

Göttinger Schriften zum  
Öffentlichen Recht

Helen Niemann

Der Syndikus–Steuerberater

Zum Spannungsfeld zwischen freiem Beruf  
und angestellter Tätigkeit



Universitätsverlag Göttingen



Helen Niemann  
Der Syndikus-Steuerberater

Dieses Werk ist lizenziert unter einer  
[Creative Commons  
Namensnennung - Weitergabe unter gleichen Bedingungen  
4.0 International Lizenz](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).



erschiene als Band 15 der Reihe „Göttinger Schriften zum Öffentlichen Recht“  
im Universitätsverlag Göttingen 2020

---

Helen Niemann

# Der Syndikus-Steuerberater

Zum Spannungsfeld  
zwischen freiem Beruf  
und angestellter Tätigkeit

Göttinger Schriften zum  
Öffentlichen Recht  
Band 15



Universitätsverlag Göttingen  
2020

## Bibliographische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

*Herausgeber der Reihe „Göttinger Schriften zum Öffentlichen Recht“*

Prof. Dr. Hans Michael Heinig, Prof. Dr. Dr. h.c. Werner Heun †,

Prof. Dr. Christine Langenfeld, Prof. Dr. Thomas Mann, Prof. Dr. José Martínez

Dissertation, Georg-August-Universität Göttingen

Dieses Buch ist auch als freie Onlineversion über die Homepage des Verlags sowie über den Göttinger Universitätskatalog (GUK) bei der Niedersächsischen Staats- und Universitätsbibliothek Göttingen (<https://www.sub.uni-goettingen.de>) erreichbar. Es gelten die Lizenzbestimmungen der Onlineversion.

Satz und Layout: Sascha Bühler  
Umschlaggestaltung: Jutta Pabst

© 2020 Universitätsverlag Göttingen  
<https://univerlag.uni-goettingen.de>  
ISBN: 978-3-86395-437-6  
DOI: <https://doi.org/10.17875/gup2020-1303>  
eISSN: 2512-6911

# Vorwort

Diese Arbeit wurde im Januar 2019 als Dissertation an der Juristischen Fakultät der Georg-August-Universität Göttingen angenommen. Sie entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin an der Universität Göttingen am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, insbesondere Verwaltungsrecht von Herrn Prof. Dr. *Thomas Mann*. Die Arbeit ist auf dem Stand von Anfang 2019. Aktuellere Literatur und Rechtsprechung konnte für die Drucklegung teilweise noch berücksichtigt werden.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater Herrn Prof. Dr. *Thomas Mann* für sein mir entgegengebrachtes Vertrauen und die Hilfestellungen bei der Themenfindung. Die vielen anregenden und hilfreichen Gespräche im Verlaufe der Entstehung der Arbeit haben wesentlich zum Gelingen des Projekts beigetragen.

Dem Dekan der Juristischen Fakultät, Herrn Prof. Dr. *Martin Ahrens*, danke ich für die Anfertigung des Zweitvotums.

Für die Aufnahme in die „Göttinger Schriftenreihe zum Öffentlichen Recht“ bedanke ich mich bei den Herausgebern.

Meinen Eltern, *Annette* und Prof. Dr. *Heiner Niemann*, und meiner Schwester, Dr. *Hannah Neumeister*, danke ich von Herzen für ihre uneingeschränkte Unterstützung und zahlreichen Aufmunterungen während meines Studiums und meines Promotionsvorhabens. Ohne sie wäre meine akademische Ausbildung in dieser Form nicht möglich gewesen. Auf ihre Hilfe und ihren bedingungslosen Zuspruch kann ich mich stets verlassen. Besonderer Dank gebührt meinem Vater, der die Arbeit in voller Länge akribisch korrekturgelesen hat. Schließlich danke ich meinen Freunden, die mir während des Promotionsvorhabens auf verschiedenste Weise zur Seite standen.



# Inhalt

<b>Vorwort</b> .....	V
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	XI
<b>Einleitung</b> .....	1
<b>Gang der Untersuchung</b> .....	3
<b>1. Kapitel: Grundlegende rechtlichen Anforderungen an die Ausübung des Steuerberaterberufs</b> .....	5
A. Der Ursprung des Steuerberaterberufs und seine gesetzlichen Grundlage .....	5
B. Wesentliche rechtliche Anforderungen an das Berufsbild eines Steuerberaters .....	8
I. Prägende Berufsbildmerkmale eines Steuerberaters .....	9
II. Inkompatibilitätsregelungen des § 57 Abs. 4 StBerG .....	14
<b>2. Kapitel: Der Syndikus-Steuerberater: Verständnisbildende Grundlegung, Systematik und Maßstäbe für die Bestellung als Syndikus-Steuerberater</b> .....	19
A. Normative Rahmenbedingungen für einen Syndikus-Steuerberater .....	20
I. Abriss über den Gesetzgebungsprozess zur Einführung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG .....	20
II. Gesetzessystematische Konzeptionen der Syndikus-Regelungen .....	22
B. Begriffsbestimmungen .....	29
I. Festlegung der Definition eines Syndikusanwalts .....	30
II. Begriffsklärung des Wortes Syndikus-Steuerberater .....	32
III. Zwischenergebnis .....	34
C. Kriterien und Maßstäbe für die Bestellung als Syndikus-Steuerberater .....	34
I. Vorgaben hinsichtlich des Arbeitsverhältnisses .....	35
II. Erfordernis an die Ausgestaltung einer Freistellungserklärung .....	40
III. Umfang und Art der beruflichen Niederlassung .....	41

IV. Berufshaftpflichtversicherung als weiteres Zulassungskriterium . . .	41
V. Zusammenfassung . . . . .	41
<b>3. Kapitel: Konzeptionen zur Auflösung des Spannungsverhältnisses zwischen der freiberuflichen Tätigkeit mit der eines angestellten Steuerberaters . . . . .</b>	<b>43</b>
<b>Abschnitt 1 Auflösung des Spannungsverhältnisses durch die Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG . . . . .</b>	<b>45</b>
A. Verfassungsmäßigkeit und Auslegungsfragen in Bezug auf das Tätigkeitsfeld eines Syndikus-Steuerberaters im Anstellungsverhältnis .	46
I. Aufgabenkatalog und Tätigkeitsfelder eines Steuerberaters. . . . .	47
II. Tätigkeitsbeschränkung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG als unzulässiger Eingriff in Art. 12 Abs. 1 GG . . . . .	48
III. Beschränkung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG als Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG . . . . .	50
IV. Weitere Verengung des Tätigkeitsfeldes durch das Erfordernis einer ausschließlichen Wahrnehmung von Tätigkeiten nach § 33 StBerG. .	53
V. Ergebnis . . . . .	57
B. Verfassungsmäßigkeit und Europarechtskonformität des Tätigkeitsverbots eines Syndikus-Steuerberaters für seinen Auftraggeber . . . . .	58
I. Tätigkeitsbeschränkung eines Syndikusanwalts gemäß der Rechtslage bis 2016 . . . . .	59
II. Lösungsansätze mittels der Vertretungsverbote des § 46c BRAO . .	67
III. Rechtliche Analyse des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG. . . . .	69
C. Hinweispflicht eines Syndikus-Steuerberaters gem. § 58 S. 2 Nr. 5a S. 4 StBerG . . . . .	77
D. Zusammenfassung. . . . .	78
<b>Abschnitt 2: Der Lösungsansatz der Doppelberufstheorie . . . . .</b>	<b>79</b>
A. Grundlagen der Doppelberufstheorie. . . . .	80
I. Bewertung der Anwendbarkeit der Doppelberufstheorie auf einen Syndikusanwalt anhand der bis 2016 geltenden Rechtslage . . . . .	80
II. Abkehr von der Doppelberufstheorie durch das Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte . . . . .	87
B. § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG als Anwendungsfall der Doppelberufstheorie .	88
I. Argumente zugunsten der Geltung der Doppelberufstheorie . . . . .	89
II. Argumente gegen die Geltung der Doppelberufstheorie. . . . .	91

<b>Abschnitt 3: Stellungnahme und Zusammenfassung</b> .....	94
<b>4. Kapitel: Konsequenzen einer Anwendung der Doppelberufstheorie</b> . . . . .	97
A. Steuerberaterprivilegien .....	98
I. Verständnisbildende Grundlegung. ....	99
II. Geltung der Anwaltsprivilegien für einen Syndikusanwalt gemäß der Rechtslage bis 2016. ....	103
III. Der Syndikusanwalt und die Geltung der Anwaltsprivilegien nach der ab 2016 geltenden Rechtslage. ....	120
IV. Anwendung der Steuerberaterprivilegien auf einen Syndikus-Steuerberater. ....	122
B. Befreiung von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht. ....	131
I. Verständnisbildende Grundlegung und systematische Einordnung des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI .....	132
II. Tatbestandliche Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI. ....	134
III. Der Syndikusanwalt im Koordinatensystem zwischen gesetzlicher Rentenversicherungspflicht und der Mitgliedschaft im berufsständischen Versorgungswerk gemäß der bis 2016 geltenden Rechtslage .....	136
IV. Veränderte Rechtslage nach dem Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte .....	147
V. Befreiungsrecht eines Syndikus-Steuerberaters von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht. ....	149
C. Erlangung eines Fachberatertitels .....	156
I. Der Syndikusanwalt als Fachanwalt gemäß der Rechtslage bis 2016 . . . . .	157
II. Der Syndikusanwalt als Fachanwalt ab 2016 .....	167
III. Der Syndikus-Steuerberater als Fachberater .....	168
D. Freistellungserklärung .....	173
I. Verständnisbildende Grundlegung. ....	173
II. Ausgestaltung einer Freistellungserklärung für einen Syndikusanwalt nach der bis 2016 geltenden Rechtslage .....	174
III. Beurteilung für einen Syndikusanwalt gemäß der Rechtslage ab 2016 .....	176
IV. Umfang einer Freistellungserklärung für einen Syndikus-Steuerberaters .....	176
<b>5. Kapitel: Fazit und Ausblick</b> .....	183
<b>Zusammenfassung in Thesen</b> .....	187
<b>Bibliografie</b> .....	195
Presseartikel und sonstige Quellen .....	215



# Abkürzungsverzeichnis

a. F.	alte Fassung
ABl.	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AG	Die Aktiengesellschaft
AGH	Anwaltsgerichtshof
Anm.	Anmerkung
AnwBl.	Anwaltsblatt
AO	Abgabenordnung
ArbGG	Arbeitsgerichtsgesetz
ArbR	Arbeitsrecht Aktuell
Art.	Artikel
ATG	Altersteilzeitgesetz
BB	Betriebsberater
BB-Special	Betriebsberater-Special
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BReg	Bundesregierung
Begr.	Begründung
BFH	Bundesfinanzhof
BGBL	Bundesgesetzblatt
BStB	Berufsordnung für Steuerberater und Steuerbevollmächtigte
BORA	Berufsordnung für Rechtsanwälte
BRAO	Bundesrechtsanwaltsordnung
BRAK-Mitt	BRAK-Mitteilungen
BT	Deutscher Bundestag
BT-Drs.	Drucksachen des Deutschen Bundestages
BSG	Bundessozialgericht
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
CR	Computer und Recht
DB	Der Betrieb
Ders.	Derselbe
DIHK	Deutscher Industrie- und Handelskammertag e. V.

---

Diss.	Dissertation
Drs.	Drucksache(n)
DStR	Deutsches Steuerrecht
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
Einl.	Einleitung
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EuG	Gericht der Europäischen Union
EUV	Vertrag über die Europäische Union in der Fassung des Vertrages von Lissabon
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWiR	Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht
f.	folgende
FAO	Fachanwaltsordnung
ff.	fortfolgende
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FBO	Fachberaterordnung für Steuerberater
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FS	Festschrift
FR	Finanzrundschau
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
HS.	Halbsatz
i. d. F.	in der Fassung
i. E.	im Ergebnis
i. S. d.	im Sinne des
INF	Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer
IStR	Internationales Steuerrecht
JAP	Landesrecht über die Juristische Ausbildung Rheinland-Pfalz
JuS	Juristische Schulung
KrV	Kranken- und Pflegeversicherung
LG	Landgericht
LSG	Landessozialgericht
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MDR	Monatsschrift für Deutsches Rechts
Münch/Komm	Münchener Kommentar
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht

---

NRW	Nordrhein-Westfalen
NWB	Steuer- und Wirtschaftsrecht
NZA	Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht
NZS	Neue Zeitschrift für Sozialrecht
OLG	Oberlandesgericht
PartGG	Partnerschaftsgesellschaftsgesetz
Preuß. Ges. Slg.	Preußische Gesetzessammlung
RdA	Recht der Arbeit
Rdn.	Randnummer(n)
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RegE	Regierungsentwurf
SG	Sozialgericht
SGb	Die Sozialgerichtsbarkeit
SGB VI	Sozialgesetzbuch Sechstes Buch
SGG	Sozialgerichtssetz
StB	Der Steuerberater
Stbg	Die Steuerberatung
StBerG	Steuerberatungsgesetz
SteuK	Steuerrecht kurzgefaßt
u. a.	unter anderem
v.	vom
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
wistra	Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht
z. B.	zum Beispiel
ZAP	Zeitschrift für die anwaltliche Praxis
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZPO	Zivilprozessordnung
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik



## Einleitung

Drei Entscheidungen des Bundessozialgerichts aus dem Jahr 2014<sup>1</sup> rückten die Rechtsfigur des Syndikusanwalts über Fachkreise hinaus in das Interesse der Öffentlichkeit.<sup>2</sup> Der Syndikusanwalt ist durch eine Verschmelzung freiberuflicher Elemente mit solchen eines Arbeitnehmers gekennzeichnet. Die grundsätzliche Trennung zwischen freiem Beruf und der Tätigkeit eines Arbeitnehmers wird damit aufgehoben. Veränderungen im Umfeld der freien rechtsberatenden Berufe haben dazu geführt, dass zunehmend Freiberufler nicht mehr der ursprünglichen Vorstellung des Gesetzgebers nachkommen, alleine in eigener Kanzlei bzw. Praxis tätig zu sein.<sup>3</sup> Insbesondere der erhöhte Wettbewerbsdruck auf dem Berufsmarkt der rechtsberatenden Berufe beförderte diese Entwicklung. Das wirtschaftliche Risiko des Betreibens einer eigenen Kanzlei erscheint insbesondere Berufseinsteigern zu groß. Der Umwälzungsprozess im Berufsbild der freien rechtsberatenden Beruf weg von der eigenen Kanzlei hin zur Beschäftigung in abhängiger Form führte dazu, dass

<sup>1</sup> BSG, Urteile v. 03.04.2014 – B 5 RE 13/14 R, B 5 RE 9/14 R, B 5 RE 3/14 R – BSGE 115, 267ff.

<sup>2</sup> Vgl. u. a. Jahn/Schwenn, FAZ v. 03.05.2015, abrufbar unter: <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/wirtschaftspolitik/altersvorsorge-syndikusanwaelte-bangen-um-ihre-rente-12920643.html> (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020).

<sup>3</sup> Vgl. hierzu Begr. zum Gesetzesentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 13.

der Gesetzgeber das Berufsrecht der freien Berufe immer weiter öffnete, um andere Formen der Berufsausübung zuzulassen. Aber nicht nur nationale Impulse beförderten den grundsätzlichen Liberalisierungsprozess im Recht der freien Berufe; insbesondere europäische Deregulierungsmaßnahmen machten ein solches Vorgehen erforderlich.<sup>4</sup>

Einen erheblichen Liberalisierungsschritt im Berufsrecht der Steuerberater bildet die Zulassung des Syndikus-Steuerberaters. Die Möglichkeit als Syndikus-Steuerberater tätig zu werden, wird vom Berufsstand der Steuerberater gut angenommen. Statistische Erhebungen der Bundessteuerberaterkammer zeigen eine immer größer werdende Akzeptanz des Syndikus-Steuerberaters, was anhand stets steigender Zulassungszahlen deutlich wird. Zum 1. Januar 2019 waren bereits 6396 Steuerberater als Syndikus-Steuerberater zugelassen.<sup>5</sup> Der Syndikus-Steuerberater bildet vor allem für Berufsanfänger eine attraktive Option.<sup>6</sup> Er ist im Rahmen der Novellierung des Steuerberatungsgesetzes mit dem 8. Steuerberateränderungsgesetzes im Jahr 2008 zugelassen worden, indem § 58 StBerG<sup>7</sup> eine Erweiterung durch Nummer 5a erfahren hat. Diese Norm bildet den Ausgangspunkt der vorliegenden Arbeit. Die Rechtsfigur des Syndikus ist dem Berufsrecht der rechtsberatenden Berufe bereits seit langer Zeit ein Begriff. Der Syndikusanwalt blickt auf eine Jahrzehnte währende Tradition zurück. Trotz der langen Geschichte der Rechtsfigur des Syndikusanwalts ist es dem Gesetzgeber erst im Jahr 2016 mit dem Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte<sup>8</sup> gelungen, den berufsrechtlichen Status eines Syndikusanwalts eindeutiger zu klären. Den Anstoß für den Veränderungsprozess im Recht der Syndikusanwälte hatte die eingangs erwähnte Entscheidung des Bundessozialgerichts aus dem April 2014 gebracht. Die berufsrechtliche Einordnung des Syndikusanwalts zeigte eine über das Berufsrecht hinausgehende Wirkung.

In direktem Zusammenhang mit der Rechtsfigur des Syndikusanwalts steht die Konzeption der Doppelberufstheorie, die rechtliche Kontroversen hinsichtlich der Rechtsfigur des Syndikusanwalts mit sich bringt. Die grundsätzliche Ähnlichkeit des Berufsrechts der Steuerberater mit dem der Rechtsanwälte legt den Schluss einer engen Verflechtung der Rechtsfigur des Syndikus-Steuerberaters mit der des Syndikusanwalts nahe. Die Frage der Geltung der Doppelberufstheorie wird sich mithin gleichermaßen für einen Syndikus-Steuerberater stellen. Ziel dieser Arbeit war es, die weitergehend ungeklärte Rechtsfigur des Syndikus-Steuerberaters näher aufzuklären. Die durch das Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte eingetretene Veränderung im Recht der Syndikusanwälte verleiht dieser Fragestellung an Aktualität.

<sup>4</sup> Umfassend *Mann*, AnwBl 2010, 551, 553.

<sup>5</sup> Berufsstatistik der Bundessteuerberaterkammer 2018, abrufbar unter: [https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/berufsstatistiken/BStBK\\_Berufsstatistik\\_2018.pdf](https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/berufsstatistiken/BStBK_Berufsstatistik_2018.pdf) (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020).

<sup>6</sup> *Ruppert*, DStR 2008, 2184.

<sup>7</sup> Gesetz vom 12.04.2008 (BGBl. I. 2008 S. 666 ff.).

<sup>8</sup> Gesetz v. 21.12.2015 (BGBl. I S. 2517ff.).

## Gang der Untersuchung

Die nachfolgenden Ausführungen sind in fünf Kapitel gegliedert. Kapitel 1 dient der Umschreibung der grundlegenden rechtlichen Anforderungen, die an die Ausübung des Steuerberaterberufs gestellt werden. Die Ursprünge des Steuerberaterberufs werden aufgezeigt. Schwerpunktmäßig sollen die Berufsbildmerkmale eines Steuerberaters herausgearbeitet werden, wobei dafür der Fokus auf die Inkompatibilitätsregelungen des § 57 Abs. 4 StBerG gelegt wird. Gegenstand des zweiten Kapitels bildet eine Darstellung der rechtlichen Grundlagen der Rechtsfigur des Syndikus-Steuerberaters. Dabei wird eine Verknüpfung zum Syndikusanwalt hergestellt. Neben der gesetzestechnischen Einpassung des Syndikus-Steuerberaters in das StBerG werden Grundlagen der Doppelberufstheorie erläutert. Diese Ausführungen dienen als Basis für die Begriffsbestimmung eines Syndikus-Steuerberaters. Insbesondere wird der Frage nachgegangen, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, um eine Zulassung als Syndikus-Steuerberater zu erhalten. Unter Berücksichtigung dieser Ausführungen wird im dritten Kapitel die Frage behandelt, auf welche Weise der Gesetzgeber versucht hat, eine Vereinbarkeit der Tätigkeit eines freiberulichen Steuerberaters mit der einer Angestelltentätigkeit bei einem berufsfremden Arbeitgeber zu erzeugen. Das dritte Kapitel ist in drei Abschnitte gliedert. Der erste Abschnitt beschäftigt sich ausführlich mit dem gesetzlichen Lösungsversuch mittels der Regelungen des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG. Ein Vergleich mit der gesetzlichen Regelung zum Syndikusanwalt dient grundsätzlich als Argumentationsstütze. Bei der Dar-

stellung der Rechtslage zum Syndikusanwalt ist zwischen der bis 2016 geltenden Norm des § 46 BRAO a. F. und dem mit dem Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte novelliertem Regelungswerk der §§ 46 bis 46c BRAO zu differenzieren. Letzteres ist im Jahr 2016 in Kraft getreten. Der zweite Abschnitt widmet sich der Frage, inwiefern die Konzeption der Doppelberufstheorie dazu dient, einen Ausgleich zwischen dem freien Beruf des Steuerberaters und der Angestelltentätigkeit zu schaffen. Im dritten Abschnitt wird umfassend zu den gefundenen Ergebnissen Stellung genommen. Im vierten Kapitel, dem Hauptteil der Arbeit, wird ein besonderes Augenmerk den praktischen Konsequenzen einer Anwendung der Doppelberufstheorie geschenkt. Im Mittelpunkt der Diskussion stehen dabei vier Themenkomplexe, die in der Vergangenheit für einen Syndikusanwalt breiten Raum für juristische Auseinandersetzungen geschaffen haben. Im sich anschließenden fünften Kapitel wird ein Ausblick gewagt. Dabei wird insbesondere der Frage nachgegangen, inwiefern das Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte eine Option für einen Syndikus-Steuerberater bildet. Im Anschluss daran werden die zuvor in der Arbeit gefundenen Ergebnisse thesenartig zusammengefasst.

# **1. Kapitel: Grundlegende rechtlichen Anforderungen an die Ausübung des Steuerberaterberufs**

Um sich dem Thema des Syndikus-Steuerberaters zu nähern, ist es zunächst erforderlich herauszuarbeiten, welche grundlegenden rechtlichen Anforderungen an die Ausübung des Steuerberaterberufs gestellt werden. Dafür werden die begrifflichen Wurzeln des Steuerberaterberufs dargelegt und die einschlägigen Regelwerke vorgestellt. Im Anschluss daran werden umfassend die für einen Steuerberater prägenden Berufsbildmerkmale dargestellt.

## **A. Der Ursprung des Steuerberaterberufs und seine gesetzlichen Grundlage**

Der Begriff des Steuerberaters ist seit über 80 Jahren als fester Rechtsbegriff in der deutschen Rechtssprache etabliert.<sup>9</sup> Seinen begrifflichen Wurzeln reichen jedoch deutlich weiter zurück. Das Wort Steuer wird in frühesten Schriftquellen als Syno-

---

<sup>9</sup> Gesetz über die Zulassung von Steuerberatern v. 06.05.1933, RGBl. S. 257; Steuerberatungsgesetz (StBerG) i. d. F. der Bekanntmachung v. 04.11.1975 (BGBl. I S. 2735), zuletzt geändert durch Gesetz v. 02.11.2015 (BGBl. I S. 1834).

nym für Unterstützung, Hilfe und Beistand verwendet.<sup>10</sup> Ein materieller Einschlag verbunden mit dem Steuerbegriff entwickelte und verstärkte sich im Laufe des 18. und 19. Jahrhunderts und fand einen bis dahin deutlichsten Niederschlag im Miquelschen Einkommenssteuergesetz von 1891<sup>11</sup>, obgleich ein allgemein gültiger Steuerbegriff für das deutsche Reichsgebiet erst durch § 1 der Reichsabgabenordnung<sup>12</sup> in das deutsche Rechtssystem implementiert worden ist. Der Beraterbegriff fußt hingegen in seiner ursprünglichen sprachlichen Bedeutung auf dem der Fürsorge bei der Beschaffung lebensnotwendiger Mittel für Nahrung und Haus.<sup>13</sup> Das Auftreten der Wortverbindung zwischen Steuer und Berater wird in der Zeit zwischen der Miquelschen Steuerreform aus den Jahren 1891/1893 und der Erzbergerschen Steuerreform aus den Jahren 1919/1920 verortet.<sup>14</sup> Vor dem 1. Weltkrieg können die Bücherrevisoren als Vorläufer des steuerberatenden Berufs angesehen werden.<sup>15</sup> Einzug in die deutsche Rechts-sprache findet der Begriff des Steuerberaters allerdings erst mit dem Gesetz über die Zulassung von Steuerberatern vom 6. Mai 1933.<sup>16</sup>

Neben dem Beruf des Steuerberaters gab es den Helfer in Steuersachen, der auf der Rechtsgrundlage des Rechtsberatungsmissbrauchsgesetzes<sup>17</sup> geschaffen wurde.<sup>18</sup> Der Beruf des Helfers in Steuersachen wurde durch das Gesetz über die Rechtsverhältnisse von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten vom 1. November 1961<sup>19</sup> vom Beruf des Steuerbevollmächtigten abgelöst.<sup>20</sup> Auch der Beruf des Steuerbevollmächtigten gehört mittlerweile weitestgehend der Vergangenheit an. Im Rahmen des 2. Steuerberatungsänderungsgesetzes vom 11. August 1972<sup>21</sup> ist der Zugang zum Beruf des Steuerbevollmächtigten nach Ablauf der gesetzlichen Frist grundsätzlich seit dem 12. August 1980 geschlossen worden.<sup>22</sup> Die praktische Relevanz des Steuerbevollmächtigten ist folglich als sehr gering einzustufen, sodass in dieser Arbeit ausschließlich mit dem Beruf und der Begrifflichkeit des Steuerberaters gearbeitet wird.

Das einschlägige Regelwerk für die Berufsordnung eines Steuerberaters bildet das am 1. November 1961 in Kraft getretene Gesetz über die Rechtsverhältnisse der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten (Steuerberatungsgesetz, kurz StBerG)<sup>23</sup>.

<sup>10</sup> *Pausch*, DStR 1978, 313; umfassend zur Berufsgeschichte des steuerberatenden Berufs *ders.*, StB 1984, 129ff.

<sup>11</sup> Einkommenssteuergesetz v. 24.06.1891, Preuß. Ges. Slg. 175ff.

<sup>12</sup> Reichsabgabenordnung v. 13.12.1919, RGBl. S. 1993.

<sup>13</sup> *Pausch*, DStR 1978, 313.

<sup>14</sup> *Pausch*, DStR 1978, 313, 314; so auch *Wöhe*, DStR 1987, 3, 4.

<sup>15</sup> *Koslowski*, StBerG, Einleitung Rdn. 1; *Pausch*, StbG 1977, 179, 181.

<sup>16</sup> Gesetz über die Zulassung von Steuerberatern v. 06.05.1933, RGBl. S. 257.

<sup>17</sup> Rechtsmissbrauchsgesetz v. 13.12.1935, RGBl. I S. 1478.

<sup>18</sup> *Koslowski*, StBerG, Einleitung Rdn. 3.

<sup>19</sup> BGBl. I S. 1301.

<sup>20</sup> *Koslowski*, StBerG, Einleitung Rdn. 5.

<sup>21</sup> BGBl. I S. 1401.

<sup>22</sup> *Willerscheid*, in: Kuhls. u. a., StBerG, § 42 Rdn. 1.

<sup>23</sup> BGBl. I S. 1301ff.

Da die Rechtsberatung im Gegensatz zur Steuerberatung auf eine deutlich längere Tradition zurückgreift,<sup>24</sup> liegt der Schluss nahe, dass sich der Gesetzgeber bei Schaffung des StBerG an den Vorgaben der Bundesrechtsanwaltsordnung (BRAO)<sup>25</sup> orientiert hat. Das StBerG wurde wesentlich durch das 3. Steuerberateränderungsgesetz vom 24. Juni 1975<sup>26</sup> novelliert. Die Folge war eine Neufassung des Gesetzes am 4. November 1975 mit geänderter Paragraphenfolge.<sup>27</sup> Diese Paragraphenfolge liegt der heutigen Fassung des StBerG zugrunde. Weitere Anforderungen, die an die Berufsausübung von Steuerberatern gestellt werden, finden sich in der Berufsordnung für Steuerberater und Steuerbevollmächtigte (BOStB).<sup>28</sup> Die Berufsordnung, deren Zweck darin besteht, die Regelungen des StBerG und insbesondere die Berufspflichten eines Steuerberaters näher zu konkretisieren,<sup>29</sup> ist gem. § 86 Abs. 2 Nr. 2 StBerG durch die Satzungsversammlung der Bundessteuerberaterkammer in der Rechtsform einer Satzung zu erlassen. Die inhaltlichen Vorgaben, die durch die Berufssatzung aufgestellt werden dürfen, werden näher durch § 86 Abs. 4 StBerG konkretisiert. Aufgrund ihrer Satzungsqualität setzt sie Recht, welches die Gerichte und die Verwaltung bindet.<sup>30</sup> Sie besitzt Normqualität, ist gleichwohl aber nicht als formelles Gesetz einzuordnen.<sup>31</sup> Ein Verstoß gegen selbige begründet auf Grund der Parallelität der Berufspflichten des StBerG mit denen der BOStB eine Berufspflichtverletzung.<sup>32</sup> Die BOStB darf keine neuen Berufspflichten erschaffen, also nicht über die im StBerG geregelten Berufspflichten hinausgehen.<sup>33</sup>

<sup>24</sup> *Koslowski*, StBerG, Einleitung Rdn. 1.

<sup>25</sup> Bundesrechtsanwaltsordnung (BRAO) v. 01.08.1959 (BGBl. I S. 565), zuletzt geändert durch Gesetz vom 30.10.2017 (BGBl. I S. 3618f.).

<sup>26</sup> BGBl. I S. 1509.

<sup>27</sup> Steuerberatungsgesetz (StBerG) i. d. F. der Bekanntmachung v. 04.11.1975 (BGBl. I S. 2735), zuletzt geändert durch Gesetz v. 02.11.2015 (BGBl. I S. 1834).

<sup>28</sup> Satzung über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten i. d. F. vom 08.09.2010 (DStR 2010, 2659).

<sup>29</sup> *Ruppert*, DStR 2011, 138.

<sup>30</sup> OLG Hamm, Urteil v. 07.01.2002 – 2 U 69/01 – DStRE 2002, 726, 727; *Koslowski*, StBerG, § 86 Rdn. 7.

<sup>31</sup> *Kuhls*, in: *Kuhls u. a.*, StBerG, § 89 Rdn. 36.

<sup>32</sup> *Kuhls*, in: *Kuhls u. a.*, StBerG, § 89 Rdn. 36.

<sup>33</sup> *Koslowski*, StBerG, § 86 Rdn. 7; *Ruppert*, in: *Kuhls u. a.*, StBerG, § 86 Rdn. 23.

## B. Wesentliche rechtliche Anforderungen an das Berufsbild eines Steuerberaters

Heute wie damals bei Einführung des Steuerberatungsgesetzes im Jahr 1961 hatte der Gesetzgeber ein bestimmtes Berufsbild eines Steuerberaters vor Augen. Dieses Berufsbild hat gesetzliche Anerkennung in § 22 der ursprünglichen Fassung des Steuerberatungsgesetzes erfahren und findet sich heute in § 57 StBerG wieder. Nach § 22 Abs. 1 StBerG a. F. hat ein Steuerberater seinen Beruf unabhängig, eigenverantwortlich, gewissenhaft, verschwiegen und unter Verzicht auf berufswidrige Werbung auszuüben. Absatz 2, der dem heutigen § 57 Abs. 2 StBerG entspricht, stellte Anforderungen an die Ausübung der Steuerberaterstätigkeit neben anderen Formen der Beschäftigung auf und konstituierte eine Pflicht zum berufswürdigen Verhalten<sup>34</sup>, sowohl für den beruflichen als für den außerberuflichen Bereich. Als unvereinbar mit dem Beruf des Steuerberaters wurden gem. § 22 Abs. 4 StBerG a. F. sowohl eine gewerbliche als auch eine Tätigkeit als Arbeitnehmer mit Ausnahme der Fälle des § 23 StBerG a. F. angesehen. Die Berufsbildmerkmale des § 22 Abs. 1 und 2 StBerG a. F. stimmen mit denen der aktuellen Fassung des § 57 Abs. 1 und 2 StBerG überein. Lediglich in Bezug auf die unvereinbaren Tätigkeiten sind im Laufe der Zeit erhebliche Veränderungen eingetreten.

Steuerberater fungieren primär als unabhängige Vertreter der Interessen ihrer Mandanten und sind zugleich unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege.<sup>35</sup> Bei der Durchführung der Steuergesetze ist ein Steuerberater als „*Mittler zwischen Staat und Steuerzahler*“ anzusehen.<sup>36</sup> Sie leisten gem. § 32 Abs. 1 StBerG geschäftsmäßige Hilfe in Steuersachen nach Maßgabe des StBerG. Die Funktion des Interessenvertreters erfährt jedoch Beschränkungen durch geltende Regeln und Gesetze sowie durch die Verpflichtung zur Wahrung des Gemeinwohls.<sup>37</sup> Letztere resultiert daraus, dass der Steuerberater als Organ der Steuerrechtspflege anzusehen ist, auch wenn auf eine ausdrückliche gesetzliche Regelung wie beim Rechtsanwalt in § 1 BRAO verzichtet wurde.<sup>38</sup> Lediglich die Berufsordnung für Steuerberater (BOStB) bezeichnete den Steuerberater in ihrem § 1 Abs. 1 als unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege. Nach Ansicht der BVerfG gleichen sich Stellung und Organisation der Berufsgruppen der Rechtsanwälte und Steuerberater, sodass der Steuerberaterberuf gleichermaßen als Organ der Steuerrechtspflege anzusehen sei. Als nähere Begründung wird auf die gleiche Gestaltung der Berufsaufgaben und -pflichten, die

<sup>34</sup> Entsprechende begriffliche Verwendung bei *Maxl*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 57 Rdn. 268.

<sup>35</sup> *Kleemann*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 32 Rdn. 16.

<sup>36</sup> *Müller-Glöge*, in: Münch/Komm zum BGB, § 611 BGB Rdn. 127.

<sup>37</sup> *Kleemann*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 32 Rdn. 16.

<sup>38</sup> Siehe dazu u. a. BVerfG, Urteil v. 14.07.1989 – 1 BvR 1460/85, 1 BvR 1239/87 – BVerfGE 80, 269, 281; Beschluss v. 15.02.1967 – 1 BvR 569, 589/62 – BVerfGE 21, 173, 179; BGH, Urteil v. 04.03.1996 – StbSt (R) 4/95 – BGHSt 42, 55, 57. Mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 hat der Steuerberater als unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege rechtliche Anerkennung in § 32 Abs. 2 S. 1 StBerG n. F. gefunden (BGBl. 2019, Nr. 48, S. 2451 – 2491).

Organisation der Selbstverwaltung sowie insbesondere darauf verwiesen, dass die Steuerberatung als Teil der Rechtsberatung verstanden wird.<sup>39</sup> Konsequenterweise wurde in der Literatur gefordert, eine entsprechende gesetzliche Regelung für die Rechtsstellung des Steuerberaters in das StBerG mit aufzunehmen.<sup>40</sup>

Steuerberater sind gem. § 32 Abs. 2 HS. 2 StBerG der Berufsgruppe der freien Berufe zuzuordnen. Nach einer Definition, die § 1 Abs. 2 S. 1 PartGG<sup>41</sup> vornimmt, haben freie Berufe im allgemeinen auf der Grundlage besonderer beruflicher Qualifikation oder schöpferischer Begabung die persönliche, eigenverantwortliche und fachlich unabhängige Erbringung von Dienstleistungen höherer Art im Interesse der Auftraggeber und der Allgemeinheit zum Inhalt. § 32 Abs. 2 HS. 3 StBerG kann somit lediglich klarstellende Funktion beigemessen werden, da eine gewerbliche Tätigkeit im Widerspruch zu einer freiberuflichen Tätigkeit steht. 1934 ist der Berufsstand der Steuerberater in den Katalog der freien Berufe des § 18 EStG a. F.<sup>42</sup> integriert worden. Im Zeitraum vor 1934 wurde die Tätigkeit eines Steuerberaters hingegen unter den Begriff des Gewerbes subsumiert.<sup>43</sup> Mit der Zuordnung zur Gruppe der freien Berufe gelten für den Steuerberater sämtliche Rechte und Pflichten, die die Zugehörigkeit zur Berufsgruppe der freien Berufe mit sich bringen. Die einzelnen Berufspflichten können allerdings nicht trennscharf voneinander betrachtet werden, da es zu Überschneidungen innerhalb der Begrifflichkeiten kommt. Ziel ist es unter dem folgenden Bearbeitungspunkt einige insbesondere das Berufsbild eines Steuerberaters prägende ausfüllungsbedürftige Berufsbildmerkmale zu erklären. Zur Konkretisierung der einzelnen Berufspflichten wird insbesondere auf Normen der BOStB zurückgegriffen.

## I. Prägende Berufsbildmerkmale eines Steuerberaters

Das zentrale Merkmal eines freien Berufs bildet die berufliche Unabhängigkeit. Diese ist, ohne dass sie einer besonderen gesetzlichen Erwähnung bedarf, vom Erscheinungsbild eines freien Berufs erfasst,<sup>44</sup> sodass der Regelung in § 57 Abs. 1 StBerG vor allem klarstellende Funktion beizumessen ist.<sup>45</sup> Die berufliche Unabhängigkeit wurde in den Gesetzesmaterialien zum StBerG aus dem Jahre 1961 besonders hervorgehoben. Durch die gesetzliche Manifestation der Unabhängigkeit sollte die Abhängigkeit des Steuerberaters von der Finanzverwaltung, die während der Zeit der

<sup>39</sup> BVerfG, Urteil v. 14.07.1989 – 1 BvR 1460/85, 1 BvR 1239/87, BVerfGE 80, 269, 280f.; siehe dazu *Kleemann*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 32 Rdn. 11ff.

<sup>40</sup> *Kleemann*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 32 Rdn. 11.

<sup>41</sup> Gesetz über Partnerschaftsgesellschaften Angehöriger Freier Berufe v. 24.07.1994 (BGBl. I S. 1744), zuletzt geändert durch Gesetz v. 15.07.2013 (BGBl. I S. 2386).

<sup>42</sup> Einkommenssteuergesetz v. 16.10.1934, RGBl. I S. 1005.

<sup>43</sup> *Pausch*, StB 1984, 129, 136.

<sup>44</sup> Vgl. BVerfGE 16, 286, 294; *Brüggemann*, in: Feuerich/Weyland, BRAO, 9. Aufl., § 2 Rdn. 3; *Kilian/Koch*, Anwaltliches Berufsrecht, S. 22; *Mann*, NJW 2008, 121, 123.

<sup>45</sup> Vgl. dazu ausführlich, *Meng*, StB 1988, 333, 334, der die unabhängige Berufsausübung an die Spitze der allgemeinen Berufspflichten stellt.

nationalsozialistischen Herrschaft vorherrschend war, vollständig beseitigt und die Unabhängigkeit des Steuerberaters gegenüber seinen Mandanten sichergestellt werden.<sup>46</sup> Der Unabhängigkeit eines Steuerberaters gegenüber der Finanzverwaltung ist somit besondere Bedeutung beizumessen.<sup>47</sup> Nähere Anforderungen dahingehend, wie eine unabhängige Berufsausübung zu realisieren ist, sind § 2 BOSTb zu entnehmen. Umschrieben wird die berufliche Unabhängigkeit daher unter Verweis auf den § 2 Abs. 2 und 3 BOSTb als die Möglichkeit, den Beruf des Steuerberaters frei von sachfremden Einflüssen auszuüben und Interessenkonflikte zu vermeiden.<sup>48</sup> Inhalt der gesetzlich geforderten Unabhängigkeit eines Steuerberaters ist es, sachwidrige Einflüsse auf die Mandatsbearbeitung möglichst zu verhindern.<sup>49</sup> Vom Grundsatz her ist eine unabhängige Berufsausübung somit nur möglich, wenn für den berufsausübenden Steuerberater keine Bindungen bestehen, die zu einer Gefährdung seiner Entscheidungsfreiheit beitragen können.<sup>50</sup> Bindung ist dabei als eine rechtliche Verpflichtung unabhängig von ihrem Rechtsgrund zu verstehen.<sup>51</sup> Durch § 2 Abs. 2 BOSTb wird kein absolutes Bindungsverbot statuiert, denn für eine effektive steuerberatende Tätigkeit ist das Eingehen von Bindungen und Verpflichtungen etwa in Gestalt eines Mandatsvertrags konstitutive Voraussetzung.<sup>52</sup> § 2 Abs. 1 BOSTb differenziert zudem zwischen persönlicher und wirtschaftlicher Unabhängigkeit, die gegenüber jedermann zu wahren ist. Zur Wahrung der wirtschaftlichen Unabhängigkeit ist das Vorliegen geordneter wirtschaftlicher Verhältnisse erforderlich.<sup>53</sup> Die Pflicht zur unabhängigen Berufsausübung gilt es gegenüber dem Auftraggeber bzw. den Mandanten, den Mitarbeitern und sonstigen Personen einzuhalten.<sup>54</sup> Zur Wahrung der unabhängigen Berufsausübung hat der Gesetzgeber verschiedene Regelungen in das StBerG aufgenommen. Dazu gehören insbesondere die Inkompatibilitätsvorschriften des § 57 Abs. 4 StBerG. Das grundsätzliche Verbot einer gewerblichen Tätigkeit sowie die Unvereinbarkeit mit der Tätigkeit eines Arbeitnehmers sollen Gefahren für eine unabhängige Berufsausübung eines Steuerberaters vermeiden. Die Ausschaltung bereits abstrakter Gefahren ist dabei das Ziel.<sup>55</sup> Im Verhältnis zum Mandanten kann die berufliche Unabhängigkeit jedoch nicht mit

<sup>46</sup> Schriftlicher Bericht des Wirtschaftsausschusses (16. Ausschuss) über den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes über Rechtsverhältnisse der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten (Steuerberatungsgesetz), Drs. 128 S. 4f. zu BT-Drs. 3/2859.

<sup>47</sup> *Maxl*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 57 Rdn. 33.

<sup>48</sup> *Maxl*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 57 Rdn. 39.

<sup>49</sup> Entsprechend für einen Rechtsanwalt, *Prütting*, ZAP Fach 23, 927, 931.

<sup>50</sup> *Koslowski*, StBerG, § 57 Rdn. 8; so auch *Meng*, StB 1988, 333, 334.

<sup>51</sup> *Hensler*, in: Hensler/Prütting, BRAO, § 43a BRAO Rdn. 10 entsprechend für den Rechtsanwalt formuliert. Da sich die Formulierung des § 43a Abs. 1 BRAO und die des § 2 Abs. 2 BOSTb stark ähneln, kann zur Auslegung des § 2 Abs. 2 BOSTb auf die Ausführungen zu § 43a BRAO zurückgegriffen werden.

<sup>52</sup> So sinngem. für einen Rechtsanwalt, *Träger*, in: Feuerich/Weyland, BRAO, § 43a BRAO Rdn. 6.

<sup>53</sup> OLG Düsseldorf, Urteil v. 05.12.2002 – StO 1/02 – DStRE 2003, 1422.

<sup>54</sup> Siehe dazu ausführlich *Koslowski*, StBerG, § 57 Rdn. 8f. sowie *Meng*, StB 1988, 333, 334ff.

<sup>55</sup> *Ahrens*, AnwBl 1992, 247, 252.

einer vollen Weisungsfreiheit für den Beratungsbereich gleichgesetzt werden, denn Weisungsrechte stehen dem Auftraggeber kraft gesetzlicher Vereinbarung zu.<sup>56</sup> Eine unabhängige Berufsausübung kann somit nicht mit einer weisungsfreien Tätigkeit gleichgesetzt werden.<sup>57</sup> Im Rahmen eines Auftragsverhältnisses ist ein Steuerberater gem. §§ 675, 665 BGB<sup>58</sup> einem Weisungsrecht seines Auftraggebers unterworfen.<sup>59</sup> Neben der Weisungsfreiheit ist eine unabhängige Berufsausübung nicht mit einer unparteilichen Berufsausübung gleichzusetzen. Steuerberater fungieren als Interessenvertreter ihrer Mandanten. Sie sind nicht zur Objektivität verpflichtet, sondern müssen im Rahmen der geltenden Gesetze das beste Ergebnis für ihren Mandanten erzielen.<sup>60</sup> Darüber hinaus ist die unabhängige Berufsausübung von einer eigenverantwortlichen Berufsausübung abzugrenzen, denn vereinzelt werden die Begriffe synonym verwendet.<sup>61</sup>

Die eigenverantwortliche Berufsausübung ist eine weitere allgemeine Berufspflicht, die durch § 57 Abs. 1 StBerG aufgestellt wird und ein Steuerberater zu befolgen hat. Sie bildet neben der Unabhängigkeit ein zentrales Merkmal der Abgrenzung des freien Berufs von dem des Gewerbes.<sup>62</sup> In § 60 StBerG wird die eigenverantwortliche Berufsausübung näher umschrieben; eine Konkretisierung erfolgt durch § 3 BOSTB. Der Begriff der Verantwortung ist stets personenbezogen und kennzeichnet schon bei wörtlicher Interpretation das Recht und die Pflicht zu selbstständigem Handeln, sodass der Zusatz „eigen“ den Personenbezug noch potenziert.<sup>63</sup> § 60 Abs. 1 StBerG erweitert den Anwendungsbereich auf den dort genannten Personenkreis und Absatz 2 soll laut Gesetzesbegründung nur die Funktion zukommen, den Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten vor unzulässigen Weisungen zu schützen.<sup>64</sup> § 3 BOSTB umschreibt die Anforderungen, die an eine eigenverantwortliche Berufsausübung zu stellen sind. Nach Absatz 1 müssen sich Steuerberater ihr Urteil selbst bilden und ihre Entscheidungen selbstständig treffen. Die Annahme von Mandanten muss durch den Steuerberater oder durch einen sozietätsfähigen Berufsträger erfolgen (§ 2 Abs. 2 BOSTB). Nach § 2 Abs. 3 BOSTB müssen Steuerberater zur Wahrung der Eigenverantwortlichkeit die wesentliche Korrespondenz persönlich unterschreiben. Konsequenz einer eigenverantwortlichen Berufsausübung ist einerseits, dass ein Steuerberater die volle Verantwortung für seine Handlungen trägt, und andererseits, dass er die Verantwortung für alles zu über-

<sup>56</sup> Thümmel, Die Wirtschaftsprüfung 1986, 643, 644.

<sup>57</sup> Koslowski, StBerG, § 57 Rdn. 12; Thümmel, Die Wirtschaftsprüfung 1986, 643, 644.

<sup>58</sup> Bürgerliches Gesetzbuch i. d. F. der Bekanntmachung v. 02.01.2002 (BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738), zuletzt geändert durch Gesetz v 18.12.2018 (BGBl. I S. 2651).

<sup>59</sup> Koslowski, StBerG, § 57 Rdn. 12.

<sup>60</sup> Koslowski, StBerG, § 57 Rdn. 13.

<sup>61</sup> So etwa BGH, Urteil v. 09.10.1986 – I ZR 16/85 – BGHZ 98, 337ff.

<sup>62</sup> Vgl. BVerfGE 33, 367, 380; Maxl, in: Kuhls u. a., StBerG, § 57 Rdn. 82; Mann, NJW 2008, 121ff.; umfassend zur eigenverantwortlichen Berufsausübung Ueberfeldt, DSrR 2016, 1574ff.

<sup>63</sup> Scharl, StB 1989, 397, 400; Maxl, in: Kuhls u. a., StBerG, § 57 Rdn. 83.

<sup>64</sup> Begr. zum Schriftlichen Bericht des Wirtschaftsausschusses, BT-Drs. 3/2859, S. 8.

nehmen hat, was in seiner Praxis geschieht.<sup>65</sup> Ein ungeprüftes Folgen der Anweisungen der Mandanten insbesondere in Bezug auf eine geplante Steuerhinterziehung ist daher unvereinbar mit den Anforderungen, die durch die Eigenverantwortlichkeit der Berufsausübung aufgestellt werden.<sup>66</sup> Die Ausübung des Steuerberaterberufs in mehreren Funktionen wie zum Beispiel in eigener Praxis und in einer Angestelltentätigkeit stehen grundsätzlich nicht im Widerspruch mit der Eigenverantwortlichkeit, wobei jedoch insbesondere bei fehlender örtlicher und organisatorischer Verbundenheit der jeweiligen Funktionen ein besonderes Augenmerk auf die Erfüllung der Berufspflicht geworfen werden muss.<sup>67</sup> Für einen angestellten Steuerberater bildet § 60 Abs. 1 Nr. 3 StBerG eine Sondervorschrift. Danach können angestellte Steuerberater nach § 58 StBerG nur dann eigenverantwortlich ihren Beruf ausüben, sofern sie mit dem Recht der Zeichnung in Steuersachen betraut sind. Der Grund der Regelung ist darin zu sehen, dass bei einem Steuerberater im Angestelltenverhältnis aufgrund ihrer Weisungsgebundenheit nach außen erkennbar sein soll, dass sie die Berufspflicht der Eigenverantwortlichkeit erfüllen.<sup>68</sup> Die Sicherung des Zeichnungsrechts erfolgt über den Anstellungsvertrag.<sup>69</sup>

Im Gegensatz zur unabhängigen Berufsausübung steht für die eigenverantwortliche Berufsausübung die Wahrung der fachlichen Kompetenz des Steuerberaters stärker im Fokus.<sup>70</sup> Auch die eigenverantwortliche Berufsausübung ist gegenüber dem Begriff der Weisungsfreiheit abzugrenzen. Eine pflichtgemäßen Berufsausübung setzt grundsätzlich eine Weisungsunabhängigkeit des Steuerberaters voraus.<sup>71</sup> Dieser Grundsatz wird vor allem eingeschränkt durch das Auftragsverhältnis zwischen Steuerberater und Mandanten, nach welchem der Steuerberater grundsätzlich die Weisungen seiner Mandanten zu befolgen hat. Eine Weisungsabhängigkeit, die bei einer Arbeitnehmertätigkeit eines Steuerberaters vorliegt, ist in den Fällen des § 57 Abs. 4 Nr. 2 StBerG dann zulässig, sofern die zusätzlichen Voraussetzungen des § 60 StBerG vorliegen. Eigenverantwortlichkeit und Weisungsfreiheit können somit nicht gleichgesetzt werden. Eine Beschränkung der Weisungsfreiheit führt nicht zwingend zu einem Verstoß gegen die Berufspflicht der Eigenverantwortlichkeit.

Als weitere Berufsausübungspflicht, die durch § 57 Abs. 1 StBerG statuiert wird, ist die Gewissenhaftigkeit zu nennen. Ziel dieser Berufspflicht ist es den mittels Eigenverantwortlichkeit getroffenen Entscheidungen zu einer praktischen Umsetzung zu verhelfen.<sup>72</sup> Konkretisiert wird der Begriff durch § 4 BOSTB.<sup>73</sup> § 4 BOSTB stellt in Absatz 1 Anforderungen an eine gewissenhafte Berufsausübung auf,

<sup>65</sup> *Koslowski*, StBerG, § 57 Rdn. 29; *Meng*, StB 1989, 105, 106.

<sup>66</sup> *Goez*, in: *Steuerberater Handbuch*, Teil 2 A. Rdn. 91.

<sup>67</sup> *Koslowski*, StBerG, § 57 Rdn. 30.

<sup>68</sup> *Meng*, StB 1989, 105, 108.

<sup>69</sup> *Meng*, StB 1989, 105, 108; *Ueberfeldt*, DStR 2016, 1574.

<sup>70</sup> *Maxl*, in: *Kuhls u. a.*, StBerG, § 57 Rdn. 40; *Ueberfeldt*, DStR 2016, 1574.

<sup>71</sup> *Maxl*, in: *Kuhls u. a.*, StBerG, § 57 Rdn. 113.

<sup>72</sup> So *Meng*, StB 1990, 113, 114.

<sup>73</sup> Darüber hinaus erfährt die Gewissenhaftigkeit Konkretisierung durch die §§ 8, 13 und 14 BOSTB.

indem entsprechende fachliche, personelle und organisatorische Voraussetzungen getroffen werden müssen. Absatz 2 bestimmt, welche Voraussetzungen im Verhältnis zum Mandanten erfüllt sein müssen, um eine gewissenhafte Berufsausübung zu gewährleisten. Durch Absatz 3 wird eine Fortbildungspflicht festgelegt. Die Fortbildungspflicht wird nicht als eigenständige Berufspflicht angesehen, sondern der gewissenhaften Berufsausübung zugeordnet.<sup>74</sup> Trotz der Konkretisierung durch die BOSTB kann der Begriff der Gewissenhaftigkeit nur schemenhaft umrissen und anhand einiger typischer Konstellationen erklärt werden. Vor allem schlägt sich eine gewissenhafte Berufsausübung in der Pflicht zur Begründung einer beruflichen Niederlassung, in einer sachgerechten Praxisorganisation, in der Pflicht zu einer angemessenen Berufshaftpflichtversicherung sowie in der Pflicht zur Fortentwicklung der Fachkenntnisse nieder.<sup>75</sup>

Die Funktion des Steuerberaters als Interessenvertreter der Mandanten macht einen umfassenden Einblick in die wirtschaftlichen und privaten Verhältnisse der Mandantschaft erforderlich.<sup>76</sup> Das daraus resultierende besondere Vertrauensverhältnis<sup>77</sup> gilt es zu schützen. Dafür statuiert § 57 Abs. 1 StBerG für einen Steuerberater den Grundsatz der Verschwiegenheit. Dieser ist verfassungsrechtlich garantiert und zwingende Voraussetzung einer funktionstüchtigen Rechtspflege.<sup>78</sup> Nähere Ausgestaltung erfährt der Grundsatz durch § 5 BOSTB. Der Umfang der Verschwiegenheitspflicht wird durch § 5 Abs. 1 BOSTB konkretisiert und bezieht sich demgemäß auf alles, was einem Steuerberater in Ausübung seines Berufs oder bei Gelegenheit der Berufsausübung anvertraut oder bekannt geworden ist und gilt gegenüber jedem Dritten, gegenüber Behörden und Gerichten. Sie gilt mithin gegenüber jedermann.<sup>79</sup> Die Verschwiegenheitspflicht vor Gerichten und Behörden gelangt über die Zeugnis – und Auskunftsverweigerungsrechte in den jeweiligen Prozessordnungen zu einer effektiven Umsetzung. Die Verschwiegenheitspflicht wird damit zu einem Schweigerecht.<sup>80</sup> Der umfassende Schutz des Vertrauensverhältnisses beansprucht eine weite Auslegung des Gegenstandes der Verschwiegenheitspflicht.<sup>81</sup>

§ 57 Abs. 2 StBerG erweitert die Anforderungen, die an einen Steuerberater bei der Ausübung seines Berufs gestellt werden, indem er auf die Vereinbarkeit und das Ansehen mit dem Beruf eines Steuerberaters abstellt. Die Pflicht zum berufs-

<sup>74</sup> *Mann*, Beihefter zu DStR 12-13/2016, 33ff.; *Maxl*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 57 Rdn. 124; zur Fortbildungspflicht eines Rechtsanwalts *Mann*, AnwBl 2016, 284ff.

<sup>75</sup> Dazu ausführlich *Meng*, StB 1990, 113ff.

<sup>76</sup> *Becherer*, IStR 2010, 555, 556; *Koslowski*, StBerG, § 57 Rdn. 57; *Meng*, StB 1991, 121, 122; *Mittelsteiner*, DStR 1976, 340f.

<sup>77</sup> *Brüggemann*, in: Feuerich/Weyland, BRAO, § 2 Rdn. 5; *Mann*, NJW 2008, 121, 123; *Scholz*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 12 Rdn. 269.

<sup>78</sup> *Maxl*, in: Kuhl u. a., StBerG, § 57 Rdn. 162; *Merkt*, Syndikusanwalt und deutsches Anwaltsprivileg im US-Zivilprozess, Rdn. 96 entsprechend für einen Rechtsanwalt m. w. N.

<sup>79</sup> LG Hannover, Urteil v. 17.10.1988 – 44 StL 35/88; *Koslowski*, StBerG, § 57 Rdn. 64.

<sup>80</sup> Dazu *Merkt*, Syndikusanwalt und deutsches Anwaltsprivileg im US-Zivilprozess, Rdn. 95.

<sup>81</sup> OLG Schleswig, Beschluss v. 07.04.1982 – 1 Ws 129/82 – juris; OLG Stuttgart, Beschluss v. 18.10.1982 – 8 W 388/82 – NJW 1983, 1744; *Koslowski*, StBerG, § 57 Rdn. 62.

würdigen Verhalten erstreckt sich über Abs. 2 S. 2 neben dem beruflichen auch auf den außerberuflichen Bereich.<sup>82</sup> Der eigenständige Regelungsgehalt in Bezug auf das Ansehen des Berufsstandes ist gering, da der größte Teil bereits über die Berufspflichten aus Absatz 1 abgedeckt wird.<sup>83</sup> Nähere Ausführungen zur Vereinbarkeit bzw. Unvereinbarkeit mit dem Steuerberaterberuf werden durch Absatz 3 und 4 vorgenommen.<sup>84</sup>

## II. Inkompatibilitätsregelungen des § 57 Abs. 4 StBerG

Als grundsätzlich unvereinbar mit dem Beruf eines Steuerberaters gelten nach Maßgabe des § 57 Abs. 4 StBerG die gewerbliche Tätigkeit sowie die Tätigkeit als Arbeitnehmer. Die Inkompatibilitätsregelungen des § 57 Abs. 4 StBerG dienen neben der Gewährleistung einer unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung eines Steuerberaters der Vermeidung von Interessenkollisionen zum Schutze der steuerlich Ratsuchenden.<sup>85</sup> Zudem kommt den Inkompatibilitätsregelungen die Funktion zu, das Berufsbild des Steuerberaters klarer abzugrenzen, indem die Durchdringung und Vermengung mit Merkmalen anderer Berufstätigkeiten verhindert wird.<sup>86</sup> Aufgrund von gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Veränderungsprozessen sah sich der Gesetzgeber verpflichtet, von dem klassischen Berufsbild eines freiberuflichen Steuerberaters, der in eigener Kanzlei tätig ist, abzurücken, und zunehmend die Tätigkeit eines Steuerberaters im Anstellungsverhältnis für zulässig zu erklären. In der Folge hat der Gesetzgeber insbesondere mit der Regelung des § 58 S. 2 StBerG einen detaillierten Regelungskatalog geschaffen, welcher die Tätigkeit eines Steuerberaters im Anstellungsverhältnis für zulässig erklärt. Hinsichtlich der Vereinbarkeit einer gewerblichen Tätigkeit mit der eines Steuerberaters verfolgt der Gesetzgeber hingegen einen strengeren Maßstab.

### 1. Unvereinbarkeit mit einer gewerblichen Tätigkeit

Die Unvereinbarkeit der gewerblichen Tätigkeit mit der eines Steuerberaters ist Folge der Regelung des § 32 Abs. 2 StBerG, wonach Steuerberater der Gruppe der freien Berufe zuzuordnen sind.<sup>87</sup> Das Risiko, welches besteht, wenn ein Steuerberater die bei der Beratung eines Gewerbes gewonnenen Erkenntnisse in seinem eigenen Gewerbebetrieb verwertet, gefährdet das Vertrauen in das Berufsbild eines Steuerberaters in Bezug auf die berufliche Unabhängigkeit und die gewissenhafte

<sup>82</sup> *Maxl*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 57 Rdn. 268.

<sup>83</sup> *Koslowski*, StBerG, § 57 Rdn. 75.

<sup>84</sup> Hierzu umfassend *Kämmerer*, Beihefter zu DStR 15/2018, 30 ff; *Ring*, Beihefter zu DStR 15/2018, 37ff.

<sup>85</sup> Hessisches Finanzgericht, Urteil v. 31.03.1977 – III 8/76 – EFG 1977, 568, 569; *Maxl*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 57 Rdn. 325.

<sup>86</sup> BVerfG, Beschluss v. 15.02.1967 – 1 BvR 569, 589/62 – BVerfGE 21, 173, 181.

<sup>87</sup> *Maxl*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 57 Rdn. 328.

Berufsausübung.<sup>88</sup> Begründen lässt sich das Festhalten an der Unvereinbarkeit von freiberuflicher steuerberatender Tätigkeit mit einer gewerblichen Tätigkeit aufgrund der freiberuflichen Stellung eines Steuerberaters, der ansonsten die Aushöhlung drohen würde.<sup>89</sup> Das strikte Verbot der Vereinbarkeit des Steuerberaterberufs mit einer gewerblichen Tätigkeit ist durch das 8. Steuerberateränderungsgesetz aufgeweicht worden. Seit 2008 kann nach Maßgabe des § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG vom Verbot der gewerblichen Tätigkeit eine Ausnahme zugelassen werden, soweit nicht die Verletzung von Berufspflichten zu erwarten ist. Eine gewerbliche Tätigkeit i. S. d. § 57 Abs. 4 Nr. 2 StBerG liegt bei einem selbstständigen, gleichmäßig fortgesetzten und maßgeblich von Streben nach Gewinn geprägten Handeln vor.<sup>90</sup> Dazu zählen beispielsweise die Tätigkeit als Makler und die Vornahme von Finanzgeschäften.<sup>91</sup> Nicht in Betracht kommt die Erteilung einer Ausnahme-genehmigung bei der Ausübung von Vorbehaltsaufgaben nach § 33 StBerG in gewerblicher Form (§ 16 Abs. 2 BOSTB). Wann die Voraussetzungen für die Erteilung einer Ausnahmegenehmigung vorliegen, wird näher durch § 16 Abs. 1 BOSTB bestimmt. Bei den dort enumerativ gewählten Fallkonstellationen wird bei abstrakter Betrachtungsweise davon ausgegangen, dass eine Gefahr für die Verletzung von Berufspflichten nicht besteht.<sup>92</sup> Dennoch obliegt es den Steuerberaterkammern im Einzelfall zu prüfen, ob nach den konkreten Umständen bei Ausübung der jeweiligen Tätigkeit abweichend von der abstrakten Betrachtungsweise eine Gefahr für die Verletzung von Berufspflichten besteht.<sup>93</sup> Ein Anspruch auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung ist dann zu bejahen, wenn die Steuerberaterkammer die vom Gesetzgeber unterstellte abstrakte Gefahr der Verletzung von Berufspflichten bei einer konkreten Betrachtungsweise widerlegen kann, wobei die Beweislast dafür dem Antragssteller obliegt.<sup>94</sup> Die Verfassungsmäßigkeit der Ausnahme-genehmigung des § 57 Abs. 4 Nr. 1 HS. 2 StBerG ist durch das Bundesverfassungsgericht bestätigt worden.<sup>95</sup> Durch die Neureglung der Vorschrift werde klargestellt, dass eine gewerbliche Tätigkeit nicht zwangsläufig zur Gefährdung der Steuerrechtspflege führt, die Eingriffe in die Berufsfreiheit rechtfertigen kann.<sup>96</sup> Verwiesen wird dabei auf die Zweitberufsentscheidung des

<sup>88</sup> *Koslowski*, StBerG, § 57 Rdn. 89.

<sup>89</sup> *Ruppert*, DStR 2011, 138, 143; *Mutschler*, DStR 2008, 1500, 1502; so auch *Ueberfeldt*, DStR 2014, 1191, 1196.

<sup>90</sup> BGH, Urteil v. 23.10.1980 – IVa ZR 28/80 – NJW 1981, 399; BGH, Urteil v. 04.03.1996 – StbSt (R) 4/95 – BGHSt 42, 55, 60.

<sup>91</sup> Vgl. dazu ausführlich *Koslowski*, StBerG, § 57 Rdn. 90; siehe umfassend *Ueberfeldt*, DStR 2014, 1191, 1195 und auch *Ring*, Beihefter zu DStR 15/2018, 37, 40ff.

<sup>92</sup> *Ruppert*, DStR 2011, 138, 142.

<sup>93</sup> BVerfG, Kammerbeschluss v. 23.08.2013 – 1 BvR 2912/11 – NJW 2013, 3357, 3358; BFH, Urteil v. 17.05.2011 – VII R 47/10 – BFHE 234, 379, 383 Rdn. 18; *Eichborn*, DStR 2014, 164, 166; *Ueberfeldt*, DStR 2014, 1191, 1192; *Ruppert*, DStR 2011, 138, 142.

<sup>94</sup> BVerfG, Beschluss v. 13.01.2014 – 1 BvR 2884/13 – DStR 2014, 890, 892; BFH, Urteil v. 17.05.2011 – VII R 47/10 – BFHE 234, 379, 383 Rdn. 18; *Mutschler*, DStR 2015, 95, 96; zur Rechtswegproblematik *Mann*, Beihefter zu DStR 15/2018, 45ff.

<sup>95</sup> BVerfG, Kammerbeschluss v. 23.08.2013 – 1 BvR 2912/11 – NJW 2013, 3357ff.

<sup>96</sup> BVerfG, Kammerbeschluss v. 23.08.2013 – 1 BvR 2912/11 – NJW 2013, 3357f.

BVerfG,<sup>97</sup> nach welcher die Berufsfreiheit gem. Art. 12 Abs. 1 GG grundsätzlich das Recht umfasst, mehrere Berufe zu wählen und nebeneinander auszuüben.<sup>98</sup> Bei der Konkretisierung von Inkompatibilitätsvorschriften durch die Rechtsprechung gelte es insbesondere den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu wahren.<sup>99</sup> Die Zulässigkeit von Berufszugangsschranken sei nach Ansicht des BVerfG nur dann gegeben, wenn sich die Gefahr einer Interessenkollision deutlich abzeichnet und dieser nicht mittels einer Berufsausübungsregelung begegnet werden könne.<sup>100</sup>

## 2. Inkompatibilitätsregelung für die Tätigkeit eines Steuerberaters als Arbeitnehmer

Als mit dem Steuerberaterberuf grundsätzlich unvereinbar wird auch die Tätigkeit als Arbeitnehmer angesehen. Das strenge Durchhalten dieses Grundsatzes hätte zur Folge, dass ein Steuerberater nur als selbstständiger Steuerberater tätig werden dürfte. Das verhindern die Regelungen des § 57 Abs. 3 Nr. 4, § 58 und § 59 StBerG. Die in den §§ 58 und 59 StBerG ausdrücklich zugelassenen Arbeitnehmertätigkeiten weisen nicht nur Beispielcharakter auf. Ihre Aufzählung ist abschließend, sodass eine Erstreckung auf ähnlich gelagerte Fälle nicht möglich ist.<sup>101</sup> Die Vorschrift des § 58 StBerG hat eine wesentliche Erweiterung im Rahmen der Novellierung des StBerG durch das 8. Steuerberateränderungsgesetz erfahren. Gemäß § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG ist nun auch der Steuerberater, der zugleich in einem Angestelltenverhältnis bei einem berufsfremden Arbeitgeber steht, als Steuerberater zuzulassen. Der Grund für das durch § 57 Abs. 4 Nr. 2 StBerG aufgestellte Verbot der Arbeitnehmertätigkeit liegt, wie für das Verbot der gewerblichen Tätigkeit darin, dass sich Steuerberater grundsätzlich nicht in der freien Wirtschaft betätigen sollen.<sup>102</sup> Die Gefahr der Verletzung von Berufspflichten ist bei der Betätigung in der freien Wirtschaft als zu hoch einzustufen.<sup>103</sup> Insbesondere die berufliche Unabhängigkeit eines Steuerberaters ist aufgrund der Weisungsgebundenheit eines Arbeitnehmers gefährdet.<sup>104</sup>

Da es keinen für alle Rechtsbereiche verbindlichen Arbeitnehmerbegriff gibt, muss der Begriff bei Anwendung einer Vorschrift jeweils gesondert bestimmt werden.<sup>105</sup> Vom BFH wird als maßgebliches Kriterium für die Klassifizierung als Arbeit-

<sup>97</sup> BVerfG, Kammerbeschluss v. 23.08.2013 – 1 BvR 2912/11 – NJW 2013, 3357.

<sup>98</sup> Siehe hierzu auch *Kämmerer*, Beihefter zu DStR 15/2018, 30ff.

<sup>99</sup> BVerfG, Kammerbeschluss v. 23.08.2013 – 1 BvR 2912/11 – NJW 2013, 3357; BVerfG, Beschluss v. 04.11.1992 – 1 BvR 79/85 u. a. – BVerfGE 87, 287ff.

<sup>100</sup> BVerfG, Kammerbeschluss v. 23.08.2013 – 1 BvR 2912/11 – NJW 2013, 3357, 3358.

<sup>101</sup> BFH, Urteil v. 01.03.1977 – VII R 71/76 – BFHE 122, 210, 213f.; *Koslowski*, StBerG, § 58 Rdn. 1.

<sup>102</sup> *Koslowski*, StBerG, § 57 Rdn. 94.

<sup>103</sup> Vgl. *Kämmerer*, Beihefter zu DStR 45/2018, 30.

<sup>104</sup> BFH, Urteil v. 05.09.1978 – VII R 50/77 – BFHE 126, 346, 350; *Koslowski*, StBerG, § 57 Rdn. 94; *Maxl*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 57 Rdn. 376.

<sup>105</sup> BFH, Urteil v. 05.09.1978 – VII R 50/77 – BFHE 126, 346, 351; *Kreuder*, in: HK-ArbR, § 611 BGB Rdn. 5; *Maxl*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 57 Rdn. 380.

nehmer die Ausübung einer fremdbestimmten Tätigkeit angeführt.<sup>106</sup> Des Weiteren ist nach Ansicht des BFH für eine Arbeitnehmertätigkeit kennzeichnend, dass der Arbeitnehmer seiner Pflicht zur Dienstverrichtung Vorrang vor anderen Tätigkeiten außerhalb des Arbeitsverhältnisses einräumt.<sup>107</sup> Daher wird in der Rechtsprechungspraxis als wesentliches Merkmal der Differenzierung zwischen Arbeitnehmer und Selbstständigem auf die Weisungsgebundenheit abgestellt.<sup>108</sup> Neben der abstrakten Gefahr einer Interessenkollision stellt der BFH gleichgewichtig auf die mit der fremdbestimmten Tätigkeit verbundenen zeitlichen, örtlichen und inhaltlichen Bindungen eines Arbeitnehmers ab.<sup>109</sup> Daher ist für jeden Einzelfall gesondert zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Arbeitnehmerbegriffs i. S. d. § 57 Abs. 4 Nr. 2 StBerG erfüllt sind. In größtem Widerspruch zum Verbot der Arbeitnehmertätigkeit steht ein Angestelltenverhältnis bei einem berufsfremden Arbeitgeber. Aufgrund der arbeitsvertraglichen Bindung steht dem Arbeitgeber ein Direktionsrecht gegenüber dem angestellten Steuerberater zu.<sup>110</sup> Andererseits unterliegt der Steuerberater dem freiberuflichen Pflichtenkatalog, wobei der Arbeitgeber die Berufspflichten eines Steuerberaters nicht kennt.<sup>111</sup>

Neben den begrifflichen Unschärfen des Arbeitnehmerbegriffs bildet die Abgrenzung einer Arbeitnehmertätigkeit von der eines freien Mitarbeiters eine weitere, rechtswissenschaftliche Diskussionen hervorrufende Frage, sodass diese für eine umfassende Umschreibung des Arbeitnehmerbegriffs einer Klärung bedarf. Eine gesetzliche Definition der Begrifflichkeit ist nicht vorhanden. Der freie Mitarbeiter ist grundsätzlich der Gruppe der arbeitnehmerähnlichen Personen zuzuordnen.<sup>112</sup> Für eine Zuordnung zur der Gruppe der arbeitnehmerähnlichen Personen ist eine wirtschaftliche Abhängigkeit der Person von ihrem Auftraggeber erforderlich.<sup>113</sup> Arbeitnehmerähnliche Personen unterscheiden sich in Bezug auf das Maß der persönlichen Abhängigkeit für ihren Auftraggeber von einem Arbeitnehmer.<sup>114</sup> Bei der freien Mitarbeit kann zwischen der echten und der unechten freien Mitarbeit differenziert werden, wobei die unechte freie Mitarbeit einer Arbeitnehmertätigkeit zugerechnet wird.<sup>115</sup> Den unterschiedlichen Begriffsbezeichnungen ist immanent, dass zwischen dem Dienstgeber und dem Dienstverpflichteten ein Dauerschuldverhältnis eigener Art vorliegen muss und der Dienstverpflichtete insbesondere

<sup>106</sup> BFH, Urteil v. 05.09.1978 – VII R 50/77 – BFHE 126, 346, 352; so auch *Römermann/Jähne*, in: Steuerberater Handbuch, Teil 3 C. Rdn. 1.

<sup>107</sup> BFH, Urteil v. 05.09.1978 – VII R 50/77 – BFHE 126, 346, 352.

<sup>108</sup> *Kreuder*, in: HK-ArbR, § 611 BGB Rdn. 99 m. w. N.

<sup>109</sup> BFH, Urteil v. 09.02.1993 – VII R 89/92 – juris Rdn. 14; *Maxl*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 57 Rdn. 381.

<sup>110</sup> *Ruppert*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 66.

<sup>111</sup> *Ruppert*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 66.

<sup>112</sup> *Keuder* in: HK-ArbR, § 5 ArbGG Rdn. 5; *Maxl*, in: Kuhl u. a., StBerG, § 57 Rdn. 384; *Müller-Glöge*, in: Münch/Komm zum BGB, § 611 BGB Rdn. 221.

<sup>113</sup> *Deinert*, in: ArbR, Handbuch für die Praxis, § 3 Rdn. 177.

<sup>114</sup> *Keuder*, in: HK-ArbR, § 5 ArbGG Rdn. 5.

<sup>115</sup> *Kunz/Kunz*, DB 1993, 326ff.; *Maxl*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 57 Rdn. 384.

nicht den zeitlichen und örtlichen Bindungen eines herkömmlichen Arbeitnehmers unterliegt.<sup>116</sup> Die vertragliche Bindung wird als Geschäftsbesorgungsvertrag eigener Art eingeordnet.<sup>117</sup> Die echte freie Mitarbeit für Personen und Einrichtungen nach § 58 StBerG ist ohne ausdrückliche Erwähnung in § 57 Abs. 4 Nr. 2 StBerG als mit dem Beruf des Steuerberaters vereinbar anzusehen. Diese Schlussfolgerung ergibt sich im Umkehrschluss daraus, dass selbst Anstellungsverhältnisse zulässig sind und bei einer echten freien Mitarbeit ein niedrigeres Maß an Bindung vorliegt als bei Anstellungsverhältnissen.<sup>118</sup> Eine Weisungsgebundenheit hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit gibt es gerade nicht.

### 3. Zusammenfassung

Das Berufsbild eines Steuerberaters ist insbesondere durch die Merkmale der unabhängigen, eigenverantwortlichen und verschwiegenen Berufsausübung geprägt. Eine strikte Trennung der Aufgabenerfüllung im gewerberechtlichen Mantel mit der eines Steuerberaters wird nicht mehr aufrecht gehalten. Zudem ist die Tätigkeit im Anstellungsverhältnis in zahlreichen Ausprägungsformen als mit dem Steuerberaterberuf vereinbar anzusehen. Diese Tendenz verdeutlicht sich durch die Änderungen, die das 8. Steuerberateränderungsgesetz mit sich gebracht hat. Die Öffnung des StBerG für die Vereinbarkeit des Steuerberaterberufs mit gewerblichen Tätigkeiten und solchen als Arbeitnehmer werfen jedoch Fragen in Bezug auf den Bestand der die freien Berufe auszeichnenden Wesensmerkmale auf. Denn diese können, im Falle einer gewerblichen Tätigkeit oder einer solchen als Arbeitnehmer, nur eingeschränkt Wirkung entfalten. Festgehalten zu werden verdient jedoch, dass der Gesetzgeber trotz der Aufweichung des Leitbildes an der Konzeption des freien Berufs festhält. Das Leitbild eines freien Berufs gilt es zu wahren und in einen schonenden Ausgleich mit den Veränderungen im beruflichen Umfeld eines Steuerberaters zu bringen.

<sup>116</sup> *Maxl*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 57 Rdn. 385; vgl. ausführlich zur Abgrenzung zwischen unechter und echter freier Mitarbeit, *Kunz/Kunz*, DB 1993, 326ff.

<sup>117</sup> *Maxl*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 57 Rdn. 385.

<sup>118</sup> Vgl. dazu ausführlich *Maxl*, in Kuhls u. a., StBerG, § 57 Rdn. 388 mit weiteren Einschränkungen.

## **2. Kapitel: Der Syndikus-Steuerberater: Verständnisbildende Grundlegung, Systematik und Maßstäbe für die Bestellung als Syndikus-Steuerberater**

Die Beantwortung der Frage, was genau unter einem Syndikus-Steuerberater zu verstehen ist, lässt der Gesetzgeber offen. § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG verwendet den Begriff des Syndikus-Steuerberaters nicht. Damit folgte das StBerG der Vorgehensweise der BRAO, die ebenfalls darauf verzichtete, den Terminus des Syndikusanwalts zu gebrauchen. Der Ausdruck des Syndikus-Steuerberaters kann somit nicht als Rechtsbegriff fungieren.<sup>119</sup> Aus diesem Grund soll zunächst eine Definition für den Begriff des Syndikus-Steuerberaters gefunden werden. Zudem wird die Form der Einfügung des Syndikus-Steuerberaters in das StBerG nachfolgend näher umschrieben. Ferner werden Grundlagen zur berufsrechtlichen Einordnung eines Syndikus erklärt. Abschließend werden Kriterien, Maßstäbe und Anforderungen, die nach der derzeitigen Kammerpraxis für die Bestellung als Syndikus-Steuerberater erforderlich sind bzw. erfüllt sein müssen, aufgezeigt. Die Vorbildfunktion, welche dem Syndikusanwalt ausweislich der Gesetzesmaterialien für den Syndikus-Steuerberater zukommt, macht eine Würdigung der Rechtslage bzw. gesetzlichen Regelung

---

<sup>119</sup> *Kleine-Cosack*, BRAO, § 7 BRAO Rdn. 99 entsprechend für den SyndikusanwAlt.

zum Syndikusanwalt erforderlich. Auch wenn im Jahr 2015 ein starker Veränderungsprozess für die rechtliche Stellung des Syndikusanwalt begann, welcher u. a. dazu führte, dass der Syndikusanwalt eine gesetzliche Definition erfuhr, so ist vorliegend für den Syndikusanwalt schwerpunktmäßig auf die Rechtslage vor 2016 abzustellen, denn dieser wurde der Syndikus-Steuerberater nachgebildet. Um die Ausführungen zur gesetzlichen Einpassung des Syndikus-Steuerberaters zu vereinfachen, wird an dieser Stelle eine Definition für den Begriff des Syndikus-Steuerberaters vorangestellt, die jedoch an späterer Stelle dieses Kapitels präzisiert wird. Simplifiziert kann ein Syndikus-Steuerberater als ein angestellter Steuerberater bei einem nicht berufsständischen Arbeitgeber bezeichnet werden.<sup>120</sup>

## A. Normative Rahmenbedingungen für einen Syndikus-Steuerberater

Die zentrale Vorschrift für den Syndikus-Steuerberater bildet § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG. Der § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG ist im Zusammenhang mit der Novellierung des StBerG durch das 8. Steuerberatungsänderungsgesetz<sup>121</sup> im Jahr 2008 in das StBerG eingefügt worden.

### I. Abriss über den Gesetzgebungsprozess zur Einführung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG

Ziel der durch das 8. Steuerberatungsänderungsgesetz eintretenden Gesetzesänderung war es, zur Stärkung des Berufsstandes beizutragen, das Berufsrecht zu liberalisieren und das StBerG an die Richtlinie über die Anerkennung von Berufsqualifikationen (RL 2005/36/EG vom 7. September 2005) anzupassen.<sup>122</sup> Als spezielle Begründung für die Einführung des Syndikus-Steuerberaters benannte der Gesetzesentwurf der Bundesregierung zudem Änderungen in der Wirtschafts- und Arbeitswelt sowie im gesellschaftlichen und beruflichen Umfeld der Steuerberater.<sup>123</sup> Ferner sei die Zulassung des Syndikus-Steuerberaters ein großes Bedürfnis der Wirtschaft, insbesondere zur Förderung der Nachwuchsgewinnung gewesen.<sup>124</sup> Überdies sollte es durch die Zulassung des Syndikus-Steuerberaters insbesondere Unternehmen erleichtert werden, steuerlichen Sachverstand zu mobilisieren.<sup>125</sup> Grundsätzlich gilt es daher festzuhalten, dass die Begründung des Gesetzesentwurfs auf tatsäch-

<sup>120</sup> So *Rid*, BB-Special 2008, 11, die aber auf den Zusatz des nicht berufsständischen Arbeitgebers verzichtet.

<sup>121</sup> BGBl. I S. 666.

<sup>122</sup> Begr. des RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 1ff.

<sup>123</sup> Begr. des RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 33.

<sup>124</sup> Begr. des RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 18.

<sup>125</sup> *Peters/Danewitz*, NWB 2008, 1687, 1691.

lichen Argumenten fußte.<sup>126</sup> Ein weiteres Motiv bildete die seit Einführung der BRAO bestehende Möglichkeit als Syndikusanwalt tätig zu werden und das daraus resultierende Unverständnis auf Seiten der steuerberatenden Berufe über die Ungleichbehandlung von Rechtsanwalt und Steuerberater in Bezug auf Anstellungsverhältnisse unter gleichzeitiger Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit.<sup>127</sup> Zudem wurden auch verfassungsrechtliche Vorbehalte gegen das strikte Verbot der Arbeitnehmertätigkeit eines Steuerberaters bei einem wirtschaftlichen Unternehmen in der Literatur vorgebracht.<sup>128</sup> Diesen Bedenken ist die Rechtsprechung lange Zeit entgegen getreten,<sup>129</sup> wobei in den letzten Jahren vor Einführung des Syndikus-Steuerberaters ein vorsichtiger Trend der Rechtsprechung des BVerfG hin zur Bestätigung der Ansicht in der Literatur verzeichnet werden konnte.<sup>130</sup> Neben der offiziellen Begründung werden es daher wohl zusätzlich die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen das strikte Verbot einer Arbeitnehmertätigkeit des Steuerberaters im Vergleich zum Syndikusanwalt gewesen sein, die treibendes Motiv für die Einführung des Syndikus-Steuerberaters gewesen sind.<sup>131</sup>

Der Entwurfswortlaut des § 58 Nr. 5a StBerG hat während des Gesetzgebungsverfahrens keine wesentlichen Änderungen erfahren; Kontroversen innerhalb der gesetzgebenden Organe über die Einführung des Syndikus-Steuerberaters blieben aus.<sup>132</sup> Lediglich der Referentenentwurf vom 13. Juli 2006 hatte in einem Punkt eine divergierende Formulierung, indem er vorsah, dass der Syndikus-Steuerberater überwiegend Tätigkeiten i. S. d. § 33 StBerG wahrnehmen müsse.<sup>133</sup> Diese Formulierung konnte sich augenscheinlich nicht durchsetzen. Des Weiteren brachte die Bundessteuerberaterkammer zwei Änderungswünsche in der öffentlichen Anhörung vom 16. Januar 2008 vor dem Finanzausschuss des Bundestages ein.<sup>134</sup> Die Änderungswünsche sahen zum einen vor, dass sich die Angestellten­tätigkeit auf Unternehmen zu beschränken habe, sodass eine Tätigkeit als Angestellter eines Berufs- oder Wirtschaftsverbandes ausgeschlossen wäre.<sup>135</sup> Zum anderen forderte die Bundessteuer-

<sup>126</sup> Mann, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 22.

<sup>127</sup> Ruppert, DStR 2008, 2184; so auch Peters/Danewitz, NWB 2008, 1687, 1691, welche zudem auf die Veränderungen im Rahmen des Berufsrechts der Wirtschaftsprüfer abstellen.

<sup>128</sup> Vgl. dazu ausführlich u. a. Thoma, FR 1968, 227ff.; Kraft/Schroer, StB 1990, 401ff.; dies., StB 1994, 223ff.; Pestke, Stgb 2007, 90f.

<sup>129</sup> Siehe dazu u. a., BFH, Urteil v. 04.08.1987 – VII R 169/85 – BFHE 150, 272ff.; Urteil v. 09.02.1993 – VII R 89/92 – juris.

<sup>130</sup> Siehe dazu BVerfG, Einstweilige Anordnung v. 17.08.2006 – 1 BvR 1956/06 – Stbg 2007, 89f.; Maxl, in: Kuhls u. a., StBerG, § 57 Rdn. 379.

<sup>131</sup> Vgl. Mann, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 22.

<sup>132</sup> Mann, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 22.

<sup>133</sup> Referentenentwurf v. 13.07.2006, Entwurf eines Achten Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes, S. 10, abrufbar unter: <https://rsw.beck.de/docs/librariesprovider5/rsw-dokumente/entwurf-bmf> (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020).

<sup>134</sup> Rid, BB-Special 2008, 11, 12.

<sup>135</sup> Protokoll der 80. Sitzung des Finanzausschusses v. 16.01.2008, Protokoll Nr. 16/80; Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung v. 09.01.2008 wiedergegeben bei Rid, BB-Special 2008, 11, 12.

beraterkammer den Gesetzgeber auf, eine Norm zu schaffen, durch welche klargestellt werde, dass es sich bei der Angestelltentätigkeit um eine hauptberufliche Tätigkeit handelt, um der Gefahr einer Beeinträchtigung der Unabhängigkeit des Steuerberaters aufgrund einer Vervielfältigung der Angestelltentätigkeit zu begegnen.<sup>136</sup> Die vorgebrachten Änderungswünsche wurden jedoch nicht beachtet.<sup>137</sup>

## II. Gesetzssystematische Konzeptionen der Syndikus-Regelungen

Der Gesetzgeber hat unterschiedliche Formen der gesetzestechnischen Einpassung der Syndikus-Regelungen in der BRAO und im StBerG gewählt. Diese sind insbesondere den sich differierenden Zulassungsverfahren im Berufsrecht der Rechtsanwälte und der Steuerberater geschuldet. Ferner sind sie auf die verschiedenartig ausgestalteten Inkompatibilitätsvorschriften zurückzuführen.

### 1. Gesetzssystematische Betrachtung zum Syndikusanwalt

Eine wesentliche Änderung hinsichtlich der Gesetzssystematik zum Syndikusanwalt ist durch das Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte eingetreten. Daher wird im Folgenden zwischen der Rechtslage vor und nach der Gesetzesnovellierung differenziert.

#### a) Rechtslage bis 2016

Der Syndikusanwalt erfuhr ursprünglich nur eine mittelbare Anerkennung über § 46 BRAO a. F.<sup>138</sup> Ihm wurde mit § 46 BRAO a. F. ein eigenständiger Paragraph gewidmet, der nach seiner Überschrift für Rechtsanwälte in ständigen Dienstverhältnissen Geltung beanspruchte. Dem Grunde nach hätte § 46 BRAO a. F. damit auf sämtliche Anstellungsverhältnisse eines Rechtsanwalts Anwendung finden müssen. Die Ausführungen in der Gesetzesbegründung zur BRAO machen jedoch deutlich, dass eine solche Auslegung nicht dem gesetzgeberischen Ziel entsprach, da explizit nur der Terminus des Syndikusanwalts verwendet wurde.<sup>139</sup> § 46 BRAO a. F. fungierte nicht als Zulassungsnorm, sondern stellte die Voraussetzungen auf, die ein Syndikusanwalt bei seiner Tätigkeit für seinen Arbeitgeber zu befolgen hatte. Er bildete damit eine Berufsausübungsschranke. Gemäß § 7 Nr. 8 BRAO war einem Syndikusanwalt die Zulassung zu versagen, sofern er eine Tätigkeit ausübte, die mit dem Beruf des Rechtsanwalts, insbesondere der Stellung als unabhängigem Organ der Rechtspflege nicht zu vereinbaren war oder das Vertrauen in die Unabhängigkeit gefährdet hätte. Für die Beurteilung der Zulassung waren dabei stets die Umstände

<sup>136</sup> Protokoll der 80. Sitzung des Finanzausschusses v. 16.01.2008, Protokoll Nr. 16/80; Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung v. 09.01.2008 zitiert nach *Rid*, BB-Special 2008, 11, 12.

<sup>137</sup> *Rid*, BB-Special 2008, 11, 12.

<sup>138</sup> *Brandt*, NJW 1961, 390; *Hamacher*, Der Syndikusanwalt, S. 913, 923.

<sup>139</sup> Begründung zum Gesetzesentwurf der BReg, BT-Drs. 3/120, S. 76.

des Einzelfalls richtungsweisend gewesen.<sup>140</sup> Die Zulassung zur Rechtsanwaltschaft war bei einem Syndikusanwalt dann zurückzunehmen oder zu widerrufen, wenn er gem. § 14 Abs. 2 Nr. 8 BRAO eine Tätigkeit als Rechtsanwalt ausübte, die mit seinem Beruf nicht vereinbar war, insbesondere mit seiner Stellung als unabhängigem Organ der Rechtspflege.

#### b) Rechtslage ab 2016

Mit dem Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte<sup>141</sup> ist für den Syndikusanwalt ein eigenständiger Regelungskomplex mit in die BRAO aufgenommen worden. Die §§ 46 bis 46c BRAO bilden ab 2016 das einschlägige Regelwerk für einen Syndikusanwalt. Das Zulassungsverfahren wird in einem eigenständigen Paragraphen geregelt, sodass sich die Zulassung eines Syndikusanwalts nicht mehr alleine nach dem Anwendungsbereich des § 7 Nr. 8 BRAO richtet, sondern zusätzlich in § 46a BRAO ihre gesetzliche Grundlage findet.<sup>142</sup> Den § 7 BRAO gilt es im Rahmen der Prüfung der Zulassungsvoraussetzungen des § 46a BRAO gem. § 46a Abs. 1 Nr. 2 BRAO zu beachten. Es wird nunmehr nach der Regelungssystematik der §§ 46 bis 46c BRAO n. F. zwischen dem Zulassungsverfahren zur Rechtsanwaltschaft als Syndikusanwalt und dem Zulassungsverfahren als herkömmlicher Rechtsanwalt nach § 4 BRAO differenziert.<sup>143</sup> Das Zulassungsverfahren für einen Syndikusanwalt ist im Gegensatz zum Zulassungsverfahren nach § 4 BRAO als „tätigkeitsbezogenes Verfahren“ ausgestaltet.<sup>144</sup> Es wird im Vergleich zum herkömmlichen Rechtsanwalt nicht vornehmlich an den Status, sondern an die im konkreten Fall ausgeübte Tätigkeit, angeknüpft. Die Zulassung als Syndikusanwalt kann daher gem. § 46a BRAO nur erfolgen, wenn die Tätigkeit die Voraussetzungen des § 46 Abs. 2 bis 5 BRAO erfüllt. § 46 Abs. 2 bis 5 BRAO schreibt vor, wie eine anwaltliche Tätigkeit für einen angestellten Rechtsanwalt respektive einen Syndikusanwalt ausgestaltet sein muss, damit sie als anwaltliche Tätigkeit anerkannt wird. Das Erlöschen der Zulassung als Syndikusanwalt bestimmt sich nach der Regelung des § 46b BRAO. Besondere Anforderungen, die an die Berufsausübung eines Syndikusanwalts gestellt werden, gibt § 46c BRAO vor. Grundsätzlich gilt aber nach Maßgabe des § 46c Abs. 1 BRAO, dass für einen Syndikusanwalt die Vorschriften für Rechtsanwälte vorbehaltlich der Regelung des § 46c Abs. 3 BRAO Anwendung finden.

<sup>140</sup> *Vossebürger*, in: Feuerich/Weyland, BRAO, § 7 BRAO Rdn. 123.

<sup>141</sup> Gesetz vom 21.12.2015 (BGBl. 2015 I S. 2517ff.)

<sup>142</sup> Hierzu AGH Hamm, Urteil v. 13.02.2017 – 1 AGH 32/16 – juris Rdn. 25ff.; Urteil v. 07.10.2016 – 1 AGH 22/16 – juris Rdn. 22ff.; *Offermann-Burckart*, NJW 2016, 113, 114ff.

<sup>143</sup> Zur parallelen Zulassung in beiden Bereichen, SG Oldenburg, Urteil v. 29.03.2017 – S 51 R 189/14 – zitiert nach juris.

<sup>144</sup> Begr. zum Gesetzentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 32.

### 2. Regelungstechnische Vorgehensweise zum Syndikus-Steuerberater im StBerG

§ 57 Abs. 4 Nr. 2 S. 1 StBerG enthält eine Öffnungsklausel für das Verbot der Arbeitnehmertätigkeit, indem auf Absatz 3 Nummer 4 und die §§ 58 und 59 StBerG verwiesen wird. § 58 StBerG normiert dabei die vom Gesetzgeber für zulässig erklärten Tätigkeiten eines Steuerberaters als Angestellter. Anders als bei der Neuregelung der BRAO hat der Gesetzgeber bei der Normierung des Syndikus-Steuerberaters an der bestehenden Gesetzssystematik festgehalten und einen weiteren Ausnahmetatbestand in § 58 StBerG mit aufgenommen.<sup>145</sup> Der für einen Syndikus-Steuerberater einschlägige § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG beschränkt die Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters und fungiert daher als Berufsausübungsschranke. Die Zulassung des Syndikus-Steuerberaters ist als Verbot mit Erlaubnisvorbehalt ausgestaltet.<sup>146</sup> Bei Vorliegen einer der Tätigkeiten, auf die § 57 Abs. 4 Nr. 2 StBerG verweist, bedarf es keiner weiteren Prüfung durch die Steuerberaterkammer, sodass eine Zulassung zu erteilen ist. Die Berufskammer stellt lediglich fest, ob die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG vorliegen.<sup>147</sup> Das Zulassungsverfahren bestimmt sich sodann nach dem für alle Steuerberater geltendem Verfahren gem. der §§ 35ff. StBerG. Gesetzessystematisch handelt es sich, wie schon die Überschrift des § 58 StBerG vermuten lässt, bei der Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters um die eines angestellten Steuerberaters. § 58 StBerG normiert somit grundsätzlich nicht die möglichen Tätigkeitsfelder eines Steuerberaters im Nebenberuf, sondern geht stattdessen von einer einheitlichen Betätigung als Steuerberater aus. Demnach wird ein Steuerberater in denen durch § 58 S. 1 und S. 2 StBerG genannten Anstellungsverhältnissen als Steuerberater mit dem an die Tätigkeit eines Steuerberaters anknüpfenden Rechte- und Pflichtenkatalogs tätig.<sup>148</sup> Anders soll sich hingegen die Rechtslage für einen Syndikus-Steuerberater darstellen, denn dieser wird gerade nicht im Angestelltenverhältnis nach Maßgabe des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG als Steuerberater tätig.<sup>149</sup> Eine Untergliederung in Haupt- und Nebenberuf wäre demnach erforderlich.

### 3. Gegenüberstellung der einschlägigen Regelwerke

Vergleicht man die Regelungen zum Syndikus-Steuerberater mit denen eines Syndikusanwalts, so ist § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG dem § 46 BRAO a. F. gleichzusetzen, da sich beide Normen mit den Modalitäten der Berufsausübung befassen.<sup>150</sup> § 7 Nr. 8 BRAO kann hingegen inhaltlich in Bezug auf die Frage der Zulassung mit

<sup>145</sup> Ruppert, DStR 2008, 2184, 2185; Mann, Beihefter zu DStR 8/2014, 21, 22.

<sup>146</sup> Mann, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 22; Ring, Beihefter zu DStR 8/2014, 28, 29; Ruppert, DStR 2008, 2184.

<sup>147</sup> Mann, Beihefter zu DStR 8/2014, 21, 22.

<sup>148</sup> Ruppert, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 2.

<sup>149</sup> Siehe dazu FG Baden-Württemberg, Urteil v. 27.10.2011 – 2 K 1529/10 – DStR 2011, 739, 740; Ruppert, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 3.

<sup>150</sup> Mann, Beihefter zu DStR 8/2014, 21, 22.

§ 57 Abs. 2 S. 1 StBerG auf eine Stufe gestellt werden.<sup>151</sup> Die Regelung der BRAO a. F. unterscheidet sich dahingehend von der Regelungssystematik des StBerG, als dass die BRAO nicht die Einzelfälle abschließend regelt, in welchen ein Anwalt als Angestellter tätig sein darf. Nicht nur von der gesetzestechnischen Einpassung her, sondern auch inhaltlich weisen die Anforderungen, die an die Berufsausübung eines Syndikus-Steuerberaters bzw. Syndikusanwalts aufgestellt werden, sichtbare Unterschiede auf. § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG ist im Gegensatz zu § 46 BRAO a. F. weit restriktiver gefasst.<sup>152</sup> § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG beschränkt die Tätigkeit des Syndikus-Steuerberaters im Angestelltenverhältnis auf Vorbehaltsaufgaben gem. § 33 StBerG, wohingegen ein Syndikusanwalt nicht derartigen Einschränkungen unterlag. Des Weiteren statuiert § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG ein umfassendes und generelles Tätigkeitsverbot des Syndikus-Steuerberaters für seinen Arbeitgeber in seiner Funktion als Steuerberater.<sup>153</sup> Eine derart weitreichende Beschränkung konnte selbst § 46 BRAO a. F. für einen Syndikusanwalt nicht. Mit dem Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte weichen die Regelungen vom Syndikus-Steuerberater und Syndikusanwalt noch deutlicher voneinander ab. Im Gegensatz zur Normierung des Syndikus-Steuerberaters ist ein eigenes Zulassungsverfahren für einen Syndikusanwalt mit in die BRAO aufgenommen worden. Dadurch wird deutlich, dass sich der Gesetzgeber bei der Schaffung der §§ 46 bis 46c BRAO n. F. nicht streng an der Lösung des StBerG orientierte, sondern stattdessen ein eigenes, den Besonderheiten des Syndikusanwalts gerecht werdendes Regelungssystem kreiert hat. Das neue ausdifferenzierte und detaillierte Regelungssystem zum Syndikusanwalt unterscheidet sich inhaltlich deutlich von der zum Syndikus-Steuerberater mit seiner geringen Regelungsintensität erlassenen Regelung.

Die Anwendung bzw. Prüfung des § 7 Nr. 8 BRAO im Rahmen des Zulassungsverfahrens eines Syndikusanwalt in der bis ins Jahr 2016 geltenden Rechtslage zeigte weitreichende Konsequenzen. § 7 Nr. 8 BRAO liegt der Annahme zugrunde, dass das Grundrecht der Berufsfreiheit grundsätzlich dazu berechtigt, mehrere Berufe nebeneinander zu wählen und auszuüben.<sup>154</sup> Zweitberufe jedoch, welche eine Beeinträchtigung für die Unabhängigkeit und Objektivität eines Rechtsanwalts darstellen oder dessen Integrität in den Augen der Bevölkerung in Frage stellen, sind mit dem Gemeinschaftsgut der Unabhängigkeit und Objektivität eines Rechtsanwalts nicht vereinbar.<sup>155</sup> Indem man den Syndikusanwalt dem Anwendungsbereich des § 7 Nr. 8 BRAO zuordnete, war die Annahme der Ausübung zweier Berufe zwingend.<sup>156</sup> Bei berufsrechtlicher Einordnung wurden die Tätigkeit eines Syndikusanwalts im

<sup>151</sup> *Mann*, Beihefter zu DStR 8/2014, 21, 22.

<sup>152</sup> *Ring*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 28, 29; *Ruppert*, in: Kuhls. u. a., StBerG, § 58 Rdn. 33.

<sup>153</sup> *Mann*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 22.

<sup>154</sup> BVerfG, Entscheidung v. 15.02.1967 – 1 BvR 569/62 – BVerfGE 21, 173, 179; Beschluss v. 04.11.1992 – 1 BvR 79/85 – BVerfGE 87, 287, 311; *Vossebürger*, in: Feuerich/Weyland, BRAO, § 7 BRAO Rdn. 92; *Schmidt-Räntsch*, in: Gaier/Wolf/Glücken, § 7 BRAO Rdn. 64.

<sup>155</sup> *Henssler*, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 7 BRAO Rdn. 78.

<sup>156</sup> Vgl. *Bissel*, Die Rechtsstellung des Syndikusanwalts und die anwaltliche Unabhängigkeit, S. 45f.

