



Verkündet am 10. Mai 2012
Bethmann
Justizbeschäftigte
als Urkundsbeamte der Geschäftsstelle

VERWALTUNGSGERICHT BERLIN

URTEIL

Im Namen des Volkes

In der Verwaltungsstreitsache

[REDACTED]

Klägers,

Verfahrensbevollmächtigte(r):

[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 10. Mai 2012 durch

den Vorsitzenden Richter am Verwaltungsgericht Reichert,
den Richter Dr. Garbe,
die Richterin am Verwaltungsgericht Glowatzki,
den ehrenamtlichen Richter Horke und
die ehrenamtliche Richterin Hemke

für Recht erkannt:

Das Verfahren wird eingestellt, soweit die Klage zurückgenommen ist.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Kläger darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe von 110 % des nach dem Urteil 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 mit seiner Klage gegen die Höhe des sogenannten weiteren Beitrags, den die beklagte Wirtschaftsprüferkammer wegen der Durchführung von Sonderuntersuchungen für das Beitragsjahr 2010 erhebt.

Die Beklagte nimmt seit Einführung des Instruments im Jahr 2007 Sonderuntersuchungen nach § 62b Abs. 1 Satz 1 der Wirtschaftsprüferordnung bei Wirtschaftsprüfern vor, die Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführen. Die mit den Sonderuntersuchungen verbundenen Ausgaben weist sie seitdem in ihrem jährlich aufgestellten Wirtschaftsplan als selbstständige Sparte aus. Nach § 2 Nr. 2 der Beitragsordnung erhebt die Beklagte von den Abschlussprüfern dafür einen weiteren Beitrag. Der nach der Anzahl der im Vorjahr durchgeführten Abschlussprüfungen bemessene weitere Beitrag betrug für das Beitragsjahr 2007 je Prüfung: 865,00 €, für 2008: 1.600,00 €, für 2009: 880,00 € und für 2010 gemäß Beschluss des Beirats der Beklagten vom 6. November 2009: 2.430,00 €. Für das Jahr 2011 wurde der weitere Beitrag durch Beschluss vom 18. November 2010 auf 1.150,00 € je Prüfung und weitere 2,45 € je angefangene 1.000,00 € Honorar festgesetzt.

Der Kläger ist Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. Er betreibt zusammen mit zwei Soziern eine Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei.

Im Juli 2009 erteilte die [REDACTED] AG aus [REDACTED] der Gesellschaft des Klägers den Auftrag zur Prüfung ihrer Jahresabschlüsse aus den Jahren 2006 bis 2008 und der Lageberichte dieser Jahre. Eine Öffnungsklausel bezüglich des bei Auftragserteilung mit 2.000,00 € netto je Geschäftsjahr geschätzten Honorars wurde für den Fall des Eintritts „unvorhergesehener Umstände“ vereinbart. Die Prüfungsleis-

tungen für die vorgenannten drei Jahre stellte die Gesellschaft des Klägers der [REDACTED] AG am 25. November 2009 mit insgesamt 6.000,00 € netto in Rechnung.

Mit Bescheid vom 1. Juli 2010 setzte die Beklagte gegenüber dem Kläger den weiteren Beitrag für das Beitragsjahr 2010 mit 7.290,00 € für drei gesetzliche Abschlussprüfungen bei einem Unternehmen nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB fest.

Hiergegen legte der Kläger Widerspruch ein und beantragte, einen geringeren Beitrag festzusetzen, da der verlangte Beiträge in keinem Verhältnis zu dem in diesem Fall erzielten Honorar stehe. Der Beitrag sollte sich an dem Honoraraufkommen des Mandats orientieren. Zur Begründung führte er aus, es habe sich in den geprüften Jahren 2006 bis 2008 bei der [REDACTED] AG um eine wirtschaftlich ruhende Gesellschaft gehandelt, da ein 2006 eingereichter Insolvenzantrag erst 2008 zurückgenommen worden sei. Es seien deshalb nur ca. 50 Geschäftsvorfälle pro Jahr zu prüfen gewesen. Als Honorar seien daher lediglich 2.000,00 € pro Geschäftsjahr netto durchsetzbar gewesen. Im Übrigen sei der Beitrag aufgrund der abstrakten Möglichkeit, Mandate nach § 319a HGB anzunehmen, von allen Wirtschaftsprüfern zu erheben.

Mit Widerspruchsbescheid vom 1. August 2011 wies die Beklagte den Widerspruch zurück. Bei dem Beitrag handele es sich um eine Vorzugslast und nicht um eine Sonderabgabe. Maßgeblich sei dabei der Vorteil des Beitragspflichtigen aus der sachlichen Zweckbestimmung der öffentlichen Einrichtung, hier also der Durchführung von Sonderuntersuchungen durch die Beklagte. Deren Zweck sei der Schutz des Kapitalmarktes und seiner Teilnehmer sowie die Stärkung des Vertrauens in den Markt, wozu die Höhe des Beitrages in einem angemessenen Verhältnis stehe. Der Vorteil könne im Bereich der berufsständischen Selbstverwaltung im Übrigen vermutet werden und sich sogar zu einer bloßen gesetzlichen Fiktion verflüchtigen. Dem Gleichheitssatz werde die Regelung gerecht, da durch die Anzahl der Mandate die Marktteilnahme zutreffend indiziert werde. Die hier zulässige Typisierung könne, wo sie im Einzelfall zu Härten führe, durch die Beitragsermäßigungstatbestände der Beitragsordnung ausgeglichen werden.

Mit der am 31. August 2011 erhobenen Klage „gegen den Bescheid vom 1. Juli 2010 in der Fassung des Widerspruchsbescheides vom 1. August 2011“, die keinen konkreten Antrag enthalten hat, hat der Kläger zunächst nur auf die Begründung des der

Klageschrift nicht beigefügten Widerspruchs Bezug genommen. Mit weiterem Schriftsatz vom 27. Oktober 2011 hat er seinen Vortrag dahin gehend konkretisiert, dass, soweit der Bescheid einen Betrag von 3.464,70 € übersteige, dieser rechtswidrig sei. Zur Begründung trägt er vor, mit Beschluss des Beirats der Beklagten vom 18. November 2010 sei der Beitragsberechnungsmodus hin zu einer Berücksichtigung des Honorarvolumens der Prüfung geändert worden. Bei einem Honorarvolumen von 2.000,00 € für jede der drei Prüfungen ergebe sich ein Betrag von 3.464,70 €. Diese Fassung der Beitragsordnung sei hier zugrunde zu legen. Aus der Mitteilung des Inhalts des Beschlusses vom 18. November 2010 im WPK-Magazin 4/2010 ergebe sich nicht, dass die Änderung erst für das Beitragsjahr 2011 gelten solle. Der Widerspruchsbescheid sei auch erst nach Beschlussfassung ergangen.

Der Kläger beantragt nunmehr,

den Bescheid der Wirtschaftsprüferkammer vom 1. Juli 2010 in der Gestalt deren Widerspruchsbescheides vom 1. August 2011 aufzuheben, soweit der weitere Beitrag auf einen Betrag über 3.464,70 Euro hinaus festgesetzt wurde.

Die Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Die Beklagte verteidigt die angegriffenen Bescheide. Sie weist darauf hin, dass die Beitragsänderung vom 18. November 2010 das Beitragsjahr 2011 betreffe, womit hier die Anwendung dieser späteren Fassung ausgeschlossen sei. Die Gründe für die Systemumstellung bei der Ermittlung des weiteren Beitrags im Jahr 2010 für die Beitragsordnung 2011 seien keine rechtlichen gewesen. Die Kammer habe lediglich den kleineren Praxen entgegen kommen wollen und sei von einer zulässigen Bemessungsmöglichkeit auf eine andere, nämlich die jetzt gewählte Mischform, umgestiegen.

Es bestehe hinsichtlich der Sonderuntersuchungen kein Unterschied zwischen großen und kleinen Prüfungsmandaten im Sinne des § 319a Abs. 1 HGB, denn es sei nicht zwangsläufig so, dass große Abschlussprüfermandate auch große Sonderuntersuchungen nach sich zögen. Vielmehr ziele die Sonderuntersuchung auf die Überprüfung der Einhaltung der Berufspflichten ab, was bei großen und kleinen Praxen gleichermaßen zu prüfen sei. Der damit verbundene Aufwand könne in Einzelfäl-

len in die eine oder andere Richtung abweichen. So könne es zum Beispiel bei kleineren Praxen, die nicht so häufig geprüft würden, zu Schwierigkeiten bei der Sonderuntersuchung kommen.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts wird auf den Inhalt der Gerichtsakte (ein Band) und der Verwaltungsvorgänge der Beklagten (ein Band) verwiesen, die vorgelegen haben und – soweit erheblich – Gegenstand der mündlichen Verhandlung und Beratung gewesen sind.

Entscheidungsgründe

Die nach konkludenter Teilklagerücknahme verbliebene Teilanfechtungsklage ist zulässig aber unbegründet. Soweit die Klage zurückgenommen worden ist, ist das Verfahren einzustellen. Im Übrigen ist die Klage als unbegründet abzuweisen.

I.

Der angefochtene Beitragsbescheid der Wirtschaftsprüferkammer vom 1. Juli 2010 in der Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 1. August 2011 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten, vgl. § 113 Abs. 1 Satz 1 der Verwaltungsgerichtsordnung (-VwGO-).

Der Kläger erfüllte für das Beitragsjahr 2010 den Beitragstatbestand nach § 61 Abs. 1 Satz 1 der Wirtschaftsprüferordnung (-WPO-), § 2 Nr. 2 in Verbindung mit § 5 Abs. 3 der Beitragsordnung der Wirtschaftsprüferkammer (-BeitragsO-), letztere in der Fassung des Beiratsbeschlusses vom 6. November 2009.

Nach § 61 Abs. 1 Satz 1 WPO sind die Mitglieder der Wirtschaftsprüferkammer verpflichtet, die Beiträge nach Maßgabe der Beitragsordnung zu leisten. Dabei bestimmt der Beirat der Wirtschaftsprüferkammer nach § 61 Abs. 1 Satz 3 WPO die Höhe der Beiträge. Gemäß § 2 Nr. 2 der als Satzung erlassenen Beitragsordnung erhebt die Beklagte einen weiteren Beitrag von Mitgliedern, die als Abschlussprüfer gesetzliche Abschlussprüfungen bei Unternehmen nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB in dem dem Beitragsjahr vorangehenden Kalenderjahr beendet haben. Gemäß § 5 Abs. 3 i. V. m. § 2 Nr. 2 BeitragsO in der Fassung des Beschlusses des Beirats der Beklagten vom 6. November 2009 betrug der Beitrag für jede im vorangegangenen Kalenderjahr

beendete gesetzliche Jahres- oder Konzernabschlussprüfung nach § 319a Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 2 HGB 2.430,00 €. Dieser weitere Beitrag wurde zur Finanzierung der Sonderuntersuchungen als einem Instrument der verstärkten Berufsaufsicht über Abschlussprüfer (vgl. BT-Drs. 16/2858, S. 38) eingeführt. Das Instrument der Sonderuntersuchung wurde durch Art. 1 des Gesetzes zur Stärkung der Berufsaufsicht und zur Reform berufsrechtlicher Regelungen in der Wirtschaftsprüferordnung vom 3. September 2007 (BGBl. I Nr. 46, S. 2178), welches der Umsetzung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen diente, geschaffen und mit Wirkung vom 6. September 2007 in § 62b WPO verankert. Nach § 62b Abs. 1 Satz 1 WPO dürfen seither sogenannte Sonderuntersuchungen durch die Beklagte durchgeführt werden. Diese anlassunabhängigen Untersuchungen werden bei Wirtschaftsprüfern bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften durchgeführt, die gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse vornehmen, um den Kapitalmarkt zu schützen (BT-Drs. 16/2858, S. 37). Zur Durchführung dieser Sonderuntersuchungen bildete die Beklagte spezielle Untersuchungsteams, wobei sie zunächst von ca. 180 Praxen mit entsprechenden Mandaten und ferner insgesamt ca. 1.400 beitragsrelevanten Mandaten jährlich ausging. Aus diesen sollten teils gezielt, teils nach statistischer Zufallsauswahl jährlich ca. 40 Praxen zur Prüfung ausgewählt werden. Der Prüfungsumfang im Einzelfall wird dabei jeweils durch den Prüfungsleiter festgelegt (Ulrich, Einführung anlassunabhängiger Sonderuntersuchungen durch das Berufsaufsichtsreformgesetz, WPK-Magazin 4/2006, S. 50, 51).

Der Kläger ist als Wirtschaftsprüfer Mitglied der Beklagten. Er hat im Jahr 2009, als dem dem Beitragsjahr 2010 vorausgehenden Kalenderjahr, drei gesetzliche Abschlussprüfungen bei einem Unternehmen nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB abgeschlossen, wie die Rechnung vom 25. November 2009 zeigt.

Maßgeblich für die Festsetzung des Beitrags ist entgegen der Auffassung des Klägers nicht die Beitragsordnung gemäß Beschluss vom 18. November 2010, sondern die Beitragsordnung in der Fassung des Beschlusses vom 6. November 2009. Nach § 3 Abs. 5 BeitragsO beginnt nämlich die Beitragspflicht nach § 2 Nr. 2 BeitragsO zum 1. Januar des auf die Beendigung einer gesetzlichen Abschlussprüfung bei einem Unternehmen nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB folgenden Beitragsjahres. Für die Berechnung der Höhe des Beitrags muss der zur Zeit der Beitragspflicht geltende Beitragssatz entscheidend sein. Anderenfalls würde die Einlegung eines Rechtsbe-

helfs, die Geschwindigkeit der Entscheidung hierüber und die mögliche Änderung der Beitragsordnung in der Zwischenzeit über die Höhe des Beitrages mitentscheiden. Dies liefe dem System der bedarfsorientierten Einziehung von Kammerbeiträgen entgegen.

Der Kläger kann sich auch nicht mit Erfolg auf eine materielle Unwirksamkeit der Beitragsordnung berufen. Vorschriften zur Bestimmung von Einzelheiten der Beitragserhebung bestehen nicht. Es steht daher nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (Beschluss vom 14. Februar 2002 – BVerwG 6 B 73.01 – Rn. 8, zit. nach juris) weitgehend im normativen Ermessen der Beklagten, ob und inwieweit sie umlagefähige Kosten außer durch Grundbeiträge durch Zusatzbeiträge oder Sonderbeiträge decken will. Gleiches gilt für die Bemessung der Beiträge nach Art und Höhe. Die Umsetzung dieses Ermessens stellt einen demokratisch durch die Mitglieder der Beklagten legitimierten Willensbildungsprozess dar (vgl. § 59 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 WPO), dessen Ergebnis durch das Gericht nur eingeschränkt überprüfbar ist. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung sind für die Beitragserhebung durch öffentlich-rechtliche Berufsorganisationen wie die Beklagte das Äquivalenzprinzip (2.) ebenso wie der Gleichheitssatz (3.) zu beachten (so zuletzt: BVerwG, Beschluss vom 14. Februar 2002 – BVerwG 6 B 73.01 – Rn. 8, zit. nach juris; Urteil vom 25. November 1971 – BVerwG 1 C 48.65 – NJW 1972, 350, 352; Beschluss vom 25. Juli 1989 – BVerwG 1 B 109/89 – NJW 1990, 786). Darüber hinaus hat sich die Beklagte nach Auffassung der erkennenden Kammer auch an allgemeinen rechtsstaatlichen Grundsätzen wie dem Grundsatz des Vertrauensschutzes (1.) zu orientieren.

1. Eine unzulässige Rückwirkung und damit ein Verstoß gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes ergibt sich aus den Regelungen der Beitragsordnung nicht. Dies gilt sowohl für die generelle Beitragspflicht als auch für die Bemessung der konkreten Beitragshöhe.

Die Erhebung eines „weiteren Beitrags“ nach § 2 Nr. 2 BeitragsO ist seit dem Beiratsbeschluss vom 30. November 2006 dem Grunde nach bekannt. Somit war im Jahr 2009, in dem der hier beitragsrelevante Tatbestand nach § 2 Nr. 2 BeitragsO verwirklicht wurde, bereits klar, dass ein den Grundbeitrag ergänzender Beitrag zu zahlen sein würde. Nach dem Wortlaut des § 2 Nr. 2 BeitragsO war insbesondere erkennbar, dass für die Erhebung des weiteren Beitrags auf die Beendigung von Prüfungen in dem dem Beitragsjahr vorangehenden Kalenderjahr abgestellt werden

würde. Vor diesem Hintergrund kann hinsichtlich der generellen Beitragspflicht der Abschlussprüfer weder eine echte noch eine unechte Rückwirkung bejaht werden. Eine echte Rückwirkung liegt vor, wenn ein Gesetz nachträglich ändernd in abgewinkelte, der Vergangenheit angehörende Tatbestände eingreift oder wenn der Beginn seiner zeitlichen Anwendung auf einen Zeitpunkt festgelegt ist, der vor dem Zeitpunkt liegt, zu dem die Norm durch ihre Verkündung rechtlich existent, das heißt gültig geworden ist (BVerfG, Beschluss vom 7. Dezember 2010, – 1 BvR 2628/07 –, Rn. 45, zit. nach juris). Hier beinhaltet der Beiratsbeschluss eine Regelung nur für das kommende Jahr und wirkte schon deshalb hinsichtlich der Beitragspflicht, die im Übrigen dem Grunde nach ohnehin schon seit 2007 feststand, nicht in die Vergangenheit zurück.

Auch eine unzulässige unechte Rückwirkung liegt weder hinsichtlich der generellen Beitragspflicht noch hinsichtlich der Höhe des weiteren Beitrags im Jahr 2010 vor. Eine solche ist gegeben, wenn Normen auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirken und damit zugleich die betroffene Rechtsposition nachträglich entwerten oder wenn die Rechtsfolgen einer Norm zwar erst nach ihrer Verkündung eintreten, deren Tatbestand aber Sachverhalte erfasst, die bereits vor der Verkündung "ins Werk gesetzt" worden sind (BVerfG, Beschluss vom 7. Dezember 2010, – 1 BvR 2628/07 –, Rn. 47, zit. nach juris). Die generelle Beitragspflicht stand, wie oben bereits ausgeführt, schon seit 2007 fest, sodass insoweit auch keine unechte Rückwirkung vorliegt. Hinsichtlich der Höhe des weiteren Beitrags ergibt sich auch dann keine unzulässige unechte Rückwirkung, wenn man hier darauf abstellt, dass die Verträge über die Durchführung der Prüfungen bei der [REDACTED] AG bereits im Juli 2009 geschlossen worden waren und somit die Rahmenbedingungen mittelbar nachträglich durch den Beiratsbeschluss vom 6. November 2009 geändert wurden. Denn eine unzulässige unechte Rückwirkung setzt voraus, dass sich ein schützenswertes Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte (BVerfG, Urteil vom 23. November 1999 – 1 BvF 1/94 – Rn. 97, zit. nach juris). Das war hier nicht der Fall. Zwar war der in 2010 zu zahlende Beitrag fast doppelt so hoch wie der höchste in den Vorjahren verlangte Beitrag und fast dreimal so hoch, wie der in 2009 angesetzte weitere Beitrag. Jedoch war jedem Mitglied der Beklagten bekannt, dass es sich bei den mit dem weiteren Beitrag zu finanzierenden Sonderuntersuchungen um ein neues Instrument handelte, dessen finanzieller Bedarf zu Anfang nur schwer abschätzbar war. Dies zeigten auch die Schwankungen in der Beitragshöhe in den Vorjahren. Überdies ließen sich die aus der Unsicherheit für den Kläger resultierenden finanziel-

len Risiken vermeiden, indem er mit seinen Auftraggebern hinsichtlich des weiteren Beitrags eine Öffnungsklausel vereinbarte, worauf die Beklagte zutreffend hingewiesen hat.

2. Die Vorschriften über den weiteren Beitrag verstoßen auch nicht gegen das Äquivalenzprinzip als weitere Grenze des normativen Ermessens der Beklagten. Dem Äquivalenzprinzip zufolge darf die Höhe des Beitrages nicht in einem Missverhältnis zu dem Vorteil stehen, den er abgeben soll, und einzelne Mitglieder dürfen nicht im Verhältnis zu anderen übermäßig hoch belastet werden (BVerwG, Beschluss vom 14. Februar 2002 – BVerwG 6 B 73.01 – Rn. 8, zit. nach juris; Urteil vom 26. Juni 1990 – BVerwG 1 C 45.87 – Rn. 11, zit. nach juris).

Der Kläger kann aus der Kammertätigkeit einen hinreichend konkreten Vorteil ziehen. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung muss zwischen dem Erhebungsanlass und dem Vorteil des Pflichtigen nur ein mittelbarer Zusammenhang bestehen, der sich sogar zu einer bloßen gesetzlichen Vermutung oder Fiktion des Vorteils verflüchtigen kann (BVerwG, Urteil vom 25. November 1971 – BVerwG 1 C 48.65 – NJW 1972, 350, 352; Beschluss vom 3. Mai 1995 – 1 B 222/93 – Rn. 9, zit. nach juris). Bei den Sonderuntersuchungen handelt es sich um eine Maßnahme zur „Stärkung und Fortentwicklung der Berufsaufsicht über Abschlussprüfer“ (BT-Drs. 16/2858, S. 38). Aus dieser Maßnahme erwachsen den Abschlussprüfern spezielle Vorteile, die in einem angemessenen Verhältnis zu dem zu erbringenden weiteren Beitrag stehen.

Die mit den gesetzlichen Anforderungen des § 61 Abs. 1 Satz 1, 2. Hs. WPO in Einklang stehende Unterdifferenzierung hebt eine Gruppe von Wirtschaftsprüfern heraus, die in Umsetzung europarechtlicher Vorgaben aufgrund ihres Tätigkeitsfeldes nach § 62b Abs. 1 WPO besonderen, anlassunabhängigen Überprüfungen unterliegen. Von diesen Untersuchungen profitiert nicht nur die Allgemeinheit, indem das Vertrauen in einen funktionierenden Kapitalmarkt gesteigert wird (BT-Drs. 16/2858, S. 37). Weil sich Abschlussprüfer Sonderuntersuchungen unterziehen müssen, bieten sie die auch nach außen, zum Beispiel durch die Transparenzberichte nach § 55c WPO, erkennbare besondere Gewähr für den hohen Wert ihrer Prüfungen. Diese turnusgemäße Prüfung der Qualität der Arbeit des Abschlussprüfers kann sich abstrakt dahingehend auswirken, dass er weiteren Zugang zu einem speziellen und lukrativen Marktsegment erhält, weil er bei typisierender Betrachtung aufgrund der strengeren berufsaufsichtlichen Überprüfung bei den beteiligten Verkehrskreisen ein

höheres Vertrauen genießt. Er gehört damit dem vergleichsweise kleinen Kreis von Wirtschaftsprüfern an, die überhaupt Abschlussprüfungen durchführen. Hierbei handelt es sich um einen Wettbewerbsvorteil in der Konkurrenz mit den übrigen Wirtschaftsprüfern. Vor diesem Hintergrund verliert der bloße finanzielle Ertrag des Abschlussprüfers aus dem einzelnen Mandat als Indikator für die Beitragsbemessung an Gewicht. Ohnehin muss nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung der für die Beitragsbemessung maßgebende Nutzen der Kammertätigkeit nicht in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil bestehen, der sich bei dem einzelnen Mitglied messbar niederschlägt (BVerwG, Urteil vom 3. September 1991 – BVerwG 1 C 24.88 – GewArch 1992, 28, 29).

Der Beitrag steht in seiner konkreten Höhe auch nicht in einem Missverhältnis zu dem Vorteil, den er abgelten soll. Bei den Sonderuntersuchungen handelt es sich dem sachlichen und personellen Umfang der Prüfungen nach um sehr aufwendige und kostenintensive Prüfungen. Dies zeigen schon allein die Wirtschafts- bzw. Erfolgspläne der Beklagten (Spartenrechnung), bei denen die Sparte Sonderuntersuchungen jeweils um die 15% des Kammerhaushalts einnimmt. Für die Sonderuntersuchungen wurden spezielle Teams gebildet, wobei diese Prüfer, um ihrer Aufgabe gerecht werden zu können, eine gesteigerte Sachkunde haben müssen. Der so betriebene finanzielle Aufwand der Beklagten kommt den Betroffenen auch unmittelbar zugute. Konkret wurde zur Berechnung des weiteren Beitrages der prognostizierte Aufwand abzüglich Überträgen aus dem Vorjahr durch die geschätzte Anzahl der Mandate geteilt (vgl. WPK-Magazin 4/2006, S. 12). Mit Rücksicht auf die oben genannten Vorteile des Qualitätsnachweises für den einzelnen Abschlussprüfer und der Steigerung des Vertrauens in seine Arbeit ist nicht erkennbar, dass hierzu die Kosten außer Verhältnis stünden.

Einzelne Mitglieder der Gruppe der Abschlussprüfer werden im Verhältnis zu anderen auch nicht übermäßig hoch belastet. Vielmehr ist die Belastung für jedes Mitglied dieser Untergruppe der Abschlussprüfer formal gleich.

Angesichts der oben genannten speziellen Vorteile, die mit den Einkünften aus dem einzelnen Mandat in keinem Zusammenhang stehen, ist nach Auffassung der ererkennenden Kammer die Beitragserhebung auch dann nicht unverhältnismäßig, wenn – wie im vorliegenden Fall – die zu zahlenden Beiträge die Einkünfte aus der Abschlussprüfertätigkeit übersteigen. Zwar ist dem Kläger einzuräumen, dass sich in seinem speziellen Fall die Annahme des Prüfungsauftrages scheinbar nicht rentiert.

Jedoch bildet im Rahmen zulässiger Typisierung die Anzahl der Mandate die Marktteilhabe hinreichend ab. Denn hierin zeigen sich die Erwerbchancen des Klägers infolge seiner Zugehörigkeit zum Kreis renommierter Abschlussprüfer. Ferner konnte der Kläger auch in diesem Fall mit dem geprüften Unternehmen die Übernahme des weiteren Beitrags im Wege einer speziellen Öffnungsklausel regeln. Wenn sich das zu prüfende Unternehmen hierauf nicht einließ, stand es dem Kläger frei, die Annahme des Auftrages abzulehnen.

3. Die Regelung der Beitragsordnung verstößt auch nicht gegen den Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG. Dem Gleichheitssatz zufolge darf niemand im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt werden, ohne dass zwischen ihnen Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie eine Ungleichbehandlung rechtfertigen (BVerwG, Urteil vom 3. September 1991 – BVerwG 1 C 24.88 – Rn. 13, zit. nach juris; Beschluss vom 14. Februar 2002 – BVerwG 6 B 73.01 – GewArch 2002, 245, 246). Für die Erhebung vorteilsbezogener Mitgliedsbeiträge durch eine öffentlich-rechtliche Körperschaft bedeutet dies, dass wesentlichen Verschiedenheiten der Mitglieder Rechnung getragen werden muss. Aus dem Gleichheitssatz ergibt sich insbesondere, dass die Beiträge im Verhältnis der Beitragspflichtigen zueinander grundsätzlich vorteilsgerecht bemessen werden müssen (BVerwG, Beschluss vom 14. Februar 2002 – BVerwG 6 B 73.01 – GewArch 2002, 245, 246).

Die Beklagte hat, in der Sache nicht zu beanstanden, einen beschränkten Mitgliederkreis zur Zahlung des weiteren Beitrages nach § 2 Nr. 2 BeitragsO verpflichtet. Damit nutzte sie die neue, durch § 61 Abs. 1 Satz 1, 2. Hs. WPO geschaffene Möglichkeit (vgl. BT-Drs. 16/2858, S. 34), Beiträge je nach Tätigkeitsfeld des Mitglieds, nämlich hier der Tätigkeit als Abschlussprüfer, vorzusehen. Auf diese Weise durfte die Beklagte den durch die Sonderuntersuchungen neu hinzugekommenen Kostenaufwand speziell denjenigen Mitgliedern auferlegen, die diesen durch ihre Tätigkeit zurechenbar verursachten.

Demgegenüber bestand keine Pflicht für die Beklagte, bei der Erhebung des weiteren Beitrags auch nach dem Gewinn oder dem Ertrag aus dem Mandat zu differenzieren. Im Gegenteil ist in der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts anerkannt, dass eine Kammer nicht gehindert ist, die Beitragstatbestände typisierend und pauschalierend zu regeln, wie dies auch sonst im Abgabenrecht zulässig ist. Ungleichheiten, die sich insoweit aus zulässigen Typisierungen und Pauschalierun-

gen ergeben können, müssen von dem Betroffenen regelmäßig hingenommen werden (BVerwG, Urteil vom 3. September 1991 – BVerwG 1 C 24.88 – GewArch 1992, 28, 30; Beschluss vom 14. Februar 2002 – BVerwG 6 B 73.01 – GewArch 2002, 245, 246). Dem Satzungsgeber bleibt insoweit weitgehender Gestaltungsspielraum, der gerichtlich nur auf die Einhaltung der äußersten Grenzen überprüft werden kann (BVerwG, Beschluss vom 25. Juli 1989 – BVerwG 1 B 109.89 – NJW 1990, 786, 787).

Die Anzahl der Prüfungen in dem dem Beitragsjahr vorangehenden Kalenderjahr nach § 2 Nr. 2 BeitragsO stellt – neben anderen möglichen Indikatoren – einen hinreichend präzisen Indikator für die Marktteilhabe des jeweiligen Abschlussprüfers dar. Die Beklagte wählt die von ihr zur Sonderuntersuchung herangezogenen Praxen teils gezielt, teils nach statistischer Zufallsauswahl in der Weise aus, dass Sonderuntersuchungen bei Praxen mit mehr als 25 Mandaten p.a. jährlich, bei Praxen mit mehr als fünf Mandaten p.a. einmal innerhalb von drei Jahren und bei Praxen mit weniger als fünf Mandaten p.a. mindestens einmal alle sechs Jahre stattfinden (Ulrich, Einführung anlassunabhängiger Sonderuntersuchungen durch das Berufsaufsichtsreformgesetz, WPK-Magazin 4/2006, S. 50, 51). Infolge typisierender Betrachtung werden also Praxen, die viele Abschlussprüfungen durchführen und mithin den Markt für sich vermehrt nutzen, häufiger zu Prüfungen herangezogen als Praxen mit weniger Abschlussprüfungen. Nimmt man eine Sechs-Jahres-Periode in den Blick, so nutzt eine Praxis mit weniger als fünf Mandaten die Ressourcen der Beklagten im Bereich Sonderuntersuchungen in der Regel nur einmal, während zum Beispiel eine Praxis mit mehr als fünf Mandaten die Ressourcen wegen der statistisch wahrscheinlich häufigeren Sonderprüfungen stärker nutzt, weshalb dies mit einer stärkeren Beteiligung an den Kosten einhergeht.

Demgegenüber lässt sich ein Zusammenhang zwischen dem Umfang der Sonderuntersuchungen und mithin der Ressourcennutzung auf der einen Seite und der Größe der vom Abschlussprüfer geprüften Unternehmen und dem von diesen möglicherweise aufbrachten höheren Honorar des Abschlussprüfers auf der anderen Seite aus mehreren Gründen nicht zwingend herstellen. Zunächst wird der Umfang der zu untersuchenden Teilbereiche vor Beginn der Sonderuntersuchung durch den Untersuchungsleiter festgelegt (Ulrich, Einführung anlassunabhängiger Sonderuntersuchungen durch das Berufsaufsichtsreformgesetz, WPK-Magazin 4/2006, S. 50, 52). Es ist schon deshalb nicht selbstverständlich, dass große Abschlussprüfungen immer auch gleich große Sonderuntersuchungen erfordern und kleine Abschlussprüfungen immer

kleine Sonderuntersuchungen. Ferner sind die anlassunabhängigen Ermittlungen nach der Vorstellung des Gesetzgebers vor allem auf die abschlussprüfungsspezifischen Berufspflichten ausgerichtet (BT-Drs. 16/2858, S. 38), wie sich aus dem Wortlaut des § 62b Abs. 1 Satz 1 WPO ergibt. Diese Pflichten sind jedoch für alle Abschlussprüfer gleich. Nicht zuletzt haben die Vertreter der Beklagten in der mündlichen Verhandlung nachvollziehbar darauf hingewiesen, dass der Aufwand der Kammer bei der Sonderuntersuchung auch von der Kontrolldichte abhängt. So könne es durchaus sein, dass bei kleineren, nicht häufig geprüften Praxen bei der Prüfung erhebliche Schwierigkeiten entstünden, was dann zu einer stärkeren Beanspruchung der Ressourcen der Beklagten führe. Dagegen seien größere Praxen bei den sie betreffenden Sonderuntersuchungen oft routinierter, weshalb diese schneller durchgeführt werden könnten. Auch vor diesem Hintergrund tritt die Höhe des Honorars als weiterer Indikator der Marktteilhabe in den Hintergrund.

Im Übrigen ist auch die tatsächliche Belastung der betroffenen Abschlussprüfer durch den Beitrag vergleichsweise gering. Bei dem weiteren Beitrag handelt es sich regelmäßig um einen „durchlaufenden Posten“, denn Abschlussprüfer können Öffnungsklauseln vereinbaren, die eine spätere Umlage des Beitrages auf das jeweils geprüfte Unternehmen ermöglichen.

Dass dies im konkreten Fall mangels Vereinbarung einer speziellen Öffnungsklausel offenbar nicht möglich ist, beeinträchtigt die Rechtmäßigkeit der Regelung selbst nicht. Die Pflicht zur Entrichtung des weiteren Beitrags war, ebenso wie die Schwankungen der Beitragshöhe, zur Zeit der Erteilung des Prüfauftrages bekannt. Soweit der Kläger entgegen seiner Pflicht aus § 27 Abs. 1 Satz 2 der Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer keine auch für diesen Fall passende Öffnungsklausel vereinbarte und damit – bei einem vergleichsweise niedrigen Fixbetrag, der die Gefahr der Unwirtschaftlichkeit erhöhte – ein angemessenes Honorar nicht sicherstellte, kann er dies nicht gegen die Rechtmäßigkeit des Beitrages anführen. Er trägt vielmehr das mit der Vereinbarung des niedrigen Fixbetrages zusammenhängende Risiko. Im Übrigen kommt nach dem weiten Wortlaut des § 6 Abs. 5 BeitragsO für die Fälle, in denen die erfolgte Typisierung im Einzelfall zu einer Härte für den Verpflichteten führt, die Ermäßigung des Beitrages in Betracht. Hierfür fehlte es jedoch an der umfassenden Darlegung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Klägers.

II.

Nach konkludenter Klagerücknahme in Höhe des 3.464,70 € übersteigenden Betrages, mithin in Höhe von 3.825,30 €, war das Verfahren insoweit gemäß § 92 Abs. 3 VwGO einzustellen.

Die Klage richtete sich ursprünglich gemäß der Klageschrift gegen den Beitragsbescheid vom 01. Juli 2010 in der Fassung des Widerspruchsbescheides. Die Beitragspflicht betrug nach diesem ursprünglichen Bescheid 7.290,00 €. Aus dem bloßen Verweis auf die Begründung des Widerspruchs in der Klageschrift hat sich, da sie der Klage nicht beigelegt hat, zunächst keine Beschränkung des klägerischen Begehrens ableiten lassen, sodass die Klage unbeschränkt erhoben worden ist.

III.

Die Kostenentscheidung richtet sich hinsichtlich des zurückgenommenen Teils nach § 155 Abs. 2 VwGO, im Übrigen nach § 154 Abs. 1 VwGO.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus § 167 Abs. 1 und 2 VwGO i. V. m. § 708 Nr. 11 und § 711 ZPO.

Die Berufung war nach § 124a Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 124 Abs. 2 Nr. 3 VwGO wegen der grundsätzlichen Bedeutung zuzulassen, weil sich die Frage der Gestaltung und Erhebung des weiteren Beitrages auch in weiteren bereits anhängigen Verfahren stellt und obergerichtlich in dieser speziellen Ausprägung noch nicht geklärt ist.

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 Ber-

lin, 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 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. 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

Glowatzki

Dr. Garbe



Be

Ausgefertigt

Justizbeschäftigte
als Urkundsbeamte der Geschäftsstelle