

VG 22 K 67.14

Schriftliche Entscheidung



Mitgeteilt durch Zustellung an

a) Kl. am

b) Bekl. am

als Urkundsbeamte der Geschäftsstelle

## VERWALTUNGSGERICHT BERLIN

### URTEIL

Im Namen des Volkes

In der Verwaltungsstreitsache

des

Klägers,

Verfahrensbevollmächtigte(r):

g e g e n

die Wirtschaftsprüferkammer  
Körperschaft des öffentlichen Rechts,  
vertreten durch den Präsidenten,  
Rauchstraße 26, 10787 Berlin,

Beklagte,

hat das Verwaltungsgericht Berlin, 22. Kammer, durch

den Vorsitzenden Richter am Verwaltungsgericht  
als Berichterstatter

im Wege schriftlicher Entscheidung am 20. November 2014  
für Recht erkannt:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar.

Die Berufung und die Revision werden zugelassen.

### Tatbestand

Der Kläger ist u.a. tätig als Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater und bestellter Wirtschaftsprüfer. Als Wirtschaftsprüfer bzw. Revisionsexperte ist er außer in Deutschland auch in Italien, Luxemburg und der Schweiz tätig. Er beabsichtigt, die Ausübung der Funktion des Vorsitzenden des Verwaltungsrats einer Schweizer Aktiengesellschaft als Mandat zu übernehmen. Dafür würden ihm in den nächsten Jahren Honorare in 5-stelligen Eurobeträgen gezahlt. Die bei Klageerhebung noch zu gründende Gesellschaft – deren Mandat inzwischen nicht mehr in Aussicht steht – sollte im Anfang Räumlichkeiten anmieten und vermieten und in einem weiteren Schritt Business-Center betreiben. Seinen mit E-Mail vom 26. Oktober 2013 bei der Beklagten „vorsorglich“ gestellten Antrag, ihm die Genehmigung für diese Tätigkeit zu erteilen, behandelte die Beklagte als Ausnahmeantrag nach § 43a Abs. 3 Nr. 2 Halbsatz 2 WPO und wies ihn mit Bescheid vom 16. Januar 2014 zurück. Zur Begründung führte die Beklagte aus: Auch bei Möglichkeit der Delegation der Geschäftsführung handele es sich bei der von dem Kläger beabsichtigten beruflichen Tätigkeit um eine gewerbliche Tätigkeit. Die Voraussetzungen für die Erteilung einer Ausnahmegenehmigung lägen nicht vor.

Mit seiner am 18. Januar 2014 bei dem Verwaltungsgericht eingegangenen Klage hat der Kläger zunächst die Verpflichtung der Beklagten begehrt, ihm die Genehmigung zur Ausübung der Funktion als Vorsitzender des Verwaltungsrats in einer Schweizer Aktengesellschaft zu erteilen, soweit eine andere Person als Bevollmächtigter des Verwaltungsrats ernannt wird.

Seinen zugleich gestellten Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung mit dem Ziel, die Beklagte bis zu einer Entscheidung in der Hauptsache zu verpflichten, ihm die Genehmigung zur Ausübung der Funktion als Vorsitzender des Verwaltungsrats in einer Schweizer Aktengesellschaft zu erteilen, soweit eine andere Person als Bevollmächtigter des Verwaltungsrats ernannt wird, hilfsweise: ihm die Genehmigung zur Ausübung der Funktion als Vorsitzender des Verwaltungsrats in einer Schweizer Aktengesellschaft zu erteilen, wies die Kammer durch Beschluss vom 18. März 2014 als unzulässig zurück – VG 22 L 66.14 – und führte zur Begründung aus, dass es für das Genehmigungsbegehren an einer Rechtsgrundlage fehle und ein Feststellungsantrag nicht gestellt worden sei. Die dagegen von dem Kläger eingelegte Beschwer-

de wies das Oberverwaltungsgericht Berlin-Brandenburg mit Beschluss vom 6. Juni 2014 zurück – OVG 12 S 27.14 –. In beiden Beschlüssen wurde zugleich ein Anspruch auf die Feststellung, dass die von dem Kläger beabsichtigte Tätigkeit mit seinen Berufspflichten vereinbar ist, verneint.

Der Kläger ist der Ansicht, es handele sich nicht um eine gewerbliche Tätigkeit i.S.v. § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO. Denn als Vorsitzender des Verwaltungsrats nehme er – wie in Deutschland der Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft – nur Kontrollkompetenzen wahr, keine Geschäftsführungskompetenzen. Es entspräche der überwiegenden ständigen Rechtspraxis in der Schweiz, dass der Verwaltungsrat nichts im Rahmen der Geschäftsführung mitentscheiden müsse. Jedenfalls stehe ihm aus der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Zulässigkeit eines Zweitberufs ein Recht auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung für die beabsichtigte Tätigkeit zu.

Mit Schriftsatz vom 18. September 2014 hat der Kläger folgende Klageanträge angekündigt und zu Beginn der mündlichen Verhandlung aufrechterhalten:

Die Beklagte wird verpflichtet,

dem Kläger die Genehmigung zur Ausübung der Funktion als Vorsitzender des Verwaltungsrats in einer Schweizer Aktiengesellschaft zu erteilen, soweit eine andere Person als Bevollmächtigter des Verwaltungsrats ernannt wird,

hilfsweise:

dem Kläger die Genehmigung zur Ausübung der Funktion als Vorsitzender des Verwaltungsrats in einer Schweizer Aktiengesellschaft zu erteilen,

hierzu hilfsweise:

dem Kläger die Genehmigung zur Ausübung der Funktion als Vorsitzender des Verwaltungsrats in einer Schweizer Aktiengesellschaft als reine Holdinggesellschaft zu erteilen,

hierzu hilfsweise:

festzustellen, dass die Ausübung der Funktion als Vorsitzender des Verwaltungsrats in einer Schweizer Aktiengesellschaft mit dem Beruf als Wirtschaftsprüfer vereinbar ist, soweit eine andere Person als Bevollmächtigter des Verwaltungsrats mit der Geschäftsführung betraut wird,

hierzu hilfsweise:

festzustellen, dass die Ausübung der Funktion als Vorsitzender des Verwaltungsrats in einer Schweizer Aktiengesellschaft mit dem Beruf als Wirtschafts-

prüfer vereinbar ist,

hierzu hilfsweise:

festzustellen, dass die Ausübung der Funktion als Vorsitzender des Verwaltungsrats im Rahmen eines Mandatsvertrags mit Treuhandfunktion als in einer Schweizer Aktiengesellschaft mit dem Beruf als Wirtschaftsprüfer vereinbar ist,

hierzu hilfsweise,

festzustellen, dass die Ausübung der Funktion als Vorsitzender des Verwaltungsrats in einer Schweizer Aktiengesellschaft als reine Holdinggesellschaft mit dem Beruf als Wirtschaftsprüfer vereinbar ist.

Das Gericht hat die Klageänderungen in der mündlichen Verhandlung am 13. November 2014 zum Teil nicht zugelassen.

Daraufhin beantragt der Kläger,

festzustellen, dass die Ausübung der Funktion als Vorsitzender des Verwaltungsrats in einer Schweizer Aktiengesellschaft mit dem Beruf als Wirtschaftsprüfer vereinbar ist,

hilfsweise:

festzustellen, dass die Ausübung der Funktion als Vorsitzender des Verwaltungsrats in einer Schweizer Aktiengesellschaft mit dem Beruf als Wirtschaftsprüfer vereinbar ist, soweit eine andere Person mit der Geschäftsführung betraut wird,

weiter hilfsweise:

die Beklagte zu verpflichten, dem Kläger die Genehmigung zur Ausübung der Funktion als Vorsitzender des Verwaltungsrats in einer Schweizer Aktiengesellschaft zu erteilen,

dazu hilfsweise:

die Beklagte zu verpflichten, dem Kläger die Genehmigung zur Ausübung der Funktion als Vorsitzender des Verwaltungsrats in einer Schweizer Aktiengesellschaft zu erteilen, soweit eine andere Person mit der Geschäftsführung betraut wird.

Die Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Sie wiederholt und vertieft ihre Ausführungen in dem Ablehnungsbescheid vom 16. Januar 2014.

Die Beteiligten haben der Entscheidung durch den Berichterstatter und ohne weitere mündliche Verhandlung zugestimmt.

Die Kammer hat den Verwaltungsvorgang der Beklagten beigezogen. Wegen der Einzelheiten des Sach- und Streitstands und der prozessualen Behandlung wird auf die im Verfahren gewechselten Schriftsätze und das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 13. November 2014 verwiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berichterstatter konnte als Einzelrichter und ohne weitere mündliche Verhandlung entscheiden, weil die Beteiligten sich damit einverstanden erklärt haben.

1. Die Klageänderung ist hinsichtlich der in der mündlichen Verhandlung gestellten Feststellungsanträge zulässig, weil die Beklagte sich mit Schriftsatz vom 10. November 2014 ohne ihr zu widersprechen auf die geänderte Klage eingelassen hat (§ 91 Abs. 1 und Abs. 2 VwGO). Auch das Feststellungsinteresse i.S.v. § 43 für die begehrte Feststellung besteht. Denn in einem Fall wie dem vorliegenden ist es dem Betroffenen mit Rücksicht auf die damit verbundenen beruflichen Risiken für den Fall des Unterliegens nicht zumutbar, die streitige Frage im Rahmen eines Verfahrens klären zu lassen, dessen Gegenstand der Widerruf seiner Bestellung zum Wirtschaftsprüfer ist (§ 20 Abs. 2 WPO). Auch in Hinblick darauf, dass ein etwaiges berufsrechtliches Fehlverhalten auch berufsrechtliche disziplinarische Konsequenzen haben könnte, hat er ein berechtigtes Interesse daran, die berufsrechtliche Zulässigkeit seiner beabsichtigten Tätigkeit durch eine Feststellungsklage zu klären.

Die Feststellungsklage ist jedoch sowohl hinsichtlich des Haupt- als auch des Hilfsantrags unbegründet, weil die beabsichtigte Tätigkeit als Vorsitzender des Verwaltungsrats in einer Schweizer Aktiengesellschaft, selbst für den Fall, dass eine andere Person mit der Geschäftsführung betraut wird, berufsrechtlich nicht zulässig ist.

Denn es handelt sich in beiden Konstellationen um eine mit dem Beruf des Wirtschaftsprüfers nicht vereinbare gewerbliche Tätigkeit im Sinn des § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO (so auch Oberverwaltungsgericht Berlin, Beschluss vom 6. Juni 2014 – OVG 12 S 27.14 – Seite 4 des amtlichen Abdrucks).

