



VERWALTUNGSGERICHT BERLIN

URTEIL

Im Namen des Volkes

In der Verwaltungsstreitsache

Klägers,

Verfahrensbevollmächtigte(r):

g e g e n

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

Beklagte,

Verfahrensbevollmächtigte(r):

beigeladen:

Die Bundesrepublik Deutschland, vertreten durch
das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie,
Scharnhorststr. 34 - 37, 10115 Berlin,

hat das Verwaltungsgericht Berlin, 22. Kammer, durch

den Vorsitzenden Richter am Verwaltungsgericht
den Richter am Verwaltungsgericht
die Richterin am Verwaltungsgericht
die ehrenamtliche Richterin

den ehrenamtlichen Richter

im Wege schriftlicher Entscheidung am 25. August 2016
für Recht erkannt:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens, ausgenommen die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen, die dieser selber trägt.

Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des jeweiligen Vollstreckungsbetrags vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand

Der Kläger ist als Wirtschaftsprüfer Pflichtmitglied der beklagten Wirtschaftsprüferkammer (nachfolgend: WPK). Er gehört weder dem Beirat noch anderen Gremien der WPK an. Er begehrt die Feststellung, dass von der Beklagten an die Mitglieder der Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) gezahlte Aufwandsentschädigungen in der Höhe rechtswidrig sind sowie die Feststellung, dass der Jahresabschluss der Beklagten für das Jahr 2013 wegen fehlerhafter Bilanzierung unwirksam ist.

Die im Jahr 2005 gebildete und seit dem 17. Juni 2016 aufgrund gesetzlicher Änderung nicht mehr bestehende Abschlussprüferaufsichtskommission führte eine öffentliche fachbezogene Aufsicht über die Wirtschaftsprüferkammer. Sie bestand aus mindestens sechs und höchstens zehn ehrenamtlich tätigen Mitgliedern. Die Kosten der APAK wurden über Beiträge der Mitglieder der Beklagten finanziert. Die Mitglieder der APAK erhielten jährlich eine pauschale Aufwandsentschädigung in Höhe von 10.000 €. Der Vorsitzende erhielt darüber hinaus eine Zulage in Höhe von 20.000 €, seine Stellvertretung eine Zulage i.H.v. 10.000 €. Für die Teilnahme an Sitzungen der APAK erhielten die Mitglieder für jeden Sitzungstag mit mehr als vier Stunden Sitzungsdauer 1.500 €, bei kürzerer Sitzungszeit unabhängig von der tatsächlichen Dauer eine pauschale Aufwandsentschädigung i.H.v. 750 €. Bei Telefon- oder Videokonferenzen betrug die Pauschale 200 € je angefangene Stunde. Diese Regelungen waren mit dem Beigeladenen abgestimmt, im Jahr 2006 der Beklagten von diesem ausdrücklich vorgegeben worden. Der auf die Arbeit der APAK bezogene Teil des Wirtschaftsplans der Beklagten, über den der Beirat der Beklagten befindet, bedurfte der Genehmigung der Beigeladenen.

Für die Teilnahme an Sonderuntersuchungen und Qualitätskontrollen wurde den Mitgliedern der APAK seit 2012 eine Pauschale von 750 € gezahlt. Diese Kosten wurden durch Sonderbeiträge nur derjenigen Mitglieder der Beklagten aufgebracht, die gesetzliche Abschlussprüfungen bei „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ durchführen. Zu diesen Mitgliedern gehört der Kläger nicht. Die Sparte Sonderuntersuchungen der APAK im Jahresabschluss 2013 der Beklagten schloss mit einer Unterdeckung i.H.v. 583.091,25 €, die sich aus geringer als geplanten Beitragseinnahmen im Jahr 2013 (minus 230.000 €) und über dem Planungsansatz liegenden Aufwendungen (plus 353.000 €) zusammensetzte.

Um einen Ausgleich in der Sparte Sonderuntersuchungen herbeizuführen, wurde – wie auch im Vorjahr 2012 – in der Bilanz ein Spartenfehlbetragsausgleich in derselben Höhe als „sonstiger Vermögensgegenstand“ (aktiv) ausgewiesen. Der Beirat der Beklagten hat mit 27:20 Stimmen den Jahresabschluss 2013 beschlossen. Die Beigeladene als Rechtsaufsicht hat den Jahresabschluss 2013 genehmigt.

