

# Beschluss vom 18. November 2010, VII B 262/09

## Voraussetzungen für die Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft - Verfassungsmäßigkeit der Kapitalbindung und des Beratungsprivilegs - Klärungsbedürftigkeit einer Rechtsfrage

BFH VII. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, StBerG § 32 Abs 3 S 2, StBerG § 50a Abs 1 Nr 1, StBerG § 154 Abs 1 S 1, GG Art 12 Abs 1, AEUV Art 49, StBerG § 3

vorgehend FG Nürnberg, 19. August 2009, Az: 7 K 1702/2008

## Leitsätze

1. NV: Für den --für die Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft erforderlichen-- Nachweis, dass die Gesellschaft von Steuerberatern verantwortlich geführt wird, ist die bloße satzungsmäßige Bestimmung eines Steuerberaters zum Geschäftsführer nicht ausreichend. Die Nachweispflicht ist daher dann nicht erfüllt, wenn bei einer Vorratsgesellschaft ein Pro-Forma-Geschäftsführer oder ein Strohmann, mit dem nicht einmal ein Geschäftsführeranstellungsvertrag geschlossen wurde und der die Gesellschaft in Wirklichkeit auch nicht führt, eingesetzt wird .
2. NV: Bereits im Anerkennungsverfahren besteht die Obliegenheit zur Vorlage der Geschäftsführeranstellungsverträge .
3. NV: Das Gebot der Kapitalbindung des § 50a Abs. 1 Nr. 1 StBerG verstößt nicht gegen Art. 12 Abs. 1 GG .

## Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) ist eine GmbH im Gründungszustand, die von der Beklagten und Beschwerdegegnerin (Steuerberaterkammer) die Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft begehrt. An der Klägerin ist die --unter den Bestandsschutz des § 154 Abs. 1 Satz 1 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG) fallende Steuerberatungsgesellschaft-- X-GmbH (X) mit einem Geschäftsanteil in Höhe von 20.000 € und ein Steuerberater Y mit einem Geschäftsanteil in Höhe von 5.000 € beteiligt. Am Stammkapital der X war die Z-AG, die nicht als Steuerberatungsgesellschaft zugelassen ist, und als weiterer Gesellschafter ein Steuerberater beteiligt. An der Z-AG sind berufsfremde Personen beteiligt. Zum alleinigen Geschäftsführer der Klägerin wurde der Steuerberater S -der auch Geschäftsführer der ebenfalls von X gegründeten A-GmbH ist, für die er den Umfang seiner Tätigkeit mit 70-80 % und für die Klägerin mit 20-30 % angab-- bestellt. S wurde durch Gesellschafterbeschluss bei der A-GmbH vom Wettbewerbsverbot zugunsten der Tätigkeit bei der Klägerin befreit, eine Befreiung von dem bei der Klägerin im Gesellschaftsvertrag geregelten Wettbewerbsverbot zugunsten der A-GmbH ist hingegen durch Gesellschafterbeschluss nicht erfolgt. Ein Anstellungsvertrag zwischen S und der Klägerin wurde nicht geschlossen. X hat im Übrigen eine Vielzahl weiterer Steuerberatungsgesellschaften --jeweils als Mehrheitsgesellschafterin-- errichtet (allein 20 im Bereich einer Steuerberaterkammer).
- 2 Die Steuerberaterkammer hat mit Bescheid vom 8. Oktober 2008 den Antrag der Klägerin auf Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft abgelehnt.
- 3 Die hiergegen erhobene Klage hat das Finanzgericht (FG) mit dem in Deutsches Steuerrecht 2010, 79 veröffentlichten Urteil als unbegründet abgewiesen. Die Versagung der Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft sei aus mehreren Gründen zutreffend:
- 4 Zum einen sei der nach § 32 Abs. 3 Satz 2 StBerG erforderliche Nachweis, dass die Gesellschaft von Steuerberatern verantwortlich geführt wird, nicht erfüllt, da die Klägerin als "Vorratsgesellschaft" gegründet und ihr "Geschäftsführer" lediglich pro forma ohne tatsächliche Geschäftsführerfunktion "bestellt" worden sei. So seien die Gründungsgesellschafter der Klägerin in der Lage, aus einer Mehrzahl von Steuerberatern je nach formellen Satzungserfordernissen den einen oder anderen als Geschäftsführer einer Gründungsgesellschaft zu benennen und diese gegeneinander auszutauschen. Ferner sei der Geschäftsführer S weder von dem im Gesellschaftsvertrag der

