

VG 22 K 120.14

Beglaubigte Abschrift

Schriftliche Entscheidung



Mitgeteilt durch Zustellung an

a) Kl.-Vertr. am

b) Bekl.-Vertr. am

als Urkundsbeamter der Geschäftsstelle

VERWALTUNGSGERICHT BERLIN

URTEIL

Im Namen des Volkes

In der Verwaltungsstreitsache

der [REDACTED] Wirtschaftsprüfergesellschaft,  
vertreten durch die Geschäftsführer,  
[REDACTED]

Klägerin,

Verfahrensbevollmächtigte:  
[REDACTED]

g e g e n

die Wirtschaftsprüferkammer  
Körperschaft des öffentlichen Rechts,  
vertreten durch den Präsidenten,  
Rauchstraße 26, 10787 Berlin,

Beklagte,

Verfahrensbevollmächtigte:  
[REDACTED]

hat das Verwaltungsgericht Berlin, 22. Kammer, durch

[REDACTED]

im Wege schriftlicher Entscheidung am 3. Dezember 2015

für Recht erkannt:

**Die Klage wird abgewiesen.**

**Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.**

**Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar.**

**Die Klägerin kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe von 110 v.H. des zu vollstreckenden Betrags abwenden, wenn nicht die Beklagte vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet.**

**Berufung und Sprungrevision werden zugelassen.**

### **Tatbestand**

Die Klägerin, die als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Mitglied der Beklagten ist, wendet sich gegen die Aufforderung der Beklagten im Schreiben vom 21. Januar 2014, im Rahmen einer beabsichtigten Durchführung einer Sonderuntersuchung (im Folgenden: SU) im Einzelnen bezeichnete Unterlagen an die Beklagte zu übersenden. Diese im Betreff „Untersuchungsanordnung“ bezeichnete Aufforderung wurde der Klägerin mit Schreiben vom selben Tag durch die Abschlussprüferaufsichtskommission (im Folgenden: APAK) übersandt und enthielt die weitere Mitteilung, dass die APAK für die Organisation und Durchführung der SU zuständig sei und welche Mitarbeiter der ihr von der Beklagten unterstellten „Abteilung Sonderuntersuchung“ die SU bei der Klägerin durchführen würden.

Der Aufforderung vorausgegangen war die Auswahl der Klägerin für eine anlassunabhängige Sonderuntersuchung mit der Begründung, die Klägerin führe erst seit 2013 Abschlussprüfungen bei einem Unternehmen von öffentlichem Interesse durch und weise damit grundsätzlich ein erhöhtes Risikopotential auf.

Den Widerspruch der Klägerin wies die Beklagte mit Bescheid vom 19. Juni 2014 zurück.

Zur Begründung ihrer am 9. Juli 2014 eingegangenen Klage führt die Klägerin aus: Der Widerspruchsbescheid sei fehlerhaft, weil er nicht erkennen lasse, welches Organ der Beklagten über den Widerspruch entschieden habe. Ausgangs- und Widerspruchsbescheid seien von derselben Person unterschrieben worden.

Außerdem sei die APAK unzuständig für die Durchführung des SU-Verfahrens. Die Vereinbarung der APAK mit der Beklagten vom 20. März 2012, die diese Zuständigkeit regelt, sei mangels insoweit bestehender (Teil-) Rechtsfähigkeit der APAK nicht wirksam. Sie widerspreche im Übrigen der Systematik der Wirtschaftsprüferordnung (WPO).

Die Klägerin ist weiter der Ansicht, ihre Auswahl für die Sonderuntersuchung sei fehlerhaft erfolgt. Bei der Risikobewertung sei nicht berücksichtigt worden, dass die Abschlussprüfung bei (einem) Unternehmen öffentlichen Interesses, auf die sich die Sonderuntersuchung beziehe, durchführende Mitarbeiterin der Klägerin bereits in früheren Jahren in Einzelpraxis solche Prüfungen vorgenommen habe.

Die Klägerin beantragt,

die im Bescheid vom 21. Januar 2014 in der Gestalt des Widerspruchsbescheids vom 19. Juni 2014 enthaltenen Anordnungen aufzuheben.

Die Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Die Beklagte tritt dem Vorbringen der Klägerin wie folgt entgegen:

Welches Organ innerhalb der Beklagten als Körperschaft des öffentlichen Rechts gehandelt habe, sei für die formelle Rechtmäßigkeit des Widerspruchsbescheids nicht maßgeblich.

