

aktuelle stellungnahme 2/16

Die Bildung von Rücklagen durch Kammern: Eine Übersicht zum Rechts- rahmen auf der Grundlage der neueren verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung

von Prof. Dr. Winfried Kluth

Durch die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts vom 9.12.2015 hat das Thema der Rücklagenbildung durch Kammern, im konkreten Fall durch eine Industrie- und Handelskammer, besondere Aufmerksamkeit erlangt. Da Thematik und Rechtsprobleme über den Fall hinaus von Bedeutung sind, soll in dieser *aktuellen stellungnahme* ein erster Überblick zur Thematik gegeben werden. Eine kritisch vertiefende Untersuchung der Rechtsprechung folgt später.

I. Begriffsklärungen

Der Begriff der Rücklage wird sowohl im Recht der Kapitalgesellschaften als auch im öffentlichen Haushaltsrecht verwendet. Er ist von der Rückstellung zu unterscheiden. Für die Einordnung erweist sich zunächst ein Blick auf § 266 Abs. 2 HGB als hilfreich, der die Struktur für die Bilanzaufstellung vorgibt.

Dort werden auf der Passivseite unter

A) Eigenkapital die Kapitalrücklage und die Gewinnrücklage angeführt, letztere unterschieden in die gesetzliche Rücklage, die Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen, die satzungsmäßige Rücklage und „andere“ Gewinnrücklagen. Es folgen dann unter B) die Rückstellungen, bei denen zwischen Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen, Steuerrückstellungen und sonstigen Rückstellungen unterschieden wird.

Rückstellungen dienen somit der Absicherung von bereits begründeten, aber später fälligen Verbindlichkeiten, während Rücklagen dazu dienen, zukünftige Finanzierungs- und Handlungsbedarfe, die noch nicht konkret absehbar sind, abzusichern.

Für den Bereich der öffentlichen Haushalte findet sich in den Landeshaushaltsordnungen eine ähnlich Regelung zur Rücklagenbildung im je-

weiligen § 62 LHO. Dieser hat in NRW folgenden Wortlaut:

„§ 62 Rücklagen

(1) Zur Sicherung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts ist unter den Voraussetzungen des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft eine Konjunkturausgleichsrücklage zu bilden.

(2) Darüber hinaus kann eine **allgemeine** Rücklage gebildet werden. In ihr sind mindestens so viel Mittel anzusammeln, dass der **regelmäßige Bedarf an Betriebsmitteln** gedeckt wird.

(3) Weitere Rücklagen werden nicht gebildet. In besonderen Fällen können im Haushaltsgesetz Ausnahmen zugelassen werden.“

Auch in diesem Bereich sind demnach (allgemeine) Rücklagen zur Absicherung der Deckung der laufenden Betriebskosten vorgesehen, während weitere Rücklagen nur auf der Grundlage besonderer Regelungen zulässig sind.

II. Funktionen von Rücklagen

Im Handbuch „Recht der Kommunal финанzen“¹, das die gründlichste wissenschaftliche Darstellung des Haushaltsrechts der öffentlichen Verwaltung enthält, wird die Funktion von Rücklagen von *Richter* folgendermaßen beschrieben:

„Rücklagen sind Geldmittel, die nicht zur Deckung von aktuellen,

sondern von zukünftigen Ausgaben (Vorausdeckung für Investitionen bzw. Kredittilgung) und zur Kas senverstärkung (Aufrechterhaltung der Kassenliquidität) angesammelt werden. ... Da Rücklagen eine **Sicherungs- und Ausgleichsfunktion** erfüllen, müssen sie so angelegt sein, dass ein ausgewogenes Verhältnis zwischen Sicherheit und Ertrag besteht und zugleich das Gebot der rechtzeitigen Verfügbarkeit beachtet wird.“²

Die Rücklagen sind dann als allgemeine Rücklagen zu qualifizieren, wenn sie für jedweden Zweck verwendet werden können, also dem Prinzip der Gesamtdeckung folgen.³ Ist der Verwendungszweck thematisch beschränkt, so handelt es sich um besondere oder zweckgebundene Rücklagen. Diese Differenzierung kann im Folgenden aber vernachlässigt werden.

