

Verkündet am 21. Januar 2010



Bethmann
Justizangestellte
als Urkundsbeamter der Geschäftsstelle

VERWALTUNGSGERICHT BERLIN

URTEIL

Im Namen des Volkes

In der Verwaltungsstreitsache

[REDACTED]

Klägers,

[REDACTED]

g e g e n

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

Beklagte,

hat das Verwaltungsgericht Berlin, 16. Kammer, aufgrund
der mündlichen Verhandlung vom 21. Januar 2010 durch

[REDACTED] er,

für Recht erkannt:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Kläger darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe von 110 % des aufgrund des Urteils vollstreckbaren Betrages abwenden, wenn nicht die Beklagte vor der Vollstreckung Sicherheit in Höhe von 110 % des jeweils zu vollstreckenden Betrages leistet.

Die Berufung wird zugelassen.

Tatbestand

Der Kläger wendet sich gegen den Widerruf der Bescheinigung über die Teilnahme am System der Qualitätskontrolle.

Der 1956 geborene Kläger ist vereidigter Buchprüfer und Steuerberater. Bis Anfang des Jahres 2008 betrieb er für etwa 26 Jahre in [REDACTED] eine Einzelpraxis. Im Jahr 2006 nahm der Kläger in der Zeit vom 24. bis 28. April an einem Verfahren der externen Qualitätskontrolle teil. Die Prüfung der Qualitätssicherungssysteme wurde auf Vorschlag des Klägers unter Vorlage einer Unbedenklichkeitsbescheinigung von der [REDACTED] in G [REDACTED] durch den Wirtschaftsprüfer [REDACTED] durchgeführt. Dieser war im Zeitraum von 2000 bis 2002 Geschäftsführer der [REDACTED] AG, in deren Vorstand auch der Kläger tätig war. Die Prüfung endete mit einem uneingeschränkten Prüfungsurteil.

Bezüglich des Zeitaufwands der Prüfung heißt es im dazu erstellten Qualitätskontrollbericht vom 05. Mai 2006 auf Seite 8 unter Tz. 43 wörtlich: „Insgesamt haben wir ½ Manntag an Prüfungszeit eingesetzt.“ Weiter heißt es auf Seite 9 in Tz. 48: „Das Gesamtvolumen der betrieblichen Prüfungen nach § 2 Abs. 1 WPO, bei denen das Siegel geführt wurde, betrug (...) 138 Stunden. Es wurde der letzte im Jahr 2004 ausgeführte Auftrag der Prüfung zu Grunde gelegt.“ Eine nach Teilbereichen gegliederte Angabe der Stunden enthält der Bericht nicht.

Aufgrund des uneingeschränkten Prüfungsurteils wurde dem Kläger am 16. Oktober 2006 eine entsprechende Teilnahmebescheinigung, befristet bis zum 13. Oktober 2009, ausgestellt. Mit Schreiben vom gleichen Tage wurde der Kläger des Weiteren darauf hingewiesen, dass die Kommission für Qualitätskontrolle (im Folgenden: Kommission) den übersandten Qualitätskontrollbericht noch auszuwerten habe. Mit Schreiben vom 08. Oktober 2007 wandte sich die Wirtschaftsprüferkammer mit der Bitte an die [REDACTED], unter anderen die Vorgehensweise bei der Prüfung der Auftragsabwicklung zu erläutern. Mit Schreiben vom 07. November 2007 erklärte die [REDACTED] zunächst, bei der Prüfung der Auftragsabwicklung sei man anhand der Checkliste IDW PH 9.140 vorgegangen. Die Arbeitspapiere seien dabei, soweit erforderlich, in Augenschein genommen worden. Ergänzend sei der

Kanzleihinhaber, also der Kläger, befragt worden. Am 28. Dezember 2007 wurden sowohl der Kläger wie auch [REDACTED], welcher die Qualitätskontrolle verantwortlich durchgeführt hatte, jeweils persönlich haftende Gesellschafter der [REDACTED] Kommanditgesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft. In einem weiteren Schreiben vom 11. April 2008 erbat die Kommission eine gegliederte Angabe der aufgewendeten Stunden, aufgeschlüsselt für die einzelnen Bereiche, nämlich Prüfung von Praxisorganisation, Auftragsabwicklung, Nachschau und Erstellung des Qualitätskontrollberichts. Mit Schreiben vom 28. April 2008 leitete die [REDACTED] der Kommission eine Auskunft des inzwischen nicht mehr für diese Gesellschaft tätigen Wirtschaftsprüfers [REDACTED] zu, in dem dieser zunächst angab, dass es sich auf Seite 8 im dritten Absatz um einen Fehler handle. Richtig sei, dass eineinhalb Manntage aufgewendet worden seien. In dem Schreiben heißt es weiter, die 12 Stunden würden sich wie folgt verteilen:

„	- Prüfung der Praxisorganisation	7,0 Std.
	- Prüfung der Auftragsabwicklung (1 Auftrag)	1,0 Std.
	- Prüfung der Nachschau (s. Bericht 2.2.2.7, Textziffer 33)	entfällt
	- Erstellung eines Qualitätskontrollberichts	<u>4,0 Std.</u>
		12,0 Std.“

In der Sitzung vom 05. August 2008 beschloss die Kommission, den Kläger zum Widerruf der Teilnahmebescheinigung anzuhören. Grund hierfür war zum einen, dass der Kommission die aufgewendete Zeit für die Auftragsprüfung von einer Stunde als zu gering für eine ordnungsgemäß durchgeführte Qualitätskontrolle erschien, zum anderen, dass sie wegen der persönlichen Haftung sowohl des Klägers als auch des seinerzeit verantwortlichen Prüfers für Qualitätskontrolle (im Folgenden: Prüfer) in der gleichen Steuerberatungsgesellschaft die Möglichkeit der Besorgnis der Befangenheit sah. Weiterhin wurde folgender Beschluss gefasst: „Es ist grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn ein PfQK (*Prüfer für Qualitätskontrolle*) bei Prüfung einer gesetzlichen Abschlussprüfung, für die der Abschlussprüfer rund 200 Stunden benötigt, ungefähr drei Stunden aufwendet. Wird die Grenze erreicht, soll die Geschäftsstelle in der Regel vor Erteilung der Teilnahmebescheinigung bei dem PfQK die Gründe erfragen, die zu dem Stundendurchschnitt führten.“

