

## Oberverwaltungsgericht NRW, 4 A 2197/13

---

**Datum:** 15.05.2017  
**Gericht:** Oberverwaltungsgericht NRW  
**Spruchkörper:** 4. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 4 A 2197/13  
**ECLI:** ECLI:DE:OVGNRW:2017:0515.4A2197.13.00

---

**Vorinstanz:** Verwaltungsgericht Aachen, 5 K 2197/13  
**Schlagworte:** Steuerberater gewerbliche Tätigkeit Vorstandsmitglied  
Kreditgenossenschaft Anknüpfungstatsachen  
Interessenkollision  
**Normen:** StBerG § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 2; StBerG § 33 Satz 1  
**Leitsätze:** 1. Einem Steuerberater kann im Einzelfall eine gewerbliche Tätigkeit als Vorstandsmitglied einer Kreditgenossenschaft durch eine Ausnahmegenehmigung nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 2 StBerG erlaubt werden.  
  
2. Zur Beurteilung einer möglichen Beeinträchtigung der Berufspflichten eines Steuerberaters ist eine einzelfallbezogene Gegenüberstellung der ausgeübten Aufgaben des Steuerberaters einerseits und der gewerblichen Tätigkeit andererseits vorzunehmen und zu bewerten (Anschluss an BVerfG, Beschluss vom 23.8.2013 – 1 BvR 2912/11 –, NJW 2013, 3357 = juris, Rn. 25 ff.).  
  
3. Die Konzeption des Berufsrechts der Steuerberater beruht nicht auf der Annahme, dass eine situationsgebundene Gelegenheit zur Pflichtverletzung im Regelfall zu einem pflichtwidrigen Handeln des Berufsrechtsunterworfenen führt, sondern darauf, dass dieser sich grundsätzlich rechtstreu verhält.

---

**Tenor:** Auf die Berufung des Klägers wird das Urteil des Verwaltungsgerichts Aachen vom 8.8.2013 abgeändert.

Die Beklagte wird unter Aufhebung des Bescheides vom 13.12.2011 verpflichtet, dem Kläger eine Ausnahmegenehmigung für seine gewerbliche Tätigkeit als Vorstandsmitglied der W. -Bank S. -F. eG in C. gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 2 StBerG zu erteilen.

Die Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens in beiden Instanzen.

Die Kostenentscheidung ist vorläufig vollstreckbar. Die Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe von 110 % des auf Grund des Urteils vollstreckbaren Betrages abwenden, wenn nicht der Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in Höhe von 110 % des zu vollstreckenden Betrages leistet.

Die Revision wird nicht zugelassen.

---

<u>Tatbestand:</u>	1
Der Kläger begehrt von der Beklagten die Erteilung einer Ausnahmegenehmigung gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 2 StBerG für seine Tätigkeit als Vorstandsmitglied der Kreditgenossenschaft W. -Bank S. -F. eG in C.	2
Er war Steuerberater und Mitglied der Beklagten. Unter dem 6.7.2009 beantragte er die Erteilung einer Ausnahmegenehmigung. Hierzu führte er aus, dass er seit dem 1.1.2009 Vorstandsmitglied einer Kreditgenossenschaft sei, nachdem er sich bereits seit April 2007 für diese als Prokurist/Generalbevollmächtigter betätigt habe. Durch seine gewerbliche Tätigkeit sei eine Verletzung seiner Berufspflichten als Steuerberater nicht zu erwarten. Die wenigen von ihm betreuten Mandate seien ausschließlich im Familien- und Freundeskreis im Aachener und Düsseldorfer Raum angesiedelt und hätten keine Berührungspunkte zu seiner Tätigkeit in der Bank. Auch eine Interessenkollision sei nicht gegeben. Zu seinem Tätigkeitsbereich gehöre nicht der Bereich von Vermögens- oder anderen Geldanlagen. Zu seinen Mandanten zählten keine Kunden der Bank.	3
Mit Bescheid vom 11.2.2010 widerrief die Beklagte die Bestellung des Klägers als Steuerberater wegen seiner Tätigkeit als Vorstandsmitglied der Kreditgenossenschaft W. -Bank S. -F. eG. Die hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 21.6.2012 – 2 K 740/10 – ab. Der Bundesfinanzhof wies die Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision mit Beschluss vom 11.4.2013 – VII B 172/12 – zurück.	4

Zwischenzeitlich lehnte die Beklagte mit Bescheid vom 13.12.2011 den Antrag des Klägers auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 2 StBerG ab. Die Vorstandstätigkeit des Klägers für die W. -Bank S. - F. eG in C. stelle eine mit dem Beruf des Steuerberaters unvereinbare gewerbliche Tätigkeit dar. 5

