

# Prüfungskommission

## für Wirtschaftsprüfer

### Wirtschaftsprüfungsexamen gemäß §§ 5-14 a WPO

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

1. Halbjahr 2007

Termin: 7. Februar 2007

Bearbeitungszeit: 5 Stunden

Hilfsmittel:

1. Schönfelder, Deutsche Gesetze  
- Textsammlung und Ergänzungsband -
2. International Financial Reporting Standards IFRS  
einschließlich International Accounting Standards  
(IAS) und Interpretationen, Die amtlichen EU-Texte  
Englisch-Deutsch, 3., aktualisierte und erweiterte  
Auflage, 2006, IDW Verlag GmbH
3. R 6.3 und R 6.6 EStR (**Anlage – 8 Seiten**)  
(hier nicht beigelegt)
4. Nicht programmierbarer Taschenrechner

**Aufgabe: (siehe Anlage)**

Die Aufgabenstellung umfasst einschließlich dieses Vorblattes und des Auszuges aus den EStR **17 Seiten**.

**Bitte geben Sie nach Ende der Bearbeitungszeit  
auch die Aufgabenstellung ab!**

## Bearbeitungshinweise:

Die Klausur besteht aus 7 unabhängigen Teilaufgaben. Alle Aufgabenteile sind zu bearbeiten.

Bei jeder Aufgabe sind die maximal erreichbaren Punkte angegeben; diese Punktzahl stellt zugleich einen Richtwert für den erforderlichen Zeitbedarf dar (in der Summe insgesamt 300 Punkte).

Die Klausuraufgaben betreffen die folgenden Themengebiete:

	Punkte
1. Übergang des wirtschaftlichen Eigentums und Gewinnrealisierung im Jahresabschluss nach HGB	65
2. Bestätigungsvermerk bei Sanierung durch Erlass eines Gesellschafterdarlehens	45
3. Darlehensgewährung einer GmbH an ihr Mutterunternehmen	35
4. Verwendung des Jahresüberschusses bei der AG	35
5. Klassifizierung einer nachrangigen Schuldverschreibung ohne Endfälligkeit als Eigenkapital bzw. Fremdkapital nach HGB und IFRS	45
6. Ansatz und Bewertung bei fehlender Annahme der Unternehmensfortführung im handelsrechtlichen Jahresabschluss und im Überschuldungsstatus	45
7. Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil und passivischer Ausweis steuerrechtlicher Abschreibungen	30

### **Aufgabe 1 [65 Punkte]**

Die XY-AG, Sitz in München, möchte ihre Beteiligung an der B-GmbH veräußern und erwartet hieraus einen erheblichen Buchgewinn. Zur Realisierung dieser Zielsetzung zieht die XY-AG die nachfolgenden Konstruktionen in Betracht.

Nehmen Sie bitte jeweils dazu Stellung, ob bei den einzelnen Fallgestaltungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss der XY-AG zum 31. Dezember 2006 Vermögensabgang und/oder Gewinnrealisierung noch im Geschäftsjahr 2006 eintreten.