Die am 1. April 2012 in Kraft getretene Vereinbarung vom 20. März 2012, aus der sich die Zuständigkeit der APAK für das Verfahren der anlassunabhängigen Sonderuntersuchungen ergebe (Abschnitt II. 5), sei unabhängig von der Frage deren (Teil-)Rechtsfähigkeit als reine Organisationsvereinbarung wirksam. Eingriffe in Rechte Dritter seien damit nicht verbunden. Die in der Verfahrensordnung (Stand: 18.4.2013), die von der APAK erlassen wurde, geregelten Befugnisse zur Festlegung des Turnus der Untersuchung (§ 10), zur Feststellung und Auswahl der zu untersuchenden Praxen (§ 11) sowie zur Erstellung eines vorbereitenden Schreibens (§ 16) seien sämtlich Befugnisse, die sich aus dem Gesetz zugunsten der Beklagten ergeben (§ 62b Abs. 1 WPO). Der APAK seien eigene Kompetenzen im Verhältnis zur WPK durch Gesetz zugewiesen (§ 66a WPO). In diesem Rahmen bestünden subjektive Rechte, die Gegenstand der betroffenen Organisationsvereinbarung sein könnten.

Die Organisationsvereinbarung verstoße nicht gegen den Vorrang des Gesetzes. Denn aus § 66a Abs. 1 WPO ergebe sich, dass die APAK nicht nur mit Teilnahme- und Informationsrechten, sondern auch mit Rechten der Leitung und Führung ausgestattet sei. Die differenzierten Zuständigkeitsregelungen in § 66a WPO ließen die gesetzgeberische Intention erkennen, im umfassenden Sinn eine vollständig berufsstandsunabhängige, aktiv agierende Kommission zu installieren (BR-Drs. 665/04 S. 31). Diese könne sich bei der Erledigung ihrer Aufgaben der Beklagten bedienen. Das Recht der APAK auf Veranlassung einer „Zweitprüfung“ durch die Beklagte beschränke sich auf Entscheidungen der Beklagten, die durchgeführte Verwaltungsverfahren abschließen. Sonstige Handlungen könnten auch auf der ersten Stufe durch die APAK vorgenommen werden.

Die Auswahl der Klägerin für eine SU werde den Grundsätzen gerecht, die die 16. Kammer des Verwaltungsgerichts im Urteil vom 17. September 2010 - 16 K 320.09 - entwickelt habe. Es komme bei Sonderuntersuchungen nicht auf die im Einzelnen prüfende Person, sondern auf die Gesellschaft an, weil nicht sichergestellt sei, welche Person prüfe.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf den Inhalt des beigezogenen Verwaltungsvorgangs und der im gerichtlichen Verfahren gewechselten Schriftsätze der Beteiligten Bezug genommen, der Gegenstand der Beratung und Entscheidung der Kammer war.

Die Beteiligten haben sich im Erörterungstermin am 8. April 2015 mit Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden erklärt.

### **Entscheidungsgründe**

Über die Klage entscheidet die Kammer mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 101 Abs. 2 VwGO).

Die zulässige Anfechtungsklage ist unbegründet. Der angefochtene Verwaltungsakt ist zwar möglicherweise rechtswidrig (1.), verletzt die Klägerin dadurch aber nicht in ihren Rechten (2.) i.S.v. § 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO.

1.

a) Der von der Klägerin gerügte Verstoß gegen Zuständigkeitsregelungen bei der Entscheidung über den Widerspruch wirkt sich als Regelung der internen/funktionellen Zuständigkeit nicht auf die Rechtmäßigkeit des Widerspruchsbescheids aus (vgl. Verwaltungsgericht Berlin, Urteil vom 17. September 2010 - 16 K 246.09 - juris Rn. 75 m.w.N.).

Die WPK ist im Übrigen Ausgangs- und Widerspruchsbehörde zugleich. Gesetzliche Regelungen, welches Organ innerhalb der Körperschaft über den Widerspruch gegen Anordnungen im Bereich der Sonderuntersuchung nach § 62b WPO entscheidet, bestehen nicht (vgl. aber § 57e Abs. 1 Satz 5 Nr. 6 WPO: Danach ist die Kommission für Qualitätskontrolle für Widersprüche gegen Entscheidungen im Zusammenhang mit der Qualitätskontrolle i.S.v. § 57a WPO zuständig).

Der Vorstand der WPK kann Abteilungen bilden und diesen Vorstandsgeschäfte zur selbständigen Ausführung übertragen (§ 59a Abs. 1 WPO). Einer Abteilung müssen mindestens drei Mitglieder des Vorstands angehören. Von dieser Übertragungsmöglichkeit hat die WPK Gebrauch gemacht. Mit Sonderuntersuchungen befasst ist die Abteilung „Berufsaufsicht“ (GO VOBA i.d.F. v. 11.9.2014).

b) Die Einleitung der Sonderuntersuchung ist nicht unmittelbar Gegenstand des vorliegenden Klageverfahrens. Denn dieser Entscheidung kommt als bloßer, nicht isoliert vollstreckbarer (vgl. § 44a S. 2 VwGO) Verfahrenshandlung kein Regelungscharakter zu (vgl. Kopp/Schenke, VwGO, 15. Aufl. 2007, § 44a Rn. 5 m.w.N.; Ziekow, in: Sodan/Ziekow, VwGO, 2. Aufl. 2006, § 44a Rn. 44 m.w.N.). Regelungsgehalt entfalten vielmehr erst die Konkretisierungen der gesetzlichen Mitwirkungspflichten, wie die Aufforderung zur Abgabe bestimmter Angaben, zur Übersendung von Unterlagen oder zur Vorlage von Unterlagen in den Kanzleiräumen (vgl. Urteil vom 17. September 2010 - VG 16 K 246.09 - juris Rn. 47).

