



30.03.2017

Wichtige neue Entscheidung

Recht der Steuerberater: Unvereinbarkeit der Geschäftsführung einer Steuerberatergesellschaft mit der Leitung gewerblicher Unternehmen

Art. 12 GG, § 56 Abs. 5, § 57, § 72 Abs. 1 StBerG, § 16 BOSTB

Steuerberatungsgesellschaft

Unvereinbarkeit der Geschäftsführung mit gewerblicher Tätigkeit

Anforderungen an die Widerlegung der Gefährdung von Berufspflichten

*Bundesverwaltungsgericht, Urteil vom 07.12.2016, Az. 10 C 1.15*

Leitsätze:

1. Die Berufspflicht zur Unabhängigkeit gemäß § 72 Abs. 1 i.V.m. § 57 Abs. 1 StBerG trifft den Geschäftsführer einer Steuerberatungsgesellschaft unabhängig davon, ob seine gesellschaftsinterne Zuständigkeit sich auf Beratungsaufgaben erstreckt.
2. Die für die Zulassung einer Ausnahme vom Verbot gewerblicher Tätigkeit nach § 57 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 Halbs. 2 StBerG erforderliche Widerlegung der Gefährdung von Berufspflichten scheitert nicht erst, wenn nachweislich die konkrete Gefahr individueller Pflichtverletzungen besteht. Misslungen ist die Widerlegung bereits, wenn eine Gefährdung von Berufspflichten nicht auszuschließen ist, weil sich Interessenkonflikte zwi-

Hinweis: Diese Entscheidung wird gleichzeitig auf unserer Internetseite eingestellt.

[www.landesanwaltschaft.bayern.de](http://www.landesanwaltschaft.bayern.de)

schen beruflicher und gewerblicher Tätigkeit deutlich abzeichnen, die nicht durch Berufsausübungsregelungen zu bannen sind (Fortführung von BVerwG, Urteil vom 26. September 2012 - 8 C 26.11 - BVerwGE 144, 211).

3. Der Geschäftsführer einer Steuerberatungsgesellschaft kann Interessenkonflikte, die sich aus der gleichzeitigen Tätigkeit als Leiter gewerblicher Unternehmen ergeben, nicht durch eine gesellschaftsinterne Beschränkung seiner Aufgaben als Geschäftsführer der Steuerberatungsgesellschaft auf das Personalwesen, das Marketing und weitere Verwaltungsaufgaben vermeiden.

#### Hinweis:

Der Kläger, ein gelernter Versicherungskaufmann, begehrt die Zulassung einer Ausnahme vom Verbot gewerblicher Tätigkeit gemäß § 57 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 des Steuerberatergesetzes (StBerG).

Er ist unter anderem Vorstand und alleiniger Geschäftsführer zweier auf die Beratung von Ärzten spezialisierter Unternehmen und beabsichtigt als Geschäftsführer einer Steuerberatergesellschaft tätig zu werden.

Die Mandanten der Steuerberatungsgesellschaft sind zu einem erheblichen Teil auch Kunden der gewerblichen Unternehmen.

Der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts (BVerwG) ging auf eine Verfassungsbeschwerde des Klägers hin ein Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 23.08.2013 1 BvR 2912/11 – juris) voraus, in der die Entscheidungen des Erstgerichts und des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofes aufgehoben und die Sache an das Erstgericht zur weiteren Aufklärung in tatsächlicher Hinsicht zurückverwiesen wurde. Zwar stünden Art. 12 GG und der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz der Inkompatibilitätsregelung des § 57 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 StBerG nicht entgegen, auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz sei jedoch bei der Konkretisierung generalklauselartiger Inkompatibilitätsvorschriften besonderes Augenmerk zu legen. Wegen der Vielgestaltigkeit gewerblicher Tätigkeiten sei stets eine Einzelfallprüfung erforderlich, das Abstellen auf generelle Gesichtspunkte sei nicht ausreichend.

Das BVerwG hat die Revision des erneut in beiden vorangehenden Instanzen unterlegenen Klägers in Fortführung der bisherigen Rechtsprechung zurückgewiesen.

Mit Urteil vom 26.09.2012 (Az. 8 C 26.11, juris) hatte das BVerwG bereits entschieden, dass eine Ausnahmegenehmigung für die Zweitbetätigung eines Steuerberaters nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 HS. 2 StBerG nur dann in Betracht komme, wenn die vom Gesetz in § 57 Abs. 4 Nr. 1 HS. 1 StBerG vermutete abstrakte Gefahr der Verletzung von Berufspflichten im konkreten Fall widerlegt sei (ebenso BFH, Urteil vom 17.05.2011, Az. VII R 47/10, juris).

In der vorliegenden Entscheidung hat das BVerwG die Anforderungen an die Widerlegung der Gefährdung der Berufspflicht zur Unabhängigkeit konkretisiert.

Der Gesetzgeber gehe nach wie vor davon aus, dass eine gewerbliche Tätigkeit im typischen Regelfall die Beachtung der allgemeinen Berufspflichten des Steuerberaters gemäß § 57 Abs. 1 und 2 StBerG gefährde.

Dabei sei weder eine konkrete Gefahr im polizeirechtlichen Sinne erforderlich, noch sei Voraussetzung, dass Pflichtverstöße des Berufsträgers wahrscheinlich seien.

Es genüge, wenn die beabsichtigte gewerbliche Tätigkeit aus Sicht des Publikums bei objektiver Betrachtung geeignet sei, begründete Zweifel an der Unabhängigkeit der Berufsausübung zu wecken.

Art. 12 GG gebiete weder die Beschränkung auf eine repressive nachträgliche Kontrolle, noch die Beschränkung auf Fälle nachgewiesener konkreter Gefahr.

Der Kläger, der die volle Darlegungs- und Beweislast trage, habe die Anhaltspunkte, die für eine Interessenkollision sprächen, im konkreten Fall nicht entkräften können.

Dies ergebe sich vorliegend bereits aus der Überschneidung der Tätigkeitsbereiche.

Eine gesellschaftsinterne Zuständigkeitsbeschränkung der Aufgaben als Geschäftsführer der Steuerberatergesellschaft sei aufgrund der gesetzlichen Allzuständigkeit (§§ 35 ff, § 43 GmbHG) nicht geeignet, Interessenskonflikte zu vermeiden.

Zur Widerlegung von Interessenkollisionen seien nur Zuständigkeitsbeschränkungen geeignet, die gesetzlich zulässig und wirksam seien.

Das BVerwG führt weiter aus, dass der Berufung des Klägers zum Geschäftsführer der Steuerberatergesellschaft außerdem das Verbot der Kooperation von Steuerberatern mit Gewerbetreibenden entgegenstehe.

Zwar sei bei der Liberalisierung des Berufsrechts der Steuerberater der Kreis der zulässigen Kooperationspartner erweitert worden (vgl. § 56 StBerG), dies erfasse jedoch nur Angehörige freier Berufe. Eine Kooperation mit Gewerbetreibenden sei weiterhin ausgeschlossen.