Klägerin festgelegten Wettbewerbsverbot befreit worden noch sei ein Geschäftsführeranstellungsvertrag mit der Klägerin abgeschlossen worden. Vielmehr seien die Geschäfte von X allein geführt worden.

- 5 Zum anderen liege ein Verstoß gegen das --mit der Berufsfreiheit aus Art. 12 des Grundgesetzes (GG), dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG und der Niederlassungsfreiheit des Art. 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) im Einklang stehende-- Gebot der Kapitalbindung nach § 50a Abs. 1 StBerG vor. Denn die X erfülle --als 80 %ige Mehrheitsgesellschafterin der Klägerin-- aufgrund der an ihr beteiligten berufsfremden Z-AG nicht die Voraussetzungen des § 50a Abs. 1 StBerG, woran auch die Bestandsgarantie des § 154 Abs. 1 Satz 1 StBerG nichts ändere.
- 6 Gegen die Nichtzulassung der Revision in diesem Urteil richtet sich die Beschwerde der Klägerin, welche sie auf den Zulassungsgrund der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) stützt.

## Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Beschwerde hat keinen Erfolg, weil der geltend gemachte Revisionszulassungsgrund der grundsätzlichen Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) nicht vorliegt.
- 8 Die Rechtssache hat --mangels Klärungsbedarf-- nicht die ihr von der Beschwerde beigemessene grundsätzliche Bedeutung.
- 9 a) Einer Rechtsfrage kommt nur dann grundsätzliche Bedeutung zu, wenn sie klärungsfähig und klärungsbedürftig ist (vgl. Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Juli 1999 IX B 81/99, BFHE 189, 401, BStBl II 1999, 760, und vom 21. April 1999 I B 99/98, BFHE 188, 372, BStBl II 2000, 254, m.w.N.). Das ist sie, wenn ihre Beantwortung zu Zweifeln Anlass gibt, so dass mehrere Lösungen vertretbar sind (Beermann in Beermann/Gosch, FGO § 115 Rz 102 ff., und Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 28). An der zu fordernden Klärungsbedürftigkeit fehlt es jedoch, wenn sich die Beantwortung der Rechtsfrage ohne weiteres aus dem klaren Wortlaut und Sinngehalt des Gesetzes ergibt oder die Rechtsfrage offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das FG in seiner Entscheidung getan hat, wenn die Rechtslage also eindeutig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. statt aller BFH-Beschluss vom 18. Dezember 1998 VI B 215/98, BFHE 187, 559, BStBl II 1999, 231). Darüber hinaus ist eine Rechtsfrage auch dann nicht klärungsbedürftig, wenn sie durch die Rechtsprechung des BFH hinreichend geklärt ist und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar oder vorgetragen sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung dieser Frage durch den BFH geboten erscheinen lassen (BFH-Beschluss vom 4. Mai 1999 IX B 38/99, BFHE 188, 395, BStBl II 1999, 587).
- 10 b) Die von der Beschwerde als grundsätzlich bedeutsam angesehene Frage, "ob die Zulassung wegen angeblich nicht verantwortlicher Führung i.S.d. § 32 Abs. 3 Satz 2 StBerG versagt werden kann mit der Unterstellung, die Gesellschaft sei als 'Vorratsgesellschaft' gegründet und ihr 'Geschäftsführer' sei lediglich pro forma ohne tatsächliche Geschäftsführerfunktion 'bestellt' worden", erfüllt nicht den Revisionszulassungsgrund des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Denn diese Frage ist so zu beantworten, wie es das FG getan hat. § 32 Abs. 3 Satz 2 StBerG macht die Anerkennung einer Steuerberatungsgesellschaft von dem Nachweis abhängig, dass die Gesellschaft von Steuerberatern verantwortlich geführt wird (vgl. Senatsbeschluss vom 23. November 1998 VII B 215/98, BFH/NV 1999, 679). So hat der beschließende Senat bereits mit Urteil vom 26. März 1981 VII R 14/78 (BFHE 133, 322, BStBl II 1981, 586) entschieden, dass die Nachweispflicht des § 32 Abs. 3 Satz 2 StBerG bei der Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft erfordert, dass die mit der Leitung der Gesellschaft betrauten Steuerberater bei ihrer geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen so unabhängig und weisungsfrei sein müssen wie ein freier Steuerberater. Dies ist jedenfalls dann nicht der Fall, wenn --wie im Streitfall-- bei einer Vorratsgesellschaft lediglich ein Pro-Forma-Geschäftsführer oder ein Strohmann, mit dem nicht einmal ein Geschäftsführeranstellungsvertrag geschlossen wurde und der die Gesellschaft in Wirklichkeit auch nicht führt, eingesetzt wird. Denn wie der Senat bereits in BFHE 133, 322, BStBl II 1981, 586 entschieden hat, ist für den Nachweis des § 32 Abs. 3 Satz 2 StBerG die bloße satzungsmäßige Bestimmung eines Steuerberaters zum Geschäftsführer nicht ausreichend.
- 11 c) Soweit die Beschwerde das Urteil des FG im Hinblick auf dessen Überlegung angreift, dass Geschäftsführer der sonstigen von X errichteten Steuerberatungsgesellschaften regelmäßig Steuerberater seien, "die häufig trotz eines Wettbewerbsverbots in einer anderen von der X GmbH gegründeten Gesellschaft als Geschäftsführer bestellt sind",