Die aber im Rahmen des Streitgegenstands „Untersuchungsanordnung“ inzident zu prüfende Einleitung der Sonderuntersuchung erweist sich als rechtmäßig. Rechtsgrundlage für die Einleitung der Sonderuntersuchung ist § 61a S. 2 Nr. 2 i.V.m. § 62b Abs. 1 WPO, wonach die Wirtschaftsprüferkammer bei Berufsangehörigen und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319a Abs. 1 S. 1 HGB durchgeführt haben, stichprobenartig ohne besonderen Anlass Sonderuntersuchungen vornehmen kann.

Die Auswahl der Praxis der Klägerin ist nicht zu beanstanden. Zu den Anforderungen an die Auswahl hat die 16. Kammer des Verwaltungsgerichts Berlin im Urteil vom 17. September 2010 - VG 16 K 246.09 - juris Rn. 77 ff. ausgeführt:

„Die Entscheidung des Beklagten über die Auswahl der in einem Jahr zu prüfenden Praxen ist nur darauf zu prüfen, ob die Auswahlentscheidung auf sachgerechte Art und Weise und frei von Willkür erfolgte (vgl. zur Parallelnorm des § 44 KWG: VG Frankfurt [Main], Beschluss vom 3. April 2009 - 1 L 703/09.F -, Rn. 43-48; Urteile vom 29. Oktober 2009 - 1 K 4182.08.F -, Rn. 28; - 1 K 704/09.F -, Rn. 44; alle zitiert nach juris).

Danach ist zunächst zu prüfen, ob es überhaupt der Verwaltungspraxis der Beklagten entspricht, generell anlassunabhängige Sonderuntersuchungen durchzuführen. Davon kann nur dann die Rede sein, wenn die Beklagte grundsätzlich jede Wirtschaftsprüferpraxis einer solchen Untersuchung unterzieht.

Das ist hier der Fall. Die Beklagte plant die Sonderuntersuchungen basierend auf der gesetzlichen Vorgabe einer „stichprobenartigen“ Auswahl (§ 61a S. 2 Nr. 2, § 62b Abs. 1 WPO) und der Konkretisierung in der Gesetzesbegründung, dass der Gesetzgeber darunter ein „kombiniertes Verfahren aus risikobewusster Auswahl sowie statistischer Zufallsauswahl“ versteht (BT-Drs. 16/2858, S. 38). Nach dieser durch die „Verfahrensordnung Sonderuntersuchung“ vorgezeichneten Planung werden alle Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die im Jahr mehr als 25 Unternehmen von besonderem öffentlichem Interesse prüfen, jährlich untersucht (§ 10 Abs. 2 S. 2 der „Verfahrensordnung Sonderuntersuchung“). Alle anderen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften werden mindestens alle drei Jahre untersucht (§ 10 Abs. 2 S. 1 der „Verfahrensordnung Sonderuntersuchung“). Die Auswahl der Gesellschaften, die schon im ersten bzw. zweiten Jahr eines Untersuchungszyklus untersucht werden, erfolgt durch eine Kombination bewusster, insbesondere risikoorientierter Auswahl und statistischer Zufallsauswahl (§ 11 Abs. 1 S. 2 der „Verfahrensordnung Sonderuntersuchung“). Auswahlkriterien für die risikobewusste Auswahl sind dabei Branchenschwerpunkte oder Börsensegmente der Prüfungsmandanten und fachliche Schwerpunktthemen (§ 11 Abs. 1 S. 2 der „Verfahrensordnung Sonderuntersuchung“). Der in der „Verfahrensordnung Sonderuntersuchung“ festgelegte Turnus der Untersuchungen wird nach den nachvollziehbaren und glaubhaften Angaben der Vertreter der Beklagten zumindest seit dem Jahr 2009 eingehalten (siehe auch WPK-Bericht 2008, S. 24). Damit verfügt die Beklagte über den erforderlichen Plan, in dessen Erfüllung sie sukzessive alle Praxen routinemäßig zu prüfen beabsichtigt.

Besteht damit eine allgemeine Verwaltungspraxis der anlassunabhängigen Sonderuntersuchung, so kann das Gericht die im Einzelfall getroffene Auswahlentscheidung nur noch darauf überprüfen, ob zwischen den einzelnen Sonderuntersuchungen ein angemessener Zeitraum liegt oder ob die Praxis des Klägers zu einem willkürlich frühen Zeitpunkt zur Sonderuntersuchung herangezogen wurde."

Diesen Ausführungen schließt sich die erkennende Kammer nach eigener Prüfung an. Die Beklagte hat ausdrücklich erklärt, sich bei der Auswahl an den Anforderungen dieser Rechtsprechung auch weiterhin zu orientieren.