Dieses Verbot gelte zwar nicht unmittelbar für Steuerberatungsgesellschaften und deren Leitungsorgane, aber für alle in der Gesellschaft tätigen Steuerberater.

Der Kläger sei als Geschäftsführer für die Beachtung des Verbots verantwortlich, wodurch sich ein absehbarer Interessenskonflikt ergebe.

Simmerlein  
Oberlandesanwältin



# **BUNDESVERWALTUNGSGERICHT**

## **IM NAMEN DES VOLKES**

### **URTEIL**

BVerwG 10 C 1.15  
VGH 7 BV 14.1923

Verkündet  
am 7. Dezember 2016

...  
als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle

In der Verwaltungsstreitsache

hat der 10. Senat des Bundesverwaltungsgerichts  
auf die mündliche Verhandlung vom 7. Dezember 2016  
durch  
den Präsidenten des Bundesverwaltungsgerichts Prof. Dr. Dr. h.c. Rennert,  
die Richterinnen am Bundesverwaltungsgericht Dr. Held-Daab, Hooock und  
Dr. Rublack und den Richter am Bundesverwaltungsgericht Dr. Seegmüller

für Recht erkannt:

Die Revision wird zurückgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Revisionsverfahrens.

#### G r ü n d e :

I

- 1 Der Kläger, ein gelernter Versicherungskaufmann, begehrt die Zulassung einer Ausnahme vom Verbot gewerblicher Tätigkeit gemäß § 57 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG). Er beabsichtigt, als Geschäftsführer der HS. GmbH Steuerberatungsgesellschaft tätig zu werden und Gesellschaftsanteile an ihr zu erwerben, ohne seine Tätigkeit in Unternehmen der H. Gruppe aufzugeben. Der Kläger ist unter anderem (alleiniger) Vorstand der H. AG und Geschäftsführer der H. GmbH (im Folgenden: H. GmbH). Nach den Feststellungen der Vorinstanz haben sich beide Unternehmen ebenso wie die Steuerberatungsgesellschaft im Wesentlichen darauf spezialisiert, Ärzte zu beraten und diesen gegebenenfalls weitere Dienstleistungen zu erbringen. Dazu zählen einerseits die Vermittlung von Versicherungen, andererseits die Abrechnung

von Direktverträgen und die Niederlassungsberatung einschließlich der Beratung zur Praxisübergabe, Existenzgründung und Praxisfinanzierung. Die Mandanten der Steuerberatungsgesellschaft sind zu einem erheblichen Teil - unstreitig etwa zur Hälfte - auch Kunden der gewerblichen Unternehmen. Die Tätigkeit der Steuerberatungsgesellschaft erstreckt sich nach den Feststellungen der Vorinstanz auch auf Empfehlungen zur Fortsetzung, Kündigung oder Änderung bestehender oder zum Abschluss neuer Verträge über Dienstleistungen aus den Tätigkeitsbereichen beider Unternehmen.

- 2 Die Beklagte erteilte dem Kläger mit Bescheid vom 17. August 2004 eine Ausnahmegenehmigung gemäß § 50 Abs. 3 StBerG, neben Steuerberatern Geschäftsführer oder persönlich haftender Gesellschafter einer Steuerberatungsgesellschaft zu werden, mit dem Vorbehalt, dass die Steuerberatungsgesellschaft sich auf die Beratung von Ärzten spezialisiere und die gesetzlichen Anerkennungs Voraussetzungen erfülle. Die Steuerberatungsgesellschaft wurde im Jahr 2005 zugelassen und erteilte dem Kläger (Gesamt-)Prokura. Im April 2008 beantragte der Kläger erstmals die Zulassung einer Ausnahme vom Verbot der gewerblichen Tätigkeit im Hinblick auf die beabsichtigte Übernahme der Geschäftsführung der Steuerberatungsgesellschaft und erklärte, daneben wolle er weiterhin Organ und Gesellschafter gewerblicher Unternehmen der Helmsauer-Gruppe bleiben. Die Beklagte teilte ihm formlos mit, eine Ausnahmezulassung komme nicht in Betracht. Mit gesondertem Bescheid widerrief sie die Ausnahmegenehmigung nach § 50 Abs. 3 StBerG. Über die dagegen erhobene Klage zum Finanzgericht Nürnberg - 7 K 1088/08 - wurde bislang nicht entschieden.
- 3 Mit Schriftsatz vom 6. Oktober 2009 hat der Kläger eine weitere Klage zum Finanzgericht Nürnberg erhoben, deren Antrag zu I. sich auf die Zulassung einer Ausnahme vom Verbot der gewerblichen Betätigung nach § 57 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 StBerG richtete. Insoweit hat das Finanzgericht das Verfahren abgetrennt und an das Bayerische Verwaltungsgericht Ansbach verwiesen. Dieses hat die Klage abgewiesen. Der Verwaltungsgerichtshof hat den Antrag auf Zulassung der Berufung zurückgewiesen, da nicht auszuschließen sei, dass im Rahmen der Steuerberatung erlangte Informationen über die Mandanten der Steuerberatungsgesellschaft in unzulässiger Weise gewerblich genutzt werden

könnten. Auf die Verfassungsbeschwerde des Klägers hat das Bundesverfassungsgericht mit Kammerbeschluss vom 23. August 2013 - 1 BvR 2912/11 - die beiden vorinstanzlichen Entscheidungen aufgehoben und die Sache an das Verwaltungsgericht zurückverwiesen. Art. 12 Abs. 1 GG und der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz stünden der gesetzlichen Inkompatibilitätsregelung des § 57 Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 StBerG nicht entgegen, verlangten bei deren Anwendung aber eine Einzelfallprüfung, die der Vielgestaltigkeit der möglichen gewerblichen Tätigkeiten Rechnung trage. Soweit die aufgehobenen Entscheidungen auf eine lediglich abstrakte Gefahr der gewerblichen Verwertung von Kenntnissen aus der Steuerberatung abstellten, verfehlten sie den Regelungszweck des Gesetzes und die verfassungsrechtlichen Vorgaben. Für eine abschließende Entscheidung anhand der in der Rechtsprechung entwickelten typisierenden Fallgruppen reichten die verwaltungsgerichtlichen Feststellungen zu den möglicherweise drohenden Interessenkollisionen nicht aus.

