

Ausfertigung

VG 16 K 246.09



Verkündet am 17. September 2010

Bethmann

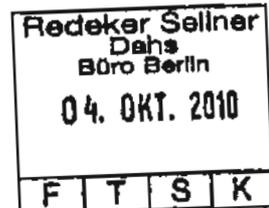
Justizangestellte

als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle

VERWALTUNGSGERICHT BERLIN

URTEIL

Im Namen des Volkes



In der Verwaltungsstreitsache

[REDACTED]

Klägers,

Verfahrensbevollmächtigte:

[REDACTED]

g e g e n

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

Beklagte,

Verfahrensbevollmächtigte:

Rechtsanwälte Redecker, Sellner, Dahn & Widmaier,
Leipziger Platz 3, 10117 Berlin,

hat das Verwaltungsgericht Berlin, 16. Kammer, aufgrund
der mündlichen Verhandlung vom 17. September 2010 durch

den Vorsitzenden Richter am Verwaltungsgericht Reichert,
die Richterin am Verwaltungsgericht Dr. Schulz-Bredemeler,
den Richter Prugel,
die ehrenamtliche Richterin Hassissi und
die ehrenamtliche Richterin von Freytag Löringhoff,

für Recht erkannt:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

- 2 -

Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des jeweils aus dem Urteil vollstreckbaren Betrages vorläufig vollstreckbar.

Die Berufung wird zugelassen.

Tatbestand

Der Kläger wendet sich zum einen gegen eine von der Beklagten bereits durchgeführte Sonderuntersuchung seiner Praxis, weil er das System der Sonderuntersuchungen für unvereinbar mit dem Unionsrecht erachtet und zudem die Auswahl seiner Praxis fehlerhaft erfolgt sei. Zum anderen wendet er sich gegen die nach Durchführung der Sonderuntersuchung von der Beklagten ausgesprochene Mängelfeststellung und die deswegen angeordnete Sonderprüfung.

Der 1961 geborene Kläger wurde im April 1984 durch das Bayerische Staatsministerium für Wirtschaft zum Wirtschaftsprüfer bestellt. Er ist in eigener Praxis und in der [REDACTED] tätig.

Der Kläger wurde für das Jahr 2006/2007 zum Abschlussprüfer für die [REDACTED] bestellt, bei dem Mandat handelte es sich um ein solches nach § 319a HGB. Nach eigenen Angaben betreute er im Jahr 2008 (und seit dem) keine weiteren § 319a-HGB-Mandate, was er bereits im November 2007 der Wirtschaftsprüferkammer mitteilte, die mit der Verlängerung der dem Kläger erteilten Qualitätsbescheinigung entsprechend reagierte.

Die Wirtschaftsprüferkammer loste Anfang des Jahres 2008 die Praxis des Klägers für eine anlassunabhängige Sonderuntersuchung nach § 62b WPO aus. Unter dem 22. Januar 2008 wurde dem Kläger die beabsichtigte Sonderuntersuchung mitgeteilt und er um Übersendung bestimmter Unterlagen (Anordnungen Nr. 1-3) und um Abgabe bestimmter Angaben (Anordnungen Nr. 4+5) gebeten. Das Schreiben war nicht mit einer Rechtsmittelbelehrung versehen.

Der Kläger erhob zunächst keine Einwände, sondern übersandte mit Schreiben vom 29. Januar 2008 die erbetenen Unterlagen und machte die erforderlichen Angaben, so dass die Sonderuntersuchung (weiter) durchgeführt wurde. Mit Schreiben vom 25. Februar 2008 und E-Mail vom 9. Mai 2008 forderte die Wirtschaftsprüferkammer weitere Unterlagen an, deren Übersendung mit Schreiben vom 16. April 2008 und 4. Juni 2008 sodann erfolgte. Auf der Grundlage dieser übermittelten Unterlagen und Angaben fand im Zeitraum von Februar bis Juli 2008 die Sonderuntersuchung in den Räumen der Wirtschaftsprüferkammer statt.

Nach den vorläufigen Feststellungen über die durchgeführte Sonderuntersuchung vom 18. Juli 2008, die dem Kläger mit Schreiben vom selben Tag mit der Bitte um Stellungnahme mitgeteilt wurden, wurden einige Mängel in der Praxisorganisation (insb. Dokumentation) festgestellt. Dieser bemängelte darauf hin, dass seine Praxis, in der selbst – als erfahrener, sich ständig fortbildender Wirtschaftsprüfer, der noch keinem Haftungsfall ausgesetzt war – vollumfänglich die zu prüfenden Mandate kenne, mit der Messlatte eines großen Prüfungsunternehmens gemessen werde, und nahm zudem zu den einzelnen Vorwürfen Stellung; einzelne Beanstandungen werde er umgehend beheben. Die vorläufigen Feststellungen wurden sodann im September 2008 zusammengefasst und in „Feststellungen mit möglichem Handlungsbedarf“ und „Feststellungen ohne weiteren Handlungsbedarf“ unterteilt.

Die Sonderuntersuchung wurde schließlich am 9. Januar 2009 mit der (endgültigen) Schlussfeststellung von Mängeln durch die Wirtschaftsprüferkammer, Vorstandsabteilung „Berufsaufsicht“, abgeschlossen, die dem Kläger wohl zwischen dem 10. und 13. Januar 2009 zuzuging. Darin stellt die Wirtschaftsprüferkammer fest, dass „die klägerische Dokumentation der Prüfungsplanung, der Prüfungsdurchführung und der Prüfungsergebnisse hinsichtlich der untersuchten Jahres- und Konzernabschlussprüfung der [REDACTED] erhebliche Mängel aufweise“, da sie in vielen Teilbereichen nicht den Anforderungen des IDW PS 460 (Arbeitspapiere des Abschlussprüfers) entspreche. Somit liege ein Verstoß gegen die Berufspflicht zur ordnungsgemäßen Führung von Handakten vor. Als Dokumentationsverstöße führte die Wirtschaftsprüferkammer auf, dass aus dem Planungsmemo bezüglich der Prüfung der internen Kontrollsysteme nicht ersichtlich werde, in welchen Prüfungsfeldern eine Abstützung der Prüfung auf das interne Kontrollsystem geplant gewesen sei. Den Arbeitspapieren habe weder entnommen werden können, inwiefern eine Prüfung des internen Kontrollsystems tatsächlich vorgenommen werde, noch eine Dokumentation zur Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen und zur Durchführung analytischer Prüfungshandlungen. Zu den Einzelheiten verweist die Wirtschaftsprüferkammer auf ihre ausführlichen Ausführungen in den vorläufigen Feststellungen.

Nach seinen Angaben ging der Kläger zum damaligen Zeitpunkt davon aus, dass mit der Schlussfeststellung der Vorgang insgesamt abgeschlossen sei, so dass er zunächst zu den angeblichen Fehlern keine weitere Stellung bezog.

Zugleich informierte aber die für Sonderuntersuchungen zuständige Abteilung der Wirtschaftsprüferkammer mit Memo vom 12. Januar 2009 die „Kommission für Qualitätskontrolle“ der Wirtschaftsprüferkammer. Ferner wurde sowohl die für Berufsaufsicht zuständige Abteilung der Wirtschaftsprüferkammer als auch der Ausschuss Berufsaufsicht der Abschlussprüferaufsichtskommission informiert.

Wegen der oben aufgeführten Mängel, die „die Vorstandsabteilung Berufsaufsicht festgestellt hat“, ordnete der so informierte Vorsitzende der Kommission für Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüferkammer unter dem 12. Mai 2009 eine Sonderprüfung der Praxis des Klägers an, nachdem dieser die gebotene Gelegenheit zur Stellungnahme genutzt hatte. Erst danach begann sich der Kläger gegen die Maßnahmen der Wirtschaftsprüferkammer zu wehren, indem er unter dem 5. Juni 2009 Widerspruch gegen die Anordnung der Sonderprüfung einlegte.

Nachdem dieser Widerspruch mit Widerspruchsbescheid vom 7. Juli 2009 zurückgewiesen worden war, erhob der Kläger durch seinen nunmehr beauftragten Prozessbevollmächtigten unter dem 30. Juli 2009 Klage gegen die Wirtschaftsprüferkammer, mit der er sich sowohl gegen die (anlassunabhängige) Sonderuntersuchung als auch gegen die (anlassbezogene) Sonderprüfung wendet.

Während des Klageverfahrens – nach Erlass des Beschlusses der Kammer in einem parallelen Eilverfahren im September 2009 und nach anschließendem Hinweis des Prozessbevollmächtigten der Beklagten – legte der Kläger am 9. November 2009 Widerspruch gegen die Schlussfeststellung vom 9. Januar 2009 und die Anordnung der anlassunabhängigen Sonderuntersuchung vom 22. Januar 2008 ein. Zur Begründung führte er aus, dass die in der Schlussfeststellung festgestellten Mängel nicht ausreichend spezifiziert seien. Soweit bemängelt werde, dass „die Dokumentation in vielen Teilbereichen nicht den Anforderungen des IDW PS 460 entspreche“, sei zum einen nicht ersichtlich, inwieweit dem PS 460 Normqualität zukomme. Zudem seien die Standards im Wesentlichen für die Prüfungspraxis im Mehrebenensystem geschrieben, d.h. für Prüfungen, bei denen derjenige, der die Prüfung zu verantworten und unterschreiben habe, nicht selbst prüfe, sondern lediglich seine Prüfungsassistenten einteile und überwache. Eine solche Abschlussprüfung sei jedoch durch seine Praxis nicht erfolgt, vielmehr habe er die Prüfung „wesentlich selbst vorgenommen“.

Am 22. Januar 2010 wies die Wirtschaftsprüferkammer den Widerspruch des Klägers mit zwei getrennten Widerspruchsbescheiden zurück.

Der Widerspruch gegen die anlassunabhängige Sonderuntersuchung sei bereits unzulässig. Der Einleitung der Sonderuntersuchung komme kein Regelungscharakter zu, so dass ein Anfechtungswiderspruch nicht statthaft sei. Der Widerspruch gegen die konkreten Regelungen sei aufgrund des Ablaufs der Jahresfrist zur Einlegung eines Widerspruchs gegen einen Verwaltungsakt, der nicht mit einer Rechtsmittelbelehrung versehen sei, ebenfalls unzulässig. Der Bescheid sei im Januar 2008 bekanntgegeben worden, so dass die Jahresfrist im Januar 2009 geendet habe. Der Widerspruch sei aber erst im November 2009 eingelegt worden.