Vorliegend ist nicht zu beanstanden, dass die Klägerin unter Risikogesichtspunkten zur Prüfung ausgewählt wurde, wobei sie als Gesellschaft zu betrachten ist, nicht hinsichtlich der einzelnen bei ihr tätigen Wirtschaftsprüfer. Es war nicht fehlerhaft, die Klägerin auszuwählen, weil diese als Gesellschaft noch keine § 319a-HGB-Prüfungen durchgeführt hatte. In einer Gesellschaft sind andere Maßnahmen zur Qualitätssicherung von Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse erforderlich als in einer Einzelpraxis. Auf die Erfahrung der Wirtschaftsprüferin [REDACTED] mit solchen Prüfungen in früherer eigener Praxis kommt es nicht an. Im Übrigen hat die Beklagte darauf hingewiesen, dass eine gegenüber dieser WP persönlich im Jahr 2009 eingeleitete Sonderuntersuchung aufgrund deren damaliger Erklärung, keine § 319a-HGB-Prüfungen mehr durchzuführen, eingestellt wurde, die Qualität der Arbeit dieser Prüferin also nicht geprüft wurde.

Es berührt die Rechtmäßigkeit der Auswahl der Klägerin nicht, dass diese intern von der APAK getroffen wurde. Denn Außenwirkung hat diese Auswahl erst durch deren Umsetzung durch die WPK erlangt.

c) Rechtsgrundlage sowohl für die Aufforderung zur Angabe bestimmter Informationen als auch die Pflicht zur Übersendung von Unterlagen stellt § 62b Abs. 2 i.V.m. § 62 Abs. 1 WPO dar. Danach haben persönliche Mitglieder der Wirtschaftsprüferkammer bei Sonderuntersuchungen Auskunft zu geben und Unterlagen, die für die Sonderuntersuchungen von Bedeutung sein können, vorzulegen. Nach der in zident vorzunehmenden Prüfung basiert die Sonderuntersuchung auf einer mit höherrangigem Recht konformen Rechtsgrundlage (vgl. dazu Urteil vom 17. September 2010 - 16 K 320.09 - juris Rn. 48 ff.) und wurde vorliegend in rechtmäßiger Art und Weise eingeleitet (s.o. unter 1. b).

Die zwischen den Beteiligten umstrittene Frage ist, ob die Übertragung einer der WPK gesetzlich durch § 61a Satz 1 und Satz Nr. 2 WPO zugewiesenen Kernaufgabe durch Verwaltungsvereinbarung auf die APAK rechtlich zulässig war. Die Klägerin ist

der Ansicht, die Aufforderung zur Übersendung von Unterlagen diene der Durchführung einer Untersuchung durch eine dafür unzuständige Behörde und damit einem gesetzwidrigen Zweck.

Die Durchführung der Sonderuntersuchung obliegt jedoch Mitarbeitern der APAK. Durch Vereinbarung vom 20. März 2012, über deren Inhalt die Rechtsaufsicht (BMWi) unterrichtet wurde, übertrug die WPK der APAK mit Wirkung zum 1. April 2012 die Zuständigkeit (II 5.) für das Verfahren der anlassunabhängigen Sonderuntersuchungen nach §§ 61a Satz 2 Nr. 2, 62b Abs. 1 WPO, einschließlich Organisation, Durchführung und Kommunikation, und unterstellte der APAK gleichzeitig ihre Abteilung SU unmittelbar (I 1.). Ferner wurde vereinbart, dass die APAK in Abstimmung mit der WPK eine Verfahrensordnung für die Durchführung der Anlassunabhängigen Sonderuntersuchungen erlässt (II. 8.). Dies geschah alles aus folgenden Erwägungen:

„Mit Rücksicht auf die Erwartungen der Öffentlichkeit an eine vom Berufsstand unabhängige Inspektion der Abschlussprüfer der Unternehmen von öffentlichem Interesse sowie mit Rücksicht auf die international anerkannte Übung („best practice“) und die internationalen Anforderungen an die Organisation und Durchführung solcher Inspektionen sind APAK und WPK übereingekommen, dass eine unmittelbare organisatorische Anbindung der Anlassunabhängigen Sonderuntersuchungen an die APAK im Sinne einer nachhaltigen Weiterentwicklung des deutschen Berufsaufsichtssystems über Abschlussprüfer erforderlich ist.“

Hintergrund war, dass nach Ansicht der EU-Kommission die Zuständigkeiten der APAK nicht den europarechtlichen Anforderungen genügten. Nachdem der deutsche Gesetzgeber die Vorgaben von Art. 32 der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rats vom 17. Mai 2006 (AP-RL) - Grundsatz der Unabhängigkeit des öffentlichen Aufsichtssystems von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften - nicht *expressis verbis* umgesetzt hatte, hatte die Europäische Kommission im Februar 2012 ein sog. Pilotverfahren als Vorverfahren eines Vertragsverletzungsverfahrens gegen die Bundesrepublik Deutschland eingeleitet.

