oder Angemessenheit von Lösungen wegen der Eigenart der Prüfungsfrage nicht eindeutig bestimmbar sind, die Beurteilung vielmehr unterschiedlichen Ansichten Raum lässt, gebührt zwar dem Prüfer ein Bewertungsspielraum, andererseits muss dem Prüfling aber auch ein angemessener Antwortspielraum zugestanden werden.

Sofern Formulierungsvorschläge erwartet wurden, hätte danach in der Aufgabenstellung gefragt werden müssen. Die Frage war sehr unbestimmt gestellt. Der Widerspruchsführer konnte und durfte deshalb davon ausgehen, dass seine Verweise beispielsweise auf den Risikobericht auf den Chancenbericht etc. ausreichend sind. Aufgrund der unbestimmten Fragestellung muss dem Widerspruchsführer daher auch ein angemessener Antwortspielraum zugestanden werden.

Da die Frage vom Widerspruchsführer vollumfänglich zutreffend beantwortet wurde, ist hier auch die volle Punktzahl zu vergeben.

#### **Aufgabe 4b: 3 bzw. 5 von 10 Punkten erreicht**

Die Fragestellung 4b) lautete kurz und bündig:

***„Existiert im Rahmen der IFRS-Rechnungslegung ein Berichtsbestandteil, der mit dem Lagebericht vergleichbar ist?“***

Auch diese Fragestellung leidet an einem **formalen Mangel**, da diese unbestimmt ist. Wie bereits mehrfach vorgetragen muss dem Prüfling ein angemessener Antwortspielraum zugestanden werden, wenn die Richtigkeit oder Angemessenheit von Lösungen wegen der Eigenart der Prüfungsfrage nicht eindeutig bestimmbar ist und die Beurteilung vielmehr unterschiedlichen Ansichten Raum lässt.



Es ist aus der Fragestellung nicht zu entnehmen, in welcher Hinsicht eine Berichtsbestandteil mit dem Lagebericht vergleichbar sein soll. Hinsichtlich des Umfangs? Hinsichtlich des Inhalts? Bezüglich des Zukunftsbezugs oder der Vergangenheitsorientierung?

Darüber hinaus ist es auch schon sprachlich gesehen unsauber, nach einem „vergleichbaren“ Berichtsbestandteil zu fragen, wenn doch (vermutlich) gefragt werden sollte, ob es einen „gleichwertigen“ Berichtsbestandteil gibt. Allerdings würde auch eine solche Fragestellung einen höchst unbestimmten Begriff („vergleichbar“) nur durch einen gleichermaßen unbestimmten Begriff („gleichwertig“) ersetzen, denn auch die Frage nach der Gleichwertigkeit lässt sich nur beantworten, wenn die Kriterien definiert werden, auf deren Grundlage die Gleichwertigkeit beurteilt werden soll.

Der Widerspruchsführer hat (in der durch die Aufgabenstellung vorgegebenen unsauberen Diktion) zu Recht festgestellt, dass es einen Lagebericht „direkt vergleichbar“ in der IFRS-Rechnungslegung nicht gibt.

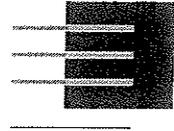
Dies ist zutreffend, da es in den IFRS einen Lagebericht nicht gibt. Diese Antwort ist unter Berücksichtigung der unbestimmten Fragestellung und unter Berücksichtigung des Antwortspielraums des Widerspruchsführers zutreffend beantwortet. Insoweit ist auch hier die volle Punktzahl zu vergeben.

Es ist auch unklar, weshalb die Korrektoren hier einen Punkteabzug vornehmen, da dieser nicht begründet wird. Wollte der Aufgabensteller eine Diskussion darüber, warum es in den IFRS keinen Lagebericht gibt? Wollte er eventuell gar darauf hinaus, dass es in der internationalen Rechnungslegung Bestrebungen gibt in Bezug auf die Einführung eines Lageberichts? Wenn ja, dann hätte er danach fragen müssen. Da dies nicht geschehen ist, ist auch insoweit ein formeller Prüfungsmangel zu konstatieren.

Der Widerspruchsführer jedenfalls hat, ergänzend zur bereits vollkommen richtigen Beantwortung dieser knappen und unglücklich formulierten Frage, darauf hingewiesen, dass in den einzelnen Standards der IFRS umfangreiche Angabepflichten definiert werden, die zum Teil „noch wesentlich umfangreicher sind als der deutsche Anhang und Lagebericht“.

Dies ist ohne Zweifel richtig. Vergleicht man Abschlüsse nach IFRS mit Abschlüssen nach HGB, dann fällt in der Praxis durchaus auf, dass die IFRS-Abschlüsse oftmals deutlich umfangreicher sind als die HGB-Abschlüsse, obwohl es in den IFRS keinen Lagebericht gibt.

Dies liegt eben an den vom Widerspruchsführer erwähnten sehr umfangreichen Angabepflichten nach IFRS, die in der Tat deutlich über den Umfang nach HGB hinaus gehen.



An den Schluss seiner Ausführungen stellt der Widerspruchsführer dann die wertende Aussage:

***„insofern kann man sagen, dass es einen vergleichbaren Berichtsbestandteil gibt.“***

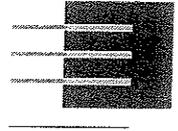
Das „insofern“ bezieht sich ganz eindeutig auf die Ausführungen im vorhergehenden Satz bezüglich des Umfangs der Angabepflichten, und in der Tat „kann man sagen“ dass ein Anhang nach IFRS im Hinblick auf den Umfang und die Komplexität durchaus mit einem Lagebericht nach HGB „vergleichbar“ ist, auch wenn selbstverständlich viele Angaben, die nach IFRS notwendig sind, weder in einem deutschen Anhang noch in einem deutschen Lagebericht zu machen sind und umgekehrt auch eine Reihe von Angaben im Lagebericht keine Entsprechung in den IFRS-Angaben finden.

Wenn der Fragesteller konkret auf einen Vergleich der Angaben im deutschen Lagebericht mit den Angaben im IFRS-Anhang hinauswollte, oder wenn er konkret wissen wollte, welche Angaben des Lageberichts keine Entsprechung in den IFRS finden, dann hätte er danach fragen können und fragen müssen. Da dies nicht geschehen ist, ist auch diesbezüglich ein formeller Prüfungsmangel zu konstatieren.

