

## Der Syndikus-Steuerberater aus Sicht des Berufsrechts

### 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, 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 2013 stand das Berufsbild des Syndikus-Steuerberaters im Blickpunkt des Interesses des Wissenschaftlichen Arbeitskreises: Fünf Jahre nach seiner gesetzlichen Einführung und im Anschluss an erste insoweit einschlägige Entscheidungen des BFH haben sich die Mitglieder des Arbeitskreises dem Syndikus-Steuerberater in thematisch separierten Ansätzen genähert. Mit diesem Beihefter veröffentlicht die Zeitschrift DStR die Kernergebnisse und zentralen Thesen dieser Untersuchungen, um sie der interessierten Fachöffentlichkeit zugänglich zu machen.

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

## Inhalt:

1. *Dr. Raoul Riedlinger*: Die Tätigkeit des Syndikus-Steuerberaters in der Praxis S. 19–20
2. *Prof. Dr. Thomas Mann*: Der Syndikus-Steuerberater – Entstehungsgeschichte, Gesetzssystematik, Auslegungsfragen S. 21–27
3. *Prof. Dr. Gerhard Ring*: Vergleich der Berufsbilder von Syndikus-Steuerberater und Syndikus-Rechtsanwalt S. 28–32
4. *Prof. Dr. Reinhard Singer*: Zur gebotenen Anwendbarkeit der Doppelberufstheorie auf den Syndikus-Steuerberater und Anrufung des Gemeinsamen Senats der Obersten Gerichtshöfe S. 33–40
5. *Prof. (em.) Dr. Harald Herrmann*: Der Syndikus-Steuerberater – Europafestigkeit des Regulierungsansatzes und Einzelaspekte S. 41–47

# Die Tätigkeit des Syndikus-Steuerberaters in der Praxis

Von Dr. Raoul Riedlinger, Freiburg i. Br.\*

Die Struktur der Tätigkeitsgebiete von Syndikus-Steuerberatern ist sehr heterogen. Wie zu erwarten war, ist eine Vielzahl von Syndikus-Steuerberatern bei großen Konzernen, einschließlich DAX-Unternehmen tätig, aber auch im Bereich mittelständischer Unternehmen und sogar bei kleineren Einheiten. Eine spezielle Ausgestaltung dahingehend, dass sich die Syndikus-Steuerberater bei bestimmten Unternehmensgruppen konzentrieren, wie dies beispielsweise bei den Anwälten bei Versicherungen und Banken der Fall ist, ist bislang nicht ersichtlich geworden. Insgesamt waren am 1. 1. 2013 im Bereich der Bundesrepublik 3959 Syndikus-Steuerberater bestellt (4,8 % der StB/StBv), wobei sich die Zahlen an den Konzernzentralen u. a. Düsseldorf (14,8 %), Frankfurt (Anteil für Hessen 11,3 %) und München (13,8 %) in der Relation zum Gesamtmitgliederbestand deutlich stärker entwickelt haben als bei anderen Kammern.

## 1. Tätigkeitsgebiete

Die aus den im Rahmen der Anträge vorgelegten Tätigkeitsbeschreibungen und Arbeitsverträge ersichtlichen Aufgabenbereiche reichen von reinen Finanzbuchhaltungstätigkeiten über den Steuerabteilungsleiter bis zu den Leitern der Finanzabteilungen. Vielfach umfasst sind Tätigkeiten im Bereich EDV bzw. IT-Dienstleistungen, was notfalls als Voraussetzung für die Finanzbuchhaltung und die Lohnbuchführung qualifiziert werden kann. Typisch steuerliche Tätigkeiten auf Spezialgebieten sind Verrechnungspreise, Intercompany-Abrechnungen sowie die direkt in § 33 StBerG genannten Tätigkeitsgebiete.

Häufig genannt wird auch das Controlling, in der Regel als Leiter der Controlling-Abteilung oder als Untergebiet der Abteilung „Finanzen“. Controlling wurde vom BFH als Tätigkeit i. S. des § 33 StBerG eingestuft. Dies ist jedoch zweifelhaft.

Daneben werden umfangreiche Tätigkeiten außerhalb des § 33 StBerG angegeben: Konzernabschlüsse, HB II Abschlüsse für den Konzernabschluss der Muttergesellschaft, Rechnungslegung und Abschlüsse nach IFRS, teils auch die Bereichsleitung für Teile des kaufmännischen Unternehmensbereichs (Banken, Versicherungen).

## 2. Problemstellungen

### 2.1 Bestellung

#### 2.1.1 Freistellungsbescheinigung

Die Freistellungsbescheinigung wird vereinzelt nicht im geforderten Umfang vorgelegt. Die Kammern fordern folgende Freistellungsbescheinigung:

#### Arbeitgeberbescheinigung zum Antrag auf Bestellung als Steuerberater für Frau / Herrn \_\_\_\_\_,

nachstehend Angestellte/r genannt.

1. Als Arbeitgeber bestätigen wir, dass die/der Angestellte im Rahmen des Anstellungsverhältnisses Tätigkeiten i. S. des § 33 StBerG (z. B. Erstellung der Lohn- und Finanzbuchführung, des Jahresabschlusses, der betrieblichen Steuererklärungen, Vertretung des Arbeitgebers vor Finanzbehörden und -gerichten) wahrnimmt.
2. Als Arbeitgeber erklären wir unwiderruflich, dass
  - a) wir damit einverstanden sind, dass die/der Angestellte neben ihrer/seiner Tätigkeit als Angestellte/r den Beruf der Steuerberaterin/des Steuerberaters ausübt.
  - b) die/der Angestellte durch ihre/seine Tätigkeit bei uns nicht gehindert ist, ihren/seinen Pflichten als Steuerberaterin/Steuerberater nachzukommen, insbesondere, dass sie/er berechtigt ist, sich während der Dienstzeit zur Wahrnehmung etwaiger Gerichts- und Behördentermine und Besprechungen jederzeit von ihrer/seiner Arbeitsstelle zu entfernen, ohne im Einzelfall eine Erlaubnis hierfür einholen zu müssen. Außerhalb dieser Erklärung existieren keine mündlichen oder schriftlichen Vereinbarungen, die die Tätigkeit als Steuerberaterin/Steuerberater einschränken können.
3. Die/der Angestellte hat uns unwiderruflich ermächtigt, der Steuerberaterkammer jederzeit Auskunft darüber zu erteilen, ob sich das Dienstverhältnis in seinem wesentlichen Inhalt, insbesondere hinsichtlich der Aufgabenstellung und des Umfangs gegenüber dem Zeitpunkt des Antrags der Bestellung als Steuerberaterin/Steuerberater geändert hat.

.....	.....
Ort und Datum	Unterschrift des Arbeitgebers
	.....
	Unterschrift des Antragstellers
.....	.....
Firmenstempel	Funktion des Antragstellers

Manche Unternehmen tun sich mit dieser Erklärung schwer, allerdings sehr vereinzelt. Bescheinigungen mit Einschränkungen wie beispielsweise „... unter Beachtung der Belange des Arbeitgebers“ werden nicht akzeptiert. Im Einzelfall werden Zusätze zugelassen (beispielsweise „... die ausgefallene Arbeitszeit ist nachzuarbeiten“).

(Es ist wohl davon auszugehen, dass die Geschäftsführung der Kammern bei nachhaltigem Bestehen auf Einschränkungen i. S. der Rechtsprechung des BFH<sup>1</sup> weitgehend nachgeben, um weitere prozessuale Auseinandersetzungen zu vermeiden.)

#### 2.1.2 „Ausschließlich“ Tätigkeiten i. S. des § 33 StBerG

In der Praxis sind in diesem Zusammenhang keine echten Probleme aufgetreten, weil die entsprechenden – nicht entscheidungserheblichen Aussagen – des BFH (Einzelheiten nachstehend im Beitrag von Prof. Mann) von den Steuerberaterkammern nicht angewendet werden. Schwierigkeiten ergeben sich in diesem Zusammenhang aus der Abgrenzung zu Tätigkeiten nach § 33 StBerG, die zumindest auch Gegenstand der Tätigkeit des Syndikus-Steuerberaters sein müssen.

#### 2.1.3 Geschäftsführungsfunktion

Anträge von Geschäftsführern (Organträgern) werden zurückgewiesen. Die Stellung als Angestellter i. S. des § 58 Nr. 5a

\* Dr. Raoul Riedlinger ist RA/StB/WP bei Dr. Riedlinger & Partner GbR in Freiburg i. Br. und Vizepräsident der Bundessteuerberaterkammer.

<sup>1</sup> BFH v. 17. 5. 2011, VII R 47/10, DStRE 2011, 1042, DStR 2011, 1729 m. Anm. Jatzke, bestätigt durch BFH v. 9. 8. 2011, VII R 2/11, DStRE 2011, 1425.

StBerG schließt eine Tätigkeit als Organträger eines Unternehmens aus.<sup>2</sup> Zugelassen wird allenfalls die Stellung als Prokurist. Beim Verwaltungsgericht Düsseldorf ist ein weiteres gerichtliches Verfahren zu dieser Frage anhängig.<sup>3</sup>

#### 2.1.4 Mutter-Tochter-Problematik

Soweit die Tätigkeit für andere Konzerngesellschaften zulässig ist, ist eine entsprechende Stellenbeschreibung un-  
schädlich (s. 2.2.2).

#### 2.1.5 Spezialfälle

Bei besonderen Arbeitgebern (z. B. Gemeinden, Kirchen) stellt sich die Frage, ob im allgemeinen Bereich dieser Körperschaften eine Tätigkeit als Syndikus-Steuerberater möglich ist. Bekannt geworden ist der Fall einer Buchhalterin bei einer Gemeindekasse. Die zuständige Steuerberaterkammer hat eine Bestellung als Steuerberaterin zugelassen. Dies ist allerdings bedenklich, weil es sich nicht um eine Buchhaltung für eigene steuerliche Zwecke handelt.

Ähnliche Fragen stellen sich, wenn der deutsche Syndikus-Steuerberater bei einer ausländischen Muttergesellschaft angestellt ist und für die deutschen Töchter nur die Konzernbuchführung betreut, z. B. HB II oder IFRS-Bilanzen erstellt. Ein hierzu entschiedener Fall ist nicht bekannt geworden. Bestellt wurde ein Syndikus, der bei einem Schweizer Konzern (Muttergesellschaft) angestellt ist und in dessen Pflichtenkreis die Betreuung der deutschen Töchter des Schweizer Konzerns liegt.

## 2.2 Ausübung der Tätigkeit

### 2.2.1 Kundmachung

Hier stellt sich die Frage, ob der Steuerberater auf der Visitenkarte des Unternehmens als solcher auftreten darf, also neben der Zugehörigkeit zum Unternehmen auf seine Funktion als Steuerabteilungsleiter hinweisen und zugleich seinen Titel als Steuerberater aufführen darf. Obwohl der Steuerberater für seinen Arbeitgeber nicht als Steuerberater tätig werden darf, wird diese Kundmachung wohl überwiegend als zulässig angesehen.

### 2.2.2 Tätigkeiten für Konzerngesellschaften

Häufig sind Mitarbeiter, die die Voraussetzung als Steuerberater erfüllen, bei der Konzernmutter oder bei einer speziellen Servicegesellschaft tätig. Die Tätigkeit umfasst auch die Erstellung von Jahresabschlüssen und Steuererklärungen für andere Konzernunternehmen. Fraglich ist, ob es sich um unzulässige steuerliche Dienstleistungen i. S. des § 5 StBerG handelt. Berufsrechtlich wird der Konzernverbund als einheit-

liches Unternehmen betrachtet, so dass jedenfalls bei 100%igen Beteiligungen, wohl aber auch bei sonst beherrschenden Unternehmen i. S. des § 290 Abs. 2 HGB keine unbefugte Hilfeleistung in Steuersachen vorliegt, unabhängig davon, ob ein Konzernabschluss zu erstellen ist.<sup>4</sup>

### 2.2.3 Ausbildung von Steuerfachangestellten

In den Steuerabteilungen der Unternehmen besteht nicht selten der Wunsch, im Unternehmen Steuerfachangestellte auszubilden, die anschließend in der Steuerabteilung tätig werden. Eine solche Ausbildungsbefugnis besteht nicht, so dass ein entsprechendes Vorhaben mit dem Berufsbildungsgesetz nicht vereinbar ist. In der Praxis haben sich jedoch gewisse Umgehungsmöglichkeiten herausgebildet. Soweit der Syndikus-Steuerberater seine berufliche Niederlassung an seinem Arbeitsplatz im Unternehmen begründet, kann so-  
dann die Ausbildung des Steuerfachangestellten im Rahmen seiner „selbständigen“ Tätigkeit, die neben seiner Angestelltentätigkeit erforderlich ist, erfolgen. Ob und inwieweit dies generell toleriert wird, ist nicht bekannt.

### 2.2.4 Rentenversicherung

Nach der – empirisch nicht belegten – Auffassung der Steuerberaterkammern liegt die Motivation zur Bestellung als Syndikus-Steuerberater häufig in der Befreiung von der gesetzlichen Rentenversicherung und dem Beitreten zum Versorgungswerk der Steuerberater. Irritationen, die im Anschluss an die BFH-Rechtsprechung im Hinblick auf die „ausschließliche Tätigkeit nach § 33 StBerG“ aufgetreten sind, haben bislang keinen durchgreifenden Niederschlag in der Praxis gefunden.<sup>5</sup>

Die Auffassung des BFH ist schon aus praktischen Erwägungen heraus nicht haltbar, weil niemand kontrollieren kann, ob und in welchem Umfang neben Tätigkeiten i. S. des § 33 StBerG auch andere Tätigkeiten auf dem Gebiet betriebswirtschaftlicher Fragestellungen im Unternehmen ausgeübt werden.

Zunächst war bekannt geworden, dass im Bereich einer Steuerberaterkammer in Nordrhein-Westfalen anlässlich einer Prüfung der Deutschen Rentenversicherung Bund eine Befreiung einer Syndikus-Steuerberaterin widerrufen werden sollte, weil diese neben der steuerlichen Betreuung von Tochterunternehmen auch betriebswirtschaftliche Aufgabenbereiche zu erledigen hatte. Nach jüngster Auskunft der Steuerberaterkammer hat sich dieser Fall anderweitig erledigt.

4 Für den letzteren Fall liegt noch keine Stellungnahme des zuständigen Ausschusses der Bundessteuerberaterkammer vor. Vgl. im Übrigen den Beitrag von *Eiling* auf S. 388 in diesem Heft).

5 Vgl. BFH VII R. 47/10 (Fn. 1) und VII R. 2/11 (Fn. 1) und die kritische Stellungnahmen von *Hund* DStR 2011, 2267, *Ruppert* NWB 2011, 4430 sowie von *Eichborn* DStR 2012, 673.

2 So auch BFH VII R. 47/10 (Fn. 1) m. abweichender Begründung.

3 VG Düsseldorf, 20 K 5663/13.

# Der Syndikus-Steuerberater – Entstehungsgeschichte, Gesetzssystematik, Auslegungsfragen

Von Prof. Dr. Thomas Mann, Göttingen\*

Durch das Achte Steuerberatungsänderungsgesetz<sup>1</sup> ist den Steuerberatern ermöglicht worden, als Syndikus-Steuerberater tätig zu werden. Gesetzlich implementiert wurde diese Form der Berufsausübung, indem das grundsätzliche Verbot der Arbeitnehmertätigkeit (§ 57 Abs. 4 Nr. 2 StBerG) durch die Einfügung des § 58 Abs. 2 Nr. 5a StBerG um einen weiteren Ausnahmetatbestand ergänzt worden ist. Gemäß § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG dürfen Steuerberater und Steuerbevollmächtigte ferner tätig werden „als Angestellte, wenn sie im Rahmen des Angestelltenverhältnisses Tätigkeiten i. S. des § 33 wahrnehmen. Dies gilt nicht, wenn hierdurch die Pflicht zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung beeinträchtigt wird. Der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte darf für einen Auftraggeber, dem er auf Grund eines ständigen Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnisses seine Arbeitszeit und -kraft zur Verfügung stellen muss, nicht in seiner Eigenschaft als Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter tätig werden. Bei Mandatsübernahme hat der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte den Mandanten auf seine Angestellten-tätigkeit hinzuweisen. § 57 Abs. 4 Nr. 2 S. 2 bleibt unberührt.“

## 1. Begriff

Weder im StBerG selbst, noch in den Gesetzesmaterialien wird der Begriff des Syndikus näher definiert. Da jedoch der Syndikus-Steuerberater im Kern offensichtlich dem im Berufsrecht der Anwälte bereits eingeführten Syndikusanwalt nachgebildet worden ist, kann zur Konkretisierung des Begriffs auf die von Rechtsprechung und Literatur entwickelte Definition des Syndikus im Anwaltsrecht (vgl. § 46 Abs. 1 BRAO) zurückgegriffen und auf das Berufsrecht der Steuerberater übertragen werden: Danach handelt es sich beim Syndikus-Steuerberater um einen Steuerberater, der neben seiner selbstständigen Tätigkeit seine Arbeitszeit und -kraft auch noch einem nicht berufsständischen Arbeitgeber (Unternehmen oder Verband) zur Verfügung stellt.<sup>2</sup> Diese allein auf das arbeitsrechtliche Anstellungsverhältnis abhebende Begriffs-umschreibung muss jedoch um tätigkeitsbezogene Merkmale ergänzt werden, denn eine sachlich beliebige Tätigkeit in einem Unternehmen, etwa in der Marketing-Abteilung, kann noch nicht ausreichen, um begrifflich die Voraussetzungen zu erfüllen, die die Privilegierung des Syndikus-Steuerberaters gegenüber anderen Tätigkeiten im Angestelltenverhältnis rechtfertigt.<sup>3</sup> Das Gesetz verlangt die Wahrnehmung von (Vorbehalts-)Aufgaben des § 33 StBerG „im Rahmen des Angestelltenverhältnisses“. In diesem Sinne spricht auch die Gesetzesbegründung davon, dass es „insbesondere Mitarbeitern in der Steuerabteilung eines Unternehmens“ ermöglicht

werden soll, neben der Angestelltentätigkeit in einem Unternehmen auch eine selbstständige Steuerberatertätigkeit auszuüben.<sup>4</sup> Auch wenn die Wendung „insbesondere“ üblicherweise nur den Beispielcharakter betont, wird dadurch deutlich, welches Leitbild hinter der Vorstellung eines Syndikus-Steuerberaters steht.

## 2. Entstehungsgeschichte

Nach der Begründung zum Gesetzentwurf hatte das 8. StBÄndG eine Stärkung des Berufsstandes, die Liberalisierung des Berufsrechts der Steuerberater sowie die Anpassung des Steuerberatungsgesetzes an die Richtlinie über die Anerkennung von Berufsqualifikationen (RL 2005/36/EG v. 7. 9. 2005) zum Ziel.<sup>5</sup> Dabei war die Einführung des Syndikus-Steuerberaters eines der erklärten zentralen Anliegen des Gesetzgebers: Steuerberater sollten als Syndikus-Steuerberater tätig werden können, d. h. neben einer selbstständigen Tätigkeit als Steuerberater auch nicht selbstständig steuerberatend tätig sein dürfen.<sup>6</sup>

Vor der Einführung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG war es Steuerberatern nämlich noch nicht möglich, gleichzeitig eine Tätigkeit als Arbeitnehmer in einem wirtschaftlichen Unternehmen oder Verband wahrzunehmen. Gemäß der Grundregel in § 57 Abs. 2 S. 1 StBerG haben sich Steuerberater jeder Tätigkeit zu enthalten, die mit ihrem Beruf oder dem Ansehen des Berufs nicht vereinbar ist. Als Positivbeispiel für eine unvereinbare Tätigkeit nennt § 57 Abs. 4 Nr. 2 S. 1 StBerG die Tätigkeit als Arbeitnehmer. Der Hintergrund dieses Verbotes ist darin zu sehen, dass Interessenkonflikte vermieden werden sollten, die bei der Tätigkeit als Steuerberater und einer gleichzeitigen Beschäftigung als Angestellter eines Unternehmens entstehen können. Eine solche Gefahr einer Interessenkollision sah man typischerweise als bestehend an, wenn einerseits eine Weisungsgebundenheit im abhängigen Beschäftigungsverhältnis besteht, andererseits aber die Wahrnehmung des Steuerberatungsmandats eine weisungsfreie Ausübung verlangt und weitreichende Einblicke in die finanzielle Lage des Mandanten gewährt. Diese Gefahr stufte der Gesetzgeber ursprünglich als so hoch ein, dass er durch die vorbezeichnete Konstruktion mittelbar ein generelles Verbot für Syndikus-Steuerberater normiert hatte.<sup>7</sup>

In der Gesetzesbegründung zum 8. StBÄndG verwies der Gesetzgeber darauf, dass aufgrund von Änderungen in der Wirtschafts- und Arbeitswelt und im gesellschaftlichen und beruflichen Umfeld der Steuerberater eine Änderung dieser Rechtslage zwischenzeitlich für notwendig erachtet werde.<sup>8</sup> Im Laufe der Jahre sei von den Berufsträgern verstärkt die Forderung nach größerer Flexibilität in der Berufsausaus-

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

1 BGBl I 2008, 666. Nachfolgend: 8. StBÄndG.

2 Vgl. Ruppert DStR 2008, 2184 (2185).

3 FG Baden-Württemberg v. 27. 10. 2010, 2 K 1529/10, DStRE 2011, 976 (977), DStR 2011, 739 m. Anm. Rechner; Ruppert in Kuhls u. a., Kommentar zum StBerG, 3. Aufl. 2012, § 58 Rn. 37.

4 Begr. des RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 33.

5 Begr. des RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 1.

6 Begr. des RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 1 f.

7 BFH v. 13. 6. 2006, VII B 13/06, DStRE 2006, 1564 (1565), DStR 2006, 2147 m. Anm. Dahms; BT-Drs. 16/7077, S. 33.

8 Begr. des RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 33.

übung sowie von der Wirtschaft vermehrt das Bedürfnis nach Einführung eines Syndikus-Steuerberaters geäußert worden. Dies solle insbesondere zur Stärkung der Nachwuchsgewinnung dienen.<sup>9</sup> Neben dieser rein auf einen tatsächlichen Einstellungswandel abstellenden offiziellen Begründung waren in der Literatur zuvor aber auch verfassungsrechtliche Bedenken gegen das strikte Verbot der Arbeitnehmertätigkeit von Steuerberatern bei einem wirtschaftlichen Unternehmen erhoben worden, die in der Berufsfreiheit des Art. 12 GG wurzelten und ihre Argumentationskraft insbesondere aus einem Vergleich zu der seit Inkrafttreten der Bundesrechtsanwaltsordnung im Jahre 1959<sup>10</sup> bestehenden Zulässigkeit des Syndikusanwalts (§ 46 BRAO) gewannen.<sup>11</sup> Die das ursprüngliche Verbot tragende Besorgnis des Auftretens von Interessenkollisionen wurde weiterhin nicht geleugnet, doch sah der Gesetzgeber es nunmehr als ausreichend an, dieser Gefahr durch § 58 Nr. 5a S. 3 StBerG zu begegnen, der lediglich die steuerliche Beratung des eigenen Arbeitgebers ausschließt.

Während des Gesetzgebungsprozesses war die Einführung des Syndikus-Steuerberaters in den gesetzgebenden Organen nicht umstritten. Demgemäß hat auch der Entwurfswortlaut des § 58 Nr. 5a StBerG während des Gesetzgebungsverfahrens keinerlei Änderungen erfahren. Hinzuweisen ist jedoch darauf, dass der dem Gesetzentwurf vorangehende Referentenentwurf vom 13. 7. 2006 eine noch in einem Punkt abweichende Tatbestandsfassung der Norm vorgeschlagen hatte. In Abweichung vom späteren offiziellen Regierungsentwurf war der Wortlaut in Satz 1 insoweit dahin verengt, dass der Syndikus-Steuerberater *überwiegend* Tätigkeiten i. S. des § 33 wahrnehmen müsse. Auf diesen sprachlichen und sachlichen Unterschied im gesetzlichen Tatbestand des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG wird unter 4.1.2 noch zurückzukommen sein.

### 3. Gesetzssystematische Einpassung

Die rechtliche Zulassung einer Tätigkeit von Syndikus-Steuerberatern erschließt sich aus folgender gesetzlicher Systematik: Im Kontext der allgemeinen Berufspflichten wird zunächst ein grundsätzliches Verbot einer gleichzeitigen Arbeitnehmertätigkeit neben der Tätigkeit des Steuerberaters durch § 57 Abs. 2, Abs. 4 Nr. 2 S. 1 StBerG statuiert. Diese Vorschrift erlaubt aber bereits explizit Ausnahmen und verweist insoweit auf die §§ 57 Abs. 3 Nr. 4, 58, 59 StBerG. Als eine solche Ausnahme wird dann in § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG speziell der Syndikus benannt. Diese gesetzestechnisch verschachtelte Zulassung einer Tätigkeit als Syndikus-Steuerberater resultiert daraus, dass der Gesetzgeber bei der Einführung des Syndikussteuerberaters an der bisherigen Gesetzes-systematik festgehalten hat. Angesichts der Regel/Ausnahme-Systematik handelt es sich auch bei der Zulassung des Syndikus-

Steuerberaters gesetzestechnisch um ein Verbot mit Erlaubnisvorbehalt.<sup>12</sup>

Das Verhältnis des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG zu § 57 Abs. 4 Nr. 2 StBerG lässt sich durch einen Vergleich zur entsprechenden Regelung für gewerbliche Tätigkeiten in §§ 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG verdeutlichen; während § 57 Abs. 4 Nr. 2 S. 1 StBerG durch den öffnenden Verweis auf § 58 StBerG bereits selbst die Tätigkeit eines Arbeitnehmers neben der eines Steuerberaters ausdrücklich zulässt und lediglich die Feststellung des Vorliegens der tatbestandlichen Voraussetzungen der Berufskammer überantwortet, stellt sich die Rechtslage für gewerbliche Tätigkeiten so dar, dass diese durch § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG generell untersagt werden und Ausnahmen von diesem Verbot einer administrativen Einzelfallentscheidung der Steuerberaterkammer zugewiesen werden.<sup>13</sup> Daher ist insbesondere auch die Übernahme einer Organfunktion mit der Tätigkeit des Syndikus-Steuerberaters nicht zu vergleichen, denn die Übernahme einer Organfunktion stellt berufsrechtlich eine gewerbliche Tätigkeit dar und bedarf daher einer Ausnahmegenehmigung nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG.<sup>14</sup>

Die Regelungssystematik des StBerG unterscheidet sich mit Blick auf die Zulassung einer Syndikustätigkeit damit von derjenigen der BRAO hinsichtlich des Syndikusanwalts. Bei diesem wird die Zulassung, das „Ob“, allein über die Generalklausel in § 7 Nr. 8 BRAO normiert, die § 57 Abs. 2 S. 1 StBerG entspricht.<sup>15</sup> Einzelheiten der Berufsausübung, das „Wie“, werden dann in § 46 BRAO geregelt. Auch inhaltlich unterscheiden sich die jeweiligen Regelungen. Der Syndikus-Steuerberater unterliegt größeren Beschränkungen als der Syndikusanwalt: Das durch § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG angeordnete generelle und umfassende Tätigkeitsverbot in seiner Funktion als Steuerberater für seinen Arbeitgeber findet zwar seine Entsprechung in § 46 Abs. 1 BRAO, doch wird bereits die Angestelltentätigkeit des Syndikus-Steuerberaters auf bestimmte Aufgaben, nämlich auf solche i. S. des § 33 StBerG, gesetzlich beschränkt. Zur Rechtfertigung dieser stärkeren Beschränkungen für den Syndikus-Steuerberater hat sich der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung ausführlich mit den Unterschieden der jeweiligen Berufsbilder und der Möglichkeiten des Zugangs zum Beruf auseinandergesetzt. Er verweist darauf, dass sich Unterschiede insofern ergäben, als dass die Ausbildung der Steuerberater sich im Gegensatz zu derjenigen der Rechtsanwälte nur auf das Steuerrecht und die damit zusammenhängenden Rechtsbereiche beschränke und sie damit kraft Gesetzes nur zur Beratung in Steuerangelegenheiten befugt seien; zudem unterscheide sich die Tätigkeit des Steuerberaters von der des Rechtsanwalts auch darin, dass der Steuerberater seine Mandanten regelmäßig im Sinne eines Dauermandats betreue und damit typischerweise

9 Begr. des RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 18.

10 Zur Historie, insbesondere zur Einführung von Regeln zum Syndikusanwalt in die Rechtsanwaltsordnung von 1878 durch Gesetz v. 20. 12. 1934 (RGBl I 1934, 1258) und zur zonalen Rechtslage nach 1945 bis zum Erlass der BRAO s. *Hartung* in ders. (Hrsg.), *Berufs- und Fachanwaltsordnung*, 5. Aufl. 2012, § 46 BRAO, Rn. 1 ff.