Auf das Anhörungsschreiben entgegnete der Kläger, er habe im Jahr 2004 lediglich eine handelsrechtliche Prüfung vorgenommen, welche er alleine durchgeführt habe und welche in ihrer Gesamtheit 138 Stunden betragen habe. Schwerpunkt der Qualitätsprüfung sei daher die Prüfung der Praxisorganisation gewesen. Die die für die Auftragsprüfung

aufgewendete Zeit halte er für angemessen, da es sich um einen Auftrag von geringer Komplexität gehandelt habe und der Prüfer nur anhand der vorbereiteten Checkliste IDW PH 9.140 die einzelnen Punkte mit „Ja“ oder „Nein“ habe abzuhaken brauchen.

Mit Bescheid vom 17. Oktober 2008 widerrief die Beklagte nach Beratung und Beschluss der Kommission die Teilnahmebescheinigung und forderte den Kläger zugleich zu deren unverzüglicher Rückgabe auf. Zur Begründung heißt es dabei, der zeitliche Aufwand zur Prüfung der Auftragsabwicklung, welchen der Prüfer für Qualitätskontrolle mit einer Stunde angegeben habe, reiche bei weitem nicht für eine zuverlässige Beurteilung der Auftragsabwicklung aus. Demnach bildeten die Prüfungshandlungen keine hinreichend sichere Grundlage für die Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems. Die Kommission sehe daher in dem zuvor Genannten einen schwerwiegenden Verstoß bei der Durchführung der Qualitätskontrolle, welcher zum Widerruf der Teilnahmebescheinigung führe. Die Pflicht zur Rückgabe der Bescheinigung ergebe sich aus der Satzung der Kommission für Qualitätskontrolle.

Seinen daraufhin eingelegten Widerspruch begründete der Kläger zum einen damit, dass der von der Beklagten herangezogene Prüfungsstandard IDW PS 140 unter Tz. 46 dem Prüfer hinsichtlich der Schwerpunktsetzung Beurteilungsspielraum einräume, da die Maßnahmen von der Größe, Struktur und der Arbeitsteilung der jeweiligen Wirtschaftsprüferpraxis abhängen. Bei dem geprüften Auftrag habe es sich um den Jahresabschluss einer GmbH gehandelt, der keine Schwierigkeiten oder Problemstellung geboten habe und über den man sich innerhalb kürzester Zeit einen Überblick habe verschaffen können. Auch habe der Prüfer aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten über die Wesentlichkeit des jeweiligen Prüfungspunktes zu entscheiden. Die Schwerpunktsetzung des Prüfers sei daher nicht zu beanstanden. Weiterhin trug der Kläger vor, in der genannten Stunde seien ausführlichen Gespräche, welche der Prüfer für Qualitätskontrolle im Vorfeld mit diesem geführt habe, gar nicht enthalten. Die angegebene Stunde habe sich lediglich auf die Prüfung der Auftragsabwicklung bezogen, welche er dem Prüfer im Vorfeld bereits transparent dargestellt habe.

Der Widerspruch wurde nach Beratung und Beschluss der Kommission mit Widerspruchsbescheid der Wirtschaftsprüferkammer vom 15. Januar 2009 zurückgewiesen. Begründet wurde dieser damit, dass die Qualitätskontrolle so zu planen und durchzuführen sei, dass mit hinreichender Sicherheit beurteilt werden könne, ob das in der Wirtschaftsprüferpraxis eingeführte Qualitätssicherungssystem im Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen stehe. Unabhängig von der Frage, ob der Prüfer für Qualitätskontrolle

le seinen Schwerpunkt richtig gesetzt habe, sei das Aufwenden von nur einer Stunde bei einer Abschlussprüfung, welche nach den Angaben des Widerspruchsführers 138 Stunden in Anspruch genommen habe, nicht angemessen. Dass weitere Zeiten für Gespräche angefallen seien, ergebe sich aus dem Qualitätskontrollbericht nicht. In diesem seien unter der Tz. 35 die Durchsicht der Auftragsunterlagen und diesbezügliche Gespräche bereits aufgeführt. Aufgrund der Mitteilung des Prüfers, wonach dieser für die Auftragsprüfung eine Stunde aufgewendet habe, sei davon auszugehen, dass die geführten Gespräche bereits in der genannten Stunde enthalten seien.

Mit seiner Klage verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. Seinen Vortrag, wonach die aufgeführte Stunde allein zum Ausfüllen der Checkliste verwendet worden sei, hat der Kläger dahingehend berichtigt, dass er die Checkliste IDW PH 9.140 vorab ausgedruckt und ausgefüllt habe. Der Prüfer habe dann diese von ihm vorausgefüllte Checkliste abgeleitet und die einzelnen Punkte abgehakt beziehungsweise mit eigenen Vermerken versehen. Gegenstand der Prüfung sei dabei lediglich Abwicklung des einzelnen Auftrags, nicht jedoch der Auftrag selbst gewesen. Die Prüfung der Praxisorganisation dürfe des Weiteren nicht isoliert betrachtet werden, sie sei im Zusammenhang mit dem geprüften Auftrag zu sehen. Der Prüfer habe die Wirksamkeit der Qualitätsrichtlinien am konkreten Fall des einzigen Auftrags im Rahmen der Praxisorganisation überprüft. Mit zwölf Stunden insgesamt sei ein Maß an Zeit aufgewendet worden, welches, gemessen an den für den Auftrag verwendeten 138 Stunden, die üblichen Prüfungszeiten sogar überschreite.

