

## Urteil vom 28. Januar 2014, VII R 26/10

### Gewerbliches Inkasso einer Steuerberatungsgesellschaft grundsätzlich unzulässig - Verfassungsmäßigkeit des grundsätzlichen Verbots einer gewerblichen (Neben-)Tätigkeit einer Steuerberatungsgesellschaft

BFH VII. Senat

StBerG § 57 Abs 2, StBerG § 57 Abs 4 Nr 1, StBerG § 64 Abs 2, StBerG § 72 Abs 1, StBerG § 55 Abs 2 S 1 Nr 2, GG Art 12, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 23. Februar 2010, Az: 2 K 2185/09

### Leitsätze

Einer Steuerberatungsgesellschaft ist eine gewerbliche Inkassotätigkeit grundsätzlich nicht gestattet. Sie kann ihr allenfalls durch eine Ausnahmegenehmigung nach § 57 Abs. 4 StBerG gestattet werden .

Erklärt die Steuerberatungsgesellschaft eine solche Tätigkeit zum Gegenstand ihres Unternehmens, ohne eine Ausnahmegenehmigung zu besitzen, kann die Steuerberaterkammer ihre Anerkennung widerrufen. Sie muss nicht abwarten, ob die Tätigkeit tatsächlich aufgenommen oder eine Ausnahmegenehmigung doch noch erteilt wird .

### Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine seit 2008 bestehende, anerkannte Steuerberatungsgesellschaft, deren Tätigkeit in ihrer Satzung zunächst als geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen und damit zu vereinbarende Tätigkeiten im Sinne des Steuerberatungsgesetzes (StBerG) beschrieben war. Durch Gesellschafterbeschluss ergänzte die Klägerin im Jahr 2009 den Unternehmensgegenstand durch die Angabe "insbesondere des § 64 StBerG". Sie vertrat dazu zunächst die Auffassung, ein Steuerberater dürfe --auch gewerblich-- "im Inkassobereich" tätig sein. Jedenfalls könne ihr eine Ausnahmegenehmigung nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbsatz 2 StBerG erteilt werden.
- 2 Die Beklagte und Revisionsbeklagte (Steuerberaterkammer) erteilte keine Genehmigung und widerrief die Anerkennung der Klägerin mit Bescheid vom 7. August 2009. Sie sieht die Erweiterung des Unternehmensgegenstandes als unzulässig an, weil ein geschäftsmäßiger Forderungseinzug mit dem Beruf des Steuerberaters unvereinbar sei.
- 3 Die dagegen erhobene Klage ist ohne Erfolg geblieben.
- 4 Das Finanzgericht (FG) urteilte in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1251 veröffentlichten Urteil, die Anerkennung der Klägerin als Steuerberatungsgesellschaft sei zu widerrufen gewesen, weil diese durch Satzungsänderung ihre Absicht zum Ausdruck gebracht habe, eine für einen Steuerberater unzulässige gewerbliche Nebentätigkeit aufzunehmen. Unbeschadet der Bezugnahme lediglich auf § 64 StBerG sei den Gesamtumständen auch nach außen hin erkennbar zu entnehmen, dass die Klägerin gewerbliches Inkasso betreiben wolle. Das lasse § 64 Abs. 2 StBerG --auch in der jetzt geltenden neuen Fassung-- nicht zu.
- 5 Die gegen die Versagung einer Ausnahmegenehmigung nach § 57 Abs. 4 StBerG erhobene verwaltungsgerichtliche Klage ist in allen Instanzen erfolglos geblieben.
- 6 Gegen das Urteil des FG richtet sich die Revision der Klägerin, die geltend macht, aus § 64 StBerG ergebe sich, dass Inkasso eine vereinbare Tätigkeit von Steuerberatungsgesellschaften sei. Die Zulässigkeit einer solchen Tätigkeit könne auch nicht von ihrem quantitativen Umfang abhängig gemacht werden. Die Abgrenzung zwischen einer gewerblichen Tätigkeit und einer auch von der Steuerberaterkammer für vereinbar gehaltenen Tätigkeit sei "völlig

fließend", die Einhaltung einer Grenze überhaupt nicht kontrollierbar. Im Übrigen handele es sich um eine "bloße Tätigkeitsabsicht", die allein nicht zur Gesetzeswidrigkeit des Gesellschaftszwecks und erst recht nicht zum schwerwiegenden Eingriff des Widerrufs führen könne. Unter dem Aspekt des Art. 12 Abs. 1 des Grundgesetzes und des Gebots der Verhältnismäßigkeit müssten Tätigkeitsverbote Vorrang haben.