Bereits im November 2011 hatte die EU-Kommission ihre Regelungsvorschläge zur Reform der Abschlussprüfung veröffentlicht. Für die Beklagte war dieser Gesetzgebungsprozess zum wichtigsten Projekt des Jahres 2012 geworden. Ziel war es u.a. zu verhindern, dass wesentliche Aufsichtsaufgaben auf eine andere Behörde übertragen werden, wobei darauf hingewiesen wurde, dass es mit der APAK bereits eine vom Berufsstand unabhängige Institution gebe, welche die Berufsaufsicht verantwor-

te (vgl. Jahrbuch 2012 der WPK, Editorial und S. 7f.). Dem diente die Vereinbarung vom 20. März 2012. Der Vorgang der EU-Kommission ist nach Vorlage der Vereinbarung zwischen der APAK und der WPK vom 20. März 2012 - durch Mitteilung der Bundesregierung an die EU Kommission vom 19. April 2012 [und nach Ergänzung unter dem 4. Juli 2012 auf Nachfrage der EU-Kommission 19. Juni 2012] im November 2012 von der EU-Kommission geschlossen worden.

Die Verfahrensordnung der APAK für die SU-Untersuchungen (Stand: 18.4.2013) entspricht inhaltlich der zuvor schon von der WPK für denselben Zweck angewandten Verfahrensordnung (Stand 1.7.2009).

Es spricht viel dafür, dass die Übertragung der gesetzlich ausdrücklich der WPK zustehenden Ermittlungskompetenz aus § 61a Satz 1 und Satz Nr. 2 WPO durch Verwaltungsvereinbarung auf die APAK nicht rechtmäßig war. Bei der Ermittlungskompetenz handelt es sich um einen Ausschnitt aus der allgemeinen Berufsaufsicht und damit eine Kernkompetenz der WPK. Ungeachtet der Frage, ob APAK und WPK überhaupt in der Lage sind, Verwaltungsvereinbarungen miteinander zu schließen - was im Rahmen der Aufsichtsaufgaben möglich sein dürfte -, könnte nur der Gesetzgeber eine so wesentliche Zuständigkeitsverschiebung herbeiführen. Das Gesetz unterscheidet in § 61a WPO deutlich zwischen „ermitteln“ und „entscheiden“ und weist beide Aufgaben der WPK zu. Die APAK ist Fachaufsichtsbehörde mit zwar weitergehenden Möglichkeiten als im Verwaltungsverfahren sonst üblich, bleibt aber nach dem Gesetz Aufsichtsstelle. Damit dürfte es nicht vereinbar sein, dass sie durch Verwaltungsvereinbarung Ermittlungsaufgaben selbst übernimmt. Diese Frage bedarf jedoch keiner Entscheidung.

2. Denn auch unter der Annahme einer Rechtswidrigkeit der Verwaltungsvereinbarung würde dies nicht zur Rechtswidrigkeit der angefochtenen Anordnung führen. Das wäre nur dann anders zu würdigen, wenn die Überlassung der nach § 61a Satz 2 Nr. 2 WPO zu Ermittlungszwecken angeforderten Unterlagen an Mitarbeiter der APAK gesetzeswidrigen Zwecken dienen würde, was hier aber nicht der Fall ist. Denn zwischen der APAK und der WPK besteht eine enge gesetzlich geregelte Verbindung.

Im Einzelnen:

a) Der angefochtene Bescheid ist von der zuständigen WPK erlassen worden. Diese wertet auch das Ergebnis der Sonderuntersuchung aus und entscheidet anschließend über eventuelle belastende Maßnahmen. Die angeforderten Unterlagen sind an die WPK zu senden, nicht an die APAK. In Bezug auf diese Maßnahmen hat die

**APAK im Wege der Aufsicht gesetzlich das Letztentscheidungsrecht - also bereits unabhängig von der Vereinbarung vom 20. März 2012 sehr weitgehende Eingriffsmöglichkeiten.**

**Das Verhältnis zwischen der WPK und der APAK ist verwaltungsorganisationsrechtlich in der Wirtschaftsprüferordnung untypisch ausgestaltet. Danach ist die APAK als Aufsichtsstelle nach geltendem Recht nicht lediglich mit bloßen Teilnahme- und Informationsrechten, sondern durchaus mit Rechten der Leitung und Führung ausgestattet (vgl. Urteil vom 17. September 2010 – VG 16 K 246.09 – juris Rn. 70). Zur Ausübung ihrer Aufsicht über die Wirtschaftsprüferkammer (§ 66a Abs. 1 S. 1, Abs. 3 S. 1 WPO) hat die APAK**

