

Prüfungskommission

für Wirtschaftsprüfer

Wirtschaftsprüfungsexamen gemäß §§ 5-14 a WPO

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

1. Halbjahr 2011

Termin: 2. Februar 2011

Bearbeitungszeit: 6 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, 5., aktualisierte Auflage, 2009, IDW Verlag GmbH
 3. International Financial Reporting Standards (IFRS) 2010, Deutsch-Englische Textausgabe der von der EU gebilligten Standards, WILEY-VCH Verlag GmbH & Co. KGaA
 4. Wirtschaftsgesetze, 26., aktualisierte Auflage, 2010 (falls erschienen, auch: 27., aktualisierte Auflage, 2011), IDW Verlag GmbH
 5. Nicht programmierbarer Taschenrechner

Die Aufgabenstellung umfasst einschließlich dieses Vorblattes **9 Seiten**.

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

Die Klausur besteht aus insgesamt sieben Aufgaben. Die Aufgaben betreffen folgende Themenbereiche:

<u>Inhaltsübersicht:</u>	I. Rechnungslegung/Jahres- und Konzernabschluss (2 Teilaufgaben)	150 Punkte
	II. Rechnungslegung/Konzernabschluss nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen (2 Teilaufgaben)	120 Punkte
	III. Prüfungsdurchführung (1 Aufgabe)	40 Punkte
	IV. Berufsrecht (2 Teilaufgaben)	<u>50 Punkte</u>
		<u>360 Punkte</u>

Alle Aufgaben sind zu bearbeiten, um die volle Punktzahl zu erhalten.

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

Bei jeder Aufgabe sind die maximal erreichbaren Punkte angegeben. Diese Punkte sollen zugleich einen Anhaltspunkt für die jeweils erforderliche Bearbeitungszeit darstellen. Es sind maximal 360 Punkte (360 Punkte = 360 Minuten Bearbeitungszeit) zu erreichen.

Begründen Sie Ihre Ausführungen ausführlich unter Bezugnahme auf die einschlägigen gesetzlichen Regelungen und entsprechenden IFRS-Standards. Sofern Berechnungen erforderlich sind, stellen Sie diese bitte nachvollziehbar dar und erläutern Sie diese, um ein Gesamtverständnis für die Zusammenhänge und erarbeiteten Antworten zu erhalten.

Themenbereich I: Rechnungslegung/Jahres- und Konzernabschluss

Teilaufgabe I.1. (120 Punkte)

Sachverhalt

Die Fit AG (F-AG) stellt Produkte für eine gesunde Sporternährung her. Sie ist eine große Kapitalgesellschaft i. S. d. § 267 Abs. 3 S. 1 HGB und hat ihren handelsrechtlichen Jahresabschluss zum 31. Dezember 2009 nach den handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften aufgestellt, die letztmalig auf Jahresabschlüsse für vor dem 1. Januar 2010 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden sind (HGB a. F.). Darin sind u. a. die folgenden Geschäftsvorfälle berücksichtigt:

- a. Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (16 Punkte)

Vor dem Hintergrund eines im Februar 2009 gefassten Beschlusses, bei entsprechender Nachfrage eine bestimmte Ernährungsserie für Extremsportler zu entwickeln, wurde im März 2009 zunächst eine Marktanalyse durchgeführt, die Kosten von TEUR 800 verursachte. Im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2009 wurden die Kosten als Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs aktiviert.

- b. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (14 Punkte)

Einzelne bei der Herstellung der Ernährungsprodukte der F-AG verwendete Ingredienzien sind pflanzlichen Ursprungs und daher in Abhängigkeit von der Angebotssituation sehr starken Preisschwankungen unterworfen. Vor diesem Hintergrund hat die F-AG zum 31. Dezember 2008 außerplanmäßige Abschreibungen gemäß § 253 Abs. 3 S. 3 HGB a. F. in Höhe von TEUR 500 vorgenommen. Da auch in 2009 weitere starke Preisschwankungen erwartet wurden, ist die Wertminderung zum 31. Dezember 2009 beibehalten worden. Darüber hinaus hat die F-AG in 2009 eine weitere Abschreibung in Höhe von TEUR 100 vorgenommen, deren steuerliche Anerkennung nicht zu erwarten ist. Bis zum 31. Dezember 2009 konnten die wertgeminderten Bestände der Ingredienzien aus Kapazitätsgründen in der Produktion nicht eingesetzt werden.

