Urteil vom 06. August 2013, VII R 15/12

Berufliche Niederlassung des Geschäftsführers einer Steuerberatungsgesellschaft als Anerkennungsvoraussetzung

BFH VII. Senat

StBerG § 49 Abs 1, StBerG § 50 Abs 1 S 2, AO § 120 Abs 1, FGO § 101 S 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 13. September 2011, Az: 12 K 12052/10

Leitsätze

Eine Steuerberatungsgesellschaft kann auch dann anerkannt werden, wenn die erforderliche berufliche Niederlassung ihres Geschäftsführers am Ort der Gesellschaft oder in dessen Nahbereich im Zeitpunkt der Entscheidung über den Anerkennungsantrag noch nicht unterhalten wird, sofern es nicht erkennbar an der ernstlichen Absicht fehlt, eine solche Niederlassung alsbald zu begründen und zu unterhalten.

Die Anerkennung der Gesellschaft darf unter die aufschiebende Bedingung gestellt werden, dass sie ihre werbende Tätigkeit erst entfalten darf, wenn der Geschäftsführer eine solche Niederlassung tatsächlich begründet hat.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) streitet um ihre Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft durch die Beklagte und Revisionsbeklagte (die Steuerberaterkammer). Sie ist 2007 von dem Steuerberater K zusammen mit der während des Streitverfahrens verstorbenen Frau K gegründet worden und will ihre Tätigkeit in Z aufnehmen. Beide waren damals Mitglieder einer anderen Steuerberaterkammer X und gaben sich im Internet als in Y tätige Steuerberater aus.

2 Die Steuerberaterkammer, die im Übrigen gegen den ihr vorgelegten Satzungsentwurf für die Klägerin keine Bedenken hat, zögerte mit der Anerkennung, weil sie, wie sie der Klägerin mitgeteilt hat, nicht die Anerkennungsvoraussetzung gegeben sah, dass der Geschäftsführer der Gesellschaft --nämlich die damals dafür offenbar vorgesehene Frau K-- eine berufliche Niederlassung am Sitz der Gesellschaft oder im Nahbereich derselben habe. Aufgrund vielfacher Erörterung dieser Frage und zahlreicher von der Steuerberaterkammer angestellter Ermittlungen lehnte diese schließlich mit Bescheid vom 4. Februar 2010 den Antrag auf Anerkennung der Klägerin als Steuerberatungsgesellschaft ab. Die hiergegen erhobene Klage ist ohne Erfolg geblieben.

3 Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Steuerberaterkammer habe die Anerkennung ohne Rechtsverstoß versagt; "gleichermaßen" seien zum Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung die Anerkennungsvoraussetzungen nicht erfüllt. Das Steuerberatungsgesetz (StBerG) verlange nämlich, dass mindestens einer der Geschäftsführer seine Niederlassung am Sitz der Gesellschaft oder in dessen Nahbereich unterhalte. Dies sei in dem Zeitpunkt, als die Steuerberaterkammer den Ablehnungsbescheid erließ, nicht der Fall gewesen und selbst unter Berücksichtigung des Vortrags in der mündlichen Verhandlung nach wie vor nicht gegeben. Frau K habe zu keinem Zeitpunkt eine berufliche Niederlassung in Z gehabt. Auch K verfüge dort derzeit über keine berufliche Niederlassung. Er sei Mitglied der Steuerberaterkammer X und habe in Y seinen Wohnsitz. Er habe nicht substantiiert dargelegt, dass er zusätzlich in Z steuerberatende Aktivitäten in einer Weise und in einem Umfang entfalte, dass er auch in Z über eine berufliche Niederlassung verfüge. "Im Rahmen des Anerkennungsverfahrens" müssten die Anerkennungsvoraussetzungen im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung erfüllt sein. Es genüge hiernach nicht, dass K im Anschluss an die Anerkennung der Klägerin --selbst wenn dies unverzüglich geschehe-- seine berufliche Niederlassung in Z begründe. Die Rechtsprechung verlange, dass "im Grundsatz vorrangig" auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entscheidung über den Anerkennungsantrag abzustellen ist.

