

## Urteil vom 18. September 2012, VII R 45/11

### Zur Erteilung einer Ausnahmegenehmigung für die Tätigkeit als Vorstand einer Steuerberatungsgesellschaft für andere Personen als Steuerberater

BFH VII. Senat

StBerG § 36 Abs 1 S 1 Nr 1, StBerG § 50 Abs 1, StBerG § 50 Abs 2, StBerG § 50 Abs 3, GG Art 12 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 07. Juni 2011, Az: 2 K 4011/10 StB

### Leitsätze

1. Die für eine Ausnahmegenehmigung nach § 50 Abs. 3 StBerG erforderliche Voraussetzung einer "anderen Ausbildung als in einer der in § 36 genannten Fachrichtungen" bezieht sich nicht lediglich auf die in § 36 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StBerG genannten akademischen, sondern auf sämtliche Ausbildungen i.S. des § 36 StBerG.
2. Ein gelernter Bankkaufmann kann daher die für die Tätigkeit als Vorstand einer Steuerberatungsgesellschaft beantragte Ausnahmegenehmigung nicht beanspruchen, auch wenn er durch seine Ausbildung und die anschließende Tätigkeit in dem Ausbildungsberuf eine besondere Befähigung erworben hat.

### Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) absolvierte in den Jahren 1991 bis 1993 eine Ausbildung zum Bankkaufmann und war anschließend in verschiedenen Banken in der Abteilung Großkunden und Sonderfinanzierungen, als Senior Firmenkundenbetreuer, stellvertretender Leiter im Bereich Außenhandelsfinanzierungen bzw. Leiter der Kreditabteilung tätig. Er nahm erfolgreich an einer Fortbildung zum Sparkassenbetriebswirt sowie an Fachlehrgängen teil. 2001 war er Vertreter des Vorstands einer Bank und erfüllte die Voraussetzungen für den Nachweis der fachlichen Eignung für die Leitung eines Kreditinstituts. Seit Juli 2001 ist der Kläger Finanzvorstand einer Vermögensverwaltung AG und war ab Mai 2006 zudem Finanzvorstand einer weiteren Vermögensverwaltung AG, legte dieses Amt jedoch nieder, nachdem diese AG die Bezeichnung "Steuerberatungsgesellschaft" in die Firma aufgenommen hatte.
- 2 Da der Kläger wieder in den Vorstand dieser --inzwischen anerkannten-- Steuerberatungsgesellschaft berufen werden soll, beantragte er hierfür bei der Beklagten und Revisionsbeklagten (Steuerberaterkammer) eine Genehmigung gemäß § 50 Abs. 3 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG). Die Steuerberaterkammer lehnte die Genehmigung jedoch mit der Begründung ab, der Kläger habe keine andere Ausbildung als in einer der in § 36 StBerG genannten Fachrichtungen absolviert, sondern erfülle die Vorbildungsanforderungen für die Zulassung zur Steuerberaterprüfung gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 1 StBerG.
- 3 Die hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab. Die Ausbildung des Klägers zum Bankkaufmann sei keine "andere Ausbildung" i.S. des § 50 Abs. 3 Satz 1 StBerG. Diese Vorschrift beziehe sich nach ihrem Wortlaut und in Anbetracht der Gesetzesbegründung auf sämtliche in § 36 StBerG genannten Ausbildungen und nicht nur auf die akademischen Studien des § 36 Abs. 1 Nr. 1 StBerG. Auch die Weiterbildung des Klägers zum Sparkassenbetriebswirt sei keine "andere Ausbildung", sondern habe zu einer Höherqualifizierung des erreichten Bankkaufmann-Abschlusses geführt und diesen einem absolvierten Hochschulstudium angenähert. Der Kläger habe zwar weit überdurchschnittliche Kenntnisse und Fähigkeiten im Bereich der Betriebs- und Finanzwirtschaft, jedoch nicht auf einem anderen als den in § 36 StBerG genannten Fachgebieten.
- 4 Mit seiner Revision vertritt der Kläger die Auffassung, "andere Ausbildungen" i.S. des § 50 Abs. 3 Satz 1 StBerG seien nur die in § 36 Abs. 1 Nr. 1 StBerG genannten akademischen Ausbildungen, was durch den in beiden Vorschriften verwendeten Begriff der "Fachrichtung" deutlich werde. Um die Voraussetzungen des § 50 Abs. 3 Satz 1 StBerG zu