- 7 Im Übrigen habe sie entgegen der Ansicht der Verwaltungsgerichte Anspruch auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung nach § 57 Abs. 4 StBerG. Die Argumentation insbesondere des Bundesverwaltungsgerichts (BVerwG) vermöge nicht zu überzeugen. Die vom Obergericht beanstandete personelle Verflechtung mit einer Genossenschaft habe sie beseitigt und bei der Steuerberaterkammer erneut einen Antrag auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung nach § 57 Abs. 4 StBerG gestellt, über den noch nicht entschieden sei.
- 8 Weiter trägt die Klägerin sinngemäß vor, sie erwäge, ihren Sitz in den Bereich der Steuerberaterkammer X zu verlegen, welche offenbar der Erteilung einer Ausnahmegenehmigung nicht ablehnend gegenüberstehe. Aufgrund der inzwischen ergangenen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 23. August 2013 1 BvR 2912/11 (Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2013, 1058) bestünden zumindest ernstliche Aussichten, dass sie eine solche Genehmigung erhalten werde oder erstreiten könne.
- 9 Ein Widerruf der Anerkennung sei daher jedenfalls unverhältnismäßig, solange über die Erteilung einer Ausnahmegenehmigung unter Berücksichtigung der vom BVerfG aufgestellten verfassungsrechtlichen Grundsätze nicht abschließend entschieden sei.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist zulässig, insbesondere nicht unter dem Gesichtspunkt des § 120 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) als unzulässig zu verwerfen. Sie ist jedoch nicht begründet. Das Urteil des FG entspricht im Ergebnis dem Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO).
- 11 1. Nach § 55 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 StBerG hat die Steuerberaterkammer die Anerkennung einer Steuerberatungsgesellschaft zu widerrufen, wenn Voraussetzungen für die Anerkennung der Gesellschaft nachträglich fortfallen. Das ist der Fall, wenn die Gesellschaft --z.B. durch Satzungsänderung-- Tätigkeiten zu ihrem Unternehmensgegenstand bestimmt, denen nachzugehen einem Steuerberater und dementsprechend gemäß § 72 Abs. 1 StBerG auch einer Steuerberatungsgesellschaft nach § 57 Abs. 2 Satz 1 StBerG nicht gestattet ist, insbesondere wenn diese gewerbliche Tätigkeiten i.S. des § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbsatz 1 StBerG sind. Die Steuerberaterkammer muss in diesem Fall nicht etwa abwarten, ob die Steuerberatungsgesellschaft die von ihr bekundete Absicht, unzulässige Tätigkeiten aufzunehmen, auch tatsächlich verwirklicht. Ebenso wie die Bekundung einer solchen Absicht die Anerkennung der Gesellschaft ausschliesse, rechtfertigt sie den Widerruf einer bereits ausgesprochenen Anerkennung. Es ist auch --anders als die Klägerin geltend machen will-- nicht unverhältnismäßig, der Ankündigung vorsätzlicher Missachtung des Berufsrechts nicht bloß mit einem "Tätigkeitsverbot" oder --wie die Klägerin anregt-- einer "Auflage" entgegenzutreten.
- 12 Die Klägerin hat durch die 2009 beschlossene und im Handelsregister eingetragene Ergänzung ihrer Satzung die Absicht zum Ausdruck gebracht, eine gewerbliche Inkassotätigkeit --neben der bisher geleisteten Hilfe in Steuersachen-- aufzunehmen. Ungeachtet des Wortlauts der damals beschlossenen Satzungsänderung steht dies für den erkennenden Senat aufgrund der vom FG vorgenommenen tatsächlichen Würdigung gemäß § 118 Abs. 2 FGO fest. Eine solche gewerbliche Tätigkeit ist nach der bereits angeführten Vorschrift des Steuerberatungsgesetzes grundsätzlich unzulässig. § 64 Abs. 2 StBerG ändert daran nichts, wie bereits das FG eingehend und zutreffend dargelegt hat. Denn § 64 Abs. 2 Satz 1 StBerG erklärt zwar die Übertragung von Gebührenforderungen zur Einziehung an eine Steuerberatungsgesellschaft --auch ohne Zustimmung des Mandanten-- für zulässig. Es bedarf aber keiner näheren Ausführung, dass damit nichts darüber gesagt ist, ob es dem Zessionar berufsrechtlich gestattet ist, den Erwerb solcher Forderungen bzw. den Auftrag zu einem Inkasso zum Gegenstand eines von ihm betriebenen Gewerbes zu machen.
- 13 Wenn die Klägerin demgegenüber den bemerkenswerten Einwand meint erheben zu können, diesbezügliche Verstöße gegen das Berufsrecht könnten ohnehin nicht kontrolliert werden und die Abgrenzung zwischen einem erlaubten und einem verbotenen gewerblichen Inkasso sei fließend, argumentiert sie zumindest in Unkenntnis der umfangreichen Rechtsprechung (auch) des Bundesfinanzhofs (BFH) zu den Merkmalen einer gewerblichen Tätigkeit.