- c. Eigene Anteile (16 Punkte)

Vor dem Hintergrund der Beschlussfassung des Vorstands sowie der Zustimmung des Aufsichtsrats und der Hauptversammlung über ein Aktienoptionsprogramm für Mitarbeiter (§ 192 Abs. 2 Nr. 3 AktG) hat die F-AG im November 2009 100.000 Stck. eigene Aktien mit einem Nennwert von 5 EUR/Stck. zu einem Kurs von 60 EUR/Stck. zum Zwecke der Ausgabe an die Belegschaft erworben. Im Aktienoptionsprogramm der Gesellschaft ist eine Ausgabe der Aktien in 2012 vorgesehen. Anschaffungsnebenkosten sind nicht angefallen.

- d. Sonderposten mit Rücklageanteil (14 Punkte)

Mit dem Verkauf einer für betriebliche Zwecke genutzten Immobilie erzielte die F-AG in 2008 einen Buchgewinn von TEUR 22.000. Da der Erwerb eines Ersatzgrundstücks an einem verkehrsgünstig gelegenen anderen Standort geplant ist, wurde in der Steuerbilanz eine Rücklage nach § 6b EStG in Höhe des Buchgewinns gebildet. Im handelsrechtlichen Jahresabschluss wurde in gleicher Höhe ein Sonderposten mit Rücklageanteil gemäß § 273 HGB a. F. passiviert. Da zum 31. Dezember 2009 noch kein Ersatzgrundstück gefunden werden konnte, sind die Posten im handelsrechtlichen Jahresabschluss sowie in der Steuerbilanz unverändert enthalten.

e. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen (48 Punkte)

Für erteilte Pensionszusagen wurde im handelsrechtlichen Jahresabschluss zum 31. Dezember 2009 eine Rückstellung für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen in Höhe von TEUR 15.600 angesetzt; die Bewertung erfolgte auf Basis des steuerlichen Teilwertverfahrens gemäß § 6a EStG. Auf der Grundlage des von der Deutschen Bundesbank ermittelten durchschnittlichen Marktzinssatzes würde sich zum 1. Januar 2010 ein Erfüllungsbetrag für die Pensionsverpflichtungen in Höhe von TEUR 17.100 ergeben.

In dem vorliegenden versicherungsmathematischen Gutachten wird der Erfüllungsbetrag zum 31. Dezember 2010 mit TEUR 18.000 angegeben, so dass der Zuführungsbetrag zur Rückstellung für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen in 2010 insoweit TEUR 900 beträgt. Der handels- und der steuerrechtliche Zuführungsbetrag sind identisch. Damit beträgt zum 31. Dezember 2010 der Teilwert der Pensionsrückstellung gemäß § 6a EStG insgesamt TEUR 16.500. Von dem Zuführungsbetrag (TEUR 900) entfallen TEUR 280 auf den Zinsanteil.

Darüber hinaus hat die F-AG zur insolvenzrechtlichen Absicherung der Pensionsverpflichtungen im Rahmen eines Treuhandmodells einen Bestand an festverzinslichen Wertpapieren zur Verfügung gestellt, deren Anschaffungskosten bzw. Buchwert am 31. Dezember 2009 insgesamt TEUR 16.500 betragen. Der Kurswert der Wertpapiere beträgt am 1. Januar 2010 TEUR 18.300 und am 31. Dezember 2010 insgesamt TEUR 18.950.

f. Steuerliche Verlustvträge (12 Punkte)

