



Deutsches wissenschaftliches
INSTITUT der Steuerberater e.V.



Ausnahmen vom Verbot gewerblicher Tätigkeit

Wissenschaftlicher Arbeitskreis Berufsrecht

Berlin, September 2018

Titel: Ausnahmen vom Verbot gewerblicher Tätigkeit

Herausgeber Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e.V.

Verlag: Verlag des wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater GmbH
Behrenstraße 42
10117 Berlin
Telefon: 030 288856-6
Fax: 030 288856-70
Internet: www.dws-verlag.de
E-Mail: info@dws-verlag.de

Gesamtherstellung: DCM Druck Center Meckenheim GmbH
www.druckcenter.de

1. Auflage 09/2018



Deutsches wissenschaftliches
INSTITUT der Steuerberater e.V.

Ausnahmen vom Verbot gewerblicher Tätigkeit

Prof. Dr. Thomas Mann
Prof. Dr. Jörn Axel Kämmerer
Prof. Dr. Matthias Kilian
Prof. Dr. Gerhard Ring
Dr. Holger Stein

Das deutsche wissenschaftliche Institut der Steuerberater (DWS-Institut) wird bei seiner Arbeit von dem wissenschaftlichen Arbeitskreis Berufsrecht unterstützt. Der Arbeitskreis erstellt wissenschaftliche Stellungnahmen zu berufsrelevanten Grundsatzfragen und untersucht die Entwicklung des Berufsrechts in der heutigen Rechts- und Wirtschaftsordnung.

In dem DStR Beihefter zum Berufsrecht hat sich der Arbeitskreis in Heft 15/2018 (S. 29-56) mit der seit dem 8. StBerGÄnderungsgesetz zugelassenen Ausnahmemöglichkeit vom Verbot gewerblicher Tätigkeit der Steuerberater, „soweit durch die Tätigkeit eine Verletzung von Berufspflichten nicht zu erwarten ist“ (§ 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 StBerG) befasst. In dem DStR Beihefter analysiert der Arbeitskreis die gesamte Judikatur, die bislang im Zusammenhang mit § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG ergangen ist und geht umfassend auf die Vereinbarkeit der gesetzlichen Maßgabe mit dem Grundsatz der Berufsfreiheit ein. Er macht das prozessuale Problem einer Parallelzuständigkeit von Verwaltungs- und Finanzgerichten im Kontext der Ausnahmen vom Verbot gewerblicher Tätigkeit deutlich, und vergleicht die Rechtslage bei den Steuerberatern mit den Regelungen, die für die Zulässigkeit zweitberuflicher gewerblicher Tätigkeiten bei Rechtsanwälten bestehen.

Wir danken dem Verlag C.H.Beck für die freundliche Genehmigung zum Abdruck dieses Beihefters.

Dr. Raoul Riedlinger
Vorstandsvorsitzender des DWS-Instituts

Claudia Nölle
Geschäftsführerin des DWS-Instituts

Gliederung

Vorwort	9
Gewerbefreiheit für Steuerberater? Fragen an das Grundgesetz	11
<i>Prof. Dr. Jörn Axel Kämmerer*</i>	
1. Einleitung	11
2. Berufsgrundrechtlicher Schutz gewerblicher Tätigkeit	12
3. Rechtfertigung von Beschränkungen: Von der Dignität des Berufsbilds zum Schutz des Wettbewerbs	13
4. § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG als repressives Verbot mit Zulassungsanspruch.	15
4.1 Verfassungsrechtlich radizierter Zulassungsanspruch	15
4.2 Erforderlichkeit eines repressiven Verbots?	16
4.2.1 Wandel zum präventiven Verbot im Anwendungsbereich des § 16 Abs. 1 BOSTB.	16
4.2.2 Raum für moderatere Regelungsansätze?	17
4.3 Interessenkollision durch Synergie? Über – scheinbare – Widersprüche des Berufsrechts	18
5. Widerruf und Berufsfreiheit.	20
5.1 Formelle oder materielle Betrachtung?	20
5.2 Zuwiderhandlung gegen Auflagen: Widerruf der Ausnahmegenehmigung oder der Bestellung zum Steuerberater?	21
5.3 Widerruf bei „Verpflichtungszusagen“?	22
6. Rechtspolitische Schlüsse	22
Ausnahmen vom Verbot der gewerblichen Tätigkeit beim Steuerberater	25
<i>Prof. Dr. Gerhard Ring*</i>	
1. Die Unvereinbarkeit einer gewerblichen Tätigkeit mit dem Beruf des Steuerberaters . . .	25
2. Die Dispensmöglichkeit durch die zuständige Steuerberaterkammer	26
3. Exkurs: Darlegungs- und Beweislast	28
4. Konkretisierung der Dispensvoraussetzungen in der BOSTB	29
5. Die Judikatur zum Verbot einer gewerblichen Tätigkeit einschließlich der Möglichkeit eines Dispenses	29
5.1 GmbH-Geschäftsführer	30
5.1.1 Dispenserteilung nach § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG	30
5.1.1.1 Ehrenamtlicher Geschäftsführer einer GmbH	30
5.1.1.2 Geschäftsführer einer Treuhandgesellschaft	31

Gliederung

5.1.2	Dispenserverweigerung nach § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG	31
5.1.2.1	Aufnahme einer Geschäftsführertätigkeit durch Syndikussteuerberater bei GmbH	31
5.1.2.2	Geschäftsführertätigkeit in einer Gesellschaft, deren Unternehmensgegenstand der Erwerb und die Bebauung von Grundbesitz bzw. der Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen ist	31
5.1.2.3	Organschaftliches Handeln eines GmbH-Geschäftsführers	32
5.2	Vorstandstätigkeit in unternehmensberatender Aktiengesellschaft	32
5.3	Tätigkeit als Vorstand in Genossenschaftsbank bzw. Betätigung in Genossenschaft	33
5.3.1	Vorstandsmitglied einer Genossenschaftsbank	33
5.3.2	Vorstandsmitglied einer Bank	34
5.3.3	Genossenschaft als gemeinnütziges Wohnungsunternehmen	34
5.3.4	Vorstandsmitglied einer Kreditgenossenschaft	34
5.4	Leitung eines Versicherungsvermittlungs- oder Finanzierungsunternehmens	34
5.5	Gewerbliches Inkasso von Honorarforderungen	35
5.6	Regelmäßige und entgeltliche Lehr- und Vortragstätigkeit oder Schulungsveranstaltungen	37
5.7	Darlehensgewährung an Mandanten	37
5.8	Tätigkeit als Landwirt	37
6.	Resümee	38

Zu viele Richter verderben das Recht

Zur Rechtswegproblematik im Falle gewerblicher Tätigkeit von Steuerberatern 39

*Prof. Dr. Thomas Mann**

1.	Ausnahmen vom Verbot gewerblicher Tätigkeit	39
2.	Der Zuständigkeitskonflikt	40
3.	Chronologie der höchstrichterlichen Entscheidungen	41
3.1	BFH v. 29.11.2011 – VII B 110/09	41
3.2	BVerwG v. 26.9.2012 – 8C6.12	42
3.3	BVerwG v. 26.9.2012 – 8 C 26.11	43
3.4	BFH v. 11.4.2013 – VII B 172/12	43
3.5	BVerfG v. 23.8.2013 – 1 BvR 2912/11	44
3.6	BFH v. 28.1.2014 – VII R 26/10	45
3.7	Zwischenergebnis	45

4.	Stellungnahme und Lösungsvorschläge.	45
4.1	Stellungnahme	46
4.2	Lösungsvorschläge.	47
Die Zulässigkeit zweiberuflicher gewerblicher Tätigkeiten:		
Ein Vergleich der Rechtslage bei Steuerberatern und Rechtsanwälten.		
<i>Prof. Dr. Matthias Kilian*</i>		
1.	Grundlagen.	49
2.	Rechtsanwalt und Zweiberuf	51
2.1	Historische Entwicklungslinien zur Regulierung des Zweiberufs von Rechtsanwälten	51
2.2	Gesetzliche Regelungen in der BRAO	53
2.3	Inhaltlich mit dem Anwaltsberuf inkompatible zweiberufliche Tätigkeiten	54
3.	Steuerberater und Zweiberuf: Perspektiven und Alternativen	56
3.1	Gesetzeslage: Gemeinsames und Unterschiedliches in StBerG und BRAO	56
3.2	Grundsatzentscheidung des BVerfG v. 23.8.2013	57
3.3	Verbleibende Unterschiede	58
3.4	Vom Zulassungshindernis zum Vertretungsverbot?	59
3.5	Cui bono – Tätigkeitsverbote als bessere Alternative?	60
4.	Zusammenfassende Thesen	61

Vorwort

Seit 2006 trifft sich unter dem Dach des DWS-Instituts regelmäßig ein Wissenschaftlicher Arbeitskreis Berufsrecht, der es sich zur Aufgabe gemacht hat, die nationale und internationale Entwicklung des Berufsrechts des Freien Berufs des Steuerberaters in der heutigen Rechts- und Wirtschaftsordnung zu untersuchen. Unter der Federführung dieses Arbeitskreises haben bereits mehrere Fachtagungen zu aktuellen Themen und Tendenzen des Berufsrechts stattgefunden (in 2017: „Der Steuerberater als Rechtsdienstleister“), deren Ergebnisse in einzelnen Bänden der DWS-Schriftenreihe dokumentiert worden sind. Daneben diskutieren die Mitglieder des Arbeitskreises in regelmäßigen Treffen intensiver über ausgewählte Fragestellungen des Berufsrechts der Steuerberater. Im Jahr 2017 stand das Verbot gewerblicher Tätigkeit der Steuerberater im Fokus des Arbeitskreises. Ziel war insbesondere eine Zwischenbilanz und Evaluierung der mit dem 8. StBerG-Änderungsgesetz zugelassenen Ausnahmemöglichkeit, „soweit durch die Tätigkeit eine Verletzung von Berufspflichten nicht zu erwarten ist“ (§ 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 StBerG). Die hierbei angesprochenen Fragestellungen und Zugänge der Mitglieder des Arbeitskreises zum Thema sind vielgestaltig: So befasst sich Kämmerer (ab S. 5*) mit der Frage, wie sich diese gesetzliche Maßgabe mit dem Grundsatz der Berufsfreiheit (Art. 12 GG) vereinbaren lässt, während Ring (ab S. 24*) die gesamte Judikatur, die bislang im Zusammenhang mit § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG ergangen ist, sachlich analysiert und in Fallgruppen typisiert. Mit dem prozessualen Problem einer misslichen Parallelzuständigkeit von Verwaltungs- und Finanzgerichten im Kontext der Ausnahmen vom Verbot gewerblicher Tätigkeit befasst sich der Beitrag von Mann (ab S. 43*). Zum Abschluss dieser Broschüre vergleicht Kilian (ab S. 55*) die Rechtslage bei den Steuerberatern mit den Regelungen, die für die Zulässigkeit zweitberuflicher gewerblicher Tätigkeiten bei Rechtsanwälten bestehen.

Prof. Dr. Thomas Mann,
Vorsitzender des Wissenschaftlichen Arbeitskreises Berufsrecht

Gewerbefreiheit für Steuerberater? Fragen an das Grundgesetz

Prof. Dr. Jörn Axel Kämmerer*

Von der Strenge des gesetzlichen Verbots für Steuerberater, ein Gewerbe zu betreiben, ist in der kammerrechtlichen Praxis nur noch wenig zu spüren: Vielfach wird dem Antrag auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung spätestens dann stattgegeben, wenn der Steuerberater zugesagt hat, sich nicht in Interessenkonflikte zu verstricken. Darin spiegelt sich der verfassungsrechtliche Befund, dass allein die Würde eines Berufsstands Eingriffe in die Freiheit zur Ausübung eines anderen Berufs nicht rechtfertigen kann. § 57 Abs. 1, Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG haben sich mittlerweile zu weitgehend präventiven Verboten entwickelt, welche vornehmlich die gewerblichen Konkurrenten vor Marktmissbrauch durch den Steuerberater schützen. Dieser Funktionswandel wirkt sich nicht nur nicht nur auf die komplexe, im StBerG nur unvollständig angelegte Mechanik von Erlaubnissen und Widerrufern aus, sondern gibt auch Anlass zu fragen, ob die Verbotsregelung in ihrer jetzigen Form verfassungsrechtlich noch tragfähig und rechtspolitisch noch sachgerecht ist.

1. Einleitung

Aus Sicht des StBerG verhalten sich freiberufliche und gewerbliche Tätigkeit zueinander wie Öl und Wasser: Steuerberatung ist kein Gewerbe, und wer sie geschäftsmäßig betreibt, soll daneben auch kein Gewerbe ausüben dürfen. Dies ist, auf wenige Worte verdichtet, die Grundaussage des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG. Danach zählt zu den Tätigkeiten, die iSd § 57 Abs. 2 StBerG mit der Tätigkeit als Steuerberater unvereinbar sind, insbesondere die gewerbliche – wenn auch nur im Grundsatz, da Raum für Ausnahmen verbleibt: „[D]ie zuständige Steuerberaterkammer kann von diesem Verbot Ausnahmen zulassen, soweit durch die Tätigkeit eine Verletzung von Berufspflichten nicht zu erwarten ist.“ Für den Fall, dass ein Steuerberater eine mit seinem Beruf nicht vereinbare gewerbliche Tätigkeit ausübt, verfügt § 46 Abs. 2 Nr. 1 StBerG, dass seine Bestellung zum Steuerberater zu widerrufen

ist. So hart die Rechtsfolge auch ist, vor dem Hintergrund, dass bis zum 8. StBerÄndG 2008 noch überhaupt kein Raum für Ausnahmen vom Gewerbeverbot bestand, erscheint sie in einem milderen Licht. Gesetzestechisch ist § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG als repressives Verbot mit Genehmigungsvorbehalt (Befreiungsvorbehalt)¹ zu verstehen. Während präventive Verbote der bloßen Kontrolle einer dem Grundsatz nach erwünschten Tätigkeit dienen (und deshalb sog. Kontrollerlaubnisse nach

* Prof. Dr. Jörn Axel Kämmerer, Lehrstuhl für Öffentliches recht, Völker- und Europarecht, Bucerius Law School, Hochschule für Rechtswissenschaft, Hamburg

1 Vgl. BVerfG v. 5.8.1966 – 1 BvF 1/61, BVerfGE 20, 150 (157), NJW 1966, 1651; *Maurer/Waldhoff*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 19. Aufl. 2017, § 9 Rn. 56. Zu Inhalt und Wirkung auch *Lagodny*, Strafrecht vor den Schranken der Grundrechte, 1996, 198 ff.; Stober, Handbuch des Wirtschaftsverwaltungs- und Umweltrechts, 1989, 630.

Gewerbefreiheit für Steuerberater? Fragen an das Grundgesetz

sich ziehen)², ist die Ausübung eines Gewerbes neben der steuerberatenden Tätigkeit grundsätzlich unerwünscht, weil – wie sich im Gegensatz dem zweiten Halbsatz entnehmen lässt – die Gefahr einer Verletzung von Berufspflichten besteht, weswegen sie nur im Ausnahmefall bewilligt wird. Der im Wortlaut von Gesetzen nicht immer deutlich zutage tretende Unterschied zwischen präventiven und repressiven Verboten spiegelt verfassungsrechtliche Wertungen wider: Im Ausgangspunkt gewährleistet Art. 12 Abs. 1 GG zwar die Freiheit zur Ausübung einer jeglichen auf Dauer angelegten Erwerbstätigkeit.³ Soweit das Gesetz Einschränkungen vorsieht, muss deren Intensität im angemessenen Verhältnis zu dem mit ihnen verfolgten Ziel – und damit dem Gewicht des geschützten Gemeinschaftsguts – stehen. Die Prämisse repressiver Verbote ist, dass die hohe Schutzbedürftigkeit eines Gutes bzw. das hohe Gefahrenpotenzial einer beruflichen Betätigung für das Gut es rechtfertigt, sie an sich zu verbieten, wohingegen auf der Basis präventiver Verbote ergangene Kontrollerlaubnisse im Allgemeinen nur sicherstellen sollen, dass die Voraussetzungen einer ordnungsgemäßen Berufsausübung im Einzelfall vorliegen (Kontrollerlaubnis).⁴ In diese Kategorie fällt auch die Zulassung zu Freien Berufen, die nicht der Abwehr einer Gefahr dient, sondern nur bestätigen soll, dass die für deren Ausübung erforderliche Qualifikation ordnungsgemäß erworben worden ist.⁵ Sind sowohl die Bestellung zum Steuerberater – trotz strenger Anforderungen – als auch die Gewerbeerlaubnis als Kontrollerlaubnisse anzusehen, ist die Vorschrift, welche die Voraussetzungen für die Parallelführung beider Tätigkeiten aufstellt – § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG – als repressives Verbot ausgestaltet; denn ihm liegt die Annahme zugrunde, dass der Betrieb eines Gewerbes parallel zur Steuerberatung mit Gefahren verbunden und somit grundsätzlich unerwünscht ist. Allerdings wird an späterer Stelle noch zu untersuchen sein, inwieweit sich der repressive Charakter der Bestimmung qua Absteckung generalisierender Ausnahmefelder (§ 16 Abs. 1 S. 2 BOSTB) teilweise verliert und sich das Verbot zu einem eher präventiv wirkenden wandelt.

2. Berufsgrundrechtlicher Schutz gewerblicher Tätigkeit

Dass die Ausübung eines Gewerbes den Schutz der Berufsfreiheit genießt, Art. 12 Abs. 1 GG also die Gewerbefreiheit sichert, ist geradezu ein Gemeinplatz. Einem Steuerberater, dem es wegen § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG nicht gestattet ist, außerdem ein Gewerbe auszuüben (sei es, dass es nicht begründet, oder sei es, dass es nicht fortgeführt werden darf), wird die Freiheit genommen, einen bestimmten – gewerblichen – Beruf zu wählen. Bei Lichte betrachtet geht der Erlaubnisvorbehalt des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 StBerG schon für sich genommen mit einer Beschränkung der Berufswahl einher, weil er die Aufnahme einer ansonsten nicht genehmigungsbedürftigen Tätigkeit von einer

2 Vgl. nur *Maurer/Waldhoff* (Fn. 1), Rn. 52.

3 Vgl. *Mann* in *Sachs*, GG, 7. Aufl. 2014, Art. 12 Rn. 79; *Kämmerer* in von Münch/Kunig, GG, 6. Aufl. 2012, Art. 12 Rn. 15; *Manssen* in von Mangoldt/Klein/Starck, GG I, 6. Aufl. 2010, Art. 12 Rn. 67.

4 Vgl. hierzu auch *Lagodny* (Fn. 1), 199 f.; *Ehlers* in *Ehlers/Pünder*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 15. Aufl. 2016, § 1 Rn. 50.

5 Soweit ersichtlich, wird die Einordnung der Zulassung zu Freien Berufen im Schrifttum (ganz im Gegensatz zur Gewerbebelizenz) praktisch nicht thematisiert – womöglich wegen der zu überspringenden Qualifikationshürden vgl. allenfalls LSG Bayern v. 26.3.2010 – L 8 AL 117/06 ZVW, BeckRS 2011, 68452, für Heilpraktiker, deren Zulassung allerdings keine spezifische Ausbildung, sondern nur Zuverlässigkeit erfordert).

verwaltungsrechtlichen Entscheidung abhängig macht. Zugleich kann die Ausübung des steuerberatenden Berufs jedenfalls dann betroffen sein, wenn die gewerbliche Tätigkeit in einem funktionalen oder räumlichen Zusammenhang mit der Steuerberatung steht.⁶ Art. 12 Abs. 1 GG schützt jegliche berufliche Betätigung unabhängig davon, ob es sich um einen Erst- oder Zweit-, Haupt- oder Nebenberuf handelt und ob der Haupt- bzw. Erstberuf oder der Nebenberuf freiberuflicher Natur ist⁷ – was aber nicht heißt, dass sie alle stets in gleichem Maße schutzbedürftig sind. Obschon § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG als Berufswahlbeschränkung zu qualifizieren ist, zeigt sich an einer Regelung wie dieser, dass die Zuordnung zu einer höheren oder weniger hohen Eingriffsstufe nicht immer zwingend mit höherer oder geringerer Eingriffsintensität oder mit dem präventiven oder repressiven Charakter eines Verbots korrelieren muss.⁸ Sowohl die §§ 35 ff. als auch § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG regeln den Zugang zu einem Beruf – hier dem steuerberatenden, dort einem gewerblichen. § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG spricht zwar ein grundsätzliches Berufsverbot aus, welches jedoch auf eine Zweit- oder Nebentätigkeit außerhalb der Steuerberatung beschränkt ist und damit den Erhalt der wirtschaftlichen Lebensgrundlage in der Regel nicht tangiert. Der Schutzbedarf solcher Zweittätigkeiten ist reduziert, weil sich die Entfaltung der Persönlichkeit im Beruf jedenfalls bei beruflichen Tätigkeiten mit besonderen qualifikationsbezogenen Zugangshürden wie der in Deutschland reglementierten Steuerberatung vor allem in der freiberuflichen Betätigung zeigt – aber auch, weil die parallele Ausübung unterschiedlicher Berufe nicht in allen Fällen konfliktfrei möglich ist. An Bestimmungen wie § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG zeigt sich, wie konsequent die Abkehr des BVerfG von der schematischen „Stufenlehre“ war: Gewicht und Ausmaß der Beschränkungen und die Gemeinwohlziele, die ihnen dienen, werden seither in eine stärker „maßgeschneidert“ Verhältnismäßigkeitsprüfung eingestellt.⁹ An der notwendigen Rechtfertigung durch ein Gemeinwohlziel ändert dies nichts.

3. Rechtfertigung von Beschränkungen: Von der Dignität des Berufsbilds zum Schutz des Wettbewerbs

Dieses Gemeinwohlziel scheint sich, was § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG betrifft, im Fluss zu befinden. Zum früheren, bis zum 8. StBerÄndG ausnahmslos geltenden Gewerbeverbot¹⁰ hielt das BVerfG zum einen noch fest, in der Beschränkung der Berufswahl spiegele sich das gesetzlich fixierte Leitbild; mit Inkompatibilitäten werde das Berufsbild klar umgrenzt und vor der „Durchdringung und Vermengung mit Merkmalen anderer Berufstätigkeiten bewahr[t]“¹¹. Ein Berufsbild, und sei es noch so

6 Wie im Fall BVerwG v. 7.12.2016 – 10 C 1.15, DStRE 2018, 59, Bespr. *Ueberfeldt* DStR 2017, 1782.

7 Die bisherige Judikatur des BVerfG zum grundrechtlichen Schutz des Nebenberufs bezieht sich praktisch ausschließlich auf die Ausübung Freier Berufe (Rechtsanwalt, Notar) im Nebenberuf (zuletzt BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 838/01 ua, BVerfGE 110, 304 [321], NJW-Spezial 2004, 142). Dennoch muss die Berufsfreiheit auch den Fall erfassen, dass ein Freiberufler im Nebenberuf ein Gewerbe ausübt; so (indirekt) etwa *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, GG, 14. Aufl. 2016, Art. 12 Rn. 7; *Mann* (Fn. 3), Art. 12 Rn. 48.

8 Vgl. *Kämmerer* (Fn. 3), Art. 12 Rn. 62.

9 Grundlegend BVerfG v. 26.2.1997 – 1 BvR 1864/94 ua, BVerfGE 95, 193 (214), BeckRS 9998, 41387; v. 19.7.2000 – 1 BvR 539/96, BVerfGE 102, 197 (213), NVwZ 2001, 790; seither stRspr.

10 § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG aF: „Als Tätigkeiten, die mit dem Beruf des Steuerberaters und des Steuerbevollmächtigten nicht vereinbar sind, gelten insbesondere eine gewerbliche Tätigkeit; [...]“

11 BVerfGv.15.2.1967–1BvR569/62,1BvR589/62,NJW1967,1317.

Gewerbefreiheit für Steuerberater? Fragen an das Grundgesetz

klar umrissen, kann berufsrechtliche Verbote aber nicht rechtfertigen. Das BVerfG hat mittlerweile von seiner Berufsbildfixiertheit Abstand genommen und sieht im gesetzlichen Berufsbild heute kein um seiner selbst willen zu schützendes Gut mehr; ganz im Gegenteil kann seine gesetzliche Fixierung selbst als Grundrechtseingriff aufzufassen sein.¹² Dies ist vor dem Hintergrund, dass das BVerfG dem atypischen Beruf den vollen Schutz des Art. 12 Abs. 1 GG zuteilwerden lässt, durchaus bedeutsam. Wer als Steuerberater nebenbei noch eine damit in keinem sachlichen Zusammenhang stehende gewerbliche Tätigkeit ausübt – etwa, um eine besonders weit entfernte Tätigkeit als Beispiel zu nehmen, Fischräucherei –, übt zwei unterschiedliche Berufe aus und kann für sie jeweils den Schutz des Art. 12 Abs. 1 GG in Anspruch nehmen. Wenn ein Steuerberater aber – wie in einem kürzlich dem BVerfG vorliegenden Fall¹³ – eine steuernaher Beratungstätigkeit für seinen eigenen Mandantenkreis anbietet, liegt die Frage nahe, ob aus der Synergie beider Tätigkeiten nicht ein atypischer Beruf¹⁴ erwachsen könnte, den der Gesetzgeber dann aber unter Berufung auf sein Mantra untersagt, dass freiberufliche und gewerbliche Tätigkeiten nicht vermengt werden dürften. Die höchstrichterliche Judikatur gab in früheren, noch stark berufsbildbezogenen Urteilen, obwohl sachbezogene Inkompatibilitätsgründe darin ebenfalls schon anklingen, Dignitätserwägungen noch einen gewissen Raum. Der Beruf der Steuerberatung sei „kein Gewerbe; er ist ein gehobener freier Beruf“, mit dem sich eine gleichzeitige Gewerbeausübung schlecht verträge.¹⁵ Der Gedanke, dass der „white collar“ des Freiberuflers nicht mit gewerblichem Schweröl beschmutzt werden dürfe, klingt auch heute noch in § 57 Abs. 2 StBerG an. Die Novellierung des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG signalisiert eine Abkehr von dem Gedanken, dass gewerbliche Tätigkeiten eines Steuerberaters unwürdig sind. Auch unter Berücksichtigung des rechtsstaatlichen Bestimmtheitsgedankens dürfte für auf die Verletzung des § 57 Abs. 2 StBerG gestützte Gewerbeausbittungsverbote nur in Extremfällen Raum sein – zum Beispiel, wenn ein Steuerberater ein Bordell unterhält (ein wiederum höchst unwahrscheinlicher Fall), schwerlich aber, um im Beispiel zu bleiben, bei einer nebenher betriebenen Fischräucherei. Den jüngeren Urteilen zu § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG lässt sich entnehmen, dass als geschützte Berufspflicht vor allem die Unabhängigkeit des Steuerberaters gesehen wird. Auch das BVerfG hatte im bereits erwähnten Urteil darauf schon abgehoben, freilich ohne zwischen Wettbewerbs- und Würdeschutz klar zu trennen. Gewinnorientierung der gewerblichen Tätigkeit, so das Gericht, gefährde die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Steuerberaters.¹⁶ Dies entspricht dem Monitum des BGH, dass „kommerzielles Denken“ von den Freien Berufen fernzuhalten sei, die damit einhergehende idealistische Überhöhung der Freiberufler gegenüber Gewerbetreibenden wirkt aber konstruiert: Auch die Inhaber Freier Be-

12 Vgl. BVerfG v. 18.6.1980 – 1 BvR 697/77, BVerfGE 54, 301 (314), NJW 1981, 33; v. 27.1.1982 – 1 BvR 807/80, BVerfGE 59, 302 (315 f.), NJW 1982, 1687; v. 10.5.1988 – 1 BvR 482/84, 1 BvR 1166/85, BVerfGE 78, 179 (193), NJW 1988, 2290; v. 3.7.2007 – 1 BvR 2186/06, BVerfGE 119, 59 (78), BeckRS 2007, 33074; näher etwa *Kämmerer* (Fn. 3), Art. 12 Rn. 16mwN.

