

## Urteil vom 17. Mai 2011, VII R 47/10

**Unvereinbarkeit der Tätigkeit als Vorstandsmitglied einer Genossenschaftsbank mit dem Beruf des Steuerberaters - Gewerbliche Tätigkeit - Keine Bestellung zum Steuerberater unter Auflage - Verfassungsmäßigkeit des § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG - Wahrung des Schriftformerfordernisses bei handschriftlich beglaubigter Abschrift der Revisionschrift**

BFH VII. Senat

FGO § 33 Abs 1 Nr 3, GG Art 12, StBerG § 40 Abs 3 Nr 2, StBerG § 48 Abs 2, StBerG § 57 Abs 4 Nr 1, StBerG § 57 Abs 4 Nr 2, StBerG § 58 S 2 Nr 5a, FGO § 120 Abs 1 S 1, StBerG § 76 Abs 1, GenG § 17 Abs 2, GenG § 24, GenG § 25

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 23. Juni 2010, Az: 6 K 349/09

### Leitsätze

Die Tätigkeit als Vorstandsmitglied einer Genossenschaftsbank ist gewerblich und daher mit dem Beruf des Steuerberaters nicht vereinbar. Ein Anspruch auf Zulassung einer Ausnahme besteht nur, wenn eine konkrete Gefährdung der Berufspflichten des Steuerberaters mit hinreichender Sicherheit ausgeschlossen werden kann. Hierfür trägt der Antragsteller die Darlegungslast und Feststellungslast. Eine gewerbliche Tätigkeit schließt die Tätigkeit als Syndikus-Steuerberater, die die ausschließliche Wahrnehmung steuerberatender Tätigkeiten beim Arbeitgeber voraussetzt, aus .

### Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war seit März 1992 als Steuerberater bestellt. Aufgrund Verzichts erlosch die Bestellung zum 31. März 2007.
- 2 Den Antrag des mittlerweile als Vorstandsmitglied einer Genossenschaftsbank (X) tätigen Klägers auf Wiederbestellung lehnte die Beklagte und Revisionsbeklagte (Steuerberaterkammer) mit Bescheid vom 19. August 2009 ab. Nach Ansicht der Steuerberaterkammer ist die Wiederbestellung als Steuerberater nach § 48 Abs. 2, § 40 Abs. 3 Nr. 2 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG) zu versagen, weil der Kläger als Vorstandsmitglied der X eine mit dem Beruf des Steuerberaters unvereinbare gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 57 Abs. 4 Nr. 1 1. Halbsatz StBerG ausübe, für die keine Ausnahme nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 2. Halbsatz StBerG zugelassen werden könne. Auch komme eine Zulassung nach § 57 Abs. 4 Nr. 2 Satz 1, § 58 Satz 2 Nr. 5a StBerG nicht in Betracht, da der Kläger kein Angestellter sei.
- 3 Die hiergegen erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hat die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1649 veröffentlichten Gründen abgewiesen.
- 4 Mit seiner Revision macht der Kläger geltend, dass die Voraussetzungen für die Tätigkeit als Syndikus-Steuerberater gegeben seien, da er bei der X betriebswirtschaftliche Beratung und damit eine Tätigkeit i.S. des § 33 StBerG ausübe. Ferner sei die Vorstandstätigkeit nicht gewerblich i.S. des § 57 Abs. 4 Nr. 1 1. Halbsatz StBerG. Zweifelhaft sei, ob die Auslegung des § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG durch das FG mit Art. 12 des Grundgesetzes (GG) und Art. 3 GG vereinbar ist. Jedenfalls liege ein Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vor, da das FG in seiner Entscheidung die Möglichkeit einer Wiederbestellung unter Auflagen nicht in Betracht gezogen habe.
- 5 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung und den Bescheid der Steuerberaterkammer vom 19. August 2009 aufzuheben und die Steuerberaterkammer zu verpflichten, ihn als Steuerberater wieder zu bestellen. Hilfsweise beantragt er, die Vorentscheidung und den Bescheid der Steuerberaterkammer vom 19. August 2009 aufzuheben und die Steuerberaterkammer zu verpflichten, ihn als Steuerberater mit der Auflage wieder zu bestellen, dass er ausschließlich für die X bzw. den mit ihr verbundenen Unternehmen tätig sein darf und dies auf erstes Anfordern von der Steuerberaterkammer durch Vorlage einer vollständigen Mandantenliste und ggf. Akteneinsicht nachweisen muss.