#### **Aufgabe 5b: 1,5 bzw. 2 von 5 Punkten erreicht**

Die Aufgabenstellung 5b wird vom Widerspruchsführer richtig und zutreffend beantwortet. Er führt korrekt aus, dass die Vorräte auf den niedrigeren Wert abzuwerten sind und gibt dazu auch die gesetzliche Grundlage an. Es bleibt rätselhaft, warum diese Lösung nicht zutreffend sein soll und warum hier entsprechend keine volle Punktzahl vergeben wurde. Die Frage war nach „Bewertungskonsequenzen“, und in der Tat dürfte die Abwertung der Vorräte die einzige Konsequenz sein, da Verbindlichkeiten nicht ohne Weiteres wegen des Imparitätsprinzips vermindert werden dürfen.

Insoweit ist ein weiterer materieller Bewertungsfehler festzustellen, da zutreffende Antworten nicht als falsch gewertet werden dürfen. Da auch an dieser Stelle die Korrektoren ihre Minderbewertung in keinsten Weise begründen, liegt wie bereits vorgetragen, auch ein **formaler Bewertungsmangel** vor, da der Widerspruchsführer seine Einwände gegen die Bewertung aufgrund mangelnder Offenlegung der Beweggründe für den Punkteabzug nicht ausreichend vorbringen kann.



### Aufgabe 5 c, 5 d, 5 e und 5 f

Betreffend dieser Aufgabenstellungen ist ein Vorbringen aufgrund des Begründungsdefizits der Korrektoren zur Zeit nicht möglich, so dass weiterer Sachvortrag ausdrücklich vorbehalten bleibt.

Die Zweitkorrekturin begründet den Punktabzug lediglich damit, dass fachliche Defizite in der IFRS-Bilanzierung zu erheblichen Punkteabzügen führte. Offensichtlich wusste indes selbst ein von dem (hiesigen) Fachgutachter konsultierter IFRS-Experte schlichtweg nicht, worauf der Aufgabensteller hier hinauswollte. Es ist daher ein weiterer **formeller Prüfungsmangel** zu konstatieren, da die Aufgabenstellung unbestimmt ist. Es ist nicht erkennbar, welche Prüfungsleistung vom dem Widerspruchsführer erwartet wurde.

### Zwischenergebnis

Da es vorliegend zu beurteilen gilt, ob die Klausurleistung dem Bereich des „mangelhaft“ oder dem Bereich des „ausreichend“ zuzuordnen ist, kann aufgrund der aufgezeigten Bewertungsfehler insgesamt von einer noch ausreichenden Leistung ausgegangen werden.

Eine entsprechende Neubewertung der Klausurleistung mindestens mit der Note

**a u s r e i c h e n d**

ist daher geboten.

### Zweite Aufsichtsarbeit aus dem Gebiet „Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht“

Die Klausur gliederte sich insgesamt in vier Bereiche. Dies waren namentlich die Bereiche Sanierung/Unternehmenskrisen, Finanzberichterstattung, Berufsrecht und Berichterstattung. Die Klausur wurde vom Erstkorrektor mit „mangelhaft/ungenügend (5,5)“ und vom Zweitkorrektor mit „mangelhaft (5,0)“ bewertet. Der Erstkorrektor vergab 86,5 Punkte, der Zweitkorrektor 95 Punkte.

#### **1. Formelle Bewertungsmängel**

Ebenso wie die erste Aufsichtsarbeit enthält auch die zweite Aufsichtsarbeit einen formellen Bewertungsmangel, da sie keinerlei Begründung für die Punktevergabe bzw. den Punkteabzug enthält. Es wurde bereits vorgetragen, dass das Grundrecht auf freie Berufswahl (Art.



12 Abs. 1 GG) und das Recht auf effektiven Rechtsschutz (Art. 19 Abs. 4 GG) eine schriftlich Begründung der Bewertung in der Art erforderlich machen, dass das Recht auf gerichtliche Kontrolle des Prüfungsverfahrens unter Beachtung des Beurteilungsspielraums der Prüfer gewährleistet wird. Dies bedeutet, dass die maßgeblichen Gründe, welche die Prüfer zur abschließenden Bewertung veranlasst haben, hinsichtlich der für das Ergebnis ausschlaggebenden Punkte erkennbar sein müssen (Verwaltungsgericht Schwerin, Beschluss vom 17.11.2000, Az.: 7 B 859100; BVerwG, NVwZ 1993, S. 677). Die Begründung hat demnach derart zu erfolgen, dass der Prüfling in die Lage versetzt wird, die Gedankengänge der Prüfer nachzuvollziehen und etwaige Einwände gegen sie vorzubringen (Verwaltungsgericht Köln, Urteil vom 11.03.2004, Az.: 6 K 6228102. Die schriftliche Bewertung muss zwar nicht alle Einzelheiten der Bewertungsgrundlagen wiedergeben, Art. 12 Abs. 1 GG und Art. 19 Abs. 4 GG erfordern allerdings, dass sich die Bewertung der Arbeit für den Prüfling nachvollziehbar darstellen muss. Diese Kriterien sind vorliegend nicht erfüllt:

Dem Schriftstück „Beurteilung“ des Erst- und des Zweitkorrektors ist keinerlei Begründung für die vorgenommene Bewertung zu entnehmen. Dort ist ausschließlich die Punktevergabe betreffend der einzelnen Aufgaben aufgeschlüsselt. Es findet sich indes kein einziger Satz in der jeweiligen „Beurteilung“ der Korrektoren. Auch der Korrekturrand der Klausur enthält nur rudimentäre Randbemerkungen. Auf dem Korrekturrand der Klausur befinden sich durchgehend „Häkchen“. Diese sind dazu bestimmt, die Richtigkeit der Ausführungen zu kennzeichnen. Dem äußeren Erscheinungsbild der Korrektur nach, handelt es sich demnach um eine fehlerfreie Klausurleistung.

Gleichwohl die Beweggründe der Korrektoren pflichtwidrig nicht dargelegt wurden, ist aufgrund der teilweise nicht nachvollziehbaren Punktevergabe auf materielle Bewertungsfehler der Korrektoren zu schließen. Im Einzelnen:

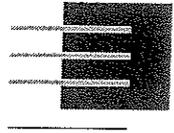
### **Teil A: Sanierung und Unternehmenskrisen**

Die Fragestellung lautete wie folgt

***„Welche vor der Insolvenzreife auftretenden Krisenstadien werden in IDW S 6 unterschieden?“***

***Erläutern Sie kurz die wesentlichen Merkmale der einzelnen Krisenstadien“***

Es waren insgesamt 50 Punkte zu vergeben.