1. Verkauf und Übertragung erfolgen als Mitternachtsgeschäft („zum 31. Dezember 2006, 24.00 Uhr / 1. Januar 2007, 0 Uhr“). **[10 Punkte]**
2. Sachverhalt wie unter Teilaufgabe 1; jedoch enthält der Kaufvertrag die zusätzliche Regelung, dass Kaufvertrag und Übertragung nur dann wirksam werden, wenn der Aufsichtsrat des Käufers zustimmt. Die entsprechende Aufsichtsratssitzung findet vor Ende des Wertaufhellungszeitraums (d.h. nach dem Abschlussstichtag, vor Bilanzaufstellung) statt; der Aufsichtsrat stimmt dem Erwerb zu. **[5 Punkte]**
3. Sachverhalt wie unter Teilaufgabe 1; jedoch enthält der Kaufvertrag die zusätzliche Regelung, dass Kaufvertrag und Übertragung nur dann wirksam werden, wenn die zuständigen Kartellbehörden dem Verkauf zugestimmt haben. Die Zustimmungserklärung ergeht in der Wertaufhellungsphase. **[10 Punkte]**
4. Sachverhalt wie unter Teilaufgabe 1; jedoch enthält der Kaufvertrag die zusätzliche Regelung, dass der Käufer berechtigt und verpflichtet ist, die Beteiligung am 1. Februar 2008 an die XY-AG zum ursprünglichen Verkaufspreis zuzüglich 5 % Zinsen zurückzuveräußern. Eine zwischenzeitlich ausgeschüttete Dividende verbleibt bei dem Käufer. **[10 Punkte]**
5. Sachverhalt wie unter Teilaufgabe 1; nach dem Kaufvertrag ist der Käufer berechtigt, die Beteiligung in der Zeitspanne vom 13. bis 18. Monat nach Wirksamwerden der Veräußerung an den Verkäufer zum Preis von X zu verkaufen. Der Preis von X entspricht dem ursprünglichen Verkaufspreis zuzüglich einer variablen Verzinsung abzüglich einer eventuellen Ausschüttung. **[15 Punkte]**
6. Sachverhalt wie unter Teilaufgabe 5 (!); zusätzlich hat der Verkäufer eine Erwerbsoption, die er vom 25. bis 27. Monat nach Wirksamwerden des Kaufvertrages ausüben kann. Die Konditionen entsprechen denen der Veräußerungsoption des Käufers. **[15 Punkte]**

### **Aufgabe 2 [45 Punkte]**

Zur Abwendung der zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2006 ansonsten gegebenen bilanziellen und statusmäßigen Überschuldung der T-AG, Sitz in München, erlässt das Mutterunternehmen M das von ihm gewährte Gesellschafterdarlehen; der Erlassvertrag datiert vom 15. März 2007.

Dem Jahresabschluss der T-AG zum 31. Dezember 2006 erteilt die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Groß mit Datum vom 28. März 2007 einen Bestätigungsvermerk nach der Grundform des IDW PS 400, der am Ende folgende Formulierung enthält:

„Ohne diese Beurteilung einzuschränken, weisen wir darauf hin, dass der zur Abwendung der Überschuldung vereinbarte, in der Bilanz berücksichtigte Erlass des Gesellschafterdarlehens in Höhe von € 5 Mio. noch der Zustimmung des Aufsichtsrates des Mutterunternehmens bedarf.“

1. Nehmen Sie zu dem obigen Bestätigungsvermerk Stellung. **[15 Punkte]**
2. Änderte sich Ihre Beurteilung, wenn die Zustimmung des Aufsichtsrates von M vor Erteilung des Bestätigungsvermerks vorgelegen hätte (Zustimmungserklärung vom 25. März 2007)? **[15 Punkte]**
3. Prüfungsassistent Klein, Mitarbeiter der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Groß, sah für den in Teilaufgabe 1 beurteilten Sachverhalt – bei dem die Zustimmung des Aufsichtsrates vor Erteilung des Bestätigungsvermerks noch nicht vorliegt – folgende Formulierung im Bestätigungsvermerk vor:

„Unsere Prüfung hat zu keinen Einwendungen geführt. Diese Beurteilung steht unter der Bedingung, dass der zur Abwendung der Überschuldung vereinbarte, in der Bilanz berücksichtigte Erlass des Gesellschafterdarlehens in Höhe von € 5 Mio. noch der Zustimmung des Aufsichtsrates des Mutterunternehmens bedarf.“

Nehmen Sie bitte auch zu diesem Formulierungsvorschlag Stellung. **[15 Punkte]**

### **Aufgabe 3 [35 Punkte]**

Die A-GmbH, Sitz in Düsseldorf, gehört zu 100 % der Riesig AG. Die Riesig AG möchte im gesamten Konzern ein Cashpooling einführen, d.h. auch die A-GmbH soll nicht benötigte Zahlungsmittelbestände an das Mutterunternehmen weiterleiten. Zum Bilanzstichtag 2005 sieht die Strukturbilanz der A-GmbH wie folgt aus (alle Angaben in Mio. €):