III. Allgemeine Grundsätze der Kammerfinanzierung

1. Beitragsfinanzierung der Kammertätigkeit

Die Kammern finanzieren ihre Tätigkeit, soweit sie nicht durch Gebühren, Entgelte oder sonstige Einnahmen gedeckt sind, durch die Erhebung von Mitgliedsbeiträgen. Diese sind bei den verschiedenen Kammern zwar unterschiedlich ausgestaltet, in ihrer rechtlichen Natur aber einheitlich als „Bei-

träge im Rechtssinne“ zu verstehen, wie das Bundesverwaltungsgericht in ständiger Rechtsprechung betont.⁴

Beiträge sind als Vorzugslasten durch eine Gegenleistung oder ausnahmsweise einen zurechenbaren Aufwand gerechtfertigt. Im Falle der Kammern ist es die im Interesse der Mitglieder liegende Tätigkeit der Kammern, die als zurechenbare Gegenleistung zu qualifizieren ist.⁵

2. Rechtfertigung der Beitragshöhe

Im vorliegenden Zusammenhang von zentraler Bedeutung ist der rechtliche Rahmen für die Rechtfertigung der Höhe der Beiträge. Dabei sind verschiedene rechtlich relevante Aspekte und Zusammenhänge zu beachten:

Zunächst ist zu beachten, dass durch die Beiträge diejenigen Kammeraufgaben finanziert werden, die nicht anders finanziert werden. Insoweit besteht ein erhebliches Ermessen vor allem im Bereich der Dienstleistungen für Mitglieder, die grundsätzlich auch durch Gebühren oder Entgelte finanziert werden können.⁶

Weiter ist der Maßstab für die Verteilung der Beitragslast unter den Mitgliedern zu betrachten. Die Kammergesetze machen insoweit verschiedene Vorgaben, die u.a. von der Mitgliederstruktur abhängen. Deshalb sind

im Kammerbereich sowohl einheitliche Kopfbeiträge als auch umsatz- und leistungsbezogene Beiträge sehr unterschiedlicher Höhe sowie Kombinations- und Mischformen anzutreffen.⁷ In den meisten Kammern werden nach der Leistungsfähigkeit gestaffelte Beiträge erhoben.⁸ Die damit verbundenen zahlreichen Rechtsfragen sind vorliegend aber nicht von Bedeutung. Schließlich und im vorliegenden Zusammenhang entscheidend ist, dass die Höhe der Kammerbeiträge insgesamt die zu erwartenden Ausgaben decken muss, zugleich aber nicht wesentlich darüber hinausgehen darf. Die Rechtsprechung hat dies in dem Grundsatz zum Ausdruck gebracht, dass die Kammern durch die Beitragserhebung **kein Vermögen bilden** dürfen.⁹

Man kann insoweit in einem weit verstandenen Sinne auch davon sprechen, dass für Kammerbeiträge das Prinzip der Kostendeckung gilt und daraus eine Obergrenze für die Bestimmung der Beitragshöhe abgeleitet werden kann.

3. Die prognostischen Elemente bei der Bestimmung der Beitragshöhe

Die Festlegung der Höhe der Kammerbeiträge muss sich an den zukünftig zu erwartenden Kosten der Aufga-

benerfüllung orientieren und ist somit auch durch prognostische Elemente gekennzeichnet, da die entstehenden Kosten nicht mit letzter Genauigkeit vorhersehbar sind.

Soweit bei der Beitragserhebung auf die Leistungsfähigkeit der Mitglieder abgestellt wird, die naturgemäß schwanken kann, besteht auch insoweit ein Unsicherheitsmoment. Das gilt vor allem für die Wirtschaftskammern, bei denen die Beitragshöhe sehr stark vom wirtschaftlichen Erfolg der Mitglieder abhängig ist.

Für die mit den prognostischen Unsicherheiten verbundenen negativen Fallkonstellationen (d.h. das Beitragsaufkommen bleibt hinter der Prognose, die dem Wirtschaftsplan zugrunde gelegt wurde zurück) ist die Bildung von Rücklagen vorgesehen. Sie sollen unvorhergesehene Beitragsausfälle kompensieren bzw. in der konkreten Höhe nicht vorhergesehene Finanzierungsbedarfe abdecken.