- 4 Im weiteren verwaltungsgerichtlichen Verfahren hat der Kläger vorgetragen, seine Aufgaben in der Steuerberatungsgesellschaft beschränkten sich auf das Personalwesen, das Marketing, die interne Kanzleiorganisation und das interne Rechnungswesen der Kanzlei. Die Prokura ruhe mit Rücksicht auf den anhängigen Rechtsstreit. In der H. AG verantworte er als Vorstand den gesamten Geschäftsbetrieb. Die H. GmbH beschäftige sich mit der betriebswirtschaftlichen Beratung von Kliniken und Krankenhäusern sowie mit Praxisbewertungen und der Durchführung und Abrechnung von Direktverträgen der gesetzlichen Krankenversicherung. Eine "Vermischung" der Tätigkeiten als Geschäftsführer der Steuerberatungsgesellschaft und als Vorstand der gewerblichen Unternehmen halte er nicht für unzulässig. Auch eine "Rundum-Beratung" aus einer Hand sei grundsätzlich nicht unvereinbar mit dem Beruf des Steuerberaters. Das Bundesverfassungsgericht habe das von ihm gewählte Unternehmensmodell gebilligt.
- 5 Die Beklagte hat geltend gemacht, eine "Rundum-Beratung" widerspreche dem Kooperationsverbot des § 56 Abs. 5 StBerG, das ausweislich der Internetseite der Steuerberatungsgesellschaft bereits gegenwärtig missachtet werde. Diese werbe damit, in die Beratung das Know-how ihrer "Partnergemeinschaft" einzu-



beziehen, die "auf dem Markt für Assekuranzmakler im Heilwesen führend" sei (<http://www.hs.de>).

- 6 Das Verwaltungsgericht hat die Klage erneut abgewiesen. Der Verwaltungsgeschichtshof hat die Berufung zurückgewiesen. Der Kläger habe keinen Anspruch auf Zulassung einer Ausnahme gemäß § 57 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 StBerG, weil die vom Gesetzgeber - nach wie vor - angenommene abstrakte Gefahr einer Verletzung von Berufspflichten im konkreten Fall nicht widerlegt sei. Die Gefahr einer Interessenkollision sei ausgeschlossen, wenn sich die Tätigkeitsfelder der steuerberatenden und der gewerblichen Berufe deutlich voneinander trennen ließen. Daran fehle es hinsichtlich der gewerblichen Tätigkeiten als Vorstand der H. AG und der H. GmbH. Wegen der personellen Verflechtung der steuerberatenden und der gewerblichen Tätigkeiten in der Gestalt des Klägers und der Identität der Beratungsgegenstände bestehe die Gefahr von Interessenkollision insbesondere bei Empfehlungen zu Verträgen über Dienstleistungen, die zu den Tätigkeitsbereichen der gewerblichen Unternehmen gehörten. Trete der Kläger als Geschäftsführer in die Steuerberatungsgesellschaft ein, so entstehe in seiner Person ein Konflikt zwischen der Pflicht zur Wahrung der Unabhängigkeit der steuerlichen Beratung und seinem gewinnorientierten Interesse am wirtschaftlichen Erfolg der beiden von ihm geführten gewerblichen Unternehmen. Dieser Konflikt sei weder durch Berufsausübungsregeln noch durch gesellschaftsinterne vertragliche Regelungen zu beseitigen. Die präventive Kontrolle sei verfassungskonform. Es verstoße auch nicht gegen den Gleichheitssatz, nur die Vorstandsmitglieder, die Geschäftsführer und die persönlich haftenden Gesellschafter von Steuerberatungsgesellschaften den gesetzlichen Berufspflichten zu unterwerfen. Der Gesetzgeber habe davon ausgehen dürfen, dass diese Führungskräfte die Einhaltung der Berufspflichten gewährleisten könnten und sonstige Mitarbeiter - einschließlich der Prokuristen - regelmäßig keinen vergleichbaren Einfluss auf die Tätigkeit der Gesellschaft hätten.
- 7 Mit seiner Revision macht der Kläger geltend, die Auslegung der Ausnahmeregelung im Sinne einer Präventivkontrolle sei verfassungswidrig. Eine deutliche Trennung der Tätigkeitsfelder der steuerberatenden und der gewerblichen Berufe dürfe ebenfalls nicht gefordert werden. Das Verbot gewerblicher Tätig-

keit sei nicht schon bei einer abstrakten Gefährdung der Berufspflichten gerechtfertigt. Dass der Aufstieg vom Prokuristen zum Geschäftsführer der Steuerberatungsgesellschaft eine konkrete Gefahr der Verletzung von Berufspflichten mit sich bringe, habe das Berufungsgericht nicht festgestellt. Eine Interessenkollision liege nur vor, wenn eine gewerbliche Verwertung der im Rahmen der Steuerberatung angefallenen Daten zum Nachteil der Mandanten zu befürchten sei. Daran fehle es, wenn die Nutzung der Informationen sowohl den Unternehmen als auch den Mandanten oder Kunden zum Vorteil gereiche. Die Unabhängigkeit der Steuerberatung sei ebenfalls nicht gefährdet. Ihm dürfe nicht unterstellt werden, gegen die beabsichtigten vertraglichen, gesellschafts-internen Regelungen zur Begrenzung seiner Befugnisse verstoßen zu wollen.

8 Der Kläger beantragt,

das Urteil des Bayerischen Verwaltungsgerichts Ansbach vom 8. Juli 2014 und das Urteil des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs vom 21. Januar 2015 zu ändern und festzustellen, dass die Beklagte bei einer Bestellung des Klägers zum Geschäftsführer der Steuerberatungsgesellschaft HS. GmbH verpflichtet ist, ihm die Zulassung einer Ausnahme vom Verbot gewerblicher Betätigung gemäß § 57 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 StBerG im Hinblick auf die Tätigkeiten als

1. Vorstand der H. AG und
2. Geschäftsführer der H. GmbH

zu erteilen.

9 Die Beklagte beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

10 Sie verteidigt das angegriffene Urteil und trägt ergänzend vor, vertragliche Bindungen des Geschäftsführers im Innenverhältnis und eine Beschränkung auf die repressive Kontrolle könnten die Beachtung der Berufspflichten nicht ebenso wirksam gewährleisten wie eine Präventivkontrolle. Dass diese gesetzlich vorgesehen sei, ergebe sich aus dem Regel-Ausnahme-Verhältnis zwischen den beiden Halbsätzen des § 57 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 StBerG und aus den Parallelen zu § 40 Abs. 2 und 3 Nr. 2 und § 42 Satz 2 StBerG. Die beanstandungs-

freie Tätigkeit des Klägers als Prokurist schließe eine Gefährdung der Berufspflichten durch die Geschäftsführertätigkeit nicht aus.

- 11 Die Landesrechtsanwaltschaft Bayern verteidigt das angegriffene Urteil, ohne einen eigenen Antrag zu stellen. Sie hält gesellschaftsinterne Regelungen für ungeeignet, Interessenkonflikte zu bannen, weil solche Befugnisbegrenzungen praktisch kaum kontrollierbar seien. Außerdem ließen selbst die vorgeschlagenen Begrenzungen dem Kläger zahlreiche Möglichkeiten, die Tätigkeit der Steuerberatungsgesellschaft durch die Entscheidung über Gewinnbeteiligungen, Boni und Aufstiegschancen der in ihr tätigen Steuerberater zu beeinflussen. Dass der Kläger eine für seine Unternehmen vorteilhafte Kooperation mit der Steuerberatungsgesellschaft für legitim halte, soweit sie auch den Mandanten nutze, deute auf einen Mangel an Sensibilität für Interessenkollisionen hin.