Aktiva	31.12.2005	Passiva	
A. Anlagevermögen		A. Eigenkapital	
I. Immaterielle VG	5	I. Gez. Kapital	50
II. Sachanlagen	35	II. Kapitalrücklage	10
III. Finanzanlagen	10	(§ 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB)	
	50	III. Gewinnrücklagen	5
B. Liquide Mittel	10	IV. Verlustvortrag	4
		V. Jahresfehlbetrag	13
			48
		B. Verbindlichkeiten	12
	<u>60</u>		<u>60</u>

Infolge weitreichender Umstrukturierungen erwartet die A-GmbH in den künftigen Geschäftsjahren erhebliche Gewinne; bereits für das Geschäftsjahr 2006 weisen die Planungsrechnungen einen Jahresüberschuss in Höhe von € 8 Mio. aus.

1. Der Geschäftsführer der A-GmbH möchte wissen, ob und unter welchen Voraussetzungen er die liquiden Mittel am Bilanzstichtag 2005 ganz oder teilweise dem Mutterunternehmen als Darlehen überlassen darf. **[15 Punkte]**

2. Welche Konsequenzen ergeben sich für die handelsrechtliche Bilanzierung und für die Abschlussprüfung, wenn die A-GmbH dem Mutterunternehmen am Bilanzstichtag 2005 einen ungesicherten Kredit in Höhe von € 10 Mio. gewährt? **[10 Punkte]**
3. Am folgenden Bilanzstichtag – dem 31. Dezember 2006 – weist die A-GmbH die folgende Strukturbilanz auf (alle Angaben in Mio. €):

Aktiva	31.12.2006	Passiva	
A. Anlagevermögen		A.. Eigenkapital	
I. Immaterielle VG	10	I. Gez. Kapital	50
II. Sachanlagen	36	II. Kapitalrücklage	10
III. Finanzanlagen	<u>4</u>	(§ 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB)	
	50	III. Gewinnrücklagen	5
B. Liquide Mittel	10	IV. Verlustvortrag	17
		V. Jahresüberschuss	<u>8</u>
			56
	<u>60</u>	B. Verbindlichkeiten	<u>4</u>
			<u>60</u>

Wiederum möchte der Geschäftsführer der A-GmbH wissen, ob und unter welchen Voraussetzungen er die liquiden Mittel am Bilanzstichtag 2006 ganz oder teilweise dem Mutterunternehmen als Darlehen überlassen darf. **[10 Punkte]**

#### **Aufgabe 4 [35 Punkte]**

Im Geschäftsjahr 2006 hat die ABC-AG, Sitz in Frankfurt am Main, gegründet am 1. Januar 2005, einen Jahresüberschuss in Höhe von 45.610,-- € erzielt. Der Jahresabschluss zum 31. Dezember 2006 wird von Vorstand und Aufsichtsrat der ABC-AG festgestellt.

Zur Deckung des aus dem Geschäftsjahr 2005 resultierenden Bilanzverlustes in Höhe von 20.000,-- € wurde am 1. Februar 2006 eine vereinfachte Kapitalherabsetzung von 1.020.000,-- € auf 1.000.000,-- € beschlossen; diese wurde am 6. März 2006 beim zuständigen Handelsregister eingetragen.

Im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses wird der höchstmögliche Betrag thesauriert. Die Satzung enthält keine Regelungen zur Gewinnverwendung. Der Vorschlag des Vorstands für den von der Hauptversammlung zu fassenden Gewinnverwendungsbeschluss sieht keine weitere Einstellung in Gewinnrücklagen vor; der gesamte Betrag soll - abgerundet auf „glatte“ 1.000 € - an die Aktionäre ausgeschüttet, die verbleibenden Euro- und Cent-Beträge sollen auf das Folgejahr vorgetragen werden.