4 Gegen dieses in der Zeitschrift Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 879 veröffentlichte Urteil richtet sich die Revision der Klägerin, die im Wesentlichen wie folgt begründet wird:

5 Es sei im Termin zur mündlichen Verhandlung dezidiert dargelegt worden, dass in der Person des K die Voraussetzungen des § 50 Abs. 1 Satz 2 StBerG erfüllt seien, dieser nämlich seine berufliche Niederlassung in Z habe. Er habe dazu das Schreiben überreicht, mit dem er am Vortag den Steuerberaterkammern Z und X mitgeteilt habe, dass seine berufliche Niederlassung in Z liege. Er habe darüber hinaus mitgeteilt, dass er seit Jahren Büroräume in der M-Straße habe und von dort aus mehrere Steuerverfahren beim FG geführt habe und dass er auch eine Wohnung in Z besitze. Ferner habe er dem Gericht die Deckungszusage der Rechtsschutzversicherung vorgelegt. Diesen am Ende der mündlichen Verhandlung gegebenen Tatsachenstand habe das FG seinem Urteil nicht zu Grunde gelegt, sondern diesen --im Tatbestand des Urteils-- unter Missachtung vorgenannter Ausführungen und Unterlagen dahin zusammengefasst, dass K "seine anwaltlichen Aktivitäten ... in Z substanziell ausgeweitet" habe. Das FG sei also offensichtlich schlicht von der Tatsachenlage ausgegangen, die im Zeitpunkt der letzten Entscheidung der Steuerberaterkammer bestanden habe. Es habe den entscheidungserheblichen Sachverhalt nicht hinreichend aufgeklärt und es habe in diesem Zusammenhang ferner den Anspruch der Klägerin auf rechtliches Gehör verletzt, indem es den Sachvortrag des K in der mündlichen Verhandlung unberücksichtigt gelassen habe; zwischen der Version, die das FG seinem Urteil zu Grunde gelegt habe und dem tatsächlichen Vorgang der Verlegung der beruflichen Niederlassung des K nach Z bestehe ein Unterschied.

6 Die Klägerin rügt ferner die Verletzung des § 50 Abs. 1 Satz 2 StBerG und meint, selbst wenn K zum Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung eine berufliche Niederlassung in Z noch nicht gehabt hätte, habe das FG die Steuerberaterkammer verpflichten müssen, sie, ggf. unter der aufschiebenden Bedingung, dass eine solche Niederlassung rechtzeitig begründet wird, als Steuerberatungsgesellschaft anzuerkennen. Denn sie habe mehrfach ihre Absicht erklärt, dass einer ihrer Gesellschafter vor Aufnahme einer werbenden Tätigkeit der neuen Gesellschaft seine berufliche Niederlassung in Z begründen werde, sofern die Gesellschaft anerkannt werde. Dies genüge als Voraussetzung für die Anerkennung. Das Beharren darauf, dass jene Anerkennungsvoraussetzung im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung vorliegen müsse, führe zu einem nicht zu rechtfertigenden Eingriff in die Berufsfreiheit.

7 Die Steuerberaterkammer meint, aus den Ausführungen des FG ergebe sich, dass dieses auf den Sachstand zum Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung abgestellt und die Überzeugung gewonnen habe, dass K damals keine berufliche Niederlassung in Z gehabt habe. Die Klägerin setze insoweit nur ihre eigene Würdigung der des FG entgegen. Die hierzu erhobene Rüge mangelnder Sachaufklärung sei unschlüssig, weil nicht dargelegt sei, dass eine weitergehende Sachaufklärung beantragt worden sei.