Zur Begründung seiner im August 2014 eingegangenen Feststellungsklage trägt der Kläger vor:

Die Klage scheitere nicht am fehlenden Feststellungsinteresse. Die Feststellungsklage sei gegenüber der Gestaltungsklage rechtsschutzintensiver. Deren Sinn und Zweck sei es, ein für alle Mal die Rechtslage zwischen den Beteiligten zu klären. Dadurch würde eine Vielzahl von Anfechtungsklagen vermieden, die dem Kläger nicht zugemutet werden könnten.

Für die konkrete Zahlung von Aufwandsentschädigungen an Mitglieder der APAK habe keine gesetzliche Grundlage bestanden. Es habe eine die grundsätzliche Kostentragungspflicht aus § 66a Abs. 7 WPO umsetzende Regelung gefehlt. Die Beklagte habe deshalb mit den Zahlungen an die Mitglieder der APAK ihre gesetzlichen Aufgaben überschritten. Gemäß § 85 VwVfG hätten Mitgliedern der APAK nur notwendige Auslagen und Verdienstausschüttungen erstattet werden dürfen. Eine „Entschädigung“ i.H.v. 500 € monatlich stelle bereits ein Entgelt und keine Aufwandsentschädigung mehr dar. Demgegenüber kämen die Entschädigungen für die ehrenamtlich tätigen Mitglieder der APAK, die sich im Jahr 2013 auf durchschnittlich 40.000 € summiert hätten, einem zusätzlichen Gehalt gleich.

Er rügt des Weiteren, dass der Spartenverlust nicht hätte ergebniswirksam beseitigt werden dürfen, indem in gleicher Höhe eine nicht bestehende Forderung an Umsatzerlösen eingebucht wurde. Er ist der Ansicht, der darin nach seiner Ansicht liegende Verstoß gegen Bilanzierungsvorschriften verletze sein Mitgliedschaftsrecht.

Der Kläger hat schriftsätzlich beantragt:

1. festzustellen, dass die Beklagte nicht berechtigt ist, unangemessene, über die Befriedigung eines Anspruchs auf Ersatz der notwendigen Auslagen und des Verdienstausfalls hinausgehende Zahlungen an die ehrenamtlichen Mitglieder der Abschlussprüferaufsichtskommission – APAK – zu leisten.
2. festzustellen, dass der Jahresabschluss der Wirtschaftsprüferkammer für das 2013 rechtswidrig und damit unwirksam ist.

Die Beklagte hat schriftsätzlich beantragt,

die Klage abzuweisen.

Die Beklagte macht geltend, dem Kläger fehle hinsichtlich des Feststellungsantrags zu 1. das erforderliche Feststellungsinteresse. Es bestehe kein umfassender Kontrollanspruch einzelner Pflichtmitglieder gegenüber der Beklagten zur Prüfung der Rechtmäßigkeit des Kammerhandelns. Ausnahmen seien nur anerkannt in Fällen, in denen eine Kammer Haushaltsmittel für verbandsfremde Zwecke verfolge. Mit der Übernahme der Kosten der APAK erfülle die Beklagte jedoch einen ausdrücklichen gesetzlichen Auftrag. Eine über Art. 2 Abs. 1 GG hinausgehende Rechtsverletzung habe der Kläger nicht geltend gemacht. Im Übrigen sei die Feststellungsklage gegenüber der Anfechtungsklage gegen einen Beitragsbescheid subsidiär.

Auch hinsichtlich des Feststellungsantrags zu 2. mache der Kläger einen allgemeinen Gesetzesbefolgungsanspruch geltend, der ihm nach der Rechtsprechung nicht zustehe. Er greife mit seinem Begehren in unzulässiger Weise in die Kompetenzen des Beirats der Beklagten ein.

Die von der Beklagten an die Mitglieder der APAK gezahlten Entschädigungssätze beruhten auf Vorgaben der Beigeladenen. Die Beklagte fungiere insoweit als bloße Zahlstelle ohne eigenen Entscheidungsspielraum. Die europarechtlich geforderte Unabhängigkeit der Mitglieder der APAK würde leer laufen, wenn die Beklagte nur im Ansatz die Möglichkeit hätte, auf die Festlegung der Entschädigungssätze Einfluss zu nehmen. Im Übrigen seien die Entschädigungen nicht unangemessen.