Der Widerspruch gegen die Mängelfeststellung sei zwar zulässig, aber unbegründet. Die Schlussfeststellung sei formell rechtmäßig ergangen, insbesondere ausreichend begründet. Der Verstoß gegen die Pflicht zur gewissenhaften Berufsausübung werde im vierten Absatz der Schlussfeststellung ausreichend konkretisiert. Die Schlussfeststellung sei auch materiell rechtmäßig, die aufgeführten Verstöße gegen IDW PS 460 als nach § 4 Abs. 1 der Berufssatzung der Wirtschaftsprüfer / vereidigten Buchprüfer zu beachtende fachliche Regelungen stellten eine Verletzung der Pflicht zur gewissenhaften Berufsausübung dar. Abweichungen von diesem Standard seien zwar im Einzelfall möglich, bedürften aber der Begründung im Abschlussbericht. Im Übrigen gelte die IDW PS 460 unabhängig von der Größe der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

Darauf hin erhob der Kläger am 4. Februar 2010 eine weitere Klage, die sich gegen die Mängelfeststellung vom 9. Januar 2009 in Gestalt des Widerspruchsbescheids vom 22. Januar 2010 richtete (VG 16 K 40.10). Diese Klage wurde – im Einverständnis mit den Verfahrensbeteiligten – wegen des Sachzusammenhangs mit dem Klageverfahren bezüglich der Sonderuntersuchung und der Sonderprüfung durch Kammerbeschluss vom 23. März 2010 verbunden.

Zur Begründung beider Klagen führt der Kläger aus:

Die Anordnung der anlassunabhängigen Sonderuntersuchung sei fehlerhaft erfolgt, da es sich bei dem von ihm geprüften Unternehmen um eine relativ kleine und für den Kapitalmarkt völlig irrelevante Gesellschaft handele. Es sei darüber hinaus nicht zu erkennen, dass Sonderuntersuchungen bei den großen Prüfungsgesellschaften mit derselben Häufigkeit durchgeführt würden. Die Risikoorientierung müsse bei den besonders Risiko behafteten Unternehmen ansetzen, d.h. z.B. bei den in Schieflage geratenen Banken.

Ferner rügt der Kläger, dass in der Mitteilung über die Einleitung der Sonderuntersuchung keine Ausführungen zum Auswahlermessen enthalten seien. Das Fehlen der Begründung der Auswahl führe bereits zur Rechtswidrigkeit. Nach der Abschlussprüfungsrichtlinie müsse aber die öffentliche Aufsicht und damit auch die Auswahlentscheidung im Rahmen der Aufsicht transparent sein. Im Übrigen habe die Wirtschaftskammer in der mündlichen Verhandlung in dem Verfahren VG 16 L 223.09 selbst eingestanden, dass die Auswahl in den Jahren 2006 und 2007 fehlerhaft erfolgt sei. Hinsichtlich der Auswahl erkennt der Kläger nur das risikoorientierte Auswahlverfahren an, so dass er die zufallsgesteuerte Auswahl seiner Praxis für rechtswidrig erachtet.

Zudem bemängelt er, dass er die letzte § 319a-HGB-Prüfung bereits im November 2007 abgeschlossen und dies im Februar 2008 auch der Wirtschaftsprüferkammer im Rahmen der

Verfängerung der Teilnahmebescheinigung am System der Qualitätskontrolle mitgeteilt habe. Nach § 62b WPO könnten Sonderuntersuchungen aber nur bei Praxen erfolgen, die solche Abschlussprüfungen „durchführen“, nicht aber bei solchen, die lediglich in der Vergangenheit Abschlussprüfungen „durchgeführt haben“.

Darüber hinaus liege ein Verstoß gegen das Unionsrecht vor. Die Abschlussprüfungsrichtlinie sehe vor, dass die öffentliche Aufsicht in der Hand von Nichtberufsausübenden liege. Der Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer und die Leiter der Abteilung Sonderuntersuchung seien aber aktive Wirtschaftsprüfer. Die – mit Nichtberufsausübenden besetzte – Abschlussprüferaufsichtskommission habe zu geringe Einwirkungsmöglichkeiten.

Außerdem sei fraglich, ob die Anordnung der Sonderuntersuchung nicht nach der „Verfahrensordnung Sonderuntersuchung“ der Gegenzeichnung durch ein Vorstandsmitglied bedurft hätte.

Die angeordnete Sonderprüfung sei ebenfalls rechtswidrig.

Dies ergebe sich zunächst aus der seiner Ansicht nach rechtswidrigen Einleitung der Sonderuntersuchung. Zudem sei die Sonderuntersuchung rechtswidrig durchgeführt worden. Ferner habe die Wirtschaftsprüferkammer vor der Einleitung der Sonderprüfung in unverhältnismäßiger Weise nicht von der Möglichkeit der § 62b Abs. 1 S. 2 WPO (Einbeziehung weiterer Abschlussprüfungen in die Sonderuntersuchung) Gebrauch gemacht. Zudem sei der Anordnung der Sonderprüfung keinerlei Ermessensgebrauch zu entnehmen. Die Sonderprüfung sei auch deshalb rechtswidrig, weil er keine § 319a-HGB Mandate mehr habe und daher der präventive Gedanke keine Wirkung entfalten könne. Ferner habe er den als Mangel gerügten Sachverhalt im Juni 2009 bereits schriftlich eingeräumt, so dass sich der Zweck einer Prüfung nicht erschleße. In Streit stehe allein die Bewertung eines unstrittigen Sachverhalts. Angemessener wäre es gewesen, ihm Auflagen zur Beseitigung der Mängel zu erteilen; eine solche Auflage müsse nun ggf. nach der (kostenintensiven) Sonderprüfung erfolgen.

Vor allem aber würde es sich nicht um einen Verstoß gegen von der Wirtschaftsprüferkammer aufgestellte Berufspflichten handeln. Dabei bestreitet der Kläger im Grundsatz nicht, dass er die von der Wirtschaftsprüferkammer vermissten Dokumentationen unterlassen hat, er ist aber nicht bereit, diese seiner Ansicht nach „übertriebenen Dokumentationspflichten“ zu erfüllen und sieht sich dazu rechtlich – wegen verfassungsrechtlicher und kartellrechtlicher Bedenken – auch nicht verpflichtet. Selbst aber wenn er zur grundsätzlichen Einhaltung dieses Prüfungsstandards verpflichtet sei, müsse es in bestimmten Einzelfällen zwingend zur Abweichung von diesen Standards kommen. So sei es zwingend geboten, an Berufsangehö-

rige, die persönlich von Anfang bis Ende an der Abschlussprüfung teilnahmen, geringere Anforderungen an die Dokumentationspflichten zu stellen als an große Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Es sei für ihn selbstverständlich, das Ergebnis seiner Prüfung zu dokumentieren. Hingegen sei es widersinnig zu verlangen, dass er sich selbst schriftliche Anweisungen erteile – wie es beispielsweise bei einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft für die (noch relativ unerfahrenen) Mitarbeiter vor Ort angemessen sei. Im Übrigen habe er noch weitere Dokumentation elektronisch gespeichert. Auf deren Vorliegen habe er die Wirtschaftsprüferkammer bereits im April 2008 hingewiesen.

Schließlich weist er darauf hin, dass ihm lediglich Dokumentationsverstöße vorgeworfen würden, aber keine materiellen Fehler bei der Prüfung.

Der Kläger beantragt,

1. festzustellen, dass der Bescheid der Wirtschaftsprüferkammer vom 22. Januar 2008 einschließlich der Nachforderungen vom 25. Februar 2008 und 9. Mai 2008 rechtswidrig war,
2. den Bescheid der Wirtschaftsprüferkammer vom 9. Januar 2009 über die Mängelschlussfeststellung in der Gestalt des Widerspruchsbescheides der Wirtschaftsprüferkammer vom 20. Januar 2010 aufzuheben,
3. den Bescheid der Wirtschaftsprüferkammer vom 12. Mai 2009 über die Anordnung einer Sonderprüfung in der Gestalt des Widerspruchsbescheides der Wirtschaftsprüferkammer vom 7. Juli 2009 aufzuheben.

Die Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Sie hält die Klage gegen die anlassunabhängige Sonderuntersuchung bereits für unzulässig. Die Einleitung der Sonderuntersuchung stelle eine Verfahrenshandlung i.S.d. § 44a S. 1 VwGO dar, die lediglich – im Rahmen eines auf die die Sonderuntersuchung abschließende Sachentscheidung bezogenen Rechtsbehelfs – einer inzidenten gerichtlichen Überprüfung zugeführt werden könne. Ferner stehe die Subsidiarität der Feststellungsklage der Zulässigkeit entgegen, der Kläger könne mit Anfechtungswiderspruch und Anfechtungsklage gegen die konkreten Anordnungen vorgehen.

Vorsorglich führt sie aus, dass der Antrag auf Feststellung der Rechtswidrigkeit der Sonderuntersuchung unbegründet sei. Der geltend gemachte Verstoß gegen Unionsrecht liege nicht vor. Nach der Abschlussprüfungsrichtlinie müsse die öffentliche Aufsicht zwar „in der Hand“ von Nichtberufsausübenden liegen. Damit sei aber nur bestimmt, dass die Nichtberufsausübenden „in letzter Instanz“ und für die Überwachung des Untersuchungssystems

zuständig sein müssten. Die Rechtslage in Deutschland mit der Abschlussprüferaufsichtskommission entspreche diesen unionsrechtlichen Anforderungen.

Die Einleitung der Sonderuntersuchung sei formell nicht zu beanstanden gewesen, sie sei insbesondere von den zuständigen Personen unterzeichnet. Ein bloßer Verstoß gegen das Unterschriftserfordernis sei zudem rechtlich unerheblich.

Schließlich sei die Einleitung der Sonderuntersuchung auch in materieller Hinsicht rechtmäßig. Die Auswahl der Praxis des Klägers sei fehlerfrei und nicht willkürlich erfolgt. Nach der „Verfahrensordnung Sonderuntersuchung“ sollten alle Praxen, die Prüfungen nach § 319a HGB vornehmen, in einem Zeitraum von drei Jahren untersucht werden. Bei Praxen mit mehr als 25 Mandaten im letzten Kalenderjahr sollten die Prüfungen jährlich durchgeführt werden. Bereits im Dezember 2007 sei mit den ersten Sonderuntersuchungen begonnen worden. Dabei erfolge die Auswahl der zu untersuchenden Praxen teils nach Risikogesichtspunkten (z.B. Berufsaufsichtsverfahren gegen Mitarbeiter, erstmalige Prüfung nach § 319a HGB), teils im Losverfahren. Spätestens im dritten Jahr werde aber jede Praxis geprüft. Alle Praxen mit mehr als 25 Mandaten seien sogar zur jährlichen Überprüfung vorgesehen.