Dazu hat die Kammer im Beschluss vom 18. März 2014 ausgeführt (der Kläger wird dabei als Antragsteller, die Beklagte als Antragsgegnerin bezeichnet):

„Der Antragsteller übt als Wirtschaftsprüfer einen freien Beruf aus (§ 1 Abs. 2 Satz 1 WPO). Als Wirtschaftsprüfer hat er sich jeder Tätigkeit zu enthalten, die mit seinem Beruf oder dem Ansehen des Berufs unvereinbar ist (§ 43 Abs. 2 Satz 1 WPO). Dem liegt die Einschätzung des Gesetzgebers zugrunde, dass die im allgemeinen Interesse zu stellenden Anforderungen an eine unabhängige, eigenverantwortliche und unparteiische Prüfungstätigkeit am ehesten durch Selbständige erfüllt werden. Gewerbliche Tätigkeiten sind nach diesem Grundverständnis mit der selbständigen Ausübung eines freien Berufs ebenso unvereinbar wie Tätigkeiten aufgrund eines Anstellungsvertrags oder eines Beamten- oder nicht ehrenamtlich ausgeübten Richterverhältnisses (§ 43a Abs. 3 WPO). Ausnahmen werden hingenommen, soweit von der jeweiligen Tätigkeit nach ihrer Eigenart keine Beeinträchtigung ordnungsgemäßer Berufsausübung zu erwarten ist (§ 43a Abs. 4 WPO). Soweit die Gestaltung der Berufsausübung mit Risiken für die Unabhängigkeit und die Eigenverantwortlichkeit des vereidigten Wirtschaftsprüfers behaftet ist, wie z.B. bei Vertretern oder Angestellten von Wirtschaftsprüfern, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften oder ähnlichen Institutionen, sind Vorkehrungen getroffen, die Einbußen an Selbständigkeit entgegenwirken sollen (vgl. §§ 44 ff. WPO; vgl. zum Ganzen Bundesverwaltungsgericht, Urteil vom 26. August 1997 – 1 C 1.96 –, juris Rn. 18).

Eine vorläufige Feststellung der Vereinbarkeit der von dem Antragsteller beabsichtigten Tätigkeit mit dem Beruf des Wirtschaftsprüfers müsste daran scheitern, dass der Anschein einer Gefährdung der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des bestellten Wirtschaftsprüfers nicht von vornherein und unter jedem Gesichtspunkt ausgeschlossen werden kann. Interessenkollisionen im Rahmen seiner Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer als auch Vorsitzender des Verwaltungsrats einer Schweizer Aktiengesellschaft erscheinen nicht ausgeschlossen. Unter diesen Voraussetzungen bestehen an der Unvereinbarkeitsregelung des § 43a Abs. 3 WPO keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Diese dienen dem öffentlichen Interesse an einem verlässlichen, das Vertrauen der beteiligten Kreise genießenden Wirtschaftsprüferwesen als einem besonders wichtigen Gemeinschaftsgut (vgl. dazu im Einzelnen Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 4. November 1992 – 1 BvR 79.85 u.a. –, BVerfGE 87, 287, 316; Bundesverwaltungsgericht, Urteil vom 17. August 2005 – BVerwG 6 C 15.04 –, juris Rn. 31 m.w.N.).

Dazu hat die Kammer im Beschluss vom 18. März 2014 ausgeführt (der Kläger wird dabei als Antragsteller, die Beklagte als Antragsgegnerin bezeichnet):

„Der Antragsteller übt als Wirtschaftsprüfer einen freien Beruf aus (§ 1 Abs. 2 Satz 1 WPO). Als Wirtschaftsprüfer hat er sich jeder Tätigkeit zu enthalten, die mit seinem Beruf oder dem Ansehen des Berufs unvereinbar ist (§ 43 Abs. 2 Satz 1 WPO). Dem liegt die Einschätzung des Gesetzgebers zugrunde, dass die im allgemeinen Interesse zu stellenden Anforderungen an eine unabhängige, eigenverantwortliche und unparteiische Prüfungstätigkeit am ehesten durch Selbständige erfüllt werden. Gewerbliche Tätigkeiten sind nach diesem Grundverständnis mit der selbständigen Ausübung eines freien Berufs ebenso unvereinbar wie Tätigkeiten aufgrund eines Anstellungsvertrags oder eines Beamten- oder nicht ehrenamtlich ausgeübten Richterverhältnisses (§ 43a Abs. 3 WPO). Ausnahmen werden hingenommen, soweit von der jeweiligen Tätigkeit nach ihrer Eigenart keine Beeinträchtigung ordnungsgemäßer Berufsausübung zu erwarten ist (§ 43a Abs. 4 WPO). Soweit die Gestaltung der Berufsausübung mit Risiken für die Unabhängigkeit und die Eigenverantwortlichkeit des vereidigten Wirtschaftsprüfers behaftet ist, wie z.B. bei Vertretern oder Angestellten von Wirtschaftsprüfern, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften oder ähnlichen Institutionen, sind Vorkehrungen getroffen, die Einbußen an Selbständigkeit entgegenwirken sollen (vgl. §§ 44 ff. WPO; vgl. zum Ganzen Bundesverwaltungsgericht, Urteil vom 26. August 1997 – 1 C 1.96 –, juris Rn. 18).

Eine vorläufige Feststellung der Vereinbarkeit der von dem Antragsteller beabsichtigten Tätigkeit mit dem Beruf des Wirtschaftsprüfers müsste daran scheitern, dass der Anschein einer Gefährdung der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des bestellten Wirtschaftsprüfers nicht von vornherein und unter jedem Gesichtspunkt ausgeschlossen werden kann. Interessenkollisionen im Rahmen seiner Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer als auch Vorsitzender des Verwaltungsrats einer Schweizer Aktiengesellschaft erscheinen nicht ausgeschlossen. Unter diesen Voraussetzungen bestehen an der Unvereinbarkeitsregelung des § 43a Abs. 3 WPO keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Diese dienen dem öffentlichen Interesse an einem verlässlichen, das Vertrauen der beteiligten Kreise genießenden Wirtschaftsprüferwesen als einem besonders wichtigen Gemeinschaftsgut (vgl. dazu im Einzelnen Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 4. November 1992 – 1 BvR 79.85 u.a. –, BVerfGE 87, 287, 316; Bundesverwaltungsgericht, Urteil vom 17. August 2005 – BVerwG 6 C 15.04 –, juris Rn. 31 m.w.N.).

Hierzu im Einzelnen:

§ 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO erklärt eine gewerbliche Tätigkeit im Zweitberuf für mit dem Beruf des Wirtschaftsprüfers unvereinbar. Der Beruf des Wirtschaftsprüfers wird geprägt durch die Aufgabe, betriebswirtschaftliche Prüfungen, insbesondere solche von Jahresabschlüssen wirtschaftlicher Unternehmen, durchzuführen und Bestätigungsvermerke über die Vornahme und das Ergebnis solcher Prüfungen zu erteilen (§ 2 Abs. 1 WPO). Die Wirtschaftsprüfer übernehmen wichtige Kontrollfunktionen zugunsten der Öffentlichkeit, der Unternehmen, zugunsten des Kapitalanlegerschutzes und des Gläubigerschutzes (vgl. BTDrucks 14/3649, S. 17), was insbesondere in den Fällen der gesetzlich angeordneten Prüfungen (§§ 316 ff. HGB) deutlich wird, in denen der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers oder der Vermerk über seine Versagung der öffentlichen Unterrichtung Interessierter zu dienen bestimmt ist (vgl. § 325 HGB). An der sachgerechten Erfüllung dieser Kontroll- und Bestätigungsaufgabe besteht ein erhebliches öffentliches Interesse. Der moderne Rechts- und Wirtschaftsverkehr ist auf verlässliche betriebswirtschaftliche Prüfungen im Sinn des § 2 Abs. 1 WPO angewiesen. Im Interesse einer funktionierenden Buch- und Wirtschaftsprüfung bedürfen die mit dieser Aufgabe Betrauten des Vertrauens der interessierten, am Wirtschaftsleben beteiligten Kreise. Entsprechendes gilt im Hinblick auf die in § 2 Abs. 2 und 3 WPO genannten weiteren Tätigkeitsbereiche des Wirtschaftsprüfers, wonach er auch zur Beratung und Vertretung in steuerlichen Angelegenheiten befugt ist sowie weiter dazu, auf den Gebieten der wirtschaftlichen Betriebsführung als Sachverständiger aufzutreten, in wirtschaftlichen Angelegenheiten zu beraten und fremde Interessen zu wahren einschließlich der treuhänderischen Verwaltung. Die hervorgehobene Rolle, die dem Wirtschaftsprüfer im Rechts- und Wirtschaftsleben nach den gesetzgeberischen Zielvorstellungen zukommt, zeigt sich auch an dem Umstand der Verteidigung (§ 17 WPO) sowie der Verpflichtung, ein Siegel zu führen (§ 48 WPO; vgl. dazu Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 8. April 1998 – 1 BvR 1773.96 – BVerfGE 98, 49 <65 f.>; Bundesverwaltungsgericht, Urteil vom 17. August 2005 a.a.O.).

Diesen rechtlichen Erwägungen des Bundesverwaltungsgerichts, denen die 16. Kammer des Verwaltungsgerichts bereits in ihrem Urteil vom 28. Mai 2009 – 16 K 18.09 – (bei juris) gefolgt ist und die auch das Oberverwaltungsgericht Berlin-Brandenburg in dem anschließenden Berufungsverfahren ohne Weiteres seiner abweisenden Entscheidung zu Grunde gelegt hat (Urteil vom 10. Mai

2011 – OVG 12 B 14.10 – bei juris, die dagegen eingelegte Beschwerde hat das Bundesverwaltungsgericht verworfen – Beschluss vom 14. Februar 2012 – 8 B 79.11 – bei juris), schließt sich auch die erkennende Kammer an.

Der Antragsteller strebt eine gewerbliche Tätigkeit im Sinn von § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO an. Sein organschaftliches Handeln als Verwaltungsrat für die Gesellschaft teilt notwendig den gewerblichen Charakter der unternehmerischen Tätigkeit der Gesellschaft selbst, die als solche mit dem eingangs beschriebenen Geschäftsfeld als börsennotiertes Unternehmen wirtschaftliche Interessen verfolgen wird (vgl. zu den Voraussetzungen für die Annahme gewerblichen Charakters Bundesverwaltungsgericht, Urteil vom 26. September 2012 – 8 C 6.12 – Rn. 23 m.w.N.).

Der Antragsteller bestreitet diese rechtliche Wertung mit der Begründung, als Vorsitzender (Präsident) des Verwaltungsrats beschränke sich seine Tätigkeit wie bei einem Aufsichtsratsvorsitzenden nach deutschem Recht auf Aufsichtstätigkeit. Die Geschäftsführung solle auf einen Verwaltungsrat delegiert werden. Bei den nach Art. 716a des Schweizer Obligationsrechts (OR) dem Verwaltungsrat zwingend verbleibenden Kompetenzen handele es sich nicht um Geschäftsführungs-, sondern um Kontrollkompetenzen.

Dieser Beurteilung folgt das Gericht nicht. Gemäß Art. 716 Abs. 2 OR führt der Verwaltungsrat die Geschäfte der Gesellschaft, soweit er die Geschäftsführung nicht übertragen hat.

Bei dieser Übertragung wird er durch Art. 716a OR beschränkt. Nach dem monistischen Leitungsmodell des Schweizer Aktienrechts ist eine vollständige Trennung zwischen Aufsicht und Geschäftsführung nicht vorgesehen und rechtlich nicht möglich. Gemäß Art. 716a Abs. 1 Nr. 1 OR behält der Verwaltungsrat die Aufgabe „Oberleitung der Gesellschaft und Erteilung der nötigen Weisungen“. Er bestimmt damit nicht nur die strategischen Ziele, sondern auch den Weg zu deren Erreichung. Weisungen in diesem Zusammenhang richten sich an den Geschäftsführer und greifen in dessen Geschäftsführung ein, sind damit geschäftsleitende Tätigkeit. Sie werden praktisch von dem Präsidenten des Verwaltungsrats erlassen (vgl. Rn. 4f zu Art. 716a der von dem Antragsteller mit Schriftsatz vom 14. März 2014 ohne Quellenangabe eingereichten Kommentierung).