4. Beitragsrechtliche Anforderungen an die Bildung von Rücklagen

Die Erhebung von Beiträgen im Allgemeinen und Kammerbeiträgen im Besonderen ist am Grundrecht des Art. 2 Abs. 1 GG zu messen und verlangt deshalb auch eine grundrechtli-

chen Maßstäben genügende Rechtfertigung.¹⁰

Diese bezieht sich nicht nur auf die Gründe für die Erhebung des Beitrags, also die sachliche Beitragsrechtfertigung als solche, sondern auch auf die Höhe. In den kammergesetzlichen Regelungen wird deshalb überwiegend formuliert, dass Beiträge erhoben werden können, soweit die Finanzierung der Kammeraufgaben nicht anderweitig erfolgt. Darin steckt auch die Aussage, dass die Höhe der Beiträge durch die Kosten der Kammeraufgaben bestimmt und begrenzt ist, wobei die anderweitig finanzierten Kammeraufgaben in Abzug zu bringen sind.

Für die Bildung von Rücklagen, die von Ausnahmefällen¹¹ einmal abgesehen, aus Beitragsmitteln gebildet werden, bedeutet dies, dass ihre Höhe durch die mit den Rücklagen verfolgten Zwecke begrenzt ist. Da dieser nicht durch das Gesetz vorgegeben ist, muss eine Kammer bei der Bildung einer Rücklage erstens ihren Zweck genau bestimmen und zweitens auf einer empirischen Grundlage die Höhe der Rücklage „berechnen“ und begründen. Da es sich dabei um eine Prognose handelt, ist dabei eine gewisse Gestaltungsfreiheit zu respektieren, die gerichtlich nur in Bezug

auf ihre Schlüssigkeit überprüft werden kann.

Soll eine allgemeine Rücklage z.B. dazu dienen, Beitragsausfälle auszugleichen und unerwartete Ausgaben abzudecken, so muss die Kammer die dafür veranschlagte Höhe der Gelder unter Bezugnahme auf die entsprechenden Entwicklungen bei der Kammer in der Vergangenheit, also unter Rückgriff auf konkrete Erfahrungswerte, konkretisieren.

In ähnlicher Art und Weise muss vorgegangen werden, wenn die Rücklage andere Zwecke verfolgt. Soweit es in Bezug auf den konkreten Zweck in der Vergangenheit noch keine entsprechenden Vorkommnisse gab, die als Grundlage für eine Orientierung herangezogen werden können, ist eine theoretische Begründung auf Grund von plausiblen Annahmen zulässig und erforderlich.

IV. Die neuere Rechtsprechung der Verwaltungsgerichtsbarkeit zur Rücklagenbildung bei Industrie- und Handelskammern

1. Rechtsprechung der Instanzgerichte

Die Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte und Oberverwaltungsgerichte hat sich in den letzten drei Jahren mehrfach mit den kammer- und haushaltsrechtlichen Anforderun-

gen an die Bildung von Rücklagen durch Industrie- und Handelskammern sowie der Reichweite der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle dieser Entscheidung beschäftigt. Eine Entscheidung betraf zudem eine Handwerkskammer.

Der Umstand, dass in einem vergleichsweise kurzen Zeitraum in mehreren Verfahren die Rücklagenbildung thematisiert wurde, hängt auch damit zusammen, dass die Verfahren zum Teil auf Betreiben oder mit Unterstützung eines Vereins initiiert wurden, der das deutsche Kammerwesen kritisch beobachtet und in Teilen seiner derzeitigen rechtlichen Verfassung in Frage stellt.

Die wesentlichen Erkenntnisse dieser Rechtsprechung lassen sich unter Rückgriff auf die Leitsätze der Entscheidungen folgendermaßen zusammenfassen:

a) *VG Koblenz, Urt. v. 25.11.2013, 3 K 121/12.KO*¹²

Diese erste Entscheidung der neueren Entscheidungsserie äußert sich im Schwerpunkt zu den Grenzen der gerichtlichen Nachprüfung der Rücklagenbildung:

1. Auch die Festsetzung der konkreten Höhe von Ausgleichs- oder Liquiditätsrücklagen durch die IHK Vollversammlung unter-

liegt der gerichtlichen Nachprüfbarkeit.