und dies als eine Unterstellung ohne tatsächliche Grundlage kritisiert, ergibt sich daraus offensichtlich kein Grund, der zur Zulassung einer Revision nach § 115 Abs. 2 FGO führen kann.

- 12** d) Nicht von grundsätzlicher Bedeutung ist auch die von der Beschwerde aufgeworfene Rechtsfrage, ob die Zulassung im Hinblick auf § 32 Abs. 3 Satz 2 StBerG untersagt werden kann, "weil Geschäftsführer-Anstellungsverträge gelegentlich erst nach der Gründung der Gesellschaft geschlossen werden" und ob diese Verträge "bereits bei Gründung der Gesellschaft" vorliegen müssen.
- 13** Der Senat hat bereits in BFHE 133, 322, BStBl II 1981, 586 entschieden, dass derjenige, der die Anerkennung beantragt hat, Tatsachen und Beweismittel dafür angeben muss, dass die mit der Leitung der Gesellschaft betrauten Steuerberater bei ihrer geschäftsmäßigen Hilfe in Steuersachen im Dienste der Gesellschaft so unabhängig und frei sind wie ein freier Steuerberater. Daraus ergibt sich die Obliegenheit zur Vorlage der Geschäftsführeranstellungsverträge bereits im Anerkennungsverfahren (vgl. Senatsurteil vom 8. März 1988 VII R 30, 32/85, BFHE 153, 272, BStBl II 1988, 638).
- 14** e) Die der Beschwerde sinngemäß zu entnehmende Rechtsfrage, ob eine Zulassung --allein-- deshalb versagt werden kann, "weil die Gesellschaft zu einer Gesellschaft gehört, welcher mehrere Gesellschaften gehören" bzw. "weil während des Zulassungsverfahrens ein Wechsel des verantwortlichen Geschäftsführers vorgenommen wurde", könnte in dem angestrebten Revisionsverfahren schon nicht geklärt werden. Denn das FG hat im Rahmen seiner Tatsachenwürdigung den fehlenden Nachweis nach § 32 Abs. 3 Satz 2 StBerG nicht allein auf diese beiden Tatsachen gestützt. Ausschlaggebend waren für das FG ferner auch der fehlende Geschäftsführeranstellungsvertrag und der bei der Klägerin fehlende Gesellschafterbeschluss über die Befreiung des Geschäftsführers S vom Wettbewerbsverbot.
- 15** f) Schließlich kommt auch der von der Beschwerde aufgeworfenen Rechtsfrage, ob § 50a Abs. 1 Nr. 1 StBerG verfassungs- und europakonform ist, mangels Klärungsbedarf keine grundsätzliche Bedeutung zu.
- 16** aa) Das Gebot der Kapitalbindung des § 50a Abs. 1 Nr. 1 StBerG verstößt nicht gegen Art. 12 Abs. 1 GG.