Gemäß Art. 716a Abs. 1 Nr. 3 OR bleiben dem Verwaltungsrat zwingend als weitere Aufgaben „Ausgestaltung des Rechnungswesens, Finanzkontrolle so-

wie Finanzplanung, sofern diese für die Führung der Gesellschaft notwendig ist". Insbesondere bei dieser Aufgabenwahrnehmung kann der Antragsteller in Interessenkollision mit seinen oben beschriebenen Aufgaben als Wirtschaftsprüfer geraten. Denn Rechnungs- und Finanzwesen sind Kernbereiche der Wirtschaftsprüferaufgaben. Diese Tätigkeit bringt es zwangsläufig mit sich, dass ihm die finanziellen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Mandanten umfassend zugänglich gemacht werden müssen, so dass eine erhebliche Gefahr des Auftretens von Interessenkonflikten bei gleichzeitiger gewerblicher Betätigung besteht. Nach der oben zitierten höchstrichterlichen Rechtsprechung müssen die aus Zweifeln an der Verlässlichkeit des Wirtschaftsprüferwesens resultierenden – naturgemäß nur schwer greifbaren – Nachteile nicht konkret erfasst und nachgewiesen werden, sondern es reicht aus, dass der Gesetzgeber auf der Grundlage allgemeiner Erfahrungen von einer entsprechenden Einstellung des Publikums ausgehen darf (vgl. Bundesverwaltungsgericht, Urteil vom 26. August 1997 – 1 C 1.96 – juris). Hinzukommt, dass eine Überwachung der beabsichtigten Tätigkeit durch die Antragsgegnerin nicht möglich wäre.

Aus Art. 49 und Art. 56 AEUV i.V.m. Art. 4, 5 und 16 des Freizügigkeitsabkommens zwischen der Schweiz und der EU aus dem Jahr 1999, in Kraft getreten am 1. Juni 2002 – FZA –, ergibt sich keine andere Beurteilung. Sofern diese Vorschriften überhaupt auf die Tätigkeit des Antragstellers als Wirtschaftsprüfer in Deutschland anwendbar sein sollten (zum Geltungsumfang des FZA vgl. EuGH, Urteil vom 15. Juli 2010 – C-70/09 –, juris Rn.41f), würden auch insoweit die Einschränkungen gelten, die für die Tätigkeit im Staat der Niederlassung bzw. Dienstleistung gelten. Aus der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes ergibt sich, dass nationale Maßnahmen, die die Ausübung der durch den Vertrag garantierten grundlegenden Freiheiten behindern oder weniger attraktiv machen können, vier Voraussetzungen erfüllen müssen: Sie müssen in nichtdiskriminierender Weise angewandt werden, sie müssen aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein, sie müssen geeignet sein, die Verwirklichung des mit ihnen verfolgten Ziels zu gewährleisten, und sie dürfen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist (vgl. Urteile vom 31. März 1993 in der Rechtssache C-19/92, Kraus, Slg. 1993, I-1663, Rn. 32 und vom 30.11.1995, C-55/94, Gebhard, bei juris Rn. 37).

Diese vier Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt. Die von dem Antragsteller berufsrechtlich in Deutschland hinzunehmenden Beschränkungen gelten für al-

le in Deutschland tätigen Wirtschaftsprüfer unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit. Wie oben ausgeführt dienen die Unvereinbarkeitsregelungen des § 43a WPO dem öffentlichen Interesse an einem verlässlichen, das Vertrauen der beteiligten Kreise genießenden Wirtschaftsprüferwesen als einem besonders wichtigen Gemeinschaftsgut – und damit zwingenden Gründen des Allgemeininteresses i.S.d. Rechtsprechung des EuGH. Die Geeignetheit und Verhältnismäßigkeit dieser Maßnahme ist durch das Bundesverwaltungsgericht wiederholt geprüft und bejaht worden (vgl. grundlegend Urteil vom 26. August 1997 – 1 C 1.96 –).

Soweit der Antragsteller sich auf Ungleichbehandlung im Verhältnis zur Ausübung einer entsprechenden Verwaltungsratsstätigkeit in Luxemburg beruft, vermag dies seinem Anliegen ebenfalls nicht zum Erfolg zu verhelfen. Denn sollte die Rechtslage hinsichtlich des Umfangs der Delegation der Geschäftsführertätigkeit dort, wie von der Antragsgegnerin dargelegt, eine andere sein, läge ein anderer Sachverhalt vor. Für den Fall, dass die Rechtslage vergleichbar wäre, hat die Antragsgegnerin dargelegt, dass sie ihre Praxis entsprechend ändern werde; der Antragsteller kann sich bis dahin nicht erfolgreich auf Gleichbehandlung im Unrecht berufen.“

An dieser Würdigung hält die Kammer nach nochmaliger Prüfung auch im Klageverfahren fest.

Ohne Erfolg macht der Antragsteller unter Berufung auf § 111 AktG und § 37 GmbHG geltend, dass eine „vollständige Trennschärfe“ zwischen Geschäftsführung und Aufsichtsfunktion auch im System des deutschen Gesellschaftsrechts nicht vorgesehen sei.

Dazu hat das Oberverwaltungsgericht in dem o.g. Beschluss ausgeführt:

„Der bloße Hinweis, dass § 111 AktG „eine Genehmigung“ vorsehe, vermag die behauptete Parallelität von deutschem Recht und Schweizer Aktienrecht nicht zu begründen. Nach dem deutschen Aktienrecht obliegt die eigenverantwortliche Leitung und Geschäftsführung einer Aktiengesellschaft dem Vorstand (§§ 76, 77 AktG). Der Aufsichtsrat ist dagegen kein geschäftsführendes Organ. Er hat nach § 111 Abs. 1 AktG die Geschäftsführung zu überwachen; Maßnahmen der Geschäftsführung können ihm nicht übertragen werden (§ 111 Abs. 4 Satz 1 AktG). An dieser Kompetenzverteilung ändert auch die vom Antragsteller mit dem Begriff der „Genehmigung“ offensichtlich gemeinte Regelung in § 111 Abs. 4 Satz 2 AktG nichts. Auf der Grundlage dieser Vorschrift vorgesehene Zu-

stimmungsvorbehalte für bestimmte Arten von Geschäften stellen ein Instrument vorbeugender Kontrolle des Aufsichtsrats dar, mit der Maßnahmen der Geschäftsleitung von vornherein unterbunden werden können (BGH, Urteil vom 11. Dezember 2006 – II ZR 243/05 – DB 2007, 275; zitiert nach juris Rn. 9 m.w.N.). Ein Leitungs- oder Weisungsrecht gegenüber dem geschäftsführenden Vorstand wird dem Aufsichtsrat damit nicht eingeräumt. ... Zu den dem Verwaltungsrat vorbehaltenen, nicht auf andere Organe übertragbaren Aufgaben gehört insbesondere die „Oberleitung“ der Gesellschaft, d.h. die strategische Zielsetzung des Unternehmens, und die Erteilung der zur Durchsetzung der unternehmerischen Strategie nötigen Weisungen an die geschäftsführenden Organe. Für die Annahme, den Vertretern im Verwaltungsrat werde nach den einschlägigen Regeln des Schweizer Rechts lediglich ein Mindestmaß an Verantwortung belassen, damit sie ihrer Aufsichtsfunktion nachkommen könnten, ist danach entgegen dem Beschwerdevorbringen kein Raum. ...

Der vom Antragsteller angeführte Vergleich mit der Stellung als Gesellschafter einer GmbH rechtfertigt gleichfalls keine abweichende Beurteilung. Nach § 37 Abs. 1 GmbHG können sich Beschränkungen der Befugnis der Geschäftsführer zwar nicht nur aus Zustimmungsvorbehalten der Gesellschafterversammlung, sondern auch aus von den Gesellschaftern beschlossenen bindenden Weisungen ergeben (Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl. 2013, § 37 Rn. 20). Eine mit den unübertragbaren Aufgaben des Verwaltungsrats nach Schweizer Recht vergleichbare „Oberleitung“ der Gesellschaft ist damit jedoch nicht verbunden. Als Gesellschafter einer GmbH bleibt der Wirtschaftsprüfer ... darauf beschränkt, die ihm als Gesellschafter zustehenden Rechte wahrzunehmen. Bei einer über die Wahrnehmung dieser Rechte hinausgehenden „faktischen“ Übernahme der Geschäftsführungsfunktion läge eine dem gewerblichen Charakter der Gesellschaft entsprechende gewerbliche Tätigkeit vor, die ebenso wenig wie die vom Antragsteller angestrebte Tätigkeit als Vorsitzender des Verwaltungsrats mit dem Beruf des Wirtschaftsprüfers vereinbar wäre.“

Diesen Ausführungen schließt sich die Kammer nach eigener Prüfung an. Soweit der Kläger zuletzt darauf hingewiesen hat, es entspräche der überwiegenden ständigen Rechtspraxis in der Schweiz, dass der Verwaltungsrat nichts im Rahmen der Geschäftsführung mitentscheiden müsse, führt dies nicht zu einer anderen Beurteilung. Der Kläger hat in der mündlichen Verhandlung selbst darauf hingewiesen, dass der Schweizer Gesetzgeber ausdrücklich das Obligationsrecht dahin verändert habe, dass dem Verwaltungsrat bestimmte Geschäftsführungsaufgaben verbleiben müssen.

ten (vgl. auch Kammerer, Die unübertragbaren und unentziehbaren Kompetenzen des Verwaltungsrates, Dissertation, Universität Zürich [1997], S. 19 m.w.N.). Auch im Vorwort des swiss code of best practice for corporate governance (herausgegeben vom Verband der Schweizer Unternehmen im Juli 2002, Blatt 52ff der Gerichtsakte) wird unter 2 darauf hingewiesen, dass die Aktienreform im Jahr 1992 ein von den Gestaltungsprinzipien etwa des deutschen Rechts oder des angelsächsischen Rechts abweichendes Aktienrecht in der Schweiz geschaffen habe. Dieses legt in Art. 716 Abs. 2 i.V.m. Art. 717 OR fest, dass das Recht zur Geschäftsführung auch die Pflicht zur Geschäftsführung beinhaltet, soweit Aufgaben nach Art. 716a OR unübertragbar und unentziehbar sind. Eine davon abweichende Rechtspraxis würde damit dem Willen des Gesetzgebers zuwiderlaufen.

Aus Art. 8 II des Schweizer BankG kann entgegen der Ansicht des Klägers nichts für die hier zu beantwortende Frage hergeleitet werden. Dort ist geregelt, dass kein Mitglied des für die Oberleitung, Aufsicht und Kontrolle verantwortlichen Organs einer Bank der Geschäftsführung angehören darf. Diese generelle Trennung von Geschäftsführungs- und Aufsichtsfunktionen stellt einen Sonderfall und praktisch ein dualistisches System dar (vgl. Kammerer a.a.O. S. 20f).