- 6** Die Steuerberaterkammer hält das FG-Urteil für im Ergebnis richtig. Da der Kläger als Vorstandsmitglied der X eine nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 1. Halbsatz StBerG unvereinbare gewerbliche Tätigkeit ausübe, komme es nicht darauf an, ob eine zulässige Syndikustätigkeit vorliege. Bei § 57 Abs. 4 Nr. 1 1. Halbsatz StBerG handele es sich um einen abstrakten Gefährdungstatbestand. Da ein durch Auflagen eingeschränkter Tätigkeitsbereich eines Steuerberaters nicht zu überwachen sei, sei auch der Hilfsantrag unbegründet.

## Entscheidungsgründe

II.

- 7** Die zulässige Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 8** 1. Die Revision ist zulässig. Insbesondere ist die Frist zur Revisionseinlegung (§ 120 Abs. 1 Satz 1 FGO) eingehalten. Zwar war die am letzten Tag der Revisionsfrist beim Bundesfinanzhof (BFH) eingegangene Revisionschrift nicht vom Prozessbevollmächtigten des Klägers unterzeichnet. Gleichwohl ist die von § 120 Abs. 1 Satz 1 FGO geforderte Schriftform eingehalten, da der nicht unterzeichneten Urschrift der Revisionschrift eine vom Prozessbevollmächtigten eigenhändig und handschriftlich beglaubigte Abschrift beigelegt war (vgl. zur Schriftform des § 64 Abs. 1 FGO: BFH-Urteil vom 27. Juli 1977 I R 207/75, BFHE 123, 286, BStBl II 1978, 11; Schallmoser in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 64 FGO Rz 45; Stöcker in Beermann/Gosch, FGO § 64 Rz 33). Im Gegensatz zu einer bloßen Fotokopie steht bei einer handschriftlich beglaubigten Abschrift der Revisionschrift zweifelsfrei fest, dass der Prozessbevollmächtigte die Verantwortung für deren Inhalt übernommen hat (vgl. hierzu auch Rüsken in Beermann/Gosch, FGO § 120 Rz 43.9).
- 9** 2. Die Revision ist unbegründet. Denn das FG hat zu Recht entschieden, dass der Kläger wegen seiner Tätigkeit als Vorstandsmitglied der X keinen Anspruch auf Wiederbestellung als Steuerberater hat.
- 10** Nach § 48 Abs. 2 i.V.m. § 40 Abs. 3 Nr. 2 StBerG ist die Wiederbestellung zu versagen, solange der Bewerber eine Tätigkeit ausübt, die mit dem Beruf unvereinbar ist (§ 57 Abs. 4 StBerG). Als Tätigkeit, die mit dem Beruf des Steuerberaters unvereinbar ist, gilt nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 1. Halbsatz StBerG insbesondere eine gewerbliche Tätigkeit.
- 11** a) Die Tätigkeit des Klägers als Vorstandsmitglied der X ist --im Gegensatz zur Auffassung der Revision-- gewerblich und damit nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 1. Halbsatz StBerG mit dem Beruf des Steuerberaters unvereinbar.
- 12** Gewerbliche Tätigkeit ist gekennzeichnet durch ein selbständiges, gleichmäßig fortgesetztes und maßgebend von erwerbswirtschaftlichem Streben nach Gewinn bestimmtes Handeln, wobei unerheblich ist, ob die Tätigkeit in eigenem Namen oder als Organ einer juristischen Person ausgeübt wird (Gehre/ Koslowski, Steuerberatungsgesetz, 6. Aufl., § 57 Rz 90, m.w.N.).
- 13** Wie das FG zutreffend erkannt hat, übt die X, die gemäß § 17 Abs. 2 des Genossenschaftsgesetzes (GenG) Formkaufmann ist (vgl. GroßkommHGB/Oetker, 5. Aufl., § 6 Rz 24), mit der Vornahme von Finanzgeschäften eine gewerbliche Tätigkeit aus (vgl. Gehre/Koslowski, a.a.O., § 57 Rz 90).
- 14** Im Streitfall ist das organschaftliche Handeln des Klägers als Vorstand notwendig vom gewerblichen Charakter der Unternehmenstätigkeit der X geprägt (vgl. Urteile des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 29. Februar 1988 StbSt (R) 1/87, BGHSt 35, 232; vom 4. März 1996 StbSt (R) 4/95, BGHSt 42, 55; Gehre/Koslowski, a.a.O., § 57 Rz 90).
- 15** Dieser Beurteilung steht nicht entgegen, dass der Kläger von Gesetzes wegen nicht alleinvertretungsberechtigt ist (vgl. § 25 Abs. 1 Satz 1 GenG), sondern nur gemeinschaftlich mit seinen Vorstandskollegen die X vertreten kann (vgl. BGH-Urteil in BGHSt 35, 232). Auch änderte eine --vom FG nicht festgestellte-- Beschränkung des Vorstandsamtes des Klägers auf Aufgaben, die sich im Rahmen einer steuerberatenden Tätigkeit halten, nichts an der Einordnung als gewerbliche Tätigkeit (vgl. BGH-Urteil in BGHSt 42, 55).
- 16** Ferner ist es unerheblich, dass ein Vorstand einer Genossenschaft --im Gegensatz zum Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (vgl. § 37 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung)-- keinen Weisungen unterliegt. Denn ausschlaggebend für die Gewerblichkeit der Tätigkeit eines Organs ist nicht, ob es weisungsgebunden ist, sondern vielmehr, ob die juristische Person --wie im Streitfall die X-- ihrerseits gewerblich ist (vgl. BGH-Urteil in BGHSt 35, 232).