Angestelltenverhältnis als erlaubter Nebenberuf und die Tätigkeit als freier Rechtsanwalt als Hauptberuf eingeordnet, sodass ein Syndikusanwalt nach den Regeln über den Zweitberuf zu behandeln war und somit der Anwendungsbereich für § 7 Nr. 8 BRAO eröffnet war.<sup>157</sup> Diese Vorgehensweise hatte zur Folge, die die Tätigkeit eines Syndikusanwalts, die dieser im Rahmen eines Anstellungsverhältnisses ausübte, gerade nicht als die Tätigkeit eines Rechtsanwalts eingeordnet wurde. Diese Überlegungen knüpfen unmittelbar an den Komplex der Doppelberufstheorie an.

#### 4. Grundlagen und Anerkennung der Doppelberufstheorie

Die Doppelberufstheorie ist durch höchstrichterliche Rechtsprechung gefestigt und weiterentwickelt worden, entstammt jedoch ursprünglich aus der Feder des Gesetzgebers. Bis ins Jahr 2016 hinein war sie wesentlicher Bestandteil fast sämtlicher berufsrechtlicher Problemstellungen eines Syndikusanwalts. Auch wenn die Doppelberufstheorie mittlerweile ein Relikt der Vergangenheit ist, so fungierte sie im Zeitpunkt der Schaffung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG noch als Grundlage für die Beurteilung der berufsrechtlichen Stellung eines Syndikusanwalts. Überlegungen zur Geltung der Doppelberufstheorie hinsichtlich berufsrechtlicher Problemstellungen für den Syndikus-Steuerberater sind somit unumgänglich.

##### a) Hintergrund und Darstellung der Doppelberufstheorie

Der Hintergrund der Doppelberufstheorie ist, dass die Wesensmerkmale eines freien Berufs grundsätzlich nicht mit denen einer Angestelltentätigkeit bei einem beruufs-fremden Dritten zu vereinbaren sind. Dies gilt insbesondere für die berufliche Unabhängigkeit, da diese im Rahmen eines Angestelltenverhältnisses wegen der Weisungsgebundenheit eines Arbeitnehmers gefährdet ist.<sup>158</sup> Die Vermengung freier beruflicher Tätigkeiten mit solchen eines Arbeitnehmers bei einem beruufs-fremden Arbeitgeber war den Berufsordnungen rechtsberatender Berufe vom Grundgedanken zunächst einmal fremd, denn Legislative und Judikative halten bis heute an der Typisierung eines idealisierten Berufsbilds freier Berufe fest. Die Doppelberufstheorie ist als der Versuch eines Ausgleichs dieser konträren berufsrechtlichen Stellungen einzuordnen. In der am 1. Oktober 1959 in Kraft getretenen Bundesrechtsanwaltsordnung erfuhr der Syndikusanwalt in § 46 BRAO a. F. eine mittelbare gesetzliche Anerkennung für das damalige Gebiet der deutschen Bundesrepublik. Dem Entwurf zur BRAO vom 8. Januar 1958 war zu entnehmen, dass nicht die Existenz der Rechtsfigur an sich oder die Frage der Zulassung zur Rechtsanwaltschaft in Zweifel gezogen wurde.<sup>159</sup> Vielmehr ging es dem Gesetzgeber darum, eine Grenze zwischen der Tätigkeit im

<sup>157</sup> Benckendorff, in: Anwaltsrecht in der Praxis, § 14 Rdn. 29.

<sup>158</sup> Vgl. Maxl, in: Kuhls. u. a., StBerG, § 57 Rdn. 376.

<sup>159</sup> Vgl. zur historischen Entwicklung der Rechtsfigur des Syndikusanwalts u. a.: Hamacher, Der Syndikusanwalt, S. 913, 921ff.; Hartung, in: Hartung, BORA/FAO, § 46 BRAO Rdn. 1ff.; Henssler, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 2ff.

Dienstverhältnis und der anwaltlichen Tätigkeit zu ziehen.<sup>160</sup> Als Begründung für die Trennung der beiden Aufgabenbereiche eines Syndikusanwalts wurde auf das Interesse an einer geordneten Rechtspflege, was es insbesondere vor Gericht beizubehalten gelte, verwiesen.<sup>161</sup> In dem Entwurf hieß es weiter, dass sich in das Berufsbild eines Anwalts nur die von ihm außerhalb eines Dienstverhältnisses ausgeübte Tätigkeit einfügen lässt, denn ein Rechtsanwalt fungiere als unabhängiges Organ der Rechtspflege.<sup>162</sup> Der Begriff der Doppelstellung wird verwendet, sodass der Ursprung der sog. „Doppelberufstheorie“ in der Gesetzesbegründung zur BRAO zu sehen ist. 1960 fand der Begriff der Doppelstellung dann auch Einzug in die Rechtsprechung des BGH im Rahmen der Beschreibung der Arbeitsbereiche eines Syndikusanwalts.<sup>163</sup> Ebenfalls Bezug genommen auf die Doppelberufstheorie hat das BVerfG in seiner „Zweitberufentscheidung“ aus dem Jahr 1992.<sup>164</sup> Dabei übernahm das BVerfG die Begründung des BGH aus dem Jahr 1960 für die Feststellung, dass der Syndikusanwalt zwei Aufgabenbereiche und somit eine Doppelstellung inne habe.<sup>165</sup> Das BVerfG verhalf der Doppelberufstheorie dadurch zu einer erheblichen Aufwertung. Unmittelbar betraf die Zweitberufentscheidung nicht allein den Syndikusanwalt, da sie sich schwerpunktmäßig mit Inkompatibilitäten nach § 7 Nr. 8 BRAO auseinandergesetzt hat, und somit nicht ausschließlich für den Syndikusanwalt greift.<sup>166</sup> Eine weitere Stärkung bzw. Festigung hat die Doppelberufstheorie später im Rahmen der Novellierung des § 46 BRAO a. F. und den sie begleitenden Gesetzesmaterialien erfahren. Zwar vermied die Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages die Verwendung des Wortes „Doppelstellung“, dennoch wurde an der Trennung der Arbeitsbereiche eines Syndikusanwalts festgehalten.<sup>167</sup> Zudem wurde auf die „Zweitberufentscheidung“ und die darin zum Ausdruck kommende Anerkennung der Gemeinschaftsgüter der Stellung des Rechtsanwalts als unabhängiges Rechtspflegeorgan und die Funktionstüchtigkeit der Rechtspflege verwiesen.<sup>168</sup> Die Anerkennung eines Angestellten als Rechtsanwalt mit allen Rechten und Pflichten war nach Ansicht des Rechtsausschusses mit dem in §§ 1, 3 BRAO normierten Berufsbild eines Rechtsanwalts unvereinbar.

Der reine Regelungsgehalt der Doppelberufstheorie liegt somit nur in der Unterteilung der Arbeitsbereiche eines Syndikusanwalts: in den Arbeitsbereich

<sup>160</sup> Begründung zum Gesetzesentwurf der BReg, BT-Drs. 3/120, S. 77.

<sup>161</sup> Begründung zum Gesetzesentwurf der BReg, BT-Drs. 3/120, S. 77.

<sup>162</sup> Begründung zum Gesetzesentwurf der BReg, BT-Drs. 3/120, S. 77.

<sup>163</sup> Siehe dazu BGH, Beschluss v. 07.11.1960 – AnwZ(B) 4/60 – BGHZ 33, 276, 279.

<sup>164</sup> BVerfG, Beschluss v. 04.11.1992 – 1 BvR 79/85 u. a. – BVerfGE 87, 287ff.: zudem aufgegriffen im Urteil des BSG v. 03.04.2014 – B 5 RE 3/14 R – BSGE 115, 268ff.

<sup>165</sup> Siehe BVerfG, Beschluss v. 04.11.1992 – 1 BvR 79/85 u. a. – BVerfGE 87, 287, 297f.; *Bissel*, Die Rechtsstellung des Syndikusanwalts und die anwaltliche Unabhängigkeit, S. 63f.

<sup>166</sup> *Hamacher*, Der Syndikusanwalt, S. 913, 928.

<sup>167</sup> Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses (6. Ausschuss) zu dem Gesetzesentwurf der Bundesregierung (Drs. 12/4993), BT-Drs. 12/7656, S. 49.

<sup>168</sup> Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses (6. Ausschuss) zu dem Gesetzesentwurf der Bundesregierung (Drs. 12/4993), BT-Drs. 12/7656, S. 49.

als freiberuflicher Rechtsanwalt und in den Arbeitsbereich im Rahmen eines Anstellungsverhältnisses. Bei konsequenter Verfolgung der Doppelberufstheorie war ein Syndikusanwalt somit in einem Beruf als freiberuflicher Rechtsanwalt und in seinem zweiten Beruf rechtsberatend für seinen Arbeitgeber tätig.<sup>169</sup> Entscheidendes Kriterium bildete dabei die berufliche Unabhängigkeit; diese könne bei einem angestellten Rechtsanwalt nicht vorliegen, müsse hingegen bei der Tätigkeit als freier Rechtsanwalt gewährleistet sein.<sup>170</sup>

#### b) Anwendungsfragen

Auch wenn die Doppelberufstheorie von Anfang an heftiger Kritik in der Literatur ausgesetzt war<sup>171</sup>, so entsprach sie ausweislich der Gesetzesmaterialien dem Willen des Gesetzgebers und der herrschenden Meinung der höchstrichterlichen Judikatur.<sup>172</sup> Somit kann festgehalten werden, dass anhand der Fassung des § 46 BRAO a. F. und seiner Entstehungsgeschichte die Doppelberufstheorie auf den seinerzeitigen Syndikusanwalt angewandt werden musste. Davon ausgehend wird die Anwendung der Doppelberufstheorie für den Syndikusanwalt in dieser Arbeit in dem Zeitpunkt der Schaffung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG im Jahr 2008 zugrunde gelegt. Erst die Rechtsprechung des BSG im Jahr 2014 hatte den Anstoß dafür gegeben, sich von Seiten des Gesetzgebers von der Doppelberufstheorie zu lösen. Diese Entwicklungen waren zum Zeitpunkt des Erlasses des 8. Steuerberatungsänderungsgesetzes noch nicht absehbar, sodass davon auszugehen ist, dass sich der Gesetzgeber im Jahr 2008 an der seinerzeit gültigen, aus heutiger Sicht „alten“ Rechtslage der BRAO“ orientiert hat. Die Gesetzesmaterialien zum 8. Steuerberatungsänderungsgesetz enthalten jedoch keinerlei Hinweise darauf, ob der Gesetzgeber beim Syndikus-Steuerberater von der Geltung der Doppelberufstheorie ausgegangen ist. Rechtsprechung, die sich eingehend mit dieser Frage auseinandergesetzt hat, gibt es bis zum heutigen Tage nicht. Die vorherrschende Meinung spricht sich für die Geltung der Doppelberufstheorie aus, wobei vornehmlich auf den Wortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG abgestellt wird, welcher keine andere Deutung zulasse.<sup>173</sup> Das durch § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG statuierte Tätigkeitsverbot eines Syndikus für seinen Arbeitgeber führe dazu, dass ein

<sup>169</sup> *Fischer*, AnwBl 1994, 201, 210; *Henssler*, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 11; *Pfeiffer*, in: FS Oppenhoff, S. 249, 254.

<sup>170</sup> *Singer*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 33, 34; *Hartung*, in: Hartung/Scharmer, BORA/FAO, Vor §§ 46–46c BRAO Rdn. 7.

<sup>171</sup> Siehe dazu u. a. *Biermann*, AnwBl 1990, 420, 421; *Huff*, in: Gaier/Wolf/Glücken, § 46 BRAO Rdn. 14; *ders.*, AnwBl 2011, 473, 474; *Horn*, NJW 2012, 966, 967; *Kleine-Cosack*, BRAO, § 7 BRAO Rdn. 102ff.; *Redeker*, NJW 2004, 889, 891; *Posegga*, MDR 2003, 609, 610; *Prütting*, AnwBl 2001, 313, 315;.

<sup>172</sup> Siehe u. a. BVerfG, Beschluss v. 04.11.1992 – 1 BvR 79/85 u. a. – BVerfGE 87, 287, 297ff.; BGH, Beschluss v. 07.11.1960 – AnwZ (B) 4/60 – BGHZ 33, 276, 279f.; BGH, Beschluss v. 13.03.2000 – AnwZ (B) 25/99 – NJW 2000, 1645; BSG, Urteil v. 03.04.2014 – B 5 RE 13/14 R – BSGE 115, 267 Rdn. 36ff.

<sup>173</sup> Siehe dazu u. a. FG Baden-Württemberg, Urteil v. 27.10.2010 – 2 K 1529/10 – DStRE 2011, 976, 977; *Hund*, DStR 2011, 2266, 2268, so auch *Rid*, BB-Special, 2008, 11, 13f.; *Singer*, Bei-

Syndikus-Steuerberater die Tätigkeit eines Steuerberaters nur neben seiner Tätigkeit als Angestellter wahrnehmen könne.<sup>174</sup> Der Wortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG geht somit von der Unterteilung des Berufsfeldes eines Syndikus-Steuerberaters aus und erkennt dadurch mittelbar die Doppelberufstheorie an. Ferner lässt sich die derzeitige Zulassungspraxis der Kammern in diese Richtung deuten. Basierend auf diesen Überlegungen werden nachfolgend die Definition eines Syndikus-Steuerberaters erarbeitet und die Kriterien für die Bestellung als Syndikus-Steuerberater aufgezeigt. Ob die Doppelberufstheorie tatsächlich auf den Syndikus-Steuerberater Anwendung findet, wird erst an anderer Stelle dieser Arbeit abschließend erörtert.<sup>175</sup>

## B. Begriffsbestimmungen

Der Begriff des Syndikus ist ein vom Griechischen „Syndicos“ entlehntes Wort, dem die Bedeutung eines gerichtlichen Beistands zukommt.<sup>176</sup> Zum Teil wird der Begriff des „Syndikus“ mit der Bedeutung „Verwalter einer Angelegenheit“ übersetzt.<sup>177</sup> Als Rechtsbegriff ist der Syndikus-Steuerberater gesetzlich nicht definiert. Die fehlende gesetzliche Definition eines Syndikusanwalts führte dazu, dass die Umschreibung dessen, was unter einem Syndikusanwalts zu verstehen ist, lange Zeit Rechtsprechung und Literatur vorbehalten war. Aufgrund des Vorbildcharakters, den die BRAO bei Einführung des Syndikus-Steuerberaters ins StBerG eingenommen hat, sowie der langjährigen Existenz des Syndikusanwalts, kann bzw. muss für die Begriffsbestimmung des Syndikus-Steuerberaters auf die Ausführungen zum Syndikusanwalt zurückgegriffen werden.<sup>178</sup> Verwendung fand der Begriff des Syndikusanwalts bis ins Jahr 2015 hinein lediglich in der hessischen und rheinland-pfälzischen Prüfungsordnung für Juristen,<sup>179</sup> wobei dort der Gesetzgeber ebenfalls nicht den Versuch einer Definition unternommen, sondern stattdessen den Begriff als vorausgesetzt ansah.<sup>180</sup> Die Begrifflichkeit des Syndikusanwalts findet sich nur im deutschsprachigen Rechtsraum.<sup>181</sup>

---

hefter zu DStR Heft 8/2014, 33, 37; *Ruppert*, in: Kuhls u. a., StBerG, 3 58 Rdn. 3; vgl. ferner *Kollrus*, BRAK-Mitt 2013, 98, 99.

<sup>174</sup> *Ruppert*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 3.

<sup>175</sup> Siehe dazu 3. Kapitel Abschnitt 3.

<sup>176</sup> *Henssler*, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 1; *Kolwenbach*, in: FS Quack, S. 715; teilweise wird der Begriff des Syndikus vom griechischen Begriff des „syndikein“ abgeleitet, was mit „Für- und Vorsprechen der anwaltlichen Tätigkeit“ übersetzt wird, so *Hamacher*, Der Syndikusanwalt, 913, 920 und *Prütting*, AnwBl 2009, 402.

<sup>177</sup> *Offermann-Buckart*, AnwBl 2012, 787.

<sup>178</sup> *Gehre/Koslowski*, StBerG, § 58 Rdn. 20; *Ruppert*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 36; *ders.*, DStR 2008, 2184, 2185.

<sup>179</sup> Vgl. dazu § 29 Abs. 3 Nr. 1 JAG i. d. F. vom 15.03.2004 (GVBl. I S. 158), zuletzt geändert durch Gesetz v. 27.05.2013 (GVBl. S. 218) und § 31 JAPO i. d. F. vom 01.07.2003 (GVBl. S. 131), zuletzt geändert durch Gesetz v. 08.07.2014 (GVBl. I S. 107).

<sup>180</sup> *Kahlert*, SGB 12.13, 683.

<sup>181</sup> *Lewens*, Die Rechtsstellung des Syndikusanwalts im Straf- und Kartellverfahren, S. 7.

## I. Festlegung der Definition eines Syndikusanwalts

Nach der Umschreibung, die § 46 BRAO a. F. vornahm, war ein Syndikusanwalt als ein Rechtsanwalt anzusehen, der zu einem Arbeitgeber in einem ständigen Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnis stand und seine Arbeitszeit und Arbeitskraft dem Arbeitgeber zur Verfügung stellte. Nach der Definition eines Rechtswörterbuches wird ein Syndikusanwalt als ein Rechtsanwalt umschrieben, der aufgrund eines Dienstvertrages gegen feste Vergütung bei einem Unternehmen als ständiger Rechtsberater tätig ist.<sup>182</sup> Aufgrund der relativ offen gefassten Norm vor allem in Bezug auf den Arbeitgeber, hatten sich im Laufe der Zeit unterschiedliche Definitionsansätze herausgebildet. Überdies haben sich an dieser Stelle die Auswirkungen einer konsequenten Anwendung der Doppelberufstheorie bemerkbar gemacht.

Über den Wortlaut des § 46 Abs. 1 BRAO a. F. hinaus definierten Rechtsprechung und große Teile der Literatur den Syndikusanwalt mit dem Zusatz des Wortes „gleichzeitig“ und machten Einschränkungen hinsichtlich des anstellenden Arbeitgebers. Als Syndikusanwalt verstand man danach einen zugelassenen Rechtsanwalt, der gleichzeitig aufgrund eines Dienstvertrages gegen feste Vergütung bei einem Unternehmen oder Verband als ständiger Rechtsberater tätig war.<sup>183</sup> Diese Definition geht von einer Zweiteilung des Berufs des Syndikusanwalts aus und hat folglich die Doppelberufstheorie als Grundlage. Zu einer anderen Definition gelang man bei Nichtanwendung der Theorie. Exemplarisch kann dazu folgende Definition genannt werden: „Syndikusanwälte üben Rechtsanwälten vergleichbare Tätigkeiten der Rechtsberatung und Rechtsvertretung als Angestellte eines nichtanwaltlichen öffentlichen oder privaten Arbeitgebers aus, welchem sie ihre Arbeitszeit und -kraft fast ausschließlich zur Verfügung stellen. In seltenen Fällen arbeiten sie daneben noch zweitberuflich als freier Rechtsanwalt.“<sup>184</sup> Nicht nur die Frage der Anwendung der Doppelberufstheorie führte zu unterschiedlichen Definitionsansätzen; die offene Formulierung des § 46 BRAO a. F. in Bezug auf den Arbeitgeber ließ differierende Umschreibungen zu, ebenso wie die fehlende Festlegung des § 46 BRAO a. F. bezüglich des Tätigkeitsfeldes eines Syndikusanwalts im Angestelltenverhältnis. In Folge dessen hatten sich verschiedenartige Umschreibungen herausgebildet, sodass teilweise eine Unterscheidung zwischen drei Erscheinungsformen eines Syndikusanwalts vorgenommen wurde.<sup>185</sup> Als Differenzierungskriterium fungierte dabei u. a.

<sup>182</sup> Creifelds, Rechtswörterbuch, S. 1234.

<sup>183</sup> BGH, Urteil v. 25.02.1999 – IX ZR 384-97 – NJW 1999, 1715 mit Verweis auf die Gesetzesbegründung, BT-Drs. 3/210, S. 77; BSG, Urteil v. 03.04.2014 – B 5 RE 13/14 – BSGE 115, 267, Rdn. 35; Träger, in: Feuerich/Weyland, BRAO, 9. Aufl., § 46 BRAO Rdn. 1; Henssler, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 46 BRAO, Rdn. 1; Ruppert, DSStR 2008, 2184, 2185; Huff, in: Gaier/Wolf/Glücken, § 46 BRAO Rdn. 3; Peitscher, Anwaltsrecht, § 21 Rdn. 302.

<sup>184</sup> Kleine-Cosack, BRAO, § 7 BRAO Rdn. 99; ebenfalls auf das Merkmal „gleichzeitig“ verzichtend: Bissel, Die Rechtsstellung des Syndikusanwalts und die anwaltliche Unabhängigkeit, S. 16 und Hamacher, Der Syndikusanwalt, S. 913, 920.

<sup>185</sup> So etwa Merkt, Syndikusanwalt und deutsches Anwaltsprivileg im US-Zivilprozess, Rdn. 133: zum einen der Syndikusanwalt, der nur für seinen Arbeitgeber und nur rechtsberatend tätig

die Frage, welche Tätigkeit der Syndikusanwalt für seinen Arbeitgeber ausübte, insbesondere, ob diese als juristische oder nicht juristische Tätigkeit einzuordnen war. Daher wurde teilweise zwischen einem echten und einem unechten Syndikusanwalt differenziert. Als echter Syndikusanwalt wurde nur ein solcher angesehen, der im Verhältnis zu seinem Arbeitgeber rechtsbesorgend tätig wurde.<sup>186</sup> Statt den Begriff des Syndikusanwalts zu verwenden, wurde auch vorgeschlagen, je nach Fallgestaltung von Unternehmens-, Verbands- und Vereinsjuristen zu sprechen.<sup>187</sup> Entscheidendes Kriterium blieb dabei, dass es sich um einen nichtanwaltlichen Arbeitgeber handelte. Zum Teil wurde der Begriff des Syndikusanwalts mit dem eines Unternehmensanwalts gleichgesetzt; die Bezeichnung Unternehmensanwalt sei heutzutage zutreffender als die eines Syndikusanwalts.<sup>188</sup> Das Merkmal des nichtanwaltlichen Arbeitgebers erscheint im Gegensatz zur Unterteilung in Unternehmens- und Verbandsjuristen vorzugswürdig und bildet somit ein notwendiges Element für eine sinnvolle Definition des Wortes Syndikusanwalt. Nur auf diese Weise können weitere begriffliche Ungenauigkeiten vermieden werden. Die Tätigkeit eines Syndikusanwalts ist zudem nicht mit der eines Justizars gleichzusetzen. Dieser wird im deutschsprachigen Rechtsraum als ein Unternehmensjurist bezeichnet, der gerade keine Anwaltszulassung besitzt.<sup>189</sup> Der Unternehmensjurist wird dabei in der Regel als Oberbegriff angesehen, der sowohl den Terminus des Syndikusanwalts als auch den des Justizars umfasst.<sup>190</sup>

Die begrifflichen Unsicherheiten bei der Findung einer Definition für einen Syndikusanwalt nahm der Gesetzgeber im Rahmen des Gesetzes zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte zum Anlass, dieser mittels einer eindeutigeren gesetzlichen Formulierung entgegenzutreten. Der Begriff des Syndikusanwalts hat seit dem Jahr 2016 eine eindeutige gesetzliche Grundlage. Gemäß § 46 Abs. 2 BRAO n. F. übt ein Syndikusanwalt als Angestellter anderer als der in Absatz 1 der Norm genannten Personen oder Gesellschaften seinen Beruf als Rechtsanwalt aus, sofern er im Rahmen seines Angestelltenverhältnisses für seinen Arbeitgeber anwaltlich tätig wird (Syndikusrechtsanwalt). Im Umkehrschluss aus der Formulierung des § 46 Abs. 1 BRAO n. F. ergibt sich, dass alle anderen Angestelltenverhältnisse, die nicht unter § 46 Abs. 1 BRAO n. F. zu subsumieren sind, der Definition eines Syndikusrechtsanwalts nicht unterliegen. Dies wäre beispielsweise der Fall, wenn ein

---

wird, der Syndikus, der nur für den Arbeitgeber tätig wird, aber sowohl rechtsberatend als auch außerjuristisch sowie der Syndikus, der im Unternehmen juristisch oder außerjuristisch und darüber hinaus zweit- bzw. nebenberuflich als freier Anwalt tätig ist. Ebenfalls in drei Gruppen unterteilend, *Kleine-Cosack*, ZIP 1991, 1337, 1344.

<sup>186</sup> So *Lewens*, Die Rechtsstellung des Syndikusanwalts im Straf- und Kartellverfahren, S. 8, 101; so i. E. auch *Offermann-Burckart*, AnwBl 2012, 778, 779.

<sup>187</sup> So *Kahlert*, SGB 12.13, 683, 684.

<sup>188</sup> SG Regensburg, Urteil v. 02.10.2012 – S 10 R 4089/12 – juris. Rdn. 25.

<sup>189</sup> *Beulke/Lüdke/Swoboda*, Unternehmen im Fadenkreuz, S. 5; *Lewinski*, Grundriss des anwaltlichen Berufsrechts, S. 65; *Kempff/Schilling*, in: Münchener Anwaltshandbuch, § 10 Rdn. 2.

<sup>190</sup> *Beulke/Lüdke/Swoboda*, Unternehmen im Fadenkreuz, S. 5; *Alfes*, Das Anwaltsgeheimnis des Syndikusanwalts und des fest angestellten Unternehmensjuristen, S. 26.

Rechtsanwalt bei einem anderen sozietätsfähigen Beruf wie etwa bei einer Steuerberatungsgesellschaft in einem Anstellungsverhältnis steht.<sup>191</sup>

Über eine gesetzliche Regelung, die vorgibt, welche Tätigkeiten ein Syndikusanwalt im Angestelltenverhältnis übernehmen darf, werden Unsicherheiten bei der Begriffsbestimmung eines Syndikusanwalts vermieden. § 46 Abs. 3 BRAO n. F. umschreibt sodann die Anforderungen, die an das Vorliegen einer anwaltlichen Tätigkeit gestellt werden, genauer. Das Tätigkeitsfeld eines Syndikusanwalts wird damit eingengt, sodass eine Aufspaltung des Begriffs des Syndikusanwalts in unterschiedliche Erscheinungsformen nicht mehr möglich ist. Auch die begrifflichen Unsicherheiten hinsichtlich des anstellenden Arbeitgebers werden durch die neue Fassung des § 46 BRAO ein Stück weit umgangen. Arbeitgeber eines Syndikusanwalts können i. S. d. § 46 Abs. 1, 2 BRAO n. F. alle Personen und Gesellschaften sein, die nicht als Rechtsanwälte oder rechtsanwaltliche Berufsausübungsgesellschaften tätig sind. Die Unterscheidung zwischen Unternehmens-, Verbands-, und Vereinsjuristen wäre danach zwar immer noch möglich, entspricht ausweislich der eindeutigen Formulierung des § 46 Abs. 2 BRAO n. F. nicht der Intention des Gesetzgebers. Auf das Merkmal der „Gleichzeitigkeit“ wird von nun an verzichtet, denn der Gesetzgeber hat sich ausweislich der Gesetzesmaterialien eindeutig gegen die Anwendung der Doppelberufstheorie positioniert.<sup>192</sup> Eine eindeutige begriffliche Klärung legt den Grundstein für eine sachgerechte und einheitliche Lösung sämtlicher den Syndikusanwalt betreffende Fragen. Seit dem Jahr 2016 heißt der Syndikusanwalt nunmehr kraft gesetzlicher Definition Syndikusrechtsanwalt. Um ein höheres Maß an Übersichtlichkeit zu erzeugen, wird im Rahmen dieser Bearbeitung stets der Begriff des Syndikusanwalts verwendet. Ob sich dabei um den Syndikusanwalt nach alter oder nach neuer Rechtslage handelt, wird durch entsprechende Zusätze oder den jeweiligen Kontext deutlich.

## II. Begriffsklärung des Wortes Syndikus-Steuerberater

Aufbauend auf diesen Überlegungen soll im Folgenden eine Definition des Syndikus-Steuerberaters formuliert und diese im Anschluss umfassend analysiert werden.

### 1. *Ursprung der Bezeichnung*

Der Begriff des Syndikus-Steuerberaters existiert nicht erst seit dem dem Jahr 2008, als der Gesetzgeber die Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters durch Einfügung der Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG ermöglicht hat. Bereits kurz nach Einführung des StBerG im Jahr 1961 wird die Begrifflichkeit verwendet. Sie kam in

<sup>191</sup> Kritisch hierzu siehe etwa die Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte, abrufbar unter: <https://www.bstbk.de/de/infothek?rid=158&cHash=c58a029ef0fd9f03a44f58c66e87d7c6> (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020).

<sup>192</sup> Begr. zum GesE der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 18.

der damaligen Rechtsprechung und Literatur vereinzelt zur Anwendung.<sup>193</sup> Mit der Einführung des Steuerberatungsgesetzes wurde es Steuerberatern gem. § 22 Abs. 4 Nr. 2 StBerG a. F. verwehrt, eine Tätigkeit als Arbeitnehmer mit Ausnahme der in § 23 StBerG a. F. umschriebenen Fälle auszuüben. Die Tätigkeit als Syndikus-Steuerberater wurde damit untersagt. Daraus lässt sich folgern, dass bereits in der Zeit vor 1961 eine Tätigkeit als Syndikus-Steuerberater ausgeübt wurde. Aufgrund der längeren Tradition des Syndikusanwalts und der gesamten berufsrechtlichen Regelungen zum anwaltlichen Berufsrecht wird die Geburtsstunde des Syndikus-Steuerberaters zeitlich hinter der des Syndikusanwalts zu verorten sein. Für die Rechtsfigur des Syndikusanwalts ist die genaue Feststellung des Zeitpunkts der Begriffsschaffung nicht möglich. Die Angaben divergieren, lassen sich in den Zeitraum um die Mitte der 20. Jahre des letzten Jahrhunderts verorten.<sup>194</sup> Da der Begriff des Steuerberaters erst mit dem Gesetz über die Zulassung von Steuerberatern vom 1933<sup>195</sup> Einzug in die deutsche Rechtssprache fand, ist davon auszugehen, dass der Begriff des Syndikus-Steuerberaters danach entstanden sein muss. Eine exaktere Einordnung ist nicht möglich. Der Syndikus-Steuerberater ist vom Terminus des Steuersyndikus abzugrenzen. Die Bezeichnung Steuersyndikus findet sich vornehmlich in der Literatur vor Schaffung des StBerG.<sup>196</sup> Er ist mit dem Begriff des Steuerberaters gleichzusetzen.<sup>197</sup> Mit der gesetzlichen Verankerung des Begriffs des Steuerberaters im Jahr 1933 verschwindet der Begriff des Steuersyndikus aber weitestgehend.

## 2. Formulierung einer Definition

Ein Syndikus-Steuerberater wird gem. der Gesetzessystematik des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG als ein Steuerberater verstanden, der neben einer selbstständigen Tätigkeit in einer eigenen Praxis als Angestellter oder als freier Mitarbeiter eines anderen Berufsangehörigen oder einer Steuerberatungsgesellschaft bei einem nicht berufsständischen Arbeitgeber angestellt ist.<sup>198</sup> Auch hier muss über den Wortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG hinaus das Vorliegen eines nicht berufsständischen Arbeitgebers in die Definition des Syndikus-Steuerberaters mit hineingelesen werden. Überdies ist in den vorzufindenden Umschreibungen, was ein Syndikus-Steuerberater ist, das Element des Nebeneinanders von freiberuflicher Tätigkeit in einer Praxis und einer Angestelltentätigkeit stets enthalten.<sup>199</sup> Die Doppelberufstheorie wird damit Bestandteil der Definition. Eine Differenzierung in Bezug auf den anstellenden Arbeitgeber ermöglicht § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG, hinsichtlich des Tätigkeitsfeldes

<sup>193</sup> Beispielsweise BFH, Urteil v. 01.03.1977 – VII R 71/76 – BFHE 122, 210, 211; Hessisches FG, Urteil v. 31.03.1977 – III 8/76 – EFG 1977, 568 oder etwa *Thoma*, FR 1968, 227ff.

<sup>194</sup> *Bissel*, Die Rechtsstellung des Syndikusanwalts und die anwaltliche Unabhängigkeit, S. 12f.

<sup>195</sup> Gesetz über die Zulassung von Steuerberatern v. 06.05.1933, RGBl. S. 257.

<sup>196</sup> Siehe dazu u. a. die Ausführungen von *Pausch*, Stbg 1977, 301, 305; *ders.*, DStR 1978, 313, 315.

<sup>197</sup> *Pausch*, Stbg, 1978, 53, 54.

<sup>198</sup> *Ruppert*, in: *Kuhls u. a.*, StBerG, § 58 Rdn. 37; *ders.*, DStR 2008, 2184, 2185.

<sup>199</sup> Vgl. dazu etwa *Gehrel/Koslowski*, StBerG, § 58 Rdn. 20; *Goez*, in: *Steuerberater Handbuch*, Teil 3 E. Rdn. 6.

macht § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG genauere Vorgaben als dies noch bei § 46 Abs. 1 BRAO a. F. der Fall war, sodass für einen Syndikus-Steuerberater im Anstellungsverhältnis nur eine schwerpunktmäßig steuerberatende Tätigkeit i. S. d. § 33 StBerG in Betracht kommt. Die teilweise vorzufindende Differenzierung zwischen echtem und unechtem Syndikusanwalt wäre damit in Bezug auf einen Syndikus-Steuerberater nicht möglich, denn ein Syndikus-Steuerberater, der nicht vorwiegend steuerberatende Tätigkeit im Unternehmen ausführt, ist gar nicht erst vom Wortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG erfasst und kann folglich keine Zulassung als Syndikus-Steuerberater erhalten. Im Vergleich zur Definition eines Syndikusanwalts nach der neuen Rechtslage ist die Definition eines Syndikus-Steuerberaters enger gefasst, da Anstellungsverhältnisse wie beispielsweise bei Rechtsanwaltsgesellschaften nicht unter den Begriff des Syndikus-Steuerberaters fallen. Zusammenfassend lässt sich damit festhalten, dass es dem Gesetzgeber im Gegensatz zur Formulierung des § 46 Abs. 1 BRAO a. F. für den Syndikus-Steuerberater gelungen ist, eine, ohne dass es der ausdrücklichen Erwähnung des Wortes Syndikus-Steuerberaters im Gesetzestext bedarf, gesetzliche Grundlage zu schaffen, die eine relativ eindeutige Definition ermöglicht.

### III. Zwischenergebnis

Basierend auf der Doppelberufstheorie ist ein Syndikusanwalt nach der bis 2016 geltenden Rechtslage als ein Rechtsanwalt anzusehen, der zu seinem nichtanwaltlichen Auftraggeber in einem ständigen Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnis steht und diesem seine Arbeitszeit und -kraft zur Verfügung stellt und zugleich als selbstständiger Rechtsanwalt tätig wird.

Der Syndikus-Steuerberater ist ein zugelassener Steuerberater, der bei einem berufsfremden Arbeitgeber in einem ständigen Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnis steht und dort steuerberatende Tätigkeiten i. S. d. § 33 StBerG ausübt. Auf Grundlage des Wortlauts des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG und der darin zum Ausdruck kommenden Anerkennung der Doppelberufstheorie ist darüber hinaus eine Tätigkeit in eigener Praxis als freiberuflicher Steuerberater stets erforderlich.

## C. Kriterien und Maßstäbe für die Bestellung als Syndikus-Steuerberater

Die vorzufindende Definition eines Syndikus-Steuerberaters bedarf der Ausfüllung und Konkretisierung der durch § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG aufgestellten Tatbestandsvoraussetzungen. Die Anwendung der Doppelberufstheorie zugrunde legend, sollen im folgenden Teil dieser Arbeit daher die Voraussetzungen, die für die Bestellung als Syndikus-Steuerberater erforderlich sind, näher umschrieben werden.

## I. Vorgaben hinsichtlich des Arbeitsverhältnisses

Im Folgenden kann zwischen der Bestimmung der vertraglichen Beziehung zwischen einem Syndikus-Steuerberater und seinem Auftraggeber, der genaueren Bestimmung des Auftraggebers, sowie dem Umfang der Angestelltentätigkeit differenziert werden.

### 1. Angestelltenverhältnis

§ 58 S. 2 Nr. 5a StBerG bedient sich in seinem Satz 1 der Formulierung eines Angestelltenverhältnisses zur Umschreibung der vertraglichen Bindung zwischen einem Syndikus-Steuerberater und seinem anstellenden Arbeitgeber. Für den Begriff des Angestellten existiert, wie für den Begriff des Arbeitnehmers, keine gesetzliche Definition.<sup>200</sup> Er ist aber grundsätzlich weit zu verstehen.<sup>201</sup> Angestellte bilden eine Untergruppe der Arbeitnehmer.<sup>202</sup> Es stellt sich die Frage, ob unter die Formulierung des Angestelltenverhältnisses die freie Mitarbeit gefasst werden kann. Wie bereits an anderer Stelle dieser Arbeit in Bezug auf die Umschreibung eines Arbeitnehmers festgestellt<sup>203</sup>, ist die freie Mitarbeit für in § 58 StBerG genannte Personen oder Vereinigungen als mit dem Beruf des Steuerberaters kompatibel anzusehen. Da ein Angestellter der Gruppe der Arbeitnehmer zugeordnet wird, erscheint es daher konsequent, neben der Angestelltentätigkeit grundsätzlich eine freie Mitarbeit zuzulassen. Nach der Rechtsprechung zum Syndikusanwalt machte es zudem i. d. R. keinen Unterschied, ob eine Tätigkeit als Angestellter im arbeitsrechtlichen Sinne oder als freier Mitarbeiter vorlag.<sup>204</sup> Die begriffliche Einordnung war dabei nicht entscheidend; es kam vielmehr auf die Umstände des Einzelfalls an.<sup>205</sup> Der gesetzgeberischen Intention mit dem Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte den Status des Syndikusanwalts eindeutig gesetzlich zu regeln, dürfte es daher entsprechen, die freie Mitarbeit in den Anwendungsbereich des §§ 46ff. BRAO n. F. mit einzubeziehen. Die herrschende Meinung in der Literatur möchte für einen Syndikus-Steuerberater die freie Mitarbeit ermöglichen.<sup>206</sup> Zwar ist die freie Mitarbeit nicht vom Anwendungsbereich des § 58 S. 1 StBerG umfasst;<sup>207</sup> diese ist dennoch grundsätzlich zulässig, da sie als selbstständige Tätigkeit und nicht als die eines Arbeitnehmers einzuordnen ist.<sup>208</sup> Gleiches gelte für freie Mitarbeiter eingeschränkter Erlaubnisträger mit der Res-

<sup>200</sup> *Deinert*, in: ArbR, Handbuch für die Praxis, § 105 Rdn. 2.

<sup>201</sup> *Ruppert*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 38; *ders.*, DStR 2008, 2184, 2185; *Goez*, in: Steuerberater Handbuch, E. 3 Rdn. 17; *Koslowski*, StBerG, § 58 Rdn. 20.

<sup>202</sup> *Korstock*, in: Nipperdey Lexikon Arbeitsrecht, Angestellte.

<sup>203</sup> Siehe dazu I. Kapitel B. II. 2.

<sup>204</sup> BGH, Urteil v. 14.05.1998 – I ZR 116-96 – NJW 1999, 497; *Träger*, in: Feuerich/Weyland, BRAO, 9. Aufl., § 46 BRAO Rdn. 1.

<sup>205</sup> BGH, Urteil v. 15.02.1999 – IX ZR 384-97 – NJW 1999, 1715.

<sup>206</sup> Siehe etwa *Ehlers/Henze*, NWB 2009, 148, 150; *Eiling*, DStR 2014, 388; *Rid*, BB-Special 2008, 10, 12; *Römermann*, Stbg 2008, 310, 311; *Ruppert*, DStR 2008, 2184, 2185.

<sup>207</sup> *Koslowski*, StBerG, § 58 Rdn. 10; *Ruppert*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 7.

<sup>208</sup> *Ruppert*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 7.

triktion der Tätigkeit auf den Befugnisbereich des Dienstgebers.<sup>209</sup> Grundsätzlich sei aber die freie Mitarbeit für Personen und Einrichtungen i. S. d. § 58 StBerG zulässig, da selbst Anstellungsverhältnisse erlaubt sind<sup>210</sup> und solche eine höhere Bindungskraft erzeugen und damit eine größere Einschränkung für die berufliche Unabhängigkeit eines freiberuflichen Steuerberaters bedeuten. Ferner spreche die Gewährleistung des „Schutzes eines unbeschränkten Marktzutritts für Berufsausübende sowie die Sicherung qualitätswettbewerblicher Effekte im Freiberufsmarkt“ für diese Sichtweise.<sup>211</sup> Nicht die genaue Ausgestaltung des Auftragsverhältnisses sei entscheidend, sondern vielmehr der ungehinderte Zutritt zu Kombinationsmöglichkeiten zwischen freiberuflicher und nicht freiberuflicher Tätigkeit im Interesse des freien Markts als Nachfrager nach Steuerberatung.<sup>212</sup> Gegen die Annahme, dass eine Tätigkeit als Syndikus-Steuerberater als freier Mitarbeiter zulässig ist, lässt sich aber die mangelnde Dauerhaftigkeit und Intensität in der Bindung zwischen Mitarbeiter und Auftraggeber anführen.<sup>213</sup> Der Wortlaut würde bei einer anderen Interpretation weit über seine Grenzen ausgelegt werden. Eine gesetzssystematische Auslegung führt hingegen zu keinem eindeutigen Ergebnis, da § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG wie oben bereits festgestellt im Rahmen des § 58 S. 2 StBerG eine Sonderrolle einnimmt. Dass bei § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG im Vergleich zu den übrigen enumerativ genannten Anstellungsverhältnissen des § 58 StBerG eine freie Mitarbeit zulässig ist, muss somit nicht zwingend für einen Syndikus-Steuerberater gelten. Auch wenn bei einer freien Mitarbeit die vertragliche Bindung zwischen Mitarbeiter und Auftraggeber geringer als bei einem Angestelltenverhältnis ist, so sollte die freie Mitarbeit im Ergebnis nicht über die Formulierung des Angestelltenverhältnisses in den Anwendungsbereich des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG fallen.<sup>214</sup> Die Grenzen einer dem Wortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG entsprechenden Auslegung sollten eingehalten werden.

## 2. Ständiges Dienstverhältnis oder ähnliches Beschäftigungsverhältnis

In § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG wird das Vertragsverhältnis zwischen einem Syndikus-Steuerberater und seinem Auftraggeber als ein ständiges Dienst- oder ähnliches Beschäftigungsverhältnis umschrieben. § 46 Abs. 1 BRAO a. F. verwendete die gleiche Formulierung, sodass der Schluss nahe liegt, der Gesetzgeber habe sich an der Fassung des § 46 Abs. 1 BRAO a. F. orientiert und diese als Formulierungsvorbild für § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG verwendet.<sup>215</sup> § 46 Abs. 1 BRAO a. F. meinte damit ein privates Dienst- oder ähnliches Beschäftigungsverhältnis zwischen einem nicht-

<sup>209</sup> Ruppert, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 7.

<sup>210</sup> Maxl, in: Kuhls u. a., StBerG, § 57 Rdn. 388.

<sup>211</sup> So Herrmann, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 41, 46. Die Ausführungen des Verfassers beziehen sich nicht allein auf das Anstellungsverhältnis, sondern auf die Frage, ob die freie Mitarbeit bei einer Gesamtschau des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG als Syndikus-Steuerberater zulässig ist.

<sup>212</sup> Herrmann, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 41, 46.

<sup>213</sup> Mann, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 23.

<sup>214</sup> So i. E. auch Römermann, Stbg 2008, 310, 311.

<sup>215</sup> Mann, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 23.

anwaltlichen Arbeitgeber und einen Rechtsanwalt.<sup>216</sup> Ständig bezeichnet dabei eine auf Dauer angelegte und nicht nur vorübergehende Tätigkeit.<sup>217</sup> Ein Dienstverhältnis ist ein Schuldverhältnis zwischen Dienstberechtigtem und Dienstverpflichtetem, das durch einen Dienstvertrag gem. § 611 BGB begründet wird.<sup>218</sup> In der Regel sind zudem Dienst- und Arbeitsverträge als Dauerschuldverhältnisse angelegt.<sup>219</sup> Der Begriff des Beschäftigtenverhältnisses ist gesetzlich nicht geregelt und kann nicht generalisierend und abschließend für alle Rechtsbereiche bestimmt werden.<sup>220</sup> In der neueren arbeitsrechtlichen Gesetzgebung wird er als Synonym für Arbeitsverhältnis verwendet.<sup>221</sup> Durch die Formulierung des ähnlichen Beschäftigungsverhältnisses öffnete der Gesetzgeber aber den Anwendungsbereich des § 46 Abs. 1 BRAO a. F. im Ergebnis über das ständige Dienstverhältnis hinaus.<sup>222</sup> Es kommt bei einem ähnlichen Beschäftigungsverhältnis damit nicht auf die genaue vertragliche Ausgestaltung der Beziehung zwischen Syndikusanwalt und dem anstellenden Unternehmen bzw. oder Verband an. Durch das Begriffspaar des Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnisses soll die Rechtsnatur des Dauerschuldverhältnisses nicht näher festgelegt werden; vielmehr erfährt das Angestelltenverhältnis auf diese Weise eine Erweiterung, sodass es neben dem arbeitsrechtlichen Angestelltenverhältnis weitere zulässige Formen der Zusammenarbeit, wie insbesondere die der freien Mitarbeit geben kann.<sup>223</sup> Über die Formulierung des ständigen Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnisses wird somit einem Syndikus-Steuerberater neben seiner Tätigkeit als freiberuflicher Steuerberater die Möglichkeit eröffnet, als freier Mitarbeiter für seinen Auftraggeber tätig zu werden, denn der freie Mitarbeiter ist über ein Dauerschuldverhältnis eigener Art an seinen Auftraggeber gebunden, welches wiederum als ähnliches Beschäftigungsverhältnis einzuordnen ist. Letztlich ist die Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters somit in der Gestalt einer freien Mitarbeit möglich. Verwunderlich erscheint, dass der Gesetzgeber innerhalb einer Norm zwei unterschiedliche Formulierungen wählt, um die vertragliche Beziehung zwischen einem Syndikus-Steuerberater und seinem Auftraggeber zu umschreiben. Als Begründung für diese unterschiedlichen Formulierungen kann ein Vergleich mit der Regelung des § 46 Abs. 1 BRAO a. F. herangezogen werden. § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG fand keine entsprechendes Vorbild in § 46 Abs. 1 BRAO a. F.<sup>224</sup> Der Gesetzgeber konnte sich somit nicht an der zeitlich älteren Norm des § 46 Abs. 1 BRAO

<sup>216</sup> *Hartung*, in: *Hartung, BORA/FAO*, § 46 BRAO Rdn. 25, *Träger*, in: *Feuerich/Weyland, BRAO*, 9. Aufl., § 46 BRAO Rdn. 2.

<sup>217</sup> *Träger*, in: *Feuerich/Weyland, BRAO*, 9. Aufl., § 46 BRAO Rdn. 2; *Römermann*, *Stbg* 2008, 310, 311; *Bissel*, *Die Rechtsstellung des Syndikusanwalts und die anwaltliche Unabhängigkeit*, S. 4.

<sup>218</sup> *Bissel*, *Die Rechtsstellung des Syndikusanwalts und die anwaltliche Unabhängigkeit*, S. 3; *Müller-Glöge*, in: *Münch/Komm zum BGB*, § 611 BGB Rdn. 7.

<sup>219</sup> *Müller-Glöge*, in: *Münch/Komm zum BGB*, § 611 BGB Rdn. 16.

<sup>220</sup> *Müller*, in: *BeckOK Sozialrecht*, § 138 SGB III Rdn. 12a.

<sup>221</sup> So etwa *Link*, in: *Arbeitsrechthandbuch*, § 29 Rdn. 9.

<sup>222</sup> *Bissel*, *Die Rechtsstellung des Syndikusanwalts und die anwaltliche Unabhängigkeit*, S. 6.

<sup>223</sup> *Römermann*, *Stbg* 2008, 310, 311.

<sup>224</sup> *Mann*, *Beihefter zu DStR* Heft 8/2014, 21, 23.

a. F. orientieren. Stattdessen musste er die Regelung des § 58 StBerG als Vorbild wählen, die grundsätzlich von Angestellten und Angestelltenverhältnis spricht. Die Überschrift des § 58 StBerG „Tätigkeit als Angestellte“ stützt diese Annahme. Hingegen wurde bei der Abfassung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG offensichtlich mit § 46 Abs. 1 BRAO a. F. als Formulierungsgrundlage gearbeitet, denn beide Regelungen normieren sachlich Identisches.<sup>225</sup> Daher könnte man zu dem Ergebnis gelangen, der Wahl der unterschiedlichen Formulierungen keine erhebliche Bedeutung beizumessen.<sup>226</sup> Andererseits führt gerade erst die Formulierung des ständigen Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnisses dazu, einem Syndikus-Steuerberater die freie Mitarbeit zu ermöglichen.<sup>227</sup> Somit kommt der differierenden Abfassung im Ergebnis doch ein inhaltlicher Gehalt zu.

### *3. Anforderungen hinsichtlich des Auftraggebers*

Entscheidend für die Bestellung als Syndikus-Steuerberater ist zudem die Art des anstellenden Arbeitgebers. Eine Beschränkung auf bestimmte Arbeitgebergruppen wird durch § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG nicht vorgegeben. Aus der Systematik des § 58 StBerG und der oben formulierten Definition eines Syndikus-Steuerberaters ergibt sich aber, dass dieser bei einem nicht berufsständischen Arbeitgeber angestellt sein muss. Die Nummern eins bis sieben des § 58 StBerG stellen genaue Vorgaben hinsichtlich der Art des Arbeitgebers auf. Die Nummer 5a kann im Gegenschluss damit nur die Arbeitgeber erfassen, die nicht in den Anwendungsbereich der übrigen enumerativ genannten Konstellationen des § 58 StBerG fallen. Eine Tätigkeit als Angestellter im öffentlichen Dienst oder bei einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ist vom Anwendungsbereich des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG erfasst.<sup>228</sup> Die Unzulässigkeit einer gleichzeitigen Angestelltentätigkeit bei der Finanzverwaltung wird hingegen durch § 58 S. 2 Nr. 5a S. 5 StBerG und den Verweis auf § 57 Abs. 4 Nr. 1, 2 StBerG vorgegeben. Zusammenfassend lässt sich somit festhalten, dass ein Syndikus-Steuerberater bei erwerbswirtschaftlichen Unternehmen, bei Berufs- und Wirtschaftsverbänden und als Angestellter im öffentlichen Dienst oder bei einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, auch als freier Mitarbeiter, tätig werden kann.

### *4. Umfang der Angestelltentätigkeit*

Durch die Formulierung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 2 StBerG wird vorgeschrieben, dass die Pflicht zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung durch das Angestelltenverhältnis nicht beeinträchtigt werden darf. Der Wortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG gibt daher vor, dass einem Syndikus-Steuerberater neben seiner Tätigkeit im Angestelltenverhältnis die Möglichkeit eingeräumt werden muss, als freiberuflicher Steuerberater tätig zu werden. Dem Syndikus-Steuerberater

<sup>225</sup> Mann, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 23.

<sup>226</sup> Mann, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 23.

<sup>227</sup> Vgl. Römermann, Stbg 2008, 310, 311.

<sup>228</sup> Ruppert, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 37, 39.

muss die konkrete Möglichkeit eingeräumt werden, seinen Beruf in freier Praxis auszuüben.<sup>229</sup> Eine ausschließliche Angestelltentätigkeit bei einem Unternehmen wäre somit unzulässig.<sup>230</sup> Die Doppelberufstheorie wird damit zugrunde gelegt. Es wird dabei wohl der gängigen Praxis entsprechen, dass die Angestelltentätigkeit im Hauptberuf und die des selbstständigen Steuerberaters im Nebenberuf ausgeübt werden. Die Frage bleibt aber offen, in welchem Umfang Angestelltentätigkeit und freiberufliche Steuerberatertätigkeit zueinanderstehen müssen. Gemäß der bis zum Jahr 2016 geltenden Rechtslage zum Syndikusanwalt musste diesem die tatsächliche und rechtliche Möglichkeit eingeräumt werden, den Anwaltsberuf in einem nennenswerten Umfang auszuüben.<sup>231</sup> Die Möglichkeit zur nicht nur gelegentlichen Beratungs- und Vertretungstätigkeit musste nach Ansicht der Rechtsprechung dem Syndikusanwalt verbleiben. Der reine „Feierabend-Rechtsanwalt“ wurde dadurch gerade ausgeschlossen,<sup>232</sup> da ein solcher nicht mit dem anwaltlichen Berufsbild zu vereinbaren ist. Anders gestaltet sich hingegen die Rechtslage für einen Syndikus-Steuerberater. Durch höchstrichterliche Rechtsprechung wurde geklärt, in welchem Umfang Angestelltentätigkeit und freiberufliche Tätigkeit zueinander stehen müssen.<sup>233</sup> Ausweislich der Rechtsprechung des BFH ist neben der Angestelltentätigkeit eine Tätigkeit als reiner „Feierabend-Steuerberater“ erlaubt.<sup>234</sup> Der Syndikus-Steuerberater kann damit selber darüber entscheiden, in welchem Umfang er seine Tätigkeit als freiberuflicher Steuerberater neben seiner Angestelltentätigkeit wahrnimmt. Als Konsequenz aus dieser Rechtsprechung sind keine konkreten Anforderungen an den Umfang der Tätigkeit als freier Steuerberater in eigener Praxis zu stellen. Die Tätigkeit im Angestelltenverhältnis kann damit sowohl haupt- als auch nebenberuflich ausgeübt werden.<sup>235</sup> § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG trifft zudem keine Aussage darüber, ob sich die Tätigkeit im Anstellungsverhältnis auf ein einziges Anstellungsverhältnis beschränkt. Während des Gesetzgebungsprozesses wurde der Wunsch der Bundessteuerberaterkammer nach einer gesetzlichen Fixierung auf nur eine hauptberufliche Angestelltentätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters laut.<sup>236</sup> Als Begründung wurde angeführt, dass man „der Gefahr einer Beeinträchtigung der Unabhängigkeit des Steuerberaters aufgrund der Vervielfältigung der Angestellten-

<sup>229</sup> Römermann, Stbg 2008, 310, 311.

<sup>230</sup> FG Baden Württemberg, Urteil v. 27.10.2010 – 2 K 1529/10 – DStR 2011, 976, 977; Riedlinger, BB-Special 2008, 7, 8; Ruppert, DStR 2008, 2184, 2185; ders., in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 37.

<sup>231</sup> BGH, Beschluss v. 07.11.1960 – AnwZ (B) 2/60 – NJW 1961, 216; BGH, Beschluss v. 09.11.2009 – AnwZ (B) 83/08 – NJW 2010, 1381, 1382; Vossebürger, in: Feuerich/Weyland, BRAO, § 7 BRAO Rdn. 123; Pfeiffer, in: FS Oppenhoff, S. 253ff.

<sup>232</sup> Hensler, in: Hensler/Prütting, BRAO, § 7 BRAO Rdn. 100.

<sup>233</sup> BFH, Urteil v. 09.11.2011 – VII R 2/11 – BFHE 234, 480ff.

<sup>234</sup> BFH, Urteil v. 09.11.2011 – VII R 2/11 – BFHE 234, 480 Rdn. 15.

<sup>235</sup> Koslowski, StBerG, § 58 Rdn. 20; Ruppert, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 39; Rid, BB-Special 2008, 10, 12.

<sup>236</sup> BT-Plenarprotokoll 16/126, S. 13087, 13285.

tätigkeit begeben möchte“.<sup>237</sup> Dieser Forderung wurde ausweislich der aktuellen Gesetzesfassung jedoch nicht Rechnung getragen.<sup>238</sup> In der Gesetzgebung zum 8. Steuerberateränderungsgesetz heißt es entgegen hierzu, dass eine Beschränkung auf eine hauptberufliche Tätigkeit nicht für erforderlich gehalten wird.<sup>239</sup> Da der Wortlaut insofern keine Einschränkung vorgibt und die Gesetzgebung hierauf verweist, besteht mithin für einen Syndikus-Steuerberater die Möglichkeit mehrere Anstellungsverhältnisse einzugehen. Dieses Ergebnis steht zudem auf einer Linie mit der ab 2016 für einen Syndikusanwalt geltenden Rechtslage. Gemäß § 46a Abs. 1 S. 2 BRAO ist es Syndikusanwälten ausdrücklich gestattet, die Zulassung für mehrere Anstellungsverhältnisse zu verlangen. Der Wunsch nach immer größerer Flexibilität am Arbeitsmarkt sollte somit einem Syndikus-Steuerberater diese Möglichkeit nicht verwehren.

## II. Erfordernis an die Ausgestaltung einer Freistellungserklärung

Für die Zulassung als Syndikus-Steuerberater ist das Vorliegen einer Arbeitgeberbescheinigung bzw. Freistellungserklärung erforderlich. Die Freistellungserklärung eines Syndikus-Steuerberaters muss gem. der derzeitigen Kammerpraxis folgende Punkte enthalten<sup>240</sup>: der Arbeitgeber muss bestätigen, dass der Syndikus bei seiner Angestelltentätigkeit Aufgaben i. S. d. § 33 StBerG übernimmt; der Arbeitgeber muss bescheinigen, dass er damit einverstanden ist, dass der Syndikus-Steuerberater den Beruf des Steuerberaters ausübt; dass der Angestellte durch seine Tätigkeit für den Arbeitgeber nicht gehindert wird, seinen Pflichten als Steuerberater nachzukommen. Dafür ist erforderlich, dass ein Syndikus-Steuerberater dazu berechtigt ist, sich während seiner Dienstzeiten zur Wahrnehmung gerichtlicher oder behördlicher Termine jederzeit von seiner Arbeitsstelle zu entfernen, ohne dafür im Einzelfall eine Erlaubnis seines Arbeitgebers einholen zu müssen. Die Zugrundelegung der Doppelberufstheorie zeigt sich im Übrigen bei der Formulierung einer Freistellungserklärung. Das Erfordernis der Möglichkeit der ungehinderten Wahrnehmung der Pflichten eines Steuerberaters sowie die Möglichkeit, jederzeit den Arbeitsplatz für Gerichts- und Behördentermine zu verlassen, machen deutlich, dass nach der aktuellen Kammerpraxis die Doppelberufstheorie angewendet wird.

<sup>237</sup> Protokoll der 80. Sitzung des Finanzausschusses vom 16.01.2008, Protokoll Nr. 16/80; Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung v. 09.01.2008 zitiert nach *Rid*, BB-Special 2008, 11, 12.

<sup>238</sup> So *Rid*, BB-Special 2008, 10, 12.

<sup>239</sup> GesE der BReg, BT-Drucks. 16/7077, S. 2.

<sup>240</sup> Siehe dazu die Hinweise auf der Seite der Bundessteuerberaterkammer, abrufbar unter: <https://www.bstbk.de/de/berufsbild-steuerberater/syndikus-steuerberater> (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020).

### III. Umfang und Art der beruflichen Niederlassung

Für einen Syndikus-Steuerberater ist es verpflichtend, eine eigene berufliche Niederlassung (§ 34 Abs. 1 S. 1 StBerG) für seine selbstständige Tätigkeit zu unterhalten.<sup>241</sup> Diese kann ebenfalls in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers vorzufinden sein (§ 10 Abs. 3 BOSTb). Zur Wahrung der durch § 57 Abs. 1 StBerG statuierten Berufspflichten gilt es dabei aber zu beachten, dass die aus der freiberuflichen Tätigkeit resultierenden Unterlagen gesondert und in verschlossenen Räumen des Anstellungsunternehmens zu verwahren sind.<sup>242</sup>

### IV. Berufshaftpflichtversicherung als weiteres Zulassungskriterium

Als weiteres Zulassungskriterium ist das Vorliegen einer Berufshaftpflichtversicherung für die Tätigkeit als freiberuflicher Steuerberater zu nennen (§ 67 Abs. 1 StBerG).<sup>243</sup>

### V. Zusammenfassung

Die zeitlich ältere Vorschrift des § 46 BRAO a. F. diente dem Gesetzgeber bei der Normierung des Syndikus-Steuerberaters als Vorbild. Daher ist für ein umfassendes Verständnis des Syndikus-Steuerberaters stets ein Blick auf die Rechtslage hinsichtlich des Syndikusanwalts zu werfen. Die fehlende Definition eines Syndikusanwalts schuf den Raum für unterschiedliche Definitionsansätze. Weniger begrifflicher Ungenauigkeiten entstehen hingegen bei der Definitionsfindung eines Syndikus-Steuerberaters. Ein höheres Maß an Rechtssicherheit würde aber bei einer ausdrücklichen Normierung des Syndikus-Steuerberaters in das StBerG entstehen. Ein Syndikus-Steuerberater ist als ein Steuerberater zu verstehen, der bei einem berufsfremden Arbeitgeber Tätigkeiten nach Maßgabe des § 33 StBerG wahrnimmt und gleichzeitig seiner freiberuflichen Tätigkeit nachgeht. Einen bestimmten Umfang muss die freiberufliche Tätigkeit dabei nicht erfüllen. Dieses Begriffsverständnis wird in der folgenden Bearbeitung zugrunde gelegt. Die oben dargestellten Kriterien und Maßstäbe, die für eine Bestellung als Syndikus-Steuerberater erforderlich sind, entsprechen der derzeitigen Zulassungspraxis der Kammern. Zudem stimmen sie mit den Anforderungen, die insbesondere durch die Rechtsprechung des BFH an eine Tätigkeit als Syndikus-Steuerberater aufgestellt werden, überein. Sie unterliegen damit aber einem stetigen Wandel. Beeinflusst werden sie durch das Berufsrechts der Steuerberater. Daneben zeigen aber vor allem die Regelungen zum Syndikusanwalt Ausstrahlungswirkung. Insbesondere die grundlegende Novellierung der Rechtsfigur des Syndikusanwalts mit dem Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte im Jahr 2016 lässt Impulse auf den Syndikus-Steuerberater erwarten.

<sup>241</sup> Ehlers/Henze, NWB 2009, 148, 152.

<sup>242</sup> Goetz, in: Steuerberater Handbuch, Teil 3 E. Rdn. 19; Riedlinger, BB-Special 2008, 7, 8; siehe dazu auch § 10 Abs. 3 S. 2 BOSTb.

<sup>243</sup> Ehlers/Henze, NWB 2009, 148, 153; Koslowski, StBerG, § 58 Rdn. 21.



### **3. Kapitel: Konzeptionen zur Auflösung des Spannungsverhältnisses zwischen der freiberuflichen Tätigkeit mit der eines angestellten Steuerberaters**

Schon ein kurzer Blick in die Gesetzesbegründung des 8. Steuerberateränderungsgesetzes hinsichtlich der Einführung des Syndikus-Steuerberaters macht die Verwobenheit des Syndikusanwalts mit der Rechtsfigur des Syndikus-Steuerberaters deutlich. Der Gesetzgeber vergleicht ausführlich das Berufsbild eines Steuerberaters mit dem eines Rechtsanwalts und nimmt dabei insbesondere auf die Regelung zum Syndikusanwalt Bezug.<sup>244</sup> Aufgrund der engen Verflechtung beider Rechtsfiguren werden sich berufsrechtliche Fragestellungen zum Syndikus-Steuerberater, die nicht alleine aus der Spezifität des Steuerberaterberufs herrühren, nicht ohne ein Hintergrundwissen zum Syndikusanwalt sinnvoll lösen lassen. Die Rechtsfigur des Syndikusanwalts hat seit dem Zeitpunkt ihrer gesetzlichen Manifestation diverse berufsrechtliche Unklarheiten hervorgebracht, welche unterschiedliche Lösungsversuche der Judikative und der Literatur nach sich gezogen haben. Die Entwicklung mündete schließlich in einer grundsätzlichen Novellierung der Rechtsfigur des Syndikusanwalts mit dem Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikus-

---

<sup>244</sup> Siehe Begr. des RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 33.

anwälte. Es stellt sich daher die Frage, ob es dem Gesetzgeber gelungen ist, mit § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG eine Regelung zu schaffen, die den Status des Syndikus-Steuerberaters eindeutiger festlegen kann. Zur Klärung der Frage ist es vonnöten, die Lösungsansätze für die berufsrechtlichen Problemstellungen der Rechtsfigur des Syndikus-Steuerberaters umfassend zu betrachten.

Hintergrund der berufsrechtlichen Problemstellungen bilden die unterschiedlichen gesetzlichen Konzeptionen des freien Berufs und der Arbeitnehmertätigkeit. Diese zeichnen sich durch verschiedenartige Berufsbildanforderungen aus, die in Teilen diametral gegeneinander verlaufen. Zwar ist die selbstständige Berufsausübung nach einer zeitgemäßen Legaldefinition des § 1 Abs. 2 S. 1 PartGG<sup>245</sup> keine Voraussetzung für die Ausübung eines freien Berufs; die Berufsausübung freier Berufe zeichnet sie sich aber insbesondere durch seine fachlich unabhängige, eigenverantwortliche und persönliche Erbringung von Dienstleistungen höherer Art im Verhältnis zum Auftraggeber oder zur Allgemeinheit aus.<sup>246</sup> Im Gegensatz dazu unterliegt ein Arbeitnehmer den Weisungen seines Arbeitgebers in Bezug auf Ort, Zeit, Art und Dauer der Tätigkeit.<sup>247</sup> Auch wenn ein Arbeitnehmer aufgrund arbeitsvertraglicher Bindungen insbesondere in Bezug auf Betriebsgeheimnisse einer Verschwiegenheitspflicht unterliegt,<sup>248</sup> so kann diese nicht mit der einem Freiberufler obliegenden Verschwiegenheit gleichgesetzt werden, da letztere gesetzlich verankerten Schutz durch die Zeugnis- bzw. Auskunftsverweigerungsrechte in den jeweiligen Prozessordnungen erfährt.<sup>249</sup> Eine starre Trennung der jeweiligen Typen von Berufsübungen wurde vom Gesetzgeber jedoch nie für notwendig gehalten und wäre auch als nicht sinnvoll zu erachten. Damit wird das Fundament für die rechtliche Zulässigkeit des Syndikusanwalts respektive Syndikus-Steuerberaters gelegt. Um an den freiberuflichen Wesensmerkmalen festzuhalten, haben Gesetzgeber, Judikative und Literatur zahlreiche Versuche unternommen, die Arbeitnehmertätigkeit für einen Steuerberater, insbesondere in Gestalt der Angestelltentätigkeit und der freiberuflichen Tätigkeit in einen sachgerechten Ausgleich miteinander zu bringen. Der Gesetzgeber hat sich dabei einerseits dem Instrument der Berufsausübungsregelung bedient und andererseits die Doppelberufstheorie konzipiert. Schwierigkeiten riefen dabei von Beginn an die Etablierung Doppelberufstheorie hervor und die aus einer stringenten Anwendung resultierenden Konsequenzen für einen Syndikusanwalt. Auch wenn nach der Rechtslage im Jahr 2016 die Doppelberufstheorie nicht mehr als Grundlage des Berufsbildes eines Syndikusanwalts fungiert, so wurde der Syndikus-Steuerberater

<sup>245</sup> PartGG vom 25.07.1994 (BGBl. I S. 1744), zuletzt geändert durch Gesetz vom 22.12.2015 (BGBl. I S. 2565).

<sup>246</sup> *Hensler*, RdA 1999, 38, 39 mit Verweis auf § 1 Abs. 2 S. 1 PartGG als Legaldefinition eines freien Berufs.

<sup>247</sup> *Rittweger*, in: BeckOK Arbeitsrecht, § 2 ATG Rdn. 2.

<sup>248</sup> Siehe umfassend zur Verschwiegenheitspflicht eines Arbeitnehmers *Kreitner*, in: Küttner, Personalhandbuch, Betriebsgeheimnis Rdn. 4ff.

<sup>249</sup> Siehe dazu unten 4. Kapitel A. I.

der alten Rechtslage zum Syndikusanwalt nachgebildet.<sup>250</sup> Fragen zur Anwendung der Doppelberufstheorie werden damit nicht hinfällig. Vielmehr gilt es zu klären, ob der Syndikus-Steuerberater tatsächlich der Doppelberufstheorie nachgebildet worden ist. Vor allem bilden aber Berufsausübungsregelungen das rechtliche Fundament eines Syndikus-Steuerberaters. In einem ersten Schritt werden daher intensiv die Berufsausübungsregelungen des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG analysiert. Dafür werden, sofern vorhanden, zunächst die Regelungen, die der Gesetzgeber für den Syndikusanwalt in der BRAO geschaffen hat, dargestellt. Nach einer umfassenden Betrachtung der Berufsübungsregelungen eines Syndikus-Steuerberaters folgt einem zweiten Schritt der Komplex der Doppelberufstheorie.

## Abschnitt 1

### Auflösung des Spannungsverhältnisses durch die Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG

Der Gesetzgeber hat mit der Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG Berufsausübungsregelungen für Syndikus-Steuerberater statuiert. Nach Satz 1 ist ein Syndikus-Steuerberater bei seiner Tätigkeit im Angestelltenverhältnis darauf beschränkt, Tätigkeiten i. S. d. § 33 StBerG wahrzunehmen. Eine solche Tätigkeit ist nach Maßgabe des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 2 StBerG ausgeschlossen, sofern hierdurch die Pflicht zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung beeinträchtigt wird. Wann eine Beeinträchtigung einer unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung anzunehmen ist, wird unterschiedlich beurteilt. Zum Teil wird bereits die abstrakte Gefahr einer Interessenkollision als ausreichend erachtet.<sup>251</sup> Die vorherrschende Meinung vertritt hingegen, dass vielmehr konkrete Anhaltspunkte vorliegen müssten, damit ein Syndikus-Steuerberater aufgrund seiner Angestelltentätigkeit nicht mehr seiner beruflichen Unabhängigkeit in seiner selbstständigen Tätigkeit nachgehen könne.<sup>252</sup> Alleine das Nebeneinander von Angestelltentätigkeit und freiberuflicher Tätigkeit als Steuerberater seien nicht ausreichend, um die berufliche Unabhängigkeit zu gefährden.<sup>253</sup> Die Annahme, dass konkrete Anknüpfungspunkte für eine Gefährdung der beruflichen Unabhängigkeit eines Syndikus-Steuerberaters vorliegen müssen, erscheint sachgerecht und steht im Einklang mit der Intention des Gesetzgebers, die wirtschaftliche Abhängigkeit mit der freiberuflichen Tätigkeit eines Steuerberaters als vereinbar anzusehen.<sup>254</sup> Gemäß § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG

<sup>250</sup> Siehe dazu oben 2. Kapitel A. II 4. b).

<sup>251</sup> *Ehlers/Henze*, NWB 2011, 148, 150.

<sup>252</sup> *Römermann*, Stbg 2008, 310, 312; *Ruppert*, DStR 2008, 2184, 2186; *ders.*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 51; in diesem Sinne ist zudem die Rechtsprechung des BFH zu werten, siehe BFH, Urteil v. 09.08.2011 – VII R 2/11 – BFHE 234, 480 Rdn. 17.

<sup>253</sup> *Römermann*, Stbg 2008, 310, 312; *Ruppert*, DStR 2008, 2184, 2186; *ders.* in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 51.

<sup>254</sup> Vgl. auch *Römermann*, Stbg 2008, 310, 312.

ist es deshalb einem Syndikus-Steuerberater untersagt für seinen Auftraggeber, dem er aufgrund eines ständigen Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnisses seine Arbeitszeit und -kraft zur Verfügung stellen muss, in seiner Eigenschaft als Steuerberater tätig zu werden. Nach § 58 S. 2 Nr. 5a S. 4 StBerG obliegt einem Syndikus-Steuerberater eine Hinweispflicht in Bezug auf sein Angestelltenverhältnis gegenüber seinen Mandanten. Ob die durch § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG statuierten Berufsausübungsregelungen ein wirksames und verfassungsmäßiges Mittel bieten, um die aus der Angestelltentätigkeit und einer freiberuflichen Tätigkeit konfligierenden Rechtslage zu lösen, ist Gegenstand der folgenden Untersuchung.

### **A. Verfassungsmäßigkeit und Auslegungsfragen in Bezug auf das Tätigkeitsfeld eines Syndikus-Steuerberaters im Anstellungsverhältnis**

Empirische Erhebungen haben ergeben, dass ein Syndikus-Steuerberater im Rahmen seines Anstellungsverhältnisses Finanzbuchhaltungstätigkeiten ausführt, zum Beispiel als Leiter von Steuer-, Finanz- und Controllingabteilungen fungiert, EDV und IT-Dienstleistungen wahrnimmt sowie die in § 33 StBerG direkt genannten Tätigkeiten ausübt.<sup>255</sup> Darüber hinaus werden oft nicht von § 33 StBerG erfasste Tätigkeiten wie etwa solche der Erstellung von Konzernabschlüssen erbracht.<sup>256</sup> § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG legt fest, dass sich ein Syndikus-Steuerberater bei der Tätigkeit für seinen Auftraggeber mit Vorbehaltsaufgaben eines Steuerberaters befassen muss. Die damit einhergehende Tätigkeitsbeschränkung eines Syndikus-Steuerberaters wird ausführlich in den Gesetzesmaterialien zum 8. Steuerberatungsänderungsgesetz begründet.<sup>257</sup> Für eine umfassende Verständnislegung wird zunächst der Aufgabenkatalog eines herkömmlichen freiberuflichen Steuerberaters umschrieben. Argumentationsansätze aus einem Vergleich mit der gesetzlichen Regelung zum Syndikusanwalt können an dieser Stelle nur in Bezug auf die ab 2016 geltende Rechtslage zum Syndikusanwalt gezogen werden, denn erst mit der Regelung des § 46 Abs. 3 BRAO n. F. wird das vom Syndikusanwalt für seinen Arbeitgeber auszufüllende Tätigkeitsfeld mittels einer Berufsausübungsregelung eingeengt bzw. vorgegeben.

<sup>255</sup> Siehe umfassend zum Tätigkeitsfeld eines Syndikus-Steuerberaters in einem Unternehmen: *Riedlinger*, DStR Beihefter zu Heft 8/2014, 19.

<sup>256</sup> *Riedlinger*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 19.

<sup>257</sup> Siehe dazu BT-Drs. 16/7077, S. 33.

## I. Aufgabenkatalog und Tätigkeitsfelder eines Steuerberaters

§ 33 StBerG statuiert die Vorbehaltsaufgaben eines Steuerberaters;<sup>258</sup> neben diesen kann ein Steuerberater vereinbare Tätigkeiten nach Maßgabe des § 57 Abs. 3 StBerG ausüben. Im Wesentlichen ist das Tätigkeitsfeld eines Steuerberaters aber durch § 33 StBerG auf die Hilfeleistung bei der Erstellung von Steuererklärungen, die Vertretung des Steuerpflichtigen in Streitfällen mit der Finanzverwaltung und durch eine vorausschauende Beratung für eine optimale Steuergestaltung gekennzeichnet.<sup>259</sup> Diese Aufgabenfelder werden zugleich in die Begrifflichkeiten der Steuergestaltungsberatung, Steuerdeklarationsberatung, und Steuerrechtsdurchsetzungsberatung unterteilt.<sup>260</sup> Gemäß § 33 S. 2 StBerG obliegt einem Steuerberater zudem die Erfüllung von Buchführungspflichten. Dazu gehören u. a. die Einrichtung der Buchführung, die Anlagenbuchführung, Verbuchen der laufenden Geschäftsvorfälle, Abschlussvorbereitung und die ständige Überwachung der Buchführung.<sup>261</sup> Überdies werden Steuerberater mit der Aufstellung von Steuerbilanzen betraut und im Bereich der Erfüllung handelsrechtlicher Rechnungslegungspflichten gem. §§ 238ff. HGB<sup>262</sup> tätig.<sup>263</sup> Darüber hinaus prägt die zunehmende Digitalisierung der Steuerverwaltung den Berufsalltag eines Steuerberaters.<sup>264</sup> Diese zeigt sich beispielsweise in der Verpflichtung zur Aufstellung von E-Bilanzen. Steuerberater dürfen ferner als Verteidiger nach Maßgabe der §§ 392, 410 AO<sup>265</sup> in Steuerstrafverfahren und Bußgeldverfahren einer Steuerordnungswidrigkeit gewählt werden, sofern die Finanzbehörde das Strafverfahren selbstständig durchführt. Die enge Verzahnung der steuerlichen Beratung mit betriebswirtschaftlichen Vorgängen macht es daneben oft erforderlich, dass ein Steuerberater in der Praxis mit einer betriebswirtschaftlichen Beratung betraut wird.<sup>266</sup> Bei der Steuerplanung müssen betriebswirtschaftliche Vorgänge Berücksichtigung finden, denn betriebswirtschaftliche Entscheidungen haben häufig Ausstrahlungswirkung auf steuerliche Schritte und Beurteilungen.<sup>267</sup> Betriebswirtschaftliche Vorgänge fallen in den Anwendungsbereich der vereinbarten Tätigkeiten nach § 57 Abs. 3 StBerG. Neben den originären Aufgaben nach § 33 StBerG darf ein Steuerberater darüber hinaus die durch die §§ 69 bis 71 StBerG aufgestellten Aufgaben wahrnehmen.<sup>268</sup> Danach können Steuerberater als allgemeine

<sup>258</sup> Zur Europarechtskonformität der Vorbehaltsaufgaben *Mann/Fontana*, Beihefter zu DStR Heft 45/2016, 73ff.

<sup>259</sup> *Mössmer/Mosburger*, wistra 2006, 211, 212.

<sup>260</sup> *Mössmer/Mosburger*, wistra 2006, 211, 212; *Wöhe*, DStR 1987, 3, 5 m. w. N.

<sup>261</sup> *Kleemann*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 33 Rdn. 18.

<sup>262</sup> HGB i. d. F. 10.05.1897 (RGBl. S. 219), zuletzt geändert durch Gesetz v. 10.07.2018 (BGBl. I S. 1102).

<sup>263</sup> *Mössmer/Mosburger*, wistra 2006, 211, 212.

<sup>264</sup> *Reitsam/Sollinger*, CR 2012, 349.

<sup>265</sup> Abgabenordnung i. d. F. der Bekanntmachung v. 01.10.2002 (BGBl. I S. 3866), zuletzt geändert durch Gesetz v. 18.12.2018 (BGBl. I S. 2639).

<sup>266</sup> *Koslowski*, StBerG, § 33 Rdn. 11; so auch *Wöhe*, DStR 1985, 583, 584f.; *ders.*, DStR 1987, 3, 8f.;

<sup>267</sup> *Koslowski*, StBerG, Einleitung Rdn. 19; *Schäfer*, DStR 1997, 794.

<sup>268</sup> *Kleemann*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 33 Rdn. 36.

Vertreter (§ 69), als Praxisabwickler (§ 70) oder als Praxistreuhand (§ 71) bestellt werden. Zudem darf ein Steuerberater gem. § 5 Abs. 1 S. 1 des Rechtsdienstleistungsgesetzes (RDG)<sup>269</sup> Rechtsdienstleistungen ausführen, sofern sie im Zusammenhang mit der steuerberatenden Tätigkeit stehen und wenn sie als Nebenleistung zum Berufs- und Tätigkeitsbild eines Steuerberaters gehören.<sup>270</sup>

## II. Tätigkeitsbeschränkung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG als unzulässiger Eingriff in Art. 12 Abs. 1 GG

Das gesetzgeberische Idealbild sieht einen Steuerberater, der Vorbehaltsaufgaben nach Maßgabe des § 33 StBerG wahrnimmt. Die in § 57 Abs. 3 StBerG enumerativ genannten Tätigkeiten sind hingegen mit dem Beruf des Steuerberaters vereinbar, aber gerade nicht von der Grundvorstellung des gesetzlichen Berufsbildes eines Steuerberaters getragen. Mit der Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG beschränkt der Gesetzgeber den Tätigkeitsumfang eines Syndikus-Steuerberaters im Angestelltenverhältnis auf die Vorbehaltsaufgaben eines Steuerberaters. Ob diese Einschränkung verfassungsrechtlichen Anforderungen standhalten kann, soll im Folgenden untersucht werden. Insbesondere gilt es dabei zu klären, welches Ziel der Gesetzgeber bei Schaffung dieser Berufsausübungsregelung verfolgt hat. Praktische Relevanz weist diese Fragestellung in Bezug auf die Ausübung der vereinbarten Tätigkeiten nach § 57 Abs. 3 StBerG auf, da diese nach empirischen Befunden in breitem Umfang von Syndikus-Steuerberatern im Anstellungsverhältnis wahrgenommen werden.

Der Beruf des Syndikus-Steuerberaters bildet nach Maßgabe der Berufsbildlehre<sup>271</sup> keinen eigenen Beruf, sondern ist als eine Ausübungsform des Steuerberaterberufs einzuordnen. Die Einengung des Tätigkeitsfeldes eines Syndikus-Steuerberaters im Rahmen seines Angestelltenverhältnisses auf Tätigkeiten i. S. d. § 33 StBerG bildet eine Berufsausübungsbeschränkung. Ein Eingriff in die Berufsausübungsfreiheit eines Syndikus-Steuerberaters liegt mithin vor. Nach den Grundsätzen der „Dreistufentheorie“<sup>272</sup> bedürfen Berufsausübungsbeschränkungen einer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung durch vernünftige Erwägungen des Allgemeinwohls<sup>273</sup>, welche im Rahmen einer Verhältnismäßigkeitsprüfung zu berücksichtigen sind. Daher gilt es zu klären, welchen Zweck die Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a

<sup>269</sup> RDG i. d. F. vom 12.12.2007 (BGBl. I S. 2840), zuletzt geändert durch Gesetz v. 12.05.2017 (BGBl. I S. 1121).

<sup>270</sup> Dazu umfassend: DWS-Institut, Der Steuerberater als Rechtsdienstleister 2018, abrufbar unter: [https://www.dws-institut.de/sites/default/files/ue\\_document/file\\_id/80415\\_DWSV\\_839\\_Bd40\\_Berufsrechtstagung\\_2017\\_Ansicht\\_final.pdf](https://www.dws-institut.de/sites/default/files/ue_document/file_id/80415_DWSV_839_Bd40_Berufsrechtstagung_2017_Ansicht_final.pdf) (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020).

<sup>271</sup> Umfassend zur Berufsbildlehre siehe *Scholz*, in: *Maunz/Dürig*, GG, Art. 12 Rdn. 280ff.; *Mann*, in: *Sachs*, GG, Art. 12 Rdn. 67ff.

<sup>272</sup> BVerfG, Entscheidung v. 11.06.1958 – 1 BvR 596/56 – BVerfGE 7, 377, 403ff.; Beschluss v. 18.12.1968 – 1 BvL 5/64 u. a. – BVerfGE 25, 1, 11ff.

<sup>273</sup> BVerfG, Entscheidung v. 11.06.1958 – 1 BvR 596/56 – BVerfGE 7, 377, 378; Beschluss v. 20.04.1966 – 1 BvR 20/62 und 27/64 – BVerfGE 20, 31, 34; Beschluss v. 15.03.1967 – 1 BvR 575/62 – BVerfGE 21, 227, 232; Beschluss v. 23.03.1971 – 1 BvL 25/61 u. a. –

S. 1 StBerG verfolgt. Der Gesetzgeber begründet die Regelung, indem er auf die Unterschiedlichkeit der Berufsbilder und die Zulassungskriterien zu den jeweiligen Berufen verweist.<sup>274</sup> Diese Erwägungen gilt es aber insbesondere bei einer Prüfung des Art. 3 Abs. 1 GG zu berücksichtigen.<sup>275</sup> Es sind zunächst die Erwägungen des BVerfG hinsichtlich der Ausübung eines Zweiterberufs zu berücksichtigen, denn das BVerfG sieht einen wesentlichen Unterscheid darin, ob eine gesetzliche Regelung einen gewünschten Beruf erheblich beschränkt oder nur den Zugang zu einem zweiten Beruf versperrt.<sup>276</sup> Der Eingriff des Gesetzgebers in die freie Wahl eines zweiten Berufs wiegt nach Ansicht des BVerfG somit geringer.<sup>277</sup> Da es sich wie oben festgestellt bei der Beschränkung des Syndikus-Steuerberaters auf die Wahrnehmung von Tätigkeiten nach § 33 StBerG im Anstellungsverhältnis um eine Berufsausübungsregelung handelt und diese den Zweiterberuf eines Steuerberaters, die Angestellten-tätigkeit betrifft, können die Ausführungen des BVerfG auch für einen Syndikus-Steuerberater herangezogen werden. Dementsprechend sind die Hürden zur Rechtfertigung der Berufsausübungsregelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG nicht als allzu hoch einzustufen. Vernünftige Erwägung des Allgemeinwohls können aus dem Sinn und Zweck von Inkompatibilitätsregelungen hergeleitet werden. Diese verfolgen den Zweck, einen Beruf eindeutig zu prägen und das Berufsbild klar zu umgrenzen, indem sie die Durchdringung und Vermengung mit Merkmalen anderer Berufstätigkeiten verhindern.<sup>278</sup> Auch die Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG verfolgt den Zweck, das Berufsbild eines Steuerberaters bei einer Tätigkeit im Anstellungsverhältnis eindeutig zu prägen und klarer zu umgrenzen. Diese Erwägungen bilden mithin vernünftige Erwägungen des Allgemeinwohls. Aufgrund der geringen Eingriffsintensität bestehen insgesamt betrachtet an der Verhältnismäßigkeit des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG keine Bedenken. Ferner sprechen gesetzessystematische Erwägungen für eine Beschränkung des Tätigkeitsfeldes eines Syndikus-Steuerberaters. Da der Gesetzgeber durch die Zulassung des Syndikus-Steuerberaters schon einen erheblichen Schritt in Richtung Liberalisierung des Berufsrechts für Steuerberater gegangen ist, kann man es als konsequent ansehen, dass die im StBerG zugrunde gelegte Vorstellung von der Tätigkeit eines Steuerberaters sich in einer Ausnahmenvorschrift, wie sie § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG darstellt, niederschlägt. Die Beschränkung auf Hilfeleistungen in Steuersachen kann man somit als systemkonform ansehen.<sup>279</sup> Dahingehend argumentiert auch die Gesetzesbegründung. Der

---

BVerfGE 30, 336, 351; Beschluss v. 11.02.1992 – 1 BvR 1531/90 – BVerfGE 85, 248, 259; Urteil v. 13.12.2000 – 1 BvR 335/95 – BVerfGE 103, 1, 10.

<sup>274</sup> Begr. des RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 33.

<sup>275</sup> Dazu unten III.

<sup>276</sup> BVerfG, Beschluss v. 15.02.1967 – 1 BvR 569/62 – BVerfGE 21, 173, 181; *Kraft/Schroeder*, StB 1990, 401, 402f.; *Mann*, in: Sachs, GG, Art. 12 Rdn. 140.

<sup>277</sup> BVerfG, Beschluss v. 15.02.1967 – 1 BvR 569/62 – BVerfGE 21, 173, 181; *Kraft/Schroeder*, StB 1990, 401, 402f.; *Kämmerer*, Beihefter zu DStR 45/2018, S. 30ff.

<sup>278</sup> BVerfG, Beschluss v. 15.02.1967 – 1 BvR 569, 589/62 – BVerfGE 21, 173, 181.

<sup>279</sup> So *Mann*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 23 allerdings als Begründung für die unterschiedliche Behandlung von Syndikusanwälten und Syndikus-Steuerberatern anführend.

Gesetzgeber hat aufgrund der eingeschränkten Beratungsbefugnis von Steuerberatern detaillierte Regelungen über die vereinbaren Tätigkeiten geschaffen.<sup>280</sup> Die Gesetzessystematik soll bei der Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG beibehalten werden. Als positiver Nebeneffekt der Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG kann zudem gesehen werden, dass die Umschreibung dessen, was ein Syndikus-Steuerberater ist, erleichtert wird, da das Tätigkeitsfeld eines Syndikus-Steuerberaters eingengt wird, was wiederum wie oben gezeigt, die Definitionsfindung erleichtert. Mithin begründet die Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG keinen Verstoß gegen Art. 12 Abs. 1 GG.

### III. Beschränkung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG als Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG

#### 1. Beurteilung anhand der bis ins Jahr 2016 geltenden Rechtslage

Überdies ist die Überlegung anzustellen, ob die Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz begründet.<sup>281</sup> Ein solcher wäre zu bejahen, sofern vergleichbare Normadressaten ohne sachlichen Grund unterschiedlich behandelt werden.<sup>282</sup> Anknüpfungspunkt bildet vorliegend die Tatsache, dass Syndikusanwälte bis ins Jahr 2016 keiner dem § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG äquivalenten Beschränkung bei der Ausübung steuerberatender Tätigkeit im Anstellungsverhältnis unterlagen. Als Vergleichsgruppe kommt die eines Syndikus in Betracht, welcher daneben die Zulassung für eine rechtsberatende Tätigkeit besitzt. Von dieser Vergleichsgruppe sind ausschließlich Syndikus-Steuerberater und Syndikusanwälte erfasst. Ein Syndikusanwalt ist ebenfalls zur Steuerrechtsberatung befugt, dabei aber nicht der Beschränkung des § 33 StBerG oder einer ähnlichen Regelung aus der BRAO ausgesetzt; § 46 BRAO a. F. hat keine dem § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG entsprechende Norm zum Inhalt. Eine verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung liegt mithin vor. Die dargelegte Ungleichbehandlung zwischen Syndikus-Steuerberater und Syndikusanwalt bedarf einer Rechtfertigung durch einen sachlichen Grund. Dabei kann auf die Ausführungen in den Gesetzesmaterialien verwiesen werden. Im Gegensatz zum Steuerberaterberuf könne der Beruf des Rechtsanwalts nur von einer Person ergriffen werden, die ein abgeschlossenes Hochschulstudium vorweisen kann. Zudem umfasst die Ausbildung eines Rechtsanwalts das gesamte private und öffentliche Recht und folglich auch das Steuerrecht.<sup>283</sup> Die Ausbildung eines Steuerberaters sei hingegen auf das Steuerrecht beschränkt. Zudem stützt sich die Gesetzesbegründung auf die

<sup>280</sup> Begr. der Reg. zum Gesetzentwurf, BT-Drs. 16/7077, S. 33.

<sup>281</sup> Verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG anführend *Ehlers/Henze*, NWB 2009, 148, 149; *Ruppert*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 3; *Mann*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 23, i. E. dann aber ablehnend.

<sup>282</sup> BVerfG, Urteil v. 23.10.1951 – 2 BvR 1/51 – BVerfGE 1, 14, 52; *Kischel*, in: BeckOK GG, Art. 3 Rdn. 17.

<sup>283</sup> Begr. der BReg. zum Gesetzentwurf, BT-Drucks. 16/7077, S. 33.

unterschiedliche Ausgestaltung des Verhältnisses zwischen Steuerberater und seinen Mandanten einerseits und zwischen Rechtsanwalt und seinen Mandanten andererseits.<sup>284</sup> Ein Steuerberater betreue anders als ein Rechtsanwalt seine Mandanten in der Regel im Sinne eines Dauermandats. Als Argument für die Einschränkung des Berufsfeldes dienen folglich die auf das Steuerrecht beschränkte Ausbildung eines Syndikus-Steuerberaters sowie die Ausgestaltung des Mandantenverhältnisses im Gegensatz zu einem Rechtsanwalt. Die in der Gesetzesbegründung vorzufindende Erklärung basiert ausschließlich auf einem Vergleich mit einem Rechtsanwalt.<sup>285</sup> In der Gesetzesbegründung heißt es zudem, „dass es dem Gesetzgeber unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung nicht verwehrt sei, für beide Berufsgruppen unterschiedliche Rechtsrahmen für die Berufsausübung wie beispielsweise Regelungen zur Inkompatibilität zu schaffen. Für den Steuerberaterberuf hat der Gesetzgeber genaue Regelungen über die vereinbaren Tätigkeiten geschaffen, während die Inkompatibilitätsregelungen im Berufsrecht der Rechtsanwälte wegen der umfassenden Beratungsbefugnis erheblich weiter gefasst sind“.<sup>286</sup> Die Berufsbilder und Zulassungsmodalitäten beider Berufsgruppen unterscheiden sich nach Ansicht des Gesetzgebers so stark voneinander, dass eine differierende Behandlung gerechtfertigt sei.<sup>287</sup> Der Gesetzgeber berücksichtigt bei seiner Argumentation gleichwohl nicht ausreichend, dass ein Syndikusanwalt steuerberatend tätig werden kann. Der erhöhte Wettbewerbsdruck auf dem anwaltlichen Berufsmarkt habe dazu geführt, dass eine ansteigende Zahl von Rechtsanwälten steuerberatende Tätigkeiten wahrnehme.<sup>288</sup> Ein Syndikusanwalt unterliegt dann aber im Gegensatz zu einem Syndikus-Steuerberater nicht der Beschränkung auf Vorbehaltsaufgaben nach § 33 StBerG. Das Argument der unterschiedlichen Berufsbilder mit der differierenden Ausgestaltung des Mandantenverhältnisses fußt letztlich auf einer im Vergleich zu einem Syndikusanwalt erhöhten Gefahr der Interessenkollision. Die erhöhte Gefahr der Interessenkollision, die bei einem Steuerberater im Vergleich zu einem Rechtsanwalt aufgrund der gleichzeitigen Angestelltentätigkeit angenommen wird, macht aber keine Beschränkung auf Vorbehaltstätigkeiten des Steuerberaters notwendig, denn durch die Wahrnehmung von Vorbehaltsaufgaben wird diese Gefahr weder gemindert noch ausgeschlossen.<sup>289</sup> Die Argumentation des Gesetzgebers, auf die unterschiedlichen Berufsbilder von Rechtsanwälten und Steuerberatern abzustellen, kann mithin nicht als Rechtfertigung der unterschiedlichen Regelungen für Syndikusanwälte und Syndikus-Steuerberater herangezogen werden. Die differierende Behandlung könnte sich aber mit der Ausbildung auf das Steuerrecht und der damit im Zusammenhang stehenden Rechtsbereiche eines Steuerberaters und der im Gegensatz dazu stehenden umfassenden Hochschulausbildung eines Rechtsanwalts

<sup>284</sup> Begr. der BReg. zum Gesetzesentwurf, BT-Drucks. 16/7077, S. 33.

<sup>285</sup> So i. E. auch *Ehlers/Henze*, NWB 2009, 148, 149.

<sup>286</sup> Begr. der BReg. zum Gesetzesentwurf, BT-Drucks. 16/7077, S. 33.

<sup>287</sup> Begr. der BReg. zum Gesetzesentwurf, BT-Drucks. 16/7077, S. 33.

<sup>288</sup> *Ruppert*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 35.

<sup>289</sup> *Ruppert*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 35; *Mann*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 23.

auf das gesamte Recht ergeben.<sup>290</sup> Die beschränkte Ausbildung eines Steuerberaters auf das Steuerrecht und die damit im Zusammenhang stehenden Rechtsgebiete sind ein überzeugendes Argument, um die Tätigkeiten eines Syndikus-Steuerberaters im Anstellungsverhältnis auf Vorbehaltsaufgaben eines Steuerberaters zu beschränken. Die Unterschiedlichkeit der Zulassungskriterien zu den jeweiligen Berufen führt damit im Ergebnis dazu, dass die Einschränkung für den Steuerberater einer verfassungsrechtlichen Prüfung am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG standhalten kann. Das Argument der Interessenkollision insbesondere im Vergleich zum Syndikusanwalt überzeugt mithin nicht. Daher gilt es festzuhalten, dass keine verfassungsrechtliche Bedenken an der Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG in Hinblick auf eine Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG bestehen. Es könnten sich an dieser Stelle aber Veränderungen aufgrund des Gesetzes zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte ergeben haben.

## *2. Veränderung durch das Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte*

Nach Maßgabe des § 46 Abs. 3 BRAO n. F. wird das Tätigkeitsfeld eines Syndikusanwalts im Angestelltenverhältnis näher festgelegt. Ein Syndikusanwalt kann gem. § 46 Abs. 2 BRAO n. F. nur dann die Zulassung als Syndikusanwalt erhalten, sofern er anwaltliche Tätigkeiten im Anstellungsverhältnis ausübt. Es wird dabei genau festgelegt, welche Tätigkeiten ein Syndikusanwalt im Anstellungsverhältnis ausüben muss, damit die Voraussetzungen einer anwaltlichen Tätigkeit erfüllt sind. Mit der Regelung § 46 Abs. 5 Abs. 1 BRAO beschränkt der Gesetzgeber zudem die Befugnis des Syndikusanwalts auf die Beratung und Vertretung der Rechtsangelegenheiten des Arbeitgebers. Der Gesetzgeber begründet diese Beschränkung mit dem Ziel des Verhinderns einer Gefährdung für die anwaltliche Unabhängigkeit durch das Einwirken fremder wirtschaftlicher Interessen.<sup>291</sup> Diese Beschränkung erweist sich als systemkonform, da an dem in § 59e BRAO statuierten Fremdbesitzverbot festgehalten wird.<sup>292</sup> Durch die Umschreibung, die § 46 Abs. 3 BRAO n. F. vornimmt, wird damit ebenfalls das Tätigkeitsfeld eines Syndikusanwalts eingegrenzt. Es wird auf die typischen Aufgabenfelder eines Anwalts beschränkt. Damit kann die Regelung des § 46 Abs. 3 BRAO n. F. als eine dem § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG äquivalente Norm angesehen werden, welche für einen Syndikusanwalt gilt, der steuerberatende Tätigkeiten ausführt. Damit scheidet es nach der Novellierung zum Recht der Syndikusanwälte bereits an einer verfassungsrechtlich relevanten Ungleichbehandlung. Mithin liegt ebenfalls kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG vor.

<sup>290</sup> So nur *Mann*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 23.

<sup>291</sup> Begr. zum Gesetzesentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 30.

<sup>292</sup> So die Begr. zum Gesetzesentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD in BT-Drs. 18/5201, S. 30.

#### IV. Weitere Verengung des Tätigkeitsfeldes durch das Erfordernis einer ausschließlichen Wahrnehmung von Tätigkeiten nach § 33 StBerG

Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob der Wortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG dahingehend zu verstehen ist, dass ein Syndikus-Steuerberater ausschließlich Vorbehaltsaufgaben im Rahmen seiner Berufsausübung im Anstellungsverhältnis erfüllen muss. Der BFH geht davon aus,<sup>293</sup> während ein Großteil der Stimmen in der Literatur eine gegenteilige Ansicht vertritt, sodass eine ausschließliche Wahrnehmung von Tätigkeiten nach § 33 StBerG nicht erforderlich wäre.<sup>294</sup> Nach der derzeitigen Zulassungspraxis der Kammern reicht es aus, wenn in der Arbeitgeberbescheinigung bzw. Freistellungserklärung enthalten ist, dass ein Syndikus-Steuerberater bei seiner Tätigkeit im Unternehmen Tätigkeiten i. S. d. § 33 StBerG wahrnimmt.<sup>295</sup> Eine ausschließliche Wahrnehmung von Tätigkeiten nach Maßgabe des § 33 StBerG ist danach nicht erforderlich. Die Zulassungspraxis der Kammern hat sich somit nicht an die Rechtsprechung des BFH angepasst.

##### 1. Wortlautanalyse

Nach dem Wortlaut des Gesetztextes müssen Syndikus-Steuerberater im Rahmen ihres Angestelltenverhältnisses Tätigkeiten i. S. d. § 33 StBerG ausfüllen. Die Formulierung des Gesetztextes gibt damit keinen Hinweis darauf, ob eine ausschließliche Aufgabenwahrnehmung nach § 33 StBerG erforderlich ist. Sie ist vielmehr allein dahingehend zu verstehen, dass der Steuerberater als Angestellter Tätigkeiten i. S. d. § 33 StBerG zu erfüllen hat. Hinsichtlich des Umfangs der Wahrnehmung von Vorbehaltsaufgaben eines Steuerberaters kann dem Gesetzwortlaut hingegen kein Anhaltspunkt entnommen werden. Die offene Formulierung des Wortlauts ermöglicht somit keine eindeutige Feststellung, ob es auf eine ausschließliche Wahrnehmung von Tätigkeiten i. S. d. § 33 StBerG ankommt oder ob dies gerade nicht erforderlich ist.

<sup>293</sup> BFH, Urteil v 17.05.2011 – VII R 47/10 – BFHE 234, 379 Rdn. 22; Urteil v. 09.08.2011 – VII R 2/11 – BFHE 234 Rdn. 10; so auch das OVG Rheinland-Pfalz, Beschluss v. 12.03.2014 – 6 A 11196/12 OVG – DStRE 2014, 1471, 1472; aus der Literatur so nur *Peters/Danewitz*, NWB 2008, 1687, 1691.