IDW S 6 nennt die folgenden Stadien und damit verbundene Feststellungen im Sinne von Aspekten, die zum jeweiligen Krisenstadium beitragen:

- Stakeholderkrise
- Strategiekrise
- Produkt- und Absatzkrise
- Erfolgskrise
- Liquiditätskrise
- Insolvenzreife

Der Widerspruchsführer zählt zunächst andere Verlautbarungen auf, die sich neben IDW S 6 mit Themenstellungen im Umfeld der Unternehmensinsolvenz befassen, u.a. „IDW HFA PH 1.010 – 1.012“.

Außerhalb der berufsständischen Verlautbarungen erwähnt der Widerspruchsführer die §§ 17 bis 19 der Insolvenzordnung als heranzuziehende Quelle.

Im Folgenden wird dann durch den Widerspruchsführer durchaus zutreffend erläutert, dass die drohende Zahlungsunfähigkeit einen Insolvenzgrund darstellt und wie dies beispielsweise anhand eines Finanzplans aufgezeigt werden kann. Unterschieden werden hier durch den Widerspruchsführer die Zahlungsunfähigkeit und die kurzfristige Zahlungsstockung (Liquiditätsengpass).

Nach diesen grundlegenden Erwägungen kommt der Widerspruchsführer dann zur Diskussion der Gründe, die zu fehlender Liquidität führen können im Sinne der in IDW S 6 unterschiedenen Krisenstadien, auch wenn er diese zugegebenermaßen nicht in der Systematik des IDW S 6 ordnet.

Beispielhaft erwähnt wird ein stark rückläufiger Umsatz als Ursache knapp werdender Liquidität, was nach dem Schema des IDW S 6 unter „Produkt- und Absatzkrise“ zu subsumieren wäre. Gemäß Korrekturzeichen scheint für diesen Aspekt ein Punkt vergeben worden zu sein.

Als weiteres Beispiel für Ursachen wird die Uneinbringlichkeit größerer Kundenforderungen erwähnt, insbesondere bei noch bestehenden damit verbundenen Lieferverbindlichkeiten, für deren Bezahlung infolge des Ausfalls des Kunden dann keine liquiden Mittel mehr bereitstehen, weil diesbezüglich keine Vorsorge getroffen wurde oder wenn keine anderweitige ausreichende Liquidität zur Verfügung steht. Dies lässt sich ohne weiteres zu den in IDW S 6 getroffenen Feststellungen zur Liquiditätskrise in Übereinstimmung bringen. Dort werden



u.a. die fehlende Übereinstimmung zwischen Geschäftsmodell und Eigenkapitalsituation (von dem Widerspruchsführer als fehlende Vorsorge gegen Forderungsausfall und fehlende anderweitige Liquidität beschrieben, was ökonomisch nichts anderes als einen fehlenden „Risikopuffer“ in Form von Eigenkapital im Sinne des IDW S6 darstellt) sowie in dem ebenfalls unter dem genannten Gliederungspunkt des IDW S 6 erwähnten unzureichenden Working Capital Management, wozu u.a. eben auch das Management von Risiken aus Kundenforderungen gehört. Auch hier scheint gemäß Korrekturzeichen ein Punkt vergeben worden zu sein.

Im Folgenden wird dann von dem Widerspruchsführer nochmals explizit die stetig sinkende Eigenkapitaldecke als Krisensymptom erwähnt, mit dem Fehlen ausreichender Gewinne und damit Liquidität infolge schlechter Unternehmensführung und fehlender Wettbewerbsfähigkeit. Dies sind zwei Aspekte, die explizit in IDW S 6 unter den Punkten „Erfolgskrise“ und „Strategiekrise“ diskutiert werden. Der Widerspruchsführer vertieft diesen Gedankengang dann noch mit der Erwähnung nicht auf dem Absatzmarkt erfolgreicher Produkte und Dienstleistungen, was naturgemäß ebenfalls zu den Krisenaspekten in IDW S 6 gehört.

Das Phänomen, dass eine verfehlte Produktstrategie durch kompensierende Preispolitik begleitet wird und dadurch wegen entsprechend aggressiver Preisgestaltung zwar Marktanteile gewonnen oder gehalten werden, die Erlöse und damit die Profitabilität aber zurückgehen, wird von dem Widerspruchsführer explizit diskutiert und findet sich ebenfalls in IDW S 6 unter der „Produkt- und Absatzkrise“ in mehrfacher Hinsicht (Sortimentsschwächen, Fehler in der Preispolitik, falsche Anreizsysteme im Vertrieb) sowie unter „Strategiekrise“ hinsichtlich der Fehleinschätzungen der eigenen Marktposition und der Wettbewerbssituation.

Der Widerspruchsführer diskutiert dann unterlassene und auf einen Schlag nachzuholende Investitionen als eine weitere Ursache für Liquiditätsengpässe bzw. bei dann gerade infolge fehlender Liquidität unterlassener Investitionen als Ursache für eine sich weiter verschlechternde Produktqualität und steigende Produktionskosten mit entsprechend adversen Auswirkungen auf den Absatzmärkten. Diese Aspekte werden in IDW S 6 u.a. unter „Strategiekrise“ (unangemessene oder ineffektive Innovationen und Investitionen) sowie natürlich unter „Produkt- und Absatzkrise“ (Sortimentsschwächen, Qualitätsprobleme) erwähnt. Die unterlassenen Investitionen in den Bereichen Forschung und Entwicklung werden dabei zu Recht durch den Widerspruchsführer nochmals explizit als Krisenursache herausgehoben.

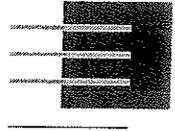


Die Problematik nicht angemessener Finanzierungsstrukturen wird durch den Widerspruchsführer im Folgenden explizit diskutiert. Er geht hier einerseits auf Kosten der Kapitalüberlassung bei unterschiedlichen Fristigkeiten sowie auf das Risiko des Entzugs kurzfristiger Finanzierung ein, was auch in IDW S 6 unter den Stichworten Fristenkongruenz und Fälligkeitsstruktur im Punkt „Liquiditätskrise“ erwähnt wird.

Probleme in der Führungsebene des Unternehmens, von dem Widerspruchsführer mit dem Beispiel der vermehrten Fluktuation und dem damit verbundenen Verlust an Know-How diskutiert, finden sich in IDW S 6 auch im Punkt „Stakeholderkrise“, auch wenn dort nicht die Fluktuation sondern eher Konflikte der Führungskräfte beispielhaft thematisiert werden. Es ist aber unstrittig, dass der von dem Widerspruchsführer erwähnte Know-How Verlust durch Fluktuation in der Unternehmenspraxis häufig zu existenzbedrohenden Krisen führt. Auch hierfür scheinen Punkte vergeben worden zu sein.