- 17** b) Die Steuerberaterkammer hat die Zulassung einer auf § 57 Abs. 4 Nr. 1 2. Halbsatz StBerG gestützten Ausnahme zu Recht verweigert. Denn die Voraussetzungen für die Zulassung einer Ausnahme liegen nicht vor.
- 18** Zwar soll mit der grundsätzlichen Unvereinbarkeit einer gewerblichen Tätigkeit der abstrakten Gefahr einer Verletzung der dem Steuerberater obliegenden Berufspflichten begegnet werden (vgl. Gehre/Koslowski, a.a.O., § 57 Rz 89). Aufgrund des in § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG angelegten Regel-Ausnahme-Verhältnisses, das mit dem in § 46 Abs. 2 Nr. 4 1. Halbsatz StBerG enthaltenen (vgl. Gehre/Koslowski, a.a.O., § 46 Rz 9, m.w.N.) vergleichbar ist, ist aber bei der Zulassung einer Ausnahme nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 2. Halbsatz StBerG darauf abzustellen, ob im konkreten Fall die Verletzung von Berufspflichten ausnahmsweise ausgeschlossen werden kann. Stellte man hingegen auf die abstrakte Gefahr einer solchen Verletzung ab (so Gehre/Koslowski, a.a.O., § 57 Rz 92, m.w.N.), käme die Zulassung einer Ausnahme regelmäßig von vornherein nicht in Betracht, was mit der durch Art. 12 GG garantierten Freiheit der Berufswahl unvereinbar wäre (vgl. Senatsurteil vom 22. September 1992 VII R 43/92, BFHE 169, 286, BStBl II 1993, 203). Wenn aber die konkrete Gefährdung der Berufspflichten im Einzelfall ausgeschlossen werden kann --wofür den Antragsteller die Darlegungs- und Feststellungslast trifft--, besteht ein Anspruch auf Zulassung einer Ausnahme. In einem solchen Fall besteht --unbeschadet des Wortlauts des § 57 Abs. 4 Nr. 1 2. Halbsatz StBerG ("kann")-- kein Ermessensspielraum der Steuerberaterkammer (a.A. Gehre/Koslowski, a.a.O., § 57 Rz 92; Mutschler, Gewerbliche Betätigung von Steuerberatern, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2008, 1500, 1504).
- 19** Im Streitfall sind die Voraussetzungen für die Zulassung einer Ausnahme nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 2. Halbsatz StBerG schon deshalb nicht gegeben, da der Kläger nicht dargelegt hat, dass eine konkrete Gefährdung bzw. Verletzung der Berufspflichten als Steuerberater durch seine Vorstandstätigkeit für die X nicht zu erwarten ist. Somit ist die von der Steuerberaterkammer und dem FG vorgenommene Beurteilung der sich aus der Vorstandstätigkeit des Klägers ergebenden Interessenkollision mit der --angestrebten-- Berufstätigkeit als Steuerberater nicht zu beanstanden. Daran vermag auch die Tatsache nichts zu ändern, dass die Steuerberaterkammer und das FG als Maßstab für die Zulassung einer Ausnahme auf die abstrakte Gefährdung der Berufspflichten abgestellt haben. Denn ein Steuerberater befindet sich jedenfalls dann in einem Interessenkonflikt, wenn seine Mandanten Kunden einer Bank sind, als dessen Vorstandsmitglied er zusätzlich tätig ist. Insbesondere besteht die konkrete Gefahr, dass ein Steuerberater in einer derartigen "Doppelfunktion" seine Pflichten zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung (§ 57 Abs. 1 StBerG) verletzt. Auch wenn der Kläger keinen Weisungen unterworfen ist (vgl. § 27 Abs. 1 Satz 1 GenG), ergibt sich ein Interessenkonflikt daraus, dass er aufgrund seines Dienstvertrags verpflichtet ist, die wirtschaftlichen Interessen der X zu verfolgen. Die von § 57 Abs. 1 StBerG geforderte unabhängige und eigenverantwortliche Berufsausübung erscheint unter diesen Bedingungen nicht möglich oder jedenfalls ernstlich gefährdet.