8 In materiell-rechtlicher Hinsicht ist die Steuerberaterkammer der Ansicht, der Geschäftsführer müsse bereits im Zeitpunkt der Anerkennung seine berufliche Niederlassung am Sitz der Gesellschaft begründet haben. Aus § 34 Abs. 1 StBerG, auf den § 72 Abs. 1 StBerG für Steuerberatungsgesellschaften verweise, könne nichts anderes hergeleitet werden. Die Vorschrift bestimme zwar, dass Steuerberater unmittelbar nach ihrer Bestellung eine berufliche Niederlassung begründen müssten, anderenfalls ihre Bestellung gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 6 StBerG zu widerrufen sei. Eine entsprechende Vorschrift für Steuerberatungsgesellschaften bestehe jedoch nicht. Das sei auch nicht erforderlich, weil deren Sitz durch die Eintragung im Handelsregister bestimmt werde. Im Übrigen könnte die Anerkennung einer Steuerberatungsgesellschaft, wenn der geschäftsführende Steuerberater seine berufliche Niederlassung von deren Sitz wegverlege, nicht widerrufen werden, wenn man nicht die vorherige Begründung eines solchen Sitzes als Anerkennungsvoraussetzung ansehe. Eine Anerkennung unter der Bedingung einer solchen Sitzbegründung sehe das StBerG nicht vor; sie sei auch nach § 120 der Abgabenordnung (AO) nicht möglich.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist begründet und hat mit dem Ergebnis der Aufhebung des Urteils des FG und Zurückverweisung der Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung Erfolg (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Urteil des FG verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO) und ist auch nicht im Ergebnis richtig (§ 126 Abs. 4 FGO).

10 1. Die Klage ist darauf gerichtet, die Klägerin nach Maßgabe des § 49 Abs. 1 StBerG als Steuerberatungsgesellschaft

anzuerkennen. Sie ist also eine Verpflichtungsklage. Über sie hatte das FG --wie es bei Klagen und allemal bei Verpflichtungsklagen grundsätzlich der Fall ist-- auf der Grundlage der im Zeitpunkt seiner Entscheidung gegebenen Sachlage zu entscheiden. Denn soweit die Ablehnung eines Verwaltungsaktes, wie der Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft, rechtswidrig und der Kläger dadurch in seinen Rechten verletzt ist, hat das Gericht nach § 101 Satz 1 FGO die Verpflichtung der Finanzbehörde auszusprechen, den begehrten Verwaltungsakt zu erlassen, sofern die Sache spruchreif ist. Es kommt also nicht darauf an, ob die Entscheidung der Behörde, den begehrten Verwaltungsakt nicht zu erlassen, seinerzeit rechtmäßig oder rechtswidrig war, sondern ob es im Zeitpunkt der Entscheidung des Gerichts rechtswidrig ist, dem Kläger den begehrten Verwaltungsakt vorzuenthalten. Etwas anderes gilt nur dann, wenn ein Gesetz für eine Entscheidung auf einen bestimmten --vor der Entscheidung des Gerichts liegenden-- Zeitpunkt abstellt (vgl. nur Kopp/Schenke, Verwaltungsgerichtsordnung, 19. Aufl., § 113 Rz 221 f.), wofür in dem hier gegebenen Zusammenhang nichts erkennbar ist. Auch aus dem vom FG angeführten Urteil des erkennenden Senats vom 26. September 1989 VII R 54/89 (BFH/NV 1990, 328) ergibt sich dafür nichts. Ob der künftige Geschäftsführer einer neu gegründeten Steuerberatungsgesellschaft bereits im Zeitpunkt der Anerkennung derselben eine berufliche Niederlassung an deren Sitz begründet haben muss, hat auch nichts mit der Frage zu tun, ob er eine solche Niederlassung ggf. erst im Laufe eines Streitverfahrens wegen der Anerkennung begründen kann.