Der Widerspruchsführer geht dann noch auf mögliche Spekulationsverluste als Ursache für Liquiditätskrisen ein. Dieser Aspekt wird in IDW S 6 (seltsamerweise) nicht erwähnt, obwohl doch hinreichende Beispielfälle aus der Unternehmenspraxis verdeutlichen, wie sehr das von dem Widerspruchsführer explizit angesprochene fehlende oder ineffektive entsprechende Risikomanagement zu Unternehmenskrisen beitragen oder diese gar erst auslösen kann. Man denke hier an die Barings Bank, an die Warentermingeschäfte der damaligen Metallgesellschaft, an die Societe Generale und andere Unternehmen, bei denen Spekulationsverluste teils existenzbedrohende Ausmaße annahmen.

Schließlich wird durch den Widerspruchsführer noch das Phänomen der Liquidation der Reserven, bspw. durch Veräußerung von Grundstücken, als Indikator für eine Unternehmenskrise erwähnt. Er diskutiert hier insbesondere den Effekt, dass die daraus gewonnene Liquidität zur kurzfristigen Deckung von Verbindlichkeiten genutzt wird und nicht für Investitionen. Dieser Punkt wird, wenn auch anders formuliert, in IDW S 6 unter „Erfolgskrise“ erwähnt, wo darauf hingewiesen wird, dass in Krisensituationen durch „geschickte Liquiditätspolitik“ die Zahlungsfähigkeit zwar zunächst aufrecht erhalten werden kann, die notwendigen Mittel zur Sanierung dann aber fehlen. Nichts anders ist doch der von dem Widerspruchsführer erwähnte Aspekt der Versilberung von Reserven zur Deckung kurzfristiger Liquiditätsbedarf zu beurteilen.



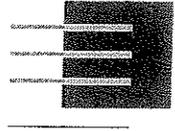
Insgesamt deckt der Widerspruchsführer somit in seinen Ausführungen einen weiten Teil der in IDW S 6 getroffenen Feststellungen zu den einzelnen Krisenstadien ab. Er geht hier insbesondere auf

- die Stakeholderkrise (Führungskräfte),
  - die Strategiekrise (Produktpolitik, Forschung und Entwicklung, Investitionen, Wettbewerbseinschätzung),
  - die Produkt- und Absatzkrise (Qualitätsmängel, nicht wettbewerbsfähige Herstellungskosten, aggressive kompensierende Preispolitik, fehlerhafte Anreizsysteme),
  - die Erfolgskrise (rückläufige Ergebnisse, Aufzehrung des Eigenkapitals, Kostensteigerungen je Einheit, Nachfragerückgänge, kurzfristige Liquiditätspolitik) und auf
  - die Liquiditätskrise (fehlender Eigenkapitalpuffer, mangelhafte Fristenkongruenz, unzureichendes Working Capital Management, Fälligkeitsstruktur von Finanzierungen)
- ein.

Letztlich deckt der Widerspruchsführer damit alle Aspekte der in IDW S 6 erwähnten Krisenstadien ab und unterlegt diese auch noch durch sachgerecht gewählte Beispiele. In Teilbereichen geht er gar über den IDW S 6 hinaus (Spekulationsverluste).

Die Tatsache, dass der Widerspruchsführer die in IDW S 6 erwähnten Krisenstadien nicht explizit erwähnt und seine Ausführungen nicht entsprechend gliedert, rechtfertigt sicherlich einen gewissen Punktabzug.

Für die inhaltlich weitestgehend zutreffenden und überwiegend vollständigen Ausführungen vergeben der Erstkorrektor 6 und der Zweitkorrektor 8 von möglichen 50 (!!!!) Punkten. Dies ist in keinsten Weise nachvollziehbar und indiskutabel. Eine Begründung für den massiven Punkteabzug erfolgt durch die Korrektoren nicht. Sachgerecht und angemessen ist vorliegend die Vergabe mindestens der Hälfte der erreichbaren Punkte, womit die verbesserungswürdige Struktur der Ausführungen hinreichend mit Punktabzug „bestraft“ wäre und die inhaltliche Qualität der Ausführungen angemessen berücksichtigt würde. Es ist daher eine Neubewertung mit 30 Punkten angezeigt.



## Teil B Finanzberichterstattung (80 Punkte)

### Aufgabe 1

Der Aufgabenteil B gliederte sich in 5 Aufgaben auf. Die Klausuraufgabe 1 lautete:

**„Nehmen Sie zur Rechnungslegungspflicht der MAX DAX Holding AG zum Geschäftsjahresende Stellung“.**

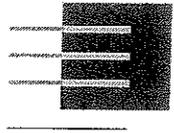
Der Widerspruchsführer führt zunächst zutreffend aus, dass ein Abschluss nach §§ 242, 264 HGB aufzustellen ist.

Zunächst ist hervorzuheben, dass der Widerspruchsführer bei der Prüfung der Konzernrechnungslegungspflicht nach § 290 HGB ff. den Konjunktiv verwendet hat („wahrscheinlich“), um die Befreiungsmöglichkeit gemäß § 291 HGB zu berücksichtigen. Er hat hier den § 291 Abs. 3 Nr. 1 HGB übersehen, wonach eine solche Befreiung für kapitalmarktorientierte Unternehmen nicht in Frage kommt, was im vorliegenden Fall zutrifft. Dieser Fehler sei hier erwähnt, weil er im Folgenden zwangsläufig zu Folgefehlern führte.

Der Widerspruchsführer zählt zutreffend die notwendigen Abschlussbestandteile einschließlich Lagebericht auf, mit Nennung der gesetzlichen Grundlagen. Er erwähnt dann, dass die Aufstellung einer Kapitalflussrechnung und eines Eigenkapitalspiegels notwendig sein könnte (Konjunktiv), weil dies nach § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB eben nur für kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften zutrifft, die keinen Konzernabschluss aufzustellen haben.

Der Widerspruchsführer begeht hier einen zwingenden Folgefehler aus dem oben erwähnten Übersehen des § 291 Abs. 3 Nr. 1 HGB. Er hat damit demonstriert, dass ihm diese beiden zusätzlichen Abschlussbestandteile wohl bekannt sind. Gleichwohl führt dieser Folgefehler zu einer Minderbewertung der Klausurleistung. Wie bereits mehrfach erwähnt, dürfen Folgefehler indes nicht zu einer Minderbewertung führen (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 15.12.2003, Az. V 12 / 02; Zimmerling / Brehm, Prüfungsrecht, 2. Aufl., Rn. 527), so dass an dieser Stelle ein weiterer Bewertungsfehler zu konstatieren ist.