Die Praxis des Klägers sei im Wege der Zufallsauswahl bereits zur Untersuchung im Jahr 2008 ausgewählt worden. Zur Durchführung des Losverfahrens überreichte sie ein nachträglich erstelltes „Memorandum zum Losverfahren in der SU“ vom 20. August 2010. Danach wurde im Dezember 2007 mit der Jahresplanung 2008 begonnen. Dazu seien zunächst aus der fortlaufend aktualisierten Liste der Abschlussprüferpraxen 20 Praxen durch einen Mitarbeiter der Beklagten ausgelost worden und deren Daten den Mitarbeitern des Sekretariats mitgeteilt worden. Im weiteren Verlauf des Jahres seien dann zehn weitere kleine Praxen ausgelost worden. Eine darüber hinausgehende Protokollierung oder eine sonstige Dokumentation sei nicht erforderlich.

Die angegriffene Schlussfeststellung vom 9. Januar 2009 erachtete die Beklagte zunächst für einen Verwaltungsakt, da mit ihr verbindlich festgestellt werde, ob die Wirtschaftsprüferpraxis die Abschlussprüfungen ordnungsgemäß durchgeführt habe. An diese verbindliche Feststellung knüpften sich weitere Rechtsfolgen (Rüge, berufsgerichtliche Maßnahmen). Der Kläger habe aber – zunächst – die Schlussfeststellung vom 9. Januar 2009 nicht mittels Widerspruch angefochten, so dass sie bestandskräftig geworden sei. Auf gerichtliche Nachfrage nach der Rechtsgrundlage für die Schlussfeststellung führte die Beklagte sodann § 20 der „Verfahrensordnung Sonderuntersuchung“ an. Einer weiteren Rechtsgrundlage in einem förmlichen Gesetz bedürfe es nicht, da die Schlussfeststellung keinen Eingriffscharakter habe und nicht auf unmittelbare Rechtsfolgen nach außen angelegt sei. Vielmehr werde mit der Schlussfeststellung lediglich das Prüfergebnis der geprüften Praxis mitgeteilt. Bei dem ver-

gleichbaren Schlussbericht nach § 202 AO sei in der Finanzgerichtsrechtsprechung und Finanzliteratur anerkannt, dass es sich nicht um einen Verwaltungsakt handele.

Vorsorglich weist die Beklagte darauf hin, dass sich aus dem Regelungsgefüge zur Sonderuntersuchung nach deren Sinn und Zweck eine Rechtsgrundlage für die Schlussfeststellung ergebe. Die Sonderuntersuchung hätte keinen Sinn, wenn das Untersuchungsergebnis nicht mitgeteilt werden könne. Die genaue Ausgestaltung obliege der Verfahrensautonomie der Wirtschaftsprüferkammer.

Die zulässige Klage gegen die Anordnung der Sonderprüfung sei unbegründet. Entgegen der Ansicht des Klägers lägen Mängel vor, die die Anordnung der Sonderprüfung rechtfertigten. So enthalte die Berufssatzung auch Anforderungen an das Qualitätssicherungssystem. Hinsichtlich der bemängelten Rechtsqualität der IDW-Prüfstandards sei anzumerken, dass der Kläger sowohl nach dem Qualitätskontrollbericht als auch nach seinem Bestätigungsvermerk zum Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses der [REDACTED] selbst die IDW-Prüfstandards zum Gegenstand seines Qualitätssicherungssystems gemacht habe. Damit habe er diese anerkannt und zu seinen fachlichen Regeln gemacht. Sofern er hiervon abweichen wolle, müsse er dies näher begründen, was aber nicht geschehen sei. Die kartell- und verfassungsrechtlichen Bedenken des Klägers teilt die Beklagte nicht.

Schließlich sei die Anordnung der Sonderprüfung verhältnismäßig. Die Erteilung einer Auflage zur Mängelbeseitigung sei nicht in Betracht gekommen, da erst hätte aufgeklärt werden müssen, ob überhaupt ein Mangel vorliege. Eine erneute – um weitere Abschlussprüfungen erweiterte – Sonderuntersuchung erscheine nicht als milderer Mittel. Die von dem Kläger vorgetragene Kosten der Sonderprüfung in Höhe von 10.000-12.000 Euro seien angesichts seines prüfungsbezogenen Jahresumsatzes in einer Größenordnung von rund 258.000 Euro (so beispielsweise im Jahr 2004) auch wirtschaftlich zumutbar. Für die Ausübung des Ermessens bei der Anordnung der Sonderprüfung seien die in der vorherigen Sonderuntersuchung festgestellten Mängel maßgeblich, es erfolge keine risikoorientierte Auswahl unter allen Praxen.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts wird auf den Inhalt der Streitakte und der Verwaltungsvorgänge der Beklagten verwiesen, die vorgelegen haben und – soweit erheblich – Gegenstand der mündlichen Verhandlung gewesen sind.

Entscheidungsgründe

Die gem. § 93 S. 1 VwGO verbundene Klage war insgesamt abzuweisen. Sowelt der Antrag zu 1.) sich gegen die bloße Einleitung der Sonderuntersuchung richtet, ist er unzulässig (A.). Im Übrigen ist er zwar zulässig, aber unbegründet (B.). Der gegen die Schlussfeststellung gerichtete Antrag zu 2.) (C.) ist ebenso unbegründet wie der Antrag zu 3.) gegen die Anordnung der Sonderprüfung (D.)

A.

Die mit dem Antrag zu 1.) erhobene Klage auf Feststellung der Rechtswidrigkeit der Einleitung der Sonderuntersuchung, die dem Kläger mit Schreiben vom 22. Januar 2008 mitgeteilt wurde, ist sowohl bei einem Verständnis als Fortsetzungsfeststellungsklage (I.) als auch als Feststellungsklage (II.) unzulässig.

I.

Sollte es sich bei dem Antrag zu 1.) auch hinsichtlich der Feststellung der Rechtswidrigkeit der Einleitung der Sonderuntersuchung um eine Fortsetzungsfeststellungsklage handeln, wäre sie nicht statthaft, da eine solche Klage auf die Feststellung der Rechtswidrigkeit (erledigter) Verwaltungsakte gerichtet ist (§ 113 Abs. 1 S. 4 VwGO), es sich bei der Einleitung der Sonderuntersuchung aber nicht um einen Verwaltungsakt handelt.

Nach § 35 S. 1 VwVfG ist ein Verwaltungsakt jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalls auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist. Danach handelt es sich bei der Einleitung der Sonderuntersuchung nicht um einen Verwaltungsakt (siehe bereits Beschluss der Kammer vom 17. September 2009 – VG 18 L 223.09 –, S. 7; sowie OVG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 10. Juni 2010 – OVG 12 S 107.09 –, S. 2 f., zur Veröffentlichung in Juris vorgesehen).

Der Einleitung der Sonderuntersuchung kommt als bloße, nicht isoliert vollstreckbare (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. 2008, § 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.

Auch der Hinweis des Klägers auf die steuerrechtliche Außenprüfung durch die Finanzbehörden nach §§ 196 ff. der Abgabenordnung (AO) gibt für das vorliegende Verfahren mangels vergleichbarer Sach- und Rechtslage nichts her. So hat der Gesetzgeber in § 196 AO den Charakter der Prüfungsanordnung als Verwaltungsakt ausdrücklich geregelt und im Übrigen in dieser Vorschrift normiert, dass der Umfang der Außenprüfung in der Prüfungsanordnung zu bestimmen ist.

Schließlich erfordert Art. 19 Abs. 4 S. 1 GG kein anderes Verständnis, da ausreichender Rechtsschutz (mit aufschiebender Wirkung) gegen diese weiteren Schritte möglich ist. Hält der betroffene Abschlussprüfer nicht nur eine einzelne oder mehrere angeordnete Maßnahmen, sondern die Einleitung der Sonderuntersuchung als solche für rechtswidrig, weil er beispielsweise aus seiner Sicht gar kein Unternehmen im Sinne von § 62b Abs. 1 S. 1 WPO geprüft hat oder die Sonderuntersuchung gegen höherrangiges Recht verstößt, so genügt es dem Gebot der Gewährleistung effektiven Rechtsschutzes, wenn er gegen die ihm konkret auferlegten Maßnahmen vorgehen kann. Im hiergegen geführten verwaltungsgerichtlichen Verfahren wird nämlich inzident geprüft, ob die Beklagte überhaupt eine anlassunabhängige Sonderuntersuchung einleiten und durchführen durfte. Dass dem betroffenen Wirtschaftsprüfer hierdurch Rechtsschutznachteile entstünden, ist weder vorgetragen noch ersichtlich. Ein allein zulässiges Vorgehen gegen ihm auferlegte konkrete Maßnahmen ohne die Möglichkeit einer vorgreiflichen Überprüfung der Einleitungsmittlung stellt für den Abschlussprüfer weder einen unverhältnismäßigen Aufwand noch eine faktisch unüberwindbare Hürde dar. Dies gilt erst recht, wenn die Beklagte – wie hier – die Mittlung, es werde eine Sonderuntersuchung eingeleitet, mit einem ersten konkreten Auskunftsverlangen verbindet.

II.

Auch die Klage auf Feststellung der Rechtswidrigkeit der Einleitung der Sonderuntersuchung ist vorlegend nicht zulässig.

Nach § 43 Abs. 1 VwGO kann die Feststellung des Bestehens oder Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses begehrt werden, wenn der Kläger ein berechtigtes Interesse an der baldigen Feststellung hat. Die Feststellung kann jedoch nicht begehrt werden, soweit der Kläger seine Rechte durch Gestaltungs- oder Leistungsklage verfolgen kann oder hätte verfolgen können (§ 43 Abs. 2 S. 1 VwGO). So liegt der Fall hier, da der Kläger sowohl die konkreten Anforderungen anfechten kann (dazu unter B.) als auch die abschließende Schlussfeststellung (dazu unter C.) und die sich möglicherweise anschließende Sonderprüfung (dazu unter D.). Es ist zwar anerkannt, dass die Feststellungsklage zulässig ist, wenn statt ihrer eine Vielzahl von Gestaltungs- oder Leistungsklagen erhoben werden müsste und die im Feststel-

lungsverfahren zu klärende Frage in jenen Verfahren nur eine Vorfrage wäre und die weiteren dort zu klärenden Fragen lediglich eine untergeordnete Bedeutung hätten (siehe nur Kopp/Schenke, a.a.O., § 43 Rn. 29 m.w.N.; Sodan, in: Sodan/Ziekow, VwGO, 2. Aufl. 2006, § 43 Rn. 122 m.w.N.). Vorlegend greift aber nach Ansicht der Kammer dieser Gedanke der Prozessökonomie nicht, da die Beklagte mit der Mitteilung, dass eine Sonderuntersuchung eingeleitet wurde, bereits ein erstes konkretes Auskunftsverlangen verbunden hatte, was angefochten werden konnte und vorlegend durch den Kläger auch tatsächlich angefochten wurde.