Im Bilanzentwurf zum 31. Dezember 2006 stellt sich das Eigenkapital der ABC-AG (vorläufig) wie folgt dar, wobei das Gezeichnete Kapital aus 100.000 Aktien zum Nennbetrag von jeweils 10,-- € besteht:

A. Eigenkapital	
I. Gezeichnetes Kapital	1.000.000,--
II. Kapitalrücklage	27.000,--
(§ 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB)	
III. Verlustvortrag	20.000,--
IV. Jahresüberschuss	45.610,--

1. Erstellen Sie den Vorschlag zur Verwendung des Bilanzgewinns der ABC-AG und ermitteln Sie den ausschüttungsfähigen Betrag je Aktie. **[15 Punkte]**
2. Ergäben sich Änderungen hinsichtlich Ihrer Antwort zu Teilaufgabe 1, wenn die ABC-AG am 31.12.2006 über 3.000 eigene Anteile verfügte und am 25.5.2007 - dem Termin der Beschlussfassung über den Vorschlag zur Verwendung des Bilanzgewinns – weitere 500 eigene Anteile im Bestand hielte? Unterstellen Sie dabei, die eigenen Anteile seien unentgeltlich erworben worden. **[10 Punkte]**
3. Am Tag der Bilanzsitzung des Aufsichtsrates (25.5.2007) wird bekannt, dass ein Wirbelsturm in einer ausländischen Niederlassung der ABC-AG große Verwüstungen angerichtet hat; hieraus resultiert ein nicht durch Versicherungen gedeckter Gesamtaufwand in Höhe von schätzungsweise 90.000,-- €. Dies trifft die ABC-AG insbesondere deshalb hart, da das Planergebnis für das Geschäftsjahr 2007 dem Ergebnis des Vorjahres entspricht. Löst dieser Sachverhalt Handlungspflichten für den Aufsichtsrat aus? Falls ja, beschreiben Sie diese bitte. **[10 Punkte]**

#### **Aufgabe 5 [45 Punkte]**

Die Groß AG, ein kapitalmarktorientiertes Unternehmen mit Sitz in Frankfurt am Main, emittiert ein Wertpapier zu folgenden Konditionen:

- Schuldverschreibung ohne Endfälligkeit;
  - unter bestimmten Voraussetzungen (bspw. sich ändernde Steuerrechtsprechung) besteht ein Kündigungsrecht der Emittentin; der Inhaber hat hingegen außer im Falle der Liquidation der Groß AG kein Kündigungsrecht;
  - im Falle der Liquidation der Gesellschaft wird die Schuldverschreibung nur zurückgezahlt, wenn nach Befriedigung aller Gläubiger ein Restvermögen zur Verfügung steht;
  - feste Verzinsung von 5 % p.a., die allerdings nur unter weiteren, bei den Fragestellungen unter a) und b) genannten Bedingungen geschuldet wird.
1. Ist die Schuldverschreibung mit o.g. Ausstattungsmerkmalen im Jahresabschluss nach HGB als Eigen- oder Fremdkapital zu erfassen, wenn ergänzend die in a) oder die in b) genannte Bedingung vereinbart ist:
    - a) Zinszahlung ist davon abhängig, dass für das betreffende Geschäftsjahr– ohne Berücksichtigung des Zinsaufwandes selbst - ein ausreichender Jahresüberschuss erzielt wird; **[15 Punkte]**
    - b) Zinszahlung ist davon abhängig, dass an die Anteilseigner eine Dividende ausgeschüttet wird? **[10 Punkte]**

Bitte begründen Sie Ihre Antwort.

2. Ist die Schuldverschreibung mit o.g. Ausstattungsmerkmalen im Konzernabschluss nach IFRS als Eigen- oder Fremdkapital zu erfassen, wenn ergänzend die in a) oder die in b) genannte Bedingung vereinbart ist:
- a) Zinszahlung ist davon abhängig, dass für das betreffende Geschäftsjahr – ohne Berücksichtigung des Zinsaufwandes selbst - ein ausreichender Jahresüberschuss erzielt wird; **[10 Punkte]**
  - b) Zinszahlung ist davon abhängig, dass an die Anteilseigner eine Dividende ausgeschüttet wird? **[10 Punkte]**

Bitte begründen Sie Ihre Antwort.

