

Gericht: VGH
Aktenzeichen: 7 ZB 11.1173
Sachgebietsschlüssel: 460

Rechtsquellen:

VwGO § 124 Abs. 2 Nrn. 1, 2, 3 und 5
StBerG § 32 Abs. 1, § 33 Satz 1, § 50 Abs. 3, § 57, § 72 Abs. 1, § 74

Hauptpunkte:

Steuerberatungsgesellschaft
Geschäftsführer
Berufspflichten
Verbot gewerblicher Tätigkeit

Leitsätze:

Der Geschäftsführer einer Steuerberatungsgesellschaft unterliegt dem gesetzlichen Verbot einer gewerblichen Tätigkeit (§ 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG) auch dann, wenn er selbst nicht steuerberatend tätig wird und die Steuerberatungsgesellschaft in Steuer-sachen nicht vertritt.

Beschluss des 7. Senats vom 26. Oktober 2011
(VG Ansbach, Entscheidung vom 2. März 2011, Az.: AN 4 K 10.2119)

7 ZB 11.1173
AN 4 K 10.2119

*Großes Staats-
wappen*

Bayerischer Verwaltungsgerichtshof

In der Verwaltungsstreitsache

** ***** ** *****

- Kläger -

bevollmächtigt:

Rechtsanwälte ***** * *****

***** ** *****

gegen

Steuerberaterkammer *****

vertreten durch den Präsidenten,

***** ***** *****

- Beklagte -

bevollmächtigt:

Rechtsanwälte **** * *****

***** ** *****

wegen

Ausnahmegenehmigung gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 1 Steuerberatungsgesetz;
hier: Antrag des Klägers auf Zulassung der Berufung gegen das Urteil des
Bayerischen Verwaltungsgerichts Ansbach vom 2. März 2011,

erlässt der Bayerische Verwaltungsgerichtshof, 7. Senat,
durch den Vorsitzenden Richter am Verwaltungsgerichtshof Häring,
den Richter am Verwaltungsgerichtshof Dr. Borgmann,
den Richter am Verwaltungsgerichtshof Schmeichel

ohne mündliche Verhandlung am **26. Oktober 2011**
folgenden

Beschluss:

- I. Der Antrag auf Zulassung der Berufung wird abgelehnt.
- II. Der Kläger trägt die Kosten des Zulassungsverfahrens.
- III. Der Streitwert für das Zulassungsverfahren wird auf 20.000,- Euro festgesetzt.

Gründe:

I.

- 1 Der Kläger begehrt von der Beklagten die Zulassung einer Ausnahme vom gesetzlichen Verbot der gewerblichen Tätigkeit (§ 57 Abs. 4 Nr. 1 Steuerberatungsgesetz - StBerG) im Hinblick auf die von ihm angestrebte (zusätzliche) Tätigkeit als Geschäftsführer einer Steuerberatungsgesellschaft.
- 2 Das Bayerische Verwaltungsgericht Ansbach wies das Begehren des Klägers (Verpflichtungsantrag mit hilfsweisem Feststellungsantrag) mit Urteil vom 2. März 2011 im Wesentlichen mit der Begründung ab, der Kläger habe als (künftiger) Geschäftsführer einer Steuerberatungsgesellschaft keinen Anspruch auf Zulassung einer Ausnahme vom gesetzlichen Verbot der gewerblichen Tätigkeit. Der Kläger sei derzeit in mehreren gewerblichen Unternehmen als Geschäftsführer oder Vorstand tätig. Für den Geschäftsführer einer Steuerberatungsgesellschaft komme eine Ausnahme vom gesetzlichen Verbot der gewerblichen Tätigkeit nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG nur dann in Betracht, wenn eine Interessenkollision ausgeschlossen werden könne. Dies sei beim Kläger jedoch auch dann nicht der Fall, wenn er als (künftiger) Geschäftsführer der Steuerberatungsgesellschaft von jeglicher Steuerberatungstätigkeit ausgeschlossen sei. Wegen der Einzelheiten wird auf die Entscheidungsgründe des Urteils Bezug genommen.