B.

Die Fortsetzungsfeststellungsklage gegen die Aufforderungen in dem Bescheid der Beklagten vom 22. Januar 2008 einschließlich der Nachforderungen vom 25. Februar 2008 und 9. Mai 2008 ist zwar zulässig, aber unbegründet.

I.

Da sich die in dem genannten Bescheid einschließlich der Nachforderungen vorgenommene Konkretisierung der Mitwirkungspflichten durch Ihre Erfüllung durch den Kläger mit Schreiben vom 25. Februar, 16. April und 4. Juni 2008 oder zumindest durch den Abschluss der Sonderuntersuchung mit der Schlussfeststellung vom 9. Januar 2009 auf sonstige Weise bereits vor Klageerhebung erledigt haben (§ 43 Abs. 2 VwVfG), ist in entsprechender Anwendung des § 113 Abs. 1 S. 5 VwGO die Fortsetzungsfeststellungsklage die statthafte Klageart.

Die Fortsetzungsfeststellungsklage ist zulässig, insbesondere nicht verfristet. Innerhalb der – mangels dem Bescheid beigefügter Rechtsmittelbelehrung geltenden – Jahresfrist des § 58 Abs. 2 VwGO haben sich die Anforderungen vom 22. Januar 2008, 25. Februar 2008 und 9. Mai 2008 jeweils erledigt – und zwar unabhängig davon, ob man die Erledigung in der Übersendung der angeforderten Unterlagen / Mitteilung der erbetenen Informationen (25. Februar, 16. April und 4. Juni 2008), erst im Abschluss der Sichtung der Unterlagen / Auswertung der Informationen (Juli 2008) oder sogar erst in der Schlussfeststellung als Abschluss der Sonderuntersuchung (9. Januar 2009) sieht. Für diesen Fall der Erledigung eines Verwaltungsaktes innerhalb der Widerspruchs-/ Klagefrist ist nach inzwischen herrschender Ansicht nicht erforderlich, dass die Fortsetzungsfeststellungsklage selbst die Klagefrist einhält – weder ab Erlass des Verwaltungsaktes noch ab Erledigung (Wolff, in: Sodan/Ziekow, VwGO, 2. Aufl. 2006, § 113 Rn. 289). Der – nach Erledigung gar nicht erforderliche (Wolff, a.a.O., § 113 Rn. 287) – (am 9. November 2009 eingelegte) Widerspruch unterlag daher ebenso wie die (bereits am 30. Juli 2009 erhobene) Klage keiner Frist.

Das erforderliche Fortsetzungsfeststellungsinteresse liegt in der Wiederholungsgefahr, da die Sonderuntersuchungen (mit den jeweiligen konkreten Anforderungen) turnusmäßig erfolgen und die rechtlichen Divergenzen sich nur zu einem geringen Anteil auf die Kampagne 2008 beziehen. Dem steht nicht entgegen, dass nach Ansicht der Beklagten offen ist, ob der Kläger in der Zukunft überhaupt weitere § 319a-HGB-Mandate prüfen und damit im Rahmen einer Sonderuntersuchung eine Aufforderung zur Information bzw. Unterlagenübersendung erfolgen werde. Ausreichend ist, dass die konkrete Möglichkeit besteht, dass der Kläger weitere § 319a-HGB-Mandate prüft, was hier der Fall ist.

Soweit es sich bei der Klage gegen die Konkretisierung der Mitwirkungspflichten (auch der nachträglich eingeforderten) nicht lediglich um eine Klarstellung des Klagebegehrens (§ 88 VwGO), sondern um eine Klageänderung in Form der Klageerweiterung handeln sollte, so wäre diese jedenfalls sachdienlich (§ 91 Abs. 1 VwGO). Da der Kläger keine Rügen hinsichtlich der jeweiligen Anforderung erhebt, dreht es sich vorrangig um die inzident zu prüfende Frage der Rechtmäßigkeit der Einleitung der Sonderuntersuchung, die bereits im Rahmen der Rechtmäßigkeit der Schlussfeststellung zum Streitstoff der vorliegenden Klage gehört.

II.

Die damit umfassend zulässige Fortsetzungsfeststellungsklage gegen die Konkretisierung der Mitwirkungspflichten ist jedoch unbegründet.

Ihre Rechtsgrundlage fand sowohl die Aufforderung zur Angabe bestimmter Informationen als auch die Pflicht zur Übersendung von Unterlagen in § 62b Abs. 2 i.V.m. § 62 Abs. 1 WPO. Danach haben persönliche Mitglieder der Wirtschaftsprüferkammer bei Sonderuntersuchungen Auskunft zu geben und Unterlagen, die für die Sonderuntersuchungen von Bedeutung sein können, vorzulegen. Nach der inzident vorzunehmenden Prüfung basiert die Sonderuntersuchung auf einer mit höherrangigem Recht konformen Rechtsgrundlage (dazu 1.) und wurde sie vorlegend in rechtmäßiger Art und Weise eingeleitet (dazu 2.).

Rechtliche Fehler bei der Konkretisierung der Mitwirkungspflichten im Rahmen der Sonderuntersuchung sind nicht ersichtlich. Die – nur eingeschränkt durch das Gericht überprüfbaren (§ 114 VwGO) – Ermessenserwägungen der Beklagten sind nicht zu beanstanden.

1.

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 Untemeh-

men von öffentlichem Interesse nach § 319a Abs. 1 S. 1 HGB durchgeführt haben, stichprobenartig ohne besonderen Anlass Sonderuntersuchungen vornimmt.

Diese Rechtsgrundlage ist nach Ansicht der Kammer mit höherrangigem Recht vereinbar.

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“ (Abschlussprüfungsrichtlinie, Abl. L 157/87 vom 9. Juni 2006; Abdruck in „Textsammlung zur WPO“, 11. Aufl. 2010, S. 339) muss die öffentliche Aufsicht über die Wirtschaftsprüfer in der Hand von Nichtberufsausübenden liegen.

Die Ausgestaltung der Aufsicht über die Wirtschaftsprüfer in der Bundesrepublik Deutschland genügt diesen Anforderungen, da rechtlich derzeit nicht erforderlich ist, dass die – die Wirtschaftsprüfer beaufsichtigende – Beklagte mit Nichtberufsausübenden besetzt ist. Vielmehr ist ausreichend, dass die – die Beklagte in dem in § 66a Abs. 1 S. 1 WPO umschriebenen Bereich beaufsichtigende – Abschlussprüferaufsichtskommission mit Nichtberufsausübenden besetzt ist und die nach der Wirtschaftsprüferordnung vorgesehenen Befugnisse hat.

Der Wortlaut des Absatzes 3 des Art. 32 der Abschlussprüfungsrichtlinie (und deren Erwägungsgrundes Nr. 20), wonach die öffentliche Aufsicht „in der Hand“ von Nichtberufsausübenden liegen muss, ist für beide Varianten offen, dass nämlich die ausführende Aufsicht oder lediglich eine Oberaufsicht zwingend mit Nichtberufsausübenden besetzt sein muss. Aus Absatz 4 des Art. 32 der Abschlussprüfungsrichtlinie ergibt sich aber deutlich, dass die derzeitige Rechtslage nur erfordert, dass eine Oberaufsicht mit Nichtberufsausübenden besetzt ist. So heißt es dort, dass die mit (Nichtberufsausübenden besetzte) öffentliche Aufsicht „in letzter Instanz“ für bestimmte Aufgaben (insb. Überwachung) zuständig sein muss. Dieses Ergebnis wird durch den Blick auf andere – ebenso maßgebliche – Sprachversionen der Richtlinie bestätigt und sogar bestärkt. So lautet Art. 32 Abs. 3 Abschlussprüfungsrichtlinie (und der Erwägungsgrund Nr. 20) in der englischen Fassung, dass das „public oversight system should be governed by non-practitioners“ (und – worauf der Kläger zutreffend hinweist – nicht lediglich „survey“), d.h. dass das öffentliche Aufsichtssystem von Nichtberufsausübenden regiert / geleitet / bestimmt / beeinflusst sein soll. Die französische Fassung spricht von „dirigé“, d.h. von „Steuerung“ mit einer mit aktiv zielgerichteten, eingreifenden, auch befehlenden Komponente. Der konkretisierende Absatz 4 des Art. 32 Abschlussprüfungsrichtlinie postuliert in der englischen Fassung eine „ultimate responsibility“, in der französischen Fassung eine „responsabilité finale“, in der spanischen Fassung eine „responsabilidad última“, in

der italienischen Fassung „responsabilità finale“ und in der niederländischen Fassung eine „eindverantwoordelijkheid“.

Sinn und Zweck der Regelung stehen einem solchen Verständnis nicht entgegen. Wesentliches Ziel der Richtlinie war die „Stärkung der Abschlussprüfung“ (siehe Vorschlag der Europäischen Kommission vom 16. März 2004, KOM[2004] 177 endgültig, 2004/0065 [COD], Nr. 1.1., S. 2; sowie Pressemitteilung vom 16. März 2004 und die am selben Tag veröffentlichten Antworten auf häufig gestellte Fragen). Zur Erreichung dieses Ziels erscheint es sogar sinnvoll, wenn die ausführende Aufsicht mit aktiven, im Berufsleben stehenden und daher aus eigener Erfahrung kundigen Personen besetzt ist und lediglich die Letztverantwortung bei einer neutralen, ebenfalls kundigen, aber möglicherweise weniger im aktuellen Tagesgeschäft stehenden Stelle liegt.