- 1. gemäß § 61a S. 4 WPO das Recht auf Beteiligung vor der Einstellung eines berufsaufsichtlichen Verfahrens und**
- 2. gemäß § 66a Abs. 3 S. 2 WPO ein Recht auf Teilnahme an Sitzungen der Wirtschaftsprüferkammer sowie ein Informations- und Einsichtsrecht.**
- 3. Ferner kann sie an Qualitätskontrollen und auch an Ermittlungen der Wirtschaftsprüferkammer teilnehmen (§ 66a Abs. 3 S. 3 und S. 5 WPO).**
- 4. Neben diesen Beteiligungs- und Informationsrechten kann sie in bestimmten Fällen die Wirtschaftsprüferkammer anweisen, berufsaufsichtliche Ermittlungen durchzuführen (§ 66a Abs. 3 S. 4 WPO).**
- 5. Insbesondere kann sie nach § 66a Abs. 4 S. 1 Entscheidungen der Wirtschaftsprüferkammer unter Angabe der Gründe zur nochmaligen Prüfung an diese zurückverweisen (Zweitprüfung) und**
- 6. bei Nichtabhilfe unter Aufhebung der Entscheidung der Wirtschaftsprüferkammer Weisungen erteilen (Letztentscheidung). Die Wirtschaftsprüferkammer ist verpflichtet, den Vorgang in Umsetzung der Weisung abzuschließen (§ 66a Abs. 4 S. 2 WPO).**

**Somit kann die APAK schon nach dem Gesetz an Ermittlungen der WPK teilnehmen. Die Mitwirkungspflichten der Klägerin im Rahmen der Durchführung einer Sonderuntersuchung nach § 62b WPO sind in § 62 WPO sind ebenfalls gesetzlich geregelt. Diese Vorschrift ist nach § 62b Abs. 2 WPO entsprechend anwendbar. § 62 Abs. 4 WPO legt fest: „Die Angestellten der WPK sowie sonstige Personen, deren sich die Wirtschaftsprüferkammer bei der Berufsaufsicht bedient, können die Grundstücke und Geschäftsräume von Berufsangehörigen ....betreten und besichtigen, Einsicht in Unterlagen nehmen und hieraus Abschriften und Ablichtungen anfertigen.“**

b) Auch die Rechtsentwicklung zeigt, dass die APAK im Aufsichtssystem der Kammerangehörigen eine besondere Stellung einnimmt.

Anlassunabhängige Sonderuntersuchungen gehören zu den Instrumenten der Qualitätssicherung, die dem Schutz der Eigentümer wie auch der Gläubiger der von den untersuchten Mitgliedern geprüften Unternehmen dienen. Die Möglichkeit einer anlassunabhängigen, mithin präventiven Sonderuntersuchung von Praxen, die Abschlussprüfungen bei „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ (PIE-Unternehmen“, engl. Public Interest Entities) nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB durchführen, wurde durch die 7. WPO-Novelle 2007 gesetzlich geschaffen. PIE-Unternehmen sind im Wesentlichen kapitalmarktorientierte Unternehmen, Banken und Versicherungen.

Die in der Wirtschaftsprüferordnung seit 1961 verankerte Berufsaufsicht über Wirtschaftsprüfer erfuhr in den Jahren 2004 bis 2007 mehrere tiefgreifende Reformen. Anlass dazu gaben Wirtschaftsskandale, die zuvor die EU und die USA erschüttert hatten, weil weder Rechnungsprüfung noch Bankenaufsicht Bilanzfälschungen im großen Stil zu verhindern gewusst hatten. Dabei wurde von Anfang an das Dilemma zwischen der Sicherung der Unabhängigkeit der Aufsichtsbehörde und dem Erfordernis der Fachkunde erkannt. So heißt es in einer Entwurfsbegründung (Vorschlag der Europäischen Kommission vom 16. März 2004, KOM(2004) 177 endgültig, 2004/0065 (COD), S. 8): „Eine glaubhafte Beaufsichtigung des Prüferberufs setzt voraus, dass diese Aufgabe mehrheitlich von Personen wahrgenommen wird, die nicht als Abschlussprüfer tätig sind. [...] Gleichwohl müssen die mit der Aufsicht beauftragten Personen über hinreichende Kenntnisse im Bereich Rechnungslegung und Abschlussprüfung verfügen.“

Eine verbindliche Auflösung des Dilemmas ist nicht vorgesehen. Vielmehr belässt die Europäische Kommission „unter Wahrung des Subsidiaritätsprinzips [...] die praktische Umsetzung der Aufsicht in der Verantwortlichkeit der Mitgliedsstaaten“ (Mitteilung der Kommission vom 21. Mai 2003, Nr. 3.2). Mindestanforderung an das Aufsichtssystem ist dabei lediglich, dass „das System vom Beruf unabhängig [... ist] und im Rahmen der Aufsicht die ultimative Verantwortung hinsichtlich des Ablaufs von regulatorischen Vorgängen in der Praxis“ hat. Das bedeutet, „dass das System [...] die Grundsätze [...] zur Abschlussprüfung [...] und Sonderuntersuchungs- und Sanktionsmechanismen überwachen muss.“ (vgl. VG Berlin, Urt. vom 17. September 2010 - 16 K 246.09 - juris Rn. 66).