Mangels Eigenkapitals der APAK seien die Ausgleichsansprüche, die bei Sonderuntersuchungen gegen den geprüften Praxen bestünden, und die im nächsten Jahr über höhere Beitragszahlungen den Fehlbetrag wieder ausglich, als sonstige

Vermögensgegenstände anzusehen. Durch den Spartenfehlbetrags-Ausgleichsposten sei vermieden worden, dass der Fehlbetrag erfolgsmindernd im allgemeinen Haushalt der Beklagten Berücksichtigung finde und damit die allgemeinen Beiträge aller Mitglieder stiegen. Dieses Vorgehen gehe auf einen entsprechenden Beschluss des Beirats vom 30. November 2006 zurück. Da die Beitragsordnung der Beklagten eine gültige Rechtsgrundlage für Beiträge enthalte, sei die Forderung hinreichend sicher und konkretisiert. Denn der Beirat könne jederzeit erforderliche Beitragsanpassungen durch eine Änderung der Beitragsordnung treffen. Dies sei auch für die Sonderuntersuchungen in den Jahren 2014 und 2015 geschehen.

Der Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf die im gerichtlichen Verfahren gewechselten Schriftsätze der Beteiligten und deren Anlagen sowie den von der Beklagten zusammengestellten Verwaltungsvorgang „Dokumente zur Abstimmung der pauschalen Aufwandsentschädigungen“ verwiesen.

Der Berichterstatter hat die Sach- und Rechtslage mit den Beteiligten am 10. Mai 2016 eingehend mündlich erörtert.

Entscheidungsgründe

Die Kammer konnte ohne mündliche Verhandlung entscheiden, weil die Beteiligten sich damit einverstanden erklärt haben (§ 101 Abs. 2 VwGO).

Die als Feststellungsklage gemäß § 43 Abs. 1 VwGO erhobene Klage ist unzulässig.

1. Hinsichtlich des Feststellungsantrags zu 1. (Aufwandsentschädigung für Mitglieder der APAK) ergibt sich das erforderliche Rechtsverhältnis, auf das sich das Feststellungsbegehren bezieht, aus der Pflichtmitgliedschaft des Klägers in der Wirtschaftsprüferkammer.

Dem Kläger fehlt jedoch das nach § 43 Abs. 1 Alt. 1 VwGO erforderliche besondere Feststellungsinteresse.

a) Für die Zukunft vermag die begehrte Feststellung keine Wirkungen zu entfalten, weil die APAK seit 17. Juni 2016 nicht mehr besteht. An diesem Tag trat das Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG) vom 31. März 2016 (BGBl. I, Seite 518ff) in Kraft, durch das eine Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) beim Bundes-

amt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle an die Stelle der APAK getreten ist (§ 66a WPO n.F.), deren Kosten nicht mehr von der Beklagten getragen werden.

b) Das Gericht legt den Antrag des Klägers dahingehend aus, dass er auch die Feststellung für die Vergangenheit begehrt. Insoweit bestimmt sich die Beurteilung der Frage, ob ein solches schutzwürdiges Interesse besteht, grundsätzlich nach denselben Kriterien, die für das Fortsetzungsfeststellungsinteresse im Hinblick auf § 113 Abs. 1 Satz 4 VwGO entwickelt worden sind, wenn auch im Einzelfall die Anforderungen an das Feststellungsinteresse über diejenigen des Fortsetzungsfeststellungsinteresses hinausgehen können (vgl. hierzu BVerwG, Urteile vom 8. Dezember 1995 – 8 C 37/93 – sowie vom 29. April 1997 – 1 C 2/95 –, jeweils bei juris; VG Düsseldorf, Urteil vom 11. Mai 2016 – 20 K 3417/15 – juris Rn. 48). Voraussetzung ist, dass das Rechtsverhältnis über seine Beendigung hinaus anhaltende Wirkung in der Gegenwart äußert (vgl. Kopp/Schenke, VwGO, § 43 Rn. 25). Entscheidend ist, dass die gerichtliche Entscheidung geeignet ist, die Position des Klägers in rechtlicher, wirtschaftlicher oder ideeller Art zu verbessern (vgl. BVerwG, Urteil vom 16. Mai 2013 – 8 C 38.12 –, juris; VG Bremen, Urteil vom 17. Juli 2014 – 5 K 4084/08 – juris Rn. 44). Diese Voraussetzungen sind vorliegend jedoch nicht gegeben.