erfüllen, sei es allein entscheidend, dass durch eine praktische Berufstätigkeit --und nicht durch eine typische Steuerberaterausbildung-- erworbene Kenntnisse und Erfahrungen vorlägen, die im Rahmen der Steuerberatung nutzbar gemacht werden könnten.

- 5 Die Steuerberaterkammer schließt sich der Auffassung des FG an.

## Entscheidungsgründe

II.

- 6 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Klage zu Recht abgewiesen. Der die beantragte Genehmigung versagende Bescheid ist rechtmäßig (§ 101 Satz 1 FGO).
- 7 Voraussetzung für die Anerkennung einer Steuerberatungsgesellschaft ist nach § 50 Abs. 1 Satz 1 StBerG, dass die Mitglieder ihres Vorstands, die Geschäftsführer bzw. die persönlich haftenden Gesellschafter Steuerberater sind; neben Steuerberatern können auch die in § 50 Abs. 2 StBerG aufgeführten Personen die Steuerberatungsgesellschaft leiten. Von dieser Anerkennungsvoraussetzung kann die Steuerberaterkammer gemäß § 50 Abs. 3 Satz 1 StBerG eine Ausnahme erteilen und genehmigen, dass neben Steuerberatern besonders befähigte Personen mit einer anderen Ausbildung als in einer der in § 36 StBerG genannten Fachrichtungen Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer bzw. persönlich haftende Gesellschafter einer Steuerberatungsgesellschaft werden.
- 8 1. Aus dem folgenden Satz 2 des § 50 Abs. 3 StBerG, dem zufolge die Genehmigung nur versagt werden darf, wenn die besondere Fachkunde fehlt oder die persönliche Zuverlässigkeit nicht vorhanden ist, ergibt sich, dass die Erteilung der Genehmigung trotz der in Satz 1 verwendeten Worte "kann genehmigen" nicht im Ermessen der Steuerberaterkammer liegt, sondern die Genehmigung vielmehr zu erteilen ist, wenn zwei Voraussetzungen erfüllt sind: der Antragsteller muss über außerhalb einer in § 36 StBerG genannten Ausbildung erworbene besondere Befähigungen verfügen und persönlich zuverlässig sein (vgl. Charlier/Peter, StBerG, 3. Aufl., § 50 Rz 31, 35; Kuhls/Willerscheid, Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, 3. Aufl., § 50 Rz 27).
- 9 2. Nach der Gesetzesbegründung zur Neufassung des § 50 Abs. 3 Satz 1 StBerG durch das Vierte Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes vom 9. Juni 1989 (BGBl I 1989, 1062) sollte mit der Regelung die Möglichkeit beibehalten werden, dass in Steuerberatungsgesellschaften in verantwortlicher Stellung auch Personen Hilfe in Steuersachen leisten können, die auf einem anderen Fachgebiet als dem der Rechts- und Wirtschaftswissenschaften besondere Fachkunde erworben haben. Allerdings sei klarzustellen, dass Personen, die aufgrund ihres Werdegangs die Voraussetzungen für die Steuerberaterprüfung gemäß § 36 StBerG erfüllen könnten oder sich in einer entsprechenden Ausbildung befänden, nicht unter § 50 Abs. 3 StBerG fielen, sofern sie nicht daneben noch einen anderen Ausbildungsgang abgeschlossen hätten. Damit werde der Zugang solcher Personen zu einer leitenden Tätigkeit in einer Steuerberatungsgesellschaft verhindert, die die Steuerberaterprüfung nach einschlägiger Ausbildung nicht bestanden hätten (BTDrucks 11/3915, S. 24; ebenso: BRDrucks 515/88, S. 58 f.).
- 10 Wie der erkennende Senat mit Urteil vom 13. Juni 1997 VII R 101/96 (BFHE 182, 474, BStBl II 1997, 549) ausgeführt hat, ist jener Begründung "(...) sofern sie nicht daneben noch einen anderen Ausbildungsgang abgeschlossen haben." zu entnehmen, dass eine bereits abgeschlossene Ausbildung i.S. des § 36 StBerG der Erteilung einer Ausnahmegenehmigung gemäß § 50 Abs. 3 StBerG gleichwohl dann nicht entgegensteht, wenn der Antragsteller daneben einen zusätzlichen anderen Ausbildungsgang abgeschlossen und dort seine besondere Befähigung erworben hat (ebenso: Kuhls/Willerscheid, a.a.O., § 50 Rz 23).
- 11 3. Ist somit die Genehmigung zu versagen, falls der Antragsteller die geltend gemachte besondere Befähigung durch eine Ausbildung bzw. anschließende Tätigkeit in einer der in § 36 StBerG genannten Fachrichtungen erworben hat, so gilt dies --anders als die Revision meint-- nicht nur für die akademischen Ausbildungen des § 36 Abs. 1 Nr. 1 StBerG, sondern auch für die in Abs. 2 dieser Vorschrift genannten Ausbildungen. Soweit der Senat hieran mit Urteil in BFHE 182, 474, BStBl II 1997, 549 in Anbetracht des sowohl in § 36 Abs. 1 StBerG als auch in § 50 Abs. 3 Satz 1 StBerG verwendeten Begriffs der "Fachrichtung" Zweifel geäußert hat, hält er diese Bedenken nicht aufrecht. Zum einen hat das FG insoweit zutreffend ausgeführt, dass der Begriff Fachrichtung nicht nur im Zusammenhang mit akademischen, sondern auch im Zusammenhang mit nichtakademischen Ausbildungen verwendet wird. Zum anderen spricht gegen derartige Folgerungen aus dem in vorgenannten Vorschriften