Gemäß den vorliegenden Steuerbescheiden bzw. abgegebenen Steuererklärungen betragen zum 31. Dezember 2009 die steuerlichen Verlustvträge aus Vorjahren insgesamt TEUR 14.900. Nach der Planungsrechnung der F-AG wird - aufbauend auf der positiven Ergebnisentwicklung des Jahres 2009 - für die Jahre 2010-2016 mit folgenden steuerlichen Ergebnissen (in TEUR) gerechnet:

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
geplantes Ergebnis	+ 1.200	+ 1.800	+ 3.400	+ 3.900	+ 4.100	+ 3.800	+ 4.200

Danach wird davon ausgegangen, dass in 2015 eine vollständige Nutzung der steuerlichen Verlustvträge möglich sein wird. In 2010 wird der steuerliche Verlustvortrag auch in Höhe des erwarteten steuerlichen Ergebnisses von + TEUR 1.200 genutzt.

Weitere Angaben

Das Geschäftsjahr ist das Kalenderjahr.

Für das Geschäftsjahr 2009 ergab sich bei der Ermittlung der latenten Steuern ein Aktivüberhang, der im Hinblick auf das Ansatzwahlrecht des § 274 Abs. 2 HGB a. F. nicht bilanziert wurde. Der kumulierte Ertragsteuersatz (KSt, GewSt, SolZ) beträgt 30 % und wird sich in dieser Höhe in den Folgejahren voraussichtlich nicht ändern. Ein Auseinanderfallen der gewerbesteuerlichen sowie der Körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage kann vernachlässigt werden.

Aufgabe

Erläutern Sie die bilanziellen Auswirkungen der unter den Ziffer a. - f. dargestellten Sachverhalte auf den Jahresabschluss zum 31. Dezember 2010 vor dem Hintergrund des in 2010 erforderlichen Übergangs der Rechnungslegung auf das HGB in der Fassung des BilMoG (HGB n. F.), wobei die mit der Umstellung auf die Rechnungslegungsnormen nach HGB n. F. bestehenden Wahlrechte für bilanzpolitische Zwecke in der Weise genutzt werden sollen, dass ein möglichst hoher Jahresüberschuss in 2010 bzw. ein möglichst hohes Eigenkapital zum 31. Dezember 2010 erzielt wird.

Gehen Sie bei Ihrer Darstellung zunächst von den bilanziellen Auswirkungen im Zeitpunkt der Umstellung der Rechnungslegung (1. Januar 2010) aus und stellen Sie die erforderlichen Buchungsvorgänge im Umstellungszeitpunkt und im Folgenden zum 31. Dezember 2010 dar. Sofern zum Bilanzstichtag keine Folgebuchungen erforderlich sind, ist dies gesondert anzugeben.

Teilaufgabe I.2. (30 Punkte)

Sachverhalt

Die Kapital AG (K-AG) ist eine große Kapitalgesellschaft i. S. d. § 267 Abs. 3 HGB und alleinige Gesellschafterin der im Inland ansässigen Tochterunternehmen „Vital AG“ (V-AG), „Wert GmbH“ (W-GmbH) und „Loss GmbH“ (L-GmbH). Alleinige Aktionäre der K-AG waren bis zum 30. Juni 2010 drei Mitglieder des Aufsichtsrates der K-AG. Im Rahmen eines erfolgreichen Börsengangs zum 1. Juli 2010 wurden 60 % des Aktienkapitals der K-AG an der Frankfurter Wertpapierbörse platziert und sind seitdem im Prime Standard notiert.

Der Leiter des Rechnungswesens der K-AG ist u. a. zuständig für die pflichtgemäße Erstellung des Jahres- und Konzernabschlusses der K-AG sowie der Einzelabschlüsse der drei Tochterunternehmen. Anlässlich des Besuchs eines Seminars für Rechnungslegung werden ihm Zweck, Inhalt und Aufbau einer Kapitalflussrechnung erläutert. Bis zu diesem Zeitpunkt war ihm dieses Instrument der Rechnungslegung nicht bekannt. Er vertritt die Auffassung, dass zum 31. Dezember 2009 - wie im Vorjahr - eine Kapitalflussrechnung weder für die K-AG noch für ihre inländischen Tochterunternehmen zu erstellen ist.