<sup>294</sup> *Ehlers/Henze*, NWB 2009, 148, 151; *Eichborn*, DStR 2012, 673 676; *Goez* in: *Steuerberater Handbuch*, Teil 3 E. Rdn. 9ff.; *Hain*, DStR 2007, 2084, 2087; *Koslowski*, StBerG, § 58 Rdn. 20; v. *Lewinski*, *Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater*, S. 118; *Römermann*, Stbg 2008, 310, 312; *Ruppert*, in: *Kuhls u. a.*, StBerG, § 58 Rdn. 40. Das FG Düsseldorf in seiner Entscheidung v. 16.10.2013 – 2 K 3644/12 StB – äußert sich hingegen nicht dazu, ob eine ausschließliche Wahrnehmung von Tätigkeiten i. S. d. § 33 StBerG erforderlich ist, sodass die Entscheidung dahingehend interpretiert wird, dass eine vom BFH abweichende Ansicht vertreten wird, so *Ruppert*, DStR 2014, 62, 63.

<sup>295</sup> Vgl. dazu z. B. Hinweise auf der Seite der Steuerberaterkammer Düsseldorf, abrufbar unter: [https://www.stbk-duesseldorf.de/fileadmin/02-Kammer/2\\_Downloads/Anzeige\\_Syndikus-Taetigkeit.pdf](https://www.stbk-duesseldorf.de/fileadmin/02-Kammer/2_Downloads/Anzeige_Syndikus-Taetigkeit.pdf) (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020).

## 2. Systematische Auslegung

Gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 2 StBerG ist die Tätigkeit eines Arbeitnehmers mit der eines Steuerberaters grundsätzlich unvereinbar, es sei denn, es liegt einer der Fälle des Absatz 3 oder der §§ 58 und § 59 StBerG vor. § 58 StBerG stellt mithin eine Ausnahmevorschrift dar. Daraus ließe sich der Schluss ziehen, dass, da § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG lediglich von Aufgaben i. S. d. § 33 StBerG spricht, diese ausschließlich im Angestelltenverhältnis ausgeübt werden dürfen. Ansonsten hätte es einer ausdrücklichen Erwähnung der vereinbarten Tätigkeit bedurft, wenn solche vom Tätigkeitsumfang eines Syndikus-Steuerberaters im Angestelltenverhältnis umfasst werden sollen. Es existiert gleichwohl kein Grundsatz, dass Ausnahmevorschriften stets eng auszulegen sind,<sup>296</sup> sodass dieses Ergebnis nicht zwingend ist. Aus der Systematik des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG lässt sich somit ebenfalls nicht ableiten, dass eine ausschließliche Aufgabenwahrnehmung nach § 33 StBerG erforderlich ist. Die Überschrift des § 58 StBerG mit „Tätigkeit als Angestellter“ lässt ebenfalls kein überzeugendes systematisches Argument zu.

## 3. Historische Auslegung

Die Gesetzgebungsgeschichte zum 8. Steuerberatungsänderungsgesetz lässt keine klare Auslegung zu; insbesondere der Verweis auf den Referentenentwurf kann nicht abhelfen.<sup>297</sup> Der Referentenentwurf spricht davon, dass im Angestelltenverhältnis überwiegend Tätigkeiten i. S. d. § 33 StBerG wahrzunehmen sind.<sup>298</sup> Durch die Streichung des Wortes „überwiegend“ auf der einen Seite und durch den Verzicht auf das Einfügen von Worten wie „nur“ oder „ausschließlich“ auf der anderen Seite, habe der Gesetzgeber gerade zum Ausdruck gebracht, dass es für ihn ausreicht, wenn der Syndikus im Angestelltenverhältnis „auch“ Tätigkeiten nach § 33 StBerG wahrnimmt.<sup>299</sup> Die aus der Streichung des Wortes „überwiegend“ gezogenen Schlussfolgerungen sind jedoch nicht so eindeutig, dass man aus ihnen ein überzeugendes Argument ableiten könnte. Es wird vielmehr nur deutlich, dass dem Gesetzgeber durchaus die Möglichkeit bewusst war, den Gesetzestext durch Ergänzungen in Bezug auf § 33 StBerG zu konkretisieren.<sup>300</sup> Die besseren Argumente sprechen daher dafür, dass sich der Gesetzgeber für die gültige Fassung aus Gründen der Rechtssicherheit entschieden hat, um eine rechtliche Auseinandersetzung darüber, was „überwiegend“ ist, zu vermeiden und eine uneinheitliche Handhabung der regio-

<sup>296</sup> *Larenz/Canaris*, S. 175ff.; *Koenig*, in: *Koenig*, AO, § 4 Rdn. 93.

<sup>297</sup> So aber *Hund*, DStR 2011, 2267; ferner *Ruppert*, NWB 2011, 4430, 4432.

<sup>298</sup> Referentenentwurf vom 13.07.2006 zum Achten Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes, S. 10.

<sup>299</sup> *Hund*, DStR 2011, 2267; vgl. dazu auch *Ruppert*, NWB 2011, 4430, 4432, der darüber hinaus noch darauf hinweist, dass der Gesetzgeber, wenn schon nicht im Gesetzestext, so doch zumindest in der Begründung zum Regierungsentwurf hätte auf diesen Gesichtspunkt, also auf eine mögliche Präzisierung in Bezug auf § 33 StBerG, eingehen können.

<sup>300</sup> *Mann*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 24; *Römermann*, Stbg 2008, 310, 312.

nen Kammern zu verhindern.<sup>301</sup> Als weiteres Argument für eine solche Sichtweise lässt sich der Vergleich mit der Normierung des Syndikusanwalts in § 46 BRAO a. F. heranziehen. Bis zum Änderungsgesetz im Jahre 1994 für die BRAO mussten Syndikusanwälte nach Maßgabe des § 46 BRAO a. F. ihre Arbeitszeit und -kraft „überwiegend“ ihrem Auftraggeber zur Verfügung stellen. In der Gesetzesbegründung heißt es dazu, dass durch die Streichung des Wortes „überwiegend“ das Tätigkeitsverbot für Syndikusanwälte klarer umrissen wird und Abgrenzungsschwierigkeiten nicht mehr auftreten können.<sup>302</sup> Daraus lässt sich ableiten, dass der Gesetzgeber dieses Problem vermeiden wollte und derartige Abgrenzungsschwierigkeiten für den Syndikus-Steuerberater gerade nicht entstehen sollten.<sup>303</sup> Damit führt im Ergebnis eine historische Auslegung nicht zu einer eindeutigen Klärung der Ausgangsfrage.

#### 4. Teleologische Auslegung

Der Zweck erschließt sich vor dem Hintergrund der in den Materialien getroffenen Aussagen. Die Begründung zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung besagt, dass die Angestelltentätigkeit auf steuerliche Beratungsleistungen i. S. d. § 33 StBerG (Beratung in Steuerangelegenheiten) beschränkt wird.<sup>304</sup> Daraus ließe sich ableiten, dass ein Syndikus-Steuerberater im Angestelltenverhältnis ausschließlich Tätigkeiten i. S. d. § 33 StBerG wahrnehmen soll. Auch die oben genannten Urteile des BFH nehmen in ihrer Begründung auf die Gesetzesmaterialien Bezug.<sup>305</sup> In seinem ersten Urteil aus dem Jahr 2011 führt der BFH als Begründung einer ausschließlichen Wahrnehmung von Vorbehaltsaufgaben unter anderem die Zielgruppe der Gesetzesnovellierung an; „insbesondere“ die Mitarbeiter in der Steuerabteilung eines Unternehmens hätte der Gesetzgeber bei Einführung des Syndikus-Steuerberaters im Auge gehabt.<sup>306</sup> Solche üben Vorbehaltsaufgaben nach § 33 StBerG aus. Noch kürzer fällt die Erklärung in dem drei Monate später ergangenen Urteil des BFH aus.<sup>307</sup> Der BFH führt aus, dass ausschließlich Tätigkeiten i. S. d. § 33 StBerG wahrzunehmen sind, wobei lediglich auf das vorangegangene Urteil des BFH verwiesen wird.<sup>308</sup> Die kurzen Ausführungen des BFH sind dadurch zu erklären, dass es bei den genannten Urteilen nicht um die Klärung dieser Frage ging. Die Aus-

<sup>301</sup> Hain, DStR 2007, 2084, 2087.

<sup>302</sup> Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses (6. Ausschuss) zu dem Gesetzesentwurf der Bundesregierung (Drs. 12/4993), BT-Drucks. 12/7656, S. 49; Hamacher sieht hingegen in der Streichung des Wortes „überwiegend“ nur als einfache Wortrückung an, mit der Konsequenz, dass der Syndikusanwalt im Anstellungsverhältnis jetzt außerforensisch als Anwalt anzusehen sei, und zwar auch dann, wenn er ausschließlich in Anstellung arbeitet, Hamacher, Der Syndikusanwalt, S. 913, 930; dem entsprechend Biermann, AnwBl 1994, 562, 563.

<sup>303</sup> Mann, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 24.

<sup>304</sup> BT-Drucks. 16/7077, S. 18, 33.

<sup>305</sup> BFH, Urteil v. 17.05.2011 – VII R 47/10 – BFHE 234, 379 Rdn. 22; BFH, Urteil v. 09.08.2011 – VII R 2/11 – BFHE 234, 480 Rdn. 10.

<sup>306</sup> BFH, Urteil v. 17.05.2011 – VII R 47/10 – BFHE 234, 379 Rdn. 22.

<sup>307</sup> BFH, Urteil v. 09.08.2011 – VII R 2/11 – BFHE 234, 480 Rdn. 10.

<sup>308</sup> BFH, Urteil v. 09.08.2011 – VII R 2/11 – BFHE 234, 480 Rdn. 10.

fürungen ergingen nur als obiter dictum. Die Argumentation des BFH kann im Ergebnis nicht überzeugen. Nach der Begründung des Gesetzesentwurfes wird die Zulassung als Syndikus-Steuerberater auf die Wahrnehmung von Tätigkeiten i. S. d. § 33 StBerG beschränkt, was sich von der Rechtslage der Syndikusanwälte unterscheidet.<sup>309</sup> Breite Ausführungen sind den Gesetzesmaterialien sodann lediglich in Bezug auf die Rechtfertigung der unterschiedlichen Behandlung von Syndikusanwälten und Syndikus-Steuerberatern zu entnehmen. Damit kann sich der BFH bei seiner Argumentation lediglich auf das Argument der Zielgruppe der Gesetzesänderung stützen. Dieser Argumentation kommt jedoch keine Durchschlagskraft zu. Die Formulierung des „insbesondere“ macht vielmehr deutlich, dass der Zielgruppe Beispielcharakter zukommt.<sup>310</sup> Da folglich nicht nur die Mitarbeiter in Steuerabteilungen die Adressaten des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG bilden, kann der Argumentation des BFH nicht gefolgt werden. Gegen die Annahme, dass ausschließlich Aufgaben im Sinne des § 33 StBerG wahrzunehmen sind, sprechen insbesondere verfassungsrechtliche Aspekte:<sup>311</sup> Eine derartige Beschränkung bedeutet einen erheblichen Eingriff in die Berufsausübungsfreiheit eines Syndikus-Steuerberaters.<sup>312</sup> Ein solcher bedarf eines vernünftigen Grundes des Allgemeinwohls für eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung. Ein solcher Grund findet sich nicht in den Ausführungen des BFH.<sup>313</sup> Es ist auch nicht ersichtlich, aus welchen Gründen die Wahrnehmung von Tätigkeiten gem. § 57 Abs. 3 StBerG nicht zulässig sein sollte.<sup>314</sup> Die generelle Einschränkung des Tätigkeitsfeldes eines Syndikus-Steuerberaters im Angestelltenverhältnis ist wie oben dargelegt aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht zu beanstanden. Eine darüber hinausgehende Beschränkung kann hingegen nicht durch vernünftige Erwägungen des Allgemeinwohls gerechtfertigt werden. Neben den verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten birgt das Ausschließlichkeitskriterium Schwierigkeiten für die Praxis. Die steuerliche Beratung lässt sich häufig nicht trennen von betriebswirtschaftlichen Fragestellungen, die wiederum als Wirtschaftsberatung nicht zu den Vorbehaltsaufgaben eines Steuerberaters gehören.<sup>315</sup> Die strikte Trennung der Aufgabenfelder eines Steuerberaters erweist sich damit als wenig sinnvoll und steht einer effektiven Berufsausübung für einen Syndikus-Steuerberater entgegen. Überdies wirft die Auffassung des BFH weitere praktische Fragen auf. Es wird kaum kontrollierbar sein, ob und in welchem Umfang neben Tätigkeiten i. S. d. § 33 StBerG andere Tätigkeiten auf dem Gebiet der betriebswirtschaftlichen

<sup>309</sup> BT-Drucks. 16/7077, S. 33.

<sup>310</sup> *Hund*, DStR 2011, 2267; *Mann*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 24.

<sup>311</sup> Siehe dazu *Ruppert*, DStR 2008, 2184, 2186.; *ders.*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 41; vgl. *Eichborn*, DStR 2012, 673ff.

<sup>312</sup> *Ruppert*, DStR 2008, 2184, 2186; *ders.*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 41.

<sup>313</sup> So *Hund*, DStR 2011, 2267.

<sup>314</sup> *Mann*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 24.

<sup>315</sup> *Hund*, DStR 2011, 2266, 2267; *Mann*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 24; *Ruppert*, NWB 2011, 4430, 4432; *Rechner*, SteuK 2011, 511; vgl. umfassend *Römermann/Jähne*, in: Steuerberater Handbuch, Teil 3 A. Rdn. 1ff.; Teil 3 B. Rdn. 1ff.

Fragestellungen im Unternehmen ausgeübt werden.<sup>316</sup> Zudem steht die Wahrnehmung von Tätigkeiten i. S. d. § 57 Abs. 3 StBerG nicht im Widerspruch zur Intention des Gesetzgebers, mit der Einführung des Syndikus-Steuerberaters insbesondere den Mitarbeitern in der Steuerabteilung eines Unternehmens die Möglichkeit einzuräumen, neben der Angestelltentätigkeit selbstständig als Steuerberater tätig zu werden. Die Mitarbeiter einer Steuerabteilung müssen für eine effektive Aufgabenerfüllung auch auf betriebswirtschaftliche Fragestellungen eingehen. Die überzeugenderen Gründe sprechen insgesamt dafür, dass es gerade nicht auf die ausschließliche Wahrnehmung von Aufgaben i. S. d. § 33 StBerG ankommt. Der BFH hat durch seine Aussage unnötige Rechtsunsicherheit in eine an sich doch relativ eindeutig gehaltene Frage gebracht. Insbesondere die Steuerberaterkammern sind der Unsicherheit ausgesetzt, ob sie für die Zulassung eines Syndikus-Steuerberaters eine Erklärung benötigen, aus der eindeutig hervorgeht, dass der Syndikus-Steuerberater als Angestellter ausschließlich Tätigkeiten im Sinne des § 33 StBerG wahrnimmt oder nicht. Es bleibt daher zu hoffen, dass der BFH seine Ansicht revidiert.

## V. Ergebnis

Es ist überzeugend, das Tätigkeitsfeld eines Syndikus-Steuerberaters im Angestelltenverhältnis auf die Vorbehaltsaufgaben eines Steuerberaters festzulegen. Die Systematik des StBerG wird ein Stück weit beibehalten. Zudem kann auf diese Weise an den Konturen des Berufsbildes eines Steuerberaters festgehalten werden. Darüber hinaus können praktische Erwägungen angeführt werden. Die Festlegungen des Tätigkeitsfeldes eines Syndikus-Steuerberaters im Angestelltenverhältnis könnte im Ergebnis zu einer Erleichterung der Befreiungsmöglichkeit des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht führen.<sup>317</sup> Auch wenn der Gesetzgeber auf diesen Aspekt in seiner Gesetzesbegründung nicht eingeht, ist nicht ausgeschlossen, dass er dennoch einen Beweggrund für die Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG darstellt. Eine effiziente Berufsausübung, sowohl für das Unternehmen bzw. den Verband als auch für einen Syndikus-Steuerberater selbst, erfordern, dass vereinbare Tätigkeiten nach Maßgabe des § 57 Abs. 3 StBerG wahrgenommen werden dürfen. Die Interpretation des BFH steht damit zur Intention des Gesetzgebers, eine Liberalisierung des Berufsrechts mit der Einfügung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG zu erzeugen,<sup>318</sup> im Widerspruch. Folglich ist die Ausübung von vereinbarten Tätigkeiten zulässig. Letztlich bleibt die Frage offen, in welchem Umfang die Vorbehaltsaufgaben eines Steuerberaters im Anstellungsverhältnis auszuüben sind. Es wird vorgeschlagen, dass es ausreiche, wenn „auch“ oder „zumindest“ Tätigkeiten nach § 33 StBerG ausgeübt werden.<sup>319</sup> Dem ist zu-

<sup>316</sup> Riedlinger, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 19, 20.

<sup>317</sup> Siehe dazu umfassend 3. Kapitel Abschnitt 2 II. 5.

<sup>318</sup> Vgl. Rechner, Steuk 2011, 511.

<sup>319</sup> Eichborn, DStR 2012, 673, 676; Hain, DStR 2007, 2084, 2086; Mann, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 24; Römermann, Stbg 2008, 310, 312; Ruppert, NWB 2011, 4430, 4432.

zustimmen. Der exakte Umfang der Wahrnehmung von Vorbehaltsaufgaben eines Steuerberaters lässt sich nicht eindeutig bestimmen. Abgrenzungsschwierigkeiten und Rechtsunsicherheit wären die Folge, würde man ein Mindestmaß an Ausübung von Vorbehaltsaufgaben im Anstellungsverhältnis verlangen. Daher sollte der eingeschlagene Weg der Kammern beibehalten werden, nach welchem die Freistellungserklärung lediglich die Angabe enthalten muss, dass überhaupt Tätigkeiten i. S. d. § 33 StBerG wahrgenommen werden.

## **B. Verfassungsmäßigkeit und Europarechtskonformität des Tätigkeitsverbots eines Syndikus-Steuerberaters für seinen Auftraggeber**

Die Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG verwehrt einem Syndikus-Steuerberater, im Rahmen seiner Angestellten­tätigkeit für seinen Arbeitgeber in der Funktion als Steuerberater zu agieren. Damit statuiert § 58 StBerG eine umfassende Tätigkeitsbeschränkung. Die Formulierung des ständigen Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnisses in § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG macht deutlich, dass sich der Gesetzgeber an der Regelung des § 46 BRAO a. F. orientierte, welcher dieselbe Formulierung zur Umschreibung der vertraglichen Bindung zwischen einem Syndikusanwalt und seinem Arbeitgeber verwendete.<sup>320</sup> In inhaltlicher Hinsicht stellt § 46 BRAO a. F. ein umfangreiches Vertretungs- und Tätigkeitsverbot eines Syndikusanwalts für seinen Auftraggeber auf. Die Regelung des § 46 BRAO a. F. war in der Literatur starker Kritik ausgesetzt; ihr wurde in Teilen gänzlich die Verfassungsmäßigkeit abgesprochen.<sup>321</sup> Daher stellt sich die Frage, ob ein noch umfangreicheres Tätigkeitsverbot, wie es für einen Syndikus-Steuerberater gesetzlich geregelt ist, einer verfassungsrechtlichen Prüfung standhalten kann. Im folgenden Teil dieser Arbeit soll daher der Schwerpunkt auf der Untersuchung der Verfassungsmäßigkeit des Tätigkeitsverbotes eines Syndikus-Steuerberaters für seinen Arbeitgeber gelegt werden. Dafür wird zunächst die Norm des § 46 BRAO a. F. näher auf ihre Verfassungsmäßigkeit und ihre Konformität mit Europarecht hin untersucht. Gleiches gilt für das neue Regelungs­werk zum Syndikusanwalt. Die daraus resultierenden Ergebnisse sollen als Argumentationsgrundlage für die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit und Europarechtskonformität des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG dienen.

<sup>320</sup> Mann, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 23.

<sup>321</sup> Siehe dazu u. a. *Barotsch-Koch*, AnwBl 2010, 237, 239ff.; *Hartung*, in: Hartung, BORA/FAO, § 46 BRAO Rdn. 41ff.; 47ff.; *Hellwig*, AnwBl 2015, 1, 10; *Kleine-Cosack*, § 46 BRAO Rdn. 27f., 36; *Kollrus*, BRAK-Mitt 2013, 98ff.; zur verfassungskonformen Auslegung des § 46 Abs. 3 BRAO *Deckenbrock*, AnwBl 2009, 16, 19f.

## I. Tätigkeitsbeschränkung eines Syndikusanwalts gemäß der Rechtslage bis 2016

Als zentrale Vorschrift für einen Syndikusanwalt fungierte bis ins Jahr 2016 § 46 BRAO a. F. In seinem 1. Absatz stellte § 46 BRAO a. F. ein generelles Vertretungsverbot eines Syndikusanwalts vor Gerichten oder Schiedsgerichten in seiner Eigenschaft als Rechtsanwalt für seinen Auftraggeber auf, dem er aufgrund eines ständigen Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnisses seine Arbeitszeit und -kraft zur Verfügung stellen musste. In seinem zweiten Absatz konzipierte § 46 BRAO a. F. ein Tätigkeitsverbot, welches aus einer Vorbefassung resultierte. Dabei legte die Nummer 1 des § 46 Abs. 2 BRAO a. F. dem Syndikusanwalt ein Tätigkeitsverbot für seine Tätigkeit als Rechtsanwalt auf, für den Fall, dass er in derselben Angelegenheit als sonstiger Berater, der in einem ständigen Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnis Rechtsrat erteilt, bereits rechtsbesorgend tätig geworden ist. Die Nummer 2 schrieb ein Tätigkeitsverbot für die umgekehrte Abfolge der Vorbefassung vor. Mit der Einführung des Absatzes 2 wurde damit das forensische Tätigkeitsverbot des § 46 Abs. 1 BRAO a. F. auf sämtliche andere Betätigungen in derselben Sache umfassend ausgeweitet.<sup>322</sup> Absatz 3 erweiterte den Anwendungsbereich des 2. Absatzes in personaler Hinsicht. Danach galt das Tätigkeitsverbot nicht nur für den Rechtsanwalt selbst, sondern darüber hinaus für die gesamte Rechtsanwaltssozietät und weitere Formen der gemeinschaftlichen Berufsausübung, bei denen er tätig war.<sup>323</sup>

### *1. Regelungsgehalt und Zweckrichtung des § 46 BRAO a. F.*

Innerhalb des § 46 BRAO a. F. konnte man zwischen dem Verbot der forensischen Tätigkeit, welches § 46 Abs. 1 BRAO statuierte, und dem durch § 46 Abs. 2 und Abs. 3 BRAO a. F. aufgestellten umfassendem Tätigkeitsverbot differenzieren. Der hinter der gesamten Regelung des § 46 BRAO a. F. stehende Zweck ist darin zu sehen, die beruflichen Unabhängigkeit eines Rechtsanwalts zu sichern<sup>324</sup> sowie im Schutz der Interessen frei praktizierender Rechtsanwältinnen.<sup>325</sup> Zudem sollte über die Regelung des § 46 BRAO a. F. die Trennung der unterschiedlichen Arbeitsbereiche eines Syndikusanwalts gesichert werden.<sup>326</sup> Das in § 1 und 3 BRAO normierte Berufsbild eines Rechtsanwalts als unabhängiges Organ der Rechtspflege führte nach Ansicht des Gesetzgebers zur Unvereinbarkeit des Auftretens eines Syndikus-

<sup>322</sup> Träger, in: Feuerich/Weyland, BRAO, 9. Aufl., § 46 BRAO Rdn. 23; Kleine-Cosack, NJW 1994, 2249, 2254; Römermann/Zimmermann, in: BeckOK BORA, § 46 BRAO Rdn. 53.

<sup>323</sup> Davon sind die Partnerschaftsgesellschaft, die Anwalts-GmbH und die Anwalts-AG umfasst. Nicht inbegriffen sind die reine Bürogemeinschaft, sowie Kooperationen nach der BORA, vgl. dazu Huff, in: Gaier/Wolf/Glöcken, § 46 BRAO Rdn. 29.

<sup>324</sup> Träger, in: Feuerich/Weyland, BRAO, 9. Aufl., § 46 BRAO Rdn. 11; Hartung, in: Hartung, BORA/FAO, § 46 BRAO Rdn. 6; Hensler, in: Hensler/Prütting, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 5.

<sup>325</sup> Ewer, AnwBl 2014, 683; Michell/Arentz, AnwBl 2015, 471, 472; Roxin, NJW 1992, 1129, 1130; Vollmerhaus, BB 2004, 2142, 2144.

<sup>326</sup> BGH, Urteil v. 25.2.1999 – IX ZR 384/97 – NJW 1999, 1715, 1716 mit Verweis auf BT-Drs. 12/4993, S. 30; Hartung, in: Hartung, BORA/FAO, § 46 BRAO Rdn. 6.

anwalts im Rahmen seines Dienstverhältnisses als Anwalt.<sup>327</sup> Syndikusanwälte seien bei einem Auftreten vor Gericht nicht mehr in der Lage, das objektive Recht zu wahren.<sup>328</sup> Die Absätze 2 und 3 wurden erst im Rahmen einer Novellierung des § 46 BRAO a. F. im Jahr 1994 angefügt.<sup>329</sup> Als Begründungsansatz führte der Gesetzgeber dabei aus, dass es das Ziel sei, mit dem gegenüber der Nichtzulassung verfassungsrechtlich verhältnismäßigerem Mittel von Berufsausübungsregelungen die Gefahr von Interessenkollisionen zu verringern.<sup>330</sup> Absatz 2 sollte den Zweck erfüllen, Interessenkollisionen zu vermeiden, die bei einem Wechsel der Tätigkeit entstehen können.<sup>331</sup> Damit folgte der Gesetzgeber der Vorgehensweise des § 45 BRAO, welcher ebenfalls einen Funktionswechsel in derselben Angelegenheit als mit der Funktion und dem Ansehen eines Rechtsanwalts unverträglich ansieht.<sup>332</sup> § 46 BRAO a. F. wurde darüber hinaus der Zweck zugesprochen, das Ansehen der Anwaltschaft zu sichern.<sup>333</sup>

## 2. Rechtswissenschaftliche Diskussion zur Regelung des § 46 Abs. 1 BRAO a. F.

§ 46 Abs. 1 BRAO a. F. statuierte zwar grundsätzlich ein Vertretungsverbot des Syndikusanwalts für seinen Arbeitgeber vor Gericht, die Norm war dabei so abgefasst, dass das Vertretungsverbot nur für den Anwaltsprozess galt.<sup>334</sup> In gerichtlichen Verfahren, in denen gerade kein Anwaltszwang bestand, konnte somit ein Syndikusanwalt als Vertreter des Unternehmens bzw. Verbandes, für welches bzw. welchen er tätig war, auftreten.<sup>335</sup> Er fungierte dabei gleichwohl nicht als anwaltlicher Vertreter.<sup>336</sup> Die durch § 46 Abs. 1 BRAO a. F. aufgestellte Berufsausübungsbeschränkung ist als ein Eingriff in die über Art. 12 Abs. 1 GG gewährleistete Berufsausübungsfreiheit einzuordnen. Ob dieser Eingriff in die Berufsausübungsfreiheit eines Syndikusanwalts durch vernünftige Erwägungen des Allgemeinwohls gerechtfertigt

<sup>327</sup> Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses, BT-Drs. 12/7656, S. 49.

<sup>328</sup> *Skouris*, BB 1975, 1230, 1231 m. w. N. in Fußnote 6.

<sup>329</sup> BGBl. I S. 2278.

<sup>330</sup> BT-Drs. 12/4993, S. 27. Die dort vorzufindenden Ausführungen beziehen sich auf eine Änderung des § 45 BRAO, da der Gesetzgeber die Absätze 2 und 3 des § 46 BRAO zunächst in den § 45 BRAO integrieren wollte, diese aber aus systematischer Sicht sinnvoller bei § 46 BRAO zu verorten waren, siehe Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses, BT-Drs. 12/7656, S. 49.

<sup>331</sup> *Henssler*, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 5; so auch *Träger*, in: Feuerich/Weyland, BRAO, 9. Aufl., § 46 BRAO Rdn. 23.

<sup>332</sup> *Barotsch-Koch*, AnwBl 2010, 237, 238; *Henssler*, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 39; zum Verhältnis des § 46 Abs. 2 BRAO zu § 45 BRAO siehe *Träger*, in: Feuerich/Weyland, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 23.

<sup>333</sup> *Henssler*, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 5.

<sup>334</sup> Vgl. *Henssler*, in: Henssler/Prütting, BRAO, 9. Aufl., § 46 BRAO Rdn. 32; *Hartung*, in: Hartung, BORA/FAO, § 46 BRAO Rdn. 39.

<sup>335</sup> *Träger*, in: Feuerich/Weyland, BRAO, 9. Aufl., § 46 BRAO Rdn. 20; *Huff*, in: Gaier/Wolf/Glöcken, § 46 BRAO Rdn. 22; *Pfeiffer*, in: FS Oppenhoff, S. 249, 272.

<sup>336</sup> *Träger*, in: Feuerich/Weyland, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 20; *Huff*, in: Gaier/Wolf/Glöcken, § 46 BRAO Rdn. 23; *Henssler*, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 32.

werden konnte, wurde unterschiedlich beurteilt. Auch die Vereinbarkeit des § 46 RBAO a. F. mit Art. 3 Abs. 1 GG im Vergleich mit einem angestellten Rechtsanwalt wurde in Zweifel gezogen. Nur vereinzelt kam man zu dem Ergebnis, dass das Vertretungsverbot als ein verhältnismäßiger Eingriff in Art. 12 Abs. 1 GG zu werten sei; als Begründung wurde dabei auf die Gefährdung der Eigenverantwortlichkeit<sup>337</sup> sowie auf die Sicherung der anwaltlichen Unabhängigkeit eines Rechtsanwalts abgestellt.<sup>338</sup> Mittels der Berufsausübungsregelung des § 46 Abs. 1 BRAO a. F. wolle der Gesetzgeber gewährleisten, dass sich die Weisungsbefugnis des Arbeitgebers gegenüber einem Syndikusanwalt nicht im gerichtlichen Bereich niederschlägt.<sup>339</sup> Die Gefährdung der anwaltlichen Unabhängigkeit sei im Vergleich mit einem herkömmlichen Mandantenverhältnis bei einem Auftreten eines Syndikusanwalts vor Gericht für seinen ständigen Dienstherrn als deutlich größer anzusehen, so dass § 46 Abs. 1 BRAO a. F. im Ergebnis als eine dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz genügende Regelung eingeordnet werden könne.<sup>340</sup> Mithin liegt kein Verstoß gegen Art. 12 Abs. 1 GG vor.

Die Mehrheit der Stimmen in der Literatur sah die Verfassungsmäßigkeit der Regelung des § 46 Abs. 1 BRAO hingegen kritisch. Zur Begründung der Verfassungswidrigkeit des § 46 Abs. 1 BRAO a. F. wurde u. a. auf das Merkmal des Anwaltszwangs vor Gericht abgestellt. Es gebe keinen überzeugenden Grund, zwischen der außergerichtlichen und gerichtlichen Rolle eines Syndikusanwalts zu differenzieren, da für einen Syndikusanwalt gleichermaßen anwaltliches Berufsrecht gelte.<sup>341</sup> Der Schutz der anwaltlichen Unabhängigkeit fungiere nur als Scheinargument zur Rechtfertigung der Regelung des § 46 Abs. 1 BRAO a. F.<sup>342</sup> Vielmehr diene die Regelung des § 46 Abs. 1 BRAO a. F. dem verfassungsrechtlich nicht relevantem Konkurrenzschutz der unabhängigen Rechtsanwälte.<sup>343</sup> Ferner wurde die Zielrichtung des § 46 Abs. 1 BRAO a. F., das Vertrauen in die Unabhängigkeit des Rechtsanwalts als Vertreter seiner Mandanten zu schützen, in der heutigen Zeit als wenig überzeugende Begründung angesehen.<sup>344</sup> Auch ein freiberuflicher Rechtsanwalt sei von seinen Mandanten abhängig; insbesondere müsse dann konsequenterweise die Unabhängigkeit des angestellten Rechtsanwalts in Zweifel gezogen werden.<sup>345</sup> Die

<sup>337</sup> Henssler, in Henssler/Prütting, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 8.

<sup>338</sup> Träger, in: Feuerich/Weyland, BRAO, 9. Aufl., § 46 BRAO Rdn. 10.

<sup>339</sup> Henssler, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 8.

<sup>340</sup> Pfeiffer, in: FS Oppenhoff, S. 249, 272.

<sup>341</sup> Hartung, in: Hartung, BORA/FAO, § 46 BRAO Rdn. 41; vgl. auch *Offermann-Burckart*, AnwBl 2012, 778, 780.

<sup>342</sup> Hartung, in: Hartung, BORA/FAO, § 46 BRAO Rdn. 42.

<sup>343</sup> Ewer, AnwBl 2014, 683; Hartung, in: Hartung, BORA/FAO, § 46 BRAO Rdn. 42; Hellwig, AnwBl 2015, 1, 3; Kleine-Cosack, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 11; ders., AnwBl 2011, 467, 469; Merkt, AnwBl 2015, 552, 557.

<sup>344</sup> Huff, in: Gaier/Wolf/Göcken, § 46 BRAO, Rdn. 19.

<sup>345</sup> Huff, in: Gaier/Wolf/Göcken, § 46 BRAO Rdn. 19; Kleine-Cosack, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 8; Lewens, Die Rechtsstellung des Syndikusanwalts im Straf- und Kartellverfahren, S. 95; Prütting,

Regelung führe daher zu einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG.<sup>346</sup> Darüber hinaus ist das durch § 46 Abs. 1 BRAO a. F. aufgestellte Tätigkeitsverbot als eine nicht mit Art. 12 Abs. 1 GG im Einklang stehende verfassungswidrige Berufsausübungsbeschränkung anzusehen.<sup>347</sup> Es fehlt letztlich schon an einem legitimen Zweck, den das Vertretungsverbot des § 46 Abs. 1 BRAO a. F. verfolgt.<sup>348</sup> Als weiterer Ansatzpunkt zur Begründung der Verfassungswidrigkeit des § 46 BRAO a. F. wurde der Weg über eine Verletzung des Art. 2 Abs. 1 GG<sup>349</sup> gewählt; das Recht der Mandanten auf freie Anwaltswahl werde durch § 46 BRAO a. F. beschränkt.<sup>350</sup> Ein Syndikusanwalt biete im Gegensatz zu einem frei praktizierenden Rechtsanwalts den Vorteil, dass er häufig bereits in die Rechtsmaterie eingearbeitet sei, sowie zudem bereits ein aus dem Angestelltenverhältnis resultierendes Vertrauensverhältnis zwischen dem Mandanten (Unternehmen oder Verband) und dem Syndikusanwalt bestehe.<sup>351</sup> Darüber hinaus wurde an der Effektivität des Vertretungsverbotes des § 46 Abs. 1 BRAO a. F. gezweifelt. § 46 Abs. 1 BRAO a. F. könne durch sog. „Outsourcing“ legal umgangen werden.<sup>352</sup> Dabei wird die Rechtsabteilung aus einem Unternehmen ausgelagert und dadurch die Personengleichheit von Arbeitgeber und Rechtsanwalt aufgelöst.<sup>353</sup> Die wirtschaftliche Abhängigkeit des Syndikusanwalts von seinem Arbeitgeber bleibt indes bestehen.<sup>354</sup>

Um den verfassungsrechtlichen Bedenken entgegen zu wirken, bestand Übereinstimmung dahingehend, eine verfassungskonforme restriktive Auslegung des § 46 BRAO a. F. vorzunehmen, so dass der Anwendungsbereich des § 46 Abs. 1 BRAO a. F. auf Konstellationen der echten Interessenkollision beschränkt werden sollte.<sup>355</sup>

---

AnwBl 2009, 402, 403; *Redeker*, NJW 2004, 889; *Römermann/Zimmermann*, in: BeckOK BORA, § 46 BRAO Rdn. 48.

<sup>346</sup> Vgl. *Huff*, in: Gaier/Wolf/Glöcken, § 46 BRAO Rdn. 16.

<sup>347</sup> *Huff*, in: Gaier/Wolf/Glöcken, § 46 BRAO Rdn. 19; vgl. *Kleine-Cosack*, BRAO, § 46 BRAO, Rdn. 6ff.; *ders.*, AnwBl 2012, 947, 950.

<sup>348</sup> *Hartung*, in: Hartung, BORA/FAO, § 46 BRAO Rdn. 41ff.; *Kleine-Cosack*, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 6ff.; *MichellArentz*, AnwBl 2015, 471, 476.

<sup>349</sup> Das Recht des Mandanten auf freie Anwaltswahl wird zudem über § 3 Abs. 3 BRAO gewährleistet.

<sup>350</sup> *Hamacher*, Der Syndikusanwalt, S. 913, 932; *Kleine-Cosack*, AnwBl 2011, 467, 469; *ders.*, AnwBl 2012, 947, 950; *Skouris*, BB 1975, 1230, 1231.

<sup>351</sup> Siehe dazu umfassend *Hamacher*, Der Syndikusanwalt, S. 913, 933.

<sup>352</sup> Siehe dazu *Hartung*, in: Hartung, BORA/FAO, § 46 BRAO Rdn. 40; *Kleine-Cosack*, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 10; *ders.*, AnwBl 2012, 947, 950; *ders.*, AnwBl 2011, 467, 469; *Prütting*, AnwBl 2001, 313, 317.

<sup>353</sup> *Hartung*, in: Hartung, BORA/FAO, § 46 BRAO Rdn. 40; *Kleine-Cosack*, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 10.

<sup>354</sup> *Hartung*, in: Hartung, BORA/FAO, § 46 BRAO Rdn. 40; siehe auch hierzu OLG Stuttgart, Beschluss v. 26.01.1999 – 8 W 488/97 – MDR 1999, 1530, 1531.

<sup>355</sup> So *Hartung*, in: Hartung, BORA/FAO, § 46 BRAO Rdn. 43; *Wolf*, in: Gaier/Wolf/Glöcken, § 3 BRAO Rdn. 43; *Kleine-Cosack*, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 12ff.; *Römermann/Zimmermann*, BeckOK BORA, § 46 BRAO Rdn. 51; vgl. ferner auch *Munte*, AnwBl 1998, 501, 509.

### 3. Beurteilung der Verfassungskonformität des § 46 Abs. 2 und 3 BRAO a. F.

Insbesondere das umfassende Tätigkeitsverbot des § 46 Abs. 2 BRAO a. F. rief erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken nicht nur in der Literatur hervor. Die Verfassungsmäßigkeit der Regelung der Absätze 2 und 3 wurde nur vereinzelt mit der Begründung bejaht, dass es eine nach Maßgabe der Rechtsprechung des BVerfG verfassungskonforme Berufsausübung sei, da auf diese Weise das ansonsten einem Syndikusanwalt gem. § 7 Nr. 8 BRAO drohende Zulassungsverbot vermieden werden könne.<sup>356</sup> Für ein Tätigkeitsverbot des § 46 Abs. 2 Nr. 1 BRAO a. F. spreche die Wahrung der beruflichen Unabhängigkeit eines Rechtsanwalts sowie der Schutz des anwaltlichen Ansehens.<sup>357</sup> Ein Anwalt solle sich nicht an den Unternehmenszielen seines ehemaligen Arbeitgebers, sondern am Recht orientieren.<sup>358</sup> Im Gegensatz zur Regelung des § 45 Abs. 1 Nr. 4 BRAO sei eine zeitliche Begrenzung des Anwendungsbereichs des § 46 Abs. 2 BRAO a. F. nicht geboten, da bei den in § 46 Abs. 2 BRAO a. F. genannten Konstellationen die Missbrauchsgefahr höher sei, als bei einer anwaltlichen Tätigkeit nach Beendigung einer außerrechtlichen Tätigkeit.<sup>359</sup>

Zunächst zweifelte der BGH die Verfassungsmäßigkeit des § 46 Abs. 2 BRAO a. F. nicht an.<sup>360</sup> Das Tätigkeitsverbot des § 46 Abs. 2 BRAO a. F. stelle eine Berufsausübungsregelung dar und damit einen Eingriff in die Berufsfreiheit, welcher aber zur Sicherung der anwaltlichen Unabhängigkeit als Gemeinwohlbelang von gewichtigem Grund geboten sei.<sup>361</sup> Nach der reinen Wortlautauslegung löste damit jegliche Art der Vorbefassung unabhängig vom Vorliegen einer konkreten Interessenkollision das Tätigkeitsverbot des § 46 Abs. 2 BRAO a. F. aus.<sup>362</sup> In einem vom BVerfG ergangenen stattgegebenem Kammerbeschluss aus dem Jahr 2001 gab das BVerfG allerdings eine verfassungskonforme Auslegung des Begriffspaares des ständigen Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnisses i. S. d. § 46 Abs. 2 Nr. 1 BRAO a. F. dahingehend vor, dass dieses nur eine solche Vertragsbeziehung umschreibe, bei der die Gefahr einer Interessenkollision bestehen könne.<sup>363</sup> Auch in der Literatur wurde gefordert, § 46 Abs. 2 BRAO a. F. verfassungskonform nur bei Vorliegen einer konkreten Gefahr einer Interessenkollision anzuwenden.<sup>364</sup> Zudem wurde an-

<sup>356</sup> So nur *Träger*, in: Feuerich/Weyland, BRAO, 9. Aufl., § 46 BRAO Rdn. 10.

<sup>357</sup> *Henssler*, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 46 Rdn. 39; *Träger*, in: Feuerich/Weyland, BRAO, 9. Aufl., § 46 Rdn. 23.

<sup>358</sup> *Kollrus*, BRAK-Mitt 2013, 98, 100.

<sup>359</sup> *Träger*, in: Feuerich/Weyland, BRAO, 9. Aufl., § 46 BRAO Rdn. 23.

<sup>360</sup> Siehe dazu BGH, Urteil v. 25.02.1999 – IX ZR 384/97 – BGHZ 141, 69, 74f.

<sup>361</sup> BGH, Urteil v. 25.02.1999 – IX ZR 384/97 – BGHZ 141, 69, 74.

<sup>362</sup> So *Bartosch-Koch*, AnwBl 2010, 237, 239.

<sup>363</sup> BVerfG, Stattgebener Kammerbeschluss v. 05.11.2001 – 1 BvR 1523/00 – NJW 2002, 503.

<sup>364</sup> *Kleine-Cosack*, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 36; *Barotsch-Koch*, AnwBl 2010, 237, 239; *Kollrus*, BRAK-Mitt 2013, 98, 101; *Wolf*, in: Gaier/Wolf/Glöcken, § 3 BRAO Rdn. 43; *Hamacher*, Der Syndikusanwalt, S. 913, 930f. mit der Begründung, dass § 46 Abs. 2 BRAO überhaupt nicht an den Syndikusanwalt adressiert sei, da es lebensfremd sei, einen Rechtsanwalt, der das tut, was ein Rechtsanwalt gewöhnlich tut, als sonstigen Berater zu bezeichnen; das Erfordernis der konkreten

genommen, dass die Regelung des § 46 Abs. 2 Nr. 1 BRAO a. F. gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoße.<sup>365</sup> Zur Begründung wurde ein Vergleich mit § 45 Abs. 1 Nr. 4 BRAO herangezogen, bei welchem das Tätigkeitsverbot mit der Beendigung der außerhalb der Anwaltstätigkeit bestehenden Beschäftigung ende, wohingegen § 46 Abs. 2 Nr. 1 BRAO a. F. eine solche zeitliche Einschränkung nicht vornehme.<sup>366</sup> Nachvollziehbare Gründe für eine derartige Ungleichbehandlung seien nicht ersichtlich, denn der Syndikusanwalt sei nach Beendigung des Angestelltenverhältnisses frei von Weisungen seines Arbeitgebers.<sup>367</sup> Daher wurde eine verfassungskonforme Auslegung für geboten gehalten, so dass der Syndikusanwalt nach Beendigung seines Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnisses für seinen ehemaligen Arbeitgeber in derselben Rechtsangelegenheit tätig werden dürfe.<sup>368</sup> Eine Beschränkung der anwaltlichen Unabhängigkeit nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses könne daher nicht mehr angenommen werden.<sup>369</sup> Auch für den 3. Absatz des § 46 BRAO a. F. wurde eine restriktive Auslegung vorgeschlagen.<sup>370</sup> Bei der Regelung des § 46 Abs. 3 BRAO a. F. bestehe im Verhältnis zum übrigen § 46 BRAO a. F. noch weniger die Gefahr einer Interessenkollision, welche diese Berufsausübungsregelung aus Gründen des Gemeinwohls rechtfertigen könne.<sup>371</sup> Daher wurde angeregt, die Beschränkungen des § 3 Abs. 2 S. 2 BORA auf § 46 Abs. 3 BRAO a. F. zu übertragen.<sup>372</sup> Nur vereinzelt wurde die Verfassungsmäßigkeit des § 46 Abs. 3 BRAO a. F. bejaht.<sup>373</sup> Begründet wurde dieses Ergebnis damit, dass die Regelung des § 46 Abs. 3 BRAO a. F. „unverzichtbar sei, da die gemeinsame Berufsausübung zwangsläufig zu einer Erstreckung im Einzelfall bestehender Verbote auf alle führe“.

---

Interessenkollision hingegen ablehnend aufgrund der fehlenden praktischen Umsetzbarkeit siehe *Ganter*, in: FS Geiß, S. 257, 269.

<sup>365</sup> *Hartung*, in: Hartung, BORA/FAO, § 46 BRAO Rdn. 48; *Römermann/Zimmermann*, in: BeckOK BORA § 46 BRAO Rdn. 59.

<sup>366</sup> *Römermann/Zimmermann* in: BeckOK BORA § 46 BRAO Rdn. 59.

<sup>367</sup> *Hartung*, in: Hartung, BORA/FAO, § 46 BRAO Rdn. 48; *Henssler*, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 42; *Römermann/Zimmermann*, in: BeckOK BORA § 46 BRAO Rdn. 59.

<sup>368</sup> OLG Frankfurt a. M., Urteil v. 16.04.2009 – 2 U 243/08 – AnwBl 2009, 452, 455; *Hartung*, in: Hartung, BORA/FAO, § 46 BRAO Rdn. 42; *Kilian*, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 45 BRAO Rdn. 40; *Römermann/Zimmermann* in: BeckOK BORA § 46 BRAO Rdn. 60; *Bormann*, in: Gaier/Wolf/Glöcken, § 45 BRAO Rdn. 41.

<sup>369</sup> So OLG Frankfurt a. M., Urteil v. 16.04.2009 – 2 U 243/08 – AnwBl 2009, 452, 455; dem folgend *Henssler*, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 9.

<sup>370</sup> *Huff*, in: Gaier/Wolf/Glöcken, § 46 BRAO Rdn. 28; *Kleine-Cosack*, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 37; *Saenger/Rißer*, BRAK-Mitt 2007, 97ff.

<sup>371</sup> *Kleine-Cosack*, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 37.

<sup>372</sup> *Deckenbrock*, AnwBl 2009, 16, 21; *ders.*, Strafrechtlicher Parteiverrat und berufsrechtliches Verbot der Vertretung widerstreitender Interessen, Rdn. 639; *Henssler*, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 10; *Kleine-Cosack*, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 37; *Saenger/Rißer*, BRAK-Mitt 2007, 97, 99f.

<sup>373</sup> Vgl. *Träger*, in: Feuerich/Weyland, BRAO, 9. Aufl., § 46 BRAO Rdn. 28 mit Verweis auf BT-Drs. 12/4993, S. 30.

#### 4. Vereinbarkeit des § 46 BRAO a. F. mit europarechtlichen Normen

Die zunehmende Bedeutung des Europarechts für die nationale Rechtsordnung macht eine Überprüfung des § 46 BRAO a. F. auf die Vereinbarkeit mit europarechtlichen Normen notwendig. Nur vereinzelt wurde angenommen, dass die Vorschrift des § 46 BRAO a. F. wegen eines Verstoßes gegen die durch Art. 56 AEUV<sup>374</sup> garantierte Dienstleistungsfreiheit europarechtswidrig sei, da die Regelung des § 46 Abs. 1 BRAO a. F. nicht durch zwingende Gründe des Gemeinwohls gerechtfertigt werden könne.<sup>375</sup> Nähere Ausführungen fehlen aber an dieser Stelle.<sup>376</sup> Ziel der Dienstleistungsfreiheit ist die Liberalisierung beim Austausch von Leistungen zu fördern.<sup>377</sup> Reine Inlandssachverhalte werden von der Dienstleistungsfreiheit nicht erfasst.<sup>378</sup> Zudem fungiert die Dienstleistungsfreiheit nur als Auffangtatbestand zur spezielleren Niederlassungsfreiheit, sodass sie im Ergebnis nur greift, sofern die Person die Leistungen ohne dauerhafte berufliche Niederlassung im Inland erbringt.<sup>379</sup> § 46 BRAO a. F. könnte insofern mit Europarecht in Kollision geraten, als dass die Regelung ausländische Rechtsanwälte, die sich in Deutschland um die Zulassung als Rechtsanwalt bewerben diskriminiert, da diese einer solchen Regelung in ihrem Heimatstaat nicht ausgesetzt sind. Die Tätigkeit eines freiberuflichen Rechtsanwalts fällt unzweifelhaft in den sachlichen und persönlichen Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit.<sup>380</sup> Es fehlt aber bereits an einer Diskriminierung, die sich aus einer Schlechterstellung aufgrund der Staatsangehörigkeit oder vergleichbar wirkenden Merkmales ergibt.<sup>381</sup> Das notwendige grenzüberschreitende Element liegt gerade nicht vor. Im Falle der Bejahung einer Diskriminierung oder sonstigen Behinderung und damit eines Verstoßes gegen die Dienstleistungsfreiheit, könnte dieser Eingriff durch zwingende Allgemeininteressen gerechtfertigt werden. Zwingende Allgemeininteressen können sich sowohl aus solchen des Herkunftslandes als auch des Bestimmungslandes ergeben.<sup>382</sup> Darunter fallen neben in den Art. 62 AEUV i. V. m. Art. 52 Abs. 1 AEUV genannten Schutzgütern der öffentlichen Sicherheit,

<sup>374</sup> Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) i. d. F. der Bekanntmachung v. 09.05.2008 (ABl. Nr. C 115 S. 47), zuletzt geändert durch Änderungsbeschluss des EU v. 11.07.2012 (ABl. Nr. L 204 S. 131).

<sup>375</sup> So nur *Kleine-Cosack*, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 5; *ders.*, in AnWB 2012, 947, 950.

<sup>376</sup> So auch *Merkt*, Syndikusanwalt und deutsches Anwaltsprivileg im US-Zivilprozess, Rdn. 131; hier findet sich lediglich ein Verweis auf eine reine Meinungswiedergabe.

<sup>377</sup> *Frenz*, Handbuch Europarecht, Rdn. 3071.

<sup>378</sup> *Oppermann/Classen/Nettesheim*, Europarecht, § 25 Rdn. 8; *Mann/Fontana*, Beihefter zu DStR Heft 45/2016, 73, 83.

<sup>379</sup> *Druen/Thulfaut*, IStR 2004, 499; zur Abgrenzung der Niederlassungsfreiheit gegenüber der Dienstleistungsfreiheit *Lottes*, EuZW 2004, 112ff.; *Oppermann/Classen/Nettesheim*, Europarecht, § 28 Rdn. 7; umfassend hierzu *Frenz*, Handbuch Europarecht, Rdn. 2965ff.

<sup>380</sup> Umfassend zum Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit *Kluth*, in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, EUV, Art. 57 AEUV Rdn. 7ff.

<sup>381</sup> Zu den Voraussetzungen einer Diskriminierung siehe *Müller-Graf*, in: *Streinz*, EUV/AEUV, Art. 56 AEUV Rdn. 71ff.

<sup>382</sup> *Müller-Graf*, in: *Streinz*, EUV/AEUV, Art. 56 AEUV Rdn. 106.

Ordnung und Gesundheit vom EuGH ausdrücklich anerkannte Schutzgüter wie etwa die „Funktionsfähigkeit und Ordnung der Rechtspflege“<sup>383, 384</sup> Wie oben bereits festgestellt, sollte nach einer Ansicht die Regelung des § 46 BRAO a. F. der Vermeidung von Interessenkollisionen und damit der Bewahrung der beruflichen Unabhängigkeit eines Rechtsanwalts. Der Anforderung des zwingenden Allgemeinwohlinteresesses würde damit genügt. Sieht man hingegen das Ziel des § 46 BRAO a. F. darin, freiberufliche Rechtsanwälte vor Konkurrenz durch Syndikusanwälte zu schützen, kann dieser Grund nicht zur Rechtfertigung eines Eingriffs in die Dienstleistungsfreiheit herangezogen werden. Je nachdem, welches man als das tragende Motiv für die Regelung des § 46 BRAO a. F. ansieht, kann man zu dem Ergebnis gelangen, dass ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit durch zwingende Allgemeinwohlinteresessen zu rechtfertigen ist.

### 5. Zusammenfassung

Die durch § 46 BRAO a. F. aufgestellten Berufsausübungsbeschränkungen riefen verfassungsrechtliche Probleme hervor. Es kann aber festgestellt werden, dass dem Ziel der Vermeidung von Interessenkollisionen durch die Regelung des § 46 BRAO a. F. begegnet werden konnte. Dem Gesetzgeber ist es dagegen nicht gelungen, die mildeste Möglichkeit der Einschränkung der Berufsfreiheit zu wählen. Es fehlt insbesondere bei der Regelung des § 46 Abs. 2 Nr. 1 BRAO a. F. an der notwendigen Erforderlichkeit. Überzeugend im Lichte einer verfassungsrechtlichen Prüfung erschien es daher, § 46 BRAO a. F. nur bei Vorliegen von echten Interessenkollisionen anzuwenden. Mittels einer verfassungskonformen Auslegung bildete damit die Regelung ein wirksames Instrument, die Konfliktlage, die aus der gleichzeitigen Tätigkeit als Angestellter und der eines freiberuflichen Rechtsanwalts entstand, aufzulösen bzw. dieser entgegen zu wirken. Die Möglichkeit der legalen Umgehung des Vertretungsverbotess konnte nicht dazu führen, der Regelung die Effektivität abzuspochen. § 46 Abs. 1 BRAO a. F. ist als mit dem Europarecht vereinbar anzusehen. Um einer verfassungsrechtlichen Prüfung standzuhalten, war insbesondere § 46 Abs. 2 BRAO a. F. doppelt einschränkend auszulegen. Einerseits hätte § 46 Abs. 2 BRAO a. F. nur bei der Annahme einer echten Interessenkollision angewandt werden dürfen. Andererseits war zudem eine zeitliche Eingrenzung geboten, sodass § 46 Abs. 2 Nr. 1 BRAO a. F. einschränkend dahingehend auszulegen war, dass das Tätigkeitsverbot mit Beendigung des Dienstverhältnisses ebenfalls erlischt. Hinsichtlich des § 46 Abs. 3 BRAO a. F. war ebenfalls eine restriktive Auslegung vorzunehmen. Die Regelung des § 3 Abs. 2 S. 2 BORA entsprechend heranzuziehen erschien dabei als gute Möglichkeit, um verfassungsrechtlichen Bedenken an der Regelung des § 46 Abs. 3 BRAO a. F. zu begegnen. Jedoch zeigte die verfassungskonforme Auslegung Schwierigkeiten hinsichtlich einer Umsetzung in der Praxis.

<sup>383</sup> Siehe dazu EuGH, Urteil v. 05.12.2006 – C-94/04 und C-202/04 – Slg. 2006 I, 11421, 11475 Rdn. 64.

<sup>384</sup> Müller-Graf, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 56 AEUV Rdn. 107.

Es musste im jeweiligen Einzelfall geprüft werden, ob eine echte Interessenkollision vorliegt. Die insbesondere von der Literatur vorgeschlagene verfassungskonforme Auslegung des § 46 BRAO a. F. erwies sich insgesamt betrachtet damit als wenig praktikabel. Um den verfassungsrechtlichen Bedenken an der Regelung des § 46 BRAO a. F. zu begegnen, war aber letztlich eine einschränkende Auslegung trotz der zum Teil unpraktikablen Prüfung im Einzelfall vorzugswürdig. Letztlich resultieren das Vertretungs- und das Tätigkeitsverbot aus einer stringenten Anwendung der Doppelberufstheorie.<sup>385</sup> Da nach Maßgabe der Doppelberufstheorie ein Syndikusanwalt nicht anwaltlich für seinen Arbeitgeber tätig werden darf, verbietet sich ein entsprechendes Vorgehen erst Recht vor Gericht. Es besteht ebenfalls die Möglichkeit ein Vertretungsverbot zu konstruieren, auch wenn nicht von der Konzeption der Doppelberufstheorie ausgegangen wird. So gestaltet es sich mit dem Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte.

## II. Lösungsansätze mittels der Vertretungsverbote des § 46c BRAO

Mit dem Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusrechtsanwälte von 2016 hat der Gesetzgeber ein gänzlich neues Regelungswerk für den Syndikusrechtsanwalt etabliert und neue Formen der Berufsausübungsregelungen in die BRAO aufgenommen.<sup>386</sup> An dem Vertretungsverbot des Syndikusanwalts für seinen Auftraggeber hält der Gesetzgeber nach wie vor fest; es findet sich jetzt in § 46c Abs. 2 BRAO wieder. Im Gegensatz zur Regelung des § 46 Abs. 1 BRAO a. F. ist es jedoch deutlich weiter ausdifferenziert. § 46c Abs. 2 BRAO unterscheidet zwischen Verfahren vor den Landgerichten, Oberlandgerichten und dem Bundesgerichtshof in Nummer 1, Verfahren vor den Arbeitsgerichten in Nummer 2 und Verfahren in Straf- und Bußgeldsachen in § 46c Abs. 2 S. 2 BRAO. Nach Ansicht des Gesetzgebers ist das Vertretungsverbot in zivil- und arbeitsgerichtlichen Verfahren sowie in Verfahren der freiwilligen Gerichtsbarkeit mit Anwaltszwang erforderlich, um dem Gebot der Waffengleichheit zwischen den Prozessparteien nachzukommen.<sup>387</sup> Vor den Amtsgerichten kann ein Syndikusanwalt nach wie vor als gerichtlicher Vertreter seines Arbeitgebers auftreten; in Verfahren ohne Anwaltszwang ist damit keine wesentliche Veränderung im Verhältnis zur alten Rechtslage eingetreten. Der Unterschied liegt lediglich darin, dass mit der Gesetzesnovellierung ein Syndikusanwalt in seiner Eigenschaft als solcher vor Gericht auftreten darf. Im Gegensatz zur Regelung des § 46 Abs. 1 BRAO a. F. ist § 46c BRAO insofern aber offener gefasst, sodass einen Syndikusanwalt in verwaltungs-, finanz- und sozialgerichtlichen Verfahren kein Vertretungsverbot trifft.<sup>388</sup> Der Gesetzgeber begründet diese Differenzierung mit der nicht vorhandenen Gefahr eines Ungleichgewichts zwischen den Prozessparteien aufgrund der Behördenbeteiligung in den genannten

<sup>385</sup> *Merkt*, AnwBl 2015, 551, 558; *Michell/Arentz*, AnwBl 2015, 471, 472.

<sup>386</sup> Siehe dazu 2. Kapitel A. II. 1. b).

<sup>387</sup> Begr. zum Gesetzesentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 37.

<sup>388</sup> Begr. zum Gesetzesentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 37.

Verfahren.<sup>389</sup> Hinsichtlich des Vertretungsverbotes in Straf- und Bußgeldverfahren schafft § 46c Abs. 2 S. 2 BRAO eine ausdifferenzierte Regelung. In Straf- und Bußgeldverfahren, die sich gegen den Arbeitgeber oder dessen Mitarbeiter richten, darf ein Syndikusanwalt nicht als Verteidiger oder Vertreter gewählt werden. Zudem gilt das Vertretungsverbot nach Maßgabe des § 46c Abs. 2 S. 2 BRAO nur, sofern der Gegenstand des Straf- oder Bußgeldverfahrens einen Unternehmensbezug aufweist und mit der Tätigkeit des Syndikusanwalts als Rechtsanwalt im Zusammenhang steht. Es bleibt mit dem Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte die Möglichkeit bestehen, dass ein Syndikusanwalt seinen Arbeitgeber in seiner Eigenschaft als niedergelassener Rechtsanwalt vertreten kann.<sup>390</sup> Verfassungsrechtliche Erwägungen gebieten eine solche Möglichkeit,<sup>391</sup> da ansonsten eine nicht mit Art. 12 GG vereinbare Berufsausübungsregelung vorliegen würde, denn es existiert kein sachlich vernünftiger Grund, der eine solche Beschränkung rechtfertigen könnte. Im Ergebnis hat der Gesetzgeber damit ein Regelungswerk geschaffen, welches im Gegensatz zur Regelung des § 46 Abs. 1 BRAO a. F. als weniger weitreichend angesehen werden kann. Der Gesetzgeber hat sich mit der Normierung des § 46c Abs. 2 BRAO nicht an den Bedenken hinsichtlich einer Verfassungskonformität des § 46 Abs. 1 BRAO orientiert. Dies ist vor dem Hintergrund zu erklären, dass ein Syndikusanwalt mit dem Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte als Rechtsanwalt bei seiner Tätigkeit im Anstellungsverhältnis anerkannt wird. Die Ausgangslage ist somit vollkommen different. Das tragende Motiv der Vertretungsverbote entfällt. Die fehlende Unabhängigkeit eines Syndikusanwalts kann mit der Anerkennung des Syndikusanwalts als Rechtsanwalt nicht mehr als Argument für ein Vertretungsverbot herangezogen werden.<sup>392</sup> Der Gesetzgeber macht hingegen in der Gesetzesbegründung zu § 46c BRAO deutlich, dass er durch die Vertretungsverbote einerseits dem Gebot der Waffengleichheit der Parteien und andererseits dem der effektiven Strafverfolgung nachkommen will.<sup>393</sup> Die Vertretungsverbote fußen damit auf gänzlich anderen Beweggründen. An dem in § 46c Abs. 2 BRAO niedergelegten Vertretungsverbot werden von Seiten der Literatur verfassungsrechtliche Bedenken angemeldet.<sup>394</sup> Die gesetzliche Fixierung der anwaltlichen Unabhängigkeit eines Syndikusanwalts im Anstellungsverhältnis hätte bei konsequenter Verfolgung zu einer Aufhebung des Vertretungsverbotes führen müssen.<sup>395</sup> Die Begründung des Gesetzgebers mit der Regelung der Vertretungsverbote dem Gebot der Waffengleichheit der Parteien nachzukommen, könne nicht überzeugen.<sup>396</sup> Letzt-

<sup>389</sup> Begr. zum Gesetzesentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 37.

<sup>390</sup> *Michell/Arentz*, AnwBl 2015, 471, 476.

<sup>391</sup> Begr. zum Gesetzesentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 37.

<sup>392</sup> *Deckenbrock*, AnwBl 2015, 469 mit Verweis auf den Referentenentwurf eines Gesetzes zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte, S. 39.

<sup>393</sup> Begr. zum Gesetzesentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 37f.

<sup>394</sup> Ausführlich hierzu *Michell/Arentz*, AnwBl 2015, 471, 472ff.; *Merkt*, AnwBl 2015, 551, 558.

<sup>395</sup> *Michell/Arentz*, AnwBl 2015, 471, 472.

<sup>396</sup> *Merkt*, AnwBl 2015, 551, 558; *Michell/Arentz*, AnwBl 2015, 471, 472ff.

lich dienen die Vertretungsverbote im Ergebnis wieder den Interessen der selbstständigen Rechtsanwälte.<sup>397</sup> Eine dem § 46 Abs. 2 und 3 BRAO a. F. entsprechende Vorschrift existiert hingegen nach der Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte nicht. Das umfassende Tätigkeitsverbot, welches ohnehin aus verfassungsrechtlicher Sicht bedenklich erschien, ist konsequenterweise mit der Anerkennung der Tätigkeit eines Syndikusanwalts im Anstellungsverhältnis als die eines Rechtsanwalts, weggefallen.

### III. Rechtliche Analyse des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG

Das in § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG niedergelegte Tätigkeitsverbot ist weitreichend ausgestaltet. Folglich ist diese umfangreiche Berufsausübungsregelung auf Verfassungsmäßigkeit hin zu untersuchen.

#### 1. Hintergrund und Regelungsgehalt des Tätigkeitsverbotes

§ 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG verbietet einem Syndikus-Steuerberater in seiner Eigenschaft als Steuerberater für seinen Arbeitgeber tätig zu werden. Der Wortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG ist so abgefasst, dass er sich auf alle in § 33 StBerG genannten Felder der steuerlichen Hilfeleistung bezieht.<sup>398</sup> Da ein Steuerberater, wie oben bereits festgestellt, auch vereinbare Tätigkeiten ausüben darf, erstreckt sich das Tätigkeitsverbot sodann auf diese Aufgaben.<sup>399</sup> Damit umfasst der Regelungsgehalt des Tätigkeitsverbotes die Annahme eines Mandats, sowie die Beratung und Vertretung von Mandanten.<sup>400</sup> Nach der Gesetzesformulierung ist stringenter Weise eine Bevollmächtigung nach § 80 AO ausgeschlossen.<sup>401</sup> Das Verbot belässt einem Syndikus-Steuerberater die Möglichkeit, den eigenen Arbeitgeber in seiner Eigenschaft als Angestellter steuerlich zu beraten oder in Steuersachen zu vertreten.<sup>402</sup> Der Gesetzgeber rechtfertigt das Tätigkeitsverbot mit dem Ziel der Vermeidung von Interessenkollisionen zwischen den berufsrechtlichen Pflichten eines freiberuflichen Steuerberaters und der Weisungsgebundenheit im Angestelltenverhältnis.<sup>403</sup> Anstellungsverhältnisse insbesondere bei Unternehmen gehen mit Weisungsrechten einher, welche die Gefahr von Interessenkollisionen begründen, sodass eine Verletzung von Berufspflichten erwartet werden kann, unabhängig davon wie das Angestelltenverhältnis ausgestaltet ist.<sup>404</sup> Letztlich verfolgt das Tätigkeitsverbot damit das Ziel,

<sup>397</sup> *Merkel*, AnwBl 2015, 551, 558.

<sup>398</sup> *Rid*, BB-Special 2008, 10, 14.

<sup>399</sup> Vgl. dazu *Herrmann*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 41, 43.

<sup>400</sup> *Eiling*, DStR 2014, 388; *Rid*, BB-Special 2008, 10, 14; *Ruppert*, in: Kuhls. u. a., StBerG, § 58 Rdn. 48.

<sup>401</sup> *Goetz*, in: Steuerberater Handbuch, Teil 3 E. Rdn. 10.

<sup>402</sup> *Ehlers/Henze*, NWB 2009, 148, 152; *Ruppert*, in: Kuhls. u. a., StBerG, § 58 Rdn. 48; *Schmidt-Kessler*, DStR 2008, 525, 526.

<sup>403</sup> Begr. des RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 33.

<sup>404</sup> *Eiling*, DStR 2014, 388, 389.

die berufliche Unabhängigkeit eines Steuerberaters zu wahren. Das Tätigkeitsverbot des Syndikus-Steuerberaters für seinen Arbeitgeber ist deutlich weiter und umfassender abgefasst als das für den Syndikusanwalt geltende Vertretungsverbot nach § 46 Abs. 1 BRAO a. F. respektive § 46c Abs. 2 BRAO.<sup>405</sup> Als Hintergrund dieser unterschiedlichen Regelung wird auf die umfangreiche Kenntnis der finanziellen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Mandanten verwiesen, die ein Steuerberater im Gegensatz zum Rechtsanwalt habe; ein Steuerberater sei bei gleichzeitiger Angestellten­tätigkeit einem erhöhten Risiko der Interessenkollision ausgesetzt.<sup>406</sup>

Die Reichweite des Tätigkeitsverbotes steht in direktem Zusammenhang mit der Auslegung des Begriffs des Auftraggebers. Verschiedenartige Unternehmensstrukturen können die Festlegung dessen, wer als Auftraggeber i. S. d. § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG anzusehen ist, erschweren. Daher sind Überlegungen dazu anzustellen, ob das Tätigkeitsverbot des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG für Betriebsangehörige gilt, denen eine Organfunktion in der Gesellschaft, die als anstellendes Unternehmen fungiert, zukommt.<sup>407</sup> Begründen ließe sich diese Ausdehnung des Tätigkeitsverbotes bzw. des „Auftraggeberbegriffs“ damit, dass Gesellschaften nur durch ihre Organe handeln können und diese damit die entscheidende Einwirkungsmacht auf einen Syndikus-Steuerberater ausüben.<sup>408</sup> Zum Teil wird hingegen dahingehend argumentiert, das Tätigkeitsverbot gerade nicht auf Organe der Gesellschaft anzuwenden, da ein Interessenkonflikt bei der steuerlichen Beratung dann gerade nicht entstehe und es damit zu einer unverhältnismäßigen Beschränkung der Berufsausübungsfreiheit komme.<sup>409</sup> Zudem wird ein „Mittelweg“ zwischen den beiden Ansichten vorgeschlagen. Danach soll das Tätigkeitsverbot für Organe der anstellenden Gesellschaft nur dann gelten, sofern der Organträger starke Einflussmöglichkeiten auf den angestellten Steuerberater ausüben kann, was in der Regel nur der Fall ist, sofern der Organträger eine Tätigkeit im Leitungsorgan des Unternehmens bzw. der Gesellschaft ausübt.<sup>410</sup> Nur unter diesen Voraussetzungen könne die Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG als verhältnismäßiger Eingriff in die durch Art. 12 Abs. 1 GG gewährleistete Berufsausübungsfreiheit gewertet werden.<sup>411</sup> Das Tätigkeitsverbot auf Organe einer Gesellschaft nicht anzuwenden, würde den Anwendungsbereich des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG zu stark beschränken, was nicht mit der Intention des Gesetzgebers bereits die abstrakte Gefahr der Interessenkollision zu vermeiden, vereinbar wäre. Daher ist grundsätzlich der Weg einer weiteren Auslegung des Auftraggeberbegriffs zu befürworten. Den „Auftrag-

<sup>405</sup> *Herrmann*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 41, 43; *Römermann*, Stbg 2008, 310, 313.

<sup>406</sup> *Ruppert*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 48; ebenfalls auf die Vermeidung von Interessenkollisionen abstellend *Riedlinger*, BB-Special 2008, 7, 8.

<sup>407</sup> Diese Annahme bejahend siehe etwa *Ruppert*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 49; *ders.*, DStR 2008, 2184, 2186; *Mann*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 26.

<sup>408</sup> *Eiling*, DStR 2014, 388, 389.

<sup>409</sup> *Ehlers/Henze*, NWB 2009, 148, 152.

<sup>410</sup> *Eiling*, DStR 2014, 388, 389f.

<sup>411</sup> So *Eiling*, DStR 2014, 388, 390.

geberbegriff<sup>44</sup> auf sämtliche Organträger eines Unternehmens auszudehnen, hätte im Gegensatz zu dem vorgeschlagenen „Mittelweg“ den Vorteil, dass Abgrenzungsschwierigkeiten vermieden werden. Eine effektive Umsetzung des Tätigkeitsverbotes könnte auf diese Weise gewährleistet werden. Eine Einzelfallbestimmung wäre damit hinfällig, was ein höheres Maß an Rechtssicherheit erzeugen würde. Andererseits gebietet das umfassende Tätigkeitsverbot des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG ebenfalls eine möglichst restriktive Auslegung, um den Anforderungen des Art. 12 Abs. 1 GG zu genügen. Vor diesem Hintergrund gewinnt die Vorgehensweise, das Tätigkeitsverbot nur bei Organträgern, die im Unternehmen eine Leitungsfunktion innehaben, anzuwenden, an Anziehungskraft. Im Ergebnis sollte daher der „Auftraggeberbegriff“ dahingehend ausgelegt werden, sodass das Tätigkeitsverbot nur dann zur Anwendung gelangt, sofern Organträger als Leitungsorgan im anstellenden Unternehmen tätig werden.

Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob unter den Begriff des Auftraggebers Tochtergesellschaften des anstellenden Unternehmens subsumiert werden können. Vom Wortlaut her greift das Tätigkeitsverbot nicht.<sup>442</sup> Bei einer konzernzugehörigen Tochtergesellschaft ist die Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters als wirtschaftliche Tätigkeit für den Arbeitgeber einzuordnen, sodass das Tätigkeitsverbot für selbigen gilt.<sup>443</sup> Zudem würde es ansonsten vom Zufall einer an innerbetrieblichen Bedürfnissen anknüpfenden arbeitsrechtlichen Zuordnung abhängen, ob das Tätigkeitsverbot greift oder nicht.<sup>444</sup> Zum Teil wird die Einbeziehung von Tochtergesellschaften in das Tätigkeitsverbot als unzulässige Überdehnung der Wortlautgrenze des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG angesehen: Eine konzernzugehörige Tochtergesellschaft könne nicht ohne Mitwirkung des anstellenden Unternehmens auf einen Syndikus-Steuerberater Einfluss nehmen, sodass die Gefahr der Interessenkollision hier gerade nicht bestehen soll.<sup>445</sup> Die vielschichtigen Möglichkeiten der Konzernstrukturen erschweren eine pauschale Festlegung, da die Einflussmöglichkeiten jeweils unterschiedlich ausgestaltet sein können. In Folge dessen wird vorgeschlagen, die Rechtsfrage nicht über eine Auslegung des Arbeitgeberbegriffs des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG zu lösen, sondern stattdessen mit den Regelungen des § 57 Abs. 1 StBerG und des § 6 BOSTB zu arbeiten, sodass ein Tätigkeitsverbot des Syndikus-Steuerberaters dann anzunehmen sei, sofern das Unabhängigkeitsgebot des § 57 Abs. 1 StBerG i. V. m. § 6 BOSTB nicht eingehalten worden sei.<sup>446</sup>

<sup>442</sup> So das LG Berlin, Beschluss v. 30.11.2005 – 505 Qs 185/05 – NStZ 2006, 470, 471 entsprechend für den Syndikusanwalt; *Ruppert*, in: Kuhls. u. a., StBerG, § 58 Rdn. 49; *ders.*, DStR 2008, 2184, 2186.

<sup>443</sup> *Ruppert*, in: Kuhls. u. a., StBerG, § 58 Rdn. 49 mit Verweis auf die Rechtslage hinsichtlich des Vertretungsverbot eines Syndikusanwalt siehe dazu u. a. LG Berlin, NStZ 2006, 470, 471; *Hartung*, in: Hartung, BORA/FAO, § 46 BRAO Rdn. 30; *Henssler*, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 36; *Träger*, in: Feuerich/Weyland, BRAO, 9. Aufl., § 46 BRAO Rdn. 14; *Kleine-Cosack*, ZIP 1991, 1337, 1347.

<sup>444</sup> LG Berlin, Beschluss v. 30.11.2005 – 505 Qs 185/05 – NStZ 2006, 470, 471.

<sup>445</sup> *Eiling*, DStR 2014, 388, 390.

<sup>446</sup> *Eiling*, DStR 2014, 388, 390ff.

Unstrittig gilt das Tätigkeitsverbot nicht für Schwestergesellschaften, da es diesen an Weisungsketten untereinander fehlt, sodass Einwirkungsmöglichkeiten auf den Syndikus-Steuerberater ausgeschlossen sind.<sup>417</sup>

Eine eindeutige Festlegung, für wen der Syndikus-Steuerberater im Ergebnis nicht in seiner Eigenschaft als Steuerberater tätig werden darf, ist wie dargelegt je nach Unternehmensstruktur nur schwer möglich. Um eine effektive Umsetzung des Tätigkeitsverbotes zu gewährleisten, sollte es in Zweifelsfällen zur Anwendung gelangen. Hilft der Wortlaut bei der Bestimmung des Auftraggebers nicht weiter, sollte auf die einschlägige Literatur zur Bestimmung des Auftraggeberbegriffs i. S. d. § 46 BRAO a. F. zurückgegriffen werden. Dem im Gegensatz zum Syndikusanwalt erhöhten Risiko der Interessenkollision wird bereits durch das umfassende Tätigkeitsverbot nachgekommen, sodass eine unterschiedliche Behandlung in Bezug auf den Auftraggeberbegriff nicht geboten erscheint. Bestehen dennoch im Einzelfall Unsicherheiten bei der Bestimmung der Reichweite des Tätigkeitsverbots, erscheint die Vorgehensweise, in Zweifelsfällen auf die Regelungen des § 57 Abs. 1 StBerG i. V. m. § 6 BOSTB zurückzugreifen, als durchaus gangbarer Weg.

## 2. Zeitlicher Geltungsumfang des Tätigkeitsverbots

Der Wortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG macht keine Ausführungen zum zeitlichen Geltungsbereich des Tätigkeitsverbotes. Im Gegenzug kann der Wortlaut nicht dahingehend ausgelegt werden, dass das Tätigkeitsverbot zeitlich unbegrenzt Geltung entfaltet.<sup>418</sup> Auch eine Anlehnung an das Regelwerk eines Syndikusanwalts steht einer solchen Interpretation entgegen, da dort ausdrücklich mit der Norm des § 46 Abs. 2 BRAO a. F. auf ein vorangegangenes Beschäftigungsverhältnis abgestellt wird, sodass dem Gesetzgeber die Möglichkeit vor Augen gestanden haben muss, eine entsprechende Regelung für den Syndikus-Steuerberater mit in das StBerG aufzunehmen. Überdies spricht die Novellierung im Recht der Syndikusanwälte für diese Sichtweise, da der Gesetzgeber dort auf eine dem § 46 Abs. 2 BRAO a. F. entsprechende Regelung verzichtet hat. Somit ist der Regelungsgehalt des Tätigkeitsverbots eindeutig auf ein bestehendes Dienst- oder ähnliches Beschäftigungsverhältnis limitiert.<sup>419</sup> Regelungen bzgl. einer zeitlichen Vorbefassung sind zudem nicht erforderlich, da solche Konstellationen über die Anwendung des in § 57 Abs. 1 StBerG statuierten Unabhängigkeitsgebot aufgelöst werden können.

<sup>417</sup> *Eiling*, DStR 2014, 388, 390; ferner so *Ruppert*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 49; *ders.*, DStR 2008, 2184, 2186, welcher aber alleine auf den Wortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG abstellt.

<sup>418</sup> So aber *Ruppert*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 50, der dann aber den Weg über eine verfassungskonforme Auslegung wählt, da der Regelungszweck des Tätigkeitsverbotes mit der Trennung der unterschiedlichen Arbeitsbereiche nach Beendigung des Angestelltenverhältnisses entfalle.

<sup>419</sup> So auch *Mann*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 26f.

### 3. Gesellschaftsrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten des Auftragsverhältnisses

Der Regelungszweck des Tätigkeitsverbotes kann nur effektiv erfüllt werden, sofern nicht die Möglichkeit besteht, die Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG auf einfachem Wege legal zu umgehen. Ein Syndikus-Steuerberater kann neben der Tätigkeit für das anstellende Unternehmen bzw. den anstellenden Verband ausschließlich als angestellter Steuerberater eines anderen Berufsangehörigen tätig sein.<sup>420</sup> In derartigen Konstellationen könnte die Steuerberatungsgesellschaft, für welche der Syndikus selbst als Steuerberater beschäftigt ist, das Steuerberatungsmandat des anstellenden Unternehmens des Syndikus-Steuerberaters annehmen. Das Tätigkeitsverbot könnte auf diese Weise umgangen werden.<sup>421</sup> Nach der reinen Wortlautauslegung greift das Tätigkeitsverbot dann gerade nicht. Zudem ist § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG unter Beachtung der durch Art. 12 Abs. 1 GG garantierten Berufsfreiheit restriktiv auszulegen.<sup>422</sup> Eine gleichgelagerte Gefahr der Interessenkollision existiert ebenfalls nicht, da sich zwischen dem Unternehmen und dem Berufsangehörigen, bei welchem der Syndikus-Steuerberater als Steuerberater angestellt ist, nicht per se berufsrechtliche Pflichten und aus dem Angestelltenverhältnis resultierende Weisungsgebundenheit gegenüberstehen. Im Rahmen der Kanzleiorganisation gilt es dann zu beachten, dass der Syndikus-Steuerberater keinesfalls in seiner Eigenschaft als Steuerberater mit der Beratung des Mandats beauftragt werden darf. Andererseits besteht die Gefahr, dass der Syndikus-Steuerberater, wenn er nicht in seiner Eigenschaft als Steuerberater das Mandat betreuen darf, im Ergebnis die Steuerberatung ausführt, da er sich aufgrund seiner Angestelltentätigkeit externen Steuerberatern gegenüber schneller und einfacher in die Materie einarbeiten kann. Damit würde ein Syndikus-Steuerberater letztlich aber nur die Tätigkeiten ausführen, die er schon aufgrund seines Angestelltenverhältnisses wahrnehmen darf, seinen Arbeitgeber in seiner Eigenschaft als Angestellter steuerlich zu beraten. Damit dürfte das Tätigkeitsverbot für einen anderen Berufsangehörigen, bei welchem der Syndikus als Steuerberater angestellt ist, nicht greifen. Der Effektivität des Tätigkeitsverbotes steht eine solche Interpretation wie dargelegt nicht entgegen. Eine Option der legalen Umgehung des Tätigkeitsverbotes bildet demgegenüber das sog. „Outsourcing“, bei welchem über gesellschaftsrechtliche Konstrukte die Personenidentität zwischen anstellendem Unternehmen und dem Auftraggeber aufgehoben wird.<sup>423</sup> Ein „Outsourcing“ und damit eine Umgehung des Tätigkeitsverbotes ist möglich, führt gleichwohl nicht zu einer Minderung der Effektivität des Tätigkeitsverbotes. Es bleibt abzuwarten, wie sich die Praxis dazu entwickelt.

<sup>420</sup> Als Angestellter kann der Steuerberater nach Maßgabe des § 58 S. 1 StBerG bei allen in § 3 Nr. 1 StBerG genannten Berufsgruppen tätig werden. Zum Erfordernis der beruflichen Niederlassung in der vorliegenden Konstellation siehe *Ruppert*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 45.

<sup>421</sup> Zum Streitstand hinsichtlich der Geltung des Vertretungsverbotes in einer entsprechend gelagerten Konstellation für einen Syndikusanwalt siehe *Huff*, in: Gaier/Wolf/Glöcken, § 46 BRAO Rdn. 21; *Henssler*, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 26.

<sup>422</sup> *Eiling*, DSStR 2014, 388, 390.

<sup>423</sup> *Kleine-Cosack*, DB 2011, 2589, 2592.

Im Falle einer zunehmenden Auslagerung von Steuerabteilungen auf eigenständige Gesellschaften, muss sich der Gesetzgeber um eine Ausweitung des Tätigkeitsverbotes, respektive des „Auftraggeberbegriffs“ bemühen.

#### 4. Verfassungsrechtliche Beurteilung des Tätigkeitsverbots

Die Verfassungsmäßigkeit des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG wird in der fachspezifischen Literatur nur sehr vereinzelt in Frage gestellt. Sie wird allein mit der Begründung abgelehnt, dass § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG auf unverhältnismäßige Weise die Berufsausübungsfreiheit einschränke, und daneben das aus Art. 2 Abs. 1 GG resultierende Recht der Mandanten auf freie Beraterwahl beschnitten werde.<sup>424</sup> Es wird dabei der Ansatz gewählt, die Argumentation hinsichtlich der angezweifelte Verfassungskonformität des § 46 Abs. 1 BRAO a. F. auf das Tätigkeitsverbot des Syndikus-Steuerberaters für seinen Auftraggeber zu übertragen. Auch das Tätigkeitsverbot eines Syndikus-Steuerberaters für seinen Auftraggeber diene letztlich nur einem verfassungswidrigen Konkurrenzschutz.<sup>425</sup>

Die Verfassungsmäßigkeit des Tätigkeitsverbotes ist einerseits im Hinblick auf einen Verstoß gegen Art. 12 Abs. 1 GG hin zu untersuchen und zum anderen in Vergleich mit dem entsprechenden Regelungswerk zum Syndikusanwalt zu setzen. Darüber hinaus ist der Frage nachzugehen, ob durch § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG tatsächlich das Recht der Mandanten auf freie Beraterwahl auf unzulässige Weise beschnitten wird. Im Gegensatz zur Tätigkeitsbeschränkung, die § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG statuiert, begründet der Gesetzgeber das umfassende Tätigkeitsverbot vergleichsweise kurz, indem er alleine auf die Vermeidung von Interessenkollisionen abstellt.

Das Tätigkeitsverbot des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG kann als Beschränkung der Berufsausübungsfreiheit eines Syndikus-Steuerberaters eingeordnet werden. Eine solche ist nach der „Dreistufenlehre“ nur bei vernünftigen Erwägungen des Allgemeinwohls zu rechtfertigen. Das Tätigkeitsverbot des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG führt dazu, dass sich ein Syndikus-Steuerberater nicht der Konfliktlage ausgesetzt sieht, einerseits seinen aus dem Anstellungsverhältnis resultierenden Pflichten nachzukommen und andererseits seinem dem freiberuflichen Status innewohnenden Pflichtenkatalog zu folgen. Auf diese Weise erfährt sodann das in § 57 Abs. 1 StBerG niedergelegte Unabhängigkeitsgebot eine Konkretisierung.<sup>426</sup> Die Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG verfolgt damit ein legitimes Ziel und ist geeignet, dieses zu erreichen. Es gilt zu überlegen, ob ein milderer gleich geeignetes Mittel besteht, mit welchem der Gefahr der Interessenkollision begegnet werden kann. Einerseits könnte das Tätigkeitsverbot auf Konstellationen der konkreten Interessenkollision beschränkt werden. Ferner wäre zu überlegen, ob ein weniger einschneidendes Instrument als ein umfassendes Tätigkeitsverbot ebenfalls

<sup>424</sup> So nur *Kleine-Cosack*, DB 2011, 2589, 2592.

<sup>425</sup> *Kleine-Cosack*, DB 2011, 2589, 2592.

<sup>426</sup> *Eiling*, DStR 2014, 388.

das Ziel erreichen würde, Interessenkollisionen zwischen den berufsrechtlichen Pflichten und der Weisungsgebundenheit des Angestelltenverhältnisses zu vermeiden. Ein auf die konkrete Gefahr der Interessenkollision abstellender Ansatz, welcher auch für das Vertretungsverbot des Syndikusanwalts nach der bis 2016 geltenden Rechtslage von Teilen der Literatur präferiert wurde, ist allerdings nicht für den Syndikus-Steuerberater realisierbar. Anders als bei einem Syndikusanwalt ist die Gefahr der Interessenkollision bei einem Syndikus-Steuerberater schon als so hoch einzustufen, dass bereits die abstrakte Gefahr für ein umfassendes Tätigkeitsverbot als ausreichend angesehen werden muss; 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG soll der Gefahr der Interessenkollision bereits auf der Stufe einer abstrakten Gefahr begegnen.<sup>427</sup> Ein wie für den Syndikusanwalt konzipiertes Vertretungsverbot ist für den Syndikus-Steuerberater ebenfalls nicht als gleichwertige Möglichkeit anzusehen, da sich die Berufsbilder eines Rechtsanwalts und eines Steuerberaters insbesondere in Bezug auf das Ausmaß der forensischen Tätigkeit erheblich unterscheiden. Zudem hat ein Steuerberater wie bereits festgestellt einen deutlich umfangreicheren Einblick in die finanziellen Verhältnisse seiner Mandanten, sodass diesem erhöhten Risiko der Interessenkollision begegnet werden muss. Vor diesem Hintergrund ist das Tätigkeitsverbot als erforderliches Mittel einzuordnen. Ferner bestehen hinsichtlich der Angemessenheit keine Bedenken. Das Tätigkeitsverbot verfolgt mit der Wahrung des Steuerberaters als unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege sowohl gegenüber seiner Mandantschaft als auch gegenüber der Finanzverwaltung ein durch vernünftige Erwägungen des Allgemeinwohls zu rechtfertigendes Ziel. Zudem kann ein Syndikus-Steuerberater mit der Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG effektiver seiner Rolle als „Mittler zwischen Steuerzahler und Staat“ nachkommen.<sup>428</sup> Insgesamt betrachtet ist das Tätigkeitsverbot, welches § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG statuiert, als verhältnismäßiger Eingriff in Art. 12 Abs. 1 GG zu bewerten.

Daneben sind Überlegungen dazu anzustellen, ob die Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG gegen den über Art. 3 Abs. 1 GG gewährleisteten allgemeinen Gleichheitssatz verstößt. Als Vergleichsgruppe kann hier die Tätigkeit als Syndikus gewählt werden, da diese einerseits den Syndikusanwalt und den Syndikus-Steuerberater umfasst, und andererseits keine anderen Normadressaten einschließt. Ein Syndikusanwalt, der steuerberatend tätig wird, unterliegt sowohl gem. § 46 Abs. 1 BRAO a. F. als auch nach Maßgabe des § 46c Abs. 2 BRAO einem Vertretungsverbot für seinen Arbeitgeber. Eine Differenzierung hinsichtlich der Rechtslage für einen Syndikusanwalt vor und nach 2016 ist mithin nicht geboten. Ein Syndikus-Steuerberater wäre hingegen bei gleicher Aufgabenwahrnehmung einem umfassenderen Tätigkeitsverbot für seinen Auftraggeber ausgesetzt. Mithin liegt eine verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung vor. Die unterschiedliche

<sup>427</sup> *Eiling*, DStR 2014, 388, 389; *Römermann*, Stbg 2008, 310, 313.

<sup>428</sup> So *Müller-Glöge*, in: Münch/Komm zum BGB, § 611 BGB Rdn. 12; siehe ferner Hessisches FG, Urteil v. 31.03.1977 – III 8/76 – EFG 1977, 568, 569.

Behandlung lässt sich jedoch mit dem Anführen von sachlichen Gründen rechtfertigen. Im Gegensatz zur Begründung der differierenden Normierung von Syndikus-Steuerberater und Syndikusanwalt in Bezug auf die Ausgestaltung des Angestelltenverhältnisses kann an dieser Stelle die erhöhte Gefahr der Interessenkollision als Argument für die Ungleichbehandlung greifen. Das Verhältnis zwischen Steuerberater und Mandanten ist in der Regel durch ein Dauermandat gekennzeichnet und führt zu umfangreichen finanziellen und wirtschaftlichen Kenntnissen eines Steuerberaters. Das Verhältnis zwischen einem Rechtsanwalt und seinen Mandanten ist hingegen regelmäßig nur durch partielle Beratungsleistungen geprägt und ermöglicht keine derart umfassenden Einblicke in die finanziellen Verhältnisse der Mandanten. Die Gefahr der Interessenkollision kann damit im Gegensatz zu einem Rechtsanwalt als höher eingestuft werden. Ein sachlicher Grund für die dargelegte Ungleichbehandlung liegt mithin vor. Die verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung ist damit gerechtfertigt.

Fraglich ist zudem, ob durch die Regelung des § 58 Abs. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG die Wahl des Arbeitgebers, wen er mit der Erstellung seiner Steuererklärung mandatiert und welche über Art. 2 Abs. 1 GG verfassungsrechtlichen Schutz genießt, auf unverhältnismäßige Weise eingeschränkt wird.<sup>429</sup> Der Auftraggeber wird gerade ein Interesse daran haben, den Syndikus-Steuerberater mit der Erstellung seiner Steuererklärung zu betrauen, denn er ist umfassend mit der Rechtslage und den Unterlagen im Unternehmen bzw. Verband vertraut. Der Eingriff in die allgemeine Handlungsfreiheit des anstellenden Unternehmens ist auch hier mit der Begründung zu rechtfertigen, dass ein Steuerberater in dieser Konstellation nicht auf angemessene Weise seiner Stellung als „Mittler zwischen Steuerzahler und Staat“<sup>430</sup> nachkommen kann. Die Gefahr der Interessenkollision rechtfertigt mithin einen Eingriff in die allgemeine Handlungsfreiheit des Auftraggebers. Ein Verstoß gegen Art. 2 Abs. 1 GG liegt mithin nicht vor.

### 5. Europarechtskonformität des Tätigkeitsverbotes

Nur selten wird die Europarechtskonformität des Tätigkeitsverbotes angezweifelt.<sup>431</sup> Dabei ließe sich ähnlich der Begründung zur Europarechtswidrigkeit des Vertretungsverbotes eines Syndikusanwalts auf einen Verstoß gegen die in Art. 56 AEUV statuierte Dienstleistungsfreiheit abstellen.<sup>432</sup> Die Tätigkeit eines freiberuflichen Steuerberaters fällt unzweifelhaft in den sachlichen und persönlichen Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit.<sup>433</sup> Aber hier fehlt es bereits an einer Diskriminierung, die sich aus einer Schlechterstellung aufgrund der Staatsangehörigkeit oder

<sup>429</sup> So allein *Kleine-Cosack*, DB 2011, 2589, 2592.

<sup>430</sup> So *Müller-Glöge*, in: Münch/Komm zum BGB, § 611 BGB Rdn. 12; siehe auch Hessischen FG, Urteil v. 31.03.1977 – III 8/76 – EFG 1977, 568, 569.

<sup>431</sup> Siehe dazu nur *Kleine-Cosack*, DB 2011, 2589, 2592.

<sup>432</sup> *Kleine-Cosack*, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 6 bezogen auf einen Syndikusanwalt.

<sup>433</sup> Vgl. *Druen/Thulfaut*, IStR 2004, 499.

eines vergleichbar wirkenden Merkmales ergeben müsste.<sup>434</sup> Da das Tätigkeitsverbot, wie oben bereits festgestellt, der Vermeidung von Interessenkollisionen und damit der Bewahrung der beruflichen Unabhängigkeit eines Steuerberaters dient, liegt zudem ein zwingendes Allgemeinwohlinteresse vor, das einen Eingriff in die Dienstleistungsfreiheit rechtfertigen könnte. Ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit liegt mithin nicht vor. Darüber hinaus ist der Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit auf einen Syndikus-Steuerberater als denkbar gering einzuordnen. Die Rechtslage unterscheidet sich insofern von der des Syndikusanwalts, als dass es keinen europäischen Steuerberater gibt und damit innerhalb Europas gänzlich unterschiedliche Standards zur Erlangung der Berufsbezeichnung bestehen.<sup>435</sup> Die Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG überhaupt in den Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit fallen zu lassen, wirkt konstruiert. Nach Maßgabe des § 3a Abs. 1 S. 1 StBerG sind Personen eines anderen Mitgliedsstaates der Europäischen Union nur zur vorübergehenden und gelegentlichen geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt, sofern sie in einem anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union beruflich niedergelassen sind und dort geschäftsmäßige Hilfe in Steuersachen nach dem Recht des Niederlassungsstaates leisten.<sup>436</sup> Ein Unternehmen wird wohl kaum einen Steuerberater eines anderen Mitgliedsstaates der Europäischen Union als Syndikus-Steuerberater einstellen, der nur vorübergehend zur Hilfeleistung in Steuersachen befugt ist. Der Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit auf vorliegende Konstellationen kann damit als denkbar gering eingestuft werden. Insgesamt kann damit festgehalten werden, dass § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG mit EU-Recht vereinbar ist insbesondere im Lichte des ansteigend zu verzeichnenden ökonomischen Einschlags der Regelungen zum Freiberufsrechts der EU.<sup>437</sup>

## C. Hinweispflicht eines Syndikus-Steuerberaters gem.

### § 58 S. 2 Nr. 5a S. 4 StBerG

Nach Maßgabe des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 4 StBerG obliegt Syndikus-Steuerberatern die Verpflichtung, ihre eigenen Mandanten bei Mandatsübernahme auf das bestehende Anstellungsverhältnis hinzuweisen. Der hinter der Regelung stehende Zweck ist darin zu sehen, dass sich der Mandant der Gefahr einer Interessenkollision, die bei der Tätigkeit eines Steuerberaters und der gleichzeitigen Tätigkeit als Angestellter eines gewerblichen Unternehmens besteht, bewusst sein soll.<sup>438</sup>

<sup>434</sup> Umfassend dazu *Müller-Graf*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 56 AEUV Rdn. 71ff.

<sup>435</sup> Siehe hierzu umfassend *Pestke*, in: FS Streck, S. 761ff.

<sup>436</sup> Gleiches gilt für Personen eines anderen Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum sowie für die Schweiz, vgl. § 3a Abs. 1 S. 1 StBerG.

<sup>437</sup> *Herrmann*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 41, 47.

<sup>438</sup> *Mann*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 27; *Ruppert*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 53; *ders.*, DStR 2008, 2184, 2186.

Die Gefahr der Interessenkollision wird im Verhältnis zu anderen Berufen als höher eingestuft.<sup>439</sup> Diese Berufsausübungsregelung beschränkt einen Syndikus-Steuerberater nur in sehr geringem Maße in seiner Berufsausübung, sodass die Regelung im Ergebnis als sinnvoll und verfassungsrechtlich nicht zu beanstandendes Mittel des Ausgleichs zwischen freiberuflicher Tätigkeit und solcher im Rahmen eines Angestelltenverhältnisses anzusehen ist. Die erhöhte Gefahr der Interessenkollision führt bei einem Vergleich mit dem Regelungswerk zum Syndikusanwalt, welches sowohl nach der alten, wie nach der neuen Rechtslage keine vergleichbare Regelung kennt, zu dem Ergebnis, dass die Hinweispflicht des § 58 S. 2 Nr. 5a S. StBerG verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist.

## D. Zusammenfassung

Die Berufsausübungsregelungen, die der Gesetzgeber mit der Normierung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG geschaffen hat, bilden insgesamt betrachtet ein sinnvolles und effektives Instrument, dem Spannungsfeld zwischen freiberuflicher Tätigkeit eines Steuerberaters und der Angestellten­tätigkeit eines Steuerberaters zu begegnen. Damit ist der Gesetzgeber einerseits dem Wunsch der Steuerberater nach Liberalisierung im Berufsrecht nachgekommen und andererseits der dem deutschen Berufsrecht zugrunde liegenden Differenzierung zwischen freiberuflichen und sonstigen Tätigkeiten gerecht geworden bzw. hat die Trennung beibehalten. Die Verengung des Tätigkeitsfeldes eines Syndikus-Steuerberaters im Angestelltenverhältnis ist erforderlich, um an den Konturen des Berufsbildes eines Steuerberaters festzuhalten. Da es einem Syndikus-Steuerberater zudem gestattet ist, die in § 57 Abs. 3 StBerG statuierten Tätigkeiten auszuüben, ist der Eingriff in die Berufsausübungsfreiheit eines Syndikus-Steuerberaters als verhältnismäßig gering einzustufen. Neben der Wahrnehmung von Vorbehaltsaufgaben im Angestelltenverhältnis muss die abhängige Beschäftigung zudem nach Maßgabe des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 2 StBerG die Bedingung erfüllen, eine unabhängige und eigenverantwortliche Berufsausübung als selbstständiger Steuerberater zu ermöglichen. Das umfassende Tätigkeitsverbot ist erforderlich, um die berufliche Unabhängigkeit eines Steuerberaters zu wahren. An der Konzeption des Steuerberaters als „Mittler zwischen Steuerzahler und Staat“ kann auf diese Weise festgehalten werden. Trotz der begrifflichen Unschärfen des Auftraggeberbegriffs kann das Tätigkeitsverbot das vom Gesetzgeber intendierte Ziel erreichen. Eine noch weiter gehende Regelung ist hingegen nicht erforderlich. Mithin kann festgehalten werden, dass § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG im Einklang mit der Verfassung steht. § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG erweist sich zudem als europarechtskonform. Ferner ist die in § 58 S. 2 Nr. 5a S. 4 StBerG statuierte Hinweispflicht als Berufsausübungsregelung mit geringem Regelungscharakter verfassungsrechtlich unbedenklich.

<sup>439</sup> Ruppert, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 53; *ders.*, DStR 2008, 2184, 2186.

Sie verfolgt lediglich eine „Bewusstmachungsfunktion“. Novellierungen in Bezug auf die Rechtslage zum Syndikusanwalt haben nicht dazu geführt, die Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Konzeption der Berufsausübungsregelungen eines Syndikus-Steuerberaters anzuzweifeln.

Das umfassende Tätigkeitsverbot eines Syndikus-Steuerberaters in seiner Eigenschaft als Steuerberater für seinen Arbeitgeber tätig zu werden, hat neben dem tatsächlichen Inhalt noch weitreichendere Konsequenzen. Das Tätigkeitsverbot führt unweigerlich zu der Annahme, dass einem Syndikus-Steuerberater im Anstellungsverhältnis gerade nicht der Status als freiberuflicher Steuerberater zugesprochen wird. Der Übergang zur Doppelberufstheorie ist damit hergestellt.