Schließlich spricht auch die Gesetzgebungsgeschichte nicht gegen diese Auslegung. Die Abschlussprüfungsrichtlinie wurde im Jahr 2004 in Reaktion auf die Wirtschaftsskandale erlassen, die zuvor die EU und USA erschüttert hatten, da weder Rechnungsprüfung noch Bankenaufsicht Bilanzfälschungen im großen Stil zu verhindern gewusst hatten (v.a. Parmalat, Enron). Dabei wurde von Anfang an das Dilemma zwischen der Sicherung der Unabhängigkeit und dem Erfordernis der Fachkunde erkannt. So heißt es in der 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 betrauten 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.“

Auch 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) lässt sich die vom Kläger favorisierte Auslegung nicht entnehmen. In dieser – gem. Art. 249 S. 5 EGV nicht verbindlichen und daher auch keine strikte gemeinschaftsrechtliche Vorwirkung unter dem Aspekt

des „effet utile“ auslösende – Empfehlung fordert die Kommission, dass „unabhängige Aufsichtsstellen bei Inspektionen von Prüfungsgesellschaften 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). Entgegen der Ansicht des Klägers dient die Empfehlung damit der Vorbereitung einer weiteren Verbesserung (möglicherweise durch Änderung der Abschlussprüfungsrichtlinie) und nicht der Auslegung des bestehenden Rechts. Im Übrigen ist auch die Empfehlung insoweit nicht eindeutig. In den Antworten auf häufig gestellte Fragen vom 13. Mai 2009, die nicht auf Deutsch, sondern nur auf Englisch (und Französisch) veröffentlicht sind, heißt 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 Berufsausübende 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.“).

Weitere Entwicklungen auf Unionsebene zur Ausgestaltung der Abschlussprüferaufsicht sind derzeit nicht ersichtlich, solche wurden klägerseits auch nicht geltend gemacht. Erst für den Herbst 2010 ist eine Neuauflage des Grünbuchs der Europäischen Kommission zur Rolle des Abschlussprüfers angekündigt (siehe Jahresbericht WPK 2009, S. 7; zuvor Grünbuch der Kommission vom 24. Juli 1996 – Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der Europäischen Union [KOM(96) 338 endg.], Amtsblatt C 321 vom 28. Oktober 1996).

Die vom Kläger zitierte Aussage der Abschlussprüferaufsichtskommission, dass die Umsetzung der EU-Empfehlung notwendig sei, um das Aufsichtssystem EU-richtlinienkonform und damit international anerkannt aufzustellen (APAK-Bericht 2008, S. 7), ist daher unter rechtlichen Gesichtspunkten schlicht unzutreffend. Gemeint ist wahrscheinlich, dass es die Abschlussprüferaufsichtskommission nicht zuletzt wegen der internationalen Anerkennung für geboten erachtet, die Empfehlung der Europäischen Kommission zu befolgen.

Die danach erforderliche, aber nach der derzeitigen Rechtslage auch ausreichende Kompetenz der Abschlussprüferaufsichtskommission zur leitenden und eingreifenden Kontrolle wird ihr durch die Vorschriften der Wirtschaftsprüferordnung eingeräumt: So hat die Abschluss-

prüferaufsichtskommission zur Ausübung Ihrer Aufsicht über die Wirtschaftsprüferkammer (§ 66a Abs. 1 S. 1, Abs. 3 S. 1 WPO) nach § 61a S. 4 WPO das Recht auf Beteiligung vor der Einstellung eines berufsaufsichtlichen Verfahrens und nach § 66a Abs. 3 S. 2 WPO ein Recht auf Teilnahme an Sitzungen der Wirtschaftsprüferkammer sowie ein Informations- und Einsichtsrecht. Ferner kann sie an Qualitätskontrollen und auch an Ermittlungen der Wirtschaftsprüferkammer teilnehmen (§ 66a Abs. 3 S. 3 und S. 5 WPO). Neben diesen Beteiligungs- und Informationsrechten kann sie in bestimmten Fällen die Wirtschaftsprüferkammer anweisen, berufsaufsichtliche Ermittlungen durchzuführen (§ 66a Abs. 3 S. 4 WPO). Insbesondere kann die Abschlussprüferaufsichtskommission nach § 66a Abs. 4 S. 1 Entscheidungen der Wirtschaftsprüferkammer unter Angabe der Gründe zur nochmaligen Prüfung an diese zurückverweisen (Zweitprüfung) und 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). Die Abschlussprüferaufsichtskommission ist also nicht lediglich mit bloßen Teilnahme- und Informationsrechten, sondern durchaus mit den von dem Verfahrensbevollmächtigten des Klägers angemahnten Rechten der Leitung und Führung ausgestattet. Ob sie im vorliegenden Einzelfall von Ihren Eingriffsbefugnissen Gebrauch gemacht hat, ist nicht relevant.

Zu dem Argument des Klägers, dass die Letztverantwortung für die Abschlussprüferaufsicht gar nicht bei der Abschlussprüferaufsichtskommission, sondern gem. § 66a Abs. 4 S. 3 WPO beim Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie liege, hat die Beklagte zutreffend eingewandt, dass die Beamten des Bundesministeriums ebenfalls keine Berufsausübenden sind, so dass die unionsrechtlich geforderte Neutralität bei dieser Betrachtungsweise erst recht gewährleistet ist.

Da das in Deutschland eingerichtete System der Sonderuntersuchungen nach alledem nicht gegen die Abschlussprüfungsrichtlinie verstößt, bedarf es keiner Klärung der Frage, ob die Richtlinie angesichts des Ablaufs der Frist zu ihrer Umsetzung am 29. Juni 2008 (Art. 53 Abs. 1 der Abschlussprüfungsrichtlinie) nunmehr unmittelbar zugunsten der Wirtschaftsprüfer Anwendung findet, oder ob dem entgegensteht, dass die Abschlussprüfungsrichtlinie möglicherweise nicht ihrem Schutz (sondern allein dem Schutz der Anleger) dient, und des Weiteren, dass möglicherweise ein Umsetzungsakt in Form der Errichtung einer weiteren Behörde erforderlich ist.

Weitere Bedenken gegen die Vereinbarkeit der Sonderuntersuchungen mit dem Unionsrecht wurden nicht geltend gemacht und sind auch nicht ersichtlich. Insbesondere verstoßen Son-

deruntersuchungen der Wirtschaftsprüfer weder gegen die Grundfreiheiten noch gegen das unionsrechtliche und nationale Grundrecht der Berufsfreiheit. Die „Stärkung der Abschlussprüfung“ als Ziel der Sonderuntersuchungen dient letztlich der Stärkung der Wirtschaftsprüfer, die mit ihren übertragenen Kontroll- und Bestätigungsaufgaben eine Funktion von erheblichem öffentlichem Interesse ausüben und damit eine herausgehobene Stellung im Rechts- und Wirtschaftsverkehr einnehmen. Sonderuntersuchungen erscheinen daher zum Schutz eines herausragenden Gemeinschaftsgutes grundsätzlich gerechtfertigt (siehe zur Frage der geordneten wirtschaftlichen Verhältnisse eines Wirtschaftsprüfers BVerwG, Urteil vom 17. August 2005 – 6 C 15.04 –, BVerwGE 124, 110 [126 ff.]; OVG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 2. Dezember 2008 – OVG 12 N 225.07 –, S. 5 des Umdrucks; Fölsing, DSIR 2006, 1417; Uhlmann, In: Hense/Ulrich, WPO 2008, § 20 Rn. 63; siehe ferner zu § 46 Abs. 3 Nr. 2 StBG BVerfG, Beschluss vom 20. Januar 1988 – 1 BvR 23/88 –, zitiert nach juris, Rn. 1).

2.

Auch die konkrete Anwendung dieser Rechtsgrundlage begegnet keinen durchgreifenden Bedenken.

Die von dem Kläger gerügten Verstöße gegen die Zuständigkeitsregelung des § 11 Abs. 3 der „Verfahrensordnung des Vorstandes der Wirtschaftsprüferkammer für die Durchführung der Untersuchungen nach §§ 61a Satz 2 Nr. 2, 62b Abs. 1 WPO“ (Abdruck in „Textsammlung zur WPO“, 11. Aufl. 2010, S. 327: „Verfahrensordnung Sonderuntersuchung“) wirken sich jedenfalls als Regelung der internen / funktionellen Zuständigkeit nicht auf die Rechtmäßigkeit der Anordnung aus (siehe nur Burgi, In: Erichsen/Ehlers, Allg. VerwR, 13. Aufl. 2005, § 7 Rn. 35).

Ferner ist die Auswahl der Praxis des Klägers nicht zu beanstanden.

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 sol-

chen 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.

Die Auswahl der Praxis des Klägers erfolgte im Losverfahren. Das Losverfahren als „statistische Zufallsauswahl“ ist in Ergänzung zur risikoorientierten Auswahl in § 11 Abs. 1 S. 2 der „Verfahrensordnung Sonderuntersuchung“ vorgesehen (siehe auch die Gesetzesbegründung zu § 62b WPO, BT-Drs. 16/2858, S. 38). Entgegen der Ansicht des Klägers ist das Losverfahren eine sachgerechte Ergänzung der risikoorientierten Auswahl (siehe auch die in der Gesetzesbegründung zitierten Internationalen Standards, BT-Drs. 16/2858, S. 38; siehe hinsichtlich der gewerberechtlichen Zulassung zu einem Markt: BVerwG, Beschluss vom 4. Oktober 2005 – 6 B 63.05 –, NVwZ-RR 2006, 786, Rn. 6). Nach der nicht zu beanstandenden Konzeption der Beklagten sind nämlich alle Wirtschaftsprüfungspraxen, die § 319a-HBG-

Mandate innehaben, und nicht lediglich einzelne Wirtschaftsprüfungspraxen mit einem besonders hohen Risiko zu untersuchen. Dieser umfassende Ansatz entspricht auch der Intention der Abschlussprüfungsrichtlinie (siehe Art. 32 Abs. 2 der Abschlussprüfungsrichtlinie: „alle Abschlussprüfer“, sowie beispielsweise Empfehlung der Kommission vom 16. Mai 2002: „Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien“, K[2002] 1873, Amtsblatt L 191/22 vom 19. Juli 2002, Nr. 4.3.2.: „jeder Abschlussprüfer“; Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses vom 15./16. Dezember 2004, KOM[2004] 177 endg., 2004/0065[COD], Abl. C 157/115 vom 28. Juni 2005, Nr. 2.6: „Die Mitgliedstaaten sollen eine wirksame öffentliche Aufsicht organisieren, der alle Abschlussprüfer unterliegen.“). Die von der Beklagten vorgenommene zufallsgesteuerte Auswahl, die nur den Zeitpunkt der Prüfung (1., 2. oder 3. Jahr eines Turnus) bestimmt, ist daher nicht zu beanstanden.