2. Bei der Beurteilung dessen, welche Rücklagen sie in welcher Höhe für erforderlich hält, steht der IHK ein weiter Ermessensspielraum zu. Dieses Ermessen wird erst dann rechtswidrig ausgeübt, wenn die getroffene Entscheidung in Anbetracht des Zwecks der Ermächtigung schlechterdings unvertretbar oder unverhältnismäßig ist (hier bejaht).

Die im Ergebnis zu Lasten der Kammer ergangene Entscheidung formuliert damit einen hohen Anspruch für die gerichtliche Kontrolle, indem nur „schlechterdings unvertretbare oder unverhältnismäßige“ Rücklagenbildungen als rechtswidrig bezeichnet werden. Das Urteil zeigt aber zugleich, dass es solche Fälle in der Praxis durchaus gibt.

b) OVG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 23.09.2014, 6 A 11345/13.OVG

Diese zweitinstanzliche Entscheidung führt zur Klärung weiterer Einzelheiten und erweitert zudem die rechtliche Begründung, u.a. im Anschluss an die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts:

1. Beiträge zur Industrie- und Handelskammer dürfen gemäß § 3 Abs. 2 IHKG nur insoweit erhoben werden, als die Kosten ihrer Errichtung und Tätigkeit nicht

anderweitig gedeckt sind; sie dürfen daher nicht der Bildung von Vermögen dienen.

2. Aus dem gesetzlichen Verbot der Vermögensbildung folgt, dass eine IHK einen ungeplanten Bilanzgewinn zeitnah für die Finanzierung ihrer gesetzlichen Aufgaben einsetzen muss.
3. Sie hat den Gewinn deshalb in der Regel - soweit nicht eine Beitragsrückerstattung an die Kammermitglieder erfolgt ist oder die Vollversammlung bereits einen speziellen Beschluss über die aufgabengemäße Gewinnverwendung gefasst hat - spätestens in den nächsten, zeitlich auf die Feststellung des Gewinns nachfolgenden Wirtschaftsplan einzustellen.
4. Die Umstellung der Rechnungslegung von der Kameralistik auf Doppik befreit eine IHK nicht von der Verpflichtung, den kameral erwirtschafteten Überschuss im nächstmöglichen Haushaltsjahr zur Erfüllung ihrer gesetzlichen Aufgaben einzusetzen.

c) VG München, Urt. v. 06.10.2015, M 16 K 14.1635, M 16 K 15.2443, M 16 K 15.2495

Ohne Beanstandung für die betroffenen Kammern blieben die Entscheidungen des VG München, die zudem weitere Aspekte erfassen:

- Der rückwirkende Erlass einer Wirtschaftssatzung ist grundsätzlich rechtmäßig.
- Die Bildung angemessener

Rücklagen, die zu einer geordneten Haushaltsführung gehören und bei denen es sich um Kosten im Sinne des § 3 Absatz 2 IHKG handelt, verstößt nicht gegen IHKG.

d) VG Trier, Urteil vom 04.05.2015, 6 K 1553/14.TR

In einer Entscheidung des VG Trier werden weitere Einzelheiten zu den Grenzen der Rücklagenbildung ausgeführt:

- Die Kosten der Errichtung und der Tätigkeit der IHK werden nach Maßgabe des Wirtschaftsplans durch Beiträge der Kammerzugehörigen gemäß einer Beitragsordnung aufgebracht.
- Beiträge dürfen nur insoweit erhoben werden, als die Kosten der Errichtung und der Tätigkeit der Kammer nicht anderweitig gedeckt sind.
- Grundlage für die Beurteilung der gerügten Vermögensbildung einer IHK sind im Hinblick auf einen angefochtenen IHK-Beitragsbescheid allein die Wirtschaftspläne, auf deren Grundlage die Beitragserhebung nach § 3 Abs. 2 S. 1 IHKG erfolgt, nicht aber Erfolgsrechnungen oder Bilanzen.