- 20** c) § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG ist auch mit der durch Art. 12 GG garantierten Freiheit der Berufswahl vereinbar.
- 21** Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat die Inkompatibilitätsregelung des § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG, die bis zum Inkrafttreten des Achten Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes (8. StBerÄndG) am 12. April 2008 keine Ausnahmegenehmigung beinhaltete, als mit Art. 12 GG vereinbar angesehen (Beschluss vom 15. Februar 1967 1 BvR 569, 589/62, BVerfGE 21, 173; so auch Senatsurteile vom 5. September 1978 VII R 50/77, BFHE 126, 346, BStBl II 1979, 202; vom 4. August 1987 VII R 169/85, BFHE 150, 272, BStBl II 1987, 790; vom 9. Februar 1993 VII R 89/92, BFH/NV 1993, 693) und im Beschluss vom 4. November 1992 1 BvR 79/85, 643/87, 442/89, 238/90, 1258/90, 772/91, 909/91 (BVerfGE 87, 287) die Interessenkollision bei gewerblicher Tätigkeit eines Steuerberaters hervorgehoben und auf die andersartige Interessenlage des Rechtsanwalts hingewiesen. Dass sich an dieser verfassungsrechtlichen Beurteilung durch die mit dem 8. StBerÄndG bezweckte Liberalisierung des Berufsrechts der Steuerberater etwas geändert haben soll, vermag der Senat in Anbetracht der Rechtsprechung des BVerfG nicht zu erkennen. Insbesondere genügt die Regelung des § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, da sie die Möglichkeit einer Ausnahme vorsieht.
- 22** d) Da die Vorstandstätigkeit des Klägers aufgrund ihrer Gewerblichkeit bereits nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 1. Halbsatz StBerG mit dem Beruf des Steuerberaters unvereinbar ist, ist es --entgegen der Rechtsansicht der Revision-- unerheblich, ob die weitere Inkompatibilitätsregelung des § 57 Abs. 4 Nr. 2 StBerG keine Anwendung findet, weil die Vorstandstätigkeit des Klägers als eine Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters i.S. des § 58 Satz 2 Nr. 5a StBerG anzusehen wäre. Im Übrigen ist der Kläger auch nicht als Syndikus-Steuerberater tätig. Denn § 58 Satz 2 Nr. 5a Satz 1 StBerG ist dahin zu verstehen, dass im Rahmen des Angestelltenverhältnisses ausschließlich Tätigkeiten i.S. des § 33 StBerG wahrgenommen werden (a.A. Gehre/ Koslowski, a.a.O., § 58 Rz 20; Römermann, Der Syndikus-Steuerberater, Die Steuerberatung 2008, 310, 312; Ruppert, Der Syndikus-Steuerberater - Neue Möglichkeiten für Steuerberater, DStR 2008, 2184, 2186). Dies ergibt sich insbesondere aus der Gesetzesbegründung, die auf die

Tätigkeit in der Steuerabteilung eines Unternehmens abstellt (vgl. BTDrucks 16/7077, S. 33), was für die Vorstandstätigkeit des Klägers nicht zutrifft.

- 23** e) Der Hilfsantrag ist ebenfalls unbegründet. Denn der Kläger hat keinen Anspruch auf eine unter Auflagen versehene Wiederbestellung als Steuerberater. Der Senat hat bereits entschieden, dass die Bestellung als Steuerberater nur vorbehaltlos erfolgen und nicht mit Einschränkungen oder modifizierenden Auflagen versehen werden kann (Beschluss vom 4. März 2004 VII R 21/02, BFHE 204, 563, BStBl II 2004, 1016). Zwar hat die Steuerberaterkammer nach § 76 Abs. 1 StBerG die Aufgabe, die Erfüllung der beruflichen Pflichten zu überwachen, ein Anspruch auf eine mit Auflagen versehene Bestellung zum Steuerberater kann aus dieser Vorschrift jedoch nicht abgeleitet werden.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)