13 Wie im Fall BVerfG v. 7.12.2016 – 10 C 1.15, DStRE 2018, 59, Bespr. *Ueberfeldt* DStR 2017, 1782.

14 Auch atypische Berufe sind nach ganz hM vom Schutzbereich der Berufsfreiheit umfasst, vgl. BVerfG v. 3.7.2007 – 1 BvR 2186/06, BVerfGE 119, 59 (78), BeckRS 2007, 33074; ferner v. 10.5.1988 – 1 BvR 482/84, 1 BvR 1166/85, BVerfGE 78, 179 (193), NJW 1988, 2290.

15 BVerfG v. 15.2.1967 – 1 BvR 569/62, 1 BvR 589/62, NJW 1967, 1317; so auch BGH v. 23.10.1980 – IVa ZR 28/80, NJW 1981, 399 (400); OLG Hamm v. 26.9.1996 – 15 W 151/96, NJW 1997, 666 (667). Für den Anwaltsberuf vgl. BVerfG v. 4.11.1992 – 1 BvR 79/85 ua, BVerfGE 87, 287 (320 ff.), NJW 1993, 317.

16 BVerfG v. 15.2.1967 – 1 BvR 569/62, 1 BvR 589/62, NJW 1967, 1317 (1318).

rufe stehen zueinander im Wettbewerb um Kunden und damit Marktanteile. Eher wird umgekehrt ein Schuh daraus: Je größer die Gewinne sind, die jemand mit seinem Gewerbe einstreicht, desto geringer dürfte der Druck werden, auch die Steuerberatung gewinnmaximierend zu betreiben. Den zweiten Argumentationsstrang des BVerfG haben bis in die Gegenwart viele Gerichtsentscheidungen aufgegriffen. Der aktuelle oder potenzielle gewerbetreibende Mandant soll davor bewahrt werden, dass der von ihm beauftragte Steuerberater seine Kenntnisse über ihn und seine Branche als gewerblicher Konkurrent zum eigenen Vorteil ausnutzt.¹⁷ Diese Gefahr besteht nicht nur, wenn ein Steuerberater Mandanten aus seiner eigenen gewerblichen Branche geschäftsmäßig in Steuerangelegenheiten beraten hat, sondern auch, wenn er dies in der Zukunft tun könnte. So ist denkbar, dass ein Steuerberater mit Beratungsschwerpunkt auf einer bestimmten Branche beschließt, sein ausgedehntes Wissen über Märkte und Akteure zu nutzen, um selbst an diesem gewerblichen Wettbewerb teilzunehmen. Dieser kann heute als das eigentliche Schutzgut des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG angesehen werden; wenn primär noch auf die Unabhängigkeit bei der Ausübung steuerberatender Berufe abgehoben wird, dann nur um deren dienender Funktion für den – gewerblichen – Mandanten willen.

4. § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG als repressives Verbot mit Zulassungsanspruch

4.1 Verfassungsrechtlich radizierter Zulassungsanspruch

Auch bei repressiven Verboten kann ein Anspruch auf Zulassung bzw. Genehmigung einer beruflichen Tätigkeit bestehen und verfassungsrechtlich sogar gefordert sein,¹⁸ wie sich an § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG zeigt. Nach dessen Wortlaut „kann“ die zuständige Steuerberaterkammer Ausnahmen zulassen, was zwar eher auf eine Ermessensentscheidung denn auf eine gebundene Entscheidung deutet. So wollten einzelne Steuerberaterkammern die Vorschrift auch nach dem 8. StBerÄndG anfangs noch verstanden wissen: Die Entscheidung über die Zulassung einer Ausnahme sei überhaupt nur zu treffen, wenn die Verletzung von Berufspflichten nicht zu erwarten sei, und könne nur in atypischen Sachverhalten positiv ausfallen.¹⁹ Mit Recht wird aber dies heute von der Rechtsprechung und hL anders gesehen: Typizität oder Atypik des Sachverhalts können vielleicht Beschränkungen der Vermarktung, aber nicht solche der Berufstätigkeit als solcher rechtfertigen. Dies gilt erst recht, wenn der Gesetzgeber die Ratio der Beschränkung bereits in den Gesetzestext aufgenommen hat: die Gefahr der Verletzung von Berufspflichten. Ist eine Verletzung aufgrund der Befunde nicht zu erwarten, fehlt es an einem das Gewerbeverbot rechtfertigenden Grund. Tradition oder Ansehen sind als Gemein-

17 Vgl. BVerfG v. 15.2.1967 – 1BvR569/62, 1BvR589/62, NJW1967, 1317 (1318); BVerwGv. 7.12.2016 – 10 C 1.15, DStRE 2018, 59 Rn. 21, Bespr. *Ueberfeldt* DStR 2017, 1782; BGH v. 23.10.1980 – IVa ZR 28/80, NJW 1981, 399 (400); LG Nürnberg-Fürth v. 9.8.2011 – StL 22/2010, DStRE 2012, 973 (974); FG Köln v. 26.2.2009 – 2 K 1863/08, BeckRS 2009, 26027622; VGH München v. 21.1.2015 – 7 BV 14.1923, BeckRS 2015, 42480; OLG Hamm v. 26.9.1996 – 15 W151/96, NJW 1997, 666 (667); kritisch hierzu *Schmitz*, Der Steuerberatungsmarkt in Deutschland, 2003, 94 f.

18 Vgl. auch BFH v. 17.5.2011 – VII R 47/10, DStRE 2011, 1042 Rn. 18, Bespr. *Jatzke* DStR 2011, 1729; Ehlers (Fn. 4), § 1 Rn. 52.

19 Vgl. *Mutschler* DStR 2011, 492 (494).

Gewerbefreiheit für Steuerberater? Fragen an das Grundgesetz

wohlgründe nicht ausreichend gewichtig, um das Verbot einer Berufstätigkeit zu legitimieren. Art. 12 Abs. 1 GG begründet somit einen Anspruch gegenüber der Kammer auf Zulassung einer Gewerbe­ tätigkeit, wenn die Verletzung von Berufspflichten nicht zu erwarten ist.

4.2 Erforderlichkeit eines repressiven Verbots?

Wenn, wie weiter oben dargelegt, § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG die Mandanten und damit letztlich die gewerblichen Märkte vor unfairer Konkurrenz schützt, muss die Frage beantwortet werden, ob diesen Belangen nicht auf weniger einschneidende Weise als durch ein repressives Verbot Rechnung ge­ tragen werden kann. Will man dies verneinen, muss weiter untersucht werden, welche Möglichkeiten § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG bietet, um – im Lichte des Art. 12 Abs. 1 GG – der Gefahrenbekämp­ fung Vorrang vor dem Tätigkeitsverbot zu gewähren.

4.2.1 Wandel zum präventiven Verbot im Anwendungsbereich des § 16 Abs. 1 BOSTB

Es entspricht der Struktur eines repressiven Verbots, dass die Grundannahme – Verletzung von Beru­ fspflichten – von demjenigen erschüttert werden muss, der sich auf die für ihn günstige Ausnahme („es sei denn“) beruft.²⁰ Insoweit schneiden sie in die Berufsfreiheit stärker ein als präventive Verbo­ te, bei denen es sich genau umgekehrt verhält: Die Behörde muss hier die Gefahr belegen. Welche Darlegungs- und Beweisanforderungen dem Antragsteller aufgebürdet werden dürfen, kann nur im Lichte des Art. 12 Abs. 1 GG beantwortet werden. In einer Kammerentscheidung aus dem Jahr 2013 beanstandete das BVerfG die generalisierende Handhabung des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG durch die Verwaltungsgerichtsbarkeit: Die Verengung des Anwendungsbereichs dergestalt, dass durch Über­ tragung von in anderen Fällen gewonnenen Erkenntnissen auf eine abstrakte Gefährdung geschlossen werde, führe zu einer unverhältnismäßigen, weil zur Verfolgung des Regelungszwecks nicht erforder­ lichen Beschränkung des Art. 12 Abs. 1 GG. Während dem Gesetz durchaus eine abstrakte Gefahr zugrunde gelegt werden dürfe, müsse sie in der Weise widerlegt werden können, dass im Einzelfall keine konkrete Gefahr bestehe.²¹ Gegen den damit verbundenen Übergang der Darlegungs- und Be­ weislast²² auf den antragstellenden Steuerberater äußerte das BVerfG keine verfassungsrechtlichen Bedenken, ohne dies indes weiter zu begründen²³ – möglicherweise weil es allgemeinen verwaltungs­ verfahrensrechtlichen bzw. -prozessualen Grundsätzen entspricht, dass, wer eine gesetzliche Vermu­ tung im Einzelfall entkräften will, vor den Behörden und Gerichten hierfür die Darlegungs- und Be­ weislast innehat. Ob die im Gesetz angelegte Beweislastverteilung im Lichte der Berufsfreiheit und den von einer Berufsausübung ausgehenden Gefahren noch angemessen ist, ist damit jedoch nicht

20 Vgl. auch BFH v. 17.5.2011 – VII R 47/10, DStRE 2011, 1042 Rn. 18, Bespr. *Jatzke* DStR 2011, 1729; *Ehlers* (Fn. 4), § 1 Rn. 51.

21 BVerfG (K) v. 23.8.2013 – 1 BvR 2912/11, NJW 2013, 3357 Rn. 29 f.; 36 f.; vgl. auch BVerfG (K) v. 13.1.2014 – 1 BvR 2884/13, DStRE 2014, 890, Bespr. *Mutschler* DStR 2014, 974.

22 Ausgenommen die Zugehörigkeit zu einer der in § 16 Abs. 1 S. 2 BOSTB genannten Kategorien: von *Eich­ born* DStR 2014, 164 (167).

23 So beruft sich BVerfG (K) v. 13.1.2014 – 1 BvR 2884/13, DStRE 2014, 890 Rn. 26, insbes. auf die Kammerentscheidung BVerfG (K) v. 23.8.2013 – 1 BvR 2912/11, NJW 2013, 3357, in der jedoch zur Darlegungs- und Beweislast nichts ausgeführt ist.

beantwortet. In der Judikatur des BVerwG deutet sich die Notwendigkeit eines Korrektivs an, welches das Gericht selbst anbringt: Es beschränkt die umrissene Lastenverteilung auf diejenigen Fälle, in denen die BOSTB (konkret: § 16 Abs. 1 S. 2) nicht bereits ex officio „Entwarnung“ gibt, weil die gewerbliche Betätigung auch von Kammerseite als grundsätzlich unbedenklich eingestuft wird.²⁴ Die Verbindung pauschalierender Ausnahmebereiche mit einer Beweislastverlagerung auf die Kammer verändert, ohne dass sich dies im Gesetzeswortlaut niederschlägt, den Normcharakter des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG: Im Anwendungsbereich des § 16 Abs. 1 S. 2 BOSTB wandelt sich die Vorschrift von einem repressiven zu einem präventiven Verbot.

4.2.2 Raum für moderatere Regelungsansätze?

Die getroffene Feststellung leitet zur Frage über, ob insbesondere die Beweislastverlagerung in anderen Fällen, die § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG zumindest in diesem Umfang weiterhin als repressives Verbot kennzeichnet, dem wirklichen Gefahrenpotenzial noch angemessen ist. So könnte – als milderes Mittel – de lege ferenda ein gesetzliches Verbot gegenüber dem Steuerberater vorgesehen werden, Mandanten zu beraten, die in der gleichen gewerblichen Branche tätig sind wie der Steuerberater mit seinem Zweitberuf, es sei denn, sie willigen nach Offenlegung der Interessenlage in die Steuerberatung dennoch ein. Dies würde jedoch erfordern, dass die jeweilige Branche hinreichend bestimmbar und abgrenzbar ist – was etwa beim Geschäftsführer einer Holding oder Vermögensverwaltungs-GmbH bereits Schwierigkeiten bereitet. Fehleinschätzungen würden zu Lasten des Steuerberaters gehen. In einigen Fällen kann die Branchenanknüpfung auch zu grobmaschig sein: Im Banksektor ist es durchaus unterschiedlich zu bewerten, ob jemand im Wertpapierhandel, bei der Kreditvergabe oder im Compliance-Bereich agiert. Ein weiteres Problem ist mit der zumindest nominellen Gewerblichkeit von Kapitalgesellschaften²⁵ verbunden: Die Tätigkeit für eine GmbH, deren Aktionsfeld jedenfalls materiell kein gewerbliches darstellt, lässt sich nicht über eine Branchenanknüpfung aus dem Verbotsbereich ausklammern, sondern nur über eine Einzelfallprüfung. Milder als ein repressives könnte ferner ein präventives Verbot wirken, bei welchem die Darlegungs- und Beweislast der Kammer aufgebürdet wird. Um ihrer Aufgabe gerecht zu werden, muss die Kammer jedoch nicht nur über alle erforderlichen Informationen verfügen, sondern auch wissen, welche Informationen sie – vom Steuerberater – einholen muss. Da allein dieser den Interessenkonflikt zu überblicken weiß, erscheint es sachgerecht, den Steuerberater zu verpflichten, der Kammer die Konfliktlinien zu offenbaren. Dabei ist zu berücksichtigen, dass § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG in seiner praktischen Anwendung durch die Kammern²⁶ auch für Sachverhalte außerhalb des § 16 Abs. 1 S. 2 BOSTB längst nicht den Charakter einer Alles-oder-nichts-Vorschrift annimmt – ein Pragmatismus, dem das Wort „soweit“ auch durchaus gewissen Raum zu bieten scheint. Im Konfliktfall wird dem Steuerberater nicht die Ausübung des Gewerbes schlechterdings verboten, sondern er hat Mittel und Möglichkeiten darzulegen, wie in seinem speziellen Fall die Interessenkollision ausgeräumt werden kann. Praktisch geschieht dies vielfach in der Weise, dass der Steuerberater gegenüber der Kammer, um die Genehmigung zu erhalten, etwas

24 BVerwG v. 7.12.2016 – 10 C 1.15, DStRE 2018, 59 Rn. 17, Bespr. *Ueberfeldt* DStR 2017, 1782.

25 Vgl. hierzu *Maxl* in Kuhls ua, StBerG, 3. Aufl. 2012, § 57 Rn. 354 ff.

26 Überblick bei *Ring* (in dieser Broschüre).

Gewerbefreiheit für Steuerberater? Fragen an das Grundgesetz

abgibt, das äußerlich einer Verpflichtungszusage²⁷ ähnelt – in einfach gelagerten Fällen des Inhalts, dass er keine Beratungsmandate im Bereich seiner gewerblichen Betätigung übernehmen werde. Solange und soweit das allgemeine Verwaltungsverfahrenrecht Verpflichtungszusagen nicht ausdrücklich vorsieht, kann ihnen jedenfalls als einseitigen empfangsbedürftigen Erklärungen keine rechtliche Wirkung zukommen. Sie tritt nur dann ein, wenn die Erklärung als Teil eines öffentlich-rechtlichen Vertrags²⁸ aufgefasst werden kann, der mangels einer dokumentierten Verpflichtung auf Kammerseite als sog. hinkender Austauschvertrag²⁹ qualifiziert werden müsste. An die Stelle von Darlegungs- und Beweislasten rücken in der kammerrechtlichen Praxis Verhandlungs- und Überzeugungsgeschehen des Steuerberaters, der gleichzeitig mit seinem Antrag auf Genehmigung der gewerblichen Tätigkeit die Bereitschaft signalisieren wird, durch (vertragliche) Zusagen Interessenkonflikten entgegenzuwirken. Die Interessenkonflikte, an welche hier angeknüpft wird, materialisieren sich grundsätzlich nicht bei der steuerberatenden, sondern bei der gewerblichen Tätigkeit – was eine Inversion der Verbotsrichtung zur Folge hat: Dem Steuerberater wird mitunter nicht, wie es der Wortlaut des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG eigentlich vorsieht, die gewerbliche Betätigung wegen negativer Auswirkungen auf die Tätigkeit als Steuerberater untersagt, sondern er darf nicht zugleich als Steuerberater und Gewerbetreibender agieren, weil die Steuerberatung Konflikte im Bereich seines gewerblichen Zweitberufs auslöst. Da der Antragsteller es allerdings in der Hand hat, durch Verzicht auf gewerbliche Betätigung oder ggf. organisatorische Vorkehrungen den Konflikt zu bereinigen, wird man hierin keinen übermäßig gravierenden Eingriff in die freiberufliche Tätigkeit sehen können.

4.3 Interessenkollision durch Synergie? Über – scheinbare – Widersprüche des Berufsrechts

Für das BVerwG kommt es für das Vorliegen von Interessenkonflikten darauf an, wie weit gewerbliche Tätigkeit und Steuerberatung auseinanderliegen: Wären sie „deutlich voneinander getrennt“, so könne eine Beeinträchtigung der Unabhängigkeit der Steuerberatung durch Interessenkonflikte von vornherein ausgeschlossen werden – aber nur dann. Dafür stellt das BVerwG nicht auf die innerbetriebliche Trennung von Verantwortlichkeiten, sondern auf die Kunden bzw. Mandantenkreise ab.³⁰ Fischräucherei (um nochmals an das oben genannte Beispiel anzuknüpfen) wäre einem Steuerberater demnach zu erlauben, eine berufsbezogene gewerbliche Beratung für diejenigen Personen, die auch Mandanten des Steuerberaters sind, hingegen in aller Regel nicht. Auf den ersten Blick erscheint dies widersinnig: Je weniger sich der Steuerberater bei seiner Gewerbeausübung von der Steuerberatung inhaltlich entfernt und je größer die (unter Umständen auch erhofften) Synergien³¹ sind, desto geringer ist die Aussicht auf Erlaubnis; je exotischer sich – aus Sicht der Steuerberatung – die gewerbliche

27 Dazu OVG Münster v. 15.5.2017 – 4 A 2197/13, BeckRS 2017, 110994 Rn. 41 (Verpflichtungserklärung). Zum Kartellrecht vgl. Art. 9 der (sowie EGr. 13 zur) Verordnung (EG) Nr. 1/2003 des Rates v. 16.12.2002 (Kartellverordnung) sowie § 32b KWG. Vgl. zum – umstrittenen – Rechtsinstrument des „Verwaltungsakts auf Unterwerfung“ im Zusammenhang mit Verpflichtungszusagen *Keffler* in *MüKoKartellrecht*, 2. Aufl. 2015, § 32b Rn. 2.

28 *Stelkens* in *Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG*, 9. Aufl. 2018, § 38 Rn. 27.

29 Vgl. mwN etwa *Spieth* in *BeckOK VwVfG*, Stand 1.10.2017, § 56 Rn. 29.

30 BVerwG v. 7.12.2016 – 10 C 1.15, DStRE 2018, 59 Rn. 22, Bespr. *Ueberfeldt* DStR 2017, 1782.

31 Vgl. hierzu *Rieg* BzC 2015, 317.

Tätigkeit darstellt, desto eher wird sie ihm gestattet sein. Auch vor dem Hintergrund des Befundes, dass die Erweiterung der Steuerberatung um weitere, nach heutigem Verständnis gewerbliche Leistungen neue, ggf. atypische, Berufe hervorbringen kann, kann man Vorbehalte gegen die Position des BVerwG äußern. Umgekehrt scheint auch dessen Befund, bei deutlicher Trennung der Kundenkreise seien Konflikte von vornherein auszuschließen, angreifbar, wie unser Beispiel des fischräuchernden Steuerberaters zeigt: Zwischen den Kundenkreisen wird hier in der Regel keine Überschneidung bestehen, doch liegt ein Konflikt auf der Hand, wenn der Steuerberater andere Fischräucherer steuerrechtlich betreut, dies in der Vergangenheit getan hat oder zukünftig tun könnte. Bei dieser (notwendigen) Anknüpfung an ein mögliches in der Zukunft liegendes Verhalten kann ein Interessenkonflikt letztlich in überhaupt keinem Fall mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen werden. Ein Anschauungswandel zeichnet sich jedenfalls ab: Nicht mehr die Dignität des Berufsstands der Steuerberater steht im Vordergrund, sondern die Besorgnis, dass deren freiberufliches Handeln von gewerblichen Interessen überwölbt werde. Sie ist nicht so sehr mit der Gewerblichkeit des Interesses (Gewinnorientierung) verbunden als mit möglicherweise ausgelösten Interessenkonflikten, die als desto gravierender angesehen werden, je näher die gewerbliche Tätigkeit der Steuerberatung fachlich-inhaltlich steht. Sachlich inhaltliche Verwandtschaft, welche gemäß § 56 Abs. 5 StBerG Türöffner für eine Zusammenarbeit mit Angehörigen anderer Freier Berufe ist, wird als schädlich betrachtet, wenn sie mit einem Gewerbetreibenden erfolgt oder wenn der Freiberufler auch ein Gewerbe betreiben will. Nicht dass einem gewerblich tätigen Steuerberater die Sachkunde für Hilfeleistung in Steuersachen abhandenkommen könnte, begründet für die Gerichtsbarkeit die abzuwehrende Gefahr, sondern die Generierung von Sachwissen im Übermaß. Dabei stellt sich die Frage, ob die gesetzliche Gefahrenvermutung leichter entkräftet werden kann, wenn der Gewerbeinhaber in einer Steuerberatungsgesellschaft (als Steuerberater oder in anderer Funktion) aktiv ist, als wenn es sich um einen niedergelassenen einzelnen Steuerberater handelt. Das kürzlich erlassene Urteil des BVerwG deutet nicht in diese Richtung:³² Der Geschäftsführer einer Steuerberatungsgesellschaft könne sich beim Vertragsschluss vom Gewinninteresse der von ihm geleiteten gewerblichen Unternehmen und nicht vom Mandanteninteresse leiten lassen und – ein etwas weit hergeholtes Argument – auch den zu erwartenden Einsatz im Zusammenhang mit Reklamationen vermissen lassen. Vor allem aber hebt das BVerwG auf die gesetzliche Allzuständigkeit des Geschäftsführers gemäß § 43 GmbHG ab, kraft derer sich seine Einflussmöglichkeiten und u. U. auch Einflusspflichten auch auf Bereiche erstrecken, für die er nach der innergesellschaftlichen Aufgabenverteilung eigentlich nicht tätig sein soll. Für das BVerwG muss dies bedeuten, dass auch „Chinese Walls“, also Informationsbarrieren innerhalb eines Unternehmens, die Geschäftsbereiche segmentieren und der Wahrung von Vertraulichkeit dienen³³, den Konflikt nicht zu beseitigen vermögen.³⁴ Allerdings wird man hier differenzieren müssen: Das BVerwG hatte über einen Fall zu entscheiden, in dem der berufsrechtliche Konflikt auf Geschäftsleistungsebene angesiedelt war. Ist der zugleich ein Gewerbe betreibende Steuerberater nur Angestellter

32 BVerwG v. 7.12.2016 – 10 C 1.15, DStRE 2018, 59 Rn. 25 f., Bespr. *Ueberfeldt* DStR2017, 1782. Vgl. auch VGH München v. 21.1.2015 – 7 BV 14.1923, DÖV 2015, 387, BeckRS 2015, 42480; *Ueberfeldt* DStR 2015, 1270 (Steuerberater als Makler).

33 Näher dazu *Faust* in Schimansky/Bunte/Lwowski, Bankrechts-Handbuch, 5. Aufl. 2017, § 109 Rn. 141 ff.

34 BVerwG v. 7.12.2016 – 10 C 1.15, DStRE 2018, 59 Rn. 28, Bespr. *Ueberfeldt* DStR 2017, 1782.

Gewerbefreiheit für Steuerberater? Fragen an das Grundgesetz

der Steuerberatungsgesellschaft, kann die Verletzung beruflicher Pflichten durch geeignete Strukturvorgaben u. U. ausgeschlossen werden. Dass eine Steuerberatungsgesellschaft bereit ist, den erforderlichen Aufwand zu schultern, wird man angesichts der eher seltenen Fälle allerdings kaum annehmen.

5. Widerruf und Berufsfreiheit

Wer als Steuerberater eine damit unvereinbare gewerbliche Tätigkeit ausübt, muss rechtliche Konsequenzen gewärtigen. In § 46 Abs. 2 Nr. 1 StBerG wird der Widerruf der Bestellung zum Steuerberater angeordnet, wenn der Steuerberater „eine gewerbliche Tätigkeit oder eine Tätigkeit als Arbeitnehmer ausübt, die mit seinem Beruf nicht vereinbar ist (§ 57 Abs. 4)“. Entgegen dem ersten Eindruck sind die Tatbestandsvoraussetzungen der Regelung alles andere als fest umrissen: Die Verweisung auf § 57 Abs. 4 StBerG lässt offen, ob auf die formellen oder materiellen Umstände abzustellen ist, Unvereinbarkeit also bereits dann angenommen werden muss, wenn eine Gewerbe genehmigung nicht vorliegt (aber möglicherweise hätte erteilt werden können), oder ob es auch bei fehlender Genehmigung allein auf die Genehmigungsfähigkeit ankommt. Ebenso wenig wird die Frage beantwortet, wie zu entscheiden ist, wenn – wie es verbreiteter Praxis entspricht – die Genehmigung mit Auflagen versehen worden ist, welche einen Interessenkonflikt ausschließen sollen, aber nicht eingehalten werden: Ist dann nur die Ausnahmegenehmigung zu widerrufen oder, weil sich der Steuerberater in materiellem Widerspruch zu den Vorgaben des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG befindet, auch die Bestellung zum Steuerberater? Auch die Beantwortung dieser Fragen muss sich an Art. 12 Abs. 1 GG und insbesondere am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ausrichten.

5.1 Formelle oder materielle Betrachtung?

Der Widerruf einer Bestellung zum Steuerberater ist ein gravierender Eingriff in die Freiheit der Berufswahl, umso mehr, als der Kammer kein Ermessen eingeräumt wird. Abgemildert wird er nur dadurch, dass § 48 Abs. 1 Nr. 3 StBerG die Möglichkeit der Wiederbestellung eröffnet, wenn die Widerrufgründe nicht mehr bestehen – das heißt, wenn das Gewerbe eingestellt worden ist. Ungeachtet des Wortlauts von § 48 StBerG („können wiederbestellt werden“) wirkt sich hier Art. 12 Abs. 1 GG wiederum in der Weise aus, dass bei Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen ein Rechtsanspruch auf Wiederbestellung besteht; der Steuerberaterkammer steht also auch hier kein Ermessen zu.³⁵ Der Sache nach wird die Berechtigung zur Ausübung des steuerberatenden Berufs im Ergebnis also nur suspendiert, weshalb die Rechtswirkungen des § 46 Abs. 2 Nr. 1 StBerG aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht schlechterdings als unverhältnismäßig scharf erscheinen. Dies könnte sich jedoch in zwei Konstellationen anders darstellen: wenn der Steuerberater eine Genehmigung hätte erhalten können, sie nur nicht eingeholt hat, und wenn einer Auflage, die mit der Genehmigung verbunden war, zuwidergehandelt worden ist. Falls § 48 Abs. 1 Nr. 3 StBerG auf solche Fälle überhaupt anwendbar ist, könnte die mit dem – auch nur temporären – Verlust der Berufszulassung verbundene besondere Härte zumindest seine teleologische Reduktion gebieten, soll sie nicht das Verdikt der Verfassungswidrigkeit nach sich ziehen. Ob ein lediglich formeller Verstoß ausreicht, um den Widerruf der Bestellung

35 So in der Tendenz *Willerscheid* in Kuhls ua, StBerG, 3. Aufl. 2012, § 48 Rn. 4, 11 mwN.

auszulösen, lässt der Wortlaut des § 46 Abs. 2 Nr. 1 StBerG offen. Dafür spricht, dass explizit auf § 57 Abs. 4 StBerG verwiesen wird, dessen Nr. 1 das Verbot zur Regel und die Genehmigung zur Ausnahme erklärt: Liegt sie nicht vor, bleibt es beim Grundsatz, womit der Steuerberater eine mit seinem Beruf unvereinbare gewerbliche Tätigkeit ausübt. Aus verfassungsrechtlicher Sicht erscheint dies bedenklich, denn wenn es in der Sache liegende Gründe gegen die parallele Ausübung der steuerberatenden und der gewerblichen Tätigkeit nicht gibt, muss sich die für beide Tätigkeiten gleichermaßen geltende Berufsfreiheit im Ergebnis durchsetzen. Ausgerechnet die von *Mann*³⁶ mit durchaus gewichtigen Gründen abgelehnte Position des BFH, wonach die Nichterfüllung der Kriterien des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG nur eine Vorfrage für die Zulässigkeit des Widerrufs der Bestellung als Steuerberater ist (und die Frage damit in toto der Finanzgerichtsbarkeit unterliegt)³⁷, könnte sich vor diesem Hintergrund als die berufsfreiheitsfreundlichere erweisen. Denn wenn für den Widerruf die materielle Entscheidung der Kammer kein Maßstab ist, beschränkt sich die zu beantwortende Vorfrage auf die materiellen Voraussetzungen der Norm: Die Genehmigungsfähigkeit wird dann entscheidend, nicht die materielle Genehmigung. Auf der Basis der vom BVerwG vertretenen Position zum Verhältnis der § 57 Abs. 4 und § 46 Abs. 4 StBerG ließe sich dieses Ergebnis allerdings schwerlich vertreten. Eine rein materielle Betrachtung könnte zudem Fehlanreize aussenden: Wer einen Antrag nach § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG gar nicht erst stellt, steht damit am Ende nicht schlechter, da weitere Sanktionen wie etwa Bußgelder nicht zu gewärtigen sind. Auch wenn man die Position des BFH ablehnt (und es wird zu zeigen sein, dass sie in einer anderen Konstellation, der Ausnahmegenehmigung unter Auflagen, zum Nachteil des Steuerberaters ausschlägt) und einer formellen Betrachtungsweise zuneigt, besteht noch immer Raum für eine teleologische Reduktion des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG. Danach darf der Widerruf der Bestellung erst ausgesprochen werden, wenn die Kammer dem Steuerberater Gelegenheit gegeben hat, den Antrag nachzuholen, dieser ihn aber nicht in angemessener Frist gestellt hat oder trotz Versagung der Genehmigung seine Gewerbetätigkeit fortsetzt. Dies scheint auch der kammerrechtlichen Praxis an vielen Orten zu entsprechen. Fehlanreizen zu begegnen, die daraus resultieren, dass die Unterlassung des Antrags nicht sanktioniert werden kann, wird Aufgabe des Gesetzgebers sein.

5.2 Zuwiderhandlung gegen Auflagen: Widerruf der Ausnahmegenehmigung oder der Bestellung zum Steuerberater?

Wie ist die Rechtslage, wenn eine Genehmigung erteilt worden ist, aber mit Auflagen, welche die Vereinbarkeit von steuerberatender und gewerblicher Tätigkeit und damit die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 StBerG sicherstellen sollen (§ 36 Abs. 1 Var. 2, Abs. 2 Nr. 4 VwVfG), und der Steuerberater diesen zuwiderhandelt? Berät er z. B. Mandanten derjenigen Branche, in der er selbst gewerblich aktiv ist, fragt sich, ob dies nur den Widerruf der Ausnahmegenehmigung oder auch den Widerruf der Bestellung zum Steuerberater zur Folge hat. Aus Sicht des BFH kommt es für den Widerrufstatbestand auf die materielle Lage und nicht auf das

36 *Mann* DStR-Beih. 2018, 45 (48) (in diesem Heft).

37 BFH v. 29.11.2011 – VII B 110/09, BeckRS 2012, 94519 Rn. 13.

Gewerbefreiheit für Steuerberater? Fragen an das Grundgesetz

Vorliegen einer Ausnahmegenehmigung an.³⁸ Wenn die Auflage die materiellen Voraussetzungen der Genehmigungserteilung sichert, signalisiert ein Verstoß gegen die Auflage unweigerlich, dass just diese materiellen Voraussetzungen nicht mehr vorliegen. Die materielle Betrachtung kehrt sich hier also gegen den Steuerberater, der seine Bestellung verliert – obwohl die Ausnahmegenehmigung bis dahin fortbesteht. Bei formeller Betrachtung (wie das BVerwG sie vornimmt) kann ein Widerruf der Bestellung nicht erklärt werden, da eine Ausnahmegenehmigung noch besteht. Nur diese kann nach § 49 Abs. 2 Nr. 2 VwVfG, der ergänzend Anwendung finden muss, widerrufen werden – und muss es in der Regel auch, um dem Schutzzweck des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG angemessen Rechnung zu tragen. Nur wenn der Steuerberater nach Bestandskraft der Rücknahme der Ausnahmegenehmigung seine gewerbliche Tätigkeit fortsetzt, ist auch die Bestellung zum Steuerberater zu widerrufen. Dieses Ergebnis erscheint in Ansehung des Gewichts des Verstoßes auf der einen und der rechtlichen Konsequenzen auf der anderen Seite sachgerecht.

5.3 Widerruf bei „Verpflichtungszusagen“?

In der Praxis allerdings agiert die Kammer, wie dargelegt, nicht mit Auflagen, sondern nimmt Zusagen der Steuerberater entgegen, ihr Gewerbe nur in bestimmter, Interessenkonflikte ausschließender Weise zu betreiben. Kann auch die Nichterfüllung einer als vertraglich qualifizierten Zusage die Kammer zum Widerruf der Gewerbe-Ausnahmegenehmigung berechtigen? Darauf deutet die in Teilen des Schrifttums vertretene Ansicht, dass § 49 Abs. 2 Nr. 2 VwVfG analog auch auf die Nichterfüllung anderer mit einem Verwaltungsakt verbundener wesentlicher Pflichten als solcher, die in einer Auflage iSv § 36 Abs. 2 Nr. 4 VwVfG verkörpert seien, Anwendung finden könne.³⁹ Für diese Ansicht spricht, dass eine Auflage als selbständige Nebenbestimmung selbst den Charakter eines Verwaltungsakts annimmt; kann ein solcher gemäß § 59 S. 2 VwVfG durch einen öffentlichrechtlichen Vertrag ersetzt werden, muss auch eine Erstreckung der Rechtsfolgen des § 49 Abs. 2 Nr. 2 VwVfG auf das vertragliche Pendant der Auflage möglich sein.

6. Rechtspolitische Schlüsse

An der Strenge des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG erweist sich so manches nur als Fassade. Mit dem Instrumentarium des Verwaltungsverfahrensrechts lässt sich geschmeidig aufeinander abstimmen, was ausweislich des Gesetzeswortlauts eine Frage des Entweder/Oder zu sein scheint. Die Besorgnis einer zu weiten Öffnung in Richtung Gewerbe, von dem der Gesetzgeber die Steuerberater doch fernhalten wollte, ist verständlich; wenn § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG aber keine Statusschutzbestimmung mehr ist, mit der „white collars“ weiß gehalten werden, sondern dem Schutz von Mandanten – vor unfairem gewerblichem Wettbewerb – dient, ist kein Raum mehr für eine strenge Auslegung, so weit und solange dem umrissenen Konflikt durch flexible Anwendung effektiv begegnet werden kann. Wenn § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG im Einklang mit Art. 12 Abs. 1 GG steht, dann auch deshalb, weil Spielräume für eine solche – verfassungskonforme – Auslegung und Handhabung bereitstehen.

38 BFH v. 29.11.2011 – VII B 110/09, BeckRS 2012, 94519 Rn. 12.

39 Ramsauer in Kopp/Ramsauer, VwVfG, 18. Aufl. 2017, § 49 Rn. 38 mwN.

Für eine Rückkehr zum absoluten Verbot der Gewerbeausübung ist, wo Berufsbild- und Statusschutz keine validen Schutzziele mehr bilden, jedenfalls kein Raum mehr.⁴⁰ Änderungsbedarf besteht nach alledem nicht so sehr beim zulässigen Umfang gewerblicher Tätigkeit als beim Verwaltungsverfahren. Dass § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG einerseits eine Entscheidung mit Nebenbestimmungen nicht explizit vorsieht und § 46 Abs. 2 Nr. 1 StBerG die Nichtbeachtung einer Nebenbestimmung nicht explizit als Grund für den Widerruf der Bestellung aufführt, ist ein Quell von Unklarheiten. Da die Ausübung eines Gewerbes in den allermeisten Fällen für mit dem Steuerberaterberuf kompatibel erachtet wird, könnte der Gesetzgeber erwägen, die Genehmigungspflicht des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG durch eine Anzeigepflicht zu ersetzen. Entscheidet er sich – um seiner Signalwirkung willen oder um die Kontrolle durch die Kammern sicherzustellen – für die Beibehaltung des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG in seiner jetzigen Form, ist wenigstens eine Klarstellung bei den Rechtsfolgen geboten. So sollte sich der Gesetzgeber unmissverständlich entweder für eine formelle oder eine materielle Anknüpfung beim Widerruf entscheiden und im zweiten Fall die pflichtwidrige Unterlassung eines Antrags sanktionsbewehrt stellen und damit die schon oben diagnostizierte Schutzlücke schließen. Der Gesetzgeber könnte aber auch in Erwägung ziehen, sich von dem in § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG ausgesprochenen Verbot ganz zu verabschieden und es nach dem Muster des § 14 Abs. 2 Nr. 8 BRAO⁴¹ durch eine allgemein formulierte, nicht mehr an die Gewerbeausübung geknüpfte Bestimmung über den Widerruf der Berufszulassung zu ersetzen. Gegen diese Option spricht, dass die Ausübung eines Gewerbes bei Rechtsanwälten mit der Erfüllung der Berufspflichten in aller Regel weniger unmittelbar und umfassend konfligiert als bei Steuerberatern.⁴² Denn während die Tatsachenermittlung für die Wahrnehmung eines anwaltlichen Mandats grundsätzlich auf die Erfordernisse des konkreten Rechtsstreits beschränkt ist, kann (und muss ggf.) sich der Steuerberater einen Überblick über die gesamten Einkommens- und Vermögensverhältnisse seines Mandanten und damit über seine unternehmerische Strategie, seine Kundenbeziehungen, über Umsatz und Gewinn, Beteiligungsverhältnisse und vieles andere verschaffen. Insoweit lässt sich die Lage des Steuerberaters dem Wirtschaftsprüfer vergleichen, dem die gewerbliche Betätigung gleichermaßen im Grundsatz untersagt ist (§ 43a Abs. 3 WPO). Vor diesem Hintergrund wird man schließlich auch fragen müssen, ob der Fokus des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG auf gewerbliche Tätigkeiten als „insbesondere“ unvereinbar mit den Berufspflichten des Steuerberaters nicht überholt ist. Dafür scheint zu streiten, dass – wie gezeigt – die Judikatur und wohl auch die kammerrechtliche Praxis von früheren Dignitätserwägungen abgerückt sind, die Ausübung eines Gewerbes im Zweitberuf eines Steuerberaters also grundsätzlich nicht weniger würdig ist als andere Zweitbeschäftigungen. Andererseits ist keine andere Form der Berufsausübung so unmittelbar wettbewerbsfokussiert wie der Gewerbebetrieb, was für die Tätigkeit als Kaufmann und die Geschäftsführung eines gewerblichen Unternehmens gleichermaßen gilt. Nicht nur dies unterscheidet den Gewerbetreibenden vom Handwerker oder Künstler, sondern auch das nahezu gänzliche Fehlen

40 Bedenklich daher etwa bei von *Eichborn* DStR 2015, 164 (167), erhobene Forderungen nach strikter Beschränkung.

41 Zur Entstehungsgeschichte der Norm *Henssler* in *Henssler/Prütting*, BRAO, 4. Aufl. 2014, § 14 Rn. 39 f.; zur Ratio BGH v. 21.3.2011 – AnwZ (B) 36/10, NJW-RR 2011, 856 Rn. 4. – Näheres zur Rechtslage bei Rechtsanwälten *Kilian* (in dieser Broschüre).

42 Vgl. auch *Maxl* (Fn. 24), § 57 Rn. 333, 335.

Gewerbefreiheit für Steuerberater? Fragen an das Grundgesetz

von rechtlichen oder tatsächlichen Berufszugangshürden. Ein Steuerberater, der das Geschäftsmodell eines von ihm beratenen Künstlers kennt, wird dadurch noch nicht in die Lage versetzt, ihm künstlerisch Konkurrenz machen zu können. Ähnlich verhält es sich bei Handwerkern: Dass ein Steuerberater zufällig einen Meisterbrief in der Schublade liegen hat, dürfte zu den absoluten Raritäten gehören. Als Angestelltem in nicht leitender Funktion wiederum fehlt es dem Steuerberater in aller Regel an Möglichkeiten, Einfluss auf den – von § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG im Ergebnis geschützten – Wettbewerb zwischen Mandanten zu nehmen. Insofern wohnt dem Gewerbe von allen denkbaren Bereichen zweitberuflicher Betätigung eines Steuerberaters in der Tat das größte Gefahrenpotenzial inne. Damit erscheint die gegenständliche Beschränkung des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG auch weiterhin sinnvoll.

Ausnahmen vom Verbot der gewerblichen Tätigkeit beim Steuerberater

Prof. Dr. Gerhard Ring*

Als Tätigkeit, die mit dem Beruf des Steuerberaters u. a. nicht vereinbar ist, gilt nach § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 1 StBerG eine „gewerbliche Tätigkeit“. Die zuständige Steuerberaterkammer kann gemäß § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 StBerG von diesem Verbot jedoch Ausnahmen zulassen, soweit durch die Tätigkeit eine Verletzung von Berufspflichten nicht zu erwarten ist. Die Auswertung der zu § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG ergangenen Judikatur belegt, dass es bislang noch nicht gelungen ist, der Regelung eine eindeutige und konsistente Kontur zu verpassen – insbesondere wenn im Einzelfall ein Dispens vom grundsätzlichen Verbot gewerblicher Tätigkeit zu gewähren ist.

1. Die Unvereinbarkeit einer gewerblichen Tätigkeit mit dem Beruf des Steuerberaters

Der Steuerberater übt nach § 32 Abs. 2 S. 1 StBerG einen „freien Beruf“ aus – und nach der Klarstellung in § 32 Abs. 2 S. 2 StBerG ist seine Tätigkeit kein Gewerbe. Unter „Gewerbe“ versteht man ein selbständiges, gleichmäßig fortgesetztes und maßgebend von erwerbswirtschaftlichem Streben nach Gewinn bestimmtes Handeln.¹

Allerdings stellt bspw. das Betreiben einer gemeinsamen Internet-(werbe-)plattform (einer Steuerberatungsgesellschaft mbH und eines Gewerbetreibenden, einer Tochtergesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG, die vor allem Arbeitsbücher zum Steuerrecht sowie Steuersoftware vertreibt) nicht schon deshalb eine gewerbliche Tätigkeit dar, weil der gemeinsame Auftritt auch dazu dienen kann und soll, die Vermarktung der Leistungen der Steuerberatungsgesellschaft zu fördern, da die Erwartung mittelbarer Gewinne kein Kriterium für das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit sein kann.² Dagegen ist die berufliche Tätigkeit eines Steuerberaters mit einem Gewerbetreibenden (Bilanzbuchhalter) als eine berufsrechtlich verbotene gewerbliche Tätigkeit zu qualifizieren.³

* Prof. Dr. Gerhard Ring, Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Deutsches und Europäisches Wirtschaftsrecht, TU Bergakademie Freiberg/Sachsen.

- 1 BGH v. 29.2.1988 – StbSt (R) 1/87, NJW 1988, 3274: Die Anerkennung einer Genossenschaft als gemeinnütziges Wohnungsunternehmen steht der Annahme einer gewerblichen Tätigkeit ihrer Organmitglieder nicht entgegen; v. 4.3.1996 – StbSt (R) 4/95, NJW 1996, 1833: Die Tätigkeit eines Berufsangehörigen der steuerberatenden Berufe im Vorstand einer unternehmensberatenden AG ist „gewerbliche Tätigkeit“. Vgl. auch BGH v. 23.10.1980 – IVa ZR 28/80, NJW 1981, 399: Wird ein Steuerberater zugleich als gewerbmäßiger Makler tätig, dann sind die einzelnen von ihm abgeschlossenen Maklerverträge nicht aus diesem Grunde nichtig.
- 2 So OLG Celle v. 7.4.2010 – StO 1/10, DStRE 2010, 1088, Bespr. *Klaeren* DStR 2010, 1862. Ebenso im Nachgang bestätigt durch den BGH v. 16.3.2011 – StBSt R 3/10, DStRE 2011, 1110, Bespr. *Klaeren* DStR 2011, 1099.
- 3 LG Nürnberg-Fürth v. 9.8.2011 – StL 22/2010, DStRE 2012, 973 (974).

Ausnahmen vom Verbot der gewerblichen Tätigkeit beim Steuerberater

Eine gewerbliche Tätigkeit gilt nach der gesetzlichen Fiktion des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 1 StBerG deshalb in Bestätigung der Vorgaben über das Berufsbild als Tätigkeit, die mit dem Beruf des Steuerberaters nicht vereinbar ist (Unvereinbarkeit einer gewerblichen Tätigkeit). Dabei handelt es sich um ein grundsätzliches Verbot einer gewerblichen Tätigkeit.⁴ Dem liegt die Annahme des Gesetzgebers zugrunde, dass eine gewerbliche Zweit- oder Nebentätigkeit im typischen Regelfall die verlässliche Einhaltung der allgemeinen Berufspflichten des Steuerberaters nach § 57 Abs. 1 und 2 StBerG im Sinne einer abstrakten Gefahr zu beeinträchtigen droht.⁵ Dabei soll der *abstrakten Gefahr* einer Interessenkollision begegnet werden – weshalb bei der Genehmigung einer Ausnahme nach § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 StBerG darauf abzustellen ist, ob im konkreten Fall die Verletzung von Berufspflichten ausgeschlossen werden kann.⁶ Zu solchen gewerblichen Tätigkeiten, die mit dem Beruf oder mit dem Ansehen des Steuerberaters nicht vereinbar sind, gehört insbesondere auch die Übernahme der Geschäftsführung einer gewerblich tätigen Gesellschaft. Denn das organschaftliche Handeln in dieser Funktion wird notwendig vom gewerblichen Charakter der Unternehmenstätigkeit der Gesellschaft geprägt.⁷ Nach § 57 Abs. 1 StBerG trifft den Steuerberater die allgemeine Berufspflicht, seinen Beruf unabhängig, eigenverantwortlich, gewissenhaft, verschwiegen und unter Verzicht auf berufswidrige Werbung auszuüben. Der Steuerberater hat sich gemäß § 57 Abs. 2 S. 1 StBerG jeder Tätigkeit zu enthalten, die mit seinem Beruf oder mit dem Ansehen des Berufs nicht vereinbar ist. Er hat sich auch außerhalb der Berufstätigkeit des Vertrauens und der Achtung würdig zu erweisen, die sein Beruf erfordert (so § 57 Abs. 2 S. 2 StBerG).

2. Die Dispensmöglichkeit durch die zuständige Steuerberaterkammer

Die zuständige Steuerberaterkammer kann allerdings infolge einer durch das 8. Steuerberatungsänderungsgesetz (StBÄndG) auf Wunsch des Berufsstandes eingeführten Dispensmöglichkeit nach § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 StBerG vom grundsätzlichen Verbot einer gewerblichen Tätigkeit Ausnahmen zulassen, „soweit durch die Tätigkeit eine Verletzung von Berufspflichten nicht zu erwarten ist“ (was in § 16 Abs. 1 S. 1 BOSTb wiederholt wird). Damit statuiert die Norm ein grundsätzliches Verbot des Steuerberaters, sich gewerblich zu betätigen, das allerdings Ausnahmen zugänglich ist. Mit § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 StBerG ist der Gesetzgeber einer Anregung der 73. Bundeskammerversammlung v. 12. und 13.6.2006 gefolgt, die sich für eine „Notarlösung“⁴⁸ (die auch von der Finanzverwaltung vorgeschlagen worden war) und gegen die „Anwaltslösung“⁴⁹ ausgesprochen hatte. Hintergrund hierfür war auch die Überlegung, dass die zum anwaltlichen Berufsrecht entwickelten Grundsätze we-

4 BVerwG v. 26.9.2012 – 8 C 6.12, DStRE 2013, 891 Ls., Bespr. *Mutschler* DStR 2013, 679.

5 BVerwG v. 26.9.2012 – 8 C 6.12, DStRE 2013, 891 Rn. 19, Bespr. *Mutschler* DStR 2013, 679

6 So BVerfG v. 23.8.2013 – 1 BvR 2912/11, NJW 2013, 3357, Bespr. von *Eichborn* DStR 2014, 164.

7 BGH v. 29.2.1988 – StbSt (R) 1/87, NJW 1988, 3274.

8 Wonach ein grundsätzliches Verbot gewerblicher Tätigkeit besteht, die Kammer aber die Möglichkeit hat, hiervon Ausnahmen zuzulassen: Der Notar bedarf zur Übernahme einer Nebenbeschäftigung – insbesondere einer gewerblichen Tätigkeit – der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. Die Genehmigung ist zu versagen, wenn die Tätigkeit mit dem öffentlichen Amt des Notars nicht vereinbar ist oder das Vertrauen in seine Unabhängigkeit oder Unparteilichkeit gefährden kann.

9 Danach ist die Ausübung gewerblicher Tätigkeiten grundsätzlich erlaubt – unzulässig sind nur wenige Ausnahmefälle (wie z. B. Maklertätigkeiten).

gen • der Unterschiedlichkeit der Berufsbilder und • der unterschiedlichen Regelungen des § 7 Nr. 8 BRAO einerseits und des § 57 Abs. 1 Nr. 4 StBerG andererseits auf das Berufsrecht der Steuerberater nicht übertragbar sind.¹⁰ Nach dem Wortlaut des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG bleibt die gewerbliche Tätigkeit für Steuerberater damit weiterhin verboten – die Zulassung einer gewerblichen Tätigkeit durch die Steuerberaterkammer ist dagegen im Einzelfall nur als Ausnahme vorgesehen (umgekehrtes Regel-Ausnahme- Verhältnis – Verbot als Regel, Dispens als Ausnahme). Die Vorschrift ist nach ihrem Wortlaut eng auszulegen. Die Erteilung einer Ausnahme kann damit nicht der Regelfall sein, sondern muss die Ausnahme bleiben. Mit der Fassung der Norm hat der Gesetzgeber zu erkennen gegeben, dass er auch das Ausbleiben einer Verletzung von Berufspflichten nicht als Regelfall ansieht. Mit dem 8. StBÄndG ist es im Übrigen zu keiner Erweiterung der mit dem Beruf des Steuerberaters vereinbaren Tätigkeiten nach § 57 Abs. 3 StBerG gekommen¹¹ – namentlich sind diese Tätigkeiten auch weiterhin nur dann zulässig, wenn sie nicht gewerblich ausgeübt werden. Es widerspräche der Absicht des Gesetzgebers, den Katalog des § 57 Abs. 3 StBerG durch Auslegung dahin zu erweitern, dass auch die gewerbliche Betätigung der gesetzlich vereinbaren Tätigkeiten darunter fällt¹² – im Sinne einer „vereinbaren Tätigkeit im gewerblichen Kleid“¹³. „Auch insoweit verbleibt es vielmehr bei § 57 Abs. 4 Nr. 1 Hs. 2 StBerG“.¹⁴ Die Zulassung einer Ausnahme kommt nach § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 StBerG dann in Betracht, wenn die vom Gesetzgeber unterstellte abstrakte Gefahr einer Beeinträchtigung von Berufspflichten im konkreten Fall widerlegt ist.¹⁵ Der Gesetzgeber – so der VGH München¹⁶ – habe zwar durch die Neufassung des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG die Möglichkeit einer gewerblichen Tätigkeit neben der steuerberatenden Tätigkeit anerkannt, soweit eine Verletzung von Berufspflichten nicht zu erwarten ist. Er habe gleichzeitig jedoch unverändert an seiner gesetzgeberischen Entscheidung festgehalten, dass die steuerberatende Tätigkeit selbst gemäß dem gesetzlich normierten Berufsbild unabhängig und damit insbesondere auch frei von gewerblichen Interessen zu sein habe – weswegen es mit der gesetzgeberischen Wertung, die Freiheit der steuerberatenden Tätigkeit von gewerblichen Interessen strikt zu wahren und schon die Möglichkeiten einer Interessenkollision auszuschließen, unvereinbar sei, eine tatsächlich bestehende Interessenkollision deshalb für „widerlegt“ zu erachten, weil durch vertragliche (gesellschaftsinterne) Regelungen die Risiken der Interessenkollision minimiert werden sollen. Ergibt die vorzunehmende Einzelfallprüfung, dass eine konkrete Gefährdung von Berufspflichten nicht zu erwarten ist, besteht ein *Anspruch* des Steuerberaters gegen die Kammer auf Zulassung der Ausnahme. Insoweit hat die zuständige Steuerberaterkammer auch keinen Ermessensspielraum:¹⁷ Die Formulierung in § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 StBerG –

10 Vgl. etwa BGH v. 4.3.1996 – StbSt (R) 4/95, DStR 1996, 1502; BVerfG v. 15.2.1967 – 1 BvR 569/62, NJW 1967, 1317. Zudem BFH v. 9.2.1993 – VII R 89/92, BFH/NV 1993, 693, BeckRS 1993, 08007.

11 BT-Drs. 16/7077, 1.

12 BVerwG v. 26.9.2012 – 8 C 6.12, DStRE 2013, 891 Rn. 19.

13 *Mutschler* DStR 2008, 1500.

14 BVerwG v. 26.9.2012 – 8 C 6.12, DStRE 2013, 891 Rn. 19.

15 BFH v. 17.5.2011 – VII R 47/10, DStRE 2011, 1042 Rn. 17 ff., Bespr. *Jatzke* DStR 2011, 1729; *Koslowski*, StBerG, 7. Aufl. 2015, § 57 Rn. 92.

16 VGH München v. 21.1.2015 – 7 BV 14.1923, BeckRS 2015, 42480, Bespr. *Ueberfeldt* DStR 2015, 1270.

17 BVerwG v. 26.9.2012 – 8 C 6.12, DStRE 2013, 891 Rn. 20.

Ausnahmen vom Verbot der gewerblichen Tätigkeit beim Steuerberater

„kann von diesem Verbot Ausnahmen zulassen“ – beinhaltet nämlich eine Handlungsermächtigung, jedoch kein Entscheidungsermessen.¹⁸

3. Exkurs: Darlegungs- und Beweislast

Jüngst hat das VG München¹⁹ bei zutreffender Beurteilung der abgestuften Darlegungs- und Beweislast im Rahmen eines verwaltungsgerichtlichen Verfahrens auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung vom Verbot gewerblicher Tätigkeit die Maßstäbe der Beweisführungslast im Prozess überzeugend konkretisiert: Derjenige, der sich auf die Anspruchsnorm als Ausnahme vom Verbot beruft und in dessen Sphäre die für die Entscheidung maßgeblichen Umstände fallen, ist darlegungs- und ggf. beweispflichtig. Der um eine Ausnahmegenehmigung nach § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 StBerG für eine gewerbliche Zweitbetätigung nachsuchende Steuerberater muss daher grundsätzlich im Rahmen der ihn treffenden Darlegungs- und Beweislast die abstrakte Gefahr einer Berufspflichtverletzung in seinem konkreten Fall widerlegen.²⁰ In Bezug auf die tatbestandlichen Voraussetzungen einer der Fallgruppen des § 16 BOSTb – nach denen in Konkretisierung des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 StBerG eine Gefahr für die Verletzung von Berufspflichten im Einzelfall nicht vorliegt – erfolgt nun zutreffend eine Modifikation der gerade aufgezeigten grundsätzlichen Darlegungs- und Beweispflichtverteilung im Prozess: Der Steuerberater wird der Regelfallannahme schon dann gerecht, wenn er darlegt, dass die von ihm nachgesuchte Ausnahmegenehmigung einer gewerblichen Zweitätigkeit unterfällt, die unter den Beispiel- und Regelkatalog („insbesondere“) des § 16 BOSTb subsumierbar ist. Für diesen Fall muss die Steuerberaterkammer – die im konkret zu entscheidenden Einzelfall gleichwohl eine „konkrete Gefahr“ für die Einhaltung der Berufspflichten angenommen hatte – ihrerseits das Vorliegen einer solchen Gefahr darlegen und beweisen. Dh, die Inanspruchnahme eines Regelbeispiels nach § 16 BOSTb führt zu einer Verlagerung der Darlegungs- und Beweislast vom Steuerberater auf die Steuerberaterkammer. Im Kontext mit diesen Grundsätzen einer abgestuften Darlegungs- und Beweislast muss im Übrigen dem Umstand Rechnung getragen werden, dass eine Inkompatibilitätsregel mit der damit ggf. einhergehenden Versagung einer (gewerblichen) Zweitbetätigung einen Eingriff in die Berufsfreiheit des Steuerberaters nach Art. 12 Abs. 1 GG darstellt. Aus diesem Grund hat das VG München zu Recht angenommen, dass die Steuerberaterkammer auf der Grundlage bloßer Mutmaßungen eine „konkrete Gefahr“ nicht ohne Anlass unterstellen darf. Die Kammer muss vielmehr beim Vorliegen der tatbestandlichen Voraussetzungen einer der Fallgruppen des § 16 BOSTb Tatsachen vortragen, die die Regelvermutung der Berufsordnungsnorm widerlegen und dafür u. U. – bestreitet der Steuerberater dieses – auch Beweis anbieten. Stützt sich die Mutmaßung der Steuerberaterkammer nicht auf Tatsachen, sondern auf bloße Indizien, aus denen sie – mittelbar – eine potenzielle Gefahr für eine Verletzung der Berufspflichten herleitet, muss sie noch weitergehend hinreichend stichhaltige (dh plausible) Gründe vortragen, die im konkreten Einzelfall trotz der Regelvermutung ausnahmsweise eine Gefährdung nahelegen. Einer vom Einzelfall gelösten abstrakten Argumentation der Kammer

18 BVerwG v. 26.9.2012 – 8 C 6.12, DStRE 2013, 891 Rn. 20.

19 VG München v. 15.11.2016 – M 16 K 15.4044, DStRE 2017, 1278, Bespr. *Ring* DStR 2017, 1007.

20 BFH v. 17.5.2011 – VII R 47/10, DStRE 2011, 1042 Rn. 17 ff., Bespr. *Jatzke* DStR 2011, 1729; *Koslowski* (Fn. 15).

und bloßen Behauptungen sowie Unterstellungen kann damit im Rahmen der Entscheidungsfindung sowohl in Bezug auf die Handlungsermächtigung des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Hs. 2 StBerG als auch bezüglich der damit einhergehenden (abgestuften) Darlegungs- und Beweislast kein Gewicht bemessen werden.

4. Konkretisierung der Dispensvoraussetzungen in der BOSTB

Die auf der Ermächtigungsgrundlage von § 86 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 4 Nr. 6 StBerG durch die Satzungsversammlung erlassene Satzungsbestimmung des § 16 BOSTB hat in Konkretisierung dieser Dispensmöglichkeit in § 16 Abs. 1 S. 2 BOSTB *Fallgruppen* bestimmt, „bei denen regelmäßig keine Beeinträchtigung der Berufspflichten zu erwarten ist“²¹. Eine Ausnahmegenehmigung kann nach § 16 Abs. 1 S. 2 Hs. 1 BOSTB „insbesondere“ (dh beispielhaft) erteilt werden bei • Ausübung gewerblicher Tätigkeiten im Rahmen vereinbarter Tätigkeiten (Spiegelstrich 1), • Ausübung vereinbarter Tätigkeiten in Gesellschaften, die nicht Berufsausübungsgesellschaften sind, wobei sicherzustellen ist, dass Steuerberater nicht in ihren Berufspflichten beeinträchtigt werden (Spiegelstrich 2), • gewerblichen Tätigkeiten, die gemessen an Art und Umfang und unter Beachtung der wirtschaftlichen Auswirkungen nur geringfügig sind (Spiegelstrich 3), • vorübergehendem Betrieb von gewerblichen Unternehmen, die im Wege der Erbfolge auf den Steuerberater übergegangen sind, oder von Unternehmen naher Angehöriger des Steuerberaters (Spiegelstrich 4), bzw. bei • Übernahme der Notgeschäftsführung bei Mandantenunternehmen (Spiegelstrich 5). Allerdings ist nach § 16 Abs. 2 BOSTB die Ausübung von Tätigkeiten nach § 33 StBerG in gewerblicher Form nicht zulässig. Eine Beteiligung an einem gewerblichen Unternehmen ist gemäß § 16 Abs. 3 BOSTB keine gewerbliche Tätigkeit iSd § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG, wenn der Steuerberater weder nach den vertraglichen Vereinbarungen noch nach den tatsächlichen Verhältnissen für das Unternehmen geschäftsführend oder in ähnlicher Weise tätig ist.

5. Die Judikatur zum Verbot einer gewerblichen Tätigkeit einschließlich der Möglichkeit eines Dispenses

Nachstehend ist aufgrund einer Datenbank-Recherche eine Auswertung der Judikatur erfolgt, die im Zusammenhang mit der hier interessierenden Fragestellung zu § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG ergangen ist. Dabei ist eine Differenzierung nach Tätigkeiten erfolgt. In diesem Rahmen wird dann – soweit sich dies aus den untersuchten Entscheidungen überhaupt entnehmen lässt – festgestellt, ob es sich jeweils um eine zulässige nicht-gewerbliche Tätigkeit (die dem Anwendungsbereich der Norm nicht unterfällt) handelt oder um eine grundsätzlich unzulässige gewerbliche Tätigkeit, von der die Kammer im konkret in Rede stehenden Einzelfall nach § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG einen Dispens erteilt oder einen solchen verweigert hat.

21 Koslowski (Fn. 15).

5.1 GmbH-Geschäftsführer

5.1.1 Dispenserteilung nach § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG

5.1.1.1 Ehrenamtlicher Geschäftsführer einer GmbH

Das BVerwG²² hat entschieden, dass ein Steuerberater ausnahmsweise ehrenamtlicher Geschäftsführer einer GmbH sein kann: Als einer von vier Geschäftsführern der GmbH betätige er sich zwar gewerblich, da sein organschaftliches Handeln für die Gesellschaft notwendig den gewerblichen Charakter der unternehmerischen Tätigkeit der Gesellschaft selbst teile, die die Profiabteilung eines Vereins betreibt und als solche wirtschaftliche Interessen vertritt, was nach der Judikatur des BGH²³ und des BFH²⁴ – der sich das BVerwG anschließt – ausreicht, um von einem gewerblichen Charakter der Tätigkeit auszugehen.²⁵ Eine Ausnahme vom grundsätzlichen Verbot einer gewerblichen Tätigkeit nach § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 StBerG komme aber dann in Betracht, wenn die vom Gesetz vermutete abstrakte Gefahr der Verletzung von Berufspflichten – im konkreten Fall – widerlegt werden kann: Der Kläger habe hinreichend dargetan, dass in seinem konkreten Fall keine Gefahr für die Einhaltung seiner Berufspflichten als Steuerberater besteht. Namentlich wolle er seinen Mandantenkreis als Steuerberater nicht um zusätzliche Mandate aus dem Bereich des Fußballsports erweitern. Der Kläger erhalte für seine Tätigkeit weder eine Aufwandsentschädigung noch sei sein Streben erwerbswirtschaftlich geprägt. Der zeitliche Aufwand von etwa zwei Std./Woche und die Tatsache, dass er in das operative Geschäft der GmbH nicht eingebunden ist, sprächen ebenfalls gegen eine Interessenkollision. Im Übrigen habe der Kläger auch in der Vergangenheit gezeigt, dass er streng zwischen der Steuerberatung und seinem weiteren Engagement zu unterscheiden wisse. Eine Interessenverquickung stehe auch deswegen nicht zu erwarten, weil er seine Tätigkeit als Geschäftsführer nur noch zeitlich begrenzt ausüben wolle und sich aus der steuerberatenden Tätigkeit altersbedingt weitgehend bereits zurückgezogen habe.²⁶ Vorgehend hatte das OVG Münster²⁷ in diesem Rechtsstreit bereits festgestellt, dass ein Steuerberater die Voraussetzungen für die Zulassung einer Ausnahme vom Verbot gewerblicher Tätigkeit dann erfülle, wenn die konkrete Gefährdung von Berufspflichten mit hinreichender Sicherheit ausgeschlossen sei, wofür der Steuerberater darlegungs- und beweispflichtig sei.²⁸ Die gewerbliche Tätigkeit als Fremdgeschäftsführer einer GmbH, deren Gesellschafter weder Steuerberater seien noch einem anderen Beruf nach § 1 Abs. 2 PartGG angehörten, begründe ohne das Hinzutreten weiterer Umstände noch keine konkrete Gefahr für die unabhängige, unparteiische

22 BVerwG v. 26.9.2012 – 8 C 6.12, DStRE 2013, 891.

23 BGH v. 25.2.2003 – StBSt (R) 2/02, DStRE 2003, 957; v. 4.3.1996 – StBSt (R) 4/95, NJW 1996, 1883, DStR 1996, 1502.

24 BFH v. 17.5.2011 – VII R 47/10, DStRE 2011, 1042, Bespr. *Jatzke* DStR 2011, 1729; v. 29.11.2011 – VII B 110/09, BFH/NV 2012, 797, BeckRS 2012, 94519.

25 BVerwG v. 26.9.2012 – 8 C 6.12, DStRE 2013, 891 Rn. 23.

26 BVerwG v. 26.9.2012 – 8 C 6.12, DStRE 2013, 891 Rn. 23.

27 OVG Münster v. 20.12.2011 – 4 A 1940/10, Stbg 2012, 229, BeckRS 2012, 45507, Bespr. *Mutschler* DStR 2012, 1049 (1051 f.).

28 OVG Münster v. 20.12.2011 – 4 A 1940/10, Stbg 2012, 229 zitiert nach juris Rn. 43, unter Bezugnahme auf BFH v. 17.5.2011 – VII R 47/10, DStRE 2011, 1042, Bespr. *Jatzke* DStR 2011, 1729.

und eigenverantwortliche Ausübung des Steuerberaterberufs.²⁹ Die Erteilung einer Ausnahmegenehmigung nach § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 StBerG stehe nicht im Ermessen der Steuerberaterkammer.³⁰ In der ersten Instanz des Rechtsstreits hatte allerdings das VG Düsseldorf³¹ die vom Steuerberater begehrte Ausnahmegenehmigung abgelehnt und entschieden, dass die Verweigerung einer Ausnahmegenehmigung für die Tätigkeit als ehrenamtlicher Geschäftsführer einer GmbH nicht gegen das Grundrecht der Berufsfreiheit verstoße.³²

5.1.1.2 Geschäftsführer einer Treuhandgesellschaft

Ein Steuerberater – so das VG München³³ – erfüllt in Bezug auf eine Zweittätigkeit als Geschäftsführer einer Treuhandgesellschaft die Tatbestandsvoraussetzungen für die Zulassung einer Ausnahme vom Verbot gewerblicher Tätigkeit (§ 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG), wenn die konkrete Gefährdung von Berufspflichten mit hinreichender Sicherheit ausgeschlossen werden kann. Dabei genüge es zunächst, wenn der Steuerberater darlegt, dass seine gewerbliche Zweitbetätigung unter eine der Fallgruppen des § 16 BOSTb einzuordnen ist. Es liege dann an der Steuerberaterkammer, eine gleichwohl bestehende Gefährdung aufgrund dem Beweis zugänglicher Tatsachen und nicht nur bloßer Mutmaßungen darzutun (dazu bereits vorstehend unter 3.).

5.1.2 Dispensverweigerung nach § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG

5.1.2.1 Aufnahme einer Geschäftsführertätigkeit durch Syndikussteuerberater bei GmbH

Auch die Aufnahme einer Geschäftsführertätigkeit (durch einen Syndikussteuerberater) bei einer GmbH (der Holding-Gesellschaft eines Pharmaunternehmens) stellt eine gewerbliche Tätigkeit dar, die der Erteilung einer Ausnahmegenehmigung bedarf.³⁴ Im konkret entschiedenen Fall kam jedoch die Erteilung einer Ausnahmegenehmigung deshalb nicht in Betracht, weil die abstrakte Gefahr einer Interessenkollision angenommen wurde.

5.1.2.2 Geschäftsführertätigkeit in einer Gesellschaft, deren Unternehmensgegenstand der Erwerb und die Bebauung von Grundbesitz bzw. der Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen ist

Die Geschäftsführertätigkeit eines Steuerberaters in zwei Gesellschaften mbH, deren Unternehmensgegenstände sich auf den Erwerb und die Bebauung von Grundbesitz bzw. auf den Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen sowie die Übernahme der persönlichen Haftung der Geschäftsführung bei Handelsgesellschaften bezieht, hat das FG Köln³⁵ gleichermaßen als gewerbliche Tätigkeit quali-

29 OVG Münster v. 20.12.2011 – 4 A 1940/10, Stbg 2012, 229 Ls. 2.

30 OVG Münster v. 20.12.2011 – 4 A 1940/10, Stbg 2012, 229 Ls. 3.

31 VG Düsseldorf v. 4.8.2010 – 20 K 5091/09, DStRE 2011, 198.

32 VG Düsseldorf v. 4.8.2010 – 20 K 5091/09, DStRE 2011, 198 (199).

33 VG München v. 15.11.2016 – M 16 K 15.4044, DStRE 2017, 1278 Ls., Bespr. Ring DStR 2017, 1007.

34 VG Ansbach v. 13.12.2011 – AN 4 K 11.01041, BeckRS 2012, 47085.

35 FG Köln v. 18.5.2011 – 2 K 1765/09, EFG 2012, 878, DStRE 2012, 655.

Ausnahmen vom Verbot der gewerblichen Tätigkeit beim Steuerberater

fiziert und konstatiert, dass die Übernahme dieser Organfunktion in gewerblich tätigen GmbHs mit der Tätigkeit als Syndikus- Steuerberater nicht zu vereinbaren ist.³⁶

5.1.2.3 Organschaftliches Handeln eines GmbH-Geschäftsführers

Das organschaftliche Handeln eines GmbH-Geschäftsführers wird – so der BFH³⁷ – vom gewerblichen Charakter der Unternehmenstätigkeit der GmbH geprägt, weshalb ein Widerruf der Bestellung als Steuerberater wegen gleichzeitiger Tätigkeit als GmbH-Geschäftsführer in Betracht kommt – wobei über die Zulassung einer Ausnahme von der Inkompatibilitätsregelung des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG nicht durch gesonderten Bescheid entschieden wird. Lässt die Steuerberaterkammer – wie im entschiedenen Fall – keine Ausnahme zu, ist diese daher nicht auf dem Verwaltungsrechtsweg zu erstreiten. Vielmehr ist die Ausnahmemöglichkeit als Vorfrage im Rahmen des Widerrufs der Bestellung zu prüfen. Das FG Köln³⁸ hatte als Vorinstanz bereits entschieden, dass es sich bei der Tätigkeit als Geschäftsführer einer Unternehmensberatungsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH um eine mit dem Beruf des Steuerberaters unvereinbare gewerbliche Tätigkeit handele, wobei für die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit die formale Bestellung zum Geschäftsführer ausreiche. Das VG Darmstadt³⁹ hat entschieden, dass ein Steuerberater keinen Anspruch auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung für eine Tätigkeit als Geschäftsführer einer GmbH habe, bei der eine Kooperation von Steuerberatern mit Gewerbetreibenden (Fachberaterpool) angestrebt wird: Bei einer entsprechenden Tätigkeit als Geschäftsführer sei nicht mit der erforderlichen Sicherheit auszuschließen, dass durch die Tätigkeit die Berufspflichten des Steuerberaters verletzt würden.⁴⁰

5.2 Vorstandstätigkeit in unternehmensberatender Aktiengesellschaft

Die Tätigkeit eines Berufsangehörigen der steuerberatenden Berufe im Vorstand einer unternehmensberatenden AG sei gleichermaßen gewerbliche Tätigkeit⁴¹ – und damit mit den Pflichten nach den § 50 Abs. 2, § 72 Abs. 1 und § 57 StBerG nicht vereinbar (weswegen der BGH die Entscheidung des Berufungsgerichts⁴² aufgehoben hat, das den Berufsangehörigen vom Vorwurf einer Berufspflichtverletzung freigesprochen hatte).

36 FG Köln v. 18.5.2011 – 2 K 1765/09, DStRE 2012, 655, juris Rn. 27 unter Bezugnahme auf FG Niedersachsen v. 24.6.2010 – 6 K 349/09, DStRE 2010, 1412, Bespr. *Mutschler* DStR 2010, 1911.

37 BFH v. 29.11.2011 – VII B 110/09, BFH/NV 2012, 797, BeckRS 2012, 94519.

38 FG Köln v. 26.2.2009 – 2 K 1863/08, EFG 2010, 1360, BeckRS 2009, 26027622.

39 VG Darmstadt v. 8.9.2010 – 2 K 12/10.DA, DStRE 2011, 534, Bespr. *Brisbois* DStR 2011, 239.

40 VG Darmstadt v. 8.9.2010 – 2 K 12/10.DA, DStRE 2011, 534 (536).

41 BGH v. 4.3.1996 – StbSt (R) 4/95, NJW 1996, 1833, DStR 1996, 1502 Ls.

42 OLG Düsseldorf v. 31.5.1995 – StO 1/94. Anders die Entscheidung des Erstgerichts (LG Köln v. 24.11.1993 – 171 StL 9/93): unzulässige gewerbliche Tätigkeit nach § 57 Abs. 2 und Abs. 4 Nr. 1 StBerG.

5.3 Tätigkeit als Vorstand in Genossenschaftsbank bzw. Betätigung in Genossenschaft

5.3.1 Vorstandsmitglied einer Genossenschaftsbank

Die Tätigkeit eines Vorstandsmitglieds einer Genossenschaftsbank ist gewerblich und daher mit dem Beruf des Steuerberaters nicht vereinbar:⁴³ Zwar solle mit der grundsätzlichen Unvereinbarkeit einer gewerblichen Tätigkeit der abstrakten Gefahr einer Verletzung der dem Steuerberater obliegenden Berufspflichten begegnet werden.⁴⁴ Gewerbliche Tätigkeit sei gekennzeichnet durch ein selbständiges, gleichmäßig fortgesetztes und maßgebend von erwerbswirtschaftlichem Streben nach Gewinn bestimmtes Handeln, wobei es unerheblich sei, ob die Tätigkeit im eigenen Namen oder als Organ einer juristischen Person ausgeübt wird.⁴⁵ Eine Genossenschaftsbank als Formkaufmann iSv § 17 Abs. 2 GenG übe mit der Übernahme von Finanzgeschäften eine gewerbliche Tätigkeit aus – weswegen das organschaftliche Handeln des Antragstellers als Vorstand notwendig auch vom gewerblichen Charakter der Unternehmenstätigkeit der Genossenschaftsbank geprägt sei⁴⁶, wobei es unerheblich sei, dass der Vorstand einer Genossenschaft keinen Weisungen unterliegt: Ausschlaggebend für die Gewerblichkeit der Tätigkeit eines Organs sei nämlich nicht, ob es weisungsgebunden ist, sondern ob die juristische Person ihrerseits gewerblich tätig ist.⁴⁷ Aufgrund des in § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG angelegten Regel-Ausnahme-Verhältnisses (vorstehend unter 2. – das mit jenem in § 46 Abs. 2 Nr. 4 Hs. 1 StBerG enthaltenen⁴⁸ vergleichbar ist), sei aber bei der Zulassung einer Ausnahme nach § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 StBerG darauf abzustellen, ob im konkreten Fall die Verletzung von Berufspflichten ausnahmsweise ausgeschlossen werden kann. Stellte man hingegen auf die abstrakte Gefahr einer solchen Verletzung ab⁴⁹, käme die Zulassung einer Ausnahme regelmäßig von vornherein nicht in Betracht, was mit der durch Art. 12 Abs. 1 GG garantierten Freiheit der Berufswahl unvereinbar wäre.⁵⁰ Wenn aber eine konkrete Gefährdung der Berufspflichten im Einzelfall ausgeschlossen werden kann – wofür den Antragsteller die Darlegungs- und Beweislast treffe –, bestehe ein Anspruch auf Zulassung einer Ausnahme. In einem solchen Fall bestehe – unbeschadet des Wortlauts des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 StBerG („kann“) – kein Ermessensspielraum der Steuerberaterkammer.⁵¹ Es besteht auch – so das VG Aachen⁵² – kein Anspruch auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung nach § 57 Abs. 4 S. 1 StBerG für eine gewerbliche Tätigkeit als Vorstand einer Genossenschaftsbank.

43 BFH v. 17.5.2011 – VII R 47/10, DStRE 2011, 1042, Bespr. Jatzke DStR 2011, 1729. Ebenso vorgehend FG Niedersachsen v. 24.6.2010 – 6 K 349/09, DStRE 2010, 1412, Bespr. *Muschler* DStR 2010, 1911.

44 BFH v. 17.5.2011 – VII R 47/10, BFHE 234, 379, DStRE 2011, 1042 Rn. 18 unter Bezugnahme auf *Koslowski* (Fn. 15), § 57 Rn. 89.

45 BFH v. 17.5.2011 – VII R 47/10, DStRE 2011, 1042 Rn. 12.

46 BFH v. 17.5.2011 – VII R 47/10, DStRE 2011, 1042 Rn. 14.

47 BFH v. 17.5.2011 – VII R 47/10, DStRE 2011, 1042 Rn. 16.

48 BFH v. 17.5.2011 – VII R 47/10, DStRE 2011, 1042 Rn. 18, unter Bezugnahme auf *Koslowski* (Fn. 15), § 46 Rn. 9.

49 So *Koslowski* (Fn. 15).

50 BFH v. 17.5.2011 – VII R 47/10, DStRE 2011, 1042 Rn. 18, unter Bezugnahme auf BFH v. 22.9.1992 – VII R 43/92, DStR 1993, 1044.

51 BFH v. 17.5.2011 – VII R 47/10, DStRE 2011, 1042 Rn. 18; aA *Koslowski* (Fn. 15); *Muschler* DStR 2008, 1500 (1504).

52 VG Aachen v. 10.11.2016 – 5 K 794/14, BeckRS 2016, 110030.

Ausnahmen vom Verbot der gewerblichen Tätigkeit beim Steuerberater

5.3.2 Vorstandsmitglied einer Bank

Auch das OVG Münster⁵³ hat entschieden, dass die Betätigung eines Steuerberaters als Vorstandsmitglied einer Bank die Gefahr einer Beeinträchtigung von Berufspflichten zeitigen kann, da eine steuerliche und wirtschaftliche Beratung von Mandanten auch Bezüge zu Kreditfinanzierungsfragen aufweisen kann. Dadurch könne der Steuerberater in einen Interessenkonflikt geraten, wenn die Bank an Unternehmen finanziell beteiligt ist, die er zuvor selbst beraten hat. Gleiches gelte bei vorheriger Beratung von an diesem Unternehmen Beteiligten. Die abstrakte Gefahr könne nur im konkreten Einzelfall widerlegt werden.⁵⁴

5.3.3 Genossenschaft als gemeinnütziges Wohnungsunternehmen

Auch die Anerkennung einer Genossenschaft als gemeinnütziges Wohnungsunternehmen steht der Annahme einer gewerblichen Tätigkeit ihrer Organmitglieder nicht entgegen.⁵⁵

5.3.4 Vorstandsmitglied einer Kreditgenossenschaft

Das OVG Münster⁵⁶ hat entschieden, dass einem Steuerberater im Einzelfall eine gewerbliche Tätigkeit als Vorstandsmitglied einer Kreditgenossenschaft durch eine Ausnahmegenehmigung nach § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 StBerG erlaubt werden kann. Zur Beurteilung einer möglichen Beeinträchtigung der Berufspflichten eines Steuerberaters sei eine einzelfallbezogene Gegenüberstellung der ausgeübten Aufgaben des Steuerberaters einerseits und der gewerblichen Tätigkeit andererseits vorzunehmen und zu bewerten.⁵⁷ Die Konzeption des Berufsrechts der Steuerberater beruhe nicht auf der Annahme, dass eine situationsgebundene Gelegenheit zur Pflichtverletzung im Regelfall zu einem pflichtwidrigen Handeln des Berufsrechtsunterworfenen führt, sondern darauf, dass dieser sich grundsätzlich rechtstreu verhalte.⁵⁸

5.4 Leitung eines Versicherungsvermittlungs- oder Finanzierungsunternehmens

Eine Ausnahme vom Verbot gewerblicher Tätigkeit – der Leitung eines Versicherungsvermittlungs- oder Finanzierungsunternehmens – ist nach Ansicht des BVerwG⁵⁹ gemäß § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 StBerG nur zuzulassen, wenn eine Einzelfallprüfung ergibt, dass die Beeinträchtigung der Erfüllung der Berufspflichten im konkreten Fall widerlegt ist. Auch die Tätigkeit als Geschäftsführer, aber auch als Organ und Gesellschafter verschiedener Unternehmen, die auf dem Gebiet der Beratung von Ärz-

53 OVG Münster v. 12.3.2014 – 6 A 11196/13, DStRE 2014, 1471.

54 OVG Münster v. 12.3.2014 – 6 A 11196/13, DStRE 2014, 1471 (1472).

55 BGH v. 29.2.1988 – StbSt R 1/87, NJW 1988, 3274.

56 OVG Münster v. 15.5.2017 – 4 A 2197/13, NZG 2017, 1240 Ls. 1. Vorgehend VG Aachen v. 8.8.2013 – 5 K 91/12.

57 OVG Münster v. 15.5.2017 – 4 A 2197/13, NZG 2017, 1240 Ls. 2 – unter Bezugnahme auf BVerfG v. 23.8.2013 – 1 BvR 2912/11, NJW 2013, 3357 Rn. 25 ff.

58 OVG Münster v. 15.5.2017 – 4 A 2197/13, NZG 2017, 1240 Ls. 3.

59 BVerwG v. 7.12.2016 – 10 C 1.15, DStRE 2018, 59 Rn. 17, Bespr. *Ueberfeldt* DStR 2017, 1782.

ten und Zahnärzten in Versicherungs- und Finanzfragen und der Vermittlung von Versicherungen agieren, soll nach Ansicht des VG Ansbach⁶⁰ in der Ausgangsentscheidung – im konkret entschiedenen Fall – keinen Anspruch auf eine Ausnahmeregelung begründen. Der VGH München⁶¹ hatte diese Auffassung bestätigt und Folgendes festgestellt: Der Gesetzgeber habe durch die Neufassung des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG zwar die Möglichkeit einer gewerblichen Tätigkeit neben der steuerberatenden Tätigkeit anerkannt, soweit eine Verletzung der Berufspflichten nicht zu erwarten ist. Er habe gleichzeitig jedoch unverändert an seiner gesetzgeberischen Entscheidung festgehalten, dass die steuerberatende Tätigkeit selbst gemäß dem gesetzlich normierten Berufsbild unabhängig und damit insbesondere auch frei von gewerblichen Interessen zu sein hat. Mit der gesetzgeberischen Wertung, die Freiheit der steuerberatenden Tätigkeit von gewerblichen Interessen strikt zu wahren und schon die Möglichkeit einer Interessenkollision auszuschließen, sei es unvereinbar, eine tatsächlich bestehende Interessenkollision deshalb für „widerlegt“ zu erachten, weil durch vertragliche (gesellschaftsinterne) Regelungen die Risiken der Interessenkollision minimiert werden sollen. Das BVerwG⁶² hat diesen Ansatz wie folgt modifiziert: Eine Ausnahme vom Verbot gewerblicher Tätigkeit – der Leitung eines Versicherungsvermittlungs- oder Finanzierungsunternehmens – ist gemäß § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 StBerG zuzulassen, wenn eine Einzelfallprüfung ergibt, dass eine Beeinträchtigung der Erfüllung der Berufspflichten im konkreten Fall widerlegt ist. Dazu muss eine Verletzung von Berufspflichten durch die jeweils beabsichtigte gewerbliche Tätigkeit auszuschließen sein.⁶³ Ergebe sich die Ungefährlichkeit der beabsichtigten gewerblichen Betätigung – wie im entschiedenen Fall – nicht schon aus § 16 BOSTb, treffe die Darlegungs- und Beweislast den Antragsteller, der sich auf das Vorliegen der Ausnahmevoraussetzungen beruft.⁶⁴ Weise dieser nach, dass eine Verletzung von Berufspflichten im konkreten Fall ausgeschlossen werden kann, bestehe ein Anspruch auf Ausnahmezulassung. Der Geschäftsführer einer Steuerberatungsgesellschaft könne Interessenkonflikte, die sich aus der gleichzeitigen Tätigkeit als Leiter gewerblicher Unternehmen ergeben, aber nicht durch eine bloß gesellschaftsinterne Beschränkung seiner Aufgaben als Geschäftsführer der Steuerberatungsgesellschaft auf das Personalwesen, das Marketing und weitere Verwaltungsaufgaben vermeiden.⁶⁵

5.5 Gewerbliches Inkasso von Honorarforderungen

In Bezug auf die Inkassotätigkeit einer Steuerberatungsgesellschaft hat das BVerwG⁶⁶ festgestellt, dass im konkreten Fall eine Ausnahmegenehmigung nicht in Betracht kommt, da diese zur Voraussetzung habe, dass die vom Gesetz vermutete abstrakte Gefahr der Verletzung von Berufspflichten im konkreten Fall widerlegt wird. Es war der Klägerin nicht gelungen, darzulegen, dass in ihrem kon-

60 VG Ansbach v. 8.7.2014 – AN 4 K 13.01638, DStRE 2015, 700, Bespr. *Mutschler* DStR 2015, 94.

61 VGH München v. 21.1.2015 – 7 BV 14.1923, Stbg 2015, 183 Ls. 1 und 2, BeckRS 2015, 42480.

62 BVerwG v. 7.12.2016 – 10 C 1.15, DStRE 2018, 59 Rn. 17.

63 BVerwG v. 7.12.2016 – 10 C 1.15, DStRE 2018, 59 Rn. 7, unter Bezugnahme auf BVerfG v. 23.8.2013 – 1 BvR 2912/11, NJW 2013, 3357 Rn. 36; BVerwG v. 26.9.2012 – 8 C 26.11, DStRE 2013, 893 Rn. 28 ff., Bespr. *Mutschler* DStR 2013, 679.

64 BVerwG v. 7.12.2016 – 10 C 1.15, DStRE 2018, 59 Rn. 17, unter Bezugnahme auf BVerwG v. 26.9.2012 – 8 C 26.11, DStRE 2013, 893 Rn. 28.

65 BVerwG v. 7.12.2016 – 10 C 1.15, DStRE 2018, 59 Ls. 3.

66 BVerwG v. 26.9.2012 – 8 C 26.11, DStRE 2013, 893.

Ausnahmen vom Verbot der gewerblichen Tätigkeit beim Steuerberater

kreten Einzelfall keine Gefahr der Verletzung von Berufspflichten (als Steuerberatungsgesellschaft) durch das gewerbliche Inkasso besteht: „Tatsächlich besteht die nicht entfernte Gefahr, dass die Gesellschafterin der Klägerin, die zugleich Gesellschafterin der D und deshalb auch an deren Geschäftserfolg maßgeblich interessiert ist, den gewerblichen Interessen der D im Konfliktfalle gegenüber den Berufspflichten des Steuerberaters den Vorzug einräumt.“⁶⁷ Im Übrigen ergebe sich aus § 64 Abs. 2 S. 2 StBerG nicht, dass das gewerbliche Inkasso von Honorarforderungen anderer Steuerberater für einen Steuerberater erlaubnisfrei zulässig ist. Bereits das VG Neustadt/W.⁶⁸ hatte als Erstinstanz festgestellt, dass aus der Zulässigkeit einer nach § 64 Abs. 2 S. 1 StBerG zustimmungsfreien Abtretung von Steuerberaterhonorarforderungen an andere Steuerberater noch nicht die generelle Zulässigkeit oder Zulassungsfähigkeit eines gewerblichen Inkassos oder Factorings durch Steuerberater hinsichtlich solcher Forderungen folgt. Vielmehr sei das gewerbliche Inkasso oder Factoring von Steuerberaterhonoraren mit den Berufspflichten eines Steuerberaters–insbesondere der Pflicht zur verschwiegenen Berufsausübung– nicht vereinbar. Das OVG Koblenz⁶⁹ hatte die Berufung gegen das Urteil des VG Neustadt/W. zurückgewiesen und argumentiert, dass die gemäß § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG bestehende Genehmigungsbedürftigkeit für gewerbliche Tätigkeiten nicht durch § 64 Abs. 2 StBerG eingeschränkt werde.⁷⁰ Das BVerfG⁷¹ hat die gegen die Entscheidung des BVerwG eingelegte Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen, da im konkreten Fall die Versagung einer Ausnahmegenehmigung gewerblicher Tätigkeit nach § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 StBerG nicht zu beanstanden sei. Die gebotene Einzelfallprüfung sei durchgeführt worden und es bestünden keine Bedenken gegen die Annahme der Fachgerichte, aufgrund personeller Verflechtungen seitens des Beschwerdeführers drohe eine Verletzung beruflicher Pflichten.⁷² Das FG Rheinland-Pfalz⁷³ hat den Widerruf der Anerkennung einer GmbH als Steuerberatungsgesellschaft für rechtmäßig erklärt, wenn nach deren Satzung eine gewerbliche Inkassotätigkeit Unternehmensgegenstand ist: Eine Gesellschaft könne nicht als Steuerberatungsgesellschaft anerkannt werden, wenn in der Satzung als Unternehmensgegenstand auch gewerbliche Tätigkeiten vorgesehen sind. Werde nachträglich ein unzulässiger Unternehmensgegenstand in die Satzung aufgenommen (konkret: gewerbliche Inkassotätigkeit), sei die Anerkennung der Steuerberatungsgesellschaft zu widerrufen. Der BFH⁷⁴ hat die Ausgangsentscheidung des FG Rheinland-Pfalz bestätigt: Einer Steuerberatungsgesellschaft ist eine gewerbliche Inkassotätigkeit grundsätzlich nicht gestattet. Sie kann ihr allenfalls durch eine Ausnahmegenehmigung nach § 57 Abs. 4 S. 1 StBerG gestattet werden. Wenn eine Steuerberatungsgesellschaft aber eine solche Tätigkeit – wie im konkreten Fall – zum Gegenstand ihres Unternehmens erklärt, ohne eine Ausnahmegenehmigung zu besitzen, kann die Steuerberaterkammer ihre Anerkennung widerrufen.

67 BVerwG v. 26.9.2012 – 8 C 26.11, DStRE 2013, 893 Rn. 31: trotz der Bemühungen um eine Entflechtung der Gesellschaften.

68 VG Neustadt/W. v. 24.2.2011 – 4 K 952/10.NW, DStRE 2011, 980, Bespr. *Ring* DStR 2011, 1051.

69 OVG Koblenz v. 22.6.2011 – 6 A 10427/11, DStRE 2011, 1551, Bespr. *Ring* DStR 2011, 1730.

70 OVG Koblenz v. 22.6.2011 – 6 A 10427/11, DStRE 2011, 1551 (1552).

71 BVerfG v. 13.1.2014 – 1 BvR 2884/13, DStRE 2014, 890, Bespr. *Mutschler* DStR 2014, 974.

72 BVerfG v. 13.1.2014 – 1 BvR 2884/13, DStRE 2014, 890 Rn. 23 ff., Bespr. *Mutschler* DStR 2014, 974.

73 FG Rheinland-Pfalz v. 24.2.2010 – 2 K 2185/09, EFG 2010, 1251, DStRE 2010, 701, Bespr. *Ring* DStR 2010, 1353.

74 BFH v. 28.1.2014 – VII R 26/10, DStRE 2014, 764, Bespr. *Jatzke* DStR 2014, 1129.

Sie muss nicht abwarten, ob die Tätigkeit tatsächlich aufgenommen oder eine Ausnahmegenehmigung doch noch erteilt wird.

5.6 Regelmäßige und entgeltliche Lehr- und Vortragstätigkeit oder Schulungsveranstaltungen

Eine regelmäßige und entgeltliche Lehr- und Vortragstätigkeit oder Schulungsveranstaltungen können nach Ansicht des BGH⁷⁵ dem Verbot gewerblicher Tätigkeit iSv § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG unterfallen – nicht jedoch die gelegentliche Durchführung von Informationsveranstaltungen für einen begrenzten Zuhörerkreis. Auch in einer gemeinsamen Werbeveranstaltung eines Steuerberaters mit einer Bank kann nach Ansicht des BGH⁷⁶ eine Berufspflichtverletzung (gewerbliche Tätigkeit iS eines selbständigen, gleichmäßig fortgesetzten und maßgebend von erwerbswirtschaftlichem Streben nach Gewinn bestimmten Handelns⁷⁷, wobei es nicht darauf ankommt, ob der Steuerberater im eigenen oder fremden wirtschaftlichen Interesse handelt und in welcher Rechtsform die gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird)⁷⁸ liegen: „Die Veranstaltung von Seminaren kann bei einem gewissen Umfang und entsprechender Nachhaltigkeit in gewerbliche Tätigkeit umschlagen.“⁷⁹

5.7 Darlehensgewährung an Mandanten

Nach Ansicht des BGH⁸⁰ verstößt ein Steuerberater nicht gegen das Verbot gewerblicher Tätigkeit, wenn er einem einzelnen Mandanten Darlehen gewährt und dafür in banküblicher Weise Zinsen berechnet.

5.8 Tätigkeit als Landwirt

Die berufliche Tätigkeit als Landwirt ist nach Ansicht des BFH⁸¹ – obgleich nicht dem Gewerbebegriff unterfallend – mit dem Beruf des Steuerberaters unvereinbar. Diese Auffassung wird vom VG Hannover⁸² geteilt, wobei dann etwas anderes gelte, wenn sie nur in geringem Umfang als Liebhaberei betrieben werde.

75 BGH v. 15.12.1997 – StbSt (R) 5/97, DStRE 1998, 154 (155).

76 BGH v. 25.2.2003 – StbSt (R) 2/02, DStRE 2003, 957 (958), unter Bezugnahme auf *Kuhls/Maxl*, StBerG, 3. Aufl. 2011, § 57 Rn. 418) – wobei der BGH im konkreten Fall bei vier Seminarprojekten in einem Jahr (wengleich jeweils an mehreren Orten durchgeführt) diese Grenze noch nicht als überschritten angesehen hat.

77 BGH v. 25.2.2003 – StbSt (R) 2/02, DStRE 2003, 957, unter Bezugnahme auf BGH v. 4.3.1996 – StbSt (R) 4/95, DStR 1996, 1502; v. 23.10.1980 – IVa ZR 28/80, NJW 1981, 399.

78 BGH v. 25.2.2003 – StbSt (R) 2/02, DStRE 2003, 957 (958), unter Bezugnahme auf *Kuhls/Maxl* (Fn. 76), § 57 Rn. 412.

79 BGH v. 25.2.2003 – StbSt (R) 2/02, DStRE 2003, 957 (958), unter Bezugnahme auf *Kuhls/Maxl* (Fn. 76), § 57 Rn. 412.

80 BGH v. 10.7.1986 – III ZR 77/85, NJW-RR 1986, 1495.

81 BFH v. 28.4.2004 – VII B 44/04, DStRE 2004, 1055.

82 VG Hannover v. 27.6.2012 – 5 A 2906/11, DStRE 2013, 318, Bespr. *Mutschler* DStR 2012, 2623.

6. Resümee

Die ausgewertete Judikatur macht deutlich, dass es bislang nicht gelungen ist, der Regelung des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG eine eindeutige und konsistente Kontur zu verpassen – insbesondere wenn im Einzelfall ein Dispens vom grundsätzlichen Verbot gewerblicher Tätigkeit gewährt werden kann. Es erfolgt stets eine Einzelfallentscheidung unter Zugrundelegung aller Umstände des konkret in Rede stehenden Falls – wenngleich der Steuerberater einen klagbaren Anspruch auf Erteilung einer Ausnahme dann hat, wenn eine konkrete Gefährdung von Berufspflichten nicht zu erwarten steht. Insoweit hat die zuständige Steuerberaterkammer auch keinen Ermessensspielraum. Die Formulierung in § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 StBerG – „kann von diesem Verbot Ausnahmen zulassen“ – beinhaltet nämlich eine Handlungsermächtigung, jedoch kein Entscheidungsermessen. Zusammenfassend ist festzuhalten:

- Eine Ausnahme vom Verbot gewerblicher Tätigkeit gemäß § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 StBerG ist nur zuzulassen, wenn die Einzelfallprüfung ergibt, dass eine Beeinträchtigung der Erfüllung der Berufspflichten im konkreten Fall widerlegt ist. Dazu muss eine Verletzung von Berufspflichten durch die jeweils beabsichtigte gewerbliche Tätigkeit auszuschließen sein.
- Ergibt sich die Ungefährlichkeit der beabsichtigten gewerblichen Betätigung nicht schon aus § 16 BOSTB, trifft den Antragsteller die Darlegungs- und Beweislast in Bezug auf das Vorliegen der Ausnahmeveraussetzungen.
- Weist der Antragsteller nach, dass eine Verletzung von Berufspflichten im konkreten Fall ausgeschlossen werden kann, besteht ein Anspruch auf Ausnahmezulassung.

Zu viele Richter verderben das Recht

Zur Rechtswegproblematik im Falle gewerblicher Tätigkeit von Steuerberatern

Prof. Dr. Thomas Mann*

Gewerbliche Tätigkeiten sind einem Steuerberater nur ausnahmsweise erlaubt. Je nachdem, ob ihm eine vor Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit beantragte Ausnahme verwehrt wird oder ob die Kammer seine Bestellung als Steuerberater später wegen einer unerlaubt ausgeübten gewerblichen Tätigkeit widerruft, sind einerseits die Verwaltungsgerichte und andererseits die Finanzgerichte zur Entscheidung berufen. Der Beitrag plädiert für eine Vereinheitlichung der Gerichtszuständigkeit de lege ferenda.

1. Ausnahmen vom Verbot gewerblicher Tätigkeit

Charakteristisch für die Grundkonzeption der Freien Berufe ist ihre terminologische und sachliche Abgrenzung zum Gewerbe. So gehen die Gewerbedefinitionen in Literatur¹ und ständiger Rechtsprechung² übereinstimmend vom Vorliegen eines Gewerbes im Sinne des Gewerberechts aus, wenn neben bestimmten positiven Merkmalen, die über die Gewerbsmäßigkeit einer Tätigkeit entscheiden, auch negative Merkmale vorhanden sind, die eine Aussage über deren Gewerbsfähigkeit treffen.³ Hierzu gehört u. a., dass die betreffende Tätigkeit nicht dem Bereich der Freien Berufe – für sich genommen ein Typusbegriff⁴ – zuzurechnen ist. Spiegelbildlich achten dann auch die Berufsgesetze der Freien Berufe darauf, dass die freiberuflichen Berufsträger keine gewerbliche Tätigkeit ausüben.⁵ So darf nicht nur die eigentliche Hilfeleistung in Steuersachen i. S. d. § 33 StBerG niemals in gewerblicher Form ausgeübt werden⁶, sondern es sind auch sonstige gewerbliche (Neben-)Tätigkeiten mit dem Beruf des Steuerberaters grundsätzlich unvereinbar (vgl. § 46 Abs. 2 Nr. 1 StBerG). Die-

* Prof. Dr. Thomas Mann ist Professor für öffentliches Recht, insbesondere Verwaltungsrecht, an der Georg-August-Universität in Göttingen.

1 Vgl. statt vieler Marcks in Landmann/Rohmer, GewO, Stand Okt. 2017, § 14 Rn. 13 ff.; Ruthig/Storr, Öffentliches Wirtschaftsrecht, 4. Aufl. 2015, Rn. 146; Ziekow, Öffentliches Wirtschaftsrecht, 4. Aufl. 2016, § 10 Rn. 4; Pielow, BeckOK GewO, Stand: Dez. 2017, § 1 Rn. 134 ff.

2 Vgl. BVerwG v. 1.7.1987 – 1 C 25/85, BVerwGE 78, 6 (8), NVwZ 1988, 56; v. 16.2.1995 – 1 B 205/93, NVwZ 1995, 473 (474); v. 6.11.2002 – 6 C 16/02, NVwZ 2003, 603; OVG Lüneburg v. 8.4.2002 – 7 LA 39/02, GewA 2002, 293.

3 Näher Stober/Eisenmenger, Besonderes Wirtschaftsverwaltungsrecht, 16. Aufl. 2016, § 45 VI 3, VIII.

4 Hummes, Die rechtliche Sonderstellung der Freien Berufe im Vergleich zum Gewerbe, 1979, 83 ff. (151); Taupitz, Die Standesordnungen der Freien Berufe, 1991, 23 ff.; Pitschas in R. Schmidt, Öffentliches Wirtschaftsrecht BT 2, 1996, § 9 Rn. 5; Sodan, Freie Berufe als Leistungserbringer im Recht der gesetzlichen Krankenversicherung, 1997, 63 f.

5 Prägnant insoweit § 2 Abs. 2 BRAO, § 32 Abs. 2 S. 2 StBerG. Ausnahmebilden insoweit die Apotheker.

6 Soll die steuerberatende Tätigkeit im Rahmen einer im Handelsregister einzutragenden Personen- oder Kapitalgesellschaft erbracht werden, muss diese als Steuerberatungsgesellschaft anerkannt werden, was deren „Stigma der Gewerblichkeit“ gleichsam beseitigt (vgl. §§ 49 ff., 3 Nr. 3 StBerG).

Zu viele Richter verderben das Recht Zur Rechtswegproblematik im Falle gewerblicher Tätigkeit von Steuerberatern

ses Verbot ist Ausdruck der Einsicht, dass Steuerberater aufgrund der ihnen erteilten Dauermandate wie kein anderer Berufsstand intime Kenntnisse der geschäftlichen und privaten Verhältnisse und der betrieblichen Geheimnisse ihrer Mandanten erhalten, die im Falle eigener gewerblicher Betätigung des Steuerberaters unzulässige Wettbewerbsvorteile bedingen würden.⁷ Jedoch kann die zuständige Steuerberaterkammer nach § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 StBerG Ausnahmen zulassen, „soweit durch die Tätigkeit eine Verletzung von Berufspflichten nicht zu erwarten ist“. Durch diese 2008 mit dem 8. StBerÄndG⁸ eingefügte Bestimmung erfahren die Steuerberater eine – verfassungsrechtlich gerechtfertigte⁹ – Einschränkung in ihrer durch Art. 12 GG geschützten berufsgrundrechtlichen Freiheit, die allgemein auch das Recht beinhaltet, sich einen Zweitberuf zu wählen.¹⁰ Weil im Zuge der seinerzeitigen Rechtsänderung durch das 8. StBerÄndG jedoch nicht auch die FGO geändert wurde, können sich im Kontext der untersagten gewerblichen Tätigkeiten nunmehr Konstellationen ergeben, in denen es zu einer Parallelzuständigkeit von Finanz- und Verwaltungsgerichten kommt.

2. Der Zuständigkeitskonflikt

Gemäß § 33 Abs. 1 Nr. 3 FGO ist die Finanzgerichtsbarkeit für berufsrechtliche Streitigkeiten in Angelegenheiten zuständig, 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. § 57 StBerG befindet sich hingegen im Dritten Abschnitt des Zweiten Teils. Für Klagen gegen eine Versagung der Ausnahmegenehmigung nach § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 StBerG ergibt sich somit eine Zuständigkeit der Verwaltungsgerichte gemäß § 40 Abs. 1 S. 1 VwGO. Diese Ausnahme in der Rechtswegzuordnung mag systemwidrig erscheinen, ist für sich genommen aber nicht weiter problematisch, solange sich Steuerberater vor Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit an ihre Steuerberaterkammer wenden. Anders sieht es allerdings aus, wenn ein Steuerberater eine gewerbliche Tätigkeit aufnimmt, ohne zuvor eine Ausnahmeentscheidung seiner Kammer nach § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG einzuholen. Denn wenn er eine unzulässige gewerbliche Tätigkeit ausübt, ist seine Bestellung als Steuerberater gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 1 StBerG zu widerrufen.¹¹ Rechtsschutz im Falle eines Widerrufs gewährt ihm dann die Finanzgerichtsbarkeit, denn § 46 StBerG befindet sich innerhalb des Zweiten Abschnitts des Zweiten Teils des StBerG, auf den § 33 Abs. 1 Nr. 3 FGO ausdrücklich verweist. Zu einem Rechtswegdilemma kann es nun in denjenigen Fällen kommen, in denen die Steuerberaterkammer gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 1 StBerG den Widerruf einer Bestellung ausspricht, weil ein Steuerberater ohne vorherige Genehmigung einer gewerblichen Tätigkeit nachgeht, dieser

7 Ueberfeldt DStR 2014, 1191 (1196).

8 8. StBerÄndG v. 8.4.2008, BGBl. I 2008, 666. Zur Gesetzesbegründung vgl. BT-Drs. 16/7077, 1, 32.

9 Vgl. BVerfG v. 15.2.1967 – 1 BvR 569, 589/62, BVerfGE 21, 173 (179, 181 f.), NJW 1967, 1317 (1317 f.); v. 4.11.1992 – 1 BvR 79/85, 643/87, 442/89, 238/90, 1258/90, 772/91, 909/91, BVerfGE 87, 287 (329), NJW 1993, 317 (321); v. 23.8.2013 – 1 BvR 2912/11, NJW 2013, 3357 (3358); v. 26.9.2012 – 8 C 26.11, BVerfGE 144, 211 (211 ff.), DStR 2013, 678 (679); BFH v. 17.5.2011 – VII R 47/10, DStRE 2011, 1042 (1044), Bespr. Jatzke DStR 2011, 1730; BVerwG v. 7.12.2016 – 10 C 1.15, DStRE 2018, 59 (61); von Eichborn DStR 2014, 164 (164–168).

10 Dazu *Mann* in Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 12 Rn. 48, 140 mwN sowie speziell *Kämmerer* (in dieser Broschüre).

11 Entsprechend wäre auch eine Bestellung zu versagen (vgl. § 40 Abs. 3 Nr. 2 i. V. m. § 57 Abs. 4 StBerG).

Steuerberater dann aber im gleichen zeitlichen Zusammenhang – erfolglos – auch einen Antrag bei der Kammer stellt, ihm die erforderliche Ausnahmegenehmigung nach § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 StBerG zu erteilen. Nach der vorstehend geschilderten Rechtslage ist in dieser Konstellation gegen den Widerruf der Bestellung Klage vor dem Finanzgericht zu erheben, während gegen die Ablehnung der Ausnahmeerlaubnis vor den Verwaltungsgerichten vorzugehen ist. Im schlimmsten Fall drohen in den parallelen Verfahren¹² dann materiell divergierende oder gar genau entgegengesetzte Entscheidungen der rechtlich identischen Frage, ob die fragliche Art der gewerblichen Tätigkeit in diesem konkreten Sachverhalt ausnahmsweise zulässig ist.

3. Chronologie der höchstrichterlichen Entscheidungen

Die vorbezeichnete Konstellation ist nicht nur theoretischer Natur, sondern hat bereits den Weg bis zu den obersten Gerichten der Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit gefunden, ohne dass hierbei das Problem gelöst worden wäre. Der Streit zwischen BFH und BVerwG besteht allerdings nicht nur mit Blick auf die Zuständigkeit, sondern auch in der Frage, ob § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG im Rahmen der Prüfung des § 46 Abs. 2 Nr. 1 StBerG inzident geprüft werden kann. Zum besseren Verständnis sei nachfolgend die maßgebliche Rechtsprechung chronologisch skizziert:

3.1 BFH v. 29.11.2011 – VII B 110/09

Ein Steuerberater, der zugleich als Geschäftsführer einer Unternehmensberatungs-GmbH tätig war, gab diese Tätigkeit nach Aufforderung seiner Kammer nicht auf, woraufhin diese die Bestellung zum Steuerberater gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG aufhob. Im Anschluss an das abweisende Urteil des FG hat der Kläger Nichtzulassungsbeschwerde zum BFH eingelegt. Gleichzeitig hat er vor dem VG Klage auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung nach § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG erhoben, nachdem die Steuerberaterkammer zuvor eine beantragte Genehmigung abgelehnt hatte. Auch das VG hat die Klage abgewiesen. Wegen zwischenzeitlicher Löschung der GmbH und beidseitiger Erledigungserklärung hatte der BFH-Senat nur noch in summarischer Prüfung (§ 138 Abs. 1 FGO) über die Kosten des Rechtsstreits zu entscheiden.¹³ Hierbei führte er u. a. aus, dass über die Zulassung einer Ausnahme gemäß § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG keine isolierte Entscheidung in einem gesonderten Verfahren zu treffen sei. Vielmehr handele es sich insoweit lediglich um eine Vorfrage, die bei einer gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 1 StBerG zu widerrufenden Bestellung zu be-

12 Das FG kann in diesem Falle das Verfahren wegen des Widerrufs der Bestellung aussetzen, vgl. BFH v. 24.11.2010 – VII R 26/10, BeckRS 2010, 25016735; v. 29.11.2011 – VII B 110/09, BeckRS 2012, 94519 Rn. 6; v. 28.1.2014 – VII R 26/10, DStRE 2014, 764 (765), Bespr. *Jatzke* DStR 2014, 1130. Umgekehrt wird sich mit Rechtskraft der einen Widerruf der Bestellung bestätigenden finanzgerichtlichen Entscheidung das verwaltungsgerichtliche Verfahren auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung erledigen (sofern nicht durch einen Antrag auf Wiederbestellung ein – neues – Rechtsschutzbedürfnis vorliegt), vgl. VG Aachen v. 8.8.2013 – 5 K 91/12; OVG Münster v. 15.5.2017 – 4 A 2197/13, BeckRS 2017, 110994, Bespr. Willerscheidt DStR 2017, 2013.

13 BFH v. 29.11.2011 – VII B 110/09, BeckRS 2012, 94519.

Zu viele Richter verderben das Recht Zur Rechtswegproblematik im Falle gewerblicher Tätigkeit von Steuerberatern

antworten sei.¹⁴ Im Ergebnis müssten die Voraussetzungen des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG also von den FG inzident geprüft werden, der Verwaltungsrechtsweg sei nicht eröffnet.

3.2 BVerwG v. 26.9.2012 –8C6.12

Ein Steuerberater begehrte 2002 die Erteilung einer Ausnahmegenehmigung für seine Tätigkeit als ehrenamtlicher Geschäftsführer einer GmbH, die professionell und amateurmäßig Fußballsport betreibt. Alleiniger Gesellschafter der GmbH ist ein Verein. Die Steuerberaterkammer sah die verantwortliche Mitwirkung in der GmbH als verbotene gewerbliche Tätigkeit an und lehnte den Antrag ab. Gleichwohl wurde der Steuerberater im Mai 2004 zum – ehrenamtlichen – Geschäftsführer der GmbH bestellt, was im August 2007 zum Widerruf der Bestellung als Steuerberater führte. Die Kammer war der Ansicht, die Geschäftsführung sei eine unzulässige gewerbliche Tätigkeit. Hieran ändere auch die Ehrenamtlich- und Unentgeltlichkeit nichts. Dagegen erhob der Steuerberater Klage beim FG. Nachdem der Kläger Mitte 2008 auch erfolglos die Erteilung einer Ausnahmegenehmigung nach § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG begehrt hatte, erhob er auch hiergegen eine weitere Klage beim FG. Dieses verwies den Rechtsstreit an das VG, das dann die Klage abwies. In der Berufung beim OVG hatte der Kläger allerdings Erfolg: Der Senat verpflichtete die Steuerberaterkammer zur Erteilung der Ausnahmegenehmigung. In seiner das OVG-Urteil bestätigenden Revisionsentscheidung stellte das BVerwG¹⁵ zwar zunächst fest, dass infolge der Verweisung des Rechtsstreits die Zulässigkeit des Verwaltungsrechtsweges gemäß § 17a Abs. 2 und 5 GVG nicht mehr zu prüfen sei. Es führte dann dennoch aus, dass der Verwaltungsrechtsweg für Streitigkeiten um die Erteilung einer Ausnahmegenehmigung gemäß § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG einschlägig sei, weil § 33 Abs. 1 Nr. 3 FGO nicht auf den betreffenden Abschnitt des StBerG verweise, in dem diese Norm stehe (s. o. 2.). Das habe selbst dann zu gelten, falls der Gesetzgeber bei der Neuregelung des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG durch das 8. StBerÄndG nur versehentlich eine Anpassung des § 33 Abs. 1 Nr. 3 FGO versäumt hätte. Der Gesetzgeber habe zu entscheiden, wie diese wenig zuträgliche Rechtswegspaltung zu beseitigen sei, doch spreche zugunsten der Verwaltungsgerichtsbarkeit, dass diese auch ansonsten für das Recht der Freien Berufe zuständig sei. Ausdrücklich verwarf das BVerwG die Ansicht des BFH, die Voraussetzungen des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG seien lediglich inzident im Rahmen des Bestellungs- oder Widerrufsverfahrens zu prüfen. § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG setze ein außenwirksames Handeln der Steuerberaterkammer mittels Verwaltungsakt voraus. Der Sinn und Zweck dieser Vorschrift bestehe gerade darin, den Steuerberatern die Möglichkeit zu eröffnen, die Zulässigkeit einer zweiterwerblichen gewerblichen Betätigung in einem Verwaltungsverfahren vorab klären zu lassen. Sie sollen hierdurch davon entbunden werden, stattdessen erst das Risiko eines Widerrufs eingehen zu müssen.

14 Gleiches gelte auch für die Versagung der Bestellung gemäß § 40 Abs. 3 Nr. 2 StBerG.

15 BVerwG v. 26.9.2012 – 8 C 6.12, DStRE 2013, 891, Bespr. *Mutschler* DStR 2013, 679.

3.3 BVerwG v. 26.9.2012 – 8 C 26.11

Mit einem vom BVerwG am gleichen Tag¹⁶ entschiedenen Verfahren wiederholte es seine Ausführungen zur Rechtswegfrage nahezu wortgleich. In diesem Fall war die Klägerin eine Steuerberatungsgesellschaft, die Honorarforderungen anderer Steuerberater im Wege des Inkassos eintreiben wollte. Die beklagte Steuerberaterkammer widerrief die Zulassung der Klägerin, weil die Aufnahme einer gewerblichen Inkassotätigkeit mit dem StBerG unvereinbar sei. Nahezu zeitgleich mit dem Widerruf beantragte die Klägerin eine Ausnahmegenehmigung gemäß § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG. Nach deren Ablehnung erhob die Klägerin Verpflichtungsklage vor dem VG, da sie der Ansicht war, ihre Tätigkeit sei ohne Genehmigung zulässig.¹⁷ Sowohl vor dem Finanz- als auch vor dem VG und dem OVG hatte die Klägerin keinen Erfolg. Das finanzgerichtliche Revisionsverfahren beim BFH wurde bis zum Abschluss des Revisionsverfahrens vor dem BVerwG ausgesetzt (s. u. 3.6), bei dem die Klägerin in der Sache allerdings auch erfolglos blieb.¹⁸

3.4 BFH v. 11.4.2013 – VII B 172/12

Mit diesem Urteil reagierte der BFH¹⁹ explizit auf die beiden Urteile des BVerwG v. 26.9.2012. Der Entscheidung lag ein Sachverhalt zugrunde, bei dem ein Steuerberater auch als Prokurist einer Genossenschaftsbank im Bereich Rechnungswesen tätig war. Die beklagte Steuerberaterkammer widerrief die Bestellung des Klägers. Die hiergegen erhobene Klage wies das FG ab. Es führte aus, dass es über die Frage einer Ausnahmeregelung nach § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG entscheiden könnte, obwohl der Kläger zugleich Klage vor dem VG auf Erteilung dieser Ausnahmegenehmigung erhoben hatte. Denn bei der Zulassung einer möglichen Ausnahme handele es sich um eine im Verfahren des Widerrufs der Bestellung gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 1 StBerG zu prüfende Vorfrage, die eine Zuständigkeit der Finanzgerichtsbarkeit begründe. Auf die Nichtzulassungsbeschwerde, die u. a. auf die Begründung gestützt war, das FG weiche in diesem Punkt von den Judikaten des BVerwG v. 26.9.2012 ab, führte der BFH aus, es lasse sich den Entscheidungen des BVerwG nicht entnehmen, dass die Versagung der Ausnahme nach § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG und der (in der rechtlichen Folge) auszusprechende Widerruf der Bestellung als Steuerberater gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 1 StBerG in voneinander getrennten Verwaltungsakten bekanntgegeben werden müssen. Das BVerwG halte eine isoliert zu treffende Entscheidung über die Ausnahmegenehmigung lediglich für sinnvoll, um dem betroffenen Steuerberater die Möglichkeit zu geben, die Unbedenklichkeit einer gewerblichen Tätigkeit vorab zu klären. Um eine solche Vorabentscheidung gehe es aber im konkreten Fall nicht, da die Steuerberaterkammer die Bestellung bereits widerrufen habe. Der BFH führte weiter aus, dass dem Urteil des BVerwG mit dem Az. 8 C 6.12 (oben unter 3.2) zwar die Rechtsauffassung zu entnehmen sei, es sei über die beiden

16 BVerwG v. 26.9.2012 – 8 C 26.11, BVerwGE 144, 211, DStRE 2013, 893, Bespr. *Mutschler* DStR 2013, 679.

17 Zu dieser prozessualen Konstellation *Mann/Wahrendorf*, Verwaltungsprozessrecht, 4. Aufl. 2015, Rn. 238 f.

18 Die Klägerin beantragte festzustellen, dass die gewerbliche Inkassotätigkeit keiner Ausnahmegenehmigung gemäß § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG bedarf und hilfsweise, die Steuerberaterkammer zu verpflichten, die Ausnahmegenehmigung zu erteilen.

19 BFH v. 11.4.2013 – VII B 172/12, BeckRS 2013, 95229.

Zu viele Richter verderben das Recht Zur Rechtswegproblematik im Falle gewerblicher Tätigkeit von Steuerberatern

nach dem StBerG möglichen Verwaltungsentscheidungen zur Frage der gewerblichen Tätigkeit auf getrennten Rechtswegen zu entscheiden. Doch weist der BFH darauf hin, dass die entsprechenden Ausführungen des BVerwG zu der Zulässigkeit des Verwaltungsrechtswegs gerade nicht entscheidungserheblich gewesen seien, weil diese Frage gemäß § 17a Abs. 5 GVG einer revisionsrechtlichen Prüfung durch das BVerwG entzogen war und der betreffende achte Senat des BVerwG sie mithin gleichsam nur als obiter dictum geäußert habe.

3.5 BVerfG v. 23.8.2013 – 1 BvR 2912/11

Wenig Orientierung in der Rechtswegfrage bietet eine Entscheidung des BVerfG²⁰ zur gewerblichen Tätigkeit des Geschäftsführers einer Steuerberatungsgesellschaft, der nach der Gesetzesänderung 2008 ohne Erfolg bei seiner Steuerberaterkammer für die Vermittlung von Versicherungen und Finanzanlagen eine Ausnahmegenehmigung nach § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG beantragt hatte. Nachdem der Kläger erfolglos den Verwaltungsrechtsweg beschritten hatte²¹, gab das BVerfG der Verfassungsbeschwerde statt, da es aus materiellen Gründen insbesondere einen Verstoß gegen Art. 12 Abs. 1 GG annahm, die verwaltungsgerichtlichen Entscheidungen aufhob und zur erneuten Entscheidung zurückverwies.²²

Auf die hier relevante Problematik kommt der erkennende Senat erst am Ende seiner Gründe und nur recht knapp zu sprechen:

„Selbst wenn der BFH in seinem Beschluss v. 29.11.2011 (BFH, VII B 110/09) möglicherweise davon ausgeht, dass über die Genehmigung einer Ausnahme vom Verbot des § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG eine gesonderte Entscheidung der Steuerberaterkammer durch Verwaltungsakt nicht möglich sei (vgl. auch BFH, Beschl. v. 11.4.2013 – VII B 172/12; zur entgegengesetzten Auffassung des BVerwG vgl. BVerwG, Urteile v. 26.9.2012 – 8 C 26/11 und 8 C 6/12), wäre derzeit mit Blick auf den bestehenden Streit in der Rechtsprechung jedenfalls nicht auszuschließen, dass das VG – dem BVerwG folgend – von der Zulässigkeit einer isolierten Entscheidung über die Erteilung der Ausnahmegenehmigung ausgehen und in der Sache entscheiden wird.“²³ Damit ist freilich nur das Problem umschrieben, doch kein verfassungsrichterlicher Fingerzeig hinsichtlich seiner Lösung zu erkennen.

20 BVerfG v. 23.8.2013 – 1 BvR 2912/11, NJW 2013, 3357.

21 Vgl. VG Ansbach v. 2.3.2011 – AN 4 K 10.02119, BeckRS 2013, 56229; VGH München v. 26.10.2011 – 7 Zb 11.1173, BeckRS 2011, 55856.

22 Zur weiteren Behandlung (durchgängig Klageablehnung) s. VG Ansbach v. 8.7.2014 – AN 4 K 13.01638, DStRE 2015, 700, Bespr. *Mutschler* DStR 2015, 94; VGH München v. 21.1.2015 – 7 BV 14.1923, BeckRS2015, 42480, Bespr. *Ueberfeldt* DStR 2015, 1270; BVerwG v. 7.12.2016 – 10C1.15, DStRE2018, 59, Bespr. *Ueberfeldt* DStR2017, 1784.

23 BVerfG v. 23.8.2013 – 1 BvR 2912/11, NJW 2013, 3357 (3359).

3.6 BFH v. 28.1.2014 – VII R 26/10

Im vorerst letzten für die Rechtswegfrage relevanten Urteil des BFH²⁴ ging es um ein gewerbliches Inkasso einer Steuerberatungsgesellschaft. Die Steuerberaterkammer erteilte die Ausnahmegenehmigung gemäß § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG nicht und widerrief zudem die Bestellung des Steuerberaters. Gegen die Nichterteilung der Genehmigung ging die Klägerin auf dem Verwaltungsrechtsweg vor, blieb jedoch in allen Instanzen erfolglos. Gegen den Widerruf der Bestellung legte sie Klage beim FG ein, welches die Klage ebenfalls abwies, da ein gewerbliches Inkasso mit einer Steuerberater-tätigkeit nicht vereinbar sei. Die Entscheidung des BVerwG mit dem Az. 8 C 26.11 (oben 3.3) war im Zeitpunkt der Entscheidung des BFH bereits in Rechtskraft erwachsen, sodass zwischen den Beteiligten feststand, dass die gewerbliche Inkassotätigkeit der Klägerin nicht gestattet wurde. Aufgrund dieser eingetretenen Rechtskraft sah der BFH die Frage nicht mehr als erörterungsbedürftig an, ob der erkennende Senat über die Erteilung einer Ausnahmegenehmigung an die Klägerin selbst entscheiden könne oder ob dies einer gesonderten, ggf. vor dem VG zu erstreitenden Entscheidung in der Steuerberaterkammer vorbehalten ist.

3.7 Zwischenergebnis

Die Rechtsprechung des BFH und diejenige des BVerwG gehen in unterschiedliche Richtungen. Der BFH geht davon aus, dass eine Ausnahme nach § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG lediglich eine im Verfahren nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 StBerG zu beantwortende Vorfrage ist und eine Ausnahme vom Verbot gewerblicher Betätigung daher nicht durch eine isolierte Entscheidung, d. h. durch gesonderten Verwaltungsakt, zu erteilen ist.²⁵ Bei dieser Sichtweise wären ausschließlich die FG zur Beurteilung der Ausnahmevoraussetzungen zuständig. Das BVerwG hingegen sieht in dieser Reduktion auf eine ausschließliche Inzidentprüfung im Rahmen des Widerrufsverfahrens keine ausreichende Rechtsschutz-möglichkeit für den betroffenen Steuerberater²⁶, sondern erkennt in § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG die Basis für ein eigenständiges, auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung gerichtetes Verwaltungs-verfahren. Die bei dieser Sichtweise zwangsläufige Rechtswegaufspaltung (s. o. 2.) birgt die Gefahr gegenläufiger Entscheidungen in derselben Rechtsfrage.

4. Stellungnahme und Lösungsvorschläge

Zunächst einmal ist zu entscheiden, welche Rechtsansicht den Vorzug verdient. Anschließend bleibt zu überlegen, wie sich die auf der Basis der vorzugswürdigen Auffassung stehenden Rechtsprobleme lösen lassen.

24 BFH v. 28.1.2014 – VII R 26/10, BStBl. II 2014, 593, DStRE 2014, 764, Bespr. *Jatzke* DStR 2014, 1129.

25 Ebenso wohl auch *Jatzke* DStR 2014, 1130 (1130 f.): „Genehmigungserteilung durch die Steuerberaterkam-mer im Rahmen eines zu erwartenden Widerrufsverfahrens.“

26 Vgl. auch *Koslowski*, StBerG, 7. Aufl. 2015, § 57 Rn. 93.

Zu viele Richter verderben das Recht Zur Rechtswegproblematik im Falle gewerblicher Tätigkeit von Steuerberatern

4.1 Stellungnahme

Die Auffassung des BFH wirkt sehr konstruiert und scheint im Argumentationsansatz von dem gewünschten Ergebnis her getragen zu sein, Entscheidungen über Ausnahmen vom Verbot einer gewerblichen Betätigung in den Anwendungsbereich der Sonderzuweisung für berufsrechtliche Streitigkeiten gemäß § 33 Abs. 1 Nr. 3 FGO einzubeziehen. Vor allem aber steht diese Rechtsauffassung im Gegensatz zum Wortlaut des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG. Soweit dort nämlich formuliert ist, „die zuständige Steuerberaterkammer kann von diesem Verbot Ausnahmen zulassen, soweit durch die Tätigkeit eine Verletzung von Berufspflichten nicht zu erwarten ist“ zeigt die Wortwahl „kann zulassen“, dass hier eine Ermächtigungsgrundlage formuliert ist, die eine Steuerberaterkammer in die Lage versetzen soll, vom repressiven Verbot gewerblicher Tätigkeit²⁷ im Einzelfall zu befreien. Dies lässt sich konstruktiv aber nicht erreichen, wenn man sich lediglich auf die Handlungsmöglichkeiten beschränkt, die der Steuerberaterkammer nach erfolgter Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit zu Gebote stehen. § 46 Abs. 2 Nr. 1 StBerG ist eine Eingriffsgrundlage, die mit dem Widerruf der Bestellung nur ein negatives Testat zulässt. Die positive Zulassung einer Ausnahme, wie sie in § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG vorgesehen ist, kann daher niemals uno actu mit dem Widerruf einer Bestellung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 StBerG ausgesprochen werden. Möglich wäre allenfalls eine stillschweigende Duldung durch Verzicht auf einen Widerruf. Das ist aber nicht, wie es der Wortlaut verlangt, die positive Zulassung einer Ausnahme. Darüber hinaus zeigt die Wendung „nicht zu erwarten ist“, dass die vom Gesetzgeber vorausgesetzte Perspektive bei der Beurteilung der gewerblichen Tätigkeit eine ex ante- Sichtweise sein soll, die mögliche Verletzungen von Berufspflichten prospektiv in den Blick nimmt. Diese Gesetzgebungstechnik entspricht den üblichen Formulierungen, die im Wirtschaftsverwaltungs- und Umweltrecht bei der Erteilung von Genehmigungen und sonstigen Zulassungen anzutreffen sind.²⁸ Eine solche Prognose ist einem Widerrufstatbestand wie § 46 Abs. 2 StBerG, der die Steuerberaterkammern in die Lage versetzt, auf bereits eingetretene Missstände ex post zu reagieren, wesensfremd. Neben diesen Wortlautargumenten sprechen aber auch teleologische Gesichtspunkte für die Rechtsauffassung des BVerwG: Im Falle einer zulässigen gewerblichen Nebentätigkeit handelt es sich um einen grundrechtlich von der Berufsfreiheit geschützten Zweitberuf. Es kann nicht der Sinn einer gesetzlichen Regelung sein, einen Berufsträger zu nötigen, sich für die Inanspruchnahme seiner grundrechtlichen Freiheit in ein Verbotsverfahren (Widerrufsverfahren) begeben zu müssen. Eine grundrechtskonforme Auslegung des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG muss ihm das mildere Mittel eröffnen, Zweifel über die berufs(grund)rechtliche Zulässigkeit seiner gewerblichen Tätigkeit bereits vor deren Aufnahme klären zu lassen. Nach alledem ist die Auffassung des BVerwG vorzugswürdig, nach der § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG der Steuerberaterkammer eine gesetzliche Möglichkeit eröffnet, durch gesonderten Verwaltungsakt eine Ausnahme vom Verbot gewerblicher Betätigung auszusprechen.

27 Zur Einordnung in diese Kategorie vgl. *Kämmerer* (in dieser Broschüre).

28 Vgl. z. B. § 12 Abs. 1 Nr. 1 WHG, § 32 Abs. 1 Nr. 4 KrWG oder die allg. anerkannte Definition der „Unzuverlässigkeit“ im Gewerberecht.

4.2 Lösungsvorschläge

Auf der Basis der somit vorzugswürdigen Rechtsauffassung des BVerwG kommt es allerdings zwangsläufig zu der unter 2. geschilderten Rechtswegspaltung, welche die Gefahr divergierender Entscheidungen in derselben Rechtssache begründet. Fraglich ist, wie dieser Gefahr begegnet werden kann. Hierbei sind zwei Konstellationen zu unterscheiden: Unzweifelhaft besteht eine Befugnis der FG, im Verfahren über den Widerruf der Bestellung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 StBerG implizit das Vorliegen der Voraussetzungen des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG zu prüfen. Andernfalls wäre die Vorschrift nicht justiziabel. Kommt es mangels Antragstellung auf Gewährung einer Ausnahme § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG gar nicht zu einem parallelen Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, tritt kein negativer Kompetenzkonflikt auf.²⁹ Führt der Steuerberater allerdings zwei Verfahren parallel, dann besteht eine Lösungsmöglichkeit darin, das finanzgerichtliche Verfahren über die Entscheidung des Widerrufs der Bestellung gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 1 StBerG bis zur Entscheidung des VG über die Erteilung einer Ausnahmegenehmigung gemäß § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG auszusetzen.³⁰ Auch wenn ein Berufsträger durch sein Verhalten (Abwarten der Entdeckung seiner gewerblichen Tätigkeit durch die Kammer) selbst den Anlass für diesen doppelten Verfahrensweg gegeben haben mag, ist die Führung eines zweifachen Rechtsstreits einem rechtsschutzsuchenden Steuerberater prozessökonomisch jedoch kaum zumutbar, sodass langfristig an einer Lösung de lege ferenda kein Weg vorbeiführt. Eine Gefahr divergierender Entscheidungen in unterschiedlichen Rechtswegen wird sich daher nur beseitigen und Rechtssicherheit damit nur herstellen lassen, wenn der Gesetzgeber eine klare Entscheidung über eine einheitliche Rechtswegzuweisung trifft. Naheliegend erscheint es mir, dass diese Lösung dann aber zugunsten der Finanzgerichtsbarkeit ausfallen muss, denn hier ist aufgrund der Sonderzuweisung für die übrigen berufsrechtlichen Streitigkeiten der Steuerberater in § 33 Abs. 1 Nr. 3 FGO nicht nur ein Sachzusammenhang gegeben, sondern auch eine besondere Sachkenntnis vorhanden.³¹ Dieses Ergebnis könnte ohne größeren Aufwand herbeigeführt werden, indem § 33 Abs. 1 Nr. 3 FGO um die Wendung „sowie durch § 57 Abs. 4 StBerG“ ergänzt wird.³²

29 *Mutschler* DStR 2013, 679 (680) leitet hieraus die umgekehrte Forderung ab, der Verwaltungsrechtsweg könne „nur dann eröffnet sein, wenn es isoliert um die Frage der Genehmigung gewerblicher Tätigkeiten geht, ohne dass die Frage der Bestellung oder des Widerrufs der Bestellung als Steuerberater im Raum steht“.

30 So auch *Willerscheid* in *Kuhls* ua, StBerG, 3. Aufl. 2012, § 46 Rn. 14; aA, allerdings ohne Begründung, *Ueberfeldt* DStR 2014, 1191 (1196).

31 Hierfür sprechen sich auch *Ueberfeldt* DStR 2014, 1191 (1196) und *Willerscheid* (Fn. 30), § 46 Rn. 14 aus.

32 Flankierend wäre eine entsprechende Ergänzung in § 164a StBerG (Durchführung des Verwaltungsverfahrens nach der AO) vorzunehmen.

Die Zulässigkeit zweitberuflicher gewerblicher Tätigkeiten: Ein Vergleich der Rechtslage bei Steuerberatern und Rechtsanwälten

*Prof. Dr. Matthias Kilian**

§ 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG verbietet Steuerberatern eine zweitberufliche gewerbliche Betätigung, § 7 Nr. 8 BRAO gestattet sie Rechtsanwälten hingegen in aller Regel. Angesichts der gemeinsamen Wurzeln der beiden Berufe ist dieser Befund überraschend. Der Beitrag geht den Gründen für die unterschiedliche Behandlung des identischen Problems durch den Gesetzgeber nach und überprüft die Überzeugungskraft der im StBerG gefundenen Lösung.

1. Grundlagen

Die Ausübung eines Zweitberufs durch einen Angehörigen der regulierten Beratungsberufe – Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer – entspricht nicht dem historischen Bild dieser Berufe. Traditionelle

Berufsbilder, die in der Entstehungszeit von Berufsgesetzen möglicherweise noch deutliche Umrisse hatten, unterliegen als Folge starker gesellschaftlicher Veränderungen freilich einem tiefgreifenden Wandlungsprozess.¹ Das BVerfG hat etwa in seiner Rechtsanwältinnen betreffenden Zweitberufsentscheidung v. 4.11.1992² darauf hingewiesen, dass derjenige, der „den Beruf des Rechtsanwalts ergreifen will, sich den besonderen Bedingungen des Anwaltsmarktes stellen [muss]. Auf diesem besteht eine äußerst angespannte Wettbewerbssituation, die sich durch eine wachsende Zahl von Berufsanfängern, die Niederlassungsfreiheit im Rahmen der Europäischen Gemeinschaft und die rechtsberatende Tätigkeit anderer Berufsgruppen (vor allem der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer) zunehmend verschärft. ... Bei dieser Sachlage ist die Ausübung eines zweiten Berufes für viele Berufsanfänger unentbehrlich, um den Lebensunterhalt zu sichern, bis ein ausreichender Mandantenstamm oder die erforderliche Bekanntheit erreicht sind. Inkompatibilitätsvorschriften können sich deshalb hier besonders einschneidend auswirken.“³ Dieses vergleichsweise düstere Bild der Notwendigkeit zweitberuflicher Tätigkeit zur Sicherstellung eines auskömmlichen Erwerbseinkommens zeichnete das BVerfG zu einem Zeitpunkt, als auf dem Rechtsdienstleistungsmarkt 64.000 Rechtsanwälte und 42.000 Steuerberater tätig waren – 25 Jahre später hat sich die Zahl der Angehörigen dieser Berufe

* *Prof. Dr. Matthias Kilian* ist Inhaber der Hans-Soldan-Stiftungsjuniorprofessur für Zivilrecht, Wirtschaftsrecht, Verfahrensrecht, Anwaltsrecht sowie anwaltsorientierte Juristenausbildung an der Universität zu Köln.

1 BVerfG v. 4.11.1992 – 1 BvR 79/85 ua, NJW 1993, 317 (319).

2 BVerfG v. 4.11.1992 – 1 BvR 79/85 ua, NJW 1993, 317.

3 BVerfG v. 4.11.1992 – 1 BvR 79/85 ua, NJW 1993, 317 (318).

Die Zulässigkeit zweitberuflicher gewerblicher Tätigkeiten: Ein Vergleich der Rechtslage bei Steuerberatern und Rechtsanwälten

auf 163.000 bzw. 84.000 gesteigert.⁴ Durch eine empirische Studie ist für die Rechtsanwaltschaft belegt, dass immerhin 19 % aller Rechtsanwälte einen Zweitberuf ausüben: 9 % üben einen fachlich komplementären Zweitberuf, d. h. eine Nebentätigkeit als Steuerberater, Mediator, Wirtschaftsprüfer oder Notar aus, 10 % einen nicht-juristischen Zweitberuf.⁵ Gegenstand dieser zweitberuflichen Betätigungen können freiberufliche, handwerkliche, künstlerische, aber auch gewerbliche Erwerbstätigkeiten sein. Zweitberufliche Betätigungen sind daher nicht übermäßig verbreitet, finden aber doch nicht nur so selten statt, dass sie vernachlässigenswert wären.⁶ Der Rechtsrahmen, nach dessen Maßgabe Rechtsanwälte und Steuerberater seit der Zweitberufsentscheidung des BVerfG einen Zweitberuf ausüben können, hat sich deutlich unterschiedlich entwickelt: Während in Folge der Vorgaben des BVerfG 1994 die Möglichkeit der Ausübung eines beliebigen gewerblichen oder freiberuflichen Zweitberufs für Rechtsanwälte durch eine Neufassung von § 7 Nr. 8 BRAO erleichtert und zur Regel gemacht worden ist, hat das StBerG in § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG an einem grundsätzlichen Verbot jeglicher gewerblicher Tätigkeit für Steuerberater bis zum heutigen Tage festgehalten. Mit dem 8. StBerÄndG wurde es den Steuerberaterkammern 2008 lediglich ermöglicht, Ausnahmen von der Regel des Verbots zweitberuflicher gewerblicher Betätigungen zuzulassen.⁷ Das Berufsrecht der Rechtsanwälte und der Steuerberater hat sich damit diametral entgegengesetzt entwickelt: Für Rechtsanwälte ist die Möglichkeit zweitberuflicher gewerblicher Tätigkeiten die Regel geworden, für Steuerberater die Ausnahme geblieben. Dies gilt zumindest nach dem gesetzgeberischen Konzept, da die tatsächlichen Auswirkungen des § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG letztlich von der Verwaltungspraxis der Steuerberaterkammern bei der Erteilung von Ausnahmegenehmigungen bestimmt werden. Diese Verwaltungspraxis muss sich – trotz der allgemein angenommenen Verfassungsmäßigkeit der restriktiven zweitberuflichen Betätigungsmöglichkeiten der Steuerberater – bei der Normanwendung, insbesondere der Beurteilung, ob durch die gewerbliche Tätigkeit iSv § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG eine Verletzung von Berufspflichten zu erwarten ist, an der verfassungsrechtlichen Bedeutung der Berufsfreiheit orientieren. Dieser Beitrag untersucht vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Adressierung des Problems der zweitberuflichen gewerblichen Betätigungen von Rechtsanwälten und Steuerberatern die Rechtslage bei den Rechtsanwälten, um der Diskussion über die Zukunftsfähigkeit des für Steuerberater geltenden Verbots – trotz der wiederholt in der Rechtsprechung betonten Sinnhaftigkeit einer unterschiedlichen Behandlung der beiden verwandten Berufe in dieser Detailfrage⁸ – einen zusätzlichen Impuls zu geben. Auf die Rechtslage bei den Steuerberatern wird nur in dem für das Verständnis der Betrachtungen zur Rechtsanwaltschaft erforderlichen Ausmaß eingegangen, um Redundanzen zu den Analysen von *Ring*⁹ und *Mann*¹⁰ zu vermeiden. Gleiches gilt für grundlegende

4 BVerfG v. 4.11.1992 – 1 BvR 79/85 ua, NJW 1993, 317 (318).

5 *Kilian*, Anwaltstätigkeit der Gegenwart, 2016. Zusammenfassung bei *Kilian* AnwBl 2017, 624.

6 Geht man etwa davon aus, dass jene 19 % der Rechtsanwälte, die nicht ausschließlich den Anwaltsberuf ausüben, die Hälfte ihrer Arbeitszeit nicht-anwaltlich verbringen, folgt hieraus auch, dass aus ökonomischer Sicht die Zahl der am Markt tätigen Vollzeitrechtsanwälte um fast 10 % nach unten zu korrigieren ist, *Kilian* AnwBl 2017, 624.

7 Hierzu etwa *Mutschler* DStR 2008, 1500.

8 BVerwG v. 26.9.2012 – 8 C 26.11, DStR 2013, 678 (679).

9 *Ring* (in dieser Broschüre).

10 *Mann* (in dieser Broschüre).

verfassungsrechtliche Betrachtungen, für die auf Kämmerer¹¹ verwiesen werden kann. Dieser Beitrag wird sich auf die Fragen konzentrieren, welche gesetzliche Regelungen der Gesetzgeber für die Rechtsanwälte gewählt hat und zu welchen Auswirkungen auf die Zweiberufsfreiheit diese in der Verwaltungs- und Rechtsprechungspraxis geführt haben (hierzu 2.). Auf der Basis dieser Erkenntnisse schließen sich Betrachtungen zu der Frage an, welche Gestaltungsalternativen für den Gesetzgeber bei der Adressierung des Problems zweiberuflicher Betätigungen von Steuerberatern in konzeptioneller Hinsicht bestehen (hierzu 3.).

2. Rechtsanwalt und Zweiberuf

2.1 Historische Entwicklungslinien zur Regulierung des Zweiberufs von Rechtsanwälten

Das Problem der Ausübung eines Zweiberufs und damit u. a. gewerblicher Betätigungen durch Rechtsanwälte kennt das anwaltliche Berufsrecht bereits seit Inkrafttreten der RAO v. 1.7.1878. § 5 Nr. 4 RAO bestimmte, dass die Zulassung zur Anwaltschaft versagt werden muss, „wenn der Antragsteller ... eine Beschäftigung betreibt, welche nach den Gesetzen oder nach dem Gutachten des Vorstandes der Anwaltskammer mit dem Beruf oder der Würde der Rechtsanwaltschaft nicht vereinbar ist“. Der beim Reichsgericht eingerichtete Ehrengerichtshof entwickelte dazu bis 1933 in einer umfangreichen Rechtsprechung Fallgruppen, in denen zwischen den Merkmalen des Berufs und der Würde der Rechtsanwaltschaft praktisch nicht unterschieden wurde. Problematisiert wurde unter Geltung der RAO weniger die Gewerblichkeit einer Betätigung als solche als vielmehr die (vermeintliche) Tatsache, dass der gesellschaftliche Status bestimmter, typischerweise gewerblicher Berufe hinter dem eines Rechtsanwalts zurückbleibe und deshalb eine solche zweiberufliche Betätigung mit der Würde und Stellung des Rechtsanwalts unvereinbar sei. So wurde im ersten Kommentar zur RAO aus dem Jahr 1908 etwa die Tätigkeit als Schankwirt, Handwerker, Buchhalter, Schreiber oder Betreiber eines offenen Ladengeschäfts als unvereinbar angesehen, nicht aber die (wohl hinreichend prestigeträchtige) Tätigkeit als „Leiter eines großen industriellen Unternehmens“¹². Seit Inkrafttreten des GG¹³ unterliegt die grundsätzliche Zulässigkeit der Ausübung eines Zweiberufs durch einen Rechtsanwalt keinem Zweifel: Art. 12 Abs. 1 GG beinhaltet neben dem Grundrecht, den Beruf frei auszuwählen und auszuüben, auch das Recht, mehrere Berufe zu wählen und nebeneinander auszuüben (Zweiberufsfreiheit¹⁴). Dem Rechtsanwalt darf es deshalb berufsrechtlich nicht verwehrt sein, sich neben der Anwaltstätigkeit anderweitig unternehmerisch zu betätigen oder für einen Arbeitgeber in einer nicht-juristischen Funktion zu arbeiten. Die Ausübung eines Zweiberufs kann daher auf der Ebene des Berufsrechts verfassungskonform nur ausnahmsweise unterbunden werden. Die Grenzziehung zwischen erlaubter und unzulässiger zweiberuflicher Betätigung war freilich seit Inkrafttreten der BRAO sowohl normativ als auch in ihrer Ausprägung durch die Rechtsprechung von Unsicher-

11 *Kämmerer* (in dieser Broschüre).

12 *Friedlaender*, RAO, 1908, § 5 Anm. 32.

13 Die RRAO v. 21.2.1936 beschränkte den Zugang zum Beruf so umfassend, dass auf eine Zulassungsbeschränkung aus Gründen der Unvereinbarkeit verzichtet wurde.

14 BVerfG v. 4.11.1992 – 1 BvR 79/85 ua, NJW 1993, 317 (sog. Zweiberufsentscheidung).

Die Zulässigkeit zweiberuflicher gewerblicher Tätigkeiten: Ein Vergleich der Rechtslage bei Steuerberatern und Rechtsanwälten

heiten geprägt und einem Wandel unterworfen: Nach Maßgabe der BRAO 1959 war die Zulassung zu versagen bzw. zu widerrufen, wenn der Zulassungsbewerber eine Tätigkeit ausübte, die mit dem Beruf eines Rechtsanwalts oder dem Ansehen der Rechtsanwaltschaft nicht vereinbar war (§ 7 Nr. 8 BRAO aF). Zwar wurde bisweilen betont, dass „erwerbswirtschaftliche“ Betätigungen nicht schlechthin als Zweitberuf ausscheiden müssten, sodann aber betont, dass eine (selbständige) Tätigkeit als „Handwerker, Einzelkaufmann, Makler u.ä.m.“ nicht in Betracht käme.¹⁵ Der EGH Hamm stellte etwa in einer Entscheidung aus dem Jahr 1966, die stellvertretend für die seinerzeit vorherrschende Sichtweise steht, fest: „Als [Kaufmann] kann [der Antragsteller] nicht Rechtsanwalt sein; dessen freiberufliche Tätigkeit im Dienste der Rechtspflege und als deren Organ ist mit einer kaufmännischen unternehmerischen Aufgabe ... nicht vereinbar.“¹⁶ Abgehoben wurde zumeist darauf, ob der Rechtsanwalt „unmittelbar mit dem Publikum als Vertreter kommerzieller Interessen Kontakt“¹⁷ aufnehmen muss. Der BGH fasste den Status Quo ante 1971 wie folgt zusammen: „Unvereinbar mit dem Anwaltsberuf ist zwar nicht jede, aber doch eine solche kaufmännische Tätigkeit, durch welche der Betreffende erwerbswirtschaftlich mit dem Streben nach Gewinnerzielung nach außen in Erscheinung tritt; eine solche Tätigkeit ist mit dem überkommenen Berufsbild des Rechtsanwalts unvereinbar.“¹⁸ Vereinbar war nach dem BGH damit nur eine kaufmännische Tätigkeit „verwaltender Natur“¹⁹. Es gelte, so der BGH, „dass kommerzielles Denken schlechthin vom Anwaltsberuf ferngehalten werden soll“²⁰. Vom Kaufmann unterscheide sich der Anwalt grundlegend dadurch, dass er sich nicht maßgebend von der Gewinnerzielungsabsicht und der Rücksichtnahme auf den jeweiligen Kundenkreis leiten lassen dürfe.²¹ Diese Sichtweise verwarf das BVerfG in seiner Zweiberufsentscheidung v. 4.11.1992.²² Es führte in dieser aus: „Ein Grundsatz, wonach anwaltliche und erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten grundsätzlich unvereinbar sind, kommt in der BRAO nicht zum Ausdruck. Ebenso fehlt jeder Anhaltspunkt dafür, dass der Gesetzgeber das Ansehen der Rechtsanwaltschaft durch wirtschaftliche Betätigungen bedroht glaubte. Die Gesetzesbegründung [der BRAO 1959] betont zwar, dass sich Anwälte nicht vom Streben nach Gewinn bestimmen lassen dürfen; sie fügt jedoch hinzu, dass dieser Hinweis nur deshalb wichtig sei, weil sich daraus Berufspflichten ergäben; so dürfe der Rechtsanwalt nicht Wettbewerb treiben, er dürfe seine Kollegen nicht unterbieten und sich am Gewinn eines Prozesses nicht beteiligen. Daraus ergibt sich nichts für die Pflichten bei der Ausübung eines Zweitberufs und für die Vereinbarkeit von Berufen mit unterschiedlichen Pflichtbindungen.“ Und weiter: „Wenn der BGH ... den Grundsatz ableite, dass kommerzielles Denken schlechthin vom Anwaltsberuf ferngehalten werden soll, so verletze das den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.“ Innerhalb der kaum überschaubaren Vielfalt kaufmännischer Betätigungen gebe es viele Berufe, die sich unschwer vom Tätigkeitsfeld eines Rechtsanwalts trennen ließen, zumindest mit Hilfe von Berufsausübungsregeln.

15 Isele, Komm. zur BRAO, 1976, 119.

16 EGH Hamm v. 28.9.1966 – 1 Zu 2/66, EGE IX, 139.

17 EGH Bayern v. 18.5.1971 – I 1/71, n. v., wiedergegeben bei Isele (Fn.15), 122.

18 BGH v. 12.7.1971 – AnwZ (B) 2/71, NJW 1971, 2074.

19 Über diese Fallgruppe wurde insbesondere die Gesellschafterstellung in Handelsgesellschaften und sonstigen Gesellschaften adressiert.

20 BGH v. 21.10.1963 – AnwZ (B) 11/63, BGHZ 40, 194 (196), NJW 1964, 250.

21 BGH v. 16.10.1978 – AnwZ (B) 18/78, BGHZ 72, 282 (287), NJW 1979, 430.

22 BVerfG v. 4.11.1992 – 1 BvR 79/85 ua, NJW 1993, 317.

Aufgabe der Rechtsprechung sei es, die denkbaren Gefahren für die Rechtspflege, die von einer erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit ausgehen können, zu erfassen und je nach ihrer Wahrscheinlichkeit den verschiedenen Berufsgruppen zuzuordnen. Eine Berufswahlsschranke sei nur dort erforderlich und zumutbar, wo die Gefahr einer Interessenkollision sich deutlich abzeichne und nicht mit Hilfe von Berufsausübungsregeln zu bannen sei, eine generelle Berufszugangssperre sei hingegen unangemessen. Hierbei betonte das BVerfG, dass der Gesetzgeber generalisierende Lösungen wählen könne, sich also verfassungsrechtlich nicht darauf verweisen lassen müsse, dass stets im Einzelfall die Integrität eines Zulassungsbewerbers zu überprüfen ist, so dass bei Ausübung eines identischen Zweitberufs in einem Fall eine Vereinbarkeit zu bejahen und in einem anderen Fall zu verneinen sein könne. Vielmehr sei entscheidend, ob die Ausübung des zweiten Berufs beim rechtsuchenden Publikum begründete Zweifel an der Unabhängigkeit und Kompetenz eines Rechtsanwalts wecken müsste und dadurch das Ansehen der Rechtsanwaltschaft insgesamt in Mitleidenschaft gezogen würde. Entscheidend ist freilich stets eine Gefährdung der Unabhängigkeit des Rechtsanwalts, ein Schutz von Würde und Ansehen der Rechtsanwaltschaft kann die Beschränkung der Zweitberufsfreiheit isoliert nicht rechtfertigen.

2.2 Gesetzliche Regelungen in der BRAO

Die Vorgaben des BVerfG in der Zweitberufsentscheidung setzte der Gesetzgeber für Rechtsanwälte 1994 im Zuge der BRAO-Novelle um.²³ Sedes materiae für die berufsrechtliche Beurteilung der Ausübung eines Zweitberufs durch einen Rechtsanwalt und damit einer gewerblichen Betätigung sind seitdem (jeweils neu gefasst) § 7 Nr. 8 BRAO, der bei einer Erstzulassung bereits ausgeübte zweiberufliche Betätigungen eines Zulassungsbewerbers erfasst, und § 14 Abs. 2 Nr. 8 BRAO, der den Fall betrifft, dass ein Rechtsanwalt nach bereits erfolgter Zulassung eine zweiberufliche Betätigung aufnimmt.²⁴ § 7 Nr. 8 BRAO:²⁵ „Die Zulassung zur Rechtsanwaltschaft ist zu versagen, wenn die antragstellende Person eine Tätigkeit ausübt, die mit dem Beruf des Rechtsanwalts, insbesondere seiner Stellung als unabhängiges Organ der Rechtspflege nicht vereinbar ist oder das Vertrauen in seine Unabhängigkeit gefährden kann.“ § 14 Abs. 2 Nr. 8 BRAO: „Die Zulassung zur Rechtsanwaltschaft ist zu widerrufen, wenn der Rechtsanwalt eine Tätigkeit ausübt, die mit seinem Beruf, insbesondere seiner Stellung als unabhängiges Organ der Rechtspflege nicht vereinbar ist oder das Vertrauen in seine Unabhängigkeit gefährden kann; dies gilt nicht, wenn der Widerruf für ihn eine unzumutbare Härte bedeuten würde.“ Auf den Inhalt (und den Rahmen) der zweiberuflichen Betätigung kommt

23 BT-Drs. 12/4993, 24.

24 In diesem Fall muss er die Kammer hierüber nach § 56 Abs. 3 Nr. 1 BRAO unverzüglich informieren (selbst eine erhebliche Verzögerung der Anzeige rechtfertigt aber regelmäßig nicht die Einleitung eines anwaltsgerichtlichen Verfahrens zur Ahndung der Säumnis, AGH Berlin v. 21.2.2014 – I AGH 14/13, BRAK-Mitt. 2014, 150 [151]). Allerdings erfasst die Mitteilungspflicht nach ihrem Wortlaut keine selbständig ausgeübten zweiberuflichen Tätigkeiten. Die Kammer hat ihr angezeigte oder anderweitig zur Kenntnis gebrachte zweiberufliche Tätigkeiten auf eventuelle Bedenken hin zu überprüfen. Auf Verlangen ist der Anwalt verpflichtet, weitere Auskünfte zu geben und Unterlagen vorzulegen, *Henssler* in *Henssler/Prütting*, BRAO, 4. Aufl. 2014, § 14 Rn. 43; *Vossebürger* in *Feuerich/Weyland*, BRAO, 9. Aufl. 2016, § 14 Rn. 72.

25 § 7 Nr. 8 BRAO hat den Charakter eines Zulassungshindernisses, das den Erlass eines vom Zulassungsbewerber begehrten begünstigenden Verwaltungsakts der Rechtsanwaltskammer hindert. § 14 Abs. 2 Nr. 8 BRAO ist ein Widerrufsgrund und damit ein spezialgesetzlicher Anwendungsfall des § 49 VwVfG.

Die Zulässigkeit zweiberuflicher gewerblicher Tätigkeiten: Ein Vergleich der Rechtslage bei Steuerberatern und Rechtsanwälten

es aus Sicht des anwaltlichen Berufsrechts nach § 7 Nr. 8, § 14 Abs. 2 Nr. 8 BRAO nur insofern an, als die Tätigkeit mit seiner Stellung eines unabhängigen Organs der Rechtspflege vereinbar sein muss und das Vertrauen in die Unabhängigkeit des Rechtsanwalts nicht gefährden darf. An die Gewerblichkeit der zweiberuflichen Tätigkeit oder an eine „kaufmännisch-erwerbswirtschaftliche“ Tätigkeit als solche knüpft das anwaltliche Berufsrecht hingegen nicht an. Die Zuordnung einer Tätigkeit etwa zur Gewerblichkeit oder zur Freiberuflichkeit determiniert ihre Zulässigkeit damit in keiner Weise. Entscheidend bei der Anwendung der § 7 Nr. 8, § 14 Abs. 2 BRAO ist nach der stRspr des BGH allein, „ob die zweiberufliche Tätigkeit bei objektiv vernünftiger Betrachtungsweise die Wahrscheinlichkeit von Pflichtenkollisionen nahe legt“²⁶. Da die Inkompatibilitätsvorschriften die fachliche Kompetenz und Integrität sowie einen ausreichenden Handlungsspielraum der Rechtsanwälte sichern und das notwendige Vertrauen der Bevölkerung in die Rechtsanwaltschaft schützen sollen, kommt es bei der Beantwortung dieser Frage nicht auf die Integrität des einzelnen Bewerbers an. Selbst wenn an der Integrität des Betroffenen im Einzelfall kein Zweifel besteht, muss berücksichtigt werden, ob die Ausübung des fraglichen Zweiberufs beim rechtssuchenden Publikum losgelöst vom betroffenen Zulassungsbewerber begründete Zweifel an der Unabhängigkeit und Integrität eines Rechtsanwalts wecken muss und deshalb durch eine Zulassung das Ansehen der Rechtsanwaltschaft insgesamt in Mitleidenschaft gezogen würde. Mit Blick auf die durch Art. 12 Abs. 1 GG garantierte Zweiberufsfreiheit ist aber grundsätzlich eine zurückhaltende Auslegung und Anwendung von § 7 Nr. 8 BRAO und entsprechend § 14 Abs. 2 Nr. 8 BRAO geboten.²⁷ Dies gilt insbesondere auch mit Blick darauf, dass stets zu prüfen ist, ob die betroffenen Gemeinwohlbelange nicht durch weniger eingriffsintensive Tätigkeitsverbote (= Zulassung als Anwalt ist möglich, aber bestimmte Betätigungen sind verboten) adäquat geschützt werden können.

2.3 Inhaltlich mit dem Anwaltsberuf inkompatible zweiberufliche Tätigkeiten

Maßstab für die Beurteilung einer inhaltlichen Unvereinbarkeit einer zweiberuflichen anwaltlichen Tätigkeit ist nach dem Gesagten, ob die Unabhängigkeit und Integrität eines Rechtsanwalts sowie dessen maßgebliche Orientierung am Recht und an den (objektiven) Interessen seiner Mandanten durch die erwerbswirtschaftliche Prägung eines Zweiberufs gefährdet werden.²⁸ Angesichts des Grundsatzes der Zweiberufsfreiheit darf dies im Lichte des Art. 12 Abs. 1 GG nicht vorschnell und pauschalierend angenommen werden, sondern ist für die konkrete Betätigung unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls festzustellen.²⁹ Bei Anlegen eines solchen Maßstabs gibt es nur wenige zweiberufliche Betätigungen, die mit dem Anwaltsberuf inkompatibel sind.³⁰ In der Praxis haben zwei Fallgruppen

26 BGH v. 15.5.2006 – AnwZ (B) 53/05, NJW 2006, 3717 (3718). Die Zulässigkeit wurde vor allem mit Blick auf die Stellung als Gesellschafter in einer Handelsgesellschaft diskutiert.

27 BGH v. 15.5.2006 – AnwZ (B) 53/05, NJW 2006, 3717 (3718).

28 BGHv. 13.10.2003 – AnwZ(B) 79/02, NJW2004, 212 f.; AGHBerlin v. 5.5.2015 – IAGH16/14, DStR2015, 2797 mAnm *Ueberfeldt*.

29 Vgl. BVerfG v. 23.8.2013 – 1 BvR 2912/11, NJW 2013, 3357 (3358); v. 4.11.1992 – 1 BvR 79/85 ua, NJW 1993, 317 (319).

30 Eine alphabetische Auflistung der Tätigkeiten, für die die Vereinbarkeit positiv festgestellt worden ist, findet sich bei *Henssler* (Fn. 24), § 7 Rn. 105 ff.

Relevanz: (1) Kaufmännisch-erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten im Bereich Finanzen, Versicherungen und Immobilien, soweit sie akquisitorischer Natur sind, sowie (2) Tätigkeiten als Angestellter im öffentlichen Dienst. Nur die erstgenannte Fallgruppe weist eine Schnittmenge mit der „gewerblichen Tätigkeit“ auf, die das Berufsrecht der Steuerberater in den Blick nimmt. Im Ausgangspunkt gilt, dass kaufmännisch-erwerbswirtschaftliche („gewerbliche“) Tätigkeiten im Zweiterberuf grundsätzlich unbedenklich sind und demnach für Rechtsanwälte nicht, anders als für Steuerberater, per se als Zweiterberuf ausscheiden. Sie stehen dem Anwaltsberuf als inkompatibel nur dann entgegen, wenn sich die Gefahr einer Interessenkollision deutlich abzeichnet. Bejaht wird dies, wenn die Tätigkeit mit dem geschäftlichen Interesse des Unternehmens, Gewinn zu erwirtschaften, untrennbar verbunden ist und der Zweiterberuf tatsächlich oder auch nur potenziell³¹ die Möglichkeit bietet, Informationen zu nutzen, die aus der rechtsberatenden Tätigkeit stammen.³² Die Gefahr von Interessenkollisionen kann aber nicht schon dann angenommen werden, wenn das Wissen aus der einen oder anderen Tätigkeit für die jeweils andere von Interesse und ihr vorteilhaft ist.³³ Unterbunden werden soll die Gefahr, dass ein Rechtsanwalt das Wissen, das er aus der Beratung seiner Mandanten über deren Verhältnisse erlangt, dazu nutzt, seinen Mandanten Geschäfte mit einem Unternehmen, in dem er in einer zumindest auch akquisitorischen Funktion zweiterberuflich tätig ist, nahelegt, obwohl er dies als unabhängiger Rechtsanwalt nicht tun dürfte und würde.³⁴ Eine solche Gefahr wird angenommen bei makelnden und finanzberatenden Tätigkeiten, z. B. als Immobilienmakler³⁵, Immobilienhändler und -entwickler³⁶, Versicherungsmakler³⁷, Vermittler von Finanzprodukten³⁸, Vermögensberater³⁹, Bankkundenberater⁴⁰, Unternehmensberater oder Personalberater⁴¹ oder Personalvermittler.⁴² Bei solchen akquisitorisch geprägten Tätigkeiten besteht, da sie auch Bezugspunkt anwaltlicher Beratung und Vertretung sein können (z. B. Immobilienerwerb, Finanzanlagen, Arbeitsvertrag), die Gefahr, dass der Status als un-

-
- 31 BGH v. 18.10.1999 – AnwZ (B) 97/98, NJW-RR 2000, 437.
32 BGH v. 21.3.2011 – AnwZ (B) 36/10, NJW-RR 2011, 856 (857); v. 8.10.2007 – AnwZ (B) 92/06, NJW 2008, 517 (519).
33 Daher etwa unproblematisch die Tätigkeit als Leiter der Rechtsabteilung eines Genossenschaftsverbands (BGH v. 19.6.1995 – AnwZ (B) 4/95, NJW-RR 1995, 1083 [1084]); als Geschäftsführerin eines Arbeitgeberverbands (BGH v. 11.12.1995 – AnwZ (B) 29/95, NJW 1996, 2377).
34 BGH v. 21.3.2011 – AnwZ (B) 36/10, NJW-RR 2011, 856 (857); AGH Berlin v. 5.5.2015 – I AGH 16/14, DStR 2015, 2797 mAnm *Ueberfeldt*.
35 BGH v. 8.10.2007 – AnwZ (B) 92/06, NJW 2008, 517 (518); v. 13.10.2003 – AnwZ (B) 79/02, NJW 2004, 212 f.; AGH Berlin v. 25.3.2015 – II AGH 6/14, NJW-RR 2015, 1469 (1470).
36 AGH Berlin v. 5.5.2015 – I AGH 16/14, DStR 2015, 2797 mAnm *Ueberfeldt*; v. 6.4.2009 – IAGH 6/08, NJW-RR 2009, 1581 (1582).
37 BGH v. 18.10.1999 – AnwZ (B) 97/98, NJW-RR 2000, 437. (Fremdgeschäftsführer); v. 21.7.1997 – AnwZB, NJW-RR 1998, 571 (Niederlassungsleiter); v. 13.2.1995 – AnwZ (B) 71/94, NJW 1995, 2357 (Angestellter); v. 14.6.1993 – AnwZ (B) 15/93, BRAK-Mitt. 1994, 43 (44) (Geschäftsführer).
38 BGH v. 18.10.1999 – AnwZ (B) 97/98, NJW-RR 2000, 437 (438) (Versicherungsmakler); AGH Berlin v. 23.6.2016 – II AGH 17/15, BRAK-Mitt. 2016, 255 (Geschäftsführer eines Kapitalanlagen vermittelnden Unternehmens).
39 BGH v. 21.3.2011 – AnwZ (B) 36/10, NJW-RR 2011, 856 (858) („Wealth Consultant“).
40 BGH v. 15.5.2006 – AnwZ (B) 41/05, ZEV 2006, 558 („Fachbetreuer Private Banking Erbschafts- und Stiftungsmanagement“).
41 BGH v. 25.11.2013 – AnwZ (B) 22/12, NJW-RR 2014, 500; AGH Nordrhein-Westfalen v. 8.9.2006 – I ZU 15/06, BRAK-Mitt. 2007, 33 (selbständiger Personalberater).
42 BGH v. 26.11.2007 – AnwZ (B) 111/06, NJW 2008, 1318 (1319).

Die Zulässigkeit zweitberuflicher gewerblicher Tätigkeiten: Ein Vergleich der Rechtslage bei Steuerberatern und Rechtsanwälten

abhängiger und neutraler Rechtsanwalt die Tatsache verdeckt, dass die zweitberufliche Betätigung im Gewinninteresse des Arbeitgebers oder eigenen Unternehmens und nicht im Interesse des Beratenen erfolgt. Problematisch ist daher, wenn sich ein auf Akquisition zielender Zweitberuf von der Tätigkeit des Rechtsanwalts nur schwer trennen lässt.⁴³ Zugleich bedeutet dies, dass Tätigkeiten in der Personal-, Immobilien-, Finanz- oder Versicherungswirtschaft ohne akquisitorischen Inhalt durchaus mit dem Anwaltsberuf kompatibel sein können. Die Zulässigkeit bejaht wurde z. B. für eine Tätigkeit in diesen Branchen als Headhunter⁴⁴, Hausverwalterin in Unternehmen mit Erlaubnis zur Makelei⁴⁵, Leiter der Finanzdienstleistungsdirektion einer Versicherung⁴⁶ oder Schadenssachbearbeiter einer Rechtsschutzversicherung.⁴⁷

3. Steuerberater und Zweitberuf: Perspektiven und Alternativen

3.1 Gesetzeslage: Gemeinsames und Unterschiedliches in StBerG und BRAO

Anders als § 57 Abs. 4 StBerG schränkt das anwaltliche Berufsrecht die Zweitberufsfreiheit der Berufsträger nicht durch die Herausnahme ganzer Tätigkeitsfelder – gewerbliche Tätigkeit, angestellte Tätigkeit – ein, sondern geht von der grundsätzlichen Zulässigkeit der Ausübung eines Zweitberufs aus und schließt die Zweitberuflichkeit nur im Einzelfall mit Hilfe einer generalklauselartigen Bestimmung aus. Das anwaltliche Berufsrecht verzichtet zudem – insofern regelungstechnisch konsequent – anders als § 57 Abs. 3 StBerG darauf, bestimmte zweitberufliche Betätigungen explizit als vereinbar zu kennzeichnen. Ein weiterer zentraler Unterschied der Berufsrechte der Rechtsanwälte und der Steuerberater in der Frage der Ausübung eines Zweitberufs ist, dass die Problematik in der BRAO allein als eine solche des Verwaltungsrechts adressiert wird: §§ 7, 14 BRAO sind Inkompatibilitätsvorschriften im Rahmen des Zulassungsrechts, das eine genuin verwaltungsrechtliche Materie darstellt. Zwar ist eine unvereinbare Tätigkeit auch im StBerG als Zulassungshindernis (§ 40 Abs. 3 Nr. 2 StBerG) bzw. als Widerrufungsgrund (§ 46 Abs. 2 Nr. 1 StBerG) bestimmt, allerdings verweisen beide Vorschriften auf den materiellen Gehalt des § 57 StBerG, der das Absehen von der Ausübung einer unvereinbaren Tätigkeit zu einer Berufspflicht des Steuerberaters macht und bei einer Verletzung Disziplinarsanktionen ermöglicht.⁴⁸ Im anwaltlichen Berufsrecht ist eine disziplinarrechtliche Verschränkung allenfalls mittelbar gegeben, soweit §§ 7, 14 BRAO an die Gefährdung des Vertrauens in die Unabhängigkeit des Rechtsanwalts anknüpfen und § 43a Abs. 1 BRAO für den Rechtsanwalt die (wenig praxisrelevante) Berufspflicht statuiert, keine Bindungen einzugehen, die seine Unabhängigkeit gefährden. Deutlich geworden ist aber vor allem, dass sowohl StBerG als auch BRAO die Aus-

43 Bei gesetzlichen Vertretern eines Unternehmens wird bei der Annahme einer akquisitorischen Tätigkeit aufgrund der umfassenden Einflussnahmemöglichkeiten auf das operative Geschäft ein großzügigerer Maßstab angelegt als bei Angestellten, vgl. etwa AGH Berlin v. 23.6.2016 – II AGH 17/15, BRAK-Mitt. 2016, 255.

44 BGH v. 25.11.2013 – AnwZ (Brfg) 10/12, NJW-RR 2014, 498

45 BGH v. 11.10.2000 – AnwZ (B) 54/99, BRAK-Mitt. 2001, 90.

46 BGH v. 11.12.1995 – AnwZ (B) 32/95, NJW 1996, 2378.

47 BGH v. 21.11.1994 – AnwZ (B) 44/94, NJW 1995, 1031.

48 Freilich nur, wenn der Betroffene seine Tätigkeit auf Aufforderung der Kammer beendet und es nicht zu einem Zulassungswiderruf kommen lässt, der einer disziplinarrechtlichen Verfolgung die Grundlage entzieht.

übung eines Zweitberufs mit einer Berufszugangssperre verknüpfen, d. h. die Ausübung des Zweitberufs bei Vorliegen bestimmter tatbestandlicher Voraussetzungen als unvereinbar mit der Ausübung des Berufs des Rechtsanwalts oder des Steuerberaters ansehen. Eine tatbestandlich vorliegende Inkompatibilität kann den Berufsträger dann zwingen, sich für oder gegen einen der beiden unvereinbar gegenüber stehenden Berufe zu entscheiden. Diesem Ansatz folgen im Grundsatz sowohl die BRAO als auch das StBerG, wenn sie in § 7 Nr. 8 BRAO bzw. § 40 Abs. 3 Nr. 2 StBerG im Kern inhaltsgleich bestimmen, dass die Zulassung zur Rechtsanwaltschaft bzw. die Bestellung zum Steuerberater bei Ausübung einer Tätigkeit, die mit dem Beruf des Rechtsanwalts bzw. Steuerberaters unvereinbar ist, zu versagen ist. Zentraler Unterschied ist freilich, dass das Berufsrecht der Rechtsanwälte im Weiteren keine spezifischen beruflichen Betätigungen in den Blick nimmt, sondern lediglich abstrakt formuliert, dass Unvereinbarkeit insbesondere anzunehmen ist, wenn die zweiberufliche Tätigkeit mit der Stellung des Rechtsanwalts als unabhängigem Organ der Rechtspflege nicht vereinbar ist oder das Vertrauen in seine Unabhängigkeit gefährden kann. Durch den Verweis auf § 57 Abs. 4 StBerG nimmt § 40 Abs. 3 Nr. 2 StBerG hingegen pauschal sämtliche gewerblichen Betätigungen aus dem Kreis der vereinbaren Berufe heraus und damit einen Großteil der denkbaren zweiberuflichen Betätigungen. Relativiert wird die Anordnung der prinzipiellen Inkompatibilität gewerblicher Betätigungen lediglich durch die Möglichkeit einer ausnahmsweisen Gestattung der gewerblichen Betätigung durch die Steuerberaterkammern, für die § 16 BOSTB sodann Fallgruppen bildet. Praktische Folge dieser unterschiedlichen Annäherung an das Problem zweiberuflicher Betätigungen ist, dass dem Rechtsanwalt auf dem Papier fast alle gewerblichen Betätigungen offenstehen, weil nach der Rechtsprechung nur sehr wenige solcher Betätigungen mit der Stellung des Rechtsanwalts als unabhängiges Organ der Rechtspflege nicht vereinbar sind oder das Vertrauen in seine Unabhängigkeit gefährden können. Hingegen sind dem Steuerberater nach der Lesart des StBerG nur ausnahmsweise zweiberufliche Betätigungen gewerblicher Natur möglich. Diese unterschiedliche gedankliche Annäherung an das identische Ausgangsproblem ist bereits deshalb bemerkenswert, weil der Beruf des Steuerberaters konzeptionell eine Ausschnittstätigkeit des Rechtsanwaltsberufs ist und jeder Rechtsanwalt – man denke insbesondere an die Fachanwälte für Steuerrecht – eine vollständig auf die Besorgung fremder Steuerrechtsangelegenheiten eingerichtete Praxis betreiben darf, ohne hierbei an der zweiberuflichen Ausübung gewerblicher Tätigkeiten gehindert zu sein.

3.2 Grundsatzentscheidung des BVerfG v. 23.8.2013

Das BVerfG hat 2013 betont⁴⁹, dass seine 1992 mit Blick auf Rechtsanwälte entwickelten Grundsätze der Zweitberufsentscheidung auf Steuerberater übertragbar seien. Auch für Steuerberater gilt daher, dass der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Hinblick auf die grundrechtlich gewährleistete Freiheit der Berufswahl Zurückhaltung bei der Entwicklung typisierender Unvereinbarkeitsregeln gebietet, weil die Beschränkung der Berufswahlfreiheit dem Betroffenen nur zumutbar ist, wenn der Unvereinbarkeitsgrundsatz nicht starr gehandhabt wird. Daher relativiert der Beschluss des BVerfG v. 23.8.2013 zu § 57 StBerG die konzeptionell unterschiedliche Ausgestaltung der Inkompatibilitäts-

49 BVerfG v. 23.8.2013 – 1 BvR 2912/11, NJW 2013, 3357 (3359); von Eichborn DStR 2014, 164.

Die Zulässigkeit zweitberuflicher gewerblicher Tätigkeiten: Ein Vergleich der Rechtslage bei Steuerberatern und Rechtsanwälten

vorschriften in BRAO und StBerG für die Praxis in starken Maße, müssen sie sich doch beide an den Anforderungen der zur Rechtsanwaltschaft ergangenen Zweitberufsentscheidung messen lassen: Das BVerfG moniert in seiner Entscheidung zu § 57 Abs. 4 StBerG zwar nicht den vom Gesetzgeber dort gewählten Ansatz eines repressiven Verbots mit Genehmigungsvorbehalt, den es für verfassungsgemäß hält. Die Entscheidung zeigt aber deutlich das Risiko auf, das damit einhergeht, dass § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG die Gewährleistung der Grundrechtspositionen von Berufsträgern (in spe) den Steuerberaterkammern überantwortet, da diese unter Achtung strenger verfassungsrechtlicher Vorgaben Dispense von einem grundsätzlich bestehenden Verbot erteilen müssen. Hinsichtlich der Erteilung von solchen Dispensen äußert das BVerfG deutliche Zweifel, ob die Annahme einer lediglich abstrakten Gefährdung der Verletzung von Berufspflichten zur Grundlage der Entscheidung für die Versagung einer Genehmigung gemacht werden kann, weil in diesem Fall kein nennenswerter Anwendungsbereich für die gesetzlich geregelte Ausnahme vom Verbot gewerblicher Tätigkeit verbleibe. Mit diesem zutreffenden Argument ist letztlich dem Regelungsansatz, eine Gruppe von Berufen allein anhand des sie verbindenden Elements der Gewerblichkeit als inkompatibel mit der Steuerberatertätigkeit zu deklarieren, die konzeptionelle Grundlage entzogen, da über die Gewerblichkeit als solche hinaus eine Prüfung des konkreten gewerblichen Berufs im Einzelfall unentbehrlich ist. Dies kommt auch in dem seit einiger Zeit von BVerwG und BFH verfolgten Ansatz zum Ausdruck, dass § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG zwar eine abstrakte Gefahr in den Blick nehme, bei einer beantragten Ausnahmegenehmigung aber klärungsbedürftig ist, ob im konkreten Fall die Verletzung von Berufspflichten ausgeschlossen werden kann.⁵⁰

3.3 Verbleibende Unterschiede

Der Sache nach hat § 57 Abs. 4 StBerG damit in der Gegenwart vor allem verfahrenstechnische Bedeutung, da den in der Zweitberufsentscheidung des BVerfG formulierten materiellen Anforderungen lediglich in anderer Art und Weise als bei den Rechtsanwälten Rechnung getragen wird: Während ein Rechtsanwalt seiner Rechtsanwaltskammer Anzeige von zweitberuflicher Tätigkeit machen und die Kammer sodann aktiv gegen eine von ihr für inkompatibel erachtete zweitberufliche Betätigung einschreiten muss, bedarf der Steuerberater bei gewerblichen Tätigkeiten einer einzuholenden Genehmigung, die die Kammer zudem mit Auflagen versehen kann. Der Kammer ist es aber aus verfassungsrechtlichen Gründen verwehrt, die Befreiung mit formelhaften Begründungen, die an die Gewerblichkeit der Tätigkeit als solche anknüpfen, zu verweigern. Notwendig sind vielmehr einzelfallbezogene Feststellungen zur gemeinsamen „Klientel“ bei gewerblicher und steuerberatender Berufstätigkeit und Erwägungen zu der möglicherweise durch die Tätigkeit drohenden Verletzung von Berufspflichten, damit nicht auf Grund nicht belegter Vermutungen der Anwendungsbereich der Ausnahmevorschrift des § 57 Abs. 4 StBerG unter Verstoß gegen Art. 12 Abs. 1 GG erheblich verengt wird. Eine Verletzung von Berufspflichten liegt bei einer zweitberuflichen Betätigung nicht ohne Weiteres auf der Hand, da eine Verletzung des Berufsgeheimnisses durch Offenbaren geheimhaltungspflichtiger Informationen bei der bloßen Ausnutzung von gewonnenem Wissen in eigener Person

50 BVerwG v. 26.9.2012 – 8 C 26.11, DStR 2013, 678; v. 26.9.2012 – 8 C 6.12, DStRE 2013, 891, Bespr. Mutschler DStR 2013, 679.

nicht im Raum steht. Denkbar ist wohl allein eine drohende Verletzung der Pflicht zur unabhängigen Berufsausübung aus § 57 Abs. 1 StBerG, soweit man unter dem Begriff der „Unabhängigkeit“ auch die Unabhängigkeit in eigenen Angelegenheiten, d. h. die Freiheit von Konflikten zwischen eigenen Interessen des Steuerberaters und jenen seiner Mandanten begreift. Die Hürde ist allerdings hoch: Das BVerfG weist in berufsrechtlichen Entscheidungen seit Längerem mantrahaft – und die Kammern und Fachgerichte mahnend – darauf hin, dass die Konzeption der Berufsrechte der Steuerberater und Rechtsanwälte nicht auf der Annahme beruhe, dass eine situationsgebundene Gelegenheit zur Pflichtverletzung im Regelfall zu einem pflichtwidrigen Handeln des Berufsrechtsunterworfenen führt, sondern darauf, dass dieser sich grundsätzlich rechtstreu verhält.⁵¹ Gleichwohl: Das StBerG etabliert jedenfalls auf dem Papier ein nach Art des Zweitberufs gespaltenes Modell, wie der berufsrechtskonforme Zugang zu einem Zweitberuf zu erlangen ist: Bei freiberuflichen, handwerklichen oder künstlerischen Betätigungen besteht das Erfordernis der Vereinbarkeit nach § 57 Abs. 2 S. 2 StBerG, für sie muss aber keine Genehmigung der Ausübung erlangt werden. Dieser Ansatz entspricht jenem des Berufsrechts der Rechtsanwälte und der dort in § 7 Nr. 8 BRAO gewählten Lösung (freilich ohne dass in § 57 Abs. 2 StBerG die maßgeblichen materiellen Kriterien für die Beurteilung der Vereinbarkeit mitgeteilt werden). Für gewerbliche Tätigkeiten bedarf es hingegen nach § 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 StBerG einer bei der Kammer zu beantragenden Ausnahmegenehmigung, durch die die Vereinbarkeit im Wege der Gestattung der Tätigkeit positiv festgestellt wird.⁵²

3.4 Vom Zulassungshindernis zum Vertretungsverbot?

Die vorstehend skizzierten Anforderungen, die das BVerfG für die Anwendung des § 57 Abs. 4 StBerG formuliert, lassen alternative Lösungsansätze denkbar erscheinen, die das Risiko verfassungsrechtlicher Fehlbeurteilungen durch die Steuerberaterkammern minimieren könnten. Die Einführung einer Berufswahlschranke hinsichtlich gewerblicher Tätigkeiten ist nach dem BVerfG nämlich nur dort erforderlich und zumutbar, wo sich die Gefahr einer Interessenkollision deutlich abzeichnet und nicht mit Hilfe von Berufsausübungsregeln zu bannen ist. Zentrale Rechtfertigung des Verbots zweiberuflicher Betätigungen von Steuerberatern ist die Sorge, dass diese Informationen aus der steuerberatenden Tätigkeit für ihre gewerbliche Tätigkeit nutzen können, um den eigenen Mandanten in ihrem ureigensten Geschäftsfeld Wettbewerb zu machen.⁵³ Einen darüber hinausgehenden Schutz des allgemeinen Wettbewerbs mit Hilfe von § 57 Abs. 4 StBerG hat das BVerfG hingegen explizit abge-

51 BVerfG v. 3.7.2003 – 1 BvR 238/01, BVerfGE 108, 150 (163), NJW 2003, 2520; v. 12.12.2006 – 1 BvR 2576/04, BVerfGE 117, 163 (190), DStRE 2007, 800, Bspr. *Mutschler* DStR 2007, 874; v. 23.8.2013 – 1 BvR 2912/11, NJW 2013, 3357 (3359).

52 Der Steuerberater ist in diesem Fall darlegungs- und beweispflichtig dafür, dass bei Erteilung der Genehmigung keine Gefahr von Berufspflichtverletzungen besteht.

53 BVerfG v. 15.2.1967 – 1 BvR 569, 589/62, NJW 1967, 1317 (1318): „Die Tätigkeit der Steuerbevollmächtigten bringt es mit sich, daß sie von internen Geschäftsvorgängen der Betriebe ihrer Klienten Kenntnis erlangen; üben sie gleichzeitig einen gewerblichen Beruf aus, so besteht die Möglichkeit, daß sie die bei ihrer steuerberatenden Tätigkeit erworbenen Kenntnisse in ihren eigenen Gewerbebetrieben verwerten und dem Gewerbetreibenden, den sie beraten, Konkurrenz machen.“

Die Zulässigkeit zweitberuflicher gewerblicher Tätigkeiten: Ein Vergleich der Rechtslage bei Steuerberatern und Rechtsanwälten

lehnt⁵⁴ und betont, dass das Risiko, dass sich ein Steuerberater nützliche Informationen für seine gewerblichen Tätigkeiten beschafft, ein Risiko darstelle, dem mit anderen Vorschriften des Berufsrechts, wie insbesondere der berufs- und strafrechtlich sanktionierten Verpflichtung zur Verschwiegenheit, ausreichend begegnet werden könne (wobei die Stichhaltigkeit dieses Arguments etwas zweifelhaft erscheint, wenn sich sensibles Wissen und gewerbliche Betätigung in einer Person vereinen).⁵⁵ Um diesem Anliegen – Schutz des Mandanten vor illoyalem Wettbewerb seines Steuerberaters im Bereich der eigenen gewerblichen Betätigung – Rechnung zu tragen, wäre ein im Vergleich zu einem Zulassungshindernis ebenso effektiver, aber weniger einschneidender Eingriff in die Berufsausübungsfreiheit die Anordnung eines Verbots der Vertretung von Mandanten, die auf dem Gebiet der gewerblichen Betätigung des Steuerberaters aktiv sind, etwa nach Maßgabe der Klassifizierung von Berufstätigkeiten in den offiziellen Statistiken des Statistischen Bundesamts. Wollte man sich vom Ansatz eines repressiven Erlaubnisvorbehalts lösen, müsste ein solches Vertretungsverbot gesetzlich bestimmt sein, könnte bei seiner Beibehaltung aber auch zum Gegenstand einer Auflage gemacht werden, die mit der Genehmigung verbunden wäre. Allerdings gilt es, den vom BVerfG in jüngerer Zeit stärker in den Blick genommenen Kohärenzanforderungen Rechnung zu tragen: Interesse an einem Schutz vor illoyaler Verwertung von Geschäftsgeheimnissen haben nicht nur gewerbliche Mandanten eines Steuerberaters, sondern auch Mandanten, die nicht-gewerbliche Tätigkeiten ausüben, denen auch ihr Steuerberater nachgeht. Zwar mag das Risiko, dass Steuerberater etwa im handwerklichen oder künstlerischen Bereich tätig sind, eher gering sein, aber insbesondere bei freiberuflichen Betätigungen ist dies nicht ausgeschlossen (man denke etwa an den beratenden Betriebswirt). Unerfindlich bleibt daher, warum unter Beachtung von Kohärenzerwägungen der Schutz vor illoyalem Wettbewerb allein die Unterbindung von gewerblichen Zweitberufen tragen sollte.

3.5 Cui bono – Tätigkeitsverbote als bessere Alternative?

Angesichts der vom BVerfG angenommenen Stoßrichtung des Verbots zweitberuflicher Betätigungen des Steuerberaters ist freilich noch weitergehend die Frage zu stellen, ob bei einem intendierten Schutz von Mandanteninteressen überhaupt ein pauschales Verbot der Vertretung von Mandanten auf dem Gebiet der eigenen zweitberuflichen Betätigung angezeigt ist. Ein solches Verbot würde ein Tätigwerden des Steuerberaters schlechterdings und nicht nur im Einzelfall unmöglich machen, insbesondere auch in Fällen, in denen der Mandant den Schutz, der ihm zugebracht wird, bewusst nicht wünscht und auf ihn verzichten möchte. Denkbare Alternative wäre das Eingreifen eines Tätigkeitsverbots, das zu beachten ist, solange ein Mandant, der im Bereich der zweitberuflichen Betätigung des Steuerberaters tätig ist, nach entsprechender Aufklärung durch den Steuerberater über diesen Umstand nicht in das Tätigwerden des Steuerberaters einwilligt. Dies entspräche im Übrigen konzeptionell einem international weit verbreiteten Berufsrechtsstandard, mit dessen Hilfe Interessenkollisionen auf-

54 BVerfG v. 23.8.2013 – 1 BvR 2912/11, NJW 2013, 3357 (3359): „Dass der Bf. sich als Geschäftsführer einer Steuerberatungsgesellschaft nützliche Informationen für seine gewerblichen Tätigkeiten beschafft, stellt zudem ein Risiko dar, ... [das von dem] vom BVerfG in den Vordergrund gestellten Zweck der Regelung nicht umfasst [ist], der lediglich die Unabhängigkeit der Steuerberatung und den Schutz des Mandanten vor für ihn nachteiliger Verwertung seiner eigenen Geschäftsdaten sichern will.“

55 BVerfGv. 23.8.2013 – 1BvR2912/11, NJW2013, 3357 (3359).

gelöst werden, die aus dem Aufeinandertreffen von persönlichen Interessen eines Rechtsberaters mit jenen eines Mandanten resultieren.⁵⁶ Er würde zudem einem denkbaren Bedürfnis Rechnung tragen, dass ein Mandant ein besonderes Interesse am Tätigwerden eines Steuerberaters haben kann, der aus eigener zweitberuflicher Anschauung mit den Besonderheiten der Geschäftstätigkeit des Mandanten besonders vertraut ist und dem, entsprechend des Rechtsgedankens des „*invito beneficium non datur*“, der ihm zgedachte Schutz möglicherweise sogar unerwünscht ist.

4. Zusammenfassende Thesen

- Eine zuvor zwar nicht explizit verbotene, durch die Rechtsprechung faktisch aber untersagte gewerbliche Betätigung eines Rechtsanwalts ist mit der Zweitberufsentscheidung des BVerfG aus dem Jahr 1992 grundsätzlich zulässig geworden; sie kann nur unter den engen Voraussetzungen der § 7 Nr. 8, § 14 Abs. 2 Nr. 8 BRAO verwaltungsrechtlich in Form eines Zulassungshindernisses adressiert werden.
- Das Berufsrecht der Steuerberater hält hingegen an einem repressiven Verbot gewerblicher Betätigungen fest, das nur ausnahmsweise durch eine Gestattung im Einzelfall durchbrochen werden kann, und macht die Beachtung dieses Verbots in § 57 Abs. 4 StBerG zu einer disziplinarrechtlich relevanten Berufspflicht mit hiervon abgeleiteter zulassungsrechtlicher Relevanz.
- Der Beschluss des BVerfG aus dem Jahr 2013 zu § 57 StBerG relativiert die konzeptionell unterschiedliche Ausgestaltung der Inkompatibilitätsvorschriften in BRAO und StBerG für die Praxis in starken Maße, da sich auch § 57 StBerG an den Anforderungen der zur Rechtsanwaltschaft ergangenen Zweitberufsentscheidung messen lassen muss.
- Durch die vom BVerfG nunmehr postulierten Anforderungen an die Anwendung des § 57 StBerG ist ein im Vergleich zu einem Zulassungshindernis ebenso effektiver, aber weniger einschneidender Eingriff in die Berufsausübungsfreiheit die Anordnung eines Vertretungsverbots in Form eines Verbots der Vertretung von Mandanten, die auf dem Gebiet der gewerblichen Betätigung des Steuerberaters aktiv sind.
- Zu erwägen ist, ob im Lichte des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes nicht sogar ein bloßes Tätigkeitsverbot eine verfassungsrechtlich unbedenklichere Alternative zu einem Vertretungsverbot oder zu dem de lege lata bestehenden Zulassungshindernis wäre.

56 Kilian AnwBl Online 2018, 219 (zu *personal interest conflicts* US-amerikanischer und englischer Rechtsanwälte).