Aufgabe

Erläutern Sie bitte ausführlich unter Angabe der jeweils geltenden rechtlichen Vorschriften, inwieweit die Auffassung des Leiters des Rechnungswesens der K-AG zutreffend ist.

Themenbereich II: Rechnungslegung/Konzernabschluss nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen

Teilaufgabe II.1. (60 Punkte)

Sachverhalt

Die Mut AG (M-AG) ist ein Mutterunternehmen i. S. d. § 297 Abs. 1 S.1 HGB und erstellt einen Konzernabschluss nach IFRS (§ 315a Abs. 1 HGB). M-AG erwirbt am 1. Januar 02 insgesamt 20 % der Anteile am Grundkapital der Wagnis AG (W-AG), das 10,0 Mio. EUR beträgt, zu einem Kaufpreis von 15,0 Mio. EUR (Anschaffungskosten). Basis für die Kaufpreisfindung ist ein Bewertungsgutachten, in dem ein Unternehmenswert von 75,0 Mio. EUR ermittelt wird. Das bilanzielle Eigenkapital der W-AG beträgt zum Zeitpunkt des Erwerbs insgesamt 30,0 Mio. EUR.

Die im Rahmen der Kaufpreisfindung durchgeführte Due Diligence ergab, dass zum Ende des Jahres 01 stille Reserven in dem abnutzbaren Sachanlagevermögen der W-AG enthalten sind, die anteilig auf die M-AG in Höhe von 5,0 Mio. EUR entfallen. Für das abnutzbare Sachanlagevermögen wurde zum 1. Januar 02 eine Restnutzungsdauer von vier Jahren identifiziert.

Die wirtschaftliche Entwicklung der W-AG in 02 und in 03 verlief unbefriedigend, da unerwartet ein langjähriger bedeutender Auftraggeber an ein Konkurrenzunternehmen verloren ging. Nur durch die aufgrund von Forderungsverzichten von einzelnen Gläubigern erzielten Buchgewinne war es möglich, die negativen operativen Ergebnisse in voller Höhe abzudecken, so dass in 02 und in 03 vor Berücksichtigung eventueller Bewertungsanpassungen des Beteiligungsportfolios jeweils ein ausgeglichenes Jahresergebnis erzielt wurde. Nach Einschätzung des Managements der W-AG ist auch in den nächsten Jahren nicht mit einer nennenswerten Verbesserung der wirtschaftlichen Entwicklung zu rechnen. Auf der Grundlage der vorliegenden Planzahlen für die nächsten fünf Jahre ergibt sich danach zum Ende des Jahres 02 ein Unternehmenswert von 50,0 Mio. EUR, der sich in 03 weiter auf 40,0 Mio. EUR vermindert.

Nach Auffassung des Managements der M-AG werden mit dem beabsichtigten stärkeren Ausbau der eigenen Geschäftsbeziehungen mit der W-AG Synergien gehoben, die ab 04 einen positiven Effekt auf den Unternehmenswert der W-AG auslösen.

Mit der unerwarteten Gewinnung von zwei neuen Auftraggebern gelingt es der W-AG in 04 tatsächlich, das ursprüngliche Ertragspotenzial wieder zu erreichen und in den Folgejahren aufrecht zu erhalten. Entsprechend errechnet sich zum 31.12.04 unter Berücksichtigung der synergetischen Effekte aus der Zusammenarbeit mit der M-AG ein Unternehmenswert in ursprünglicher Höhe von 75 Mio. EUR.

Aufgabe

Stellen Sie bitte die Bilanzierung des Erwerbs der Anteile an der W-AG bei der M-AG nach IFRS im Zeitpunkt des Erwerbs und an den folgenden vier Bilanzstichtagen (31.12.02, 31.12.03, 31.12.04 und 31.12.05) dar und begründen Sie Ihr Vorgehen anhand der einschlägigen IFRS-Regelungen.

Teilaufgabe II.2. (60 Punkte)

Sachverhalt

Im Rahmen der Prüfung des nach den IFRS aufgestellten Konzernabschlusses der Bilanz AG (B-AG) zum 31. Dezember 01 wird Ihnen bei der Prüfung des Bilanzpostens „Langfristige Verbindlichkeiten“ ein mit der H-Bank am 1. März 01 geschlossener Darlehensvertrag über 100 Mio. EUR vorgelegt. Die Konzernbilanzsumme beträgt 190 Mio. EUR. Der Darlehensvertrag sieht u. a. die folgenden Vereinbarungen vor:

- Laufzeit: 1. März 01 - 28. Februar 06
- Zinssatz: variabel; EURIBOR + 2,1 % mit vierteljährlicher Zinsanpassung, erstmals zum 1. Juni 01
Bei Unterschreiten mindestens eines der im Kreditvertrag vereinbarten Covenants erhöht sich der Zinssatz um 50 Basispunkte (+0,5 % p. a.; Kupon-Step-up).
- Sicherheiten: Grundschuld über nom. 8 Mio. EUR auf Betriebsgrundstück in K-Stadt
- Financial Covenants:
 - (i) EBITDA Interest Cover mindestens = 2,0
 - (ii) Debt Service Cover Ratio (DSCR) = 1

Aufgabe

- a. Erläutern Sie bitte kurz die im Kreditvertrag vereinbarten Financial Covenants und deren inhaltliche Aussage.
- b. Bitte stellen Sie im Einzelnen dar, wie die Financial Covenants im Konzernabschluss der B-AG nach IFRS zum 31. Dezember 01 bilanziell zu behandeln sind, und gehen Sie bei Ihren Ausführungen zunächst darauf ein, ob es sich bei den Financial Covenants um einen bilanzierungsfähigen Vermögenswert/eine bilanzierungsfähige Verbindlichkeit im Sinne eines Derivats nach IFRS handelt. Prüfen Sie danach, ob eine getrennte Bilanzierung des Derivats erfolgen muss. Gehen Sie in Ihren Ausführungen schließlich kurz unter Nennung der relevanten Vorschriften auf sonstige in diesem Zusammenhang bestehende Berichtspflichten im Konzernabschluss ein.
- c. Erläutern Sie bitte mögliche Konsequenzen für den Konzernabschluss nach IFRS zum 31. Dezember 02, wenn während der Prüfung festgestellt wird, dass zum Konzernbilanzstichtag der EBITDA Interest Cover 1,7 und die DSCR 0,3 betragen.

Themenbereich III: Prüfungsdurchführung

Sachverhalt

Im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Datum des Vermerks über die Abschlussprüfung können Ereignisse eintreten und dem bilanzierenden Unternehmen bzw. dem Abschlussprüfer bekannt werden, die sich auf die Rechnungslegung des geprüften Unternehmens für das zu prüfende Geschäftsjahr auswirken. Diese Ereignisse sind ebenso wie Ereignisse, die bis zum Abschlussstichtag eingetreten sind, bei der Aufstellung und Prüfung des Abschlusses zu berücksichtigen (wertaufhellende Ereignisse).

Aufgabe (40 Punkte)

Bitte erstellen Sie einen Prüfungsleitfaden in Form eines stichwortartig zusammengefassten Katalogs von Prüfungshandlungen zur Feststellung von Ereignissen zwischen dem Abschlussstichtag und dem Datum des Bestätigungsvermerks. Achten Sie bei der Anfertigung des Katalogs auf eine möglichst umfassende und vollständige Beschreibung der aus Ihrer Sicht erforderlichen Prüfungshandlungen.

Themenbereich IV: Berufsrecht

Teilaufgabe IV.1. (25 Punkte)

Sachverhalt

Der Wirtschaftsprüfer Fleißig wurde anlässlich der Hauptversammlung der Schnell AG (S-AG) am 25. Mai 2009 zum Jahres- und Konzernabschlussprüfer für das Geschäftsjahr 2009 bestellt. Im Rahmen der Prüfung des nach IFRS aufgestellten Konzernabschlusses zum 31. Dezember 2009 wurde folgender Sachverhalt festgestellt:

Im Geschäftsjahr 2009 erwarb die S-AG von ihrem Tochterunternehmen Ring AG (R-AG) insgesamt 30 % der Anteile an der börsennotierten Gut AG (G-AG). An der R-AG ist die S-AG seit rd. vier Jahren mit einem Anteil von 80 % am Aktienkapital und den damit verbundenen Stimmrechten beteiligt. Im Anhang des IFRS-Konzernabschlusses der S-AG wird der Erwerb der Beteiligung an der G-AG erläutert. Ferner wird darin mitgeteilt, dass es aufgrund einer gesunkenen Börsenbewertung ca. 6 Monate nach dem Erwerb der Aktien erforderlich wurde, die Beteiligung um rd. 50 % der ursprünglichen Anschaffungskosten abzuwerten. Darüber hinausgehende Aussagen werden nicht getroffen. Der Wirtschaftsprüfer Fleißig weist nach seiner Prüfung den Vorstand der S-AG darauf hin, dass die Angaben im Konzernanhang nicht den Hinweis enthalten, dass es sich bei dem Beteiligungserwerb um einen Geschäftsvorfall mit einem nahe stehenden Unternehmen handelt, und insoweit im Konzernanhang gemäß IAS 24.3. anzugeben sind. Der Vorstand sieht für eine entsprechende Anhangangabe keine Verpflichtung, da nach seiner Auffassung der Beteiligungserwerb nur rd. 2,5 % der Konzernbilanzsumme ausmacht und daher unwesentlich ist.

Wirtschaftsprüfer Fleißig schließt sich nach kurzem Überlegen dieser Auffassung an und weist ergänzend darauf hin, dass der Beteiligungserwerb auch infolge der letztlich nicht substanziellen Größenordnung des Anteilserwerbs keine Auswirkungen auf die S-AG und damit auch auf vernünftige Anlageentscheidungen von Abschlussadressaten hätte haben können. Zudem erfolgte der Erwerb der Anteile zu marktgerechten Bedingungen. Er erteilt darauf hin für den Konzernabschluss einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk i. S. d. § 322 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 HGB a. F/n. F.

Aufgabe

Erläutern Sie bitte, ob die Auffassung des Wirtschaftsprüfers Fleißig, trotz Kenntnis des Rechnungslegungsfehlers hinsichtlich der fehlenden Konzernanhangsangabe, zutreffend ist und damit den allgemeinen Berufspflichten gemäß § 43 Abs. 1 S. 1 WPO nicht entgegensteht.

Teilaufgabe IV.2. (25 Punkte)

Sachverhalt

Die Wirtschaftsprüfer A und B sind Gesellschafter sowohl einer Sozietät als auch einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die den Jahresabschluss zum 31. Dezember 2009 einer GmbH & Co KG prüft, bei der es sich um eine große Kapitalgesellschaft i. S. d. § 264a Abs. 1 i. V. m. § 267 Abs. 3 HGB n. F. handelt. Für die Komplementärin besteht ein Beirat, welcher mit umfangreichen Weisungsbefugnissen gegenüber der Geschäftsführung der Komplementärin ausgestattet ist. Der Berufskollege C der beiden Wirtschaftsprüfer A und B ist Mitglied dieses Beirates der Komplementärin der geprüften GmbH & Co KG. Die Abstimmungsbefugnis des Berufskollegen C im Beirat im Zusammenhang mit Sachverhalten, die den Jahresabschluss betreffen, ist eingeschränkt. Zum Zeitpunkt der Abschlussprüfung bei der GmbH & Co KG wird der Berufskollege C auf den Briefbögen der Sozietät der Wirtschaftsprüfer A und B als Sozius geführt.

Aufgabe

Bitte stellen Sie dar, inwieweit die Wirtschaftsprüfer A und B mit der Durchführung der Abschlussprüfung bei der GmbH & Co KG die allgemeinen Berufspflichten der Wirtschaftsprüfer gemäß § 43 Abs. 1 WPO beachtet haben.