## **Abschnitt 2: Der Lösungsansatz der Doppelberufstheorie**

Sämtliche berufsrechtliche Fragestellungen eines Syndikusanwalts betreffend sind unmittelbar oder doch zumindest mittelbar auf die Doppelberufstheorie zurückzuführen. Die in § 46 BRAO a. F. konzipierten Berufsausübungsregelungen sind ebenfalls mittelbar mit der Doppelberufstheorie verflochten. Um ein umfassendes Bild über die Doppelberufstheorie herzustellen, sollen Argumentationsansätze, die sich für und gegen die Anwendung selbiger aussprechen, aufgezeigt werden. Dabei wird zunächst die Rechtslage hinsichtlich des Syndikusanwalts einer rechtswissenschaftlichen Betrachtung unterzogen. Im Anschluss daran wird der neue Lösungsweg, den der Gesetzgeber mit dem Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte gewählt hat, dargestellt. Auch wenn sich der Gesetzgeber im anwaltlichen Berufsrecht mittlerweile gegen die Doppelberufstheorie gestellt hat, so wurde § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG im Jahr 2008 in Anlehnung an die bis 2016 geltende Rechtslage für einen Syndikusanwalt eingeführt. Dieser lag die Doppelberufstheorie zugrunde. Daher folgt eine umfassende rechtliche Bewertung der Anwendbarkeit der Doppelberufstheorie auf den Syndikus-Steuerberater. Die dort zu findenden Ergebnisse fungieren als Basis für den weiteren Untersuchungsgang. Eine endgültige Bewertung kann erst erfolgen, wenn die rechtlichen Auswirkungen, die sich nicht allein im Berufsrecht zeigen, mit in die Beurteilung einbezogen werden.

## A. Grundlagen der Doppelberufstheorie

Die dogmatische Frage, ob der Syndikus-Steuerberater basierend auf der Doppelberufstheorie konzipiert worden ist, hat weitreichende Konsequenzen für die berufsrechtliche Stellung eines Syndikus-Steuerberaters. Zunächst werden grundsätzliche Überlegungen zur Anwendbarkeit der Doppelberufstheorie aufgezeigt.

### I. Bewertung der Anwendbarkeit der Doppelberufstheorie auf einen Syndikusanwalt anhand der bis 2016 geltenden Rechtslage

Der Streit um die Geltung der Doppelberufstheorie für den Syndikusanwalt besteht bereits seit dem Zeitpunkt der Schaffung der Theorie.<sup>440</sup> Zwischenzeitlich schien ein vorsichtiger Trend innerhalb der Rechtsprechung der Fachgerichte sich dahingehend abzuzeichnen, die Doppelberufstheorie in einer abgemilderten Form auf den Syndikusanwalt anzuwenden.<sup>441</sup> Dieser Trend konnte sich jedoch nicht durchsetzen, was sich am deutlichsten an den drei im Jahr 2014 ergangenen Urteilen des BSG erkennen lässt, in denen sich dieses ausdrücklich für die Geltung und Anerkennung der Doppelberufstheorie ausspricht.<sup>442</sup> Im folgenden Teil der Arbeit sollen Ansichten und Argumentationsgrundlagen der Doppelberufstheorie näher beleuchtet werden.

#### 1. Argumente zugunsten der Geltung der Doppelberufstheorie

Die positiven Argumentationsansätze lassen sich in zwei Argumentationsstränge unterteilen.

##### a) Historisch begründete Ansätze anhand der Gesetzesmaterialien und höchstrichterlicher Rechtsprechung

Wie bereits festgestellt, bildet den Ausgangspunkt der Doppelberufstheorie ein Entwurf der Bundesrechtsanwaltsordnung aus dem Jahr 1958. Die darin aufgestellte Trennung der Arbeitsbereiche eines Syndikusanwalts und die Einordnung der Tätigkeit eines Syndikusanwalts innerhalb seines Dienstverhältnisses als nicht anwaltlich,<sup>443</sup> stellen die Grundlage für die Doppelberufstheorie dar. Auch die im Rahmen der Novellierung des § 46 BRAO a. F. im Jahr 1994 vorzufindenden Gesetzesmaterialien stützten die These der Verschiedenheit der Arbeitsbereiche.<sup>444</sup> Die während des Gesetzgebungsverfahrens von Vertretern der Syndikusanwälte des Deutschen Anwaltsvereins vorgeschlagene Änderung des § 46 BRAO a. F. dahingehend, die Tätigkeit

<sup>440</sup> Zum genauen Zeitpunkt siehe oben 2. Kapitel A. II. 4. a).

<sup>441</sup> So etwa das SG Köln, Urteil vom 15.12.2011 – S 31 R 865/10 – juris Rdn. 27; AGH Bremen, Beschluss v. 10.10.2001 – 1 AGH 6/00 – BRAK-Mitt 2002, 144ff.

<sup>442</sup> BSG, Urteil v. 03.04.2014 – B 5 RE 13/14 R – BSGE 115, 267 Rdn. 36f.

<sup>443</sup> Begründung zum Gesetzesentwurf der BReg, BT-Drs. 3/120, S. 77.

<sup>444</sup> BT-Drs. 12/4993, S. 30 in Bezug auf § 45 Abs. 1 Nr. 4 BRAO; BT-Drs. 12/7656, S. 49; *Burmann*, in: FS Tolksdorf, S. 443, 444; *Henssler*, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 16.

eines Syndikusanwalts im Angestelltenverhältnis als anwaltlich zu qualifizieren, lehnte der Gesetzgeber mit der Begründung der Unvereinbarkeit mit dem in §§ 1, 3 BRAO normierten Berufsbild des Rechtsanwalts ab.<sup>445</sup> Ausgehend von dieser Fassung des Gesetzesentwurfs entschieden Bundestag und Bundesrat.<sup>446</sup> Demgemäß wurde der Wille des Gesetzgebers dahingehend gedeutet, jeglicher Tätigkeit im Angestelltenverhältnis die anwaltliche Qualität abzuspochen.<sup>447</sup> Die Aufrechterhaltung der Doppelberufstheorie war die konsequente Folge. Von der Anerkennung der Doppelberufstheorie ist das BVerfG bis zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte nicht abgerückt.<sup>448</sup> Ferner gibt die Rechtsprechung des EuGH eine entsprechende Interpretation vor.<sup>449</sup> Die Einheit der Rechtsordnung lässt sich demzufolge ebenfalls als Argument für eine Anwendung der Doppelberufstheorie anführen.

#### b) Der Unabhängigkeitsbegriff als zentraler Anknüpfungspunkt

Argumentativ fußt die Doppelberufstheorie wie oben bereits festgestellt auf der Stellung eines Rechtsanwalts als unabhängiges Organ der Rechtspflege nach Maßgabe der §§ 1, 3 BRAO. Die berufliche Unabhängigkeit eines Rechtsanwalts stehe im direkten Widerspruch zu einem Rechtsanwalt in einem Angestelltenverhältnis, sodass eine Unterteilung in zwei Berufsbereiche zwingend erforderlich sei.<sup>450</sup> Die Tätigkeit im Angestelltenverhältnis weise keine anwaltliche Qualität auf, da sie durch das Prinzip der Über- und Unterordnung geprägt sei, was keinen Raum für berufliche Unabhängigkeit zulasse.<sup>451</sup> Nur über die Anwendung der Doppelberufstheorie könne dem Unabhängigkeitsgedanken Rechnung getragen werden.<sup>452</sup> Zudem entspreche die Tätigkeit eines Syndikusanwalts für seinen Auftraggeber nicht dem von

<sup>445</sup> Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses, BT-Drs. 12/7656, S. 49.

<sup>446</sup> So *Henssler*, in: *Henssler/Prütting*, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 19.

<sup>447</sup> Siehe dazu u. a. BGH, Urteil v. 25.02.1999 – IX ZR 384/97 – NJW 1999, 1715f.; Beschluss v. 18.06.2001 – AnwZ (B) 41/00 – NJW 2001, 3130; AGH Hamm, Beschluss v. 15.02.2002 – 1 ZU 52/00 – BRAK-Mitt 2002, 190; *Träger*, in: *Feuerich/Weyland*, BRAO, 9. Aufl., § 46 BRAO Rdn. 3; *Ganter*, in: *FS Geiß*, S. 257, 266f.; *Henssler*, in: *Henssler/Prütting*, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 19; vgl. ferner *Fischer*, *AnwBl* 1994, 201.

<sup>448</sup> Vgl. dazu *Kahlert*, *SGb* 12.13, 683, 690, der auf einen Nichtannahmebeschluss des BVerfG aus dem Jahr 2009 verweist. Die Nichtannahme fuße u. a. darauf, dass durch die Entscheidung aus dem Jahr 1992 weiterhin geklärt sei, unter welchen Voraussetzungen Tätigkeiten von Rechtsanwälten in einem Zweitberuf aufgrund der Unvereinbarkeit mit dem Anwaltsberuf zu Beschränkungen der Berufswahlfreiheit führen könnten, BVerfG, Beschluss v. 30.06.2009 – 1 BvR 893/09 – NJW 2009, 3710.

<sup>449</sup> EuGH, Urteil v. 14.09.2010 – C-550/07 – Slg. 2010 I, 8301, 8380 Rdn. 40ff.

<sup>450</sup> Begründung zum Gesetzesentwurf der BReg, BT-Drs. 3/120, S. 77; vgl. hierzu auch BGH, Urteil v. 07.11.1960 – AnwZ (B) 4/60 – BGHZ 33, 276, 279; Urteil v. 25.02.1999 – IX ZR 384/97 – BGHZ 141, 69, 71; *Ganter*, in: *FS Geiß*, S. 257, 266f.; *Träger*, in: *Feuerich/Weyland*, 9. Aufl., BRAO, § 46 BRAO Rdn. 3.

<sup>451</sup> BGH, Urteil v. 07.11.1960 – AnwZ (B) 4/60 – BGHZ 33, 276, 279; *Pfeiffer*, in: *FS Oppenhoff*, S. 254, 259f.; hierzu ferner *Figlestahler*, *ZRP* 2013, 254.

<sup>452</sup> BGH, Urteil v. 07.11.1960 – AnwZ (B) 4/60 – BGHZ 33, 276, 279; BSG, Urteil v. 03.04.2014 – B 5 RE 13/14 R – BSGE 115, 267, Rdn. 36ff.; *Träger*, in: *Feuerich/Weyland*, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 3; *Ganter*, in: *FS Geiß*, S. 257, 267; *Börtzler*, in: *FS Heusinger*, S. 119, 124, 128.

der Vorstellung der Allgemeinheit getragenen Berufsbild eines Rechtsanwalts.<sup>453</sup> Der Begriff der beruflichen Unabhängigkeit umfasst mehrere Facetten.<sup>454</sup> Hinsichtlich der Schutzrichtung der Doppelberufstheorie steht jedoch nicht die Staatsunabhängigkeit eines Syndikusanwalts als Ausprägungsform des Unabhängigkeitsbegriffs im Fokus, sondern die Wahrung der beruflichen Unabhängigkeit gegenüber dem Arbeitgeber bzw. die inhaltliche Unabhängigkeit, was die Freiheit von Weisungen sowie die finanzielle Unabhängigkeit umfasst.<sup>455</sup>

#### c) Weitere Argumentationsansätze

Als unterstützend für die Doppelberufstheorie kann man den Vergleich mit einem „Nur“ Syndikus heranziehen; einem Juristen, der bei einem Unternehmen angestellt ist, aber keine Zulassung als Rechtsanwalt besitzt.<sup>456</sup> Mit der Annahme, dass der Syndikusanwalt nur einen Arbeitsbereich hätte, bedürfe der reine Syndikus einer Anwaltszulassung, denn ohne eine solche dürfe er sonst überhaupt nicht tätig werden, sodass es ohne Zugrundelegung der Doppelberufstheorie zu einer Verschmelzung der beiden Begrifflichkeiten kommen würde.<sup>457</sup> Bestätigend wurde zudem mit dem Wortlaut des § 46 BRAO a. F. argumentiert, welcher aufgrund der Trennung der Arbeitsbereiche eines Syndikusanwalts die Doppelberufstheorie eindeutig voraussetzte.<sup>458</sup>

### 2. Kritische Auseinandersetzung mit der Doppelberufstheorie

Die Doppelberufstheorie war seit dem Zeitpunkt ihrer Etablierung einer kritischen Betrachtung ausgesetzt.<sup>459</sup>

#### a) Argumentationsansätze basierend auf dem Wortlaut und der Systematik des § 46 BRAO a. F.

Als Argumentationsgrundlage der Gegenstimmen der Doppelberufstheorie diene insbesondere die gesetzliche Fassung des § 46 BRAO a. F. Gemäß § 46 Abs. 1 BRAO a. F. durfte der Rechtsanwalt für seinen Auftraggeber, dem er aufgrund eines ständigen Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnisses seine Arbeitszeit- und kraft zur Verfügung stellen musste, vor Gerichten oder Schiedsgerichten nicht in seiner Eigenschaft als Rechtsanwalt tätig werden. Der § 46 Abs. 1 BRAO a. F. setze von seiner Formulierung her voraus, dass ein Syndikusanwalt anwaltlich für seinen

<sup>453</sup> BT-Drs. 12/7656, S. 49; *Trüger*, in: Feuerich/Weyland, BRAO, 9. Aufl., § 46 BRAO Rdn. 3.

<sup>454</sup> Siehe dazu umfassend u. a. *Brüggemann*, in: Feuerich/Weyland, BRAO, § 1 BRAO Rdn. 13ff.; *Wolf*, in: Gaier/Wolf/Glücken, § 1 BRAO Rdn. 49ff.; *Grunewald*, AnwBl 2004, 463,ff.; *Prütting*, AnwBl 2009, 405f.

<sup>455</sup> Vgl. ferner *Hamacher*, Der Syndikusanwalt, S. 913, 935; *Offermann-Burckart*, AnwBl 2012, 778, 781; *Prütting*, ZAP Fach 23, 927, 931; *Redeker*, NJW 2004, 889, 892.

<sup>456</sup> *Ganter* in: FS Geiß, S. 257, 267.

<sup>457</sup> *Ganter* in: FS Geiß, S. 257, 267.

<sup>458</sup> *Ganter* in: FS Geiß, S. 257, 266.

<sup>459</sup> Siehe dazu u. a. *Brandi*, NJW 1961, 390, 392.

Arbeitgeber tätig werden dürfe, da einem Syndikusanwalt lediglich verwehrt sei, seinen Arbeitgeber vor Gerichten und Schiedsgerichten zu vertreten.<sup>460</sup> Ansonsten hätte es eines ausdrücklichen Tätigkeitsverbotes bedurft, welches der Gesetzgeber im Rahmen der Gesetzesnovellierung im Jahr 1994 nicht initiiert hatte.<sup>461</sup> Der Umkehrschluss aus dem Wortlaut des § 46 Abs. 1 BRAO a. F. zeige, dass die Tätigkeit des Syndikusanwalts für seinen Arbeitgeber anwaltliche Qualität aufweist und es somit keiner Unterteilung in zwei Arbeitsbereiche bedürfe.<sup>462</sup>

Neben dem Wortlautargument des § 46 Abs. 1 BRAO a. F. wurde zudem die systematische Stellung der Norm in der BRAO als Begründungsansatz gegen die Geltung der Doppelberufstheorie herangezogen. Der § 46 BRAO a. F. sei im dritten Teil der BRAO verortet, welcher Rechte und Pflichten eines Rechtsanwalts und die Zusammenarbeit der Rechtsanwälte normiere. Wenn man der Annahme der Doppelberufstheorie folgt und den § 46 Abs. 1 BRAO a. F. in der Folge als berufsdefinierende Regelung versteht, hätte dieser allerdings im ersten Teil oder zumindest im die Zulassung regelnden zweiten Teil seine gesetzliche Kodifikation erfahren müssen.<sup>463</sup> Zudem gelten die im dritten Teil der BRAO aufzufindenden Regelungen nur für Berufsangehörige.<sup>464</sup> Überdies wurde auf die amtliche Überschrift des § 46 BRAO a. F. „Rechtsanwälte in ständigen Dienstverhältnissen“ verwiesen. Diese Überschrift wurde so interpretiert, dass es selbstverständliche Voraussetzung sei, dass es gerade einen „Rechtsanwalt“ in einem ständigen Dienstverhältnis gebe.<sup>465</sup> Demgemäß fehle es der Doppelberufstheorie schlichtweg an einer Stütze im Gesetz.<sup>466</sup>

## b) Zum Unabhängigkeitsargument

Aus verschiedenen Gründen wurde eine Gefährdung der beruflichen Unabhängigkeit eines Syndikusanwalts nicht als gegeben angesehen, sodass eine Anwendung der Doppelberufstheorie damit hinfällig werden würde. Dabei wurde zum einen der Vergleich mit einem freien Rechtsanwalt herangezogen. Dieser unterliege ebenso den Weisungen seiner Mandanten, welche er bei Gesetzeskonformität befolgen müsse.<sup>467</sup> Aufgrund der Stellung des Syndikusanwalts als unabhängiges Organ der Rechtspflege, dürfe er nur seinen Rechtsrat anhand der geltenden Rechtslage er-

<sup>460</sup> SG Köln, Urteil v. 29.09.2011 – S 31 R 696/10 – juris. Rdn. 28; *Huff*, in: Gaier/Wolf/Glücken, § 46 BRAO Rdn. 14; *ders.*, AnwBl 2011, 473, 474; ebenfalls auf den Wortlaut des § 46 BRAO a. F. abstellend, *Horn*, NJW 2012, 966, 967; *Kury*, BRAK-Mitt 2013, 2, 3; *Posegga*, MDR 2003, 609, 610; *Prütting*, ZAP Fach 23, 927, 928; *Redeker*, NJW 2004, 889, 891.

<sup>461</sup> *Huff*, in: Gaier/Wolf/Glücken, § 46 BRAO Rdn. 14.

<sup>462</sup> Vgl. hierzu *Biermann*, AnwBl 1994, 562, 563.

<sup>463</sup> SG Köln, Urteil v. 29.09.2011 – S 31 R 696/10 – juris. Rdn. 28; *Horn*, NJW 2012, 966, 967; *Kleine-Cosack*, AnwBl 2012, 947, 948.

<sup>464</sup> *Redeker*, NJW 2004, 889, 891.

<sup>465</sup> *Horn*, NJW 2012, 966, 967; *Prütting*, AnwBl 2001, 313, 315.

<sup>466</sup> *Hamacher*, AnwBl 2011, 519.

<sup>467</sup> *Hartung*, in: Hartung, BORA/FAO, § 46 BRAO Rdn. 9; siehe auch *Fischer*, AnwBl 1994, 201, 211; *Redeker*, NJW 2004, 889, 892; *Skouris*, BB 1975, 1230, 1233.

teilen.<sup>468</sup> Dementsprechend hat sich der Syndikusanwalt im Unternehmen so zu verhalten, da er andernfalls nicht als Syndikusanwalt im Unternehmen eingestellt worden wäre.<sup>469</sup> Ein Syndikusanwalt könne somit bei entsprechender arbeitsvertraglicher Ausgestaltung wie jeder angestellte Rechtsanwalt gänzlich als unabhängiges Organ der Rechtspflege angesehen werden.<sup>470</sup>

Besonders problematisch erwies sich der Gedanke der Doppelberufstheorie im Vergleich mit einem Rechtsanwalt, sofern dieser Mandanten im Rahmen eines Dauermandats betreut, die zahlungskräftig sind und einen Großteil seiner beruflichen Existenz ausmachen.<sup>471</sup> Es würden keine wesentlichen Unterschiede zwischen einem Syndikusanwalt und einem niedergelassenen Rechtsanwalt vorliegen; die Unabhängigkeit eines Syndikusanwalts könne demnach nicht als besonders gefährdet angesehen werden.<sup>472</sup> Gegen die Sinnhaftigkeit der Doppelberufstheorie in Bezug auf die Wahrung der beruflichen Unabhängigkeit eines Syndikusanwalts wurde zudem angeführt, dass der Begriff der Unabhängigkeit viel zu unbestimmt sei und er vorrangig Bedeutung für die Unabhängigkeit vom Staat genieße.<sup>473</sup> Zudem wurde zur Entkräftung des Unabhängigkeitsarguments der Doppelberufstheorie an einen Vergleich mit einem bei einem Rechtsanwalt oder einer Rechtsanwaltsgesellschaft angestellten Rechtsanwalt angeknüpft. Der in einer Anwaltskanzlei angestellte Rechtsanwalt genieße kein größeres Maß an Unabhängigkeit als ein Syndikusanwalt.<sup>474</sup> Mangels eines fachlich bewanderten Vorgesetzten könne vielmehr davon ausgegangen werden, dass ein Syndikusanwalt in Bezug auf seinen Arbeitgeber in der Praxis größere inhaltlich-juristische Freiheit zukomme, als dies bei Angestellten eines Rechtsanwalts der Fall sei.<sup>475</sup> Eine unterschiedliche Behandlung sei daher nicht zu rechtfertigen, sodass letztlich ein Verstoß gegen das in Art. 3 Abs. 1 GG normierte Gleichbehandlungsgebot vorliege.<sup>476</sup> Darüber hinaus sei Unabhängigkeit im Ergebnis eine Geisteshaltung, sodass alle vertraglichen Bindungen zur Beurteilung der Unabhängigkeit eines Syndikusanwalts nicht aussagekräftig sein könnten.<sup>477</sup> Anwaltliche Unabhängigkeit

<sup>468</sup> *Schwung*, BB 2007, 2419, 2421.

<sup>469</sup> *Schwung*, BB 2007, 2419, 2421; siehe dazu *Hellwig*, AnwBl 2015, 1, 11; vgl. zudem *Kolvenbach*, in: FS Quack, S. 715, 718.

<sup>470</sup> *Posegga*, MDR 2003, 609, 615; in diesem Sinne ferner *Beusch/Decker*, in: FS Stiefel, S. 17, 29.

<sup>471</sup> *Beusch/Decker*, in: FS Stiefel, S. 17, 30; *Huff*, in: Gaier/Wolf/Glöcken, § 46 BRAO Rdn. 15;

*Hartung*, in: Hartung, BORA/FAO, § 46 BRAO Rdn. 9; *Neumann*, AnwBl 1987, 404, 406.

<sup>472</sup> AGH Bremen, Beschluss v. 10.10.2001 – 1 AGH 6/00 – BRAK-Mitt 2002, 144, 146;

*Kleine-Cosack*, AnwBl 2012, 947, 948; *Kolvenbach*, in: FS Quack, S. 715, 719; *Redeker*, NJW 2004, 889, 892.

<sup>473</sup> *Kleine-Cosack*, AnwBl 2012, 947, 948.

<sup>474</sup> *Redeker*, NJW 2004, 889, 890; vgl. ferner *Kollrus*, BRAK-Mitt 2013, 98, 100; *Kleine-Cosack*, AnwBl 2012, 947, 948; *Huff*, in: Gaier/Wolf/Glöcken, § 46 BRAO Rdn. 16; i. E. auch *Hartung*, in: Hartung, BORA/FAO, § 46 BRAO Rdn. 10; *Prütting*, AnwBl 2015, 199, 200.

<sup>475</sup> *Römermann*, NJW 2010, 380.

<sup>476</sup> *Huff*, in: Gaier/Wolf/Glöcken, § 46 BRAO Rdn. 16; *Kollrus*, BRAK-Mitt 2013, 98, 100.

<sup>477</sup> Vgl. hierzu *Hamacher*, Der Syndikusanwalt, S. 913, 936; *Neumann*, AnwBl 1987, 404, 406; *Marx*, AnwBl 2011, 643; *Prütting*, AnwBl 2015, 199, 200; *Skouris*, BB 1975, 1230, 1233; in diesem Sinne LG Berlin, Beschluss v. 30.11.2005 – 505 Qs 185/05 – NStZ 2006, 470, 471.

in wirtschaftlicher, persönlicher und beruflicher Hinsicht könne im Ergebnis nur durch anwaltliche Dienstleistung von hoher Qualität erreicht werden.<sup>478</sup> Die persönliche Qualifikation eines Rechtsanwalts wird damit als Anknüpfungspunkt zur Widerlegung der fehlenden Unabhängigkeit eines Syndikusanwalts vorgebracht.<sup>479</sup>

### c) Wirklichkeitsbetrachtung der Doppelberufstheorie

Die Anwendung der Doppelberufstheorie habe zur Folge, dass ein Syndikusanwalt zwei Tätigkeiten ausüben müsse. In Wirklichkeit bekleide ein Syndikusanwalt aber keinen Doppelberuf, da er fast ausschließlich für seinen Arbeitgeber tätig werde.<sup>480</sup> In Folge dessen wurde der Doppelberufstheorie vorgeworfen, sie sei wirklichkeitsfremd.<sup>481</sup> Des Weiteren wurde auf die Veränderungen des anwaltlichen Berufsbilds verwiesen. Die Tätigkeit eines freien Anwalts habe sich von einer ursprünglich überwiegend forensischen hin zu einer beratenden und gestaltenden Tätigkeit entwickelt, wie sie ebenfalls ein Syndikusanwalt für seinen Dienstherrn leiste.<sup>482</sup> Diese These unterstützend lässt sich anführen, dass es für das heutige Berufsbild eines Rechtsanwalts charakteristisch sei, dass nur noch 30 Prozent durch forensische Tätigkeiten ausgefüllt würden.<sup>483</sup> Das Berufsbild eines Rechtsanwalts als Prozessanwalt, welches der RAO von 1878 zugrunde lag und welches in der BRAO von 1959 in wesentlichen Zügen übernommen worden ist, stimme somit nicht mehr.<sup>484</sup> Die Doppelberufstheorie sei deswegen nicht mehr als zeitgemäß zu bewerten.<sup>485</sup> Die Folge einer Ablehnung der Doppelberufstheorie wurde darüber hinaus als Vorteil für den gesamten Berufsstand der Rechtsanwälte gewertet. Die Anerkennung der Tätigkeit des Syndikusanwalts im Unternehmen als eine solche anwaltlicher Art würde zu einer Stärkung der Stellung des Syndikusanwalts im Unternehmen beitragen und damit der gesamten Anwaltschaft zu Gute kommen.<sup>486</sup> Der Syndikusanwalt würde damit aus dem Kreis der übrigen Mitarbeiter herausstechen, was insbesondere im Interesse einer geordneten Rechtspflege zu begrüßen sei.<sup>487</sup> Die Ausstattung mit Rechten und Pflichten eines Rechtsanwalts habe dazu geführt, dass sich ein Syndikusanwalt

<sup>478</sup> *Hartung*, in: *Hartung*, BORA/FAO, § 46 BRAO Rdn. 11.

<sup>479</sup> *Hartung*, in: *Hartung*, BORA/FAO, § 46 BRAO Rdn. 11.

<sup>480</sup> *Fischer*, AnwBl 1994, 201, 211; *Kleine-Cosack*, AnwBl 2012, 947, 948; AGH Bremen, Beschluss v. 10.10.2001 – 1 AGH 6/00 – BRAK-Mitt 2002, 144, 145; ferner in diesem Sinne *Horn*, NJW 2012, 966, 967; *Hartung*, MDR 2000, 671, der Syndikusanwalt habe keinen Zweitberuf, sondern nur eine gespaltene Berufsausübung.

<sup>481</sup> *Biermann*, AnwBl 1990, 420, 421; *Fischer*, AnwBl 1994, 201, 211; *Kleine-Cosack*, NJW 2018, 3273, 3275; *ders.*, AnwBl 2012, 947, 948; *ders.*, BRAO, § 7 BRAO Rdn. 73; *ders.*, BB 2005, 2309, 2311.

<sup>482</sup> *Beusch/Decker*, in: FS Stiefel, S. 17, 30; *Fischer*, AnwBl 1994, 201ff.; vgl. *Kleine-Cosack*, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 11; in diesem Sinne auch *Prütting*, AnwBl 2015, 199, 200.

<sup>483</sup> *Kollrus*, BRAK-Mitt 2013, 98, 100.

<sup>484</sup> *Busse*, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 1 BRAO Rdn. 45; vgl. *Fischer*, AnwBl 1994, 201, 211.

<sup>485</sup> *Fischer*, AnwBl 1994, 201, 211; *Kollrus*, BRAK-Mitt 2013, 98, 100.

<sup>486</sup> *Fischer*, AnwBl 1994, 201, 211.

<sup>487</sup> *Fischer*, AnwBl 1994, 201, 211.

stärker für die Beachtung des Rechts im Unternehmen hätte einsetzen können.<sup>488</sup> Des Weiteren könne die Einordnung der Tätigkeit eines Syndikusanwalts für den anstellenden Arbeitgeber als eine solche anwaltlicher Art, der Unterwanderung des Rechtsberatungsmonopols entgegenwirken, indem die Rechtsberatung im Bereich des Handels und der Industrie weiterhin der Anwaltschaft obliegen würde.<sup>489</sup> Zudem hafte der Status eines unabhängigen Organs der Rechtspflege einer Person insgesamt betrachtet an und könne daher nicht davon abhängig gemacht werden, ob sich die betreffende Person gerade in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers befinde oder nicht.<sup>490</sup>

### 3. Stellungnahme

Der Wille des Gesetzgebers sowie der der obersten Gerichtshöfe ließ keine andere Deutung zu, als die Doppelberufstheorie auf den Syndikusanwalt anzuwenden. Unterstützung hat diese Sichtweise insbesondere durch die Grundsatzurteile des BSG vom 3. April 2014 erfahren. Hierbei gilt es jedoch zu beachten, dass sozialrechtliche Fragestellungen nicht mit solchen originär dem Berufsrecht entspringenden Fragestellungen zu vermengen sind. Eindeutig sind die Ausführungen des Gesetzgebers in der Begründung des Entwurfs zur Bundesrechtsanwaltsordnung aus dem Jahr 1958. Danach entsprach der Syndikusanwalt bei seiner Tätigkeit für seinen Dienstherrn nicht dem allgemeinen anwaltlichen Berufsbild, wie es in der Vorstellung der Allgemeinheit bestand.<sup>491</sup> Die Formulierung des § 46 BRAO a. F. zeigt im Gegenzug, dass der Gesetzgeber sich nicht eindeutig für diese Theorie positionieren wollte. Eine insofern eindeutiger Fassung des § 46 BRAO a. F. wäre daher vorzugswürdiger gewesen und hätte zu mehr Rechtsklarheit beigetragen.

Die Doppelberufstheorie fungierte als Kompromiss dahingehend, den Syndikusanwalt überhaupt zuzulassen und andererseits den Bedenken des eigenen Berufsstandes und denen des Gesetzgebers Rechnung zu tragen. Dem Unabhängigkeitsargument und der Frage der Weisungsfreiheit eines Syndikusanwalts galt es mit Hilfe dieser Theorie gerecht zu werden. Zutreffend ist, dass der Gesetzgeber seine Gesetze ein Stück weit an tatsächliche Veränderungen anzupassen hat. Das Berufsbild eines Rechtsanwalts hat im letzten Jahrhundert wie oben festgestellt einen starken Veränderungsprozess durchlaufen. Dieser Prozess führte dazu, dass man die Konzeption der Doppelberufstheorie als veraltet oder überholt ansah, denn Wirklichkeit und die Vorstellung des Gesetzgebers fielen hier zum Teil auseinander. Bei Ablehnung der Doppelberufstheorie und konsequenter Verfolgung dieses Ansatzes könnte jeder Rechtsanwalt bei berufsfremden Dritten als Angestellter tätig sein und diese Tätigkeiten unter dem Titel eines Rechtsanwalts ausführen. Er würde damit automatisch dem Rechte- und Pflichtenkatalog eines frei-

<sup>488</sup> *Biermann*, AnwBl 1990, 420, 423; vgl. *Beusch/Decker*, in: FS Stiefel, S. 17, 30.

<sup>489</sup> *Biermann*, AnwBl 1990, 420, 423; *Fischer*, AnwBl 1994, 201, 211.

<sup>490</sup> *Kilian*, AnwBl 2014, 468, 470.

<sup>491</sup> Begründung zum Gesetzesentwurf der BReg, BT-Drs. 3/120, S. 77.

beruflichen Rechtsanwalts unterliegen. Auch wenn sich im Laufe der Zeit eine gewisse Form der Aufweichung der Doppelberufstheorie in der höchstrichterlichen Rechtsprechung abzeichnete, was insbesondere bei der Fragestellung hinsichtlich der Erlangung des Fachanwaltstitels deutlich wurde,<sup>492</sup> so musste man dennoch zu dem Ergebnis gelangen, die Doppelberufstheorie auf den Syndikusanwalt anzuwenden. Erst die Urteile des BSG vom 3. April 2014 führten dazu, dass sich der Gesetzgeber verpflichtet sah, die Konzeption der Doppelberufstheorie zu überdenken. Konsequenz sollte die Abschaffung der Doppelberufstheorie im Jahr 2016 sein.

## II. Abkehr von der Doppelberufstheorie durch das Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte

Der Gesetzgeber wendet sich mit dem Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte ausdrücklich von der Doppelberufstheorie ab.<sup>493</sup> Die Tätigkeit eines Syndikusanwalts für seinen nichtanwaltlichen Arbeitgeber stehe nicht mehr im Widerspruch zum Berufsbild eines Rechtsanwalts, sofern die fachliche und tatsächliche Unabhängigkeit arbeitsvertraglich abgesichert sei.<sup>494</sup> Damit ist eine Tätigkeit in eigener Kanzlei neben der im Angestelltenverhältnis nicht mehr erforderlich.<sup>495</sup> Gesetzessystematisch kommt der Gesetzgeber der Abkehr von der Doppelberufstheorie nach, indem er ein gesondertes Zulassungsverfahren für Syndikusanwälte konzipiert.<sup>496</sup> Statt der Doppelberufstheorie wählt der Gesetzgeber nun ein Modell der Doppelzulassung, womit er dann im Ergebnis einen niedergelassenen Rechtsanwalt und einen Syndikusanwalt unterschiedlich behandelt.<sup>497</sup> In Folge dessen wird kritisiert, dass sich der Gesetzgeber durch das Modell der Doppelzulassung nicht vollständig von der Doppelberufstheorie gelöst habe.<sup>498</sup> Statt der vorgeschlagenen Doppelzulassung hätte der Gesetzgeber daher ein einheitliches Zulassungsverfahren für alle Rechtsanwälte einschließlich der Syndikusanwälte in der BRAO integrieren sollen.<sup>499</sup>

<sup>492</sup> Siehe hierzu etwa BGH, Beschluss v. 18.06.2001 – AnwZ (B) 41/00 – NJW 2001, 3130; BGH, Beschluss v. 13.01.2003 – AnwZ (B) 25/02 – NJW 2003, 883.

<sup>493</sup> So der Wortlaut der Begr. zum Gesetzesentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 18.

<sup>494</sup> Begr. zum Gesetzesentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 18.

<sup>495</sup> Begr. zum Gesetzesentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 19.

<sup>496</sup> Begr. zum Gesetzesentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 27.

<sup>497</sup> So *Deckenbrock*, AnwBl 2015, 469; *Merk*, AnwBl 2015, 469.

<sup>498</sup> So etwa Stellungnahme des Deutschen Steuerberaterverbandes zum Referentenentwurf v. 12.05.2015, abrufbar unter: <http://www.dstv.de/interessenvertretung/beruf/stellungnahmen-beruf/r-05-15-referentenentwurf-eines-gesetzes-zur-neuordnung-des-rechts-der-syndikusanwaelte> (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020); *Merk*, AnwBl 2015, 552, 557; *Offermann-Burckart*, AnwBl 2015, 633, 642; dem entgegen aber *Thüsing/Fütterer*, NZA 2015, 595, 597.

<sup>499</sup> Stellungnahme der DIHK u. a. zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte, S. 1f., abrufbar unter: [https://www.bmjv.de/SharedDocs/Gesetzgebungsverfahren/Stellungnahmen/2015/Downloads/05182015\\_Stellungnahme\\_DIHK\\_](https://www.bmjv.de/SharedDocs/Gesetzgebungsverfahren/Stellungnahmen/2015/Downloads/05182015_Stellungnahme_DIHK_)

Der Wille des Gesetzgebers, die Doppelberufstheorie abzuschaffen, ist eindeutig und lässt keine abweichende Interpretation zu. Die Herstellung eines einheitlichen Berufsbildes eines Rechtsanwalts ist dem Gesetzgeber andererseits mit der Etablierung eines gesonderten Zulassungsverfahrens nicht vollständig gelungen. Dafür spricht bereits die begriffliche Differenzierung zwischen einem „Rechtsanwalt“ und einem „Syndikusrechtsanwalt“ sowie die doppelte Kanzleipflicht eines Syndikusanwalts (§ 46c Abs. 4 BRAO).<sup>500</sup> Andererseits erscheint es nicht als gangbarer Weg die Zulassung als Syndikusanwalt ohne gesonderte Anforderungen im Vergleich mit einem freiberuflichen Rechtsanwalt durchzuführen. Es gilt insbesondere die Problematik der Befreiung von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht zu lösen, sowie dem Umstand gerecht zu werden, dass ein Syndikusanwalt in einem Angestelltenverhältnis für einen berufsfremden Arbeitgeber grundsätzlich nicht dem der BRAO zugrunde liegenden Berufsbild eines freiberuflichen Rechtsanwalts entspricht. Diesen Anforderungen kann durch die Einführung eines gesonderten Zulassungsverfahrens nachgekommen werden. Insbesondere kann das für den Anwaltsberuf erforderliche Maß an anwaltlicher Unabhängigkeit effektiv in einem spezialisierten Zulassungsverfahren überprüft werden. Zwar ist dem Gesetzgeber mit der Etablierung des Modells einer Doppelzulassung keine völlige Gleichstellung freiberuflicher Rechtsanwälte mit Syndikusanwälten gelungen. Dies gilt es vor dem Hintergrund der unterschiedlichen gesetzlichen Konzeptionen eines freien Berufs und der Eigenschaft als Arbeitnehmer hinzunehmen. Das Verfahren der Doppelzulassung kann folglich als sinnvolle Möglichkeit eingeordnet werden, um sich von der Doppelberufstheorie abzuwenden und den Syndikusanwalt effektiv in die heutigen wirtschaftlichen Verhältnisse einzubetten.

## **B. § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG als Anwendungsfall der Doppelberufstheorie**

Aufgrund des Vorbildcharakters, den der Syndikusanwalt für den Syndikus-Steuerberater bei Schaffung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG eingenommen hat, drängt sich für den Syndikus-Steuerberater die Frage auf, ob auch in § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG die Doppelberufstheorie zugrunde gelegt worden ist. Wie an anderer Stelle dieser Arbeit bereits festgestellt, soll die Doppelberufstheorie nach der herrschenden Meinung in der Literatur auf den Syndikus-Steuerberater Anwendung finden. Ob dieses Ergebnis einer umfassenden Betrachtung standhalten kann und als sachgerecht einzuordnen ist, gilt es im folgenden Teil der Arbeit herauszuarbeiten. Höchststrichterliche Rechtsprechung kann in dieser Frage nicht abhelfen, denn der BFH hat es ausdrücklich offen gelassen, ob die Doppelberufstheorie für den Syndikus-Steuerberater Geltung entfaltet.<sup>501</sup>

---

RefE\_Neuordnung\_Syndikusanwaelterecht.pdf?\_\_blob=publicationFile&v=1 (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020).

<sup>500</sup> Ferner so *Deckenbrock*, AnwBl 2015, 469.

<sup>501</sup> BFH, Urteil v. 09.08.2011 – VII R 2/11 – BFHE 234, 480 Rdn. 14.

## I. Argumente zugunsten der Geltung der Doppelberufstheorie

### 1. Wortlautargument und systematische Auslegung

Als Begründungsansatz für die Geltung der Doppelberufstheorie ist zunächst auf den Wortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG abzustellen. Dafür ist zu Beginn die Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 2 StBerG einer genaueren Betrachtung zu unterziehen. Danach darf ein Syndikus-Steuerberater nur eine Tätigkeit im Angestelltenverhältnis ausüben, sofern hierdurch nicht seine Pflicht zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung beeinträchtigt wird. Die Pflicht zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung eines Syndikus-Steuerberaters findet in § 58 S. 2 Nr. 5a S. 2 StBerG eine explizite gesetzliche Erwähnung, auch wenn diese ohnehin schon über den § 57 Abs. 1 StBerG Geltung entfalten würde.<sup>502</sup> Diese Pflicht könne sich nur auf die Tätigkeit eines freiberuflichen Steuerberaters beziehen, da ein Abhängigkeitsverhältnis dazu gerade im Widerspruch stehe.<sup>503</sup> Daher mache der Wortlaut nur Sinn, sofern die Angestelltentätigkeit so organisiert ist, dass daneben noch eine unabhängige Berufsausübung als freier Steuerberater möglich ist.<sup>504</sup> Eine Zweiteilung der beruflichen Ausübung wird dadurch vorgegeben. Vor allem § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG spricht für die Annahme, dass der Gesetzgeber für den Syndikus-Steuerberater die Doppelberufstheorie angewendet hat. Satz 3 verbietet ausdrücklich, dass der Syndikus-Steuerberater für seinen Auftraggeber, dem er aufgrund eines ständigen Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnisses seine Arbeitszeit und – kraft zur Verfügung stellt, in seiner Eigenschaft als Steuerberater tätig wird. Die Tätigkeit im Angestelltenverhältnis kann somit nicht als die eines Steuerberaters angesehen werden, sondern muss ergänzend dazu ausgeübt werden.<sup>505</sup> Darüber hinaus kann die in § 58 S. 2 Nr. 5a S. 4 StBerG normierte Mitteilungspflicht als Indiz dafür gewertet werden, dass der Gesetzgeber den Syndikus-Steuerberater auf Grundlage der Doppelberufstheorie entwickelt hat. Die dort normierte Hinweispflicht würde keinen Sinn machen, wenn man davon ausgeht, dass der Syndikus-Steuerberater schon bei seiner Tätigkeit im Unternehmen als freiberuflicher Steuerberater angesehen wird. Sie begegnet der Gefahr der Interessenkollision, die aus der Doppelstellung eines Syndikus-Steuerberaters resultiert. Damit entspricht sie der Grundkonzeption der Doppelberufstheorie.

### 2. Historische Interpretation

Auch die Begründung des Gesetzesentwurfs zum 8. Steuerberateränderungsgesetz wird teilweise als Beleg dafür angesehen, der Gesetzgeber habe bewusst die Doppelberufstheorie für den Syndikus-Steuerberater anwenden wollen. Die Ausführungen

<sup>502</sup> Ruppert, DStR 2008, 2184, 2186; ders., in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 51.

<sup>503</sup> Hund, DStR 2011, 2267, 2268; Rid, BB-Special 2008, 11, 13f.; Ruppert, NWB 2011, 4430, 4433.

<sup>504</sup> Hund, DStR 2011, 2267, 2268; Mann, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 26.

<sup>505</sup> FG Baden-Württemberg, Urteil v. 27.10.2010 – 2 K 1529/10 – DStRE 2011, 976, 977; Hund, DStR 2011, 2267, 2268; Mann, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 26; sinngem. Singer, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 33, 37; Ruppert, NWB 2011, 4430, 4433.

in der Gesetzesbegründung in Bezug auf die Unterschiedlichkeit der Berufsbilder beziehen sich alleine auf die Rechtfertigung, weshalb der Syndikus-Steuerberater nur Tätigkeiten nach § 33 StBerG im Angestelltenverhältnis wahrnehmen dürfe.<sup>506</sup> Für die Regelungen der Sätze 2 und 3 des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG finden sich hingegen keine entsprechenden Ausführungen, sodass der Schluss nahe liege, der Gesetzgeber habe keine in Bezug auf den Syndikusanwalt abweichende Gesetzeslage schaffen wollen.<sup>507</sup>

### 3. Teleologische Interpretation

Die Doppelberufstheorie fußt auf dem Argument der fehlenden Unabhängigkeit eines Rechtsanwalts in einem Angestelltenverhältnis, sodass eine Unterteilung in zwei Tätigkeitsfelder vorgegeben wird. Für die Anwendung der Doppelberufstheorie auf einen Syndikus-Steuerberater wäre es demnach Voraussetzung, dass die berufliche Unabhängigkeit eines Steuerberaters im Angestelltenverhältnis nicht gegeben ist, sodass ebenfalls eine Unterteilung in Angestelltentätigkeit und freiberufliche Tätigkeit vorgenommen werden muss. Wie nach der für den Syndikusanwalt bis ins Jahr 2016 geltenden Rechtslage, so stehe auch der Syndikus-Steuerberater als Angestellter in einem Über- bzw. Unterordnungsverhältnis, welches mit der Maxime eines freiberuflichen unabhängigen Steuerberaters nicht vereinbart werden könne, da ansonsten das durch § 57 Abs. 1 StBerG und § 3 Abs. 1 BOSTb aufgestellte Leitbild eines Steuerberaters ausgehöhlt zu werden drohe.<sup>508</sup> Als unabhängiger Steuerberater könne nur ein Steuerberater gelten, der nicht in einem Abhängigkeitsverhältnis zu der Person oder dem Unternehmen stehe, welches er steuerlich berate.<sup>509</sup> Die Wahrung der beruflichen Unabhängigkeit eines freiberuflichen Steuerberaters kann somit als Argumentationsgrundlage für die Anwendung der Doppelberufstheorie herangezogen werden.

Auch ein Vergleich mit einem Syndikusanwalt lässt sich in diese Richtung deuten. Der Gesetzgeber sieht die berufliche Unabhängigkeit eines Syndikus-Steuerberaters im Vergleich mit einem Syndikusanwalt in erhöhtem Maße als gefährdet an, sodass im „Erst-Recht-Schluss“ die Doppelberufstheorie für einen Syndikus-Steuerberater gelten müsse. Zudem ähnelten sich die beruflichen Leitbilder von Rechtsanwälten und Steuerberatern, sodass dieselben Grundsätze bei der Beurteilung von Beeinträchtigungen der beruflichen Unabhängigkeit gelten müssen.<sup>510</sup> Wie oben bereits feststellt, war der Wortlaut des § 46 BRAO a. F. nicht so formuliert, dass man daraus eindeutig erkennen konnte, ob der Syndikusanwalt tatsächlich zwei Arbeitsbereiche haben musste bzw. ob die Tätigkeit für seinen Auftraggeber anwaltliche Natur war. Im Vergleich dazu ist der § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG hin-

<sup>506</sup> Hund, DStR 2011, 2267, 2268; Ruppert, NWB 2011, 4430, 4433.

<sup>507</sup> Ruppert, NWB 2011, 4430, 4433.

<sup>508</sup> Singer, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 33, 37.

<sup>509</sup> Vgl. dazu Ehlers/Henze, NWB 2011, 148, 150.

<sup>510</sup> Vgl. Singer, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 33, 37.

gegen klarer formuliert. Das Tätigkeitsverbot des Syndikus-Steuerberaters für seinen Arbeitgeber ist umfassender als das Vertretungsverbot eines Syndikusanwalts nach § 46 Abs. 1 BRAO a. F. Die Einordnung der Tätigkeit im Angestelltenverhältnis als freiberufliche Steuerberatertätigkeit scheidet somit vor allem im Vergleich mit dem Regelungswerk des Syndikusanwalts aus. Überdies verstärkt eine historische Betrachtung der Rechtsfiguren des Syndikusanwalts und des Syndikus-Steuerberaters die Annahme, der Gesetzgeber habe für den Syndikus-Steuerberater die Doppelberufstheorie zugrunde gelegt. Die Gefährdung der beruflichen Unabhängigkeit eines Steuerberaters wurde bis zum Jahr 2008 als zu groß angesehen, sodass einem Steuerberater die Tätigkeit bei einem berufsfremden Arbeitgeber untersagt war. Die erhöhte Gefahr der Interessenkollision im Vergleich zu einem Syndikusanwalt spricht dafür, dass der Gesetzgeber bei der Normierung des Syndikus-Steuerberaters keine stärkere Öffnung für die freiberufliche Tätigkeit eines Steuerberaters neben einer solchen bei einem berufsfremden Arbeitgeber ins StBerG aufnehmen wollte, als er dies für den Syndikusanwalt bis zum Jahr 2016 getan hatte.

## II. Argumente gegen die Geltung der Doppelberufstheorie

Nur vereinzelt finden sich Ausführungen in der Literatur, die sich dafür aussprechen, die Doppelberufstheorie nicht auf einen Syndikus-Steuerberater anzuwenden.<sup>511</sup> Diese basieren vornehmlich auf einem Vergleich mit einem Syndikusanwalt sowie auf der Interpretation der Rechtsprechung des BFH zum Syndikus-Steuerberater. Darüber hinaus sind Überlegungen dazu anzustellen, ob die gesetzliche Kodifizierung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG ebenfalls Anhaltspunkte dafür liefern kann, dass die Doppelberufstheorie für den Syndikus-Steuerberater gilt.

### *1. Begründungsansätze aufgrund der Spezifität des Steuerberaterberufs und der gesetzlichen Kodifikation*

Gegen die Anwendung der Doppelberufstheorie lässt sich hinsichtlich einer auf dem Wortlaut basierenden Argumentation alleine mit § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG argumentieren. Ein Syndikus-Steuerberater übt im Rahmen seines Angestelltenverhältnisses originäre Tätigkeiten eines Steuerberaters aus. Auch wenn er gem. § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG nicht in seiner Eigenschaft als Steuerberater für seinen Arbeitgeber tätig werden darf, so wird er dennoch steuerberatenden Tätigkeiten im Unternehmen bzw. Verband ausfüllen. Dabei werden Sachverstand und die eigenständige Berufsausübung eines Steuerberaters erwartet. Diese Tätigkeit nicht als die eines Steuerberaters einzuordnen, erscheint daher wirklichkeitsfremd. Er verfügt über das nötige Fachwissen, um sämtliche Tätigkeiten eines Steuerberaters angemessen durchführen zu können.

<sup>511</sup> Jürgens, StB 2016, 64, 66; Kleine-Cosack, AnwBl 2011, 957; ders., AnwBl 2014, 891, 896; Prütting, AnwBl 2013, 78, 79; ders., ZAP Fach 23, 927; ders., AnwBl 2014, 788, 789.

Eine systematische Einordnung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG erweist sich hingegen als nur wenig ertragreich. Es lässt sich zwar dahingehend argumentieren, dass sich durch die gewählte Vorgehensweise der Wille des Gesetzgebers niederschlägt, die Nummer 5a den übrigen in § 58 StBerG genannten Ausnahmetatbeständen gleichzusetzen. Hinsichtlich der in § 58 S. 2 StBerG enumerativ genannten Anstellungskonstellationen wird ein Steuerberater als freiberuflicher Steuerberater tätig mit der Folge, dass für ihn sämtliche Rechte und Pflichten eines freiberuflichen Steuerberaters gelten.<sup>512</sup> Der Schluss könnte damit nahe liegen, dass sich selbiges auf den Syndikus-Steuerberater erstreckt. Ein systematischer Vergleich mit den Ausnahmetatbeständen des § 58 S. 2 StBerG macht dem Grunde nach ausschließlich in Bezug auf die Nummern 1 bis 3 des § 58 StBerG Sinn, da sich diese mit der Berufsausübung in Anstellungsverhältnissen bei berufsfremden Personen und Einrichtungen befassen. Allerdings sind die dort genannten Einrichtungen und Personen nach Maßgabe der § 4 Nr. 3, Nr. 6, Nr. 7 und Nr. 8 StBerG ebenfalls zur Hilfeleistung in Steuersachen befugt. Dies gilt gerade nicht für das anstellende Unternehmen, respektive den anstellenden Verband des Syndikus-Steuerberaters. Damit ist ein Gleichlauf sämtlicher in § 58 S. 2 StBerG genannter Anstellungskonstellationen nicht zwingend vorgegeben. Aus der Verortung der Nr. 5a innerhalb des § 58 StBerG kann damit kein zweckmäßiges systematisches Argument abgeleitet werden. In Folge dessen wird vertreten, dass die Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG nicht zu den übrigen in § 58 StBerG genannten Regelungstatbeständen passe, sodass die Abfassung in einer eigenen Vorschrift vorzugswürdig gewesen wäre.<sup>513</sup> Dem kann jedoch entgegengehalten werden, dass dem Gesetzgeber die Möglichkeit vor Augen gestanden haben muss, die Regelung zum Syndikus-Steuerberater nach dem Vorbild des § 46 BRAO a. F. in einem eigenständigen Paragraphen abzufassen. Darüber hinaus wird vertreten, dass die Doppelberufstheorie aufgrund der Spezialregelung, die § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG statuiert, nicht erforderlich sei.<sup>514</sup> Zudem wird in der Anwendung der Doppelberufstheorie ein unverhältnismäßiger Eingriff in die durch Art. 12 Abs. 1 GG gewährleistete Berufsfreiheit gewertet, da eine konsequente Anwendung der Doppelberufstheorie eine uneingeschränkte Freistellungserklärung voraussetze.<sup>515</sup>

## *2. Argumentationslinien aufgrund eines Vergleichs mit einem Syndikusanwalt*

Die Doppelberufstheorie ist eigens für den Beruf des Syndikusanwalts entwickelt worden. Ihr lag das Berufsbild eines schwerpunktmäßig forensisch tätigen Rechtsanwalts zugrunde. Ausweislich der Gesetzesmaterialien ging es dem Gesetzgeber vorrangig darum, Interessenkollisionen vorzubeugen, die insbesondere dann zu be-

<sup>512</sup> Ruppert, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 2, der allerdings explizit den § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG von dieser Aussage ausnimmt.

<sup>513</sup> Ruppert, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 3.

<sup>514</sup> Kleine-Cosack, AnwBl 2011, 957.

<sup>515</sup> Kleine-Cosack, AnwBl 2011, 957.

fürchten waren, wenn der Syndikusanwalt vor Gericht für seinen anstellenden Arbeitgeber tätig wurde.<sup>516</sup> Divergent gestaltet sich bereits die Ausgangslage eines Steuerberaters. Die forensische Tätigkeit kennzeichnet nicht das prägende Berufsbild eines Steuerberaters. Auch die Stellung eines Steuerberaters im Verhältnis zum Staat könnte gegen eine Anwendung der Doppelberufstheorie sprechen. Die Unabhängigkeit eines Rechtsanwalts und seine Stellung als unabhängiges Organ der Rechtspflege finden sich an exponierter Stelle der BRAO, in § 1 BRAO, wieder. Anders gestaltet sich hingegen die Rechtslage in Bezug auf einen Steuerberater, welchem „lediglich“ § 1 Abs. 1 BOStB den Status als unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege zuerkennt. Der Gesetzgeber geht somit schon vom Ausgangspunkt her von einer unterschiedlichen Rolle eines Rechtsanwalts und eines Steuerberaters im Verhältnis zur Rechtspflege aus. Die traditionellen Berufsbildfixierungen können somit gegen die Notwendigkeit einer Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Doppelberufstheorie auf den Syndikus-Steuerberater angeführt werden, respektive machen diese eine deutliche Stellungnahme des Gesetzgebers hinsichtlich der Geltung der Doppelberufstheorie erforderlich. Zudem könnte ein Vergleich der jeweiligen Gesetzesmaterialien dafür sprechen, dass für einen Syndikus-Steuerberater eine Unterteilung in zwei Arbeitsbereiche gerade nicht vorgesehen ist. Die Ausführungen in den Gesetzesmaterialien beschränken sich vielmehr darauf, die Unterschiedlichkeit der Berufsbilder des Rechtsanwalts und eines Steuerberaters näher zu umschreiben und die Verengung des Tätigkeitsfeldes eines Syndikus-Steuerberaters zu rechtfertigen.<sup>517</sup> Bei Schaffung des § 46 BRAO a. F. und der im Jahre 1994 vorgenommenen Novellierung des § 46 BRAO a. F. hat sich der Gesetzgeber im Gegensatz zum 8. Steuerberateränderungsgesetz eindeutig für die Geltung der Doppelberufstheorie positioniert. Die Nichterwähnung im Rahmen der Gesetzesbegründung zur Einführung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG könnte damit die These stützen, dass die Doppelberufstheorie für den Syndikus-Steuerberater nicht zugrunde gelegt worden ist.<sup>518</sup>

### 3. Deutung erster Ansätze aus der Rechtsprechung zum Syndikus-Steuerberater

Eine Entscheidung des BFH vom 9. August 2011 wird vereinzelt dahingehend ausgelegt, dass sich der BFH eindeutig gegen die Anwendung der Doppelberufstheorie für einen Syndikus-Steuerberater entschieden habe.<sup>519</sup> Als Begründung wird darauf verwiesen, dass es nach Ansicht des BFH nicht darauf ankomme, dass der Syndikus-Steuerberater eine Praxis als Steuerberater in nennenswertem Umfang betreibe. Er könne als „Feierabend-Steuerberater“ tätig werden, sodass alleine der Wille zur Ausübung einer Tätigkeit als freiberuflicher Steuerberater als ausreichend

<sup>516</sup> Begründung zum Gesetzesentwurf der BReg, BT-Drs. 3/120, S. 77.

<sup>517</sup> Siehe dazu ausführlich, Begr. des RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 33.

<sup>518</sup> Vgl. hierzu *Kleine-Cosack*, AnwBl 2011, 957.

<sup>519</sup> *Kleine-Cosack*, AnwBl 2011, 957; *ders.*, AnwBl 2014, 891, 896; *Prütting*, AnwBl 2013, 78, 79; *ders.*, ZAP Fach 23, 927; *ders.*, AnwBl 2014, 788, 789.

erachtet wird.<sup>520</sup> Aus den Aussagen des BFH zum Umfang der Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters als freiberuflicher Steuerberater und der Ablehnung einer uneingeschränkten Freistellungserklärung wird der Schluss gezogen, der BFH habe die Doppelberufstheorie gerade nicht angewandt.<sup>521</sup> Ferner könne die Aussage des BFH, dass sich das Berufsbild eines Steuerberaters maßgeblich von dem eines Rechtsanwalts unterscheide<sup>522</sup>, in diese Richtung ausgelegt werden.

### Abschnitt 3: Stellungnahme und Zusammenfassung

§ 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG spricht bei isolierter Betrachtung gegen die Anwendung der Doppelberufstheorie, denn wenn im Angestelltenverhältnis originäre Aufgaben eines Steuerberaters ausgeübt werden müssen, macht eine Unterteilung in zwei Arbeitsbereiche keinen Sinn, da als freiberuflicher Steuerberater gerade solche Tätigkeiten ausgeübt werden. Insgesamt betrachtet lässt der Wortlaut der Norm dahingegen darauf schließen, dass sich der Gesetzgeber bei Schaffung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG an der Doppelberufstheorie orientiert hat; insbesondere ist dabei auf § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG zu verweisen. Das Tätigkeitsverbot ermöglicht einem Syndikus-Steuerberater nicht in seiner Funktion als freier Steuerberater für seinen Arbeitgeber beschäftigt zu sein. Um den Titel des Steuerberaters tragen zu können, ist damit eine Tätigkeit neben dem Angestelltenverhältnis zwingende Voraussetzung. Die Fassung der Norm ist insofern eindeutiger als die des § 46 BRAO a. F. abgefasst. Der Wortlaut geht damit von der Anwendung der Doppelberufstheorie aus, speziell wenn man § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG mit dem Hintergrundwissen zum Syndikusanwalt in Vergleich setzt. Unzweifelhaft war die Problematik um die Doppelberufstheorie dem Gesetzgeber bekannt, sodass das explizite Auslassen dieser Thematik in den Gesetzesmaterialien Nährboden für rechtliche Auseinandersetzungen geschaffen hat. In Ansätzen überzeugend erscheint es, die Nichterwähnung der Doppelberufstheorie in den Gesetzesmaterialien dahingehend auszulegen, dass der Gesetzgeber diese Frage gerade nicht ausdrücklich entscheiden wollte. Der Gesetzgeber vergleicht ausführlich das Berufsbild eines Steuerberaters mit dem eines Rechtsanwalts, was, wie bereits festgestellt, allein der Rechtfertigung der Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG dient. Zudem führt der Gesetzgeber aus, dass es ihm unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung nicht verwehrt sei, für beide Berufsgruppen einen unterschiedlichen Rechtsrahmen für die Berufsausübung zu schaffen.<sup>523</sup> Vor diesem Hintergrund kann § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG gewertet werden. Unterschiedliche Berufsbilder erfordern unterschiedliche Regelungswerke, sodass der Wille des Gesetzgebers in der Weise gedeutet werden kann, dass die Doppelberufstheorie gerade keine Anwendung für den Syndikus-Steuerberater findet. Vollständig überzeugen kann diese Vorgehensweise allerdings nicht. Wenig eindeutig lässt sich

<sup>520</sup> BFH, Urteil v. 09.08.2011 – VII R 2/11 – BFHE 234, 480 Rdn. 15.

<sup>521</sup> Vgl. *Kleine-Cosack*, AnwBl 2011, 957; *Prütting*, AnwBl 2013, 78, 79.

<sup>522</sup> BFH, Urteil v. 09.08.2011 – VII R 2/11 – BFHE 234, 480 Rdn. 16.

<sup>523</sup> Begr. des RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 33.

die Rechtsprechung des BFH interpretieren. Grundsätzlich kann zunächst dem Urteil des BFH aus dem Jahr 2011 entnommen werden, dass unterschiedliche Maßstäbe für einen Syndikusanwalt und einen Syndikus-Steuerberater zugrunde zu legen sind. Der letzte Absatz seiner Urteilsbegründung zeigt mittelbar, dass der BFH von zwei Arbeitsbereichen eines Syndikus-Steuerberaters ausgeht.<sup>524</sup> Die sich aus der Angestellten-tätigkeit ergebende zeitliche Beschränkung für die selbstständige Steuerberater-tätigkeit sei nicht geeignet, die in § 58 S. 2 Nr. 5a S. 2 StBerG manifestierte Pflicht zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung zu beschränken. Dadurch bringt der BFH zum Ausdruck, dass er einerseits von der Tätigkeit im Angestellten-verhältnis und andererseits von einer Tätigkeit als selbstständiger Steuerberater ausgeht. Die Grundaussage der Doppelberufstheorie findet sich darin wieder.<sup>525</sup> Auch der Tenor des Urteils macht deutlich, dass ein Syndikus-Steuerberater zwei Tätigkeiten ausübt. Es reiche aus, wenn die selbstständige Steuerberater-tätigkeit im Nebenberuf ausgeübt werde. Die Argumentation des BFH als Grundlage für die Erkenntnis zu nehmen, die Doppelberufstheorie gelte nicht für den Syndikus-Steuerberater, greift somit zu kurz. Der BFH erkennt gerade an, dass der Syndikus-Steuerberater zwei Tätigkeitsbereiche hat. Gleichwohl kann die Aussage des BFH, der Syndikus-Steuerberater könne seine selbstständige Steuerberater-tätigkeit nur im Nebenberuf ausüben, als Abkehr von der durch den BGH vorgeprägten Rechtsprechung zum Syndikusanwalt verstanden werden. Der „Feierabend-Steuerberater“ ist nach Ansicht des BFH zulässig.<sup>526</sup> Damit nähert sich der BFH der von vielen zum Syndikusanwalt vertretenen Ansicht an, dass unstreitig die Angestelltentätigkeit die meiste Arbeitszeit eines Syndikusanwalts beansprucht hat und für die Tätigkeit als freiberuflicher Rechtsanwalt kaum Zeit verblieben ist.<sup>527</sup> Ferner lassen die Ausführungen des BFH, dass lediglich der Wille des Syndikus-Steuerberaters vorliegen muss, eine selbstständige berufliche Tätigkeit als Steuerberater auszuüben, einen gewissen Liberalisierungsgrad im Gegensatz zur alten Rechtslage zum Syndikusanwalt erkennen. Dadurch zeigt sich, dass der BFH nicht von der starren Übertragung der Doppelberufstheorie ausgeht. Es wird ebenfalls deutlich, dass der BFH die Tätigkeit im Angestelltenverhältnis nicht als die eines freiberuflichen Steuerberaters ansieht. Dies wäre gerade erforderlich, wenn man zu dem Ergebnis gelangen möchte, die Tätigkeit für den jeweiligen Arbeitgeber als freiberufliche einzuordnen. Indirekte Auswirkungen haben zudem die Novellierungen zum Recht der Syndikusanwälte mit sich gebracht. Mit der eindeutigen Abkehr von der Doppelberufstheorie drängt sich die Frage auf, weshalb an der Doppelberufstheorie für den Syndikus-Steuerberater festgehalten werden sollte, wenn sie nicht einmal mehr für einen Syndikusanwalt gilt, für den sie doch ursprünglich geschaffen worden ist. Es erscheint daher vor dem Hintergrund der Neuerungen zum Recht der Syndikusanwälte wenig plausibel, dass die Doppelberufstheorie auch für den Syndikus-Steuerberater gelten soll.

<sup>524</sup> BFH, Urteil v. 09.08.2011 – VII R 2/11 – BFHE 234, 480, 484 Rdn. 17.

<sup>525</sup> Zustimmung *Posegga*, NJW 2012, 480.

<sup>526</sup> BFH, Urteil v. 09.08.2011 – VII R 2/11 – BFHE 234, 480, 484 Rdn. 15.

<sup>527</sup> Siehe dazu etwa *Biermann*, AnwBl 1990, 420, 421.

Eine Zusammenschau des Gesetzeswortlauts, der Gesetzesmaterialien, der Rechtsprechung des BFH sowie aktueller Entwicklungen zum Syndikusanwalt ergibt kein eindeutiges Bild. Das ausdrückliche Tätigkeitsverbot führt gleichwohl dazu, dass eine Unterteilung in zwei Berufe, wie es nach Maßgabe der Doppelberufstheorie der Fall ist, dem Grunde nach für einen Syndikus-Steuerberater vorgesehen ist. Die Rechtsprechung des BFH bringt eine Abschwächung bzw. Modifikation der Doppelberufstheorie mit sich. Andererseits lässt allein das Abstellen auf den Willen zur Ausübung einer Tätigkeit als freiberuflicher Steuerberater die Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit als Fiktion erscheinen. Es fällt damit schwer, von einem Doppelberuf zu sprechen, wenn doch lediglich der Wille zur Ausübung vorliegen muss, in der Realität dann aber gar nicht die Tätigkeit als Steuerberater ausgeübt wird. Daher spricht viel dafür, dass das Vorliegen eines Doppelberufs lediglich fingiert wird, um die Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters überhaupt zuzulassen. § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG könnte damit einer Fiktion der Doppelberufstheorie unterliegen. Auf diese Weise gewinnt der Ansatz, dass die im Gegensatz zu § 46 BRAO a. F. vergleichsweise umfassende Spezialregelung zum Syndikus-Steuerberater die Doppelberufstheorie hinfällig macht,<sup>528</sup> an Anziehungskraft. Aufgrund der Rechtsprechung des BFH hat sich damit eine abgeschwächte Form der Doppelberufstheorie für den Syndikus-Steuerberater etabliert. Dieses Ergebnis erscheint vor dem Hintergrund des verfassungsrechtlich nicht zu beanstandendem Tätigkeitsverbotes als gebotener Lösungsweg.

---

<sup>528</sup> In diesem Sinne *Kleine-Cosack*, AnwBl 2011, 957.

## **4. Kapitel: Konsequenzen einer Anwendung der Doppelberufstheorie**

Die Aufspaltung des Berufs des Syndikus-Steuerberaters in zwei Arbeitsbereiche, wie sie nach dem Vorbild der Doppelberufstheorie erfolgt, hat Folgen für die praktische Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters. Diese Folgen werden für ausgewählte berufsrechtliche Problemstellungen im folgenden Kapitel dieser Arbeit näher untersucht. Relevant sind dabei Konstellationen, in denen es maßgeblich darauf ankommt, wie die Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters für seinen Arbeitgeber eingeordnet wird; wird sie als Tätigkeit eines Angestellten und mit dem damit einhergehenden Rechte- und Pflichtenkatalog oder als die Tätigkeit eines freiberuflichen Steuerberaters eingeordnet?

Dafür wird wieder in einem ersten Schritt die Rechtslage eines Syndikusanwalts betreffend dargestellt. Dabei wird zunächst die bis 2016 gelten Rechtslage und im Anschluss daran die ab dem Jahr 2016 geltende Rechtslage einer rechtlichen Betrachtung unterzogen. Schwerpunkt der Untersuchung bildet eine rechtliche Analyse für einen Syndikus-Steuerberater. Ob dabei die Doppelberufstheorie jeweils Berücksichtigung finden sollte, ist festzustellen. Es werden Fragen zur Verzichtbarkeit der Doppelberufstheorie für einen Syndikus-Steuerberater angestellt. Ist die Fiktion eines Doppelberufs zwingend erforderlich oder kann nicht allein

mit Hilfe von Berufsausübungsregelungen die Rechtsfigur des Syndikus-Steuerberaters zufriedenstellend geregelt werden? Um diese Fragestellungen umfassend zu klären, wird die Rechtslage hinsichtlich der Geltung des Steuerberatergeheimnisses eingehend durchleuchtet. Nachfolgend wird der Rechtsfrage bezüglich der Befreiung des Syndikus-Steuerberaters von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht einer umfassenden Analyse unterzogen. Sodann klärt die Arbeit auf, inwiefern die Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters für seinen Arbeitgeber bei der Erlangung eines Fachberatertitels berücksichtigt werden kann. Abschließend erfolgt eine Betrachtung des Umfangs, der an die Ausgestaltung der Arbeitgeberbescheinigung, welche für die Bestellung als Syndikus-Steuerberater erforderlich ist, gestellt werden muss. Zur Klärung dieser Rechtsfragen kommt es maßgeblich auf die Qualifizierung der Tätigkeit im Angestelltenverhältnis an. Damit erlangt die Thematik der Doppelberufstheorie über ihre dogmatische Struktur hinaus erhebliche Auswirkungen für die praktische Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters. Die tatsächlichen Konsequenzen, denen ein Syndikus-Steuerberater bei stringenter Verfolgung der Doppelberufstheorie ausgesetzt ist, können zu einer erheblichen Absenkung der Attraktivität des Berufszweigs führen.

## A. Steuerberaterprivilegien

Von hoher praktischer Bedeutung ist die Frage der Geltung der Anwaltsprivilegien für einen Syndikusanwalt in Bezug auf seine Berufsausübung im Angestelltenverhältnis und das Verhältnis zu seinem Arbeitgeber. Der Schwerpunkt der Untersuchung liegt aber auf der Beurteilung der Frage, ob sich ein Syndikus-Steuerberater bei seiner Tätigkeit für seinen Arbeitgeber auf die Steuerberaterprivilegien berufen kann. Die Verfolgung der Doppelberufstheorie bildete dabei das zentrale Merkmal, welches erhebliche Streitigkeiten in Rechtsprechung und Literatur für den Syndikusanwalt hervorrief. Ziel dieser Darstellung soll es sein, zunächst die nach der bis 2016 geltenden Rechtslage bestehenden Kontroversen hinsichtlich des Syndikusanwalts aufzuzeigen. Dabei ist insbesondere die Rechtsprechung des EuGH zu berücksichtigen. Im Anschluss daran wird die novellierte Rechtslage zum Syndikusanwalt einer eingehenden rechtlichen Bewertung unterzogen. Dabei ist unstrittig, dass einem Syndikus-Steuerberater hinsichtlich seiner freiberuflichen Tätigkeit als Steuerberater die Privilegien eines Steuerberaters zustehen. Fraglich ist alleine, ob sich die Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters, die dieser für seinen Arbeitgeber ausübt, dem freiberuflichen Pflichtenkatalog unterwerfen lässt, mit der Folge, dass einem Syndikus-Steuerberater für diese Tätigkeit zugleich die Steuerberaterprivilegien zugutekommen. Das besondere Vertrauensverhältnis, welches aus der umfassenden Kenntnis eines Steuerberaters über die finanzielle Lage seiner Mandantschaft resultiert, verleiht dieser Fragestellung an Bedeutung. In Bezug auf die Steuerberaterprivilegien wird der Schwerpunkt auf den vom Zeugnisverweigerungsrecht bzw. Beschlagnahmeverbot geschützten Personenkreis gelegt, den persönlichen Anwen-

dungsbereich der Steuerberaterprivilegien. Hinsichtlich der Bestimmung des inhaltlichen Umfangs der vom Beschlagnahmeverbot geschützten Unterlagen fehlt es an einem direkten Bezug zur berufsrechtlichen Stellung des Syndikus-Steuerberaters, sodass dieser Frage im Rahmen dieser Bearbeitung nicht nachgegangen wird.

## I. Verständnisbildende Grundlegung

Die Klärung der Ausgangsfrage macht es erforderlich, grundlegende Begriffe zu definieren und deren Hintergründe zu durchleuchten. Daher werden die Termini des Anwaltsgeheimnisses bzw. Anwaltsprivilegs, des Legal Professional Privilege (LPP) und des Steuerberatergeheimnisses bzw. Steuerberaterprivilegs definiert und einer näheren Betrachtung unterzogen.

### 1. Anwaltsprivilegien/Anwaltsgeheimnis

Das Anwaltsgeheimnis in Gestalt der Verschwiegenheitspflicht eines Rechtsanwalts bildet die Basis des Vertrauensverhältnisses zwischen einem Rechtsanwalt und seinen Mandanten und ist von Art. 12 GG geschützt.<sup>529</sup> Es dient dem Schutz der Vertraulichkeit anwaltlicher Rechtsberatung<sup>530</sup> und sichert darüber die Verteidigungsrechte der Mandanten.<sup>531</sup> Nur auf diese Weise kann eine unabhängige Rechtsberatung gewährleistet werden.<sup>532</sup> Für einen Rechtsanwalt ist das Anwaltsgeheimnis als Ausfluss seiner Berufsfreiheit anzusehen.<sup>533</sup> Häufig wird der Begriff des Anwaltsgeheimnisses mit dem des Anwaltsprivilegs<sup>534</sup> oder mit dem des Vertraulichkeitsschutzes<sup>535</sup> gleichgesetzt. Es entfaltet bei allen gerichtlichen Verfahren Geltung. Lediglich in Deutschland zugelassene Rechtsanwälte dürfen sich auf das Anwaltsgeheimnis berufen.<sup>536</sup> Praktische Umsetzung erfährt das Anwaltsgeheimnis über die Zeugnis- und Auskunftsverweigerungsrechte in den jeweiligen Prozessordnungen, sowie über die daran anknüpfende Beschlagnahmefreiheit der Akten.<sup>537</sup> Damit wird das

<sup>529</sup> BVerfG, Beschluss v. 20.04.2005 – 2 BvR 1027/02 – BVerfGE 113, 29, 49; Urteil v. 30.03.2004 – 2 BvR 1520/01 – BVerfGE 110, 226, 252; *Scholz*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 12 Rdn. 296; *Eichler/Peukert*, AnwBl 2002, 189, 190; *Gurlit/Zander*, BRAK-Mitt 2012, 4, 5; *Hamacher*, Der Syndikusanwalt, S. 913, 937; v. *Lewinski*, Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater, S. 149; *Merkt*, Syndikusanwalt und deutsches Anwaltsprivileg im US-Zivilprozess, Rdn. 92; *Siegmund*, Die anwaltliche Verschwiegenheit in der rechtspolitischen Diskussion, Rdn. 90.

<sup>530</sup> *Burholt*, BRAK-Mitt 2004, 100; *Hamacher*, AnwBl 2011, 42.

<sup>531</sup> *Seitz*, EuZW 2010, 524, 525; vgl. *dies.*, Ursprung, Geltung und Umfang des Anwaltsgeheimnisses im Europäischen Wettbewerbsrecht, S. 98.

<sup>532</sup> Vgl. *Eichler/Peukert*, AnwBl 2002, 189, 190.

<sup>533</sup> *Hamacher*, AnwBl 2011, 42; vgl. hierzu noch *Siegmund*, Die anwaltliche Verschwiegenheit in der rechtspolitischen Diskussion, Rdn. 90.

<sup>534</sup> *Seitz*, Ursprung, Geltung und Umfang des Anwaltsgeheimnisses im Europäischen Wettbewerbsrecht, S. 93.

<sup>535</sup> *Hamacher*, AnwBl 2011, 42.

<sup>536</sup> *Grützner/Jakob*, in: Grützner/Jakob, Anwaltsprivileg (Allgemein).

<sup>537</sup> *Eichler/Peukert*, AnwBl 2002, 189, 190; vgl. hierzu auch *Merkt*, Syndikusanwalt und deutsches Anwaltsprivileg im US-Zivilprozess, Rdn. 92, 98f.

Spannungsfeld zwischen der grundsätzlich bestehenden Pflicht zur Zeugenaussage und der berufsrechtlich normierten Pflicht zur Verschwiegenheit<sup>538</sup> aufgelöst.<sup>539</sup> Der über § 160a Abs. 1 StPO gewährleistete Schutz vor heimlichen Ermittlungsmaßnahmen dient ebenfalls der verfassungsrechtlich gebotenen Sicherung des anwaltlichen Vertrauensverhältnisses.<sup>540</sup> Im Falle des Nichteinhaltens der Verschwiegenheitspflicht sieht § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB strafrechtliche Sanktionen vor.<sup>541</sup>

## 2. *Legal Professional Privilege (LPP)*

Aufgrund des starken Einflusses der europäischen Rechtsprechung hinsichtlich der Frage, ob das Anwaltsgeheimnis für den Syndikusanwalt gilt, ist es erforderlich, sich eingehend mit dem LPP zu befassen und der Frage nachzugehen, welche Konsequenzen die Rechtsprechung der europäischen Gerichtshöfe für die nationale Rechtsordnung nach sich zieht. Dafür ist zunächst eine begriffliche Abgrenzung des Anwaltsgeheimnisses vom LPP vorzunehmen. Im anglo-amerikanischen Rechtsraum wird der Begriff des LPP statt des Anwaltsgeheimnisses verwendet.<sup>542</sup> Teilweise wird auf den europäischen Bezug hinsichtlich der Differenzierung zum Anwaltsgeheimnis abgestellt.<sup>543</sup> In inhaltlicher Hinsicht kann zwischen dem LPP der „common law“-Jurisdiktion und dem Anwaltsprivileg differenziert werden; das Anwaltsprivileg führt nur zu einem Zeugnisverweigerungsrecht des Rechtsanwalts bzgl. des Mandantenverhältnisses und dessen Inhalt.<sup>544</sup> Die Anwaltskorrespondenz vor Einleitung eines Ermittlungsverfahrens erfährt im Gegensatz zum weiter reichenden LPP keinen Schutz.<sup>545</sup> Eine exakte Abgrenzung zwischen dem Begriff des LPP und dem des Anwaltsgeheimnisses bzw. Anwaltsprivilegs ist dennoch nur schwer möglich. Festgehalten zu werden lohnt jedoch, dass für die Anwendung des LPP ein internationaler Bezug die konstitutive Voraussetzung bildet. Ansonsten gelten die in den jeweiligen Staaten verankerten Regelungen.<sup>546</sup>

Seinen Ursprung findet das LPP in kartellrechtlichen Fragestellungen und bildet damit insbesondere im europäischen Wettbewerbsrecht eine Verfahrensgarantie von großer Bedeutung.<sup>547</sup> Es ist gesetzlich nicht kodifiziert, ist jedoch als allgemeiner

<sup>538</sup> Die Verschwiegenheitspflicht eines Rechtsanwalts erfährt in der Regel zudem über den Beratungsvertrag zwischen Rechtsanwalt und seinem Mandanten eine vertragliche Absicherung, *Alfes*, Das Anwaltsgeheimnis des Syndikusanwalts und des fest angestellten Unternehmensjuristen, S. 102.

<sup>539</sup> Vgl. *Schroer*, DStR 1994, 1173.

<sup>540</sup> *Gurlit/Zander*, BRAK-Mitt 2012, 4, 6.

<sup>541</sup> Vgl. *Mann*, DB 2011, 978.

<sup>542</sup> *Eichler/Peukert*, AnwBl 2002, 189, 190.

<sup>543</sup> *Hamacher*, AnwBl 2011, 42.

<sup>544</sup> *Grützner/Jakob*, in: Grützner/Jakob, Anwaltsprivileg (Allgemein); vgl. hierzu *Mann/Leisinger*, AnwBl 2010, 776, 777; *Mann*, DB 2011, 978, 982.

<sup>545</sup> *Grützner/Jakob* in: Grützner/Jakob, Anwaltsprivileg (Kartellrecht); vgl. ferner *Mehle/Mehle*, NJW 2011, 1639, 1642.

<sup>546</sup> Vgl. hierzu *Mann/Leisinger*, AnwBl 2010, 776, 778.

<sup>547</sup> *Schmichels/Resch*, EuZW 2011, 47.

Grundsatz des Gemeinschaftsrechts anerkannt.<sup>548</sup> Es lässt sich aus europarechtlichen Normen herleiten wie insbesondere Art. 8 Abs. 1 i. V. m. Art. 6 Abs. 1, 3 lit. c EMRK<sup>549</sup>, Art. 6 Abs. 3 EUV<sup>550</sup> und Art. 7 i. V. m. Art. 47 Abs. 1 und Abs. 2 S. 2 sowie Art. 48 Abs. 2 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union.<sup>551</sup> Ohnehin genießt das Anwaltsgeheimnis in allen Mitgliedsstaaten der EU Geltung; die Form der Anerkennung differiert von einfachgesetzlicher oder verfassungsrechtlicher Kodifikation bis hin zur Anerkennung durch die Rechtsprechung.<sup>552</sup> Einzug in die Rechtsprechung des EuGH hat das LPP im Jahr 1982 mit der Rechtssache „AM&S“ erfahren, in welcher sich der EuGH mit der Frage der Vertraulichkeit der Kommunikation zwischen einem Rechtsanwalt und seinem Mandanten gegenüber der Europäischen Kommission befasste.<sup>553</sup> Darin statuierte der EuGH konkrete Anforderungen, um einen Schriftwechsel zwischen einem Rechtsanwalt und seinem Mandanten in den Anwendungsbereich des LPP fallen zu lassen. Danach war zwingend erforderlich, dass der Schriftwechsel im Interesse des Mandanten geführt worden ist und von einem unabhängigen Rechtsanwalt betrieben wurde.<sup>554</sup> Eine Differenzierung zwischen persönlichem und sachlichem Anwendungsbereich wurde damit vorgegeben. Bestätigung erfuhr diese Rechtsprechung im Jahr 1990 mit einem Urteil des EuG in der Rechtssache „Hilti“.<sup>555</sup> Im Jahr 2010 befasste sich der EuGH erneut mit der Problematik in der Rechtssache „Akzo-Nobel“ und beendete damit einen sich über sieben Jahren hinziehenden Rechtsstreit.<sup>556</sup> Der Leitsatz der Entscheidung schreibt eine unionsweit einheitliche Auslegung und Anwendung des Grundsatzes der Vertraulichkeit der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant als unerlässlich vor, damit die Nachprüfungen der Kommission in Kartellverfahren unter Bedingungen stattfinden können, die die Gleichbehandlung der betreffenden Unternehmen gewährleisten.<sup>557</sup> Grundlegendes Kriterium des persönlichen Anwendungsbereichs des LPP bildet das Erfordernis des Nichtvorliegens

<sup>548</sup> *Nowak*, in: Loewenheim/Meessen/Riesenkampff, Kartellrecht, VO 1/2003/EG, Art 20, Rdn. 34.

<sup>549</sup> Europäische Menschenrechtskonvention i. d. F. der Bekanntmachung v. 22.10.2010 (BGBl. II S. 1196), zuletzt geändert durch EMRK-Protokoll v. 24.06.2013 (BGBl. 2014 II S. 1034).

<sup>550</sup> Vertrag über die Europäische Union i. d. F. des Vertrages von Lissabon v. 13.12.2007 (ABl. Nr. C 306 S. 1), zuletzt geändert EU-Beitrittsakte 2013 v. 09.12.2011 (ABl. 2012 Nr. L 112 S. 21).

<sup>551</sup> *Generalanwältin Kokott*, Schlussanträge zum Urteil des EuGH v. 29.04.2010 – C-550/07 P – Slg. 2010 I, 8301 Rdn. 47; *Mehle/Mehle*, NJW 2011, 1639, 1642; Ausführlich zur Begründung des LPP vgl. *Seitz*, Ursprung, Geltung und Umfang des Anwaltsgeheimnisses im Europäischen Wettbewerbsrecht, S. 97ff.; *Gurlit/Zander*, BRAK-Mitt 2012, 4, 7; *Siegmund*, Die anwaltliche Verschwiegenheit in der rechtspolitischen Diskussion, Rdn. 72.

<sup>552</sup> *Generalanwältin Kokott*, Schlussanträge zum Urteil des EuGH v. 29.04.2010 – C-550/07 P – Slg. 2010 I, 8301, 8321 Rdn. 47.

<sup>553</sup> EuGH, Urteil v. 18.05.1982 – C-155/79 – Slg. 1982 II, 1575ff.

<sup>554</sup> EuGH, Urteil v. 18.05.1982 – C-155/79 – Slg. 1982 II, 1575, 1611; *Nowak*, in: Loewenheim/Meessen/Riesenkampff, Kartellrecht, VO 1/2003/EG, Art. 20 Rdn. 34.

<sup>555</sup> EuG, Urteil v. 04.04.1990 – T-30/89 – Slg. 1990 II, 163, 169 Rdn. 13f.

<sup>556</sup> EuGH, Urteil v. 14.09.2010 – C-550/07 P – Slg. 2010 I, 8301ff.

<sup>557</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 14.09.2010 – C-550/07 P – Slg. 2010 I, 8301 Rdn. 115.

eines Anstellungsverhältnisses zwischen Rechtsanwalt und seinen Mandanten.<sup>558</sup> Nur bei beruflicher Unabhängigkeit eines Rechtsanwalts, welche bei einem Beschäftigungsverhältnis zwischen Rechtsanwalt und seinen Mandanten gerade nicht vorliegt, könne der Schriftverkehr zwischen Rechtsanwalt und seinem Mandanten mit in den Schutzbereich des LPP einbezogen werden.<sup>559</sup> Vom sachlichen Schutzbereich des LPP ist die Vertraulichkeit der Korrespondenz zwischen Rechtsanwalt und Mandanten in allen Verfahrensarten und vor sämtlichen behördlichen Maßnahmen umfasst.<sup>560</sup> Neben einem Zeugnisverweigerungsrecht ist der Beschlagnahmeschutz von Unterlagen im Schutzbereich des LPP enthalten.<sup>561</sup> Zudem erfuhr der sachliche Anwendungsbereich des LPP mit dem Urteil des EuG aus dem Jahr 2007 eine Erweiterung, indem neben dem schon bestehenden Verwertungsverbot ein Kenntnisnahmeverbot zum Schutze der Vertraulichkeit der Korrespondenz zwischen einem Rechtsanwalt und seinen Mandanten anerkannt wurde.<sup>562</sup>

### 3. Steuerberaterprivilegien/Steuerberatergeheimnis

Die Steuerberaterprivilegien resultieren wie bei einem Rechtsanwalt aus der besonderen Vertrauensstellung zwischen einem Steuerberater und seinem Mandanten. Diese ergibt sich insbesondere aus der umfassenden Kenntnis eines Steuerberaters über die wirtschaftlichen Verhältnisse seiner Mandanten, welche für eine effiziente Aufgabenerledigung erforderlich ist.<sup>563</sup> Die Verschwiegenheitspflicht dient vornehmlich dem Schutz der Mandantschaft eines Steuerberaters, führt aber ebenso zu einer Qualitätssicherung der Steuerberatung.<sup>564</sup> Die in § 57 Abs. 1 StBerG normierte Verschwiegenheitspflicht kann zudem nur dann effektiv umgesetzt werden, wenn einem Steuerberater die Möglichkeit eingeräumt wird, diese Vertrauensstellung vor Gericht oder bei staatlichen Eingriffen zu gewährleisten. Flankierend wird die Pflicht zur Verschwiegenheit in der Regel auch vertraglich zwischen einem Steuerberater und Mandanten abgesichert. Die Verschwiegenheitspflicht eines Steuerberaters wird in den jeweiligen Prozessordnungen abgesichert. Einem Steuerberater steht im strafprozessualen Verfahren gem. § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO<sup>565</sup>, im Zivilprozess gem. § 383 Abs. 1 Nr. 6 Alt. 2 ZPO<sup>566</sup>, im verwaltungsgerichtlichen Verfahren

<sup>558</sup> EuGH, Urteil v. 14.09.2010 – C-550/07 P – Slg. 2010 I, 8301 Rdn. 45.

<sup>559</sup> So EuGH, Urteil v. 14.09.2010 – C-550/07 P – Slg. 2010 I, 8301 Rdn. 44.

<sup>560</sup> Mann/Leisinger, AnwBl 2010, 776, 777.

<sup>561</sup> Mann/Leisinger, AnwBl 2010, 776, 777.

<sup>562</sup> EuG, Urteil v. 17.09.2007 – T-125/03 u. a. – Slg. 2007 II, 3523 Rdn. 79ff.; siehe hierzu auch Seitz, EuZW 2008, 204, 206f.

<sup>563</sup> Vgl. Becherer, IStR 2010, 555, 556.

<sup>564</sup> Becherer, IStR 2010, 555, 556.

<sup>565</sup> Strafprozessordnung i. d. F. der Bekanntmachung v. 07.04.1987 (BGBl. I S. 1074), zuletzt geändert durch Gesetz v. 18.12.2018 (BGBl. I S. 2639).

<sup>566</sup> Zivilprozessordnung i. d. F. der Bekanntmachung v. 05.12.2005 (BGBl. I S. 3202), zuletzt geändert durch Gesetz v. 18.12.2018 (BGBl. I 2639).

gem. § 98 VwGO<sup>567</sup> i. V. m. § 383 Abs. 1 Nr. 6 Alt. 2 ZPO, in Verfahren vor dem Finanzgericht gem. § 84 FGO<sup>568</sup> i. V. m. § 102 Nr. 3b AO und in Verfahren vor der Sozialgerichtsbarkeit gem. § 118 SGG<sup>569</sup> i. V. m. § 383 Abs. 1 Nr. 6 Alt. 2 ZPO und in Verfahren vor dem Arbeitsgericht gem. § 46 Abs. 2 ArbGG<sup>570</sup> i. V. m. § 383 Abs. 1 Nr. 6 Alt. 2 ZPO ein Zeugnisverweigerungsrecht zu, sowie die Beschlagnahmefreiheit bestimmter Unterlagen über § 97 Abs. 1 Nr. 2 StPO geschützt wird. Keinen Schutz genießt das besondere Vertrauensverhältnis zwischen Steuerberater und seinem Mandanten dagegen über § 160a StPO. Vor heimlichen Ermittlungsmaßnahmen ist damit ein Steuerberater gerade nicht geschützt.<sup>571</sup> Andererseits ist der Anwendungsbereich des § 100c Abs. 6 StPO für einen Steuerberater eröffnet, sodass eine akustische Wohnraumüberwachung bei einem Steuerberater unzulässig ist. Da ein Steuerberater zudem als Verteidiger seiner Mandanten auftreten kann, sofern das Finanzamt das Steuerstrafverfahren selbstständig durchführt, § 392 AO, kann er sich dementsprechend auf die jeweiligen Privilegien, die aus der Position des Verteidigers herrühren, berufen.

## II. Geltung der Anwaltsprivilegien für einen Syndikusanwalt gemäß der Rechtslage bis 2016

### 1. Allgemeine Erwägungen

Zunächst gilt es zu klären, in welcher Funktion ein Syndikusanwalt in gerichtlichen Verfahren für seinen anstellenden Auftraggeber auftreten kann, um daran anknüpfend festzustellen, welche Rechte bzw. Privilegien ihm in der jeweiligen Position zustehen. Ein Syndikusanwalt durfte nach Maßgabe des § 138 StPO nicht in der Funktion als Verteidiger für seinen Arbeitgeber tätig werden, da gem. § 46 Abs. 1 BRAO a. F. ein Auftreten vor Gericht in der Eigenschaft als Rechtsanwalt für seinen Arbeitgeber einem Syndikusanwalt gerade untersagt war.<sup>572</sup> Gleiches galt für eine Tätigkeit als Zeugenbestand oder als Beistand des Verletzten.<sup>573</sup> Damit verblieb alleine die Frage,

<sup>567</sup> Verwaltungsgerichtsordnung i. d. F. der Bekanntmachung v. 19.03.1991 (BGBl. I 686), zuletzt geändert durch Gesetz v. 12.07.2018 (BGBl. I S. 1151).

<sup>568</sup> Finanzgerichtsordnung i. d. F. der Bekanntmachung v. 28.03.2001 (BGBl. I S. 442), zuletzt geändert durch Gesetz v. 12.07.2018 (BGBl. I 1151).

<sup>569</sup> Sozialgerichtsgesetz i. d. F. der Bekanntmachung v. 23.09.1975 (BGBl. I S. 2535), zuletzt geändert durch Gesetz v. 12.07.2018 (BGBl. I S. 1151).

<sup>570</sup> Arbeitsgerichtsgesetz i. d. F. der Bekanntmachung v. 02.07.1979 (BGBl. I S. 853), zuletzt geändert durch Gesetz v. 12.07.2018 (BGBl. I S. 1151).

<sup>571</sup> Kritisch dazu siehe *Becherer*, IStR 2010, 555, 557; *Rebehn*, ZAP Fach 23, 917, 919.

<sup>572</sup> *Träger*, in: Feuerich/Weyland, BRAO, 9. Aufl., § 46 BRAO Rdn. 18; *Hartung*, in: Hartung, BORA/FAO, § 46 BRAO Rdn. 37; *Henssler*, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 30; *Kramer*, AnwBl 2001, 140, 142; *Schmitt*, in: Meyer-Goßner/Schmitt, § 138 StPO Rdn. 2b; *Wessing*, in: Graf, StPO, § 138 StPO Rdn. 3; a. A. *Reinhardt*, in: Radtke/Hohmann, StPO, § 138 Rdn. 2.

<sup>573</sup> *Hartung*, in: Hartung, BORA/FAO, § 46 Rdn. 37; *Henssler*, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 30; *Kramer*, AnwBl 2001, 140, 144.

ob sich ein Syndikusanwalt, wenn er beispielsweise in einem Strafverfahren gegen eine unternehmensangehörige Person als Zeuge vernommen wurde, auf das in § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO normierte Zeugnisverweigerungsrecht berufen kann. Allein das Zeugnisverweigerungsrecht aus beruflichen Gründen soll hier näher untersucht werden. Es knüpft im Gegensatz zum Zeugnisverweigerungsrecht aus persönlichen Gründen sowie zum Auskunftsverweigerungsrecht nach Maßgabe des § 55 StPO an den Status des Rechtsanwaltsberufs an. Ob sich ein Syndikusanwalt hinsichtlich seiner im Anstellungsverhältnis ausgeübten Tätigkeit auf ein Zeugnisverweigerungsrecht berufen konnte, wurde uneinheitlich gehandhabt; innerhalb der Rechtsprechung zeichnete sich keine einheitliche Linie ab. Um eine sachgerechte Lösung für diese Problematik zu finden und ein umfassendes Bild hinsichtlich der Geltung des Anwaltsgeheimnisses für einen Syndikusanwalt herzustellen, wird im Folgenden der Ansatz gewählt, zwischen den Zeugnis- bzw. Auskunftsverweigerungsrechten in den jeweiligen Prozessordnungen zu differenzieren. Zunächst sollen einige grundsätzliche Überlegungen, die sich mit der Frage der Anwendung des Anwaltsgeheimnisses für einen Syndikusanwalt beschäftigen, angestellt werden. Anknüpfungspunkt bildete hier vor 2016 in der Regel die Geltung der Doppelberufstheorie.

Grundsätzlich sprach die Verfolgung des Ansatzes der Doppelberufstheorie dafür, einen Syndikusanwalt hinsichtlich seiner Tätigkeit für seinen anstellenden Arbeitgeber nicht in den Anwendungsbereich des Anwaltsgeheimnisses fallen zu lassen, da die im Dienstverhältnis ausgeübte Tätigkeit nicht der eines Rechtsanwalts entsprach.<sup>574</sup> Zeugnisverweigerungsrechte knüpfen an einen Statusbegriff an, welcher bei der Tätigkeit eines Syndikusanwalt in einem ständigen Dienstverhältnis gerade nicht gegeben sei.<sup>575</sup> Eine Gesetzesänderung wäre nach dieser Ansicht erforderlich gewesen, um einem Syndikusanwalt bzw. seinem Auftraggeber den Schutz der Anwaltsprivilegien zu gewähren.<sup>576</sup> Teilweise wurden einem Syndikusanwalt die Anwaltsprivilegien ohne Bezugnahme auf die Doppelberufstheorie abgesprochen, da es an der Schutzbedürftigkeit der Beziehung zwischen Syndikusanwalt und seinem nichtanwaltlichen Arbeitgeber im Vergleich zur Vertrauensbeziehung zwischen einem niedergelassenem Rechtsanwalt und seinen Mandanten fehle.<sup>577</sup> Zudem bestünde bei Zubilligung des Anwaltsprivilegs die Gefahr, dass ein Syndikusanwalt gezielt eingestellt werde, um unternehmensinternen Schriftverkehr dem Zugriff vor staatlicher Behörden zu entziehen.<sup>578</sup>

<sup>574</sup> Vgl. LG Bonn, Beschluss v. 29.09.2005 – 37 Qs 27/05 – NStZ 2007, 605, 606; *Biermann*, AnwBl 1990, 420, 424; *Ganter*, in: FS Geiß, S. 257, 268f.; *Henssler*, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 24; *Römermann/Zimmermann*, in: BeckOK BORA, § 46 BRAO Rdn. 83f.

<sup>575</sup> *Rogall*, in: SK zur StPO, § 53 StPO Rdn. 94.

<sup>576</sup> *Rogall*, in: SK zur StPO, § 53 StPO Rdn. 94.

<sup>577</sup> *Kleine-Cosack*, AnwBl 2012, 947, 950; *ders.*, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 69.

<sup>578</sup> *Singer*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 33, 35.

Die herrschende Meinung in der Literatur sprach sich hingegen dafür aus, einem Syndikusanwalt die Zeugnis- bzw. Auskunftsverweigerungsrechte zuzugestehen.<sup>579</sup> Für die Annahme, dass sich ein Syndikusanwalt bei seiner Tätigkeit im Unternehmen auf ein Zeugnisverweigerungsrecht berufen konnte, wurde angeführt, dass nur auf diese Weise gewährleistet werden könne, dass die übrigen Mitarbeiter des Unternehmens Vertrauen fassen und damit einen Syndikusanwalt bei rechtlichen Problemen frühzeitig zu Rate ziehen.<sup>580</sup> Mitarbeiter eines Unternehmens können kein Vertrauen zu einem Syndikusanwalt aufbauen, sofern nicht gewährleistet ist, dass dieser nicht in einem gerichtlichen Verfahren gegen sie aussagen müsse.<sup>581</sup> Zudem kann angeführt werden, dass ein Syndikusanwalt im Rahmen seiner Rechtsberatung für das Unternehmen den gleichen Berufsregeln unterworfen sei, wie dies bei Rechtsanwälten der Fall ist, die nur in ihrer eigenen Praxis tätig werden.<sup>582</sup> Konsequenterweise müssten ihm dann die Zeugnisverweigerungsrechte eines Rechtsanwalts zugestanden werden. Ferner sei die Absprache des Zeugnisverweigerungsrechts eines Syndikusanwalts eine über den Wortlaut des § 46 BRAO a. F. hinausgehende Einschränkung in die Berufsausübungsfreiheit, die als Eingriff in die Berufsausübungsfreiheit einer gesetzlichen Regelung (Art. 12 Abs. 1 S. 2 GG) bedürfe.<sup>583</sup> Darüber hinaus wurde als Begründung auf den Normzweck des Zeugnisverweigerungsrechts abgestellt, welcher in dem Schutz bestimmter Vertrauensverhältnisse zu sehen sei.<sup>584</sup> Ein solches könne grundsätzlich zwischen einem Syndikusanwalt und seinem Arbeitgeber bestehen.<sup>585</sup> Zudem unterscheide sich zwar das Berufsbild eines Syndikusanwalts von dem eines freipraktizierenden Rechtsanwalts; diese Unterschiede wiegen nicht so schwer, dass einem Syndikusanwalt die anwaltlichen Privilegien verwehrt werden könnten.<sup>586</sup> Die Gewährung des Anwaltsgeheimnisses für einen Syndikusanwalt wurde aber weit verbreitet an die Voraussetzung geknüpft, dass der Syndikusanwalt im Rahmen seines Anstellungsverhältnisses typische anwaltliche Tätigkeiten ausüben müsse, um der Stellung eines unabhängigen Rechtsanwalts zu

<sup>579</sup> *Hamacher*, Der Syndikusanwalt, S. 913, 937; *Hein*, Die Rechtsstellung des Syndikusanwalts im Strafverfahren, S. 158f.; *Huff*, in: Gaier/Wolf/Glöcken, § 46 BRAO Rdn. 15; *Lewens*, Die Rechtsstellung des Syndikusanwalts im Straf- und Kartellverfahren, S. 136f.; *Merkt*, Syndikusanwalt und deutsches Anwaltsprivileg im US-Zivilprozess, Rdn. 165; *Redeker*, NJW 2004, 889, 890; *Roxin*, NJW 1992, 1129ff.; *Stegmund*, Die anwaltliche Verschwiegenheit in der rechtspolitischen Diskussion, Rdn. 91ff.