Der Kläger macht geltend, dass seine Mitgliedsbeiträge jahrelang der unzulässigen Vergütungspraxis der APAK gedient hätten. Er sei als Pflichtmitglied unzulässig finanziell in Anspruch genommen worden. Sein Feststellungsinteresse zielt mithin erkennbar auf Schadensersatz. Ein Präjudizinteresse kann aber nur bestehen, wenn die beabsichtigte Geltendmachung von Haftungsansprüchen nicht offensichtlich aussichtslos ist. Bei der Prüfung dieses Ausschlusskriteriums ist ein strenger Maßstab anzulegen. Die Wahrscheinlichkeit eines Misserfolgs im zivilgerichtlichen Haftungsprozess genügt nicht. Der Verwaltungsprozess muss aber nicht zur Klärung öffentlich-rechtlicher Vorfragen der Staatshaftung fortgeführt werden, wenn der Kläger daraus wegen offenkundigen Fehlens anderer Anspruchsvoraussetzungen keinen Nutzen ziehen könnte (BVerwG, Urteil vom 16. Mai 2013 – 8 C 40.12 – juris Rn. 42 m. w. N.). Ein Amtshaftungsanspruch scheidet vorliegend bereits daran, dass der Kläger es vorwerfbar (im Sinn eines „Verschuldens gegen sich selbst“, vgl. Bundesgerichtshof, Urteil vom 15. November 1990 – III ZR 302.89 – juris Rn. 14) unterlassen hatte, seinen behaupteten Schaden durch Gebrauch eines Rechtsmittels gegen die Beitragsbescheide der Beklagten abzuwenden (§ 839 Abs. 3 BGB).

c) Die Kammer lässt offen, ob es dem Kläger – unabhängig von den obigen Ausführungen zu b) – auch an einer des Weiteren erforderlichen eigenen Rechtsbetroffen-

heit mangelt. Eine solche ist zur Vermeidung einer dem Verwaltungsprozess fremden Popularklage entsprechend der Klagebefugnis in § 42 Abs. 2 VwGO grundsätzlich auch im Rahmen einer Feststellungsklage nach § 43 Abs. 1 VwGO erforderlich (vgl. VG Düsseldorf, Urteil vom 26. September 2007 – 20 K 4698/06 – juris Rn. 52 m.w.N.). Darauf wird von der Rechtsprechung ausnahmsweise in Fällen verzichtet, in denen eine Körperschaft ihren gesetzlichen Aufgabenbereich überschreitet. Jeder der Körperschaft Zugehörige kann sich gegen eine derartige rechtswidrige Ausdehnung seiner Zwangsunterworfenheit wehren, ohne dass es darauf ankäme, ob er dadurch einen darüber hinausgehenden rechtlichen oder spürbaren faktischen Nachteil erleidet (vgl. BVerwG, Urteil vom 19. September 2000 – 1 C 29/99 –, juris Rn. 11). An dieser Voraussetzung fehlt es im vorliegenden Fall allerdings.

Es liegt keine Aufgabenüberschreitung darin, dass die Beklagte nach Ansicht des Klägers zu hohe Aufwandsentschädigungen an die Mitglieder der APAK auszahlte. Gemäß § 66a Abs. 7 WPO a.F. sind die Kosten der APAK von der Beklagten zu tragen gewesen. Deren voraussichtliche Höhe wurde seit 2006 pauschal in den vom Beirat zu beschließenden Wirtschaftsplan (Haushaltsplan) eingestellt und über die Beitragssatzung/-Ordnung, über die ebenfalls der Beirat entscheidet, umgesetzt. Ob die konkreten Festsetzungen der Höhe der Aufwandsentschädigung mangels gesetzlicher Grundlage oder Verstoßes gegen § 85 VwVfG rechtswidrig sind, berührt nicht die gesetzliche Aufgabe der Beklagten zur Tragung der Kosten der APAK, sondern die Ordnungsgemäßheit der Umsetzung dieser Aufgabe (vgl. Bundesverwaltungsgericht, Urteil vom 19. September 2000 – 1 C 29/99 – juris Rn. 12).