Der Widerspruchsführer geht dann noch auf die Sondervorschrift bezüglich der Eigenschaft kapitalmarktorientierter Gesellschaften als „große“ im Sinne des § 267 HGB ein und auf die daraus folgenden Konsequenzen (z.B. Aufstellungspflicht innerhalb drei Monaten, Konzernabschlussaufstellung, Prüfungspflicht durch Wirtschaftsprüfer (nicht vereidigter Buchprüfer), Offenlegungsvorschriften, fehlende größenabhängige Erleichterungen).



Der Ausführungen des Widerspruchsführers sind überaus gelungen und nahezu vollständig. Es fehlt nur der Hinweis auf die Pflicht zur Erstellung des Konzernabschlusses nach IFRS, außerdem ist wie oben erwähnt insgesamt die Konzernabschlusserstellungspflicht nicht korrekt dargestellt worden. Die sonstigen Ausführungen sind qualitativ hochwertig und vollständig. Ein Punktabzug von 8 von 20 Punkten, mithin 40% der erreichbaren Gesamtpunktzahl, ist nicht nachvollziehbar. Aufgrund der überaus zutreffenden Ausführungen des Widerspruchsführers ist wegen der oben beschriebenen Mängel höchstens ein Punktabzug von 20% angemessen. Bei einer Neubewertung sind daher 16 von 20 Punkten angezeigt und sachgerecht. Leider ist es auch an dieser Stelle mangels Begründung der Korrektoren nicht nachvollziehbar, aufgrund welcher Mängel ein derartiger Punkteabzug gerechtfertigt erscheinen soll.

## **Aufgabe 2**

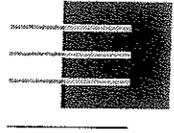
Die Klausuraufgabe 2 lautete wie folgt:

***„Welche Bestandteile hat der Halbjahresfinanzbericht der MDH und nach welchen Regelungen ist er aufzustellen?“***

Der Widerspruchsführer führt hier zutreffend die Verpflichtung aus § 37 w WpHG zur Erstellung eines Halbjahresfinanzberichts an und erläutert diesen mit seinen Bestandteilen. Er verweist hierbei auf die jeweiligen Regelungen im Gesetz und begnügt sich in angemessener Form mit entsprechend kurzen Ausführungen.

Wie bereits unter Aufgabe 1 begeht der Widerspruchsführer dann den Folgefehler, nicht auf die Konzernabschlusspflicht der MDH einzugehen; er diskutiert daher nicht den § 37 y WpHG und die daraus erwachsende Pflicht zur Aufstellung eines Konzernzwischenabschlusses nach IFRS.

Insgesamt wird dieser Folgefehler in Aufgabe 2 erneut mit einem Punktabzug von rund 70% „bestraft“; es werden 6,0 bzw. 5,0 von 20 Punkten vergeben. Folgefehler dürfen indes nicht zu einer Minderbewertung führen (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 15.12.2003, Az. V 12 / 02; Zimmerling / Brehm, Prüfungsrecht, 2. Aufl., Rn. 527), so dass den Korrektoren hier ein weiterer Bewertungsfehler unterlaufen ist.



Die Punktevergabe der Korrektoren ist daher fehlerhaft erfolgt. Die Klausurlösung ist für die unter den von dem Widerspruchsführer gesetzten Prämissen (deren Fehlerhaftigkeit bereits in Aufgabe 1 hinreichend „bestraft“ wurde) insgesamt eine sehr gute Lösung. Eine Punktevergabe nahe an der Maximalpunktzahl ist daher angezeigt, so dass nach einer Neubewertung 18 Punkte zu vergeben sind.

### **Aufgabe 3**

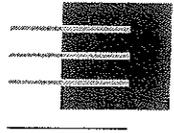
Die Klausuraufgabe lautete wie folgt:

***„Der Abschlussprüfer der MDH soll die „Finanzinformationen“ zum Halbjahresfinanzbericht einer prüferischen Durchsicht unterziehen.***

***Beschreiben Sie Art und Umfang dieser Prüfungstätigkeit.“***

Die Ausführungen des Widerspruchsführers in diesem Bereich sind insgesamt sehr gut gelungen. Es wird ausführlich auf die während einer prüferischen Durchsicht üblichen Prüfungshandlungen (Analytik, Befragungen) und auch auf die eher unüblichen (Einzelfallprüfungen, Saldenbestätigungen, Bestätigungen Dritter) unter Nennung der jeweiligen Standards eingegangen. Einer der Korrektoren hat auf Seite 13 der Klausurlösung den Begriff „Prüfer“ angestrichen, was in keinsten Weise nachvollziehbar ist. Die in einer prüferischen Durchsicht handelnde Person bleibt selbstverständlich ein „Prüfer“ (ausführlich auch „Wirtschaftsprüfer“) und wird nicht zu einem „Durchseher“ (oder neudeutsch zu einem „Reviewer“). Der Widerspruchsführer impliziert nicht einmal ansatzweise, dass es sich bei einer prüferischen Durchsicht um eine Prüfung handelt.

Eine Begründung, weshalb die Korrektoren den Begriff „Prüfer“ bemängeln, findet sich auch hier nicht. Es bleibt daher unklar, warum die sehr guten Ausführungen nicht mit der vollen Punktzahl bewertet worden sind. Möglicherweise haben die Korrektoren einen Punktabzug vorgenommen, weil der Widerspruchsführer Ausführungen zur Berichterstattung unterlassen hat. Sollte dies der Fall sein, läge ein weiterer Bewertungsmangel vor, da laut Aufgabenstellung ausdrücklich „Art und Umfang dieser Prüfungstätigkeit (sic!)“ zu beschreiben war, nicht die gesamte Auftragsabwicklung. Sofern Ausführungen zu Auftragsannahme und Berichterstattung erwartet wurden, hätte die Aufgabenstellung anders formuliert sein müssen. Vorliegend sind die Ausführungen vollumfänglich vom Antwortspielraum des Widerspruchsführers umfasst.



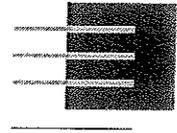
Insoweit ist auch die Vergabe der vollen Punktzahl angezeigt, da keine Mängel in den Ausführungen des Widerspruchsführers erkennbar sind. Mithin ist die Vergabe von 20 Punkten sachgerecht und angemessen.