11 Dem Urteil des FG ist nicht in hinreichender Klarheit zu entnehmen, dass das FG dies beachtet hat. Indes wird schon in den die materiell-rechtliche Prüfung gleichsam einleitenden Sätzen (Urteilsabdruck Blatt 9 erster Absatz) nicht darauf abgestellt, ob die Klägerin --jetzt-- ein subjektiv-öffentliches Recht auf Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft hat, sondern ob die Steuerberaterkammer die Anerkennung ohne Rechtsverstoß versagt hat; dass damit nicht auf die Rechtswidrigkeit der Versagung einer solchen Anerkennung nach der gegenwärtigen, im Zeitpunkt der Entscheidung des FG eingetretenen Sachlage, sondern offenbar auf diejenige im Zeitpunkt der Entscheidung der Steuerberaterkammer abgestellt werden soll, wird zumindest durch den folgenden Satz nahegelegt ("Gleichermaßen ... "), der dem für das FG offenbar maßgeblichen Entscheidungsgrund, dass die Steuerberaterkammer rechtmäßig entschieden habe, anscheinend nur ergänzend zur Seite gestellt werden und zum Ausdruck bringen soll, dass die Steuerberaterkammer auch jetzt --im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung des Gerichts-- nicht anders entscheiden müsste.

12 Die schon hierdurch ausgelöste Unklarheit in den rechtlichen Grundlagen der Entscheidung des FG wird u.a. dadurch verstärkt, dass das FG ausdrücklich darauf abstellt, ob die Anerkennungsvoraussetzungen "im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung seitens der zuständigen Steuerberaterkammer" erfüllt waren (Urteilsabdruck Blatt 10 Abs. 2, Blatt 11 Abs. 3), und dass es meint, dies sei "im Grundsatz vorrangig" maßgeblich. Auch die umfangreichen Urteilsausführungen über die berufliche Niederlassung der Frau K wären anderenfalls in der Tat unverständlich.

13 2. Selbst wenn man aber mit der Steuerberaterkammer davon ausginge, dass sich das FG bewusst war, dass es (nicht nur im Ausnahmefall und nicht nur nachrangig, sondern) ausschließlich auf die Sachlage im Zeitpunkt seiner Entscheidung ankam, wäre für den erkennenden Senat nicht ohne Weiteres nachvollziehbar, worauf die dem Urteil des FG zu entnehmende Ansicht beruht, K habe im Zeitpunkt der Entscheidung des FG keine berufliche Niederlassung in Z gehabt.

14 Die eingehenden Ausführungen in dem Urteil zu der beruflichen Betätigung der Frau K, die im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung des FG bereits verstorben war und deshalb für die Entscheidung des Gerichts keine Rolle spielen konnte, besagen über das Bestehen einer beruflichen Niederlassung des K nichts. Die in Blatt 9 Abs. 5 des Urteilsabdrucks getroffene Feststellung, K sei Mitglied der Steuerberaterkammer X, und der im weiteren Verlauf dieses Absatzes enthaltene Hinweis, er sei in dem von der Steuerberaterkammer geführten Berufsregister nicht geführt, trägt die Schlussfolgerung des FG nicht, weil K in der mündlichen Verhandlung gerade vorgetragen hatte, er habe erst am Vortag den Kammern die Verlegung seiner beruflichen Niederlassung mitgeteilt. Dass dies unzutreffend ist, hat das FG nicht angenommen. Hierfür hatte es auch nicht ohne Weiteres Anlass. Dass der Kläger über die erforderlichen sächlichen Voraussetzungen verfügte, um von Z aus einer beruflichen Tätigkeit als Steuerberater nachgehen zu können, hatte er im Wesentlichen unwidersprochen vorgetragen.