Die durch Mehrheitsentscheidung im Beirat zustande gekommenen o.g. Rechtsgrundlagen für die zu zahlenden Aufwandsentschädigungen muss der Kläger grundsätzlich akzeptieren. Sie stellen die auf gesetzlicher Grundlage beruhende Legitimation für die Zahlungen dar. Nach der Rechtsprechung besteht kein umfassender Kontrollanspruch einzelner Kammermitglieder gegenüber einer Berufskammer zur Überprüfung der Rechtmäßigkeit des Kammerhandelns. Es ist nicht Aufgabe der Verwaltungsgerichte, Beschlüsse der WPK, ihrer Organe oder Zusammenschlüsse, die in einem ordnungsgemäßen Verfahren zustande gekommen sind, abstrakt darauf zu überprüfen, ob sie den wirtschaftlichen Interessen einzelner Mitglieder gerecht werden (VG Stuttgart – Urteil vom 3. Mai 2010 – 4 K 2367/09 – juris Rn. 18 m.w.N.; VG Düsseldorf, Urteil vom 26. September 2007 – 20 K 4698/06 – Rn. 56 m.w.N.; Bayer. VGH, Urteil vom 26. Juni 2007 – 21 BV 04.3175 – juris Rn. 18f).

d) Selbst wenn von einer Rechtsbetroffenheit auszugehen wäre, muss die Feststellungsklage hier daran scheitern, dass diese gemäß § 43 Abs. 2 VwGO gegenüber

einer Gestaltungs- oder Leistungsklage nachrangig ist. Hier hätte der Kläger die gegenüber ihm erlassenen Beitragsbescheide mit der Begründung anfechten können, dass die Beiträge fehlerhaft berechnet und zu hoch festgesetzt worden seien. Zwar darf nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ein Kammermitglied die Zahlung des Kammerbeitrags nicht mit Einwänden gegen die Beitragsverwendung verweigern. Dahinter steht die Annahme der Unzulässigkeit selbsthilfeartiger Beitragsverweigerung als Mittel, die Rechtswidrigkeit einer bestimmten Kammertätigkeit geltend zu machen. Das führt indes nicht dazu, die Ansätze des Haushaltsplans im Beitragsprozess generell ungeprüft als gegeben hinzunehmen. Gerade die gesetzlichen Bestimmungen für die Haushaltsführung selbst berühren das einzelne Kammermitglied regelmäßig nur über die Beitragspflicht. Deshalb kann es deren Einhaltung im Beitragsprozess zur gerichtlichen Prüfung stellen (vgl. Bundesverwaltungsgericht, Urteil vom 9. Dezember 2015 – 10 C 6/15 – juris Rn. 15 m.w.N.).

Dem tritt der Kläger ohne Erfolg mit dem Einwand entgegen, er müsste dann eine Vielzahl von Anfechtungsklagen erheben. Es würde gereicht haben, eine Klage erfolgreich durchzuführen. Die Gesetzesbindung der Beklagten als Körperschaft öffentlichen Rechts hätte erwarten lassen, dass sie die Praxis dann allgemein geändert hätte. Die Feststellungsklage erweist sich auch nicht als rechtsschutzintensiver. Denn eine dem Antrag entsprechende Feststellung würde dem Kläger für die Vergangenheit keine rechtlichen Vorteile bringen.