Der Kläger hat am 13.1.2012 Klage erhoben. Zur Begründung hat er vorgetragen, eine konkrete Gefährdung seiner Berufspflichten als Steuerberater sei bei seiner gewerblichen Tätigkeit mit hinreichender Sicherheit ausgeschlossen. Seine Vorstandstätigkeit beinhalte keine Kundenkontakte. Seine Mandanten stünden in keiner Verbindung zu der Bank. Insofern sei weder eine Weitergabe von Mandanteninformationen noch die Verletzung von Verschwiegenheitspflichten als Steuerberater ernsthaft in Betracht zu ziehen. Sein Dienstvertrag mit der W. -Bank schließe, wie sich aus einer Bestätigung des Aufsichtsrats vom 13.1.2012 ergebe, eine Steuerberatung von Kunden der Bank ausdrücklich aus. Das Verfahren um die Erteilung einer Ausnahmegenehmigung habe sich auch nicht aufgrund des zwischenzeitlichen Widerrufs seiner Bestellung zum Steuerberater erledigt. Ihm fehle insbesondere nicht das Rechtsschutzbedürfnis. Vielmehr sei für die Erteilung einer Ausnahmegenehmigung weiterhin ein Verfahren vor dem Verwaltungsgericht notwendig. Eine Inzidentprüfung durch das Finanzgericht im Rahmen des Widerrufsverfahrens sei unzureichend. Vielmehr hätte das finanzgerichtliche Verfahren ausgesetzt werden müssen, um das verwaltungsgerichtliche Verfahren abzuwarten. 6

Der Kläger hat beantragt, 7

die Beklagte unter Aufhebung ihres Bescheides vom 13.12.2011 zu verpflichten, eine Ausnahmegenehmigung für die gewerbliche Tätigkeit als Vorstandsmitglied der W. -Bank gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 2 StBerG zu erteilen. 8

Die Beklagte hat beantragt, 9

die Klage abzuweisen. 10

Zur Begründung hat sie ausgeführt, eine Ausnahmegenehmigung für die gewerbliche Tätigkeit des Klägers dürfe nicht erteilt werden. Es bestehe die konkrete Gefahr der Verletzung von Berufspflichten als Steuerberater. Diese ergebe sich zum einen daraus, dass Mandanten des Klägers Kunden der Volksbank seien oder werden könnten. Zum anderen schließe der Dienstvertrag des Klägers eine Mandantenaquise durch die Vorstandstätigkeit nicht aus. Dies könne von ihr, der Beklagten, auch nicht überprüft werden. Eine Interessenkollision könne sich auch durch die Beteiligung der Volksbank an Unternehmen eines Mandanten ergeben. Der dem Kläger zugewiesene Aufgabenbereich könne die vorgenannten Gefahren nicht wirksam ausschließen. Aus dem Dienstvertrag, dort § 2 Abs. 2 Satz 2, ergäben sich Gefahren hinsichtlich der Verschwiegenheitspflichten eines Steuerberaters. Letztlich sei 11

auch nicht auszuschließen, dass der Kläger Kenntnisse über die Geschäftsbeziehungen seiner Mandanten an die Volksbank weitergeben könnte. Aufgrund der Entscheidung des Bundesfinanzhofs habe sich das Verfahren im Übrigen erledigt.

Das Verwaltungsgericht hat die Klage abgewiesen. Zur Begründung hat es im Wesentlichen ausgeführt, die Klage sei unzulässig. Dem Kläger fehle das erforderliche Rechtsschutzinteresse für die Durchführung des Verfahrens um die Erteilung einer Ausnahmegenehmigung. Für diese bestehe kein Raum mehr, nachdem die Bestellung des Klägers als Steuerberater bestandskräftig widerrufen worden sei. Der Kläger werde auch nicht rechtsschutzlos gestellt. Denn die Voraussetzungen für die Erteilung einer Ausnahmegenehmigung seien im Rahmen des Widerrufsverfahrens inzident geprüft worden. 12

Unter dem 11.10.2013 hat der Kläger seine Wiederbestellung als Steuerberater bei der Beklagten beantragt und gleichzeitig darum ersucht, das Wiederbestellungsverfahren bis zur Rechtsmittelentscheidung über die Erteilung einer Ausnahmegenehmigung ruhen zu lassen. 13

Zur Begründung seiner vom Senat zugelassenen Berufung trägt der Kläger vor: 14

Seine Berufung sei zulässig, weil er mittlerweile einen Antrag auf Wiederbestellung als Steuerberater gestellt habe. 15

Ihm sei bei Anlegung der sich aus dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 26.9.2012 – 8 C 6.12 – ergebenden Maßstäbe die begehrte Ausnahmegenehmigung nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 2 StBerG zu erteilen. Der Dienstvertrag mit der W. -Bank vom 23./29.12.2008 enthalte das Zustimmungsbedürfnis der Bank zur Übernahme von Steuerberatungsmandaten, die er für die von ihm betreuten Mandate auch erhalten habe. Die Beratung von Kunden der W. -Bank sei ihm ausdrücklich verboten. Zudem habe er eidesstattlich versichert, dass er seit seiner Bestellung zum Vorstandsmitglied keinen Mandanten in Kredit- oder sonstigen Finanzierungsfragen beraten habe und dies auch für die Zukunft ausschließe. Zu seinem Mandantenkreis gehörten keine juristischen Personen. Er schließe eine steuerliche oder betriebswirtschaftliche Beratung insoweit auch für die Vergangenheit und die Zukunft aus. Er habe zu keinem Zeitpunkt gegen seine Verschwiegenheitspflichten als Steuerberater verstoßen. Er habe dem Aufsichtsrat der Bank ausschließlich den zeitlichen Umfang seiner Nebentätigkeit zur Kenntnis gegeben. 16