- 3 Mit seinem Antrag auf Zulassung der Berufung macht der Kläger geltend, an der Richtigkeit des Urteils bestünden ernstliche Zweifel. Die Rechtssache weise außerdem besondere tatsächliche oder rechtliche Schwierigkeiten auf und habe grundsätzliche Bedeutung. Das angefochtene Urteil beruhe zudem auf einem Verfahrensmangel (Aufklärungsmangel). Das Verwaltungsgericht habe im Hinblick auf die gewerblichen Tätigkeiten des Klägers zu Unrecht auf die abstrakte und nicht auf die konkrete Gefährdung der für den (künftigen) Geschäftsführer einer Steuerberatungsgesellschaft geltenden Berufspflichten abgestellt und nicht hinreichend berücksichtigt, dass der Kläger als (künftiger) Geschäftsführer der Steuerberatungsgesellschaft nur kaufmännisch und verwaltend, nicht jedoch steuerberatend tätig sein werde und die Steuerberatungsgesellschaft in Steuersachen auch nicht vertreten solle. Die gewerblichen Tätigkeiten des Klägers seien zudem „für sich betrachtet nur geringfügig“ und im Übrigen aus verfassungs- und europarechtlichen Gründen mit seiner Tätigkeit als (künftiger) Geschäftsführer der Steuerberatungsgesellschaft vereinbar. Wegen der Einzelheiten wird auf die Schriftsätze des Bevollmächtigten des Klägers vom 16. Juni 2011 und 24. August 2011 Bezug genommen.
- 4 Die Beklagte tritt dem klägerischen Antrag entgegen. Auf den Schriftsatz ihres Bevollmächtigten vom 17. August 2011 wird verwiesen.
- 5 Wegen der weiteren Einzelheiten zum Sach- und Streitstand wird auf die Gerichtsakten Bezug genommen.

II.

- 6 Der Antrag auf Zulassung der Berufung hat keinen Erfolg. Die vom Kläger geltend gemachten Zulassungsgründe liegen nicht vor.
- 7 1. An der Richtigkeit des angefochtenen Urteils bestehen keine ernstlichen Zweifel (§ 124 Abs. 2 Nr. 1 VwGO). Der Kläger hat gegenüber der Beklagten keinen Anspruch auf Zulassung einer Ausnahme vom gesetzlichen Verbot der gewerblichen Tätigkeit für den Fall der angestrebten (künftigen) Tätigkeit als Geschäftsführer einer Steuerberatungsgesellschaft. Der Senat folgt den ausführlichen Gründen des erstin-

stanzlichen Urteils und nimmt hierauf Bezug (§ 122 Abs. 2 Satz 3 VwGO). Ergänzend ist zu bemerken:

- 8 a) Das Verwaltungsgericht ist zutreffend davon ausgegangen, dass für den Kläger, der nach eigenen Angaben bisher Prokurist der Steuerberatungsgesellschaft ist, als (künftigen) Geschäftsführer einer Steuerberatungsgesellschaft dieselben allgemeinen Berufspflichten wie für Steuerberater und Steuerbevollmächtigte gelten würden, auch wenn er selbst weder Steuerberater noch Steuerbevollmächtigter ist.
- 9 aa) Die allgemeinen Berufspflichten der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten regelt § 57 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. November 1975 (BGBl I S. 2735), zuletzt geändert durch Gesetz vom 22. Oktober 2010 (BGBl I S. 2248). Danach haben Steuerberater und Steuerbevollmächtigte ihren Beruf unabhängig, eigenverantwortlich, gewissenhaft, verschwiegen und unter Verzicht auf berufswidrige Werbung auszuüben und sich jeder Tätigkeit zu enthalten, die mit ihrem Beruf oder mit dem Ansehen des Berufs nicht vereinbar ist. Sie haben sich auch außerhalb der Berufstätigkeit des Vertrauens und der Achtung würdig zu erweisen, die ihr Beruf erfordert (§ 57 Abs. 1 und 2 StBerG).
- 10 bb) Neben Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten leisten Steuerberatungsgesellschaften geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen (§ 32 Abs. 1 StBerG). Sie haben - ebenso wie Steuerberater und Steuerbevollmächtigte - die Aufgabe, im Rahmen ihres Auftrags ihre Auftraggeber in Steuersachen zu beraten, sie zu vertreten und ihnen bei der Bearbeitung ihrer Steuerangelegenheiten und bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten Hilfe zu leisten (§ 33 Satz 1 StBerG). Sie sind deshalb auch - ebenso wie Steuerberater und Steuerbevollmächtigte - Mitglieder der für sie örtlich zuständigen Steuerberaterkammer (§ 74 Abs. 1 StBerG).
- 11 cc) Steuerberatungsgesellschaften bedürfen der Anerkennung. Die Anerkennung setzt den Nachweis voraus, dass die Gesellschaft von Steuerberatern verantwortlich geführt wird (§ 32 Abs. 3 StBerG). Die zuständige Steuerberaterkammer kann genehmigen, dass besonders befähigte Personen nach näherer Maßgabe des Gesetzes neben Steuerberatern Vorstandsmitglieder oder - wie vom Kläger angestrebt - Geschäftsführer oder persönlich haftende Gesellschafter von Steuerberatungsgesellschaften werden (§ 50 Abs. 3 StBerG). In diesem Fall sind auch die Mitglieder des Vorstandes, Geschäftsführer oder persönlich haftende Gesellschafter einer Steuer-

beratungsgesellschaft, soweit sie nicht Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte sind, Mitglieder der für sie örtlich zuständigen Steuerberaterkammer (§ 74 Abs. 2 StBerG).

- 12 dd) Für Steuerberatungsgesellschaften sowie für Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer und persönlich haftende Gesellschafter einer Steuerberatungsgesellschaft, die - wie im Fall des Klägers - nicht Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte sind, gelten die allgemeinen Berufspflichten des § 57 StBerG sinngemäß (§ 72 Abs. 1 StBerG). Damit gilt auch § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG, wonach als Tätigkeit, die mit dem Beruf des Steuerberaters und des Steuerbevollmächtigten nicht vereinbar ist, insbesondere eine gewerbliche Tätigkeit gilt; die zuständige Steuerberaterkammer kann von diesem Verbot Ausnahmen zulassen, soweit durch die Tätigkeit eine Verletzung von Berufspflichten nicht zu erwarten ist.
- 13 b) Der Geschäftsführer einer Steuerberatungsgesellschaft unterliegt dem - verfassungsrechtlich unbedenklichen - gesetzlichen Verbot einer gewerblichen Tätigkeit (§ 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG) auch dann, wenn er selbst nicht steuerberatend tätig wird und die Steuerberatungsgesellschaft in Steuersachen nicht vertritt.
- 14 aa) In der Rechtsprechung ist geklärt, dass die Bestimmung des § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG, die ihre derzeit geltende Fassung durch das Achte Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes vom 8. April 2008 (BGBl I S. 666) erhalten hat und zuvor die Möglichkeit einer Ausnahme vom Verbot der gewerblichen Tätigkeit nicht enthielt, mit höherrangigem Recht vereinbar ist (vgl. zuletzt BFH vom 17.5.2011 Az. VII R 47/10 <juris> RdNr. 21 m.w.N.). Das Verbot der gewerblichen Tätigkeit ist Folge der gesetzlichen Regelung, dass Steuerberater und Steuerbevollmächtigte einen freien Beruf und kein Gewerbe ausüben (§ 32 Abs. 2 StBerG). Steuerberater und Steuerbevollmächtigte sind unabhängige Organe der Steuerrechtspflege. Ihr Berufsbild ist geprägt durch die unabhängige und unparteiliche Erfüllung der den steuerberatenden Berufen übertragenen Aufgabe. Der Bundesgerichtshof hat in seiner Entscheidung vom 4. März 1996 (BGHSt 42, 55 ff) hierzu ausgeführt: „Die gesetzlich geregelten Unvereinbarkeiten zwischen dem Beruf und anderen - insbesondere gewerblichen - Tätigkeiten, sind von Verfassungs wegen im Hinblick auf Art. 12 GG nicht beanstandet worden. Vielmehr hat das Bundesverfassungsgericht derartige Regelungen für besonders geeignet erachtet, den Beruf eindeutig zu prägen, das Berufsbild klar zu umgrenzen, die Aufsicht über die gewissenhafte Erfüllung der Berufspflichten zu er-

leichtern und so das Ansehen des Berufes zu fördern (BVerfGE 21, 173, 181). Diese Grundsätze gelten zur Vermeidung einer Kommerzialisierung für die steuerberatenden Berufe im Interesse einer wirksamen Steuerrechtspflege auch weiterhin“. Die Gefahr einer Interessenkollision liegt dabei „schon bei allgemeiner Betrachtung auf der Hand. Während die anwaltliche Tätigkeit in einer Vielzahl von Fällen auch ohne Kenntnisse von den wirtschaftlichen Verhältnissen der Mandanten denkbar und wirksam möglich ist, bringt es die steuerberatende Tätigkeit nahezu ausnahmslos mit sich, daß dem Berater die finanziellen und wirtschaftlichen Verhältnisse eines Mandanten umfassend im Rahmen einer oftmals jahrelangen dauerhaften Zusammenarbeit offenbart werden müssen, wenn eine sachgerechte Hilfe in steuerlichen Angelegenheiten gewährleistet werden soll. Vor diesem Hintergrund hat das Bundesverfassungsgericht bereits in seiner Entscheidung vom 15. Februar 1967 (BVerfGE 21, 173, 182) für die steuerberatenden Berufe eine Kombination mit einer gewerblichen Tätigkeit für noch weniger erträglich erachtet, als bei anderen freien Berufen. Schon die Möglichkeit, Kenntnisse und Informationen aus der steuerberatenden Tätigkeit im Rahmen des eigenen Gewerbes zum eigenen Nutzen und zum Nachteil des Mandanten umzusetzen, könnte die vom Gesetzgeber gewollte Unparteilichkeit und Unabhängigkeit des Beraters gegenüber seinem Auftraggeber sowie das Vertrauensverhältnis zwischen diesen beeinträchtigen“ (BGH vom 4.3.1996 a.a.O.).

- 15 Das grundsätzliche Verbot der gewerblichen Tätigkeit soll nach dem Willen des Gesetzgebers auch künftig erhalten bleiben. Die mit dem Achten Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes vom 8. April 2008 erfolgte Neufassung der Nr. 1 des § 57 Abs. 4 StBerG soll es den Steuerberaterkammern lediglich ermöglichen, eine Ausnahme von diesem Verbot dann zuzulassen, wenn durch die Tätigkeit eine Verletzung von Berufspflichten nicht zu erwarten ist (vgl. BT-Drs. 16/7077 S. 1 und 32).
- 16 bb) In der Rechtsprechung ist weiter geklärt, dass das gesetzlich geregelte Verbot gewerblicher Betätigung aufgrund der ausdrücklichen Bestimmung des § 72 Abs. 1 StBerG auch auf den Geschäftsführer einer Steuerberatungsgesellschaft anzuwenden ist, der selbst kein Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter ist (vgl. z.B. BGH vom 4.3.1996 a.a.O.). Denn der Auftraggeber einer Steuerberatungsgesellschaft hat gegenüber dieser ebenso wie gegenüber den Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten sowie den Vorstandsmitgliedern, Geschäftsführern oder persönlich haftenden Gesellschaftern von Steuerberatungsgesellschaften, die selbst keine Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte sind, denselben Anspruch auf Wahrung der gesetzlich

geltenden Berufspflichten dieser Angehörigen des in der Steuerrrechtspflege tätigen freien Berufs. Zu diesem Zweck sind die Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer und persönlich haftenden Gesellschafter von Steuerberatungsgesellschaften nicht nur kraft Gesetzes denselben Berufspflichten wie Steuerberater und Steuerbevollmächtigte unterworfen (§ 72 Abs. 1 StBerG), sondern selbst - ebenso wie Steuerberater und Steuerbevollmächtigte - kraft Gesetzes Mitglieder der zuständigen Steuerberaterkammer (§ 74 Abs. 2 StBerG). Auf die gesellschaftsinterne Geschäftsverteilung kommt es dabei nicht an. Denn wegen der hervorgehobenen Bedeutung der Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer und persönlich haftenden Gesellschafter einer Steuerberatungsgesellschaft besteht bei jedem dieser Berufsangehörigen die (abstrakte) Gefahr einer möglichen Interessenkollision. Der Bundesgerichtshof hat in seiner bereits genannten Entscheidung vom 4. März 1996 (a.a.O.) hierzu ergänzend ausgeführt: „Nach dem aufgezeigten Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelungen des Steuerberatungsgesetzes soll bereits der Gefahr einer möglichen Interessenkollision zwischen den verschiedenen Tätigkeitsfeldern des Berufsangehörigen begegnet werden. Ob es sodann zu einer nach außen erkennbaren gewerblichen Tätigkeit, die sich gar zum Nachteil von Mandanten auswirkt, tatsächlich kommt, ist ebenso unerheblich, wie die innere Bereitschaft des Berufsangehörigen, im Falle einer von ihm erkannten Kollision sich berufstreu zu verhalten und die gewerblichen Interessen zurückzustellen“. Der Geschäftsführer einer Steuerberatungsgesellschaft unterliegt dem gesetzlichen Verbot einer gewerblichen Tätigkeit (§ 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG) deshalb auch dann, wenn er - aufgrund gesellschaftsinterner Regelung - selbst nicht steuerberatend tätig wird und die Steuerberatungsgesellschaft in Steuersachen nicht vertritt.

- 17 c) Das Verwaltungsgericht hat die Bestimmung des § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG im vorliegenden Einzelfall zutreffend angewandt. Es hat insbesondere die Bedeutung einer „abstrakten“ oder „konkreten“ Gefährdung der Berufspflichten nicht verkannt und in diesem Zusammenhang auch hinreichend berücksichtigt, dass der Kläger nach dem Willen der Steuerberatungsgesellschaft als künftiger Geschäftsführer nicht steuerberatend tätig sein und die Steuerberatungsgesellschaft in Steuersachen nicht vertreten soll.
- 18 aa) In der Rechtsprechung ist geklärt, dass mit der grundsätzlichen Unvereinbarkeit einer gewerblichen Tätigkeit der abstrakten Gefahr einer Verletzung der dem Steuerberater obliegenden Berufspflichten begegnet werden soll und bei der Zulassung

einer Ausnahme nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG darauf abzustellen ist, ob im konkreten Fall die Verletzung von Berufspflichten ausnahmsweise ausgeschlossen werden kann. Ein Anspruch auf Zulassung einer Ausnahme besteht somit nur dann, wenn eine konkrete Gefährdung der Berufspflichten des Steuerberaters mit hinreichender Sicherheit ausgeschlossen werden kann. Hierfür trägt der Berufsangehörige die Darlegungs- und Feststellungslast (vgl. BFH vom 17.5.2011 a.a.O. RdNr. 18).

- 19 bb) Die angefochtene Entscheidung des Verwaltungsgerichts entspricht diesen Grundsätzen. Das Verwaltungsgericht hat die abstrakte Gefahr einer Verletzung der dem Kläger obliegenden Berufspflichten bejaht und festgestellt, dass im vorliegenden Einzelfall eine konkrete Gefährdung der Berufspflichten nicht mit hinreichender Sicherheit ausgeschlossen werden kann. Es hat in diesem Zusammenhang berücksichtigt, dass der Kläger nach dem Willen der Steuerberatungsgesellschaft als künftiger Geschäftsführer nicht steuerberatend tätig sein und die Steuerberatungsgesellschaft in Steuersachen auch nicht vertreten soll. Das Verwaltungsgericht hat gleichwohl eine Interessenkollision deshalb für nicht ausgeschlossen erachtet, weil der Kläger „in gewerblichen Firmen tätig ist, deren Klientel vorrangig auch Gegenstand der Beratungen der Steuerberatungsgesellschaft ist“. Es kann somit nicht ausgeschlossen werden, „dass wirtschaftliche Kenntnisse und Informationen aus dem Mandantenkreis der Steuerberatungsgesellschaft in unzulässiger Weise auch gewerblich genutzt werden könnten“. Diese zutreffenden Erwägungen sind vom Senat nicht zu beanstanden.
- 20 cc) Die Erwägungen des angefochtenen Urteils des Verwaltungsgerichts stehen im Übrigen auch in Übereinstimmung mit der zwischen den Parteien ergangenen (rechtskräftigen) Entscheidung des Finanzgerichts Nürnberg vom 7. Februar 2008 (Az. VII 57/2006).
- 21 Das Finanzgericht ist zuständig für berufsrechtliche Streitigkeiten über Angelegenheiten, die durch den Ersten Teil, den Zweiten und den Sechsten Abschnitt des Zweiten Teils und den Ersten Abschnitt des Dritten Teils des Steuerberatungsgesetzes geregelt werden (§ 33 Abs. 1 Nr. 3 FGO). Es hat anlässlich der vom Kläger angestrebten Tätigkeit als Geschäftsführer der Steuerberatungsgesellschaft - wenn auch vor Inkrafttreten des Achten Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes vom 8. April 2008 - mehrere zwischen den Parteien in diesem Zusammenhang strittige Fragen entschieden und dabei ausgeführt, dass für den Kläger als (künftigen) Ge-

schäftsführer der Steuerberatungsgesellschaft das gesetzliche Verbot gewerblicher Tätigkeit gelten und sich hieran nichts dadurch ändern würde, dass der Kläger im Rahmen seiner Tätigkeit für die Steuerberatungsgesellschaft von einer Vertretung in Steuersachen ausgeschlossen wird. Wegen der Einzelheiten wird auf die den Parteien bekannte Entscheidung des Finanzgerichts verwiesen.

- 22 d) Die sonstigen Einwände des Klägers gegen die Richtigkeit des erstinstanzlichen Urteils sind ebenfalls unbegründet. Die gewerblichen Tätigkeiten des Klägers sind auch „für sich betrachtet“ schon deshalb nicht „geringfügig“, weil der Kläger als Geschäftsführer oder Vorstand der gewerblichen Unternehmen maßgeblichen Einfluss auf deren Tätigkeit hat. Seine gewerbliche Tätigkeit ist auch - wie ausgeführt - weder aus verfassungsrechtlichen noch aus europarechtlichen Gründen mit der angestrebten Tätigkeit als (künftiger) Geschäftsführer der Steuerberatungsgesellschaft vereinbar. Ein grenzüberschreitender (europarechtlicher) Bezug ist der vorliegenden Rechtsache nicht zu entnehmen (ebenso Finanzgericht Nürnberg in seiner Entscheidung vom 7.2.2008).
- 23 2. Die Rechtssache weist nach alledem weder besondere tatsächliche oder rechtliche Schwierigkeiten auf noch hat sie grundsätzliche Bedeutung (§ 124 Abs. 2 Nrn. 2 und 3 VwGO). Die entscheidungserheblichen Fragen sind bereits höchstrichterlich geklärt und daher nicht (mehr) klärungsbedürftig. Das angefochtene Urteil beruht auch nicht auf einem Verfahrensmangel (§ 124 Abs. 2 Nr. 5 VwGO). Eine weitere gerichtliche Aufklärung des Sachverhalts war nicht veranlasst.
- 24 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 2 VwGO. Die Streitwertfestsetzung ergibt sich aus § 47 Abs. 3 und § 52 Abs. 1 GKG und entspricht der Streitwertentscheidung im erstinstanzlichen Verfahren.
- 25 4. Dieser Beschluss, mit dem die Entscheidung des Verwaltungsgerichts rechtskräftig wird (§ 124a Abs. 5 Satz 4 VwGO), ist unanfechtbar (§ 152 Abs. 1 VwGO).