verwendeten Begriff der "Fachrichtung", dass andererseits in § 50 Abs. 3 Satz 1 StBerG von einer "anderen Ausbildung" die Rede ist, während in § 36 Abs. 1 StBerG --anders als in Abs. 2-- dieser Begriff nicht vorkommt, dort vielmehr nur das "Hochschulstudium" genannt wird. Gegen die Auffassung, die "andere Ausbildung" i.S. des § 50 Abs. 3 Satz 1 StBerG beziehe sich nur auf die in § 36 Abs. 1 Nr. 1 StBerG genannten Hochschulstudien, sprechen zudem der eindeutige Wortlaut jener Vorschrift sowie der ebenso eindeutig erklärte Wille des Gesetzgebers, Personen, die aufgrund ihres Werdegangs die Voraussetzungen für die Steuerberaterprüfung gemäß § 36 StBerG erfüllen können oder sich in einer entsprechenden Ausbildung befinden, nicht in den Genuss einer Ausnahmegenehmigung nach § 50 Abs. 3 StBerG kommen zu lassen (so auch: FG Hamburg, Urteil vom 3. September 2009 1 K 93/08, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 192, mit zustimmender Anmerkung Hund, ebenda).

- 12** 4. Wie das FG zu Recht entschieden hat, sind im Streitfall die Voraussetzungen des § 50 Abs. 3 StBerG für die Erteilung der beantragten Genehmigung nicht erfüllt.
- 13** Als gelernter Bankkaufmann hat der Kläger die Abschlussprüfung in einem kaufmännischen Ausbildungsberuf bestanden. Damit erfüllt er gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 1 StBerG --nach der vorgeschriebenen Zeit praktischer Tätigkeit auf dem Gebiet der von den Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwalteten Steuern (§ 36 Abs. 3 StBerG)-- die Voraussetzungen für die Zulassung zur Steuerberaterprüfung. Nach den Feststellungen des FG, an die der erkennende Senat gebunden ist (§ 118 Abs. 2 FGO), hat der Kläger, auch wenn ihm nach seinem beruflichen Werdegang weit überdurchschnittliche Fachkenntnisse zuzugestehen sind, keine weiteren besonderen Befähigungen auf einem anderen Fachgebiet erworben. Vielmehr handelt es sich bei seinen Fachkenntnissen um solche aus dem Bereich der Betriebs- und Finanzwirtschaft, die er sich durch die abgeschlossene Ausbildung sowie durch seine erfolgreiche Tätigkeit in seinem Beruf als Bankkaufmann angeeignet hat. Auch hat ihm seine Fortbildung zum Sparkassenbetriebswirt zwar vertiefte Kenntnisse in seinem kaufmännischen Beruf verschafft; sie ist jedoch --wie das FG zu Recht erkannt hat-- keine "andere Ausbildung" i.S. des § 50 Abs. 3 Satz 1 StBerG (ebenso Urteil des FG Hamburg in DStR 2010, 192).
- 14** 5. Soweit es der Senat mit Urteil in BFHE 182, 474, BStBl II 1997, 549 für nicht zumutbar gehalten hat, den Kläger jenes Rechtsstreits auf die Ablegung der Steuerberaterprüfung nach einer zehnjährigen praktischen Tätigkeit auf dem Gebiet der von den Bundes- oder Finanzbehörden verwalteten Steuern zu verweisen, ist dies auf den Streitfall nicht übertragbar, weil der Senat in jenem Fall von besonderen, auf einem anderen Fachgebiet erworbenen Kenntnissen ausgegangen ist.