11 Vgl. *Ruppert* (Fn. 3), § 58 Rn. 32.

12 *Ruppert* DStR 2008, 2184.

13 Vgl. BFH v. 17. 5. 2011, VII R 47/10, DStRE 2011, 1042 (1044), DStR 2011, 1729 m. Anm. *Jatzke*; VG Ansbach v. 13. 12. 2011, AN 4 K 11 01041, BeckRS 2012, 47085.

14 *Gehre/Koslowski*, StBerG, 6. Aufl. 2009, § 58 Rn. 21; zum Fall eines Geschäftsführers einer Versicherungs- und Finanzberatungs-GmbH vgl. BVerfG v. 23. 8. 2013, 1 BvR 2912/11, NJW 2013, 3357, besprochen von *von Eichborn*, DStR 2013, 2195.

15 *Ruppert* DStR 2008, 2184 (2185); *ders.* (Fn. 3), § 58 Rn. 39.

einen umfassenderen Überblick über die wirtschaftlichen und rechtlichen Verhältnisse seiner Mandanten habe als ein Rechtsanwalt.<sup>16</sup>

#### 4. Auslegungsfragen des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG

Die mit dem 8. StBÄndG erfolgte Einfügung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG hat zwar grundlegend den Weg für eine Tätigkeit von Syndikus-Steuerberatern frei gemacht, doch stellen sich bei der Rechtsanwendung eine Reihe von Auslegungsfragen mit Blick auf diese Vorschrift, die nachfolgend strukturiert nach der Abfolge der Sätze innerhalb der Nr. 5a thematisiert werden sollen.

##### 4.1 Satz 1

Der tatbestandliche Anwendungsbereich des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG wird maßgeblich durch den Rechtsbegriff des Angestelltenverhältnisses bestimmt sowie durch die Bezugnahme auf Tätigkeiten i. S. des § 33 StBerG näher eingegrenzt. Beide Tatbestandsmerkmale rufen jedoch Abgrenzungsfragen hervor und bedürfen daher einer näheren Betrachtung.

##### 4.1.1 Angestelltenverhältnis

Der Begriff des Angestellten in § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG wird herkömmlicher Weise weit verstanden, so dass davon sowohl Arbeitnehmer im arbeitsrechtlichen Sinne als auch freie Mitarbeiter erfasst werden.<sup>17</sup> Unklarheiten in Bezug auf die gewählte Formulierung ergeben sich aber insofern, als im Unterschied zu Satz 1 später in Satz 3 abweichend von einem „ständigen Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnisses“ gesprochen wird. Weshalb der Gesetzgeber diese widersprüchlichen Bezeichnungen gewählt hat, erklärt sich durch den Vergleich zur BRAO. Während § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1, wie gezeigt, in der BRAO keine Entsprechung findet, fungierte für § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 offensichtlich der zeitlich ältere § 46 Abs. 1 BRAO als Formulierungsvorbild. Diese Norm regelt sachlich Identisches und bedient sich dabei in gleicher Wortwahl ebenfalls der Wendung, dass der Rechtsanwalt aufgrund eines „ständigen Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnisses“ seine Arbeitszeit und -kraft einem Auftraggeber zur Verfügung stellt.

Mit dem Angestelltenverhältnis in Satz 1 und dem „ständigen Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnis“ in S. 3 der Nr. 5a dürfte daher nichts Unterschiedliches gemeint sein. Durch die Zusammenschau dieser beiden Formulierungen ergibt sich im Ergebnis aber, dass der Syndikus-Steuerberater durch einen Dauervertrag mit seinem Auftraggeber verbunden sein muss.<sup>18</sup> Dies wirft die weitere Frage auf, ob es richtig ist, wenn allgemein auch freie Mitarbeiter der Vorschrift unterstellt werden. Vieles spricht vielmehr dafür, freien Mitarbeitern den Status als Syndikus-Steuerberater zu versagen, da sich bei diesen nicht die gleiche Intensität der Bindung wie bei einem „ständigen Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnis“ ergibt.

Anders sieht es mit Blick auf nebenberufliche Tätigkeiten aus. Dem Wortlaut der Norm kann nicht entnommen werden, ob die Angestelltentätigkeit haupt- oder nebenberuflich ausgeübt werden muss, so dass beide Möglichkeiten vom Wortlaut her grundsätzlich erfasst sind. Auch die historische Auslegung bestätigt diese Sichtweise, denn die Begründung des Regierungsentwurfs betont ausdrücklich, dass eine Beschränkung auf eine hauptberufliche Tätigkeit nicht für erforderlich gehalten wird.<sup>19</sup> Ebenso enthält der Wortlaut des Satz 1 keine Beschränkung auf bestimmte Arbeitgeber. Aus der Ausnahme, die allein mit Blick auf Angestellte der Finanzverwaltung durch § 58 S. 2 Nr. 5a S. 5 i. V. m. § 57 Abs. 4 Nr. 2 S. 2 StBerG gemacht wird, lässt sich vielmehr im Umkehrschluss folgern, dass die Vorschrift ansonsten auch auf Angestellte des öffentlichen Dienstes oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts anwendbar ist.<sup>20</sup>

##### 4.1.2 Ausübung von Tätigkeiten i. S. des § 33 StBerG

Soweit der Gesetzeswortlaut besagt, dass der Syndikus-Steuerberater im Rahmen des Anstellungsverhältnisses Aufgaben i. S. des § 33 StBerG wahrnehmen muss, sind damit die Vorbehaltsaufgaben eines Steuerberaters wie etwa die Beratung und Vertretung in Steuersachen oder die Erstellung der Lohn- und Finanzbuchhaltung erfasst. Als Grund für eine derartige Beschränkung weist die Gesetzesbegründung auf die Unterschiedlichkeit der Berufsausübung von Steuerberatern und Rechtsanwälten hin, die eine stärkere Beschränkung für den Syndikus-Steuerberater rechtfertigt. Gerade im Vergleich zu einem Rechtsanwalt drängen sich aber zunächst Zweifel an der Berechtigung dieser Beschränkung auf, denn wenn ein Syndikusanwalt auf dem Gebiet der Steuerberatung tätig wird, unterliegt er hinsichtlich seiner Angestelltentätigkeit keinen Beschränkungen. Die unterschiedliche Behandlung lässt sich aber aus den unterschiedlichen Qualifikationsanforderungen der beiden Berufe begründen. Angesichts der Hochschulausbildung der Rechtsanwälte verfügen diese über Kenntnisse im gesamten Recht, mithin auch im Steuerrecht. Demgegenüber können die Prüfung zum Steuerberater auch Personen ablegen, die kein Hochschulstudium absolviert haben, wobei die rechtliche Ausbildung auf das Steuerrecht und die damit zusammenhängenden Rechtsgebiete beschränkt ist. Es ist daher durchaus systemkonform, wenn die Zulassung des Syndikus-Steuerberaters auf Hilfeleistungen in Steuersachen beschränkt ist.<sup>21</sup> Demgegenüber erscheint diese Beschränkung aus Gründen der Vermeidung von Interessenkollisionen nicht notwendig, denn durch die Wahrnehmung von Aufgaben i. S. des § 33 StBerG wird die Gefahr einer Interessenkollision weder ausgeschlossen noch verringert.<sup>22</sup>

Fraglich ist, ob darüber hinaus der Wortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG sogar dahingehend verstanden werden muss, dass der Syndikus im Rahmen seines Anstellungsverhältnisses *ausschließlich* Aufgaben nach § 33 StBerG wahrzunehmen hat. Diese Frage wird unterschiedlich beurteilt. Der Bundesfinanzhof hat in einem Urteil aus dem Jahre 2011<sup>23</sup>

<sup>16</sup> Begr. des RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 33; ebenso Ruppert DStR 2014, 62.

<sup>17</sup> Gehre/Koslowski (Fn. 14), § 58 Rn. 20; Ruppert (Fn. 3), § 58 Rn. 38, vgl. auch BGH v. 14. 5. 1998, I ZR 116-96 (KG), NJW 1999, 497.

<sup>18</sup> Römermann Stbg 2008, 310 (311).

<sup>19</sup> Begr. des RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 2 (18).

<sup>20</sup> Ruppert DStR 2008, 2184 (2185).

<sup>21</sup> So dann auch die Begr. des RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 33.

<sup>22</sup> Zutreffend Ruppert (Fn. 3), § 58 Rn. 35.

ausgeführt, dass § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG dahingehend zu verstehen sei, dass im Rahmen des Anstellungsverhältnisses ausschließlich Tätigkeiten i. S. des § 33 StBerG wahrzunehmen sind. Begründet hat er diese Auffassung mit einem Hinweis auf die Gesetzesmaterialien, denen zufolge als Zielgruppe der Norm insbesondere die Mitarbeiter in der Steuerabteilung eines Unternehmens ins Auge gefasst seien.<sup>24</sup> Diese nähmen Vorbehaltsaufgaben nach § 33 StBerG wahr. In einem wenige Monate später ergangenen Urteil des BFH<sup>25</sup> wird ohne nähere Begründung, aber unter Bezugnahme auf das vorgenannte Urteil erneut konstatiert, dass ausschließlich Aufgaben i. S. des § 33 StBerG wahrzunehmen seien.

Der Hinweis auf die Gesetzesbegründung greift hier aber zu kurz. Durch das Wort „insbesondere“ in der Gesetzesbegründung wird nach allgemeinen Regeln signalisiert, dass der Aufzählung der genannten Personengruppe nur ein beispielhafter Charakter zukommt.<sup>26</sup> Naheliegender ist daher ein Verständnis dahingehend, dass der Syndikus-Steuerberater „auch“ bzw. „zumindest“ Aufgaben nach § 33 StBerG wahrnehmen muss.<sup>27</sup> Es wird also keine Ausschließlichkeit zu verlangen sein, so dass vom Syndikus auch vereinbarte Tätigkeiten gemäß § 57 Abs. 3 StBerG wahrgenommen werden können.<sup>28</sup> Die Wortlautauslegung lässt auch diese Interpretation zu. Insbesondere lässt auch der Umstand, dass die vereinbarten Tätigkeiten i. S. des § 57 Abs. 3 StBerG in Nr. 5a nicht erwähnt werden, noch keinen Rückschluss darauf zu, ob diese dem Syndikus-Steuerberater untersagt sein sollen.<sup>29</sup>

Insoweit könnte jedoch relevant werden, dass der Referentenentwurf zum 8. StBÄndG, wie bereits geschildert, noch eine abweichende Formulierung enthielt, indem er vorsah, dass die Angestellten „überwiegend“ Tätigkeiten i. S. des § 33 StBerG wahrnehmen. Daran anknüpfend könnte man argumentieren, dass die Streichung des Wortes „überwiegend“ eine eindeutige Entscheidung des Gesetzgebers dahingehend signalisiere, dass eine nur überwiegende, aber nicht ausschließliche Wahrnehmung von Tätigkeiten nach § 33 StBerG gerade nicht ausreichen solle. Demgegenüber lässt sich einwenden, dass ein solcher gesetzgeberische Wille, hätte er bestanden, im Gesetzeswortlaut eindeutiger hätte zum Ausdruck gebracht werden können, indem z. B. die Worte „nur“ oder „ausschließlich“ eingefügt worden wären.<sup>30</sup> Die Wortlautfassung des Gesetzesbeschlusses ist in dieser Hinsicht aber letztlich offen geblieben. Letztlich wird man daher aus dem Faktum der Streichung des noch im Referentenentwurf enthaltenen Wortes „überwiegend“ keine zwingende Schlussfolgerung ziehen, sondern lediglich annehmen können, dass der Bundesregierung und – nach Einbringung des Gesetzentwurfs – auch dem Parlament durchaus die Möglichkeit vor Augen gestanden haben muss, die Vorschrift in Bezug auf § 33 StBerG weiter zu präzisieren.<sup>31</sup> Vieles spricht daher da-

für, dass der Gesetzgeber die nunmehr gültige Fassung aus Gründen der Rechtssicherheit gewählt hat, um von vornherein rechtliche Auseinandersetzungen über die Auslegungsfrage „Was ist überwiegend?“ bzw. „Bis zu welcher Prozentzahl der Arbeitskraft kann man noch von ‚überwiegend‘ sprechen?“ zu vermeiden und um uneinheitlichen Handhabungen der regionalen Kammern vorzubeugen.<sup>32</sup> Für eine solche Sichtweise spricht auch der Vergleich mit der anwaltsrechtlichen Gesetzeslage. Bis zur Änderung der BRAO im Jahr 1994 mussten Syndikusanwälte gemäß § 46 Abs. 1 BRAO a. F. ihre Arbeitszeit- und kraft „überwiegend“ ihrem Auftraggeber zur Verfügung stellen. In der Gesetzesbegründung zum Änderungsgesetz 1994 heißt es dazu, dass durch die Streichung des Wortes „überwiegend“ in § 46 BRAO das Tätigkeitsverbot für Syndikusanwälte klarer umrissen wird und Abgrenzungsschwierigkeiten nicht mehr auftreten können.<sup>33</sup> Es liegt somit der Schluss nahe, dass der Gesetzgeber des 8. StBÄndG auch hier an die Erfahrung mit der BRAO anknüpfen und derartige Abgrenzungsschwierigkeiten bei der Normierung des Syndikus-Steuerberaters vermeiden wollte.

Gegen die Annahme, dass „ausschließlich“ Aufgaben nach § 33 StBerG wahrgenommen werden müssen, können zudem verfassungsrechtliche Erwägungen herangezogen werden.<sup>34</sup> Ausgangspunkt ist die Überlegung, dass eine restriktive Beschränkung auf bestimmte Tätigkeiten einen erheblichen Eingriff in die Berufsausübungsfreiheit der Syndikus-Steuerberater bedeutet. Fraglich erscheint, ob eine solche Einschränkung verfassungsrechtlich gerechtfertigt, insbesondere verhältnismäßig wäre. Dafür müsste es einen überzeugenden Grund geben, weshalb die Wahrnehmung von Tätigkeiten i. S. des § 57 Abs. 3 StBerG neben solchen aus § 33 StBerG unter Gemeinwohlaspekten nicht zulässig sein sollte.<sup>35</sup> Ein solcher sachlicher Grund erschließt sich aber weder aus der Gesetzesbegründung noch aus den Urteilen des BFH. Schließlich lassen sich praktische Erwägungen zugunsten einer weiten Auffassung anführen: Eine steuerliche Beratung lässt sich häufig nicht von den betriebswirtschaftlichen Fragestellungen trennen, die als Wirtschaftsberatung aber nicht zu den Vorbehaltsaufgaben des § 33 StBerG gehören. Eine steuerliche Beratung ohne Berücksichtigung von betriebswirtschaftlichen Fragen ist in der Regel aber nur wenig sinnvoll.<sup>36</sup> In der Gesamtschau ist damit das Verständnis des BFH, das eine ausschließliche Wahrnehmung von Aufgaben nach § 33 StBerG fordert, nicht überzeugend.

#### 4.2 Satz 2

Satz 2 enthält eine Gegen Ausnahme zur Zulassung der Syndikus-Steuerberater. Ein Tätigwerden als Angestellter soll nicht möglich sein, wenn „hierdurch die Pflicht zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung beeinträchtigt wird.“ Der Blick fällt hier also auf die eigentliche Steuerberatertätigkeit. Wann eine Beeinträchtigung der un-

23 BFH (Fn. 13).

24 Vgl. Begr. des RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 33.

25 BFH v. 9. 8. 2011, VII R 2/11, DStRE 2011, 1425, DStR 2011, 2266 m. Anm. Hund.

26 So auch Hund DStR 2011, 2267.

27 In diesem Sinne von Eichborn DStR 2012, 673 (676).

28 Gehre/Koslowski (Fn. 14), § 58 Rn. 20.

29 Goetz in Steuerberater-Handbuch, 2013, 3 E. Rn. 9.

30 Vgl. insoweit bereits Ruppert DStR 2008, 2184 (2185).

31 Römermann Stgb 2008, 310 (312).

32 So die Annahme von Hain DStR 2007, 2084 (2087).

33 Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses BT-Drs. 12/7656, S. 49.

34 Dazu ausführlich von Eichborn DStR 2012, 673 (674 ff.).

35 Ruppert DStR 2008, 2184 (2186).

36 Goetz (Fn. 29), 3 E. Rn. 10.



abhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung vorliegt, kann nicht anhand allgemeingültiger Kriterien festgestellt werden, sondern muss jeweils im Einzelfall aufgrund konkreter Anhaltspunkte ermittelt werden.<sup>37</sup> Eine Beeinträchtigung der Unabhängigkeit in sachlicher Hinsicht ist sicherlich zu bejahen, wenn der Arbeitgeber den Angestellten anweisen würde, in welcher Weise er im Rahmen seiner Steuerberaterpraxis bestimmte Mandate zu führen hätte,<sup>38</sup> doch sind die Grenzbereiche unscharf.<sup>39</sup>

#### 4.2.1 Zeitliche Grenze der Unabhängigkeit

Zur zeitlichen Grenze der Unabhängigkeit führte der BFH in seinem Urteil vom 9. 8. 2011 aus, dass alleine die sich aus der Angestelltentätigkeit ergebende zeitliche Beschränkung der selbstständigen Steuerberatertätigkeit noch nicht geeignet sei, die Pflicht des Steuerberaters zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung zu beeinträchtigen. Denn es komme nicht darauf an, in welchem zeitlichen Umfang der Syndikus-Steuerberater seine Tätigkeit als Steuerberater wahrnehme.<sup>40</sup> Es könne von ihm nicht verlangt werden, dass er eine steuerberatende Tätigkeit in nennenswertem Umfang wahrnehme, da auch ein hauptberuflicher Steuerberater nicht an Mindestarbeitszeiten gebunden sei. Literaturstimmen haben darauf hingewiesen, dass sich weder im Gesetzeswortlaut noch in der Gesetzesbegründung eine Stütze dafür finde, dass der Gesetzgeber keinen Feierabendsteuerberater zulassen wolle.<sup>41</sup> In dieser Frage hatte sich allerdings noch das FG Baden-Württemberg als Vorinstanz zum BFH abweichend geäußert. Die Pflicht zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung bedeute, dass der Syndikus-Steuerberater tatsächlich und rechtlich in der Lage sein müsse, den Steuerberaterberuf in einem, wenn auch beschränkten, so doch nennenswertem Umfang und jedenfalls mehr als nur gelegentlich auszuüben.<sup>42</sup> Diese Sentenz dürfte durch die Entscheidung des BFH unerheblich geworden sein.

#### 4.2.2 Erfordernis einer Freistellungserklärung

Aus der in Satz 2 normierten Pflicht zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung wird zunächst hergeleitet, dass beim Berufsträger subjektiv der Wille zur Wahrnehmung der selbstständigen Tätigkeit vorhanden sein muss. Fraglich ist aber, inwieweit diese Unabhängigkeit und Eigenverantwortlichkeit auch durch den Arbeitgeber des Syndikus garantiert werden muss.

Im Berufsrecht der Rechtsanwälte kommt es nach der Rechtsprechung insoweit nämlich noch auf das Vorliegen einer Freistellungserklärung des Arbeitgebers an, welche die rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten zur Wahrnehmung

des Anwaltsberufs garantiert.<sup>43</sup> Auch wenn inhaltlich keine Bedenken gegen den Zweitberuf bestehen, ist dem Syndikusanwalt auch faktisch die hinreichende zeitliche und tatsächliche Möglichkeit zur Ausübung der anwaltlichen Tätigkeit einzuräumen.<sup>44</sup> Dafür ist es nicht ausreichend, wenn der Arbeitgeber mit seiner Erklärung nur gestattet, dass der Angestellte neben seiner Tätigkeit beim Arbeitgeber den Beruf des Rechtsanwalts ausüben darf (rechtliche Möglichkeit).<sup>45</sup> Zur Wahrung der tatsächlichen Möglichkeit ist eine verbindliche und vorbehaltlose Freistellungserklärung des Arbeitgebers oder Dienstherrn erforderlich, die konstatiert, dass sich der Dienstherr oder Arbeitgeber jeder Einflussnahme auf die Anwaltstätigkeit zu enthalten hat und es dem Rechtsanwalt jederzeit zu ermöglichen ist, auch während der zweitberuflichen Dienstzeiten Gerichtstermine, eilige Schriftsätze, Telefongespräche und alle sonstigen nicht aufschiebbaren anwaltlichen Tätigkeiten zu erledigen, ohne im Einzelfall eine Erlaubnis einzuholen.<sup>46</sup>

Der BFH hat eine Übertragbarkeit der für den Syndikusanwalt entwickelten uneingeschränkten Freistellungserklärung auf den Syndikus-Steuerberater abgelehnt. Er sieht keine Notwendigkeit dafür, dass die Selbständigkeit der Steuerberatertätigkeit als Zulassungsvoraussetzung in der Arbeitgeberbescheinigung dokumentiert werden muss.<sup>47</sup> Diese Erklärung muss nach der Sicht des BFH mithin nicht die Zusage enthalten, dass der Syndikus-Steuerberater auch während seiner Dienstzeit jederzeit für Mandanten erreichbar und dazu berechtigt ist, sich zur Wahrnehmung von Gerichtsterminen jederzeit von seiner Arbeitsstelle zu entfernen, ohne im Einzelfall eine Erlaubnis einholen zu müssen. Als Begründung verweist der BFH erneut auf die unterschiedlichen Berufsbilder der Rechtsanwälte und Steuerberater. Wenn der Gesetzgeber diese Unterschiede zum Anlass genommen habe, die Tätigkeit als Syndikus-Steuerberater mit dem Beruf des Steuerberaters ausdrücklich für vereinbar zu erklären, statt wie bei Rechtsanwälten eine umfassende Unvereinbarkeitsklausel zu formulieren, dann folge daraus, dass die vom BGH für den Syndikusanwalt entwickelten Vereinbarkeitskriterien nicht ohne Weiteres auf das Berufsrecht des Steuerberaters übertragbar seien. Im gleichen Sinne wird argumentiert, der Syndikus-Steuerberater könne in Zeiten moderner Kommunikationsmittel auch während seiner Anwesenheitszeit am Arbeitsplatz jederzeit für seine Klienten erreichbar sein.<sup>48</sup> Zudem sei das Berufsbild eines Steuerberaters heutzutage nicht mehr von der Annahme geprägt, dass dieser jederzeit und einschränkungslos für seine Mandanten erreichbar sein müsse.<sup>49</sup> Ganz in diesem Sinne spricht schließlich auch das Ziel der Gesetzesänderung, eine weitere Liberalisierung des Berufsrechts zu bewirken, gegen das Erfordernis einer uneingeschränkten Freistellungserklärung.

37 BVerfG (Fn. 14) (3358).

38 Römermann Stbg 2008, 310 (312).

39 Zur fehlenden Unabhängigkeit eines Syndikus-Steuerberaters bei umsatzabhängiger Aquisitions- und Produktvertriebstätigkeit für einen Hersteller von Steuersoftwareprodukten s. FG Düsseldorf v. 16. 10. 2013, 2 K 3644/12 StB, BeckRS 2014, 94120, DStR 2014, 61 f. m. Anm. Ruppert; zur parallelen Wertung bei Syndikusanwälten vgl. BGH v. 26. 11. 2007, AnwZ (B) 111/06, NJW 2008, 1318 ff.

40 BFH (Fn. 25) (1426).

41 Jatzke DStR 2012, 51 (55).

42 FG Baden-Württemberg (Fn. 3) (978).

43 BGH v. 9. 11. 2009, AnwZ (B) 83/08, NJW 2010, 1381 (1382).

44 BVerfG v. 30. 10. 1995, AnwZ (B) 14/95, NJW-RR 1996, 1148; Peitscher, Anwaltsrecht, 2013, § 13 Rn. 89.

45 Vossebürger in Feuerich/Weyland, BRAO, 8. Aufl. 2012, § 7 Rn. 135.

46 BGH BRAK-Mitt. 2010, 29; Peitscher (Fn. 44), § 13 Rn. 89.

47 BFH (Fn. 25) (1426).

48 Jatzke DStR 2012, 51 (55); Kleine-Cosack DB 2011, 2589 (2591).

49 Kleine-Cosack DB 2011, 2589 (2591).

Für eine Übertragung des Erfordernisses der uneingeschränkten Freistellungserklärung plädieren hingegen das FG Baden-Württemberg und einige Stimmen aus der Literatur; nach dieser Meinungsgruppe gebietet die Pflicht zur eigenverantwortlichen und unabhängigen Berufsausübung eine solche weitgehende Freistellungserklärung.<sup>50</sup> Eine einfache Freistellungserklärung, die dem Arbeitnehmer nur gestatte, den Arbeitsplatz zur Wahrnehmung von Terminen zu verlassen, wenn dies seine Tätigkeit im Einzelfall erforderlich macht, wird daher ausdrücklich als nicht ausreichend angesehen, denn mit dieser Einschränkung verfüge der Syndikus-Steuerberater nicht über den erforderlichen Freiraum, um seinen Beruf als Steuerberater tatsächlich auszuüben.<sup>51</sup> Als Argument für diese Sichtweise lässt sich der Vergleich mit dem Syndikusanwalt heranziehen. Auch ein Syndikus-Steuerberater muss Termine vor den Finanzgerichten oder -behörden wahrnehmen oder seinem Mandanten zur Verfügung stehen, wenn Betriebsprüfungen anstehen.<sup>52</sup> Bei steuerrechtlichen Mandaten kann es also ebenso Notfälle geben, die es rechtfertigen, dass der Angestellte seinen Arbeitsplatz ohne vorherige Erlaubnis des Arbeitgebers verlässt. Des Weiteren ist zu bedenken, dass diese strenge Anforderung an die Freistellungserklärung des Arbeitgebers dem gesetzgeberischen Ziel besser Rechnung trägt, ein Mindestmaß an Unabhängigkeit und Professionalität des Steuerberaters zu gewährleisten sowie dessen fachliche Kompetenz und Integrität zu sichern.<sup>53</sup> In Ansehung des Arbeitgebers verfolgt die strenge Variante auch eine Bewusstmachungsfunktion, denn durch die Notwendigkeit einer weitreichenden Freistellung wird ihm vor Augen geführt, welche Konsequenzen die Beschäftigung eines Syndikus-Steuerberaters für sein Unternehmen zeitigt. Mit Blick auf den Berufsträger ist die Vorlage einer solchen strengen Bescheinigung auch zumutbar, wenn man bedenkt, dass er bereits über einen ausfüllenden und zeitlich belastenden Hauptberuf verfügt und somit bei Versagung der Steuerberaterzulassung weniger hart getroffen werden würde.<sup>54</sup>

#### 4.2.3 Geltung der Doppelberufstheorie?

Ob dem Wortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 2 StBerG darüber hinaus entnommen werden kann, dass die zum Syndikusanwalt entwickelte Doppelberufstheorie vom Gesetzgeber auch beim Syndikus-Steuerberater zugrunde gelegt worden ist, hat der BFH offen gelassen. Das FG Baden-Württemberg und Teile der Literatur sprechen sich hingegen eindeutig für die Geltung der Doppelberufstheorie aus. Als Argument wird einerseits auf den Wortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 2 StBerG verwiesen, denn dieser verlange, dass durch die Angestelltentätigkeit die Pflicht zur unabhängigen Berufsausübung nicht beeinträchtigt werde; diese Vorschrift mache nur Sinn, wenn man ihr die Aussage entnehme, dass der Angestellte einen zweiten Beruf ausübe und die Angestelltentätigkeit so ausgestaltet sein muss, dass sie der unabhängigen

und eigenverantwortlichen (erst)beruflichen Tätigkeit als Steuerberater nicht im Wege stehe.<sup>55</sup>

Darüber hinaus kann aus dem Wortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG, der ausdrücklich verbietet, dass der Syndikus-Steuerberater für seinen Arbeitgeber „in seiner Eigenschaft als Steuerberater“ tätig wird, ein weiteres Argument für die Geltung der Doppelberufstheorie abgeleitet werden. Die steuerberatende Tätigkeit wird nicht schon in dem Angestelltenverhältnis gesehen, sondern muss erst daneben und darüber hinaus ausgeübt werden.<sup>56</sup> Hieraus lässt sich folgern, dass der Gesetzgeber den Syndikus-Steuerberater nach dem aus dem Anwaltsrecht bekannten Modell der Doppelberufstheorie entwickelt hat. Der Unterschied zum Syndikusanwalt liegt darin, dass der Syndikus-Steuerberater bei seiner Angestelltentätigkeit nicht irgendwelche Tätigkeiten, sondern (zumindest auch) Vorbehaltspflichten i. S. des § 33 StBerG wahrnehmen muss.<sup>57</sup>

Neben dem Wortlaut in § 58 S. 2 Nr. 5a S. 2 und S. 3 StBerG weist auch der Vergleich mit dem Syndikusanwalt darauf hin, dass der Norm die Doppelberufstheorie zugrunde liegt. Denn die Berufsbilder des Steuerberaters und des Rechtsanwalts weisen große Ähnlichkeit auf. Einerseits kann ihre Position als unabhängiges Organ der (Steuer-)Rechtspflege genannt werden, zum anderen die vergleichbare Gestaltung der Berufsaufgaben und Berufspflichten. Auch wird die Steuer(rechts)beratung traditionell als Teil der den Rechtsanwältinnen obliegenden allgemeinen Rechtsberatung verstanden.<sup>58</sup> Ob sich der BFH in zukünftigen Entscheidungen daher auch ausdrücklich i. S. einer Geltung der Doppelberufstheorie positionieren wird, bleibt abzuwarten.