## II

- 12 Die Revision ist nicht begründet (§ 137 Abs. 1, § 144 Abs. 4 VwGO). Der Verwaltungsgerichtshof hat die Berufung des Klägers im Ergebnis zu Recht zurückgewiesen, weil diesem kein Anspruch auf Zulassung einer Ausnahme vom Verbot gewerblicher Tätigkeit gemäß § 57 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 Halbs. 2 Steuerberatungsgesetz (StBerG) i.d.F. der Bekanntmachung vom 4. November 1975 (BGBl. I S. 2735), zuletzt geändert durch Art. 13 des Gesetzes vom 18. Juli 2016 (BGBl. I S. 1679) zusteht.
- 13 1. Das angegriffene Urteil geht zutreffend davon aus, dass der Kläger bei der Bestellung zum Geschäftsführer der Steuerberatungsgesellschaft eine Ausnahmezulassung zur Fortführung seiner Tätigkeiten für die H. AG und die H. GmbH auch dann benötigt, wenn er selbst nicht steuerberatend tätig wird. Das Verbot gewerblicher Tätigkeit gemäß § 57 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 StBerG gilt gemäß § 72 Abs. 1 StBerG für alle Geschäftsführer einer Steuerberatungsgesellschaft unabhängig davon, ob ihre gesellschaftsinternen Aufgaben auf die Beratung erstreckt oder auf Verwaltungstätigkeiten beschränkt werden. Das organschaftliche Handeln für die beiden Kapitalgesellschaften der H. Gruppe

teilt den gewerblichen Charakter ihrer unternehmerischen Tätigkeit (dazu vgl. BVerwG, Urteile vom 26. September 2012 - 8 C 6.12 - NJW 2013, 330 Rn. 23 und vom 20. Januar 2016 - 10 C 24.14 - Buchholz 431.4 Wirtschaftsprüfer Nr. 1, Rn. 13, je m.w.N.).

- 14 2. a) Die Erteilung der begehrten Ausnahmezulassung setzt gemäß § 57 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 Halbs. 2 StBerG voraus, dass durch die gewerbliche Tätigkeit keine Verletzung von Berufspflichten zu erwarten ist.
- 15 Die allgemeinen Berufspflichten der Steuerberater ergeben sich aus § 57 Abs. 1 StBerG, der gemäß § 72 Abs. 1 StBerG sinngemäß auch für Steuerberatungsgesellschaften und deren Geschäftsführer gilt. § 57 Abs. 1 StBerG verpflichtet die Adressaten der Norm zur unabhängigen, eigenverantwortlichen, gewissenhaften und verschwiegenen Berufsausübung und zum Verzicht auf berufswidrige Werbung (§ 56a StBerG). Außerdem haben sie sich jeder Tätigkeit zu enthalten, die mit ihrem Beruf oder dem Ansehen ihres Berufs nicht vereinbar ist, und müssen sich auch außerhalb der Berufstätigkeit des Vertrauens und der Achtung würdig erweisen, die ihr Beruf erfordert (§ 57 Abs. 2 StBerG).
- 16 Als mit dem Beruf unvereinbare Betätigung gilt gemäß § 57 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 Halbs. 1 StBerG insbesondere eine gewerbliche Tätigkeit. Die Ergänzung der Vorschrift um die Ausnahmeregelung des Halbsatzes 2 (vgl. Art. 1 Nr. 34 des Achten Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes vom 8. April 2008, BGBl I S. 666) hat an der prinzipiellen Unvereinbarkeit einer gewerblichen Tätigkeit mit dem Steuerberaterberuf nichts geändert. Das zuvor ausnahmslose Verbot wurde lediglich zu einem grundsätzlichen Verbot abgeschwächt, von dem im Einzelfall eine Ausnahme zuzulassen ist, wenn keine Verletzung von Berufspflichten durch die gewerbliche Tätigkeit zu erwarten steht (BVerwG, Urteil vom 26. September 2012 - 8 C 26.11 - BVerwGE 144, 211 Rn. 27 f.). Nach wie vor geht der Gesetzgeber davon aus, dass eine gewerbliche Tätigkeit im typischen Regelfall die Beachtung der allgemeinen Berufspflichten des Steuerberaters gemäß § 57 Abs. 1 und 2 StBerG gefährdet, insbesondere die Pflicht zur unabhängigen, eigenverantwortlichen Tätigkeit und zur Wahrung der für die Berufsausübung nötigen Vertrauensgrundlage.

- 17 Eine Ausnahme vom Verbot gewerblicher Tätigkeit ist deshalb nach § 57 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 Halbs. 2 StBerG nur zuzulassen, wenn eine Einzelfallprüfung ergibt, dass die vom Gesetzgeber angenommene abstrakte Gefahr der Beeinträchtigung der Erfüllung der Berufspflichten im konkreten Fall widerlegt ist. Dazu muss eine Verletzung von Berufspflichten durch die jeweils beabsichtigte gewerbliche Tätigkeit auszuschließen sein (BVerfG, Kammerbeschluss vom 23. August 2013 - 1 BvR 2912/11 - NJW 2013, 3357 Rn. 36; BVerwG, Urteile vom 26. September 2012 - 8 C 26.11 - BVerwGE 144, 211 Rn. 28 ff. und - 8 C 6.12 - insoweit nicht abgedruckt in NJW 2013, 330 - juris Rn. 20 ff.). Ergibt sich die Ungefährlichkeit der beabsichtigten gewerblichen Betätigung - wie hier - nicht schon aus § 16 der Berufsordnung für Steuerberater (BOSTB), trifft die Darlegungs- und Beweislast den Antragsteller, der sich auf das Vorliegen der Ausnahmevoraussetzungen beruft (BVerfG, Kammerbeschluss vom 13. Januar 2014 - 1 BvR 2884/13 - juris Rn. 26; BVerwG, Urteil vom 26. September 2012 - 8 C 26.11 - BVerwGE 144, 211 Rn. 28). Weist dieser nach, dass eine Verletzung von Berufspflichten im konkreten Fall ausgeschlossen werden kann, besteht ein Anspruch auf Ausnahmezulassung.
- 18 Dagegen ist die Ausnahmezulassung zu verweigern, wenn die Widerlegung der vom Gesetzgeber angenommenen Gefahr einer Verletzung von Berufspflichten im Einzelfall nicht gelingt. Das ist nicht erst bei Vorliegen einer konkreten Gefahr im polizeirechtlichen Sinne der Fall und setzt insbesondere nicht voraus, dass Pflichtverstöße des jeweiligen Berufsträgers wahrscheinlich sind. Sonst würde der Zweck der Verbotsregelung verfehlt, neben der ordnungsgemäßen Berufsausübung auch das Vertrauen des Publikums in die Integrität des Berufsstandes zu schützen. Die für die Steuerberatung erforderliche Vertrauensgrundlage ist bereits beeinträchtigt, wenn die beabsichtigte gewerbliche Tätigkeit - ungeachtet der persönlichen Integrität des Berufsträgers - aus der Sicht des Publikums bei objektiver Betrachtung geeignet ist, begründete Zweifel an der verlässlichen Beachtung der Berufspflichten und insbesondere an der Unabhängigkeit der Berufsausübung - auch - von gewerblichen Interessen zu wecken. Davon ist auszugehen, wenn sich im konkreten Fall Interessenkonflikte zwischen der Erfüllung der Berufspflichten und den gewerblichen Interessen