- 17** aaa) Die Steuerberatungsgesellschaft ist vom Gesetz grundsätzlich als bloßer Zusammenschluss von Steuerberatern zugelassen, welche dadurch keinen neuen Beruf wählen, sondern nur eine andere Ausübungsform ihres Berufs (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 15. März 1967 1 BvR 575/62, BVerfGE 21, 227). Die geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen durch die Steuerberatungsgesellschaft i.S. des § 3 Nr. 3 StBerG ist somit im Grunde nur eine Tätigkeit der in der Gesellschaft zusammengeschlossenen Steuerberater, nicht der Gesellschaft selbst.
- 18** bbb) Da die Steuerrechtspflege einem wichtigen Gemeinschaftsgut dient (Beschluss des BVerfG vom 15. Februar 1967 1 BvR 569/62, BVerfGE 21, 173, 179), steht es dem Gesetzgeber frei --wie das FG zutreffend festgestellt hat-- der Gefahr der Kommerzialisierung des Steuerberatungsberufs sowie der Verquickung gewerblicher Interessen mit der Steuerberatung vorzubeugen. Das lässt es nicht nur als zulässig, sondern als naheliegend erscheinen, durch flankierende, die Gestaltungsfreiheit der Gesellschaft einschränkende Regelungen sicherzustellen, dass die in einer solchen Gesellschaft tätigen Steuerberater von berufsfremden Einflüssen abgeschirmt bleiben (vgl. schon Senatsurteil in BFHE 133, 322, BStBl II 1981, 586). Nur diesem Zweck dient § 50a StBerG. Er ist mithin genauso wenig zu beanstanden wie das Beratungsprivileg des § 3 StBerG.
- 19** ccc) Aus der nach Art. 12 GG garantierten Berufsfreiheit lässt sich mithin kein Grundsatz ableiten, dass Berufsfremde Gesellschafter einer neu zu gründenden Steuerberatungsgesellschaft werden können. Daran ändert auch die gleichzeitig mit § 50a StBerG in Kraft getretene Besitzstandsklausel des § 154 Abs. 1 Satz 1 StBerG --für am 16. Juni 1989 anerkannte Steuerberatungsgesellschaften mit berufsfremden Gesellschaftern-- nichts. Denn durch das --am 12. April 2008 in Kraft getretene-- Achte Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes ist § 50a Abs. 1 Nr. 1 StBerG ausdrücklich dahin ergänzt worden, dass sich die unter § 154 StBerG fallenden Altgesellschaften --im Streitfall X-- künftig nicht mehr an neu gegründeten Steuerberatungsgesellschaften als Gesellschafter (sog. mehrstöckige Gesellschaften) beteiligen können (vgl. BTDrucks 16/7077, S. 30).
- 20** bb) Der von der Beschwerde gerügte Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) liegt offenkundig nicht vor, da Art. 49 AEUV mangels grenzüberschreitenden Sachverhalts im Streitfall nicht berührt ist. Der beschließende Senat braucht daher auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union, auf welche sich die Klägerin zu Unrecht beruft, nicht näher einzugehen.

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