15 Da es deshalb schon zweifelhaft erscheint, ob die Ansicht des FG, K habe selbst im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung noch keine berufliche Niederlassung in Z gehabt, trotz dieser Bedenken gegen ihre Nachvollziehbarkeit als eine den erkennenden Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindende tatsächliche Feststellung angesehen werden kann, mag dahinstehen, ob die von der Revision in diesem Zusammenhang erhobenen Rügen der Verletzung formellen Rechts (unzureichende Sachaufklärung, Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör)

durchgreifen könnten. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass zu einer schlüssigen Rüge u.a. die Darlegung gehörte, mit welchen Beweismitteln das FG (konkrete) Tatsachen hätte aufklären sollen, und dass grundsätzlich davon auszugehen ist, dass ein rechtstaatliches Gericht von ihm entgegengenommenes Vorbringen bei seiner Entscheidung würdigt.

16 3. All dies kann aber letztlich dahinstehen, weil das Urteil des FG noch aus einem anderen Grund Bundesrecht verletzt und deshalb keinen Bestand haben kann.

17 Voraussetzung für die Anerkennung einer Steuerberatungsgesellschaft ist nach § 50 Abs. 1 Satz 1 StBerG u.a., dass die Geschäftsführer Steuerberater sind; mindestens ein Steuerberater, der Geschäftsführer ist, muss seine berufliche Niederlassung am Sitz der Gesellschaft oder in dessen Nahbereich haben, wie § 50 Abs. 1 Satz 2 StBerG dem hinzufügt. Diese Vorschrift ist --anders als die Steuerberaterkammer meint-- nicht gleichsam handlungsbezogen auf den (Verwaltungs-)Akt der Anerkennung einer Steuerberatungsgesellschaft zu beziehen, sondern bringt --gleichsam zustandsbezogen-- zum Ausdruck, dass mindestens einer der Geschäftsführer einer anerkannten Steuerberatungsgesellschaft seine berufliche Niederlassung am Sitz der Gesellschaft unterhalten muss. Diese muss vor Aufnahme einer werbenden Tätigkeit der Gesellschaft begründet werden. Die Anerkennung der Gesellschaft kann jedoch erfolgen, ohne dass eine solche Niederlassung bereits im Zeitpunkt der Entscheidung über den Anerkennungsantrag unterhalten wird, sofern es nicht erkennbar an der ernstlichen Absicht fehlt, eine solche Niederlassung alsbald zu begründen und zu unterhalten, mithin eine prognostische Einschätzung (dazu schon Senatsurteil in BFH/NV 1990, 328) ergibt, dass die Anerkennung keinen Bestand haben könnte.

18 Ein anderes Verständnis der Vorschrift zwänge, wie die Revision mit Recht geltend macht, eine von einem bisher an einem anderen Ort tätigen Steuerberater gegründete neue Steuerberatungsgesellschaft dazu, ihren künftigen Geschäftsführer zu veranlassen, seine berufliche Niederlassung am Sitz der künftigen Gesellschaft zu begründen, obwohl diese noch nicht werbend tätig werden kann und möglicherweise nicht einmal sicher ist, ob sie überhaupt anerkannt wird. Ein solches Erschwernis der Gründung von Steuerberatungsgesellschaften dem Gesetz zu entnehmen, entspricht nach Auffassung des erkennenden Senats weder einem zutreffenden Verständnis von der Reichweite des Grundrechts der Berufsfreiheit und der Vereinigungsfreiheit noch ist es durch die Belange eines Schutzes der Steuerrechtspflege geboten, zumal das Gesetz Steuerberatern die Begründung einer beruflichen Niederlassung ebenfalls erst unmittelbar nach ihrer Bestellung abverlangt (§ 34 Abs. 1 Satz 1 StBerG) und sich für den Fall, dass der Steuerberater dem nicht nachkommt, mit der Möglichkeit eines Widerrufs seiner Bestellung begnügt (§ 46 Abs. 2 Nr. 6 StBerG). Überdies kann die Steuerberaterkammer in der Regel ausreichend sicherstellen, dass die künftige Steuerberatungsgesellschaft den Anforderungen des § 50 Abs. 1 Satz 2 StBerG genügen wird, indem sie die Ernsthaftigkeit der Absicht des als künftigen Geschäftsführer vorgesehenen Steuerberaters, seine berufliche Niederlassung am Sitz der Gesellschaft zu begründen und dafür ggf. von anderswoher zu verlegen, anhand der dafür einschlägigen Indizien prüft. Wenn sie insofern letzte Zweifel nicht auszuräumen vermag, kann sie die Anerkennung der Gesellschaft von vornherein unter die aufschiebende Bedingung stellen, dass sie ihre werbende Tätigkeit erst entfalten darf, wenn der Geschäftsführer seine berufliche Niederlassung am Sitz der Gesellschaft tatsächlich begründet hat. Einen Verwaltungsakt unter eine solche Bedingung zu stellen, lässt § 120 Abs. 1 AO auch dann zu, wenn es sich --wie hier-- nicht um eine Ermessensentscheidung handelt, sofern --was bei einer solchen Bedingung der Fall wäre-- die Bedingung lediglich sicherstellen soll, dass die Voraussetzungen für den Erlass des betreffenden Verwaltungsaktes tatsächlich vorliegen, bevor von diesem Gebrauch gemacht wird. Die offenbar von der Steuerberaterkammer gehegte Befürchtung, eine Anerkennung erteilen und alsbald feststellen zu müssen, dass die vorgebliche Absicht der Begründung einer beruflichen Niederlassung des Geschäftsführers nicht verwirklicht wird, rechtfertigt eine andere Beurteilung umso weniger, als ein in diesem Falle notwendiges Widerrufsverfahren sich nicht wesentlich sicherer durch das Beharren auf einer vorherigen Begründung der Niederlassung vermeiden lässt, welche im Allgemeinen ohne Weiteres sofort wieder aufgelöst werden könnte, wenn sie nur zum Schein begründet worden ist.