deutlich abzeichnen, die nicht durch Berufsausübungsregelungen zu bannen sind (BVerfG, Kammerbeschluss vom 23. August 2013 - NJW 2013, 3357 Rn. 26; vgl. BVerwG, Urteil vom 26. September 2012 - 8 C 26.11 - BVerwGE 144, 211 Rn. 31 f. und - zur anwaltlichen gewerblichen Zweitbetätigung - BGH, Urteil vom 8. Oktober 2007 - AnwZ (B) 92/06 - NJW 2008, 517 Rn. 4 ff.).

- 19 b) Die Berufsfreiheit gemäß Art. 12 Abs. 1 GG gebietet keine großzügigere Auslegung des § 57 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 StBerG. Das grundsätzliche Verbot gewerblicher Tätigkeit von Steuerberatern schränkt die Berufsfreiheit verhältnismäßig ein. Es dient dem verfassungsrechtlich legitimen Zweck, die Funktionsfähigkeit der Steuerrechtspflege zu schützen, die zu den besonders wichtigen Gemeinschaftsgütern zählt. § 57 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 StBerG soll eine Beeinträchtigung der ordnungsgemäßen Berufsausübung durch die gewerbliche Zweit- oder Nebenberufstätigkeit verhindern. Gleichzeitig soll er die Integrität des Berufsstandes und das Vertrauen des Publikums in diese Integrität sichern (BVerfG, Kammerbeschluss vom 13. Januar 2014 - 1 BvR 2884/13 - juris Rn. 24 ff.; BVerwG, Urteil vom 26. September 2012 - 8 C 26.11 - BVerwGE 144, 211 Rn. 27). Die Steuerberatung bedarf einer solchen Vertrauensgrundlage, weil sie regelmäßig auf langfristige, über Einzelaufträge hinausgehende Mandatsbeziehungen angelegt ist und nur dann sachgemäß ausgeübt werden kann, wenn der Mandant dem Steuerberater umfangreiche, teils sensible wirtschaftliche und persönliche Daten offenbart. Die oben unter a) dargestellte Auslegung des Ausnahmeverbehalts gewährleistet, dass die Zweitberufstätigkeit nur in den Fällen untersagt bleibt, in denen dies zur Verwirklichung des verfassungsrechtlich legitimen Zwecks der Verbotsregelung erforderlich ist. Die vom Kläger bevorzugte Beschränkung auf eine repressive, nachträgliche Kontrolle ist verfassungsrechtlich nicht geboten, weil sie kein ebenso wirksames Mittel zur Zweckverwirklichung darstellt. Gleiches gilt für eine Beschränkung des Anwendungsbereichs des Verbots auf Fälle nachgewiesener konkreter Gefahr im Sinne eines wahrscheinlichen individuellen Fehlverhaltens. Sie müsste eine gewerbliche Zweitbetätigung auch in Fällen zulassen, in denen eine Verletzung von Berufspflichten zwar nicht wahrscheinlich, aber auch nicht auszuschließen wäre. Damit wäre die Vertrauensgrundlage der Steuerberatung nicht ebenso effektiv zu sichern wie mit dem Erfordernis einer Widerlegung der Gefahr im

Einzelfall. Die Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne ist ebenfalls gewahrt. Lässt sich im konkreten Fall eine Verletzung von Berufspflichten durch die beabsichtigte gewerbliche Tätigkeit nicht ausschließen, stehen das Verbot dieser Tätigkeit und die daraus folgenden wirtschaftlichen Nachteile für den Antragsteller nicht außer Verhältnis zur damit erreichten Sicherung der Integrität des Berufsstandes und der Vertrauensgrundlage der Steuerberatung, auf die eine funktionsfähige Steuerrechtspflege angewiesen ist.

- 20 3. Dem Kläger ist es nicht gelungen darzulegen, dass eine Verletzung von Berufspflichten bei seiner Berufung zum Geschäftsführer der Steuerberatungsgesellschaft unter Fortführung der gewerblichen Tätigkeit als Vorstand und Geschäftsführer der beiden gewerblichen Unternehmen ausgeschlossen ist. Die Feststellungen der Vorinstanz, die das Revisionsgericht mangels wirksamer Verfahrensrügen gemäß § 137 Abs. 2 VwGO binden, enthalten deutliche, vom Kläger nicht entkräftete Anhaltspunkte dafür, dass die gleichzeitige Tätigkeit als Geschäftsführer der Steuerberatungsgesellschaft und als Leitungsorgan der beiden Unternehmen der Helmsauer-Gruppe zu absehbaren, nicht durch Berufsausübungsregelungen zu bannenden Interessenkonflikten zwischen der Erfüllung der Berufspflichten und den gewerblichen Interessen führen würde. Entgegen dem Revisionsvorbringen ist nach § 57 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 StBerG nicht allein auf die Gefahr einer unzulässigen gewerblichen Verwertung im Rahmen der Steuerberatung gewonnener Daten abzustellen. Eine die Ausnahmezulassung ausschließende Interessenkollision kann sich auch in Bezug auf andere Berufspflichten der Steuerberater ergeben. Einschlägig ist hier die Verpflichtung zur unabhängigen Berufsausübung gemäß § 57 Abs. 1 StBerG, die sich auch im Kooperationsverbot gemäß § 56 Abs. 5 StBerG niederschlägt.
- 21 a) Die Verpflichtung zur Unabhängigkeit gilt nach § 72 Abs. 1 i.V.m. § 57 Abs. 1 StBerG nicht nur für die einzelnen Steuerberater, sondern entsprechend für die Steuerberatungsgesellschaft selbst und deren Geschäftsführer und persönlich haftende Gesellschafter. Sie verlangt die Freiheit der Steuerberatung von allen Bindungen, die die berufliche Entscheidungsfreiheit beeinträchtigen und dazu führen können, dass die Steuerberatung sich an anderen Vorgaben als dem rechtlichen Rahmen und dem Vorrang des Mandanteninteresses ausrichtet.

Dazu gehört auch die Freiheit von Bindungen an gewerbliche Interessen, die sich aus einer Zweitberufstätigkeit ergeben (vgl. BVerwG, Urteil vom 26. September 2012 - 8 C 26.11 - BVerwGE 144, 211 Rn. 31 f.).