<sup>580</sup> *Fischer*, AnwBl 1994, 201, 211.

<sup>581</sup> *Eichler/Peukert*, AnwBl 2002, 189, 191.

<sup>582</sup> *Eichler/Peukert*, AnwBl 2002, 189, 190; vgl. *Roxin*, NJW 1992, 1129, 1133.

<sup>583</sup> *Gillmeister*, Ermittlungsrechte im deutschen und europäischen Kartellverfahren, S. 96, 97; *Roxin*, NJW 1992, 1129, 1133.

<sup>584</sup> *Hassemer*, wistra 1986, 1, 12, dessen Ausführungen sich allerdings auf den Strafprozess beschränken.

<sup>585</sup> Vgl. *Hassemer*, wistra 1986, 1, 14.

<sup>586</sup> *Alfes*, Das Anwaltsgeheimnis des Syndikusanwalts und des fest angestellten Unternehmensjuristen, S. 136.

entsprechen.<sup>587</sup> Nur dann könne die Geltung der Anwaltsprivilegien gerechtfertigt werden. Bei allen anderen Tätigkeiten eines Syndikusanwalts im Rahmen seines Anstellungsverhältnisses, wie beispielsweise solchen betriebswirtschaftlicher Art, könne er sich hingegen nicht auf ein Zeugnisverweigerungsrecht berufen. Mittels der Anforderung, dass die im Angestelltenverhältnis ausgeübte Tätigkeit der eines Rechtsanwalts entsprechen musste, konnte einem Syndikusanwalt ein Zeugnisverweigerungsrecht zugesprochen werden, ohne dass man sich dazu verpflichtet sah, sich von der Doppelberufstheorie abzuwenden. Mit diesen Überlegungen im Hintergrund soll nun detailliert geklärt werden, inwiefern sich ein Syndikusanwalt in gerichtlichen Verfahren gegen seinen Arbeitgeber auf die Anwaltsprivilegien berufen kann. Die Rechtsprechung des EuGH zum LPP zeigte insbesondere bei der Beurteilung der Frage, ob sich ein Syndikusanwalt in einem Strafverfahren auf § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO berufen konnte, Folgen.<sup>588</sup> Daher wird zunächst die Rolle eines Syndikusanwalts im europäischen Kartellrechtsverfahren und die damit im Zusammenhang stehende Problematik des LPP einer näherer Betrachtung unterzogen. Diese Ausführungen fungieren in Teilen als Grundlage hinsichtlich der Beurteilung der Frage, ob sich ein Syndikusanwalt insbesondere im strafprozessualen Verfahren auf ein Zeugnisverweigerungsrecht berufen kann. An diese Fragestellung knüpft zudem unmittelbar die Beurteilung der Beschlagnahmefähigkeit von Unterlagen an, die zwischen einem Syndikusanwalt und seinem Arbeitgeber geführt worden sind. Sodann wird ermittelt, ob einem Syndikusanwalt im Zivilverfahren ein Zeugnisverweigerungsrecht zugestanden werden konnte. Abschließend wird die Frage geklärt, inwiefern sich ein Syndikusanwalt vor den übrigen Gerichtsständen auf ein Zeugnisverweigerungsrecht berufen konnte.

## 2. Der Syndikusanwalt im europäischen Kartellrechtsverfahren

Wie oben bereits festgestellt, hat der EuGH auf europäischer Ebene des Instrument des LPP entwickelt, um das Vertrauensverhältnis zwischen einem Rechtsanwalt und seinem Mandanten insbesondere vor Eingriffen europäischer Institutionen zu schützen. Indem der EuGH das Nichtvorliegen eines Abhängigkeitsverhältnisses als konstituierende Voraussetzung konzipiert, schließt er einen Syndikusanwalt generell aus dem Anwendungsbereich des LPP aus. Als Begründung für den Ausschluss eines Syndikusanwalts aus dem personellen Schutzbereich des LPP führte die General-

<sup>587</sup> LG Berlin, Beschluss v. 30.11.2005 – 505 Qs 185/05 – NStZ 2006, 470ff.; *Roxin*, NJW 1992, 1129, 1134; *Alfes*, Das Anwaltsgeheimnis des Syndikusanwalts und des fest angestellten Unternehmensjuristen, S. 126f.; *Hassmer*, wistra 1986, 1, 13; *Hein*, Die Rechtsstellung des Syndikusanwalts im Strafverfahren, S. 158f.; *Lewens*, Die Rechtsstellung des Syndikusanwalts im Straf- und Kartellverfahren, S. 121; *Munte*, AnwBl 1998, 500, 508; *Siegmund*, Die anwaltliche Verschwiegenheit in der rechtspolitischen Diskussion, Rdn. 589; *Lewinski*, Grundriss des anwaltlichen Berufsrechts, S. 65; *Beulke/Lüdke/Swoboda*, Unternehmen im Fadenkreuz, S. 141; *Ignor/Bertheau*, in: LR, StPO, § 53 StPO Rdn. 29.

<sup>588</sup> Siehe dazu etwa *Ehlers/Henze*, NWB 2011, 148, 155; *Hadamitzky*, in: KMR StPO, § 97 Rdn. 39; *Römermann/Zimmermann*, in: BeckOK BORA, § 46 BRAO Rdn. 84.

anwältin Kokott in ihren Schlussanträgen an, dass der Syndikusanwalt „strukturell, hierarchisch und funktional“ von seinem Arbeitgeber abhängig sei, was bei einem externen Rechtsanwalt im Verhältnis zu seinem Mandanten gerade nicht der Fall sei.<sup>589</sup> Im Gegensatz zu externen Rechtsanwälten seien Syndikusanwälte darüber hinaus einer stärkeren wirtschaftlichen Abhängigkeit gegenüber ihrem Arbeitgeber ausgesetzt.<sup>590</sup> Neben der wirtschaftlichen Abhängigkeit spreche eine im Vergleich zum externen Rechtsanwalt stärkere Identifizierung mit den Belangen des Auftraggebers dafür, einem Syndikusanwalt nicht den Schutz des LPP in Bezug auf unternehmensinterne Kommunikation zu gewähren.<sup>591</sup> Daher könne ein Syndikusanwalt „etwaigen Interessenkollisionen zwischen seinen Berufspflichten und den Zielen und Wünschen seiner Mandanten weniger wirksam begegnen als ein externer Rechtsanwalt“.<sup>592</sup> Eine unterschiedliche Behandlung könne damit gerechtfertigt werden. Der EuGH schloss sich den Schlussanträgen der Generalanwältin an.<sup>593</sup> Entscheidendes Kriterium, weshalb die Korrespondenz mit einem Syndikusanwalt nicht in den Schutzbereich des LPP mit einbezogen werden sollte, bildet das vom EuGH monierte Merkmal der fehlenden Unabhängigkeit eines Syndikusanwalts im Vergleich mit einem „herkömmlichen“ Rechtsanwalt.<sup>594</sup> Im 4. Leitsatz seiner Entscheidung konstatiert der EuGH zudem, dass sich die Rechtslage in den Mitgliedstaaten in den fast 30 Jahren nach der Entscheidung „AM&S“ nicht so entwickelt habe, dass es zu rechtfertigen wäre, die Kommunikation mit einem Syndikusanwalt in den Schutzbereich des LPP aufzunehmen.<sup>595</sup> Letztlich sei eine einheitliche Anwendung des Vertraulichkeitsgrundsatzes auf europäischer Ebene vor dem Hintergrund der Gleichbehandlung aller in Europa ansässiger Unternehmen geboten.<sup>596</sup>

Die Rechtsprechung des EuGH lässt keinen Gestaltungsspielraum für eine abweichende Interpretation zu. Der Korrespondenz zwischen einem Syndikusanwalt und seinem Arbeitgeber wird der Schutz des LPP verwehrt. Allenfalls Entwicklungen im Recht der Mitgliedsstaaten hin zu einer Gleichstellung von Syndikusanwälten mit angestellten Rechtsanwälten könnten zu einer Veränderung der Rechtsprechung des EuGH führen.<sup>597</sup> Die Entscheidung des EuGH bejahend, wird darüber hinaus der positive Effekt, der schon mit der „AM&S“ Entscheidung eingetreten sei, her-

<sup>589</sup> *Generalanwältin Kokott*, Schlussanträge zum Urteil des EuGH v. 14.09.2010 – C-550/07 P – Slg. 2010 I, 8301 Rdn. 62.

<sup>590</sup> *Generalanwältin Kokott*, Schlussanträge zum Urteil des EuGH v. 14.09.2010 – C-550/07 P – Slg. 2010 I, 8301 Rdn. 69; zustimmend u. a. *Schnichels/Resch*, EuZW 2011, 47, 50

<sup>591</sup> *Generalanwältin Kokott*, Schlussanträge zum Urteil des EuGH v. 14.09.2010 – C-550/07 P – Slg. 2010 I, 8301 Rdn. 71; vgl. hierzu *Schnichels/Resch*, EuZW 2011, 47, 50.

<sup>592</sup> *Generalanwältin Kokott*, Schlussanträge zum Urteil des EuGH v. 14.09.2010 – C-550/07 P – Slg. 2010 I, 8301 Rdn. 61, 82.

<sup>593</sup> So auch *Moosmayer*, NJW 2010, 3548, 3549.

<sup>594</sup> EuGH, Urteil v. 14.09.2010 – C-550/07 P – Slg. 2010 I, 8301 Rdn. 47.

<sup>595</sup> EuGH, Urteil v. 14.09.2010 – C-550/07 P – Slg. 2010 I, 8301 Rdn. 76.

<sup>596</sup> EuGH, Urteil v. 14.09.2010 – C-550/07 P – Slg. 2010 I, 8301 Rdn. 115.

<sup>597</sup> *Moosmayer*, NJW 2010, 3548, 3550.

vorgehoben. Dieser sei in dem weiten Schutzstatus des LPP zu sehen, welcher über den in vielen Mitgliedsstaaten verankerten hinausgehe.<sup>598</sup> Das Vertrauensverhältnis zwischen Anwalt und seinem Mandanten werde durch das Urteil des EuGH anerkannt.<sup>599</sup> Zudem führe die Entscheidung zu einer Steigerung an Rechtsklarheit und Transparenz, was es zu begrüßen gelte.<sup>600</sup> Überdies sei das Allgemeininteresse an einer wirksamen Durchsetzung der Wettbewerbsregelungen im europäischen Raum zu berücksichtigen.<sup>601</sup> Grundsätzlich habe das Anwaltsprivileg damit durch das Urteil des EuGH bzw. EuG in der Rechtssache „Akzo-Nobel“ eine Stärkung erfahren.<sup>602</sup>

Die Entscheidung des EuGH fand in der rechtswissenschaftlichen Literatur überwiegend wenig Zuspruch.<sup>603</sup> Die Gefahr eines Missbrauchs könne es nicht rechtfertigen, das Recht einem gesamten Berufsstand zu verweigern.<sup>604</sup> Dahingehend wird dem Urteil des EuGH der Vorwurf gemacht, Syndikusanwälte unter den Generalverdacht der Kartellbegünstigung zu stellen.<sup>605</sup> Stattdessen sollten die Schutzwirkungen des Anwaltsgeheimnisses, die eines Privilegs des Mandanten<sup>606</sup> sowie die der Gewährleistung einer hohen Qualitätsstandards genügenden Rechtsberatung, stärker in den Fokus gerückt werden.<sup>607</sup> Kritisiert wird zudem, dass die Entscheidung, die unterschiedlichen Gestaltungsformen der Syndikustätigkeit nicht angemessen berücksichtige.<sup>608</sup> Letztlich könne die Argumentation insbesondere in Bezug auf die fehlende wirtschaftliche Unabhängigkeit eines Syndikusanwalts nicht überzeugen.<sup>609</sup> Die Folge dieser Rechtsprechung sei, dass die Vorbildfunktion des LPP für die Mitgliedsstaaten der EU in Frage zu stellen sei.<sup>610</sup> Darüber hinaus wären mit der Einbeziehung in den Schutzbereich des LPP keine erheblichen Beeinträchtigungen der Ermittlungstätigkeit der Europäischen Kommission zu erwarten.<sup>611</sup>

Die umfangreichen Ausführungen des EuGH zeigen, dass nicht nur auf nationaler Ebene die Rechtsfigur des Syndikusanwalts rechtliche Unsicherheiten hervorruft.

<sup>598</sup> *Schnichels/Resch*, EuZW 2011, 47, 51.

<sup>599</sup> *Herrmann*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 41, 45.

<sup>600</sup> *Schnichels/Resch*, EuZW 2011, 47, 51; *Weiß*, EuR 2008, 546, 555 in Bezug auf die Entscheidung des EuG aus dem Jahr 2007, welcher aber vom EuGH bestätigt wurde.

<sup>601</sup> *Schnichels/Resch*, EuZW 2011, 47, 51.

<sup>602</sup> *Schmidt/Pankau*, DB 2008, 2295, 2299.

<sup>603</sup> Siehe dazu etwa *Berrisch*, EuZW 2010, 768ff.; *Hamacher*, AnwBl 2011, 42ff.; *Klees*, EWS 2011, 76ff.; *Seitz*, EuZW 2010, 761; *dies.*, EuZW 2010, 524ff.; *Kremer/Voet van Vormizeele*, AG 2011, 245, 250ff.; *Weitbrecht/Mühle*, EuZW 2011, 416, 420f.

<sup>604</sup> So *Berrisch*, EuZW 2010, 786, 787.

<sup>605</sup> *Seitz*, EuZW, 761.

<sup>606</sup> *Berrisch*, EuZW 2010, 786, 787.

<sup>607</sup> *Kremer/Voet van Vormizeele*, AG 2011, 245, 250.

<sup>608</sup> *Huff*, ZAP Fach 23, 913, 914ff.; *Siegmund*, Die anwaltliche Verschwiegenheit in der rechtspolitischen Diskussion, Rdn. 580.

<sup>609</sup> *Hamacher*, AnwBl 2011, 42, 45; *Kramer/Voet van Vormizeele*, AG 2011, 245, 251; *Mann*, DB 2011, 978, 982; so auch *Seitz*, Ursprung, Geltung und Umfang des Anwaltsgeheimnisses im Europäischen Wettbewerbsrecht, S. 93, 111.

<sup>610</sup> *Klees*, EWS 2011, 76, 82

<sup>611</sup> *Berrisch*, EuZW 2010, 786, 787; *Klees*, EWS 2011, 76, 83.

Indem der EuGH einen Syndikusanwalt grundsätzlich aus dem persönlichen Anwendungsbereich des LPP ausschließt, insbesondere mit der Begründung der fehlenden Unabhängigkeit des Syndikusanwalts im Angestelltenverhältnis, entspricht er dem Grunde nach der Konzeption der Doppelberufstheorie. Die eindeutige Positionierung des EuGH zu dieser Rechtsfrage ruft daher zwangsläufig die Frage hervor, welche Konsequenzen sich aus diesem Richterspruch für die Rechtsstellung eines Syndikusanwalts im deutschen Rechtsraum ergeben haben.

### *3. Geltung der Anwaltsprivilegien für einen Syndikusanwalt bei Einleitung eines Strafverfahrens gegen seinen Arbeitgeber*

Da § 97 Abs. 1 Nr. 2 StPO auf die in § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO genannten Personen Bezug nimmt, gilt es zunächst zu klären, ob ein Syndikusanwalt in den Anwendungsbereich des in § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO verankerten Zeugnisverweigerungsrechts fällt. Diese Frage wird dann relevant, wenn ein Strafverfahren gegen den anstellenden Arbeitgeber durchgeführt wird und der Syndikusanwalt aufgrund dessen als Zeuge vernommen werden soll.

#### a) Zeugnisverweigerungsrecht

Das Zeugnisverweigerungsrecht des § 53 StPO ist als rollenbezogenes Zeugnisverweigerungsrecht angelegt.<sup>612</sup> Es umfasst alles, was ein Rechtsanwalt bei der Ausübung seines Berufs erfahren hat.<sup>613</sup> Es ist auf berufsbezogene vertrauliche Mitteilungen beschränkt.<sup>614</sup> Es dient dem Schutz des Vertrauensverhältnisses zwischen einem Berufsgeheimnisträger und denen, die Hilfe bzw. die Sachkunde dieser Person in Anspruch nehmen.<sup>615</sup> Damit gewährleistet es den Schutz der Privatsphäre sowie das Recht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG) der Rechtsrat ersuchenden Person.<sup>616</sup> Die Aufzählung der in § 53 Abs. 1 StPO genannten Berufsgeheimnisträger ist grundsätzlich abschließend.<sup>617</sup> § 53 Abs. 1 StPO benannte weder ausdrücklich das Zeugnisverweigerungsrecht eines Syndikusanwalts, noch schloss es ihn explizit aus dem Anwendungsbereich des § 53 Abs. 1 StPO

<sup>612</sup> *Lewens*, Die Rechtsstellung des Syndikusanwalts im Straf- und Kartellverfahren, S. 138; *Rogall*, in: SK zur StPO, § 53 StPO Rdn. 1.

<sup>613</sup> *Gercke*, in: HK zur StPO, § 53 Rdn. 15.

<sup>614</sup> *Rogall*, in: SK zur StPO, § 53 StPO Rdn. 1; vgl. ferner *Schmitt*, in: Meyer/Goßner/Schmitt, § 53 StPO Rdn. 7.

<sup>615</sup> Siehe u. a. BVerfG, Beschluss v. 15.01.1975 – 2 BvR 65/74 – BVerfGE 38, 313, 323; Beschluss v. 24.05.1977 – 2 BvR 988/75 – BVerfGE 44, 353, 377ff.; OLG Oldenburg, Beschluss v. 10.06.1982 – 2 Ws 204/82 – NJW 1982, 2615, 2616; LG Köln, Beschluss v. 02.04.1959 – 34 Qs 76/59 – NJW 1959, 1598; *Ignor/Bertheau*, in: LR, StPO, § 53 StPO Rdn. 1; *Neubeck*, in: KMR, StPO, § 53 Rdn. 1; *Schmitt*, in: Meyer-Goßner/Schmitt, § 53 StPO, Rdn. 1.

<sup>616</sup> *Rogall*, in: SK zur StPO, § 53 StPO Rdn. 10.

<sup>617</sup> *Schmitt*, in: Meyer-Goßner/Schmitt, § 53 StPO Rdn. 2; *Ignor/Bertheau*, in: LR, StPO, § 53 StPO Rdn. 3; *Otte*, in: Radtke/Hohmann, StPO, § 53 Rdn. 2; *Percic*, in: Münch/Komm zur StPO, § 53 Rdn. 3.

aus.<sup>618</sup> Damit entstand Raum für rechtliche Auseinandersetzungen. Für Syndikusanwälte sollte das Zeugnisverweigerungsrecht des § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO nur dann gelten, sofern sie mit typischen anwaltlichen Aufgaben befasst waren, hingegen nicht, wenn sie allein wie Angestellte für das Unternehmen tätig waren.<sup>619</sup> Begründen ließ sich dieses Ergebnis damit, dass das Zeugnisverweigerungsrecht des § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO an einen funktionalen Anwaltsbegriff anknüpfe.<sup>620</sup> Allerdings waren keine eindeutigen Standards vorhanden, anhand welcher ermittelt werden konnte, wann eine anwaltliche Tätigkeit vorlag, sodass die Bestimmung dem Einzelfall überlassen wurde.<sup>621</sup> In Folge dessen fanden sich unterschiedliche Ansätze, um das Merkmal der anwaltlichen Tätigkeit zu umschreiben. So wurde die Ausübung anwaltlicher Tätigkeit negativ bestimmt. Danach durften einerseits keine ökonomische Abhängigkeit vom Unternehmen und keine Weisungsgebundenheit vorliegen; andererseits musste die Möglichkeit fehlen, Aufträge des Arbeitgebers abzulehnen und freie Mandate zu übernehmen.<sup>622</sup> Diese Voraussetzungen sollten gegen das Vorliegen einer anwaltlichen Tätigkeit sprechen. Auch wurde vertreten, die anwaltliche Tätigkeit anhand der „Vier-Kriterien“-Formel der deutschen Rentenversicherung Bund zu bestimmen.<sup>623</sup> Zudem wurde vorgeschlagen, die Abgrenzung zur nicht-anwaltlichen Tätigkeit anhand des Wortlauts des § 3 BRAO vorzunehmen.<sup>624</sup> Statt des Anknüpfungspunkts der anwaltlichen Tätigkeit, stellte man zudem auf die Schutzwürdigkeit der Kommunikation zwischen der zu beratenden Person und dem Berater ab,<sup>625</sup> sodass auf diesem Wege die Korrespondenz zwischen einem Syndikusanwalt und seinem Arbeitgeber den Vertraulichkeitsschutz des § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO genießen konnte. Das Kriterium der Weisungsabhängigkeit im Angestelltenverhältnis sei nicht praktikabel genug, um festzustellen, ob die Tätigkeit eines Syndikusanwalts der eines Rechtsanwalts entspreche.<sup>626</sup> Weisungsabhängigkeit sei „vielmehr ein Ausfluss von Haltung, Gesinnung und Charakterstärke“.<sup>627</sup> Darüber hinaus wurde der Ansatz gewählt, kumulativ auf die Ausübung einer anwaltlichen Tätigkeit sowie die Schutzbedürftigkeit der Kommunikation abzustellen.<sup>628</sup>

<sup>618</sup> *Kempff/Schilling*, in: Münchener Anwaltshandbuch, § 10 Rdn. 105.

<sup>619</sup> *Otte*, in: Radtke/Hohmann, § 53 Rdn. 16; *von Schlieffen*, in: Anwaltskommentar zur StPO, § 53 Rdn. 7; *Huber*, in: Graf, StPO, § 53 StPO Rdn. 12; *Senge*, in: KK, StPO, § 53 StPO Rdn. 15; vgl. zudem *Eisele*, in: Schönke/Schröder, § 203 StGB Rdn. 64; *Hassemer*, wistra 1986, 1, 7ff.

<sup>620</sup> *Hassemer*, wistra 1986, 1, 14; *Beulke/Lüdke/Swoboda*, Unternehmen im Fadenkreuz, S. 27.

<sup>621</sup> Vgl. LG Berlin, Beschluss v. 30.11.2005 – 505 Qs 185/05 – NStZ 2006, 470; *Alfes*, Das Anwaltsgeheimnis des Syndikusanwalts und des fest angestellten Unternehmensjuristen, S. 135.

<sup>622</sup> *Roxin*, NJW 1992, 1129, 1134.

<sup>623</sup> So etwa *Siegmund*, Die anwaltliche Verschwiegenheit in der rechtspolitischen Diskussion, Rdn. 595.

<sup>624</sup> *Lewens*, Die Rechtsstellung des Syndikusanwalts im Straf- und Kartellverfahren, S. 147.

<sup>625</sup> LG Berlin, Beschluss v. 30.11.2005 – 505 Qs 185/05 – NStZ 2006, 470, 471.

<sup>626</sup> LG Berlin, Beschluss v. 30.11.2005 – 505 Qs 185/05 – NStZ 2006, 470, 471.

<sup>627</sup> LG Berlin, Beschluss v. 30.11.2005 – 505 Qs 185/05 – NStZ 2006, 470, 471.

<sup>628</sup> *Ignor/Bertheau*, in: LR, StPO, § 53 StPO Rdn. 29; *Mann*, DB 2011, 978, 981.

Zum Teil verneinte man die Anwendbarkeit des § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO auf einen Syndikusanwalt, da er bei seiner Tätigkeit im Rahmen seines ständigen Dienstverhältnisses gerade nicht als Anwalt tätig werde.<sup>629</sup> § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO knüpfe an den Status des Rechtsanwalts an und nicht an die Funktion bzw. Tätigkeiten, die eine Person im Einzelfall wahrnehme.<sup>630</sup> Als nicht sachgerecht wurde daher die herrschende Lehrmeinung empfunden, einem Syndikusanwalt im Einzelfall die Möglichkeit zuzugestehen, sich auf das Zeugnisverweigerungsrecht des § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO zu berufen. Die Vertreter dieser Ansicht legten damit den strengen Maßstab der Doppelberufstheorie zugrunde.

Das Meinungsspektrum hinsichtlich der Beurteilung der Ausgangsfrage wurde noch breiter aufgefüchert, nachdem sich der EuGH im Jahr 2010 gegen die Anwendung des LPP für einen Syndikusanwalt aussprach. Die Frage der Übertragbarkeit der Grundsätze dieses Urteils auf das nationale Recht stellte sich. Zunächst gilt es dabei festzuhalten, dass der Rechtsprechung des EuGH keine unmittelbare Wirkung auf das deutsche Recht zukommt, da sie sich thematisch mit den Ermittlungen der Europäischen Kommission und nicht denen der nationalen Strafverfolgungsbehörden befasste.<sup>631</sup> Daher verbietet sich eine ungeprüfte Übertragung auf die nationale Rechtslage.<sup>632</sup> Gegen eine Übertragung der Rechtsprechung des EuGH auf die nationale Rechtsordnung wird angeführt, dass das LPP bei der Auslegung nationalen Rechts nicht zu beachten sei, da es ihm an der Qualität eines europäischen Grundrechts fehle.<sup>633</sup> Die Reichweite des Anwaltsgeheimnisses bestimme sich vielmehr alleine nach nationalen Regeln.<sup>634</sup> Der EuGH habe darüber hinaus die nationale Verfahrensautonomie betont, sodass keine Pflicht der Nationalstaaten bestehen könne, ihre Rechtslage an die Rechtsprechung des EuGH anzupassen.<sup>635</sup> Zudem sei die Ausgangslage im deutschen Recht im Gegensatz zu dem in der Rechtsache zugrunde liegenden niederländischen Recht divergent.<sup>636</sup> Die berufliche Unabhängigkeit könne insbesondere durch eine entsprechende vertragliche Absicherung in Ge-

<sup>629</sup> Rogall, in: SK StPO, § 53 Rdn. 90 mit Verweis auf EuGH, Urteil v. 18.05.1982 – Rs 1555/79 – NJW 1983, 503, 505 und Schönemann, in: LK, StGB, § 203 StGB Rdn. 35; Thum, HRRS 2012, 535, 536; Percic, in: Münch/Komm zur StPO, § 53 Rdn. 19; einschränkend hierzu Burmann, in: FS Tolksdorf, S. 443, 448.

<sup>630</sup> Rogall, in: SK zur StPO, § 53 StPO Rdn. 94.

<sup>631</sup> Beulke/Lüdke/Suoboda, Unternehmen im Fadenkreuz, S. 42; vgl. Redeker, NJW 2004, 889, 893; Schriever, AnwBl 2007, S. VI; i. d. S. auch Schmidt/Pankau, DB 2008, 2295, 2299; Bürkle, BB 2015, 394; Hellwig, AnwBl 2015, 2, 12; De Lind van Wijngaarden/Egler, NJW 2013, 3549, 3551; Dahms, NJW Spezial 2010, 670; Berrisch, EuZW 2010, 786, 787.

<sup>632</sup> Bürkle, BB 2015, 394; in diesem Sinne auch Merkt, AnwBl 2014, 278, 284f.; De Lind van Wijngaarden/Egler, NJW 2013, 3549, 3551, nach Ansicht der Verfasser gibt es im nationalen Recht keine Regelung, nach welcher ein Syndikusanwalt vom Anwaltsprivileg erfasst wäre.

<sup>633</sup> Reher, in: KK zum KartellR, Vor § 81 GWB Rdn. 282 mit Verweis auf LG Bonn, Beschluss v. 29.09.2005 – 37 Qs 27/05 – NStZ 2007, 605, 607.

<sup>634</sup> Berrisch, EuZW 2010, 786, 787.

<sup>635</sup> Berrisch, EuZW 2010, 786, 788.

<sup>636</sup> Herrmann, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 41, 45.

stalt einer Freistellungserklärung erfolgen.<sup>637</sup> Der Entscheidung des EuGH könne nicht entnommen werden, dass er sich grundsätzlich gegen die Anwendung des Beschlagnahmeverbotes und damit auch des Zeugnisverweigerungsrechts für Syndikusanwälte ausspreche.<sup>638</sup> Die Entscheidung des EuGH gefährde darüber hinaus die Einheit der Anwaltschaft.<sup>639</sup> Als Schwäche des Urteils des EuGH wird zudem gesehen, dass der EuGH als Begründungsansatz von einem Unternehmensjuristen als ausnahmslos abhängigem Rechtsanwalt ausgehe. Bei konsequenter Verfolgung dieses Ansatzes, hätte der Unternehmensjurist gar nicht erst als Rechtsanwalt zugelassen werden dürfen.<sup>640</sup> Das Verneinen der beruflichen Unabhängigkeit eines Syndikusanwalts durch den EuGH stelle eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung im Vergleich mit einem externen Rechtsanwalt dar.<sup>641</sup> Nur vereinzelt wurde eine Ausstrahlungswirkung der „Akzo-Nobel“ Rechtsprechung ins nationale Strafrecht angenommen.<sup>642</sup> Vorteil der Rechtsprechung des EuGH sei es, dass die aufgrund eines Dienstverhältnisses mangelnde Unabhängigkeit eines Syndikusanwalts keiner weiteren Begründung bedürfe und somit als self-executing angesehen werden könne.<sup>643</sup>

Das strenge Durchhalten des Ansatzes der Doppelberufstheorie führte dazu, dass sich ein Syndikusanwalt hinsichtlich seiner Tätigkeit für seinen anstellenden Arbeitgeber nicht auf § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO berufen konnte. Einem Syndikusanwalt trotz dessen das Anwaltsprivileg des § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO zuzusprechen, erscheint vor dem Hintergrund der eindeutigen gesetzlichen Konzeption der Doppelberufstheorie inkonsequent. Der Weg der herrschenden Lehre kann somit nur als gangbarer Weg eingeordnet werden, sofern das Zeugnisverweigerungsrecht des § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO nicht an den Status als Rechtsanwalt anknüpft, sondern stattdessen an die konkrete Funktion, welche im jeweiligen Einzelfall ausgeübt wird. Eine solche Vorgehensweise widerspricht der Ausrichtung des § 53 Abs. 1 StPO. Die Aufzählung der Berufsgeheimnisträger wird grundsätzlich als abschließend angesehen.<sup>644</sup> Es wird mithin nicht an die konkret ausgeübte Funktion, sondern an den jeweiligen Berufsstatus angeknüpft. Dem Status eines Rechtsanwalts unterfällt die Tätigkeit eines Syndikusanwalts im Angestelltenverhältnis gerade nicht. Ferner kann aus Gründen der Rechtssicherheit der von der herrschenden Lehre eingeschlagene Weg

<sup>637</sup> Herrmann, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 41, 45.

<sup>638</sup> Herrmann, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 41, 45.

<sup>639</sup> Filges, NJW 2010, 2619, 2620.

<sup>640</sup> Hensler, in: Hensler/Prütting, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 58.

<sup>641</sup> Mann/Leisinger, AnwBl 2010, 776, 778.

<sup>642</sup> Hamacher, Der Syndikusanwalt, S. 913; in diesem Sinne auch Mann/Leisinger, AnwBl 2010, 776, 779; Ehlers/Henze, NWB 2011, 148, 155; Römermann/Zimmermann, in: BeckOK, BORA, § 46 BRAO Rdn. 84; Schmidt/Pankau, DB 2008, 2295, 2299.

<sup>643</sup> Hamacher, Der Syndikusanwalt, S. 913, 914, welcher sich dann aber i. E. für die Geltung des Anwaltsgeheimnisses für den Syndikusanwalt ausspricht.

<sup>644</sup> Schmitt, in: Meyer-Goßner/Schmitt, § 53 StPO Rdn. 2; Ignor/Bertheau, in: LR, StPO, § 53 StPO Rdn. 3; Otte, in: Radtke/Hohmann, StPO, § 53 Rdn. 2; Percic, in: Münch/Komm zur StPO, § 53 Rdn. 3.

nicht überzeugen. Der Arbeitgeber eines Syndikusanwalts kann nicht eindeutig erkennen, wann und unter welchen Voraussetzungen die mit dem Syndikusanwalt geführte Korrespondenz dem Vertraulichkeitsschutz des § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO unterfiel. Trotz der sicherlich wünschenswerten Einbeziehung eines Syndikusanwalts in den Anwendungsbereich des § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO sprach insbesondere die Konzipierung des § 46 BRAO a. F. gegen eine solche Vorgehensweise. Diese Ansicht erfährt zudem durch die Rechtsprechung des EuGH eine Stärkung. Grundsätzlich gelten Urteile des EuGH nur dann „erga omnes“, sofern der EuGH in seinem Urteil die Unwirksamkeit von Unionsrecht feststellt.<sup>645</sup> Auch wenn dies in der vorliegenden Konstellation nicht zutrifft und das Urteil des EuGH mithin nicht unmittelbar ins nationale Recht hineinwirkt, so kommt der Entscheidung gleichwohl Ausstrahlungswirkung auf das nationale Recht zu.<sup>646</sup> Nationale Gerichte sind gehalten, die Rechtsprechung des EuGH bei ihrer Entscheidungsfindung zu beachten. Es gilt zudem den Anwendungsvorrang des Unionsrechts zu beachten.<sup>647</sup> Berücksichtigt man mithin das Urteil des EuGH in der Rechtssache „Akzo-Nobel“, gelangt man zu einer Bestätigung der ohnehin schon durch die Doppelberufstheorie angenommenen Rechtslage. Ein Syndikusanwalt konnte sich mithin nicht auf § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO berufen, sofern es um seine im Anstellungsverhältnis ausgeübte Tätigkeit ging. Dieses Ergebnis mag zwar insbesondere aufgrund eines Vergleichs mit einem angestellten Rechtsanwalt nicht überzeugend erscheinen, es entspricht aber den gesetzlichen Vorgaben. Die im Angestelltenverhältnis ausgeübte Tätigkeit eines Syndikusanwalts ist nicht mit der Konstellation zu verwechseln, bei welcher ein gesondert abgerechnetes Mandatsverhältnis zwischen einem Syndikusanwalt und seinem Arbeitgeber begründet wird.<sup>648</sup> In dieser Konstellation kann ein Syndikusanwalt als Anwalt agieren, sodass das Zeugnisverweigerungsrecht des § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO zur Anwendung gelangen kann.<sup>649</sup>

#### b) Beschlagnahmeverbot

Eine weitere Ausprägungsform des Anwaltsprivilegs bildet das Beschlagnahmeverbot des § 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO, welches dem Schutz der Umgehung der Zeugnisverweigerungsrechte in der StPO dient.<sup>650</sup> Hinsichtlich des personalen Umfangs des Beschlagnahmeverbotes ergeben sich keine grundlegenden Besonderheiten,

<sup>645</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 13.05.1981 – 66/80 – Slg. 1981 II, 1191 Rdn. 13; *Soltész*, in: MAH Verwaltungsrecht, § 25 Rdn. 165 bezogen auf ein Vorabentscheidungsverfahren.

<sup>646</sup> So *Hamacher*, Der Syndikusanwalt, S. 913; *Schmidt/Pankau*, DB 2008, 2295, 2299; *Mann/Leisinger*, AnwBl 2010, 776, 779; *Römermann/Zimmermann*, in: BeckOK BORA, § 46 BRAO Rdn. 84.

<sup>647</sup> Umfassend zum Anwendungsvorrang des Unionsrechts siehe *Herdegen*, Europarecht, § 10 Rdn. 1ff.

<sup>648</sup> Siehe dazu umfassend, *Park*, Durchsuchung und Beschlagnahme, Rdn. 546.

<sup>649</sup> Vgl. *Park*, Durchsuchung und Beschlagnahme, Rdn. 546.

<sup>650</sup> BVerfG, Beschluss v. 08.03.1972 – 2 BvR 28/71 – NJW 1972, 1123, 1125; *Woblers*, in: SK StPO, § 97 Rdn. 1.

da dieser grundsätzlich dem des § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO entspricht. Sich widersprechende unterinstanzliche Entscheidungen hatten an dieser Stelle zu Rechtsunsicherheit geführt. Das LG Bonn lehnte grundsätzlich die Beschlagnahmefreiheit von Unterlagen des Syndikusanwalts, die sein Arbeitsverhältnis zu seinem Dienstherrn betreffen, ab, mit der Begründung des Fehlens einer typischen anwaltlichen Tätigkeit für das Unternehmen aufgrund einer bestehenden Weisungsgebundenheit.<sup>651</sup> Nur für den Fall, dass ein Syndikusanwalt für außenstehende Dritte tätig werde, erfülle er das Bild eines zeugnisverweigerungsberechtigten Rechtsanwalts; diese Unterteilung werde durch § 46 Abs. 2 Nr. 1 BRAO a. F. vorgegeben.<sup>652</sup> Zudem verwies das LG Bonn auf das europäische Recht, nach welchem ebenfalls unterschiedliche Schutzstandards für externe Anwälte und Syndikusanwälte gelten.<sup>653</sup> In diese Richtung wurde von Teilen der Literatur argumentiert. Beschlagnahmefreiheit der Unterlagen solle nur dann bestehen, sofern sich die Unterlagen im Gewahrsam des Syndikusanwalts befänden; auch müsse es sich dabei um Unterlagen handeln, die der Syndikusanwalt als Rechtsanwalt zur Erbringung anwaltlicher Leistungen gegenüber Dritten und gerade nicht gegenüber dem anstellenden Unternehmen erstellt habe.<sup>654</sup> Insbesondere sollen hier die Grundsätze der „Akzo Nobel“ Rechtsprechung Berücksichtigung finden.<sup>655</sup>

Anders entschied hingegen das LG Berlin nur kurze Zeit später, welches, wie bereits oben dargestellt, auf den Schutzzweck der §§ 53, 97 StPO für vertrauliche Informationen verwies.<sup>656</sup> Damit komme es darauf an, ob der Rechtsrat Suchende sich gerade im Hinblick auf die Vertraulichkeit der Kommunikation an den Berater gewandt habe, was bei der Wahrnehmung der Tätigkeit als Sachbearbeiter abzulehnen sei.<sup>657</sup> Eine Beschlagnahmefreiheit des unternehmensinternen Schriftwechsels könne danach grundsätzlich angenommen werden.<sup>658</sup>

Unternehmensinterne Schriftwechsel finden sich in der Regel in den Räumlichkeiten des Unternehmens, was sich als problematisch erweisen konnte, sofern gegen das anstellende Unternehmen eines Syndikusanwalts ein Strafverfahren geführt wurde. Daher rief neben der Bestimmung des personalen Anwendungsbereichs insbesondere die Frage der Bestimmung der Gewahrsamsverhältnisse Schwierigkeiten hervor. Grundsätzlich gelten gem. § 97 Abs. 2 S. 1 StPO die Beschränkungen des § 97 Abs. 1 StPO nur, sofern sich die Gegenstände im Gewahrsam des zur Verweigerung des Zeugnisses Berechtigten befinden. Grundsätzlich ist kein Allein-

<sup>651</sup> LG Bonn, Beschluss v. 29.09.2005 – 37 Qs 27/05 – NStZ 2007, 605, 606.

<sup>652</sup> LG Bonn, Beschluss v. 29.09.2005 – 37 Qs 27/05 – NStZ 2007, 605, 606.

<sup>653</sup> LG Bonn, Beschluss v. 29.09.2005 – 37 Qs 27/05 – NStZ 2007, 605, 607.

<sup>654</sup> *Hauschild*, in: Münch/Komm zur StPO, § 97 Rdn. 39; *Gercke*, in: HK, StPO, § 97 Rdn. 53; so i. E. auch *Schmitt*, in: Meyer-Goßner/Schmitt, § 97 StPO Rdn. 10c; *Park*, Durchsuchung und Beschlagnahme, Rdn. 543.

<sup>655</sup> So etwa *Schmitt*, in: Meyer-Goßner/Schmitt, § 97 StPO Rdn. 10c.

<sup>656</sup> LG Berlin, Beschluss v. 30.11.2005 – 505 Qs 185/05 – NStZ 2006, 470, 471.

<sup>657</sup> LG Berlin, Beschluss v. 30.11.2005 – 505 Qs 185/05 – NStZ 2006, 470, 471.

<sup>658</sup> So i. E. *Wohlers/Grcco*, in: SK zur StPO, § 97 StPO Rdn. 77.

gewahrsam erforderlich, damit der Beschlagnahmeschutz des § 97 StPO greift.<sup>659</sup> Eine Anwendung des Beschlagnahmeprivilegs ist gleichwohl ausgeschlossen, sofern die Sachherrschaft der Beweismittel vom Zeugnisverweigerungsberechtigten gemeinsam mit dem Tatverdächtigen ausgeübt wird.<sup>660</sup> Daher gilt es zu klären, wie die Gewahrsamsverhältnisse an den Unterlagen, die im Einzelfall beschlagnahmt werden sollen, ausgestaltet sind.

Vereinzelt wurde vertreten, dass eine Aufteilung der Gewahrsamssphären nur dann vorliegen könne, wenn der Syndikusanwalt gegenüber dem Arbeitgeber die Herausgabe interner Dokumente verweigern dürfe.<sup>661</sup> Um eine Abgrenzung der Gewahrsamssphären zu gewährleisten, dürften die Räumlichkeiten eines Syndikusanwalts bzw. die jeweiligen Unterlagen ausschließlich für den Syndikusanwalt zugänglich sein.<sup>662</sup> Eine eindeutige Trennung der Gewahrsamssphären könne insbesondere erzielt werden, indem die Rechtsabteilung eines Unternehmens in einem selbstständigen Trakt angesiedelt wird, zu welchem ausschließlich die Personen der Rechtsabteilung Zugang haben, sodass sich die Lage im Ergebnis wie bei einer selbstständigen Anwaltskanzlei darstellt.<sup>663</sup> Einheitliche Standards hinsichtlich der Bestimmung der Gewahrsamsverhältnisse waren nicht vorhanden, sodass die Feststellung dem Einzelfall oblag. Jedenfalls unterlagen die jeweiligen Unterlagen dann nicht dem Beschlagnahmeprivileg, sofern die Akten und Schriftstücke für jedermann zugänglich waren, da in diesem Fall alleinige tatsächliche Sachherrschaft des Syndikusanwalts nicht bestand.<sup>664</sup>

Da, wie oben festgestellt, sich ein Syndikusanwalt schon nicht auf das Zeugnisverweigerungsrecht des § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO berufen konnte, schloss sich eine Anwendung des § 97 Abs. 1 StPO konsequenterweise ebenfalls aus. Auf eine Klärung der Gewahrsamsverhältnisse kam es bei Befolgung dieses Ansatzes nicht mehr an. Auch hinsichtlich der Frage, ob ein Syndikusanwalt bei seiner Tätigkeit für seinen Auftraggeber in den personalen Schutzbereich des § 160a StPO fiel, gelten keine Besonderheiten, denn hier kam es maßgeblich darauf an, ob diese Tätigkeit als die eines freiberuflichen Rechtsanwalts anzusehen war oder ob dies gerade nicht der Fall war. Strafrechtliche Literatur zu diesem Thema existiert nicht, was vor dem Hintergrund der umfassenden Darstellungen zu § 53 StPO verständlich ist. Damit kann der Schutz des § 160a StPO einem Syndikusanwalt im Angestelltenverhältnis nicht zugebilligt werden.

<sup>659</sup> LG Frankfurt, Beschluss v. 17.12.1992 – 5/26 Qs 41/92 – StV 1992, 351 mit Verweis auf Rechtsprechung des BGH.

<sup>660</sup> BGH, Beschluss v. 04.08.1964 – StB 12/63 – BGHSt 19, 374; LG Frankfurt, Beschluss v. 17.12.1992 – 5/26 Qs 41/92 – StV 1992, 351; *Ciolek-Krepold*, Durchsuchung und Beschlagnahme in Wirtschaftsstrafsachen, S. 148; *Greven*, in: KK, StPO, § 97 StPO Rdn. 8; *Park*, Durchsuchung und Beschlagnahme, Rdn. 544.

<sup>661</sup> *Burmann*, in: FS Tolksdorf, S. 443, 449.

<sup>662</sup> *Lewens*, Die Rechtsstellung des Syndikusanwalts im Straf- und Kartellverfahren, S. 166.

<sup>663</sup> *Roxin*, NJW 1995, 17, 22.

<sup>664</sup> *Ciolek-Krepold*, Durchsuchung und Beschlagnahme in Wirtschaftsstrafsachen, S. 149.

#### 4. Der Syndikusanwalt als Zeuge bei zivilrechtlichen Streitigkeiten

Es besteht die Möglichkeit, dass ein Syndikusanwalt in einem zivilgerichtlichen Verfahren, bei welchem sein Arbeitgeber prozessbeteiligte Partei ist, als Zeuge vernommen werden soll. Damit stellt sich konsequenterweise die Frage, inwiefern sich ein Syndikusanwalt sodann auf das in § 383 Abs. 1 Nr. 6 ZPO niedergelegte Zeugnisverweigerungsrecht berufen kann, welches als weitere Ausformung des Anwaltsprivilegs anzusehen ist. Der Zivilprozess dient im Gegensatz zum Strafprozess vornehmlich der Umsetzung subjektiven Rechtsschutzes.<sup>665</sup> § 383 Abs. 1 Nr. 6 ZPO kommt dabei die Funktion zu, Pflichtenkollisionen zu vermeiden, welche aus der durch die berufliche Stellung resultierenden Vertraulichkeit zwischen dem Zeugen und einer der Prozessparteien entstanden sind.<sup>666</sup> Voraussetzung für die Begründung eines Zeugnisverweigerungsrechts i. S. d. § 383 Abs. 1 Nr. 6 ZPO ist die beruflich begründete Vertrauensstellung zwischen dem Zeugen und einem Dritten, wobei dafür nicht die Zugehörigkeit des Zeugen zu einem bestimmten Berufsstand ausreicht, sondern es vielmehr auf ein konkretes Vertrauensverhältnis zwischen dem Zeugen und einem Dritten ankommt.<sup>667</sup> Das Zeugnisverweigerungsrecht des § 383 Abs. 1 Nr. 6 ZPO verhilft damit der Berufsarbeit zu einer effektiven Umsetzung.<sup>668</sup>

Mit der Frage, ob einem Syndikusanwalt im Zivilverfahren gem. § 383 Abs. 1 Nr. 6 ZPO ein Zeugnisverweigerungsrecht zugestanden wird, hat sich bis zum heutigen Zeitpunkt ausschließlich das LG München in einem Urteil aus Jahr 1982<sup>669</sup> auseinandergesetzt. Danach erstreckte sich die Schweigepflicht auf solche Tatsachen, die ein Syndikusanwalt bei der Tätigkeit für seinen Arbeitgeber erfahren hat.<sup>670</sup> Einschränkung galt jedoch, dass sich der Schutz des § 383 Abs. 1 Nr. 6 ZPO nur auf solche Tatsachen beziehen kann, die dem Zeugen in seiner Eigenschaft als Justitiar des Beklagten zugetragen worden sind.<sup>671</sup> Aufgrund des Nichtvorliegens widersprechender Judikatur sowie mehrheitlich in der Literatur vertretenen Ansicht, sprach sich damit die wohl herrschende Ansicht für die Geltung des Zeugnisverweigerungsrechts nach Maßgabe des § 383 Abs. 1 Nr. 6 ZPO für einen Syndikusanwalt aus, sofern die Tätigkeit im Angestelltenverhältnis als selbstständige anwaltliche Tätigkeit angesehen werden konnte.<sup>672</sup> Begründen lässt sich dieses Ergebnis insbesondere durch einen Vergleich mit dem in § 53 Abs. 1 StPO verankerten Zeugnisverweigerungsrecht. Der Zivilprozess berührt allein private Parteiinteressen und tangiert keine behördlichen

<sup>665</sup> *Gotwald*, in: Rosenberg/Schwab/Gotwald, § 1 Rdn. 5.

<sup>666</sup> *Ahrens*, in: Wieczorek/Schütze, ZPO, § 383 ZPO Rdn. 51; *Damrau*, in: Münch/Komm zur ZPO, § 383 ZPO Rdn. 2.

<sup>667</sup> *Ahrens*, in: Wieczorek/Schütze, ZPO, § 383 ZPO Rdn. 47.

<sup>668</sup> Vgl. *Damrau*, in: Münch/Komm zur ZPO, § 383 ZPO Rdn. 2.

<sup>669</sup> LG München, Urteil v. 18.12.1979 – 32 O 1334/79 – AnwBl 1982, 197.

<sup>670</sup> LG München, Urteil v. 18.12.1979 – 32 O 1334/79 – AnwBl 1982, 197, 198.

<sup>671</sup> LG München, Urteil v. 18.12.1979 – 32 O 1334/79 – AnwBl 1982, 197, 198.

<sup>672</sup> Siehe z. B. *Beulke/Lüdke/Swoboda*, Unternehmen im Fadenkreuz, S. 141; *Greger*, in: Zöller, ZPO, § 383 ZPO Rdn. 19; *Hartmann*, in: Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartman ZPO, § 383 ZPO, Rdn. 12; *Mann*, DB 2011, 978, 979; *Roxin*, NJW 1992, 1129ff.

Ermittlungsbefugnisse.<sup>673</sup> Er schützt vornehmlich den privaten Lebensbereich des Einzelnen, während im Strafprozess das Interesse der Allgemeinheit an der Sachverhaltsaufklärung stärker im Fokus steht.<sup>674</sup> Überdies ist § 383 Abs. 1 Nr. 6 ZPO im Gegensatz zu § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO weiter gefasst, sodass er einen umfassenderen Schutz gewähren kann.<sup>675</sup> Daneben kann als Begründung für die Geltung des Zeugnisverweigerungsrechts eines Syndikusanwalts im Zivilprozess angeführt werden, dass es unangemessen wäre, wenn eine Klägerpartei einen Syndikusanwalt des beklagten Unternehmens als „Erkenntnisquelle zur Durchsetzung ihrer privaten Interessen“ benutzen dürfte.<sup>676</sup> Ein Auskundschaften der Gegenpartei wäre die Folge.<sup>677</sup>

Insgesamt betrachtet zeichnete sich damit im Gegensatz zur Rolle des Syndikusanwalts im Strafverfahren ein eindeutigeres Bild ab. Die unterschiedlichen Maximen, denen das Strafverfahren einerseits und das Zivilverfahren andererseits folgen, können eine unterschiedliche Behandlung des Syndikusanwalts rechtfertigen. Hingegen käme man bei einer konsequenten Verfolgung des Ansatzes der Doppelberufstheorie dazu, einem Syndikusanwalt jegliches Zeugnisverweigerungsrecht abzusprechen.<sup>678</sup> Dies würde aber zu einer Schwächung Stellung eines Syndikusanwalts in einem Unternehmen führen. Zudem ist wie bereits dargelegt § 383 Abs. 1 Nr. 6 ZPO weiter gefasst mit der Formulierung des „Standes“ als § 53 Abs. 1 Nr. StPO, sodass eine unterschiedliche Behandlung des Syndikusanwalts im Zivil- und im Strafverfahren als durchaus möglicher Ansatz erscheint. Auch hinsichtlich dieser Fragestellung müssen Überlegungen dazu angestellt werden, inwiefern sich hier eine Veränderung durch die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache „Akzo-Nobel“ ergeben hat. Dabei kann zunächst auf die Unterschiedlichkeit des Kartellverfahrens und des Zivilprozesses verwiesen werden. Die Ablehnung einer Anwendung des LPP für einen Syndikusanwalt bei wettbewerbsrechtlichen Ermittlungsverfahren wurde mit der Durchsetzung öffentlicher Interessen sowie der Vereitelungsgefahr hoheitlicher Ermittlungsbefugnisse begründet.<sup>679</sup> Eine gleichgelagerte Interessenlage besteht im Zivilverfahren hingegen nicht, sodass sich eine pauschale Übertragung der Rechtsprechung des EuGH verbietet.<sup>680</sup> Zudem wird darauf verwiesen, dass die Rechtsprechung des EuGH durchaus die Möglichkeit anerkenne, die arbeitsvertragliche Beziehung mit einem Syndikusanwalt so auszugestalten, dass im Einzelfall eine hinreichende berufliche Unabhängigkeit vorliegen kann, um einem Syndikusanwalt die Anwaltsprivilegien zuzusprechen.<sup>681</sup> Die Rechtsprechung des EuGH ist damit nicht auf das Zivilverfahrensrecht zu übertragen.

<sup>673</sup> Mann, DB 2011, 978, 979.

<sup>674</sup> Ahrens, in: Wieczorek/Schütze, ZPO, § 383 ZPO Rdn. 51.

<sup>675</sup> Ahrens, in: Wieczorek/Schütze, ZPO, § 383 ZPO Rdn. 51.

<sup>676</sup> Mann, DB 2011, 978, 979.

<sup>677</sup> Mann, DB 2011, 978, 979.

<sup>678</sup> So etwa Henssler, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 24.

<sup>679</sup> Merkt, AnwBl 2014, 278, 285; ders., Syndikusanwalt und deutsches Anwaltsprivileg im US-Zivilprozess, Rdn. 266ff.

<sup>680</sup> Merkt, AnwBl 2014, 278, 285.

<sup>681</sup> Merkt, AnwBl 2014, 278, 285; ders., Syndikusanwalt und deutsches Anwaltsprivileg im US-Zivilprozess, Rdn. 269ff.

### 5. Der Syndikusanwalt als Zeuge in den übrigen gerichtlichen Verfahren

Sowohl Rechtsprechung als auch Literatur, die sich mit dieser Thematik auseinandersetzen, finden sich nur sehr vereinzelt. Dies erklärt sich durch die fehlende praktische Relevanz, sodass der Frage im Rahmen dieser Darstellung nur eine untergeordnete Bedeutung beizumessen ist. Hinsichtlich der Möglichkeit der Zeugenvernehmung eines Syndikusanwalts in einem Verwaltungsprozess verweist § 98 VwGO auf § 383 ZPO, sodass grundsätzlich auf die Ausführungen zum Syndikusanwalt als Zeuge in einem Zivilverfahren verwiesen werden kann. Eine andere Beurteilung könnte sich allenfalls vor dem Hintergrund dessen ergeben, dass im Verwaltungsprozess im Gegensatz zum Zivilprozess ein Spannungsfeld zwischen hoheitlichen und privaten Interessen entstehen kann, welches Auswirkung für die Bewertung des Anwaltsprivilegs eines Syndikusanwalts haben könnte.<sup>682</sup> Gleiches gilt hinsichtlich einer Zeugenvernehmung bei einem sozialgerichtlichen oder arbeitsgerichtlichen Verfahren, bei welchem der anstellende Arbeitgeber des Syndikusanwalts prozessbeteiligte Partei ist. Wird ein Syndikusanwalt als Zeuge vor dem Finanzgericht befragt, stellt sich hier die Frage, ob er sich auf ein Zeugnisverweigerungsrecht nach Maßgabe des § 102 Abs. 1 Nr. 3b AO ggf. i. V. m. § 84 FGO berufen kann. Die Aufzählung der in § 102 AO genannten Berufsgruppen ist abschließend.<sup>683</sup> Ferner ist § 102 Abs. 1 Nr. 3b AO im Gegensatz zu § 383 Abs. 1 Nr. 6 ZPO enger gefasst, da ausdrücklich die privilegierten Berufsgruppen aufgezählt werden. Der Gesetzgeber hat sich mit der Regelung des § 102 AO zudem eindeutig gegen eine Übernahme des zivilprozessualen Zeugnisverweigerungsrechts entschieden, sodass sich eine analoge Anwendung des § 383 Abs. 1 Nr. 6 ZPO bzw. eine Anwendung der Grundsätze auf das finanz- und abgabengerichtliche Verfahren verbietet.<sup>684</sup> Hinsichtlich der vereinzelt vorzufindenden Ausführungen zur Anwendbarkeit des § 102 Abs. 1 Nr. 3b AO auf einen Syndikusanwalt besteht dahingehend Konsens, einem Syndikusanwalt unter den § 102 Abs. 1 Nr. 3b AO fallen zu lassen, sofern er im Rahmen seiner Angestelltentätigkeit typische anwaltliche Tätigkeiten ausführt.<sup>685</sup> Auch an dieser Stelle gilt, dass eine Anwendung der Doppelberufstheorie dazu führen muss, dass für einen Syndikusanwalt § 102 Abs. 1 Nr. 3b AO gerade nicht gelten kann. Aufgrund der Ähnlichkeit der Abfassung des § 102 Abs. 1 Nr. 3b AO mit der des § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO, ist daher an dieser Stelle auf die Ausführungen zur Rolle des Syndikusanwalts in einem Strafverfahren gegen seinen Arbeitgeber zurückzugreifen. Ein Syndikusanwalt kann sich mithin nicht auf § 102 Abs. 1 Nr. 3b AO berufen, unabhängig davon, ab die im Einzelfall ausgeübte Tätigkeit der eines Rechtsanwalts

<sup>682</sup> Vgl. *Merkt*, Syndikusanwalt und deutsches Anwaltsprivileg im US-Zivilprozess, Rdn. 311 mit Verweis auf *Herrmanns*, AnwBl 1980, 326.

<sup>683</sup> BHF, Urteil v. 21.12.1992 – XI B 55/92 – BFHE 170, 15, 17; *Koch*, in: Gräber FGO, § 84 Rdn. 7.

<sup>684</sup> BHF, Urteil v. 21.12.1992 – XI B 55/92 – BFHE 170, 15, 17.

<sup>685</sup> *Schuster*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 102 AO Rdn. 12 mit Verweis auf *Hassemer*, wistra 1986, 1, 4ff.

entspricht. Eine Übertragung der „Akzo-Nobel“-Rechtsprechung ist an dieser Stelle ebenfalls nicht vorgegeben.

Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, dass ein Syndikusanwalt in einem Verfahren der nationalen Kartellbehörden als Zeuge befragt werden soll. Über § 57 Abs. 2 GWB gelangt § 383 Abs. 1 Nr. 6 ZPO zur Anwendung. Im Rahmen eines kartellrechtlichen Bußgeldverfahrens kann hingegen ein Zeugnisverweigerungsrecht gem. § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO über den Verweis des § 46 Abs. 1 OWiG<sup>686</sup> bestehen. Für die Beurteilung einer Zeugenvernehmung orientierte man sich insbesondere an der einschlägigen strafprozessualen Rechtsprechung.<sup>687</sup> Eine Anwendung des LPP ist im nationalen Kartellverfahrensrecht nicht vorgesehen, ebenso wie der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache „Akzo-Nobel“ keine unmittelbare Auswirkung auf das nationale Kartellverfahrensrecht zukam.<sup>688</sup> Auch in einem kartellrechtlichen Verfahren bestand mithin für einen Syndikusanwalt nicht die Möglichkeit sich auf ein Zeugnisverweigerungsrecht zu berufen bzw. dem Beschlagnahmeprivileg des § 97 StPO zu unterfallen.

### 6. Zusammenfassung

Die Anwendung der Doppelberufstheorie führte vor 2016 dazu, dass einem Syndikusanwalt nicht die einem Rechtsanwalt zustehenden Privilegien für seine Tätigkeit im Angestelltenverhältnis zugesprochen werden können. Die Ablehnung der Anwaltsprivilegien für einen Syndikusanwalt zog negative Folgen für den anstellenden Arbeitgeber nach sich. Die Funktion eines Syndikusanwalts vor allem gegenüber den übrigen Mitarbeitern in einem Unternehmen bzw. Verband als „rechtliches Gewissen“ erfährt durch die Negierung der Anwaltsprivilegien eine Schwächung. Vor diesem Hintergrund ist sodann die Rechtsprechung der unterinstanzlichen Gerichte zu erklären, die einem Syndikusanwalt unter den dargelegten Voraussetzungen die Möglichkeit einräumte, sich auf die Zeugnisverweigerungsrechte in den unterschiedlichen Prozessordnungen zu berufen. Anknüpfungspunkt bildete die Ausübung einer anwaltlichen Tätigkeit im Anstellungsverhältnis. Die Klassifizierung einer anwaltstypischen Aufgabe wurde für den jeweiligen Einzelfall bestimmt. Dabei erwies sich der Verweis auf die „Vier-Kriterien-Formel“ der deutschen Rentenversicherung (DRV) Bund als vielversprechender Ansatz, da auf diese Weise effektiv das Tätigkeitsspektrum eines Rechtsanwalts abgedeckt werden konnte. Eine Klärung der Ausgangsfrage durch den BGH ist ausgeblieben, sodass die zu der Thematik ergangene unterinstanzliche Judikatur als Grundlage heranzuziehen ist. Auch wenn die Zeugnisverweigerungsrechte je nach Prozessordnung teilweise unterschiedlich formuliert sind, so sprach sich die Literatur in der Gesamtheit be-

<sup>686</sup> Gesetz über Ordnungswidrigkeiten (OWiG) i. d. F. Bekanntmachung v. 19.02.1987 (BGBl. I S. 602), zuletzt geändert durch Gesetz v. 17.12.2018 (BGBl. I S. 2571).

<sup>687</sup> Siehe z. B. *Reher*, in: KK zum KartellR, Vor § 81 GWB Rdn. 215; *Schmidt*, in: Immengal Mestmäcker, § 58 GWB Rdn. 6.

<sup>688</sup> Siehe dazu *Merkt*, Syndikusanwalt und deutsches Anwaltsprivileg im US-Zivilprozess, Rdn. 342.

trachtet für die Geltung des Anwaltsprivilegs in der Ausformung des Zeugnisverweigerungsrechts für einen Syndikusanwalt aus. Der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache „Akzo-Nobel“ ist zudem keine weitreichende Auswirkung auf die nationale Rechtslage beizumessen, so dass sich ein Richtungswechsel hinsichtlich der Bewertung der Geltung der Anwaltsprivilegien auf einen Syndikusanwalt in der Literatur abzeichnen konnte. Erst das Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte führte 2016 zu einer Rechtssicherheit schaffenden Rechtslage.

### III. Der Syndikusanwalt und die Geltung der Anwaltsprivilegien nach der ab 2016 geltenden Rechtslage

Gemäß dem neuen Regelwerk obliegt Syndikusanwälten nach Maßgabe des § 46c Abs. 1 BRAO die Pflicht zur Verschwiegenheit (§ 43a Abs. 1 S. 2 BRAO) bei ihrer Tätigkeit für ihren Auftraggeber.<sup>689</sup> Die Anerkennung der Tätigkeiten im Angestelltenverhältnis als die eines Anwalts führt dazu, dass Rechtsunsicherheiten in Bezug auf die Frage, ob einem Syndikusanwalt bei seiner im Dienstverhältnis ausgeübten Tätigkeit die Privilegien eines Rechtsanwalts zustehen, nicht mehr entstehen können. Sie unterfallen automatisch den Auskunftsverweigerungs- bzw. Zeugnisverweigerungsrechten der jeweiligen Prozessordnungen, die für Rechtsanwälte vorgesehen sind. Anders gestaltet sich die Rechtslage für den Syndikusanwalt in Bezug auf die strafprozessualen Privilegien. § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO wird um den Zusatz ergänzt, dass für Syndikusanwälte gerade nicht das Zeugnisverweigerungsrecht hinsichtlich dessen gilt, was ihnen in ihrer Eigenschaft anvertraut worden oder bekannt geworden ist. Die Änderung des § 53 StPO hat zur Folge, dass die im Strafprozess geltenden Anwaltsprivilegien (§§ 97, 100c Abs. 6, 160a StPO) nicht auf den Syndikusanwalt Anwendung finden, da sie unmittelbar auf § 53 StPO Bezug nehmen.<sup>690</sup> Ihnen steht allenfalls ein aus § 53a StPO abgeleitetes Zeugnisverweigerungsrecht zu.<sup>691</sup> Die neue Regelung wird mit dem Ziel der Umsetzung einer effektiven Strafverfolgung begründet.<sup>692</sup> Diese könne nur umgesetzt werden, sofern eine möglichst vollständige Wahrheitsermittlung im Strafverfahren realisiert wird, wohingegen Zeugnisverweigerungsrechte und ähnliche verfahrensrechtliche Institute eine effektive Strafverfolgung empfindlich beschränken können.<sup>693</sup> Die wirksame Aufklärung insbesondere schwerer Straftaten sei als wesentlicher Auftrag eines rechtsstaatlichen Gemeinwesens anzusehen.<sup>694</sup> Zudem verweist die Gesetzesbegründung auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache „Akzo-Nobel“, nach welchem die berufsrechtliche Stellung des Syndikusanwalts es rechtfertige, diesem den strafprozessualen Vertrau-

<sup>689</sup> Begr. zum Gesetzentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 37.

<sup>690</sup> Begr. zum Gesetzentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 40.

<sup>691</sup> Begr. zum Gesetzentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 40.

<sup>692</sup> Begr. zum Gesetzentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 40.

<sup>693</sup> Begr. zum Gesetzentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 40 mit Verweis auf BVerfG, Beschluss v. 12.10.2011 – 2 BvR 236/08 u. a. – BVerfGE 129, 208, 260.

<sup>694</sup> BVerfG, Beschluss v. 12.10.2011 – 2 BvR 236/08 u. a. – BVerfGE 129, 208, 260.

lichkeitsschutz zu verwehren.<sup>695</sup> Die Stellung des Syndikusanwalts begründe nach Auffassung der Gesetzesmaterialien die Gefahr, dass dieser Beweismittel, die für eine effektive Strafverfolgung vonnöten sind, den Strafverfolgungsbehörden vorenthalte. Zudem könnten ansonsten erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten entstehen, da ohnehin nur die Tätigkeit, welche gem. § 46 Abs. 3 BRAO als anwaltliche Tätigkeit eingeordnet werde, dem Zeugnisverweigerungsschutz des § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO unterfalle. Für eine effektive Strafverfolgung müssten aber Beweisverwertungsverbote anhand äußerlich einfach feststellbarer Kriterien bestimmt werden.<sup>696</sup>

Der Gesetzgeber hat mit der Änderung der § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO eine eindeutige Regelung für den Syndikusanwalt geschaffen. Einem Syndikusrechtsanwalt die strafprozessualen Anwaltsprivilegien zu verwehren, sollte jedoch kritisch gesehen werden.<sup>697</sup> Nicht nachvollziehbar erscheint es, einem Syndikusanwalt einerseits durch die Neuregelung der §§ 46 bis 46c BRAO grundsätzlich eine Gleichbehandlung mit einem externen Rechtsanwalt einzuräumen, ihm aber andererseits die Privilegien eines Rechtsanwalts abzusprechen.<sup>698</sup> Die Anerkennung des Syndikusanwalts als gleichgestelltes Mitglied der Rechtsanwaltskammer stehe mit einer Aussagepflicht des Syndikusanwalts in einem Strafverfahren gerade nicht im Einklang.<sup>699</sup> Dem gilt es zuzustimmen. Eine anwaltliche Tätigkeit wird durch § 46 Abs. 3 BRAO n. F. ausführlich umschrieben. Zudem trägt die Negativumschreibung des § 46 Abs. 4 BRAO dazu bei, festzustellen, wann eine fachlich unabhängige Tätigkeit eines Syndikusanwalts nicht gegeben ist. Liegen beide Voraussetzungen kumulativ vor, ist die Tätigkeit eines Syndikusanwalts für seinen Arbeitgeber mit der eines Rechtsanwalts gleichzusetzen. Damit gibt der Gesetzgeber selbst einen Katalog vor, der die anwaltliche von der nichtanwaltlichen Tätigkeit abgrenzt. Das Fehlen von äußerlich einfach bestimmbar Kriterien kann darüber korrigiert werden. Zudem kann der Syndikusanwalt entsprechende Vorkehrungen treffen, wie etwa die relevanten Unterlagen gesondert kennzeichnen und in einem abgetrennten Bereich aufbewahren. Sicherlich lässt sich darüber kein vollständig präzises Ergebnis erzielen, welches sämtliche rechtliche Unsicherheiten beseitigen kann. Dies gilt es vor dem Hintergrund der Auswirkungen, welche eine Aussagepflicht in strafprozessualen Verfahren für einen Syndikusanwalt und den anstellenden Arbeitgeber nach sich ziehen kann, zu verkräften. Zudem ist es sodann wenig überzeugend, auf die Grundsätze der „Akzo-Nobel“-Rechtsprechung zu verweisen. Wie oben bereits dargelegt, sind diese nicht unmittelbar auf das nationale Recht anwendbar. Der EuGH hatte in seiner Entscheidung darüber hinaus nicht gänzlich die Tür für mögliche Veränderungen seiner Rechtsprechung verschlossen, sofern sich Neuerungen in den nationalen Rechtsordnungen ergeben. Eine derartige Veränderung könnte in der Novellierung des § 46 BRAO a. F. gesehen werden. Die Ausgangslage im deutschen Recht hat

<sup>695</sup> Begr. zum Gesetzesentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 40.

<sup>696</sup> Begr. zum Gesetzesentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 40.

<sup>697</sup> So auch *Hustus*, NStZ 2016, 65, 70; *Siegmund*, MDR 2016, 374, 376f.

<sup>698</sup> Umfassend dazu siehe *Hamm/Maxin*, AnwBl 2015, 376, 377ff.

<sup>699</sup> *Merkt*, BB Die erste Seite 2015, Nr. 8.

sich grundlegend verändert, was bei einer neuen Entscheidung des EuGH bezüglich der Geltung des LPP für einen Syndikusanwalt sicherlich Berücksichtigung finden würde. Einem Syndikusanwalt wird mit dem Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte das für die Ausübung des Rechtsanwaltsberufs erforderliche Maß an beruflicher Unabhängigkeit und Eigenverantwortlichkeit zugesprochen. Vor diesem Hintergrund ist die vom Gesetzgeber durchgeführte Veränderung der Strafprozessordnung, Syndikusanwälten hinsichtlich ihrer Tätigkeit für ihren Arbeitgeber ein Zeugnisverweigerungsrecht zu verweigern, abzulehnen. Eine entsprechende Korrektur der Strafprozessordnung dahingehend, Syndikusanwälten grundsätzlich ein Zeugnisverweigerungsrecht zuzuerkennen, wäre damit wünschenswert.<sup>700</sup>

#### IV. Anwendung der Steuerberaterprivilegien auf einen Syndikus-Steuerberater

Rechtsprechung, die sich mit der Frage der Geltung der Steuerberaterprivilegien für Syndikus-Steuerberater befasst, ist bis zum heutigen Tage nicht ergangen. Im Folgenden soll zunächst der Stand in der Literatur zu dieser Frage dargestellt werden. Im Anschluss daran wird umfasst analysiert, ob sich ein Syndikus-Steuerberater vor den unterschiedlichen Gerichtsständen auf ein Zeugnisverweigerungsrecht berufen kann. Dazu werden zunächst die Rolle eines Syndikus-Steuerberaters in einem Strafverfahren einerseits und die Rolle eines Syndikus-Steuerberaters im zivilgerichtlichen Verfahren schwerpunktmäßig untersucht. Dieses Vorgehen bietet sich aufgrund der unterschiedlichen Formulierungen des § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO und § 383 Abs. 1 Nr. 6 ZPO an. Von praktischer Bedeutung erweist sich für einen Steuerberater insbesondere eine Zeugenvernehmung vor dem Finanzgericht, sodass dieser Fragestellung im Rahmen dieser Bearbeitung besondere Beachtung geschenkt wird. Die Rolle eines Syndikus-Steuerberaters als Zeuge vor den übrigen Gerichtszweigen erweist sich als wenig praxisrelevant, weshalb auf eine ausführliche Analyse im Rahmen dieser Bearbeitung verzichtet wird.

##### *1. Darstellung des Meinungsstandes in der Literatur*

In der nach 2008 erschienenen Literatur sind nur vereinzelt Darstellungen aufzufinden, die der Frage nach der Geltung der Steuerberaterprivilegien für einen Syndikus-Steuerberater nachgegangen sind. Ob sich ein Syndikus-Steuerberater im Rahmen seiner Angestelltentätigkeit auf die zivil- und strafprozessualen Zeugnisverweigerungsrechte berufen könne, sei ebenso wenig geklärt, wie es sich für einen Syndikusanwalt dargestellt habe.<sup>701</sup> Teilweise finden sich deutlichere Stellungnahmen bezüglich der oben genannten Fragestellung. Die Verweise auf die

<sup>700</sup> Zur Stellung eines Syndikusanwalts nach der neuen Rechtslage im arbeitsgerichtlichen Verfahren vgl. *Pulz*, NZA 2018, 14ff.

<sup>701</sup> So *Rid*, BB-Special, 2008, 11, 14.

Rechtsprechung des BGH zum Syndikusanwalt<sup>702</sup>, sowie auf die des EuG<sup>703</sup>, zeigt, dass die Steuerberaterprivilegien für den Syndikus-Steuerberater hinsichtlich seiner Angestelltentätigkeit nicht gelten sollen; als Begründung wird der Weg der Übertragung der Doppelberufstheorie auf einen Syndikus-Steuerberater gewählt.<sup>704</sup> Ausführlicher wird die Geltung der Steuerberaterprivilegien zum Teil mit einem Verweis auf § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG abgelehnt.<sup>705</sup> Gemäß § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG werde der Syndikus-Steuerberater nicht in seiner Eigenschaft als Steuerberater für seinen Arbeitgeber tätig. Einem Angestellten die Geltung freiberuflicher Privilegien zuzusprechen, komme nicht in Betracht, sodass die Anwendbarkeit der Steuerberaterprivilegien für einen Syndikus-Steuerberater abzulehnen sei.<sup>706</sup> Des Weiteren wird ein Vergleich mit einem Syndikusanwalt als Begründung herangezogen. Wenn man dem Syndikusanwalt die anwaltlichen Privilegien abspricht, wie es vor allem die europäische Judikatur vormacht, so müsse dies im „Erst-Recht-Schluss“ für den Syndikus-Steuerberater gelten; ein Syndikusanwalt durfte zumindest im außergerichtlichen Bereich als Vertreter für seinen Arbeitgeber tätig werden, wohingegen das Tätigkeitsverbot des Syndikus-Steuerberaters als umfassender einzustufen ist.<sup>707</sup> Darüber hinaus wird wie bei einem Syndikusanwalt die fehlende berufliche Unabhängigkeit eines Syndikus-Steuerberaters als Argumentationsgrundlage für die Ablehnung der Steuerberaterprivilegien genannt und dabei ein Verweis auf den prägenden Charakter der beruflichen Unabhängigkeit für das Leitbild des Steuerberaterberufs gemacht.<sup>708</sup> Als Begründungsansatz wird zudem ein Vergleich mit einem niedergelassenen Steuerberater gewählt. Die Gefahr einer „schematischen Gleichbehandlung“ befördere eine noch stärkere Aushöhlung des freiberuflichen Status.<sup>709</sup> Teilweise wird zudem vorgeschlagen, zwischen der Geltung des Zeugnisverweigerungsrechts bzw. des Auskunftsverweigerungsrechts und der Beschlagnahmefähigkeit von Unterlagen zu differenzieren.<sup>710</sup> Die Vorgaben des § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB machten es erforderlich, dass ein Syndikus-Steuerberater im Falle einer Befragung von Behörden oder vor Gericht nur mit Zustimmung seines Auftraggebers, respektive des anstellenden Unternehmens aussagen dürfe.<sup>711</sup> Hingegen solle das Beschlagnahmeverbot gerade nicht zur Anwendung gelangen, sofern sich die Unterlagen in den

<sup>702</sup> Konkret wird hier auf das Urteil des BGH v. 25.02.1999 – IX ZR 384/97 – NJW 1999, 1715ff. verwiesen, in welchem sich der BGH mit der Verfassungsmäßigkeit des § 46 BRAO a. F. auseinandersetzt und zu einer Bestätigung der Doppelberufstheorie kommt.

<sup>703</sup> Urteil des EuG v. 17.09.2007 – T-125/03, T-253/03 – Slg 2007 II, 3523ff.

<sup>704</sup> *Eblers/Henze*, NWB 2009, 148, 155.

<sup>705</sup> *Ruppert*, DStR 2008, 2184, 2187; *ders.*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 3.

<sup>706</sup> So *Ruppert*, DStR 2008, 2184, 2187; *ders.*, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 3.

<sup>707</sup> *Ruppert*, DStR 2008, 2184, 2187.

<sup>708</sup> Vgl. dazu *Singer*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 33, 37.

<sup>709</sup> *Kleine-Cosack*, DB 2011, 2589, 2593.

<sup>710</sup> *Goez*, in: Steuerberater Handbuch, Teil 3 E. Rdn. 26f.

<sup>711</sup> *Goez*, in: Steuerberater Handbuch, Teil 3 E. Rdn. 26.

Räumlichkeiten des Unternehmens befinden.<sup>712</sup> Insgesamt betrachtet spricht sich damit die herrschende Meinung in der Literatur gegen die Geltung der Steuerberaterprivilegien für den Syndikus-Steuerberater aus.

## *2. Die Rolle eines Syndikus-Steuerberaters bei einem strafgerichtlichen Verfahren gegen seinen Arbeitgeber*

§ 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO sieht ein Zeugnisverweigerungsrecht für einen Steuerberater vor, über alles, was ihm in seiner Eigenschaft als Steuerberater anvertraut oder bekannt geworden ist. Grundsätzlich ist eine Anwendung des § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO bei Berufsträgern, die als Angestellte i. S. d. § 58 StBerG tätig sind, möglich, sofern sie die Freiheit zum eigenverantwortlichen Handeln beibehalten können.<sup>713</sup> Der Umfang des Zeugnisverweigerungsrechts bestimmt sich nach dem Ausmaß der Verschwiegenheitspflicht.<sup>714</sup> Nur für den Fall, dass eine solche bejaht werden kann, erscheint es legitim, einem Syndikus-Steuerberater das Zeugnisverweigerungsrecht des § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO zuzugestehen. Dafür kommt es entscheidend darauf an, ob die Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters für seinen Auftraggeber als die eines Steuerberaters angesehen werden kann. § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG enthält dazu eine eindeutige Aussage, indem ein Syndikus-Steuerberater gerade nicht in seiner Eigenschaft als Steuerberater für seinen Auftraggeber, welchem er auf Grund eines ständigen Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnisses seine Arbeitszeit- und kraft zur Verfügung stellt, tätig werden darf. Nach einer strengen Orientierung am Wortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG wäre ein Syndikus-Steuerberater demnach verpflichtet, bei einem strafgerichtlichen Verfahren gegen seinen Arbeitgeber vor Gericht gegen diesen als Zeuge auszusagen. Dafür lässt sich das Interesse an einer effektiven Strafverfolgung anführen. Da das Verhältnis zwischen Syndikus-Steuerberater und dem anstellenden Arbeitgeber gerade nicht der Verschwiegenheitspflicht nach Maßgabe des § 57 Abs. 1 StBerG unterliegt, erscheint es wenig überzeugend, dieses Vertrauensverhältnis höher zu gewichten als das Interesse an einer effektiven Strafverfolgung. Der anstellende Auftraggeber ist sich aufgrund der eindeutigen Abfassung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG darüber bewusst, dass ein Syndikus-Steuerberater nicht als „sein“ Steuerberater agieren kann. Somit ist unter Berücksichtigung der Interessen, die in einem Strafverfahren in einen gerechten Ausgleich zu bringen sind, das Vertrauensverhältnis zwischen einem Syndikus-Steuerberater und seinem anstellenden Auftraggeber nicht schutzwürdig, sodass eine Anwendung des § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO auf den Syndikus-Steuerberater ausscheidet. Zu einem anderen Ergebnis könnte man unter Berücksichtigung des Wortlauts des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG gelangen. § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG legt das Tätigkeitsfeld eines Syndikus-Steuerberaters im Angestelltenverhältnis auf die Vorbehaltsaufgaben eines Steuerberaters fest. Damit entspricht das Tätigkeitsspektrum dem eines Steuerbera-

<sup>712</sup> Goetz, in: Steuerberater Handbuch, Teil 3 E. Rdn. 27.

<sup>713</sup> Rogall, in: SK zur StPO, § 53 StPO Rdn. 100.

<sup>714</sup> Schroer, INF 2001, 213, 216.

ters, nur dass es an der Mandatierung als Steuerberater fehlt. Es besteht damit nur die Möglichkeit, die Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters unter den Begriff des Steuerberaters i. S. d. § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO zu subsumieren, sofern man einen funktionalen Steuerberaterbegriff zugrunde legt und nicht an den Status als Steuerberaters anknüpft. Die Systematik des § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO spricht aber für letztere Vorgehensweise. Auch kann an dieser Stelle ein Vergleich mit einem Syndikusanwalt herangezogen werden. Dafür ist auf die Rechtslage vor 2016 zurückzugreifen, da diese wie bereits an anderer Stelle dieser Arbeit festgestellt, dem Gesetzgeber bei Schaffung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG als Vorbild fungierte. Dabei wurde von der herrschenden Literaturmeinung ein funktionaler Anwaltsbegriff zugrunde gelegt. Überträgt man diese Ansicht, wäre es demnach für einen Syndikus-Steuerberater entscheidend, ob dieser im Rahmen seiner Tätigkeit für seinen anstellenden Auftraggeber in „steuerberatergleicher Weise tätig werde“.<sup>715</sup> Nur im Falle der Bejahung einer steuerberatertypischen Tätigkeit, könne sodann einem Syndikus-Steuerberater im Einzelfall ein Zeugnisverweigerungsrecht für seine Tätigkeit im Anstellungsverhältnis zuerkannt werden. Die Rechtslage zum Syndikus-Steuerberater ist insofern eindeutiger abgefasst. Abgrenzungsschwierigkeiten hinsichtlich der Anforderungen, die an das Vorliegen einer steuerberatenden Tätigkeit gestellt werden, können für einen Syndikus-Steuerberater nicht entstehen, da das Tätigkeitsfeld eines Syndikus-Steuerberaters bereits durch § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG vorgegeben wird. Um überhaupt als Syndikus-Steuerberater die Zulassung zu erhalten, müssen typische Aufgaben eines Steuerberaters im Rahmen des ständigen Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnisses zwangsläufig ausgeübt werden. Knüpft man mithin nach dem Vorbild der herrschenden Lehre in der Literatur zum Syndikusanwalt nicht an den Status eines Steuerberaters, sondern an einen funktionalen Steuerberaterbegriff an, kommt man zu dem Ergebnis, dass ein Syndikus-Steuerberater bei seiner Tätigkeit für seinen anstellenden Auftraggeber unter den Begriff des Steuerberaters i. S. d. § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO subsumiert werden kann. Jedoch lässt sich der Vergleich mit einem Syndikusanwalt auch gegenteilig auslegen. Gemäß der bis 2016 geltenden Rechtslage wurde häufig vertreten, dass aufgrund der Formulierung des § 46 BRAO a. F. ein Syndikusanwalt ohnehin im außergerichtlichen Bereich für seinen Arbeitgeber als Anwalt tätig werden dürfe.<sup>716</sup> § 58 Abs. 1 Nr. 5a S. 3 StBerG ist als umfassendes Tätigkeitsverbot weiter gefasst, sodass, wenn schon einem Syndikusanwalt nur in einem eng abgesteckten Rahmen eine Berufung auf § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO gebilligt wurde, für einen Syndikus-Steuerberater im „Erst-Recht-Schluss“ gelten müsse, dass dieser nicht als Steuerberater i. S. d. § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO bei seiner Tätigkeit im Angestelltenverhältnis eingeordnet werden könne.<sup>717</sup> In diese Richtung lässt sich ein Vergleich der jeweiligen Berufsbilder in Bezug auf die Gefährdung der beruflichen Unabhängigkeit deuten. Die berufliche Unabhängigkeit sieht der

<sup>715</sup> Für den Syndikusanwalt entsprechend siehe u. a. *Roxin*, NJW 1992, 1129, 1133.

<sup>716</sup> So etwa *Huff*, in: Gaier/Wolf/Glöcken, § 46 BRAO Rdn. 14.

<sup>717</sup> Vgl. hierzu *Ruppert*, DStR 2008, 2184, 2187.

Gesetzgeber bei einem Syndikus-Steuerberater in höherem Maße gefährdet an, als er dies für einen Syndikusanwalt getan hat. Damit kann die Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters erst recht nicht dem Berufsbild eines Steuerberaters zugeordnet werden. Ferner scheidet es an der erforderlichen Eigenverantwortlichkeit eines Syndikus-Steuerberaters im Angestelltenverhältnis, welche gerade ein prägendes Merkmal des Berufsbildes eines Steuerberaters ist. Eine eigenverantwortliche Tätigkeit kann ein angestellter Steuerberater nur dann ausüben, sofern ihm nach Maßgabe des § 60 Abs. 1 Nr. 3 StBerG ein eigenständiges Zeichnungsrecht eingeräumt wird. Da ein Syndikus-Steuerberater, wie bereits dargelegt, nicht in seiner Eigenschaft als Steuerberater für seinen Arbeitgeber tätig werden darf und es sich bei dem anstellenden Arbeitgeber gerade um einen berufsremder Art handelt, scheidet es ohnehin an einem Zeichnungsrecht und damit an dem Erfordernis einer eigenverantwortlichen Aufgabenwahrnehmung. Damit kann festgestellt werden, dass für einen Syndikus-Steuerberater das Zeugnisverweigerungsrecht des § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO hinsichtlich seiner Tätigkeit im Angestelltenverhältnis nicht zur Anwendung gelangen kann.

Eine Übertragung der „Akzo-Nobel“ Rechtsprechung auf einen Syndikus-Steuerberater schließt sich zudem von vornherein aus. Das LPP ist auf das Verhältnis eines Rechtsanwalts zu seinen Mandanten zugeschnitten und ist somit keiner analogen Anwendung für das Verhältnis von einem Steuerberater und seinem Mandanten zugänglich. Darüber hinaus muss eine Ausstrahlungswirkung der Rechtsprechung des EuGH auf das deutsche Recht hinsichtlich der Frage der Geltung des Steuerberatergeheimnisses abgelehnt werden. Der eng umgrenzte Anwendungsbereich des LPP verbietet schon vom Wortlaut her eine derartige Vorgehensweise. Darüber hinaus wird die Anwendbarkeit der Rechtsprechung des EuGH zum Teil bereits für die nationale Rechtslage abgelehnt, sodass sich eine Übertragung auf das Verhältnis von Mandant und Steuerberater damit erst recht ausschließt. Somit gebietet sich eine Beurteilung der Rechtslage für den Syndikus-Steuerberater alleine anhand des nationalen Regelungsregimes.

Neben der Frage, ob sich ein Syndikus-Steuerberater auf das Zeugnisverweigerungsrecht des § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO berufen kann, gilt es darüber hinaus zu klären, ob die Unterlagen eines Syndikus-Steuerberaters, die sein Anstellungsverhältnis betreffen, dem Beschlagnahmeverbot des § 97 Abs. 1 Nr. 2 StPO unterfallen. Der personale Schutzzumfang des § 97 Abs. 1 Nr. 2 StPO bestimmt sich nach dem des § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO, sodass auf die dazu gemachten Ausführungen zurückgegriffen werden kann. Da die Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters im Angestelltenverhältnis nicht vom Anwendungsbereich des § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO erfasst ist, scheidet ebenfalls eine Berufung auf das Beschlagnahmeprivileg des § 97 Abs. 1 Nr. 2 StPO aus.

### 3. Die Rolle eines Syndikus-Steuerberater bei einem zivilgerichtlichen Verfahren mit Beteiligung seines Arbeitgebers

Der Personenkreis, der vom Zeugnisverweigerungsrecht gem. § 383 Abs. 1 Nr. 6 ZPO umfasst ist, wird insbesondere durch § 203 Abs. 1 und 2 StGB vorgegeben.<sup>718</sup> I. S. d. § 383 Abs. 1 Nr. 6 Alt. 2 ZPO sind Steuerberater zur Zeugnisverweigerung in Bezug auf Tatsachen berechtigt, zu deren Geheimhaltung sie aufgrund gesetzlicher Vorschrift verpflichtet sind. Die Pflicht zur Geheimhaltung ergibt sich aus § 57 Abs. 1 StBerG. Der Umfang der Zeugnisverweigerung beschränkt sich nach Maßgabe des § 383 Abs. 1 Nr. 6 ZPO auf solche Tatsachen, die einer Verschwiegenheitspflicht unterliegen. Die Reichweite des Zeugnisverweigerungsrechts bestimmt sich somit nach dem Umfang der Verschwiegenheitspflicht.<sup>719</sup> Eine vertraglich vereinbarte Schweigepflicht zwischen dem Zeugen und seinem Arbeitgeber reicht hingegen nicht aus, um dem Zeugen ein Zeugnisverweigerungsrecht zuzubilligen.<sup>720</sup> Durch den Begriff des Standes wird der gesamte Stand der Steuerberater von der Regelung umfasst.<sup>721</sup> Der Syndikus-Steuerberater kann somit nur in den personalen Schutzbereich des § 383 Abs. 1 Nr. 6 ZPO fallen, sofern man die Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters für seinen Arbeitgeber dem Stand der Steuerberater zuordnet. Dafür kann zunächst auf den Wortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG zurückgegriffen werden. Sein Satz 1 spricht dafür, den Syndikus-Steuerberater unter den Begriff des Standes zu subsumieren, denn bei Ausübung originärer Tätigkeiten eines Steuerberaters ist es nur konsequent, die Tätigkeit des Syndikus-Steuerberaters dem Begriff des Standes i. S. d. § 383 Abs. 1 Nr. 6 ZPO zuzuordnen. Ein anderes Ergebnis lässt sich hingegen mit einem Verweis auf § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG erzielen. Durch die Konzipierung des Tätigkeitsverbotes fällt die Annahme schwer, dass die Tätigkeit des Syndikus-Steuerberaters im Angestelltenverhältnis unter den Begriff des Standes subsumiert werden kann. Entscheidend ist vielmehr, ob der Syndikus-Steuerberater bei seiner Tätigkeit im Unternehmen bzw. Verband durch gesetzliche Vorschrift zur Geheimhaltung verpflichtet ist. Auch an dieser Stelle kommt man bei Heranziehung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG zu dem Ergebnis, dass der Syndikus-Steuerberater bei seiner Tätigkeit im Unternehmen nicht einer Verschwiegenheitspflicht unterliegt, denn eine solche kann nur einem Steuerberater zukommen. Die reine Analyse des Wortlauts des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG führt somit zu dem Ergebnis, dass sich der Syndikus-Steuerberater nicht auf das Zeugnisverweigerungsrecht des § 383 Abs. 1 Nr. 6 ZPO berufen kann. Die Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG schließt nicht aus, dass ein Syndikus-Steuerberater im Rahmen seiner Angestelltentätigkeit seinen Arbeitgeber in steuerrechtlichen

<sup>718</sup> *Damrau*, in: Münch/Komm zur ZPO, § 383 ZPO Rdn. 37; *Huber*, in: Musielak/Voit, ZPO, § 383 ZPO Rdn. 6; *Scheuch*, in: BeckOK ZPO, § 383 Rdn. 21.1.

<sup>719</sup> *Schroer*, DStR 1994, 1173, 1175.

<sup>720</sup> *Greger*, in: Zöller, ZPO, § 383 ZPO Rdn. 3; vgl. *Reichhold*, in: Thomas/Putzo, ZPO, § 383 ZPO Rdn. 1.

<sup>721</sup> Entsprechend für den Rechtsanwalt siehe *Roxin*, NJW 1992, 1129, 1132.

Fragen berät und diesen gegenüber dem Finanzamt vertritt.<sup>722</sup> Dadurch kommt ihm eine dem mandatierten Steuerberater ähnliche Funktion zu, für die es zu überlegen gilt, ob das Vertrauensverhältnis zwischen Arbeitgeber und Syndikus-Steuerberater es rechtfertigt, den Syndikus-Steuerberater in den Anwendungsbereich des § 383 Abs. 1 Nr. 6 ZPO fallen zu lassen. Weitestgehend unstrittig wurde, wie oben dargelegt, eine Anwendung des § 383 Abs. 1 Nr. 6 ZPO auf einen Syndikusanwalt hinsichtlich seiner Tätigkeit für seinen anstellenden Arbeitgeber bei Wahrnehmung typischer anwaltlicher Tätigkeiten bejaht. Für einen Syndikus-Steuerberater ist es nach Maßgabe des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG gerade obligatorisch, typische Aufgaben eines Steuerberaters wahrzunehmen. Insofern könnte eine Übertragung der alten Rechtslage zum Syndikusanwalt einen plausiblen Lösungsansatz bilden. Zudem könnte die weitere Formulierung des „Standes“ ein anderes Ergebnis im Gegensatz zum strafprozessualen Zeugnisverweigerungsrecht rechtfertigen. Ferner ließe sich die anders gelagerte Interessenlage im Zivilverfahren im Gegensatz zum strafprozessualen Verfahren als Begründungsansatz für eine abweichende Interpretation heranziehen. Auch wenn im zivilgerichtlichen Verfahren die Parteiinteressen im Vordergrund stehen, kann alleine die im Gegensatz zum Strafverfahren abweichende Interessenlage eine Deutung über den Wortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG hinaus nicht als zulässiger Weg erscheinen. Ein Syndikus-Steuerberater kann mithin in in einem zivilgerichtlichen Verfahren mit Beteiligung seines Arbeitgebers als Zeuge vernommen werden und ist dann zur Zeugenaussage verpflichtet. Die Vorgaben der Doppelberufstheorie sind insofern eindeutig.

#### *4. Rolle eines Syndikus-Steuerberater als Zeuge vor dem Finanzgericht und als Beteiligter gegenüber der Finanzverwaltung*

Ein Steuerberater muss gegenüber dem Finanzgericht das Zeugnis nach Maßgabe des § 102 Abs. 1 Nr. 3b AO i. V. m. § 84 Abs. 1 FGO verweigern, sofern er nicht gem. § 102 Abs. 3 S. 1 AO von seiner Schweigepflicht entbunden ist. Die in den §§ 101 bis 104 AO normierten Auskunftsverweigerungsrechte dienen der Schaffung eines Ausgleichs zwischen der Aufklärungspflicht der Finanzbehörde zur Erfassung des maßgebenden Sachverhalts für eine gesetzeskonforme Besteuerung und der daraus resultierenden Mitwirkungspflicht bestimmter Personen zu Beweis-zwecken einerseits sowie dem legitimen Interesse dieser Personen, sich nicht an der Sachverhaltsaufklärung beteiligen zu müssen andererseits.<sup>723</sup> § 102 AO gewährleistet nur einen Schutz mandantsbezogener Geheimnisse, die einem Steuerberater oder seinem Mitarbeiter bei Ausübung oder Anbahnung eines Mandats bekannt gegeben worden sind.<sup>724</sup> Damit kommt § 102 AO nur eine Schutzfunktion in Bezug darauf zu, was einem Steuerberater in seiner Eigenschaft als solcher anvertraut

<sup>722</sup> Ruppert, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 48.

<sup>723</sup> Wunsch, in: Koenig, AO, § 101 Rdn. 1.

<sup>724</sup> BFH, Urteil v. 19.12.2006 – VII R 46/05 – BFHE 216, 22, 27; Wunsch, in: Koenig, AO, § 102 Rdn. 13.

oder bekannt gegeben worden ist.<sup>725</sup> Dies impliziert insbesondere die Identität des Mandanten und die Tatsache seiner Beratung.<sup>726</sup> Rechtsprechung und Literaturnachweise, die sich mit der Anwendung des § 102 Abs. 1 Nr. 3b AO auf einen Syndikus-Steuerberater auseinandersetzen, finden sich nicht. Da ein Syndikus-Steuerberater weder explizit im Wortlaut des § 102 Abs. 1 Nr. 3b AO benannt ist, noch ausdrücklich ausgeschlossen wird, hilft die Analyse des Wortlauts des § 102 Abs. 1 Nr. 3b AO bei der Beantwortung der Frage, ob der Syndikus-Steuerberater in den personalen Geltungsbereich des § 102 Abs. 1 Nr. 3b AO fällt, nicht weiter. Allein eine Auslegung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG verspricht hierbei Abhilfe. Gemäß § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG dürfen Syndikus-Steuerberater für ihren Arbeitgeber, dem sie aufgrund eines ständigen Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnisses ihre Arbeitszeit und -kraft zur Verfügung stellen, nicht in ihrer Eigenschaft als Steuerberater für diesen tätig werden. Der Wortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG schließt aus, dass einem Syndikus-Steuerberater für seine Tätigkeit im Unternehmen ein Zeugnisverweigerungsrecht vor der Finanzgerichtsbarkeit bzw. den Finanzbehörden zuerkannt wird. Er wird für seinen Arbeitgeber nicht in der Funktion eines Steuerberaters tätig. Ein anderes Ergebnis könnte sich aus der Gesamtschau des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG sowie der Betrachtung der Schutzrichtung des § 102 Abs. 1 Nr. 3b AO ergeben. Nach § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG muss ein Syndikus-Steuerberater im Rahmen seiner Tätigkeit für seinen Arbeitgeber Aufgaben i. S. d. § 33 StBerG wahrnehmen. Das Aufgabenfeld eines Syndikus-Steuerberaters für seine Tätigkeit im Angestelltenverhältnis entspricht somit dem Grunde nach dem eines freiberuflichen Steuerberaters. Lediglich an der Mandatierung fehlt es ihm. Die Schutzrichtung der §§ 101 bis 103 AO Interessenkonflikte zu vermeiden, spricht für die Anerkennung des Zeugnisverweigerungsrechts eines Syndikus-Steuerberaters in der Finanzgerichtsbarkeit. Denn dieser ist aufgrund seiner Tätigkeit für seinen Arbeitgeber in sämtliche steuerrechtlich relevanten Sachverhalte involviert. Folglich besteht für ihn ebenfalls das Risiko einer Interessenkollision, was es rechtfertigen mag, ihm ein Zeugnisverweigerungsrecht in Verfahren vor dem Finanzgericht zuzusprechen. Trotz der dargelegten Interessenlage kann im Ergebnis nicht über den Wortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG hinweg ausgelegt werden. Das umfassende Tätigkeitsverbot lässt keine andere Deutungsmöglichkeit zu, als § 102 Abs. 1 Nr. 3b AO nicht für die Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters, die dieser im Rahmen seines Anstellungsverhältnisses ausübt, anzuwenden.

Damit ist die zwischen einem Syndikus-Steuerberater und seinem Auftraggeber geführte Korrespondenz nicht vor einem Zugriff des Finanzgerichts bzw. der Finanzbehörde geschützt. § 399 AO bildet an dieser Stelle das einschlägige Regelwerk, welches Anwendung findet, sofern ein Ermittlungsverfahren von der Finanzbehörde selbstständig im Rahmen eines Verfahrens nach § 386 Abs. 2 AO durchgeführt

<sup>725</sup> Rätke, in: Klein, AO, § 102 Rdn. 15.

<sup>726</sup> BFH, Urteil v. 14.05.2002 – IX R 31/00 – BFHE 198, 319, 322; Rätke, in: Klein, AO, § 102 Rdn. 15; Rathemacher, NWB 2008, 4045, 4047.

wird. Beschlagnahmeschutz kann dann über § 399 AO i. V. m. § 97 StPO erlangt werden.<sup>727</sup> Aber auch hier scheidet es am Vorliegen der Eigenschaft eines Steuerberaters.

#### *5. Die Rolle eines Syndikus-Steuerberaters als Beteiligter in allen übrigen gerichtlichen Verfahren*

Kommt es zu einem Verfahren gegen den anstellenden Auftraggeber eines Syndikus-Steuerberaters stellt sich im Rahmen von verwaltungsprozessualen, sozialgerichtlichen und arbeitsgerichtlichen Verfahren die Frage, inwiefern sich ein Syndikus-Steuerberater bei einer Zeugenvernehmung auf ein Zeugnisverweigerungsrecht berufen kann, welches aus der Stellung eines Berufsgeheimnisträgers resultiert. § 98 VwGO, § 118 SGG sowie § 46 Abs. 2 ArbGG verweisen jeweils auf § 383 Abs. 1 Nr. 6 ZPO, sodass die Grundsätze der Ausführungen zum Syndikus-Steuerberater als Zeuge im zivilprozessualen Verfahren herangezogen werden können. Mithin ist ein Syndikus-Steuerberater hier zur Zeugenaussage verpflichtet. Entsprechendes gilt hinsichtlich einer Zeugenbefragung bei Beteiligung des Auftraggebers in einem kartellrechtlichen Verfahren.

#### *6. Abschließende Würdigung*

Das Spannungsfeld zwischen der Zu- und Absprache des Zeugnisverweigerungsrechts erscheint bei einem Syndikus-Steuerberater noch größer als es sich für einen Syndikusanwalt erwiesen hat. Der Grund dafür ist in der Formulierung des § 58 Nr. 5a StBerG zu sehen. Satz 3 spricht eindeutig gegen die Annahme eines Zeugnisverweigerungsrechts, denn dieser ist im Gegensatz zu § 46 Abs. 1 BRAO a. F. umfassender abgefasst. § 46 Abs. 1 BRAO a. F. ließ von seiner Formulierung her noch Raum für die Ausübung einer anwaltlichen Tätigkeit eines Syndikusanwalts für seinen Arbeitgeber. Ein anderes Ergebnis ruft jedoch ein Blick auf § 58 Nr. 5a S. 1 StBerG hervor. Durch eine Einschränkung des Tätigkeitfeldes eines Syndikus-Steuerberaters auf Tätigkeiten nach § 33 StBerG im Rahmen seiner Angestelltentätigkeit, kann gar nicht erst in Frage gestellt werden, welche Tätigkeit ein Syndikus-Steuerberater für seinen Auftraggeber ausübt. Der Wille des Gesetzgebers erscheint insgesamt betrachtet eindeutig. Der Syndikus-Steuerberater darf nicht für seinen Arbeitgeber in seiner Eigenschaft als Steuerberater tätig werden, sodass die Anwendung der Steuerberaterprivilegien ausscheidet, sofern an den Status eines Steuerberaters angeknüpft wird. So gestaltet es sich nicht nur bei § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO und § 102 Nr. 3b AO, die ausdrücklich den Beruf des Steuerberaters benennen. Auch mit der Formulierung des „Standes“ wird auf den Beruf des Steuerberaters abgestellt. Mithin kann sich ein Syndikus-Steuerberater in sämtlichen anderen gerichtlichen Verfahren nicht auf ein Zeugnisverweigerungsrecht berufen. Die Formulierung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG lässt keine andere Deutungsmöglichkeit zu. Dieses Ergebnis erscheint vor

<sup>727</sup> Siehe hierzu umfassend *Jäger*, in: Klein, AO, § 399 Rdn. 52ff.

dem Hintergrund der Geltung der Doppelberufstheorie systemgerecht, unabhängig davon, dass für einen Syndikus-Steuerberater die Doppelberufstheorie nur in einer abgeschwächten Form gilt. In diese Richtung können die Neuerungen zum Recht der Syndikusanwälte gedeutet werden. Der Gesetzgeber gibt mit § 46c Abs. 1 BRAO vor, dass ein Syndikusanwalt der Verschwiegenheitspflicht des § 43a BRAO unterliegt und damit dem Rechte- und Pflichtenkatalog eines Rechtsanwalts unterfällt. Die berufsrechtlich verankerte Verschwiegenheitspflicht erfährt durch die Zeugnisverweigerungsrechte in den jeweiligen Prozessordnungen eine gesetzliche Absicherung. Da ein Syndikus-Steuerberater bei seiner Tätigkeit für seinen Arbeitgeber im Gegensatz dazu nicht der durch das Berufsrecht vorgegebenen Verschwiegenheitspflicht des § 57 Abs. 1 StBerG unterliegt, können ihm nicht die Steuerberaterprivilegien zugesprochen werden. Nicht überzeugen kann damit der Ansatz, einen Syndikus-Steuerberater nur dann als Zeugen bei einem gerichtlichen Verfahren gegen seinen Arbeitgeber zu befragen zu können, sofern der Arbeitgeber seine Zustimmung erteilt hat.<sup>728</sup> Ein anderes Ergebnis lässt sich zudem nicht über eine Betrachtung der Interessenlage erzielen oder mittels eines Vergleichs mit einem Steuerberater, der bei einer Steuerberatungsgesellschaft oder ähnlichen Berufsgruppen als Steuerberater angestellt ist. Der Wortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG hat insofern eine eindeutige Rechtslage geschaffen, die nicht offen für abweichende Lösungsvorschläge ist.

## **B. Befreiung von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht**

Neben der Fragestellung, ob einem Syndikus-Steuerberater die Privilegien eines Steuerberaters bei seiner Tätigkeit im Angestelltenverhältnis zustehen, machen es vor allem finanzielle Gesichtspunkte erforderlich zu klären, ob für einen Syndikus-Steuerberater die Möglichkeit besteht, sich von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht befreien zu lassen, um einer Doppelversicherung zu entgehen. Auch wenn es sich dabei um kein originär dem Berufsrecht zuzuordnendes Problem handelt, so ist diese Fragestellung doch unmittelbar der Rechtsfigur des Syndikus-Steuerberaters anhaftend. Zudem greifen hier die Konsequenzen einer Anwendung der Doppelberufstheorie, sodass die dem Berufsrecht entstammende Problematik auf andere Rechtsbereiche übergreift.

Um den Status des Syndikus-Steuerberaters zu klären, werden zunächst einige grundsätzliche Überlegungen zur Regelung des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI angestellt. Im Anschluss daran wird die Rechtslage hinsichtlich des Syndikusanwalts einer umfassenden rechtlichen Bewertung unterzogen, wobei insbesondere auf die Rechtsprechung des BSG einzugehen sein wird. Nachfolgend wird die neue Rechtslage für den Syndikusanwalt dargestellt. Der Schwerpunkt der Untersuchung liegt darauf, der Frage nachzugehen, inwiefern sich ein Syndikus-Steuerberater von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht befreien lassen kann. Auswirkungen der Rechtsprechung des BSG vom 3. April 2014 werden dabei miteinbezogen.

<sup>728</sup> So aber *Goetz*, in: Steuerberater Handbuch, Teil 3 E. Rdn. 26.

## I. Verständnisbildende Grundlegung und systematische Einordnung des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI

Die gesetzliche Rentenversicherung ist im Wege eines Umlageverfahrens organisiert, während sich die berufsständische Versorgung alleine über die Anlage der Mitarbeiterbeiträge finanziert, weshalb sich die Mitgliedschaft im berufsständischen Versorgungswerk auch trotz der seit Jahren andauernden Niedrigzinsphase als attraktiver bewerten lässt.<sup>729</sup> Gemeinsamkeiten weisen beide Sicherungsformen insofern auf, als dass sie inhaltlich jeweils auf die Ausübung einer Erwerbstätigkeit Bezug nehmen und sie einen Schutz gegen die wirtschaftlichen Folgen gerade hiermit verbundener Risiken gewährleisten.<sup>730</sup> Die gesetzliche Rentenversicherung ist als Pflichtversicherung konzipiert, sodass derjenige, der die Voraussetzungen der §§ 1 bis 4 SGB VI erfüllt, von Gesetzes wegen gesetzlich rentenversichert ist, sofern nicht Versicherungsfreiheit besteht.<sup>731</sup> Eine Kammermitgliedschaft führt hingegen regelmäßig zur Mitgliedschaft im berufsständischen Versorgungswerk.<sup>732</sup> Die Koexistenz unterschiedlicher Versorgungssysteme in Deutschland macht es erforderlich, dass im Falle einer Doppelabsicherung durch zwei Alterssicherungssysteme dem Versicherten die Möglichkeit eingeräumt wird, sich dieser finanziell ungünstigen Lage zu entziehen. Für die Koordinierung der gesetzlichen Rentenversicherung mit der Alterssicherung durch die berufsständischen Versorgungswerke ist § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI geschaffen worden.<sup>733</sup> Gem. § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI werden Beschäftigte für die Beschäftigung von der Versicherungspflicht befreit, wegen der sie aufgrund einer durch Gesetz angeordneten Verpflichtung Mitglied in einer öffentlich-rechtlichen Versicherungseinrichtung und zugleich kraft gesetzlicher Verpflichtung Mitglied einer berufsständischen Kammer sind. Nach Ansicht des BSG kommt § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI daher eine „systemübergreifende Koordinierungsfunktion“ zu.<sup>734</sup> § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI soll die Ansprüche des Versicherten bei einem Leistungsträger zusammenzufassen.<sup>735</sup> Ausweislich der Gesetzesmaterialien ist die Schaffung einer „geschlossenen Versicherungsbiographie“ in einem der beiden Systeme Ziel der Regelung.<sup>736</sup> Darüber hinaus soll

<sup>729</sup> Vgl. *Huff*, in: Gaier/Wolf/Glöcken, § 46 BRAO Rdn. 30; *Rid*, BB-Special 2008, 11, 14; in diesem Sinne auch *Kilger*, AnwBl 2011, 901, 902; *Budras*, FAZ v. 16.04.2014, abrufbar unter: <https://www.faz.net/aktuell/karriere-hochschule/recht-und-gehalt/altersvorsorge-von-juristen-unternehmen-werden-unattraktiv-13316463.html> (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020); zur gesteigerten Attraktivität trotz Niedrigzinsphase siehe Krohn, FAZ v. 07.03.2016, abrufbar unter: <https://www.faz.net/aktuell/finanzen/meine-finanzen/vorsorgen-fuer-das-alter/versorgungswerke-kommen-mit-niedrigzinsen-klar-14111333.html> (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020).

<sup>730</sup> BSG, Urteil v. 03.04.2014 – B 5 RE 13/14 R – BSGE 115, 267, 274 Rdn. 30.

<sup>731</sup> *Schmidt*, in: Kreikebohm, SGB VI, § 6 Rdn. 7.

<sup>732</sup> *Weyland*, in: Feuerich/Weyland, BRAO, § 89 BRAO Rdn. 20.

<sup>733</sup> Siehe dazu *Ruland*, NZS 2015, 81, 84; vgl. ferner *Boecken*, in: Schulin, § 14 Rdn. 13; *Horn/Jung*, AnwBl 2013, 420, 421; Mann, NJW 1996, 1315, 1316.

<sup>734</sup> BSG, Urteil v. 03.04.2014 – B 5 RE 13/14 R – BSGE 115, 267, 273 Rdn. 29; LSG NRW, Urteil v. 19.03.2004 – L 4 RA 12/03 – juris Rdn. 28.

<sup>735</sup> *Fichte*, in: Hauck/Noftz, SGB VI, § 6 Rdn. 22; vgl. hierzu auch *Mann*, NJW 1996, 1315, 1316.

<sup>736</sup> BT-Drs. 13/2590, S. 18.

durch den § 6 Abs. 1 Nr. 1 SGB VI eine Doppelbelastung desjenigen verhindert werden, der sowohl in einem berufsständischen Versorgungswerk als auch in einer gesetzlichen Rentenversicherung pflichtversichert ist.<sup>737</sup> § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI soll hingegen nicht den Zweck verfolgen, den Interessen der Freiberufler zu dienen oder den Bestandsschutz der berufsständischen Versorgungswerke zu gewährleisten.<sup>738</sup> Grundsätzlich sollen Versicherte mit typischerweise günstigen Risiken in der Versicherungsgemeinschaft der gesetzlichen Rentenversicherung gehalten werden.<sup>739</sup> § 6 Abs. 1 Nr. 1 SGB VI begrenzt sodann den personalen Anwendungsbereich des Versichertenkreises in der gesetzlichen Rentenversicherung.<sup>740</sup> Die Befreiung von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht kann nur auf Antrag des Versicherten hin erfolgen (§ 6 Abs. 1 SGB VI), sodass im Ergebnis ein Wahlrecht des Versicherten besteht.<sup>741</sup> Daneben wird die Befreiung vom zuständigen Rentenversicherungsträger abhängig gemacht, welcher seine Zustimmung zur Befreiung zu erteilen hat, sofern die Befreiungsvoraussetzungen vorliegen.<sup>742</sup> Das Antragsersfordernis resultiert daher, dass nach Ansicht des Gesetzgebers der vom Anwendungsbereich des § 6 SGB VI erfasste Personenkreis ohne den Schutz der Rentenversicherung auskommt, worüber er im Einzelfall selber entscheiden soll.<sup>743</sup> Grundsätzlich gilt zudem für die gesetzliche Rentenversicherung weder ein allgemeines Befreiungsrecht noch hinsichtlich einer gleichzeitigen Absicherung in anderen Systemen ein allgemeiner Grundsatz der Vermeidung von „Doppelversicherungen“.<sup>744</sup> Zudem existiert kein neben der Regelung des § 6 SGB VI stehendes verfassungsrechtlich geschütztes Wahlrecht zugunsten berufsständischer Altersversorgung,<sup>745</sup> das Gesetz bewertet beide Systeme als grundsätzlich gleichwertig.<sup>746</sup> Auch vor diesem Hintergrund besteht kein Interesse des Versicherten daran, zweifach Beiträge zu im Wesentlichen gleichlaufenden Sicherungs-

<sup>737</sup> *Berchtold*, in: Knickrehm/Kreikebohm/Waltermann, Sozialrecht, § 6 SGB VI Rdn. 1; *Boecken*, in: Schulin, § 14 Rdn. 12; *Kilger/Prossliner*, NJW 2004, 821, 823; *Mehrens*, KrV 01.15, 4; *Rid*, BB-Special 2008, 10, 12 und auch das SG München, Urteil v. 23.08.2011 – S 12 R 1574/10 – NJW 2012, 1023, 1024. Die Vermeidung von Doppelbelastungen ist aber nach Ansicht des LSG NRW, Urteil v. 07.05.2013 – L 18 R 170/12 – juris Rdn. 47 nicht das primäre Ziel, welches der Gesetzgeber bei Schaffung des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI im Auge hatte. Dieses Ergebnis folge aus der Formulierung des § 6 Abs. 1 S. 3 SGB VI.

<sup>738</sup> BSG, Urteil v. 03.04.2014 – B 5 RE 13/14 R – BSGE 115, 267, 283 Rdn. 51; kritisch hierzu *Hartmann*, DStR 2014, 2183, 2184.

<sup>739</sup> BVerfG, Nichtannahmebeschluss v. 05.05.2008 – 1 BvR 1753/05 – juris Rdn. 19; *Kahlert*, SGB 12.13, 683, 688, 691.

<sup>740</sup> *Fichte*, in: Hauck/Noftz, SGB VI, § 6 Rdn. 1.

<sup>741</sup> Vgl. *Fichte*, in: Hauck/Noftz, SGB VI, § 6 Rdn. 1; *Schmidt*, in: Kreikebohm, SGB VI, § 6 Rdn. 8.

<sup>742</sup> *Fichte*, in: Hauck/Noftz, SGB VI, § 6 Rdn. 11; *Eckstein*, in: Löschau, SGB VI, § 6 Rdn. 15.

<sup>743</sup> So *Jung*, in: Eichenhofer/Wenner, SGB VI, § 6 Rdn. 1.

<sup>744</sup> BSG, Urteil v. 03.04.2014 – B 5 RE 13/14 – BSGE 115, 267, 286 Rdn. 56.

<sup>745</sup> BVerfG, Nichtannahmebeschluss v. 31.08.2004 – 1 BvR 285/01 – NZS 2005, 253; BSG, Urteil v. 09.03.2005 – B 12 RA 8/03 R – SGB 2006, 101, 102; BSG, Urteil v. 03.04.2014 – B 5 RE13/14 R – BSGE 115, 267, 287 Rdn. 56; *Schmidt*, in: Kreikebohm, SGB VI, § 6 Rdn. 14.

<sup>746</sup> *Fichte*, in: Hauck/Noftz, SGB VI, § 6 Rdn. 21; *Schmidt*, in: Kreikebohm, SGB VI, § 6 Rdn. 16; *Boecken*, in: Schulin, § 14 Rdn. 14 m. w. N.

systemen zu zahlen.<sup>747</sup> Bei einer gesetzssystematischen Einordnung spricht sich die herrschende Meinung in Rechtsprechung und Literatur dafür aus, § 6 SGB VI als Ausnahmenvorschrift anzusehen.<sup>748</sup> Der Ausnahmecharakter des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI verbiete eine erweiternde oder analoge Anwendung der Regelung.<sup>749</sup>

## II. Tatbestandliche Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI

Die Norm kommt insbesondere bei Freiberuflern zur Anwendung, die als Angestellte tätig sind.<sup>750</sup> Um sich von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht entbinden zu lassen, müssen kumulativ die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI erfüllt sein. Der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI ist eröffnet, sofern der Versicherte einerseits Angehöriger eines verkammerten freien Berufs und andererseits einer gesetzlichen Rentenversicherungspflicht gem. §§ 1, 2 oder § 4 Abs. 2 SGB VI unterliegt.<sup>751</sup> Für die Mitgliedschaft in der berufsständischen Kammer gilt zudem ergänzend, dass bereits vor dem 1. Januar 1995 eine gesetzliche Pflichtmitgliedschaft bestanden haben muss. Wird der Pflichtmitgliederkreis der berufsständischen Kammern durch formelles Gesetz, welches nach dem 31. Dezember 1994 ergangen ist, ausgedehnt, führt dies nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 S. 3 SGB VI nicht dazu, dass sich der von der Versicherungspflicht zu befreienden Personenkreis erweitert.<sup>752</sup> Daneben ist ferner die Mitgliedschaft in einer öffentlich-rechtlichen Versicherungseinrichtung notwendig.<sup>753</sup> Die gesetzliche Pflichtmitgliedschaft bestimmt sich nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a SGB VI nach dem Ort der Beschäftigung. Gemäß § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1b SGB VI ist erforderlich, dass der Versicherte zur Zahlung des Regelbeitrages nach § 165 SGB VI, respektive nach Maßgabe der Satzung unter Berücksichtigung der Beitragsbemessungsgrenze an die berufsständische Versorgungseinrichtung verpflichtet ist.<sup>754</sup> § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1c SGB VI gibt darüber hinaus vor, dass aufgrund dieser Beiträge Leistungen für den Fall verminderter Erwerbstätigkeit, des Alters sowie für Hinterbliebene erbracht werden müssen, wobei hierbei die finanzielle Lage der berufs-

<sup>747</sup> *Fichte*, in: Hauck/Noftz, SGB VI, § 6 Rdn. 21; *Kilger/Prossliner*, NJW 2004, 821, 823.

<sup>748</sup> BSG, Urteil v. 3.4.2014 – B 5 RE 13/14 R – BSGE 115, 267, 282 Rdn. 49; BSG, Urteil v. 29.01.1981 – 11 RA 22/80; LSG NRW, Urteil v. 07.05.2013 – L 18 R 170/12 – juris Rdn. 28; *Eckstein*, in: Löschau, SGB VI, § 6 Rdn. 15; *Fichte*, in: Hauck/Noftz, SGB VI, § 6 Rdn. 12; *Kablert*, SGB 12.13, 683, 685f.

<sup>749</sup> Siehe u. a. BSG, Urteil v. 3.4.2014 – B 5 RE 13/14 R – BSGE 115, 267, 282 Rdn. 49; LSG NRW, Urteil v. 07.05.2013 – L 18 R 170/12 – juris Rdn. 34; SG Düsseldorf, Urteil v. 06.12.2012 – S 27 R 24/12 – juris Rdn. 24; *Berchtold*, in: Knickrehm/Kreikebohm/Waltermann, Sozialrecht, § 6 SGB VI Rdn. 1; ferner so *Jung*, in: Eichenhofer/Wenner, SGB VI, § 6 Rdn. 3; *Kablert*, SGB 12.13, 683, 685f.

<sup>750</sup> Vgl. dazu *Ruland*, NZS 2015, 81, 84.

<sup>751</sup> *Eckstein*, in: Löschau, SGB VI, § 6 Rdn. 17, 18; *Schmidt*, in: Kreikebohm, SGB VI, § 6 Rdn. 10.

<sup>752</sup> *Kablert*, SGB 12.13, 683, 691; *Mann*, NJW 1996, 1315, 1316.

<sup>753</sup> Es muss folglich eine „doppelte Pflichtmitgliedschaft“ in berufsständischer Kammer und Versorgungswerk vorliegen so *Prossliner*, NZA 2013, 3184, 3188.

<sup>754</sup> *Schmidt*, in: Kreikebohm, SGB VI, § 6 Rdn. 18.

ständischen Versorgungseinrichtungen zu berücksichtigen ist. Raum für rechtliche Kontroversen hat die Voraussetzung einer berufsspezifischen Tätigkeit geschaffen, welche ebenfalls für eine Befreiung nach § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI erforderlich, aber nicht explizit im Wortlaut der Norm enthalten ist. Sie wird aus der Formulierung „Beschäftigung oder Tätigkeit, wegen der sie“ Mitglied im berufsständischen Versorgungswerk sind, abgeleitet.<sup>755</sup> Das Kriterium der berufsspezifischen Tätigkeit dient dazu festzustellen, welche Tätigkeit befreiungsberechtigt ist und bei welcher dies gerade nicht der Fall ist.<sup>756</sup> Es handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff,<sup>757</sup> sodass der Begriff die Möglichkeit unterschiedlicher Definitionsansätze schafft. Sie soll dann vorliegen, sofern sich die ausgeübte Tätigkeit für den jeweiligen Berufsstand als typisch erweist.<sup>758</sup> Da das Sozialrecht dazu keine Angaben macht, ist auf die Ausführungen in den Berufsgesetzen der freien Berufe zurückzugreifen.<sup>759</sup> Das Kriterium der berufsspezifischen Tätigkeit muss somit für den jeweiligen freien Beruf gesondert bestimmt werden. Aus der Formulierung des „wegen“ wird zudem ein sachlicher Zusammenhang zwischen der Beschäftigung bzw. selbstständigen Tätigkeit und der Kammermitgliedschaft vorgegeben.<sup>760</sup> Die Kammerzugehörigkeit ist gerade dafür erforderlich, um die konkrete Beschäftigung auszuüben.<sup>761</sup> Der Befreiungstatbestand des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI ist zudem nicht personenbezogen, sondern tätigkeitsbezogen ausgestaltet.<sup>762</sup> Die Vorgängervorschrift, § 7 Abs. 2 AVG, war hingegen personenbezogen konzipiert, welche jedoch ab dem 1. Januar 1992 durch § 6 SGB VI<sup>763</sup> abgelöst worden ist.<sup>764</sup> Über § 6 Abs. 5 S. 1 SGB VI erfuhr der Befreiungstatbestand sodann eine Begrenzung auf die jeweilige Beschäftigung oder selbstständige Tätigkeit, sodass von diesem Zeitpunkt an der Befreiungstatbestand sich zu einem tätigkeitsbezogenen hin entwickelt hatte.<sup>765</sup>

Mit diesen grundsätzlichen Überlegungen im Hintergrund soll nun die Frage geklärt und rechtlich bewertet werden, ob § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI auf einen Syndikusanwalt Anwendung finden kann und unter welchen Voraussetzungen dies möglich ist.

<sup>755</sup> Vgl. BSG, Urteil v. 22.10.1998 – B 5/4 RA 80/97 R – BSGE 83, 74, 77f.; *Schmidt*, in: Kreikebohm, SGB VI, § 6 Rdn. 24; v. *Koch*, in: BeckOK Sozialrecht, § 6 SGB VI Rdn. 9a; *Horn*, NJW 2012, 966.

<sup>756</sup> *Kilger*, AnwBl 1999, 571, 572.

<sup>757</sup> *Plitt/Stütze*, NJW 2011, 2556, 2557.

<sup>758</sup> *Kilger/Prossliner*, NJW 2006, 3108, 3110; vgl. auch *Boecken*, in: Schulin, § 14 Rdn. 18.

<sup>759</sup> BSG, Urteil v. 31.10.2012 – B 12 R 3/11 R – BSGE 112, 108 Rdn. 34.

<sup>760</sup> *Giesen*, NZA 2014, 1297, 1301; *Eckstein*, in: Löschau, SGB VI, § 6 Rdn. 23.

<sup>761</sup> *Eckstein*, in: Löschau, SGB VI, § 6 Rdn. 23.

<sup>762</sup> BSG, Urteil v. 22.10.1998 – B 5/4 RA 80/97 R – BSGE 83, 74, 77; LSG NRW, Urteil v. 19.03.2004 – L 4 RA 12/03 – juris Rdn. 28; *Esser*, AnwBl 2007, 17; *Gürtner*, in: Kass/Komm, § 6 SGB VI Rdn. 3; *Horn*, NZS 2014, 245; *Kilger*, AnwBl 1999, 571; *Reinhardt*, in: LPK-SGB VI, § 6 Rdn. 4.

<sup>763</sup> BGBl. I (1989) S. 2261ff.

<sup>764</sup> *Mehrens*, KrV 01.15, 4.

<sup>765</sup> *Mehrens*, KrV 01.15, 4.

### III. Der Syndikusanwalt im Koordinatensystem zwischen gesetzlicher Rentenversicherungspflicht und der Mitgliedschaft im berufsständischen Versorgungswerk gemäß der bis 2016 geltenden Rechtslage

Eine abhängige Beschäftigung gem. § 7 Abs. 1 SGB IV<sup>766</sup> liegt in Bezug auf die Tätigkeit eines Syndikusanwalts für seinen anstellenden Auftraggeber vor.<sup>767</sup> Diese Tätigkeit unterfällt damit nach Maßgabe des § 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht. Die Zulassung zur Rechtsanwaltschaft führt hingegen zur Pflichtmitgliedschaft in der Rechtsanwaltskammer sowie im Versorgungswerk der Rechtsanwälte. Damit wäre dem Grunde nach der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI eröffnet. Aufgrund der bis zum Jahr 2016 nicht eindeutig geklärten Stellung bzw. Einordnung der Tätigkeit eines Syndikusanwalts im Angestelltenverhältnis haben sich Folgeprobleme für einen Syndikusanwalt hinsichtlich einer möglichen Befreiung von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht ergeben. Ob die Befreiungsmöglichkeit nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI einem Syndikusanwalt zugutekommt, hat insbesondere in den letzten Jahren vermehrt die Sozialgerichtsbarkeit beschäftigt. Seinen finalen Endpunkt erlangte diese Diskussion durch die Urteile des BSG vom 3. April 2014. Zeitlich vorgelagerte gegenläufige Entscheidungen der Sozialgerichte der Länder<sup>768</sup> machten eine grundlegende Entscheidung des BSG erforderlich, damit Rechtsunsicherheiten vermieden werden konnten. Keim der rechtlichen Unsicherheiten ist in der Formulierung des „Beschäftigung, wegen der...“ eine Befreiung erlangt werden sollte, zu sehen. Aus dieser Formulierung ergibt sich, dass es sich um ein und dieselbe Tätigkeit handeln muss, aufgrund welcher die Befreiung nach § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI zu erreichen ist.<sup>769</sup> Als problematisch hatte sich daher erwiesen, ob sich die im Angestelltenverhältnis ausgeübte Tätigkeit eines Syndikusanwalts unter das Kriterium der berufsspezifischen Tätigkeit subsumieren ließ. Unstrittig erfüllt ein Rechtsanwalt, welcher in einer Rechtsanwaltskanzlei als Angestellter tätig ist, das Kriterium der berufsspezifischen Tätigkeit.<sup>770</sup> Andererseits reicht die Zulassung zur Rechtsanwaltschaft alleine nicht aus, um eine berufsspezifische Tätigkeit und damit den Befreiungstatbestand des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI bejahen zu können.<sup>771</sup> Darüber hinaus gilt es festzuhalten, dass auf Syndikusanwälte die Regelung des

<sup>766</sup> Viertes Sozialgesetzbuch (SGB IV) i. d. F. der Bekanntmachung v. 12.11.2009 (BGBl. S. 3710), zuletzt geändert durch Gesetz v. 18.12.2018 (BGBl. I S. 2651).

<sup>767</sup> Vgl. *Bezani/Klinkhammer*, ArbR 2014, 275.

<sup>768</sup> Die Befreiung ablehnend siehe u. a. LSG NRW, Urteil v. 07.05.2013 – L 18 R 170/12 – juris; SG Köln, Urteil v. 22.11.2012 – S 25 R 1371/11 – juris; LSG NRW, Urteil v. 19.03.2004 – L 4 A 12/03 – juris; bejahend LSG Baden-Württemberg, Urteil v. 23.01.2013 – L 2 R 2671/12 – WzS 2013, 183ff.; LSG Baden-Württemberg, Urteil v. 19.02.2013 – L 11 R 2182/11 – NZS 2013, 462ff.

<sup>769</sup> BSG, Urteil v. 03.04.2014 – B 5 RE 13/14 R – BSGE 115, 267 Rdn. 30.

<sup>770</sup> *Kilger/Prossliner*, NJW 2004, 821, 823.

<sup>771</sup> Vgl. SG München, Urteil v. 23.08.2011 – S 12 R 1574/10 – NJW 2012, 1023, 1024; *Schmidt*, in: Kreikebohm, SGB VI, § 6 Rdn. 29.

§ 6 Abs. 1 S. 3 SGB VI nicht anzuwenden ist, da sie bereits vor 1995 Pflichtmitglied in der berufsständischen Kammer der Rechtsanwälte waren.<sup>772</sup>

### *1. Entwicklungslinien hinsichtlich der Befreiung der Syndikusanwälte von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht*

§ 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 ist erst seit dem 1. Januar 1996 in der aktuell gültigen Fassung, abgesehen von einer geringfügigen Modifikation des Wortlauts, im SGB VI enthalten.<sup>773</sup> Daher wird im Folgenden sinnvollerweise nur mit Judikatur und Literatur gearbeitet, die zeitlich nach 1996 zu verorten sind. Um die Tätigkeit eines Syndikusanwalts in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI fallen zu lassen, wurden Kriterien entwickelt, anhand welcher der unbestimmte Rechtsbegriff der berufsspezifischen Tätigkeit ermittelt werden konnte. Dieser Schritt setzte voraus, dass es zu keiner Tätigkeitsaufspaltung des Syndikusanwalts kam, da andernfalls eine Berufung auf § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI nicht möglich gewesen wäre. Eckpfeiler dieser Entwicklung bildet zunächst die „Vier-Kriterien“-Formel. Sodann ist als weiterer bedeutsamer Schritt ein Urteil des BSG vom 31. Oktober 2012 zu untersuchen. Die Entwicklungen mündeten schließlich in den Urteilen des BSG vom 3. April 2014.

#### a) Rechtliche Bewertung anhand der „Vier-Kriterien“-Formel

Als wegweisend für eine Befreiung von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht hatte sich im letzten Jahrzehnt die „Vier-Kriterien“-Theorie bzw. Formel herausgebildet und etabliert. Diese entsprach der Praxis der Deutschen Rentenversicherung (DRV) Bund, was sich in einem entsprechenden Merkblatt „Hinweise für nicht anwaltliche Arbeitgeber zu den Merkmalen einer anwaltlichen Tätigkeit“ zeigte.<sup>774</sup> Dieses Merkblatt wurde im Jahr 2005 unter Zusammenarbeit vom DRV Bund und der Arbeitsgemeinschaft berufsständischer Versorgungseinrichtungen ausgearbeitet.<sup>775</sup> Ferner wurde sie vielfach in der Literatur vertreten<sup>776</sup> und in Teilen der Rechtsprechung angewandt.<sup>777</sup> Gemäß der „Vier-Kriterien“-Formel übten Rechtsanwälte bei einem nichtanwaltlichen Arbeitgeber dann eine berufsspezifisch anwaltliche

<sup>772</sup> Horn, NZS 2014, 245, 249.

<sup>773</sup> BGBl. I S. 1824ff. (Gesetz zur Änderung des SGB VI und anderer Gesetze vom 15.12.1995, in Kraft getreten am 01.01.1996; geringfügige Modifikation des Wortlauts durch Art. 1 Nr. 2 RVOrg vom 09.12.2004 (BGBl. I S. 3242ff.)), indem das Wort Angestellte durch das Wort Beschäftigte ersetzt wurde.

<sup>774</sup> Butzer, in: Handbuch des Kammerrechts, § 16 Rdn. 67; Prossliner, AnwBl 2009, 133.

<sup>775</sup> Plitt/Stütze, NJW 2011, 2556, 2557.

<sup>776</sup> Siehe u. a. Dahms, NJW-Spezial 2007, 237f.; Esser, AnwBl 2007, 17, 19; Kilger/Prossliner, NJW 2004, 821, 824; Plitt/Stütze, NJW 2011, 2556; Prossliner, AnwBl 2009, 133; Wirges, NZS 2006, 19, 25.

<sup>777</sup> Hess. LSG, Urteil v. 29.10.2009 – L 8 KR 189/08 – AnwBl 2010, 214f.; LSG Baden-Württemberg, Urteil v. 23.01.2013 – L 2 R 2671/12 – WzS 2013, 183, 187; SG München, Urteil v. 15.04.2011 – S 27 R 1644/10 – juris Rdn. 21.

Tätigkeit aus, sofern sie rechtsberatend, rechtsentscheidend, rechtsgestaltend und rechtsvermittelnd handelten.<sup>778</sup> Diese vier Tätigkeitsfelder stellten die Grundlage der „Vier-Kriterien“-Formel dar. Alle vier Tätigkeitsfelder sollten dabei das Element einer unabhängigen Berufsausübung enthalten.<sup>779</sup> Sie wurden aus der Formulierung des § 3 BRAO abgeleitet.<sup>780</sup> Als gesetzliche Grundlage der vier Prüfkriterien wurde vorgeschlagen, dass diese sich aus einem Umkehrschluss aus der Formulierung des § 46 Abs. 1 BRAO a. F. ergeben könnten.<sup>781</sup>

Das kumulative Vorliegen aller vier Kriterien, wenn auch mit unterschiedlicher Gewichtung auf einem einzelnen Kriterium, war erforderlich, um das Vorliegen einer berufsspezifischen Tätigkeit bejahen zu können.<sup>782</sup> Der Grund für die Bündelung der Aufgabenfelder eines Rechtsanwalts lag darin, dass für eine Befreiung nach § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI ausschließlich anwaltliche, nicht aber allgemein juristische Tätigkeit, ausreichte; bei Rechtsanwälten, die für einen nichtanwaltlichen Arbeitgeber tätig sind, sei das Vorliegen einer anwaltlichen Tätigkeit gerade nicht offensichtlich.<sup>783</sup> Die „Vier-Kriterien“-Theorie ist somit dem Grunde nach für den Syndikusanwalt entwickelt worden. Der Nachweis über das zu fordernde Tätigkeitsspektrum eines Syndikusanwalts erfolgte über eine entsprechende Stellenbeschreibung, welche dem Befreiungsantrag beizufügen war.<sup>784</sup> Aus der Befolgung der „Vier-Kriterien“-Formel ergab sich, dass man die Tätigkeit eines Syndikusanwalts in seiner Gesamtheit betrachtete; dass heißt, es wurde nicht zwischen der Tätigkeit im Angestelltenverhältnis und der Tätigkeit als freiberuflicher Rechtsanwalt differenziert. Eine Tätigkeitsaufspaltung in eine rentenversicherungspflichtige Angestelltentätigkeit bei einem Arbeitgeber und in eine anwaltliche Tätigkeit als selbstständiger Rechtsanwalt wurde damit nicht vorgenommen.<sup>785</sup> Aufgrund dessen musste entschieden werden, ob die Tätigkeit bei dem nichtanwaltlichen Arbeitgeber als anwaltliche Tätigkeit einzustufen war und sich die Tätigkeit in der Folge als eine solche einordnen ließ, die der berufsständischen Versorgung unterfiel.<sup>786</sup> Die „Vier-Kriterien“-Formel führte letztlich dazu, dass die Doppelberufstheorie im Sozialversicherungsrecht nicht zur Anwendung gelang.

<sup>778</sup> Esser, AnwBl 2007, 17, 19; Kilger, AnwBl 1999, 571, 573; Kilger/Prossliner, NJW 2006, 3108, 3111; Prossliner, AnwBl 2009, 133.

<sup>779</sup> Eckstein, in: Löschau, SGB VI, § 6 Rdn. 22.

<sup>780</sup> Kilger, AnwBl 1999, 571, 573; zustimmend in Bezug auf das Merkmal der Rechtsberatung und Rechtsvermittlung: v. Felbert/Kornvee, in: Kornvee/v. Felbert, Befreiung der rechtsanwaltlichen Tätigkeit von der gesetzlichen Rentenversicherung, S. 7, 21.

<sup>781</sup> Rolff, SGB 12.14, 653, 654.

<sup>782</sup> Hess. LSG, Urteil v. 29.10.2009 – L 8 KR 189/08 – AnwBl 2010, 2014; Plitt/Stütze, NJW 2011, 2556, 2557.

<sup>783</sup> Schmidt, in: Kreikebohm SGB VI, § 6 Rdn. 29, 30.

<sup>784</sup> SG München, Urteil v. 23.08.2011 – S 12 R 1574/10 – NJW 2012, 1023; Hey, ArbRAktuell 2014, 604.

<sup>785</sup> Butzer, in: Handbuch des Kammerrechts, § 16 Rdn. 65.

<sup>786</sup> Butzer, in: Handbuch des Kammerrechts, § 16 Rdn. 65.

Die Vorgehensweise anhand der „Vier-Kriterien“-Formel wurde nicht unkritisch gesehen. Als gravierendster Vorwurf kann das Argument einer fehlenden gesetzlichen Basis genannt werden.<sup>787</sup> Demgemäß wird argumentiert, dass die Anwendung der vier Prüfkriterien gegen den Gesetzesvorbehalt verstoße (Art. 20 Abs. 3 GG sowie § 31 SGB I).<sup>788</sup> In diese Richtung lässt sich der Vorwurf einer verfassungsrechtlich bedenklichen Berufsbildfixierung durch die normgleiche Anwendung der vier Prüfkriterien deuten.<sup>789</sup> Die Formel könne einen Eingriff in die Berufsfreiheit begründen, sofern der um die Befreiung werbende die durch die vier Prüfkriterien vorgegebene anwaltliche Tätigkeit nicht ausüben kann oder will.<sup>790</sup> Da Eingriffe in die Berufsfreiheit dem Gesetzesvorbehalt des Art. 12 Abs. 1 S. 2 GG unterliegen, können diese alleine vom Gesetzgeber und nicht vom DRV Bund oder der Sozialgerichtsbarkeit vorgenommen werden. Kritisch wurde die Vorgehensweise der „Vier-Kriterien“-Formel auch aufgrund der Gegenläufigkeit des Zulassungsregimes der BRAO einerseits und der Befreiungspraxis der DRV Bund andererseits gesehen.<sup>791</sup> Dem DRV Bund komme ein Beurteilungsspielraum zu, während die Zulassung zur Rechtsanwaltschaft aufgrund eines Zulassungsaktes ohne Beurteilungsspielraum getroffen werde. Die Vorgehensweise der Sozialgerichtsbarkeit und der sozialrechtlichen Literatur, die den Anwaltsberuf durch Umschreibung als „rechtsberatend, rechtsentscheidend, rechtsgestaltend und rechtsvermittelnd“ festlegte, stehe im Gegensatz zur Systematik der BRAO, in welcher sich keine Definition der anwaltlichen Tätigkeit finde.<sup>792</sup> Auch vor diesem Hintergrund sei die „Vier-Kriterien“-Formel abzulehnen gewesen. Darüber hinaus wurde der Ansatz der vier Prüfkriterien aus Praktikabilitätsgründen negiert. Der unbestimmte Rechtsbegriff der berufsspezifischen Tätigkeit könne nicht sinnvoll durch vier weitere unbestimmte Rechtsbegriffe umschrieben werden.<sup>793</sup> Dies zeige sich an der großen Anzahl gerichtlicher Verfahren zur Klärung eines Befreiungsanspruchs von Syndikusanwälten nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI.<sup>794</sup> Das in den §§ 1 bis 3 BRAO niedergelegte Berufsbild eines Rechtsanwalts könne nicht durch die Umschreibung der „Vier-Kri-

<sup>787</sup> So *v. Felbert/Kornvee*, in: Kornvee/v. Felbert, Befreiung der rechtsanwaltlichen Tätigkeit von der gesetzlichen Rentenversicherung, S. 7, 17; *Kahlert*, SGB 12.13, 683, 684; zur Kritik an der „Vier-Kriterien“-Theorie durch das BSG in seinen drei Entscheidungen aus dem Jahr 2014 siehe unter c).

<sup>788</sup> SG Düsseldorf, Urteil v. 02.11.2010 – S 52 R 230/09 – ASR 2011, 67; SG Braunschweig, Urteil v. 25.11.2011 – S 51 R 35/10 – juris Rdn. 17.

<sup>789</sup> Vgl. dazu *v. Felbert/Kornvee*, in: Kornvee/v. Felbert, Befreiung der rechtsanwaltlichen Tätigkeit von der gesetzlichen Rentenversicherung, S. 7, 14.

<sup>790</sup> Vgl. dazu *v. Felbert/Kornvee*, in: Kornvee/v. Felbert, Befreiung der rechtsanwaltlichen Tätigkeit von der gesetzlichen Rentenversicherung, S. 7, 14.

<sup>791</sup> *Hamacher*, Der Syndikusanwalt, S. 913, 939; vgl. ferner *Kilger*, AnwBl 1999, 571.

<sup>792</sup> *Hamacher*, Der Syndikusanwalt, S. 913, 939f.

<sup>793</sup> LSG Baden-Württemberg, Urteil v. 19.02.2013 – L 11 R 2182/11 – NZS 2013, 462, 463; vgl. hierzu *v. Felbert/Kornvee*, in: Kornvee/v. Felbert, Befreiung der rechtsanwaltlichen Tätigkeit von der gesetzlichen Rentenversicherung, S. 7, 18f.

<sup>794</sup> *Kahlert*, SGB 12.13, 683, 688, der daher von „Praxisuntauglichkeit“ spricht.

terien“-Formel erfasst werden.<sup>795</sup> Zudem führe die „Vier-Kriterien“-Formel zu einer Verkomplizierung des Befreiungsanspruchs von Rechtsanwälten, die bei einem dem anwaltlichen Standesrecht unterworfenen Arbeitgeber beschäftigt sind.<sup>796</sup> Selbst diese erfüllen nicht zwangsläufig alle vier Prüfkriterien. Ferner liege das Kriterium der Rechtsvermittlung oft bei einem Syndikusanwalt, der in einem Unternehmen tätig wird, nicht vor, sodass vorgeschlagen wurde, den Befreiungsantrag schon zu erteilen, sofern nur drei der vier Prüfkriterien vorlagen.<sup>797</sup>

Trotz der oben geäußerten Kritik entsprach die Vorgehensweise, die berufsspezifische Tätigkeit über die Begriffe der Rechtsberatung, Rechtsentscheidung, Rechtsgestaltung und Rechtsvermittlung zu bestimmen, einige Jahre der gängigen Praxis, welche einem Syndikusanwalt die Möglichkeit eröffnete, sich über die Regelung des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI einer Doppelversicherung zu entziehen. Eine einheitliche Linie innerhalb der Rechtsprechung zeichnete sich dennoch nicht ab. Es wurden teilweise darüber hinaus gehende Kriterien entwickelt, anhand welcher das Vorliegen einer berufsspezifischen Tätigkeit bestimmt werden sollte.<sup>798</sup> Um eine einheitliche und Rechtssicherheit wahrende Befreiungspraxis zu gewährleisten, war somit eine Entscheidung des BSG geboten.

#### b) Mittelbare Einschränkung der „Vier-Kriterien“-Formel

durch die Entscheidungen des BSG vom 31. Oktober 2012

Das BSG machte in seinen drei Entscheidungen vom 31. Oktober 2012<sup>799</sup> dezidierte Ausführungen hinsichtlich der Reichweite des Befreiungsanspruchs von der Rentenversicherungspflicht. Die thematisch reichhaltigsten Ausführungen finden sich jedoch in der Urteilsbegründung zu der Entscheidung, in welcher sich das BSG mit einem Wechsel der Beschäftigung eines Pharmaberaters und der daran anknüpfenden Frage, ob sich die Befreiung von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht auf die neue Beschäftigung erstreckt, auseinandersetzt, sodass im Folgenden schwerpunktmäßig mit dieser Entscheidung gearbeitet wird. Nach Maßgabe des § 6 Abs. 5 S. 1 SGB VI beschränke sich die Befreiung auf das jeweilige Beschäftigungsverhältnis bzw. die jeweilige konkrete Tätigkeit, sodass bei einem Tätigkeitswechsel einer neuer Antrag auf Befreiung zu stellen war. Darüber hinaus stellt das BSG fest, dass die Bestimmung dessen, was das Berufsbild eines kammerpflichtigen Berufs ausmache, anhand der versorgungs- und kammerrechtlichen Normen zu erfolgen

<sup>795</sup> *Giesen*, NZA 2014, 1297, 1302.

<sup>796</sup> Vgl. *Kablert*, SGB 12.13, 683, 688f.

<sup>797</sup> So *Huff*, in: Gaier/Wolf/Glücken, 1. Aufl., § 46 BRAO Rdn. 34.

<sup>798</sup> Siehe dazu z. B. SG Düsseldorf, Urteil v. 02.11.2010 – S 52 R 230/09 – juris; SG München, Urteil v. 28.04.2011 – S 30 R 1451/10 – AnwBl 2011, 780, 782; SG München, Urteil v. 28.04.2011 – S 30 R 148/11-juris.

<sup>799</sup> BSG Urteil v. 31.10.2012 – B 12 R 3/11 R – BSGE 112, 108ff.; BSG, Urteil v. 31.10.2012 – B 12 R 8/10 R – NJW 2013, 1901ff.; BSG, Urteil v. 31.10.2012 – B 12 R 5/10 R – NJW 2013, 1628ff.

habe.<sup>800</sup> Das Merkmal der berufsspezifischen Tätigkeit könne nicht alleine für einen Befreiungsantrag nach § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI ausreichen, denn es führe zu erheblichen Abgrenzungs- und Definitionsproblemen.<sup>801</sup> Auf ein bestimmtes Berufsbild dürfe gerade nicht abgestellt werden; entscheidendes Kriterium sei vielmehr das konkrete Beschäftigungsverhältnis. Auch wenn sich das BSG in dem am 31. Oktober 2012 ergangenen Urteil nicht mit dem Syndikusanwalt beschäftigte, so kommt dieser Entscheidung gleichwohl erhebliche Ausstrahlungswirkung zu, da das BSG seine Ausführungen nicht auf eine spezielle freiberufliche Tätigkeit beschränkt hat. Eine wesentliche Veränderung der Verwaltungspraxis des DRV Bund<sup>802</sup> war die Folge.<sup>803</sup> Als Konsequenz dieser Rechtsprechung musste bei jedem Arbeitgeberwechsel, sowie bei jeder wesentlichen Änderung der Tätigkeit ohne Wechsel des Arbeitgebers, ein neuer Befreiungsantrag gestellt werden.<sup>804</sup> Damit erteile das BSG einer 20 Jahre dauernde Praxis des DRV Bund eine Absage.<sup>805</sup> Auch nach dem Urteil des BSG vom 31. Oktober 2012 kam es maßgeblich bei einem Befreiungsantrag eines Syndikusanwalts darauf an, inwiefern sich die Tätigkeit für den nichtanwaltlichen Arbeitgeber als anwaltliche Tätigkeit klassifizieren ließ.<sup>806</sup> Die Bestimmung des kammerpflichtigen Berufs, welcher die doppelte Pflichtmitgliedschaft entstehen ließ, musste bei Befolgung der Entscheidung des BSG über die Normen der BRAO erfolgen.<sup>807</sup> Eine Abkehr von der „Vier-Kriterien“-Formel wird dadurch indirekt vorgegeben. Nach dieser Entscheidung verstärkte sich die Rechtsunsicherheit auf der Seite aller Beteiligten weiter. Eine Rechtssicherheit schaffende Entscheidung des BSG war damit mehr denn je erforderlich.

### c) Grundlegende Änderung der Befreiungspraxis durch Judikatur des BSG vom 3. April 2014<sup>808</sup>

Die Rechtsprechung der Sozialgerichte zur Befreiung von Syndikusanwälten von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht ließ ab dem Jahr 2012 bereits einen Trend in Richtung restriktive Handhabung der Befreiung verzeichnen;<sup>809</sup> So hat sich das BSG den drei Urteilen vom 3. April 2014 dann erstmals umfassend zum Status des Syndikusanwalts geäußert und damit eine über Jahre andauernde uneinheitliche Linie der unterinstanzlichen Gerichte beendet. Der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI sei nur eröffnet, soweit „ein und dieselbe Er-

<sup>800</sup> BSG Urteil v. 31.10.2012 – B 12 R 3/11 R – BSGE 112, 108 Rdn. 34.

<sup>801</sup> BSG Urteil v. 31.10.2012 – B 12 R 3/11 R – BSGE 112, 108 Rdn. 28f.

<sup>802</sup> Siehe DRV, NZA 2014, 136ff.

<sup>803</sup> *Mehrens*, KrV 01.15, 4, 5; *Rolfs/Marcelli*, NZA 2014, 574, 575.

<sup>804</sup> Vgl. *Horn/Jung*, AnwBl 2013, 420, 422; *Prossliner*, AnwBl 2014, 695, 699.

<sup>805</sup> *Horn/Jung*, AnwBl 2013, 420, 422.

<sup>806</sup> *Huff*, BRAK-Mitt 2013, 215, 220.

<sup>807</sup> *Horn/Jung*, AnwBl 2013, 420, 425.

<sup>808</sup> BSG, Urteile v. 03.04.2014 – B 5 RE 13/14 R, B 5 RE 9/14 R, B 5 RE 3/14 R – BSGE 115, 267ff.

<sup>809</sup> *Rolfs/Marcelli*, NZA 2014, 574.

werbstätigkeit zur Versicherungspflicht in beiden Sicherungssystemen führt“.<sup>810</sup> Eine „inhaltliche Überschneidung der in den zu koordinierenden Systemen erfassten Erwerbstätigkeit“ könne hingegen nicht als ausreichend erachtet werden, da ansonsten die Vorgaben des Wortlauts des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI missachtet werden würden. Das „Erfordernis der Doppelrelevanz einer Erwerbstätigkeit“ sei zwingende Voraussetzung des Wortlauts des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI.<sup>811</sup> Dieses Erfordernis könne nur erfüllt werden, sofern die Tätigkeit eines Syndikusanwalts, die dieser für seinen Arbeitgeber ausübe, zu einer Versicherungspflicht in beiden Sicherungssystemen führe. Für die Beurteilung dessen greift das BSG auf die Rechtsprechung zum Berufsrecht der Rechtsanwälte zurück. Danach werde ein Syndikusanwalt in seiner Eigenschaft als Syndikus nicht als Rechtsanwalt tätig, wobei auf die Gesetzesmaterialien und die Rechtsprechung des BGH, BVerfG und EuGH verwiesen wird. Ferner könne eine im Einzelfall arbeitsvertragliche Ausgestaltung, die eine eigenverantwortliche und sachlich selbstständige Bearbeitung gegenüber dem Arbeitgeber ermöglicht, an diesem Ergebnis nichts ändern. Um das Berufsbild eines Rechtsanwalts zu erfüllen, müsse ein Syndikusanwalt zwingend neben seiner Tätigkeit im Angestelltenverhältnis rechtlich und tatsächlich in der Lage sein, als freier Rechtsanwalt tätig zu sein. Das Tätigkeitsfeld eines Syndikusanwalts könne daher nicht zu einer einheitlichen Tätigkeit zusammengezogen werden. Daher sei jeder Sachverhalt selbstständig zu beurteilen, sodass eine Mehrfachversicherung mit mehrfacher Beitragspflicht entstehe.<sup>812</sup> Unwesentlich sei daher, ob die Tätigkeit für den nicht dem anwaltlichen Standesrecht unterworfenen Arbeitgeber im Einzelfall „Elemente“ einer anwaltlichen Berufstätigkeit enthalte. Ferner könne die Anwendung der „Vier-Kriterien“-Theorie nicht zur Umgehung der tatbestandlichen Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI herangezogen werden, da es ihr bereits an einer Rechtsgrundlage fehle. Auch alleine das Abstellen auf die Vereinbarkeit des Anwaltsberufs und einer Tätigkeit im Angestelltenverhältnis, welches zwar für die Zulassung zur Rechtsanwaltschaft erforderlich sei, wäre nicht ausreichend, um die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI zu erfüllen.<sup>813</sup> Nach Ansicht des BSG hält der Versicherungszwang in der gesetzlichen Rentenversicherung sowie die mangelnde Befreiungsmöglichkeit verfassungsrechtlichen Bedenken stand, da die Versicherungspflicht den betroffenen Personenkreis nicht in seinem Grundrecht aus Art. 14 Abs. 1 GG betreffe und mangels berufsregelnden Charakters der Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG nicht eröffnet sei.<sup>814</sup>

<sup>810</sup> BSG, Urteil v. 03.04.2014 – B 5 RE 13/14 R – BSGE 115, Rdn. 30.

<sup>811</sup> BSG, Urteil v. 03.04.2014 – B 5 RE 13/14 R – BSGE 115, Rdn. 33.

<sup>812</sup> Zur Zulässigkeit von Mehrfachversicherungen siehe BSG, Urteil v. 04.11.2009 – B 12 R 7/08 R – juris Rdn. 15.

<sup>813</sup> BSG, Urteil v. 03.04.2014 – B 5 RE 13/14 R – BSGE 115 Rdn. 46; so auch so auch *Giesen*, NZA 2014, 1297, 1302; *Kahlert*, SGB 12.13, 683, 864.

<sup>814</sup> BSG, Urteil vom 03.04.2014 – B 5 RE 13/14 – BSGE 115 Rdn. 55 mit Verweis auf die verfassungsrechtliche Judikatur: BVerfG, Beschluss v. 26.06.2007 – 1 BvR 2204/00, 1 BvR 1355/03 – NVwZ-RR 2007, 683ff.

## (a) Tatsächliche und mögliche Konsequenzen des Richterspruchs

Die Entscheidungen des BSG betrafen alle Syndikusanwälte, die ihren Arbeitgeber bzw. Arbeitsplatz wechseln wollten sowie alle Syndikusanwälte, die zum ersten Mal einen Befreiungsantrag stellten.<sup>815</sup> Den Stichtag bildete dabei der 3. April 2014.<sup>816</sup> Die Entscheidung des BSG führte dazu, dass eine Alterssicherung über das System der Versorgungswerke für einen Syndikusanwalt weiterhin bestehen konnte, sich nur aufgrund der doppelten Beitragslast weniger attraktiv gestalten würde.<sup>817</sup> Da die Höhe der Einkünfte aus der freiberuflichen Tätigkeit in der Regel geringer ist, wurde vermutet, dass sich für die Zukunft aus ökonomischer Sicht die Zulassung zur Rechtsanwaltschaft neben der Angestelltentätigkeit kaum noch gelohnt hätte.<sup>818</sup> Die Auswirkungen der Judikatur des BSG wurden nicht nur aus versorgungsrechtlicher Sicht für den Syndikusanwalt als folgenschwer erachtet; sie hätten Auswirkungen für den Arbeitgeber. Viele Unternehmen bevorzugten Hausjuristen, die nicht den Titel „Ass. Jur.“, sondern den des Rechtsanwalts führen, wenn sie mit Geschäftspartnern und externen Kanzleien in Verhandlungen treten.<sup>819</sup> In der Folge betraf dieses Urteil somit nicht nur den Berufszweig der Syndikusanwälte, sondern auch derjenigen Unternehmen bzw. Verbände, die ein Interesse daran hatten, Syndikusanwälte zu beschäftigen. Darüber hinaus hätte das Urteil Ausstrahlungswirkung auf die gesamte Anwaltschaft durch steigende Beiträge für die verbleibenden Kammermitglieder haben können.<sup>820</sup> Ferner wären die Versorgungswerke durch das Urteil betroffen gewesen, da die Anzahl ihrer Mitglieder in der Zukunft gesunken wäre.<sup>821</sup> Von dem Urteil des BSG waren rund 30.000 bis 40.000 Syndikusanwälte betroffen.<sup>822</sup> Nicht nur in der Anwaltschaft sorgte die Rechtsprechung des BSG für Aufruhr. Auch aus der Politik wurden Rufe nach einer Gesetzesänderung laut; angestellte Rechtsanwälte sollten durch eine Gesetzesänderung weiterhin von der

<sup>815</sup> *Gesellensetter*, Handelsblatt v. 15.04.2014, abrufbar unter: <http://www.handelsblatt.com/finanzen/vorsorge/altersvorsorge-sparen/versorgungswerke-fuer-freiberufler-das-ende-der-superrenten/9746308.html> (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020).

<sup>816</sup> Vgl. *Bezani/Klinkhammer*, ArbR 2014, 275, 276.

<sup>817</sup> *Kilian*, AnwBl 2014, 468, 473.

<sup>818</sup> *Henssler*, BB Die erste Seite 2014, Nr. 20; *Kilian*, AnwBl 2014, 468, 473; vgl. ferner *Offermann-Burckart*, NJW 2014, 2683, 2685.

<sup>819</sup> *Henssler*, BB Die erste Seite 2014, Nr. 20.

<sup>820</sup> *Henssler*, BB Die erste Seite 2014, Nr. 20, der als Begründung für diese These anführt, dass durch eine zu erwartenden Verringerung der Anwaltszulassungen aufgrund der mangelnden Attraktivität der Syndikusstellung die verbleibenden Kammermitglieder steigende Beitragslasten erwarten bis hin zu neuen Belastungen durch die Versorgungswerke; siehe auch *Kilian*, AnwBl 2014, 468, 470; *Merkel*, NJW 2014, 2310, 2311.

<sup>821</sup> *Gesellensetter*, Handelsblatt v. 15.04.2014, abrufbar unter: <http://www.handelsblatt.com/finanzen/vorsorge/altersvorsorge-sparen/versorgungswerke-fuer-freiberufler-das-ende-der-superrenten/9746308.html> (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020); vgl. *Meyer*, NZA Editorial, 6/2014.

<sup>822</sup> *Jahn*, FAZ v. 23.05.2014, S. 15 spricht von 30.000. Nach Angaben des Handelsblatts: *Gesellensetter*, Handelsblatt v. 15.04.2014, sollen 40.000 Syndikusanwälte durch das Urteil betroffen sein; *Rolf*, SGB 12.14, 653, 655 geht ebenfalls von 30.000 bis 40.000 Syndikusanwälen aus.

gesetzlichen Rentenversicherungspflicht befreit werden können.<sup>823</sup> Der schriftlichen Begründung zu den Urteilen des BSG vom 3. April 2014 sei ein klarer Handlungsauftrag an den Gesetzgeber zu entnehmen. Der „Doppelberufstheorie“ mit ihrem überkommenen, zu engen Berufsbild müsse der Boden entzogen werden und in der Konsequenz die BRAO geändert werden.<sup>824</sup> Die Rechtsprechung des BSG hat darüber hinaus dazu geführt, dass die Befreiungsmöglichkeit von Rechtsanwälten, die bei einer Wirtschaftsprüfungs- oder Steuerberatungsgesellschaft als angestellte Rechtsanwälte tätig sind, in Frage gestellt und im Ergebnis abgelehnt wurde.<sup>825</sup>

#### (b) Rechtliche Würdigung des Richterspruchs in der Literatur

Neben den tatsächlichen Auswirkungen, die das Urteil des BSG nach sich zog, wurde die rechtliche Herangehensweise des BSG in der Literatur stark kritisiert.<sup>826</sup> Für die sozial-rechtliche Beurteilung sei alleine entscheidend, ob eine dem Kammerberuf entsprechende Tätigkeit ausgeübt werde.<sup>827</sup> Auf die Anwendung der Doppelberufstheorie komme es bei dieser Fragestellung gerade nicht an. Zudem gelte es, die Anwendung der Doppelberufstheorie auf das Sozialrecht vor dem Hintergrund einer dadurch eintretenden ungleichen Behandlung von Syndikusanwälten und bei einem Rechtsanwalt angestellten Rechtsanwälten abzulehnen.<sup>828</sup> Damit verstoße die Entscheidung des BSG im Ergebnis gegen Art. 3 Abs. 1 GG.<sup>829</sup> Darüber hinaus wird an den Urteilen des BSG kritisiert, dass die Entscheidung die Berufsausübungsfreiheit der betroffenen Syndikusanwälte erheblich einschränke.<sup>830</sup> Begründen lässt sich diese Aussage damit, dass nicht ausreichend Berücksichtigung gefunden hat, dass sich die Arbeitsstelle eines Rechtsanwalts im Laufe seines Berufslebens in der heutigen Zeit oft verändere; dem werde die Rechtsprechung des BSG nicht gerecht.<sup>831</sup> Dieses Ergebnis sei vor allem im Zusammenspiel mit der Entscheidung des BSG vom 31. Oktober 2012, nach welcher bei jedem Arbeitgeberwechsel ein gesonderter Befreiungsantrag zu stellen sei, eine mit Art. 12 Abs. 1 GG unvereinbare Vorgehensweise.<sup>832</sup>

<sup>823</sup> So der CDU-Rechtspolitiker *Luczak* in einer Meldung in der FAZ v. 27.08.2014.

<sup>824</sup> CDU-Rechtspolitiker *Luczak* in einer Meldung in der FAZ v. 27.08.2014.

<sup>825</sup> Hessisches LSG, Urteil v. 26.03.2015 – L 8 KR 243/12 – juris; abweichend entschied hingegen das Bayrische LSG, Urteil v. 12.02.2015 – L 14 R776/12 – DStR 2015, 1323ff.; umfassend hierzu *Posegga*, DStR 2015, 1815ff.

<sup>826</sup> Siehe etwa *Dahns*, NJW-Spezial 2014, 574ff.; *Giesen*, NZA 2014, 1297ff.; *Kilian*, AnwBl 2014, 468ff.; *Kleine-Cosack*, AnwBl 2014, 891ff.; *Leßmann/Herrmann*, DB 2014, 836ff.; *Offermann-Burckart*, NJW 2014, 2683ff.; *Rolfs/Marcelli*, NZA 2014, 574ff.

<sup>827</sup> *Burmans*, in: FS Tolksdorf, S. 443, 449; *Horn*, NJW 2012, 966, 967.

<sup>828</sup> *Kilian*, AnwBl 2014, 468, 472; vgl. auch *Steinmeyer*, NZS 2015, 281, 284; ebenfalls zur Ablehnung der Doppelberufstheorie im Sozialrecht siehe *Henssler*, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 46 BRAO Rdn. 25.

<sup>829</sup> *Steinmeyer*, NZS 2015, 281, 284; vgl. ferner *Bezani/Klinkhammer*, ArbR 2014, 275, 276; *Kleine-Cosack*, AnwBl 2014, 891, 894, 897.

<sup>830</sup> *Offermann-Burckart*, NJW 2014, 2683, 2685.

<sup>831</sup> Siehe hierzu umfassend, *Offermann-Burckart*, NJW 2014, 2683, 2685; vgl. ferner *Rolfs*, SGB 12.14, 653, 657.

<sup>832</sup> *Prütting*, AnwBl 2014, 788, 790.

Darüber hinaus wird kritisiert, dass das BSG die Doppelberufstheorie übernehme ohne sich mit der in der Literatur umfangreich aufzufindenden Kritik auseinanderzusetzen.<sup>833</sup> Auch in systematischer Hinsicht bestehen Bedenken hinsichtlich der Vorgehensweise des BSG eine berufsrechtliche Fragestellung unter Heranziehung der Wortlautauslegung einer sozialrechtlichen Norm zu lösen.<sup>834</sup> Das BSG besitze zudem nicht die Kompetenz verbindlich festzulegen, was das Berufsbild eines Syndikusanwalts ausmache.<sup>835</sup> Dogmatische Schwachstelle des Urteils bilde zudem die Aussage, dass Ausnahmenvorschriften grundsätzlich nicht analogiefähig seien.<sup>836</sup> Das BSG orientiere sich zu unflexibel am Wortlaut des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI, welcher ohnehin ohne das Erfordernis der berufsspezifischen Tätigkeit weitgehend funktionslos sei.<sup>837</sup> Darüber hinaus wende das BSG die Doppelberufstheorie zu starr im Sozialrecht an und gehe damit über die Vorgaben, welche der BGH für das anwaltliche Berufsrecht aufgestellt hat, hinaus.<sup>838</sup> Insgesamt betrachtet verschiebe das BSG damit die „Friedensgrenze“<sup>839</sup> zwischen der berufsständischen Altersversorgung und der gesetzlichen Rentenversicherung deutlich zugunsten letzterer.<sup>840</sup> Letztlich könne zudem die Ansicht nicht überzeugen, dass eine anwaltliche Tätigkeit nicht in Gestalt einer Beschäftigung möglich sei.<sup>841</sup> In der Gesamtschau zeigt sich damit ein Bild der kritischen Betrachtung der Rechtsprechung des BSG.

## 2. Zusammenfassung und Stellungnahme

Der Status eines Rechtsanwalts wird im Berufsrecht nach personenbezogenen Merkmalen bestimmt, während das Sozialrecht tätigkeitsbezogen vorgeht.<sup>842</sup> Der nicht vorhandene Tätigkeitsbezug im Berufsrecht der Rechtsanwälte führte dazu, dass ein Gleichlauf des Berufsrechts und des Sozialrechts in dieser Frage erschwert oder gar verhindert wurde.<sup>843</sup> Die in Teilen unzureichend geklärte Rechtslage zum Syndikusanwalt potenzierte diese Gemengelage. Der Abwendung von der „Vier-Kriterien“-Theorie durch das BSG ist zuzustimmen, denn die Vorgehensweise der DRV Bund und der Sozialgerichte die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI über eine Verwaltungspraxis zu ermitteln, konnte aus systematischen und verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten nicht gefolgt werden. Die Bedenken waren gegenüber den vier Prüfkriterien insbesondere aufgrund der fehlenden gesetzlichen Regelung berechtigt; eine Korrektur durch den BSG damit

<sup>833</sup> Prütting, AnwBl 2014, 788, 789; in diese Richtung zudem Rolf, SGB 12.14, 653, 656.

<sup>834</sup> Prütting, AnwBl 2014, 788, 789.

<sup>835</sup> Vgl. hierzu auch Heinicke, AnwBl 2014, 638; Merkt, NJW 2014, 2310, 2311.

<sup>836</sup> Prütting, AnwBl 2014, 788, 789; vgl. Hartmann, DSStR 2014, 2183.

<sup>837</sup> Rolf, SGB 12.14, 653, 655.

<sup>838</sup> Dazu umfassend Rolf, SGB 12.14, 653, 656.

<sup>839</sup> Begriff nach Mann, NJW 1996, 1315.

<sup>840</sup> Rolf, SGB 12.14, 653, 657.

<sup>841</sup> Giesen, NZA 2014, 1297, 1305.

<sup>842</sup> Horn, NZS 2014, 245, 246; vgl. noch Plitt/Stütze, NJW 2011, 2556.

<sup>843</sup> Vgl. Rolf/Marcelli, NZA 2014, 574, 579.

geboten. Die wesentlichen Überlegungen des BSG zeigten, dass die Rechtsfigur des Syndikusanwalts, wie sie der Gesetzgeber bei Schaffung der BRAO zugrunde gelegt hat und wie sie sich in der höchstrichterlichen Judikatur weiterentwickelt hatte, sich nicht sinnvoll unter den Tatbestand des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI subsumieren ließen. Bei Betrachtung der Rechtsfigur des Syndikusanwalts durch das BSG ging es letztlich darum, dass die fehlende berufliche Unabhängigkeit eines Syndikusanwalts im Angestelltenverhältnis, welche gerade erforderlich wäre, um das Berufsbild eines Rechtsanwalts zu erfüllen, dazu führte, dass einem Syndikusanwalt die Möglichkeit genommen wurde, sich auf den Befreiungsanspruch des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI zu berufen. Damit stufte das BSG indirekt die berufliche Unabhängigkeit eines Rechtsanwalts als zwingende Voraussetzung ein, um den Befreiungsanspruch des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI zu erhalten; dem Kriterium der beruflichen Unabhängigkeit kam Durchschlagkraft auf das Sozialrecht zu. Die berufliche Unabhängigkeit bildete ein ganz wesentliches Berufsbildmerkmal eines Rechtsanwalts, welches Vorliegen musste, damit die Zulassung zur Rechtsanwaltschaft erteilt werden konnte (§ 7 Nr. 8 BRAO). Bei einer Tätigkeit im Angestelltenverhältnis für einen nicht dem anwaltlichen Berufsrecht unterworfenen Arbeitgeber fehlte es nach Ansicht des Gesetzgebers gerade an dieser beruflichen Unabhängigkeit, sodass alleine für diese Tätigkeit nicht die Zulassung als Rechtsanwalt erteilt werden kann. Die Rechtsprechung des BSG erscheint daher im Gegensatz zur Vorgehensweise der „Vier-Kriterien“-Formel als gesetzestech-nisch sauberer Weg. Die Bedenken, denen die Doppelberufstheorie ausgesetzt war, konnten ferner nicht dazu führen, dass sich die BSG über eindeutige gesetzliche Vorgaben, die im Berufsrecht der Rechtsanwälte aufgestellt werden, hinwegsetzte. Die Entscheidungen des BSG sind im Sinne einer Einheit der Rechtsordnung zu betrachten. Sie können damit als systemkonform angesehen werden. Es gilt aber festzustellen, dass § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI dem Grunde nach gar nicht zur Anwendung hätte kommen dürfen da es keine Tätigkeit gab, welche die Mitgliedschaft in einer Kammer bzw. Versorgungseinrichtung begründet; letztere erfolgen aufgrund der Berufszulassung.<sup>844</sup> Diesen Widerspruch löste das BSG in seiner Entscheidung nicht auf. Ferner kann der Aussage des BSG nicht zugestimmt werden, dass anwaltliche Tätigkeit in der äußeren Form der Beschäftigung nicht möglich ist.<sup>845</sup> Letztlich berücksichtigte des BSG zudem nicht auf angemessene Art und Weise die Intention des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI, eine „geschlossene Versicherungsbiographie“ herzustellen.<sup>846</sup> Zudem ist der Schluss des BSG kritisch zu sehen, dass Ausnahmevorschriften keiner analogen Anwendung zugänglich sind;<sup>847</sup> denn auch diese können einen prinzipiell übertragbaren Aussagegehalt enthalten und damit

<sup>844</sup> *Giesen*, NZA 2014, 1297, 1301.

<sup>845</sup> So auch *Giesen*, NZA 2014, 1297, 1301.

<sup>846</sup> *Giesen*, NZA 2014, 1297, 1301; *Rolfs/Marcelli*, NZA 2014, 574, 576; vgl. *Hartmann/Horn*, DStR 2015, 1813, 1814.

<sup>847</sup> So i. E. auch *Prütting*, AnwBl 2014, 788, 789 und *Hartmann*, DStR 2014, 2183.

eine analoge Anwendung ermöglichen.<sup>848</sup> Hingegen kann es als positiv bewertet werden, dass die Entscheidungen des BSG den Anlass dazu bildeten, die Rechtsfigur des Syndikusanwalts grundlegend zu überdenken.<sup>849</sup> Letztlich führte damit eine sozialrechtliche Fragestellung dazu, ein aus dem Berufsrecht entstammendes Problem grundlegend neu zu bewerten.

#### IV. Veränderte Rechtslage nach dem Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte

Der Gesetzgeber nahm die Judikatur des BSG zum Anlass, die Rechtsfigur des Syndikusanwalts zu novellieren und damit den Auswirkungen der Rechtsprechung des BSG entgegenzutreten. Dadurch bot sich zugleich die Möglichkeit die über 50 Jahre die Rechtsfigur des Syndikusanwalts begleitende Problematik der Doppelberufstheorie zu beenden. Der Gesetzgeber entschied sich damit nicht für eine „kleine“ Lösung, was bedeutet hätte, dass der Gesetzgeber alleine die sozialrechtliche Frage versucht hätte zu lösen.<sup>850</sup> Stattdessen wählte der Gesetzgeber eine „große“ Lösung, welche eine komplette Novellierung der Rechtsfigur des Syndikusanwalts beinhaltete.<sup>851</sup> Dieser Weg erschien dem Gesetzgeber als einzig gangbarer, da nur auf dieser Weise sichergestellt werden konnte, ob und unter welchen Voraussetzungen die Tätigkeit eines freien Berufs im Angestelltenverhältnis ausgeübt werden könne und die Mitgliedschaft zur jeweiligen berufsständischen Kammer auslöse.<sup>852</sup> Zudem bestand allein hierdurch die Möglichkeit die Gegenläufigkeit des Berufsrechts und des Sozialrechts in dieser Frage aufzulösen. Alleine eine Modifikation des Sozialrechts wäre nicht in der Lage die berufsrechtlichen Probleme der Rechtsfigur des Syndikusanwalts zu lösen.<sup>853</sup> Ziel der Gesetzesnovellierung war es ausweislich der Gesetzesmaterialien, den Status quo, welcher vor dem 3. April 2014 bestand, weitgehend wiederherzustellen, was durch ein Zusammenwirken der berufsrechtlichen Regelungen sowohl für die Zukunft als auch für die Vergangenheit mit den Befreiungsvorschriften im Rentenrecht erreicht werden sollte.<sup>854</sup> Dafür sollte einerseits sichergestellt werden, dass die berufsrechtliche Änderung der Rechtsfigur des Syndikusanwalts keine Erweiterung des Kreises der Kammermitglieder i. S. d. § 6 Abs. 1 S. 3 SGB VI darstellt. Zu diesem Zweck wurde eine entsprechende Änderung des § 231 SGB VI vorgenommen, welcher um einen Absatz 4a ergänzt wurde. § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI wurde hingegen nicht verändert. Zudem sollte über

<sup>848</sup> Vgl. *Larenz/Canaris*, S. 176; *Säcker*, in: Münch/Komm zum BGB, Einl. BGB Rdn. 121ff.; *Wünderling*, JuS 2008, 949.

<sup>849</sup> *Merkt*, BB Die erste Seite 2015, Nr. 8.

<sup>850</sup> Hierzu siehe *Merkt*, BB Die erste Seite 2015, Nr. 8.

<sup>851</sup> Diese Vorgehensweise des Gesetzgebers kritisch sehend v. *Lewinski*, Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater, S. 116f.

<sup>852</sup> Begr. zum Gesetzesentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 22.

<sup>853</sup> So *Prütting*, AnwBl 2015, 199, 200.

<sup>854</sup> Begr. zum Gesetzesentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 22.

die Regelung des § 46a Abs. 2 BRAO gewährleistet werden, dass ein Zulassungsantrag zur Rechtsanwaltschaft und der Antrag auf Befreiung von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht nicht auseinanderfallen. Daher sollte die zuständige Rechtsanwaltskammer erst nach Anhörung des Trägers der Rentenversicherung über die Zulassung als Syndikusanwalt entscheiden, § 46a Abs. 2 S. 1 BRAO. Nach Maßgabe des § 46 Abs. 2 S. 3 BRAO n. F. ist der Träger der Rentenversicherung bei seiner Entscheidung über die Befreiung von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht gem. § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und Abs. 3 SGB VI an die bestandskräftige Entscheidung der Rechtsanwaltskammer gebunden. Durch diese Verknüpfung kann sichergestellt werden, dass die Tätigkeit eines Syndikusrechtsanwalts zur Befreiung von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht führt. Rechtssicherheit sowohl beim Syndikusrechtsanwalt als auch beim anstellenden Arbeitgeber kann dahingehend erzeugt werden, dass keine doppelten Beitragszahlungen in zwei Rentenversicherungssysteme vorgenommen werden müssen.<sup>855</sup> § 46a Abs. 2 BRAO statuiert kein Recht auf Zustimmung oder Einvernehmen des Rentenversicherungsträgers. Das Recht auf Anhörung wird als ausreichend erachtet, um die Belange und Erwägungen des Rentenversicherungsträgers zu berücksichtigen.<sup>856</sup> Insgesamt betrachtet löst der Gesetzgeber auf diese Weise ein sozialrechtliches Problem, indem er grundlegende Erneuerungen im Berufsrecht vornimmt, hingegen nur kleinere Modifikationen des Sozialrechts durchführt. Durch das Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte kann sichergestellt werden, dass sich Syndikusanwälte wieder von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht befreien lassen können.

Um die durch die Urteile des BSG eintretende Rechtslage abzufedern, Vertrauensschutz für die betroffenen Syndikusanwälte zu erzeugen, sowie eine Rückabwicklung fehlerhaft gezahlter Beiträge zu ermöglichen, hat der Gesetzgeber zudem die Regelungen des § 231 Abs. 4b, 4c, 4d und § 286f neu ins SGB VI aufgenommen.<sup>857</sup> Ein rückwirkendes Befreiungsrecht statuiert § 231 Abs. 4b SGB VI. Es geht über die rückwirkende Befreiung des § 6 Abs. 4 SGB VI hinaus.<sup>858</sup> Vom Anwendungsbereich des § 231 Abs. 4b SGB VI sind Personen erfasst, die im Zeitpunkt der Urteile des BSG keinen gültigen Befreiungsbescheid besaßen, Pflichtmitglieder einer berufsständischen Versorgungseinrichtung waren und jetzt als Syndikusrechtsanwälte befreiungsfähig sind.<sup>859</sup> Eine zeitliche Begrenzung erfährt das rückwirkende Befreiungsrecht, indem nach Maßgabe des § 231 Abs. 4b S. 5 SGB VI, bestandskräftige Bescheide, die vor dem 3. April 2014 ergangen sind, von der gesetzlichen

<sup>855</sup> Begr. zum Gesetzesentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 33.

<sup>856</sup> Anders hingegen *Deckbrock*, AnwBl 2015, 469, der für einen vollständigen Gleichlauf von Zulassung und Befreiung plädiert. Dafür wäre aber i. E. eine Änderung des § 6 SGB VI erforderlich.

<sup>857</sup> Siehe hierzu *Hensler/Deckenbrock*, NJW 2016, 1345ff.; *Schafhausen*, AnwBl 2015, 643ff.; *ders.* in: Das neue Syndikusrecht, § 3 Rdn. 48ff.

<sup>858</sup> Begr. zum Gesetzesentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 46.

<sup>859</sup> Entsprechendes gilt für Syndikuspatentanwälte, Begr. zum Gesetzesentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 46.

Regelung nicht berührt werden.<sup>860</sup> § 6 Abs. 5 SGB VI wird durch die Regelung des § 231 Abs. 4b SGB VI nicht berührt.<sup>861</sup> Die Rückwirkung der Befreiung reicht maximal bis April 2014 zurück. Die in machen Rechtsanwaltsversorgungswerken bestehende Altersgrenze von 45 Jahren soll durch die Regelung der Absätze 4c und 4d ein Stück weit umgangen werden. Absatz 4c ordnet daher an, dass eine Pflichtmitgliedschaft in einer berufsständischen Versorgungseinrichtung auch bei einem Überschreiten der Altersgrenze als bestehend angesehen werden kann. Voraussetzung dafür ist u. a., dass nach der Entscheidung des BSG vom 3. April 2014 auf einen Antrag auf Zulassung als Rechtsanwalt verzichtet worden ist und der Antragsteller in diesem Zeitpunkt noch nicht die Altergrenze überschritten hatte. Die in einigen Rechtsanwaltskammern bestehende Altersgrenze von 45 Jahren stellt nach Ansicht des Gesetzgebers eine europarechtswidrige Altersdiskriminierung dar.<sup>862</sup> Die in § 231 Abs. 4d SGB VI normierte Übergangsregelung soll daher auch den Impuls dafür geben, dass die Versorgungswerke bzw. der Landesgesetzgeber diese Altersgrenze beseitigen.<sup>863</sup> Die Modalitäten einer Rückabwicklung bei zu Unrecht gezahlten Pflichtbeiträgen an den Träger der Rentenversicherung regelt sodann § 286f SGB VI. Nach Maßgabe des § 286f SGB VI müssen zu Unrecht an die gesetzliche Rentenversicherung gezahlte Beiträge unmittelbar vom zuständigen Träger der Rentenversicherung an das zuständige berufsständische Versorgungswerk ausbezahlt werden.

## V. Befreiungsrecht eines Syndikus-Steuerberaters von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht

Auch für einen Syndikus-Steuerberater kommt der Frage große Bedeutung zu, ob dieser sich von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht befreien lassen kann, um damit der Gefahr einer Doppelversicherung zu entgehen. Die Tätigkeit für seinen Auftraggeber im Angestelltenverhältnis begründet nach Maßgabe des § 1 Abs. 1 Nr. 1 SGB VI die Verpflichtung zur Mitgliedschaft in der gesetzlichen Rentenversicherung. Im Gegenzug führt die Zulassung als Steuerberater und die damit einhergehende Kammermitgliedschaft zur Mitgliedschaft im berufsständischen Versorgungswerk. Damit würde die Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters dem Grunde nach in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI fallen. Die Auschlussregelung des § 6 Abs. 1 S. 3 SGB VI gilt es nicht auf den Syndikus-Steuerberater anzuwenden, auch wenn der Syndikus-Steuerberater erst 2008 ins StBerG integriert worden ist. Durch die Zulassung des Syndikus-Steuerberaters wurde keine neue Berufsgruppe kreiert, sodass der Syndikus-Steuerberater der Berufsgruppe der Steuerberater zuzuordnen ist. An diesem Ergebnis ändert sich ebenfalls bei einem Vergleich hinsichtlich des Gesetzes zur Neuordnung des Rechts der Syndikusrechts-

<sup>860</sup> Begr. zum Gesetzesentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 22.

<sup>861</sup> Begr. zum Gesetzesentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 46.

<sup>862</sup> Beschlussempfehlung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz, BT-Drs. 18/6915, S. 14.

<sup>863</sup> Beschlussempfehlung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz, BT-Drs. 18/6915, S. 14.

anwälte nichts. In der Gesetzesbegründung heißt es ausdrücklich, dass durch die berufsrechtliche Definition des Syndikusanwalts weitgehend der bisherige status quo beibehalten werde und es damit nicht zu einer Erweiterung des Kammermitgliederkreises komme.<sup>864</sup> Die Regelung des § 6 Abs. 1 S. 3 SGB VI ist mithin nicht einschlägig und erzeugt damit keine Sperrwirkung. Im Umkehrschluss daraus abzuleiten, dass, da für den Syndikus-Steuerberater eine derartige Begründung nicht existiert, dieser von der Norm des § 6 Abs. 1 S. 3 SGB VI erfasst ist, überzeugt nicht. Für den Syndikus-Steuerberater ist im Gegensatz zum Syndikusanwalt kein eigenständiges Zulassungsverfahren konzipiert worden, sodass die Zulassung als Syndikus-Steuerberater der eines Steuerberaters entspricht. § 6 Abs. 1 S. 3 SGB VI ist folglich nicht einschlägig.

Ob sich ein Syndikus-Steuerberater tatsächlich gemäß der geltenden Rechtslage von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht befreien lassen kann, soll im Folgenden untersucht werden. Dazu wird zunächst ein Lösungsansatz entwickelt, welcher ohne die Berücksichtigung der Rechtsprechung des BSG insbesondere vom 3. April 2014 auskommt. Im Anschluss daran werden Überlegungen dazu angestellt, welche Konsequenzen aus dem Richterspruch des BSG für den Syndikusanwalt zu ziehen sind.

### *1. Meinungsstand vor der BSG-Judikatur von 2014*

Direkt im Anschluss an die Implementierung des Syndikus-Steuerberaters in das StBerG wurden Überlegungen dazu angestellt, ob einem Syndikus-Steuerberater das Befreiungsrecht des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI zusteht. Insgesamt betrachtet sprach sich die Mehrheit der Stimmen in der Literatur dafür aus, einem Syndikus-Steuerberater diese Möglichkeit zuzubilligen. Man ging davon aus, dass für einen Befreiungsantrag der Nachweis erforderlich sei, dass die Tätigkeit des Syndikus-Steuerberaters im Angestelltenverhältnis alle Aspekte einer steuerberatenden Tätigkeit umfassen müsse. Dafür sei entscheidend, dass einem Syndikus-Steuerberater von seinem Auftraggeber eine selbstständige, eigenverantwortliche und unabhängige Aufgabenwahrnehmung garantiert werde.<sup>865</sup> Die Rechtslage unterscheide sich insofern von der eines Syndikusanwalts, als dass die Bestellung des Syndikus-Steuerberaters schon voraussetze, dass dieser im Angestelltenverhältnis Vorbehaltsaufgaben eines Steuerberaters gem. § 33 StBerG wahrnehme.<sup>866</sup> Die Befreiungsmöglichkeit des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI ist tätigkeitsbezogen ausgestaltet. Da ein Syndikus-Steuerberater durch die Aufgabenbeschränkung, die § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG aufstellt, von vorn herein vornehmlich berufsspezifische Tätigkeiten i. S. d. § 33 StBerG im Angestelltenverhältnis ausüben dürfe, sei daher eine gesonderte Nachprüfung der Wahrnehmung von berufsspezifischen Tätigkeiten nicht mehr er-

<sup>864</sup> Begr. zum Gesetzesentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 22.

<sup>865</sup> *Rid*, BB-Special 2008, 11, 15.

<sup>866</sup> *Hartmann/Horn*, DStR 2014, 375, 379; *Rid*, BB-Special 2008, 11, 15.

forderlich.<sup>867</sup> Überdies werde durch § 58 S. 2 Nr. 5a S. 2 StBerG die berufliche Unabhängigkeit und Eigenverantwortlichkeit gewahrt, die ebenfalls ein tragendes Element einer freiberuflichen Tätigkeit bilde. Ferner wird die Befreiungsmöglichkeit mit der Argumentation begründet, dass Steuerberater in der Regel die Berufsbezeichnung des Steuerberaters nur führen dürfen, sofern sie typische steuerberatende Tätigkeiten ausüben.<sup>868</sup> Durch die Formulierung des Gesetzeswortlauts mit dem Verweis auf Aufgaben i. S. d. § 33 StBerG im Angestelltenverhältnis besteht daher die Möglichkeit, dass sich die Befreiung des Syndikus-Steuerberaters von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht nicht als derart problematisch gestalten wird, wie es sich für einen Syndikusanwalt gezeigt hat. Daher kommen die überwiegenden Literaturstimmen zu dem Schluss, dass der Gesetzgeber mit der Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG eine zweckmäßige Norm geschaffen habe, die Rechtsklarheit hinsichtlich der Befreiung des Syndikus-Steuerberaters von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht bringt.<sup>869</sup> In diesem Sinne ist auch das Schreiben der Arbeitsgemeinschaft Berufsständischer Versorgungseinrichtungen vom 7. Oktober 2008 zu deuten.<sup>870</sup> Danach sind Syndikus-Steuerberater grundsätzlich befreiungsfähig. Für einen erfolgreichen Befreiungsantrag müssen sie eine Kopie der Bestellsurkunde vorlegen, sofern sie sich nach Inkrafttreten des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG zum Steuerberater haben bestellen lassen. War der Syndikus-Steuerberater hingegen schon vor Inkrafttreten des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG als Steuerberater bestellt und nahm er erst im Anschluss daran eine Angestelltentätigkeit i. S. d. § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG auf, so ist für einen erfolgreichen Befreiungsantrag erforderlich, dass eine Bescheinigung der Steuerberaterkammer vorhanden ist, in welcher die Kammer positiv zum Ausdruck bringt, dass die neu aufgenommene Angestelltentätigkeit eine berufsrechtlich nicht zu beanstandende Tätigkeit als Syndikus-Steuerberater ist.<sup>871</sup> In der Gesamtschau lässt sich somit feststellen, dass vor der BSG-Judikatur grundsätzlich ein Trend in Richtung befreiungsfreundliches Verhalten der DRV Bund für den Syndikus-Steuerberater zu verzeichnen war. Die restriktive Tendenz des BSG in Fragen Befreiungsmöglichkeit für einen Syndikusanwalt hat allerdings bei diesen Ausführungen noch keine Berücksichtigung gefunden.

<sup>867</sup> *Ruppert*, DStR 2008, 2184, 2188; *ders.*, in: Kuhls, u. a., StBerG, § 58 Rdn. 62.

<sup>868</sup> *Schmidt*, in: Kreikebohm, SGB VI, § 6 Rdn. 33; vgl. hierzu *Hartmann/Horn*, DStR 2014, 375, 379.

<sup>869</sup> *Hartmann/Horn*, DStR 2014, 375, 379; *Hartmann*, DStR 2014, 2183, 2184; *Horn*, DStR 2014, 375, 379; *Ruppert*, DStR 2008, 2184, 2188; *Thietz-Bartram*, AnwBl 2014, 791, 796.

<sup>870</sup> Siehe etwa Hinweise der Steuerberaterkammer Hamburg, abrufbar unter: <https://stbk-hamburg.de/wp-content/uploads/Antrag-auf-Bestellung-Syndikus-Bescheinigung-Stand-17.07.2015.pdf> (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020).

<sup>871</sup> *Ruppert*, in: Kuhls, u. a., StBerG, § 58 Rdn. 63.

## 2. Rechtliche Bewertung unter Einbeziehung der BSG-Judikatur zum Syndikusanwalt sowie der Novellierung zum Recht der Syndikusanwälte

Die Frage der Befreiung des Syndikus-Steuerberaters von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht ist durch die Rechtsprechung des BSG zum Syndikusanwalt wieder verstärkt in den Fokus gerückt. Hierbei kann zunächst auf die Urteile des BSG vom 31. Oktober 2012 verwiesen werden. Eine entsprechende Anpassung der Merkblätter der DRV Bund war die Folge. Nach Maßgabe der Rechtsprechung des BSG vom 31. Oktober 2012 mussten Syndikus-Steuerberater bei jedem Arbeitgeberwechsel einen erneuten Antrag auf Befreiung von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht stellen. Auch 2013 sollte nach einer Übereinkunft zwischen DRV Bund und der Arbeitsgemeinschaft berufsständischer Versorgungswerke für einen Befreiungsantrag ausreichend sein, wenn der neu bestellte Steuerberater eine Kopie seiner Bestellsurkunde sowie einen Nachweis der Kammer, dass die Beschäftigung bei dem berufsfremden Arbeitgeber eine berufsrechtlich zulässig Syndikus-Steuerberatertätigkeit bildet, einreicht.<sup>872</sup> Damit zeigte diese Entscheidung des BSG Auswirkungen für den Beruf des Syndikus-Steuerberaters. Andererseits gilt es festzustellen, dass diese Entscheidung zwar die Anforderungen, die an einen Befreiungsantrag zu stellen sind, verschärft, zu einem Ausschluss des Befreiungsanspruchs führte diese Rechtsprechung gleichwohl nicht.

Die Auswirkungen der Rechtsprechung des BSG vom 3. April 2014 auf einen Syndikus-Steuerberater werden unterschiedlich beurteilt. Die Konsequenzen dieser Übertragung sind als deutlich weitreichender einzustufen, da sie grundlegend den Befreiungsanspruch von Syndikus-Steuerberatern in Frage stellen würden. Teilweise geht man davon aus, dass die Rechtsprechung des BSG auf den Syndikus-Steuerberater zu übertragen ist.<sup>873</sup> Das Berufsbild des Syndikusanwalts und das des Syndikus-Steuerberaters ähneln sich so sehr, dass davon auszugehen ist, dass die Tätigkeit des Syndikus-Steuerberaters im Beschäftigungsverhältnis nicht zur Mitgliedschaft in der berufsständischen Kammer und der berufsständischen Versorgungseinrichtung führe.<sup>874</sup> Eine spezifische steuerberatende Tätigkeit des Syndikus-Steuerberaters sei nach Übertragung der Judikatur des BSG im Beschäftigungsverhältnis aufgrund der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber gerade nicht gegeben.<sup>875</sup> Ferner wird als Begründung zur Übertragung der Judikatur des BSG auf die Ähnlichkeit der Regelungen des § 46 BRAO a. F. mit der des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG verwiesen.<sup>876</sup> Gegen die Übertragung der Judikatur des BSG auf einen Syndikus-Steuerberater lässt sich anführen, dass man in der Entscheidung des BSG eine

<sup>872</sup> Mitteilungen des Versorgungswerks NRW, abrufbar unter: <https://www.stbv-rlp.de/FileManager/Preview/d764240c-fdb4-e911-9104-0050563f0e35> (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020).

<sup>873</sup> *Bezani/Klinkhammer*, ArbRAktuell 2014, 275, 277; ebenfalls in diese Richtung argumentierend siehe *Mehrens*, KrV 01.15, 4, 6.

<sup>874</sup> *Bezani/Klinkhammer*, ArbR 2014, 275, 277.

<sup>875</sup> *Bezani/Klinkhammer*, ArbR 2014, 275, 277.

<sup>876</sup> *Mehrens*, KrV 01.15, 4, 6.

Konzentration auf das anwaltliche Berufsrecht erkennen könne.<sup>877</sup> Zudem sei die Doppelberufstheorie, welche das BSG in seinen Entscheidungen zugrunde legt, eigens für den Berufsstand der Syndikusanwälte geschaffen worden.<sup>878</sup> Eine schlichte Übertragung der Rechtsprechung des BSG scheidet damit aus; es seien vielmehr die Besonderheiten der berufsrechtlichen Einkleidung des Syndikus-Steuerberaters zu berücksichtigen.<sup>879</sup> Die tätigkeitsbezogene Definition eines Syndikus-Steuerberaters, welche insbesondere durch § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG vorgegeben wird, führt dazu, dass ohnehin nur derjenige als Syndikus-Steuerberater tätig werden dürfe, wer die Tätigkeiten eines Steuerberaters ausübt.<sup>880</sup> Daher strahle die Rechtsprechung des BSG im Ergebnis nicht auf dem Syndikus-Steuerberater aus.<sup>881</sup>

### 3. Derzeitige Praxis der DRV Bund

Nach der aktuellen Praxis der DRV Bund können sich Syndikus-Steuerberater von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht befreien lassen. Dies gilt nach den Urteilen des BSG vom 3. April 2014 fort. So ist beispielsweise den Hinweisen der bayrischen Versorgungswerke zur Befreiung von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht für Angestellte vom Dezember 2014 zu entnehmen, dass sich Syndikus-Steuerberater befreien lassen können, sofern sie neben dem Befreiungsantrag eine Bestätigung der zuständigen Steuerberaterkammer vorlegen, aus welcher sich ergibt, dass es sich bei der Beschäftigung um eine berufsrechtliche nicht zu beanstandende Tätigkeit als Syndikus-Steuerberater handelt.<sup>882</sup> Bei neu bestellten Syndikus-Steuerberatern wird eine Kopie der Bestellungsurkunde als ausreichend erachtet.

### 4. Rechtliche Bewertung der Ausgangsfrage

Es kann zunächst festgehalten werden, dass eine Befreiung des Syndikus-Steuerberaters von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht nach der derzeitigen Praxis der DRV Bund grundsätzlich weiterhin möglich ist. Judikatur zur genannten Problematik findet sich bis zum heutigen Zeitpunkt nicht, was ebenfalls dafür spricht, dass die Befreiungspraxis der DRV Bund als unproblematisch und einheitlich wahrgenommen wird. Da das Sozialrecht tätigkeitsbezogen vorgeht, besteht somit keine derart große Diskrepanz zwischen dem Sozialrecht und dem Berufsrecht der Steuerberater, wie es gerade für den Syndikusanwalt der Fall war. Die Zulassung als Steuerberater setzt neben der Ablegung des Steuerberaterexamens eine praktische Tätigkeit voraus, die zwischen zwei und zehn Jahren variiert (§ 36 StBerG). Die Ausgangslage

<sup>877</sup> Hartmann, DStR 2014, 2183, 2184; vgl. ferner Kilger, AnwBl 2014, 685, 688.

<sup>878</sup> Döring, in FAZ, Ausgabe v. 27.08.2014.

<sup>879</sup> Hartmann, DStR 2014, 2183, 2184; vgl. auch Rolfs/Marcelli, NZA 2014, 574, 580.

<sup>880</sup> Hartmann, DStR 2014, 2183, 2184; Hey, ArbRAktuell 2014, 604, 606; Jörgens, StB 2016, 64, 65.

<sup>881</sup> Vgl. Giesen, NZA 2014, 1297, 1304; Kilger, AnwBl 2014, 685, 688.

<sup>882</sup> Hinweise der Bayrischen Versorgungswerke, abrufbar unter: [http://portal.versorgungskammer.de/portal/pls/portal/!PORTAL.wwpob\\_page.show?\\_docname=5876986.PDF](http://portal.versorgungskammer.de/portal/pls/portal/!PORTAL.wwpob_page.show?_docname=5876986.PDF) (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020).

von Syndikusanwälten und Syndikus-Steuerberatern ist insofern als grundsätzlich verschieden zu bewerten. Um zu einem systematisch sauberen Ergebnis zu gelangen und nicht allein ergebnisorientiert vorzugehen, ist es jedoch erforderlich, zu prüfen, inwiefern die Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI erfüllt. Wie eingangs bereits ausgeführt, wäre dem Grunde nach der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI eröffnet. Problematisch erweist sich auch hier, ob die Beschäftigung im Angestelltenverhältnis die Mitgliedschaft in der Steuerberaterkammer und damit im Versorgungswerk der Steuerberater auslöst. Bei sauberer Subsumtion unter den Wortlaut des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI wäre dies gerade nicht möglich. Die Mehrheit der Stimmen in der Literatur spricht sich trotz dessen für die Möglichkeit der Befreiung des Syndikus-Steuerberaters von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht aus. Die Vorgehensweise der „Vier-Kriterien“-Formel wurde damit auf den Syndikus-Steuerberater übertragen. Folgt man diesem Ansatz, gelangt man konsequenterweise zu dem Ergebnis, der Gesetzgeber habe mit der Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG eine Norm geschaffen, die eine Lösung für das Problem des Befreiungsanspruchs eines Syndikus-Steuerberaters bereithält. Die Tätigkeit des Syndikus-Steuerberaters im Angestelltenverhältnis wird mit der freiberuflichen Tätigkeit als Steuerberater zusammengezogen. Die Vorgehensweise der „Vier-Kriterien“-Theorie ist für den Syndikus-Steuerberater gerade nicht erforderlich, da bereits durch § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG vorgegeben wird, dass im Anstellungsverhältnis eine steuerberatende Tätigkeit ausgeübt werden muss. Das Kriterium der berufsspezifischen Tätigkeit wäre damit erfüllt.

Allerdings stellt sich die Frage, inwiefern die Rechtsprechung des BSG vom 3. April 2014 für einen Syndikus-Steuerberater Berücksichtigung finden muss. Eine Ausstrahlungswirkung auf den Syndikus-Steuerberater kann mit der Argumentation verneint werden, dass, auch wenn die Berufsbilder des Rechtsanwalts und des Steuerberaters gewisse Ähnlichkeiten aufweisen, so die gesetzliche Manifestation des Syndikusanwalts und die des Syndikus-Steuerberaters als derart unterschiedlich zu bewerten ist, dass eine Übertragung der Rechtsprechung des BSG auf den Syndikus-Steuerberater konsequenterweise abgelehnt werden muss. Eine schlichte Übertragung der Judikatur des BSG wird den Besonderheiten der Syndikus-Steuerberaterstellung nicht gerecht. Durch die Festlegung der Aufgaben gem. § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG im Anstellungsverhältnis auf solche i. S. d. § 33 StBerG hat der Gesetzgeber die Möglichkeit genutzt, eine Norm zu kreieren, die aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht, den Syndikus-Steuerberater auf den ersten Blick nicht vor derart große Unsicherheiten stellt, welchen hingegen ein Syndikusanwalt ausgesetzt war. Betrachtet man die Rechtsprechung des BSG genauer, kommt man hingegen zu einem anderen Ergebnis. Das vom BSG herausgestellte Kriterium des Zweitberufs bildet den Anknüpfungspunkt der Beurteilung der Befreiungsvoraussetzungen eines Syndikusanwalts. Übertragen auf den Syndikus-Steuerberater bedeutet das, dass für eine Beurteilung der Befreiung nach § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI entscheidend ist, ob die Syndikus-Steuerberater-

tätigkeit als „eine“ Tätigkeit angesehen wird oder ob entsprechend dem Syndikusanwalt die Tätigkeit in Haupt- und Zweitberuf unterteilt wird. Diese Vorgehensweise hat zur Konsequenz, dass man die vom BGH/BVerfG für das Berufsrecht entwickelte Doppelberufstheorie im Sozialversicherungsrecht zugrunde legen würde. Wie bereits festgestellt, findet die Doppelberufstheorie dem Grunde nach auf einen Syndikus-Steuerberater Anwendung. Daher verbietet sich ein Zusammenziehen von Tätigkeit im Angestelltenverhältnis und der freiberuflichen Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters. Gemäß § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG dürfen Syndikus-Steuerberater gerade nicht in ihrer Eigenschaft als Steuerberater für ihren Auftraggeber tätig werden. Folglich erhalten sie demnach nicht wegen dieser Tätigkeit die Zulassung als Steuerberater. Nach Ansicht des BSG ist zudem nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI erforderlich, dass die Tätigkeit im Beschäftigungsverhältnis die Versicherungspflicht bei der berufsständischen Versorgungseinrichtung begründet und gleichzeitig zu einer Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung führt.<sup>883</sup> Dies sei bei einer Tätigkeit eines Rechtsanwalts für einen nicht dem anwaltlichen Standesrecht unterworfenen Arbeitgeber gerade nicht der Fall. Unerheblich sei daher, ob die Tätigkeit, die im Einzelfall im Angestelltenverhältnis ausgeübt wird, Elemente einer anwaltlichen Berufstätigkeit enthalte, da dies nicht dazu führen könne, die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI zu umgehen. Auch wenn die Ausführungen sich auf einen Rechtsanwalt beziehen, so ist der Vorgehensweise des BSG jedoch grundsätzlich Bedeutung beizumessen, da Vorgaben an die Interpretation des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI aufgestellt werden. Entscheidend ist demnach für einen Syndikus-Steuerberater, ob die Tätigkeit im Beschäftigungsverhältnis neben der Mitgliedschaft in der gesetzlichen Rentenversicherung zur Versicherungspflicht bei der berufsständischen Versorgungseinrichtung führt. Auch wenn ein Syndikus-Steuerberater ausweislich der Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG Vorbehaltsaufgaben eines Steuerberaters im Rahmen seines Beschäftigungsverhältnisses auszuüben hat, führt die Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG im Gegenzug dazu, dass die Tätigkeit im Anstellungsverhältnis alleine nicht ausreicht, um den Titel des Syndikus-Steuerberaters führen zu können und die Zulassung als Steuerberater zu erhalten. Damit würde sich für den Syndikus-Steuerberater die Vorgehensweise verbieten, die Tätigkeit aus dem Angestelltenverhältnis mit der freiberuflichen Tätigkeit als Steuerberater zusammenzuziehen. Da die Doppelberufstheorie für einen Syndikus-Steuerberater zugrunde gelegt worden ist, muss man unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des BSG zu dem Ergebnis gelangen, dass einem Syndikus-Steuerberater kein Befreiungsanspruch gem. § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI zusteht.

Darüber hinaus sind Überlegungen dazu anzustellen, ob unter Beachtung der durch das Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte eingetretenen Veränderungen eine andere Deutungsmöglichkeit besteht. Gemäß § 46a Abs. 2 BRAO wird dem Träger der Rentenversicherung ein Anhörungsrecht bei der Entscheidung über die Zulassung als Syndikusanwalt eingeräumt. Dadurch soll ausweislich der

<sup>883</sup> BSG, Urteil v. 03.04.2014 – B 5 RE 13/14 R – BSGE 115, 267 Rdn. 44.

Gesetzesmaterialien ein Gleichlauf der Zulassungsentscheidung der Rechtsanwaltskammer mit der Entscheidung über die Befreiung von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht erzeugt werden. Eine derartige Regelung existiert für den Syndikus-Steuerberater gerade nicht. Zudem bringt der Gesetzgeber mit der Regelung des § 46 Abs. 3 BRAO n. F. eindeutig zum Ausdruck, wann eine anwaltliche Tätigkeit vorliegt. Ziel des Gesetzes ist es zudem festzulegen, ob und unter welchen spezifischen Voraussetzungen die Möglichkeit besteht, die Tätigkeit eines freien Berufs im Angestelltenverhältnis auszuüben, welche sodann die Mitgliedschaft in der jeweiligen berufsständischen Kammer begründen kann. Nach Ansicht des Gesetzgebers ist es daher zwingende Voraussetzung für die Gewährung des Befreiungsanspruchs des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI, dass die Tätigkeit im Angestelltenverhältnis die Kammermitgliedschaft begründen kann. Übertragen auf den Syndikus-Steuerberater hat diese Konzeption zur Folge, dass einem Syndikus-Steuerberater nur dann ein Anspruch gem. § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI zustehen kann, sofern die Tätigkeit im Angestelltenverhältnis dazu in der Lage ist, die Mitgliedschaft in der Steuerberaterkammer zu begründen. Trotz der Übernahme der Vorbehaltsaufgaben eines Steuerberaters im Anstellungsverhältnis, wird ein Syndikus-Steuerberater gerade nicht in seiner Eigenschaft als Steuerberater für seinen Arbeitgeber tätig. Die Tätigkeit als Steuerberater ist vielmehr neben der Angestellten­tätigkeit erforderlich. Damit lässt sich das Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte in die Richtung deuten, einem Syndikus-Steuerberater einen Befreiungsanspruch gem. § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI zu verwehren. Auch wenn die Doppelberufstheorie in abgeschwächter Form auf den Syndikus-Steuerberater Anwendung findet, so führt das Festhalten an dieser Theorie nicht unweigerlich dazu, dass die Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters dem Tatbestand des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI nicht unterfallen kann. Wäre das Urteil des BSG nicht gefällt worden, hätte der Ansatz des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG sicherlich eine pragmatische Lösung gebildet, welcher die der „Vier-Kriterien“-Formel anhaftende Kritik umgangen hätte. Wenngleich sowohl im Sozialrecht sowie im Berufsrecht der Steuerberater auf einen Tätigkeitsbezug abgestellt wird, führt die Konzeption der Doppelberufstheorie dazu, dass ein Befreiungsanspruch für einen Syndikus-Steuerberater im Ergebnis abzulehnen ist. Diese Ansicht kollidiert mit der derzeitigen Praxis der DRV Bund.

### **C. Erlangung eines Fachberatertitels**

Die Auswirkungen einer Anwendung der Doppelberufstheorie auf die Stellung als Syndikus-Steuerberater zeigen sich auch bei der Frage der Erlangung eines Fachberatertitels. Das Erreichen eines Fachberatertitels setzt die Erarbeitung einer bestimmten Anzahl von Fällen voraus, um den notwendigen Spezialisierungsgrad aufweisen zu können. Für einen Syndikusanwalt ergab sich dabei nach der Rechtslage vor 2016 die Schwierigkeit, ob die Fallbearbeitung im Anstellungsverhältnis für den Erwerb eines Fachanwaltstitels angerechnet werden konnte. Diese Frage

beschäftigte Rechtsprechung und Literatur in breitem Umfang.<sup>884</sup> Aufgrund dieser Kontroversen lohnt sich die Überlegung, ob für einen Syndikus-Steuerberater eine gleichgelagerte undurchsichtige Rechtslage besteht. Dieses Problem soll im Rahmen dieses Kapitels näher beleuchtet werden.

In begrenztem Umfang besteht für einen Steuerberater die Möglichkeit einen Fachberatertitel zu erwerben. Die dafür erforderlichen Anforderungen statuiert die Fachberaterordnung für Steuerberater (FBO)<sup>885</sup>, die inhaltlich und systematisch eng an der Fachanwaltsordnung für Rechtsanwälte (FAO)<sup>886</sup> orientiert ist. Darüber hinaus kann ein Steuerberater einen Fachberatertitel führen, welcher vom deutschen Steuerberaterverband (DStV e. V.) verliehen wird. Ob ein Syndikus-Steuerberater einen Fachberatertitel erwerben kann, unterscheidet sich von den übrigen in diesem Abschnitt der Arbeit behandelten Problemkonstellationen insofern, als dass die Frage von der Satzungsversammlung der Steuerberaterschaft selbst geklärt werden kann.<sup>887</sup> Dadurch wird ein Stück weit erkennbar, wie sich der eigene Berufsstand mit den Besonderheiten des Syndikus-Steuerberaters auseinandersetzt und dazu Stellung bezieht. Zur Klärung der Ausgangsfrage ist erneut ausschlaggebend, wie die Tätigkeit des Syndikus-Steuerberaters im Angestelltenverhältnis berufsrechtlich einzuordnen ist. Zunächst wird dafür die Rechtslage zum Syndikusanwalt umfassend untersucht, wobei hier erneut zwischen der Rechtslage, die bis 2016 Geltung entfalten konnte, sowie den Veränderungen, die durch das Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte eingetreten sind, differenziert werden kann. Im Anschluss daran, erfolgt eine umfangreiche Analyse der Frage, inwiefern die Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters, die dieser im Angestelltenverhältnis ausübt, bei der Erlangung eines Fachberatertitels Berücksichtigung finden kann.

## I. Der Syndikusanwalt als Fachanwalt gemäß der Rechtslage bis 2016

### 1. Darlegung der relevanten Regelwerke

Nach Maßgabe des § 43c Abs. 1 BRAO setzt der Erwerb eines Fachanwaltstitels den Nachweis besonderer praktischer und theoretischer Erfahrungen voraus. Diese Voraussetzung statuiert sodann die FAO genauer. Für die Beurteilung der Frage, ob die vom Syndikusanwalt in seiner Angestelltentätigkeit bearbeiteten Fälle als praktische Erfahrung für den Erwerb des Fachanwaltstitels angerechnet werden können, bilden die § 2, 3 und § 5 FAO die einschlägigen und damit essenziellen

<sup>884</sup> Siehe dazu u. a. BGH, Beschluss v. 13.03.2000 – AnwZ (B) 25/99 – NJW 2000, 1645; BGH, Beschluss v. 18.06.2001 – AnwZ (B) 41/00 – NJW 2001, 3130; BGH, Beschluss v. 25.10.2006 – AnwZ (B) 80/05 – NJW 2007, 599, 600; aus der Literatur siehe u. a. *Bürkle*, AnwBl 2004, 578; *Posegga*, MDR 2003, 609.

<sup>885</sup> Fachberaterordnung i. d. F. vom 28.03.2007 (DStR 2007, 1274), zuletzt geändert durch Änderungsbeschluss v. 08.09.2010 (DStR 2010, 2659).

<sup>886</sup> Fachanwaltsordnung i. d. F. vom 22.03.1999 (BRAK-Mitt 1999, 131), zuletzt geändert durch BRAK-Beschluss v. 07.12.2017 (BRAK-Mitt 2018, 29).

<sup>887</sup> *Filges*, NZA 2013, 257 entsprechend für den Syndikusanwalt.

Vorschriften. Dabei werden im Folgenden nur die für den Syndikusanwalt umstrittenen Tatbestandsmerkmale der betroffenen Normen einer genaueren Betrachtung unterzogen. Gemäß § 2 Abs. 2 FAO sind die besonderen theoretischen Kenntnisse und die besondere praktische Erfahrung des Antragstellers dann zu bejahen, wenn diese auf dem Fachgebiet erheblich das Maß dessen übersteigen, das üblicherweise durch die berufliche Ausbildung und die praktische Erfahrung im Beruf vermittelt wird. Nach Maßgabe des § 3 FAO ist zudem Voraussetzung, dass der Antragsteller zuvor mindestens drei Jahre als Rechtsanwalt zugelassen und innerhalb der letzten sechs Jahre als solcher tätig gewesen ist. Das Abstellen auf die Ausübung einer anwaltlichen Tätigkeit im Wortlaut des § 3 FAO verfolgt den Zweck, den Fachanwaltstitel nur einem Rechtsanwalt zu verleihen, der die typischen Merkmale anwaltlicher Tätigkeit erfüllt und über Kenntnisse verfügt, die aus der spezifischen anwaltlichen Tätigkeit herrühren.<sup>888</sup> Dazu gehören beispielsweise die Errichtung eines funktionstüchtigen Kanzleibetriebs oder die kostenrechtliche Abwicklung der Mandantschaft.<sup>889</sup> Die Sicherung eines qualifizierten beruflichen Standes kann auf diese Weise herbeigeführt werden;<sup>890</sup> die Fachanwaltsbezeichnung dient von der gesetzgeberischen Zielvorstellung her als Qualitätsausweis.<sup>891</sup> Der § 3 FAO statuiert darüber hinaus keine weiteren Anforderungen, die an Umfang oder Inhalt der anwaltlichen Tätigkeit gestellt werden.<sup>892</sup> Diese werden durch § 5 FAO vorgegeben. Gemäß § 5 FAO ist ein bestimmtes Maß an praktischer Erfahrung in weisungsfreier und persönlicher Bearbeitung erforderlich, um den Titel des Fachanwalts führen zu können. Dabei geht die FAO von dem Grundgedanken aus, dass sich das Vorliegen der besonderen praktischen Erfahrung aus einer bestimmten Anzahl von Fallbearbeitungen bestimmen lässt.<sup>893</sup> Die praktische Erfahrung ist davon geprägt, die wechselnde Perspektive des jeweiligen Mandanten einzunehmen.<sup>894</sup>

Das Tatbestandsmerkmal des Rechtsanwalts in § 5 Abs. 1 FAO soll der Abgrenzung zu Tätigkeiten dienen, die der Rechtsanwalt in anderen Funktionen insbesondere bei nichtanwaltlichen Arbeitgebern ausübt.<sup>895</sup> Um das tatbestandliche Merkmal der persönlichen Bearbeitung zu erfüllen, muss sich der Antragsteller selbst inhaltlich mit der Aufgabe befassen<sup>896</sup> und die Fallbearbeitung jedenfalls im Kern selbstständig im Sinne von eigenverantwortlich geleistet worden sein.<sup>897</sup> Schwierigkeiten bereitet eine genaue Umschreibung einer weisungsfreien Bearbeitung. Nach Ansicht des BGH ist diese zumindest in Zweifel zu ziehen, sofern ein angestellter Rechtsanwalt nach strikten Vorgaben und unter strikter Anleitung und Ergebniskontrolle zu arbeiten hat

<sup>888</sup> Scharmer, in: Hartung/Scharmer, BORA/FAO, § 3 FAO Rdn. 19.

<sup>889</sup> BGH, Urteil v. 13.01.2003 – AnwZ (B) 25/02 – NJW 2003, 883, 885.

<sup>890</sup> BGH, Urteil v. 13.03.2000 – AnwZ (B) 25/99 – NJW 2000, 1645.

<sup>891</sup> Scharmer, in: Hartung, BORA/FAO, § 2 FAO Rdn. 21.

<sup>892</sup> Quaas, in: Gaier/Wolf/Glöcken, § 3 FAO Rdn. 12; Kleine-Cosack, BRAO, § 3 FAO Rdn. 5.

<sup>893</sup> Quaas, in: Gaier/Wolf/Glöcken, § 5 FAO Rdn. 9.

<sup>894</sup> BGH, Beschluss v. 25.10.2006 – AnwZ (B) 80/05 – NJW 2007, 599, 600.

<sup>895</sup> BGH, Beschluss v. 16.05.2011 – AnwZ (Brfg) 7/10 – AnwBl 2011, 778.

<sup>896</sup> BGH, Beschluss v. 04.11.2009 – AnwZ (B) 16/09 – NJW 2010, 377, 379.

<sup>897</sup> Scharmer, in: Hartung/Scharmer, BORA/FAO, § 5 FAO Rdn. 320.

und ihm somit keinerlei Entscheidungsspielraum zukommt.<sup>898</sup> Bei der Voraussetzung der persönlichen und weisungsfreien Fallbearbeitung geht es nicht darum, die wirtschaftliche Selbstständigkeit der Rechtsanwälte zu betonen, sondern die Wahrung der anwaltlichen Unabhängigkeit in den Mittelpunkt zu rücken.<sup>899</sup> Der wesentliche Gehalt des § 5 FAO wird im Schutz des rechtssuchenden Publikums gesehen.<sup>900</sup>

## 2. Chronologische Darstellung und Bewertung der Rechtsfrage

Die Rechtsprechung des BGH hat einen stetigen Veränderungsprozess hinsichtlich des Erwerbs eines Fachanwaltstitels für einen Syndikusanwalt durchlaufen. Schwierigkeiten hat dabei einerseits die Frage bereitet, ob die Tätigkeit als Syndikusanwalt für seinen Auftraggeber als die eines Rechtsanwalts i. S. d. § 3 FAO eingeordnet werden kann sowie die Fragestellung, inwiefern die Tätigkeit eines Syndikusanwalts für seinen Auftraggeber das Erfordernis einer weisungsfreien und persönlichen Fallbearbeitung (§ 5 Abs. 1 FAO) erfüllt, wobei insbesondere das Merkmal der Weisungsfreiheit Abgrenzungsschwierigkeiten hervorrief. Die Vorgängervorschrift zu § 5 FAO bildet § 9 RFAchBezG,<sup>901</sup> dessen zweiter Absatz als Ausnahmenvorschrift konzipiert war und nach dem Willen des Gesetzgebers auf einen Syndikusanwalt Anwendung finden sollte.<sup>902</sup> Bis ins Jahr 2003 hinein fand sich zudem im § 5 Abs. 1 FAO a. F.<sup>903</sup> noch die Formulierung, dass die praktische Erfahrung „in der Regel“ als nachgewiesen angesehen werden konnte. Darüber hinaus war anstatt der heutigen Formulierung mit der persönlichen und weisungsfreien Bearbeitung eine selbstständige Bearbeitung als Rechtsanwalt notwendig. Weitergehende Änderungsversuche der FAO, die Worte „und weisungsfrei“ aus § 5 Abs. 1 FAO zu streichen sowie eine Ergänzung des § 5 Abs. 2 S. 1 FAO dahingehend, sodass die in einem ständigen Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnis bearbeiteten Fälle als solche des § 5 Abs. 1 FAO einzuordnen sind, fanden in der Satzungsversammlung der Bundesrechtsanwaltskammer in ihrer Sitzung am 13. November 2012 keine Mehrheit.<sup>904</sup> Aufgrund der inhaltlichen Veränderungen, die § 5 FAO durchlebt hat, sowie der differierenden Formulierung seiner Vorgängervorschrift, bietet es sich für eine sinnvolle Bearbeitung der Problematik an, zwischen den unterschiedlichen Fassungen des § 5 FAO im Rahmen der Darstellung zu differenzieren.

<sup>898</sup> BGH, Beschluss v. 10.10.2011 – AnwZ (Brfg) 7/10 – AnwBl 2012, 91.

<sup>899</sup> *Scharmer*, in: Hartung, BORA/FAO, § 5 FAO Rdn. 272; *Vosebürger*, in: Feuerich/Weyland, BRAO, § 5 FAO Rdn. 9; *Quaas*, in: Gaier/Wolf/Glöcken, 1. Aufl., § 5 FAO Rdn. 23; *Römermann/Funke Gavilá*, in: Steuerberater Handbuch, Teil 3 D. Rdn. 19.

<sup>900</sup> *Posegga*, MDR 2003, 609, 614; so auch *Bürkle*, ZRP 2003, 49, 52.

<sup>901</sup> Gesetz über Fachanwaltsbezeichnungen nach der Bundesrechtsanwaltsordnung und zur Änderung der Bundesrechtsanwaltsordnung vom 27.02.1992 (BGBl. I S. 379). Dieses Gesetz wurde allerdings mit dem Gesetz zur Neuordnung des Berufsrechts der Rechtsanwälte und Patentanwälte vom 08.09.1994 (BGBl. I S. 2278) aufgehoben, siehe dazu ausführlich *Offermann-Burckart*, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 43c BRAO Rdn. 4c ff.

<sup>902</sup> Gesetzesentwurf, BT-Drs- 12/1701, S. 8.

<sup>903</sup> Siehe dazu Fassung der FAO v. 01.09.1999 bis zum 31.12.2002 bzw. bis zum 30.06.2003.

<sup>904</sup> Dazu ausführlich *Filges*, NZA 2013, 257, 259f.

## a) Rechtslage im Geltungszeitraum des § 9 RAFachBezG

Nach § 9 Abs. 2 RAFachBezG, der von 1992 bis 1999 galt, bestand die Möglichkeit des praktischen Nachweises einer anwaltlichen Tätigkeit ferner bei anderen fachgebietsbezogenen Tätigkeiten, wenn diese nach Umfang, Inhalt und Dauer den in Absatz 1 des § 9 RAFachBezG genannten Tätigkeiten entsprachen. Damit wurde ausdrücklich festgelegt, dass das einen Rechtsanwalt auszeichnende Erfahrungsgut auch durch andere Tätigkeiten erreicht werden konnte.<sup>905</sup> Für den Zeitraum der Geltung der § 9 RAFachBezG findet sich nur wenig höchstrichterliche Judikatur, die sich mit der Problematik in Bezug auf den Syndikusanwalt auseinandergesetzt hat. Eine Entscheidung des BGH vom 19. September 1995 kann an dieser Stelle genannt werden. Der BGH erachtete es in seiner Entscheidung zur Anerkennung der praktischen Tätigkeit als ausreichend an, sofern die Tätigkeit eines Syndikusanwalts im nichtgerichtlichen Bereich ausgeübt worden ist, soweit sie nach Art und Umfang der praktischen Tätigkeit eines Rechtsanwalts entsprach.<sup>906</sup> Ausweislich der Gesetzesmaterialien zum RAFachBezG hatte der Gesetzgeber bei Schaffung des § 9 Abs. 2 RAFachBezG u. a. einen Syndikusanwalt im Auge.<sup>907</sup> § 9 Abs. 2 RAFachBezG ermöglichte damit einem Syndikusanwalt vergleichsweise einfach, den für einen Fachanwaltstitel erforderlichen Nachweis an praktischer Erfahrung zu erbringen.<sup>908</sup>

## b) Überblick für den Zeitraum des § 5 FAO a. F.

## (a) Judikatur des BGH

Während des Zeitraums der Geltung des § 5 FAO a. F. (1999–2003) gestaltete sich die Anerkennung der praktischen Tätigkeit, die aus dem Angestelltenverhältnis des Syndikusanwalts herrührte und für den Erwerb des Fachanwaltstitels erforderlich war, zunehmend schwieriger. § 5 FAO a. F. enthielt im Gegensatz zur Regelung des § 9 RAFachBezG keinen Ausnahmetatbestand, unter den die Tätigkeit des Syndikusanwalts subsumiert werden konnte. Für den Geltungszeitraum des § 5 FAO a. F. können drei Entscheidungen des BGH genannt werden, in welchen dieser sich umfassend mit der Frage beschäftigte, ob die Tätigkeit eines Syndikusanwalts, die dieser für seinen Arbeitgeber ausgeübt hat, als praktische Erfahrung für den Erwerb eines Fachanwaltstitels herangezogen werden kann.

Zunächst ist an dieser Stelle ein Beschluss des BGH vom 13. März 2000 zu erwähnen. Darin spricht sich der BGH dagegen aus, die Fälle, die der Syndikusanwalt bei seiner Arbeit im ständigen Dienst- bzw. Beschäftigungsverhältnis bearbeitet hat, als besondere praktische Erfahrung i. S. d. § 5 FAO zu berücksichtigen.<sup>909</sup> Als Begründung verwies der BGH dabei auf die nach der Doppelberufstheorie gestützte

<sup>905</sup> Vgl. *Sellner*, AnwBl 1994, 3, 10.

<sup>906</sup> BGH, Beschluss v. 19.06.1995 – AnwZ (B) 2/95 – NJW 1995, 2717.

<sup>907</sup> Begr. zum Gesetzesentwurf einzelner Abgeordneter, BT-Drs 12/1701, S. 8.

<sup>908</sup> Insofern kritisch aber *Pausenberger*, AnwBl 1994, 13, 15; vgl. ferner *Hensler*, EWiR 1999, 965, 966.

<sup>909</sup> BGH, Beschluss v. 13.03.2000 – AnwZ (B) 25/99 – NJW 2000, 1645.

Annahme, dass die Tätigkeit als Syndikus nicht als eine anwaltliche eingeordnet werden könne. Bei einer anderen Vorgehensweise sah der BGH die Gefahr, dass die besondere Reputation und Qualifikation als Anwalt aus berufsfremden Erfahrungen gespeist werden könne.<sup>910</sup> Zudem habe sich die Satzungsversammlung der Bundesrechtsanwaltskammer bewusst dagegen entschieden, eine dem § 9 Abs. 2 RAFach-BezG entsprechende Regelung mit in § 5 FAO aufzunehmen. Von der ein Jahr zuvor getroffenen Linie weicht der BGH ein Stück weit in seiner Entscheidung vom 18. Juni 2001 ab. Der BGH hält zwar weiter daran fest, dass die Fallbearbeitung als Syndikus nicht als selbstständige anwaltliche Tätigkeit i. S. d. § 5 Abs. FAO angesehen werden könne.<sup>911</sup> Selbstständigkeit sei im Sinne einer anwaltlichen Unabhängigkeit auszulegen. Ein Syndikusanwalt werde im Angestelltenverhältnis nicht anwaltlich tätig. Aus dem Wortlaut des § 5 FAO werde aber deutlich („in der Regel“), dass es sich dabei nicht um eine starre Regelung handle, sondern den Kammern vielmehr ein Maßstab für die Verleihung der Fachanwaltsbezeichnung an die Hand gegeben worden sei, der den besonderen Umständen des Einzelfalls Rechnung tragen soll.<sup>912</sup> Nach Ansicht des BGH sei es danach möglich, wenn der Bewerber die Bearbeitung einer erheblichen Zahl nicht unbedeutender Mandate im Rahmen der selbstständigen Tätigkeit als Rechtsanwalt nachweist, dass die weitere praktische Erfahrung, die er im Zweiterwerb als Syndikusanwalt auf dem betreffenden Fachgebiet erlangt hat, zu dem Ergebnis führen kann, dass der Nachweis nach § 5 FAO erbracht ist.<sup>913</sup> Dies sei insbesondere dann anzunehmen, sofern die Syndikustätigkeit weitgehend weisungsungebunden ausgeübt wird.<sup>914</sup> Der BGH modifiziert in Teilen in seinem Beschluss vom 13. Januar 2003 seine Sichtweise weiter. Er spricht sich gegen eine typisierende Betrachtung der Gegenüberstellung der Berufsbilder eines unabhängigen Rechtsanwalts und eines abhängigen Syndikusanwalts aus. Eine solche werde nicht dem Telos des § 5 FAO gerecht und verkenne die Tragweite des Grundrechts der Berufsausübungsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG).<sup>915</sup> Die dienst- oder arbeitsvertragliche Grundlage der Syndikustätigkeit sei demnach nicht maßgeblich dafür, um das Vorliegen einer selbstständigen Fallbearbeitung bejahen zu können. Entscheidend sei dagegen, ob bei einer Einzelfallbetrachtung, eine eigenständige und weisungsungebundene Bearbeitung durch den Syndikus gewährleistet werden könne.<sup>916</sup> Das Vorliegen einer arbeitsvertraglichen Bindung eines Syndikusanwalts an seinen Arbeitgeber stehe einer in fachlicher Hinsicht weisungsfreien Tätigkeit eines Syndikus von vornherein nicht entgegen.<sup>917</sup> Als Indiz für eine Weisungsgebundenheit sieht der BGH die Bearbeitung eigener Rechtsangelegenheiten des Arbeitgebers durch

<sup>910</sup> BGH, Beschluss v. 13.03.2000 – AnwZ (B) 25/99 – NJW 2000, 1645.

<sup>911</sup> BGH, Beschluss v. 18.06.2001 – AnwZ (B) 41/00 – NJW 2001, 3130.

<sup>912</sup> BGH, Beschluss v. 18.06.2001 – AnwZ (B) 41/00 – NJW 2001, 3130, 3131.

<sup>913</sup> BGH, Beschluss v. 18.06.2001 – AnwZ (B) 41/00 – NJW 2001, 3130, 3131.

<sup>914</sup> BGH, Beschluss v. 18.06.2001 – AnwZ (B) 41/00 – NJW 2001, 3130, 3131.

<sup>915</sup> BGH, Beschluss v. 13.01.2003 – AnwZ (B) 25/02 – NJW 2003, 883.

<sup>916</sup> BGH, Beschluss v. 13.01.2003 – AnwZ (B) 25/02 – NJW 2003, 883, 884.

<sup>917</sup> BGH, Beschluss v. 13.01.2003 – AnwZ (B) 25/02 – NJW 2003, 883, 884.

den Syndikusanwalt.<sup>918</sup> Weisungsgebundenheit könne hingegen abgelehnt werden, sofern ein Syndikusanwalt in Rechtsangelegenheiten der Mitglieder des Verbandes, bei welchem er angestellt ist, tätig werde. Jedoch hält der BGH daran fest, dass allein die Tätigkeit aus dem Angestelltenverhältnis nicht ausreicht, um den Nachweis der praktischen Erfahrung zu erbringen. Eine Bearbeitung einer erheblichen Anzahl nicht unbedeutender Mandate im Rahmen der selbstständigen Tätigkeit sei stets erforderlich.<sup>919</sup>

(b) Kritische Betrachtung der Rechtsprechung des BGH

Die Ausführungen des BGH in seinem Beschluss vom 31. März 2000 wurden in der Literatur insgesamt kritisch beurteilt.<sup>920</sup> Die kategorische Negation der Beachtung der praktischen Tätigkeit eines Syndikusanwalts im Angestelltenverhältnis hätte bei konsequenter Anwendung zur Folge, dass einem Syndikusanwalt die Möglichkeit genommen werde, einen Fachanwaltstitel zu erwerben.<sup>921</sup> Eine unzulässige Beeinträchtigung der Berufsausübungsfreiheit eines Syndikusanwalts wäre die Folge. Darüber hinaus wurde angenommen, dass der BGH in seiner Entscheidung unzweideutig die Doppelberufstheorie zugrunde lege, ohne dass er jedoch ausdrücklich in seiner Entscheidung darauf eingehe und ohne sich mit denen in der Literatur vertretenen Gegenstimmen zur Doppelberufstheorie auseinander zu setzen.<sup>922</sup> Die Argumentation des BGH, vornehmlich darauf basierend, dass keine dem § 9 Abs. 2 RAFachBezG entsprechende Regelung mit in die FAO aufgenommen worden sei, dahingehend zu deuten, dass die Tätigkeit eines Syndikusanwalts im Angestelltenverhältnis als praktische Erfahrung im Rahmen des § 5 FAO a. F. nicht berücksichtigt werden könne, überzeuge vor diesem Hintergrund nicht.<sup>923</sup> Zudem differenziere die FAO nicht zwischen Rechtsanwältinnen und Syndikusanwältinnen, sodass der BGH nicht dementsprechend vorgehen dürfe.<sup>924</sup> Dem Beschluss des BGH vom 18. Juni 2001 wurde hingegen ein positiver Ansatz entnommen. Der BGH komme den verfassungsrechtlichen Bedenken, die bei einer kompletten Nichtberücksichtigung der aus der praktischen Tätigkeit als Syndikusanwalt resultierenden Erfahrung bestehen würden, ein Stück weit nach.<sup>925</sup> Auch wenn diese Entscheidung aus Sicht der Syn-

<sup>918</sup> BGH, Beschluss v. 13.01.2003 – AnwZ (B) 25/02 – NJW 2003, 883, 884.

<sup>919</sup> BGH, Beschluss v. 18.06.2001 – AnwZ (B) 41/00 – NJW 2001, 3130, 3131; BGH, Beschluss v. 13.01.2003 – AnwZ (B) 25/02 – NJW 2003, 883, 884. Dabei ließ der BGH in seinem Beschluss v. 13.01.2003 einen Anteil von 17,5 % der nachgewiesenen Fälle als nicht unerhebliche Anzahl außerhalb der Syndikustätigkeit bearbeiteter Mandate ausreichen, *Posegga*, MDR 2003, 609, 615.

<sup>920</sup> Siehe etwa *Bürkle*, AnwBl 2004, 578ff.; *Hartung*, MDR 2000, 671; *Posegga*, MDR 2003, 609ff.; *ders.*, EWIR 2001, 137, 138.

<sup>921</sup> AGH Bremen, Beschluss v. 11.10.2001 – 1 AGH 6/00 – AnwBl 2002, 298; *Hartung*, MDR 2000, 671; *Prütting*, AnwBl 2001, 313, 314; vgl. dazu noch *Posegga*, MDR 2003, 609.

<sup>922</sup> *Hartung*, MDR 2000, 671; vgl. ferner *Prütting*, AnwBl 2001, 313, 314.

<sup>923</sup> *Hartung*, MDR 2000, 671, 672; *Prütting*, AnwBl 2001, 313, 314.

<sup>924</sup> *Hartung*, MDR 2000, 671, 672.

<sup>925</sup> *Deppert*, BRAK-Mitt 2002, 102; *Posegga*, MDR 2001, 609, 615; vgl. umfassend zur verfassungsrechtlichen Betrachtung der Problematik des Fachanwaltstitels für Syndikusanwälte, *Bürkle*, ZRP 2003, 49ff.

dikusanwälte begrüßt wurde, so brachte sie im Gegenzug erhebliche Unsicherheiten mit sich und warf die Frage auf, ob ein Bewerber seine Erfolgsaussichten für den Erhalt des Fachanwaltstitels hinreichend klar einschätzen konnte.<sup>926</sup>

Der Beschluss des BGH vom 13. Januar 2003 wurde gar dahingehend gewertet, dass der BGH von einer grundsätzlichen Anerkennung der Eignung der vom Syndikusanwalt bearbeiteten Fälle für die Fachanwaltsbezeichnung ausgehe.<sup>927</sup> Nicht überzeugen könne die Annahme, dass stets die Bearbeitung von Fällen, die aus der freiberuflichen Tätigkeit des Syndikusanwalts herrühren, für den Erwerb des Fachanwaltstitels erforderlich sei. Die Voraussetzungen, die an die Erfahrung und Organisation des Anwaltsalltages durch die FAO aufgestellt werden, könne gleichermaßen im Rahmen der Angestelltentätigkeit des Syndikusanwalts erbracht werden.<sup>928</sup> Die Kenntnisse und Erfahrungen im jeweiligen Fachgebiet erstrecken sich nicht auf die Kanzleiorganisation, sondern können der gesamten anwaltlichen Tätigkeit entstammen.<sup>929</sup>

#### c) Betrachtung der geltenden Fassung des § 5 FAO

Im Gegensatz zur alten Fassung des § 5 FAO verzichtet die aktuelle Fassung des § 5 FAO auf den Zusatz des „in der Regel“, sowie anstatt der „selbstständigen“ Fallbearbeitung, eine „persönliche“ und „weisungsfreie“ in den Wortlaut des § 5 Abs. 1 FAO mit aufgenommen wurde.

##### (a) Rechtsprechung des BGH zur gültigen Fassung des § 5 FAO

Ein Beschluss des BGH vom 25. Oktober 2006 basierte auf der aktuellen Fassung des § 5 FAO. Die Veränderung des Wortlauts von der selbstständigen Bearbeitung hin zur persönlichen und weisungsfreien Bearbeitung sollte es Syndikusanwälten erleichtern, die Tätigkeit, die sie für ihren Arbeitgeber ausgeübt haben, für den Erwerb des Fachanwaltstitels anrechnen lassen zu können.<sup>930</sup> Der BGH erkannte an, dass der Begriff der persönlichen Bearbeitung im Gegensatz zur selbstständigen Bearbeitung in geringerem Maße auf eine Tätigkeit außerhalb eines Anstellungsverhältnisses hinweise.<sup>931</sup> Zugleich orientierte er sich an der Rechtsprechung des Senats zur Auslegung des früheren Erfordernisses einer selbstständigen Bearbeitung, nach welcher eine solche nur bejaht werden könne, sofern die Bearbeitung der Fälle weisungsfrei und unabhängig ausgeführt worden ist.<sup>932</sup> Somit führte nach Ansicht

<sup>926</sup> *Bürkle*, AnwBl 2004, 578; *ders.*, ZRP 2003, 49, 54; vgl. zudem *Dahms*, NJW-Spezial 2010, 766, 767.

<sup>927</sup> *Posegga*, MDR 2003, 609, 610.

<sup>928</sup> *Bürkle*, AnwBl 2004, 578, 579f.

<sup>929</sup> *Bürkle*, AnwBl 2004, 578, 580.

<sup>930</sup> *Römermann*, NJW 2010, 380; *Offermann-Burckart*, in: Hensler/Prütting, BRAO, § 5 FAO Rdn. 27; vgl. auch *Scharmer*, in: Hartung/Römermann, BORA/FAO, § 5 Rdn. 240.

<sup>931</sup> BGH, Beschluss v. 25.10.2006 – AnwZ (B) 80/05 – NJW 2007, 599.

<sup>932</sup> BGH, Beschluss v. 25.10.2006 – AnwZ (B) 80/05 – NJW 2007, 599, 600 mit Verweis auf BGH, Beschluss v. 13.03.2000 – AnwZ (B) 25/99 – NJW 2000, 1645 und BGH, Beschluss v. 18.06.2001 – AnwZ (B) 41/00 – NJW 2001, 3130.

des BGH die Änderung des Wortlauts des § 5 S. 1 FAO nicht zu einer inhaltlichen Herabsetzung der praktischen Anforderungen an den Erwerb der Berechtigung zur Führung einer Fachanwaltsbezeichnung.<sup>933</sup> Damit verblieb es bei den durch die vorherige Rechtsprechung des BGH aufgestellten Anforderungen: „Die Fallbearbeitung in einem ständigen Dienstverhältnis reicht nicht aus; es bedarf vielmehr noch der Bearbeitung einer erheblichen Anzahl nicht unbedeutender Mandate außerhalb des Anstellungsverhältnisses und einer abschließenden Bewertung und Gewichtung der vom Antragssteller jeweils vorgelegten Fälle aus beiden beruflichen Bereichen.“ Das BVerfG bestätigte in seinem Beschluss vom 20. März 2007 die Verfassungsmäßigkeit dieser Entscheidung und lehnte damit sowohl eine Verletzung der Berufsfreiheit als auch einen Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz für den klagenden Syndikusanwalt ab.<sup>934</sup> In einem weiteren Beschluss aus dem Jahr 2009 stellt der BGH weitere bzw. nähere Anforderungen auf, die für den Erhalt des Fachanwaltstitels eines Syndikusanwalts erforderlich sind. Eine persönliche Bearbeitung i. S. d. § 5 FAO liege danach nur vor, sofern sich der Rechtsanwalt selbst mit der Sache befasst habe, was in der Regel beim Anfertigen von Vermerken und Schriftsätzen oder der Teilnahme an Gerichtsverhandlungen und anderen Verhandlungen anzunehmen sei.<sup>935</sup> Eine weisungsfreie Bearbeitung als Rechtsanwalt könne bei einem Syndikusanwalt im Ansatz nur vorliegen, sofern er Fälle im Rahmen einer selbstständigen anwaltlichen Tätigkeit bearbeitet habe.<sup>936</sup> Weitere Modifikationen nimmt der BGH hinsichtlich der Beurteilung der Rechtsfrage nicht vor.

#### (b) Bewertungsansätze aus der Literatur

Problematisch wurde die Rechtsprechung des BGH dahingehend gesehen, als dass der BGH die vom Syndikusanwalt bearbeiteten Fälle grundsätzlich mangels Weisungsfreiheit für die Anrechnung eines Fachanwaltstitels ablehnte, aber dann anerkannte, sofern der Antragssteller daneben andere Fälle bearbeitet hat.<sup>937</sup> Diese Vorgehensweise sei inkonsequent und stelle daher nur einen Kompromissversuch dar, die Interessen der Syndikusanwälte mit denen der „Hardliner“ in den Anwaltskammern in ein ausgewogenes Verhältnis miteinander zu setzen.<sup>938</sup> Kritisch wurde die Rechtsprechung des BGH insbesondere in Bezug auf das Argument der fehlenden Weisungsfreiheit eines Syndikusanwalts gesehen. Dieses könne bei einem Vergleich mit einem in einer Rechtsanwaltskanzlei angestellten Rechtsanwalt, welcher nach Ansicht des BGH weisungsfrei handeln könne, nicht überzeugen.<sup>939</sup>

<sup>933</sup> BGH, Beschluss v. 25.10.2006 – AnwZ (B) 80/05 – NJW 2007, 599, 600.

<sup>934</sup> BVerfG, Beschluss v. 20.03.2007 – 1 BvR 142/07 – NJW 2007, 1945.

<sup>935</sup> BGH, Beschluss v. 04.11.2009 – AnwZ (B) 16/09 – NJW 2010, 377, 379; BGH, Urteil v. 10.10.2011 – AnwZ (Brfg) 7/10 – NJW-RR 2012, 296, 297.

<sup>936</sup> BGH, Beschluss v. 04.11.2009 – AnwZ (B) 16/09 – NJW 2010, 377, 379.

<sup>937</sup> Römermann, NJW 2010, 380.

<sup>938</sup> Römermann, NJW 2010, 380.

<sup>939</sup> Dahms, NJW-Spezial 2010, 766, 767; Römermann, NJW 2010, 380; vgl. hierzu *Kleine-Cosack*, BRAO, § 5 FAO Rdn. 41.

### 3. Stellungnahme

Die Satzungsversammlung der Bundesrechtsanwaltskammer, die als „so genanntes Parlament der Rechtsanwaltschaft“ fungiert<sup>940</sup>, entschied sich gegen eine eindeutige Formulierung der FAO, die einem Syndikusanwalt die Anrechnung von Fällen, die er im Rahmen seiner Tätigkeit im Angestelltenverhältnis bearbeitet hat, erleichtert hätte. Dadurch wird deutlich, dass selbst der eigene Berufsstand Schwierigkeiten hatte, die Rechtsfigur des Syndikusanwalts einzuordnen. Ferner zeigt der Vergleich mit dem Vorgängermodell der FAO, dem für den Syndikusanwalt insbesondere relevanten § 9 Abs. 2 RAFachBezG, das der Satzungsversammlung die Möglichkeit unmittelbar vor Augen gestanden haben muss, den § 5 FAO anders und damit „eindeutiger“ für einen Syndikusanwalt zu formulieren. Allerdings kann aus dem Weglassen einer dem § 9 Abs. 2 RAFachBezG entsprechenden Formulierung, nicht der Willen der Satzungsversammlung abgeleitet werden, einem Syndikusanwalt den Erwerb eines Fachanwaltstitels zu erschweren.<sup>941</sup> § 9 Abs. 2 RAFachBezG differenzierte nicht zwischen einer anwaltlichen Tätigkeit und der Tätigkeit eines Syndikusanwalts; vielmehr ging es nur darum, Kenntnisse, die nicht aus einer forensischen anwaltlichen Tätigkeit herrührten, als praktische Erfahrungen für den Erwerb eines Fachanwaltstitels heranzuziehen.<sup>942</sup> Die Regelung war mithin nicht allein für einen Syndikusanwalt bestimmt, sodass aus dem Entfallenlassen einer entsprechenden Vorschrift keine eindeutigen Schlüsse gezogen werden konnten. Insbesondere das Merkmal der „selbstständigen“ Fallbearbeitung verursachte Schwierigkeiten für einen Syndikusanwalt bei dem Versuch, einen Fachanwaltstitel zu erwerben.<sup>943</sup> Die uneinheitliche Linie des BGH zur Regelung des § 5 FAO a. F. ist kritisch zu sehen, da sie Rechtsunsicherheiten bei allen Syndikusanwälten hervorrief, die den Erwerb eines Fachanwaltstitels anstrebten. Letztlich war auch diese Vorgehensweise des BGH Ausdruck der Schwierigkeit im Umgang mit der Doppelberufstheorie.

Der Novellierung des Wortlauts hin zur persönlichen und weisungsfreien Bearbeitung als Rechtsanwalt wird teilweise kein inhaltlicher Änderungsgehalt für den § 5 Abs. 1 FAO beigemessen.<sup>944</sup> Andere verstehen die Veränderung des Wortlauts des § 5 Abs. 1 FAO hingegen als eindeutige Entscheidung der Satzungsversammlung, einem Syndikusanwalt den Erwerb eines Fachanwaltstitels zu erleichtern.<sup>945</sup> Eindeu-

<sup>940</sup> So etwa *Dahms*, NJW-Spezial 2010, 446; umfassend zur Stellung der Satzungsversammlung siehe *Dahms*, in: Gaier/Wolff/Glöcken, § 191a BRAO Rdn. 5f.; *Hartung*, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 191a BRAO Rdn. 9ff.; *Schwärzer*, in: Feuerich/Weyland, BRAO, § 191a BRAO Rdn. 5f.

<sup>941</sup> In diesem Sinne aber, BGH, Beschluss v. 13.03.2000 – AnwZ (B) 25/99 – NJW 2000, 1645; vgl. auch *Holl*, in: Hartung/Holl, Anwaltliche Berufsordnung, § 5 FAO Rdn. 67.

<sup>942</sup> *Henssler*, in: Henssler/Prütting, BRAO, 1. Aufl., § 43c BRAO Rdn. 11; *Posegga*, MDR 2003, 609, 614; *Prütting*, AnwBl 2001, 313, 319.

<sup>943</sup> *Römermann*, NJW 2010, 380.

<sup>944</sup> *Bürkle*, AnwBl 2004, 578 FN.1; *Quaas*, in: Gaier/Wolff/Glöcken, § 5 FAO Rdn. 6; *Kirchberg*, NJW 2003, 1833, 1835, der die Änderung des § 5 Abs. 1 FAO lediglich als „Kosmetik“ umschreibt.

<sup>945</sup> *Grunewald*, NJW 2004, 1145, 1150; *Kleine-Cosack*, AnwBl 2005, 593, 597; *Offermann-Burckart*, AnwBl 2012, 578, 582.

tig ist die Formulierung nicht, sodass im Ergebnis der Ansicht zuzustimmen ist, die der Veränderung des Wortlauts des § 5 Abs. 1 FAO keine große Bedeutung für die hier diskutierte Frage beimisst. Die Deutung der unterschiedlichen Formulierungen bzw. der Grund, welcher sich hinter den unterschiedlichen Formulierungen verbirgt, bringt folglich kein klares Ergebnis zum Vorschein. Eine Gesamtschau der Rechtsprechung des BGH zeigte, dass grundsätzlich die Tätigkeit eines Syndikusanwalts im Angestelltenverhältnis als praktische Erfahrung, die für den Erwerb des Fachanwaltstitels erforderlich ist, herangezogen werden konnte. Auf diese Weise erkannte der BGH mittelbar an, dass die Tätigkeit eines Syndikusanwalts als persönliche und weisungsfreie Fallbearbeitung eines Rechtsanwalts einzuordnen war. Dagegen führte die Rechtsprechung des BGH nicht dazu, jede Tätigkeit eines Syndikusanwalts im Angestelltenverhältnis für den Nachweis einer praktischen Erfahrung zu berücksichtigen.<sup>946</sup> Vor allem reichte die Tätigkeit eines Syndikusanwalts im Angestelltenverhältnis alleine nicht aus, um einen Fachanwaltstitel erwerben zu können. Der Nachweis der spezifischen anwaltlichen Tätigkeit konnte nur bei einer Bearbeitung einer „erheblichen“ Anzahl von Fällen in eigener Praxis erbracht werden. Auf diese Weise versuchte der BGH das Tatbestandsmerkmal des Rechtsanwalts des § 5 Abs. 1 FAO auszufüllen.<sup>947</sup> Die Vorgehensweise des BGH machte deutlich, dass dieser dem Ansatz der Doppelberufstheorie nachkommen wollte. Indes versuchte der BGH den verfassungsrechtlichen Bedenken, die bei einer konsequenten Anwendung der Doppelberufstheorie zum Tragen kommen würden, entgegen zu wirken, in dem er die Tätigkeit des Syndikusanwalts, die dieser im Anstellungsverhältnis ausübt, nicht gänzlich unberücksichtigt ließ. Konstituierend für den Erwerb des Fachanwaltstitels sei anders als bei der Doppelberufstheorie nicht allein die Notwendigkeit einer unabhängigen Berufsausübung. Diese prägt zwar das anwaltliche Berufsbild, steht beim Erwerb eines Fachanwaltstitels nicht im Vordergrund. Überzeugend erscheint der Ansatz, insgesamt stärker auf den Zweck des § 5 FAO, den Schutz des rechtssuchenden Publikums, abzustellen.<sup>948</sup> Gerade ein Syndikusanwalt weist oft einen hohen Spezialisierungsgrad auf, welcher die Voraussetzung einer besonderen praktischen Erfahrung auf einem Rechtsgebiet bildet. Die fachliche Kompetenz eines Rechtsanwalts steht bei der Frage des Erwerbs eines Fachanwaltstitels im Vordergrund. Es wird nicht unmittelbar an den Status eines Rechtsanwalts als unabhängiges Organ der Rechtspflege angeknüpft. Damit unterscheidet sich diese Rechtsfrage von der Fragestellung, ob einem Syndikusanwalt die Privilegien eines Anwalts zugesprochen werden können. Ein anderes Ergebnis erscheint daher als durchaus gangbarer Weg. Die vollständige Anerkennung der Tätigkeit eines Syndikusanwalts im Anstellungsverhältnis für den Erwerb eines Fachanwaltstitels hätte hingegen der Konzeption der BRAO vor der Gesetzesänderung im Jahr 2016, welcher ausweislich der Gesetzesmaterialien die Doppelberufstheorie zugrunde lag, widersprochen.

<sup>946</sup> Scharmer, in: Hartung, BORA/FAO, § 5 FAO Rdn. 293.

<sup>947</sup> Vgl. QuaaS, in: Gaier/Wolf/Glöcken, § 5 FAO Rdn. 24.

<sup>948</sup> AGH Bremen, Beschluss v. 11.10.2001 – 1 AGH 6/00 – AnwBl 2002, 278.

Neben den rechtlichen Unsicherheiten sind es vor allem die tatsächlichen Gegebenheiten, die dazu führten, dass einem Syndikusanwalt der Erwerb eines Fachanwaltstitels erschwert wurde. Schwierigkeiten bereitete für den Syndikusanwalt das Erfordernis einer bestimmten Anzahl von gerichtlichen Verfahren, die § 5 FAO statuiert. Aufgrund des Vertretungsverbotes eines Syndikusanwalts für seinen Arbeitgeber gem. § 46 Abs. 1 BRAO a. F. verblieb für einen Syndikusanwalt somit nur die Möglichkeit, diese praktische Erfahrung im Rahmen seiner Tätigkeit als freier Rechtsanwalt zu erlangen oder bei allen nicht vom Tätigkeitsverbot des § 46 Abs. 1 BRAO erfassten Konstellationen.<sup>949</sup>

Die Ansicht des BGH kann wie dargelegt in vielerlei Hinsicht nicht überzeugen. Ein Syndikusanwalt war dadurch in hohem Maße Rechtsunsicherheit bei der Erlangung eines Fachanwaltstitels ausgesetzt. Rechtliche Klarheit konnte daher erst das Gesetz über die Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte bringen.

## II. Der Syndikusanwalt als Fachanwalt ab 2016

Das Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte beseitigt die rechtlichen Unsicherheiten in Bezug auf die Berücksichtigung der praktischen Tätigkeit eines Syndikusanwalts aus dem Angestelltenverhältnis. Nach Maßgabe des § 46 Abs. 2 BRAO n. F. üben Syndikusanwälte ihren Beruf als Rechtsanwälte aus, sofern sie im Rahmen ihres Angestelltenverhältnisses anwaltlich tätig werden. § 46 Abs. 3 und 4 BRAO n. F. umschreiben sodann detailliert, die Anforderungen, nach welchen das Vorliegen einer anwaltlichen Tätigkeit bestimmt wird. Da mit der Regelung des § 46 Abs. 2 BRAO n. F. Syndikusanwälte im Angestelltenverhältnis ausdrücklich anwaltlich tätig werden können, können die praktischen Erfahrungen, die aus der Syndikusanwaltstätigkeit herrühren, bei der Verleihung einer Fachanwaltsbezeichnung herangezogen werden.<sup>950</sup> Die Voraussetzung für die Anerkennung als persönliche und weisungsfreie Fallbearbeitung wird erleichtert, indem Syndikusanwälte schon aufgrund des Zulassungsverfahrens für ihren Arbeitgeber anwaltlich tätig werden müssen. Der Schluss auf eine persönliche und weisungsfreie Fallbearbeitung liegt dann bereits nahe und ist nur im Einzelfall abzulehnen.<sup>951</sup> Die Rechtslage hat sich mithin deutlich für alle Syndikusanwälte verbessert. Eine Gleichstellung mit einem freiberuflichen Rechtsanwalt wird damit weitestgehend hergestellt. Die Abschwächung des Vertretungsverbotes eines Syndikusanwalts für seinen Auftraggeber führt zudem dazu, dass die erforderliche Anzahl an gerichtlichen Verfahren leichter erbracht werden kann.

<sup>949</sup> *Offermann-Burckart*, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 5 FAO Rdn. 38.

<sup>950</sup> Begr. zum Gesetzesentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 21f.

<sup>951</sup> Zur Ablehnung im Einzelfall *Kleine-Cosack*, BRAO, § 5 FAO Rdn. 48.

### III. Der Syndikus-Steuerberater als Fachberater

Ob die Tätigkeit, die ein Syndikus-Steuerberater im Rahmen seiner Angestellten-tätigkeit für seinen Auftraggeber ausübt, den Nachweis der besonderen praktischen Erfahrung erbringen kann, ist im Folgenden näher zu untersuchen. Das Kriterium der besonderen praktischen Erfahrungen bildet eine der Voraussetzungen, welche für den Erwerb des Fachberatertitels erforderlich ist. Zunächst ist festzuhalten, dass die Problematik des Fachberatertitels nicht in dem Maße relevant ist, wie es sich für einen Rechtsanwalt darstellt. Der Fachanwaltstitel hat eine deutlich längere Tradition und erfährt ein größeres Maß an Anerkennung in der Gesellschaft. Auch macht sich der Unterschied schon anhand der differierenden Anzahl der zu erwerbenden Fachberater- bzw. Fachanwaltstitel bemerkbar. Kommentare zur FBO existieren nicht; aufgrund der starken Ähnlichkeit mit der FAO kann auf die dort gemachten Ausführungen in Teilen zurückgegriffen werden.

#### 1. Grundlagen

Der Begriff des Fachberaters ist nicht als eigene Berufsbezeichnung, sondern als Zusatzqualifikation zu verstehen, die ein Steuerberater erwerben kann.<sup>952</sup> Die Ermächtigung der Bundessteuerberaterkammer zum Erlass der Fachberaterordnung ergibt sich aus § 86 Abs. 4 Nr. 11 StBerG, welcher im Jahr 1994 in das StBerG eingefügt worden ist.<sup>953</sup> Erst 13 Jahre später hat sich die Satzungsversammlung der Bundessteuerberaterkammer zum Erlass einer Fachberaterordnung (FBO) durchringen können. Gemäß § 29 Abs. 2 BOSTB bildet die Fachberaterordnung einen Teil der Berufsordnung für Steuerberater. Verschiedenartige Gründe haben zum Erlass der Fachberaterordnung geführt: Die steigende Komplexität des Steuerrechts, insbesondere bedingt durch die zunehmende Verzahnung mit wirtschaftlichen Sachverhalten, führte dazu, dass ein Steuerberater häufig nicht mehr alle Steuerrechtsgebiete auf die gleiche Weise beherrschen kann;<sup>954</sup> eine Spezialisierung war daher vonnöten. Ferner ging es dem Gesetzgeber darum, den steuerlichen Rat suchenden Bürger vor irreführenden Hinweisen durch das Führen von Bezeichnungen zu schützen.<sup>955</sup> Zudem sollte ein gewisser Grad an Einheitlichkeit bei Bezeichnungen erzeugt werden, die aufgrund besonderer Kenntnis in bestimmten Steuerrechtsgebieten erworben worden sind.<sup>956</sup> Die Interessen der Verbraucher und die der Steuerberater sollten auf diese Weise in einen gerechten Ausgleich miteinander gesetzt werden.<sup>957</sup>

Grundsätzlich ist zwischen einem Fachberatertitel, welcher gemäß der Anforderungen der FBO verliehen wird und der Fachberaterbezeichnung, die durch den DStV

<sup>952</sup> Koslowski, StBerG, § 43 Rdn. 26; Pestke, Stbg 2007, 223; Schmidt-Keßler, DStR 2009, 182, 183.

<sup>953</sup> BGBl. I S. 1387, 1391f.

<sup>954</sup> Römermann/Funke Gavilá, in: Steuerberater Handbuch, Teil 3 D. Rdn. 1.

<sup>955</sup> Ruppert, in: Kuhls u. a., StBerG, § 86 Rdn. 66; so auch Römermann/Funke Gavilá, in: Steuerberater Handbuch, Teil 3 D. Rdn. 1; Schmidt-Keßler, DStR 2007, 825, 826.

<sup>956</sup> Ruppert, in: Kuhls u. a., StBerG, § 86 Rdn. 66.

<sup>957</sup> Römermann/Funke Gavilá, in: Steuerberater Handbuch, Teil 3 D. Rdn. 1.

e. V. anerkannt wird, zu differenzieren. Letztere, die als nichtamtliche Fachberaterbezeichnungen einzuordnen ist, kann nur für den Bereich der vereinbaren Tätigkeiten (§ 57 Abs. 3 StBerG) erlangt werden. Die Richtlinien des DStV e. V. zur Anerkennung von Fachberatern bilden das dafür einschlägige Regelwerk.<sup>958</sup> Da ein Syndikus-Steuerberater im Anstellungsverhältnis nach Maßgabe des § 58 S. 2. Nr. 5a S. 1 StBerG schwerpunktmäßig Vorbehaltsaufgaben eines Steuerberaters auszuüben hat, ist der Anwendungsbereich für den Fachberatertitel im Bereich der vereinbaren Tätigkeit dem Grunde nach schon sehr beschränkt. Die praktische Relevanz dieser Fragestellung stellt sich damit nicht. Für den folgenden Teil dieser Arbeit wird daher der Fokus auf den Erwerb der amtlichen Fachberaterbezeichnung gelegt.

## 2. Voraussetzungen zum Erwerb eines Fachberatertitels

Die tatbestandlichen Voraussetzungen zum Erhalt eines Fachberatertitels stellt die FBO detailliert auf. Ein Steuerberater kann zwei verschiedene Fachberatertitel erlangen; den Titel als Fachberater für internationales Steuerrecht und den Fachberatertitel für Zölle und Verbrauchersteuern, § 1 FBO. Gemäß § 2 Abs. 1 FBO ist für den Erwerb eines Fachberatertitels erforderlich, dass der Antragssteller besondere praktische Erfahrungen und besondere theoretische Kenntnisse aufweisen kann. § 3 FBO schreibt daneben vor, dass der Antragsteller seit mindestens drei Jahren als Steuerberater bestellt sein muss. Die besonderen theoretischen Kenntnisse kann ein Steuerberater im Rahmen einer Lehrgangsveranstaltung erwerben (§ 4 Abs. 1 FBO). Vorgaben zur praktischen Erfahrung werden durch § 5 FBO aufgestellt. Das Erfordernis der praktischen Erfahrung erfüllt ein Steuerberater dann, sofern er eine bestimmte Anzahl von Fällen in persönlicher und eigenverantwortlicher Bearbeitung als Steuerberater bearbeitet hat. Damit unterscheidet sich die Formulierung des § 5 FBO von der des § 5 FAO, welcher eine persönliche und weisungsfreie Fallbearbeitung voraussetzt. Was eine eigenverantwortliche Fallbearbeitung ausmacht, wird durch §§ 57 Abs. 1, 60 StBerG und § 3 BOStB näher umschrieben. Danach liegt eine eigenverantwortliche Berufsausübung vor, sofern der Antragssteller einerseits die volle Verantwortung für seine Handlungen tragen muss, sodass er im Einzelfall sich gegen Weisungen seines Arbeitgebers zu stellen hat; andererseits hat er die volle Verantwortung für alles zu übernehmen, was in seiner Praxis geschieht.<sup>959</sup> Der Antragssteller muss daher die angegebenen Fälle federführend und in weisungsfreier Tätigkeit erarbeitet haben.<sup>960</sup> Für die persönliche Fallbearbeitung ist übertragen nach der Judikatur des BGH erforderlich, dass sich der Antragssteller inhaltlich mit der Aufgabe befasst hat.<sup>961</sup>

<sup>958</sup> Vgl. näher zur berufsrechtlichen Problematik der DStV-Fachberaterbezeichnung *Römermann/Funke Gavilá*, in: Steuerberater Handbuch, Teil 3 D. Rdn. 13f.

<sup>959</sup> Zur eigenverantwortlichen Berufsausübung siehe ausführlich 1. Kapitel B. a).

<sup>960</sup> *Römermann/Funke Gavilá*, in: Steuerberater Handbuch, Teil 3 D. Rdn. 20.

<sup>961</sup> BGH, Beschluss v. 04.11.2009 – AnwZ (B) 16/09 – NJW 2010, 377, 379.

### 3. Bewertungsansätze aus der Literatur

In der Literatur wird weitestgehend einstimmig die grundsätzliche Übertragbarkeit der Judikatur des BGH für den Syndikusanwalt auf den Syndikus-Steuerberater bejaht.<sup>962</sup> Die Tatbestandsvoraussetzung der Fallbearbeitung als „Steuerberater“, die §§ 3 und 5 FBO voraussetzen, kann bei einem Syndikus-Steuerberater erfüllt sein, auch wenn dieser gem. § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG nicht in seiner Eigenschaft als Steuerberater für seinen Arbeitgeber tätig werden dürfe.<sup>963</sup> Als Begründungsansatz wird dabei ein Vergleich mit der Rechtsprechung des BGH zum Syndikusanwalt gewählt, nach welcher zwar grundsätzlich die Tätigkeit im Angestelltenverhältnis keine anwaltliche ist, aber nach ständiger Rechtsprechung des BGH<sup>964</sup> die Tätigkeit dennoch als die eines Rechtsanwalts eingeordnet werden könne, sofern fachlich weisungsfrei und unabhängig gehandelt wird. Eine andere Behandlung des Syndikus-Steuerberaters wäre nicht zu rechtfertigen.<sup>965</sup> Für einen Syndikus-Steuerberater soll es entgegen der Rechtsprechung des BGH zum Syndikusanwalt nicht zwingend erforderlich sein, dass dieser zusätzlich Fälle in erheblichem Umfang in selbstständiger Tätigkeit bearbeitet.<sup>966</sup> Durch die Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG werde sichergestellt, dass ein Syndikus-Steuerberater ohnehin nur eine steuerberatende Tätigkeit für seinen Auftraggeber wahrnehmen dürfe. Anders gestalte sich hingegen die Rechtslage für einen Syndikusanwalt. Die Unterschiedlichkeit der Berufsbilder eines Rechtsanwalts und eines Steuerberaters stütze diese Annahme. Für das Berufsbild eines Rechtsanwalts sei es im Gegensatz zu dem eines Steuerberaters gerade prägend, dass dieser die wechselseitige Perspektive des jeweiligen Mandanten einnehme. Ferner wird gefordert, dass ein Syndikus-Steuerberater, um das Erfordernis der erforderlichen Praxiszeiten nach § 2 FBO zu erfüllen, mit Vorbehaltsaufgaben von erheblichem Umfang betraut werden muss; auch müsse er diese unabhängig bearbeitet haben.<sup>967</sup> Das Erfordernis der Fallbearbeitung mit erheblicher Bedeutung sei als qualifikationsbezogenes Moment einzuordnen und daher von einem Syndikus-Steuerberater zu erfüllen.<sup>968</sup> Die Freistellungserklärung bilde dabei das maßgebliche Kriterium.

### 4. Rechtliche Bewertung der Ausgangsfrage

Schwierigkeiten birgt für einen Syndikus-Steuerberater die Frage, ob die Tätigkeit im Anstellungsverhältnis dem Erfordernis einer Tätigkeit als Steuerberater entspricht, wie es die § 3 und § 5 FBO voraussetzen. Daneben gilt es zu klären, ob die Tätigkeit im Anstellungsverhältnis die Voraussetzung einer persönlichen

<sup>962</sup> Herrmann, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 41, 45; Ruppert, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 56ff.; vgl. auch Römermann/Funke Gavilá, in: Steuerberater Handbuch, Teil 3 D. Rdn. 24.

<sup>963</sup> Ruppert, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 57.

<sup>964</sup> Siehe dazu u. a. BGH, Beschluss v. 04.11.2009 – AnwZ (B) 16/09 – NJW 2010, 377.

<sup>965</sup> Ruppert, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 57.

<sup>966</sup> Ruppert, in: Kuhls u. a., StBerG, § 58 Rdn. 59f. mit Verweis auf einen Beschluss des AGH Frankfurt a. M., v. 25.10.1999 – 1 AGH 14/98 – NJW 2000, 1659.

<sup>967</sup> Herrmann, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 41, 47.

<sup>968</sup> Herrmann, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 41, 46.

und eigenverantwortlichen Fallbearbeitung erfüllen kann. Der Wortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG steht bei reiner Wortlautauslegung im Widerspruch zu der Annahme, dass die Tätigkeit des Syndikus-Steuerberaters im Unternehmen bzw. Verband als die eines Steuerberaters angesehen werden kann. Ein Syndikus-Steuerberater darf gem. § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG nicht als Steuerberater für seinen Arbeitgeber fungieren, sodass sich eine Öffnung des Anwendungsbereichs des § 5 FBO dem Grunde nach ausschließt. Um diese Unvereinbarkeit aufzulösen, erscheint es aus verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten geboten, keine starre Auslegung des Wortes Steuerberater vorzunehmen. Bei konsequenter Verfolgung der Doppelberufstheorie wäre es ansonsten einem Syndikus-Steuerberater nahezu unmöglich einen Fachberatertitel zu erhalten. Eine derartig strenge Berufsausübungsregelung könnte verfassungsrechtlichen Erwägungen nicht standhalten. Die Grundsätze der Rechtsprechung des BGH zum Syndikusanwalt sollten daher an dieser Stelle zur Anwendung gelangen. Wie oben dargelegt ist grundsätzlich anerkannt, dass für die Tätigkeit als Syndikusanwalt der Nachweis der besonderen praktischen Erfahrung gelingen kann. Das Tatbestandsmerkmal des Rechtsanwalts wird auf diese Weise als gegeben angesehen. Damit zeigt sich, dass der BGH nicht an den Status eines Rechtsanwalts anknüpft, sondern stattdessen die ausgeübte Tätigkeit im Fokus der Betrachtung steht. Überträgt man diese Rechtsprechung auf den Syndikus-Steuerberater kann man damit zu dem Ergebnis gelangen, dass die im Anstellungsverhältnis ausgeübte Tätigkeit das Tatbestandsmerkmal des Steuerberaters i. S. d. § 3 und § 5 FBO erfüllen kann. Es wird nicht an den Status des Steuerberaters, sondern an die ausgeübte Tätigkeit angeknüpft. Unterstützend kann insbesondere auf die Formulierung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG abgestellt werden, nach welcher ein Steuerberater als Angestellter im Rahmen eines Angestelltenverhältnisses tätig werden darf, sofern er Tätigkeit nach § 33 StBerG ausübt. Es bleibt die Frage zu beantworten, ob diese Tätigkeit die Merkmale einer eigenverantwortlichen und persönlichen Fallbearbeitung erfüllt. Schwierigkeiten wird dabei nicht das Kriterium der persönlichen Fallbearbeitung hervorrufen. Ein Syndikus-Steuerberater nimmt originäre Aufgaben eines Steuerberaters im Anstellungsverhältnis wahr. Von einer persönlichen Aufgabenwahrnehmung kann aufgrund der Formulierung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG ausgegangen werden.

Die Rechtsprechung des BGH zum Syndikusanwalt interpretiert das Merkmal der weisungsfreien Fallbearbeitung insbesondere in dem Sinne einer unabhängigen Berufsausübung, respektive Fallbearbeitung. Daher kann die Überlegung angestellt werden, ob sich hinter der Formulierung der persönlichen und eigenverantwortlichen Bearbeitung auch das Erfordernis einer unabhängigen Berufsausübung verbirgt. Dafür könnte sprechen, dass sich Eigenverantwortlichkeit und Unabhängigkeit i. S. d. § 57 Abs. 1 StBerG ohnehin nicht trennscharf voneinander unterscheiden lassen. Die eigenverantwortliche Berufsausübung enthält Elemente einer unabhängigen Berufsausübung und umgekehrt. Dieser Ansatz wäre im Ergebnis nicht überzeugend, da für die Satzungsversammlung die Möglichkeit bestanden hätte, eine

unabhängige Berufsausübung zu verlangen, sie sich jedoch für das Erfordernis einer eigenverantwortlichen Bearbeitung entschieden hat, sodass diese im Mittelpunkt der Betrachtung steht. Ferner sprechen der Wortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG und der des § 57 Abs. 1 StBerG und somit die Systematik des StBerG als Ganzes für eine solche Sichtweise, sodass die Begriffe eindeutig nebeneinander stehen und nicht gleichzusetzen sind. Demgemäß sind für die Beantwortung der Frage, ob die Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters im Anstellungsverhältnis das Kriterium der Eigenverantwortlichkeit erfüllen kann, nicht die Grundsätze zum Syndikusanwalt heranzuziehen. Die Formulierung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 2 StBerG spricht gegen die Annahme, dass eine Fallbearbeitung im Beschäftigungsverhältnis eigenverantwortlich erbracht werden kann. Die Tätigkeit im Angestelltenverhältnis darf nicht ausgeübt werden, wenn hierdurch die Pflicht zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung beeinträchtigt wird. Durch diese Vorschrift wird deutlich, dass der Tätigkeit im Angestelltenverhältnis gerade die erforderliche Unabhängigkeit und Eigenverantwortlichkeit fehlt. Die Tätigkeit des Syndikus-Steuerberaters im Angestelltenverhältnis als eine eigenverantwortliche Bearbeitung eines Steuerberaters einzuordnen, würde somit der Systematik des StBerG widersprechen. Grundsätzlich kann man folglich dem Wortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 2 StBerG entnehmen, dass eine eigenverantwortliche Fallbearbeitung durch einen Syndikus-Steuerberater im Angestelltenverhältnis gerade nicht möglich ist.

Weiter Schwierigkeiten bereitet die Facette der eigenverantwortlichen Berufsausübung hinsichtlich der Verantwortung für die Praxisorganisation eines Steuerberaters. Diese Anforderung kann ein Syndikus-Steuerberater im Rahmen einer Angestelltentätigkeit nur schwer erfüllen. Es fehlt damit an einem entscheidenden Element der Eigenverantwortlichkeit. Auch könnte man die Eigenverantwortlichkeit deswegen verneinen, da ein Syndikus-Steuerberater nie im Anstellungsverhältnis in seiner Eigenschaft als Steuerberater tätig werden dürfe. Eine eigenverantwortliche Berufsausübung knüpft aber nicht zwingend an einen freiberuflichen Status an. Sie kann durch eine entsprechende arbeitsvertragliche Absicherung in einem Anstellungsverhältnis gewährleistet und durchgeführt werden. Damit besteht für einen Syndikus-Steuerberater die Möglichkeit, dass dieser die Voraussetzungen der persönlichen und eigenverantwortlichen Fallbearbeitung erfüllen kann.

Darüber hinaus ist zu überlegen, ob, dem Syndikusanwalt entsprechend, ein Syndikus-Steuerberater zum Nachweis der besonderen praktischen Erfahrung Fälle in erheblichem Umfang in selbstständiger Tätigkeit bearbeiten muss. Dieses Erfordernis kann für einen Syndikus-Steuerberater gerade nicht bestehen. Begründen lässt sich diese Annahme damit, dass der BFH es als ausreichend erachtet, sofern ein Syndikus-Steuerberater in seiner Tätigkeit als freiberuflicher Steuerberater nur als „Feierabend-Steuerberater“ tätig werde.<sup>969</sup> Die konsequente Verfolgung dieser Rechtsprechung führt dazu, dass eine Fallbearbeitung von erheblichem Umfang in selbstständiger Tätigkeit gerade nicht verlangt werden kann. Folglich kann die

<sup>969</sup> BFH, Urteil v. 09.08.2011 – VII R 2/11 – BFHE 234, 480.

Rechtsprechung des BGH zum Syndikusanwalt nur in einzelnen Bereichen auf den Syndikus-Steuerberater übertragen werden.

Abschließend kann damit festgehalten werden, dass trotz der Anwendung der Doppelberufstheorie auf den Syndikus-Steuerberater, die Möglichkeit besteht, die Tätigkeit im Angestelltenverhältnis für den Erwerb der Fachberaterbezeichnung als praktische Tätigkeit zu berücksichtigen. Diese Vorgehensweise ermöglicht die Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG, indem sie festlegt, dass im Angestelltenverhältnis Vorbhaltsaufgaben eines Steuerberaters nach § 33 StBerG ausgeübt werden müssen. Zudem entstünde ansonsten ein Widerspruch zur Rechtsprechung des BFH, welcher festgestellt hat, dass die Tätigkeit als „Feierabend-Steuerberater“ neben der Tätigkeit im Angestelltenverhältnis ausreicht, um als Syndikus-Steuerberater zugelassen zu werden.<sup>970</sup> Bei strenger Befolgung dieses Ansatzes wäre es demnach kaum möglich, für einen Syndikus-Steuerberater den Titel eines Fachberaters zu erlangen. Dieses Ergebnis würde einer verfassungsrechtlichen Prüfung nicht standhalten. Würde einem Syndikus-Steuerberater praktisch die Möglichkeit versagt werden, einen Fachberatertitel zu erwerben, läge eine unzulässige Beschränkung der Berufsausübungsfreiheit aus Art. 12 GG vor. Eine solche Beschränkung ist verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt.

Neben den rechtlichen Schwierigkeiten zum Erwerb eines Fachberatertitels werden es vor allem praktische Gesichtspunkte sein, die dazu führen, dass ein Syndikus-Steuerberater nur selten von der Möglichkeit des Führens eines Fachberatertitels Gebrauch machen wird. Ein Syndikus-Steuerberater wird in der Praxis oft nicht die erforderliche Anzahl von Fällen im Rahmen seiner Angestelltenantätigkeit bearbeiten können.

## D. Freistellungserklärung

Unmittelbar mit der Anwendung der Doppelberufstheorie verflochten ist die Fragestellung des Erfordernisses und des Umfangs einer Freistellungserklärung. Auch für einen Syndikus-Steuerberater weist diese Fragestellung praktische Relevanz auf. Eine Entscheidung des BFH aus dem Jahr 2011 zu der genannten Thematik lässt auf eine unklare Rechtslage schließen.

### I. Verständnisbildende Grundlegung

Das Erfordernis einer Freistellungserklärung entstammt der Rechtsprechung zum anwaltlichen Berufsrecht. Als Synonym wird der Begriff einer Nebentätigkeits-erlaubnis verwendet.<sup>971</sup> Zur Wahrung der rechtlichen Unabhängigkeit bzw. des rechtlichen Handlungsspielraums für die Ausübung des Anwaltsberufs muss ein Zulassungsbewerber bei Ausübung eines Zweitberufs eine Freistellungserklärung

<sup>970</sup> BFH, Urteil v. 09.08.2011 – VII R 2/11 – BFHE 234, 480.

<sup>971</sup> So etwa *Henssler*, in: *Henssler/Prütting*, BRAO, § 7 BRAO Rdn. 96.

des Arbeitgebers vorlegen.<sup>972</sup> Aus der Verpflichtung zur Wahrung der beruflichen Unabhängigkeit neben der Tätigkeit als Angestellter bei einem berufsfremden Unternehmen wird daher von der Rechtsprechung das Erfordernis der Erteilung einer Freistellungserklärung für einen Syndikusanwalt abgeleitet. Die Notwendigkeit einer Freistellungserklärung zeigt, dass von einer Teilung des Tätigkeitsfeldes eines Syndikusanwalts ausgegangen wird. Nicht das Erfordernis an sich, sondern die genaue Formulierung einer Freistellungserklärung für einen Syndikusanwalt war wiederholt Gegenstand rechtlicher Auseinandersetzungen. Für einen Syndikusanwalt wurde erst durch ein Urteil des BGH aus dem Jahre 2009<sup>973</sup> ein einigermaßen einheitlicher Standard an die Ausformulierung von Freistellungserklärungen aufgestellt.

## II. Ausgestaltung einer Freistellungserklärung für einen Syndikusanwalt nach der bis 2016 geltenden Rechtslage

Die Rechtsprechung des BGH zur Ausgestaltung einer Freistellungserklärung verfolgt den Zweck, ein Mindestmaß an Unabhängigkeit und Professionalität eines Rechtsanwalts zu sichern.<sup>974</sup> Nach gefestigter Rechtsprechung des BGH liegt eine unabhängige Berufsausübung und die damit verbundene rechtliche und tatsächliche Möglichkeit den Anwaltsberuf auszuüben nur dann vor, sofern es einem Syndikusanwalt möglich ist, über seine Dienstzeit im Zweitberuf hinreichend frei zu verfügen.<sup>975</sup> Er muss während der Dienstzeiten bei seinem Arbeitgeber nicht nur in Ausnahmefällen erreichbar sein.<sup>976</sup> Das notwendige Maß an Unabhängigkeit liege damit nicht vor, wenn ein Arbeitgeber einem Syndikusanwalt nur gestattet, die Arbeitsstätte zur Wahrnehmung anwaltlicher Termine dann zu verlassen, wenn dies im Einzelfall zwingend erforderlich ist.<sup>977</sup> Es entspricht dem Interesse an einer geordneten Rechtspflege und dem Interesse des rechtssuchenden Publikums an einer wirksamen Vertretung und Beratung durch einen unabhängigen Rechtsanwalt, dass dieser bei Ausübung eines anderen Berufs neben dem eines Rechtsanwalts grundsätzlich während der Dienststunden bei seinem Arbeitgeber in der Lage sein muss, Gerichtstermine, eilige Schriftsätze, Telefongespräche und alle sonstigen nicht aufschiebbarer Tätigkeiten zu erledigen.<sup>978</sup> Nach ständiger Rechtsprechung muss ein angestellter Rechtsanwalt daher rechtlich und tatsächlich die Möglichkeit haben,

<sup>972</sup> *Bürkle*, MDR 2005, 848.

<sup>973</sup> BGH, Beschluss v. 09.11.2009 – AnwZ (B) 83/08 – NJW 2010, 1381ff.

<sup>974</sup> BGH, Beschluss v. 09.11.2009 – AnwZ (B) 83/08 – NJW 2010, 1381, 1382.

<sup>975</sup> BGH, Beschluss v. 09.11.2009 – AnwZ (B) 83/08 – NJW 2010, 1381, 1382; BGH, Beschluss v. 16.11.1998 – AnwZ (B) 44-98 – NJW-RR 1999, 570; BGH, Beschluss v. 30.10.1995 – AnwZ (B) 14/95 – NJW-RR 1996, 1148.

<sup>976</sup> BGH, Beschluss v. 09.11.2009 – AnwZ (B) 83/08 – NJW 2010, 1381, 1382; BGH, Beschluss v. 16.11.1998 – AnwZ (B) 44-98 – NJW-RR 1999, 570; BGH, Beschluss v. 30.10.1995 – AnwZ (B) 14/95 – NJW-RR 1996, 1148.

<sup>977</sup> AGH Koblenz, Beschluss v. 30.05.2008 – 1 AGH 10/07 – juris.

<sup>978</sup> BGH, Beschluss v. 16.11.1998 – AnwZ (B) 44-98 – NJW-RR 1999, 570.

den Anwaltsberuf in einem, wenn auch eingeschränkten, so doch jedenfalls nennenswerten Umfang mehr als bloß gelegentlich auszuüben.<sup>979</sup> Die rechtliche Möglichkeit, sich in einem irgendwie erheblichen Umfang als Rechtsanwalt zu betätigen, habe nur ein Rechtsanwalt, dessen Arbeitgeber eine anwaltliche Betätigung diesen Umfangs gestatte.<sup>980</sup> Das anwaltliche Berufsbild sei nicht mit dem eines „Feierabend-Rechtsanwalts“ vereinbar, da der Rechtsanwaltsberuf ansonsten zu einem bloßen Titel abgewertet werden würde.<sup>981</sup> Daneben muss eine Freistellungserklärung eine Klausel enthalten, mit welcher die beteiligten Parteien unwiderruflich erklären, dass neben der Abrede aus der Freistellungserklärung keine weiteren Abreden existieren, die geeignet sind, die anwaltliche Unabhängigkeit zu beschränken.<sup>982</sup> Zudem dürfe nicht die Möglichkeit einer einseitigen Widerrufbarkeit durch den Arbeitgeber bestehen.<sup>983</sup> Soweit bestand weitestgehend Konsens in der Rechtsprechung. Im Zusammenhang mit der tatsächlichen Möglichkeit der Wahrnehmung der selbständigen Tätigkeit als Rechtsanwalt steht die Frage, inwiefern eine zu große räumliche Distanz zwischen der Arbeitsstätte und der Kanzlei einer Zulassung als Rechtsanwalt entgegen stehen kann. Eine einheitliche Linie wurde von der Rechtsprechung zu dieser Thematik nicht vertreten.<sup>984</sup>

Teilweise wird die Voraussetzung des Vorliegens einer tatsächlichen Ausübungsmöglichkeit der Anwaltstätigkeit in einem bestimmten Umfang als verfassungswidrig angesehen. Dies wird damit begründet, dass es der gesetzlich garantierten Freiheit und Unabhängigkeit des Rechtsanwalts widerspreche selbst zu entscheiden, in welchem Umfang er Mandate annehme.<sup>985</sup> Es fehle dem Merkmal die erforderliche Bestimmtheit.<sup>986</sup> Zudem stimme die Anforderung, die freiberufliche Tätigkeit in nennenswertem Umfang auszuüben, in der Regel nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten überein.<sup>987</sup>

<sup>979</sup> BGH, Beschluss v. 07.11.1960 – AnwZ (B) 2/60 – BGHZ 33, 266, 268; BGH, Beschluss v. 30.10.1995 – AnwZ (B) 14/95 – NJW-RR 1996, 1148; BGH, Beschluss v. 09.11.2009 – AnwZ (B) 83/08 – NJW 2010, 1381, 1382; BGH, Beschluss v. 17.03.2003 – AnwZ (B) 3/02 – NJW 2003, 1527.

<sup>980</sup> BGH, Beschluss v. 30.10.1995 – AnwZ (B) 14/95 – NJW-RR 1996, 1148.

<sup>981</sup> BVerfG, Beschluss v. 04.11.1992 – 1 BvR 79/85, u. a. – BVerfGE 87, 287, 297; BGH, Beschluss v. 09.11.2009 – AnwZ (B) 83/08 – NJW 2010, 1381, 1382; AGH Hamm, Beschluss v. 21.01.2011 – 1 AGH 72/10 – BRAK-Mitt 2011, 148, 149.

<sup>982</sup> AGH Hamm, Beschluss v. 21.01.2011 – 1 AGH 72/10 – BRAK-Mitt 2011, 148.

<sup>983</sup> Bürkle, MDR 2005, 848; Vossebürger, in: Feuerich/Weyland, BRAO, § 7 BRAO Rdn. 122.

<sup>984</sup> Siehe dazu umfassend Hensler, in: Hensler/Prütting, BRAO, § 7 BRAO Rdn. 101ff.

<sup>985</sup> So Lewens, Die Rechtsstellung des Syndikusanwalts im Straf- und Kartellverfahren, S. 27f.; Pfeiffer, in: FS Oppenhoff, S. 249, 259;

<sup>986</sup> Lewens, Die Rechtsstellung des Syndikusanwalts im Straf- und Kartellverfahren, S. 28; vgl. ferner Ganter, in: FS Geiß, S. 257, 261f.

<sup>987</sup> Biermann, AnwBl 1990, 420, 421; Kleine-Cosack, BRAO, § 7 BRAO Rdn. 105.

### III. Beurteilung für einen Syndikusanwalt gemäß der Rechtslage ab 2016

Die Novellierung des Rechts der Syndikusanwälte lässt das Erfordernis einer Freistellungserklärung entfallen. Die Aufgabe der Doppelberufstheorie führt dazu, dass die Tätigkeit als Rechtsanwalt bereits im Angestelltenverhältnis ausgeübt werden kann. Damit entfällt der Zweck einer Freistellungserklärung, die berufliche Unabhängigkeit eines Rechtsanwalts zu sichern. Die berufliche Unabhängigkeit wird durch das Modell der Doppelzulassung im Anstellungsverhältnis bei einem berufsfremden Arbeitgeber als gegeben angesehen. Anstatt einer Freistellungserklärung muss nach Maßgabe des § 46 Abs. 4 S. 2 BRAO n. F. eine fachlich unabhängige Berufsausübung vertraglich abgesichert werden. Ausweislich der Gesetzesmaterialien ist es zwingende Voraussetzung, dass die berufliche Unabhängigkeit nicht nur Gegenstand der vertraglichen Vereinbarung sondern tatsächlich im Anstellungsverhältnis gelebt wird.<sup>988</sup>

### IV. Umfang einer Freistellungserklärung für einen Syndikus-Steuerberaters

Die gesetzliche Zulassung als Syndikus-Steuerberater im Jahr 2008 setzte von Beginn an eine Freistellungserklärung des Arbeitgebers voraus. Auch hier erwies sich die genaue Ausgestaltung einer Freistellungserklärung als problematisch. Im Folgenden wird zunächst die Rechtsprechung des BFH dargestellt. Im Anschluss werden kritische Gegenstimmen zur Ansicht des BFH aufgezeigt. Die Ausführungen dienen als Grundlage für eine abschließende Würdigung.

#### *1. Anforderungen des BFH an die Ausgestaltung einer Freistellungserklärung*

Der BFH hat sich nicht der Rechtsprechung des BGH hinsichtlich der Anforderungen, die an die Freistellungserklärung eines Syndikusanwalts gestellt wurden, angeschlossen. Er ging stattdessen davon aus, dass keine Notwendigkeit dafür bestehe, die Selbständigkeit der Steuerberatertätigkeit als Zulassungsvoraussetzung in der Freistellungsbescheinigung zu dokumentieren.<sup>989</sup> Eine Freistellungserklärung müsse daher nicht die Zusage enthalten, dass der Syndikus-Steuerberater während seiner Dienstzeit bei seinem Arbeitgeber jederzeit für Mandanten erreichbar ist und dazu berechtigt ist, sich zur Wahrnehmung von Gerichtsterminen jederzeit von seiner Arbeitsstelle zu entfernen, ohne im Einzelfall dafür eine Erlaubnis einholen zu müssen. Als Begründung für die unterschiedliche Behandlung des Syndikus-Steuerberaters und eines Syndikusanwalts im Bereich der Freistellungserklärung führt der BFH die unterschiedlichen Berufsbilder vom Steuerberater und vom Rechtsanwalt an. Die Berufsbilder unterscheiden sich insofern, als dass das Berufsbild des Steuerberaters nicht durch die Möglichkeit geprägt sei, seinen Mandaten jederzeit und einschränkungslos zur Verfügung zu stehen.<sup>990</sup> Ferner entspricht es der Intention des

<sup>988</sup> Begr. zum Gesetzesentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 18/5201, S. 29.

<sup>989</sup> BFH, Urteil v. 09.08.2011 – VII R 2/11 – BFHE 234, 480 Rdn. 13ff.

<sup>990</sup> BFH, Urteil v. 09.08.2011 – VII R 2/11 – BFHE 234, 480 Rdn. 15f.

Gesetzgebers, Rechtsanwalt und Steuerberater unterschiedlich zu behandeln, was sich in der gesetzlichen Manifestation der Syndikus-Regelungen widerspiegelt; statt der umfassend formulierten Unvereinbarkeitsklausel des § 14 Abs. 2 Nr. 8 BRAO, ist in § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG die Tätigkeit als Syndikus-Steuerberater für ausdrücklich mit dem Beruf des Steuerberaters für vereinbar erklärt worden.<sup>991</sup> Auch ein hauptberuflicher Steuerberater sei nicht an Mindestarbeitszeiten gebunden und könne Umfang und Anzahl seiner Mandate frei bestimmen.<sup>992</sup> Eine gegenteilige Annahme für einen Syndikus-Steuerberater sei weder § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG noch der Gesetzesbegründung zu entnehmen.<sup>993</sup> Folglich könne für einen Syndikus-Steuerberater nicht verlangt werden, die selbstständige Steuerberatertätigkeit in nennenswertem Umfang wahrzunehmen.<sup>994</sup> Allein durch die zeitliche Beschränkung für die freiberufliche Tätigkeit als Steuerberater, die aus dem Angestelltenverhältnis resultiert, könne keine Beeinträchtigung der Pflicht des Steuerberaters zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung (§ 58 S. 2 Nr. 5a S. 2 StBerG) angenommen werden.<sup>995</sup> Der BFH lässt es daher ausreichen, wenn der die Bestellung Beantragende den Willen zur Ausübung einer selbstständigen beruflichen Tätigkeit als Steuerberater hat.<sup>996</sup>

## 2. Kritische Gegenstimmen

Die Entscheidung des BFH ist in der Literatur vermehrt auf kritische Gegenstimmen gestoßen. Das FG Baden-Württemberg traf als Vorinstanz zu der bereits erwähnten Entscheidung des BFH eine abweichende Entscheidung. Nach Ansicht des FG Baden-Württemberg unterschieden sich die Regelungen von Syndikusanwalt und Syndikus-Steuerberater lediglich darin, dass der Syndikus-Steuerberater im Rahmen seiner Angestelltentätigkeit nicht irgendwelche Tätigkeiten, sondern solche gem. § 33 StBerG wahrzunehmen habe.<sup>997</sup> Ansonsten müssten Syndikusanwalt und Syndikus-Steuerberater gleich behandelt werden, was sich auf eine entsprechend formulierte Freistellungserklärung erstrecke.<sup>998</sup> Demgemäß könne nur als Syndikus-Steuerberater zugelassen werden, wer rechtlich und tatsächlich in der Lage sei, den Beruf des Steuerberaters in einem wenn auch beschränkten, so doch nennenswerten Umfang und jedenfalls mehr als nur gelegentlich neben seinem Hauptberuf auszuüben.<sup>999</sup> Daher sei es erforderlich, dass der Arbeitgeber dem Zulassungsbewerber

<sup>991</sup> BFH Urteil v. 09.08.2011 – VII R 2/11- BHFE 234, 480 Rdn. 16.

<sup>992</sup> BFH, Urteil v. 09.08.2011 – VII R 2/11- BHFE 234, 480 Rdn. 14.

<sup>993</sup> So auch *Posegga*, NJW 2012, 480.

<sup>994</sup> BFH, Urteil v. 09.08.2011 – VII R 2/11- BHFE 234, 480 Rdn. 14; zustimmend *Jatzke*, DStR 2012, 51, 55.

<sup>995</sup> BFH, Urteil v. 09.08.2011 – VII R 2/11- BHFE 234, 480 Rdn. 17.

<sup>996</sup> BFH, Urteil v. 09.08.2011 – VII R 2/11- BHFE 234, 480 Rdn. 11.

<sup>997</sup> FG Baden-Württemberg, Urteil v. 27.10.2010 – 2 K 1529/10 – DStRE 2011, 976, 977.

<sup>998</sup> Vgl. hierzu *Hund*, DStR 2011, 2267, 2268.

<sup>999</sup> FG Baden-Württemberg, Urteil v. 27.10.2010 – 2 K 1529/10 – DStRE 2011, 976, 977 mit Verweis auf die entsprechende Entscheidung des BGH v. 09.11.2009 – AnwZ (B) 83/08 – NJW 2010, 1381, die zum Syndikusanwalt ergangen ist.

nicht nur die Nebentätigkeit gestattet, sondern der Arbeitgeber darüber hinaus bestätigt, dass der Syndikus-Steuerberater berechtigt ist, während der Dienststunden für Mandanten erreichbar zu sein und sich zur Wahrnehmung etwaiger mandatsbezogener Termine und Besprechungen jederzeit von seinem Arbeitsplatz zu entfernen ohne im Einzelfall eine Erlaubnis einholen zu müssen.<sup>1000</sup> Diese Anforderung ergebe sich aus der Pflicht zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung, welche gebietet, dass der Syndikus-Steuerberater über den erforderlichen Freiraum verfügen müsse, um seinen Beruf als Steuerberater tatsächlich auszuüben.<sup>1001</sup> Ferner müsse ein Syndikus-Steuerberater dringende Termine vor dem Finanzgericht und Finanzbehörden wahrnehmen und für seine Mandanten zur Verfügung stehen, wenn Betriebsprüfungen anstehen.<sup>1002</sup> Bei steuerrechtlichen Mandaten bestehe ebenso wie bei anwaltlichen Mandaten die Möglichkeit, dass Notfälle vorliegen, die es rechtfertigen, dass der Angestellte seinen Arbeitsplatz ohne vorherige Erlaubnis seines Arbeitgebers verlässt.<sup>1003</sup> Durch die strengeren Anforderungen an eine Freistellungserklärung werde zudem dem gesetzgeberischen Ziel Rechnung getragen, ein Mindestmaß an Unabhängigkeit und Professionalität des Steuerberaters zu gewährleisten.<sup>1004</sup> Auch dient sie nach Ansicht des FG Baden-Württemberg dazu, die fachliche Kompetenz und Integrität sowie einen ausreichenden Handlungsspielraum des Steuerberaters zu sichern sowie die notwendigen Vertrauensgrundlagen zu schützen, welche Steuerberater im Interesse einer funktionierenden Rechtspflege benötigen.<sup>1005</sup> Eine umfassende Freistellungserklärung verhindere zudem einen reinen „Feierabend-Steuerberater“ und verfolge den Zweck, die Berufsbezeichnung des Steuerberaters nicht zu einer bloßen Hülse werden zu lassen.<sup>1006</sup> Darüber hinaus sei die Argumentation des BFH, aus einem Fehlen eines gesetzlichen Verbots eines „Feierabend-Steuerberaters“ zu schließen, dass ein solcher gerade zulässig ist, nicht überzeugend.<sup>1007</sup> Überdies wird als Argument angeführt, dass die strengere Variante einer Freistellungserklärung eine Bewusstmachungsfunktion innehave, denn durch die Notwendigkeit einer weitreichenden Freistellungserklärung wird dem Arbeitgeber vor Augen geführt, welche Konsequenzen die Anstellung eines Syndikus-Steuerberaters für das Unternehmen mit sich bringt.<sup>1008</sup> Die Zumutbarkeit einer derart

<sup>1000</sup> FG Baden-Württemberg, Urteil v. 27.10.2010 – 2 K 1529/10 – DStRE 2011, 976, 978.

<sup>1001</sup> Entsprechend zum Syndikusanwalt AGH Koblenz, Beschluss v. 30.05.2008 – 1 AGH 10/07 – NJW-Spezial, 2008, 638; *Mann*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 26; *Singer*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 33, 39; vgl. auch *Hund*, DStR 2011, 2267, 2268.

<sup>1002</sup> *Hund*, DStR 2011, 2267, 2268; *Mann*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 26; *Ruppert*, NWB 2011, 4430, 4434; vgl. insofern *Posegga*, NJW 2012, 480, der sich auf die fehlende empirische Belegbarkeit der Argumentation des BFH stützt.

<sup>1003</sup> *Mann*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 26; vgl. zudem *Singer*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 33, 39.

<sup>1004</sup> FG Baden-Württemberg, Urteil v. 27.10.2010 – 2 K 1529/10 – DStRE 2011, 976, 978.

<sup>1005</sup> FG Baden-Württemberg, Urteil v. 27.10.2010 – 2 K 1529/10 – DStRE 2011, 976, 978.

<sup>1006</sup> FG Baden-Württemberg, Urteil v. 27.10.2010 – 2 K 1529/10 – DStRE 2011, 976, 978.

<sup>1007</sup> *Singer*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 33, 38.

<sup>1008</sup> *Mann*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 21, 26.

weitreichenden Freistellungserklärung ergebe sich nach Auffassung des FG Baden-Württemberg zudem daraus, dass der betroffene Berufsbewerber bereits über einen ausfüllenden und zeitlich belastenden Hauptberuf verfüge und in der Regel durch den Ausschluss vom Steuerberaterberuf weniger hart betroffen sei als ein Berufsbewerber, der nur als Steuerberater tätig werden möchte.<sup>1009</sup> Bei Ablehnung des Erfordernisses einer umfassenden Freistellungserklärung werde zudem der Wille des Gesetzgebers verkannt, die Doppelberufstheorie auf den Syndikus-Steuerberater anzuwenden.<sup>1010</sup>

### *3. Konsequenzen in der Zulassungspraxis der Kammern*

Die Zulassungspraxis der Steuerberaterkammer zeigt bislang keine eindeutige Übernahme der Rechtsprechung des BFH. Gemäß der aktuellen Zulassungspraxis enthält die Formulierung einer Freistellungserklärung das Erfordernis, dass einem Syndikus-Steuerberater die Möglichkeit eingeräumt werden muss, seine Arbeitsstelle, ohne im Einzelfall eine Erlaubnis seines Arbeitgebers einholen zu müssen, jederzeit für gerichtliche oder behördliche Termine verlassen zu können.<sup>1011</sup> Dabei wird von der Steuerberaterkammer nicht überprüft, in welchem Umfang die selbstständige Tätigkeit erfolgreich ausgeübt wird.<sup>1012</sup> Der Zusatz, Gerichts- und Behördenterminen auch während der Arbeitszeit im Anstelltenverhältnis wahrnehmen zu können, wäre bei konsequenter Anwendung der Rechtsprechung des BFH gerade nicht erforderlich, da die Tätigkeit als „Feierabend-Steuerberater“ neben der Angestelltentätigkeit vom BFH als ausreichend erachtet wird. Damit geht die Zulassungspraxis der Steuerberaterkammern über die vom BFH statuierten Anforderungen hinaus.

### *4. Abschließende Würdigung*

Eine Freistellungserklärung ist erforderlich, um die Zulassung als Syndikus-Steuerberater zu erhalten. Die Rechtsprechung des BGH zum Syndikusanwalt nach der Rechtslage bis 2016 ist an dieser Stelle nur bedingt auf einen Syndikus-Steuerberater übertragbar. Es gilt im Ergebnis der Argumentation des BFH zuzustimmen. Es ist ausreichend, wenn ein Syndikus-Steuerberater lediglich den Willen aufweist, als Steuerberater neben seiner Angestelltentätigkeit zu agieren. Das Ausmaß der Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit ist damit unerheblich, da die Tätigkeit als „Feierabend-Steuerberater“ zulässig ist. Der Gesetzgeber hat mit der Implementierung

<sup>1009</sup> FG Baden-Württemberg, Urteil v. 27.10.2010 – 2 K 1529/10 – DStRE 2011, 976, 978 hat die Erwägungen aus der Zweitberufsentscheidung der BVerfG, Beschluss v. 04.11.1992 – 1 BvR 79/85 – BVerfGE 87, 287ff., übernommen und auf den Syndikus-Steuerberater übertragen.

<sup>1010</sup> *Hund*, DStR 2011, 2267, 2268.

<sup>1011</sup> Siehe etwa zur Zulassungspraxis der Steuerberaterkammer Düsseldorf, abrufbar unter: [https://www.stbk-duesseldorf.de/fileadmin/02-Kammer/2\\_Downloads/Arbeitgeberbescheinigung.pdf](https://www.stbk-duesseldorf.de/fileadmin/02-Kammer/2_Downloads/Arbeitgeberbescheinigung.pdf) (zuletzt aufgerufen am 12.03.2019).

<sup>1012</sup> *Singer*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 33, 39.

des § 58 S. 2 Nr. 5a ins StBerG eine andere Regelung konzipiert, als sie für einen Syndikusanwalt in § 46 BRAO a. F. vorzufinden war. Diese Auffassung spiegelt sich in den Entscheidungen des BFH aus dem Jahr 2011 zum Umfang der Freistellungserklärung eines Syndikus-Steuerberaters wieder. Mit der Rechtssprechung des BFH kommt eine abgeschwächte Form der Doppelberufstheorie zum Tragen. Zwar mag die Rechtsprechung des BFH inkonsequent erscheinen, da eine eigenverantwortliche und unabhängige Berufsausübung in freiberuflicher Tätigkeit nur schwer möglich ist, sofern die Angestellten­tätigkeit nicht den zeitlichen Raum dafür belässt, dieser in einem gewissen Umfang und selbstbestimmt nachzugehen. Insofern ist den kritischen Stimmen zur Ansicht des BFH in Teilen zuzustimmen. Das Berufsbild eines Steuerberaters und das eines Rechtsanwalts unterscheiden sich in Bezug auf die Erreichbarkeit von Mandanten nicht derart, dass eine differierende Behandlung gerechtfertigt erscheint. Allerdings spricht für die Ansicht des BFH, dass diese auf die tatsächlichen Gegebenheiten Rücksicht nimmt; die Anforderungen der Rechtsprechung des BGH zum Syndikusanwalt, nach welchen eine freiberufliche Tätigkeit in nennenswertem Umfang und mehr als nur gelegentlich auszuüben war, entsprach oft nicht den tatsächlichen Gegebenheiten, da die Angestellten­tätigkeit in der Regel als Hauptberuf ausgeübt wurde und entsprechend wenig Zeit für die freiberufliche Tätigkeit als Rechtsanwalt verblieb.<sup>1013</sup>

Auch wenn die Wahrnehmung von Gerichts- und Behördenterminen bei einer Tätigkeit als „Feierabend-Steuerberater“ erheblich eingeschränkt ist, so kann dennoch eine unabhängige und eigenverantwortliche Berufsausübung im Ergebnis bejaht werden. Die rechtliche Möglichkeit zur Ausübung des Steuerberaterberufs kann durch eine entsprechend formulierte Freistellungserklärung gewährleistet werden. Eine umfassende Freistellungserklärung, wie sie nach der Rechtslage zum Syndikusanwalt bis 2016 von der Rechtsprechung gefordert wurde, kann deswegen nicht für einen Syndikus-Steuerberater generell verlangt werden, da andernfalls ohne Vorliegen einer konkreten Gefahr der Abhängigkeit die Berufsausübungsfreiheit eines Syndikus-Steuerberaters auf unverhältnismäßige Weise beschnitten werde.<sup>1014</sup> Zudem stehe bei § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG der Liberalisierungszweck im Vordergrund, was bei der Formulierung einer Freistellungserklärung zu berücksichtigen ist.<sup>1015</sup>

Ob ein Syndikus-Steuerberater tatsächlich im Nebenberuf als Steuerberater agiert, ist damit im Ergebnis unerheblich. Die Rechtsprechung des BFH zeigt damit, dass sie sich an die tatsächlichen Gegebenheiten, wie sie in der Regel für einen Syndikusanwalt nach der Rechtslage bis 2016 vorzufinden waren, orientiert hat.<sup>1016</sup> Es handelt sich dabei nicht um eine dogmatisch bis ins letzte Detail saubere Lösung, erscheint aber als gangbarer Weg, um die Tätigkeit als Syndikus-Steuerberater überhaupt zu ermöglichen.

<sup>1013</sup> Vgl. hierzu *Biermann*, AnwBl 1990, 420, 421; *Kleine-Cosack*, BRAO, § 7 BRAO Rdn. 105; *Prütting*, AnwBl 2001, 313, 315.

<sup>1014</sup> *Herrmann*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 41, 44.

<sup>1015</sup> *Herrmann*, Beihefter zu DStR Heft 8/2014, 41, 44,

<sup>1016</sup> Vgl. *Kleine-Cosack*, NJW 2018, 3273, 3275f.

Für die Zulassung als Syndikus-Steuerberater ist daher, wie bereits dargelegt, eine Freistellungserklärung erforderlich. Diese Freistellungserklärung muss beinhalten, dass ein Syndikus-Steuerberater im Rahmen des Angestelltenverhältnisses Vorbehaltsaufgaben eines Steuerberaters wahrnehmen muss. Angaben zu einem bestimmten zeitlichen Umfang seiner Tätigkeit als freiberuflicher Steuerberater sind hingegen nicht erforderlich. Der Gesetzwortlaut des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG, dem wie bereits dargelegt, eine abgeschwächte Form der Doppelberufstheorie zugrunde liegt, erfordert keine derart weitreichende Freistellungserklärung.



## 5. Kapitel: Fazit und Ausblick

Das Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte hat die Rechtsfigur des Syndikusanwalts grundlegend erneuert. Die Regelungen zum Syndikusanwalt und zum Syndikus-Steuerberater weisen seit dem nur noch in sehr begrenztem Rahmen Gemeinsamkeiten auf. Mit der Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte konnte der Gesetzgeber eine Rechtslage schaffen, welche dazu in der Lage ist, Rechtssicherheit bei der Befreiung eines Syndikusanwalts von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht herzustellen.<sup>1017</sup> Daher sollen im Folgenden insbesondere Überlegungen dazu angestellt werden, inwiefern das für einen Syndikusanwalt in den §§ 46 bis 46c BRAO niedergelegte Regelungswerk eine sinnvolle Option bildet, den Syndikus-Steuerberater im StBerG zu verankern. Anknüpfungspunkt bildet dabei das Modell der Doppelzulassung.<sup>1018</sup>

Die rechtspolitische Notwendigkeit zum Handeln des Gesetzgebers besteht in Bezug auf die Frage, ob sich ein Syndikus-Steuerberater von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht befreien kann. Die gesetzestechnisch unsaubere Vorgehensweise, die einem Syndikus-Steuerberater den Befreiungsanspruch des

---

<sup>1017</sup> Siehe dazu 4. Kapitel B. IV.

<sup>1018</sup> Siehe 2. Kapitel A. II. 1. b).

§ 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI ermöglicht,<sup>1019</sup> sollte nicht dauerhaft der Praxis entsprechen. Eine einzelne gerichtliche Entscheidung könnte hier den Anstoß dafür geben, dass einem Syndikus-Steuerberater ein entsprechender Anspruch verwehrt wird. Ein Befreiungsanspruch sollte möglich sein, sofern man die Zulassung als Syndikus-Steuerberater anstrebt. Auch für einen Syndikus-Steuerberater muss die Möglichkeit der Bildung „geschlossener Versicherungsbiographien“ bestehen.<sup>1020</sup> Ebenso gilt es hier der Gefahr einer doppelten Beitragslast entgegen zu wirken. Insbesondere vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob eine grundsätzliche Novellierung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG, die sich an den Regelungen der §§ 46ff. BRAO n. F. orientiert, erforderlich ist. Ferner ist zu überlegen, ob andere Möglichkeiten bestehen, die Befreiung von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht durch gesetzliche Änderungen abzusichern.

Ausgangspunkt für die Einordnung der Syndikustätigkeit als eine Tätigkeit anwaltlicher Art und damit auch als Tätigkeit, die unter § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI subsumiert werden kann, bildet § 46 Abs. 3 BRAO n. F.<sup>1021</sup> Dieser umschreibt, welche Voraussetzungen unter anderem für die Anerkennung als anwaltliche Tätigkeit im Anstellungsverhältnis vorliegen müssen. § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG legt hingegen bereits fest, dass ein Syndikus-Steuerberater Vorbehaltsaufgaben eines Steuerberaters nach § 33 StBerG im Anstellungsverhältnis ausüben muss.<sup>1022</sup> Durch beide Regelungen wird die Tätigkeit im Anstellungsverhältnis auf die originären zum jeweiligen Berufsstand gehörenden Tätigkeiten festgesetzt. Damit stellt § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG eine dem § 46 Abs. 3 BRAO n. F. vergleichbare Regelung dar. Eine Änderung wäre insofern nicht erforderlich.

Alleine die Wahrnehmung von Vorhaltsaufgaben eines Steuerberaters im Anstellungsverhältnis reicht aber nicht aus, damit ein Syndikus-Steuerberater hinsichtlich seiner Tätigkeit im Anstellungsverhältnis einem freiberuflichen Steuerberaters gleichgestellt wird und damit in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI fällt. Das umfassende Tätigkeitsverbot führt dazu, dass die Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters im Anstellungsverhältnis nicht dem Berufsbild eines freiberuflichen Steuerberaters entsprechen kann.<sup>1023</sup> Im Jahr 2008 sah der Gesetzgeber die Gefahr der Interessenkollision bei einem Syndikus-Steuerberater noch als so groß an, dass er ihn nur in Verbindung mit einem umfassenden Tätigkeitsverbot zuließ.<sup>1024</sup> Das Modell der Doppelzulassung, wie es seit 2016 für den Syndikusanwalt angewandt wird, müsste aber konsequenterweise dazu führen, dass das umfassende Tätigkeitsverbot eines Syndikus-Steuerberaters für seinen Auftraggeber aufgehoben wird.

Berufsausübungsregelungen, welche die Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters, die dieser für seinen Auftraggeber ausübt, einschränken, wären nach dem Modell

<sup>1019</sup> Vgl hierzu 4. Kapitel B. V. 4.

<sup>1020</sup> Zur Systematik des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI vgl. 4. Kapitel B. I.

<sup>1021</sup> 4. Kapitel B. IV.

<sup>1022</sup> Umfassend zur Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG siehe 3. Kapitel Abschnitt 1 A.

<sup>1023</sup> Zum Tätigkeitsverbot siehe 3. Kapitel Abschnitt 1 B. III.

<sup>1024</sup> Begr. des RegE, BT-Drs. 16/7077, S. 18.

einer Doppelzulassung noch möglich. Auch für einen Syndikusanwalt besteht mit dem Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte das partielle Vertretungsverbot in § 46c Abs. 2 BRAO für seinen Arbeitgeber fort.<sup>1025</sup> Wie im Rahmen dieser Arbeit bereits dargelegt, stellt das für den Syndikusanwalt konzipierte Vertretungsverbot für einen Syndikus-Steuerberater keine realisierbare Option dar.<sup>1026</sup> Es existieren zudem keine anderen sinnvollen Berufsausübungsregelungen, die der Gefahr der Interessenkollision begegnen können.<sup>1027</sup> Ein Vertretungsverbot eines Syndikus-Steuerberaters für seinen Arbeitgeber wäre wenig sinnvoll, da ein Steuerberater im Vergleich mit einem Rechtsanwalt ohnehin nur mit deutlicher niedriger Intensität forensisch für seine Mandanten tätig wird.<sup>1028</sup> Vor diesem Hintergrund stellt das für den Syndikusanwalt konzipierte Modell der Doppelzulassung vom jetzigen Standpunkt aus keine realisierbare Option für den Syndikus-Steuerberater dar.

Hält man an dem umfassenden Tätigkeitsverbot fest, liegt dem Grunde nach dieselbe Ausgangslage vor, wie sie sich für einen Syndikusanwalt mit der Regelung des § 46 BRAO a. F. dargestellt hatte, auch wenn für einen Syndikus-Steuerberater nur eine abgeschwächte Form der Doppelberufstheorie gilt.<sup>1029</sup> Damit sich ein Syndikus-Steuerberater trotz Festhaltens am Grundgedanken der Doppelberufstheorie von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht befreien kann, könnte der Träger der Rentenversicherung bei der Entscheidung über die Zulassung als Syndikus-Steuerberater anhört werden.<sup>1030</sup> Aber auch dadurch kann der Widerspruch zwischen § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI und § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG nicht aufgelöst werden. Dieser Widerspruch kann alleine dadurch aufgelöst werden, indem die Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters im Anstellungsverhältnis die Mitgliedschaft in der Steuerberaterkammer begründet. Um einen Gleichlauf des Rentenversicherungsrechts mit dem Berufsrecht der Steuerberater zu ermöglichen, müsste sich der Gesetzgeber für den Syndikus-Steuerberater zwingend von der Doppelberufstheorie lösen und das umfassende Tätigkeitsverbot aufheben.

Eine andere Möglichkeit könnte allerdings darin bestehen, § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG dahingehend zu ergänzen, dass die Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters im Anstellungsverhältnis aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht die Mitgliedschaft in der berufsständischen Kammer der Steuerberater begründet. Auf diese Weise könnte der Gesetzgeber an dem umfassenden Tätigkeitsverbot festhalten und müsste sich nicht von der Geltung der Doppelberufstheorie für den Syndikus-Steuerberater lösen. Ein Befreiungsanspruch gem. § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI wäre auf diese Weise unproblematisch zu bejahen. Auch wenn bei dieser Möglichkeit berufsrechtliche Fragestellungen mit sozialrechtlichen Fragestellungen vermengt werden, ist diese Op-

<sup>1025</sup> 3. Kapitel Abschnitt 1 B. II.

<sup>1026</sup> Siehe 3. Kapitel Abschnitt 1. B. III. 4.

<sup>1027</sup> Siehe 3. Kapitel Abschnitt 1. B. III. 4.

<sup>1028</sup> 3. Kapitel Abschnitt 1. B. III. 4.

<sup>1029</sup> 3. Kapitel Abschnitt 3.

<sup>1030</sup> Für den Syndikusanwalt erfolgt nach der neuen Rechtslage eine solche Anhörung siehe 4. Kapitel B. IV.

tion von der jetzigen Rechtslage aus betrachtet eine gut realierbare Möglichkeit, um auf die Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters den § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI anzuwenden.

Für den Gesetzgeber besteht hingegen kein Handlungsbedarf vor dem Hintergrund dessen, dass sich ein Syndikus-Steuerberater nicht auf die Privilegien eines Steuerberaters berufen kann.<sup>1031</sup> Insbesondere das umfassende Tätigkeitsverbot verbietet eine Anwendung der Steuerberaterprivilegien für einen Syndikus-Steuerberater hinsichtlich seiner Tätigkeit im Anstellungsverhältnis.<sup>1032</sup> Mit der Etablierung des Modells der Doppelzulassung und der Aufgabe des Tätigkeitsverbotes würde der Syndikus-Steuerberater automatisch dem Pflichtenkatalog eines Steuerberaters unterfallen und damit auch der Verschwiegenheitspflicht gem. § 57 Abs. 1 StBerG. Auf diese Weise würden einem Syndikus-Steuerberater für seine Angestellten-tätigkeit die Privilegien eines Steuerberaters zukommen. Wie bereits dargelegt, stellt das Modell der Doppelzulassung keine realisierbare Möglichkeit für den Syndikus-Steuerberater dar. Es besteht zudem keine Notwendigkeit, dass für einen Syndikus-Steuerberater nach der derzeitigen gesetzlichen Kodifikation die Steuerberaterprivilegien gelten. Er wird gerade nicht für seinen Arbeitgeber in seiner Eigenschaft als Steuerberater tätig. Damit ist auch eine ausdrückliche Verankerung eines Zeugnisverweigerungsrechts für einen Syndikus-Steuerberater hinsichtlich seiner Angestellten-tätigkeit in den jeweiligen Prozessordnungen nicht erforderlich.

Auch die Rechtslage hinsichtlich des Erwerbs eines Fachberatertitels erfordert kein Einschreiten des Gesetzgebers. Aufgrund der kaum vorhandenen praktischen Relevanz sowie der partiellen Möglichkeit der Berücksichtigung der Syndikustätigkeit als praktische Erfahrung für den Fachberatertitel,<sup>1033</sup> besteht kein Bedarf, § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG zu novellieren.

Insgesamt betrachtet bildet das für den Syndikusanwalt neu geschaffene Regelungswerk in den nächsten Jahren keine realisierbare Option für einen Syndikus-Steuerberater. Das Modell der Doppelzulassung wird erst dann in das Blickfeld des Gesetzgebers rücken, wenn er die Absicht fasst, die Grenzen zwischen freiem steuerberatendem Beruf, angestellter Tätigkeit und gewerblicher Tätigkeit weiter verschwimmen zu lassen.

Die gesetzliche Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG ist für einen Syndikus-Steuerberater ein akzeptabler Lösungsansatz, um eine Angestellten-tätigkeit bei einem nicht dem Standesrecht unterworfenen Arbeitgeber zu ermöglichen. Problematisch ist alleine die Rechtslage hinsichtlich eines Anspruchs auf Befreiung von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht zu bewerten. Hinsichtlich dieser Frage besteht eine Handlungspflicht des Gesetzgebers.

<sup>1031</sup> 4. Kapitel A. IV.

<sup>1032</sup> 4. Kapitel A. IV. 6.

<sup>1033</sup> 4. Kapitel C. III. 4.

## Zusammenfassung in Thesen

### Thesen zum 1. Kapitel

1. Die unabhängige, eigenverantwortliche und verschwiegene Berufsausübung bilden wesentliche Berufsbildmerkmale, die das Berufsbild eines Steuerberaters maßgeblich prägen. (1. Kapitel B. I.)
2. Das Berufsbild eines Steuerberaters ist zudem maßgeblich durch die Inkompatibilitätsregelungen des § 57 Abs. 4 StBerG geprägt. Die Inkompatibilitätsregelungen haben seit der Einführung des StBerG einen stetigen Veränderungsprozess hin zu einer stärkeren Liberalisierung im Berufsrecht der Steuerberater durchlaufen. (1. Kapitel B. II.)
3. Einen erheblichen Liberalisierungsschritt bildet die Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG, mit welcher der Syndikus-Steuerberater durch das 8. Steuerberateränderungsgesetz in das StBerG integriert worden ist. Damit wird die Möglichkeit der Ausübung des Steuerberaterberufs neben einer Tätigkeit in einem Anstellungsverhältnis anerkannt. Ferner hat die Inkompatibilitätsregelung des § 57 Abs. 4 StBerG in Bezug auf die Vereinbarkeit des Steuerberaterberufs mit der einer gewerblichen Tätigkeit durch das 8. Steuerberateränderungsgesetz eine wesentliche Erweiterung erfahren. (1. Kapitel B. II.)

## Thesen zum 2. Kapitel

4. Die Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG existiert erst seit 2008. § 46 BRAO a. F. diente dabei als Vorbild. Der Syndikus-Steuerberater wurde im Gegensatz zum Syndikusanwalt ins StBerG integriert, indem kein eigenständiger Paragraph ins StBerG aufgenommen wurde. Stattdessen wurde ein weiterer Ausnahmetatbestand in § 58 StBerG eingefügt. (2. Kapitel A. II.)
5. Die Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG lässt erkennen, dass der Gesetzgeber die Doppelberufstheorie auf den Syndikus-Steuerberater anwenden wollte. Dadurch wird deutlich, dass der Gesetzgeber von einer Zweiteilung des Berufsbildes eines Steuerberaters ausgeht; die im Anstellungsverhältnis ausgeübte Tätigkeit, sowie die daneben ausgeübte Tätigkeit als freiberuflicher Steuerberater. (2. Kapitel A. II. 4. b))
6. Der Ursprung der Bezeichnung des Syndikus-Steuerberaters ist zeitlich vor 1961 zu verorten. Vor Einführung des StBerG im Jahr 1961 muss damit die Tätigkeit als Syndikus-Steuerberater zulässig gewesen sein. Die Tätigkeit als Syndikus-Steuerberater wurde erst mit der Einführung des StBerG verboten. (2. Kapitel B. II. 1.)
7. Gemäß der gültigen Fassung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG und unter Zugrundelegung der Doppelberufstheorie ist ein Syndikus-Steuerberater als ein zugelassener Steuerberater zu verstehen, der bei einem berufsfremden Arbeitgeber in einem ständigen Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnis steht und dort steuerberatende Tätigkeiten i. S. d. § 33 StBerG ausübt. Daneben ist eine Tätigkeit in eigener Praxis als freiberuflicher Steuerberater erforderlich. (2. Kapitel B. II. 2.)
8. Die Tätigkeit als Syndikus-Steuerberater ist in Gestalt der freien Mitarbeit möglich. Die rechtliche Möglichkeit entsteht erst durch die Formulierung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG, in welcher das Begriffspaar des ständigen Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnisses verwendet wird. Allein mit der in § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG vorzufindenden Umschreibung der vertraglichen Bindung zwischen einem Syndikus-Steuerberater und seinem Auftraggeber als Angestelltenverhältnis wäre die freie Mitarbeit hingegen nicht zulässig gewesen. (2. Kapitel C. I. 1., 2.)
9. Ein Syndikus-Steuerberater ist nicht darauf beschränkt, lediglich ein Anstellungsverhältnis einzugehen. Nach Maßgabe der Doppelberufstheorie ist allerdings erforderlich, dass neben der Angestellten-tätigkeit die Tätigkeit als freiberuflicher Steuerberater ausgeübt wird. Das Ausmaß der Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit ist dabei unwesentlich, sodass auch die Tätigkeit als „Feierabend-Steuerberater“ erlaubt ist. (2. Kapitel C. I. 4.)
10. Die Zulassungspraxis der Kammern lässt erkennen, dass diese von der Anerkennung der Doppelberufstheorie für einen Syndikus-Steuerberater ausgehen. Dies wird anhand der Freistellungserklärung deutlich, die Syndikus-Steuerberater für ihre Zulassung benötigen. (2. Kapitel C. II.)

## Thesen zum 3. Kapitel

11. Der Gesetzgeber hat mit der Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG verschiedene Berufsausübungsregelungen für einen Syndikus-Steuerberater konzipiert. Diese dienen dazu, dem Spannungsverhältnis zwischen freiberuflicher Tätigkeit und der Tätigkeit im Anstellungsverhältnis entgegenzuwirken. Insbesondere soll dadurch ein gewisser Kernbestand der freiberuflichen Tätigkeit erhalten bleiben. (3. Kapitel Abschnitt 1)
12. Die Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG kann einer verfassungsrechtlichen Prüfung standhalten. Insbesondere verstößt sie nicht gegen Art. 12 GG und Art. 3 Abs. 1 GG. Als Rechtfertigungsgrund hinsichtlich einer Ungleichbehandlung mit Syndikusanwälten, die auf dem Gebiet der Steuerberatung tätig werden, vermag nicht die Gefahr der Interessenkollision herangezogen werden. Rechtfertigen lässt sich die Regelung alleine über die im Gegensatz zu einem Rechtsanwalt beschränkte Ausbildung eines Steuerberaters auf das Steuerrecht. (3. Kapitel Abschnitt 1 A. II., III.)
13. Das Tätigkeitsfeld eines Steuerberaters ist über die Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG hinaus nicht weiter dahingehend einzuschränken, dass es einer ausschließlichen Wahrnehmung von Vorhaltsaufgaben eines Steuerberaters bedarf. Es ist als ausreichend zu sehen, sofern „zumindest“ oder „auch“ die Vorhaltsaufgaben eines Steuerberaters im Anstellungsverhältnis ausgeübt werden. (3. Kapitel Abschnitt 1 A. IV., V.)
14. Die Berufsausübungsregelungen des § 46 BRAO a. F. konnten einer verfassungsrechtlichen Prüfung nur in beschränktem Umfang standhalten. Die generalisierende Vorgehensweise, allein in dem Vorliegen eines Anstellungsverhältnisses die Gefahr einer Interessenkollision zu sehen, führte dazu, dass es an der Erforderlichkeit der Regelung fehlt. Hingegen bestanden an der Vereinbarkeit des § 46 BRAO a. F. mit dem Europarecht keine Zweifel. (3. Kapitel Abschnitt 1 B. I.)
15. Der Gesetzgeber hat mit dem Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte an dem partiellen Vertretungsverbot eines Syndikusanwalts für seinen Auftraggeber festgehalten. Der Gesetzgeber begründet die Vertretungsverbote des § 46c Abs. 2 BRAO allerdings nicht mehr mit der Gefahr der Interessenkollision. Stattdessen stellt er auf das Gebot der Waffengleichheit, sowie das Gebot einer effektiven Strafverfolgung ab. Bei einer vollständigen Anerkennung der Unabhängigkeit eines Syndikusanwalts im Anstellungsverhältnis wären diese Vertretungsverbote gerade nicht erforderlich gewesen. (3. Kapitel Abschnitt 1 B. II.)

16. Dem Tätigkeitsverbot des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG kommt die Funktion zu, die berufliche Unabhängigkeit eines Steuerberaters zu wahren. Das umfassende Tätigkeitsverbot eines Syndikus-Steuerberaters im Gegensatz zum partiellen Vertretungsverbot eines Syndikusanwalts lässt sich mit der umfangreichen Kenntnis über die wirtschaftlichen und finanziellen Verhältnisse der Mandanten eines Steuerberaters begründen. (3. Kapitel Abschnitt 1 B. III. 1.)
17. Die Bestimmung des Auftraggeberbegriffs des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG und damit die Reichweite des Tätigkeitsverbotes kann sich insbesondere bei komplexen Unternehmensstrukturen als schwierig erweisen. Als Auslegungshilfe bei der Frage der Anwendung des Tätigkeitsverbotes kann in Zweifelsfällen auf die Regelungen des § 57 Abs. 1 StBerG i. V. m. § 6 BOSTb zurückgegriffen werden. (3. Kapitel Abschnitt 1 III. 1.)
18. Das Tätigkeitsverbot des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG hält einer verfassungsrechtlichen Prüfung stand. An der Europarechtskonformität des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG bestehen keine Zweifel. (3. Kapitel Abschnitt 1 III. 4., 5.)
19. Neben der Implementierung von Berufsausübungsregelungen in der BRAO hatte der Gesetzgeber für einen Syndikusanwalt zudem die Konzeption der Doppelberufstheorie entwickelt. Diese lag der Rechtsfigur trotz der umfangreichen Kritik in der Literatur nach dem Willen des Gesetzgebers bis ins Jahr 2016 zugrunde. (3. Kapitel Abschnitt 2 A. I. 3.)
20. Mit dem Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte hat sich der Gesetzgeber ausdrücklich von der Doppelberufstheorie abgewendet. Durch die Etablierung eines gesonderten Zulassungsverfahrens für einen Syndikusanwalt wird zwar kein vollständiger Gleichlauf zwischen einem freiberuflichen Rechtsanwalt und einem Syndikusanwalt hergestellt, als eindeutige Abkehr von der Doppelberufstheorie kann dieses Verfahren dennoch gewertet werden. (3. Kapitel Abschnitt 2 A. II.)
21. Das ausdrückliche Tätigkeitsverbot des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG macht deutlich, dass der Gesetzgeber die Doppelberufstheorie auf den Syndikus-Steuerberater angewendet hat. Die Rechtsprechung des BFH führt aber zu einer modifizierten bzw. abgeschwächten Form der Anwendung. Alleine der Wille zur Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit ist danach ausreichend. Der Syndikus-Steuerberater unterliegt daher der Fiktion eines Doppelberufs. (3. Kapitel Abschnitt 2 B. und Abschnitt 3)

#### Thesen zum 4. Kapitel

22. Die dogmatische Frage der Geltung der Doppelberufstheorie hat Auswirkungen für die praktische Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters. Die Auswirkungen zeigen sich insbesondere dann, wenn es sich als erforderlich erweist, an den Status eines Steuerberaters anzuknüpfen. (4. Kapitel)

23. Für einen Syndikusanwalt hätten bei konsequenter Verfolgung des Ansatzes der Doppelberufstheorie die Anwaltsprivilegien nicht zur Anwendung gelangen dürfen. Negative Folgen für den anstellenden Arbeitgeber führten dazu, dass dieser Grundsatz von der Rechtsprechung nicht konsequent durchgehalten wurde. (4. Kapitel A. II.)
24. Mit dem Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte gelten für einen Syndikusanwalt grundsätzlich die in den jeweiligen Prozessordnungen verankerten Zeugnisverweigerungsrechte hinsichtlich seiner Angestelltentätigkeit mit Ausnahme des in § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO normierten Zeugnisverweigerungsrechts. Die Rechtsprechung des EuGH führt dagegen nicht dazu, dass einem Syndikusanwalt das strafprozessuale Zeugnisverweigerungsrecht aberkannt werden muss, sodass § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO im Ergebnis auf einen Syndikusanwalt Anwendung finden sollte. (4. Kapitel A. III.)
25. Die Konzeption der Doppelberufstheorie führt dazu, dass sich ein Syndikus-Steuerberater bei seiner im Anstellungsverhältnis ausgeübten Tätigkeit nicht auf die Zeugnisverweigerungsrechte in den unterschiedlichen Prozessordnungen berufen kann; die Zeugnisverweigerungsrechte knüpfen an den Status als Steuerberater an, welchen ein Syndikus-Steuerberater trotz der Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG im Anstellungsverhältnis gerade nicht ausfüllt. Dies gilt unabhängig davon, ob das jeweilige Zeugnisverweigerungsrecht direkt den Beruf des Steuerberaters benennt oder die Begrifflichkeit des „Standes“ verwendet. (4. Kapitel A. IV.)
26. Die Zugrundelegung der Doppelberufstheorie zeigt sich zudem bei der Beurteilung der Frage, ob einem Syndikus-Steuerberater eine Befreiung von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht nach § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI gelingen kann. (4. Kapitel B.)
27. Der Tätigkeitsbezug des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI und der Personenbezug im Zulassungsregime des rechtsanwaltlichen Berufsrechts hatten grundsätzlich die Durchsetzung des Befreiungsanspruchs für einen Syndikusanwalt erschwert. Rechtliche Kontroversen führten im Jahr 2014 dazu, dass das BSG unter Anwendung der Doppelberufstheorie einen Befreiungsanspruch für einen Syndikusanwalt ablehnte. (4. Kapitel B. III.)
28. Das Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte verhindert ein Auseinanderfallen der Zulassung als Syndikusanwalt und der Erteilung eines Befreiungsanspruchs nach § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI. Ein Tätigkeitsbezug im Berufsrecht der Rechtsanwälte sowie ein Anhörungsrecht des Trägers der Rentenversicherung im Zulassungsverfahren als Syndikusanwalt gewährleisten die Umsetzung der Befreiungsmöglichkeit des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI. (4. Kapitel B. IV.)

29. Einem Syndikus-Steuerberater steht nach der derzeitigen Kammerpraxis ein Befreiungsanspruch gem. § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI zu. Die Befolgung der Doppelberufstheorie insbesondere unter Beachtung der Rechtsprechung des BSG führt gleichwohl dazu, dass die Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters nicht unter den Tatbestand des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI subsumiert werden kann. An diesem Ergebnis können der stärkere Tätigkeitsbezug im Zulassungsverfahren als Steuerberater im Gegensatz zum rechtsanwaltlichen Zulassungsverfahren sowie der über § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG hergestellte Tätigkeitsbezug nichts ändern. An der Interessengerechtigkeit dieses Ergebnisses bestehen erhebliche Zweifel, die aber nicht zu einer über den Wortlaut des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI hinausgehenden Auslegung führen dürfen. (4. Kapitel B. V.)
30. Ebenfalls kommt es bei der Frage der Erlangung eines Fachberatertitels für einen Syndikus-Steuerberater maßgeblich darauf an, wie die Tätigkeit im Anstellungsverhältnis berufsrechtlich eingeordnet wird. Die Anwendung der Doppelberufstheorie kommt an dieser Stelle zum Tragen. (4. Kapitel C.)
31. Einem Syndikusanwalt war es gemäß der bis 2016 geltenden Rechtslage nur unter erschwerten Bedingungen möglich, die praktischen Erfahrungen aus seiner Angestellten­tätigkeit für den Erwerb eines Fachanwaltstitels anrechnen zu lassen. Dabei kam der BGH nur in Ansätzen der Konzeption der Doppelberufstheorie nach. Rechtliche Unsicherheiten waren für einen Syndikusanwalt die Folge. (4. Kapitel C. I.)
32. Mit der Anerkennung des Syndikusanwalts als Rechtsanwalt auch bei der Ausübung von Tätigkeiten im Anstellungsverhältnis durch das Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte, gelten für einen Syndikusanwalt hinsichtlich des Führens eines Fachanwaltstitels keine erschwerten Bedingungen mehr. Er wird einem freiberuflichen Rechtsanwalt gleichgestellt. (4. Kapitel C. II.)
33. Für einen Syndikus-Steuerberater macht der Erwerb des Fachberatertitels kein konsequentes Durchhalten des Ansatzes der Doppelberufstheorie notwendig. Die Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters im Anstellungsverhältnis kann daher als die eines Steuerberaters i. S. d. §§ 3 und 5 FBO eingeordnet werden; für den Erwerb eines Fachberatertitels kommt es gerade nicht maßgeblich auf den Status als Steuerberater an. Das Kriterium einer persönlichen und eigenverantwortlichen Fallbearbeitung kann ein Syndikus-Steuerberater bei entsprechender arbeitsvertraglicher Ausgestaltung erfüllen. (4. Kapitel C. III. 4.)
34. Die Rechtslage des Syndikus-Steuerberaters unterscheidet sich von der des Syndikusanwalts aber dahingehend, dass keine praktische Erfahrung in erheblichem Umfang aus der selbstständigen Steuerberatertätigkeit vonnöten ist. Die Zulässigkeit des „Feierabend-Steuerberaters“ und die Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 1 StBerG führen dazu, dass ein Syndikus-Steuerberater das erforderliche Maß an praktischer Erfahrung bereits durch seine im Anstellungsverhältnis ausgeübte Tätigkeit ausfüllen kann. (4. Kapitel C. III. 4.)

35. Die dogmatische Frage der Anwendung der Doppelberufstheorie kommt zudem bei den Anforderungen, die an die Ausgestaltung einer Freistellungserklärung gestellt werden, zum Tragen. (4. Kapitel D.)
36. Die Zugrundelegung der Doppelberufstheorie bei der rechtlichen Einordnung des Syndikusanwalts hatte zur Folge, dass die Freistellungserklärung eine selbstständige Tätigkeit in nennenswertem Umfang verlangte. Wirklichkeit und rechtliche Vorgabe fielen an dieser Stelle jedoch oft auseinander. (4. Kapitel D. II.)
37. Der BFH stellt hingegen niedrigere Anforderungen an die Ausformulierung einer Freistellungserklärung für einen Syndikus-Steuerberater. Allein der Wille zur Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit als Steuerberater wird als ausreichend erachtet. Die aktuelle Zulassungspraxis zeigt keine konsequente Befolgung dieses Ansatzes des BFH, denn sie geht über die vom BFH festgelegten Vorgaben hinaus, indem sie verlangt, dass ein Syndikus-Steuerberater jederzeit seine Arbeitsstelle für gerichtliche oder behördliche Termine ohne im Einzelfall eine Erlaubnis seines Arbeitgebers einholen zu müssen, verlassen können muss. (4. Kapitel D. IV. 1., 3.)
38. Die abgeschwächte bzw. fingierte Form der Doppelberufstheorie führt dazu, dass von einem Syndikus-Steuerberater gerade nicht die Tätigkeit als freiberuflicher Steuerberater in nennenswertem Umfang verlangt werden kann. Der Liberalisierungszweck des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG sowie eine Anpassung an die tatsächlichen Gegebenheiten stehen einer umfassenden Freistellungserklärung entgegen. (4. Kapitel D. IV. 4.)

### Thesen zum 5. Kapitel

39. Es besteht Reformbedarf bei der Regelung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG, da sich ein Syndikus-Steuerberater bei konsequenter Anwendung des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI nicht von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht befreien kann. Dass die Zeugnisverweigerungsrechte für einen Syndikus-Steuerberater hinsichtlich seiner Angestelltentätigkeit nicht gelten, ruft hingegen keinen Handlungsbedarf für den Gesetzgeber hervor.
40. Das für den Syndikusanwalt ab dem Jahr 2016 geltende doppelte Zulassungsverfahren wird keine Option für die Regelung der Rechtsfigur des Syndikus-Steuerberaters in den nächsten Jahren bilden. Das Modell des doppelten Zulassungsverfahrens hätte zur Folge, dass das umfassende Tätigkeitsverbot für einen Syndikus-Steuerberater abgeschafft werden müsste. Nur darüber ließe sich die Aufgabe der Doppelberufstheorie erreichen.

41. Die Gefahr der Interessenkollision bei der Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters für seinen Auftraggeber macht die Verankerung eines Tätigkeitsverbotes erforderlich. Die Abschaffung dieses Verbotes hätte eine weitreichende Auflösung der Inkompatibilitätsregelungen des § 57 Abs. 4 StBerG zur Folge. Solange der Gesetzgeber an der Unterscheidung zwischen freiberuflicher Tätigkeit, gewerblicher Tätigkeit und solcher als Arbeitnehmer festhalten möchte, ist eine Aufhebung des Tätigkeitsverbotes nicht zu erwarten.

# Bibliografie

- Ahrens, Hans-Jürgen: Deregulierung für rechtsberatende freie Berufe? – Zur Sonderstellung des Freiberufers gegenüber den Gewerbetreibenden –, AnwBl 1992, S. 247–253.
- Alfes, Holger: Das Anwaltsgeheimnis des Syndikusanwalts und des fest angestellten Unternehmensjuristen, Eine rechtsvergleichende Untersuchung des US-amerikanischen und deutschen Rechts, Heidelberg 1999 (zugleich Diss. Bremen 1998).
- Barotsch-Koch, Jana: Beschränkungen bei Rechtsberatung durch Syndikusanwälte, Wechselwirkungen der Doppelrolle als freiberuflicher Anwalt und Vertreter des Unternehmens, AnwBl 2010, S. 237–241.
- Baumbach, Adolf (Bgr.)/Lauterbach, Wolfgang/Albers, Jan/Hartmann, Peter: Zivilprozessordnung mit FamFG, GVG und anderen Nebengesetzen, 77. Aufl., München 2019 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Baumbach/Lauterbach, Albers/Hartmann).
- Becherer, Herbert: Zum Seminar B: Der Schutz des Berufsgeheimnisses bei Steuerberatern in Deutschland, IStR 2010, S. 555–558.
- Benzani, Thomas/Klinkhammer, Patrick: Kein Befreiungsanspruch der „Syndikusanwälte“ von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht, ArbRAktuell 2014, S. 275–278.
- Berrisch, Georg M.: Anmerkung zum Urteil des EuGH vom 14.09.2010 – C-550/07, EuZW 2010, S. 786–788.
- Beulke, Werner/Lüdke, Inka/Swoboda, Sabine: Unternehmen im Fadenkreuz, Über den Umfang anwaltlicher Privilegien von Syndici/Rechtsabteilungen im Ermittlungsverfahren, Heidelberg 2009.
- Beusch, Karl/Decker, Hans W.: Der Syndikusanwalt – diesseits und jenseits des Atlantiks, in: Lutter, Oppenhoff, Sandrock Winkhaus (Hrsg.), Festschrift für C. Stiefel zum 80. Geburtstag, München 1987, S. 17–45 (zitiert als: *Beusch/Decker*, in: FS Stiefel).
- Biermann, Jürgen: Der Syndikusanwalt im neuen Berufsrecht, AnwBl 1990, S. 420–425.
- Ders.: Zur Neufassung des § 46 BRAO, AnwBl 1994, S. 562–564.

- Bissel, Carsten: Die Rechtsstellung des Syndikusanwalts und die anwaltliche Unabhängigkeit, Diss., Erlangen 1995.
- Börtzler, Fritz : Der Syndikusanwalt, in: Glanzmann (Hrsg.), Ehrengabe für Bruno Heusinger, München 1968, S. 119–140 (zitiert als: *Börtzler*, in: FS Heusinger).
- Brandi, Ernst: Der Syndikusanwalt, NJW 1961, S. 390–393.
- Burholdt, Christian: Einen Schritt vor, zwei Schritte zurück – Gilt das Anwaltsprivileg im europäischen Kartellrecht auch für Syndikusanwälte?, BRAK-Mitt 2004, S. 100–103.
- Bürkle, Jürgen: Fachanwaltsbezeichnung für Syndikusanwälte und Grundrecht auf Berufsfreiheit, ZRP 2003, S. 49–54.
- Ders.: Besondere praktische Erfahrung des Syndikusanwalts, Zur Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zum Fachanwaltsstatus für Syndikusanwälte, AnwBl 2004, S. 578–580.
- Ders.: Nebentätigkeitsgenehmigung für Syndikusanwälte, MDR 2005, S. 848–850.
- Ders.: Die Unabhängigkeit des Syndikusanwalts aus europäischer Perspektive, BB 2015, S. 394–396.
- Burmann, Michael: Die berufsrechtliche Stellung des Syndikus-Anwalts, in: Dencker/Gahlke/Voßkuhle (Hrsg.), Festschrift für Klaus Tolksdorf zum 65. Geburtstag, Köln 2014, S. 443–450 (zitiert als: *Burmann*, in: FS Tolksdorf).
- Calliess, Christian/Ruffert, Matthias (Hrsg.): EUV/AEUV, Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtscharta, Kommentar, 6. Aufl., 2016 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV).
- Ciolek-Krepold, Katja: Durchsuchung und Beschlagnahme in Wirtschaftsstrafsachen, 1. Aufl., München 2000.
- Creifelds, Carl (Bgr.)/Weber, Klaus (Hrsg.): Rechtswörterbuch, 21. Aufl., München 2014 (zitiert als: *Creifelds*, Rechtswörterbuch).
- Dahns, Christian: Die Befreiung des Syndikusanwalts von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht, NJW-Spezial 2007, S. 237–238.
- Ders.: Anmerkung zum Urteil des EuGH vom 14.09.2010 – C-550/07 P, NJW-Spezial 2010, S. 670.
- Ders.: Der Syndikusanwalt als Fachanwalt, NJW-Spezial 2010, 766–767.
- Ders.: Neues aus der Satzungsversammlung, NJW-Spezial 2010, S. 446–447.
- Ders.: Die Rechtsstellung des Syndikusanwalts, NJW-Spezial 2014, S. 574–575.
- Deckenbrock, Christian: Strafrechtlicher Parteiverrat und berufsrechtliches Verbot der Vertretung widerstreitender Interessen, Bonn 2009 (zugleich Diss. Bonn 2008).

- Ders.: Tätigkeitsverbote bei nichtanwaltlicher Vorbefassung, Neue Regeln für die §§ 45, 46 BRAO, AnwBl 2009, S. 16–21.
- Ders.: Der Referentenentwurf zum Syndikusanwalt: ein „Bürokratiemonster“, AnwBl 2015, S. 469–470.
- De Lind van Wijngaarden, Martina/Egler, Philipp: Der Beschlagnahmeschutz von Dokumenten aus unternehmensinternen Untersuchungen, NJW 2013, S. 3549–3555.
- Deppert, Katharina: Die Rechtsprechung des Senats für Anwaltssachen des Bundesgerichtshofs im Jahr 2001, BRAK-Mitt 2002, S. 102–105.
- Deutsches Steuerberaterinstitut e. V.: Steuerberater Handbuch 2013, 21. Aufl., Berlin 2013 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Steuerberater Handbuch).
- Druen, Klaus-Dieter/Thulfaut, Kai: Zur Europäisierung der Steuerberatung – Die Auswirkungen der europäischen Grundfreiheiten auf deutsches Berufs- und Steuerverfahrensrecht im Lichte der aktuellen Rechtsprechung, IStR 2004, S. 499–504.
- Ehlers, Harald/Henze, Knut: Der Syndikus-Steuerberater und seine Problemfelder, NWB 2009, S. 148–155.
- Eichborn, Julia: Verfassungsmäßigkeit des Verbotes einer gewerblichen Tätigkeit gem. § 57 Abs. 1 Nr. 1 StBerG, Zugleich Anm. zu BVerfG v. 23.08.2013, 1 BvR 2912/11, DStR 2014, S. 164–168.
- Dies.: Das Kriterium der „Ausschließlichkeit“ in der jüngsten BFH-Rechtsprechung zum Syndikus-Steuerberater, DStR 2012, S. 673–676.
- Eichenhofer, Eberhard/Wenner, Ulrich (Hrsg.): Kommentar zum Sozialgesetzbuch SGB VI, 1. Aufl., München 2014 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Eichenhofer/Wenner, SGB VI).
- Eichler, Helmut/Peukert, Wolfgang: Vertraulichkeit der Rechtsberatung durch Syndikusanwälte und EMRK – Eine Studie zum Europäischen Kartellverfahrensrecht und zur Europäischen Menschenrechtskonvention, AnwBl 2002, S. 189–198.
- Eiling, Astrid: Grenzen der Tätigkeit des Syndikus-Steuerberaters als Steuerberater im Konzern, DStR 2014, S. 388–392.
- Epping, Volker/Hilgruber, Christian: Grundgesetz, Beck’scher Online-Kommentar, Stand: 15.11.2018, Edition 39, München (zitiert nach: *Bearbeiter*, in: BeckOK GG).
- Esser, Albert: Befreiung von der Rentenversicherungspflicht, Aktuelle Entwicklung des Befreiungsrechts nach § 6 SGB VI, AnwBl 2007, S. 17–21.
- Ewer, Wolfgang: Der Syndikusanwalt ist eine Errungenschaft – Kämpfen wir dafür, Die Bedeutung des Syndikusanwalts für die Anwaltschaft, AnwBl 2014, S. 683–684.

- Felbert, André von/Kornvee, Denis: Prüfungsgegenstand des Tatbestandsmerkmals „wegen der“ in § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI – Zugleich Besprechung der Urteile des LSG Essen vom 07.05.2013, Az. L 18 R 170/12 und Az. L 18 R 1038/11, in: Kornvee/von Felbert, Befreiung der rechtsanwaltlichen Tätigkeit von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht, Sammelband 2012–2014, Hamburg 2014, S. 51–80.
- Dies.: Unzulässige Fixierung des anwaltlichen Berufsbildes durch die DRV Bund, Sozialversicherungsrechtliche, berufs- und verfassungsrechtliche Aspekte der Auslegung der ungeschriebenen Tatbestandsvoraussetzungen der „anwaltstypischen“ Tätigkeit i. S. d. § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI, in: Kornvee/von Felbert, Befreiung der rechtsanwaltlichen Tätigkeit von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht, Sammelband 2012–2014, Hamburg 2014, S. 7–24.
- Feuerich, Wilhelm E. (Bgr.)/Weyland, Dag: Bundesrechtsanwaltsordnung, Berufsordnung Fachanwaltsordnung Partnerschaftsgesellschaftsgesetz, Rechte für Anwälte aus dem Gebiet der Europäischen Union, Patentanwaltsordnung, 9. Aufl., München 2016: (zitiert: *Bearbeiter*, in: Feuerich/Weyland, BRAO, 9. Aufl.).
- Dies.: Bundesrechtsanwaltsordnung, Berufsordnung Fachanwaltsordnung Partnerschaftsgesellschaftsgesetz, Rechte für Anwälte aus dem Gebiet der Europäischen Union, Patentanwaltsordnung, 10. Aufl., München 2020: (zitiert: *Bearbeiter*, in: Feuerich/Weyland, BRAO).
- Figlestahler, Jan: Ist der Syndikus Rechtsanwalt?, ZRP 2013, S. 254.
- Filges, Axel C.: Der Syndikusanwalt als Fachanwalt, NZA 2013, S. 257–260.
- Ders.: Die Zukunft des anwaltlichen Berufsrechts – Nach der Reform ist vor der Reform, NJW 2010, S. 2619–2624.
- Fischer, Frank: Berufsfreiheit bei der Zulassung des Rechtsanwalts im Zweitberuf – Bestandsaufnahme nach dem Beschluß des BVerfG vom 4.11.1992, AnwBl 1994, S. 201–211.
- Frenz, Walter: Handbuch Europarecht, Europäische Grundfreiheiten, Band 1, Europäische Grundfreiheiten, 2. Aufl., Berlin, Heidelberg 2012.
- Gaier, Reinhard/Wolf, Christian/Göcken, Stephan (Hrsg.): Anwaltliches Berufsrecht, Kommentar, 2. Aufl., Köln 2014 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Gaier/Wolf/Glöcken).
- Dies.: Anwaltliches Berufsrecht, Kommentar, 1. Aufl., Köln 2010 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Gaier/Wolf/Glöcken, 1. Aufl.).
- Ganter, Hans Gerhard: Der Anwalt und sein Zweitberuf – Anwalt als Zweitberuf, in: Brander, Hagen, Stürner (Hrsg.), Festschrift für Karlmann Geiß zum 65. Geburtstag, Köln 2000, S. 257–270 (zitiert als: *Ganter*, in: FS Geiß).

- Gehre, Horst (Bgr.)/Koslowski, Günter: Steuerberatungsgesetz mit Durchführungsverordnungen Kommentar, 7. Aufl., München 2015 (zitiert als: *Koslowski*, StBerG).
- Dies. : Steuerberatungsgesetz mit Durchführungsverordnungen Kommentar, 6. Aufl., München 2009 (zitiert als: *Gehre/Koslowski*, StBerG).
- Giesen, Richard: Rentenversicherungspflicht angestellter Freiberufler, NZA 2014, S. 1297–1305.
- Gillmeister, Ferdinand: Ermittlungsrechte im deutschen und europäischen Kartellordnungswidrigkeitsverfahren, 1. Aufl., Baden-Baden 1985.
- Gräber, Fritz (Hrsg.): Finanzgerichtsordnung mit Nebengesetzen, Kommentar, 8. Aufl., München 2015 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Gräber FGO).
- Graf, Jürgen Peter (Hrsg.): Strafprozessordnung mit Gerichtsverfassungsgesetz und Nebengesetzen, 3. Aufl., München 2018 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Graf, StPO).
- Grunewald, Barbara: Die Unabhängigkeit des Rechtsanwalts, AnwBl 2004, S. 463–466.
- Dies. : Die Entwicklung der Rechtsprechung zum anwaltlichen Berufsrecht in den Jahren 2001 bis 2003, NJW 2004, S. 1146–1150.
- Grützner, Thomas/Jakob, Alexander (Hrsg.): Compliance vom A-Z, 1. Aufl., München 2010 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Grützner/Jakob).
- Hain, René: Syndikus-Steuerberater, Kooperation, Steuerberatungsgesellschaft mbh & Co. KG, Veränderungen durch das Achte Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes, DStR 2007, S. 2084–2088.
- Hamacher, Peter: Der Syndikusanwalt, in: Deutscher Anwaltsverein (Hrsg.), Anwälte und ihre Geschichte, zum 140. Gründungsjahr des Deutschen Anwaltsvereins, Tübingen 2011, S. 913–948 (zitiert: *Hamacher*, Der Syndikusanwalt).
- Ders.: Europäischer Syndikusanwalt – der BGH irrt, AnwBl 2011, S. 519.
- Ders.: Der Syndikusanwalt ist kein Anwalt 2. Klasse, AnwBl 2011, S. 42–45.
- Hamm, Rainer/Maxin, Falko: „Legal Privilege“ für Syndikusanwälte, Expertise zum Strafrecht und Strafprozessrecht mit Bezügen zum Anwaltsrecht, AnwBl 2015, S. 376–379.
- Hartmann, Peter: Die Entscheidungen des Bundessozialgerichts von Syndikusanwälten und ihre Folgen sowie die Bedeutung für Syndikus-Steuerberater, DStR 2014, S. 2183–2185.
- Hartmann, Peter/Horn, Jan: Das Befreiungsrecht der steuerberatenden Berufe von der gesetzlichen Rentenversicherung gem. § 6 SGB VI, DStR 2014, S. 375–379.
- Hartung, Wolfgang: Anmerkung zum Beschluss des BGH v. 13.03.2000 – AnwZ (B) 25/99, MDR 2000, S. 671–672.

- Hartung, Wolfgang (Hrsg.): BORA/FAO Berufs- und Fachanwaltsordnung, Europäische Berufsregeln – CCBE, Bundesrechtsanwaltsordnung (§§ 43–59m BRAO), Kommentar, 5. Aufl., München 2012 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Hartung, BORA/FAO).
- Hartung, Wolfgang/Holl, Thomas (Hrsg.): Anwaltliche Berufsordnung, Fachanwaltsordnung, Europäische Berufsregeln – CCBE §§ 43–59m BRAO, Kommentar mit Berufsrechts- und Werbe-ABC, 2. Aufl., München 2001 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Hartung/Holl, Anwaltliche Berufsordnung).
- Hartung, Wolfgang/Römermann, Volker (Hrsg.): BORA/FAO Berufs- und Fachanwaltsordnung Europäische Berufsregeln – CCBE, Bundesrechtsanwaltsordnung (§§ 43–59m BRAO), Kommentar, 4. Aufl., München 2008 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Hartung/Römermann, BORA/FAO).
- Hartung, Wolfgang/Scharmer, Hartmut (Hrsg.): BORA/FAO Berufs- und Fachanwaltsordnung, Bundesrechtsanwaltsordnung (§§ 43–59m BRAO), Kommentar, 6. Aufl., München 2016 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Hartung/Scharmer, BORA/FAO).
- Hassemer, Winfried : Das Zeugnisverweigerungsrecht des Syndikusanwalts, wistra 1986, S. 1–17.
- Hauck, Karl/Noftz, Wolfgang (Hrsg.): Sozialgesetzbuch (SGB) VI: Gesetzliche Rentenversicherung, Band 1, Loseblattsammlung, Stand: April 2015, 2/15. Ergänzungslieferung, Berlin (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Hauck/Noftz).
- Heidelberger Kommentar zur Strafprozessordnung: Gercke, Björn/Julius, Karl-Peter/Temming, Dieter/Zöller, Mark A. (Hrsg.): Heidelberger Kommentar zur Strafprozessordnung, 6. Aufl., Heidelberg u. a. 2019 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: HK zur StPO).
- Hein, Ulrike: Die Rechtsstellung des Syndikusanwalts im Strafverfahren, Diss. Gießen 1987.
- Heinicke, Petra: Go, Dornröschen, go, Das Bundessozialgericht will den Syndikusanwalt killen – und Syndici erinnern sich ihrer Kammermitgliedschaft, AnwBl 2014, S. 638.
- Hellwig, Hans-Jürgen: Der Syndikusanwalt – neue Denkansätze, Die systematische Ausgrenzung des Syndikusanwalts seit 1934, AnwBl 2015, S. 2–12.
- Henssler, Martin: Arbeitsecht und Anwaltsrecht, RdA 1999, S. 38–48.
- Ders.: Kurzkomentar zum Beschluss des BGH v. 21.06.1999 – AnwZ (B) 81/98, EWiR 1999, S. 965–966.

- Ders.: Paukensschlag des BSG – Zeitenwende für Syndikusanwälte, BB Die erste 2014, Nr. 20.
- Henssler, Martin/Deckenbrock, Christian: Keine Zulassungspflicht für Alt-Syndizi mit gültigem Befreiungsbescheid, NJW 2016, S. 1345–1350.
- Henssler, Martin/Prütting, Hans (Hrsg.): Bunderechtsanwaltsordnung mit EuRAG, Eignungsprüfungsverordnung, Berufs- und Fachanwaltsordnung, Rechtsdienstleistungsgesetz, Partnerschaftsgesellschaftsgesetz und CCBE-Berufsregeln, 4. Aufl., München 2014 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Henssler/Prütting, BRAO).
- Dies.: Bunderechtsanwaltsordnung mit Rechtsanwaltsprüfungsgesetz, Rechtsberatungsgesetz, Fachanwaltsordnung, Partnerschaftsgesellschaftsgesetz, Rechtsanwaltsdienstleistungsgesetz und Eignungsprüfungsgesetz, 1. Aufl., München 1997 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Henssler/Prütting, BRAO, 1. Aufl.).
- Herdegen, Matthias/Herrmann, Harald: Europarecht, 17. Aufl., München 2015. Der Syndikus-Steuerberater – Europafestigkeit des Regulierungsansatzes und Einzelaspekte, DStR-Beih 2014 zu Heft 8, S. 41–47.
- Herrmanns, Ferdinand: Der Syndikus-Anwalt und der Schutz des Anwaltsgeheimnisses in Deutschland, AnwBl 1980, S. 326–327.
- Hey, Thomas: Auswirkungen der BSG-Rechtsprechung auf Unternehmensanwälte und die Angehörigen anderer freier Berufe, ArbRAktuell 2014, S. 604–607.
- Horn, Jan: Das Befreiungsrecht der Syndikusanwälte von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht – zugleich eine Replik auf LSG NRW Az. L 18 R 170/12 und Az. L 18 R 1038/11, NZS 2014, S. 245–253.
- Ders.: Die sozialgerichtliche Rechtsprechung zur Befreiung der Syndikusanwälte von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht, NJW 2012, S. 966–971.
- Horn, Jan/Jung, Michael: BSG ordnet Befreiungsrecht aus der Rentenversicherung neu, Verschärfungen bei Wechsel treffen jeden angestellten Anwalt – Vertrauensschutz für Altfälle, AnwBl 2013, S. 420–425.
- Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin: Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung Kommentar, Band IV, Loseblattsammlung, Stand: November 2018, 250. Ergänzungslieferung, Köln (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler).
- Huff, Martin W.: Das falsche Bild des BGH vom Syndikusanwalt, Besprechung der Entscheidung des Anwaltsenats vom 7.2.2011 – AnwZ (B) 20/10, AnwBl 2011, S. 473–475.
- Ders.: Stellung der Unternehmensanwälte im Europäischen Recht, ZAP Fach 23, S. 913–916.

- Ders.: Die Auseinandersetzung um die Befreiung der Syndikusanwälte erreicht das Bundessozialgericht, BRAK-Mitt 2013, S. 215–220.
- Hund, Thomas: Anmerkung zum Urteil vom BFH vom 09.08.2011 – VII R 2/11, DStR 2011, S. 2266–2268.
- Hustus, Ludmila: Der Syndikusanwalt und das Legal Privilege respektive das Anwaltsprivileg – *alea iacta est*, NStZ 2016, S. 65–70.
- Immenga, Ulrich/Mestmäcker, Ernst-Joachim (Hrsg.): Wettbewerbsrecht, Band 2, GWB, 5. Aufl., 2014 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Immenga/Mestmäcker).
- Jatzke, Harald: Die Rechtsprechung des VII. BFH-Senates in Steuerberater- und Steuerbevollmächtigensachen in den Jahren 2010 und 2011, DStR 2012, S. 51–56.
- Johlen, Heribert/Oerder, Michael (Hrsg.): Münchener Anwaltshandbuch Verwaltungsrecht, 4. Aufl., München 2017 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: MAH Verwaltungsrecht).
- Jörgens, Susanne: Die Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte und deren Auswirkung auf Steuerberater und Syndikus-Steuerberater, StB 2016, S. 64–68.
- Kahlert, Oliver: Die Befreiung der Syndikusanwälte von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht, SGB 2013, S. 683–691.
- Kämmerer, Jörn Axel: Gewerbefreiheit für Steuerberater? Fragen an das Grundgesetz, DStR-Beih 2018 zu Heft 15, S. 30–36.
- Karlsruher Kommentar zur Strafprozessordnung: Hannich, Rolf (Hrsg.): Kommentar zur Strafprozessordnung mit GVG, EGGVG und EMRK, 7. Aufl., München 2013 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: KK, StPO).
- Kasseler Kommentar zum Sozialversicherungsrecht: Körner, Anne/Leitherer, Stephan/Mutschler, Bernd (Hrsg.): SGB I, SGB IV, SGB V, SGB VI, SGB VII, SGB X, SGB XI, Band 1, Loseblattsammlung, Stand: September 2018, 101. Ergänzungslieferung, München (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Kass/Komm).
- Kilger, Hartmut: „Berufsspezifische Tätigkeit“ von Rechtsanwälten – Zweitberufsbeschluss des BVerfG und Befreiungsrecht nach § 6 SGB VI, AnwBl 1999, S. 571–574.
- Ders.: Freie Advokatur; Versorgungswerke für Rechtsanwälte; Warum die Anwälte 1957 nicht in die Rentenversicherung kamen – und wie sie damit fertig wurden, AnwBl 2011, S. 901–912.
- Ders.: Syndikusanwälte und Befreiungsrecht: vieles offen – Zielrichtung klar, BSG Urteile von 2012 und 2014 zerstören das gelebte Befreiungsrecht, AnwBl 2014, S. 685–689.

- Kilger, Harmut/Offermann-Burckart/Schafhausen, Martin/Schuster, Doris-Maria: Das neue Syndikusrecht, 1. Aufl., München 2016 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Das neue Syndikusrecht).
- Kilger, Hartmut/Prossliner, Michael: Die Rechtsprechung zum Recht der berufsständischen Versorgung seit dem Jahr 2001, NJW 2004, S. 821–828.
- Dies.: Die Rechtsprechung zum Recht der berufsständischen Versorgung seit dem Jahr 2004, NJW 2006, S. 3108–3114.
- Kilian, Matthias: Die Zukunft der Syndikusanwaltschaft nach den BSG-Urteilen, Unternehmens- und Verbandsjuristen im Streckbett von Sozial- und Berufsrecht, AnwBl 2014, S. 468–473.
- Ders./Koch, Ludwig: Anwaltliches Berufsrecht, 2. Aufl., München 2018.
- Kirchberg, Christian: Die Neuerungen der Fachanwaltsordnung im Kontext der Rechtsprechung, NJW 2003, S. 1833–1836.
- Kittner, Michael/Zwanziger, Bertram/Deinert, Olaf (Hrsg.): Arbeitsrecht Handbuch für die Praxis, 6. Aufl., Frankfurt am Main 2011 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: ArbR, Handbuch für die Praxis).
- Klees, Andreas: Von „AM&S“ zu „Akzo-Nobel“: Weiterhin kein Legal Professional Privilege für Syndikusanwälte in europäischen Kartellverfahren, EuZW 2011, S. 76–83.
- Klein, Franz: Abgabenordnung – einschließlich Steuerstrafrecht – Kommentar, 14. Aufl., München 2018 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Klein, AO).
- Kleine-Cosack, Michael: Rechtsanwalt, Syndikusanwalt, Zweitberuf, ZIP 1991, S. 1337–1349.
- Ders.: Neuordnung des anwaltlichen Berufsrechts, NJW 1994, S. 2249–2258.
- Ders.: Syndikusanwälte zwischen Tabuisierung und Legitimierung, Aktuelle Probleme und Entwicklungstendenzen, BB 2005, S. 2309–2316.
- Ders.: Aktuelle Probleme der Fachanwaltsverleihung, AnwBl 2005, S. 593–601.
- Ders.: BRAO Bundesrechtsanwaltsordnung mit BORA und FAO Kommentar, 7. Aufl., München 2015 (zitiert als: *Kleine-Cosack*, BRAO).
- Ders.: Syndikusanwalt ante portas?, Rechtsanwaltskammern und Anwaltsgerichtsbarkeit diskriminieren europäische Rechtsanwälte, AnwBl 2011, S. 467–472.
- Ders.: Durchbruch beim Syndikus-Steuerberater – Zugleich Anmerkung zum Urteil des BFH vom 9.8.2011 – VII R 2/11, DB 2011, S. 2589–2594.
- Ders.: Anmerkung zum Urteil des BFH vom 09.08.2011 – VII R 2/11, AnwBl 2011, 957.
- Ders.: Vom Syndikusanwalt zum Unternehmensjuristen – dient das der Anwaltschaft?, AnwBl 2012, S. 947–955.

- Ders.: Versorgungswerk-Aus für Syndikus: BSG erliegt Unabhängigkeitsmodus, Der Gesetzgeber ist gefordert, AnwBl 2014, S. 891–898.
- Ders. : Zweitberufsfreiheit für alle rechts- und steuerberatenden Berufe, Selbstverpflichtung als Mittel zur Vermeidung einer Zulassungsversagung, NJW 2018, S. 3273–3278.
- Kleinknecht, Theodor (Bgr.)/Müller, Hermann (Bgr.)/Reitberger, Leonard (Bgr.)/Heintschel-Heinegg v., Bernd (Hrsg.)/Stöckel, Heinz (Hrsg.) Kommentar zur Strafprozessordnung, Band 1 §§ 1–93, Loseblattsammlung, Stand: November 2018, 88. Ergänzungslieferung, Köln (zitiert als: *Bearbeiter*, in: KMR StPO).
- Dies.: Kommentar zur Strafprozessordnung, Band 2 §§ 94–150, Loseblattsammlung, Stand: November 2018, 88. Ergänzungslieferung, Köln.
- Kluth, Winfried (Hrsg.): Handbuch des Kammerrechts, 2. Aufl., Baden-Baden 2011 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Handbuch des Kammerrechts).
- Knickrehm, Sabine/Kreikebohm, Ralf/Waltermann, Raimund (Hrsg.): Kommentar zum Sozialgesetzbuch, VO (EG) Nr. 883/2004, SGB I bis SGB XII, SGG, BaföG, BEEG, Kindergeldrecht (EStG), Unterhaltsvorschuss, WoGG, 5. Aufl., München 2017 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Knickrehm/Kreikebohm/Waltermann, Sozialrecht).
- Koenig, Ulrich (Hrsg.): Abgabenordnung Kommentar, §§ 1–368, 3. Aufl., München 2014 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Koenig, AO).
- Kölner Kommentar zum Kartellrecht: Busche, Jan/Röhling, Andreas (Hrsg.): Kommentar zum Kartellrecht, Band 2, §§ 53–131 GWB, Köln 2014 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: KK zum KartellR).
- Kolvenbach, Walter: Der Syndikusanwalt und das Anwaltsrecht, in: Westermann, Rosener (Hrsg.), Festschrift für Karlheinz Quack zum 65. Geburtstag, Berlin 1991, S. 715–729 (zitiert als: *Kolvenbach*, in: FS Quack).
- Kollrus, Harald: Verfassungskonforme Auslegung des Tätigkeitsverbots für Syndikusanwälte gem. § 46 BRAO, BRAK-Mitt 2013, S. 98–102.
- Korstock, Ulf: Nipperdey Lexikon Arbeitsrecht, 24. Edition, München 2015.
- Kramer, Bernhard: Der Syndikusanwalt im Strafverfahren, – Verteidiger, Zeugenbeistand, Vertreter –, AnwBl 2001, S. 140–145.
- Kraft, Gerhard/Schroer, Uwe: Verfassungswidrige Ungleichbehandlung der rechtsberatenden Berufe zu Lasten der Steuerberater?, StB 1990, S. 401–404.
- Dies.: Höchstrichterliche Verfestigung der Ungleichbehandlung der rechtsberatenden Berufe zu Lasten der Steuerberater, StB 1994, S. 223–225.

- Krekeler, Wilhelm/Löffelmann, Markus (Hrsg.): *Anwaltskommentar zur Strafprozessordnung*, Bonn 2007 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: *Anwaltskommentar zur StPO*).
- Kreikebohm, Ralf (Hrsg.): *Sozialgesetzbuch Gesetzliche Rentenversicherung SGB VI, Kommentar*, 4. Aufl., München 2013 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: *Kreikebohm, SGB VI*).
- Kremer, Thomas/Voet van Vormizeele, Philipp: *Neues Rollenverständnis für Syndikusanwälte und das Anwaltsprivileg, Eine rechtspolitische Einordnung des EuGH-Urteils „Akzo/Akcros“ (EuGH v. 14.9.2010 – Rs. C-550/07 P)*, AG 2011, S. 245–254.
- Kuhls, Clemens u. a.: *Kommentar zu Steuerberatungsgesetz, Praktikerkommentar mit Schwerpunkten zum Berufsrecht der Steuerberater*, 3. Aufl., Herne 2012 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: *Kuhls u. a., StBerG*).
- Kunz, Jürgen/Kunz, Petra: *Freie-Mitarbeiter-Verträge als Alternative zur Festanstellung? – Arbeits-, steuer- und sozialversicherungsrechtliche Folgen einer falschen Handhabung* -, DB 1993, S. 326–329.
- Kury, Otmar: *Die Rechtsanwälte in ständigen Dienstverhältnissen; Eine Anmerkung zur rechtlichen Stellung der Syndici*, BRAK-Mitt 2013, S. 2–6.
- Küttner, Wolfdieter (Bgr.)/Röller, Jürgen (Hrsg.): *Personalhandbuch 2015, Arbeitsrecht, Lohnsteuerrecht, Sozialversicherungsrecht*, 25. Aufl., München 2018 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: *Küttner, Personalhandbuch*).
- Larenz, Karl/Canaris, Claus-Wilhelm: *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 3. Aufl., Berlin u. a. 1995.
- Leipziger Kommentar: *Laufhütte, Heinrich-Wilhelm/Rissing-van Saan, Ruth/Tiedemann, Klaus (Hrsg.): Strafgesetzbuch, Großkommentar, Sechster Band, §§ 146 bis 210*, 12. Aufl., Berlin 2010 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: *LK, StGB*).
- Leßmann, Jochen/Hermann, Christoph: *Geänderte Verwaltungspraxis bei der Befreiung von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht*, DB 2014, S. 836–841.
- Lewens, Urs: *Die Rechtsstellung des Syndikusanwalts in Straf- und Kartellverfahren*, Hamburg 2010 (zugleich Diss. Düsseldorf 2009).
- Lewinski, Kai von: *Grundriss des Anwaltlichen Berufsrechts*, 2. Aufl., Berlin 2008.
- Ders. : *Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater*, 4. Aufl., Baden-Baden 2017.
- Loewenheim, Ulrich/Meesen, Karl M./Riesenkampff, Alexander (Hrsg.): *Kartellrecht Kommentar*, 3. Aufl., München 2016 (zitiert als: *Bearbeiter* in: *Loewenheim/Meesen/Riesenkampff, Kartellrecht*).

- Löschau, Martin (Hrsg.): Gesetzliche Rentenversicherung (SGB VI) – Kommentar, Band 1, Loseblattsammlung, Stand: April 2014, 13. Ergänzungslieferung, Sankt Augustin (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Löschau, SGB VI).
- Lottes, Ralf: Das erweiterte Zeitmoment beim Begriff der Dienstleistung, *EuZW* 2004, S. 112–114.
- Löwe-Rosenberg: Erb, Volker/Esser, Robert/Franke, Ulrich/Graalman-Scheerer, Kirsten/Hilger, Hans/Ignor, Alexander (Hrsg.): Die Strafprozessordnung und das Gerichtsverfassungsgesetz, Großkommentar, Band 2, 26. Aufl., Berlin 2008 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: LR, StPO).
- Mann, Marius E.: Anwaltsprivileg und Zeugnisverweigerungsrecht des unternehmensinternen Syndikus, *DB* 2011, S. 978–984.
- Mann, Marius, E./Leisinger, Christian: Kein „legal privilege“ für unternehmensinterne Rechtsanwälte, *EuGH versagt Syndikusanwälten im europäischen Kartellverfahren das Anwaltsgeheimnis*, *AnwBl* 2010, S. 776–779.
- Mann, Thomas: Die „Friedensgrenze“ zwischen Anwaltsversorgung und gesetzlicher Rentenversicherung, *NJW* 1996, S. 1315–1320.
- Ders.: Der Berufsbereuter – ein Freier Beruf?, *NJW* 2008, S. 121–124.
- Ders.: Was bleibt heute vom Freien Beruf?, *Die Zukunft der Freien Berufe zwischen Deregulierung und Neuordnung*, *AnwBl* 2010, S. 551–555.
- Ders.: Der Syndikus-Steuerberater – Entstehungsgeschichte, Gesetzessystematik, Auslegungsfragen, *DStR-Beih* 2014 zu Heft 8, S. 21–27.
- Ders.: Anwaltliche Fortbildung und Berufsfreiheit, *Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen einer konkretisierten Fortbildungspflicht*, *AnwBl* 2016, S. 284–288.
- Ders.: Qualitätssicherung und Fortbildungspflicht in den steuerberatenden Berufen, *DStR-Beih* 2016 zu Heft 12–13, S. 33–40.
- Ders.: Zu viele Richter verderben das Recht, *Zur Rechtswegproblematik im Falle der gewerblichen Tätigkeit von Steuerberatern*, *DStR-Beih* 2018 zu Heft 15, S. 45 – 49.
- Ders./Fontana, Sina: Die Vorbehaltsaufgaben der steuerberatenden Berufe auf dem Prüfstand des Unionsrechts, *DStR-Beih* 2016 zu Heft 45, S. 73 – 88.
- Maunz, Theodor (Bgr.)/Dürig, Günter (Bgr.)/Herzog, Roman (Hrsg.)/Herdegen, Matthias (Hrsg.)/Ruppert, Scholz (Hrsg.)/Klein, Hans H. (Hrsg.): *Grundgesetz Kommentar*, Band II, Art. 6–15, Loseblattsammlung, Stand: August 2018, 84. Ergänzungslieferung, München (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Maunz/Dürig, GG).

- Marx, Thomas: Syndikusanwalt und externer Rechtsanwalt: Unterschiede und Gemeinsamkeiten – Warum darf der Syndikusanwalt nicht vor Gericht?, AnwBl 2011, S. 643.
- Mehle, Bastian/Mehle, Volkmar: Beschlagnahmefreiheit von Verteidigerunterlagen – insbesondere in Kartellbußverfahren, NJW 2011, S. 1639–1643.
- Mehrens, Christian: Die Auswirkungen der neuen Rechtsprechung zur Befreiung von der Rentenversicherungspflicht, KrV 01.15, S. 4–10.
- Meng, Dietrich: Die unabhängige Berufsausübung des Steuerberaters, StB 1988, S. 333–338.
- Ders.: Die eigenverantwortliche Berufsausübung des Steuerberaters, StB 1989, S. 105–110.
- Ders.: Die gewissenhafte Berufsausübung des Steuerberaters, StB 1990, S. 113–121.
- Ders.: Die verschwiegene Berufsausübung des Steuerberaters, StB 1991, S. 121–125.
- Merkt, Hanno: Syndikusanwalt und deutsches Anwaltsprivileg im US-Zivilprozess, Frankfurt am Main 2013.
- Ders.: Der Syndikusanwalt und Corporate Governance, NJW 2014, S. 2310–2315.
- Ders.: Syndikusanwalt und Anwaltsprivileg – Chance für das Rechtssystem, Unabhängigen Rechtsrat im Unternehmen stärken – ein Beitrag zur Versachlichung der Diskussion, AnwBl 2014, S. 278–285.
- Ders.: Der Syndikusanwalt als „rechtliches Gewissen“ des Unternehmens, AnwBl 2015, S. 552–559.
- Ders. : Syndikusanwälte: besser eine kleine als keine Lösung, BB Die erste Seite 2015 Nr. 8.
- Meyer, Cord: Paukenschlag mit Dissonanzen, NZA Editorial, 6/2014.
- Meyer-Goßner, Lutz/Schmitt, Bertram: Strafprozessordnung, Gerichtsverfassungsgesetz, Nebengesetze und ergänzende Bestimmungen, 61. Aufl., München 2018 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Meyer-Goßner/Schmitt).
- Michel, Dirk/Arentz, Oliver: Die gerichtliche Vertretung von Unternehmen durch ihre Syndikusanwälte, Kritische Anmerkung zum Vertretungsverbot in den Plänen des Gesetzgebers, AnwBl 2015, S. 471–476.
- Mittelsteiner, Karl-Heinz: Verschwiegenheitspflicht, Auskunfts- und Zeugnisverweigerungsrecht der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten, DStR 1976, S. 340–343.
- Moosmayer, Klaus: Der EuGH und die Syndikusanwälte, NJW 2010, S. 3548–3551.

- Mössmer, Doris/Moosburger, Hermann: Schweigen ist Gold oder: das Geheimnis der Buchhaltung (zugleich Anmerkung zu LG Hamburg wistra 2005, 394), wistra 2009, S. 211–215.
- Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch: Säcker, Franz Jürgen/Rixecker, Rolan/Oetker, Harmut/Limberg, Bettina (Hrsg.) (zitiert als: *Bearbeiter* in: Münch/Komm zum BGB): Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 4, Schuldrecht, Besonderer Teil II, §§ 611–704, EFZG, TzBfG, KSchG, 7. Aufl., München 2016.
- Dies.: Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 1, Allgemeiner Teil, §§ 1–240, AllgPerönlR, ProstG, AGG, 8. Aufl., München 2018 (zitiert nach: *Bearbeiter*, in: Münch/Komm zum BGB).
- Münchener Kommentar zur Strafprozessordnung: Knauer, Christoph/Kudlich, Hans/Schneider, Hartmut (Hrsg.): Kommentar zur Strafprozessordnung, Band 1, §§ 1–150 StPO, 1. Aufl., München 2014 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Münch/Komm zur StPO).
- Münchener Kommentar zur Zivilprozessordnung: Krüger, Wolfgang/Thomas, Rauscher (Hrsg.): Kommentar zur Zivilprozessordnung mit Gerichtsverfassungsgesetz und Nebengesetzen, Band 2, 5. Aufl., München 2016 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Münch/Komm zur ZPO).
- Munte, Oliver: Der Syndikusanwalt im Konzernunternehmen – Tätigkeit, Funktion, Auftraggeber und Vergütungsanspruch – AnwBl 1998, S. 500–509.
- Musielak, Hans-Joachim/Voit, Wolfgang (Hrsg.): Zivilprozessordnung mit Gerichtsverfassungsgesetz, Kommentar, 15. Aufl., München 2018 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Musielak/Voit, ZPO).
- Mutschler, Helge: Gewerbliche Tätigkeit von Steuerberatern, DStR 2008, S. 1500–1504.
- Ders.: Anmerkung zum Urteil des VG Ansbach v. 08.07.2014 – AN 4 K 13.01638, DStR 2015, S. 95–96.
- Neumann, Jens: Hausanwalt oder Rechtsabteilung?, AnwBl 1987, S. 404–408.
- Offermann-Burckart, Susanne: Anwaltsrecht in der Praxis, Berufsrecht, Kanzlei, Vergütung, München 2010 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Anwaltsrecht in der Praxis).
- Dies.: Die Systemrelevanz von Syndikusanwälten, Zwischen traditionellem Rollenverständnis, Berufsrecht und Lebenswirklichkeit, AnwBl 2012, S. 778–787.
- Dies.: Kassel locuta, causa finita!? – Das BSG Urteil über Syndikusanwälte, NJW 2014, S. 2683–2686.

- Dies.: Wie sieht die „Quadratur des Kreises“ in der Praxis aus? Der Regierungs- und Fraktionsentwurf schafft vier Typen von Anwältinnen und Anwälten, *AnwBl* 2015, S. 633–642.
- Dies.: Das Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte, *NJW* 2016, S. 113–120.
- Oppermann, Thomas/Classen, Dieter/Nettesheim, Martin: *Europarecht*, 8. Aufl., München 2018.
- Pausch, Alfons: Die steuerberatenden Berufe in der Weimarer Republik von 1919 bis 1931 Teil II, *Stgb* 1977, S. 301–305.
- Ders.: Die Geschichte der steuerberatenden Berufe im deutschen Kaiserreich von 1871 bis 1918, *Stgb* 1977, S. 179–184.
- Ders.: Die Herkunft der Berufsbezeichnung „Steuerberater“ und „Steuerbevollmächtigter“ Zehn Minuten berufskundliche Kulturgeschichte, *DStR* 1978, S. 313–316.
- Ders.: Die steuerberatenden Berufe in der Hitlerzeit von 1933 bis 1945, *Stgb* 1978, S. 53–57.
- Ders.: Die historische Dimension des steuerberatenden Berufs, *StB* 1984, S. 129–137.
- Pausenberg, Max: Zum Nachweis der „praktischen Erfahrungen“ bei der Fachanwaltschaft, *AnwBl* 1994, S. 13–15.
- Park, Tido: *Durchsuchung und Beschlagnahme*, 3. Aufl., München 2015.
- Pestke, Axel: Anmerkung zu Beschluss des BVerfG v. 17.08.2006 – 1 BvR 1956/06, *Stgb* 2007, S. 90–91.
- Ders.: Der europäische Steuerberater – Illusion oder Wirklichkeit?, in: Binnewies/Spatscheck (Hrsg.), *Festschrift für Michael Streck zum 70. Geburtstag*, Köln 2011, S. 761–784 (zitiert als: *Pestke*, in: FS für Streck).
- Peitscher, Stefan: *Anwaltsrecht*, 1. Aufl., Baden-Baden 2013 (2. Aufl. 2017).
- Peters, Sandra/Danewitz, Nadine: *Achtes Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes*, *NWB* 2008, S. 1687–1704.
- Pfeiffer, Gerd: Der Syndikusanwalt in der Rechtsprechung der Ehrengerichtshöfe und des Senats für Anwaltssachen bei dem Bundesgerichtshof, in: Jagenburg/Maier-Reimer/Verhoeven (Hrsg.), *Festschrift für Walter Oppenhoff zum 80. Geburtstag*, München 1985, S. 249–274 (zitiert als: *Pfeiffer*, in: FS Oppenhoff).
- Plitt, David/Stütze, Sebastian: Die Befreiung des Syndikusanwalts von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht, *NJW* 2011, S. 2556–2560.
- Posegga, Volker: Kurzkomentar zum Beschluss des BGH v. 18.06.2001 – *AnwZ* (B) 41/00, *EWiR* 2001, S. 137–138.
- Ders.: Der Syndikusanwalt und die Voraussetzungen für den Erwerb einer Fachanwaltsbezeichnung, *MDR* 2003, S. 609–615.

- Ders.: Anmerkung zum Urteil des BFH v. 9.8.2011 – VII R 2/11, NJW 2012, 480.
- Ders.: Syndikus oder nicht? Der bei einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft angestellte Rechtsanwalt im Lichte der Befreiung von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht, Zugleich Anmerkung zum Bayerischen LSG v. 12.2.2015 – L 14 R 775/12 und Hessischen LSG v. 26.3.2015 – L 8 KR 243/12, DStR 2015, S. 1815–1819.
- Prossliner, Michael: Syndikusanwälte und die gesetzliche Rentenversicherung, Befreiung von der Versicherungspflicht gem. § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VI, AnwBl 2009, S. 133–135.
- Ders.: Befreiungsrecht und jetzt? – Fallgruppen in ihren Varianten, Tipps und Hinweise für Syndikusanwälte: Wie weit reicht der Vertrauensschutz, AnwBl 2014, S. 695–699.
- Prütting, Hans: Das Anstellungsverhältnis eines Syndikusanwalts, AnwBl 2001, S. 313–319.
- Ders.: Die Stellung des Syndikusanwalts aus berufsrechtlicher Sicht, ZAP Fach 23, S. 927–932.
- Ders.: Die Unabhängigkeit des Syndikusanwalts, Ein Blick auf die Rechtsprechung deutscher und europäischer Gerichte, AnwBl 2009, S. 402–405.
- Ders.: Die Ausgrenzung des Syndikus- ein Schritt in die falsche Richtung, Widerspruch zwischen BGH und BFH fordert den Gesetzgeber – Vorschlag für neuen § 46 BRAO, AnwBl 2013, S. 78–84.
- Ders.: Die Folgen der BSG-Urteile: Berufsverbot für den deutschen Syndikusanwalt, Der Gesetzgeber ist gefordert – zugleich eine Besprechung der BSG-Urteile zum Syndikus, AnwBl 2014, S. 788–790.
- Ders.: Das Eckpunktepapier des Bundesjustizministeriums zu den Syndikusanwälten, AnwBl 2015, S. 199–201.
- Pulz, Fabian: Syndikusanwälte im arbeitsgerichtlichen Verfahren, NZA 2018, S. 14–18.
- Radtke, Henning/Hohmann, Olaf (Hrsg.): Strafprozessordnung, Kommentar, 1. Aufl., München 2011 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Radtke/Hohmann, StPO).
- Rathemacher, Sabine: Zeugnisverweigerungsrecht des Steuerberaters, Systematischer Überblick anlässlich des Beschlusses des LG Erfurt v. 8.8.2008 – 6 Qs 292/08, NWB 2008, S. 4045–4050.
- Rebehn, Sven: Neuregelung zum Beweisverwertungsverbot bei Rechtsanwälten, ZAP Fach 23, S. 917–920.
- Rechner, Sonja: Syndikus-Steuerberater – Tätigkeitsspektrum sowie Umfang der Einverständnis- und Freistellungserklärung des Arbeitgebers (Praxishinweis), SteuK 2011, S. 511.

- Redeker, Konrad: Der Syndikusanwalt als Rechtsanwalt, NJW 2004, S. 889–893.
- Reinhardt, Helmut (Hrsg.): Sozialgesetzbuch VI, Gesetzliche Rentenversicherung, Lehr- und Praxiskommentar, 4. Aufl., Baden-Baden 2018 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: LPK SGB VI).
- Reitsam, Michael/Sollinger, Karl: E-Bilanz – Ist ihr Unternehmen vorbereitet? Rechtsgrundlagen, Anforderungen und Lösungsszenarien, CR 2010, S. 349–354.
- Rid, Claudia: Der Syndikus-Steuerberater, BB-Special 2008, S. 11–16.
- Riedlinger, Raoul: 8. Steuerberatungsänderungsgesetz: Das Berufsrecht der Steuerberater im Wandel, BB-Special 2008, S. 7–9.
- Ders.: Die Tätigkeit des Syndikus-Steuerberaters in der Praxis, DStR-Beih 2014 zu Heft 8, S. 19–20.
- Ring, Gerhard: Vergleich der Berufsbilder von Syndikus-Steuerberater und Syndikus-Rechtsanwalt, DStR-Beih 2014 zu Heft 8, S. 28–32.
- Ders.: Ausnahmen vom Verbot der gewerblichen Tätigkeit beim Steuerberater, DStR-Beih 2018 zu Heft 15, S. 37–43.
- Rolfs, Christian: Das BSG erschüttert die Alterssicherung der Syndikusanwälte, SGB 12.14, S. 653–658.
- Rolfs, Christian/Marcelli, Riccarda: Rentenversicherungspflicht für Syndikusanwälte, NZA 2014, S. 574–580.
- Rolfs, Christian/Giesen, Richard/Kreikebohm, Ralf/Udsching, Peter (Hrsg.): Sozialrecht, Beck'scher Online-Kommentar, Stand: 01.12.2018, Edition 51, München 2018 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: BeckOK Sozialrecht).
- Rolfs, Christian/Giesen, Richard/Kreikebohm, Ralf/Udsching, Peter (Hrsg.): Arbeitsrecht, Beck'scher Online-Kommentar, Stand: 01.12.2018, Edition 50, München 2018 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: BeckOK Arbeitsrecht).
- Römermann, Volker: Der Syndikus-Steuerberater, Stbg 2008, S. 310–313.
- Ders.: Anmerkung zum Beschluss des BGH v. 04.11.2009 – AnwZ (B) 16/09, NJW 2010, S. 380.
- Ders.: BORA, Beck'scher Online-Kommentar, Stand: 01.04.2015, Edition 8, München 2015 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: BeckOK BORA).
- Rosenberg, Leo (Bgr.)/Schwab, Karl Heinz/Gottwald, Peter: Zivilprozessrecht, 16. Aufl., München 2004.
- Roxin, Claus: Das Zeugnisverweigerungsrecht des Syndikusanwalts, NJW 1992, S. 1129–1136.
- Ders.: Das Beschlagnahmeprivileg des Syndikusanwalts im Lichte der neuesten Rechtsentwicklungen, NJW 1995, S. 17–23.
- Ruland, Franz: Die Koordination der verschiedenen Altersversicherungssysteme in Deutschland, NZS 2015, S. 81–91.

- Ruppert, Stefan: Der Syndikus-Steuerberater – Neue Möglichkeiten für Steuerberater, DStR 2008, S. 2184–2188.
- Ders.: Erste Rechtsprechung des BFH zum Syndikus-Steuerberater, Anmerkung zu den BFH-Urteilen vom 17.05.2011 (VII R 47/10) und 9.8.2011 (VII R 2/11), NWB 2011, S. 4430–4434.
- Ders.: Die novellierte Berufsordnung der Steuerberater, DStR 2011, S. 138–144.
- Ders.: Anmerkung zum Urteil des FG Düsseldorf v. 16.10.2013 – 2 K 3644/12, DStR 2014, S. 62–63.
- Sachs, Michael (Hrsg.): Grundgesetz Kommentar, 8. Aufl., München 2018 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Sachs, GG).
- Saenger, Ingo/Riße, Arno: Tätigkeitsverbot für Rechtsanwälte bei nichtanwaltlicher Vorbefassung eines Sozietätsmitglieds – Verfassungskonforme Auslegung des Sozietäterstreckung gem. § 45 Abs. 3, § 46 Abs. 3 BRAO, BRAK-Mitt 2007, S. 97–100.
- Schäfer, Harald J.: Unternehmensberatung durch Steuerberater, DStR 1997, S. 794–800.
- Schafhausen, Martin: Die SGB VI-Änderung im Gesetzesentwurf zum Syndikusanwalt, Der Regierungs- und Fraktionsentwurf bietet manche Erleichterung für die Praxis, AnwBl 2015, S. 643–645.
- Scharl, Hans-Peter: Zur eigenverantwortlichen Tätigkeit als Abgrenzungsmerkmal zwischen Gewerbe und freiem Beruf, StB 1989, S. 397–403.
- Schaub, Günter (Bgr.): Arbeitsrechthandbuch, Systematische Darstellung und Nachschlagewerk für die Praxis, 15. Aufl., München 2013 (17. Aufl. 2017) (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Arbeitsrechthandbuch).
- Schmidt, Henning/Pankau, Frauke: Der Syndikusanwalt nach dem Akzo Nobel-Urteil des EuG – Schutz der Vertraulichkeit nach dem Akzo Nobel-Urteil des EuG, DB 2008, S. 2295–2299.
- Schmidt-Keßeler, Nora: Spezialisierung für Steuerberater: Fachberatertitel auf dem Gebiet der Vorbehaltsaufgaben, DStR 2007, S. 825–828.
- Dies.: Das achte Steuerberatungsänderungsgesetz, DStR 2008, S. 525–527.
- Dies.: Werbung mit Fachberaterbezeichnungen, DStR 2009, S. 182–184.
- Schnichels, Dominik/Resch, Thorsten: Das Anwaltsprivileg im europäischen Kontext, EuZW 2011, S. 47–52.
- Schönke, Adolf (Bgr.)/Schröder, Horst: Strafgesetzbuch Kommentar, 30. Aufl., München 2019 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Schönke/Schröder).
- Schriever, Eva: Syndikusanwälte: Rückschritt durch Akzo Nobel-Urteil, AnwBl 2007, S. VI.
- Schroer, Heinrich J.: Der Steuerberater als Zeuge, DStR 1994, S. 1173–1176.
- Ders.: Rechte und Pflichten des Steuerberaters als Zeuge – Teil 1, INF 2001, S. 213–217.

- Schulin, Bertram (Hrsg.): Handbuch des Sozialversicherungsrechts, Band 3 Rentenversicherungsrecht, München 1999 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Schulin).
- Schwung, Siegfried: Think-Global – Welche Anforderungen werden an den Syndikusanwalt im Zeitalter der Globalisierung gestellt?, BB 2007, S. 2419–2423.
- Seitz, Claudia: Ein Schritt vor und zwei zurück? – Zum letzten Stand des Anwaltsgeheimnisses für Unternehmensanwälte im Europäischen Kartellverfahren – Kurzbesprechung der Schlussanträge der Generalanwältin Juliane Kokott vom 29.04.2010 – C-155/07 (Akzo Nobel/Kommission) – EuZW 2010, S. 524–526.
- Dies.: Kein Legal Privilege für Syndikusanwälte – Ein Pyrrhussieg?, EuZW 2010, S. 761.
- Dies.: Ursprung, Geltung und Umfang des Anwaltsgeheimnisses im Europäischen Wettbewerbsrecht – Zum derzeitigen Stand des legal professional privilege im Lichte des Grundrechtsschutzes im Europäischen Kartellverfahren, in: Die Rechtsstellung Betroffener im modernisierten EU-Kartellverfahren, Weiß (Hrsg.), 1. Aufl., Baden-Baden 2010, S. 93–114.
- Sellner, Dieter: Der Fachanwalt für Verwaltungsrecht – Voraussetzungen, Zulassung, Berufsbild -, AnwBl 1994, S. 3–12.
- Siegmund, Alexander: Die anwaltliche Verschwiegenheit in der berufspolitischen Diskussion, Schriftenreihe der Bundesrechtsanwaltskammer Band 19, München 2014.
- Ders.: Syndikusanwälte im Fadenkreuz der Strafverfolgung?, Die neue gesetzliche Einschränkung des Zeugnisverweigerungsrechts, MDR 2016, S. 374–377.
- Singer, Reinhard: Zur gebotenen Anwendbarkeit der Doppelberufstheorie auf den Syndikus-Steuerberater und Anrufung des Gemeinsamen Senats der Obersten Gerichtshöfe, DStR-Beih 2014 zu Heft 8, S. 33–40.
- Skouris, Wassilios: Die Diskriminierung des Syndikusanwalts (§ 46 BRAO) aus verfassungsrechtlicher Sicht, BB 1975, S. 1230–1234.
- Steinmeyer, Heinz-Dietrich: Das Befreiungsrecht der Syndikusanwälte, Probleme und Lösungen, NZA 2015, S. 281–288.
- Streinz, Rudolf (Hrsg.): EUV/AEUV, Vertrag über die Europäische Union und Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Beckscher Kurzkomentar, 3. Aufl., München 2018.
- Systematischer Kommentar zur Strafprozessordnung: Wolter, Jürgen (Hrsg.)/ Rudolphi, Hans-Joachim (Bgr.)/Schlüchter, Ellen (Bgr.)/Frisch, Wolfgang (Bgr.)/Rogall, Klaus (Bgr.)/Wolter, Jürgen (Bgr.): Kommentar zur Strafprozessordnung mit GVG und EMRK, Band 1, §§ 1–93, 5. Aufl., Köln 2018 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: SK zur StPO).

- Dies.: Systematischer Kommentar zur Strafprozessordnung mit GVG und EMRK, Band 2, §§ 94–136a, 6. Aufl., Köln 2016 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: SK zur StPO).
- Thietz-Bartram, Joachim: Friedenssicherung in der Anwaltschaft – Ein Apell, Schleichende Mitgliederaustrocknung kein Modell für die Anwaltsversorgung, AnwBl 2014, S. 791–796.
- Thoma, Gerhard: Syndikus-Steuerberater – ja oder nein?, FR 1968, S. 227–230.
- Thomas, Heinz/Putzo, Hans (Bgr.): Zivilprozessordnung, FamFG, Verfahren in Familiensachen, GVG, Einführungsgesetze, EU-Zivilverfahrensrecht, 39. Aufl., München 2018 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Thomas/Putzo).
- Thum, Kai: Beschlagnahmefreiheit von Verteidigungsunterlagen, HRRS 2012, S. 535–540.
- Thümmel, Manfred: Die unterschiedliche Bedeutung des Begriffs „Unabhängigkeit“ im Rahmen prüfender und beratender Tätigkeit, Die Wirtschaftsprüfung 1986, S. 643–650.
- Thüsing, Gregor/Fütterer, Johannes: Der Syndikusanwalt und die Anwaltszulassung nach dem Referentenentwurf des BMJV – Sein oder Nichtsein?, NZA 2015, S. 595–599.
- Ueberfeldt, Anne: Das Verbot der gewerblichen Tätigkeit für Steuerberater und seine Ausnahmen, DStR 2014, S. 1191–1196.
- Dies.: Die Pflicht des Steuerberaters zur eigenverantwortlichen Berufsausübung, DStR 2016, S. 1574–1576.
- Volk, Klaus (Hrsg.): Münchener Anwaltshandbuch, Verteidigung in Wirtschafts- und Strafsachen, 2. Aufl., München 2014 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Münchener Anwaltshandbuch).
- Vollmerhaus, Michél: Gesetzliche Einschränkung der forensischen Tätigkeit von Syndikusanwälten, BB 2004, S. 2142–2144.
- Vorwerk, Volker/Wolf, Christian (Hrsg.): Zivilprozessordnung, Beckscher Onlinekommentar, 31. Edition, Stand: 01.12.2018, München 2018 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: BeckOK ZPO).
- Weiß, Wolfgang: Neues zum legal professional privilege – Eine Anmerkung zum Akzo Urteil des EuG, EuR 2008, S. 546–558.
- Weitbrecht, Andreas/Mühle, Jan: Europäisches Kartellrecht 2010, EuZW 2011, S. 416–422.
- Wieczorek, Bernhard (Bgr.)/Schütze, Rolf A. (Hrsg.): Zivilprozessordnung und Nebengesetz, Großkommentar, Band 6, §§ 355–510c, 4. Aufl. Berlin 2014 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Wieczorek/Schütze, ZPO).
- Wirges, Volkmar: Syndici und Rentenversicherungspflicht – Neue Tendenzen in der Rechtsprechung, NZS 2006, S. 19–25.

- Wöhe, Günter: Betriebswirtschaftliche Beratung mittelständischer Unternehmen (I), DStR 1985, S. 583.
- Ders.: Der Standort der steuerberatenden Berufs nach Inkrafttreten des Bilanzrichtliniengesetzes, DStR 1987, S. 3–12.
- Würdinger, Markus: Ausnahmenvorschriften sind analogiefähig!, JuS 2008, S. 949–951.
- Zöller, Richard (Bgr.): Zivilprozessordnung Kommentar mit FamFG (§§ 1–185, 200–270, 433–484) und Gerichtsverfassungsgesetz, den Einführungsgesetzen, mit Internationalem Zivilprozessrecht, EU-Verordnungen, Kostenanmerkungen, 32. Aufl., Köln 2018 (zitiert als: *Bearbeiter*, in: Zöller, ZPO).

### Presseartikel und sonstige Quellen

- Bayrische Rechtsanwalts- und Steuerberaterversorgung: Hinweisblatt zur Befreiung von der gesetzlichen Rentenversicherung für Angestellte, abrufbar unter: [http://portal.versorgungskammer.de/portal/pls/portal/!PORTAL.wwpob\\_page.show?\\_docname=5876986.PDF](http://portal.versorgungskammer.de/portal/pls/portal/!PORTAL.wwpob_page.show?_docname=5876986.PDF) (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020).
- Budras, Corinna: Eine Frage der Rente, Altersvorsorge von Juristen, FAZ v. 16.04.2014, abrufbar unter: <https://www.faz.net/aktuell/beruf-chance/recht-und-gehalt/altersvorsorge-von-juristen-unternehmen-werden-unattraktiv-13316463.html> (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020).
- Bundessteuerberaterkammer: Berufsstatistik 2018, abrufbar unter: [https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/berufsstatistiken/BStBK\\_Berufsstatistik\\_2018.pdf](https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/berufsstatistiken/BStBK_Berufsstatistik_2018.pdf) (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020).
- Dies.: Stellungnahme an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte, abrufbar unter: <https://www.bstbk.de/de/infothek?rid=158&cHash=c58a029ef0fd9f03a44f58c66e87d7c6> (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020).
- Dies.: Voraussetzungen für die Bestellung als Syndikus-Steuerberater, abrufbar unter: <https://www.bstbk.de/de/berufsbild-steuerberater/syndikus-steuerberater> (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020).
- Deutscher Steuerberaterverband e. V.: Referentenentwurf eines Gesetzes zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte vom 12.05.2015, abrufbar unter: <http://www.dstv.de/interessenvertretung/beruf/stellungnahmen-beruf/r-05-15-referentenentwurf-eines-gesetzes-zur-neuordnung-des-rechts-der-syndikusanwaelte> (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020).

- Deutsches Wissenschaftliches Institut der Steuerberater e. V.: Der Steuerberater als Rechtsdienstleister, Berufsrechtstagung des Deutschen Wissenschaftlichen Institut der Steuerberater e.V. 2017, 1. Aufl. 2018; abrufbar unter: [https://www.dws-institut.de/sites/default/files/ue\\_document/file\\_id/80415\\_DWSV\\_839\\_Bd40\\_Berufsrechtstagung\\_2017\\_Ansicht\\_final.pdf](https://www.dws-institut.de/sites/default/files/ue_document/file_id/80415_DWSV_839_Bd40_Berufsrechtstagung_2017_Ansicht_final.pdf) (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020).
- DIHK u. a.: Referentenentwurf eines Gesetzes zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte, abrufbar unter: [https://www.bmjv.de/SharedDocs/Gesetzgebungsverfahren/Stellungnahmen/2015/Downloads/05182015\\_Stellungnahme\\_DIHK\\_RefE\\_Neuordnung\\_Syndikusanwaelterecht.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=1](https://www.bmjv.de/SharedDocs/Gesetzgebungsverfahren/Stellungnahmen/2015/Downloads/05182015_Stellungnahme_DIHK_RefE_Neuordnung_Syndikusanwaelterecht.pdf?__blob=publicationFile&v=1) (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020).
- Gesellensetter, Catrin: Das Ende der Super-Rente, Handelsblatt v. 15.04.2014, abrufbar unter: <http://www.handelsblatt.com/finanzen/vorsorge/altersvorsorge-sparen/versorgungswerke-fuer-freiberufler-das-ende-der-super-renten/9746308.html> (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020).
- Jahn, Joachim: Robenträger in Rage, FAZ v. 23.05.2014, S. 15.
- Jahn, Joachim/Schwenn, Kerstin: Syndikusanwälte bangen um ihre Rente, FAZ v. 03.05.2015, abrufbar unter: <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/wirtschaftspolitik/altersvorsorge-syndikusanwaelte-bangen-um-ihre-rente-12920643.html> (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020).
- Krohn, Philipp: Versorgungswerke kommen mit Niedrigzinsen klar, FAZ v. 07.03.2016, abrufbar unter: <https://www.faz.net/aktuell/finanzen/meine-finanzen/vorsorgen-fuer-das-alter/versorgungswerke-kommen-mit-niedrigzinsen-klar-14111333.html> (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020).
- Meldung aus der FAZ: Angestellte Juristen sollen nicht in die Rentenkasse zahlen, FAZ Wirtschaft v. 27.08.2014.
- Steuerberaterkammer Düsseldorf: Arbeitgeberbescheinigung für Syndikus-Steuerberater, abrufbar unter: [https://www.stbk-duesseldorf.de/fileadmin/02-Kammer/2\\_Downloads/Anzeige\\_Syndikus-Taetigkeit.pdf](https://www.stbk-duesseldorf.de/fileadmin/02-Kammer/2_Downloads/Anzeige_Syndikus-Taetigkeit.pdf) (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020).
- Steuerberaterkammer Hamburg: Antrag auf Bestellung als Steuerberater, abrufbar unter: <https://stbk-hamburg.de/wp-content/uploads/Antrag-auf-Bestellung-Syndikus-Bescheinigung-Stand-17.07.2015.pdf> (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020).
- Versorgungswerk im Land NRW für Steuerberater: Wissenswertes zur Mitgliedschaft im Versorgungswerk der Steuerberater im Land Nordrhein-Westfalen, abrufbar unter: <https://www.stbv-rlp.de/FileManager/Preview/d764240c-fdb4-e911-9104-0050563f0e35> (zuletzt aufgerufen am 12.03.2020).

Die freien Berufe sind nicht nur in rechtlicher Hinsicht dynamischen Entwicklungen unterworfen und damit einhergehenden stetigen Rechtsänderungen ausgesetzt. Eine grundlegende Neuerung im Recht der freien Berufe der Steuerberater stellt die Zulassung der Tätigkeit als Syndikus-Steuerberater dar. Das Steuerberatungsgesetz ermöglicht seit dem Jahr 2008 dem Beruf als Syndikus-Steuerberater nachzugehen. Demgegenüber war es beispielsweise Rechtsanwälten schon seit Jahrzehnten möglich, als Syndikusanwalt zu arbeiten, wobei zuletzt im Jahre 2016 das Zulassungsverfahren für die Syndikusanwälte grundlegend novelliert wurde. Diese Arbeit widmet sich den verschiedenen rechtlichen und praktischen Auswirkungen, die das Zusammenspiel der freiberuflichen Tätigkeit als Steuerberater mit der Tätigkeit eines Steuerberaters im Anstellungsverhältnis mit sich bringt. Insbesondere ein Vergleich mit der Rechtslage zum Syndikusanwalt verleiht diesen Fragestellungen Aktualität und Relevanz. Einen Schwerpunkt bildet hierbei die Analyse, ob und wie sich ein Syndikus-Steuerberater von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht befreien lassen kann.



ISBN: 978-3-86395-437-6  
eISSN: 2512-6911

Universitätsverlag Göttingen