Hinsichtlich der Durchführung des Losverfahrens wäre zwar eine (zeitnahe) Dokumentation des Losverfahrens wünschenswert. Es entspricht jedoch der ständigen Rechtsprechung dass, wenn – wie auch vorliegend – eine Protokollierung oder öffentliche Auslosung nicht ausdrücklich gesetzlich vorgeschrieben ist, eine nachträgliche Erläuterung ausreichend ist (OVG Nordrhein-Westfalen, Beschluss vom 11. Januar 2010 – 19 A 3316.08 –, zitiert nach juris, Rn. 22 ff. m.w.N.). Konkrete Mängel hinsichtlich der Durchführung des Losverfahrens hat der Kläger nicht aufgezeigt, solche sind der Kammer auch nicht ersichtlich.

Der Kläger bemängelt lediglich, dass – unter Missachtung der Transparenzpflicht gem. Art. 32 Abs. 6 der Abschlussprüfungsrichtlinie – Ausführungen zum Auswahlermessen in der Mitteilung über die Einleitung der Sonderuntersuchung fehlen. Die Transparenzpflicht des Art. 32 Abs. 6 der Abschlussprüfungsrichtlinie bzw. die formelle Begründungspflicht gem. § 39 Abs. 1 VwVfG ist aber mit dem Hinweis auf das durchgeführte Losverfahren ausreichend erfüllt.

Auch mit seinem Einwand, dass seine Praxis nicht für die Auslosung zur Verfügung hätte stehen dürfen, da er im Jahr 2008 keine § 319a-HGB-Prüfung mehr vorgenommen habe, § 62b Abs. 1 S. 1 WPO aber nur Sonderuntersuchungen bei Praxen ermögliche, die Abschlussprüfungen „durchführen“ (d.h. Präsens), nicht aber bei solchen, die lediglich in der Vergangenheit Abschlussprüfungen „durchgeführt haben“ (d.h. Perfekt), vermag er nicht durchzudringen. Dieses Argument verengt den Wortlaut des § 62b WPO zu stark. Im Übrigen verwendet der In Bezug genommene § 61a S. 2 Nr. 2 WPO statt einer Präsens- eine Perfektformulierung („die Abschlussprüfungen [...] durchgeführt haben“). Es erscheint zudem – bereits aus Gründen der Praktikabilität – sachgerecht, für den Tatbestand des „Durchführens“ auf das Vorjahr abzustellen (vgl. auch § 10 Abs. 2 S. 2 der „Verfahrensordnung Son-

deruntersuchung“ für die jährlich zu untersuchenden Praxen). Auch unter dem Aspekt der Prävention war die Erfassung der Praxis des Klägers auch im Folgejahr geboten, da – wie bereits unter dem Aspekt des Fortsetzungsfeststellungsinteresses ausgeführt – die Wiederaufnahme der Prüfertätigkeit nach § 319a-HGB nicht ausgeschlossen erschien.

Schließlich führt der Einwand des Klägers, dass die großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Jahr 2007 gar nicht und im Jahr 2008 nur teilweise einer Sonderuntersuchung unterzogen worden seien, zu keinem anderen Ergebnis. Die klägerische Praxis wurde im Jahr 2008 ausgewählt, so dass etwaige Fehler bei der Auswahl im Vorjahr ihn nicht in seinen Rechten verletzen können. Aber auch eine etwaige fehlerhafte Vorgehensweise im Bereich der risikoorientierten Auswahl kann den im Losverfahren ausgewählten Kläger nicht in seinen Rechten verletzen, da beide Auswahlmethoden nach der nicht zu beanstandenden Konzeption der Beklagten neben einander stehen und Fehler bei der risikoorientierten Auswahl allenfalls mittelbare Folgen für die zufallsgesteuerte Auswahl haben.

Die Auswahl der Praxis des Klägers ist daher nicht zu beanstanden.

C.

Die mit dem Antrag zu 2.) erhobene Anfechtungsklage gegen die Schlussfeststellung der Beklagten im Bescheid vom 9. Januar 2009 in Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 20. Januar 2010 ist zwar zulässig (I.), aber unbegründet (II.).

I.

Statthafte Klageart gegen die Schlussfeststellung ist die Anfechtungsklage (§ 42 Abs. 1 Alt. 1 VwGO), da es sich bei der Schlussfeststellung um einen feststellenden Verwaltungsakt handelt. Nach § 35 S. 1 VwVfG ist Verwaltungsakt jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalls auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist. Entgegen der (nunmehr vertretenen) Ansicht der Beklagten kommt der Schlussfeststellung Regelungsgehalt zu. Regelungscharakter hat eine Maßnahme, wenn sie nach ihrem Erklärungsgehalt darauf gerichtet ist, eine Rechtsfolge zu setzen. Das ist nicht nur dann der Fall, wenn Rechte des Betroffenen begründet, geändert oder aufgehoben werden, sondern – als Besonderheit des feststellenden Verwaltungsakts – auch dann, wenn sie mit bindender Wirkung festgestellt oder verneint werden (BVerwG, Urteil vom 5. November 2009 – 4 C 3/09 –, BVerwGE 135, 209, Rn. 15 m.w.N.). Ist eine Erklärung der Verwaltung darauf gerichtet, die im Verhältnis von Staat und Bürger bestehenden Unsicherheiten zu beseitigen, indem sie die generelle und abstrakte Regelung des Gesetzes verbindlich konkretisiert und/oder individua-

liert, so legt die Verwaltung fest, was im Einzelfall rechtens sein soll, und trifft damit eine Regelung mit Außenwirkung im Sinne des § 35 S. 1 VwVfG.

So liegt es im Fall der Schlussfeststellung, bei der es sich nicht lediglich um eine (unverbindliche) bloße Meinungskundgabe der Beklagten handelt. Vielmehr soll nach Sinn und Zweck der Sonderuntersuchung durch die dafür zuständige Abteilung der Beklagten (Vorstandsabteilung Berufsaufsicht) zum Abschluss des Sonderuntersuchungsverfahrens abschließend festgestellt werden, ob ein Verstoß gegen Berufspflichten vorliegt (siehe auch § 57 Abs. 2 S. 1 WPO: „Verletzungen festgestellt wurden“). Basierend auf einer solchen Feststellung werden dann in anderen Verfahren Konsequenzen gezogen. So entweder durch die Vorstandsabteilung Berufsaufsicht selbst (§ 61a S. 2 a.E., § 63 WPO) oder durch die – von der Berufsaufsicht informierte – Kommission für Qualitätskontrolle (§ 57e Abs. 2 WPO) bzw. die Berufsgerechtsbarkeit (§ 61a S. 2 a.E., § 84a WPO). Es erschiene widersinnig, wenn diese Stellen dann selbstständig erneut prüfen müssten, ob ein Verstoß gegen Berufspflichten vorliegt. Wenn aber die Sonderuntersuchung mit dem Ergebnis endete, dass kein Verstoß gegen Berufspflichten vorliegt, und dies dem Betroffenen mitgeteilt wird, soll er sich darauf verlassen dürfen, dass die anderen Stellen nicht selbstständig erneut prüfen, ob ein Verstoß gegen Berufspflichten vorliegt.

Für die Annahme eines feststellenden Verwaltungsaktes spricht ferner die im vorliegenden Verfahren erkennbare Verwaltungspraxis. So heißt es zur Begründung der späteren Anordnung der Sonderprüfung durch die Kommission für Qualitätskontrolle, dass „die Vorstandsabteilung Berufsaufsicht [...] im Rahmen der Auswertung der Ergebnisse der anlassunabhängigen Sonderuntersuchung erhebliche Mängel bei der Dokumentation der Prüfungsdurchführung festgestellt“ hat. Nach einer kurzen (beschreibenden) Aufzählung der Mängel folgen sodann Ausführungen dazu, ob diese Dokumentationsmängel Zweifel am Qualitätssicherungssystem bedingen, d.h. zur weiteren tatbestandlichen Voraussetzung der Anordnung einer Sonderprüfung, sowie zur Verhältnismäßigkeit der Anordnung. Im Widerspruchsbescheid vom 7. Juli 2009 wird ebenfalls auf die Feststellungen der Vorstandsabteilung verwiesen. Dann folgt zwar eine kurze Erwiderung auf einen Einwand des Klägers, der aber – wie der nachfolgend behandelte Einwand – als ein solcher gegen die Schlussfolgerung, dass dieser Verstoß auf einem mangelnden Qualitätssicherungssystem beruht, zu verstehen ist.

Dass die Schlussfeststellung keine Rechtsmittelbelehrung enthielt, gebietet für sich allein betrachtet kein anderes Ergebnis. Ansonsten sprechen Wortlaut, Übermittlungsform und schließlich das vorherige Verwaltungsverfahren dafür, dass es sich bei dem Schreiben vom 9. Januar 2009 um einen Verwaltungsakt handelt (zu den Kriterien beispielhaft OVG Schies-

wig-Holstein, Urteil vom 7. Juli 2009 – 2 L 264.09 –, zitiert nach juris, Rn. 17 ff.). Die gewählte Übermittlungsform (Übersendung gegen Empfangsbekanntnis) spricht bereits für eine gewisse Gewichtigkeit des Schreibens, die einer bloßen Mitteilung eher nicht zukommt. Auch die vorherige Bitte um Stellungnahme, d.h. die nur vor dem Erlass von Verwaltungsakten erforderliche Anhörung (§ 28 Abs. 1 VwVfG), spricht für den Erlass eines solchen. Schließlich sprechen auch die gewählten Formulierungen „Schlussfeststellung“ (Betreff des Schreibens), „im Ergebnis“ (3. Absatz des Schreibens) und „abschlossen“ dafür, dass die Frage des Verstoßes abschließend durch den Erlass eines feststellenden Verwaltungsaktes geklärt werden sollte.

Davon ist zunächst auch die Beklagte ausgegangen und hat dementsprechend den – auf Rat ihres eigenen Prozessbevollmächtigten eingelegten – Widerspruch gegen die Schlussfeststellung in der Sache beschieden und nicht als unstatthaft zurückgewiesen.

Die somit statthafte Anfechtungsklage gegen die Schlussfeststellung vom 9. Januar 2008 in Gestalt des Widerspruchsbescheids ist zulässig. Insbesondere hat der Kläger innerhalb der – mangels Rechtsmittelbelehrung geltenden – Jahresfrist des § 58 Abs. 2 VwGO mit Schreiben vom 9. November 2009 Widerspruch eingelegt und gegen den ablehnenden Widerspruchsbescheid vom 20. Januar 2010 fristgerecht mit Schriftsatz vom 4. Februar 2010 Klage erhoben.