- 22 aa) Eine Beeinträchtigung der Unabhängigkeit der Steuerberatung durch Interessenkonflikte wegen der gewerblichen Tätigkeit des Klägers wäre nur dann von vornherein auszuschließen, wenn die Tätigkeitsbereiche der von ihm geleiteten Unternehmen und der Steuerberatungsgesellschaft deutlich voneinander getrennt wären. Das ist jedoch nicht der Fall. Nach den bindenden Tatsachenfeststellungen der Vorinstanz (§ 137 Abs. 2 VwGO) haben sich sowohl die beiden gewerblichen Unternehmen als auch die Steuerberatungsgesellschaft auf die Beratung von Ärzten und das Erbringen weiterer Dienstleistungen für diese Berufsgruppe spezialisiert. Die jeweiligen Kunden- und Mandantenkreise überschneiden sich erheblich. Etwa die Hälfte der Mandanten der Steuerberatungsgesellschaft sind nach dem unstreitigen Berufungsvorbringen gleichzeitig Kunden der gewerblichen Unternehmen. Eine Reduzierung des Überschneidungsbereichs auf eine unwesentliche Schnittmenge ist bei einer Berufung des Klägers zum Geschäftsführer der Steuerberatungsgesellschaft nicht zu erwarten. Deren Spezialisierung auf die Beratung von Ärzten wurde als Genehmigungsvorbehalt in die (noch nicht bestandskräftig widerrufenen) Ausnahmegenehmigung des Klägers nach § 50 Abs. 3 StBerG aufgenommen, ohne die er nicht zum Geschäftsführer berufen werden kann.
- 23 Auch inhaltlich überschneiden sich die Geschäftsfelder der gewerblichen Unternehmen und die Tätigkeit der Steuerberatungsgesellschaft. Nach den Tatsachenfeststellungen der Vorinstanz erstreckt sich die Tätigkeit der Steuerberatungsgesellschaft unter anderem darauf, den Mandanten Empfehlungen zur Fortsetzung, Kündigung oder Änderung bestehender Verträge oder zum Abschluss neuer Verträge über Dienstleistungen aus den Tätigkeitsbereichen der beiden vom Kläger geleiteten Unternehmen zu erteilen. Der Kläger hat diese Feststellungen weder mit Verfahrensrügen angegriffen noch Anhaltspunkte dafür vorgetragen, dass die Verschränkung der Geschäftsbereiche mit seiner Berufung zum Geschäftsführer der Steuerberatungsgesellschaft aufgelöst würde. Vielmehr erstrebt er die Berufung zum Geschäftsführer nach eigenen Angaben



im Berufungsverfahren gerade, um - im Einzugsbereich der Steuerberatungsgesellschaft ansässigen - Kunden seiner Unternehmen geeignete Berater in der Steuerberatungsgesellschaft zu empfehlen. Im Gegenzug wirbt die Internetseite dieser Gesellschaft mit der Einbeziehung des Know-hows des als Partnergesellschaft bezeichneten - wenn auch nicht namentlich genannten - Versicherungsmaklerunternehmens. Dies entspricht dem vom Kläger verteidigten Anliegen, den Kunden seiner Unternehmen und den Mandanten der Steuerberatungsgesellschaft eine Rundum-Beratung aus einer Hand anzubieten.

- 24 bb) Der Kläger hat nicht dargetan, dass im konkreten Fall eine Gefährdung der Unabhängigkeit der Steuerberatung durch die gewerbliche Tätigkeit trotz der dargelegten Verflechtung der Tätigkeitsbereiche ausgeschlossen werden kann. Der Vortrag, seine Zuständigkeiten als Geschäftsführer der Steuerberatungsgesellschaft sollten gesellschaftsintern - wie schon seine frühere Tätigkeit als Prokurist - auf die Bereiche des Personalwesens, des Marketings, der internen Kanzleiorganisation und des internen Rechnungswesens beschränkt werden, reicht dazu nicht aus. Auch bei einer solchen Gestaltung des Anstellungsverhältnisses zeichnen sich Interessenkollisionen deutlich ab, die eine Beeinträchtigung der unabhängigen Steuerberatung befürchten lassen.
- 25 Wird der Kläger als Geschäftsführer der Steuerberatungsgesellschaft mit Personalverantwortung für die dort tätigen Steuerberater tätig, kann nicht ausgeschlossen werden, dass diese sich bei ihren Empfehlungen zur Fortsetzung, Kündigung oder Änderung sowie zum Neuabschluss von Verträgen aus den Geschäftsbereichen der H. AG und der H. GmbH nicht allein vom Mandanteninteresse leiten lassen, sondern auch vom Gewinninteresse der vom Kläger geleiteten Unternehmen. So besteht die Gefahr, dass den Mandanten mit einschlägigem Versicherungs- oder Finanzierungsbedarf unter den geeigneten Gestaltungsmöglichkeiten vorzugsweise diejenigen vorgeschlagen werden, für die sich die Dienstleistungen der vom Kläger geleiteten Unternehmen empfehlen (vgl. BGH, Beschlüsse vom 13. Oktober 2003 - AnwZ (B) 79/02 - juris Rn. 6 f., vom 15. Mai 2006 - AnwZ (B) 41/05 - insoweit nicht abgedruckt in NJW 2006, 2488 - juris Rn. 7 ff. und vom 8. Oktober 2007 - AnwZ (B) 92/06 - juris Rn. 8, 11 ff. zur Unvereinbarkeit von Finanzdienstleistungsvermittlung oder

Finanzberatungstätigkeit und Anwaltsberuf). Das Risiko einer Beeinflussung durch die gewerblichen Unternehmensinteressen liegt besonders nahe, wenn die Beratungsmandate aufgrund von Empfehlungen der Unternehmen akquiriert wurden.

- 26 In Reklamationsfällen sind Interessenkollisionen ebenfalls absehbar. Der Kläger muss einerseits als Geschäftsführer der Steuerberatungsgesellschaft darauf hinwirken, dass deren Mandanten auf eventuelle Mängel in Vertrags- und Leistungsbeziehungen mit seinen Unternehmen hingewiesen werden. Andererseits ist er als Leitungsorgan der beiden Unternehmen verpflichtet, deren wirtschaftliches Interesse zu wahren und Gewährleistungsansprüche abzuwehren. Deshalb ist zu befürchten, dass Mandanten aus dem Kundenkreis seiner Unternehmen nicht ebenso unbefangen und zuverlässig auf Reklamationsfälle aufmerksam gemacht und erforderlichenfalls auch gegen die Interessen der gewerblichen Unternehmen beraten werden wie bei unabhängiger Berufsausübung. Die Gefahr einer Beeinflussung durch das gewerbliche Interesse am wirtschaftlichen Erfolg der Unternehmen ist umso größer, je mehr deren Akquisitionstätigkeit den Umsatz der Steuerberatungsgesellschaft mitbestimmt und je mehr die Steuerberatungsgesellschaft zur Erbringung der von ihr angebotenen Leistungen auf die im Internetauftritt beworbene Einbeziehung des Unternehmens-Know-hows angewiesen ist.
- 27 cc) Die Gefahr der Beeinflussung der Steuerberatung durch die gewerblichen Interessen beider Unternehmen besteht auch, wenn gesellschaftsintern eine Mitwirkung des Klägers an der Beratungstätigkeit der Gesellschaft und seine Befugnis zu fachlichen Weisungen an die beratend tätigen Mitarbeiter ausgeschlossen werden. Im Rahmen der Zuständigkeit für das Personalwesen obliegt dem Kläger jedenfalls die maßgebliche Mitwirkung an Entscheidungen über die Arbeitsbedingungen, die Entlohnung und das berufliche Fortkommen der von der Gesellschaft beschäftigten Steuerberater. Daher kann nicht ausgeschlossen werden, dass diese ihre Beratungstätigkeit - auch ohne Wissen und Wollen des Klägers - zumindest auch an dessen gewerblichen Interessen orientieren, um die eigenen Aufstiegschancen - vermeintlich - zu verbessern. Dann stünde der gesetzlichen, unabdingbaren Verpflichtung des Klägers, als Geschäftsführer die