### **Aufgabe 6 [45 Punkte]**

Die Gesund Leben GmbH, ein Tochterunternehmen der Öko AG, bereitet dem Mutterunternehmen große Probleme: Leider hatte die Gesund Leben GmbH in den letzten Jahren einen starken Absatzrückgang und daher aus der laufenden Geschäftstätigkeit negative Ergebnisse zu verzeichnen. Die Gesund Leben GmbH rechnet deshalb für die zweite Hälfte des Geschäftsjahrs 2007 mit erheblichen Liquiditätsproblemen und dem Eintritt einer insolvenzrechtlichen Überschuldung im Betrag von voraussichtlich 250.000,-- €. Die Öko AG ist nicht bereit, dem Tochterunternehmen weitere liquide Mittel zu gewähren. Weder die A-Bank noch die B-Bank sind zur Verlängerung ihrer am 30.6.2007 fälligen Kredite bereit, neue Kreditgeber sind derzeit nicht zu finden.

1. In welcher Form sind die nachfolgenden Sachverhalte im handelsrechtlichen Jahresabschluss der Gesund Leben GmbH zum 31.12.2006 zu erfassen? **[15 Punkte]**
- a) Die Gesund Leben GmbH erstellt ein EDV-Programm zur schnelleren Abrechnung von Reisekosten. Dieses war ursprünglich zur eigenen Nutzung bestimmt; infolge der derzeitigen schwierigen Liquiditätslage zieht die Gesellschaft einen Verkauf in Erwägung, interessierte Käufer sind vorhanden. Im Geschäftsjahr 2005 waren für das EDV-Programm Herstellungskosten in Höhe von 60.000,-- €, im Geschäftsjahr 2006 Herstellungskosten von 90.000,-- € angefallen.
  - b) Die Bilanz der Gesund Leben GmbH weist angemessen bewertete Pensionsverpflichtungen in Höhe von 1.300.000,-- € aus. Darüber hinaus hat die Gesellschaft aus nicht bilanzierten „Altzusagen“ nach Artikel 28 Abs. 1 EGHGB Verpflichtungen in Höhe von 250.000,-- €
  - c) Die Bilanz enthält einen Sonderposten mit Rücklageanteil, der im Geschäftsjahr 2005 nach § 6b EStG gebildet wurde; dieser enthält den Gewinn aus dem Verkauf eines unbebauten Grundstücks.
  - d) Ein im Besitz der Gesund Leben GmbH befindliches unbebautes Grundstück (Anschaffungskosten 1.000.000,-- €) verfügt zum Bilanzstichtag über einen Verkehrswert in Höhe von 1.800.000,-- €, der Verkehrswert wird durch entsprechende Wertgutachten belegt.
2. Ergeben sich für den Fall, dass die Öko AG am 31.12.2006 eine Patronatserklärung für die Darlehensverbindlichkeit der Gesund Leben GmbH gegenüber der A-Bank in Höhe von 500.000 € abgibt („Wir verpflichten uns, die Gesund Leben GmbH finanziell so

ausgestattet zu halten, dass sie ihren Verbindlichkeiten nachkommen kann.“), Konsequenzen für die Einschätzung der Going-Concern-Prämisse zum 31.12.2006? Bitte begründen Sie Ihre Antwort. **[10 Punkte]**

3. Definieren Sie die Begriffe „Rangrücktrittserklärung“ sowie „Forderungsverzicht mit Besserungsschein“ und erörtern Sie deren Bedeutung im Jahresabschluss nach HGB und im Überschuldungsstatus des begünstigten Unternehmens. **[15 Punkte]**
4. Nennen Sie über die unter Teilaufgabe 2 und 3 genannten Sanierungsmaßnahmen hinaus zwei Sanierungsmöglichkeiten des Mutterunternehmens, die zur Abwendung der Überschuldung in Handelsbilanz und Überschuldungsstatus führen und stellen Sie deren Auswirkungen auf den Jahresabschluss nach HGB und den Überschuldungsstatus des begünstigten Unternehmens dar. **[5 Punkte]**

### **Aufgabe 7 [30 Punkte]**

Die Tradition-GmbH, Sitz in Hamburg, erzielt seit Jahren beträchtliche Gewinne. Sie war und ist daher bestrebt, sowohl in ihrem handelsrechtlichen Jahresabschluss als auch bei der steuerlichen Gewinnermittlung – sie erstellt eine gesonderte Steuerbilanz – jeweils möglichst niedrige Gewinne auszuweisen. Ihr Geschäftsjahr entspricht dem Kalenderjahr.

Die Gesellschaft hatte am 2. Januar 2004 eine selbst erstellte Spezial-Maschine in Betrieb genommen, die linear abgeschrieben worden war (Nutzungsdauer: 5 Jahre). Die von der Kostenrechnungsabteilung zur Ermittlung der Herstellungskosten zur Verfügung gestellten Daten lauten wie folgt:

Materialeinzelkosten:	320.000,-- €
Fertigungseinzelkosten:	250.000,-- €
Sondereinzelkosten der Fertigung:	50.000,-- €

Die Daten der Kostenträgerzeitrechnung sehen wie folgt aus:

Materialeinzelkosten:	1.200.000,-- €	Materialgemeinkosten:	480.000,-- €
Fertigungseinzelkosten:	1.800.000,-- €	Fertigungsgemeinkosten:	1.260.000,-- €

In den Fertigungsgemeinkosten sind kalkulatorische Abschreibungen von 320.000,-- € enthalten, die ihnen entsprechenden bilanziellen Abschreibungen betragen 140.000,-- €.

Verwaltungskosten werden üblicherweise mit einem Zuschlag von 13 % auf Material- und Fertigungskosten berechnet.

Bei einem schweren Brand am 31. März 2006 wurde die genannte Maschine völlig zerstört. Die Gesellschaft bemühte sich sofort um die Beschaffung einer Ersatzmaschine. Für die Maschine erhielt die Tradition-GmbH am 4. Juli 2006 eine Entschädigung der Versicherung in Höhe von 800.000,-- €.

Am 2. Januar 2007 konnte eine für 1.071.000,-- € (einschl. 19 % USt) erworbene funktionsgleiche Ersatzmaschine in Betrieb genommen werden (Nutzungsdauer: 5 Jahre, lineare Abschreibung).

1. Bestimmen Sie für die handelsrechtliche Rechnungslegung bzw. den Jahresabschluss nach HGB zum 31.12.2006
  - a) den Restbuchwert der Spezial-Maschine am 31. März 2006 **[5 Punkte]**
  - b) den Wertansatz des Sonderpostens mit Rücklageanteil. **[5 Punkte]**

2. Ergeben sich für die Konzernrechnungslegung bzw. den Konzernabschluss nach HGB zum 31.12.2006 Änderungen hinsichtlich der unter Teilaufgabe 1 genannten Werte? (Alle Wahlrechte werden auch hier unter der Zielsetzung eines möglichst niedrigen Gewinns ausgeübt.) **[5 Punkte]**
  
3. Wie ist bei Übertragung des Sonderpostens mit Rücklageanteil in der handelsrechtlichen Rechnungslegung bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens zu buchen, wenn sich die Tradition-GmbH für einen aktivischen Ausweis der steuerrechtlichen Abschreibungen entscheidet?  
Hierbei ist eine betragsmäßige Aufteilung zwischen handels- und steuerrechtlichen Abschreibungen nicht erforderlich. **[5 Punkte]**
  
4. Unterstellen Sie bitte, die Tradition-GmbH wählte einen passivischen Ausweis der steuerrechtlichen Abschreibungen. Welche Buchungen ergäben sich in diesem Fall im Folgejahr (Geschäftsjahr 2008!) bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens
  - a) im Jahresabschluss nach HGB **[5 Punkte]**
  - b) im Konzernabschluss nach HGB? **[5 Punkte]**

- . -