Zunächst stellte der Bundesgesetzgeber mit der zum 1. Januar 2005 in Kraft getretenen 6. WPO-Novelle 2005 den Berufsstand zusätzlich zur Rechtsaufsicht des

**BMW i unter eine letztverantwortliche, vom Berufsstand unabhängige Fachaufsicht der APAK. Daneben wurde in § 61a WPO die Zuständigkeit der WPK für die Durchführung der Berufsaufsicht deutlicher im Gesetzestext herausgestellt. Die Abschlusspruferaufsichtskommission steht damit oberhalb der Wirtschaftsprüferkammer, aber unterhalb des Bundesministeriums für Wirtschaft (BR-Drs. 665/04 S. 31).**

**Nach Art. 32 Abs. 3 der „Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen,**

**zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates“ (Abschlussprufungsrichtlinie, Abl. L 157/87 vom 9. Juni 2006; Abdruck in „Textsammlung zur WPO“, 14. Aufl. 2010, S. 423)**

**muss die öffentliche Aufsicht über die Wirtschaftsprüfer in der Hand von Nichtberufsausubenden liegen.**

Auch in der Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2008 zur externen Qualitätssicherung bei Abschlussprüfungen und Prüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen (K[2008] 1721, Abl. vom 7. Mai 2008, Nr. L 120/20), die allerdings gem. Art. 249 S. 5 EGV nicht verbindlich ist und daher auch keine strikte gemeinschaftsrechtliche Vorwirkung unter dem Aspekt des „effet utile“ auslöst - fordert die Kommission, dass „unabhängige Aufsichtsstellen bei Inspektionen von Prüfgesellschaften eine aktivere Rolle übernehmen sollten“ (Erwägungsgrund Nr. 7). Mit der damit beabsichtigten Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung soll „den jüngsten internationalen Tendenzen und Entwicklungen ... Rechnung getragen werden“ (Erwägungsgründe Nr. 3 und Nr. 5).

In den Antworten auf häufig gestellte Fragen vom 13. Mai 2009, die nicht auf Deutsch, sondern nur auf Englisch (und Französisch) veröffentlicht sind, heit es, dass die Kommission empfiehlt, dass eine öffentliche Aufsichtsstelle in letzter Instanz für das externe Qualitätssicherungssystem für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen, verantwortlich sein sollte (Nr. 4: „The public oversight authority should assume the ultimate responsibility for the quality assurance system.“). In der nächsten Antwort ist ausdrücklich niedergelegt, dass Berufsausubende bei der Aufsicht mitwirken dürfen, aber der unabhängigen Stelle verantwortlich sind (Nr. 5: „Professional associations should be allowed to assist in inspections, but they should be fully accountable for their activities to a public oversight authority and the latter has to retain a number of key responsibilities and rights listed in the recommendation.“).

Inzwischen sieht Art. 21 Abs. 1 der Verordnung EU Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 ausdrücklich vor, dass die für die Berufsaufsicht der Tätigkeit von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften bei der Durchführung von Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse zuständigen Behörden von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften unabhängig sein müssen. Die Verordnung ist bis 17. Juni 2016 umzusetzen.

Das Bundeswirtschaftsministerium beabsichtigt dabei erhebliche Änderungen u.a. in Bezug auf den Bereich Berufsaufsicht. Dazu gehört die Überführung der APAK in eine „Aufsichtsbehörde“, weil die neue Aufsichtsbehörde gemäß Art. 24 Abs. 1 und Art. 26 der VO EU Nr. 537/2014 v. 16. April 2014 zwingend operative Aufsichtsaufgaben im Bereich der gesetzlichen Abschlussprüfungen bei PIE-Mandaten (Inspektionen, Untersuchungen und Sanktionen) übernehmen müsse. Vorgesehen ist u.a. ein Selbsteintrittsrecht gegenüber der Aufsicht durch die WPK.

Die Berufung und die Sprungrevision werden zugelassen, weil die Frage, ob die Einbeziehung der APAK in die Ermittlungen bei Sonderuntersuchungen dem Gesetzeszweck (§ 61a Satz 2 Nr. 2 i.V.m. § 62b WPO) noch entspricht, grundsätzliche Bedeutung hat (§ 124 Abs. 2 Nr. 3 und § 132 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 134 Abs. 2 VwGO).

Die Kostenentscheidung folgt aus § 154 Abs. 1 VwGO. Die Nebenentscheidungen folgen aus § 167 Abs. 1 VwGO i.V.m. §§ 708 Nr. 11, 711 ZPO.

### **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil steht den Beteiligten entweder die Berufung oder bei schriftlicher Zustimmung aller Kläger und Beklagten die Revision zu.

Die Berufung ist bei dem Verwaltungsgericht Berlin, Kirchstraße 7, 10557 Berlin, innerhalb eines Monats nach Zustellung des Urteils schriftlich oder in elektronischer Form (Verordnung über den elektronischen Rechtsverkehr mit der Justiz im Lande Berlin vom 27. Dezember 2006, GVBl. S. 1183, in der Fassung der Zweiten Änderungsverordnung vom 9. Dezember 2009, GVBl. S. 881) einzulegen. Die Berufung ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des Urteils schriftlich oder in elektronischer Form zu begründen. Die Begründung ist, sofern sie nicht zugleich mit der Einlegung der Berufung erfolgt, bei dem Oberverwaltungsgericht Berlin-Brandenburg, Hardenbergstraße 31, 10623 Berlin, einzureichen.

Die Revision ist bei dem Verwaltungsgericht Berlin, Kirchstraße 7, 10557 Berlin, innerhalb eines Monats nach Zustellung des Urteils schriftlich oder in elektronischer Form einzulegen. Die Revisionsfrist ist auch gewahrt, wenn die Revision innerhalb der Frist bei dem Bundesverwaltungsgericht, Simsonplatz 1, 04107 Leipzig, schrift-

lich oder in elektronischer Form (Verordnung über den elektronischen Rechtsverkehr beim Bundesverwaltungsgericht und beim Bundesfinanzhof vom 26. November 2004, BGBl. I S. 3091) eingelegt wird. Die Revision muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Die Zustimmung zu der Einlegung der Revision ist der Revisionschrift beizufügen oder innerhalb der Revisionsfrist nachzureichen.

Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung dieses Urteils zu begründen. Die Begründung ist bei dem Bundesverwaltungsgericht in der genannten Form einzureichen und muss einen bestimmten Antrag enthalten, die verletzte Rechtsnorm und, soweit Verfahrensmängel gerügt werden, die Tatsachen angeben, die den Mangel ergeben.

Vor dem Oberverwaltungsgericht und dem Bundesverwaltungsgericht müssen sich die Beteiligten durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für die Einlegung der Berufung und der Revision. Als Bevollmächtigte sind Rechtsanwälte und Rechtslehrer an einer staatlichen oder staatlich anerkannten Hochschule eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, eines anderen Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz mit Befähigung zum Richteramt zugelassen. Vor dem Bundesverwaltungsgericht sind in Angelegenheiten, die ein gegenwärtiges oder früheres Beamten-, Richter-, Wehrpflicht-, Wehrdienst- oder Zivildienstverhältnis betreffen, und in Angelegenheiten, die in einem Zusammenhang mit einem gegenwärtigen oder früheren Arbeitsverhältnis von Arbeitnehmern im Sinne des § 5 des Arbeitsgerichtsgesetzes stehen einschließlich Prüfungsangelegenheiten, auch die in § 67 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) bezeichneten Organisationen einschließlich der von ihnen gebildeten juristischen Personen gemäß § 67 Abs. 2 Satz 2 Nr. 7 VwGO als Bevollmächtigte zugelassen; sie müssen durch Personen mit der Befähigung zum Richteramt handeln. Vor dem Oberverwaltungsgericht können darüber hinaus auch die in § 67 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 bis 7 der Verwaltungsgerichtsordnung bezeichneten Personen und Organisationen auftreten. Ein als Bevollmächtigter zugelassener Beteiligter kann sich selbst vertreten. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt vertreten lassen; das Beschäftigungsverhältnis kann auch zu einer anderen Behörde, juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einem der genannten Zusammenschlüsse bestehen. Richter dürfen nicht vor dem Gericht, ehrenamtliche Richter nicht vor einem Spruchkörper des Oberverwaltungsgerichts auftreten, dem sie angehören.

Häner

Bartl

Dr. Moll

Fasel

Gorowicz

## BESCHLUSS

Der Wert des Streitgegenstands wird gemäß §§ 39 ff., 52 f. des Gerichtskostengesetzes auf

5.000,00 Euro

festgesetzt.

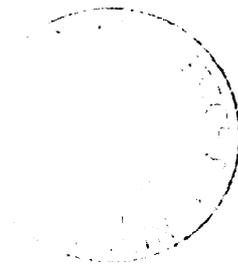
### Rechtsmittelbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist die Beschwerde an das Oberverwaltungsgericht Berlin-Brandenburg zulässig, wenn der Wert des Beschwerdegegenstands 200,00 Euro übersteigt. Die Beschwerde ist bei dem Verwaltungsgericht Berlin, Kirchstraße 7, 10557 Berlin, schriftlich oder in elektronischer Form (Verordnung über den elektronischen Rechtsverkehr mit der Justiz im Lande Berlin vom 27. Dezember 2006, GVBl. S. 1183, in der Fassung der Zweiten Änderungsverordnung vom 9. Dezember 2009, GVBl. S. 881) oder zu Protokoll der Geschäftsstelle einzulegen. Sie ist innerhalb von sechs Monaten einzulegen, nachdem die Entscheidung in der Hauptsache Rechtskraft erlangt oder das Verfahren sich anderweitig erledigt hat. Der Vertretung durch einen Prozessbevollmächtigten bedarf es nicht.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_



**Beglaubigt**

\_\_\_\_\_

**Justizbeschäftigte**  
als Urkundsbeamte der Geschäftsstelle  
/Gib