- 15** In Fällen hingegen (wie dem Streitfall), in denen im Rahmen einer Ausbildung nach § 36 StBerG und ggf. durch eine anschließende entsprechende Berufstätigkeit erworbene Befähigungen geltend gemacht werden --also Befähigungen im wirtschafts-, rechtswissenschaftlichen oder kaufmännischen Bereich--, verlangt allerdings das Gesetz von demjenigen, der in einer Steuerberatungsgesellschaft in leitender Funktion tätig sein will, die hierfür erforderliche Befähigung durch die erfolgreiche Ablegung der Steuerberaterprüfung bzw. einer derjenigen Prüfungen, die den Zugang zu den in § 50 Abs. 2 StBerG genannten Berufen ermöglichen, nachzuweisen, und mutet ihm damit auch die Ableistung der insoweit ggf. gesetzlich geforderten praktischen Tätigkeit auf dem Gebiet der von den Bundes- oder Finanzbehörden verwalteten Steuern zu. Diese Regelung ist auch mit höherrangigem Recht vereinbar.
- 16** Der in § 50 und § 50a StBerG zum Ausdruck kommende Grundsatz, dass eine Steuerberatungsgesellschaft von Steuerberatern verantwortlich zu führen ist, steht mit der verfassungsrechtlich garantierten Berufsfreiheit in Einklang. Die Steuerrechtspflege dient einem wichtigen Gemeinschaftsgut. Die nach Art. 12 des Grundgesetzes garantierte Berufsfreiheit verwehrt es dem Gesetzgeber daher nicht, der Gefahr der Kommerzialisierung des Steuerberaterberufs und dem Einfluss gewerblicher Interessen auf die Steuerberatung vorzubeugen, um den Steuerbürger vor einer unsachgemäßen, weil von sachwidrigen, insbesondere kommerziellen Interessen beeinflussten Steuerberatung zu schützen (vgl. Senatsurteil vom 23. Juli 1998 VII R 154/97, BFHE 187, 153, BStBl II 1998, 692; Senatsbeschluss vom 18. November 2010 VII B 262/09, BFH/NV 2011, 656, jeweils m.w.N.). Lässt der Gesetzgeber --wie mit § 50 Abs. 3 StBerG-- eine Ausnahme von diesem Grundsatz zu, verfügt er zwar nicht über eine uneingeschränkte Gestaltungsfreiheit, sondern hat die mit der Ausnahme verfolgten Ziele folgerichtig unter Beachtung des Gleichbehandlungsgebots und der Berufsfreiheit umzusetzen. Der erkennende Senat ist allerdings der Ansicht, dass die Ausnahmegenehmigung des § 50 Abs. 3 StBerG dem entspricht.
- 17** Da die Leitung von Steuerberatungsgesellschaften den in § 50 Abs. 1 und 2 StBerG genannten Personen vorbehalten ist und dementsprechend auf der Leitungsebene wirtschafts-, rechtswissenschaftlicher und kaufmännischer Sachverstand vorherrscht, verfolgte der Gesetzgeber mit der in § 50 Abs. 3 StBerG vorgesehenen