Auch die Regelungen über die Europäische Aktiengesellschaft (SE: Societas Europaea) sind für den vorliegenden Fall nicht weiterführend. Soweit es danach möglich ist, ein monistisches Geschäftsführungsmodell zu wählen, kann dahinstehen, ob sich dieselben Rechtsfragen stellen wie im vorliegenden Fall. Das hängt auch davon ab, welches der Sitzstaat der SE ist, weil dessen Recht – vorbehaltlich der Regelungen der EG-Verordnung Nr. 2157/2001 bzw. deren Umsetzungsgesetzes in Deutschland – die Behandlung der Aktiengesellschaft bestimmt (vgl. EG-Verordnung Nr. 2157/2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE) vom 8. Oktober 2001, Titel I, Art. 10.; Gesetz zur Einführung der Europäischen Gesellschaft [SEEG] vom 22. Dezember 2004, BGBl. I Seite 3675f, Abschnitt 1 §§ 1 und 3). Für die Entscheidung des vorliegenden Rechtsstreits geben die in Deutschland geltenden Regelungen über die SE jedenfalls nichts her, weil es hier um die Anwendung des Schweizer Obligationsrechts geht. Soweit es um dieselbe Rechtsfrage gehen sollte, gilt das zur Rechtslage in Luxemburg o.G..

Einer Beweiserhebung zur Bestimmung des Schweizer Obligationsrechts bedurfte es in vorliegendem Verfahren nicht, weil die einschlägigen Normen dem Gericht bekannt sind und dazu Literatur in deutscher Sprache herangezogen werden konnte. Auf eine von den gesetzlichen Regelungen abweichende – wie der Kläger vorgetragen hat „überwiegende ständige“ – Rechtspraxis kommt es nicht an. Denn eine sol-

che rechtswidrige Praxis wäre nicht geeignet den hier zu beurteilenden Anschein einer Gefährdung der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit unter jedem Gesichtspunkt auszuschließen.

Für die Annahme, dieser Gefahr könne mit Hilfe von Berufsausübungsregelungen wirksam entgegengetreten werden, gibt der bloße Hinweis, dass eine Interessenkollision „durch den Wirtschaftsprüfer selbst zu überwachen“ sei, nichts her. Dass es darüber hinaus der Prüfung einer konkreten Gefährdung im Einzelfall bedürfte, ist angesichts der gesetzlichen Ausgestaltung der Unvereinbarkeitsregelung nicht ersichtlich (ebenso Oberverwaltungsgericht Berlin-Brandenburg a. a. O. S. 6).

Danach kann nicht festgestellt werden, dass die von dem Kläger angestrebte Tätigkeit bei Übertragung der Geschäftsführung auf eine andere Person nicht als gewerbliche Tätigkeit i. S. v. § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO und deshalb als berufsrechtlich zulässig anzusehen ist. Ohne eine solche Übertragung ergibt sich dies erst recht aus der dann notwendig beim Verwaltungsrat liegenden Geschäftsführung (Art. 716 Abs. 2 OR).

2. Die weiter hilfsweise gestellten Anträge, die Beklagte zu verpflichten, dem Kläger eine Ausnahmegenehmigung zur Ausübung der Tätigkeit als Vorsitzender des Verwaltungsrats einer Schweizer Aktiengesellschaft, hilfsweise, wenn eine andere Person mit der Geschäftsführung betraut wird, zu erteilen, haben ebenfalls keinen Erfolg. Die in dem „Hauptantrag“ (ohne die Einschränkung auf die Übertragung der Geschäftsführung auf eine andere Person) liegende Klageänderung sieht das Gericht als sachdienlich an (§ 91 Abs. 1 VwGO). Diese korrespondiert mit dem entsprechenden Feststellungsantrag. Für diese Klage fehlt es insoweit – anders als im Verfahren auf Erlass einer einstweiligen Anordnung – nicht am Rechtsschutzbedürfnis. Denn wenn, wie hier vom Gericht angenommen, von einer gewerblichen Tätigkeit i. S. v. § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO ausgegangen wird, kann der Kläger von dem Verbot für Wirtschaftsprüfer, eine solche auszuüben, nur durch eine Vereinbarkeitserklärung in Gestalt einer Ausnahmeerklärung befreit werden.

Wie bereits im Beschluss der Kammer vom 18. März 2014 ausgeführt steht dem Kläger ein Anspruch auf Erteilung einer solchen Genehmigung weder im Wege teleologischer Reduktion noch einer analogen Anwendung der Ausnahmevorschrift des § 43a Abs. 3 Nr. 2 Halbsatz 2 WPO, auch nicht unmittelbar aus der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Zulässigkeit eines Zweiberufs zu.

Die WPO sieht eine Ausnahmegenehmigung nur im Rahmen des § 43a Abs. 3 Nr. 2 Halbsatz 2 WPO vor, soweit die Tätigkeit nicht in Nr. 4 der Vorschrift ausdrücklich für

vereinbar mit dem Beruf des Wirtschaftsprüfers erklärt ist. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass diese Ausnahmegenehmigung nicht unmittelbar zur Anwendung kommen kann, weil es sich vorliegend praktisch nicht um den Fall einer „Notgeschäftsführung“ handelt. Es geht weder um eine vorübergehende treuhänderische Tätigkeit und auch nicht um das Eingehen eines Angestelltenverhältnisses, sondern um eine dauerhafte und maßgeblich von erwerbswirtschaftlichem Streben nach Gewinn (der Kläger sprach von einem fünfstelligen Euro-Betrag) gekennzeichnete Tätigkeit.

Für eine weitere Ausnahmegenehmigung von dem Verbot gewerblicher Tätigkeit ergibt sich aus der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Zulässigkeit von Zweitberufen (vgl. Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 4. November 1992 – 1 BvR 79/85 u.a. – BVerfGE 87, 287, 316 [Rechtsanwalt]; Beschluss vom 21. November 1995 – 1 BvR 784/94 – [Wirtschaftsprüfer], bei juris) keine Notwendigkeit. Denn das gesetzliche Verbot der gewerblichen Betätigung begegnet wie oben ausgeführt keinen durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken, die eine Ausnahmegenehmigung im vorliegenden Fall erfordern könnten.

Der mit dem Verbot der gewerblichen Betätigung einhergehende Eingriff in den Schutzbereich der Berufsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG erscheint zur Gewährleistung der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Wirtschaftsprüfers, der wie oben ausgeführt mit den ihm übertragenen Kontroll- und Bestätigungsaufgaben eine Funktion von erheblichem öffentlichen Interesse ausübt und damit eine herausgehobene Stellung im Rechts- und Wirtschaftsverkehr einnimmt (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichtes vom 26. August 1997, – 1 C 3.96 –, Gewerbearchiv 1998, 150 [vereidigter Buchprüfer]) und damit zum Schutz eines herausragenden Gemeinschaftsgutes grundsätzlich gerechtfertigt. Für eine über die gesetzliche Regelung in § 43a WPO hinausgehende weitere Ausnahme bieten die Umstände des vorliegenden Falls, wie oben zum Feststellungsbegehren ausgeführt, keinen Anlass.

Es verstößt auch nicht gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz aus Art. 3 Abs. 1 GG, dass der Wirtschaftsprüfer – wie der vereidigte Buchprüfer – gem. § 43 a Abs. 3 Nr. 1 WPO einem ausnahmslosen Gewerbeverbot unterliegt, während für Steuerberater gem. § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG Ausnahmen vom Verbot der gewerblichen Betätigung zugelassen werden können, wenn durch ihre Tätigkeit eine Verletzung von Berufspflichten nicht zu erwarten ist, und Notare gem. § 8 Abs. 3 BNotO nach Genehmigung durch die zuständige Aufsichtsbehörde ebenfalls gewerblich tätig werden dürfen, wenn die Tätigkeit mit ihrem Amt vereinbar ist und das Vertrauen in ihre Unabhängigkeit oder Unparteilichkeit nicht gefährden kann. Denn Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber (nur), wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches

ungleich zu behandeln (st. Rspr. des Bundesverfassungsgerichtes, vgl. u.a. Beschluss vom 21. Juni 2006, – 2 BvL 2/99 –, BVerfGE 116, 164 ff.). Die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers ist jedoch mit der des Steuerberaters bereits deshalb nicht vergleichbar, weil der Steuerberater vorrangig im Interesse des Mandanten tätig wird, den er in steuerlichen Angelegenheiten berät, während die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers nach dem o.G. vorrangig im öffentlichen Interesse liegt. Die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers ist daher bereits eher mit der des Notars vergleichbar, der ebenfalls primär im öffentlichen Interesse tätig wird. Während jedoch die Tätigkeit des Notars in einer Vielzahl von Fällen auch ohne Kenntnisse von den wirtschaftlichen Verhältnissen des Mandanten denkbar und wirksam möglich ist, bringt es die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers zwangsläufig mit sich, dass ihm die finanziellen und wirtschaftlichen Verhältnisse eines Mandanten umfassend zugänglich gemacht werden müssen, so dass eine gegenüber der Tätigkeit des Notars erhöhte Gefahr des Auftretens von Interessenkonflikten bei gleichzeitiger gewerblicher Betätigung besteht. Die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Wirtschaftsprüfers bedürfen daher in stärkerem Maße des Schutzes als die des Steuerberaters und des Notars, so dass die Entscheidung des Gesetzgebers, die Berufsgruppen aufgrund ihrer Verschiedenartigkeit unterschiedlich zu behandeln und dem Wirtschaftsprüfer nicht die Möglichkeit einer Ausnahmegenehmigung für gewerbliche Tätigkeiten einzuräumen, sich im Rahmen der ihm nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes (vgl. Beschluss vom 23. Mai 2008, – 2 BvR 1081/07 –, NVwZ 2008, S. 1233 f.) eingeräumten weiten Gestaltungsfreiheit hält.

Im Übrigen wären nach Ansicht der Kammer jedenfalls hohe Anforderungen an die Gewährung eine Ausnahme vom Verbot der gewerblichen Tätigkeit zu stellen und eine solche nur dann zuzulassen, wenn der Anschein einer Gefährdung der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Wirtschaftsprüfers bereits von vorneherein und unter jedem Gesichtspunkt ausgeschlossen werden kann (vgl. für die Regelung in § 8 Abs. 3 BNotO Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 31. Juli 2000, NotZ 13/00, BGHZ 145, 59 f.). Diese Voraussetzungen konnten jedoch wie oben ausgeführt im vorliegenden Fall nicht festgestellt werden.

Daher ist die mit der gewerblichen Tätigkeit des Klägers für eine umfassend wirtschaftlich handelnde Schweizer Aktiengesellschaft einhergehende abstrakte Gefährdung seiner Unabhängigkeit und Unparteilichkeit als Wirtschaftsprüfer nicht zweifelsfrei widerlegt, so dass es an den Voraussetzungen für die Gewährung einer Ausnahmegenehmigung fehlt (vgl. Verwaltungsgericht Berlin, Urteil vom 28. Mai 2009 –

16 K 18.09 –, Oberverwaltungsgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 10. Mai 2011 – OVG 12 B 14.10 – jeweils bei juris [vereidigter Buchprüfer]).

Die Nebenentscheidungen folgen aus §§ 154 Abs. 1, 162 Abs. 3 VwGO und § 167 VwGO i.V.m. § 708 Nr. 11 ZPO.