2.

a) Auch hinsichtlich des Feststellungsantrags zu 2. (Rechtmäßigkeit des Jahresabschlusses 2013) fehlt dem Kläger das erforderliche Feststellungsinteresse. Die Feststellung einer fehlerhaften Bilanzierung im Jahresabschluss 2013 der Beklagten würde keine Rechte des Klägers als Pflichtmitglied der Wirtschaftsprüferkammer verletzen. Der Kläger kann sich nicht mit Erfolg auf einen allgemeinen Gesetzesvollziehungsanspruch berufen. Von dem festzustellenden Rechtsverhältnis müssen eigene Rechte des Klägers betroffen sein (vgl. BVerwG Beschluss vom 9. Oktober 1984 – 7 B 187/84 – juris Rn. 10; Bayer. VGH a.a.O.). Hier hat der von dem Beirat bestimmte Wirtschaftsprüfer den Jahresabschluss 2013 geprüft und bestätigt. Der Beirat hat mit 27:20 Stimmen den Jahresabschluss 2013 beschlossen. Die Rechtsaufsicht hat ihn genehmigt. Damit sind die gesetzlichen Anforderungen eingehalten. Sofern der Kläger darauf hinweist, dass durch den Spartenfehlbetrag APAK der Beklagten ein enormer finanzieller Schaden entstanden sei, ist ein solcher Schaden weder nachvollziehbar noch ist zu erkennen, dass der Kläger durch einen etwaigen Schaden der

Beklagten persönlich betroffen wäre. Der Spartenfehlbetrag resultiert aus Aufsichtsleistungen für Sonderuntersuchungen im Jahr 2013, die durch (erhöhte) Beitragseinnahmen von denjenigen Wirtschaftsprüfungspraxen in den Jahren 2014 und 2015 nachträglich aufgebracht werden sollten, die als Abschlussprüfer gesetzliche Abschlussprüfungen bei Unternehmen nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB (sog. Unternehmen öffentlichen Interesses) in dem dem Beitragsjahr vorangegangenen Kalenderjahr beendet haben. Eine solche Praxis betreibt der Kläger nicht.

b) Die Klage hätte insoweit auch in der Sache voraussichtlich keinen Erfolg gehabt.

Gemäß § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB hat der Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln. Führen besondere Umstände dazu, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne des Satzes 1 nicht vermittelt, so sind im Anhang zusätzliche Angaben zu machen (s. § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB).

Hier fehlt es nicht an der danach geforderten Transparenz, weil der Anhang 4 zum Jahresabschluss 2013 auf Seite 3 ausdrücklich auf die Bilanzierung des Spartenfehlbetrags eingeht. In der Beiratssitzung hat der Jahresabschlussprüfer auf Fragen zu diesem Thema Stellung genommen. Er erklärte im Beirat ergänzend, dass die Bilanzierung unterhalb der Wesentlichkeitsschwelle läge und begründete dies damit, dass bei non-profit-Unternehmen nicht die üblichen Bezugsgrößen, sondern die Summe der Beitragseinnahmen heranzuziehen seien. Ausgehend von einem Etatvolumen von TEUR 22.000 liege die Wesentlichkeits-Grenze von 5 % bei rund TEUR 1.100 und werde im vorliegenden Fall nicht erreicht.

Zu berücksichtigen ist ferner, dass die Bilanzierungsgrundsätze des HGB bei Kapitalgesellschaften dem Schutz der Eigner und Gläubiger dienen (s. auch die Nichtigkeitsgründe in § 256 Abs. 1 Nr. 1 AktG). Dieses Schutzbedürfnis besteht bei ihrer entsprechenden Anwendung auf die Beklagte nicht, weil die WPK kein Kapital bilden kann. Sie arbeitet nicht gewinnorientiert. Ihre Aufwendungen werden durch Beiträge und Gebühren gedeckt. An welcher Stelle in der Bilanz der Spartenfehlbetrag ausgewiesen wird, berührt deshalb nicht die Risikobewertung.

Der vom Beirat beauftragte Jahresabschlussprüfer – an dessen Unabhängigkeit keine Zweifel geäußert wurden und wohl auch nicht angebracht sind – war bereits der Ansicht, dass die Aktivierung des Spartenfehlbetrags als „sonstiger Vermögensge-

genstand“ zulässig war. Der auf Anregung der Beigeladenen von der Beklagten zusätzlich beauftragte Gutachter Prof. Dr. Hommel kommt in seinem Gutachten zur Bilanzierung des Spartenfehlbetragsausgleichspostens im Jahresabschluss der Beklagten zum 31. Dezember 2013 von Februar 2015 zu dem Ergebnis, dass es sich bei dem Recht der Beklagten auf zweckgerichtete Beitragserhöhung um eine greifbare, selbständig bewertbare und übertragbare Chance auf Mehreinnahmen und mithin um einen Vermögensgegenstand handele. Der Spartenfehlbetragsausgleichsposten sei deshalb unter sonstigen Vermögensgegenständen auszuweisen. Grund und Höhe der Beitragsnacherhebung würden rechtlich an die vergangenen Aufsichtsleistungen und die daraus resultierenden, durch Beitragseinnahmen noch nicht vollständig amortisierten Ausgaben geknüpft. Der Anspruch auf Nachvergütung sei nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs „quasi-sicher“ und deshalb nicht GoB-widrig.