19 Ob im Streitfall davon ausgegangen werden kann, dass eine hinreichende Gewähr dafür besteht, dass K bei Anerkennung der Gesellschaft unverzüglich alles das unternimmt, was über die vorgenannte Mitteilung an die Steuerberaterkammer, die Verfügbarkeit einer Wohnung für den Geschäftsführer am Ort der Gesellschaft sowie den Abschluss einer Versicherung hinaus zur Begründung einer beruflichen Niederlassung i.S. des § 50 Abs. 1 Satz 2 StBerG erforderlich ist, hat das FG bei seiner Entscheidung nicht geprüft. Es wird dies im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben. Dabei wird es sich darüber Klarheit verschaffen müssen, welche über Vorgenanntes hinausgehenden Anforderungen an die Begründung einer beruflichen Niederlassung gemäß vorgenannter Vorschrift im Einzelnen zu stellen sind.

20 Der erkennende Senat kann einstweilen davon absehen, dazu in rechtlicher Hinsicht näher Stellung zu nehmen. Er weist jedoch darauf hin, dass der Annahme, ein Steuerberater habe seine berufliche Niederlassung in Z, schwerlich abträglich sein dürfte, dass er auch in Y eine Wohnung besitzt. Ferner mag nicht unerwähnt bleiben, dass es im Rahmen der dem FG zustehenden Freiheit der Beweiswürdigung als ein wichtiges Indiz für die mangelnde Absicht, eine berufliche Niederlassung zu schaffen, angesehen werden könnte, wenn der künftige Geschäftsführer dafür erforderliche Maßnahmen nicht oder allenfalls gleichsam in letzter Minute ergreift, obwohl keinerlei ernsthafter Anlass dafür bestanden hat, daran zu zweifeln, dass bei Begründung der erforderlichen Niederlassung die Anerkennung der Gesellschaft von der Kammer sofort ausgesprochen würde. Den Streitfall unter diesem Gesichtspunkt zu würdigen, muss indes dem FG als Tatsachengericht überlassen werden. Es wird ggf. der Steuerberaterkammer gemäß § 101 Satz 2 FGO Gelegenheit zu geben haben, über die Beifügung vorgenannter Bedingung nach ihrem Ermessen zu entscheiden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de