#### **Aufgabe 5:**

Die Klausuraufgabe 5 lautet wie folgt:

***„Welche weitere unterjährige Verpflichtung, die Finanzberichterstattung betreffend, besteht für die MDH und welcher Unterschied besteht, falls eine prüferische Durchsicht beauftragt werden sollte, gegenüber der prüferischen Durchsicht von Bestandteilen des Halbjahresfinanzberichts?“***

Die Ausführungen des Widerspruchsführers sind als sehr gelungen zu bezeichnen. In seinen Ausführungen geht er auf die Pflicht bezüglich Zwischenmitteilungen nach § 37 x WpHG ein und erwähnt auch die Möglichkeit, stattdessen Quartalsberichte zu veröffentlichen. Er erwähnt den Unterschied hinsichtlich der prüferischen Durchsicht (Veröffentlichung vs. Nichtveröffentlichung), auch wenn er hier sprachlich unsauber erstmalig in diesem Kontext den Begriff „Prüfung“ verwendet. Vor dem Hintergrund der Ausführungen in Aufgabe 3 ist aber unzweifelhaft, dass der Widerspruchsführer vollumfänglich die Charakteristika einer prüferischen Durchsicht kennt und dies lediglich eine sprachliche Ungenauigkeit darstellt, die dem Examensstress und Zeitdruck geschuldet ist. Aufgrund des abermals erwähnten Begründungsmangels durch die Korrektoren bleibt auch an dieser Stelle, warum hier nur 7 (Erstkorrektor) bzw. 9 (Zweitkorrektor) von 15 Punkten vergeben worden sind. Es ist zu vermuten, dass an dieser Stelle erneut Punkte für die fehlende Diskussion der Konzernrechnungslegung abgezogen worden sind. Dies wäre indes unzulässig, da dies dann das dritte Mal wäre, dass der gleiche Fehler mit Punktabzug bestraft worden wäre, gleichwohl Folgefehler nicht zu einer Minderbewertung führen dürfen (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 15.12.2003, Az. V 12 / 02; Zimmerling / Brehm, Prüfungsrecht, 2. Aufl., Rn. 527).



## Teil C Berufsrecht

### Aufgabe 1

Die Klausuraufgabe lautete wie folgt:

**„Welcher der Personen kann neben A und B die Geschäftsführertätigkeit übernehmen?**

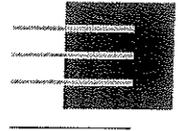
**Begründen Sie Ihre Antwort.“**

Die Korrektoren bewerten die Ausführungen des Widerspruchsführers mit 10 bzw. 11 von möglichen 20 Punkten. Es ist jedoch nicht nachvollziehbar, weshalb die Korrektoren einen Punkteabzug vornehmen.

Es wurde bereits vorgetragen, dass aufgrund des Grundrechts auf freie Berufswahl (Art. 12 Abs. 1 GG) eine schriftliche Begründung der Bewertung in der Art erforderlich ist, dass das Recht auf gerichtliche Kontrolle des Prüfungsverfahrens unter Beachtung des Beurteilungsspielraums der Prüfer gewährleistet wird. Die maßgeblichen Gründe, welche die Prüfer zur abschließenden Bewertung veranlasst haben, müssen hinsichtlich der für das Ergebnis ausschlaggebenden Punkte erkennbar sein. Die Begründung hat demnach derart zu erfolgen, dass der Prüfling in die Lage versetzt wird, die Gedankengänge der Prüfer nachzuvollziehen und etwaige Einwände gegen sie vorzubringen. Dies ist auch hier erneut völlig unklar. Es ist mangels Begründung nicht erkennbar, wie die Punktevergabe erfolgt ist und welche Gründe zu einer Minderbewertung geführt haben, sodass auch insoweit ein **formeller Prüfungsmangel** zu konstatieren ist.

Alle in der Aufgabenstellung genannten Personen wurden durch den Widerspruchsführer einzeln im Hinblick auf eine mögliche Übernahme der Geschäftsführung analysiert. Der Widerspruchsführer ist dabei sogar in den eigentlich „einfachen“ Fällen des Zahnarztes und des Millionärs auf die zumindest theoretisch mögliche Ausnahmegenehmigung durch die WPK eingegangen, was den umfassenden Charakter der Aufgabenbearbeitung unterstreicht.

Da keine Mängel in den Ausführungen des Widerspruchsführers zu erkennen sind und die Begründung der Korrektoren diesbezüglich schweigt, ist die Vergabe der vollen Punktzahl, mithin 20 von 20 Punkten sachgerecht und angemessen.



## Aufgabe 2

Die Klausuraufgabe lautete wie folgt:

***„Welche der im Sachverhalt aufgeführten Personen kann Gesellschafter der AB GmbH werden und was ist noch zu beachten, wenn die AB GmbH als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft am Markt auftreten soll?“***

Der Widerspruchsführer nennt § 28 Abs. 4 WPO als gesetzliche Grundlage für die Voraussetzungen zur Anerkennung einer WPG hinsichtlich der an der Gesellschaft beteiligten Personen und der jeweils mindestens bzw. höchstens zu haltenden Anteile. Er begeht hierbei zugegebenermaßen Fehler hinsichtlich der Beteiligung des Millionärs und des Zahnarztes sowie bei der Höchstbeteiligung des Rechtsanwalts. Korrekt ausgeführt wird aber die notwendige Beteiligung von Wirtschaftsprüfern und diesen gleich gestellten Personen.

Die weiteren Voraussetzungen (Bezeichnung, Mindestkapital) werden genannt, die notwendige Deckungszusage wird nicht erwähnt.

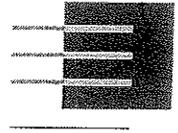
Eine Punktevergabe von nur 9,5 bzw. 7 von 25 Punkten ist unangemessen und nicht sachgerecht. Es ist daher davon auszugehen, dass den Korrektoren hier ein Bewertungsfehler unterlaufen ist. Die Gedankengänge der Prüfer sind mangels Begründung nicht nachzuvollziehen, so dass ein weiterer **formeller Prüfungsmangel** zu konstatieren ist und es dem Widerspruchsführer unmöglich ist, etwaige Einwände gegen sie vorzubringen.

Es soll an dieser Stelle nicht verschwiegen werden, dass die Klausurlösung des Widerspruchsführers teilweise fehlerbehaftet ist. Die fehlerhafte Berücksichtigung der berufsfremden Personen ist indes durch einen Punktabzug von 40% hinreichend berücksichtigt. Mithin ist die Vergabe von 15 Punkten angemessen und sachgerecht.