Die Berufung ist wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache zuzulassen, die ihr hinsichtlich der Frage zukommt, (1) ob die von dem Kläger angestrebte Tätigkeit als Vorsitzender des Verwaltungsrats einer Schweizer Aktiengesellschaft, jedenfalls, wenn eine andere Person mit der Geschäftsführung betraut wird, mit dem Berufsrecht für Wirtschaftsprüfer vereinbar ist, weil sie nicht als gewerblich i.S.v. § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO zu würdigen ist, hilfsweise (2) ob ihm bei Annahme einer gewerblichen Tätigkeit dafür eine entsprechende Genehmigung zu erteilen ist (§ 124 Abs. 1 und 2 Nr. 3 VwGO). Aus diesem Grund ist auch die Sprungrevision zuzulassen (§ 134 Abs. 1 und 2 i.V.m. § 132 Abs. 2 Nr. 1 VwGO).

### **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil steht den Beteiligten entweder die Berufung oder bei schriftlicher Zustimmung aller Kläger und Beklagten die Revision zu.

Die Berufung ist bei dem Verwaltungsgericht Berlin, Kirchstraße 7, 10557 Berlin, innerhalb eines Monats nach Zustellung des Urteils schriftlich oder in elektronischer Form (Verordnung über den elektronischen Rechtsverkehr mit der Justiz im Lande Berlin vom 27. Dezember 2006, GVBl. S. 1183, in der Fassung der Zweiten Änderungsverordnung vom 9. Dezember 2009, GVBl. S. 881) einzulegen. Die Berufung ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des Urteils schriftlich oder in elektronischer Form zu begründen. Die Begründung ist, sofern sie nicht zugleich mit der Einlegung der Berufung erfolgt, bei dem Oberverwaltungsgericht Berlin-Brandenburg, Hardenbergstraße 31, 10623 Berlin, einzureichen.

Die Revision ist bei dem Verwaltungsgericht Berlin, Kirchstraße 7, 10557 Berlin, innerhalb eines Monats nach Zustellung des Urteils schriftlich oder in elektronischer Form einzulegen. Die Revisionsfrist ist auch gewahrt, wenn die Revision innerhalb der Frist bei dem Bundesverwaltungsgericht, Simsonplatz 1, 04107 Leipzig, schriftlich oder in elektronischer Form (Verordnung über den elektronischen Rechtsverkehr beim Bundesverwaltungsgericht und beim Bundesfinanzhof vom 26. November 2004, BGBl. I S. 3091) eingelegt wird. Die Revision muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Die Zustimmung zu der Einlegung der Revision ist der Revisionschrift beizufügen oder innerhalb der Revisionsfrist nachzureichen.

Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung dieses Urteils zu begründen. Die Begründung ist bei dem Bundesverwaltungsgericht in der genannten Form einzureichen und muss einen bestimmten Antrag enthalten, die verletzte

Rechtsnorm und, soweit Verfahrensmängel gerügt werden, die Tatsachen angeben, die den Mangel ergeben.

Vor dem Oberverwaltungsgericht und dem Bundesverwaltungsgericht müssen sich die Beteiligten durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für die Einlegung der Berufung und der Revision. Als Bevollmächtigte sind Rechtsanwälte und Rechtslehrer an einer staatlichen oder staatlich anerkannten Hochschule eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, eines anderen Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz mit Befähigung zum Richteramt zugelassen. Vor dem Bundesverwaltungsgericht sind in Angelegenheiten, die ein gegenwärtiges oder früheres Beamten-, Richter-, Wehrpflicht-, Wehrdienst- oder Zivildienstverhältnis betreffen, und in Angelegenheiten, die in einem Zusammenhang mit einem gegenwärtigen oder früheren Arbeitsverhältnis von Arbeitnehmern im Sinne des § 5 des Arbeitsgerichtsgesetzes stehen einschließlich Prüfungsangelegenheiten, auch die in § 67 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) bezeichneten Organisationen einschließlich der von ihnen gebildeten juristischen Personen gemäß § 67 Abs. 2 Satz 2 Nr. 7 VwGO als Bevollmächtigte zugelassen; sie müssen durch Personen mit der Befähigung zum Richteramt handeln. Vor dem Oberverwaltungsgericht können darüber hinaus auch die in § 67 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 bis 7 der Verwaltungsgerichtsordnung bezeichneten Personen und Organisationen auftreten. Ein als Bevollmächtigter zugelassener Beteiligter kann sich selbst vertreten. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt vertreten lassen; das Beschäftigungsverhältnis kann auch zu einer anderen Behörde, juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einem der genannten Zusammenschlüsse bestehen. Richter dürfen nicht vor dem Gericht, ehrenamtliche Richter nicht vor einem Spruchkörper des Oberverwaltungsgerichts auftreten, dem sie angehören.

## BESCHLUSS

Der Wert des Streitgegenstands wird gemäß §§ 39 ff., 52 f. des Gerichtskostengesetzes auf

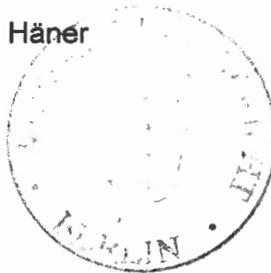
15.000,00 Euro

festgesetzt.

### Rechtsmittelbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist die Beschwerde an das Obergerverwaltungsgericht Berlin-Brandenburg zulässig, wenn der Wert des Beschwerdegegenstands 200,00 Euro übersteigt. Die Beschwerde ist bei dem Verwaltungsgericht Berlin, Kirchstraße 7, 10557 Berlin, schriftlich oder in elektronischer Form (Verordnung über den elektronischen Rechtsverkehr mit der Justiz im Lande Berlin vom 27. Dezember 2006, GVBl. S. 1183, in der Fassung der Zweiten Änderungsverordnung vom 9. Dezember 2009, GVBl. S. 881) oder zu Protokoll der Geschäftsstelle einzulegen. Sie ist innerhalb von sechs Monaten einzulegen, nachdem die Entscheidung in der Hauptsache Rechtskraft erlangt oder das Verfahren sich anderweitig erledigt hat. Der Vertretung durch einen Prozessbevollmächtigten bedarf es nicht.

Häner



~~-Ausgefertigt-~~  
~~-Begleitet-~~

*[Handwritten signatures]*

Sachgebiet:

Recht der freien Berufe

Sachgebietsergänzung:

Wirtschaftsprüfer

BVerwGE: ja

Fachpresse: ja

Rechtsquelle/n:

GRC Art. 15, 16, 51

AEUV Art. 45, 56

GG Art. 12 Abs. 1

WPO § 43a

FZA-CH Art. 4, 5, 7 Buchst. b

Titelzeile:

Zum Verbot gewerblicher Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers

Stichworte:

Wirtschaftsprüfer; gewerbliche Tätigkeit; Schweizer Aktiengesellschaft; Verwaltungsrat; Vorsitz; Delegation; Aufsicht; Zweitberuf; Arbeitnehmerfreizügigkeit; Dienstleistungsfreiheit.

Leitsätze:

1. Das Verbot, neben einer Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer gewerbliche Tätigkeiten auszuüben, ist mit Unions- und Verfassungsrecht vereinbar.
2. Die Betätigung in einem geschäftsführenden Organ einer Kapitalgesellschaft unterfällt dem Verbot der gewerblichen Betätigung im Sinne des § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO.

Urteil des 10. Senats vom 20. Januar 2016 - BVerwG 10 C 24.14

I. VG Berlin vom 20. November 2014  
Az: VG 22 K 67.14

Abschrift



# BUNDESVERWALTUNGSGERICHT

IM NAMEN DES VOLKES

## URTEIL

BVerwG 10 C 24.14  
VG 22 K 67.14

Verkündet  
am 20. Januar 2016

als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle

In der Verwaltungsstreitsache

des

Klägers und Revisionsklägers,

g e g e n

die Wirtschaftsprüferkammer  
- Körperschaft öffentlichen Rechts -,  
vertreten durch den Präsidenten,  
Rauchstraße 26, 10787 Berlin,

Beklagte und Revisionsbeklagte,

hat der 10. Senat des Bundesverwaltungsgerichts  
auf die mündliche Verhandlung vom 20. Januar 2016  
durch  
den Präsidenten des Bundesverwaltungsgerichts Prof. Dr. Dr. h.c. Rennert,  
die Richterin am Bundesverwaltungsgericht Dr. Held-Daab,  
den Richter am Bundesverwaltungsgericht Dr. Häußler,  
die Richterin am Bundesverwaltungsgericht Hoock 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 erstrebt die Übernahme des Vorsitzes des Verwaltungsrats bei einer Aktiengesellschaft nach Schweizer Recht neben seiner Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer.
- 2 Der Kläger ist als Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer selbständig tätig. In Italien ist er als "Revisore Legale", in Luxemburg als "Reviseur d'Entreprises" und in der Schweiz als "Revisionsexperte" zugelassen. Seine Kanzlei verfügt über Büros in Deutschland, Italien, Luxemburg und der Schweiz. Im Oktober 2013 teilte er der Beklagten mit, er beabsichtige, den Vorsitz des Verwaltungsrats einer Schweizer Aktiengesellschaft zu übernehmen. Die Gesellschaft werde zunächst lediglich Anmietung und Vermietung von Räumlichkeiten vornehmen. In einem weiteren Schritt sei der Betrieb von Business-Centern beabsichtigt. Mit der Geschäftsführung werde ein delegierter Verwaltungsrat beauftragt. Der Vorsitzende werde daher lediglich mit Aufsichtsfunktionen betraut sein, deren Ausübung das Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung - WPO -) in der Fassung der Be-

kanntmachung vom 5. November 1975 (BGBl. I S. 2803), zuletzt geändert durch Art. 255 der Verordnung vom 31. August 2015 (BGBl. I S. 1474) nicht entgegenstehe.

- 3 Die Beklagte erwiderte, sie halte die angestrebte Tätigkeit für gewerblich und daher gemäß § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO für unzulässig. Nach dem einschlägigen Schweizer Gesellschaftsrecht habe der Verwaltungsrat einer Aktiengesellschaft sowohl Geschäftsführungs- als auch Überwachungsfunktionen wahrzunehmen. Seine Geschäftsführungsbefugnisse könne er zwar an einzelne Mitglieder oder Dritte übertragen. Nicht delegierbar sei aber unter anderem die Oberleitung der Gesellschaft, die auch Geschäftsführungsrechte und -pflichten umfasse. Zudem könne der Verwaltungsrat jederzeit durch Einzelweisung in die delegierte Geschäftsführung eingreifen oder diese wieder teilweise oder insgesamt an sich ziehen. Verbleibe dem Verwaltungsrat mithin immer auch eine Geschäftsführungsfunktion, teile sein organschaftliches Handeln den gewerblichen Charakter der unternehmerischen Tätigkeit der Gesellschaft.
- 4 Hierauf erwiderte der Kläger, ein Ausschluss von der Übernahme des Verwaltungsratsvorsitzes würde ihn in seiner Berufsfreiheit unverhältnismäßig beeinträchtigen. Zudem würde er gegenüber Schweizer Berufskollegen benachteiligt, die traditionell mit der Übernahme des Vorsitzes in Verwaltungsräten betraut würden. Dies stelle einen Verstoß gegen Art. 45, 56 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) i.V.m. Art. 4, 5, 7 Buchst. b und Art. 16 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit vom 21. Juni 1999 (FZA-CH) dar. Vorsorglich beantragte er, ihm eine Genehmigung zur Ausübung der Funktion als Verwaltungsrat zu erteilen.
- 5 Mit Schreiben vom 16. Januar 2014 teilte die Beklagte dem Kläger mit, sie halte an ihrer Rechtsauffassung fest. Mit Bescheid vom gleichen Tag lehnte sie seinen Antrag "auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung nach § 43a Abs. 3 Nr. 2 2. HS WPO" unter anderem mit der Begründung ab, er habe nicht darge-

legt, dass er die zur Genehmigung gestellte Tätigkeit, wie von § 43a Abs. 3 Nr. 2 Halbs. 2 WPO vorausgesetzt, nur vorübergehend anstrebe.