Dieses Gutachten ist in das gerichtliche Verfahren eingeführt worden und den Prozessbevollmächtigten des Klägers bekannt. Sie gehen in ihrem Schriftsatz an das Gericht vom 15. Juni 2015 (dort Seite 13) inhaltlich darauf ein. An der Unabhängigkeit und Sachkunde des Gutachters bestehen keine begründeten Zweifel. Der Gutachter hat die verwendete Literatur und Rechtsprechung ausführlich dokumentiert. Seine Ausführungen sind nachvollziehbar, durch Rechtsprechung insbesondere des BFH untermauert. Den Ausführungen des Gutachters hat der Kläger nicht substantiiert widersprochen. Der Kläger hat in seinem persönlichen Schreiben vom 15. Juli 2016 zwar von „gravierenden Fehlern“ in dem Gutachten gesprochen, diese aber nicht bezeichnet.

Aus der Tatsache, dass der Beirat der Beklagten in seiner Sitzung am 21. Juni 2016 den im Jahresabschluss 2015 erneut aktivierten Spartenfehlbetragsausgleich nicht gebilligt hat, weil, wie der Kläger persönlich mit Schreiben vom 15. Juli 2016 mitteilte, „exakt 50 % der anwesenden Beiräte aus dem Berufsstand“ der Meinung gewesen sei, dass die Aktivierung des Spartenfehlbetrags unzulässig und gesetzwidrig sei, ergibt sich keine andere Beurteilung. Denn die Frage der Fehlerhaftigkeit eines Jahresabschlusses beurteilt sich für jeden Jahresabschluss gesondert. Ob im Jahresabschluss 2015 ein Spartenfehlbetrag aktiviert werden durfte, hängt davon ab, ob trotz des verkürzten Beitragsjahrs 2016 für Beiträge nach § 2 Nr. 2 der Beitragsordnung der Beklagten eine greifbare, selbständig bewertbare und übertragbare Chance auf Mehreinnahmen in der fraglichen Höhe besteht. Diese Frage mag anders zu beurteilen sein als die den Jahresabschluss 2013 betreffende Frage.

Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 154 Abs. 1, 162 Abs. 3 VwGO; es entspricht der Billigkeit, dass der Beigeladene seine außergerichtlichen Kosten selbst trägt, weil er keinen Antrag gestellt und sich damit keinem Kostenrisiko ausgesetzt hat (§ 154 Abs. 3 VwGO). Der Ausspruch über die Vollstreckbarkeit gründet auf §§ 167 VwGO, 709 Satz 1 ZPO.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil steht den Beteiligten die Berufung zu, wenn sie von dem Oberverwaltungsgericht zugelassen wird.

Die Zulassung der Berufung ist 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) zu beantragen. Der Antrag ist bei dem Verwaltungsgericht Berlin, Kirchstraße 7, 10557 Berlin zu stellen. Er muss das angefochtene Urteil bezeichnen.

Innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des Urteils sind die Gründe schriftlich oder in elektronischer Form darzulegen, aus denen die Berufung zuzulassen ist. Die Begründung ist, soweit sie nicht bereits mit dem Antrag vorgelegt worden ist, bei dem Oberverwaltungsgericht Berlin-Brandenburg, Hardenbergstraße 31, 10623 Berlin, einzureichen.

Vor dem Oberverwaltungsgericht müssen sich die Beteiligten durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für den Antrag auf Zulassung der Berufung. 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.

Häner

Bartl

Dr. Winkelmann

BESCHLUSS

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

10.000,00 Euro

festgesetzt.

Rechtsmittelbelehrung

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



Beurlaubt

Justizbeschäftigte

als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle