
Datum: 18.05.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 1765/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:0518.2K1765.09.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, VII B 136/11

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

- Tatbestand** 1
- Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Bestellung des Klägers zum Steuerberater zu Recht widerrufen wurde. 2
- Der Kläger ist als Steuerberater zugelassen. Ausweislich des Handelsregisters ist der Kläger als Geschäftsführer der A GmbH und der B Verwaltungs GmbH, vormals Fachmarktzentrum C Verwaltungs GmbH, eingetragen. Unternehmensgegenstand der A GmbH ist der Erwerb und die Bebauung von Grundbesitz. Gegenstand der B Verwaltungs GmbH ist der Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen sowie die Übernahme der persönlichen Haftung der Geschäftsführung bei Handelsgesellschaften, insbesondere die Beteiligung als persönlich haftende, geschäftsführende Gesellschafterin an der B Verwaltungs GmbH & Co. KG. 3
- Mit Schreiben vom 29. Januar 2009 wies die Beklagte den Kläger darauf hin, dass es sich bei der Tätigkeit als „Geschäftsführer“ einer gewerblichen Gesellschaft um eine mit dem Beruf des Steuerberaters unvereinbare Tätigkeit gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 1 Steuerberatergesetz - StBerG - handele. Die Bestellung als Steuerberater sei daher nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 StBerG zu widerrufen. Er, der Kläger, erhalte nach § 46 Abs. 4 StBerG die Gelegenheit, sich zu äußern. 4

Der Kläger wies im Schreiben seines Bevollmächtigten vom 9. März 2009 darauf hin, dass es sein Ziel sei, sowohl als Steuerberater als auch weiterhin als Geschäftsführer tätig zu sein. Diese Möglichkeit werde ihm durch § 58 Satz 2 Nr. 5a StBerG auch gegeben.	
Nach weiteren Schreiben der Beklagten und des Klägers hat die Beklagte mit Verfügung vom 18. Mai 2009 die Bestellung des Klägers als Steuerberater unter Hinweis auf die gewerbliche Tätigkeit als Geschäftsführer nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 StBerG widerrufen.	6
Mit der hiergegen erhobenen Klage verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. Er trägt im Wesentlichen Folgendes vor:	7
Die Beklagte meine zu Unrecht, dass § 58 Satz. 2 Nr. 5a StBerG die geschäftsführende Tätigkeit in einem gewerblichen Unternehmen nicht erfasse. Ein Syndikus-Steuerberater könne für seinen Arbeitgeber sehr wohl Geschäftsführertätigkeiten in dessen Unternehmen bzw. Konzernunternehmen ausüben.	8
Voraussetzung für die Bestellung als Syndikus-Steuerberater sei, dass der Betroffene im Unternehmen Tätigkeiten nach § 33 StBerG, d.h. Hilfeleistungen in Steuersachen, ausübe. Dies sei bei ihm der Fall.	9
Darüber hinaus sei er, der Kläger, berechtigt, seinen Pflichten als Steuerberater nachzukommen. Er sei insbesondere dazu berechtigt, sich während der Dienstzeit zur Wahrnehmung etwaiger Gerichts- oder Behördentermine und Besprechungen jederzeit von seiner Arbeitsstelle zu entfernen, ohne im Einzelfall eine Erlaubnis hierfür einholen zu müssen.	10
In § 58 Satz 2 Nr. 5a Satz 1 StBerG erscheine weder das Wort „ausschließlich“ noch das Wort „nur“. Daher seien dem Syndikus-Steuerberater auch andere Tätigkeiten als die sog. Vorbehaltsaufgaben des § 33 StBerG erlaubt. Nach verfassungskonformer Auslegung genüge es, wenn der Steuerberater nur 1 % steuerliche Aufgaben wahrnehme. Danach sei es zulässig, dass der Syndikus-Steuerberater auch andere Aufgaben in einem Unternehmen, etwa das Geschäftsführeramt, ausübe.	11
Abgesehen davon seien die Bestimmungen des § 46 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 57 Abs. 4 StBerG verfassungswidrig. Es sei nicht nachvollziehbar, warum Rechtsanwälten die gewerbliche Tätigkeit und die Übernahme des Geschäftsführeramtes erlaubt, Steuerberatern hingegen verboten seien.	12
Der Kläger beantragt,	13
den Widerrufsbescheid vom 18. Mai 2009 aufzuheben.	14
Die Beklagte beantragt,	15
die Klage abzuweisen.	16
Sie trägt im Wesentlichen Folgendes vor:	17
Die Geschäftsführertätigkeit in einem gewerblichen Unternehmen stelle eine mit dem Beruf des Steuerberaters unvereinbare gewerbliche Tätigkeit dar. Das organschaftliche Handeln in dieser Funktion werde notwendig vom gewerblichen Charakter der Unternehmenstätigkeit der jeweiligen Gesellschaft geprägt.	18
	19

Der Kläger sei zwar in der Zwischenzeit als Geschäftsführer der D GmbH, vormals H GmbH, ausgeschieden. Er sei aber nach wie vor als Geschäftsführer der A GmbH und der B Verwaltungs GmbH im Handelsregister eingetragen.

Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG gelte das Verbot der gewerblichen Tätigkeit für alle Steuerberater und damit auch für Syndikus-Steuerberater. Ein Syndikus-Steuerberater, der in einem gewerblichen Unternehmen auch eine Organfunktion wahrnehme, übe damit eine mit dem Beruf des Steuerberaters unvereinbare gewerbliche Tätigkeit aus. 20

Entgegen der Auffassung des Klägers seien die Regelungen des § 46 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 57 Abs. 4 StBerG verfassungsgemäß. Auch der Verweis des Klägers auf die berufsrechtlichen Regelungen für Rechtsanwälte greife nicht. Der Kläger könne sich nicht mit Erfolg darauf berufen, dass Rechtsanwälten die gewerbliche Tätigkeit und die Übernahme des Geschäftsführeramtes erlaubt seien und dies auch für Steuerberater gelten müsse. 21

Entscheidungsgründe 22

I. Die Klage ist unbegründet. 23

Der Widerrufsbescheid der Beklagten vom 18. Mai 2009 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung - FGO -). 24

Die Beklagte hat die Bestellung des Klägers als Steuerberater zu Recht unter Berufung auf § 46 Abs. 2 Nr. 1 StBerG widerrufen. 25

1. Nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 StBerG ist die Bestellung zu widerrufen, wenn der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte eine gewerbliche Tätigkeit oder eine Tätigkeit als Arbeitnehmer ausübt, die mit seinem Beruf nicht vereinbar ist (§ 57 Abs. 4 StBerG). Als Tätigkeit, die mit dem Beruf des Steuerberaters und des Steuerbevollmächtigten nicht vereinbar sind, gilt gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG insbesondere eine gewerbliche Tätigkeit. 26

a) Eine gewerbliche Tätigkeit i.S. der §§ 46 Abs. 2 Nr. 1, 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG ist gekennzeichnet durch ein selbständiges, gleichmäßig fortgesetztes und maßgebend von erwerbswirtschaftlichem Streben nach Gewinn bestimmtes Handeln (vgl. BGH, Urteil vom 4. März 1996 StbSt (R) 4/95, NJW 1996, 1833). Zu solchen gewerblichen Tätigkeiten, die mit dem Beruf oder mit dem Ansehen des Steuerberaters nicht vereinbar sind, gehört auch die Übernahme der Geschäftsführung einer gewerblich tätigen Gesellschaft. Denn das organschaftliche Handeln in dieser Funktion wird notwendig vom gewerblichen Charakter der Unternehmenstätigkeit der Gesellschaft geprägt (vgl. BGH, Urteil vom 29. Februar 1988, StbSt (R) 1/87, NJW 1988, 3274; FG Köln, Urteil vom 26. Februar 2009 2 K 1863/08, EFG 2010, 1360; Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 24. Juni 2010 6 K 349/09, EFG 2010, 1649). 27

b) Diese Voraussetzungen der §§ 46 Abs. 2 Nr. 1, 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG sind im Streitfall erfüllt. Der Kläger ist Geschäftsführer zweier Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Die Unternehmensgegenstände der A GmbH und der B Verwaltungs GmbH bestehen u.a. in dem der Erwerb und der Bebauung von Grundbesitz sowie in dem Erwerb und der Verwaltung von Beteiligungen sowie der Übernahme der persönlichen Haftung der Geschäftsführung bei Handelsgesellschaften. Die beiden Gesellschaften sind somit mit erwerbswirtschaftlichem Gewinnstreben gewerblich tätig. Sie gelten nach § 13 Abs. 3 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung - GmbHG - als Handelsgesellschaften im Sinne des 28

Handelsgesetzbuches - HGB -. Die für Kaufleute i.S. des HGB geltenden Vorschriften finden nach § 6 Abs. 1 HGB auch auf diese beiden Gesellschaften Anwendung.

2. Entgegen der Rechtsansicht des Klägers ergibt sich auch aus § 58 Satz 2 Nr. 5a StBerG keine andere Rechtsfolge. 29

a) Gemäß § 58 Satz 1 StBerG dürfen Steuerberater und Steuerbevollmächtigte ihren Beruf als Angestellte einer Person oder Vereinigung im Sinne des § 3 Nr. 1 bis 3 StBerG ausüben. Nach § 58 Satz 2 Nr. 5a Satz 1 StBerG dürfen sie ferner tätig werden als Angestellte, wenn sie im Rahmen des Angestelltenverhältnisses Tätigkeiten im Sinne des § 33 StBerG wahrnehmen. 30

b) Die tatbestandlichen Voraussetzungen für eine nach § 58 Satz 2 Nr. 5a Satz 1 StBerG zulässige Tätigkeit als sog. „Syndikus-Steuerberater“ liegen im Streitfall nicht vor. Denn die Übernahme einer Organfunktion in einer gewerblich tätigen GmbH ist auch mit der Tätigkeit als Syndikus-Steuerberater nicht zu vereinbaren. Die Übernahme einer Organfunktion stellt - wie oben ausgeführt wurde - eine gewerbliche Tätigkeit dar. Eine solche gewerbliche Tätigkeit ist gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG aber grundsätzlich mit dem Beruf des Steuerberaters nicht vereinbar. Dies gilt auch für einen Syndikus-Steuerberater (vgl. Niedersächsisches FG, Urteil vom 24. Juni 2010 6 K 349/09, a.a.O.; Gehre/Koslowski, StBerG, 6. Aufl. 2009, § 58, Rn. 20). Entgegen der Rechtsansicht des Klägers darf damit ein Syndikus-Steuerberater in dem Unternehmen seines Arbeitgebers gerade nicht die Organfunktion eines Geschäftsführers ausüben. 31

3. Die im Streitfall einschlägigen Regelungen der §§ 46 Abs. 2 Nr. 1, 57 Abs. 4 Nr.1 und 58 Satz 2 Nr. 5a StBerG sind auch verfassungsgemäß. Es ist bereits höchstrichterlich entschieden, dass die vom Kläger gerügte Inkompatibilitätsregelung des § 57 Abs. 4 StBerG grundsätzlich nicht gegen die in Art. 12 Abs. 1 Grundgesetz - GG - garantierte Freiheit der Berufswahl und nicht gegen das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt (BVerfG-Beschlüsse vom 15. Februar 1967 1 BvR 569, 589/62, BVerfGE 21, 173; vom 25. Juli 1967 1 BvR 585/62, BVerfGE 22, 275; BFH-Urteile 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 und vom 9. Februar 1993 VII R 89/92, BFH/NV 1993, 693; BFH-Beschlüsse vom 28. April 2004 VII B 44/04, BFH/NV 2004, 1297; und vom 13. Juni 2006 VII B 13/06, BFH/NV 2006, 1888; FG Köln, Urteil vom 26. Februar 2009 2 K 1863/08, a.a.O.; Niedersächsisches FG, Urteil vom 24. Juni 2010 6 K 349/09, a.a.O.; Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 27. Oktober 2010 2 K 1529/10, Stbg 2011, 86). 32

a) Die Rechtsprechung des BVerfG (vgl. z.B. Beschluss vom 4. November 1992 1 BvR 79/85, NJW 1993, 317) zur ähnlichen Problematik bei Rechtsanwälten (vgl. § 7 Nr. 8 Bundesrechtsanwaltsordnung - BRAO -) ist entgegen der Rechtsansicht des Klägers auf das Steuerberatungsgesetz nicht zu übertragen. Denn zum einen haben § 46 Abs. 2 Nr. 1 StBerG und § 7 Nr. 8 BRAO einen unterschiedlichen Regelungsgehalt. Zum anderen unterscheiden sich auch die Berufsbilder in nicht unerheblicher Weise. Diese Unterschiede ergeben sich vor allem daraus, dass der Steuerberater über einen gegebenen Einzelfall hinaus meist eingehende und umfassende Kenntnisse über die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse – einschließlich der beruflichen Tätigkeit, der Betriebsverhältnisse und dergleichen – seiner Mandanten benötigt, um sie richtig beraten und ihre Interessen in vollem Umfang wahrnehmen zu können. Für das Tätigwerden eines Rechtsanwaltes sind derartige Kenntnisse in der Regel nicht erforderlich. Dies gilt auch dann, wenn sie gemäß § 3 Abs.1 Nr. 2 StBerG Hilfe in Steuersachen leisten; denn diese bezieht sich bei Rechtsanwälten in der Regel auf die Beratung und Prozessvertretung in steuerrechtlichen Einzelfragen, während sie 33

bei Steuerberatern meist eine umfassende steuerliche Beratung - einschließlich Gewinnermittlung und Erstellung der gesamten Steuererklärungen - häufig im Sinne eines Dauermandats umfasst. Wenn ein Steuerberater sich neben diesem Beruf noch als Arbeitnehmer bzw. Gewerbetreibender betätigt, so ist grundsätzlich nicht auszuschließen, dass er auf Grund seiner umfassenden Kenntnisse über die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse seines Mandanten bei der Erledigung seiner Aufgaben als Arbeitnehmer bzw. Gewerbetreibender in Interessenkollision gerät. Diese - abstrakte - Gefahr macht bei dieser Berufsgruppe eine derartige Berufskombination zumindest weniger erträglich als bei anderen freien Berufen (vgl. BFH-Urteil vom 9. Februar 1993 VII R 89/92, BFH/NV 1993, 693 auch unter Hinweis auf BVerfG-Beschluss vom 15. Februar 1967, 1 BvR 569/62, BVerfGE 21, 173, 182; FG Köln, Urteil vom 26. Februar 2009 2 K 1863/08, a.a.O.; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 27. Oktober 2010 2 K 1529/10, a.a.O.).

Die mangelnde Übertragbarkeit der Rechtsprechung des BVerfG, insbesondere des Beschlusses vom 4. November 1992 (1 BvR 79/85, a.a.O.) zum Nebenberuf von Rechtsanwälten wird auch daran deutlich, dass das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung u.a. ausdrücklich darauf abstellt, dass in der Bundesrechtsanwaltsordnung kein Grundsatz zum Ausdruck kommt, wonach anwaltliche und erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten grundsätzlich unvereinbar sind (s. Rn. 130 der Entscheidung). Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts fehlt jeder Anhaltspunkt dafür, dass der Gesetzgeber das Ansehen der Rechtsanwaltschaft durch wirtschaftliche Betätigungen bedroht glaubte. Hierin unterscheidet sich das Berufsbild des Rechtsanwalts von dem des Steuerberaters. 34

b) Zwar ist dem Kläger zuzugestehen, dass auch Rechtsanwälte im Bereich der Steuerberatung tätig werden. Gleichwohl führt dies nicht zu einem Gleichklang beider Berufsbilder. Trotz gewisser Überschneidungen im Bereich der Steuerberatung handelt es sich gleichwohl um unterschiedliche Berufsbilder. Denn sowohl hier als auch bei der Auslegung des § 46 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 57 Abs. 2, Abs. 4 Nr. 1 StBerG ist eine abstrakte Betrachtungsweise vorzunehmen (vgl. BFH-Beschluss vom 28. April 2004 VII B 44/04, a.a.O.; Niedersächsisches FG, Urteil vom 24. Juni 2010 6 K 349/09). Es ist daher nicht darauf abzustellen, ob im konkreten Einzelfall eine - insoweit kaum nachprüfbare - Interessenkollision vorliegt; entscheidend ist vielmehr, ob abstrakt eine solche Möglichkeit besteht. 35

c) Schließlich hat der Gesetzgeber im Jahre 2000 mit dem 7. StBÄndG in Kenntnis der Problematik § 46 Abs. 2 Nr. 1 StBerG dahingehend erweitert, dass die Bestellung nicht nur zu widerrufen ist, wenn der Steuerberater eine Tätigkeit als Arbeitnehmer ausübt, sondern auch dann, wenn er eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Die Norm ist daher sowohl nach ihrem Wortlaut als auch nach dem Willen des Gesetzgebers eindeutig, sodass auch eine anderweitige Auslegung nicht in Betracht kommt. 36

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 37