- 6 Mit seiner Klage begehrt der Kläger die Feststellung, dass die Ausübung der Funktion eines Vorsitzenden des Verwaltungsrats einer Schweizer Aktiengesellschaft mit dem Beruf als Wirtschaftsprüfer vereinbar, jedenfalls aber zu genehmigen sei. Das Verwaltungsgericht hat die Klage abgewiesen. Die vom Kläger angestrebte Tätigkeit sei eine mit dem Beruf des Wirtschaftsprüfers nicht vereinbare gewerbliche Tätigkeit gemäß § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO. Sein organchaftliches Handeln als Vorsitzender des Verwaltungsrats teile den gewerblichen Charakter der unternehmerischen Tätigkeit der Gesellschaft. Denn auch bei größtmöglicher Delegation der Geschäftsführung verblieben dem Verwaltungsrat Restgeschäftsführungskompetenzen (Art. 716 Abs. 2, Art. 716a des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches - Fünfter Teil: Obligationenrecht - OR - vom 30. März 1911), insbesondere die Oberleitung, die Ausgestaltung des Rechnungswesens, die Finanzkontrolle und die Finanzplanung. Um diesen nicht delegierbaren Restaufgaben gerecht zu werden, müsse er umfassenden Zugang zu den finanziellen und wirtschaftlichen Verhältnissen der Gesellschaft erhalten. Damit gehe die erhebliche Gefahr von Interessenkonflikten zwischen der gewerblichen und der Wirtschaftsprüfertätigkeit einher. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen den generellen Ausschluss gewerblicher Tätigkeiten bestünden nicht. Der damit bezweckte Schutz des Vertrauens der Öffentlichkeit in die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Wirtschaftsprüfers rechtfertige den Grundrechtseingriff. Unionsrecht streite ebenfalls nicht zugunsten des Klägers. Die Geltung der Grundfreiheiten für die Tätigkeit des Klägers als Wirtschaftsprüfer in Deutschland unterstellt, seien die Anforderungen an die Rechtfertigung einer nationalen Vorschrift, die die Freiheiten behindere oder weniger attraktiv mache, erfüllt. Denn die beschränkende Vorschrift werde nicht diskriminierend angewendet und sei mit Blick auf das mit ihr verfolgte Ziel des Ausschlusses von Interessenkonflikten aus Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt. Sie sei geeignet, das verfolgte Ziel zu gewährleisten, und gehe nicht über das hinaus, was zur Zielerreichung erforderlich sei. Die Voraussetzungen für eine Ausnahmegenehmigung nach § 43a Abs. 3 Nr. 2 Halbs. 2 WPO lägen nicht vor. Eine weitere Grundlage für eine

Ausnahmegenehmigung sei auch nicht aus dem Grundgesetz ableitbar. Das generelle Verbot gewerblicher Betätigung sei verfassungskonform. Es sei auch mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, dass andere Berufsordnungen weiterreichende Ausnahmegenehmigungstatbestände enthielten. Die darin liegende Ungleichbehandlung lasse sich mit der Unterschiedlichkeit der jeweils betroffenen Berufsbilder rechtfertigen.

- 7 Mit der vom Verwaltungsgericht zugelassenen Sprungrevision trägt der Kläger vor, die dem Urteil zugrunde liegende Auslegung des Schweizer Rechts sei unzutreffend. Die unübertragbaren Kompetenzen des Verwaltungsrats seien lediglich als Kontroll- und nicht als Geschäftsführungskompetenzen zu qualifizieren und überdies derart geringfügig, dass sie jedenfalls nicht ins Gewicht fielen. Zudem sei das generelle Verbot gewerblicher Tätigkeit in § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO verfassungswidrig. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts müsse das Verbot gewerblicher Tätigkeiten entweder auf bestimmte Fallgruppen beschränkt werden, bei denen typischerweise die Gefahr eines Verstoßes gegen Berufspflichten angenommen werden könne, oder eine Genehmigung gewerblicher Tätigkeiten im Einzelfall bei Widerlegung der Gefährlichkeitsvermutung ermöglicht werden. Das könne hier jedenfalls in analoger Anwendung von § 43a Abs. 3 Nr. 2 Halbs. 2 WPO, § 57 Abs. 4 des Steuerberatungsgesetzes - StBerG - und § 8 Abs. 3 der Bundesnotarordnung - BNotO - geschehen. Andernfalls werde auch die Berufsfreiheit gemäß Art. 15, 52 GRC verletzt. Der vorliegende Fall liege im Anwendungsbereich der Richtlinie 2006/43/EG, die zur Regelung von Berufsgrundsätzen verpflichte. Da die Richtlinie kein Verbot gewerblicher Tätigkeit vorsehe, seien dahingehende nationale Regelungen ausgeschlossen, müssten sich aber jedenfalls an der Grundrechtscharta messen lassen.

- 8 Der Kläger beantragt,

das Urteil des Verwaltungsgerichts Berlin vom 20. November 2014 zu ändern und

festzustellen, dass die Ausübung der Funktion als Vorsitzender des Verwaltungsrats einer Schweizer Aktiengesellschaft mit dem Beruf als Wirtschaftsprüfer vereinbar ist,

hilfsweise festzustellen, dass die Ausübung der Funktion als Vorsitzender des Verwaltungsrats einer Schweizer Aktiengesellschaft mit dem Beruf als Wirtschaftsprüfer vereinbar ist, sofern eine andere Person als Bevollmächtigter des Verwaltungsrats mit der Geschäftsführung betraut wird,

weiter hilfsweise, die Beklagte unter Aufhebung ihres Bescheides vom 16. Januar 2014 zu verpflichten, ihm die Genehmigung zur Ausübung der Funktion als Vorsitzender des Verwaltungsrats einer Schweizer Aktiengesellschaft zu erteilen,

weiter hilfsweise, die Beklagte unter Aufhebung ihres Bescheides vom 16. Januar 2014 zu verpflichten, ihm die Genehmigung zur Ausübung der Funktion als Vorsitzender des Verwaltungsrats einer Schweizer Aktiengesellschaft zu erteilen, sofern eine andere Person als Bevollmächtigter des Verwaltungsrats mit der Geschäftsführung betraut wird.

9 Die Beklagte beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

10 Sie verteidigt das angegriffene Urteil.

## II

11 Die Revision ist unbegründet. Hinsichtlich des Hauptantrags und des Hilfsfeststellungsantrags verletzt das Urteil des Verwaltungsgerichts kein Bundesrecht. Hinsichtlich der Hilfsverpflichtungsanträge verletzt das Urteil zwar Bundesrecht, erweist sich aber im Ergebnis als richtig (§ 137 Abs. 1, § 144 Abs. 4 VwGO).

12 1. Das Verwaltungsgericht hat zu Recht entschieden, dass die Tätigkeit als Vorsitzender des Verwaltungsrats einer Schweizer Aktiengesellschaft mit dem Beruf als Wirtschaftsprüfer unvereinbar ist.

13 a) Diese Tätigkeit unterfällt dem Verbot der gewerblichen Tätigkeit in § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO. Gewerblich im Sinne der Vorschrift sind selbständige und

dauerhaft ausgeübte Tätigkeiten, die maßgeblich von erwerbswirtschaftlichem Streben nach Gewinn gekennzeichnet sind. Unerheblich ist insoweit, ob der Wirtschaftsprüfer im eigenen oder fremden wirtschaftlichen Interesse handelt und in welcher Rechtsform die Tätigkeit ausgeübt wird. Da die Wirtschaftsprüferordnung den Begriff der gewerblichen Tätigkeit selbst nicht näher erläutert, muss der berufsrechtliche Gewerbebegriff mit den Merkmalen der Selbständigkeit, der Dauerhaftigkeit und des Gewinnstrebens Ausgangspunkt für seine Interpretation sein (vgl. BGH, Urteil vom 4. März 1996 - StbSt (R) 4/95 - BGHSt 42, 55 <60 f.>; BFH, Urteil vom 17. Mai 2011 - VII R 47/10 - BFHE 234, 379 Rn. 12; vgl. Hense/Ulrich, WPO Kommentar, 2. Aufl. 2013, § 43a Rn. 66). Erfasst werden damit auch organschaftliche Betätigungen eines Wirtschaftsprüfers für einen Unternehmensträger, die durch die gewerbliche Tätigkeit des Unternehmensträgers geprägt werden und sich daher ebenfalls als gewerblich darstellen. Eine Beschränkung des Begriffs auf Handeln im eigenen wirtschaftlichen Interesse widerspräche den Schutzzwecken der Vorschrift. Das Verbot der gewerblichen Betätigung dient einerseits dem Schutz des Vertrauens der Öffentlichkeit in die Richtigkeit von Jahresabschlüssen und der darauf gegründeten wirtschaftlichen Entscheidungen (vgl. BT-Drs. 3/201 S. 55, BT-Drs. 12/5685 S. 27, vgl. auch Hense/Ulrich, a.a.O. Rn. 53) und andererseits dem Schutz der Mandanten des Wirtschaftsprüfers davor, dass der Wirtschaftsprüfer die im Rahmen seiner Berufstätigkeit erworbenen Kenntnisse der Geschäftsvorgänge seines Mandanten im eigenen oder fremden wirtschaftlichen Interesse verwertet (vgl. Hense/Ulrich, a.a.O. Rn. 64). Beiden Schutzzwecken ist nur dann genügt, wenn dem Wirtschaftsprüfer eine gewerbliche Tätigkeit untersagt ist. Das gilt auch für eine gewerbliche Tätigkeit in fremdem wirtschaftlichen Interesse. Für die Öffentlichkeit und die von ihm geprüften Mandanten ist unerheblich, ob das Handeln des Wirtschaftsprüfers durch eigene oder fremde wirtschaftliche Interessen beeinflusst wird und ob er selbst oder andere von im Rahmen einer Prüfung erlangten Informationen profitieren.

- 14 Unerheblich ist schließlich, in welchem Rechtsverhältnis der Wirtschaftsprüfer zum Träger eines gewerblich tätigen Unternehmens steht. § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO wird insbesondere nicht verdrängt, soweit § 43a Abs. 3 Nr. 2 WPO anwendbar ist. Die Vorschrift des § 43a Abs. 3 Nr. 2 WPO legt fest, dass Tätigkei-

ten aufgrund eines Anstellungsvertrags grundsätzlich ebenfalls mit der Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer unvereinbar sind. Die Vorschrift sichert die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers und ist nach Wortlaut, Systematik und Regelungszweck neben § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO anzuwenden.

- 15 Auf der Grundlage der das Bundesverwaltungsgericht bindenden (§ 137 Abs. 2 VwGO) tatsächlichen Feststellungen des Verwaltungsgerichts zum Inhalt des Schweizer Obligationenrechts (§ 173 VwGO i.V.m. § 293 ZPO) stellt sich die Tätigkeit des Vorsitzenden des Verwaltungsrats einer Schweizer Aktiengesellschaft als gewerblich dar. Dieses organschaftliche Handeln wird durch den gewerblichen Charakter der unternehmerischen Tätigkeit der Aktiengesellschaft geprägt. Nach den Feststellungen des Verwaltungsgerichts ist der Verwaltungsrat als Kollegialorgan nach Schweizer Recht nicht nur für die Aufsicht über die Gesellschaft, sondern grundsätzlich auch für die gesamte Geschäftsführungstätigkeit und damit für die Verwirklichung des gewerblichen Unternehmenszwecks zuständig. Als Geschäftsführungsorgan muss der Verwaltungsrat mithin selbst aktiv mit Streben nach Gewinn für die Gesellschaft am Rechtsverkehr teilnehmen. Sein Tun unterscheidet sich von der Tätigkeit eines selbständigen Kaufmanns lediglich dadurch, dass er nicht eigene, sondern fremde Gewinnerzielungsabsichten verfolgt.
- 16 b) Der Ausschluss des Klägers von der Wahrnehmung des Vorsitzes des Verwaltungsrats einer Schweizer Aktiengesellschaft ist mit Art. 12 Abs. 1 GG vereinbar.
- 17 § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO greift mit dem Verbot, neben dem Beruf als Wirtschaftsprüfer eine gewerbliche Tätigkeit als Zweitberuf auszuüben, in die Freiheit der Berufswahl ein (vgl. BVerfG, Beschlüsse vom 15. Februar 1967 - 1 BvR 569, 589/92 - BVerfGE 21, 173 <179> und vom 4. November 1992 - 1 BvR 79/85 u.a. - BVerfGE 87, 287 <316>).
- 18 Dieser Eingriff ist verfassungsrechtlich gerechtfertigt und insbesondere verhältnismäßig. § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO dient den verfassungsrechtlich legitimen Zwecken, die Unabhängigkeit der Berufsausübung von Wirtschaftsprüfern und

den Schutz der Mandantendaten zu sichern (vgl. auch BVerfG, Kammerbeschluss vom 21. November 1995 - 1 BvR 784/94 - NJW-RR 1996, 440). Der Ausschluss gewerblicher Zweitberufe ist zur Verwirklichung dieser Zwecke aus den zum Schutzzweck der Norm dargelegten Gründen auch geeignet. Für die Erforderlichkeit des Eingriffs kommt es darauf an, welche wirtschaftlichen Folgen eine Berufssperre für die Bewerber verursacht und welchen Aufwand es kostet, die Sperre zu übersteigen (BVerfG, Beschluss vom 4. November 1992 - 1 BvR 79/85 u.a. - BVerfGE 87, 287 <317>). Inkompatibilitätsvorschriften wie die vorliegende sind nur dort erforderlich und zumutbar, wo die Gefahr einer Interessenkollision sich deutlich abzeichnet und nicht mit Hilfe von Berufsausübungsregelungen zu bannen ist (BVerfG, Beschluss vom 4. November 1992 - 1 BvR 79/85 u.a. - BVerfGE 87, 287 <330>). Aus dem Kammerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 23. August 2013 - 1 BvR 2912/11 - (NJW 2013, 3357) folgt nichts anderes. Er geht von denselben verfassungsrechtlichen Maßstäben aus und prüft lediglich die verfassungskonforme Auslegung einer Vorschrift, die eine ausnahmsweise Befreiung vom generellen Verbot gewerblicher Betätigung vorsieht, ohne generelle Verbote für andere Berufszweige für schlechthin verfassungswidrig zu erklären.

- 19 § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO, der auf die abstrakte Gefährdung der Verletzung von Berufspflichten abstellt, ist nach den dargelegten Maßstäben zur Verwirklichung der legitimen Regelungszwecke erforderlich. Mildere Mittel genügen nicht, die Gefahr der Zweckentfremdung der im Rahmen der Prüfungstätigkeit erlangten Informationen für fremde wirtschaftliche Interessen auszuschließen und das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Unabhängigkeit der Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und damit in die Ergebnisse ihrer Berufstätigkeit zu sichern. Dies gilt auch, soweit die Vorschrift die Tätigkeit als Vorsitzender des Verwaltungsrats einer Schweizer Aktiengesellschaft erfasst. Bei dieser Tätigkeit zeichnet sich, wie bei jeder anderen gewerblichen Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers auch, die Gefahr von Interessenkonflikten deutlich ab. Wirtschaftsprüfer erlangen im Rahmen ihrer Tätigkeit umfangreiche Informationen über die wirtschaftlichen Verhältnisse der von ihnen geprüften (§ 2 Abs. 1 WPO), steuerlich (§ 2 Abs. 2 WPO) und im Übrigen beratenen (§ 2 Abs. 3 Nr. 2 WPO) Mandanten. Vergleichbare Einblicke erhalten sie bei der Begutachtung der Betriebsführung

(§ 2 Abs. 3 Nr. 1 WPO) und bei treuhänderisch verwalteten Unternehmen (§ 2 Abs. 3 Nr. 3 WPO). Würde ein Wirtschaftsprüfer im eigenen oder fremden wirtschaftlichen Interesse gewerblich tätig, könnte er aufgrund des Umfangs und der Vielfalt der ihm im Rahmen seiner Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer zu offenbarenden Umstände jederzeit vor dem Problem stehen, wirtschaftliche Entscheidungen treffen zu müssen, für die Informationen relevant sind, die er aus seiner Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer erlangt hat. Das gilt auch für die Tätigkeit als Vorsitzender des Verwaltungsrats einer Schweizer Aktiengesellschaft - und zwar selbst dann, wenn der Wirtschaftsprüfer die nach § 57a WPO geforderte Qualitätskontrolle nicht absolviert hat und daher keine gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen durchführen darf. Denn auch bei nicht prüfungsberechtigten Wirtschaftsprüfern besteht die Gefahr von Interessenkonflikten im Hinblick auf die von ihnen im Rahmen von Beratungsmandaten erlangten Informationen über ihre Mandanten.

- 20 Der Gefahr von Interessenkollisionen kann nicht wirksam durch bloße Berufsausübungsregelungen entgegengewirkt werden, etwa durch Schaffung von § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG oder § 8 Abs. 3 BNotO entsprechenden Ausnahmeschriften oder durch Vorschriften zur nachgelagerten Kontrolle einer gewerblichen Betätigung. Das folgt insbesondere aus der Vielzahl der Umstände, über die der Wirtschaftsprüfer im Rahmen seiner Tätigkeit Kenntnis erlangt. Die Informationen, die er von seinen Mandanten erhält, unterscheiden sich von den Informationen, die anderen Freiberuflern üblicherweise offenbart werden, sowohl durch ihre Breite und als auch durch ihre Tiefe. Rechtsanwälte, Steuerberater und Notare sind üblicherweise nur punktuell in Bezug auf den jeweils bearbeiteten konkreten Fall informiert. Sie erhalten regelmäßig nur die Informationen, die der Mandant freiwillig übermittelt. Im Gegensatz dazu müssen Wirtschaftsprüfer über das geprüfte Unternehmen im Prüfungszeitraum vollständig informiert werden und gegebenenfalls eigenen Zugang zu den Unterlagen haben. Dabei werden sie immer auch mit Daten konfrontiert, die für eine eigene gewerbliche Tätigkeit von Bedeutung sein können. Die Bildung von Bereichen gewerblicher Tätigkeit, bei der die Gefahr von Interessenkonflikten typischerweise nicht besteht und ein generelles Verbot der gewerblichen Betätigung nicht erforderlich ist, um eine interessenkonfliktfreie Berufsausübung zu ge-

währleisten, ist nicht möglich. So können etwa finanzwirtschaftliche Daten auch branchenunabhängig von Interesse sein. Überdies könnte der Wirtschaftsprüfer jederzeit neue Mandate übernehmen oder den Gegenstand seiner gewerblichen Tätigkeit so ändern, dass früher erworbene Informationen für seine gewerbliche Tätigkeit an Bedeutung gewinnen oder neue Informationen Interessenkonflikte auslösen.

- 21 Schließlich streitet die staatliche Schutzverpflichtung für die Grundrechte der durch Wirtschaftsprüfer geprüften Unternehmen dagegen, die Vermeidung von Interessenkonflikten erst auf der Ebene der Berufsausübung zu regeln. Die staatliche Anordnung, Jahresabschlüsse durch Wirtschaftsprüfer kontrollieren zu lassen, stellt einen Eingriff in das Recht der geprüften Unternehmen auf informationelle Selbstbestimmung dar, auf das sich nach Art. 19 Abs. 3 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 GG auch juristische Personen berufen können (vgl. BVerfG, Beschluss vom 13. Juni 2007 - 1 BvR 1550/03 u.a. - BVerfGE 118, 168 <204>). Dieser Eingriff lässt sich mit dem Zweck, Vertrauen in die Richtigkeit von Jahresabschlüssen zu sichern, nur dann rechtfertigen, wenn er das Erforderliche und Angemessene nicht überschreitet. Angesichts der umfassenden Informationen, die das geprüfte Unternehmen offenbaren muss, hat der Staat besonders wirksame Vorkehrungen dafür zu treffen, dass diese Informationen nicht zum Nachteil des Geprüften verwendet werden. Eine Regelung, die Interessenkonflikte lediglich durch Beschränkungen der gewerblichen Zweitberufsausübung zu lösen versuchte, wäre kaum lückenlos zu treffen und zudem auf eine nur ex post wirkende, ihrerseits lückenlose aktive Berufsaufsicht angewiesen und daher nicht ebenso effektiv.
- 22 c) Unionsrecht steht der Anwendung des § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO nicht entgegen.
- 23 aa) Unterstellt man die unmittelbare Anwendbarkeit der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates (ABl. L 157 S. 87) zugunsten des Klägers,

steht diese weder in ihrer ursprünglichen noch in ihrer durch die Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 (ABl. L 158 S. 196) geänderten, bis zum 17. Juni 2016 umzusetzenden Fassung der Anwendung des § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO entgegen. Die Richtlinie 2006/43/EG enthält weder in ihrer Ursprungs- noch in ihrer Änderungsfassung Regelungen über die Vereinbarkeit von gewerblichen Tätigkeiten mit der Tätigkeit als Abschlussprüfer. Daraus folgt nicht, wie der Kläger meint, dass die Mitgliedstaaten gehindert wären, solche in eigener Kompetenz zu erlassen. Sowohl die Ursprungs- als auch die Änderungsfassung der Richtlinie 2006/43/EG erheben nicht den Anspruch, den Beruf des Wirtschaftsprüfers (einschließlich der Vorschriften über die Vereinbarkeit dieses Berufs mit anderen Berufen) abschließend zu regeln.

- 24 Beide Fassungen der Richtlinie 2006/43/EG legen ihrem Wortlaut, ihrer Systematik und den Erwägungsgründen nach lediglich die Anforderungen an Abschlussprüfungen fest. Sie definieren weder das Berufsbild eines Abschluss- noch gar das eines Wirtschaftsprüfers abschließend. Art. 1 der Richtlinie 2006/43/EG formuliert, die Richtlinie regle die Abschlussprüfung des Jahresabschlusses. Im fünften Erwägungsgrund der ursprünglichen Fassung wird weiter ausgeführt, Ziel der Richtlinie sei eine Harmonisierung der Anforderungen an die Abschlussprüfung auf hohem Niveau. Im Folgenden werden dann zwar sowohl die Anforderungen an die Qualität der Abschlussprüfer (Erwägungsgründe 7 bis 12 der ursprünglichen Fassung der Richtlinie 2006/43/EG) als auch an die Abschlussprüfung selbst (Erwägungsgründe 13 bis 17 der ursprünglichen Fassung der Richtlinie 2006/43/EG) beschrieben, was dafür sprechen könnte, dass die Richtlinie auch das Berufsbild des Abschlussprüfers regeln möchte. Soweit die Richtlinie in ihrer Ursprungs- und der Änderungsfassung sodann jedoch Regelungen über die Berufsgrundsätze der Abschlussprüfer (Art. 21 bis 25 der Richtlinie 2006/43/EG) trifft, beschränkt sie sich auf solche berufsrechtlichen Regelungen, die erforderlich sind, um den angestrebten Qualitätsstandard der Abschlussprüfungen zu erreichen. Dementsprechend knüpfen die Vorschriften über inkompatible Tätigkeiten an konkrete Prüfungsvorgänge und eine damit unvereinbare wirtschaftliche oder persönliche Nähe im Vorfeld oder im Nachgang der Prüfung an (vgl. z.B. Art. 22 Abs. 2 der Richtlinie

2006/43/EG a.F., Art. 22 Abs. 2 und 4, Art. 22a der Richtlinie 2006/43/EG n.F.). Darüber hinausgehende Inkompatibilitäten, die ihre Ursache in dem rechtlichen Pflichtenkreis eines Zweitberufs haben können, thematisiert die Richtlinie nicht.

- 25 Die Mitgliedstaaten sind daher nicht gehindert, insoweit eigene Regelungen zu treffen. Dafür, dass die Union ihnen diese Spielräume lassen wollte, spricht zunächst, dass eine Richtlinie und keine Verordnung erlassen wurde. Für mitgliedstaatliche Regelungsspielräume sprechen weiter die Erwägungsgründe der ursprünglichen Richtlinienfassung. Der fünfte Erwägungsgrund führt aus, angestrebt werde eine Harmonisierung auf hohem Niveau, wenn auch keine vollständige Harmonisierung. Strengere mitgliedstaatliche Regelungen werden ausdrücklich für möglich erklärt. An diesem Konzept hält die Richtlinie auch in ihrer Änderungsfassung fest, indem sie im ersten Erwägungsgrund ausführt, es gehe darum, die Bedingungen für die Zulassung von Personen, die Abschlussprüfungen durchführen, die Vorschriften über deren Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Berufsgrundsätze weiter zu harmonisieren und das Mindestmaß der Angleichung bei den Prüfungsstandards zu erhöhen. Bestätigt wird dies durch den 31. Erwägungsgrund der Änderungsrichtlinie 2014/56/EU, in dem der Richtliniengeber unter Verweis auf das Subsidiaritätsprinzip zum Ausdruck bringt, er wolle nur insoweit Regelungsvorgaben machen, als das Regelungsziel einer qualitativen Verbesserung der in der Union durchgeführten Abschlussprüfungen auf der Ebene der Mitgliedstaaten nicht ausreichend verwirklicht werden könne. Dem entspricht, dass Art. 21 Abs. 1 Satz 2 der Richtlinie 2006/43/EG sowohl in der Ursprungs- als auch in der Änderungsfassung die Mitgliedstaaten dazu verpflichtet, Berufsgrundsätze für Abschlussprüfer aufzustellen, die zumindest das öffentliche Interesse, ihre Integrität und Unparteilichkeit sowie ihre Fachkompetenz und Sorgfalt zum Gegenstand haben. Wenn Art. 21 Abs. 1 Satz 2 der genannten Richtlinie aber nur bestimmte Mindestgrundsätze verlangt, folgt daraus ohne weiteres, dass der nationale Gesetzgeber weitere aufstellen darf. Hinzu kommt schließlich, dass das nationale Berufsbild des Wirtschaftsprüfers und das Tätigkeitsfeld des Abschlussprüfers nach Unionsrecht lediglich teildentisch sind. Nach den Regelungen der Wirtschaftsprüferordnung wird das Berufsbild des Wirtschaftsprüfers nicht nur durch die Vornahme von betriebswirtschaftlichen Prüfungen geprägt, sondern auch durch Beratungstätigkeit, treuhänderi-

sche Verwaltung und sachverständige Begutachtungen (§ 2 Abs. 3 WPO). Auch führt nicht jeder Wirtschaftsprüfer Abschlussprüfungen durch. Voraussetzung ist vielmehr, dass er über die Zulassung zum Beruf des Wirtschaftsprüfers hinaus auch die gesetzlich vorgeschriebene Qualitätskontrolle durchlaufen hat (§ 57a WPO).

- 26 bb) Entgegen der Ansicht des Klägers stehen auch Art. 15 Abs. 1, Art. 16 GRC der Anwendung des § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO nicht entgegen. Die genannten Grundrechte sind bereits nicht anwendbar, Art. 51 Abs. 1 Satz 1 GRC. Die Charta der Grundrechte ist von den Mitgliedstaaten nur bei der Durchführung des Unionsrechts zu beachten. Eine solche Durchführung ist anzunehmen, wenn ein Zusammenhang eines nationalen Hoheitsaktes mit dem Unionsrecht besteht, der darüber hinausgeht, dass die fraglichen Sachbereiche benachbart sind, oder wenn der eine von ihnen mittelbare Auswirkungen auf den anderen haben kann (vgl. EuGH, Urteil vom 6. März 2014 - C-206/13 [ECLI:EU:C:2014:126], Siragusa - Rn. 23). Insoweit kommt es darauf an, ob die nationale Regelung die Durchführung einer Bestimmung des Unionsrechts bezweckt oder andere als unter das Unionsrecht fallende Ziele verfolgt und ob es Regelungen des Unionsrechts gibt, die für die durch den nationalen Hoheitsakt geregelte Materie spezifisch sind oder ihn beeinflussen können (vgl. EuGH, a.a.O. Rn. 25). Ein solcher Zusammenhang zwischen § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO und dem Unionsrecht ist vorliegend zu verneinen. Dessen Gestaltungsanspruch beschränkt sich auf die Regelung der Mindestqualitätsanforderungen der Abschlussprüfung. § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO stellt sich mithin weder als Umsetzung von Regelungsaufträgen des Unionsrechts dar, noch gibt es Unionsrecht, welches das Berufsfeld des Wirtschaftsprüfers generell betrifft.
- 27 cc) Der Kläger wird schließlich durch § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO nicht in seiner Dienstleistungs- bzw. Niederlassungsfreiheit nach Art. 49, 56 AEUV beeinträchtigt. Die genannten Vorschriften gelten für die vom Kläger in der Schweiz beabsichtigte Tätigkeit nicht. Insbesondere ist den vom Kläger zitierten Vorschriften der Art. 4, 5, 7 Buchst. b und Art. 16 FZA-CH i.V.m. Anhang I FZA-CH ihrem klaren Wortlaut nach die von ihm behauptete Geltung nicht zu entnehmen.

- 28 2. Das Verwaltungsgericht hat zu Recht entschieden, dass die Funktion als Vorsitzender des Verwaltungsrats einer Schweizer Aktiengesellschaft mit dem Beruf als Wirtschaftsprüfer auch dann unvereinbar ist, wenn eine andere Person als Bevollmächtigter des Verwaltungsrats mit der Geschäftsführung betraut wird.
- 29 Auf der Grundlage der das Bundesverwaltungsgericht bindenden (§ 137 Abs. 2 VwGO) tatsächlichen Feststellungen des Verwaltungsgerichts zum Inhalt des Schweizer Obligationenrechts (§ 173 VwGO i.V.m. § 293 ZPO) stellt sich die Tätigkeit als Vorsitzender des Verwaltungsrats einer Schweizer Aktiengesellschaft auch dann noch als gewerbliche Tätigkeit dar. Das vom Kläger angestrebte organschaftliche Handeln wird auch dann noch durch den gewerblichen Charakter der unternehmerischen Tätigkeit von Schweizer Aktiengesellschaften geprägt. Nach den Feststellungen des Verwaltungsgerichts kann der Verwaltungsrat seine ihm als Kollegialorgan nach Schweizer Recht obliegende gesamte Geschäftsführungsverpflichtung und damit seine Verpflichtung, auf die Verwirklichung des gewerblichen Unternehmenszwecks hinzuwirken, nicht vollständig und dauerhaft delegieren. Ihm verbleibt vielmehr zumindest die Oberleitung der Gesellschaft, die nicht nur Aufsichtsrechte und -pflichten, sondern auch das Recht und gegebenenfalls die Pflicht umfasst, strategische Unternehmensziele zu formulieren und zu deren Erreichung Weisungen an die Geschäftsführung zu erlassen oder diese teilweise oder sogar ganz an sich zu ziehen. Hinzu kommen die weiteren unübertragbaren Aufgaben der Gestaltung des Rechnungswesens, der Finanzkontrolle und der Finanzplanung, die den Kläger auch bei Ausschöpfung aller Spielräume für die Delegation der Geschäftsführungsaufgaben des Verwaltungsrats noch verpflichten würden, sich selbst aktiv am Streben nach Gewinn für die Gesellschaft zu beteiligen. Stellt sich die Tätigkeit des Vorsitzenden des Verwaltungsrats einer Schweizer Aktiengesellschaft auch bei Ausschöpfung aller Delegationsmöglichkeiten noch als Geschäftsführungstätigkeit dar, ist sie gewerblich. Daher bedarf es keiner Entscheidung, ob auch eine reine Aufsichtstätigkeit als gewerblich einzustufen ist, weil auch diese Tätigkeit von der gesellschaftsrechtlichen Pflicht zur Förderung des gewerblichen Unternehmenszwecks geprägt ist.

- 30 3. Hinsichtlich der Hilfsverpflichtungsanträge verletzt das Urteil des Verwaltungsgerichts zwar Bundesrecht, erweist sich aber im Ergebnis als richtig (§ 137 Abs. 1, § 144 Abs. 4 VwGO). Die Klage ist bereits unzulässig. Das erforderliche Rechtsschutzinteresse liegt nicht vor. Die allgemeine Frage der Vereinbarkeit einer Tätigkeit als Vorsitzender des Verwaltungsrats einer Schweizer Aktiengesellschaft mit dem Beruf des Wirtschaftsprüfers war bereits im Rahmen der vom Kläger vorrangig erhobenen Feststellungsklage zu klären. Ist die Übernahme des Verwaltungsratsvorsitzes einer Schweizer Aktiengesellschaft, wie ausgeführt, dem Wirtschaftsprüfer zu Recht generell untersagt, kommt die begehrte generelle Genehmigung dieser Tätigkeit nicht in Betracht. Eine konkrete Verwaltungsrats-tätigkeit hat der Kläger nach Wegfall des zunächst angestrebten Verwaltungsratsmandats zuletzt nicht mehr zur Prüfung gestellt.
- 31 Die Kostenentscheidung folgt aus § 154 Abs. 2 VwGO.

Prof. Dr. Dr. h.c. Rennert

Held-Daab

Dr. Häußler

Hoock

Dr. Seegmüller

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

Der Wert des Streitgegenstandes wird für das Revisionsverfahren auf 15 000 € festgesetzt.

Prof. Dr. Dr. h.c. Rennert

Held-Daab

Dr. Häußler

Hoock

Dr. Seegmüller