Ausnahme das Ziel, Steuerberatungsgesellschaften die Möglichkeit zu verschaffen, sich für ihre Tätigkeit den Sachverstand auch anderer Ausbildungen und Berufe nutzbar zu machen und auch andere Berufsträger wie z.B. die in den Gesetzesbegründungen aufgeführten Landwirte, Mathematiker oder Informatiker (vgl. BTDrucks 11/3915, S. 24 und BRDrucks 515/88, S. 59) in die Leitungsebene berufen zu können. Da diese Personen ihre im jeweiligen "anderen" Ausbildungsgang oder Beruf erworbenen Befähigungen nicht durch Ablegung der Steuerberaterprüfung oder einer Prüfung für einen der in § 50 Abs. 2 StBerG genannten Berufe nachweisen können, musste auf diese grundsätzlich zu fordernde Voraussetzung für die Übernahme einer Leitungsfunktion in einer Steuerberatungsgesellschaft verzichtet werden. Um gleichwohl die Anforderungen hierfür auf höherem Niveau zu halten, verlangt § 50 Abs. 3 StBerG eine "besondere" Befähigung auf dem Gebiet der "anderen Ausbildung".

- 18** Neben diesem sich aus den Gesetzesbegründungen ergebendem Motiv für die Schaffung einer Ausnahme wollte der Gesetzgeber aber offenbar auch an dem Grundsatz festhalten, die Übernahme einer Leitungsfunktion in einer Steuerberatungsgesellschaft von der erfolgreichen Teilnahme an der Steuerberaterprüfung oder einer Prüfung für einen der in § 50 Abs. 2 StBerG genannten Berufe abhängig zu machen. Es erscheint daher folgerichtig, die Möglichkeit einer Ausnahme von dem in § 50 Abs. 1 und 2 StBerG normierten Grundsatz auf diejenigen Personen zu beschränken, die über besondere Befähigungen in einem Bereich verfügen, der nicht einem der in § 36 StBerG genannten Ausbildungsgänge entspricht. Die Entscheidung des Gesetzgebers, die Zugangsvoraussetzungen für die Aufnahme einer leitenden Tätigkeit in einer Steuerberatungsgesellschaft für bestimmte Personen zu lockern, deren Fähigkeiten für Steuerberatungsgesellschaften nutzbar gemacht werden sollten, verpflichtete ihn nicht, auch Personen mit besonderen Befähigungen, die in einer in § 36 StBerG genannten Fachrichtung erworben wurden, diesen Sonderweg unter Verzicht auf die (nach der jeweils absolvierten Ausbildung an sich möglichen) Steuerberaterprüfung zu eröffnen.

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