## Aufgabe 4:

Die Klausuraufgabe lautete die folgt:

***„Sowohl A als auch B haben in den Vorjahren über ihr Einzelpraxen gesetzliche Pflichtprüfungen abgewickelt. Was ist zu beachten, wenn diese Aufträge künftig über die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft abgewickelt werden sollen?“***



Der Widerspruchsführer fokussiert bei der Beantwortung dieser Aufgabe auf die Thematik der Teilnahme am Qualitätskontrollverfahren und auf die daraus notwendigen Teilnahmebescheinigungen zur Durchführung von Abschlussprüfungen. Nicht eingegangen wird grundsätzlich auf die Auftragsannahme, die Überleitung der Beauftragung von den Einzelpersonen auf die Gesellschaft und auf potenzielle Interessenkonflikte. Die Vergabe von 3 bzw. 4 von 10 Punkten scheint grundsätzlich angemessen. Aufgrund des **formellen Begründungsmangels** der Korrektoren kann der Widerspruchsführer jedoch auch an dieser Stelle etwaige Einwände gegen die Gedankenvorgänge der Prüfer nicht vorbringen. Insoweit bleibt weiterer Sachvortrag ausdrücklich vorbehalten.

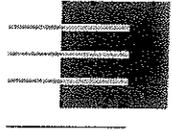
#### **Aufgabe 5:**

Die Klausuraufgabe lautet wie folgt:

***„Gehen Sie davon aus, dass A, B und NL als Geschäftsführer der WPG bestellt werden.***

***Was ist zu beachten, wenn die Gründungsgesellschafter A und B beabsichtigen, in zwei Jahren die aktive Tätigkeit einzustellen und aus der Geschäftsführung auszuscheiden?“***

Insgesamt waren für die Beantwortung der Fragestellung 10 Punkte zu erzielen. Der Erstkorrektor vergab 1 Punkt und damit nur die Hälfte der 2 Punkte des Zweitkorrektors. Es ist bereits unklar, wofür insgesamt 10 Punkte vergeben werden sollten. Auszuführen war sicherlich, dass NL nicht am Sitz der Gesellschaft tätig ist und daher als alleiniger Geschäftsführer nicht in Frage kommt (§ 28 Abs. 1 Satz 4 WPO). Diese (unterlassene) Beantwortung dürfte indes keine weiteren 8 Punkte rechtfertigen. Insoweit sind aufgrund der unterlassenen Begründung der Bewertung durch die Korrektoren deren Gedankengänge auch an dieser Stelle nicht nachvollziehbar.



## Teil D. Berichterstattung

### Aufgabe 1

Die Fragestellung lautete wie folgt:

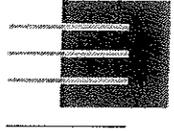
***„Im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2011 wird festgestellt, dass die AAA AG Verpflichtungen gem. § 268 Abs. 7 HGB gegenüber verbundenen Unternehmen in fehlerhafter Höhe ausweist und der Jahresabschluss zum 31. Dezember 2010 nicht gem. § 325 HGB offengelegt wurde.***

***Beschreiben Sie allgemein und umfassend die Auswirkungen der festgestellten Fehler und worin die Unterschiede hinsichtlich Aufdeckung und Berichterstattung bei den festgestellten Gesetzesverstößen bestehen?***

Der Widerspruchsführer hat in der gebotenen Kürze die Unterscheidung zwischen Unrichtigkeiten und Verstößen einerseits und sonstigen Gesetzesverstößen andererseits sehr gelungen herausgearbeitet. Er ist dabei auch auf die Ausrichtung der Abschlussprüfung eingegangen, die wesentliche Unregelmäßigkeiten mit Auswirkung auf die Rechnungslegung entdecken soll, während sie auf die Aufdeckung sonstiger Gesetzesverstöße nicht ausgerichtet ist.

Er hat hinreichend hinsichtlich der Konsequenzen (Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk bzw. nur Prüfungsbericht), auch für die Redepflicht, differenziert. Dabei hat er auch den korrekten PS 210 genannt.

Es ist vor diesem Hintergrund nicht nachvollziehbar, warum von den erreichbaren 30 Punkten hier nur 13 bzw. 14 vergeben worden sind. Eine Punktvergabe sehr nahe an der Maximalpunktzahl wäre hier angemessen und sachgerecht gewesen. Zu den Gedankengänge der Korrektoren, welche zur Minderbewertung geführt haben, können keine Einwände vorgetragen werden, da den Bewertungsschriftstücken der Korrektoren keinerlei Gründe für die erfolgte Minderbewertung entnommen werden können. Den Korrektoren sind indes Bewertungsfehler unterlaufen, da der Punktabzug nicht nachvollziehbar ist. Insoweit bleibt auch betreffend der Aufgabe 1 weiterer Sachvortrag vorbehalten.



## Aufgabe 2

Die Klausuraufgabe lautete wie folgt:

**„Formulieren Sie den Bestätigungsvermerk für die Konzernabschlussprüfung zum 31. Dezember 2011 für nachfolgend aufgeführte Sachverhalte (a, b, c, d):**

**Geben Sie kurze Erläuterungen. Bitte formulieren Sie nur die Texte für den Bestätigungsvermerk und verzichten Sie auf das Abschreiben der nicht geänderten Textpassagen. Machen Sie die Stellen, denen diese Texte eingefügt werden sollen, in geeigneter Weise in Ihrer Ausarbeitung (nicht im Aufgabentext) kenntlich.“**

Neben dem auch hier anzutreffenden Begründungsdefizit der Korrektoren ist des Weiteren auch nicht zu erkennen, wie viele Punkte den einzelnen Teilaufgaben a) bis d) zugeordnet sind.

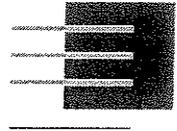
Die Klausurlösung betreffend des Teil a) ist substantiell richtig. Von einem Prüfling kann nicht erwartet werden, dass dieser Formulierungsvorschläge des IDW Wort für Wort auswendig kennt, um diese im Examen reproduzieren zu können. Der Widerspruchsführer schrieb

**„...sowie ergänzend nach Internationalen Prüfungsgrundsätzen vorgenommen“.**

Die vom IDW vorgesehene Formulierung lautet:

**„sowie unter ergänzender Beachtung der International Standards on Auditing (ISA) durchgeführt“.**

Unter der Annahme, dass Teilaufgaben a) bis d) jeweils 10 Punkte zugewiesen wurden, bedeuten die für a) vergebenen 3 Punkte des Erstkorrektors einen Punktabzug von 70% (!) für die zwar sinngemäß einwandfreie, jedoch wörtlich nicht völlig präzise Wiedergabe einer Standardformulierung in einem Bestätigungsvermerk. Es sei an dieser Stelle auch darauf hingewiesen, dass wohl kein einziger Berufsangehöriger seine Bestätigungsvermerke frei formuliert, sondern stattdessen die Vorlagen des IDW verwendet. Es ist daher aus unserer Sicht überhaupt nicht zu beanstanden, wenn ein Kandidat die korrekten Schlussfolgerungen aus einem Sachverhalt zieht (er zeigt damit, dass er weiß, wo und wie grundsätzlich der Bestätigungsvermerk anzupassen ist), die präzise wörtliche Formulierung aber nicht auswendig kennt. Kandidaten können nicht damit rechnen, dass eine angemessene Vorbereitung auf das hoch angesehene Wirtschaftsprüferexamen in simplen Auswendiglernen von Musterformulierungen des IDW bestehen soll.