Beachtung der Pflicht zur Unabhängigkeit der Steuerberatung durch die Gesellschaft und die von ihr beschäftigten Steuerberater durchzusetzen (§ 72 Abs. 1 i.V.m. § 57 Abs. 1 StBerG), das eigene gewerbliche Interesse an einer Umsatz- und Gewinnsteigerung der von ihm geleiteten Unternehmen und seine Pflicht gegenüber, deren Erfolg in seiner Funktion als Unternehmensvorstand und Mitgeschäftsführer zu fördern. Dieser Interessenkonflikt ist nicht schon unbeachtlich, weil der Gesetzgeber von der Bereitschaft der Berufsträger zu pflichtgemäßem Verhalten ausgegangen ist (BVerfG, Kammerbeschluss vom 23. August 2013 - 1 BvR 2912/11 - NJW 2013, 3357 Rn. 43) und bisher keine Anzeichen dafür vorliegen, dass der Kläger im Konfliktfall den Unternehmensinteressen den Vorzug geben würde. Da § 57 Abs. 1 und 4 Satz 1 Nr. 1 StBerG nicht nur die ordnungsgemäße Berufsausübung des Einzelnen, sondern auch das Vertrauen des Publikums in die Integrität der Steuerberatung sichern soll, ergibt sich eine Gefährdung der Unabhängigkeit der Beratung auch bei persönlicher Integrität des Klägers daraus, dass die Abhängigkeit der Steuerberater von seinen Personalentscheidungen bei objektiver Betrachtung aus der Sicht des Publikums ausreichenden Grund zur Besorgnis gibt, eine unabhängige, unvoreingenommene Steuerberatung durch die Gesellschaft sei nicht mehr gewährleistet.

- 28 Auch abgesehen davon können die gesellschaftsinternen Zuständigkeitsbeschränkungen einen unmittelbaren Einfluss des Klägers auf die Steuerberatung nicht gänzlich ausschließen. Zur Widerlegung von Interessenkollisionen sind solche Beschränkungen nur geeignet, soweit sie gesetzlich zulässig und wirksam sind (BVerwG, Urteil vom 20. Januar 2016 - 10 C 24.14 - Buchholz 431.4 Wirtschaftsprüfer Nr. 1 Rn. 29). Die beabsichtigte Beschränkung der Zuständigkeiten des Klägers durch Vertrag oder Geschäftsordnung findet ihre rechtliche Grenze in der gesetzlich festgeschriebenen Organverantwortung des Geschäftsführers gemäß §§ 35 ff. und 43 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG). Als Leitungsorgan der Gesellschaft ist jeder Geschäftsführer nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet, alle Maßnahmen zu treffen, die zur Verwirklichung des Gesellschaftszwecks nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Geschäftsführung erforderlich sind (§ 43 GmbHG). Werden mehrere Geschäftsführer bestellt, können diesen

zwar jeweils begrenzte Tätigkeitsbereiche zugewiesen werden. Außerhalb des eigenen Tätigkeitsbereichs verbleiben dem Geschäftsführer kraft seiner gesetzlichen Allzuständigkeit jedoch Überwachungspflichten, die ihn zum Eingreifen veranlassen müssen, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die Erfüllung der Gesellschaftsaufgaben durch den zuständigen Geschäftsführer nicht mehr gewährleistet ist. Außerdem erstreckt sich die Sorgfaltspflicht jedes Geschäftsführers gemäß § 43 Abs. 1 GmbHG darauf, den zuständigen Mitgeschäftsführer auf Gesichtspunkte hinzuweisen, die für die Wahrung des Gesellschaftsinteresses wesentlich sind. Von dieser Organverantwortung auch für die beratende Tätigkeit der Steuerberatungsgesellschaft kann der Kläger sich durch eine gesellschaftsinterne Beschränkung seines Aufgabenbereichs nicht entlasten (BGH, Urteile vom 15. Oktober 1996 - VI ZR 319/95 - BGHZ 133, 370 <378> und vom 8. Oktober 2007 - AnwZ (B) 92/06 - juris Rn. 13; Kleindiek, in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 19. Aufl. 2016, § 37 Rn. 2 ff.; § 43 Rn. 29 f.).

- 29 dd) Wegen der gesetzlichen Allzuständigkeit des Geschäftsführers, der daraus folgenden Pflicht zur Überwachung - auch - der steuerberatenden Tätigkeit der Gesellschaft und der Befugnis zum Einschreiten im Einzelfall, reicht der Einfluss des Klägers als Geschäftsführer der Steuerberatungsgesellschaft weiter als derjenige, den er in seiner früheren Stellung als Gesamtprokurist ausüben konnte. Als Geschäftsführer ist der Kläger dem Gesellschaftsinteresse stärker verpflichtet als ein Angestellter (vgl. BGH, Urteil vom 8. Oktober 2007 - AnwZ (B) 92/06 - juris Rn. 13). Anders als ein Prokurist ist er auch nicht mehr an Weisungen der (dann: weiteren) Geschäftsführer gebunden. Sofern ihn der Gesellschaftsvertrag zulässigerweise (§ 30 Abs. 1 i.V.m. § 25 Abs. 3 Satz 1 BStB) zur Einzelvertretung ermächtigt, ist er schließlich nicht mehr gemäß § 48 Abs. 2 HGB, § 25 Abs. 4 BStB von der Mitzeichnung eines Geschäftsführers abhängig. Der größere Einfluss und die geringere Kontrolle erhöhen die Gefährdung der Unabhängigkeit der Steuerberatungsgesellschaft von den wirtschaftlichen Interessen der vom Kläger geleiteten Unternehmen. Danach kommt es auf den Umstand, dass der Kläger bei dem beabsichtigten Erwerb eines Gesellschaftsanteils nach § 46 Nr. 5 und 6 GmbHG mit den übrigen Gesellschaftern für die Bestellung, Abberufung und Entlastung der steuerberatend

tätigen Mitgeschäftsführer sowie für Maßregeln zur Prüfung und Überwachung der Geschäftsführung in diesem Bereich verantwortlich wäre, nicht mehr an.