Auch habe die Beklagte die Teilnahmebescheinigung nicht widerrufen dürfen, ohne Einsicht in Unterlagen des Prüfers zu nehmen. Durch den Vortrag im Vorverfahren, wonach mehr als die angegebene Stunde für die Prüfung der Auftragsabwicklung aufgewendet worden sei, hätte der Untersuchungsgrundsatz die Beziehung der Prüfungsunterlagen geboten.

Da die Teilnahmebescheinigung bis zum 13. Oktober 2009 befristet gewesen sei und der Widerrufsbescheid damit keine Rechtswirkung mehr entfalte, könne von dessen Erledigung ausgegangen werden. Ein Rechtsschutzbedürfnis beziehungsweise ein Fortsetzungsfeststellungsinteresse sei jedenfalls darin zu sehen, dass der Widerruf der Teilnahmebescheinigung mit einem Ansehensverlust oder zumindest einem Makel verbunden sein. Er sei dementsprechend zu rehabilitieren.

Der Kläger beantragt,

den Bescheid der Wirtschaftsprüferkammer vom 17. Oktober 2008 in der Gestalt ihres Widerspruchsbescheids vom 19. Januar 2009 aufzuheben,

hilfsweise,

festzustellen, dass die genannten Bescheide rechtswidrig waren.

Die Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen.

Sie trägt vor, dass ein Zeitaufwand von einer Stunde zur Auftragsprüfung nicht ausreichen könne. Alleine zum Lesen und inhaltlichen Erfassen der Unterlagen benötige man mehr Zeit. Dies habe zwischenzeitlich auch der Kläger erkannt. Der Vortrag des Klägers, wonach die Auftragsabwicklung in Rahmen der Prüfung der Praxisorganisation vonstattengegangen sei, sei deshalb angepasst und unglaubhaft. Der Kläger habe schließlich im Vorverfahren darauf beharrt, die gegenständliche Auftragsabwicklung könne innerhalb von einer Stunde geprüft werden, und seinen jetzigen Vortrag erst im Klageverfahren gebracht. Das Vorbereiten der Checkliste durch den Kläger gewährleiste darüber hinaus nicht, dass der Prüfer sich ein vollständiges Bild von der Auftragsabwicklung des Geprüften verschaffen könne. Letztlich prüfe sich der Kläger selbst. Auch sei nicht erkennbar, dass der Prüfer bei der Praxisorganisation auch die Auftragsabwicklung prüfe. Dies sei nach den insoweit anerkannten Standards VO 1/2006 und IDW PS 140 nicht vorgesehen.

Auch der Untersuchungsgrundsatz sei nicht verletzt. Der Kläger habe im Vorverfahren keine konkreten Anhaltspunkte geliefert, dass es sich bei der geprüften Auftragsabwicklung um einen besonders einfachen Fall gehandelt habe. Die aufgewendeten 138 Stunden deuteten auf einen Fall von zumindest mittlerer Schwere hin. Darüber hinaus liege der Gedanke nicht fern, dass der Prüfer seinerzeit wegen Besorgnis der Befangenheit von Gesetzes wegen ausgeschlossen gewesen sei.

Ein Rechtsschutzbedürfnis des Klägers an einer Feststellung der Rechtswidrigkeit des Widerrufsbescheids könne nach Ablauf der Befristung der Teilnahmebescheinigung nicht erkannt werden.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes und des weiteren Vorbringens der Beteiligten wird auf den Inhalt der Gerichtsakten sowie der Verwaltungsvorgänge des Beklagten Bezug genommen, die vorgelegen haben und – soweit erheblich – Gegenstand der Verhandlung und Entscheidung gewesen sind.

Entscheidungsgründe

I.

Die Klage ist zulässig. Offen bleiben kann dabei, ob die Klage wegen der Befristung der Teilnahmebescheinigung bis zu einem Zeitpunkt vor der Entscheidung durch die Kammer weiter als Anfechtungsklage (§ 42 Abs. 1 1. Alt VwGO) oder als Fortsetzungsfeststellungsklage (§ 113 Abs. 1 S. 4 VwGO) zu behandeln war. Wenn man davon ausgeht, dass der Widerruf keinerlei Rechtswirkung mehr entfaltet, so besteht ein Fortsetzungsfeststellungsinteresse jedenfalls in Form eines Rehabilitationsinteresses des Klägers. Der Makel, dass dem Kläger einmal die Teilnahmebescheinigung widerrufen wurde, kann in dem sehr auf Lauterkeit und Ansehen bedachten Berufsstand des Klägers durchaus geeignet sein, eine Rufschädigung herbeizuführen. Soweit man nicht von einer Erledigung des Widerrufsbescheides ausgeht, folgt aus selbigem Rehabilitationsinteresse jedenfalls das Rechtsschutzbedürfnis, den Widerrufsbescheid noch aufheben zu lassen.

II.

Die Klage ist jedoch unbegründet, da der angegriffene Bescheid rechtmäßig ist beziehungsweise war und den Kläger nicht in seinen Rechten verletzt(e) (§113 Abs. 1 S. 1 bzw. S. 4 VwGO).