#### 4.3 Satz 3

§ 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG schließlich statuiert ein Tätigkeitsverbot des Syndikus-Steuerberaters in seiner Eigenschaft als Steuerberater für seinen Arbeitgeber. Dieses Verbot fußt auf der Überlegung, dass der Steuerberater umfassende Kenntnisse von der finanziellen und wirtschaftlichen Lage seiner Mandanten hat und somit in noch stärkerer Form als der Syndikusanwalt dem Risiko einer Interessenkollision ausgesetzt ist.<sup>59</sup> Insoweit besteht eine besondere Gefahr für die Unabhängigkeit der Berufsausübung. Durch die Beschränkung auf die „Eigenschaft als Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter“ wird vom gesetzlichen Tatbestand nicht ausgeschlossen, dass der Syndikus-Steuerberater als Angestellter den eigenen Arbeitgeber in steuerlichen Fragen berät und diesen beispielsweise gegenüber dem Finanzamt vertritt.<sup>60</sup> Falls der Arbeitgeber eine Gesellschaft ist, gilt das Tätigkeitsverbot nicht nur gegenüber der Gesellschaft, sondern auch gegenüber solchen Betriebsangehörigen, die eine Organstellung im Unternehmen innehaben.<sup>61</sup> Nicht zuzustimmen ist der Annahme, dem Wortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG

50 FG Baden-Württemberg (Fn. 3) (978); *Hund DStR* 2008, 2267 (2268); *Ruppert NWB* 2011, 4430 (4434).

51 AnwGH Koblenz, BRAK-Mitt. 2008, 221; *Ruppert* (Fn. 3), § 58 Rn. 43.

52 *Hund DStR* 2008, 2267 (2268); *Ruppert NWB* 2011, 4430 (4434).

53 FG Baden-Württemberg (Fn. 3) (978).

54 So die Erwägung des FG Baden-Württemberg (Fn. 3) (978).

55 *Hund DStR* 2011, 2267 (2268).

56 FG Baden-Württemberg (Fn. 3) (977); *Hund DStR* 2011, 2267 (2268).

57 FG Baden-Württemberg (Fn. 3) (977).

58 BGH v. 4. 1. 1968, AnwZ (B) 10/67, BGHZ 49, 244, NJW 1968, 844; *Ruppert* (Fn. 3), § 32 Rn. 12.

59 *Ruppert DStR* 2008, 2184 (2186).

60 *Ruppert DStR* 2008, 2184 (2186).

61 *Ruppert* (Fn. 3), § 58 Rn. 49.

sei zu entnehmen, das Tätigkeitsverbot gelte zwar unbeschränkt, es sei aber verfassungskonform dahingehend auszulegen, dass es nur bis zur Beendigung des Anstellungsverhältnisses reiche, da ab Beendigung des Angestelltenverhältnisses keine Gefahr der Interessenkollision mehr bestehe.<sup>62</sup> Der Wortlaut ist aber eindeutig auf ein bestehendes Dienst- oder ähnliches Beschäftigungsverhältnis zugeschnitten („dem er ... zur Verfügung stellen muss“) und somit muss nicht der Umweg über eine verfassungskonforme Auslegung gegangen werden.

#### 4.4 Sätze 4 und 5

In § 58 S. 2 Nr. 5a S. 4 StBerG ist eine Hinweispflicht geregelt, die den Syndikus-Steuerberater bei Mandatsübernahme trifft. Zweck der Regelung ist der Schutz des Mandanten, welcher sich der Gefahr einer Interessenkollision bewusst sein soll.<sup>63</sup>

Durch den in Satz 5 enthaltenen Verweis auf § 57 Abs. 4 Nr. 2 S. 2 StBerG wird klargestellt, dass die Tätigkeit als Angestellter der Finanzverwaltung stets mit dem Beruf des Steuerberaters unvereinbar ist. § 58 S. 2 Nr. 5a S. 5 StBerG statuiert somit eine weitere Inkompatibilitätsregelung für den Steuerberater, bei der es ebenso wie in dem durch Satz 3 aufgestellten Tätigkeitsverbot um die abstrakte Bekämpfung von Gefahren für die Unabhängigkeit des Steuerberaters geht.<sup>64</sup>

#### 5. Schlussbetrachtung

Trotz der aufgezeigten Gelenkstellen im Wortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG, die einer interpretatorischen Ausfüllung bedürfen, ist die Tatbestandsfassung der Vorschrift insgesamt doch als gelungen anzusehen, weil sie die Motive des Änderungsgesetzgebers weitgehend klar zum Ausdruck bringt und eine praktikable Handhabe zur Bewältigung der Zulassung von Syndikus-Steuerberatern bildet. Wenn man darüber hinaus in Rechnung stellt, dass die Ausschließlichkeitsproblematik (oben 4.1.2) angesichts der vom obiter dictum des BFH abweichenden Praxis der Steuerberaterkammern bislang keine größere Bedeutung erlangt hat,<sup>65</sup> lässt sich zusammenfassen, dass die offenen Fragen, welche die Einführung der Syndikus-Steuerberater durch das 8. StBÄndG mit

sich gebracht hat, weniger strukturell-rechtlicher Art sind, sondern aus den normalen Anpassungsschwierigkeiten der Rechtspraxis resultieren, die mit gesetzlichen Neuregelungen typischerweise einhergehen.

#### 6. Zusammenfassende Thesen

(1) Die Einfügung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG durch das 8. StBÄndG 2008 beruht letztlich auf einem Wandel im Regulierungsansatz: Wollte man ursprünglich den Interessenkonflikten, die bei der Tätigkeit als unabhängiger Steuerberater und einer gleichzeitigen Beschäftigung als weisungsgebundener Angestellter eines Unternehmens entstehen können, durch ein striktes Verbot begegnen, sah der Gesetzgeber es nunmehr als ausreichend an, dieser Gefahr durch § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG entgegen zu wirken, der lediglich die steuerliche Beratung des eigenen Arbeitgebers ausschließt.

(2) Die Zulassung einer Syndikustätigkeit nach Maßgabe des StBerG unterscheidet sich nicht nur hinsichtlich der Regelungssystematik von derjenigen nach Maßgabe der BRAO, sondern der Syndikus-Steuerberater unterliegt auch inhaltlich größeren Beschränkungen als der Syndikusanwalt.

(3) Der Syndikus-Steuerberater muss durch einen Dauervertrag mit seinem Auftraggeber verbunden sein, eine nur nebenberufliche Ausübung ist jedoch zulässig.

(4) Die Auffassung des BFH, der Wortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG erfordere eine ausschließliche Wahrnehmung von Aufgaben nach § 33 StBerG, ist nicht überzeugend. Naheliegender ist ein Verständnis dahingehend, dass der Syndikus-Steuerberater „auch“ bzw. „zumindest“ Aufgaben nach § 33 StBerG wahrnehmen muss, so dass von ihm auch vereinbare Tätigkeiten gemäß § 57 Abs. 3 StBerG wahrgenommen werden können.

(5) Wie bei Syndikusanwälten hat der Syndikus-Steuerberater eine verbindliche und vorbehaltlose Freistellungserklärung vorzulegen, in der sein Arbeitgeber bescheinigt, dass er sich jeder Einflussnahme auf die Steuerberatertätigkeit enthält und es dem Steuerberater jederzeit ermöglicht, auch während der Dienstzeiten im Unternehmen nicht aufschiebbare Steuerberatertätigkeiten (etwa im Zusammenhang mit finanzgerichtlichen Terminen oder Betriebsprüfungen) zu erledigen, ohne im Einzelfall dafür eine Erlaubnis einholen zu müssen. Die abweichende Begründung des BFH überzeugt nicht.

(6) Der Wortlaut, entstehungsgeschichtliche und systematische Argumente sprechen dafür, dass auch der gesetzlichen Ausgestaltung des Syndikus-Steuerberaters die zum Syndikusanwalt entwickelte Doppelberufstheorie zugrunde liegt.

<sup>62</sup> So aber *Ruppert* (Fn. 3), § 58 Rn. 50.

<sup>63</sup> *Ruppert* DStR 2008, 2184 (2186).

<sup>64</sup> *Römermann* Stgb 2010, 310 (312).

<sup>65</sup> Siehe den Beitrag von *Riedlinger* DStR-Beih. 2014, 19 (in diesem Beihefter), unter 2.1.2.

# Vergleich der Berufsbilder von Syndikus-Steuerberater und Syndikus-Rechtsanwalt

Von Prof. Dr. Gerhard Ring, Freiberg\*

Nachdem sich der Gesetzgeber bei Schaffung der Neuregelung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG bewusst dagegen entschieden hat, die Parallelregelung des anwaltlichen Berufsrechts auf das Berufsrecht der Steuerberater zu übertragen, ist fraglich, ob eine Gleichbehandlung von Syndikus-Steuerberater und Syndikus-Rechtsanwalt nicht aufgrund ihrer Berufsbilder trotzdem geboten ist.

## 1. Problemstellung

### 1.1 Berufswahlfreiheit und Zulassungsschranken zum freien Beruf als „Zweitberuf“

Die durch Art. 12 Abs. 1 GG gewährleistete Berufswahlfreiheit umfasst grundsätzlich auch das Recht, mehrere Berufe zu wählen und diese auch nebeneinander auszuüben.<sup>1</sup> Gleichwohl kann die Zulassung zur Anwaltschaft nach § 14 Abs. 2 Nr. 8 Hs. 1 BRAO widerrufen werden, wenn der Rechtsanwalt eine Tätigkeit ausübt, die mit seinem Beruf – insbesondere mit seiner Stellung als unabhängiges Organ der Rechtspflege (vgl. § 1 BRAO) – nicht vereinbar ist oder das Vertrauen in seine Unabhängigkeit gefährden kann. Die Regelung des § 14 Abs. 2 Nr. 8 BRAO greift zwar in das Grundrecht der Freiheit der Berufswahl nach Art. 12 Abs. 1 GG ein. Wird in dieses Grundrecht aber mit dem Ziel eingegriffen, die Verbindung bestimmter beruflicher Tätigkeiten – aus Inkompatibilitätsgründen – auszuschließen, so ist dieser Eingriff dann durch Gesetz oder aufgrund eines Gesetzes statthaft, wenn er zum Schutz eines besonders wichtigen Gemeinshaftsgutes und im Rahmen der Verhältnismäßigkeit erfolgt.

Nach Ansicht des BVerfG<sup>2</sup> bestehen unter Zugrundelegung der genannten Vorgaben im Berufsrecht der Anwaltschaft weder gegen die Widerrufsregelung des § 14 Abs. 2 Nr. 8 BRAO noch gegen die (vorgelagerte) Zulassungsschranke des § 7 Nr. 8 BRAO – wonach die Zulassung zur Rechtsanwaltschaft zu versagen ist, wenn:

- der Bewerber 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 – verfassungsrechtliche Bedenken. Beide Regelungen zielen auf den Schutz der Freiheit des Anwaltsberufs.<sup>3</sup> Letztlich verfolgen diese Restriktionen einerseits das Ziel, die fachliche Kompetenz und Integrität sowie einen ausreichenden Hand-

lungsspielraum der Rechtsanwälte zu sichern. Andererseits schützen sie dadurch zugleich auch die notwendigen Vertrauensgrundlagen, die die Rechtsanwaltschaft im Interesse einer funktionierenden Rechtspflege benötigt.<sup>4</sup>

### 1.2 Die Eröffnung der Möglichkeit der beruflichen Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters

Erst mit Inkrafttreten des Achten Steuerberatungsänderungsgesetzes (8. StBÄndG) 2008 ist infolge der damals geschaffenen Neuregelung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG die Möglichkeit einer beruflichen Tätigkeit als Syndikus-Steuerberater eröffnet worden. Zuvor ging der Gesetzgeber von einer „grundsätzlichen Interessenkollision“ zwischen einem abhängigen Beschäftigungsverhältnis und der Wahrnehmung des unabhängigen Steuerberatungsmandats aus.<sup>5</sup>

Nach § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG dürfen (selbständige) Steuerberater auch als (unselbständige) Angestellte tätig werden, wenn sie im Rahmen des Angestelltenverhältnisses Tätigkeiten i. S. des § 33 StBerG – mithin Vorbehaltsaufgaben (d. h. die „originären erlaubnisgebundenen gesetzlichen Berufsaufgaben im engeren Sinne“)<sup>6</sup> – wahrnehmen. Die Möglichkeit als Syndikusanwalt tätig zu werden, bildet einen weiteren Ausnahmetatbestand im Kontext der Regelung des § 58 StBerG<sup>7</sup>, der Steuerberatern eine Tätigkeit im Angestelltenverhältnis eröffnet. Dies gilt gemäß § 58 S. 2 Nr. 5a S. 2 StBerG nur dann nicht, wenn hierdurch die Pflicht zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung beeinträchtigt wird. Der Steuerberater darf auch nicht für einen Arbeitgeber, dem er auf Grund eines ständigen Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnisses seine Arbeitszeit und -kraft zur Verfügung stellen muss, in seiner Eigenschaft als Steuerberater tätig werden (so § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG). Bei einer Mandatsübernahme hat der Steuerberater nach § 58 S. 2 Nr. 5a S. 4 StBerG den Mandanten auch auf seine Angestelltentätigkeit hinzuweisen. Da gemäß § 58 S. 2 Nr. 5a S. 5 StBerG die Regelung des § 57 Abs. 4 Nr. 2 S. 2 StBerG unberührt bleibt, ist eine Tätigkeit als Angestellter der Finanzverwaltung mit dem Beruf des Steuerberaters stets unvereinbar.

## 2. Unterschiede zwischen dem Syndikus-Steuerberater und dem Syndikus-Rechtsanwalt

Der Gesetzgeber hat sich bewusst dagegen entschieden, die Regelung des anwaltlichen Berufsrechts (mithin die Vorgaben von § 14 Abs. 2 Nr. 8 bzw. § 7 Nr. 8 BRAO) auf das Berufsrecht der Steuerberater zu übertragen – und zwar aus der Begründung heraus, den „Besonderheiten der Berufsausübung bei Steuerberatern“ Rechnung zu tragen.<sup>8</sup>

\* Prof. Dr. Gerhard Ring ist Inhaber des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Deutsches und Europäisches Wirtschaftsrecht an der TU Bergakademie in Freiberg.

<sup>1</sup> BVerfG v. 4. 11. 1992, 1 BvR 79/85 u. a., BVerfGE 87, 287, 316, NJW 1993, 317 (318). Vgl. auch BGH v. 16. 11. 1998, AnwZ (B) 44/98, NJW-RR 1999, 570 unter II. 1 a) – zur Unvereinbarkeit der Anstellung eines Rechtsanwalts im öffentlichen Dienst mit dem Anwaltsberuf.

<sup>2</sup> BVerfG (Fn. 1), 317.

<sup>3</sup> Vgl. RegE, BT-Drs. 12/4993, S. 24.

<sup>4</sup> BVerfG (Fn. 1), 319.

<sup>5</sup> Gehre/Koslowski, StBerG, 6. Aufl. 2009, § 58 Rn. 20 sowie Mann DStR-Beih. 2014, 21 (in diesem Beihefter).

<sup>6</sup> Kleemann in Kuhls u. a., StBerG, 3. Aufl. 2012, § 33 StBerG Rn. 1.

<sup>7</sup> Gehre/Koslowski (Fn. 5), Rn. 20.

<sup>8</sup> Gehre/Koslowski (Fn. 5), Rn. 20.

Syndikusanwälte „üben eine den Rechtsanwälten vergleichbare Tätigkeit der Rechtsberatung und -vertretung als Angestellte eines nichtanwaltlichen öffentlichen oder privaten Arbeitgebers – wie z. B. von Unternehmen oder Kommunen – aus, dem sie ihre Arbeitszeit und -kraft fast ausschließlich zur Verfügung stellen“.<sup>9</sup> Syndikusanwalt ist, „wer als Rechtsanwalt auf Grund eines ständigen Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnisses seine Arbeitszeit und -kraft einem Auftraggeber zur Verfügung stellt“<sup>10</sup> (vgl. § 46 Abs. 1 BRAO). Damit wird der Syndikusanwalt nur im Hinblick auf seine außerhalb des Beschäftigungsverhältnisses ausgeübte Tätigkeit dem anwaltlichen Berufsbild gerecht<sup>11</sup> – nämlich dem Bild des Rechtsanwalts als unabhängiges Organ der Rechtspflege. Der Syndikustätigkeit fehlen hingegen die „typischen Wesensmerkmale der freien Berufsausübung“.<sup>12</sup>

Deshalb begreift die Judikatur unter Heranziehung der Doppelberufstheorie<sup>13</sup> den Syndikusanwalt als arbeitsvertraglich tätigen Arbeitnehmer<sup>14</sup> (i. d. R. im Hauptberuf – wobei er in diesem Rahmen wegen der Weisungsgebundenheit nicht unabhängiges Organ der Rechtspflege sein kann) und – i. S. einer „Zwitterstellung“<sup>15</sup> – als freien Rechtsanwalt<sup>16</sup> (i. d. R. im Nebenberuf, wenngleich er in dieser Eigenschaft aber seinen Arbeitgeber nicht vor Gerichten und Schiedsgerichten vertreten darf, vgl. § 46 Abs. 1 BRAO).<sup>17</sup>

Die h. M.<sup>18</sup> qualifiziert denn auch die Tätigkeit eines Rechtsanwalts bei einem nichtanwaltlichen Arbeitgeber dahingehend, dass es sich bei der Syndikustätigkeit um keine anwaltliche Tätigkeit handelt<sup>19</sup>: Aus den Tätigkeitsverboten nach § 46 Abs. 2 BRAO folge, dass eine Tätigkeit im Angestelltenverhältnis nichtanwaltliche Tätigkeit sei, da es ansonsten keinen Funktionswechsel zwischen anwaltlicher und nichtanwaltlicher Tätigkeit geben könne. Der BGH<sup>20</sup> weist zudem darauf hin, dass der Gesetzgeber der Überlegung nicht gefolgt ist, im Gesetzeswortlaut des § 46 BRAO eine Regelung zu treffen, der entnommen werden kann, dass die Tätigkeit von Syndikusanwälten für ihre Arbeitgeber eine

solche als Rechtsanwalt sei. Im Übrigen stehe auch nur diese Auffassung im Einklang mit § 1 BRAO, d. h. der Funktion des Rechtsanwalts als unabhängiges Organ der Rechtspflege.

Die eigenständige Syndikusregelung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG (Verbot mit Erlaubnisvorbehalt – „Syndikus-Steuerberater als Arbeitnehmer“) unterscheidet sich dem hingegen nicht unerheblich von der Parallelregelung des § 7 Nr. 8 BRAO des artverwandten anwaltlichen Berufsrechts (sowie der damit korrespondierenden Vorschrift über die Berufspflichten des Syndikus-Rechtsanwalts in § 46 BRAO). Der Gesetzgeber hat sich gegen eine Generalklausel im Steuerberatungsgesetz entschieden und den Syndikus-Steuerberater „als weitere(n) Ausnahmetatbestand in § 58“ StBerG (Tätigkeit als Angestellter) geregelt.<sup>21</sup> § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG ist im Vergleich zu den §§ 7 Nr. 8, 46 BRAO inhaltlich weit restriktiver gefasst, womit er den „Besonderheiten der Berufsausübung von Steuerberatern Rechnung“ tragen soll<sup>22</sup>:

- Der Syndikus-Steuerberater darf im Angestelltenverhältnis nur Vorbehaltspflichten i. S. des § 33 StBerG wahrnehmen<sup>23</sup> – wonach Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften die Aufgabe haben, im Rahmen ihres Auftrags ihre Auftraggeber in Steuersachen zu beraten, sie zu vertreten und ihnen bei der Bearbeitung ihrer Steuerangelegenheiten und bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten Hilfe zu leisten. Dazu gehören auch die Hilfeleistung in Steuerstrafsachen und in Bußgeldsachen wegen einer Steuerordnungswidrigkeit sowie die Hilfeleistung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten, die auf Grund von Steuergesetzen bestehen, insbesondere die Aufstellung von Steuerbilanzen und deren steuerrechtliche Beurteilung.
- Zwecks Vermeidung einer jeglichen Interessenkollision darf der Syndikus-Steuerberater – in seiner Eigenschaft als Steuerberater – auch generell nicht für seinen eigenen Arbeitgeber tätig werden<sup>24</sup> (wohingegen der „echte Syndikus-Rechtsanwalt“<sup>25</sup> in einem ständigen Dienstverhältnis nach § 46 Abs. 1 BRAO seinen nichtanwaltlichen Arbeitgeber nur nicht vor Gerichten und Schiedsgerichten vertreten darf).

§ 46 BRAO zielt auch nach der Gesetzesbegründung<sup>26</sup> darauf ab, „bei nichtanwaltlichen Arbeitgebern angestellte Rechtsanwälte daran zu hindern, in der gleichen Sache auch als freier Rechtsanwalt zu fungieren, weil das in den §§ 1 bis 3 BRAO normierte Berufsbild des Rechtsanwalts, wie es sich auch in der Allgemeinheit von ihm als unabhängigem Organ der Rechtspflege gebildet hat, mit der Tätigkeit unvereinbar ist, wenn der Syndikus im Rahmen seines Dienstverhältnisses als Anwalt auftritt“.<sup>27</sup>

Der Gesetzgeber des 8. StBÄndG begründet diese unterschiedliche Ausformung des Berufsrechts im Hinblick auf

9 *Kleine-Cosack*, BRAO, 6. Aufl. 2009, § 7 Rn. 65: Syndikusanwalt sei kein Rechtsbegriff.

10 *Hartung*, Berufs- und Fachanwaltsordnung, 5. Aufl. 2012, § 46 Rn. 7.

11 *Hartung* (Fn. 10), Rn. 7.

12 *Hartung* (Fn. 10), Rn. 8.

13 Dazu BGH v. 7. 11. 1960, AnwZ (B) 4/60, BGHZ 33, 276, NJW 1961, 219; v. 13. 3. 2000, AnwZ (B) 25/99, NJW 2000, 1645; v. 18. 6. 2001, AnwZ (B) 41/00, NJW 2001, 3130; v. 13. 1. 2003, AnwZ (B) 25/02, NJW 2003, 883.

14 Zum Problem einer Befreiung von der Rentenversicherungspflicht nach § 6 SGB VI: *Horn* AnwBl 2011, 755. Dazu auch SG München v. 28. 4. 2011, S 30 R 1451/10, AnwBl 2011, 780, BeckRS 2011, 74565.

15 *Hartung* (Fn. 10), Rn. 8.

16 *Hartung* (Fn. 10), Rn. 8.

17 Kritisch dazu *Hartung* (Fn. 10), Rn. 9 – Unabhängigkeit des Rechtsanwalts (verstanden als eine Unabhängigkeit vom Staat) und Weisungsgebundenheit des Arbeitgebers schließen sich nicht aus.

18 BGH v. 25. 2. 1999, IX ZR 384/97, BGHZ 141, 69, NJW 1999, 1715 unter Bezugnahme auf *Henssler* in *Henssler/Prütting*, BRAO, 3. Aufl. 2010, § 46 Rn. 20 ff.

19 A. A. *Hartung* (Fn. 10), Rn. 9 ff. Zudem *Huff* in *Gaier/Wolf/Göcken*, Anwaltliches Berufsrecht 2010, BRAO, § 46 Rn. 13 ff.; *Redeker*, NJW 2004, 889.

20 BGH (Fn. 18).

21 *Ruppert* in *Kuhls u. a.*, StBerG, 3. Aufl. 2012, § 58 Rn. 33.

22 *Ruppert* (Fn. 21), Rn. 33.

23 Dazu näher *Ruppert* (Fn. 21), Rn. 40 f.

24 *Ruppert* (Fn. 21), Rn. 3 und 48.

25 Wovon „gelegentliche rechtsberatende Funktionen für nichtanwaltliche Dritte wie z. B. Verbände“ zu unterscheiden seien: so *Kleine-Cosack* (Fn. 9), Rn. 65.

26 Dazu *Biermann* AnwBl 1994, 563.

27 *Kleine-Cosack* (Fn. 9), Rn. 2.

eine Syndikustätigkeit damit, dass „die Berufsbilder und Zugangsmöglichkeiten zu den beiden Berufen sich derart unterscheiden, dass eine unterschiedliche Behandlung gerechtfertigt ist“.<sup>28</sup> Damit verweist die Gesetzesbegründung auf die angenommenen Unterschiede in der Berufsausübung zwischen Steuerberatern und Rechtsanwälten.

Gleichwohl könne, so *Gehre/Koslowski*<sup>29</sup>, zur Konkretisierung des Begriffs des Syndikus-Steuerberaters, da dieser dem Syndikus-Rechtsanwalt nachgebildet sei, „auf die in Rechtsprechung und Literatur entwickelte Definition zurückgegriffen werden“<sup>30</sup>: Ein Syndikus-Rechtsanwalt sei ein Rechtsanwalt, der in einem ständigen Dienst- und Beschäftigungsverhältnis für einen nichtanwaltlichen Arbeitgeber und zugleich als selbständiger Rechtsanwalt tätig ist.<sup>31</sup>

### 3. Rechtfertigung der Unterschiede in der Berufsausübung aufgrund unterschiedlicher Berufsbilder von Steuerberatern und Rechtsanwälten?

Außer dem Gesetzgeber des 8. StBÄndG (unter 2.) hat auch der BFH<sup>32</sup> mehrfach darauf verwiesen, dass sich das Berufsbild des Steuerberaters maßgeblich von dem eines Rechtsanwalts unterscheidet.

Der Rechtsanwalt (als Organ der Rechtspflege, vgl. § 1 BRAO) ist nach § 3 Abs. 1 BRAO der berufene unabhängige Berater und Vertreter in allen Rechtsangelegenheiten. Sein Recht, in Rechtsangelegenheiten aller Art vor Gerichten, Schiedsgerichten oder Behörden aufzutreten, kann gemäß § 3 Abs. 2 BRAO nur durch ein Bundesgesetz beschränkt werden. Jedermann hat nach § 3 Abs. 3 BRAO im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften das Recht, sich in Rechtsangelegenheiten aller Art durch einen Rechtsanwalt seiner Wahl beraten und vor Gerichten, Schiedsgerichten oder Behörden vertreten zu lassen.