- 30 ee) Dass der Kläger nach eigenen Angaben allenfalls selten Kontakt zu den Endkunden der von ihm geleiteten gewerblichen Unternehmen hat, kann die dargestellten Interessenkonflikte nicht ausschließen. Als alleiniger Vorstand der H. AG verantwortet er deren gesamte Geschäftstätigkeit und damit auch die Akquise. Als Mitgeschäftsführer der H. GmbH ist er, wie bereits dargelegt, nach § 43 Abs. 1 GmbHG verpflichtet, auch außerhalb seines Zuständigkeitsbereichs bei Missständen selbst tätig zu werden, sodass sich seine Verantwortung als leitendes Organ auch hier auf alle Unternehmensbereiche erstreckt.
- 31 b) Die Berufung des Klägers zum Geschäftsführer der Steuerberatungsgesellschaft hat außerdem absehbare Interessenkollisionen bezüglich des Verbots der Kooperation von Steuerberatern mit Gewerbetreibenden gemäß § 56 Abs. 5 StBerG zur Folge.
- 32 § 56 Abs. 5 StBerG erlaubt Steuerberatern eine auf einen Einzelfall oder auf Dauer angelegte Zusammenarbeit, der nicht die Annahme gemeinschaftlicher Aufträge zugrunde liegt, nur mit Angehörigen freier Berufe. Bei der Liberalisierung des Berufsrechts der Steuerberater wurde der Kreis der zulässigen Kooperationspartner zwar über die sozietätsfähigen Berufe hinaus erweitert, eine Kooperation mit Gewerbetreibenden jedoch weiterhin ausgeschlossen (BT-Drs. 16/7077 S. 32). Unzulässig ist insbesondere ein Auftreten, das bei Dritten den Eindruck erweckt, Produkte oder Dienstleistungen würden von Steuerberatern und Gewerbetreibenden gemeinsam entwickelt, vertrieben oder verantwortet (vgl. BGH, Urteile vom 25. Februar 2003 - StbSt (R) 2/02 - nicht vollständig abgedruckt in NJW 2003, 1540 - juris Rn. 3, 11 ff. und vom 16. März 2011 - StbSt (R) 3/10 - NStZ 2011, 414 <414 f.>). Das Verbot der Kooperation mit Gewerbetreibenden gilt nach § 2 Abs. 1 StBerG zwar nicht unmittelbar für Steuerberatungsgesellschaften und deren Leitungsorgane, wohl aber für die in der Gesellschaft zusammengeschlossenen Steuerberater. Als Geschäftsführer der Steuerberatungsgesellschaft wäre der Kläger schon wegen seiner Zuständigkeit für das Personalwesen und darüber hinaus auch wegen seiner Organ-

stellung dafür verantwortlich, dass die für die Gesellschaft tätigen Steuerberater das Kooperationsverbot beachten. Er müsste eine unzulässige Kooperation mit den von ihm geführten Unternehmen verhindern oder, soweit sie bereits begonnen wurde, beenden, auch wenn dies sich zum Nachteil der Unternehmen auswirken und damit seinen eigenen gewerblichen Interessen schaden würde.

- 33 Im konkreten Fall ergeben sich aus dem Internetauftritt der Steuerberatungsgesellschaft Anhaltspunkte für eine unzulässige Kooperation mit einem gewerblichen Unternehmen, dessen Umschreibung auf die H. AG hindeutet. Die Bezeichnung als Partnergesellschaft spricht für eine planmäßige und langfristige, nicht von gemeinschaftlichen Einzelaufträgen abhängige Zusammenarbeit. Die Werbung mit der Einbeziehung des Know-hows des Unternehmens in die Mandantenbetreuung der Steuerberatungsgesellschaft legt eine Verquickung gewerblicher und freiberuflicher Beratungstätigkeit nahe, die dem Erfordernis einer klaren Abgrenzung beider Tätigkeiten und Verantwortungsbereiche widerspricht. Das gilt nicht nur, wenn der Beitrag der Partnergesellschaft in Teamarbeit mit Beschäftigten der Steuerberatungsgesellschaft erbracht wird (wofür der Hinweis auf eine "abgerundete Steuer- und Wirtschaftsberatung" durch ein gemeinsames "kompetentes Team" im zitierten Internetauftritt der Gesellschaft sprechen könnte, vgl. <http://www.hs.de>, zuletzt abgerufen am 7. Dezember 2016). Es gilt auch, wenn die Steuerberatungsgesellschaft das Partnerunternehmen im Rahmen der Mandantenbetreuung mit ergänzenden Leistungen beauftragt. In beiden Fällen wird der Beitrag des gewerblichen Unternehmens als Element der Leistungen der Steuerberatungsgesellschaft dargestellt und der Anschein erweckt, er werde von dieser mitverantwortet.
- 34 Selbst wenn derzeit keine unzulässige Kooperation im eben beschriebenen Sinne durchgeführt werden sollte, besteht zumindest Anlass zur Sorge, dass der Kläger entsprechenden Kooperationsbestrebungen als Geschäftsführer der Steuerberatungsgesellschaft nicht konsequent entgegengetreten würde. Dafür spricht neben dem Internetauftritt der Steuerberatungsgesellschaft vor allem das Eintreten des Klägers für die Zulässigkeit einer umfassenden Rundum-Beratung aus einer Hand, die neben der Steuerberatung auch Leistungen gewerblicher Versicherungsvermittlungs- sowie Wirtschafts- und Finanzbera-

tungsunternehmen einschließt. Seine Auffassung, eine solche Zusammenarbeit dürfe nicht untersagt werden, wenn sie auch dem Mandanten zum Vorteil gereiche, trifft nicht zu. Schutzgut des Kooperationsverbots ist nicht der Nutzen für den Mandanten, sondern die Unabhängigkeit der Steuerberatung, die wiederum Voraussetzung ihrer Integrität und der nötigen Vertrauensgrundlage für die Ausübung dieses Berufs ist.

- 35 c) Die dargestellten, absehbaren Interessenkonflikte, die die Unabhängigkeit der Steuerberatung und die Beachtung des Kooperationsverbots gefährden, sind auch nicht durch (sonstige) Berufsausübungsregelungen zu bannen. Weder hat der Kläger solche konkret aufgezeigt, noch sind derartige Regelungen nach Aktenlage ersichtlich.
- 36 Die Kostenentscheidung folgt aus § 154 Abs. 2 VwGO.

Prof. Dr. Dr. h.c. Rennert

Dr. Held-Daab

Hook

Dr. Rublack

Dr. Seegmüller

### B e s c h l u s s

Der Wert des Streitgegenstandes wird für das Revisionsverfahren auf 20 000 € festgesetzt.

Prof. Dr. Dr. h.c. Rennert

Dr. Held-Daab

Hook

Dr. Rublack

Dr. Seegmüller