Die von der Beklagten vorgetragene Gefährdungsmomente seien zu vage, um der Erteilung einer Ausnahmegenehmigung entgegenzustehen. Ihre in diesem Zusammenhang aufgestellten Behauptungen erwiesen sich als theoretische Möglichkeiten, die die von der Rechtsprechung geforderte konkrete Gefahr des Interessenkonflikts nicht begründen könnten. Ihm werde ein zukünftiges Zuwiderhandeln gegen seine Berufspflichten als Steuerberater und gegen seine Verpflichtungen aus seinem Dienstvertrag mit der Bank unterstellt, ohne dass 17

hierfür Tatsachen benannt würden. Seine langjährige unbeanstandete Tätigkeit widerlege jegliche Vermutung einer konkreten Gefährdung. Zudem habe er in seiner eidesstattlichen Versicherung vom 8.10.2013 entsprechende Anhaltspunkte für eine Interessenkollision eindeutig ausgeschlossen. Er wisse streng zwischen seiner Tätigkeit als Steuerberater und derjenigen als Vorstandsmitglied zu unterscheiden. Einer gesonderten Kontrolle im Hinblick auf angebliche Gefährdungen bedürfe es nach der Rechtsprechung nicht. Die von der Beklagten für zukünftige Fallkonstellationen benannten Gefährdungsmomente stellten sich als reine Vermutungen und Unterstellungen dar. Anknüpfungstatsachen für eine Gefährdung habe sie nicht benannt.

Auch das Urteil des Finanzgerichts zum Widerruf der Bestellung als Steuerberater lasse keine Gründe erkennen, die Ausnahmegenehmigung zu verweigern. Solche leiteten sich insbesondere nicht aus seiner konkreten Vorstandstätigkeit ab, die sich auf Organisation, Revision, Qualitätssicherung und Rechnungswesen – damit Bankvorgänge ohne Kundenkontakt – beschränke. Das Finanzgericht unterstelle zukünftige, nicht konkret erfassbare Gefährdungen, ohne hierfür einen konkreten Anhalt zu haben. Reichten bereits diese Unterstellungen zur Verweigerung einer Ausnahmegenehmigung aus, so könne sie niemals erteilt werden. Dies sei mit Art. 12 GG unvereinbar. 18

Schließlich sei zu berücksichtigen, dass eine Vorstandsbestellung jeweils nur für einen begrenzten Zeitraum erfolge. Er könne mithin nicht davon ausgehen, dauerhaft als Bankvorstand tätig zu sein. Daher sei die Bestellung als Steuerberater einschließlich der Erteilung der Ausnahmegenehmigung für seine künftige Existenzsicherung von erheblicher Bedeutung. 19

Der Kläger beantragt, 20

das Urteil des Verwaltungsgerichts Aachen vom 8.8.2013 abzuändern und die Beklagte unter Aufhebung ihres Bescheides vom 13.12.2011 zu verpflichten, dem Kläger eine Ausnahmegenehmigung für seine gewerbliche Tätigkeit als Vorstandsmitglied der W. -Bank S. -F. eG in C. gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 2 StBerG zu erteilen. 21

Die Beklagte beantragt, 22

die Berufung zurückzuweisen. 23

Sie trägt vor, dem Kläger sei die Widerlegung der vom Gesetz vermuteten abstrakten Gefahr der Verletzung von Berufspflichten im konkreten Fall nicht gelungen. Es bestehe auch unter Berücksichtigung seiner Bereitschaft zur Einhaltung von Auflagen die Gefahr, dass er als Bankvorstand in Interessenskonflikte mit seinen Berufspflichten als Steuerberater geraten könne. Zum einen könne die steuerliche und wirtschaftliche Beratung von Mandanten auch Bezüge zu Kreditfinanzierungsfragen aufweisen, die er nicht mehr unbeeinflusst und umfassend wahrnehmen könne, zum anderen könne sich auch dann ein Interessenskonflikt ergeben, wenn der Kläger eine 24

Mandatsbeziehung beende, sobald der Mandant in Geschäftsbeziehungen zur W. -Bank trete. Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass er die Steuerberatung nur als Nebentätigkeit ausüben wolle, und bereits deshalb geneigt sein könne, diese seiner hauptberuflichen Interessenswahrung für die Bank unterzuordnen. Interessenskollisionen könnten sich schließlich auch dann ergeben, wenn zwischen einem Bankkunden und einem Mandanten etwa aus einer geschäftlichen Beziehung gegenläufige wirtschaftliche Interessen bestünden.

In der mündlichen Verhandlung hat der Kläger eine Erklärung zur Offenlegung seines Vorstandsamtes gegenüber allen künftigen Steuerberatungsmandanten, dem Ausschluss einer Beratung über Finanzdienstleistungen seiner Bank sowie einer anonymisierten Information der Beklagten über den Mandantenkreis abgegeben. Hinsichtlich des Wortlauts der Erklärung wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung Bezug genommen. 25

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Gerichtsakte sowie des beigezogenen Verwaltungsvorgangs der Beklagten (ein Hefter) und der beigezogenen Gerichtsakte 2 K 740/10 des Finanzgerichts Köln verwiesen. 26

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e : 27

Die Berufung ist begründet. Die Klage hat Erfolg. 28

Sie ist zulässig. Insbesondere ist das Rechtsschutzbedürfnis für die Klage nicht mit dem Widerruf der Bestellung des Klägers als Steuerberater entfallen. Angesichts der Tatsache, dass er mittlerweile eine Wiederbestellung als Steuerberater und mit Blick auf das Streitverfahren das Ruhen des Verwaltungsverfahrens beantragt hat, besteht sein Interesse an der verwaltungsgerichtlich vorzunehmenden Klärung der Frage einer Erteilung einer Ausnahmegenehmigung nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 2 StBerG fort. Sinn und Zweck dieser Vorschrift bestehen darin, dem Steuerberater unabhängig von der schwerwiegenden Entscheidung über einen Widerruf der Bestellung die Möglichkeit einer zweitberuflichen Betätigung zu eröffnen und deren berufsrechtliche Unbedenklichkeit in einem hierauf gerichteten besonderen Verfahren vorab zu klären. 29

Vgl. hierzu: BVerwG, Urteile vom 26.9.2012 – 8 C 26.11 –, BVerwGE 144, 211 = juris, Rn. 16, und – 8 C 6.12 –, NJW 2013, 330 = juris, Rn. 16. 30

An dieser Einschätzung ändert sich nichts dadurch, dass hier bereits der Widerruf der Bestellung erfolgt und mittlerweile eine Wiederbestellung beantragt ist. Die Interessenlage bleibt die gleiche. Dem Antragsteller einer Wiederbestellung soll die unabhängig von der Statusentscheidung eröffnete Möglichkeit gegeben werden, die Unbedenklichkeit einer zweitberuflichen Tätigkeit in einem eigenständigen Verfahren mit entsprechender Bindungswirkung für die Statusentscheidung klären zu lassen. 31

Die Klage ist auch begründet. Der angegriffene Bescheid der Beklagten vom 13.12.2011 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger dadurch in seinen Rechten, § 113 Abs. 5 Satz 1 VwGO. Der Kläger hat einen Anspruch gegen die Beklagte auf Erteilung der begehrten Ausnahmegenehmigung. 32

Rechtsgrundlage für die Erteilung einer Ausnahmegenehmigung ist § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 2 StBerG. 33

Gemäß § 57 Abs. 1 StBerG haben Steuerberater und Steuerbevollmächtigte ihren Beruf unabhängig, eigenverantwortlich, gewissenhaft, verschwiegen und unter Verzicht auf berufswidrige Werbung auszuüben. Steuerberater und Steuerbevollmächtigte haben sich jeder Tätigkeit zu enthalten, die mit ihrem Beruf oder mit dem Ansehen des Berufs nicht vereinbar ist. Sie haben sich auch außerhalb der Berufstätigkeit des Vertrauens und der Achtung würdig zu erweisen, die ihr Beruf erfordert (§ 57 Abs. 2 StBerG). Als Tätigkeit, die mit dem Beruf des Steuerberaters und des Steuerbevollmächtigten nicht vereinbar ist, gilt insbesondere eine gewerbliche Tätigkeit (§ 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG). Die zuständige Steuerberaterkammer kann von diesem Verbot Ausnahmen zulassen, soweit durch die Tätigkeit eine Verletzung von Berufspflichten nicht zu erwarten ist. Das grundsätzliche Verbot gewerblicher Tätigkeit ist Folge des gesetzlich normierten Berufsbildes, wonach Steuerberater und Steuerbevollmächtigte einen freien Beruf und kein Gewerbe ausüben (§ 32 Abs. 2 StBerG). Steuerberater und Steuerbevollmächtigte sind unabhängige Organe der Steuerrechtspflege. Ihr Berufsbild ist ausgerichtet auf den Vorrang der persönlichen berufsspezifischen Leistung vor den wirtschaftlichen Aspekten ihrer Tätigkeit. Es wird geprägt durch die unabhängige und unparteiliche Erfüllung der den steuerberatenden Berufen übertragenen Aufgabe, eine umfassende Hilfeleistung in Steuersachen zu gewährleisten. Diese bringt es mit sich, dass dem Berater die finanziellen und wirtschaftlichen Verhältnisse eines Mandanten umfassend im Rahmen einer oftmals jahrelangen dauerhaften Zusammenarbeit offenbart werden müssen, wenn eine sachgerechte Hilfe in steuerlichen Angelegenheiten gewährleistet werden soll. 34

Die Ergänzung der Vorschrift um die Ausnahmeregelung des Halbsatzes 2 (vgl. Art. 1 Nr. 34 des Achten Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes vom 8.4.2008, BGBl. I S. 666) hat an der prinzipiellen Unvereinbarkeit einer gewerblichen Tätigkeit mit dem Steuerberaterberuf nichts geändert. Das zuvor ausnahmslose Verbot wurde lediglich zu einem grundsätzlichen Verbot abgeschwächt, von dem im Einzelfall eine Ausnahme zuzulassen ist, wenn keine Verletzung von Berufspflichten durch die gewerbliche Tätigkeit zu erwarten steht. Nach wie vor geht der Gesetzgeber davon aus, dass eine gewerbliche Tätigkeit im typischen Regelfall die Beachtung der allgemeinen Berufspflichten des Steuerberaters gemäß § 57 Abs. 1 und 2 StBerG gefährdet, insbesondere die Pflicht zur unabhängigen, eigenverantwortlichen Tätigkeit und zur Wahrung der für die Berufsausübung nötigen Vertrauensgrundlage. Eine Ausnahme vom Verbot gewerblicher Tätigkeit ist deshalb nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 2 StBerG nur zuzulassen, wenn eine Einzelfallprüfung ergibt, dass die vom Gesetzgeber angenommene abstrakte Gefahr der Beeinträchtigung der Erfüllung der 35

Berufspflichten im konkreten Fall widerlegt ist. Dazu muss eine Verletzung von Berufspflichten durch die jeweils beabsichtigte gewerbliche Tätigkeit auszuschließen sein. Ergibt sich die Ungefährlichkeit der beabsichtigten gewerblichen Betätigung nicht schon aus § 16 der Berufsordnung für Steuerberater (BOSTb), trifft die Darlegungs- und Beweislast den jeweiligen Antragsteller, der sich auf das Vorliegen der Ausnahmevoraussetzungen beruft. Weist dieser nach, dass eine Verletzung von Berufspflichten im konkreten Fall ausgeschlossen werden kann, besteht ein Anspruch auf Ausnahmezulassung. Dagegen ist die Ausnahmezulassung zu verweigern, wenn die Widerlegung der vom Gesetzgeber angenommenen Gefahr einer Verletzung von Berufspflichten im Einzelfall nicht gelingt.

Vgl. zum Ganzen: BVerwG, Urteile vom 7.12.2016 – 10 C 1.15 –, juris, Rn. 16-19, m. w. N., vom 26.9.2012 – 8 C 26.11 –, a. a. O., Rn. 26-29, m. w. N., und – 8 C 6.12 –, a. a. O., Rn. 19-21; BayVGH, Urteil vom 21.1.2015 – 7 BV 14.1923 –, DVBl. 2015, 450 = juris, Rn. 18 ff. siehe auch: BGH, Urteil vom 4.3.1996 – StbSt (R) 4/95 –, NJW 1996, 1833 = juris, Rn. 43. 36

Allerdings hat das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss vom 23.8.2013, 37

– 1 BvR 2912/11 –, NJW 2013, 3357 = juris, Rn. 25 ff., 38

mit Blick auf die grundrechtlich gewährleistete Freiheit der Berufswahl zur 39  
Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit Zurückhaltung bei der  
Entwicklung typisierender Unvereinbarkeitsregeln gefordert. Denn die  
Beschränkung der Berufswahlfreiheit ist dem Betroffenen nur zumutbar, wenn  
der Unvereinbarkeitsgrundsatz nicht starr gehandhabt wird. In den weiteren  
Ausführungen hat es darauf verwiesen, dass zur Beurteilung einer möglichen  
Beeinträchtigung der Berufspflichten eines Steuerberaters eine  
einzelfallbezogene Gegenüberstellung der ausgeübten Aufgaben des  
Steuerberaters einerseits und der gewerblichen Tätigkeit andererseits  
vorzunehmen und zu bewerten ist. Auf diese Weise ist zu ermitteln, welche  
Interessenkollisionen auftreten können, und ob den damit verbundenen  
Gefahren im konkreten Fall mit hinreichenden Mitteln begegnet werden kann.  
Dabei müssen konkrete Anknüpfungstatsachen vorliegen, wie etwa die  
Feststellung gemeinsamer Klientel oder Feststellungen zu drohenden  
Interessenkollisionen, denen nicht durch andere Vorschriften des Berufsrechts,  
wie z. B. der berufs- und strafrechtlich sanktionierten Verpflichtung zur  
Verschwiegenheit, ausreichend begegnet werden kann. Darüber hinaus beruht  
die Konzeption des Berufsrechts der Steuerberater nicht auf der Annahme, dass  
eine situationsgebundene Gelegenheit zur Pflichtverletzung im Regelfall zu  
einem pflichtwidrigen Handeln des Berufsrechtsunterworfenen führt, sondern  
darauf, dass dieser sich grundsätzlich rechtstreu verhält.

In dieser Auslegung ist die Ausnahmeregelung des § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 2 40  
StBerG sowohl mit der Berufsfreiheit gemäß Art. 12 Abs. 1 GG als auch mit dem  
Gleichbehandlungsgrundrecht nach Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar.

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 23.8.2013 – 1 BvR 2912/11 –, a. a. O., Rn. 21 f.; 41  
BVerfG, Urteil vom 26.9.2012 – 8 C 26.11 –, a. a. O., Rn. 34 f., m. w. N.

Gemäß der hiernach erforderlichen Gegenüberstellung der konkret 42  
beabsichtigten Tätigkeit des Klägers als Steuerberater und seiner gewerblichen  
Tätigkeit als Vorstand der Kreditgenossenschaft W. -Bank S. -F. eG sind  
Interessenkollisionen zu Lasten seiner Berufspflichten als Steuerberater im  
Sinne der vorgenannten Voraussetzungen des § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 2 StBerG  
auszuschließen. Der Kläger hat gezeigt, dass die diesbezüglich von der  
Beklagten benannten abstrakten Gefahrenpotentiale in seinem Fall nicht zu  
erwarten sind.

Sowohl der Kläger als auch die Beklagte gehen zu Recht davon aus, dass es 43  
sich bei dessen Tätigkeit als eines der beiden Vorstandsmitglieder der  
Kreditgenossenschaft W. -Bank S. -F. eG um eine gewerbliche Tätigkeit  
handelt, die den Ausnahmevorschriften des § 16 BOSTB nicht unterfällt.

Nach den vorstehenden Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts steht es 44  
der Erteilung der beantragten Ausnahmegenehmigung ausnahmsweise nicht  
entgegen, dass die gewerbliche Tätigkeit des Klägers weitaus mehr Zeit  
beansprucht als die Tätigkeit als Steuerberater. Denn es hat die gewerbliche  
Tätigkeit eines Steuerberaters anhand der Maßstäbe, die grundsätzlich an die  
verfassungsrechtliche Rechtfertigung einer Zulassungsbeschränkung bei der  
Wahl eines Zweitberufs zu stellen sind, gemessen. Die Berufsfreiheit umfasst  
grundsätzlich auch das Recht, mehrere Berufe zu wählen und gleichzeitig  
nebeneinander auszuüben. Wird diese Möglichkeit durch ein Gesetz untersagt,  
dann schränkt es die Wahl des Berufes ein.

Vgl. BVerfG, Beschlüsse vom 23.8.2013 – 1 BvR 2912/11 –, a. a. O., Rn. 22, 45  
vom 15.2.1967 – 1 BvR 569/62, 1 BvR 589/62 –, BVerfGE 21, 173 = juris, Rn. 18  
ff., vom 25.7.1967 – 1 BvR 585/62 –, BVerfGE 22, 275 = juris, Rn. 5, und vom  
2.12.1994 – 1 BvR 1643/92 –, NJW 1995, 951 = juris, Rn. 23.

Soweit die Beklagte anklingen lässt, dass die Tätigkeit als Vorstandsmitglied 46  
einer Genossenschaftsbank bereits generell mit dem Beruf des Steuerberaters  
unvereinbar sei, widerspricht die Annahme einer derart grundsätzlichen und  
starken Inkompatibilität dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 23.8.2013 – 1 BvR 2912/11 –, a. a. O., Rn. 25. 47

Im Streitfall erscheint eine mögliche Interessenkollision allerdings nicht schon 48  
durch den konkreten Aufgabenbereich des Klägers innerhalb der  
Bankorganisation ausgeschlossen. Zwar beschränkt sich der Tätigkeitsbereich  
des Klägers innerhalb der Bank ausweislich des Jahresabschlussberichts der  
W. -Bank S. -F. eG für das Geschäftsjahr 2015 vom 31.8.2016 auf die  
Geschäftsbereiche Organisation, Revision, Qualitätssicherung Aktiv,  
Qualitätssicherung Passiv, Gesamtbanksteuerung und beinhaltet damit keine  
Kundenkontakte. Da die Bank gemäß § 25 GenG durch beide

Vorstandsmitglieder gemeinschaftlich vertreten wird, bleibt es indes nicht aus, dass der Kläger auch Einblick in den Geschäftsbereich des anderen Vorstandsmitglieds, insbesondere die bei diesem verorteten Bereiche Privat Banking und Firmenkunden, erlangt. Abweichende Regelungen hierzu (§ 29 GenG) sind im insoweit maßgeblichen Genossenschaftsregister nicht eingetragen.

Ausschlaggebendes Kriterium für die Annahme der fehlenden Beeinträchtigung der Berufspflichten eines Steuerberaters ist jedoch, dass der Kläger eine steuerliche Beratung von Bankkunden der W. -Bank S. -F. eG sowohl für die Vergangenheit als auch für die Zukunft verbindlich ausgeschlossen hat. 49

Er hat unbestritten vorgetragen, dass bislang Mandanten seiner Steuerberatungspraxis keine Kunden der W. -Bank S. -F. eG waren. Dies ist ihm von Seiten der Bank ausdrücklich verboten. Auch die Beklagte hat keine Anhaltspunkte dafür benannt, dass der Kläger seit 2009 Kunden der W. -Bank S. -F. eG als Mandanten seiner Steuerberatungstätigkeit, solange er diese noch ausüben durfte, angenommen hätte. Desgleichen hat er eine steuerberatende Tätigkeit für juristische Personen vollständig ausgeschlossen, so dass Interessenkollisionen über deren vertretungsberechtigten Personen und sonstige Beschäftigte als mögliche Bankkunden nicht zu gewärtigen sind. 50

Für die Zukunft hat der Kläger eine derartige Vermischung von Klienten der Bank und seiner Steuerberatungstätigkeit so effektiv, wie dies – abgesehen von einem grundsätzlichen Verbot der Steuerberatungstätigkeit – nur möglich ist, ausgeschlossen. Er hat insoweit zunächst konkret angeführt, aus welchem engen persönlichen Umfeld die früher beratenen Mandanten stammten (Familien- und Freundeskreis), um deren Beratung er sich im Falle seiner Wiederbestellung bemühen möchte. Darüber hinaus grenzt er die Anzahl der von ihm beratenen Mandanten zahlenmäßig sehr ein, indem er sechs Mandatsverhältnisse im Zeitpunkt der Klageerhebung benannt hat. Alle hatten ihren Wohnort außerhalb des Einzugsbereichs der W. -Bank S. -F. eG und verfügten über eine Bankverbindung bei einem an ihrem Wohnort ansässigen anderen Kreditinstitut mit regional beschränktem Kundenkreis. 51

In seiner in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat abgegebenen Erklärung, die seinen schriftlichen Vortrag nochmals bestätigt, lehnt der Kläger im Falle seiner Wiederbestellung die Mandatsübernahme von vormaligen, derzeitigen und künftigen Kunden der W. -Bank S. -F. eG ab. Zusätzlich führt er in allen Mandatsverträgen seiner steuerberatenden Tätigkeit einen Hinweis auf seine Tätigkeit als Bankvorstand und den Ausschluss der Annahme von Bankkunden als Mandanten sowie die Ablehnung jeglicher Beratung zu Finanzdienstleistungen der W. -Bank S. -F. eG an. Damit ist den grundlegenden Anliegen des § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG Rechnung getragen, die Unabhängigkeit und Eigenständigkeit des Steuerberaters zu wahren und das Vertrauen in die Integrität der Steuerberatung zu erhalten. Für die Mandanten wird deutlich, dass der Kläger eine anderweitige Tätigkeit ausübt, und insbesondere dass er eine Vermischung des Vorstandsamts und der Betätigung 52

als Steuerberater ausschließt. Einem derartigen Hinweis steht nicht das Gebot der umfassenden Beratung, das die Beklagte aus § 33 StBerG entnimmt, entgegen. Nach § 33 Satz 1 StBerG haben Steuerberater die Aufgabe, im Rahmen ihres Auftrags ihre Auftraggeber in Steuersachen zu beraten, sie zu vertreten und ihnen bei der Bearbeitung ihrer Steuerangelegenheiten und bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten Hilfe zu leisten. Mit dem Hinweis auf die Vorstandstätigkeit und insbesondere die Ablehnung jeglicher Beratung zu Finanzdienstleistungen seiner Bank ist allen Mandanten bewusst, dass ihr Mandatsvertrag den Auftrag zu einer entsprechenden Finanzdienstleistungsberatung nicht umfasst. Dementsprechend handelt der Kläger, obwohl er entsprechende Beratungen nicht anbieten kann, im Rahmen seines Auftrags und damit in Einklang mit seinen Pflichten aus § 33 Satz 1 StBerG.

Einer Ausdehnung dieses Hinweises auf Kunden anderer Volksbanken oder anderer mit der W. -Bank kooperierender Kreditinstitute ist dagegen nicht geboten. Es ist weder dargelegt noch ersichtlich, dass der Verbund der Volksbanken bzw. der Kreditinstitute entsprechende Einblicke in konkrete Bankgeschäfte der einzelnen Kunden ermöglicht, die bei dem Kläger zu einer Kollision zwischen seinen Geschäftsinteressen als Vorstand und der unparteilichen Vertretung seiner Steuermandanten führen könnte. 53

Ebenfalls spricht nichts dafür, dass im Falle des Klägers Interessenkonflikte hinsichtlich der Kundengewinnung auftreten. Dass der Kläger neue Mandanten für seine steuerberatende Tätigkeit aus dem Bankkundenkreis gewinnen könnte, ist durch das entsprechende Verbot der Bank und seine freiwillig abgegebene Verpflichtungserklärung als Steuerberater ausgeschlossen. Dass Mandanten seiner Steuerberatungstätigkeit später einmal zu Kunden der W. -Bank S. - F. eG werden könnten, lässt sich der Kläger aufgrund der obigen Erklärung ausschließen. Soweit ein Mandant dennoch später Bankkunde werden sollte, würde der Kläger nach seiner Erklärung das Steuerberatermandat sofort beenden. Damit ist eine Gefährdung im hier zu beurteilenden Zusammenhang auch mit Blick auf die Verschwiegenheitspflichten des Klägers nicht ersichtlich. Insbesondere stellte sich eine derartige Gefährdungslage nicht anders dar, als sie derzeit nach dem Widerruf der Steuerberaterbestellung besteht. Es ist nicht ausgeschlossen, dass ein ehemaliger Mandant des Klägers heute Kunde der W. -Bank sein könnte. Insoweit ist der Kläger derzeit ebenso zur „nachwirkenden“ Verschwiegenheit (§ 5 Abs. 5 BOSTb) verpflichtet, wie er es in Zukunft wäre. 54

Die genannten Verpflichtungen sind auch für die Beklagte überprüfbar. Indem der Kläger seiner Erklärung in der mündlichen Verhandlung folgend einmal jährlich eine anonymisierte Auflistung seiner Mandanten unter Angabe des Wohnortes sowie des bestehenden Verwandtschafts- bzw. Bekanntschaftsverhältnisses übermittelt und dabei bestätigt, dass er sowohl den Hinweis auf seine Banktätigkeit gegeben hat als auch Bankkunden nicht zur Beratung annimmt, kann die Beklagte die notwendige Trennung zwischen seinem Vorstandsamt und der Steuerberaterstätigkeit überwachen. 55

Anderweitige Anhaltspunkte für eine ausnahmeschädliche Interessenkollision sind nicht erkennbar. 56

Insbesondere ist angesichts der obigen strikten Trennung zwischen Bankkunden und Mandanten ein vertrauensabträglicher Informationsfluss über Bankgeheimnisse und Mandantengeheimnisse von vornherein ausgeschlossen. Nicht zuletzt in diesem Zusammenhang ist davon auszugehen, dass der Steuerberater sich rechtstreu verhalten wird, auch wenn die theoretische Möglichkeit eines Informationsflusses bestehen könnte. Insoweit ist ihm – wie jedem Inhaber eines freien Berufes – zuzugestehen, dass er konkret auftretende Inkompatibilitäten rechtzeitig erkennt und angemessen, etwa durch Mandatsbeendigung, auflöst. Sollte es dennoch zu einem Verstoß gegen Verschwiegenheitspflichten kommen, hätte die Beklagte ausreichende Möglichkeiten, hierauf berufsrechtlich zu reagieren. Abgesehen davon, dass eine Weitergabe von geheimhaltungsbedürftigen Informationen gegen die Pflichten des Klägers aus seinem Dienstvertrag (dort § 2 Abs. 5) verstieße, missachtete der Kläger dann auch – hier maßgeblich – seine Pflichten nach § 57 Abs. 1 StBerG. Darauf könnte die Beklagte mit berufsrechtlichen Sanktionen oder dem Widerruf der Ausnahmegenehmigung reagieren. 57

Soweit die Beklagte darauf verweist, dass der Kläger aufgrund seines Dienstvertrages, sie benennt § 2 Abs. 2 Satz 2 des Vertrags, gegen seine Verschwiegenheitspflicht als Steuerberater handeln müsse, ist dies nicht nachvollziehbar. § 2 Abs. 2 Satz 2 des Dienstvertrages verpflichtet den Kläger dazu, als Vorstandsmitglied im Interesse der Bank für eine enge Zusammenarbeit mit Institutionen des genossenschaftlichen Verbundes zu sorgen. Inwieweit sich hieraus eine Pflicht zur Weitergabe von Mandantendaten oder sonstigen Mandanteninformationen ergeben könnte, erschließt sich nicht. Im Übrigen erhält die Bank nach den Bestimmungen des Dienstvertrags weder konkrete noch geheimhaltungsbedürftige Informationen über Mandanten des Klägers. Nach § 3 Abs. 1 Satz 2 des Dienstvertrags bedarf die Übernahme von auf Erwerb gerichteten Nebentätigkeiten der vorherigen Zustimmung des Aufsichtsrates. Darüber hinaus zeigt der Kläger ausschließlich den zeitlichen Umfang seiner steuerberatenden Tätigkeit an. 58

Konkrete Anhaltspunkte für die Befürchtung der Beklagten, der Kläger könne geheimhaltungsbedürftige Informationen von Mandanten, deren Unternehmen Kunden der W. -Bank S. -F. eG sind, weitergeben, sind ebenfalls nicht ersichtlich. Eine Beratung juristischer Personen hat er – wie ausgeführt – ausdrücklich ausgeschlossen. Im Übrigen beabsichtigt er auch keine Beratung über Finanzdienstleistungen der W. -Bank S. -F. eG. Vor allem aber kann dem Kläger ohne konkrete Anhaltspunkte dafür nicht unterstellt werden, dass er unter Verstoß gegen seine berufsrechtliche Verschwiegenheitspflicht Mandanteninformationen im Rahmen seiner Banktätigkeit verwendet. 59

Aus dem zeitlichen Aufwand der steuerberatenden Tätigkeit oder aber diesbezüglichen finanziellen Erwägungen ist die Gefahr einer Interessenkollision nicht zu erwarten. Der Kläger hat sich ausweislich seines Dienstvertrags (dort § 60

3 Abs. 1) mit seiner ganzen Arbeitskraft der Tätigkeit in der Bank zu widmen. Ihm ist ausschließlich eine Nebentätigkeit erlaubt. Seine Tätigkeit als Steuerberater übt er folglich nur in zeitlich und finanziell sehr begrenztem Umfang aus, um im Familien- und Freundeskreis Hilfe in steuerlichen Angelegenheiten geben sowie seine entsprechenden Kenntnisse aktuell halten zu können. Dass der Kläger aus finanziellen Motiven geneigt sein könnte, im Rahmen einer derartigen Nebentätigkeit vertrauensschädigend vorzugehen, erscheint dementsprechend fernliegend. Insbesondere ist mangels konkreter Anhaltspunkte hierfür nicht anzunehmen, dass er sich bei seiner begrenzten Tätigkeit als Steuerberater von Bankinteressen leiten lassen könnte. Auch in diesem Zusammenhang ist davon auszugehen, dass sich der Kläger, dem auch bislang kein berufswidriges Verhalten seitens der Beklagten vorgehalten worden ist, weiterhin rechtstreu verhalten wird.

Anderweitige konkrete Anhaltspunkte, die auf ein für einen Steuerberater berufswidriges Verhalten oder eine Interessenkollision führen könnten, sind weder vorgetragen noch ersichtlich. Belastbare Anknüpfungstatsachen hierfür hat die Beklagte nicht aufgezeigt. 61

Die Kostenentscheidung folgt aus § 154 Abs. 1 VwGO. Die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit beruht auf § 167 VwGO in Verbindung mit §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 62

Die Revision ist nicht zuzulassen, weil die Voraussetzungen hierfür nach § 132 Abs. 2 VwGO nicht vorliegen. 63