Zur unbeschränkten geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen sind nach § 3 Nr. 1 StBerG Steuerberater befugt – des Weiteren (und ausdrücklich benannt) aber auch Rechtsanwälte.

#### 3.1 Das Berufsbild des Rechtsanwalts

Die berufsgerichtliche Judikatur fordert für eine Anwalts-tätigkeit einen uneingeschränkten rechtlichen und tatsächlichen Handlungsspielraum des Rechtsanwalts zwecks Wahrung der notwendigen anwaltlichen Unabhängigkeit. Der geforderte Handlungsspielraum soll ein „Mindestmaß an Unabhängigkeit und Professionalität“ des Rechtsanwalts sichern.<sup>33</sup> Ob ein entsprechender rechtlicher wie tatsächlicher Handlungsspielraum wirklich gegeben ist, wird danach beurteilt, „ob der Rechtsanwalt in der Lage ist,“ – und zwar sowohl rechtlich als auch tatsächlich – „den Anwaltsberuf in ei-

nem wenn auch beschränkten, so doch nennenswerten Umfang und jedenfalls mehr als nur gelegentlich auszuüben“.<sup>34</sup> Eine nur geringfügige Möglichkeit, sich als Rechtsanwalt zu betätigen, reicht im Hinblick auf diese Erfordernisse jedoch nicht aus.<sup>35</sup>

Das BVerfG<sup>36</sup> billigt diese Anforderungen an ein Mindestmaß an Unabhängigkeit und Professionalität des Rechtsanwalts: Die Tätigkeit reiner „Feierabend-Anwälte“ müsse verhindert werden – gleichermaßen sei auch der Gefahr zu begegnen, dass die anwaltliche Berufsbezeichnung zu einem bloßen Titel degeneriere. Die so begründete Einschränkung der Berufswahlfreiheit sei für die Betroffenen auch zumutbar. Sie verfügten nämlich über einen ausfüllenden und belastenden Hauptberuf und würden daher regelmäßig durch einen Ausschluss vom Rechtsanwaltsberuf weniger hart getroffen.<sup>37</sup>

Vom Rechtsanwalt werde verlangt, dass er jederzeit und ohne Beschränkung durch ein Angestelltenverhältnis Gerichtstermine wahrnehmen, eilige Schriftsätze fertigen sowie Telefongespräche und alle sonstigen nicht aufschiebbaren Tätigkeiten erledigen können müsse<sup>38</sup>: Er muss also – um über die erforderliche Unabhängigkeit zu verfügen – über seine Dienstzeit im Zweitberuf hinreichend frei verfügen können. Dies bedeutet, dass er während der Dienstzeit bei seinem Arbeitgeber nicht nur in Ausnahmefällen erreichbar sein muss.<sup>39</sup> Ein in einem anderen Beruf tätiger Anwalt muss „die rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten (haben), die Erfordernisse beider Berufe eigenverantwortlich ... organisieren und aufeinander ab(zu)stimmen“ können.<sup>40</sup> Dies ist bspw. bei einer Präsenzpflicht im Zweitberuf, d. h. einer 38,5 Stunden-Woche, die am Arbeitsplatz zu verbringen ist und während der die Arbeit nach der Weisung eines Vorgesetzten zu erbringen ist, nicht der Fall.<sup>41</sup>

Der BGH hat im Hinblick auf das entscheidende Kriterium der „Unabhängigkeit“ zusammenfassend festgestellt, dass „über die erforderliche Unabhängigkeit und die damit verbundene rechtliche und tatsächliche Möglichkeit, den Anwaltsberuf auch auszuüben, ... der Anwalt ... nur dann (verfügt), wenn er über seine Dienstzeit im Zweitberuf hinreichend frei verfügen kann und während der Dienstzeiten bei seinem Arbeitgeber nicht nur in Ausnahmefällen erreichbar ist. Im Interesse einer geordneten Rechtspflege und im Interesse des rechtsuchenden Publikums an einer wirksamen Vertretung und Beratung durch einen unabhängigen Rechtsanwalt muss auch der in einem anderen Beruf tätige Anwalt grundsätzlich – auch während der Dienstzeiten bei seinem Arbeitgeber – in der Lage sein, Gerichtstermine, eilige

28 RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 33.

29 *Gehre/Koslowski* (Fn. 5), Rn. 20.

30 So *Gehre/Koslowski* (Fn. 5), Rn. 20 unter Bezugnahme auf *Ruppert* DStR 2008, 2184.

31 *Gehre/Koslowski* (Fn. 5), Rn. 20; *Feuerich/Weyland*, BRAO, 8. Aufl. 2012, § 46 Rn. 6 ff.

32 BFH v. 9. 8. 2011, VII R 2/11, DStRE 2011, 1425, Rn. 16 unter Bezugnahme auf BFH v. 13. 6. 2006, VII B 13/06, DStR 2006, 2147.

33 BGH (Fn. 1) unter II. 1. c), unter Bezugnahme auf BVerfG (Fn. 1).

34 BGH v. 9. 11. 2009, AnwZ (B) 83/08, NJW 2010, 1381, Rn. 8 unter Bezugnahme auf die ständige Judikatur, etwa BGH v. 7. 11. 1960, AnwZ (B) 2/60, BGHZ 33, 266, 268, NJW 1961, 216; BGH (Fn. 1), Rn. 8; v. 17. 3. 2003, AnwZ (B) 3/02, NJW 2003, 1527. Vgl. auch BGH v. 16. 2. 1998, AnwZ (B) 74/97, BRAK-Mitt. 1998, 200.

35 BGH (Fn. 1), Rn. 8.

36 BVerfG (Fn. 1), 319.

37 BVerfG (Fn. 36).

38 BFH (Fn. 32), Rn. 16, unter Bezugnahme auf BGH, AnwZ (B) 83/08 (Fn. 34).

39 BGH (Fn. 1), Rn. 8.

40 BGH, AnwZ (B) 83/08 (Fn. 34), Rn. 9.

41 BGH, AnwZ (B) 83/08 (Fn. 34), Rn. 10.

Schriftsätze, Telefongespräche und alle sonstigen nicht aufschiebenden Tätigkeiten zu erledigen“.<sup>42</sup>

### 3.2 Das Berufsbild des Steuerberaters

Dem hingegen ist nach Ansicht des BFH<sup>43</sup> das Berufsbild eines Steuerberaters im Unterschied zu jenem des Rechtsanwalts „nicht durch dessen Möglichkeit geprägt, seinen Mandanten jederzeit und einschränkungslos zur Verfügung zu stehen“.

Schon der Gesetzgeber<sup>44</sup> sei – im Hinblick auf die beschränkte Zulassung von Syndici-Steuerberater auf Vorbereitungsarbeiten nach § 33 StBerG (die so für Syndici-Rechtsanwälte nicht besteht) – davon ausgegangen, dass „die Berufsbilder und die Zugangsmöglichkeiten zu den beiden Berufen ... sich ... derart voneinander (unterscheiden), dass eine unterschiedliche Behandlung gerechtfertigt ist“<sup>45</sup>:

#### 3.2.1 Unterschiede in der Ausbildung

Der Gesetzgeber weist zum einen darauf hin, dass der Anwaltsberuf nur nach einem abgeschlossenen juristischen Hochschulstudium ergriffen werden kann, das das gesamte private und öffentliche Recht („mithin auch das Steuerrecht“) umfasst<sup>46</sup>: „Aufgrund dieser Ausbildung betrachtet der Gesetzgeber“ (auch) „Rechtsanwälte als fachlich zur Beratung in Steuerangelegenheiten geeignet“<sup>47</sup> (vgl. dazu auch § 3 Nr. 1 StBerG, der Rechtsanwälte „und“ Steuerberater – gleichberechtigt – zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen ermächtigt).

Die Steuerberaterprüfung könnten dem hingegen auch Personen ablegen, die kein Hochschulstudium absolviert haben. Zudem umfasse die Ausbildung der Steuerberater (im Unterschied zu jener der Rechtsanwälte) nicht das Recht in seiner Gesamtheit, sondern sei auf das Steuerrecht und die damit zusammenhängenden Rechtsbereiche beschränkt<sup>48</sup>: „Daher sind Steuerberater kraft Gesetzes nur zur Beratung in Steuerangelegenheiten befugt und decken damit nur ein Segment der Beratungsbefugnis der Rechtsanwälte ab“.<sup>49</sup>

#### 3.2.2 Unterschiede in der Form der Beratung

Ein zweites Unterscheidungskriterium besteht nach Ansicht des Gesetzgebers auch in der unterschiedlichen Form der Beratung: Während der Steuerberater seinen Mandanten regelmäßig und permanent im Sinne eines Dauermandats betreue (und zwar nicht nur jährlich bei der Abgabe der Einkommens-, Körperschafts- oder Gewerbesteuererklärung, sondern z. B. auch Steuervoranmeldungen für den Mandanten abgabe oder im Rahmen einer Außenprüfung beim steuerpflichtigen Beratungs- und Mitwirkungsleistungen er-

bringe), müsse der Rechtsanwalt typischerweise für seine zu meist punktuellen Beratungsleistungen nicht alle wirtschaftlichen Details seines Mandanten kennen, um ihn sachgerecht vertreten zu können.<sup>50</sup> Der Steuerberater verrichte (zumindest bei kleineren Unternehmen) auch die Buchführung und buche ggf. die laufenden Geschäftsvorfälle, weswegen er typischerweise den umfassenden Überblick über die wirtschaftlichen und rechtlichen Verhältnisse seiner Mandantschaft habe, den er aber auch benötige, um seine Beratungstätigkeit sachgerecht erbringen zu können.<sup>51</sup>

„Der Umstand, dass er“ – der Rechtsanwalt – „im Rahmen einer eventuellen Steuerberatung diese Verhältnisse tatsächlich kennen muss, spricht nicht gegen, sondern für die von der höchstrichterlichen Rechtsprechung als verfassungsmäßig angesehene unterschiedliche Behandlung beider Berufsgruppen“.<sup>52</sup>

Der BFH<sup>53</sup> hat den Aspekt divergierender Formen der Ausübung der Beratung zwischen Steuerberater und Rechtsanwalt dahingehend konkretisiert, dass Ersterer „über einen gegebenen Einzelfall hinaus meist eingehende und umfassende Kenntnisse über die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse – einschließlich der beruflichen Tätigkeit, der Betriebsverhältnisse und dgl. – seiner Mandanten benötigt, um sie richtig beraten und ihre Interessen in vollem Umfang wahrnehmen zu können“.<sup>54</sup> Für einen Rechtsanwalt und dessen Tätigwerden für Mandanten seien hingegen derartige Kenntnisse – jedenfalls im Regelfall – nicht erforderlich, selbst wenn der Anwalt gemäß § 3 Nr. 1 StBerG Hilfe „in Steuersachen“ leiste.

Die Befugnis zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen nach § 3 Nr. 1 StBerG zugunsten von Rechtsanwälten basiert letztlich auf § 3 Abs. 1 BRAO, wonach Rechtsanwälte zur Beratung und Vertretung in *allen* Rechtsangelegenheiten berechtigt sind, was auch die steuerliche Hilfeleistung als Teil der allgemeinen Rechtsberatung umfasst.<sup>55</sup>

Der Unterschied in der steuerrechtlichen Beratung zwischen Steuerberater und Rechtsanwalt liegt letztlich darin begründet, dass die „Hilfe in Steuersachen“, die der Rechtsanwalt leistet, sich „in der Regel auf die Beratung und Prozessvertretung in steuerrechtlichen Einzelfragen“ bezieht, „während sie bei Steuerberatern meist eine umfassende steuerliche Beratung – einschließlich Gewinnermittlung und Erstellung der gesamten Steuererklärungen – häufig im Sinne eines Dauermandats umfasst“.<sup>56</sup>

Dies birgt nach Ansicht des BFH<sup>57</sup> – wenn ein Steuerberater sich neben diesem Beruf noch als Arbeitnehmer betätigt – die grundsätzliche Gefahr in sich, „dass er“ (d. h. der Steuerberater) „aufgrund seiner umfassenden Kenntnisse über die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse seines Man-

42 BGH (Fn. 34), Rn. 12, unter Bezugnahme auf die Entscheidung des BGH (Fn. 1), wo es um den Widerruf einer Anwaltszulassung wegen Unvereinbarkeit der Anstellung eines Rechtsanwalts im öffentlichen Dienst mit dem Anwaltsberuf ging. Ebenso BGH v. 30. 10. 1995, AnwZ (B) 15/95, BRAK-Mitt. 1996, 76, 77.

43 BFH, VII R 2/11 (Fn. 32), Rn. 16.

44 Begründung zum 8. StBÄndG, BT-Drs. 16/7077, S. 33.

45 BFH, VII R 2/11 (Fn. 32), Rn. 16.

46 RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 33.

47 RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 33.

48 RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 33.

49 RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 33.

50 RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 33.

51 RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 33.

52 RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 33.

53 BFH v. 13. 6. 2006, VII B 13/06, DStRE 2006, 1564 unter II., DStR 2006, 2147 m. Anm. Dahms.

54 BFH, vorstehende Fn. 53, a. a. O.

55 Riddermann in Kuhls u. a., StBerG, 3. Aufl. 2012, § 3 Rn. 8, § 1 Rn. 4 und § 33 Rn. 38.

56 BFH (Fn. 53).

57 Vorstehende Fn. 53, a. a. O.

danten bei der Erledigung seiner Aufgaben als Arbeitnehmer in Interessenkollisionen“ geraten kann.<sup>58</sup>

### 3.2.3 Konsequenzen

Da sich die typischen Berufsbilder des Steuerberaters und des Rechtsanwalts nicht in dem Maße gewandelt hätten, dass die einschlägige höchstrichterliche Rechtsprechung überholt sei<sup>59</sup>, habe der Gesetzgeber diese Unterschiede denn auch zum Anlass genommen und – anders als bei Rechtsanwälten in der Regelung über den Widerruf der Zulassung in § 14 Abs. 2 Nr. 8 BRAO – keine umfassende Unvereinbarkeitsregelung getroffen, sondern in § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG die Tätigkeit als Syndikus-Steuerberater mit dem Beruf des Steuerberaters ausdrücklich für vereinbar erklärt.

Da die vom BGH<sup>60</sup> statuierten Vereinbarkeitskriterien für den Anwaltsberuf (unter 3.1) auf das Berufsrecht der Steuerberater nicht ohne Weiteres übertragbar seien, folge daraus – so der BFH<sup>61</sup> –, „dass allein eine sich aus der Angestelltentätigkeit ergebende zeitliche Beschränkung der selbständigen Steuerberaterstätigkeit (nicht) geeignet ist, die Pflicht des Steuerberaters zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung (§ 58 S. 2 Nr. 5a S. 2 StBerG) zu beeinträchtigen“.<sup>62</sup>

Ruppert<sup>63</sup> äußert Zweifel, ob die Begründung – Unterschiedlichkeit der Berufsausübung von Steuerberatern und Rechtsanwälten – „insbesondere (auch) die Beschränkung auf Tätigkeiten i. S. des § 33 (StBerG) tatsächlich trägt“,<sup>64</sup> nachdem infolge eines verschärften anwaltlichen Wettbewerbs auch Rechtsanwälte verstärkt steuerberatend tätig seien – „Es ist daher nicht unbedingt überzeugend, dass der Syndikusanwalt, insbes. wenn er auch auf dem Gebiet der Steuerberatung tätig ist, hinsichtlich des Inhalts der Angestelltentätigkeit keinen Beschränkungen unterliegt, während der Syndikus-Steuerberater insoweit strengere Anforderungen zu erfüllen hat“.<sup>65</sup>

Insoweit muss m. E. jedoch berücksichtigt werden, dass dem Rechtsanwalt aufgrund seiner umfassenden juristischen Ausbildung, die nicht zuletzt auch strafrechtlich relevanten Konsequenzen einer Interessenkollision – insbesondere unter dem Stichwort „Parteierrat“ – besser bekannt sind als dem insoweit eines besonderen Schutzes bedürftigen Steuerberaters, dem ggf. die komplexe rechtliche Bewertung eines Kollisionsfalles schwerer fallen dürfte.

## 4. Zusammenfassende Thesen

(1) Die Berufsausübung von Steuerberatern und Rechtsanwälten ist nach Auffassung des Gesetzgebers des 8. StBÄndG – der der BFH folgt – von Unterschieden geprägt.

(a) Der Steuerberater betreut seine Mandanten im Regelfall permanent im Sinne eines Dauermandats.<sup>66</sup> Wenn er im

Rahmen seiner Beratungstätigkeit für Selbständige und kleinere Gewerbetreibende im Regelfall auch die Buchführung erledigt – bspw. die Erstellung der Gewinn- und Verlustrechnung –, hat der Steuerberater einen umfassenden Einblick in die wirtschaftlichen und rechtlichen Verhältnisse seiner Mandanten.<sup>67</sup>

(b) Der Rechtsanwalt erbringt hingegen im Regelfall nur punktuelle Rechtsdienst- im Sinne von Beratungsleistungen für seine Mandantschaft. Für eine sachgerechte außergerichtliche wie gerichtliche Vertretung ist dazu eine umfassende Kenntnis der wirtschaftlichen Verhältnisse der Mandantschaft nicht erforderlich.<sup>68</sup>

(2) Da die Berufsbilder von Rechtsanwälten und Steuerberatern unter Zugrundelegung dieses Ansatzes damit nicht nur unerheblich differieren, ist auch eine unterschiedliche Ausgestaltung der Zulassungsvoraussetzungen zwischen Syndikus-Rechtsanwälten und Syndikus-Steuerberatern im Berufsrecht gerechtfertigt.

(3) Unter Berücksichtigung des Gleichbehandlungsgebots des Grundgesetzes nach Art. 3 Abs. 1 GG ist es dem Gesetzgeber aufgrund der nicht unerheblichen Differenzen der Berufsbilder von Rechtsanwälten und Steuerberatern nicht verwehrt, beiden Berufsgruppen in ihrem jeweiligen Berufsrecht auch unterschiedliche Inkompatibilitätsvorgaben zu machen (§ 58 S. 1 Nr. 5a S. 3 StBerG versus §§ 7 Nr. 8, 14 Abs. 2 Nr. 8 BRAO).

(4) Der Steuerberater erlangt im Zusammenhang mit seinem Tätigwerden umfassende Kenntnisse über die finanziellen und wirtschaftlichen Verhältnisse seines Mandanten.

(a) Aus diesem Kenntnisstand resultiert – im Vergleich zur anwaltlichen Berufstätigkeit – „ein erhöhtes Risiko einer Interessenkollision bei einer gleichzeitigen Angestelltentätigkeit“.<sup>69</sup>

(b) Im erhöhten Risiko einer Interessenkollision liegt denn letztlich auch das berufsrechtliche Verbot des § 58 S. 1 Nr. 5a S. 3 StBerG begründet, für den eigenen Arbeitgeber in seiner Eigenschaft als Steuerberater tätig zu werden.

(5) Die Judikatur des BFH im Hinblick auf die Ungleichartigkeit der Berufsbilder der artverwandten rechtsberatenden Berufe Steuerberater und Rechtsanwalt basiert damit auf der Vorstellung, dass Syndikus-Steuerberater im Unterschied zu Syndikus-Rechtsanwälten eines umfassenden Schutzes vor – auch strafbewehrten – Interessenkollisionen bedürfen. Dem trägt die Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG als grundsätzliches Verbot mit Erlaubnisvorbehalt in hinreichendem Maße Rechnung.

(6) De lege ferenda könnte durchaus angedacht werden, sowohl im Berufsrecht der Steuerberater als auch jenem der Rechtsanwälte ein neues spezifisches Berufsbild des Syndikus-Steuerberaters bzw. des Syndikus-Anwalts zu „modellieren“, das den Anforderungen der Praxis besser gerecht wird als die aktuelle Rechtslage, die an einem einheitlichen Berufsbild des Rechtsanwalts mit dem Rechtsanwalts-Syndikus und des Steuerberaters mit dem Steuerberater-Syndikus festhält.

58 BFH (Fn. 53) unter Bezugnahme auf BFHE 126, 346 und BFH in: BFH/NV 1993, 693.

59 RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 33.

60 BGH, AnwZ (B) 83/08 (Fn. 34).

61 BFH, VII R 2/11 (Fn. 32), Rn. 17.

62 BFH, VII R 2/11 (Fn. 32), Rn. 17.

63 Ruppert (Fn. 21), Rn. 3.

64 Ruppert (Fn. 21), Rn. 3.

65 Ruppert (Fn. 21), Rn. 3.

66 Ruppert (Fn. 21), Rn. 34.

67 Ruppert (Fn. 21), Rn. 34.

68 Ruppert (Fn. 21), Rn. 34.

69 So zutreffend Ruppert DStR 2008, 2184 (2186).



# Zur gebotenen Anwendbarkeit der Doppelberufstheorie auf den Syndikus-Steuerberater und Anrufung des Gemeinsamen Senats der Obersten Gerichtshöfe

Von Prof. Dr. Reinhard Singer, Berlin\*

Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs bestehen so gewichtige Unterschiede zwischen den beruflichen Leitbildern des Steuerberaters und des Rechtsanwalts, dass das vom Anwaltsrat des BGH in ständiger Rechtsprechung vertretene Verbot des „Feierabendanwalts“ nicht auf den Syndikus-Steuerberater übertragen werden könne. Der Autor des nachfolgenden Beitrags kritisiert diese Unterscheidung und zieht daraus die weitere Konsequenz, dass der BFH wegen der abweichenden Rechtsprechung des Anwaltsrats beim BGH und des Bundesverfassungsgerichts zum Syndikus-Rechtsanwalt den Gemeinsamen Senat der Obersten Gerichtshöfe hätte anrufen müssen. Es sei zu erwägen, in einem erneuten Verfahren diese Anrufung ggf. im Wege der Verfassungsbeschwerde zu erzwingen.

## 1. Relevanz der Fragestellung

Nach der Neuregelung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG, die in den Beiträgen von *Thomas Mann* und *Gerhard Ring* ausführlich erörtert worden ist, stellt sich die Frage der beruflichen Unabhängigkeit des Steuerberaters vor allem in Bezug auf die in S. 2 der Nr. 5a enthaltene Einschränkung, dass die Tätigkeit des Steuerberaters im Rahmen eines Angestelltenverhältnisses nicht zulässig ist, „wenn hierdurch die Pflicht zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung beeinträchtigt wird“. Eine zwar nicht gleichlautende, aber doch inhaltlich im Wesentlichen übereinstimmende Vorschrift enthält § 7 Nr. 8 BRAO. Danach ist die Zulassung zur Rechtsanwaltschaft zu versagen, „wenn der Rechtsanwalt 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“. Nach der korrespondierenden Regelung in § 14 Abs. 1 S. 2 Nr. 8 BRAO ist die Zulassung unter den gleichen Voraussetzungen zu widerrufen, es sei denn, dass dieser Widerruf für den Rechtsanwalt eine „unzumutbare Härte“ bedeuten würde. Von Syndikusanwälten verlangt der Anwaltsrat des BGH mit Blick auf diese Vorschriften, dass der Anwalt in der Lage sein müsse, den Anwaltsberuf in einem wenn auch beschränkten, so doch nennenswerten Umfang und jedenfalls mehr als nur gelegentlich auszuüben.<sup>1</sup> Ein bloßer „Feierabendanwalt“ sei ebenso ausgeschlossen wie das Auftreten als reiner Titular-Rechtsanwalt, dem es nur auf die Führung der Berufsbezeichnung ankomme.

Während sich das FG Baden-Württemberg in einem Urteil vom 27. 10. 2010 in einem Verfahren, das die Zulassung

eines Syndikus-Steuerberaters als Steuerberater zum Gegenstand hatte, die Rechtsauffassung des BGH zu Eigen machte und auch von einem Steuerberater verlangte, dass dieser eine uneingeschränkte Einverständnis- und Freistellungserklärung seines Arbeitgebers vorlege,<sup>2</sup> hat der BFH am 9. 8. 2011 der Revision gegen dieses Urteil stattgegeben und entschieden, dass sich weder aus dem Wortlaut noch aus der Gesetzesbegründung Anhaltspunkte dafür ergäben, dass der Gesetzgeber einen „Feierabendsteuerberater“ nicht gewollt habe.<sup>3</sup> Bei dieser Entscheidung hat der BFH ausdrücklich offengelassen, ob auch im Berufsrecht der Steuerberater an der Doppelberufstheorie festgehalten werden könne, die nach ständiger Rechtsprechung des BGH auf die Syndikus-Rechtsanwälte anzuwenden ist. Stattdessen begründete der BFH sein Urteil mit einem abweichenden Berufsbild des Steuerberaters.

Im Schrifttum wird bezweifelt, ob der BFH überhaupt offen lassen durfte, ob der Doppelberufstheorie zu folgen ist.<sup>4</sup> Andererseits wird sogar darauf hingewiesen, dass der BFH der Sache nach die Doppelberufstheorie angewendet habe.<sup>5</sup> Es ist daher zunächst einmal zu klären, was diese Theorie beinhaltet und welche Bedeutung ihr für die berufliche Stellung des Steuerberaters zukommt.

## 2. Die berufliche Unabhängigkeit als Leitbild und Grundlage der Doppelberufstheorie

### 2.1 Entwicklung und Grundlage der Doppelberufstheorie für Syndikusanwälte

Der BGH vertritt seit langem unter Bezugnahme auf die amtliche Begründung des Gesetzgebers<sup>6</sup> zum Inkrafttreten der Bundesrechtsanwaltsordnung (BRAO) die „Doppelberufstheorie“. Danach habe der Syndikusanwalt zwei Arbeitsbereiche: einen arbeitsvertraglich gebundenen und einen als freien Anwalt.<sup>7</sup> Während nach der amtlichen Begründung zum Entwurf der BRAO die gebundene Tätigkeit des Syndikus nicht als anwaltliche angesehen wurde, weil „die typischen Wesensmerkmale der freien Berufsausübung, die das Bild des Anwalts bestimmen, nicht gegeben“ seien,<sup>8</sup> hielt es der BGH zunächst noch für notwendig, dass der Syndikus auch als Angestellter seine Berufspflichten erfüllen müsse, und konstatierte, dass dieser „seine Eigenschaft als Rechtsanwalt nicht abstreifen“ könne.<sup>9</sup> Davon ist die Rechtsprechung jedoch später abgerückt. Nachdem der vom DAV unter-

\* Prof. Dr. Reinhard Singer ist Inhaber des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Arbeitsrecht, Anwaltsrecht, Familienrecht und Rechtssoziologie und gf. Direktor des Instituts für Anwaltsrecht an der Humboldt-Universität zu Berlin.

1 BGH v. 7. 11. 1960, AnwZ (B) 2/60, BGHZ 33, 266, 268, NJW 1961, 216; v. 16. 11. 1998, AnwZ (B) 44/98, NJW-RR 1999, 570; v. 17. 3. 2003, AnwZ (B) 3/02, NJW 2003, 1527; v. 9. 11. 2009, AnwZ (B) 83/08, NJW 2010, 1381 (1382).

2 FG Baden-Württemberg v. 27. 10. 2010, 2 K 1529/10, DStRE 2011, 976 m. zust. Anm. *Rechner* DStR 2011, 739.

3 BFH v. 9. 8. 2011, VII R 2/11, DStRE 2011, 1425, NJW 2012, 479 m. krit. Anm. *Posegga*; Anm. *Hund* DStR 2011, 2267. Differenzierend, im Kern aber zust. *Kleine-Cosack* DB 2011, 2589 ff.

4 *Hund* DStR 2011, 2267.

5 *Posegga* NJW 2012, 479 (480).

6 BT-Drs. III/120, S. 77.

7 BGH AnwZ (B) 2/60 (Fn. 1).

8 BGH AnwZ (B) 2/60 (Fn. 1).

9 BGH AnwZ (B) 2/60 (Fn. 1).

stützte, von der Bundesrechtsanwaltskammer bekämpfte Versuch, durch eine Textänderung des § 46 BRAO klarzustellen, dass Syndikusanwälte auch bei ihrer Tätigkeit für den Auftraggeber rechtsanwaltschaftlich tätig würden, gescheitert war, vertritt der Anwaltssenat inzwischen eindeutig den Standpunkt, dass diese in ihren Beschäftigungsverhältnissen nicht anwaltschaftlich tätig würden. Wenn der Syndikus auch bei seiner Tätigkeit innerhalb des ständigen Beschäftigungsverhältnisses anwaltschaftlich aufträte, „wäre die Unabhängigkeit für den Rechtsanwaltsberuf nicht mehr wesentlich“.<sup>10</sup>

Der Gesetzgeber hat die Stellung des Syndikusanwalts nur unvollkommen geregelt. Auf den ersten Blick hat es den Anschein, als würde das Gesetz den Syndikus als normalen Rechtsanwalt einstufen. § 46 Abs. 1 BRAO verbietet – so wörtlich – einem „Rechtsanwalt“, für einen Auftraggeber, dem er aufgrund eines ständigen Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnisses seine Arbeitszeit und -kraft zur Verfügung stellen muss, vor Gerichten oder Schiedsgerichten in seiner Eigenschaft als Rechtsanwalt tätig zu werden. Der Grund für dieses Vertretungsverbot besteht darin, dass die vertragliche Bindung des Syndikus an die Weisungen des Auftraggebers zu Konflikten mit den Anforderungen an eine unabhängige Berufsausübung führen kann.<sup>11</sup> Nun könnte man zwar die Auffassung vertreten, dass der Syndikus außerhalb der gerichtlichen Tätigkeit sehr wohl als „Rechtsanwalt“ tätig werden könne, z. B. im Rahmen einer beratenden Tätigkeit. Immerhin bezeichnet § 46 Abs. 1 BRAO den Syndikusanwalt ausdrücklich als „Rechtsanwalt“. Dieser Status widerspricht jedoch dem Berufsbild des Anwalts, das auch in dieser Vorschrift – wenngleich tatbestandlich begrenzt auf die gerichtliche Vertretung – vorausgesetzt wird.

Der Kern der Doppelberufstheorie besteht also in der Unterscheidung der beiden Tätigkeitsbereiche des Anwalts. Maßstab ist die berufliche Unabhängigkeit, die im Anstellungsverhältnis fehlt und bei der Tätigkeit als „freier“ Anwalt gewährleistet sein muss.

## 2.2 Konsequenzen der Doppelberufstheorie für die Berufsausübung der Syndikusanwälte

### 2.2.1 Tätigkeitsverbote des § 46 BRAO

Eine der wichtigsten Konsequenzen aus der fehlenden Unabhängigkeit des Syndikusanwalts im Anstellungsverhältnis besteht im Verbot, für seinen Geschäftsherrn vor Gerichten oder Schiedsgerichten in seiner Eigenschaft als Rechtsanwalt aufzutreten (§ 46 Abs. 1 BRAO). § 46 Abs. 2 BRAO verbietet es, in ein- und derselben Angelegenheit gleichzeitig als Anwalt und als angestellter Jurist tätig zu werden und Abs. 3 erweitert die Berufsbeschränkungen des Abs. 2 auf Sozietäten und Berufsausübungsgesellschaften.<sup>12</sup>

### 2.2.2 Berücksichtigung beruflicher Erfahrung

Welche weiteren Konsequenzen aus der Doppelberufstheorie zu ziehen sind, ergibt sich nur mittelbar aus dem Leitbild des Anwaltsberufs und dem Zweck der jeweiligen

Berufsausübungsregelung. So hat der BGH Leistungen des Syndikus, die dieser im Rahmen der abhängigen Beschäftigung erbracht hat, berücksichtigt, wenn damit die Berechtigung zum Führen einer Fachanwaltsbezeichnung nachgewiesen werden soll. Zwar verlange § 5 FAO, dass der Antragsteller innerhalb der letzten drei Jahre vor der Antragstellung in dem betreffenden Fachgebiet eine bestimmte Anzahl von Fällen „als Rechtsanwalt persönlich und weisungsfrei bearbeitet hat“. Dabei kommt es jedoch bei der gebotenen teleologischen Auslegung der Bestimmung nicht auf die formale dienst- oder arbeitsvertragliche Grundlage der Syndikustätigkeit an, sondern darauf, ob die Bearbeitung in sachlicher und fachlicher Hinsicht weisungsfrei erfolgte.<sup>13</sup> Entsprechendes sollte – entgegen der restriktiven Haltung des BGH – auch für Leistungen gelten, die bei der Auswahl der Bewerber für das Amt des Anwaltsnotars<sup>14</sup> zu berücksichtigen sind. Auch hier kommt es nach dem Sinn und Zweck der Auswahlkriterien auf die fachliche Erfahrung des Bewerbers an, nicht auf seine Stellung als Organ der Rechtspflege.

### 2.2.3 Schutz des Anwaltsgeheimnisses

Weite Teile des Schrifttums sprechen sich dafür aus, dem Syndikus ein Zeugnisverweigerungsrecht gemäß § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO und § 383 Abs. 1 Nr. 6 ZPO zuzubilligen und die berufsrechtlichen Regeln über die Verschwiegenheitspflicht gemäß § 43a Abs. 2 BRAO sowie die Strafbarkeit des Geheimnisverrats gemäß § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB anzuwenden.<sup>15</sup> Diese Position hat nach dem Urteil des EuGH vom 14. 9. 2010 in der Rs. *Akzo Nobel*<sup>16</sup> kaum noch Chancen, Gehör zu finden, da sich nach diesem Urteil der Schutz des Anwaltsgeheimnisses nur auf „unabhängige Anwälte“ bezieht, nicht auf die interne Kommunikation zwischen einem Syndikusanwalt und der Unternehmensführung. In dem betreffenden Fall hatte die Europäische Kommission als Kartellbehörde eine Hausdurchsuchung in den Geschäftsräumen der britischen Firma *Akzo Nobel* durchgeführt und dabei u. a. E-Mails beschlagnahmt, die einen Schriftwechsel zwischen dem leitenden Geschäftsführer des Unternehmens und einem Angestellten der Rechtsabteilung, der zugleich in den Niederlanden als Rechtsanwalt zugelassen war, zum Gegenstand hatte. Der fehlende Schutz des Anwaltsgeheimnisses wurde damit begründet, dass ein Syndikusanwalt ungeachtet seiner Zulassung als Rechtsanwalt aufgrund der engen Bindungen an seinen Geschäftsherrn nicht denselben Grad an Unabhängig-

<sup>13</sup> BGH v. 13. 1. 2003, BGH AnwZ (B) 25/02, NJW 2003, 883 (884); s. ferner v. 6. 3. 2006, BGH AnwZ (B) 37/05, DStRE 2006, 1566: Nachweis praktischer Erfahrungen durch einen angestellten Rechtsanwalt, dem von seinem Arbeitgeber, einer Steuerberatungsgesellschaft, bescheinigt wurde, dass er die ihm übertragenen Arbeiten „fachlich unabhängig und selbständig“ bearbeitet habe.

<sup>14</sup> BGH v. 14. 7. 2003, NotZ 1/03, NJW 2003, 2750.

<sup>15</sup> Prütting AnwBl. 2001, 313; ders. AnwBl. 2009, 402 (403 f.); Redeker NJW 2004, 889 (890 f.); Seitz EuZW 2004, 231; dies. EuZW 2010, 524; Burholt BRAK-Mitt. 2004, 100 (102); Roxin NJW 1992, 1129 (1133); Hassemer wistra 1986, 1, (11 ff.); Huff in Gaier/Wolf/Göcken, Anwaltliches Berufsrecht 2010, BRAO, § 46 Rn. 15; ablehnend dagegen Henssler (Fn. 12), § 46 Rn. 20 ff.; Weiß EuR 2008, 546 (557); Kleine-Cosack DB 2011, 2589 (2593).

<sup>16</sup> Urt. v. 14. 9. 2010, C-550/07 P, *Akzo Nobel*, NJW 2010, 3557, DStRE 2010, 1468, m. Anm. Singer in DStR 2010, 2270.

<sup>10</sup> BGH v. 25. 2. 1999, IX ZR 384/97, NJW 1999, 1715 (1716 f.).

<sup>11</sup> BGH AnwZ (B) 2/60 (Fn. 1); Bissel, Die Rechtsstellung des Syndikusanwalts und die anwaltliche Unabhängigkeit 1996, 45.

<sup>12</sup> Henssler in Henssler/Prütting, BRAO, 3. Aufl. 2010, § 46 Rn. 17.

keit genieße wie der in einer externen Kanzlei tätige Anwalt. Selbst wenn der Syndikus – wie im niederländischen Recht – ausdrücklich von den Weisungen seines Arbeitgebers freigestellt ist, dürfte dies nichts an der potentiellen Einflussmöglichkeit des Geschäftsherrn ändern. Der EuGH folgte jedenfalls dem Schlussantrag der Generalanwältin *Juliane Kokott*, die es trotz förmlicher Freistellungserklärung nicht für gesichert hielt, dass diese Verpflichtungen in der Realität auch eingehalten würden<sup>17</sup>. Hinzukommt, dass bei Anerkennung des Anwaltsprivilegs für den unternehmensinternen Kommunikationsverkehr Informationen, die für die Verfolgung von Straftaten und Ordnungswidrigkeiten von Bedeutung sind, durch Einschaltung abhängiger Anwälte dem Zugriff der staatlichen Behörden entzogen werden könnten. Die privilegierte Geltung des Anwaltsgeheimnisses für unabhängige externe Rechtsanwälte hat also auch insoweit ihre volle Berechtigung.

Gegen das Urteil wird eingewendet, dass damit die Stellung des Syndikus geschwächt werde und dem berechtigten Interesse der Unternehmen, sich bei der Beratung in juristischen Angelegenheiten von einem Rechtsanwalt vertreten zu lassen, der die Verhältnisse des Unternehmens kennt, nicht in vollem Umfang Rechnung getragen werde. Das ist zweifellos richtig. Doch gibt es kein Recht, den Anwaltsberuf ohne Rücksicht auf mögliche Gefährdungen der Belange der Rechtspflege ausüben zu können. Das Interesse an einer effektiven Beratung durch unternehmensinterne Juristen verdient nur insoweit Anerkennung, als Gründe des Gemeinwohls nicht entgegenstehen.

#### 2.2.4 Mindestmaß an Freiraum zur selbständigen Berufsausübung

Eine weitere Konsequenz aus den Anforderungen an die Unabhängigkeit der Berufsausübung eines niedergelassenen Rechtsanwalts ist das Erfordernis, dass der Anwalt in der Lage sein müsse, „den Anwaltsberuf in einem, wenn auch beschränkten, so doch nennenswerten Umfang und jedenfalls mehr als nur gelegentlich auszuüben“.<sup>18</sup> Die rechtliche Möglichkeit, sich im erforderlichen („nennenswerten“) Umfang als Rechtsanwalt zu betätigen, hat ein Syndikus, dessen Arbeitgeber im Anstellungsvertrag oder in einer besonderen Erklärung eine anwaltliche Betätigung dieses Umfangs gestattet hat. Die tatsächliche Möglichkeit zur mehr als bloß gelegentlichen Ausübung des Anwaltsberufs hat ein Syndikus, wenn ihn die Inanspruchnahme durch seinen Arbeitgeber und die Grenzen seiner Arbeitskraft nicht daran hindern, in einem nennenswerten Umfang einer selbständigen Tätigkeit als Rechtsanwalt nachzugehen. Die bloße Möglichkeit einer Kollision der sich bei der Ausübung des Anwaltsberufs und der sich aus einem ständigen Dienstverhältnis ergebenden Pflichten genügen für sich betrachtet nicht, um die Zulassung als Rechtsanwalt zu versagen. Ein Rechtsanwalt ist auch tatsächlich in der Lage, den Anwaltsberuf in einem nicht bloß unerheblichen Umfang auszuüben, wenn er von seiner Arbeitsstätte aus mit dem ihm zur Verfügung stehen-

den PKW in 20 Minuten den Ort der angestrebten Zulassung erreichen kann.<sup>19</sup>

Über die erforderliche Unabhängigkeit verfügt der Rechtsanwalt auch dann, wenn er über seine Dienstzeit im Zweitberuf hinreichend frei verfügen kann und während der Dienstzeiten bei seinem Arbeitgeber nicht nur in Ausnahmefällen erreichbar ist<sup>20</sup>. Das ist nicht der Fall, wenn einem im öffentlichen Dienst Beschäftigten anwaltliche Tätigkeit nur außerhalb seiner dienstlichen Verpflichtungen gestattet ist<sup>21</sup> oder auf ein zeitliches Höchstmaß beschränkt ist, es sei denn, der Rechtsanwalt besitzt ausreichende Handlungsspielräume für die Bearbeitung von Mandaten, weil er keine festen Dienstzeiten in seinem Anstellungsverhältnis einhalten muss.<sup>22</sup>

Falls der Rechtsanwalt feste Dienstzeiten einhalten muss, verlangt der Anwaltsrat des BGH, dass dieser auch während der Dienstzeiten bei seinem Arbeitgeber nicht nur in Ausnahmefällen erreichbar sein muss. „Im Interesse einer geordneten Rechtspflege und im Interesse des rechtsuchenden Publikums an einer wirksamen Vertretung und Beratung durch einen unabhängigen Rechtsanwalt muss auch der in einem anderen Beruf tätige Anwalt grundsätzlich – auch während der Dienststunden bei seinem Arbeitgeber – in der Lage sein, Gerichtstermine, eilige Schriftsätze, Telefongespräche und alle sonstigen nicht aufschiebbaren Tätigkeiten zu erledigen“.<sup>23</sup> Es ist daher nicht ausreichend, wenn der Arbeitgeber dem bei ihm angestellten Rechtsanwalt lediglich gestattet, seine Arbeitsstätte zur Wahrnehmung anwaltlicher Termine zu verlassen, „wenn dies seine Tätigkeit als Rechtsanwalt im Einzelfall zwingend erforderlich macht“<sup>24</sup>.

Diese Rechtsprechung, die ein Mindestmaß an Unabhängigkeit und Professionalität des Rechtsanwalts sichern soll, ist vom BVerfG gebilligt und auch für erforderlich gehalten worden, um den reinen „Feierabendanwalt“ auszuschließen und die Berufsbezeichnung des Rechtsanwalts nicht zu einem bloßen Titel werden zu lassen.<sup>25</sup> Für die Betroffenen sei die so begründete Einschränkung zumutbar, weil sie über einen ausfüllenden und zeitlich belastenden Hauptberuf verfügen, in der Regel also durch den Ausschluss vom Rechtsanwaltsberuf weniger hart getroffen werden.<sup>26</sup>

### 3. Entsprechende Anwendung der Regeln für Syndikusanwälte auf Syndikus-Steuerberater

Im Ausgangspunkt beruhen sämtliche Einschränkungen, denen die Tätigkeit des Syndikusanwalts unterworfen ist, auf der Gefährdung des Leitbilds der beruflichen Unabhängigkeit. Diese bildet zugleich die tragende Begründung für die von der Rechtsprechung des BGH vertretene Doppelberufstheorie für Rechtsanwälte. Unter diesem Gesichtspunkt ergeben sich – wie im Folgenden ausgeführt wird – keine sig-

17 Schlussantrag der Generalanwältin vom 29. 4. 2010, BeckRS 2010, 90528, Rn. 64 f.

18 Vgl. die Nachw. Fn. 1.

19 BGH AnwZ (B) 2/60 (Fn. 1).

20 BGH v. 16. 2. 1998, AnwZ (B) 74/97, NJW-RR 1998, 1216.

21 BGH v. 23. 2. 1987, AnwZ (B) 43/86, NJW 1987, 3011 (3012); BGH AnwZ (B) 44/98 (Fn. 1).

22 BRAK-Mitt 1998, 200.

23 BGH AnwZ (B) 83/08 (Fn. 1)(1382).

24 BGH AnwZ (B) 83/08 (Fn. 1).

25 BGH AnwZ (B) 83/08 (Fn. 1)(unter II 3a).

26 BVerfG v. 4. 11. 1992, 1 BvR 79/85 u. a., NJW 1993, 317 (319).

nifikanten Unterschiede zwischen dem Beruf des Rechtsanwalts und dem des Steuerberaters.

### 3.1 Die Bedeutung der beruflichen Unabhängigkeit für den Beruf des Rechtsanwalts

Die Unabhängigkeit des Rechtsanwalts gehört zu den Grundpflichten des Berufs und prägt sein Leitbild (§§ 1, 43a BRAO). Dies bedeutet nicht, dass ihm jede Bindung, die seine berufliche Unabhängigkeit gefährdet, versagt ist. Zu offensichtlich sind die bestehenden arbeitsrechtlichen, wirtschaftlichen, politischen und sonstigen gesellschaftlichen Abhängigkeiten, die auf die Berufsausübung des Rechtsanwalts Einfluss nehmen können.<sup>27</sup> Man geht daher zu Recht davon aus, dass die anwaltliche Unabhängigkeit keinen Eingriffstatbestand bildet, der den Gerichten die Befugnis verleiht, der Berufsfreiheit Grenzen zu ziehen.<sup>28</sup> Verboten sind nur solche Formen der Berufsausübung, die der Gesetzgeber konkret reglementiert hat.<sup>29</sup>

Dabei handelt es sich im Wesentlichen um Vorschriften, die eine Kapitalbeteiligung berufsfremder Dritter verbieten (§ 59a, e BRAO), die Beschränkungen für Zweitberufe (§§ 7 Nr. 8, 14 Abs. 2 Nr. 8 BRAO), das grundsätzliche Verbot des Erfolgshonorars und Sonderregeln für Syndikusanwälte in § 46 BRAO. Aus den genannten Vorschriften ergibt sich, dass die Unabhängigkeit des Rechtsanwalts nicht – wie teilweise behauptet wird – nur vor staatlicher Einflussnahme schützen soll, sondern auch vor privater Macht und Fremdbestimmung.<sup>30</sup> Das ist evident bei der Regelung für Syndikusanwälte, ergibt sich aber auch aus den Tätigkeitsverboten der §§ 7 Nr. 8, 14 Abs. 2 Nr. 8 BRAO. Das Vertrauen in die Unabhängigkeit der Berufsausübung ist auch gefährdet, wenn es aufgrund einer erwerbswirtschaftlich geprägten Tätigkeit in einem Zweitberuf zu Interessenkonflikten mit den Anforderungen des Anwaltsberufs kommen kann. Das wird vom BGH jedenfalls dann angenommen, wenn der Rechtsanwalt in seinem Zweitberuf eine Tätigkeit ausübt, die mit dem Gewinnerzielungsinteresse des Unternehmens, bei dem er beschäftigt ist oder das er führt, untrennbar verbunden ist<sup>31</sup> wie z. B. bei einer Beschäftigung als Bankangestellter, Finanz- und Versicherungsmakler oder Grundstücks- und Immobilienmakler.<sup>32</sup> Ferner hat der Anwaltssenat die Tätigkeit als „Berater und Ak-

quisiteur“ bei einer Unternehmensberatungsgesellschaft als mit dem Anwaltsberuf unvereinbar erklärt, weil die Gefahr nahe liege, dass der Rechtsanwalt bei der Akquisition von Kunden und der damit verbundenen Beratung das wirtschaftliche Interesse der Gesellschaft verfolge.<sup>33</sup> Bei einem Rechtsanwalt, der daneben als „Headhunter“ für eine Personalberatungsgesellschaft tätig war, hielt der Senat hingegen in einem jüngeren Urteil die Gefahr von Interessenkollisionen für vernachlässigbar gering, weil sich der Kreis der anwaltlichen Mandanten mit dem Kreis der Kunden der Gesellschaft praktisch nicht überschneide.<sup>34</sup> Dem Schutz der Unabhängigkeit des Rechtsanwalts dient auch das grundsätzliche Verbot von Erfolgshonorarvereinbarungen gemäß § 4a RVG, § 49b Abs. 2 BRAO und das Verbot von Kapitalbeteiligungen Berufsfremder (§ 59a, e BRAO).

### 3.2 Berufliche Unabhängigkeit als Leitbild des Steuerberaterberufs

Die berufliche Unabhängigkeit des Steuerberaters hat einen vergleichbar hohen Stellenwert wie die eines Rechtsanwalts. Gemäß § 57 Abs. 1 StBerG haben Steuerberater und Steuerbevollmächtigte ihren Beruf „unabhängig“ auszuüben. Die Bedeutung der Unabhängigkeit der Steuerberater verdeutlichen nicht nur zahlreiche weitere berufsrechtliche Vorschriften (§ 2 Abs. 1 - 3; § 3 Abs. 1, 2 S. 1 BOSTB), sondern auch die 1989 in Anlehnung an die Kapitalbindungsvorschriften für Wirtschaftsprüfer eingeführte Beschränkung des Fremdbesitzes gemäß § 50a Abs. 1 StBerG. Der BFH hält diese Bestimmungen mit Recht für verfassungs- und europarechtskonform und begründet dies mit dem legitimen Ziel des Gesetzgebers, Steuerberatungsgesellschaften von berufsfremden Interessen freizuhalten<sup>35</sup> und sicherzustellen, dass sie von Steuerberatern verantwortlich und unabhängig geführt werden.<sup>36</sup> Bei der Ausübung der Berufstätigkeit durch Angestellte eines Unternehmens befürchtete der Gesetzgeber lange Zeit eine Interessenkollision zwischen der unabhängigen Bearbeitung des Steuerberatungsmandats und einem abhängigen Beschäftigungsverhältnis (§§ 57 Abs. 4 StBerG a. F.) und erlaubte die Doppelberufstätigkeit nur Angestellten von Steuerberaterkammern (§ 58 S. 2 Nr. 5 StBerG), weil in diesem Verhältnis in der Regel keine Gefahr von Interessenkollisionen befürchtet wurde.<sup>37</sup> Mit dem Achten Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes vom 8. 4. 2008 (8. StBÄndG) ist nunmehr zwar die Tätigkeit als Angestellter von Unternehmen erlaubt, wenn im Rahmen des Angestelltenverhältnisses Vorbehaltsaufgaben i. S. des § 33 StBerG wahrgenommen werden. Aber nach S. 2 der Vorschrift soll dies ausdrücklich nicht gelten, „wenn hierdurch die Pflicht zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung beeinträchtigt wird“. Der Gesetzgeber hat also auch bei der Einführung des Syndikus-Steuerbera-

27 Zum folgenden bereits eingehend *Singer*, FS Harald Herrmann 2011, 238 ff.; *ders.*, FS Detlef Czybulka 2012, 327 ff.; *ders.* BRAK-Mitt. 2012, 145 ff.

28 BVerfG v. 28. 6. 1967, 2 BvR 143/61, NJW 1967, 2051, BVerfGE 22, 114 (120); v. 14. 2. 1973, 2 BvR 667/72, BVerfGE 34, 293 (300), NJW 1973, 696.

29 Vgl. *Kleine-Cosack*, BRAO, 6. Aufl. 2009, § 1 Rn. 15 ff.; *Schautes*, Anwaltliche Unabhängigkeit, 2005, S. 123 ff.

30 Zutreffend *Ewer* AnwBl. 2009, 657 (658); für eine bloß von staatlichem Einfluss freie Advokatur jedoch *Kleine-Cosack* (Fn. 29), § 1 Rn. 15; zuletzt auch *Hamacher* AnwBl. 2011, 42 (45).

31 BVerfG (Fn. 26) (321); BGH v. 15. 5. 2006, AnwZ (B) 41/05, NJW 2006, 2488 (2489); BGH v. 26. 11. 2007, AnwZ (B) 111/06, VersR 2008, 804 (805).

32 BGH AnwZ (B) 41/05 (Fn. 31); BGH v. 18. 10. 1999, AnwZ (B) 97/98, NJW-RR 2000, 437; s. a. BGH AnwZ (B) 111/06 (Fn. 31); BGH v. 13. 10. 2003, AnwZ (B) 79/02, NJW 2004, 212; BRAK-Mitteilungen 2001, 90; s. a. BGH v. 8. 10. 2007, AnwZ (B) 92/06, NJW 2008, 517 (518) m. Anm. *Axmann*, in LMK 2008, 252460

33 BGH v. 26. 11. 2007, AnwZ (B) 111/06, NJW 2008, 1318.

34 BGH v. 25. 11. 2013, AnwZ (Brfg) 10/12, BeckRS 2013, 22856.

35 BR-Drs. 515/88, S. 29.

36 BFH v. 4. 9. 2012, VII R 54/10, DStRE 2013, 316 m. zust. Anm. *Singer* in DStR 2013, 111.

37 *Gehre/Koslowski*, 6. Aufl. 2009, § 58 Rn. 20; BT-Drs. 16/7077, S. 32 f.

ters daran festgehalten, dass die berufliche Unabhängigkeit des Steuerberaters gewahrt werden muss.

### 3.3 Geltung der Doppelberufstheorie auch für Syndikus-Steuerberater?

#### 3.3.1 Übereinstimmende Leitbilder

Da die Doppelberufstheorie ihre Grundlage in der Anerkennung und Verteidigung des beruflichen Leitbilds der Unabhängigkeit des niedergelassenen Rechtsanwalts hat, der als Syndikus in einem Anstellungsverhältnis beschäftigt wird, versteht es sich geradezu von selbst, dass diese Theorie auch auf niedergelassene Steuerberater anzuwenden ist, die wie Syndikus-Anwälte als Angestellte in einem Unternehmen tätig sind. Auch Syndikus-Steuerberater befinden sich im Rahmen ihres Anstellungsverhältnisses in einem Über-/Unterordnungsverhältnis, das mit dem Leitbild des unabhängigen Steuerberaters nicht zu vereinbaren ist. Genauso wie bei Syndikus-Anwälten kann eine Zulassung als niedergelassener Steuerberater neben der Tätigkeit als Unternehmenssyndikus nur erfolgen, wenn eine unabhängige Berufsausübung bei der externen Tätigkeit gewährleistet ist. Andernfalls wäre das gesetzliche Leitbild der §§ 57 Abs. 1 StBerG, 2 Abs. 1 BOSTB außer Kraft gesetzt. Zu einer solchen weitreichenden Korrektur des prägenden Leitbildes fehlt dem BFH als Organ der rechtsprechenden Gewalt die Kompetenz. Dagegen spricht auch, dass § 58 S. 2 Nr. 5a S. 2 StBerG die Tätigkeit als Syndikus nicht gestattet, „wenn hierdurch die Pflicht zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung beeinträchtigt wird“.

Die Pflicht zur unabhängigen Berufsausübung kann sich nur auf die Tätigkeit als niedergelassener, „freier“ Steuerberater beziehen, nicht auf die Tätigkeit als Angestellter, da diese ihrem Wesen nach – wie die Rechtsprechung zum Syndikus-Anwalt unmissverständlich zeigt – in einem Abhängigkeitsverhältnis ausgeübt wird. Es wäre unsinnig, wenn der Gesetzgeber bei einem Rechtsverhältnis, das sich durch Über-/Unterordnung auszeichnet und bei dem der Angestellte weisungsabhängig ist, die Pflicht zur unabhängigen Berufsausübung aufstellen würde. Ein unabhängiger und weisungsfreier Angestellter wäre „ein Widerspruch in sich“.<sup>38</sup> Wenn die geplante Tätigkeit als freier Steuerberater die berufliche Unabhängigkeit gefährdet, besteht somit eine Unvereinbarkeit i. S. des § 40 Abs. 3 Nr. 2 i. V. m. § 57 Abs. 4 Nr. 2 StBerG, aufgrund derer die Bestellung als Steuerberater versagt werden kann.

#### 3.3.2 Konsequenzen für die Doppelberufstheorie

Da somit einerseits die selbständige Ausübung des Steuerberaterberufes ein Mindestmaß an beruflicher Unabhängigkeit voraussetzt, andererseits die Tätigkeit als Angestellter zwangsläufig nicht dem Leitbild eines unabhängigen Steuerberaters entspricht, ergibt sich geradezu zwingend, dass auch für Steuerberater an der Doppelberufstheorie festzuhalten ist.

Im Schrifttum wird die Doppelberufstheorie teilweise kritisiert, weil die Syndikusanwälte im Regelfall überhaupt keinen Doppelberuf ausübten, sie in Wahrheit also nicht als

niedergelassene Rechtsanwälte, sondern nur für ihren Arbeitgeber tätig seien<sup>39</sup>. Ob dieses Argument empirisch gesichert ist, sei dahingestellt, da ein Rechtsanwalt, der überhaupt nicht als niedergelassener Rechtsanwalt tätig werden will, erst recht keinen Anspruch darauf hätte, „als Rechtsanwalt“ zugelassen zu werden. Ein ausschließlich von seinem Arbeitgeber abhängiger Anwalt verdient keinesfalls eine Zulassung, weil er eine wesentliche, zum Leitbild des Rechtsanwalts gehörende Voraussetzung nicht erfüllt. Er ist nicht unabhängig (§§ 1, 43a Abs. 1 BRAO; § 1 Abs. 3 BORA).

Beim Syndikus-Steuerberater ist das Argument, dass der Syndikus-Steuerberater überhaupt nicht als Steuerberater tätig sein will, erst recht nicht geeignet, seine Bestellung als selbständiger Steuerberater zu erwirken, denn er dürfte ja überhaupt nicht „als Steuerberater“ für seinen Arbeitgeber tätig werden (§ 58 S. 2 Nr. 5a S. 3). Das bloße Interesse, den Titel Steuerberater zu führen, wäre jedenfalls nicht schutzwürdig, so dass im Folgenden davon ausgegangen wird, dass es ein Interesse daran gibt, neben dem Beruf als Syndikus-Steuerberater sich selbständig als Steuerberater niederzulassen und externe Mandate zu übernehmen.<sup>40</sup>

#### 3.3.3 Unterschiedliche Beeinträchtigungen der beruflichen Unabhängigkeit?

Auf einem anderen Blatt steht, ob die im Rahmen der selbständigen Tätigkeit als Steuerberater zu gewährleistende Unabhängigkeit durch Bindungen gegenüber dem Arbeitgeber bedroht ist und dabei der gleiche Maßstab anzulegen ist wie bei Rechtsanwälten. Dies hat der BFH vermutlich mit der Bemerkung gemeint, dass offen bleiben könne, ob die Doppelberufstheorie auch auf Syndikus-Steuerberater anwendbar sei. Allerdings liegt es nahe, in Bezug auf die Beeinträchtigungen der beruflichen Unabhängigkeit von Rechtsanwälten und Steuerberatern keine unterschiedlichen Maßstäbe anzulegen, da beide Berufe insoweit das gleiche Leitbild teilen. Das soll im Folgenden im Hinblick auf die beiden Hauptprobleme, die Geltung der berufsrechtlichen Privilegien einerseits und die Anforderungen an eine Freistellung durch den Geschäftsherrn im Angestelltenverhältnis andererseits erörtert werden.

##### 3.3.3.1 Versagung der berufsrechtlichen Privilegien für Unternehmenssteuerberater

Da der Steuerberater in gleicher Weise wie der Rechtsanwalt im Rahmen des Angestelltenverhältnisses nicht den Anforderungen an die berufliche Unabhängigkeit genügt, diese jedoch – ebenso wie beim Rechtsanwalt – das Leitbild des Steuerberaterberufes prägt, versteht es sich von selbst, dass die spezifischen berufsrechtlichen Privilegien und Pflichten des Steuerberaters, insbesondere sein Zeugnisverweigerungsrecht gemäß § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO und § 383 Abs. 1 Nr. 6 ZPO, die Verpflichtung zur Verschwiegenheit gemäß §§ 57 Abs. 1 StBerG; 9 Abs. 1 BOSTB sowie die Strafbarkeit des Geheimnissverrats gemäß § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB nicht für die Tätigkeit im Angestelltenverhältnis gelten. Entsprechend den Grundsätzen, die der EuGH im Fall *Akzo Nobel* für Syndikus-

<sup>39</sup> *Kleine-Cosack* (Fn. 29), § 7 Rn. 73.

<sup>40</sup> So auch die Vorstellungen des Gesetzgebers, BT-Drs. 16/7077, S. 33.

Anwälte aufgestellt hat<sup>41</sup>, genießen sowohl der Angestellte als auch sein Arbeitgeber keinen Schutz vor der Beschlagnahme der unternehmensinternen Korrespondenz, wenn diese im Rahmen von strafprozessualen Ermittlungsmaßnahmen erfolgt (§ 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO). Die Versagung der berufsrechtlichen Privilegien wird zwar von weiten Teilen des Schrifttums kritisch gesehen<sup>42</sup>, ist aber eine folgerichtige Konsequenz aus der mangelnden Unabhängigkeit des Syndikus. Auch *Kleine-Cosack* will den Syndici das Privileg vorenthalten<sup>43</sup>, obwohl er sonst ein Gegner der Doppelberufstheorie ist<sup>44</sup>. Aus dieser folgt freilich das entscheidende Argument, aus dem sich die von *Kleine-Cosack* zu Recht unterstellte mangelnde Schutzwürdigkeit des Unternehmensjuristen ergibt. Diese beruht auf der Sorge, dass der Syndikus aufgrund seiner fehlenden Unabhängigkeit im Angestelltenverhältnis insoweit keine Funktion als Organ der Rechtspflege wahrnimmt und auch nicht wahrnehmen kann. Nichts anderes gilt für die Funktion des Steuerberaters als Organ der Steuerrechtspflege<sup>45</sup>.

### 3.3.3.2 Legitimation des Feierabend-Steuerberaters?

Der BGH verlangt auf der Grundlage der Doppelberufstheorie, dass der Rechtsanwalt bei der Ausübung seiner selbständigen Tätigkeit über einen ausreichenden Handlungsspielraum verfügen muss. Entscheidend sei, ob der Anwalt in der Lage ist, den Anwaltsberuf in einem, wenn auch beschränkten, so doch nennenswerten Umfang und jedenfalls mehr als nur gelegentlich auszuüben.<sup>46</sup> Daraus folgt das auch vom BVerfG<sup>47</sup> gebilligte Verbot des Feierabendanwalts und die von den Rechtsanwalts- und Steuerberaterkammern geforderte Erklärung des Arbeitgebers, dass der Rechtsanwalt bzw. Steuerberater seine selbständige Berufstätigkeit weisungsfrei und unabhängig von zeitlichen und sachlichen Beschränkungen durch seinen Arbeitgeber ausüben kann.<sup>48</sup>

Der BFH lehnt eine entsprechende Beschränkung der Berufsausübung – wie sie für Syndikus-Anwälte entwickelt worden ist – mit der Begründung ab, dass weder im Gesetzeswortlaut noch in der Gesetzesbegründung Anhaltspunkte für die Annahme bestünden, der Gesetzgeber habe einen Feierabend-Steuerberater nicht gewollt.<sup>49</sup> Die gleiche Ausgangssituation besteht freilich beim Syndikus-Anwalt. Dort leitet der BGH – wie oben im Text unter 2.2.4 dargelegt – das Verbot des Feierabendanwalts aus dem Leitbild des Rechtsanwaltsberufs ab. Dieser setze ein Mindestmaß an beruflicher Unabhängigkeit voraus, woran es bei einer Tätigkeit, die keinen nennenswerten Umfang habe, mangle. Da auch der Be-

ruf des Steuerberaters dem beruflichen Leitbild einer unabhängigen Berufsausübung verpflichtet ist, besteht jedenfalls hinsichtlich der dogmatischen Ausgangslage kein Unterschied zwischen beiden Berufen. Das Fehlen eines ausdrücklichen Verbots des Feierabend-Steuerberaters in den gesetzlichen Bestimmungen des StBerG sowie in den Gesetzesmaterialien ist daher kein durchschlagendes Argument für eine abweichende Beurteilung.

### 3.3.4 Unterschiedliche Leitbilder für Steuerberater und Rechtsanwälte?

Für den BFH ist ferner von ausschlaggebender Bedeutung, dass die Berufsbilder der Anwälte und Steuerberater in einer Weise voneinander abwichen, dass eine unterschiedliche berufsrechtliche Behandlung gerechtfertigt sei.<sup>50</sup> Unter Hinweis auf die Gesetzesmaterialien, in denen solche Abweichungen beschrieben werden, vermisst der Senat eine umfassende Unvereinbarkeitsklausel wie sie bei Rechtsanwälten in § 14 Abs. 2 Nr. 8 BRAO enthalten ist.

Dieser Hinweis ist schon deshalb nicht überzeugend, weil der Kern der Unvereinbarkeitsklausel des § 14 Abs. 2 Nr. 8 BRAO in § 58 S. 2 Nr. 5a S. 2 StBerG enthalten ist. Gemäß § 14 Abs. 2 Nr. 8 BRAO ist die Zulassung des Rechtsanwalts 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“, und gemäß § 58 S. 2 Nr. 5a S. 2 StBerG ist die Tätigkeit als Syndikus nicht gestattet, „wenn hierdurch die Pflicht zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung beeinträchtigt wird“. Ist die Unabhängigkeit der Berufsausübung nicht gewährleistet, kann – wie oben unter 3.3 dargelegt – die Bestellung als Steuerberater genauso versagt werden (§ 40 Abs. 3 Nr. 2 i. V. m. § 57 Abs. 4 Nr. 2 StBerG) wie die Zulassung als Rechtsanwalt (§ 7 Nr. 8 BRAO).

Was nun die Unterschiede der Leitbilder angeht, die in den Gesetzesmaterialien angeführt werden, so handelt es sich durchweg um Gesichtspunkte, die in Bezug auf die berufliche Unabhängigkeit des Steuerberaters und die daraus abzuleitende Notwendigkeit eines rechtlichen und tatsächlichen Handlungsspielraums ohne Aussagekraft sind. Dies gilt zum einen für den Umstand, dass ein Steuerberater – anders als der Rechtsanwalt – die Zulassung zum Beruf auch ohne Hochschulstudium erlangen kann.<sup>51</sup> Diese Erleichterung des Berufszugangs beruht darauf, dass die Ausbildung des Steuerberaters nicht wie die des Rechtsanwalts das Recht in seiner Gesamtheit umfasst, sondern auf das Steuerrecht und die damit zusammenhängenden Rechtsbereiche beschränkt ist. Sie beruht also auf den begrenzten fachlichen Anforderungen an die Berufstätigkeit, nicht an unterschiedlichen Anforderungen an die Unabhängigkeit der Berufsausübung. Auch kann man aus dem Umstand, dass die Steuerberatung des Mandanten typischerweise ein Dauermandat darstellt, nicht ableiten, dass etwaige Pflichtenkollisionen im Hinblick auf die Pflicht zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung weniger streng zu beurteilen sind als bei Syndikusan-

41 Nachw. oben Fn. 16.

42 Nachw. oben Fn. 15.

43 DB 2011, 2589 (2593); ders. in *Kleine-Cosack* (Fn. 29), § 7 Rn. 69.

44 DB 2011, 2589 (2590 f.); ders. in *Kleine-Cosack* (Fn. 29), § 7 Rn. 73 f.

45 Ebenso neben *Kleine-Cosack* (Fn. 29) noch *Ruppert* DStR 2008, 2184 (2186).

46 Einzelheiten oben im Text unter 2.2.4.

47 BVerfG (Fn. 26).

48 Vgl. Merkblatt und Entwurf einer Freistellungserklärung der Rechtsanwaltskammer Düsseldorf <http://www.rechtsanwaltskammerduesseldorf.de/zulassungswesen/zulassung-von-syndikusanwaelten/> sowie das Textmuster einer Freistellungserklärung im Beitrag von *Riedlinger* DStR-Beih. 2014, 19 (in diesem Beihefter).

49 BFH (Fn. 3) (Rn. 15).

50 BFH (Fn. 3) (Rn. 16 f.)

51 BT-Drs. 16/7077, S. 33.

wälten. Im Hinblick auf Interessenkonflikte hat der Gesetzgeber den Syndikus-Steuerberater sogar strengeren Regeln unterworfen als den Syndikusanwalt. Während der Steuerberater den Arbeitgeber nicht in seiner Eigenschaft als Steuerberater beraten darf (§ 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG), ist dem Rechtsanwalt nur die gerichtliche Vertretung untersagt (§ 46 Abs. 1 BRAO).

Zu guter Letzt bleibt nur die Erwägung, dass der Steuerberater – anders als der Rechtsanwalt – nicht jederzeit und einschränkungslos zur Verfügung stehen müsse und es vielfältige Kommunikationsmöglichkeiten wie z. B. per E-Mail oder Handy gebe, derer sich auch ein Syndikus-Steuerberater an seinem Arbeitsplatz bedienen könne, um seine Erreichbarkeit für Mandanten sicherzustellen. Im Ausgangspunkt ist freilich schon fraglich, ob Steuerberater während der Arbeitszeit für andere als dienstliche Aufgaben Kommunikationsmöglichkeiten nutzen können. Jedenfalls dürften insoweit keine generellen Unterschiede zwischen Syndikus-Steuerberatern und Syndikus-Rechtsanwälten bestehen. Davon abgesehen erscheint es fraglich, ob beim Steuerberater auf das Erfordernis jederzeitiger Erreichbarkeit leichter verzichtet werden kann als beim Rechtsanwalt. Denn auch in Steuersachen kommt es nicht selten auf die Wahrung von Fristen an, so dass die vom BGH herausgestellte kurzfristige Erreichbarkeit nicht nur beim Rechtsanwalt, sondern auch beim Steuerberater von entscheidender Bedeutung sein kann. In Steuerstrafverfahren kann – wie ein aktueller Strafprozess gegen einen prominenten Steuersünder lehrt – höchste Eile geboten sein, weil die Strafbefreiung einer Selbstanzeige u. a. dann nicht eintritt, wenn eine der Steuerstraftaten im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste (§ 371 Abs. 2 Nr. 2 AO).

Selbst wenn man aber davon ausgeht, dass es die vom BFH herausgestellten Unterschiede tatsächlich gibt<sup>52</sup>, so sollte noch ein anderer Aspekt erwogen werden: Der Mandant hat einen Anspruch darauf, dass der Steuerberater das Mandat unabhängig von kollidierenden Verpflichtungen bearbeiten kann. Wenn der Steuerberater diese Möglichkeit nicht hat, weil ihm von seinem Arbeitgeber kein ausreichender Handlungsspielraum eingeräumt wird, dann ist dies auch unter dem Gesichtspunkt der Steuerrechtspflege und des Schutzes des rechtssuchenden Publikums ein Umstand, der es rechtfertigen würde, die Bestellung zum selbständigen Steuerberater zu versagen.

### 3.3.5 Zur Notwendigkeit einer Freistellungserklärung und Unzulässigkeit einer Steuerberatung ausschließlich „nach Feierabend“

In Übereinstimmung mit den vorstehenden Grundsätzen geht auch die Bundessteuerberaterkammer davon aus, dass der Steuerberater in der Lage sein müsse, seine selbständige berufliche Tätigkeit unabhängig von der Weisungsbefugnis des Arbeitgebers im Anstellungsverhältnis ausüben zu können. Die Bundessteuerberaterkammer hält daher am Erfor-

dernis einer Freistellungserklärung nach dem im Beitrag von *Riedlinger* mitgeteilten Muster fest, verlangt aber nicht, dass der Steuerberater nicht als „Feierabend-Steuerberater“ tätig sein dürfe. Es wird von den Steuerberaterkammern nicht geprüft, in welchem Umfang die selbständige Tätigkeit erfolgreich ausgeübt wird. Demgegenüber verlangen die Rechtsanwaltskammern eine Beschreibung der Tätigkeit einschließlich ihres Umfangs, setzen sich dabei aber dem naheliegenden Einwand aus, dass die Richtigkeit der gemachten Angaben faktisch nicht überprüft werde. Andererseits liegt auf der Hand, dass nach Feierabend jedenfalls keine Besprechung mit Finanzbehörden möglich ist und weder Gerichtstermine noch Termine im Rahmen von Steuerfahndungs- und Betriebsprüfungsmaßnahmen wahrgenommen werden können, so dass es an den tatsächlichen Voraussetzungen für eine unabhängige Berufsausübung fehlen würde, wenn sich aus den Angaben des Arbeitgebers ergäbe, dass der Syndikus-Steuerberater nur nach Feierabend tätig sein könnte. Insofern macht es durchaus Sinn, dass die Steuerberaterkammern vom Arbeitgeber die Zusicherung verlangen, dass sich der Syndikus während der Dienstzeit zur Wahrnehmung etwaiger Gerichts- und Behördentermine und Besprechungen jederzeit von seiner Arbeitsstelle entfernen dürfe, ohne im Einzelfall eine Erlaubnis hierfür einholen zu müssen. In der Sache bestehen also auch Vorbehalte gegen den reinen „Feierabend-Steuerberater“, so dass die unterschiedlichen Anforderungen an die Freistellungserklärung bei Syndikus-Rechtsanwälten und Syndikus-Steuerberatern nicht auf Unterschiede in der Sache hinweisen. Es gibt daher keinen sachlichen Grund, die vom BVerfG gebilligte Forderung, dass der Rechtsanwalt einen gewissen Handlungsspielraum benötigt, der seine berufliche Unabhängigkeit gewährleisten soll, bei Steuerberatern einzuschränken. Ein Feierabendanwalt erfüllt diese Voraussetzungen genauso wenig wie ein Feierabend-Steuerberater.

### 3.4 Ausblick: Alternativen zur Freistellungserklärung, Anrufung des Gemeinsamen Senats der Obersten Gerichtshöfe und Verfassungsbeschwerde

Auch wenn es an überzeugenden Gründen für die Rechtsprechung des BFH mangelt, so ist doch andererseits nicht damit zu rechnen, dass der BFH seine Rechtsprechung ändert oder wegen Verstoßes gegen höherrangiges Recht ändern muss. Da die Steuerberaterkammern riskieren, in den Prozessen mit Syndikus-Steuerberatern zu unterliegen, da die Finanzgerichte voraussichtlich der Auffassung des BFH folgen werden, sollten diese überlegen, in Zukunft anstatt einer umfassenden Freistellungserklärung des Arbeitgebers eine Tätigkeitsbeschreibung des Syndikus-Steuerberaters zu verlangen, um prüfen zu können, ob die erforderliche Unabhängigkeit gewährleistet ist. Denn an der Unabhängigkeit als Leitbild kann auch der BFH schlechterdings nicht rütteln, da diese eindeutig zum gesetzlichen Leitbild des Steuerberaterberufs gehört (oben im Text unter 3.2).

Davon abgesehen hätte der BFH wegen der divergierenden Auslegung der Anforderungen an das Leitbild des Rechtsanwalts durch den Anwaltsrat des BGH den Gemeinsamen Senat der Obersten Gerichtshöfe anrufen müssen. Gemäß § 2 Abs. 1 RsprEinhG entscheidet der Gemeinsame Senat insbesondere, wenn ein oberster Gerichtshof – wie hier – in einer ab-

52 Zweifelnd auch *Posegga* NJW 2012, 479 (480): „verlässt [der Senat] ... das gesichert argumentierbare Terrain“.

strakten Rechtsfrage von der Entscheidung eines anderen obersten Gerichtshofs abweichen will. In diesem Fall besteht Vorlagepflicht. Der Gemeinsame Senat ist „gesetzlicher Richter“ (Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG) mit der Konsequenz, dass seine Nichtanrufung trotz Vorlagepflicht Art. 95 Abs. 3 GG i. V. m. Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG verletzt und mit einer Verfassungsbeschwerde gegen die Endentscheidung gerügt werden kann.<sup>53</sup> Soweit ein oberster Gerichtshof eine Rechtsprechungsdivergenz mit rechtlich vertretbaren Gründen verneint, soll zwar das BVerfG hieran gebunden sein.<sup>54</sup> Diese Beschränkung des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf den gesetzlichen Richter überzeugt schon deshalb nicht, weil die „Vertretbarkeit“ ein nicht justiziabler Maßstab ist und die verfassungsrechtliche Überprüfung im Regelfall nicht mehr durch das für die Grundrechtskontrolle zuständige Verfassungsgericht erfolgen würde. M. a. W.: Die Begründung verletzt ihrerseits Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG.

Eine verfassungsrechtliche Überprüfung scheidet im Übrigen nicht an der fehlenden Grundrechtsfähigkeit der Steuerberaterkammern. Zwar erstreckt Art. 19 Abs. 3 GG den Grundrechtsschutz auf inländische juristische Personen nur insoweit, als die Grundrechte ihrem Wesen nach auf diese anwendbar sind. Ein Grundrechtsschutz kommt nur dann in Betracht, wenn sich die betreffende Organisation in einer für das betreffende Grundrecht typischen Gefährdungslage befindet.<sup>55</sup> Bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist dies nur der Fall, soweit sie Aufgaben wahrnehmen, die unmittelbar einem bestimmten grundrechtlich geschützten Lebensbereich zugeordnet sind.<sup>56</sup> So verhält es sich etwa bei öffentlichrechtlichen Rundfunkanstalten hinsichtlich des Grundrechts der Rundfunkfreiheit des Art. 5 Abs. 1 GG, nicht aber hinsichtlich des Schutzbereichs der Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG. Eine vergleichbare Situation liegt hier nicht vor, da die Steuerberaterkammern keine Aufgaben wahrnehmen, die einem grundrechtlich geschützten Lebensbereich zuzuordnen sind. Aber die Beschränkungen der Verfassungsbeschwerdebefugnis gemäß Art. 19 Abs. 3 GG gelten nur für die Grundrechte des 1. Abschnitts des GG, nicht für die Prozessgrundrechte der Art. 101 Abs. 1 S. 2 und 103 Abs. 1 GG.<sup>57</sup> Die Verfahrensgrundrechte gelten für jedes Verfahren und müssen daher jedem zugute kommen, der in einem gerichtlichen Verfahren Partei ist und die Möglichkeit haben muss, sich mit den prozessual vorgesehenen Mitteln zu behaupten. Würde man hier eine bestimmte Gruppe von Verfahrensbeteiligten von der Wahrnehmung prozessualer Rechte

ausschließen, die anderen Beteiligten zugute kommen, würde man eine Verletzung rechtsstaatlicher Grundsätze in Kauf nehmen<sup>58</sup>. Man sollte daher den Versuch unternehmen, in einem neuen Verfahren unter Ausschöpfung des Rechtswegs die Freistellungserklärung einer gerichtlichen Kontrolle auszusetzen und im Falle des Unterliegens mit dem expliziten Antrag, den Gemeinsamen Senat der Obersten Gerichtshöfe anzurufen, Verfassungsbeschwerde erheben. Es bedarf keiner erneuten Darlegung, dass sich die Leitbilder des Anwalts und Steuerberaters gleichen (oben im Text unter 3.3.4).

#### 4. Zusammenfassende Thesen

(1) Nach der vom BGH zur berufsrechtlichen Stellung des Syndikusanwalts vertretenen „Doppelberufstheorie“ hat dieser zwei Arbeitsbereiche: einen arbeitsvertraglich gebundenen und einen als freien Anwalt. Nur die selbständige Tätigkeit erfüllt die Anforderungen an das Leitbild des unabhängigen Rechtsanwalts.

(2) Aus dem Leitbild des Rechtsanwaltsberufs, der ein Mindestmaß an beruflicher Unabhängigkeit voraussetzt, leiten BGH und BVerfG das Verbot des Feierabend-Rechtsanwalts ab. Aus diesem Grunde verlangen die Rechtsanwalts- und Steuerberaterkammern Freistellungserklärungen des Arbeitgebers, die dem Rechtsanwalt bzw. Steuerberater im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit unbeschränkte Handlungsspielräume zusichern.

(3) Die vom BFH im Anschluss an die Materialien zum Entwurf des 8. StBÄndG herausgestellten Unterschiede der beruflichen Leitbilder des Rechtsanwalts und Steuerberaters sind für die entscheidende Frage der beruflichen Unabhängigkeit ohne Aussagekraft und rechtfertigen daher keine unterschiedliche Behandlung von Rechtsanwalt und Steuerberater in Bezug auf die zu gewährleistende Handlungsfreiheit und -spielräume im Rahmen ihrer selbständigen Berufstätigkeit.

(4) Die Steuerberaterkammern verlangen zur Bestellung des Steuerberaters mit Recht eine Freistellungserklärung des Arbeitgebers.

(5) Da die Rechtsprechung des BFH in einer abstrakten Rechtsfrage von der Rechtsprechung des Anwaltsenats des BGH abweicht, hätte der BFH den Gemeinsamen Senat der Obersten Gerichtshöfe anrufen müssen. Das Unterlassen dieses gebotenen Verfahrens verletzte die verfahrensbeteiligte Steuerberaterkammer in ihrem Grundrecht auf den gesetzlichen Richter gemäß Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG. Um notfalls eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts herbeizuführen, ist zu erwägen, in einem neuen Verfahren den Weg durch die Instanzen zu gehen und im Falle des Unterliegens Verfassungsbeschwerde zu erheben. Bei der Verletzung von Verfahrensgrundrechten sind auch die Steuerberaterkammern befugt, Verfassungsbeschwerde einzulegen.

53 Jachmann in Maunz/Dürig, GG, Lfg. 63, Okt. 2011, Art. 95 Rn. 160.

54 Meyer in von Münch/Kunig, GG, Bd. 3, 5. Aufl. 2003, Art. 95 Rn. 13; Jachmann (Fn. 53).

55 Renmert in Mainz/Dürig, GG, Lfg. 55, Mai 2009, Art. 19 Rn. 45.

56 Vgl. BVerfGE 78, 101, 102; v. 23. 3. 1988, 1 BvR 686/86, NJW 1988, 1715.

57 Grdl. BVerfG v. 16. 1. 1957, 1 BvR 134/56, BVerfGE 6, 45 (49 f.); v. 2. 5. 1967, 1 BvR 578/63, BVerfGE 21, 362 (373); v. 19. 7. 2011, 1 BvR 1916/09, NJW 2011, 3428 (3430); Enders in Epping/Hillgruber, BeckOK GG, Art. 19 Rn. 49.

58 BVerfG v. 8. 11. 1960, 2 BvR 177/60, BVerfGE 12, 6 (8).



# Der Syndikus-Steuerberater – Europafestigkeit des Regulierungsansatzes und Einzelaspekte

Von Prof. (em.) Dr. Harald Herrmann, Nürnberg\*

Neues Freiberufsrecht gehört – trotz gewisser Sonderstellung – mehr als bisher<sup>1</sup> zum Wirtschaftsrecht und baut auf Zusammenhängen von Recht und Wirtschaftswissenschaften freier Berufe auf.<sup>2</sup> Mit der Bestimmung zulässiger Syndikus-Tätigkeiten werden zugleich wichtige Fragen der Zusammenarbeit von Steuerberatern und gewerblichen Unternehmen berührt. Bisher standen dazu die Vorschriften zur gesellschaftsrechtlichen Beteiligung<sup>3</sup> extra-professioneller Anleger und zu den Franchising-Systemen<sup>4</sup> im Mittelpunkt der wissenschaftlichen und berufspolitischen Auseinandersetzung. Während diese aber die bloße Möglichkeit freiberufsfremder Einflussnahme betreffen, steuert das Syndikusrecht die Ausnutzung übergreifender synergetischer Kräfte direkt. Der folgende Beitrag konzentriert sich deshalb auf diesen besonders sensiblen Bereich.

## 1. Mischformen der Regulierung und EU-Kohärenz-anforderungen

Zunächst ist dazu der alte Meinungsstreit zur Ökonomisierung des Freiberufsrechts in aller gebotenen Kürze wieder aufzugreifen. Es wird deutlich werden, dass man keineswegs dem zu Recht gescholtenen „mere economic approach“<sup>5</sup> anhängen muss, wenn man sich für einen maßvollen Umgang mit den Marktzutrittsbeschränkungen des Freiberufsrechts ausspricht. Es wird zu zeigen sein, dass es sich um einen Regulierungsmix handelt, der auf den Vorgaben der Berufsqualifikationsrichtlinie (BQRL) 2005 und der Dienstleistungsrichtlinie (DLRL) 2006 aufbaut und in der Literatur treffend als „Metamorphose“ der Regulierung umschrieben worden ist.<sup>6</sup>

### 1.1 Kein „Mere Economic Approach“

Schon vor dem Erlass der Richtlinien machte für den neuen Regulierungsstil der Begriff der Re-Regulierung

Schule.<sup>7</sup> Dafür ist nicht nur eine neue Wiener Studie II von 1999 zu zitieren, die trotz gänzlich entgegengesetzter Ergebnisse nicht weniger Aufmerksamkeit gefunden hat als die viel diskutierte Studie von 2003<sup>8</sup>. Es ist vielmehr auch aus dem Präsidium der BRAK zu hören, die Finanzmarktkrisen seit 2008 hätten wieder ins Bewusstsein gerufen, wie sehr es rechtlicher Rahmenbedingungen und darüber hinausgehender Regeln zum Schutz vor Systemgefährdungen und Vertrauensmissbräuchen bedürfe. Der „mere economic approach“, für den die Wiener Studie I von 2002<sup>9</sup> stehe, sei überwunden und Regulierung auf neuer Grundlage gefordert.<sup>10</sup>

Damit kommt recht deutlich zum Ausdruck, dass ein Wechsel von überzogener De-Regulierung zu neuer Regulierung befürwortet wird. Doch fragt sich, ob damit auch ein Abgehen von marktorientierten Steuerungsmodi verbunden sein soll; und wenn nein, wie ist die Ausrichtung auf Marktfunktionen als Zielsetzung neuer Regulierung genauer zu verstehen, wenn sie nicht alleiniger Zweck ist und mit anderen außerökonomischen Regulierungszielen harmonieren soll?

### 1.2 Marktoffenheit trotz Zutrittsregulierung: Leitentscheidungen und EU-Richtlinien

Zunächst einige Angaben zur Literatur, soweit sie für die juristische Normzweckanalyse von Belang sind. Bekanntlich wurde für die Besonderheiten des Freiberufsrechts schon früh ganz maßgeblich auf die höhere geistige Tätigkeit und die wissenschaftlichen Ausbildungsanforderungen als sog. Typusmerkmale abgestellt.<sup>11</sup> Nicht Standesgewohnheiten und Standesinteressen an abgeschotteten Freiberufsmärkten sollten den Ausschlag geben, sondern rechtlich anerkannte Qualitätskriterien. Zwar war dies den Begründern der Typus-Lehren noch nicht in dieser Weise geläufig, doch wurde schon Anfang der 80er Jahre von *Hopt* und *Köndgen* erkannt, dass öffentlichen Selbstbindungen eine Steuerungswirkung zu eigen ist, die ergänzend neben die hoheitlicher Aufsichtsfunktionen tritt, und dass dafür auf Vorbilder zum public calling im US-amerikanischen Recht zurückgegriffen werden kann.<sup>12</sup> Bereits damals wurden in der Wissenschaft die Weichen gestellt für die moderne Konzeption der Anreizregulierung durch Regulierungen der corporate<sup>13</sup> und professional governance.<sup>14</sup>

\* Prof. Dr. Harald Herrmann war Inhaber des Lehrstuhls für Wirtschaftsprivatrecht an der Universität Erlangen-Nürnberg und bis 2012 Vorsitzender des Wissenschaftlichen Arbeitskreises Berufsrecht am DWS-Institut.

1 Vgl. grundlegend *Steindorff*, Freie Berufe – Stiefkinder der Rechtsordnung, 1980.

2 Vgl. nur *Basedow*, Anwaltl. Berufsrecht auf dynamischen Beratungsmärkten, These Nr. 7 zum Referat auf dem 68. DJT 2010, veröffentlicht in [www.lto.de/media/mediadaten\\_lto/recht\\_aktuell/djt\\_thesen\\_gesamt.pdf](http://www.lto.de/media/mediadaten_lto/recht_aktuell/djt_thesen_gesamt.pdf); m. w. N. im Referat selbst.

3 Dazu schon die Veröffentlichung des Arbeitskreises zum Fremdbesitzverbot im Recht der Steuerberater und anderer Freier Berufe, DWS-Schriftenreihe Nr. 21, 2009/2010.

4 Zur sog. Aldisierung s. die Beispiele von *McZahn*, *McOhr* oder *McSteuer*; dazu *Lindner* Die Zeit v. 21. 6. 2007, 35 E.; *Herrmann* in FS Reiss, 2008, S. 554 (561); zum intraprofessionellen Franchising vgl. *Heintze*, Rechtsanwalts-Franchising, 2003; *Bahr*, Anwalts-Franchise, Interview mit *Heintze*, [www.jurawelt.com/sunrise/media/mediafiles/13574/legitas.pdf](http://www.jurawelt.com/sunrise/media/mediafiles/13574/legitas.pdf).

5 Vgl. nur den Präsidenten der BRAK *Filges* NJW 2010, 2619 (2620) zum Thema des 68. DJT über das europäische Freiberufsrecht.

6 *Kämmerer*, Verhandlungen des 68. Deutschen Juristentags, Berlin 2010, Bd. 1: Gutachten/Teil H: Die Zukunft der freien Berufe zwischen Deregulierung und Neuordnung, S. 39.

7 HIS-Studie II zur „Re-Regulierung (!) der freien Berufe“, Hrsg. Wirtschaftskammer Österreich, 1999; dazu Presseinformation in [www.ihs.ac.at/publications/lib/presseinfo211098.pdf](http://www.ihs.ac.at/publications/lib/presseinfo211098.pdf); näher *Herrmann*, 10 Jahre Neues Wirtschaftsrecht, NWiR 2012/2, [www.nwir.de](http://www.nwir.de).

8 *Paterson/Fink/Ogus*, Economic Impact of Regulation in the Field of Liberal Professions In Different Member States, Institut für Höhere Studien, 2003 (Wiener Studie I).

9 *Paterson/Fink/Ogus* (Fn. 8); s. aber jetzt die HIS-Studie II zur „Re-Regulierung (!) der freien Berufe“, (Fn. 7).

10 Vgl. *Filges* NJW 2010, 2619 (2620).

11 Zur Freiberufstypik vgl. schon *Denecke*, Freie Berufe 1956; BFH v. 29. 7. 1965, IV 61/65 U, BStBl III 1965, 557 (558), NJW 1965, 2368; methodisch genauer *Taupitz*, Die Standesordnungen freier Berufe, 1991.

12 *Hopt*, FS R. Fischer, 1979, 237 (247); *Köndgen*, Selbstbindung ohne Vertrag, 1981, S. 352 ff.; *Herrmann*, AcP 1983, 248.

Ökonomisch wird hier nicht, wie in § 18 EStG und § 1 PartGG, auf die allgemeine Anerkennung überragenden beruflichen Wissens des Freiberuflers, sondern darauf abgestellt, dass im Markt wettbewerbswidrige Informationsasymmetrien entstehen, wenn es sich um sog. Vertrauensgüter handelt. Anders als bei Such- und Erfahrungsgütern kann der Kunde die Qualität der Ware oder Dienstleistung nicht selbst beurteilen, sondern er muss auf die Qualifikation des Anbieters und auf dessen Markt-Image vertrauen.<sup>15</sup> In rechtlicher Hinsicht wird mit dieser Begründung die Sonderstellung weit besser erfasst, aber keineswegs völlig anders interpretiert, inwiefern und in welchen Grenzen das moderne Freiberufsrecht sich wettbewerblichen Systemfunktionen zu öffnen hat.

Der EuGH hat in manchen Ansätzen die zuletzt angesprochene Sicht freiberuflicher Informationsüberlegenheit zum maßgebenden Aspekt für die Beurteilung von Werbemaßnahmen und preiswettbewerblichen Verhaltensweisen von Freiberuflern erklärt. Dafür ist v. a. die *Cipolla*-Entscheidung aus dem Jahr 2006 maßgebend<sup>16</sup>, deren Grundansatz zumindest im Hinblick auf die wettbewerbsorientierte Offenhaltung der Märkte und deren Begrenzung auch in späteren Urteilen übernommen wurde.<sup>17</sup> Ohne auf Einzelheiten einzugehen, kann gesagt werden, dass die *Cipolla*-Entscheidung nicht nur in gewissem Umfang zur Anerkennung der informationsökonomischen Lehren *Akerlofs* geführt hat, sondern dass diese weitergeführt und zu echt marktökonomischen Regulierungszwecken umgebildet wurden. Hoheitliche Honorarregeln werden daran gemessen, ob sie unabdingbar notwendig sind, um Wettbewerbsanomalien wie den Zitronenmarkteffekt abzuwenden; und aus diesem Grunde bedarf es des Nachweises besonderer konkreter Gefahrenumstände, sollen Eingriffe des Regulierers in die Dienstleistungsfreiheit gerechtfertigt sein.

In der EU-Gesetzgebung ist allerdings bis heute umstritten, ob die freiberuflichen Qualifikationskriterien zur „Europäisierung der freien Berufe“ geführt haben.<sup>18</sup> Dagegen scheint zu stehen, dass die DLRL den Begriff freien Berufs nicht mehr benutzt und lediglich auf das Vorhandensein hoheitlicher Reglementierung abstellt. Immerhin besteht aber Einigkeit darüber, die besondere „einschlägige Berufsqualifikation“ als Kernkriterium der BQRL<sup>19</sup> und insb. auch für die Kohärenzprüfung nach der DLRL 2006 anhand des sog.

Normen-Screening anzusehen. Wie ist das Qualifikationskriterium im Hinblick auf die fachliche Überlegenheit des Berufsträgers und etwaige Abhängigkeitsgefahren genauer geregelt? Und lässt sich für das deutsche Steuerberatungsrecht Spezifisches angeben, das den Kohärenzanforderungen der DLRL genügt?

Die im November 2013 begonnene Evaluierung der Kommission hat die neue berufsrechtliche Dimension erneut betont und die Kohärenzanalyse präzisiert. Zwar wird davon ausgegangen, dass Unterschiede der Regulierung in den Mitgliedstaaten aufrecht zu erhalten sind, wenn und soweit sie dem Allgemeininteresse dienen und dem Verhältnismäßigkeitsgebot genügen.<sup>20</sup> Zahlreiche empirische Untersuchungen zu den Regulierungseffekten seien zu durchaus unterschiedlichen Ergebnissen gelangt. Doch unterstütze dies lediglich die Einsicht in die Notwendigkeit, dass die Mitgliedstaaten im Vergleich zueinander regulierend tätig werden müssen, um größtmögliche Transparenz zu erreichen und voneinander zu lernen.<sup>21</sup> Neben den informationsökonomischen Grundlagen scheint demzufolge auch auf lerntheoretische Erkenntnisse zurückgegriffen zu werden. Dahinter dürfte die Ansicht stehen, dass der lernende Vergleich der Regulierungen im Wettbewerb der Systeme der Mitgliedstaaten weiterführend ist.<sup>22</sup>

### 1.3 Erste Folgerungen und systematische Bezüge zum Anwaltsrecht

Das Syndikus-Recht des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG hat eine grundlegende Lockerung des bis 2008 geltenden Syndikus-Verbots gebracht.<sup>23</sup> Denn bis zur Novellierung durch das 8. StBerÄndG war der Syndikus-Steuerberater unter Billigung der Rechtsprechung generell verboten.<sup>24</sup> Dennoch handelt es sich nicht um eine De-Regulierung im Sinne eines „mere economic approach“ der 90er Jahre, sondern § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG ist ersichtlich von dem Bemühen getragen, die freiberuflichen Prinzipien der Unabhängigkeit und Eigenverantwortlichkeit unbeeinträchtigt zu lassen. Diese sind nicht nur in § 57 Abs. 1 StBerG eigens legalisiert, sondern auch in § 58 S. 2 Nr. 5a wird ausdrücklich hervorgehoben, dass die Zulassung von *Syndici* nur gelten soll, „...wenn hierdurch die Pflicht zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung (nicht) beeinträchtigt wird“; und es wird sodann speziell geregelt, dass der Syndikus nicht als Steuerberater für seinen Dienstherrn tätig werden darf (Nr. 5a S. 3). Im Unterschied zum Anwaltsrecht des § 46

13 S. § 161 AktG i. V. m. Corporate Governance Kodex 2013, [www.corporate-governance-code.de/ger/download/kodex\\_2013/D\\_CorGov\\_Endfassung\\_Mai\\_2013.pdf](http://www.corporate-governance-code.de/ger/download/kodex_2013/D_CorGov_Endfassung_Mai_2013.pdf).

14 Vgl. *Köndgen*, AcP 2006, 477: „private governance“.

15 Vgl. nur *Akerlof*, *Markets For Lemmons*, Qu.J. Ec. 1970, 488 ff.; zur neueren Diskussion vgl. nur die Beiträge in *Ehlermann/Athanasius* (Hrsg.), *European Competition Law Annual 2004, 2006* von Stephen, S. 143 ff.; und von *Schechter/Wilson*, S. 555 ff.; *Herrmann* AnwBl 2009, 812 (815).

16 EuGH v. 5. 12. 2006, verb. Rs. C-94/04 und C-202/04, *Cipolla u. a.*, DStRE 2007, 188, DStR 2007, 130 m. Anm. *Wölf*.

17 Vgl. nur EuGH v. 19. 5. 2009, C-171/07, C-172/07, *Apothekerkammer des Saarlandes u. a.*, DStRE 2010, 319, DStR 2010, 78 m. Anm. *Singer*.

18 Dafür das EU-Parlament im Gesetzgebungsverfahren zur BQRL und Art. 2 Abs. 1 der RL; anders allerdings schon Art. 3 Abs. 1 Buchst. a BQRL; zur Gegenansicht vgl. *Mann* EuZW 2005, 615 (616); *Kluth/Rieger* EuZW 2005, 486 (487); für „Überschneidungen“ mit dem Freiberufskonzept s. *Kämmerer*, DJT-Gutachten, (Fn. 6) S. 17.

19 Vgl. *Kämmerer* (Fn. 6) S. 18 f.

20 EU-Kommission, Mitt. v. Okt. 2013 betr. Bewertung der nationalen Reglementierungen des Berufszugangs, [http://ec.europa.market\\_qualifications/docs/policy\\_developments/131002\\_communication\\_de.pdf](http://ec.europa.market_qualifications/docs/policy_developments/131002_communication_de.pdf); BStBK KR H.12/2013, S. 48. Zur informationsökon. Grundlagen s. insb. Nr. 2.1.1.

21 Ebd. zu Nr. 2.3-5.

22 Dazu näher *van den Bergh* in *Ehlermann/Athanasius* (Hrsg.), *European Competition Law Annual 2004, 2006*, S. 155, 170 ff.; *Herrmann*, ebd. S. 110 ff., beide m. w. N.

23 Begr. RegE BT-Drs. 16/7077, S. 1 mit Verweis auf die Bologna-Regeln zur Einführung von Bachelor- und Master-Studiengängen.

24 Vgl. nur BFH v. 5. 9. 1978, VII R 50/77, BStBl II 1979, 202, BeckRS 1978, 22004601; v. 4. 8. 1987, VII R 169/85, BStBl II 1987, 790, BeckRS 1987, 22008170; *Maxl* in *Kuhls u. a.*, StBerG, 3. Aufl. 2011, § 57 Rn. 381; *Ruppert* in *Kuhls u. a.*, StBerG, § 58 Rn. 31.

BRAO<sup>25</sup> soll dies sogar nicht nur für gerichtliche Vertretungshandlungen gelten, sondern im Rahmen aller zulässigen Tätigkeiten im Angestelltenverhältnis (Vorbehaltsaufgaben des § 33 StBerG<sup>26</sup> und zudem nach verbreiteter Ansicht der Literatur auch darüber hinaus.)<sup>27</sup> Der Meinungsstreit über die Reichweite der Einschränkung kann hier offen bleiben, doch ergibt sich ohne Schwierigkeit, dass über das Anwaltsrecht hinausgegangen werden sollte.

Dazu erwähnt die Begründung des RegE ausdrücklich, dass man einerseits der Öffnung für Syndikus-Tätigkeiten des Rechtsanwaltsrechts folgt, andererseits aber eine vergleichsweise Einengung für geboten hält, weil der Steuerberater typischer Weise nicht, wie der Anwalt, bloß in besonderen Streitfällen angefordert wird, sondern seine Mandanten laufend zu betreuen hat.<sup>28</sup> Von einer rein marktorientierten De-Regulierung des allgemeinen gewerblichen Anstellungsverbots des § 58 Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 57 Abs. 4 Nr. 2 StBerG kann folglich ebenso wenig die Rede sein wie davon, dass es an einer praxis- und marktorientierten Abwägung der Gefahren für die Berufsprinzipien mit den Marktzutrittsinteressen qualifizierter Syndici fehle.<sup>29</sup>

Die genaue Berücksichtigung der Parallelregelung im Anwaltsrecht, die der RegE vornimmt, entspricht in geradezu vorbildlicher Weise dem Kohärenz-Erfordernis der DLRL und des EuGH. Selbstverständlich kann man anderer Ansicht darüber sein, ob die Vergleichsanalyse zum Rechtsanwaltsyndikus zutrifft. Der Gesetzgeber dürfte mit seinen Erwägungen sicherlich nicht die ihm zustehende Einschätzungsprärogative überschritten haben. Denn das trifft erst bei völligem Fehlen von Vergleichserwägungen oder bei wissenschaftlich unfundierten und offensichtlich fehlerhaften Differenzierungsannahmen zu.

Besondere Beachtung verdient schließlich der Umstand, dass die hier behandelte Rechtsprechung des EuGH reichlich Belege dafür liefert, dass und wie zu argumentieren ist, wenn verlangt wird, dass konkrete Gefahrumstände vorliegen müssen, um Eingriffe in die Niederlassungs- oder Dienstleistungsfreiheit durch Regulierungen zur Begrenzung des Marktzutritts auf Freiberufsmärkten zu rechtfertigen. Darauf wird zurückzukommen sein.

## 2. Schutz der Unabhängigkeit und konkrete Gefahrenannahmen

Der entscheidende Vorbehalt der Zulassung von Syndici besteht darin, dass die Einhaltung der Kernprinzipien der

Freiberuflichkeit und insb. des Unabhängigkeitspostulats gesichert sein muss (§ 58 S. 2 Nr. 5a S. 2 StBerG). Zu den Begründungserfordernissen bei Gefahren für unabhängiges Verhalten ist schon länger die Ansicht vertreten worden, dass es sich um konkrete Gefahrenaspekte handeln muss und bloß generell abstrakte Befürchtungen unzureichend sind.<sup>30</sup> Die dafür angeführten Belege aus der Rechtsprechung des BVerfG<sup>31</sup> brauchen hier nicht nochmals kommentiert zu werden. Weiterführend ist aber die Art und Weise konkreter Beurteilung, die sich aus den Judikaten selbst und der dazu veröffentlichten Literatur, ergibt:

### 2.1 Unabhängigkeit und verfassungsrechtliche Vorgaben zu konkreten Regulierungsgründen

Konkrete Unabhängigkeitsgefahren sollen sich aus besonderer wirtschaftlicher Abhängigkeit des Arbeitnehmers ergeben, d. h. wenn nicht nur das für Arbeitsverhältnisse typische Direktionsrecht des Arbeitgebers nicht ausgeschlossen ist, sondern auch weitere Indizien dafür vorliegen, dass Einflussnahmen bei Aufgaben für bestimmte Mandanten drohen<sup>32</sup>, etwa wegen wirtschaftlicher Abhängigkeit des Arbeitgebers von großen oder persönlich oder geschäftlich nahestehenden Einzelmandanten.<sup>33</sup> Hinzu kommt das sog. Akquisitionsmodell, wonach es der Unabhängigkeit entgegensteht, wenn der Syndikus zur aktiven Teilnahme an Verkaufsmaßnahmen herangezogen wird und umsatzabhängige Gehaltsbestandteile erhält.<sup>34</sup>

Aus der Sicht der soeben herausgearbeiteten Kriterien der EuGH-Rechtsprechung ergibt sich: Wie im Fall *Cipolla* geht es um konkretere als die „bloßen“ theoretischen Annahmen der Informationsökonomik und des Zitronenmarktmodells. Aber die marktökonomische Beurteilung öffnet den Blick für Anhaltspunkte, die über das Marktverhalten hinausgehen und vor allem markt- oder unternehmensstrukturelle Umstände heranziehen, wie beherrschende Marktstellungen<sup>35</sup> oder kapitalgesellschaftliche Rechtsform und Beteiligungsmehrheiten anonym bleibender Gesellschafter.<sup>36</sup>

Bezogen auf das Unabhängigkeitsproblem von Syndici bedeutet das, dass man nicht nur auf konkrete Einflussnahmen des Arbeitgebers in der Vergangenheit und etwaige Veranlassung durch machtüberlegene Kunden des Unternehmens zu achten hat, in dem der Syndikus arbeitet, sondern dass es auch auf marktstrukturelle Gegebenheiten ankommt. Für Syndici in Großunternehmen ist in der Literatur schon häufiger darauf hingewiesen worden, dass ihnen in der Praxis

25 Dazu *Henssler/Prütting*, BRAO Komm., 3. Aufl. 2010, § 46 BRAO, Rn. 18 f.

26 BFH v. 17. 5. 2011, VII R 47/10, DStRE 2011, 1042, DStR 2011, 1729 m. Anm. *Jatzke*; v. 9. 8. 2011, VII R 2/11, DStRE 2011, 1425, DStR 2011, 2266 m. Anm. *Hund*; FG Baden-Württemberg v. 27. 10. 2010, 2 K 1529/10, DStRE 2011, 976 (977), DStR 2011, 739 m. Anm. *Rechner*.

27 Vgl. nur *Ruppert* (Fn. 24), § 58 Rn. 41; *Mann* DStR-Beih. 2014, 23 (in diesem Beihefter) zu 4.1.2, beide unter Hinweis auf verfassungsrechtliche Wertungen.

28 Begr. RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 33.

29 In diese Richtung aber *Kleine-Cosack*, Berufsrecht, www.juve.de/nachrichten/verfahren/2011/10/berufsrecht-bfh-schafft-mehr-freiheit-fuer-syndikus-steuerberater.

30 Vgl. nur *Henssler/Prütting* (Fn. 25), § 46 Rn. 9; *Ruppert* (Fn. 24), § 58 Rn. 57; *Kollrus* BRAK-Mitt. 2013, 98 (99); *Kleine-Cosack*, BRAO-Komm., 6. Aufl. 2009, § 46 Rn. 19.

31 Vgl. nur BVerfG v. 23. 8. 2013, 1 BvR 2912/11, NJW 2013, 3357; von *Eichborn* DStR 2014, 164; BVerfG v. 5. 11. 2001, 1 BvR 1523/00, NJW 2002, 503, Rn. 13; v. 4. 11. 1992, 1 BvR 79/85 u. a., NJW 1993, 317, Rn. 128.

32 Vgl. *Römermann* Stbg 2008, 310; *Ruppert* (Fn. 24), Rn. 51.

33 Vgl. jüngst FG Düsseldorf v. 16. 10. 2013, 2 K 3644/12 StB, BeckRS 2014, 94120, DStR 2014, 61 m. Anm. *Ruppert*.

34 BGH v. 26. 11. 2007, AnwZ (B) 111/06, NJW 2008, 1318; FG Düsseldorf (Fn. 33); *Ruppert* (Fn. 24) Rn. 51.

35 So im Fall EuGH *Cipolla u. a.* (Fn. 16).

36 So im Fall EuGH *Doc Morris* (Fn. 17).

häufig weit größere wirtschaftliche Unabhängigkeit eingeräumt wird als kleinen selbständigen Nur-Steuerberatern.<sup>37</sup> Dem wird man sich aber wohl nur dann anschließen können, wenn es um Syndici geht, die ihrerseits eine gesicherte Stellung als selbständige Steuerberater auf dem betr. räumlich und sachlich abgegrenzten Freiberufsmarkt innehaben. Denn die Unabhängigkeit aufgrund fachlicher Überlegenheit ist schon informationsökonomisch nicht voraussetzungslos gesichert, da die überlegene geistige Stellung stets durch Machteinwirkungen beeinträchtigt werden kann. In rechtlicher Hinsicht ist deshalb zum Unabhängigkeitserfordernis des Syndikus, ebenso wie auch in anderen Fällen<sup>38</sup>, auf marktstrukturelle Gegebenheiten und insb. die Marktstellung des Berufsträgers gegenüber dem Unternehmen seines Arbeitgebers zu achten. Konzernverflechtungen dürfen dabei ebenso wenig außer Acht bleiben wie etwaige Abhängigkeiten von Unternehmen der vor- oder nachgelagerten Marktstufen.

Ein in der Praxis allgemein anerkanntes Unabhängigkeitsindiz ist die im Anwaltsrecht<sup>39</sup> geläufige Freistellungserklärung. Die zu § 46 BRAO bestehende Vorlagepflicht einer solchen Freistellung wird z. T. auch auf den Steuerberater-Syndikus übertragen.<sup>40</sup> Der BFH hat dazu entschieden, dass das Anwaltsrecht insoweit nicht auf den Syndikus-Steuerberater übertragen und jedenfalls keine Erklärung verlangt werden kann, dass der Syndikus für seine Mandanten während der Arbeitszeit jederzeit erreichbar und berechtigt ist, sich von seiner Dienststelle zur Wahrnehmung von Behördenterminen und dergleichen zu entfernen.<sup>41</sup>

M. E. wird man eine solche Freistellungsmittteilung nicht generell verlangen dürfen, weil dadurch die Berufsfreiheit<sup>42</sup> und die EU-Dienstleistungsfreiheit des Syndikus ohne konkrete Abhängigkeitsgefahr unverhältnismäßig eingeschränkt würde.<sup>43</sup> Zu Recht hebt deshalb der BFH den Liberalisierungszweck des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG hervor, der zeige, dass man über den Zulassungsumfang des Anwaltsrechts hinausgehen wollen.<sup>44</sup> Doch darf man den Gedanken der Liberalisierung nicht überdehnen, etwa im Sinne des oben kritisierten „mere economic approach“.

Eine mittlere Linie kann darin gesehen werden, die Freistellungserklärung nur dann zu verlangen, wenn die o. a. markt- oder unternehmensstrukturellen Kriterien gegen eine hinreichende Unabhängigkeit sprechen. Ist das Arbeitgeberunternehmen von einem Lieferanten oder Kunden abhängig,

beinhaltet dies eine konkrete Gefahr, dass auch gegenüber dem Syndikus Druck ausgeübt wird. Wird der Arbeitgeber unter diesen Umständen zur Abgabe einer Freistellungserklärung angehalten, so kann dies schon wegen der bewusstmachenden Wirkung<sup>45</sup> und wegen der Steuerungseffekte (öffentlicher) Selbstbindung<sup>46</sup> gegenüber der Berufsaufsicht dazu beitragen, von rechtswidriger Beeinflussung des Syndikus abzuhalten.

## 2.2 Zum Urteil des EuGH in Sachen Akzo-Nobel Chemicals 2010

Der Gerichtshof hatte zu entscheiden, ob Beweismaterial im Rahmen eines Kartellverfahrens gegen die britische Fa. *Akzo-Nobel Chemicals* verwertet werden durfte, das die Kommission bei einem niederländischen Syndikus-Rechtsanwalt beschlagnahmt hatte. Es waren vor allem E-Mails sichergestellt, die Angaben über kartellrelevante Umstände enthielten. Das Beweisprivileg des niederländischen Anwaltsrechts kam nicht zur Anwendung, weil ein Syndikus trotz erfolgter Anwaltszulassung nicht als hinreichend unabhängig anzusehen sei. Zwar war der Anwalt aufgrund des niederländischen Rechts sogar ipso jure unabhängig, doch könne man für die Praxis nicht davon ausgehen, dass dem auch tatsächlich so sei. Mit dem Schlussantrag der Generalanwältin verneinte der EuGH das Beschlagnahmeverbot, da es sich um unternehmensinterne Mitteilungen handele, die mit der externen Kommunikation zwischen gewöhnlichen Anwälten und ihren Mandanten nicht vergleichbar seien.<sup>47</sup>

Die grundsätzliche Bedeutung des Verfahrens wird dadurch unterstrichen, dass verschiedene nationale Anwaltsorganisationen und der CCBE als internationaler Dachverband zugelassen waren, weil man die Unabhängigkeit der Rechtsanwaltschaft als Grundfrage der Freiberuflichkeit und der Berufsregulierung berührt sah. Der Präsident der BRAK ist der Ansicht, die Entscheidung gefährde die Einheit des Rechtsanwaltsberufs.<sup>48</sup> Im gleichen Zusammenhang wird die schon mehrfach erwähnte<sup>49</sup> Kritik am „mere economic approach“ und dessen Überwindung angebracht. M. E. wird man damit dem modernen Regulierungsansatz des Europarechts nicht gerecht. Überkommene Leitvorstellungen zur Zusammengehörigkeit von Rechtsanwälten dürfen heutzutage nicht für die Rechtfertigung von berufsrechtlichen Eingriffen in Grundfreiheiten herangezogen werden, sondern allein der demokratisch und rechtsstaatlich legitimierte Wille des Gesetz- und Satzungsgebers in Verbindung mit dem Übermaßverbot.

Allerdings bringt die *Akzo-Nobel*-Entscheidung nicht deutlich zum Ausdruck, inwiefern an die Kriterien der bishe-

37 Vgl. nur *Kleine-Cosack* DB 2011, 2589; *ders.*, Berufsrecht. BFH schafft mehr Freiheit für Syndikus-Steuerberater, [www.juve.de/nachrichten/verfahren/2011/10/berufsrecht-bfh-schafft-mehr-freiheit-fuer-syndikus-steuerberater](http://www.juve.de/nachrichten/verfahren/2011/10/berufsrecht-bfh-schafft-mehr-freiheit-fuer-syndikus-steuerberater).

38 Vgl. insb. EuGH *Cipolla u. a.* (Fn. 16) und o. zu 1.2.

39 Vgl. nur EuGH v. 9. 11. 2009, AnwZ (B) 83/08, NJW 2010, 1381 (1382); dazu schon *Mann* DStR-Beih. 2014, 25 (in diesem Beihefter) zu 4.2.2.

40 Vgl. nur *Hund* DStR 2008, 2267 (2268); *Ruppert* VWB 2011, 4430 (4434); *ders.* (Fn. 24), § 58 Rn. 42.

41 BFH VII R 2/11 (Fn. 26); a. A. FG Baden-Württemberg (Fn. 26).

42 Zum Grundrechtsschutz des Anwalts in dieser Hinsicht s. BVerfG 1 BvR 2912/11 (Fn. 31); v. 30. 10. 1995, AnwZ (B) 14/95, NJW-RR 1996, 1148; *Peitscher*, Anwaltsrecht, 2013, § 13 Rn. 89.

43 S. o. zu 2.1.

44 BFH (Fn. 41); dazu auch *Jatzke* DStR 2012, 51 (55); *Kleine-Cosack* DB 2011, 2589 (2591).

45 „Bewusstmachungsfunktion“ nach *Mann* DStR-Beih. 2014, 26, zu 4.2.2.

46 Zur Steuerung berufsethischen Verhaltens durch öffentliche Selbstbindung ohne public calling *Köndgen*, (Fn. 12), S. 352 ff.; s. o. zu 1.; zum aktuellen Forschungsstand *Buck-Heeb*, Selbstregulierung im Privatrecht, 2010, S. 21 ff., m. w. N.

47 EuGH v. 14. 9. 2010, C-550/07 P, *Akzo Nobel*, DStRE 2010, 1468; Anm. *Singer* in DStR 2010, 227, Anm. *Kilian* in IPPrax 2011, 370, Anm. *Gaede* in GWR 2010, 530, Anm. *Milsh* veröffentlicht unter [www.rak-stuttgart.de/index.php?id=1239](http://www.rak-stuttgart.de/index.php?id=1239) (download v. 20. 11. 2013).

48 *Filges* NJW 2010, 2619 (2620).

49 S. nochmals oben zu 1.1.

rigen Rechtsprechung des Gerichtshofes zum Schutz freiberuflichen Vertrauens angeknüpft werden soll. Es wird lediglich auf die Entscheidung im Fall *AM&S/Kommission* von 1982<sup>50</sup> abgestellt<sup>51</sup>, die das Beweisprivileg für Syndici bereits übereinstimmend mit Rücksicht auf deren fehlende Unabhängigkeit abgelehnt habe.<sup>52</sup> Schon damals habe der Gerichtshof sogar eine international rechtsvergleichende Untersuchung durchgeführt, um festzustellen, inwieweit Anforderungen an die Unabhängigkeit selbständig tätiger Rechtsanwälte übereinstimmend anerkannt seien.<sup>53</sup> Was fehlt, ist aber der in *Cipolla* und *Doc Morris* wie in der DLR verlangte interprofessionelle Vergleich zur Kohärenz.<sup>54</sup>

Dennoch ergibt sich aber aus eben dieser Kritik, dass der Gerichtshof im Einklang mit dem modernen Freiberufsrecht den Boden des herkömmlichen Standesrechts verlassen hat und statt dessen um rechtsstaatliche Güterabwägung unter Wahrung des Übermaßverbots bemüht ist.<sup>55</sup> Auch wird mit den Ausführungen des Akzo-Urteils zum Unabhängigkeitsgebot immerhin die Bedeutung des Prinzips für anwaltliche Vertrauensbildung und die Absicherung durch das Beschlagnahmeverbot für hinreichend unabhängige Rechtsanwälte anerkannt. Es ist deshalb keineswegs ausgeschlossen, dass bei Vorliegen anderer Umstände ausreichende Unabhängigkeit bejaht wird und deshalb die Anwendung des Beweisprivilegs in Betracht kommen kann. Jedenfalls deutet nichts in den Entscheidungsgründen darauf hin, dass der Gerichtshof sich generell gegen die Geltung des Beschlagnahmeverbots für Syndici aussprechen will. Es reicht nur nicht, dass die Unabhängigkeit in den Niederlanden von Gesetzes wegen verordnet ist. Besondere Vertragsabreden zur Absicherung scheinen ebenso wenig vorgelegen zu haben wie eine dem deutschen Recht vergleichbare Freistellungserklärung des Arbeitgebers.

Es kann also durchaus sein, dass das Urteil bei Vorliegen einer rechtsgeschäftlichen Freistellung durch den Arbeitgeber anders ausgefallen wäre. Sie war wegen der ipso-jure-Freistellung niederländischen Rechts nicht nötig. Für das deutsche Recht ist die Ausgangslage aber etwas anders. Zwar wird auch im deutschen Recht für Verträge mit Freiberuflern ganz generell angenommen, dass die berufsrechtlich gebotene Weisungsunabhängigkeit im Zweifel nicht durch stillschweigende Parteiabreden verletzt werden kann.<sup>56</sup> D. h. auch ohne ausdrückliche Freistellung durch den Arbeitgeber wäre dieser vertraglich verpflichtet, von seinem Direktionsrecht keinen freiberufsrechtswidrigen Gebrauch zu machen. Das kommt der niederländischen spezialgesetzlichen Unabhängigkeitsregel für Syndici zumindest nahe. Wenn aber eine solche rechtsgeschäftliche Befreiung nach deutscher Praxis zusätzlich erklärt ist, dann liegt darin eine besondere Bestär-

kung, die in der Literatur z. T. als Bewusstmachungsfunktion gekennzeichnet wurde<sup>57</sup> und vertiefend als Publizitätswirkung gedeutet werden kann.<sup>58</sup>

Stellt man – mit *Singer* – darauf ab, dass bei Anerkennung des Beweisprivilegs die Gefahr besteht, Syndici könnten gezielt zur Vorenthaltung von Beweismaterial eingestellt werden<sup>59</sup>, so wird dem ebenfalls bis zu einem gewissen Grade dadurch vorgebeugt, dass die Freistellungserklärung gefordert wird. Denn diese muss nach § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG für ein dauerhaft angelegtes Beschäftigungsverhältnis im Voraus abgegeben werden. Fälle, in denen eine Dauerbeziehung eingegangen wird, um zu irgend einem späteren Zeitpunkt Beweismaterial vor dem Zugriff für ein gerichtliches oder behördliches Verfahren zu verbergen, dürften eher selten vorkommen. Es wäre mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nicht zu vereinbaren, wenn man wegen der für seltene Ausnahmefälle verbleibenden Restgefahr ein derart wichtiges Berufsprivileg zu Fall brächte.

### 3. Qualifikationsrecht und Formen der Zusammenarbeit

In der Rechtsprechung zum Anwaltsrecht ist schon länger anerkannt, dass Syndikustätigkeiten für eine Anerkennung nach § 2 FBO als Erwerb besonderer praktischer Erfahrungen in Betracht kommen. Vorausgesetzt sei lediglich, dass der Betreffende fachlich unabhängig und weisungsfrei tätig geworden sei.<sup>60</sup> Für Syndikus-Steuerberater soll diese Ansicht analog gelten.<sup>61</sup> Strittig ist dabei allerdings, ob man die Wahrnehmung von Vorbehaltsaufgaben des § 33 StBerG in erheblichem Umfang voraussetzen hat, weil zu § 5 FAO verlangt wird, dass eine erhebliche Anzahl von Mandaten nachgewiesen wird, die zudem von einiger Bedeutung sein müssen.<sup>62</sup> Außerdem wird z. T. angenommen, es handle sich insofern um eine „Aufweichung“ der Doppelberufslehre<sup>63</sup> und es könne aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht darauf ankommen, dass eine bloß abstrakte Gefährdung der Unabhängigkeit vorliege<sup>64</sup>, so dass insb. bloß vertragliche Ausschlüsse von Weisungsrechten ausreichen sollen.<sup>65</sup>

#### 3.1 Anerkennung von Praxiszeiten als Syndikus

Zunächst ist der anwaltsrechtlichen Rechtsprechung und ihrer Ausweitung auf Syndikus-Steuerberater auch unter den hier herausgearbeiteten Aspekten des Zutrittsschutzes im Prinzip zuzustimmen. Es erscheint geradezu wegweisend,

57 Vgl. *Mann* DStR-Beih. 2014, 26 (in diesem Beihefter) zu 4.2.2.

58 Vgl. o. zu 1. und 2.1.

59 *Singer* DStR-Beih. 2014, 34 (in diesem Beihefter) zu 2.2.3.

60 BGH v. 4. 11. 2009, AnwZ (B) 16/09, NJW 2010, 377; und v. 6. 3. 2006, AnwZ (B) 37/05, DStRE 2006, 1566, DStR 2006, 2056 m. Anm. Dahms.

61 *Ruppert* (Fn. 24), § 58 Rn. 57; *Kollrus*, BRAK-Mitt. 2013, 98 (99); *Possega* MDR 2003, 609.

62 BGH v. 4. 11. 2009, AnwZ (B) 16/09, NJW 2010, 377.

63 BGH v. 4. 11. 2009, AnwZ (B) 16/09, BGHZ 183, 73, NJW 2010, 377 m. Anm. Römermann; dazu *Plitt/Stütze* NJW 2011, 2556 (2557); auch *Kollrus* BRAK-Mitt. 2013, 98 (99).

64 Vgl. nur *Hensler/Prütting* (Fn. 25), Rn. 9; *Kleine-Cosack* (Fn. 30), § 46 Rn. 19.

65 *Kollrus* BRAK-Mitt. 2013, 98 (99) unter Hinweis auf verfassungs- und europarechtliche Lockerungen des Gefahrenschutzes.

50 EuGH v. 18. 5. 1982, C-155/79, *AM&S/Kommission*.

51 Nicht auf die oben (zu 1.2) untersuchten Leitentscheidungen in Sachen *Cipolla* und *Doc Morris*.

52 EuGH (Fn. 50), Tz. 45 ff.

53 EuGH (Fn. 50) Tz. 42, 69.

54 Dazu schon oben 1.2.

55 Ebenso weiterführend ist die Argumentation zum Gleichheitsgebot des Art. 20 f. EU-Charta der Grundrechte zu Tz. 54 f.

56 Zur sog. gesetzeskonformen Auslegung vgl. nur BGH v. 26. 9. 2002, I ZR 44/00, NJW 2003, 819; *Ellenberger* in Palandt, BGB, 72. Aufl. 2013, § 133 Rn. 26.

dass die Lockerung der Doppelberufslehre im Qualifikationsrecht ansetzt, wenn nur der Maßstab fachlich hoher Anforderungen während der anzurechnenden Syndikuszeiten festgehalten wird. Mit den Erfordernissen zur Ausbildung und Praxiserfahrung wird der Marktzutritt sachgerecht beschränkt, da andernfalls die Qualitätssicherung auf Freiberufsmärkten nicht effizient bewirkt werden könnte. Das gilt schon nach den überkommenen Ansichten zur höheren geistigen Tätigkeit im Freiberufsrecht und wird durch die modernen Forschungen zu Anomalien des Qualitätswettbewerbs bestätigt. Davon sollte auch unter Aspekten der Kohärenz des Rechtsanwaltsrechts nicht abgegangen werden.

Aus dem gleichen Grund wird man an dem Erfordernis der Bearbeitung von Fällen mit erheblicher Bedeutung festzuhalten haben. Denn insoweit handelt es sich keineswegs um ein Kriterium, das der Marktabschottung dient, sondern um ein grundlegend qualifikationsbezogenes Moment. Nur wenn die Bearbeitung von Steuerfällen über bloße Routineangelegenheiten oder Kleinigkeiten hinausgeht, kann man die Anerkennung gemäß § 2 FBO in Betracht ziehen. Das Fachzeichnungsrecht ist vor allem wegen der Signaleffekte im Rahmen der informationsökonomischen Erkenntnisse zur Vertrauensstellung von Freiberuflern von grundlegender Bedeutung, so dass gerade im Hinblick auf die Qualifikationsnachweise wenig Spielraum für Lockerungen besteht.

Dennoch ist der Einwand ernst zu nehmen, dass etwaige Beeinträchtigungen der Unabhängigkeit während der zur Anrechnung gestellten Syndikuszeiten konkret nachzuweisen sind. Liegt indessen eine Freistellungserklärung im Rahmen der vorstehend begründeten Erforderlichkeit vor, so hat man dieser bei der Entscheidung über die Anerkennung der Praxiszeiten im Regelfall Glauben zu schenken. Lediglich bei besonders nachzuweisenden Umständen tatsächlicher Nichteinhaltung der Freistellung kann es zur Nichtanerkennung von Praxiszeiten kommen.

### 3.2 Freie Mitarbeit und Nebentätigkeit

Erhalten Mitarbeiter keinen festen Anstellungsvertrag und werden sie auf Grundlage von Dienstverträgen wie Syndici mit Beratungsaufgaben betraut, die teils betriebswirtschaftliche Bereiche, teils Steuerberatung betreffen, so sind sie freie Mitarbeiter. Hierzu ist streitig, ob § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG Anwendung findet, weil dort einerseits vom „Angestellten“ (Satz 1) und andererseits vom „Auftraggeber“ und einem „ständigen...Beschäftigungsverhältnis“ die Rede ist (Satz 3). Teils nimmt man an, die Begriffe seien weit auszulegen, so dass auch freie Mitarbeit darunter falle.<sup>66</sup> Teils wird dem entgegen gehalten, dass es an der Dauerhaftigkeit und Intensität der Beziehung zum Auftraggeber fehle und deshalb die Sonderstellung als Syndikus zu versagen sei.<sup>67</sup>

Stellt man auf den Schutz unbehinderten Marktzutritts für Berufsausübende und die qualitätswettbewerblichen Effekte im Freiberufsmarkt ab, so spricht Manches für die freie Syndikus-Mitarbeit. Denn danach kommt es nicht so sehr auf die Art des Auftragsverhältnisses, sondern darauf an, dass eine

kombinierte Tätigkeit freiberuflicher und nicht-freiberuflicher Art ausgeübt werden soll, deren Etablierung auf dem Steuerberatungsmarkt ohne unverhältnismäßige Zutrittsbeschränkung zu ermöglichen ist. Die neue Qualität kombinierter gewerblicher und freiberuflicher Berufsfähigkeiten soll im Rahmen des marktöffenen Freiberufsrechts zur Geltung kommen, soweit es der Nachfrager nach Steuerberatung im Markt verlangt. Das gilt für Festangestellte nicht anders als für freie Mitarbeiter. Ja, man wird sogar sagen müssen, dass der Marktzutritt ganz besonders von dieser Beschäftigungsgruppe abhängt. Bejaht man den Marktzutrittsschutz als mit geschütztem Interesse des Freiberufsrechts, so kommt es auch auf die Markteffizienz der Zugangschancen an. Darin liegt keine Einseitigkeit im Sinne des „mere economic approach“, wohl aber ein Argument, das im Rahmen der zahlreichen weiteren Schutzgüter des Freiberufsrechts mit zu berücksichtigen ist.

Gerade unter dem letztgenannten Aspekt ist daran zu denken, dass freien Mitarbeitern zwar generell ermöglicht wird, Syndikus zu sein, dabei aber sachgerechte Einschränkungen vorgesehen werden. Hierzu lohnt noch einmal der Blick auf das Beweisprivileg: Die in § 58 StBerG genannte Dauerhaftigkeit des Beschäftigungsverhältnisses ist von erheblicher Bedeutung für die Abwehr von Missbrauchsgefahren. Fehlt es, wie beim freien Mitarbeiter häufig, an langfristiger Absicht der Zusammenarbeit, so kann es in der Tat dazu kommen, dass das Beschäftigungsverhältnis eigens zur Abwehr absehbarer Beschlagnahme von Beweisstücken vereinbart wird. Das darf nicht sein, kann aber verhindert werden, wenn man für typische vorübergehende freie Mitarbeit das Beweisprivileg verneint.

Bei Nebentätigkeiten bestand früher Streit darüber, ob sie einen Mindestumfang haben müssen und wenigstens mehr als nur gelegentliche Tätigkeit zu verlangen ist.<sup>68</sup> Nachdem der BFH einen solchen Mindestumfang verneint hat<sup>69</sup>, spricht die Autorität für diese Ansicht. Auch trifft das Argument des BFH zu, aus dem Arbeitsumfang könne nicht auf die mehr oder weniger große Unabhängigkeit des Berufsträgers geschlossen werden.<sup>70</sup> Dennoch kann der geringe Aufgabenumfang im Zusammenhang mit anderen Gesichtspunkten dazu beitragen, eine konkrete Gefahr für die unabhängige Amtsführung zu begründen. Das gilt natürlich besonders bei Verdachtsmomenten für beweisrechtliche Missbrauchsabsichten. Im Übrigen aber wird man der Ansicht des BFH auch mit Blick auf die Marktöffnung beipflichten können, da Berufsanfänger vor allem bei freier Mitarbeit oft nur mit geringem Stundenaufwand tätig werden.

### 4. Zusammenfassende Thesen

(1) Das Steuerberatungs-Syndikusrecht enthält im Wesentlichen neues Berufsrecht. Es verbindet die Prinzipien der Unabhängigkeit und Weisungsfreiheit mit Schutzzwecken der Offenhaltung der Freiberufsmärkte und knüpft deshalb vornehmlich an strukturelle Gefahrenmerkmale an. Die da-

<sup>66</sup> Gehre/Koslowski, StBerG, 2. Aufl. 2009, § 58 Rn. 20; Ruppert (Fn. 24), § 58 Rn. 38.

<sup>67</sup> Mann DStR-Beih. 2014, 23 (in diesem Beihefter) zu 4.1.1.

<sup>68</sup> So etwa FG Baden-Württemberg (Fn. 26), DStRE 2011, 976 (978).

<sup>69</sup> BFH VII R 2/11, (Fn. 26). Kritisch dazu Singer DStR-Beih. 2014, 37 (in diesem Beihefter), zu 3.3.3.

<sup>70</sup> BFH (Fn. 69) (1426).

hin gehenden Steuerungsmodi der Regulierung sind mit den im EU-Recht zunehmend betonten ökonomischen Normstrukturen des Freiberufsrechts vereinbar und stellen charakteristische Normelemente dar, die in besonderer Weise für die Kohärenzanalysen des Normen-Screening nach der DLRL zu beachten sind. Sie können als moderne Elemente deutscher Reglementierung bei dem seit November 2013 begonnenen Berufsrechtsvergleich der EU-Kommission gelten.

(2) Im Einzelnen ergeben sich aus der Regulierungsanalyse deutlich weiterführende Aspekte: Dazu gehört, dass für Unabhängigkeitsgefahren nach § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG im Rahmen der konkreten Beurteilung von Gefahrindizien besonders auf marktstrukturelle Gegebenheiten zu achten ist, wie die Marktpositionierung des Berufsträgers im Vergleich zur Stellung des anstellenden Unternehmens, sowie etwaige Einflussmöglichkeiten von machtüberlegenen Kunden des Unternehmens. Freistellungserklärungen sind – entgegen der Ansicht des BFH – bei gegebenen Gefahrumständen dieser Art zu verlangen, um die Unabhängigkeit des Syndikus

durch Offenlegungseffekte zu unterstützen. Die Erklärung des Arbeitgebers zur Freistellung kann zudem eine Art konkretes Indiz für die Sicherung der Unabhängigkeit sein, um das Beweisprivileg nach deutschem Recht zu begründen, das der EuGH im *Akzo*-Fall 2010 verneint hat.

(3) Bei der Anerkennung von Praxiszeiten nach § 2 FBO ist darauf zu achten, dass der Syndikus mit Vorbehaltsaufgaben von erheblicher Bedeutung betraut war und unabhängig tätig geworden ist; liegt eine Freistellungserklärung des Arbeitgebers vor, so ist die Begründungslast für Unabhängigkeitsmomente umgekehrt.

(4) Freie Mitarbeit ist unter dem Aspekt konkreter Unabhängigkeitsgefährdung kein Hinderungsgrund für die Syndikus-Stellung nach § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG, doch kann das Beweisprivileg wegen besonderer Missbrauchsgefahren bei typisch vorübergehender Beschäftigung zu verneinen sein. Bei Nebentätigkeit können sich eher als bei Fulltime-Anstellung konkrete Gefahrenmomente ergeben, so dass der Ansicht des BFH, Gelegenheits-Syndici seien generell zuzulassen, nur eingeschränkt zu folgen ist.

## Impressum

**Redaktion:** Wilhelmstraße 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 400340, 80703 München. Telefon: (089) 3 81 89-334, Telefax: (089) 3 81 89-468. E-Mail: [dstr@beck.de](mailto:dstr@beck.de). Verantwortlich für den Textteil: Steuerberater Dr. Christian Korn, LL.M. Redaktion: Dipl.-Kfm. und Rechtsanwalt Alexander Wenzel (Stv.), Ass. iur. Sabine Leistner, Rechtsanwalt Hans-Georg Bumiller, Ass. iur. Verena Christmann, Ass. iur. Vanessa Pelkmann, Rechtsanwalt Bernd Riegel. Redaktionssekretariat: Gabriele Eggert, Andrea Hesse, Eva Hohmann, Annette Nolden. Verantwortlich für den berufsrechtlichen Teil: Steuerberater/Wirtschaftsprüfer/Rechtsanwalt Dr. Raoul Riedlinger, Kartäuserstr. 61 a, 79104 Freiburg.

**Anzeigenabteilung:** Verlag C.H.BECK, Anzeigenabteilung, Wilhelmstraße 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 40 03 40, 80703 München. Media-Beratung: Telefon (089) 3 81 89-687, Telefax (089) 3 81 89-589. Disposition, Herstellung Anzeigen, technische Daten: Telefon (089) 3 81 89-598, Telefax (089) 3 81 89-599, E-Mail [anzeigen@beck.de](mailto:anzeigen@beck.de). Anzeigenpreise: Zurzeit gilt die Anzeigenpreisliste Nr. 43. Anzeigenschluss: Ca. 9 Tage vor Erscheinen. Verantwortlich für den Anzeigenteil: *Bertram Götz*.

**Verlag:** Verlag C.H.BECK oHG, Wilhelmstr. 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 400340, 80703 München, Telefon: (089) 3 81 89-0, Telefax: (089) 3 81 89-398, Postbank München: Nr. 6229-802, BLZ 700 100 80.

**Manuskripte:** Manuskripte sind an die Redaktion zu senden. Der Verlag haftet nicht für Manuskripte, die unverlangt eingereicht werden. Sie können nur zurückgegeben werden, wenn Rückporto beigefügt ist. Die Annahme zur Veröffentlichung muss schriftlich erfolgen. Mit der Annahme zur Veröffentlichung überträgt der Autor dem Verlag C.H.BECK

an seinem Beitrag für die Dauer des gesetzlichen Urheberrechts das exklusive, räumlich und zeitlich unbeschränkte Recht zur Vervielfältigung und Verbreitung in körperlicher Form, das Recht zur öffentlichen Wiedergabe und Zugänglichmachung, das Recht zur Aufnahme in Datenbanken, das Recht zur Speicherung auf elektronischen Datenträgern und das Recht zu deren Verbreitung und Vervielfältigung sowie das Recht zur sonstigen Verwertung in elektronischer Form. Hierzu zählen auch heute noch nicht bekannte Nutzungsformen. Das in § 38 Abs. 4 UrhG niedergelegte zwingende Zweitverwertungsrecht des Autors nach Ablauf von 12 Monaten nach der Veröffentlichung bleibt hiervon unberührt.

**Urheber- und Verlagsrechte:** Alle in dieser Zeitschrift veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt. Das gilt auch für die veröffentlichten Gerichtsentscheidungen und ihre Leitsätze, denn diese sind geschützt, soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung erarbeitet oder redigiert worden sind. Der Rechtsschutz gilt auch gegenüber Datenbanken und ähnlichen Einrichtungen. Kein Teil dieser Zeitschrift darf außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ohne schriftliche Genehmigung des Verlags in irgendeiner Form vervielfältigt, verbreitet oder öffentlich wiedergegeben oder zugänglich gemacht, in Datenbanken aufgenommen, auf elektronischen Datenträgern gespeichert oder in sonstiger Weise elektronisch vervielfältigt, verbreitet oder verwertet werden.

**Erscheinungsweise:** Wöchentlich an jedem Freitag.

**Bezugspreis 2014:** DStR incl. Online-Fachdienst und Beck SteuerDirekt (Online-Datenbank). Halbjährlich € 184,50 (darin € 12,70 MwSt.); Vorzugspreis für Mitglieder der dem Rahmenabkommen über Herausgabe und Bezug des Organs beigetrete-

nen Steuerberaterkammern und für Steuerberater in Ausbildung (gegen Nachweis) halbjährlich € 144,50 (darin € 9,45 MwSt.); Vorzugspreis für Studenten (fachbezogener Studiengang) und Referendare (gegen Nachweis) halbjährlich € 51,- (darin € 3,34 MwSt.; dieser Preis berechtigt nicht zur Netzwerknutzung der Datenbank). Einzelheft € 8,- (darin € -,52 MwSt.). Die Nutzung der Datenbank Beck SteuerDirekt entfällt mit Beendigung des Abonnements. Im Bezugspreis enthalten ist der als Beilage erscheinende DStR-Entscheidungsdienst (DStRE). Die Rechnungstellung erfolgt zu Beginn eines Bezugszeitraumes. Nicht eingegangene Exemplare können nur innerhalb von 6 Wochen nach dem Erscheinungstermin reklamiert werden. Jahrestelei und -register sind nur noch mit dem jeweiligen Heft lieferbar.

**Versandkosten jeweils zuzüglich.** Bestellungen nehmen entgegen: jede Buchhandlung und der Verlag. Abbestellungen zum Halbjahresende mit Sechswochenfrist.

**KundenServiceCenter:**

Telefon: (089) 3 81 89-750, Telefax: (089) 3 81 89-358. E-Mail: [bestellung@beck.de](mailto:bestellung@beck.de).

**Adressenänderungen:** Teilen Sie uns rechtzeitig Ihre Adressenänderungen mit. Dabei geben Sie bitte neben dem Titel der Zeitschrift die neue und die alte Adresse an. Hinweis gemäß § 7 Abs. 5 der Postdienste-Datenschutzverordnung: Bei Anschriftenänderung des Beziehers kann die Deutsche Post AG dem Verlag die neue Anschrift auch dann mitteilen, wenn kein Nachsendeantrag gestellt ist. Hiergegen kann der Bezieher innerhalb von 14 Tagen nach Erscheinen dieses Heftes beim Verlag widersprechen.

**Gesamtherstellung:** Druckerei C.H.BECK (Adresse wie Verlag). Lieferanschrift: Versand und Warenannahme, Bergerstr. 3-5, 86720 Nördlingen.