Rechtsgrundlage für den Widerruf der Teilnahmebescheinigung ist § 57e Abs. 2 S. 6 WPO. Danach widerruft die Kommission die Teilnahmebescheinigung, wenn die Qualitätskontrolle unter schwerwiegendem Verstoß gegen die in § 57e Abs. 2 S. 1 WPO genannten Vorschriften durchgeführt wurde und sie festgestellt hat, dass die Pflicht nach § 57a Abs. 1 S. 1 nicht erfüllt ist. In Abgrenzung zu § 57e Abs. 2 S. 1 2. Alt WPO, welcher für den Fall, dass die Qualitätskontrolle nicht nach Maßgabe der §§ 57a bis 57d WPO oder der Satzung für Qualitätskontrolle durchgeführt wurde, Ermessen hinsichtlich der Erteilung von Auflagen zur Beseitigung der Mängel oder der Anordnung einer Sonderprüfung als Rechtsfolge eröffnet, verlangt § 57e Abs. 2 S. 6 WPO einen schwerwiegenden Verstoß und sieht eine gebundene Entscheidung vor. Das Vorliegen eines solchen schwerwiegenden Verstoßes – hierbei handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff – ist nach Ansicht der Kammer gerichtlich voll überprüfbar. Die Teilnahmebescheinigung und die damit verbundene Möglichkeit, betriebswirtschaftliche Jahresabschlüsse vornehmen zu können, sind für deren Inhaber mit erheblichen beruflichen Vorteilen verbunden. Da die Feststellung des schwerwiegenden Verstoßes zwingend den Widerruf der Teilnahmebescheinigung vor-

sieht, ist ein anderer Ansatz für eine gerichtliche Überprüfung, welche gemäß § 19 Abs. 4 S. 1 GG stets gewährleistet sein muss, nicht erkennbar.

1.

Entscheidend ist demnach, ob ein schwerwiegender Verstoß bei der Durchführung der Qualitätskontrolle bei Wirtschaftsprüfern vorliegt. Nähere Anhaltspunkte dafür, wann ein solcher Verstoß anzunehmen ist, lassen sich weder in den für die Qualitätskontrolle durch das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) erstellen Vorgaben „IDW Prüfungsstandard“ noch in der Gesetzesbegründung (insbes. BT-Drs. 14/3649, S. 16ff) finden. Letztere nennt als Beispiel für einen schwerwiegenden Verstoß lediglich den Ausschluss des Prüfers gemäß § 57a Abs. 4 WPO, also wegen der Besorgnis der Befangenheit.

Auszugehen ist demnach vom Zweck der Norm im Zusammenhang mit dem System der Qualitätssicherung. Der Gesetzgeber verfolgte mit der Einführung der Qualitätskontrolle im Zuge der 4. WPO-Novelle folgende Ziele (vgl. hierzu die Gesetzesbegründungen BT-Drs. 14/3649, S. 16, 18f sowie 15/1241, S. 25): Das Vertrauen der Öffentlichkeit in Abschlussprüferleistungen sollte gefestigt werden, indem nachvollziehbar dargelegt wird, dass die Berufsangehörigen die Regeln zur Qualitätssicherung gemäß der damals geltenden VO 1/1995 befolgen und dieses durch einen Dritten überprüfen lassen. Die Kontrolle der Qualitätssicherungssysteme sollte durch erprobte Angehörige des Berufsstands selbst durchgeführt werden (sog. Peer-Review Verfahren), um das Verfahren unbürokratischer und weniger kostenintensiv zu gestalten. Die Effektivität des Qualitätssicherungssystems sollte durch Regelungen und Sanktionierungen bei aufgedeckten Mängeln sicher gestellt werden. Zur Stärkung der freiberuflichen Selbstverwaltung des Berufsstandes erschien es dem Gesetzgeber dabei folgerichtig, die Durchführung und Organisation der Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüferkammer zu übertragen (vgl. BT-Drs. 14/3649, S. 19). Gemäß § 57e WPO wurde hierfür die Kommission für Qualitätskontrolle als eigenständiges Organ der Wirtschaftsprüferkammer installiert. Ihr obliegt es unter anderem, Bescheinigungen über die Teilnahme an der Qualitätskontrolle gemäß § 57e Abs. 1 S. 5 Nr. 4 WPO zu erteilen und zu widerrufen und über Maßnahmen im Sinne des Absatzes 2 dieser Norm zu entscheiden. Mit der Vorschrift wird offensichtlich der Zweck verfolgt, der Kommission ein praktikabel handhabbares Instrumentarium zur Ergreifung von Maßnahmen zur Verfügung zu stellen, mit dem die gesetzlichen Vorgaben im Hinblick auf die mit der Einführung der Qualitätssicherung verfolgten Ziele auch wirksam durchgesetzt werden können.

Die Grundlage für die Beurteilung, ob die Kommission im Rahmen ihrer gesetzlichen Kontrollfunktion Maßnahmen wegen Verstößen bei der Durchführung der Qualitätskontrolle

ergreift, stellt nach Überzeugung der Kammer der Qualitätskontrollbericht dar. Diesem kommt nach der Gesetzessystematik entscheidende Bedeutung zu. Dies verdeutlichen die in diesem Zusammenhang geltenden gesetzlichen und satzungsmäßigen Regelungen.

Gemäß § 57a Abs. 1 hat der Prüfer einen Kontrollbericht zu fertigen und gemäß § 57a Abs. 6 S. 6 WPO der Kommission unverzüglich zuzuleiten. Das Wort unverzüglich wird vom Gesetzgeber meist dann verwendet, wenn einer Handlung oder Erklärung besondere Bedeutung für ein anderes Rechtssubjekt zukommt, so dass dessen schnellstmögliche Kenntniserlangung geboten erscheint. Hieraus lassen sich Rückschlüsse auf die Bedeutung des Qualitätskontrollberichtes nach dem Willen des Gesetzgebers ziehen.

Die besondere Bedeutung des Qualitätskontrollberichts ergibt sich weiterhin aus der gesonderten Normierung einer Aufbewahrungsfrist nach § 57a Abs. 8 WPO. Hätte der Gesetzgeber den Qualitätskontrollbericht lediglich als einen Teil eines Verwaltungsvorgangs angesehen, wäre eine solche Regelung nicht zu erklären.