Insoweit ist davon auszugehen, dass die Klausurleistung betreffend des Teils a) eine unberechtigte Minderbewertung erfahren hat, so dass ein weiterer Bewertungsfehler zu konstatieren ist.

### **Zwischenergebnis**

Nach alledem ist zu konstatieren, dass die Klausurleistung aufgrund der aufgezeigten Bewertungsfehler zwar eine Leistung ist, die zwar Mängel aufweist, aber im Ganzen den Anforderungen noch entspricht. Eine entsprechende Neubewertung der Klausurleistung mindestens mit der Note

**a u s r e i c h e n d**

ist daher geboten.

### **III.**

#### **Fazit**

Den Korrektoren sind wie vorstehend aufgezeigt zahlreiche **formelle Bewertungsfehler** unterlaufen. Insbesondere ist aus den Bewertungen der Korrektoren nicht zu entnehmen, welche Gedankengänge sie zu der jeweiligen Bewertung veranlasst haben. Die Prüfer verstoßen mithin gegen den aus Art. 12 Abs. 1 GG und Art. 19 Abs. 4 GG entwickelten Grundsatz, dass die maßgeblichen Gründe, welche die Prüfer zur abschließenden Bewertung veranlasst haben, hinsichtlich der für das Ergebnis ausschlaggebenden Punkte erkennbar sein müssen. Nur dann ist es dem Prüfling möglich, etwaige Einwände gegen die Bewertung vorzubringen. Da den Bewertungen keinerlei Begründungen zu entnehmen ist, ist ein erheblicher formaler Bewertungsmangel gegeben. Gleichwohl ist oftmals zu erkennen, dass die vergebenen Punkte der Korrektoren nicht mit den zutreffenden Ausführungen des Widerspruchsführers korrespondieren, so dass vom Vorliegen weiterer materieller Bewertungsmängel auszugehen ist. Zudem konnten trotz fehlender Bewertungsbegründung und unter Berücksichtigung des Bewertungsspielraums der Prüfer signifikante Bewertungsfehler festgestellt werden.



Es wird nach alledem beantragt,

1. den Bescheid, in welchen dem Widerspruchsführer das Nichtbestehen der Prüfung beschieden wurde, aufzuheben;
2. die erste und zweite Aufsichtsarbeit aus dem Gebiet „Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht“ unter Beachtung der vorgebrachten Einwendungen gegen die Bewertungsfehler neu zu bewerten;
3. die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren für notwendig zu erklären.

Dr. Stark  
Rechtsanwalt

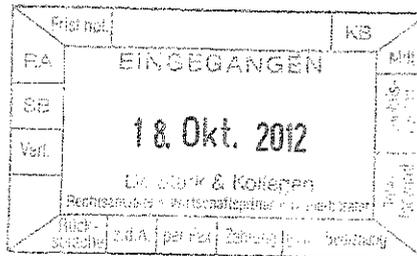
**PRÜFUNGSSTELLE FÜR DAS WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSEXAMEN**  
bei der Wirtschaftsprüferkammer

WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER Landesgeschäftsstelle  
Sternstraße 8 · 60318 Frankfurt/Main

Sternstraße 8  
60318 Frankfurt/Main  
Telefon 069/3650626- 30  
Telefax 069/3650626- 32  
E-Mail lgs-frankfurt@wpk.de  
www.wpk.de

**Mit Postzustellungsurkunde**

Herrn  
Rechtsanwalt Dr. Ralf Stark  
Dr. Stark Niedeggen & Kollegen  
Breite Straße 147 – 151  
50667 Köln



16. Oktober 2012  
LGS 4-876/14926  
- bitte stets angeben -

**Widerspruch von Herrn Mario Eichholz vom 4. Mai 2012 gegen den Bescheid der Prüfungsstelle für das Wirtschaftsprüfungsexamen vom 16. April 2012**  
Ihr Zeichen: 2012/10823/10-sch

Sehr geehrter Herr Dr. Stark,

dem Widerspruch Ihres Mandanten Mario Eichholz vom 4. Mai 2012, begründet mit Schriftsatz vom 4. August 2012, wird stattgegeben.

Demgemäß heben wir unseren Bescheid vom 16. April 2012 auf und teilen Ihnen entsprechend der Änderung der Bewertung der 1. Klausur Ihres Mandanten im Fach Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht die Ergebnisse des schriftlichen Teils Ihrer Prüfung vom Februar 2012 wie folgt mit:

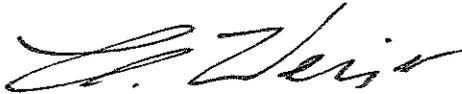
1. Klausur Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht	5,00
2. Klausur Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht	5,00
 Klausur Wirtschaftsrecht	 4,50
 1. Klausur Angewandte Betriebswirtschaftslehre, Volkswirtschaftslehre	 2,50
2. Klausur Angewandte Betriebswirtschaftslehre, Volkswirtschaftslehre	4.50
 1. Klausur Steuerrecht	 4,00
2. Klausur Steuerrecht	5,00

Ihr Mandant ist damit für die mündliche Prüfung zugelassen.

Die Ladung für die im November/Dezember 2012 geplante mündliche Prüfung wird ca. 3 Wochen vor Ihrem Prüfungstermin erfolgen.

Für Rückfragen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Dr. jur. Christian Weiser

### **Rechtsbehelfsbelehrung**

Gegen diesen Bescheid kann innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe bei der Wirtschaftsprüferkammer – Landesgeschäftsstelle Hessen, Rheinland-Pfalz, Saarland, Thüringen – Sternstraße 8, 60318 Frankfurt/Main, Widerspruch schriftlich oder mündlich zur Niederschrift eingelegt werden. Falls die Frist durch das Verschulden eines von Ihnen Bevollmächtigten versäumt werden sollte, so würde dessen Verschulden Ihnen zugerechnet werden.