Die zusätzliche Erkenntnis aus dieser Entscheidung liegt somit in der Beschränkung der für die gerichtliche Prüfung relevanten Dokumente zur Prüfung der Höhe der Rücklage.

e) OVG NRW, Beschlüsse vom 03.03.2015, 17 A 1046/14, 17 A 1047/14

Das OVG NRW hat in seinen Beschlüssen aus dem März 2015 die bisherige Rechtsprechung zur gerichtlichen Kontrolldichte aufgenommen und fortgeführt:

- Die Kammer hat in haushaltsrechtlichen Fragen einen ihrem Selbstverwaltungsrecht und der damit einhergehenden Eigenverantwortlichkeit geschuldeten weiten Gestaltungsspielraum, der erst durch ein Verhalten überschritten wird, das mit den Grundsätzen vernünftigen Wirtschaftens schlechthin nicht vereinbar ist.
- Entscheidung über die Rücklagenbildung ist Wahrnehmung einer normativen Gestaltungsbefugnis und unterliegt daher nicht den rechtlichen Anforderungen an die Ausübung exekutiven Ermessens, daher auch keinem Begründungserfordernis.

Wenn hier von einem Begründungserfordernis gesprochen wird, so handelt es sich dabei um die verfahrensrechtliche Dimension. Davon zu unterscheiden ist die Obliegenheit der Kammer, in einem verwaltungsgerichtlichen Verfahren die Sachgründe für die Höhe der Rücklage nachzuweisen.

f) *VG München, 20.01.2015, M 16 K 13.2277*

Diese Entscheidung des VG München ist bereits Ausdruck einer gefestigten Rechtsprechung:

- Ungeplante Bilanzgewinne sind spätestens in den nächsten, zeitlich auf die Feststellung des Gewinns nachfolgenden Wirtschaftsplan als Ergebnisvortrag einzustellen, soweit keine anderweitige Verwendung beschlossen wird.
- Die Bildung von Rücklagen ist nur mit konkreter Zweckbindung rechtmäßig.

Hier zeigt sich, dass die wesentlichen rechtlichen Anforderungen an die Bildung von Rücklagen durch die Verwaltungsgerichte in den Grundzügen einheitlich bewertet wurden.

2. Grundsatzentscheidung des Bundesverwaltungsgerichts - Urt. v. 9.12.2015 – Az. 10 C 6.15

Die als Revisionsentscheidung zu OVG Koblenz v. 23.9.2014 am 9.12.2015 ergangene Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts führte zu einer höchstrichterlichen Klärung der zentralen Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Bildung von Rücklagen durch Industrie- und Handelskammern.

Die wesentlichen Orientierungspunkte der Entscheidung hat das Gericht in

den beiden folgenden Leitsätzen zusammengefasst:

1. Die Bildung von angemessenen Rücklagen gehört zu einer geordneten Haushaltsführung. Daher handelt es sich bei den Mitteln für angemessene Rücklagen ebenfalls um Kosten der Industrie- und Handelskammer im Sinne des § 3 Abs. 2 IHKG (Anschluss an BVerwG, Urteil vom 26. Juni 1990 - 1 C 45.87 - Buchholz 430.3 Kammerbeiträge Nr. 22 S. 12 f.).
2. Besteht bei der Bildung des Haushaltsansatzes für eine Rücklage nach dem Finanzstatut der Industrie- und Handelskammer ein Beurteilungsspielraum, darf das Verwaltungsgericht nicht seine Beurteilung an die Stelle der behördlichen Einschätzung setzen. Es hat jedoch zu prüfen, ob allgemeingültige Wertungsmaßstäbe, insbesondere das haushaltsrechtliche Gebot der Schätzgenauigkeit, beachtet sind.

Darüber hinaus finden sich in den Urteilsgründen die folgenden wesentlichen Aussagen.

Allgemein zur Zulässigkeit der Bildung von Rücklagen führt das Gericht unter Rn. 17 aus:

„Welche rechtlichen Anforderungen an die Aufstellung des Haushaltsplanes (Wirtschaftsplanes) sich hieraus sowie aus weiteren einschlägigen Vorschriften im Einzelnen ergeben, bedarf keiner Vertiefung. Für die Entscheidung des vorlie-

genden Rechtsstreits genügt es, die rechtlichen Anforderungen zu präzisieren, die mit Blick auf die Rücklagenbildung zu stellen sind. Insofern ist davon auszugehen, dass der Kammer die Bildung von Vermögen verboten ist (vgl. BVerwG, Urteil vom 26. Juni 1990 - 1 C 45.87 - Buchholz 430.3 Kammerbeiträge Nr. 22 S. 12). Das schließt die Bildung von Rücklagen nicht aus, bindet sie aber an einen sachlichen Zweck im Rahmen zulässiger Kammertätigkeit. In diesem Sinne hat das Bundesverwaltungsgericht bereits entschieden, dass es sich bei den Mitteln für angemessene Rücklagen ebenfalls um Kosten der Industrie- und Handelskammer im Sinne des § 3 Abs. 2 IHKG handelt, die in Ermangelung anderer Finanzquellen durch Beiträge zu decken sind (BVerwG, Urteil vom 26. Juni 1990 a.a.O. S. 12 f.). Daran ist auch für die Zukunft festzuhalten, da die Bildung von angemessenen Rücklagen auch nach Einführung der Verwaltungsdoppik und der damit verbundenen Orientierung an der kaufmännischen Buchführung für die Industrie- und Handelskammern als nicht gewinnorientierte öffentlich-rechtliche Körperschaften weiterhin notwendig ist und zu einer geordneten Haushaltsführung gehört (vgl. Jahn, GewArch 2013, 49 <53>).“

Damit ist die grundsätzliche Zulässigkeit der Rücklagenbildung positiv geklärt. Zugleich werden die in der Instanzrechtsprechung entwickelten Kriterien weitgehend bestätigt.

In Bezug auf die Anforderungen an die konkrete Entscheidung über die Bildung und die Höhe einer Rücklage führt das Urteil weiter unter Rn. 18 aus:

„Die Vorhaltung einer Mittelreserve zur Überbrückung von Einnahmeverzögerungen oder Einnahmeausfällen stellt einen solchen sachlichen Zweck dar. Allerdings muss auch das Maß der Rücklage noch von diesem sachlichen Zweck gedeckt sein; eine hierdurch in ihrer Höhe nicht mehr gedeckte Rücklage wäre nicht mehr angemessen und würde einer unzulässigen Vermögensbildung gleichkommen. Hieraus folgt nicht nur, dass die Kammer eine überhöhte Rücklage nicht bilden darf, sondern auch, dass sie eine überhöhte Rücklage baldmöglichst wieder auf ein zulässiges Maß zurückführen muss. Die Entscheidung über das Vorhalten einer Rücklage und über deren Höhe muss die Kammer bei jedem Haushaltsplan (Wirtschaftsplan) - und damit jährlich - erneut treffen. So räumt die Beklagte selbst ein, dass auch in der Entscheidung der IHK-Vollversammlung, eine in der Vergangenheit gebildete Rücklage in einem späteren Haushaltsjahr unverändert zu lassen, eine haushaltsrechtlich relevante Entscheidung zu sehen ist (Revisionserwidern S. 12). Ein Haushaltsplan (Wirtschaftsplan) kann deshalb nicht nur dann rechtswidrig sein, wenn er eine überhöhte Rücklagenbildung vorsieht, sondern auch dann, wenn er eine überhöhte Rücklage *beibehält*.“

Von zentraler Bedeutung für die Rechtmäßigkeit einer Rücklage ist die Begründung ihrer Höhe durch die beschließende Kammerversammlung. Das wird deutlich, wenn man die folgende zentrale Passage der Urteilsgründe in den Blick nimmt:

„Die Beklagte hat dadurch den ihr von § 33 HKRO 2005 und § 15 Abs. 3 FSt 2006 eingeräumten Beurteilungsspielraum überschritten, dass sie allein für das Risiko des vorübergehenden Zahlungsausfalls im Jahr 2005 annähernd die höchstmögliche Betriebsmittelrücklage von 50 % der fortdauernden Ausgaben (6,4 Mio. €) und im Jahr 2006 ebenfalls beinahe die maximal zulässige Liquiditätsrücklage von 50 % der Betriebsaufwendungen (7,7 Mio. €) veranschlagt hat. Die Höhe dieser Rücklagen entsprach in beiden Jahren nicht dem Grundsatz der Schätzgenauigkeit. Die Rücklagenhöhe hätte nur mit der Prognose gerechtfertigt werden können, dass es im jeweiligen Haushaltsjahr bei ungünstigem Zahlungseingang zu zeitweisen Liquiditätsengpässen von fast 50 % der laufenden Ausgaben kommen könne. Die Beklagte hat aber im gesamten Prozess keine Anhaltspunkte dafür vorgetragen, dass ein derart hohes Liquiditätsrisiko in den Jahren 2005 und 2006 gedroht hätte. Auf die Frage des Verwaltungsgerichts wusste sie ein derartiges Risiko auch aus den Erfahrungen der Vergangenheit nicht zu belegen. Im Gegenteil hat sie einge-

räumt, im gesamten Zeitraum von 2005 bis 2008 die Liquiditätsrücklage nur für einen Zeitraum von zwei Monaten in Höhe von 1,5 Mio. € benötigt zu haben, und die Liquiditätsrücklage in den Folgejahren aufgelöst. Dies zwingt zu dem Schluss, dass die vorgehaltene Rücklage in den Jahren 2005 und 2006 deutlich überhöht gewesen ist.“

Daran wird deutlich, dass das Bundesverwaltungsgericht vor allem die rechtlichen Bindungen betont, denen die Kammer im Rahmen ihres Selbstverwaltungsrechts unterliegt. Das Selbstverwaltungsrecht „im Rahmen der Gesetze“ wird demnach vollständig respektiert.

3. Stellungnahme und Hinweise zu Folgeproblematiken

Die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts lässt eine Folgeproblematik der verwaltungsgerichtlichen Überprüfung der Rücklagenbildung erkennen, die es im Ansatz auch bei der verfassungsgerichtlichen Kontrolle der Steuererhebung gibt, dort aber durch das Bundesverfassungsgericht anders gelöst wird.

Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Rechtsprechung bei der verfassungsrechtlichen Prüfung von Steuergesetzen die Praxis entwickelt, im Falle der Verfassungswidrigkeit einer Regelung den Rechtsfol-

genausspruch auf die Feststellung der bloßen Unvereinbarkeit mit dem Grundgesetz zu beschränken. Das bedeutet konkret, dass die Regelungen für die Vergangenheit weiter anwendbar bleiben, d.h. erhobene Steuern nicht erstattet werden müssen. Dies wird damit begründet, dass ansonsten die Handlungs- und Funktionsfähigkeit des Staates gefährdet wäre.

Das Bundesverwaltungsgericht hat demgegenüber deutlich gemacht, dass Beitragsbescheide, die wegen der Existenz einer rechtswidrig überhöhten Rücklage fehlerhaft sind, auch für die Vergangenheit aufzuheben sind. In Fällen, in denen Mitglieder geklagt haben, die zu besonders hohen Beiträgen veranlagt wurden, hat dies einen erheblichen Einnahmefall für die Kammer zur Folge, der auch nicht rückwirkend kompensiert werden kann.

Dies bedingt, dass die im Kammerhaushalt entstandene Lücke durch alle Beitragszahler geschlossen werden muss, soweit nicht die Mittel aus der Rücklage dafür genutzt werden können. Je nach Konstellation hat deshalb die verwaltungsgerichtliche Aufhebung der Beitragsbescheide eine zusätzliche Belastung derjenigen Beitragspflichtigen zur Folge, die ihre

Beitragsbescheide nicht angefochten haben. Anders als im Bereich des Steuerrechts kommt es insoweit in einer größeren Zeitperspektive zu einer zusätzlichen Ungleichbelastung innerhalb der beitragspflichtigen Mitglieder.