II.

Die Klage ist indes nicht begründet, weil die Schlussfeststellung auf einer ausreichenden Rechtsgrundlage beruht (1.) und die Voraussetzungen dieser Rechtsgrundlage erfüllt sind (2.).

1.

Zwar besteht keine (ausdrückliche) Rechtsgrundlage für die Schlussfeststellung in der Wirtschaftsprüferordnung, vielmehr ist die Schlussfeststellung lediglich in der vom Vorstand der Beklagten (wohl nach § 8 Abs. 1 S. 2 der – wiederum nach § 60 WPO erlassenen – Satzung der Wirtschaftsprüferkammer) erlassenen „Verfahrensordnung Sonderuntersuchung“ geregelt.

Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts bedürfen feststellende Verwaltungsakte aber keiner ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage, vielmehr genügt eine Grundlage, die im Wege der Auslegung ermittelt wird (BVerwG, Beschluss vom 10. Dezember 1990 – 1 B 131/90 –, NVwZ 1991, 267 m.w.N.; siehe aus jüngerer Zeit VG Sigmaringen,

Beschluss vom 29. April 2008 – 1 K 411/08 –, GewArch 2009, 374). Ansatzpunkt für eine solche Auslegung ist die Regelung in § 57e Abs. 2 S. 1 WPO, dass Auflagen erteilt bzw. Sonderprüfungen angeordnet werden können, wenn „Verletzungen von Berufrecht [...] festgestellt [wurden]“. Dies setzt aber eine derartige vorherige Feststellung einer Verletzung von Berufrecht (durch dieselbe oder auch eine andere Abteilung der Beklagten) voraus. Ergänzend ist wiederum auf das Regelungsgefüge zur Sonderuntersuchung zu verweisen. Nach dem bereits geschilderten Sinn und Zweck der Sonderuntersuchung soll durch die dafür zuständige Abteilung der Beklagten (Vorstandsabteilung Berufsaufsicht) im Verfahren der Sonderuntersuchung abschließend festgestellt werden, ob ein Verstoß gegen Berufspflichten vorliegt, bevor diese und andere Abteilungen der Wirtschaftsprüferkammer entsprechende Konsequenzen ziehen.

2.

Darüber hinaus sind die tatbestandlichen Voraussetzungen der Schlussfeststellung erfüllt.

So hat sich zum einen die (inzident zu prüfende) Einleitung der Sonderuntersuchung als rechtmäßig erwiesen (s.o., B.II.) und bestehen gegen die Rechtmäßigkeit ihrer Durchführung keine Bedenken. Die von dem Kläger mit Schriftsatz vom 13. September 2010 erstmals vorgebrachten Einwände gegen die Durchführung der Sonderuntersuchung erwiesen sich als derart unsubstantiiert, dass der Kammer ein Ansatz für ihre Prüfung nicht erkennbar war.

Zum anderen geht die Kammer nach dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung davon aus, dass die Sonderuntersuchung eine Verletzung von Berufrecht ergeben hat (zu dieser tatbestandlichen Voraussetzung siehe § 20 Abs. 3 S. 1 „Verfahrensordnung Sonderuntersuchung“).

Die allgemeinen Berufspflichten der Wirtschaftsprüfer sind in § 43 WPO geregelt. Nach § 43 Abs. 1 S. 1 WPO hat der Wirtschaftsprüfer seinen Beruf unabhängig, gewissenhaft, verschwiegen und eigenverantwortlich auszuüben. Zur qualitätssichernden Führung von Handakten enthält § 51b WPO weitere Vorgaben. Nach § 51b Abs. 1 WPO muss der Wirtschaftsprüfer durch das Anlegen von Handakten ein zutreffendes Bild der von ihm entfaltenen Tätigkeit geben können. Dies ist nach Ansicht der Kammer nicht der Fall, da der Kläger hinsichtlich seiner Dokumentationspflichten weder den vom Institut für Wirtschaftsprüfer (IDW) veröffentlichten Prüfungsstandard „IDW PS 460 (Arbeitspapiere des Abschlussprüfers)“ noch einen anderen Prüfungsstandard nachvollziehbar eingehalten hat.

a.

Dabei bedarf es vorlegend keiner Klärung, ob die Einhaltung des Prüfungsstandards „IDW PS 460“ – wie die Beklagte im Widerspruchsbescheid angenommen hat – eine allgemeine Berufspflicht der Wirtschaftsprüfer im Sinne des § 4 Abs. 1 der Berufssatzung der Wirtschaftsprüfer / vereidigten Buchprüfer darstellt. Dagegen könnte möglicherweise sprechen, dass dieser Prüfungsstandard durch ein privates Institut erlassen wurde, wobei allerdings zu berücksichtigen wäre, dass die Beklagte diesen Prüfungsstandard mit der „Gemeinsamen Stellungnahme der WPK und des IDW: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (VO 1/2006)“ vom 27. März 2006 gleichsam anerkannt hat.

Der Kläger hat nämlich in den Bestätigungsvermerken zum Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses der [REDACTED] bzw. des Konzernabschlusses angegeben, die „Jahresabschlussprüfung bzw. Konzernabschlussprüfung ... unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsgemäßer Abschlussprüfung vorgenommen“ zu haben (S. 15 bzw. S. 13). Damit hat er auch bekundet, sich zur Erfüllung seiner Dokumentationspflicht nach § 51b Abs. 1 WPO an die vom IDW festgestellten Grundsätze zu Arbeitspapieren, d.h. an das Dokumentationssystem nach „IDW PS 460“, gehalten zu haben. Dies wurde auch durch den Qualitätskontrollprüfer im Qualitätskontrollbericht bestätigt. Damit hat er sich für die Abschlussprüfung der [REDACTED] diesen Prüfungsstandard zu Eigen gemacht.

Soweit er nunmehr behauptet, dass sein Vermerk fehlerhaft sei, vermag dies seinem Vorbringen nicht zum Erfolg zu verhelfen. Zum einen ist die Orientierung am IDW-Prüfungsstandard durch den Qualitätskontrollbericht bestätigt. Zum anderen und vor allem stellt sich die Frage, an welchem Standard der Kläger denn dann seine Prüfung orientiert hat – einen anderen Standard hat er nicht angegeben, ein solcher wäre aber in geeigneter Weise zu dokumentieren, was ebenso nicht erfolgt ist.

Auch der weitere Einwand des Klägers, dass die Anforderungen an die Dokumentation bei Einzelprüfern gesenkt werden müssten (In diese Richtung auch Nr. 4 – Vorbemerkung – VO 1/2006), greift nicht durch. Selbst wenn dem so wäre, hätte der Kläger die ihm nach § 51b Abs. 1 WPO obliegenden Dokumentationspflichten nicht erfüllt. Gerade weil bei einem abgesenkten Dokumentationsstandard eine Einzelfallbetrachtung geboten wäre, ist es zum einen – wie die Beklagte zutreffend ausgeführt hat – nach § 51b Abs. 1 WPO die Pflicht des Wirtschaftsprüfers, die Abweichung / Ausnahme kenntlich zu machen und zu begründen. Zum anderen wäre es gerade in solchen Fällen angebracht, (beispielsweise im Wege einer Sonderprüfung) genauer zu prüfen, ob die Abweichung / Ausnahme tatsächlich sachlich gerechtfertigt ist. Dass es sich (lediglich) um ein Nachschauerfordernis handelt (und nicht einen

endgültig feststehenden Mangel), wird auch in den (in der Schlussfeststellung in Bezug genommenen) vorläufigen Feststellungen deutlich: Danach handelt es sich bei den festgestellten Mängeln des Dokumentationssystems um „Feststellungen mit möglichem Handlungsbedarf“. Die vom Kläger angemahnte Einzelfallbetrachtung steht somit gerade noch aus und ist von der Beklagten auch vorgesehen.

b.

Gegen diesen Dokumentationsstandard hat der Kläger indes verstoßen.

So gibt er selbst in seinen Schriftsätzen an die Beklagte vom 16. April 2008 und 12. August 2008 sowie den Schriftsätzen seines Verfahrensbevollmächtigten an das Gericht vom 25. August 2009 (S. 8 und 13), vom 4. Februar 2010 (S. 2 und 3) und vom 13. September 2010 (S. 4) an, dass er nicht alle nach dem „IDW PS 460“ dokumentationspflichtigen Prüfungshandlungen in den Arbeitspapieren festgehalten habe. Soweit er mit Schriftsätzen seines Verfahrensbevollmächtigten vom 31. August 2010 (S. 1) und 13. September 2010 (S. 4) auf weitere elektronische Dokumentation verweist, die nach § 51 Abs. 5 S. 1 WPO (siehe auch Nr. 11 „IDW PS 460“ bzw. Nr. 23 der Neufassung) grundsätzlich zulässig ist, bezieht er sich mit seinem Verweis auf sein Schreiben vom 16. April 2008 lediglich auf einzelne von der Beklagten gerügte Dokumentationsmängel („Prüffeld Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“, „Impairment Test“), macht aber nicht geltend, alle Dokumentationspflichten zumindest elektronisch erfüllt zu haben.

Das von dem Kläger in der mündlichen Verhandlung angeführte Beispiel führt zu keinem anderen Ergebnis, sondern bestätigt stellvertretend, dass der Kläger seine Dokumentationspflichten unzureichend erfüllt hat. So wird aus der von ihm vorgelegten Übersicht der geprüften Forderungen („: Saldenbestätigungen Debitoren zum 31.03.2007“, Anlage 8.8) zwar ersichtlich, welche Forderungen der der Kläger geprüft hat. In keinster Weise ist aber für einen Dritten aus den Arbeitspapieren nachvollziehbar, warum der Kläger gerade diese Forderungen ausgewählt hat. Bei der nun dem Gericht überreichten Übersicht der für die Prüfung ausgewählten Forderungen handelt es sich im Übrigen um die bereits im Schreiben vom 16. April 2008 an die Beklagte vom Kläger erwähnte Anlage 8.8, die zunächst nicht in ausgedruckter Form in den Arbeitspapieren abgelegt, sondern lediglich in der EDV gespeichert worden war. Die Beklagte stellt dabei nicht in Abrede, dass der Kläger bei der Auswahl sachgerechte Kriterien angewandt hat, vermisst aber die Dokumentation dieser Auswahlkriterien in den Arbeitspapieren. Es ist auch nicht ersichtlich, wie sich aus der Auflistung der ausgewählten Forderungen Rückschlüssen auf den Prozess und die Kriterien der Auswahl ergeben sollen. Das gleiche gilt für die Dokumentation der – nach dem Prü-

fungsstandard „IDW PS 302“ („Bestätigungen Dritter“) – vorgenommenen alternativen Prüfungshandlungen bei den sechs bzw. acht fehlenden Saldenbestätigungen.

Nach dem „IDW PS 460“ bzw. dessen Nachfolgeregelung müssen sich aber „aus den Arbeitspapieren und dem Prüfungsbericht alle Informationen ergeben, die erforderlich sind, um sowohl das Prüfungsergebnis insgesamt als auch einzelne Prüfungsfeststellungen zu stützen und nachvollziehen zu können“ (Nr. 9 S. 3 bzw. Nr. 10 S. 3). Zu den erforderlichen Informationen gehören beispielsweise sowohl „Art, zeitlicher Ablauf und Umfang der durchgeführten Prüfungshandlungen“ als auch „deren Ergebnis“ (Nr. 12, 15 bzw. Nr. 12, 18). Die Arbeitspapiere sind „klar und übersichtlich zu führen“ (Nr. 10 S. 1 bzw. Nr. 11 S. 1) und „so anzulegen, dass sich ein Prüfer, der nicht mit der Prüfung befasst war, in angemessener Zeit ein Bild über die Abwicklung der Prüfung machen kann“ (Nr. 10 S. 3 bzw. Nr. 11 S. 3). Dabei ist zwar nicht ausgeschlossen, „dass ordnungsgemäße Arbeitspapiere auch dann vorliegen können, wenn ein Verständnis für Detailspekte der Abschlussprüfung erst durch eine Erörterung der Arbeitspapiere mit deren Ersteller erlangt werden können“ (Nr. 10 S. 4 bzw. Nr. 11 S. 4). Um solche Detailspekte handelt es sich bei der Prüfung der Forderungen einer Aktiengesellschaft gerade nicht. Die Ordnungsgemäßheit einer stichprobenhaften Prüfung steht und fällt aber mit den angewandten Kriterien für die Vornahme der Stichprobe. Die dabei angestellten Überlegungen und Ermessensentscheidungen des Abschlussprüfers sind wegen der dargestellten Wichtigkeit zu dokumentieren (Nr. 13 bzw. Nr. 14). Zwar mag ein erfahrener Prüfer wissen, wie er die Auswahl vorzunehmen hat, dies entbindet ihn aber nicht davon, diese (nach dem Sprachgebrauch des Prüfungsstandards) in seinem Ermessen liegenden Entscheidungen nachvollziehbar zu dokumentieren.

Entgegen der Ansicht des Klägers handelt es sich – gerade bei dem vorliegenden Beispiel – nach der Überzeugung der Kammer nicht um einen übertriebenen Dokumentationsaufwand. Die Dokumentation der ohnehin angestellten Überlegung, nach welchen Kriterien die Auswahl erfolgt, bedarf ledig eines kurzen Vermerkes. So erläuterte der Kläger gegenüber der Beklagten mit Schreiben vom 16. April 2008 (S. 3) die von ihm angewandten Kriterien nachträglich in zwei kurzen Sätzen (insgesamt 3 ½ Zeilen). Auch der erforderliche Aufwand für Kopien der eingesehen Rechnungen, Lieferscheine und Zahlungsausgleiche (vgl. Nr. 18 des „IDW PS 460“ bzw. Nr. 21 der Neufassung) erscheint vertretbar, zumindest aber wäre es ohne großen Aufwand möglich gewesen, anzugeben, welche Unterlagen eingesehen wurden, was ebenfalls unterblieb.

Mit seinem Einwand, dass die Prüfung der von ihm ausgewählten Forderungen der [REDACTED] an sich nicht zu beanstanden sei, verkennt der Kläger, dass eine ordnungs-

gemäße Teilprüfung nur nach vorheriger sachgerechter Auswahl des zu prüfenden Teils erfolgen kann. Solange diese vorherige Auswahl für einen (sachverständigen) Dritten nicht nachvollziehbar dargelegt ist, kann nicht von einer insgesamt ordnungsgemäßen Prüfung ausgegangen werden.

D.

Die zulässige Anfechtungsklage gegen die Anordnung der Sonderprüfung ist unbegründet, da die Anordnung der Sonderprüfung rechtmäßig erfolgte und den Kläger nicht in seinen Rechten verletzt (§ 113 Abs. 1 S. 1 VwGO).

Rechtsgrundlage für die Anordnung ist § 57e Abs. 2 S. 1 Hs. 1 WPO. Danach kann die Kommission für Qualitätskontrolle Auflagen zur Beseitigung der Mängel erteilen oder eine Sonderprüfung anordnen, wenn Mängel bei Berufsangehörigen in eigener Praxis vorliegen, Verletzungen von Berufersrecht, die auf Mängeln des Qualitätssicherungssystems beruhen, festgestellt wurden oder wenn die Qualitätskontrolle nicht nach Maßgabe der §§ 57a bis 57d und der Satzung für Qualitätskontrolle durchgeführt wurde. Der Anwendung des § 57e Abs. 2 S. 1 Hs. 1 WPO steht dabei nicht entgegen, dass der Kläger derzeit keine § 319a-HGB-Mandate mehr prüft. Ausreichend ist vielmehr, dass weiterhin die Möglichkeit einer solchen Prüfung besteht (s.o. unter dem Aspekt des andauernden Fortsetzungsfeststellungsinteresses des Klägers an der Feststellung der Rechtswidrigkeit der erledigten Aufforderungen im Rahmen der Sonderuntersuchung).

Mit der Schlussfeststellung vom 9. Januar 2009 in Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 20. Januar 2010 als feststellendem Verwaltungsakt (dazu oben unter C.I.) steht verbindlich fest, dass der Kläger seine Berufspflichten als Wirtschaftsprüfer verletzt hat, und dass diese Feststellung aufgrund eines ordnungsgemäßen Verfahrens (d.h. in einer rechtmäßig eingeleiteten und durchgeführten Sonderuntersuchung) festgestellt wurde. Diese Feststellung hat sich – nach den obigen Ausführungen – auch als rechtmäßig erwiesen (C.II.).

Diese Berufspflichtverletzung beruht ferner auf Mängeln im Qualitätssicherungssystem des Klägers.

Insoweit mutet es zwar zunächst seltsam an, dass die Beklagte selbst ausführt, mit der Sonderprüfung aufklären zu wollen, ob ein Mangel im Qualitätssicherungssystem vorliegt. Danach scheint der Tatbestand des § 57e Abs. 2 S. 1 Hs. 1 WPO nicht erfüllt. Der Tatbestand ist aber nur in Zusammenschau mit seiner Rechtsfolge zu sehen. Da als Rechtsfolge gerade die Aufklärung durch Anordnung einer Sonderprüfung postuliert ist, kann auf Tatbestandssseite nicht erforderlich sein, dass der Mangel schon vollständig aufgeklärt ist. Vielmehr muss

ein hinreichender Verdacht ausreichend sein (zu dem parallelen Problem bei den tatbestandlichen Voraussetzungen des § 57e Abs. 2 S. 6 WPO: VG Berlin, Urteile vom 21. Januar 2010 – VG 16 K 78.09 –; sowie vom 10. März 2010 – VG 16 K 167.09 –). Ein solcher hinreichender Verdacht eines Mangels im Qualitätssicherungssystem des Klägers besteht vorliegend. Nach den Erläuterungen des Klägers gegenüber der Kommission für Qualitätskontrolle vor Anordnung der Sonderprüfung sieht er sich grundsätzlich nicht verpflichtet, den Dokumentationsstandard „IDW PS 460“ (bzw. dessen Nachfolgeregelung) in Gänze zu erfüllen. Er hat aber auch nicht – etwa durch Vorlage eines abgewandelten Prüfungsstandards – im Einzelnen dargelegt, an welchen Stellen er Abweichungen vornimmt, und auch nicht einen gänzlich eigenen Prüfungsstandard vorlegt. Sein Formulierungsvorschlag, dass eine zukünftige Abschlussprüfung „unter Beachtung der berufsüblichen Grundsätze vorgenommen wird, soweit diese bei diesem geprüften Unternehmen und im Hinblick auf die Organisation meiner Praxis zur Durchführung der Abschlussprüfung angemessen sind“, ist zu vage und unbestimmt, als dass damit ein ausreichendes Qualitätssicherungssystem geschaffen worden wäre.

Ferner hat die Beklagte das ihr durch § 57e Abs. 2 S. 1 Hs. 1 WPO eröffnete Ermessen in rechtlich nicht zu beanstandender Weise ausgeübt (§ 40 VwVfG, § 114 S. 1 VwGO). Die Kommission für Qualitätskontrolle hat zwar weder in dem Bescheid noch in dem Widerspruchsbescheid den Begriff „Ermessen“ verwendet, aber – was entscheidend ist – Ermessenserwägungen angestellt (z.B. die wirtschaftliche Belastung für den Kläger). Das Auswahlermessen (zwischen Auflagenerteilung und Prüfungsanordnung) wurde erkennbar ausgeübt und ist nicht zu beanstanden. Mit seinem Einwand, dass vor dem Erlass einer Maßnahme nach § 57e Abs. 2 S. 1 Hs. 1 WPO in die Sonderuntersuchung andere gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen einzubeziehen gewesen wären (vgl. § 62b Abs. 1 S. 2 WPO) ist, verkennt der Kläger, dass das Verfahren der Sonderuntersuchung, das im Übrigen durch eine andere Abteilung der Beklagten durchgeführt wird, bereits abgeschlossen war. Zudem ist nicht ersichtlich, dass eine vollständige Sonderuntersuchung gegenüber der auf ein einzelnes Untersuchungsthema beschränkten Sonderprüfung das mildere Mittel wäre.

E.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 154 Abs. 1 VwGO.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit der Kosten gegen Sicherheitsleistung beruht auf § 167 VwGO i.V.m. § 709 S. 2 ZPO.

Die Kammer hat die Berufung gemäß § 124a Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 124 Abs. 2 Nr. 3 VwGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen. Die Frage nach der Vereinbarkeit des deutschen Systems der Sonderuntersuchungen mit dem Unionsrecht reicht über den vorliegenden Einzelfall hinaus und hat daher Bedeutung für die einheitliche Auslegung und Anwendung des Rechts, so dass aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtseinheitlichkeit ein Bedürfnis nach ihrer obergerichtlichen Klärung besteht.

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