- 14** Das grundsätzliche Verbot einer gewerblichen (Neben-)Tätigkeit einer Steuerberatungsgesellschaft ist auch nicht verfassungsrechtlich zu beanstanden. Das ergibt sich aus dem Umstand, dass der Gesellschaft gemäß § 57 Abs. 4 StBerG eine solche Tätigkeit gestattet werden kann, wenn eine Prüfung der Steuerberaterkammer ergibt, dass keine Bedenken gegen die Aufnahme einer solchen Tätigkeit bestehen. Selbst wenn es aus der Sicht eines geänderten Verständnisses der Berufsfreiheit auf dem Gebiet der Steuerberatung ausreichend erscheinen sollte, eine gewerbliche Nebentätigkeit grundsätzlich zu gestatten und nur im Einzelfall bei konkreten Gefahren für die Steuerberatung zu verbieten, muss die bestehende gesetzliche Regelung gleichwohl verfassungsrechtlich hingenommen werden, wenn der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, der auch in diesem Zusammenhang besteht, hinreichend berücksichtigt wird. Denn diese Regelung bedeutet lediglich --wenn die für die Anwendung des § 57 Abs. 4 StBerG maßgeblichen Entscheidungskriterien so definiert werden, wie es die Klägerin unter Berufung auf die Entscheidung des BVerfG in HFR 2013, 1058 für geboten hält--, dass der Steuerberaterkammer zur Abwehr von Gefahren für die Steuerberatung ein vorgängiges Prüfungs- und Entscheidungsrecht eingeräumt wird, ob die beabsichtigte gewerbliche Tätigkeit mit den Aufgaben einer Steuerberatungsgesellschaft vereinbar ist. Ein solcher Genehmigungsvorbehalt wäre nur zu beanstanden, wenn eine Unvereinbarkeit von vornherein auszuschließen oder allenfalls ausnahmsweise zu gewärtigen wäre, wovon keine Rede sein kann und was sich auch der vorgenannten Entscheidung des BVerfG nicht entnehmen lässt.
- 15** 2. Dass die zum Gegenstand ihres Unternehmens gemachte gewerbliche Inkassotätigkeit der Klägerin nicht gestattet ist, steht aufgrund der zwischen den Beteiligten ergangenen Entscheidung des BVerfG vom 26. September 2012 8 C 26.11 (Neue Juristische Wochenschrift 2013, 327) rechtskräftig fest. Die umfangreichen Ausführungen der Klägerin, dass das BVerfG nicht richtig entschieden habe, sind deshalb unbeachtlich. Es bedarf aufgrund der Rechtskraft der Entscheidung auch keiner Erörterung der Frage, ob der erkennende Senat in dem vorliegenden Verfahren prüfen und darüber entscheiden könnte, ob der Klägerin eine Ausnahmegenehmigung zu erteilen ist, oder ob dies einer gesonderten, gegebenenfalls vor den Verwaltungsgerichten zu erstreitenden Entscheidung der Steuerberaterkammer vorbehalten ist, wie das BVerfG in der eben angeführten Entscheidung erkannt hat (vgl. jedoch Beschluss des Senats vom 29. November 2011 VII B 110/09, BFH/NV 2012, 797).
- 16** Ob die Klägerin aufgrund ihres 2011 erneut gestellten Antrags auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung nach § 57 Abs. 4 StBerG eine solche erhalten kann oder erhalten wird und ob der BFH grundsätzlich in einem Verfahren wegen des Widerrufs der Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft inzident prüfen kann, ob die Voraussetzungen für eine Ausnahmegenehmigung erfüllt sind, ist für die hier zu treffende Entscheidung ohne Bedeutung, weshalb auch die von der Klägerin angeregte Aussetzung des Verfahrens nicht in Betracht kommt. Wie sich § 118 Abs. 2 FGO entnehmen lässt und den allgemeinen Grundsätzen des Revisionsrechts entspricht, ist neues tatsächliches Vorbringen in einem Revisionsverfahren grundsätzlich nicht zu hören. Deshalb kann ein --wie hier-- erst nach Schluss der mündlichen Verhandlung in der Tatsacheninstanz, also vor dem FG, vorgetragener Sachverhalt wie die erneute Antragstellung nach § 57 Abs. 4 StBerG bzw. die zur Vorbereitung dieses Antrags von der Klägerin vorgenommene personelle Entflechtung bei der vom Senat zu treffenden Revisionsentscheidung nicht berücksichtigt werden.
- 17** Der Widerruf der Anerkennung der Klägerin ist auch nicht deshalb unverhältnismäßig, weil diese Aussicht haben mag, eine Ausnahmegenehmigung nach § 57 Abs. 4 StBerG doch noch zu erhalten. Wer eine Tätigkeit zum Gegenstand seines Unternehmens erklärt, für die er eine Ausnahmegenehmigung benötigt, aber (wenigstens noch) nicht besitzt, handelt, wie ausgeführt, gesetzwidrig. Das mag die Steuerberaterkammer möglicherweise vorübergehend dulden können, sie überschreitet aber nicht die Grenzen, die der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ihrem Handeln setzt, wenn sie die gesetzlich vorgesehene Rechtsfolge verhängt --das Gesetz räumt ihr insofern ein Widerrufs-"Ermessen" überhaupt nicht ein--, und die Bestellung bzw. die Anerkennung widerruft. Eine ernstzunehmende rechtliche Begründung dafür, weshalb die Steuerberaterkammer ein solches Verhalten sollte tolerieren müssen, vermag der erkennende Senat weder dem Vorbringen der Revision zu entnehmen noch sonst zu erkennen.