Dieses Problem können die Verwaltungsgerichte indes selbst nicht lösen, da ihr Entscheidungsprogramm durch § 113 VwGO vorgegeben ist und die Fachgerichte anders als ein Verfassungsgericht die Entscheidungsergebnisse nicht ohne gesetzliche Grundlage korrigieren können. Es ist deshalb nach einer gesetzgeberischen Lösung zu suchen.

V. Zusammenfassung

Die wesentlichen Ergebnisse der rechtlichen Bestandsaufnahme lassen sich folgendermaßen zusammenfassen:

1. Die Kammern sind für die Finanzierung ihrer Aufgaben, soweit ihnen nicht andere Finanzierungsquellen zur Verfügung stehen, auf die Erhebung von Beiträgen bei ihren Mitgliedern angewiesen.
2. Die Bildung von Vermögen mit den Beitragsmitteln ist den Kammern nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts untersagt.

3. Zulässig und für ein ordnungsgemäßes Handeln in der Regel auch erforderlich ist aber die Bildung von Rücklagen, die dazu dienen, etwaige Beitragsausfälle und unvorhergesehene Ausgabenlasten zu finanzieren.
4. Die Entscheidung über das Ob und die Höhe der Rücklagenbildung muss unter Bezugnahme auf die in den zurückliegenden Jahren gemachten Erfahrungen erfolgen und entsprechend begründbar sein. Eine formale Begründungspflicht besteht insoweit nicht.
5. Die Entscheidung zur Bildung einer Rücklage ist durch die Verwaltungsgerichte überprüfbar. Dabei ist das der Kammer zustehende Ermessen als Ausdruck ihres Selbstverwaltungsrecht zu beachten. Deshalb sind die Verwaltungsgerichte darauf beschränkt, unvertretbare und unverhältnismäßige Entscheidungen zu beanstanden sowie die Einhaltung von haushaltsrechtlichen Grundsätzen, wie der Schätzgenauigkeit, zu prüfen.
6. Werden durch unerwartete Gewinne u.ä. Mehreinnahmen erzielt, so dürfen diese nicht ohne weiteres einer Rücklage zugeführt werden, wenn diese dadurch zu hoch wird.

Eine überhöhte Rücklage ist zeitnah abzubauen, indem die Mitgliedsbeiträge abgesenkt oder die Mittel für andere Kammeraufgaben verwendet werden.

¹ Henneke/Pünder/Waldhof (Hrsg.), Recht der Kommunalfinzen, 2006.

² *Richter*, in: Henneke/Pünder/Waldhof (Hrsg.), Recht der Kommunalfinzen, 2006, § 38, Rn. 13 f.

³ *Richter*, (Fn. 2), § 38, Rn. 15.

⁴ BVerwGE 39, 100 (107).

⁵ Zu Einzelheiten *Rieger*, in: Kluth (Hrsg.), Handbuch des Kammerrechts, 2. Aufl. 2011, § 13, Rn. 22 ff.

⁶ Es besteht keine Rechtspflicht, vorrangig Gebühren oder Entgelte zu erheben.

⁷ Übersicht bei *Rieger*, (Fn. 5), § 13, Rn. 120 ff.

⁸ So auch bei der Wirtschaftsprüferkammer, siehe § 61 der WPK-Satzung und § 2 der WPK Beitragssatzung.

⁹ BVerwG, Urteil vom 26. Juni 1990 - 1 C 45.87 - Buchholz 430.3 Kammerbeiträge Nr. 22 S. 12.

¹⁰ BVerwGE 39, 100 (107) m.w.N.

¹¹ Es ist z.B. denkbar, dass die Kammer die Erträge aus dem Verkauf einer Immobilie oder eines Gesellschaftsanteils zur Bildung oder Erhöhung einer Rücklage nutzt. Da diese Mittel nach den allgemeinen Finanzierungsgrundsätzen aber wegen der Subsidiarität der Beitragserhebung primär für die Finanzierung der laufenden Kammeraufgaben zu nutzen sind, liegt auch in diesen Fällen eine indirekte Beitragsfinanzierung der Rücklage vor.

¹² Siehe dazu Anmerkung von *Jahn*, GewArch 2014, 118-120.