Von der Notwendigkeit eines aussagekräftigen Qualitätskontrollberichts geht auch der europäische Gesetzgeber aus. So heißt es in der Empfehlung der Europäischen Kommission vom 06. Mai 2008 zur externen Qualitätssicherung bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen (2008/362/EG) unter Ziff. 20, dass dem Abschlussprüfer beziehungsweise der Prüfungsgesellschaft maximal eine Frist von zwölf Wochen verbleiben soll, um auf Empfehlungen des – dort als Inspektionsbericht bezeichneten – Prüfungsberichtes einzugehen.

Die herausgehobene Rolle des Qualitätskontrollberichtes unterstreicht besonders folgender Aspekt: Gemäß § 57a Abs. 6 S. 7 WPO bescheinigt die Kommission für Qualitätskontrolle grundsätzlich die Teilnahme am System der Qualitätskontrolle bereits dann, wenn der Qualitätskontrollbericht vorliegt und dessen Prüfungsurteil positiv ist. Dem Urteil des Prüfers wird nach der gesetzlichen Konzeption ein hohes Maß an Vertrauen entgegengebracht, welches sich grundsätzlich dadurch rechtfertigt, dass dieser gem. § 57a Abs. 4 WPO sowie § 6 der auf Grundlage von § 57c WPO erlassenen Satzung für Qualitätskontrolle besondere Voraussetzungen erfüllen hat. Auch die Kommission hat dessen Urteil zunächst nicht in Frage zu stellen, wie § 11 Abs. 1 S. 1 der Satzung für Qualitätskontrolle zeigt. Diese Regelung stellt nämlich klar, dass die Teilnahmebestätigung schon vor Auswertung des Qualitätskontrollberichtes zu erteilen ist. Die vornehmliche Aufgabe der Kommission stellt gemäß § 10 Abs. 1 der Satzung für Qualitätskontrolle die nachträgliche Auswertung des Qualitäts-

kontrollberichts dar. Nach der gesetzlichen Konzeption erhält die Kommission lediglich den Qualitätskontrollbericht, nicht jedoch die Prüfungsunterlagen. Aufgrund des Ergebnisses der Auswertung des Berichts hat sie Entscheidungen über Maßnahmen zu treffen. Dies unterstreicht insbesondere § 10 Abs. 1 S. 3 und S. 4 der Satzung für Qualitätskontrolle, wonach Stellungnahmen, die wegen Feststellung von Mängeln nach § 57 Abs. 5 S. 4 WPO von der betroffenen Praxis eingeholt worden sind, bei der Auswertung des Berichts mit einzubeziehen sind. Schon aus dem Wortlaut wird erkennbar, dass die Kommission als Maßstab stets den Qualitätskontrollbericht zu Grunde zu legen hat und grundsätzlich kein Verwaltungsverfahren zur umfassenden Sachaufklärung betreibt. In diesem Zusammenhang sind im Übrigen auch die Befugnis, gem. § 10 Abs. 1 S. 5 der Satzung für Qualitätskontrolle Prüfungsunterlagen anzufordern oder den Prüfer und oder den geprüften Berufsangehörigen gem. § 10 Abs. 2 S. der Satzung für Qualitätskontrolle zur Anhörung laden zu können, zu sehen. Dies soll ersichtlich nur die Ausnahme darstellen und dazu dienen, Unklarheiten oder Unvollständigkeiten im Qualitätskontrollbericht zu beseitigen, nicht jedoch, einen mangelhaften Bericht zu ersetzen.

Trotz der beschränkten Entscheidungsgrundlage wird der Kommission vom Gesetzgeber im System der externen Qualitätskontrolle eine starke Position eingeräumt. Sie ist nämlich gegebenenfalls gemäß § 57e Abs. 2 S. 5 WPO befugt, trotz negativen Prüfungsurteils des Prüfers die Teilnahmebescheinigung zu erteilen oder sie trotz positiven Prüfungsurteils gemäß § 57e Abs. 2 S. 6 oder § 57e Abs. 3 S. 2 WPO zu widerrufen. Der Qualitätskontrollbericht stellt dabei für die Kommission, wie bereits erläutert, die maßgebliche Beurteilungsgrundlage dar. Folglich ist die Kommission, um ihrer Kontrollfunktion sinnvoll nachkommen zu können, auf dessen Nachvollziehbarkeit, Einheitlichkeit und Transparenz im besonderen Maße angewiesen. Deshalb hat der Gesetzgeber zu deren Gewährleistung entsprechende Regelungen geschaffen:

So muss der Bericht gemäß § 57a Abs. 5 S. 2 WPO Ziff. 2, 3 WPO sowohl über Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung als auch über die der aufgewendeten Stunden Angaben enthalten. Durch diese Ausgestaltung als Mussvorschrift wollte der Gesetzgeber offensichtlich einen nicht bei der Qualitätskontrolle Anwesenden in die Lage versetzen, das Verhältnis von Umfang und Art der Prüfung mit den aufgewendeten Stunden auf Plausibilität prüfen können.

§ 18 Abs. 1 S. 1 der Satzung für Qualitätskontrolle regelt, dass der Qualitätskontrollbericht so auszugestaltet ist, dass die Kommission in angemessener Zeit das Urteil über die Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems der geprüften Praxis

nachvollziehen kann. Dass nach § 18 Abs. 1 S. 2 der Satzung für Qualitätskontrolle der Qualitätskontrollbericht nach den gesetzlichen und fachlichen Regelungen eindeutig zu sein hat, versteht sich in diesem Zusammenhang von selbst.

Aus alledem folgt, dass der Qualitätskontrollbericht grundsätzlich eine aus sich heraus verständliche Grundlage zur zuverlässigen Beurteilung der Wirksamkeit der durch die geprüfte Praxis eingerichteten Kontrollsysteme darstellen muss. Daran fehlt es, wenn aus diesem Gespräche, die für die Prüfung der einzelnen Teilbereiche aufgewendete Zeit oder eine von den in diesem Berufstand allgemein akzeptierten Standards VO 1/2006 und IDW PS 140 abweichende Schwerpunktsetzung nicht oder nicht deutlich hervorgehen. Der Kommission bleibt für Fall, dass der Qualitätskontrollbericht nicht nachvollziehbar ist, letztlich nur, die Teilnahmebescheinigung zu widerrufen – dies jedenfalls dann, wenn sich berechnigte Zweifel an der ordnungsgemäßen Durchführung der Qualitätskontrolle nicht durch Stellungnahmen des Prüfers und des Geprüften sondern lediglich durch eine erneute Prüfung mit entsprechendem neuen Kontrollbericht ausräumen lassen. Hierfür spricht auch, dass das Gesetz einen Zweitbericht – im Sinne einer Nacherfüllung – nicht vorsieht.

Die Kammer ist sich des Umstandes bewusst, dass der Widerruf der Teilnahmebescheinigung einen erheblichen Eingriff in die Berufsausübungsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) darstellt. Dass auch nicht vom Geprüften zu vertretende Umstände, wie Unzulänglichkeiten des Prüfungsberichtes, zum Widerruf der Teilnahmebescheinigung führen können, steht – wie dargelegt – mit der Systematik des Gesetzes im Einklang. An dessen Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht hat die Kammer keine Zweifel. Dem Gesetz liegen vernünftige Gründe des Allgemeinwohls zu Grunde und auch die Verhältnismäßigkeit ist gewahrt. Es entspricht dem Interesse der Allgemeinheit, dass niemand, bei dem nicht wirksame präventive Kontrollmechanismen nachgewiesen sind, mit so einer so weiterreichenden und bedeutsamen Tätigkeit wie der Erstellung von Abschlüssen nach § 319 HGB betraut wird (vgl. auch BT-Drs 14/3649 S. 29). Grundsätzlich kann es nicht angehen, dass die Allgemeinheit das Risiko für Zweifel hinsichtlich des Vorliegens eines den gesetzlich Vorgaben entsprechenden Qualitätssicherungssystems zu tragen hat. Das Vertrauen in das „Produkt Abschlussprüfung“ würde darunter erheblich leiden. Im Gegenzug hat der Geprüfte gem. § 57a Abs. 6 S. 1-4, WPO, § 8a der Satzung für Qualitätskontrolle weitgehende Möglichkeiten, den Prüfer selbst auszuwählen und somit jedenfalls mittelbar auf die Ordnungsgemäßheit des Qualitätskontrollberichts Einfluss zu nehmen. Auch unter anderen Gesichtspunkten erscheint es folgerichtig, dem Geprüften und nicht der Allgemeinheit das genannte Risiko aufzuerlegen: Der Widerruf gilt nur für die Zukunft; der Honoraranspruch für eine etwaige zwischenzeitlich durchgeführte Abschlussprüfung bleibt hiervon

unberührt (vgl. hierzu auch BT-Drs. 14/3649, S. 29). Der Berufsangehörige kann, will er weiterhin gesetzliche Abschlussprüfungen durchführen, die Qualitätskontrolle jederzeit wiederholen. Sofern Verschulden des Prüfers vorliegt, bleibt es ihm unbenommen, diesen in Regress zu nehmen. Der Prüfer wird im Zweifel gemäß der Verordnung über die Berufshaftpflichtversicherung der Wirtschaftsprüfer und der vereidigten Buchprüfer entsprechend haftpflichtversichert sein.

Als milderes Mittel statt des Widerrufs kommt nach der speziellen Systematik des Gesetzes auch nicht die Ausforschung des Sachverhaltes im Wege eines Verwaltungsverfahrens mit damit einhergehendem unbeschränkt geltendem Amtsermittlungsgrundsatz in Betracht. Zum einen wäre es dem verfolgten Ziel der Selbstregulierung im Wege des Peer-Review-Verfahrens abträglich, wenn fehlende Nachvollziehbarkeit und Einheitlichkeit der Kontrollberichte insbesondere bei der Schwerpunktsetzung die Kommission faktisch zwingen würden, die tatsächliche Durchführung jeder einzelnen Qualitätskontrolle in einem aufwendigen Verwaltungsverfahren aufzuklären. Zum anderen wäre die Allgemeinheit für die Dauer des Verwaltungsverfahrens weiterhin mit dem Risiko belastet, dass eine Person, deren Qualitätssicherungssysteme möglicherweise nicht ordnungsgemäß funktionieren, weiter Jahresabschlüsse vornehmen kann. Darüber hinaus hat der Geprüfte immerhin durch die gemäß § 57e Abs. 2 S. 7 WPO zwingend und ausnahmslos vorgeschriebene Anhörung die Möglichkeit, entstandene Zweifel selbst auszuräumen.

2.

Auf Grundlage der genannten Erwägungen ist im vorliegenden Fall von einem schwerwiegenden Verstoß im Sinne des § 57e Abs. 2 S. 6 WPO auszugehen. Die Kommission hatte berechtigte Zweifel an der ordnungsgemäßen Durchführung der Qualitätskontrolle, welche sich nicht soweit ausräumen ließen, dass sie anhand des ihr vorliegenden Qualitätskontrollberichts eine zuverlässige Beurteilung der Wirksamkeit der durch den Kläger eingerichteten Kontrollsysteme hätte treffen können.

Bereits wegen des ursprünglichen Fehlens einer nach Prüfungsart gegliederte Anzahl der Stunden war der vorgelegte Qualitätskontrollbericht nicht aussagekräftig. Der Bericht enthielt unter Tz. 43 lediglich eine Gesamtstundenzahl. Diese war, wie erst später vorgetragen wurde, mit einem halben Manntag sogar noch unzutreffend angegeben. Somit war es folgerichtig, vom Prüfer wertneutral eine solche Aufstellung zu verlangen, zumal diese bei der ersten Stellungnahme erneut fehlte. Dass die Kommission ihre Zweifel in erster Linie darauf stützte, dass nach ihren Erfahrungswerten das Verhältnis des angegebenen Zeitaufwands für die Qualitätsprüfung der Auftragsabwicklung (eine Stunde) zu dem Umfang des

damaligen Jahresabschlusses (138 Stunden) nicht angemessen sei, ist nicht zu beanstanden. Wie bereits dargestellt, ist der Rückgriff auf Erfahrungswerte vom Gesetzgeber durchaus gewollt. Nicht zuletzt der am 05. August 2008 gefasste Beschluss der Kommission, wonach bei Unterschreitung des Stundenverhältnisses von 3 Stunden für die Qualitätsprüfung bei 200 Stunden für die Abschlussprüfung der Prüfer vor Erteilung der Teilnahmebetätigung hinsichtlich der aufgewendeten Stunden zu befragen ist, zeigt, dass die Kommission über derartige Erfahrungswerte verfügt und diesbezüglich Richtlinien vorzugeben vermag. Den ursprünglichen Vortrag des Klägers, wonach in einer Stunde sehr wohl eine umfassende Prüfung der Qualitätssicherungssysteme des Klägers nach dem Standard IDW PS 140 durchgeführt werden könne, hält die Kammer darüber hinaus nach Erörterung mit den Beteiligten und anhand der zu den Akten gereichten unausgefüllten Checkliste gleicher Art für nicht haltbar. Es kommt dabei gar nicht darauf an, ob der Kläger die Checkliste tatsächlich, wie später behauptet, vorab selbst ausfüllte. In diesem Zusammenhang weist die Kammer darauf in, dass sie ein solches Vorgehen für sehr bedenklich hält. Es trägt nämlich stets die Gefahr in sich, dass der Prüfer fremde Feststellungen aus Bequemlichkeit oder Zeitmangel einfach ungeprüft übernimmt und sich kein eigenes Urteil bildet. Inwieweit bereits das Ausfüllen der Checkliste durch den Kläger selbst einen schwerwiegenden Verstoß begründet, muss jedoch nicht entschieden werden, denn auch bei einer schon ausgefüllten Checkliste musste der Prüfer, um sich selbst noch ein Bild von der Auftragsabwicklung machen zu können, die einzelnen Punkte anhand der von ihm durchgesehenen Dokumente mit seinen eigenen Feststellungen vergleichen sowie die Richtigkeit bereits als für die Kanzlei des Klägers nicht zutreffend gestrichener Punkte inhaltlich überprüfen und entsprechende eigene Vermerke notieren. Selbst bei guter Vorbereitung ist dies nach Überzeugung der Kammer bei einer aus immerhin 88 Punkten bestehenden Checkliste auch für einen erfahrenen Prüfer in einer Stunde allenfalls unter flüchtigem Blick in die Unterlagen, keinesfalls aber mit der Gründlichkeit, welche für eine zuverlässige Beurteilung tatsächlich erforderlich wäre, zu bewerkstelligen. Durchschnittlich verbliebe dann für jeden Prüfungspunkt einschließlich des Lesens und Erfassens der Dokumente nur eine Zeit von knapp 41 Sekunden.

Die Zweifel waren durch die Stellungnahmen des Prüfers und die Anhörung des Klägers auch nicht soweit ausgeräumt, dass unter ihrer Einbeziehung gemäß § 10 Abs. 1 S. 4 der Satzung für Qualitätskontrolle der Qualitätskontrollbericht noch eine ausreichende Entscheidungsgrundlage darstellen konnte. Durch den unpräzisen beziehungsweise wechselnden Vortrag des Klägers war vielmehr sogar immer zweifelhafter geworden, ob und in welcher Weise die Qualitätskontrolle tatsächlich durchgeführt worden war. Einer Erforschung des Sachverhalts bezüglich der Einzelheiten der Durchführung der Qualitätskon-

trolle durch die Kommission wie auch durch das Gericht bedurfte es jedoch nicht. Deshalb musste auch der an Gerichtsstelle anwesende Prüfer, [REDACTED], nicht als Zeuge vernommen werden. Vielmehr durfte die Beklagte den Widerruf allein auf den mangelhaften Qualitätskontrollbericht stützen.

Es kann dahinstehen, ob – wie vom Kläger zunächst behauptet – Gespräche im Zusammenhang mit der Prüfung des Auftrags stattfanden, welche nicht in der genannten einen Stunde enthalten waren. Selbst wenn es so wäre, würden der allein maßgebliche Qualitätskontrollbericht und die diesen ergänzenden Stellungnahmen an einem schwerwiegenden Mangel leiden, denn Anhaltspunkte für solche Gespräche ergeben sich weder aus dem Qualitätskontrollbericht noch aus einer der nachträglich eingeholten Stellungnahmen des Prüfers. Da der Geprüfte die Kosten der Qualitätskontrolle selbst zu tragen hat (vgl. insoweit auch BT-Drs. 14/3649 S. 19), kann davon ausgegangen werden, dass ein unabhängiger Prüfer solche mit doch einem erheblichen Zeitaufwand verbundenen Gespräche in Rechnung gestellt oder zumindest angeben hätte. Belege für den Nachweis solcher Gespräche, wie etwa eine entsprechende Abrechnung, hat der Kläger im Rahmen seiner Stellungnahme indes nicht vorgelegt.

Es kann auch dahingestellt bleiben, ob – wie der Kläger behauptet – die Auftragsabwicklung im Rahmen der Praxisorganisation geprüft wurde. Unterstellt man dies als wahr, erschiene der eingereichte Qualitätskontrollbericht als so intransparent und damit in erheblichem Maße fehlerhaft, dass auf seiner Grundlage die Beurteilung nicht möglich wäre, ob mit hinreichender Sicherheit zu erwarten war, dass die Praxis des Klägers eine ordnungsgemäße Abwicklung von Prüfungsaufträgen nach § 2 Abs. 1 WPO, bei denen das Buchsiegel verwendet wird, zu gewährleisten im Stande war. Einen Niederschlag findet diese klägerische Behauptung im Qualitätskontrollbericht nämlich nicht. So entspricht bereits die Gliederung des Qualitätskontrollberichts nach der Wortwahl überwiegend den nach VO 1/2006 bzw. IDW PS 140 in diesem Zusammenhang abzuarbeitenden Prüfungspunkten. Soweit nicht bereits die Gliederungspunkte wörtlich übereinstimmen, liegt jedenfalls eine weitgehende inhaltliche Deckung mit den nach IDW PS 140 im Bereich der Praxisorganisation zu prüfenden Aspekten vor. So beinhaltet beispielsweise der Gliederungspunkt „2.2.2.3 Qualifikation und Information“ inhaltlich den Umgang mit Mitarbeitern und deren Einbindung in das System der Qualitätssicherung, ebenso wie es sich bei dem nach IDW PS 140 Tz. 56 abzuarbeitenden Punkt „Mitarbeiterentwicklung“ verhält. Jedenfalls für einen Außenstehenden stellt sich daher der Bericht äußerlich wie auch inhaltlich so dar, dass unter dem Gliederungspunkt „Praxisorganisation“ auch nur die in diesem Zusammenhang abzuarbeitenden Aspekte behandelt werden. Es hätte deshalb eines deutlichen Hinweises

bedurft, wenn an dieser Stelle bereits die Auftragsabwicklung mitbehandelt werden sollte. Spätestens jedoch bei der Darstellung der Qualitätssicherungssysteme bei der Auftragsabwicklung selbst hätte nach allgemeinem Verständnis ein Verweis auf bereits getroffene und dokumentierte Feststellungen erfolgen müssen. Da beides nicht erfolgte, wäre der Bericht – unterstellt man das Vorbringen des Klägers als wahr – nicht nachvollziehbar und würde den Anforderungen von § 18 Abs. 1 S. 1, 2 der Satzung für Qualitätskontrolle nicht entsprechen.

Die Abweichung der Dokumentation im Bericht von der tatsächlich durchgeführten Qualitätskontrolle wäre so groß, dass ein neuer Bericht verfasst werden müsste. Mit 29 von 56 Textziffern nehmen die Bereiche „Prüfung der Praxisorganisation“ und „Prüfung der Auftragsabwicklung“ einen inhaltlich ganz erheblichen Umfang im Qualitätskontrollbericht ein. Darüber hinaus bilden beide Bereiche Schwerpunkte der Prüfung, was schon der Umfang der jeweiligen Checklisten mit 64 und 88 Einzelpunkten im Vergleich zu in anderen Bereichen maximal 46 zu prüfenden Punkten verdeutlicht. Es ist folglich davon auszugehen, dass sich Änderungen bei ihrer Dokumentation zwangsläufig auch auf den übrigen Bericht auswirken müssen.

Wollte man gleichwohl – entgegen der hier dargelegten Auffassung der Kammer – eine weitere Nachbesserung des Qualitätskontrollberichts erlauben, so erschiene es jedenfalls nicht angängig, die vom Gesetz gar nicht vorgesehene Zweitberichterstattung gerade durch den an Gerichtsstelle erschienenen Prüfer zuzulassen. Sowohl der Prüfer als auch der Kläger sind jeweils seit Ende 2007 als persönlich haftende Gesellschafter in der gleichen Gesellschaft tätig. Die Möglichkeit der Besorgnis der Befangenheit (§§ 57a Abs. 4 S. 1, 49 2. Alt. WPO) des Prüfers – auch ohne diese aus den genannten Gründen abschließend festzustellen zu müssen – erscheint daher jedenfalls seit diesem Zeitpunkt naheliegend (vgl. hierzu allgemein: Bauch/Precht in; Hense/Ulrich WPO-Kommentar, 1. Auflage 2008, § 49 Rn. 24).

3.

Da die Kommission die Teilnahmebescheinigung zu Recht widerrufen hat, ist diese gemäß § 11 Abs. 4 der Satzung für Qualitätskontrolle unverzüglich zurückzugeben.

III.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 154 Abs. 1 VwGO. Die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit folgt aus § 167 VwGO i.V.m. § 708 Nr. 11, § 711 ZPO.

IV.

Die Kammer hat die Berufung zugelassen, weil die Frage, wann ein schwerwiegender Verstoß im Sinne des § 57e Abs. 2 S. 6 WPO anzunehmen ist, über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung für die einheitliche Auslegung und Anwendung des Rechts hat. Es besteht somit Bedarf an einer obergerichtlichen Klärung (§ 124a Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 124 Abs. 2 Nr. 3 VwGO).

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil steht den Beteiligten die Berufung an das Oberverwaltungsgericht Berlin-Brandenburg 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. Sie muss das angefochtene Urteil bezeichnen. 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 Begründung muss einen bestimmten Antrag enthalten sowie die im Einzelnen anzuführenden Gründe der Anfechtung (Berufungsgründe).

Vor dem Oberverwaltungsgericht müssen sich die Beteiligten durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Als Bevollmächtigte sind Rechtsanwälte und Rechtslehrer an einer Hochschule im Sinn des Hochschulrahmengesetzes mit Befähigung zum Richteramt zugelassen. Darüber hinaus können 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

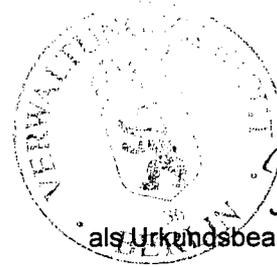
können sich durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt vertreten lassen; das Beschäftigungsverhältnis kann auch zu einer anderen Behörde, juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einem der genannten Zusammenschlüsse bestehen. Richter dürfen nicht vor dem Gericht, ehrenamtliche Richter nicht vor einem Spruchkörper auftreten, dem sie angehören.

Reichert

Dr. Schulz-Bredemeier

Prugel

Be



Ausgefertigt

Be
Justizangestellte

als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle