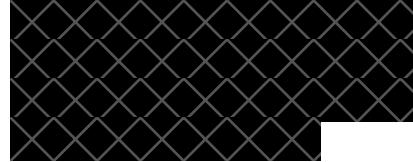


Lehrstuhl:
Juristische Fakultät
Universität Passau



Passau, den 29. September 2025

Die mittelbare Beteiligung von Finanzinvestoren an anerkannten Steuerberatungsgesellschaften: Europa- und verfassungsrechtlicher Rahmen des sog. Fremdbeteiligungsverbotes

Ergebniszusammenfassung:

- (1) Die in § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG i. d. F. des 9. StBerGÄG-RefE vorgeschlagene Verschärfung der Möglichkeiten der Fremdbeteiligung und die damit verbundene Abschaffung von bestehenden Beteiligungsmöglichkeiten an Steuerberatungsgesellschaften werden europäischem Primär- und Sekundärrecht sowie deutschem Verfassungsrecht nicht gerecht.
- (2) Durch die Verschärfung der Möglichkeiten der Fremdbeteiligung an Steuerberatungsgesellschaften greift der deutsche Gesetzgeber schwerwiegend in die europäische Niederlassungs- (Art. 49 ff. AEUV) und die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 ff. AEUV) ein. Solche Eingriffe sind nur dann zulässig, wenn die europarechtlichen Gebote von Kohärenz und Verhältnismäßigkeit beachtet werden. Teilweise konkretisiert die Dienstleistungsrichtlinie 2006/123/EG die Anforderungen an beschränkende Regelungen. Diese Verhältnismäßigkeitsprüfung hat entsprechend der Verhältnismäßigkeitsrichtlinie (EU) 2018/958 zu erfolgen, die diesbezügliche Verfahrens- und Transparenzpflichten bestimmt.
- (3) § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG i. d. F. des 9. StBerGÄG-RefE genügt diesen Anforderungen an die Rechtfertigung von Grundfreiheitseingriffen nicht und überschreitet die Grenzen der unionsrechtlichen Rechtfertigungsmöglichkeiten. Die Regelung ist unangemessen und damit mit den Grundfreiheiten des AEUV unvereinbar. Mit Blick auf das aus der Abschlussprüferrichtlinie 2006/43/EG abzuleitende europäische Leitbild zur Wahrung der Unabhängigkeit bei rechts- und wirtschaftsberatenden Berufen sind ein Fremdbeteiligungsverbot im allgemeinen und der in § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG i. d. F. des 9. StBerGÄG-RefE vorgesehene Fremdbeteiligungsverbotsverbotstatbestand im besonderen unverhältnismäßig. Regelungen zur Sicherung der Unabhängigkeit können auf der Ebene der Berufsträger und

Geschäftsleitung ansetzen und müssen dies nicht auf der Ebene der (Gesellschafts-)Struktur einer Steuerberatungsgesellschaft.

- (4) Hinzu kommt die unionsrechtliche Dimension der Grundrechtecharta: Art. 15 GRCh und Art. 16 GRCh verstärken die Bedenken gegen die Angemessenheit. § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG i. d. F. des 9. StBerGÄG-RefE beschneidet nicht nur die Handlungsfreiheit potentieller Investoren, sondern auch die berufliche Betätigungs freiheit der Steuerberater selbst, indem sie ihnen unionsweit etablierte Kooperations- und Finanzierungsmöglichkeiten verwehrt. Besonders schwer wiegt dabei, dass der Ausschluss gerade solche Marktteilnehmer trifft, die aufgrund des Rechts der Abschlussprüfer bereits einem hohen Maß an Regulierung und Gemeinwohlbindung unterliegen.
- (5) Vor allem verstößt die Abschaffung der genannten Beteiligungsmöglichkeiten gegen die grundgesetzliche Berufsfreiheit aus Art. 12 GG. § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG i. d. F. des 9. StBerGÄG-RefE ist unverhältnismäßig. Zwar ist die Gewährleistung der Unabhängigkeit der Steuerberater und der Qualität der Hilfeleistung in Steuersachen ein legitimes Ziel, eine Abschaffung der Fremdbeteiligungsmöglichkeit aber teilweise schon nicht geeignet, zudem wegen des Bestehens milderer Mittel nicht erforderlich und zudem unangemessen. Schon die Geeignetheit ist mangels existierender Untersuchungen zweifelhaft. Die Angemessenheit scheitert an existierenden, weniger eingreifenden Alternativen (z. B. Geschäftsleitungs- und Aufsichtsvorgaben, Transparenzpflichten), was auch schon die Erforderlichkeit fraglich sein lässt.
- (6) Die Möglichkeit für EU-ausländische Abschlussprüfungsgesellschaften mit Fremdbeteiligung, sich über eine deutsche Wirtschaftsprüfungsgesellschaft an deutschen Steuerberatungsgesellschaften zu beteiligen, verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Sie ist europarechtlich gerechtfertigt und darf nicht beseitigt werden. Zwar besteht in vergleichbaren Konstellationen für andere rechts- und steuerberatende Berufe diese Möglichkeit nicht, allerdings ist die damit verbundene Privilegierung von EU-ausländischen Abschlussprüfungsgesellschaften europarechtlich zwingend.
- (7) Für bereits bestehende Beteiligungen sind nach Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG tragfähige Bestands- und Übergangsregelungen erforderlich; der Referentenentwurf sieht hierfür keine angemessenen Ausgleichsmechanismen vor. Art. 14 GG ist verletzt, wenn und weil keine angemessene Bestandsschutz- und Übergangsregelung vorgesehen ist. Die (legistisch zudem verunglückten) Bestandsschutzregelungen des § 154 StBerG berücksichtigen nicht die Konstellation von aktiv verwalteten Beteiligungen.
- (8) Im Gesetzgebungsverfahren wurde bislang eine Prüfung nach der Verhältnismäßigkeitsrichtlinie (EU) 2018/958 versäumt. Ein Unterlassen dieser Prüfung bedeutet einen Verstoß sowohl gegen Europarecht wie auch gegen die Gemeinsame Geschäftsordnung der Bundesministerien. Diese Verfahrensmängel führen erkennbar dazu, dass der 9. StBerGÄG-RefE die Tragweite der Gesetzesänderung ganz übersehen hat. Der Verstoß begründet schon aus formellen Gründen das Risiko eines Vertragsverletzungsverfahrens.



Inhaltsübersicht

A. Anlass der Untersuchung	1
B. Ausgangslage	1
I. Standes- und Berufsrecht zu Fremdbeteiligungen	2
1. „Uechte“ Fremdbeteiligung.....	3
2. „Echte“ Fremdbeteiligung.....	3
II. Veränderungen im Steuerberatungsmarkt und Steuerberaterrecht.....	4
III. Aktuelle Rahmenbedingungen.....	5
IV. Aktueller Rechtsrahmen	6
1. Stärker europäisiertes Berufsrecht der Abschluss- und Wirtschaftsprüfer.....	6
2. Die Halmer-Entscheidung des EuGH aus 2024	7
a) Argumentation des EuGH	7
b) Verallgemeinerbarkeit der Entscheidung	8
3. Zwischenergebnis	10
V. Diskutierte Änderung des StBerG	10
1. BStBK-Vorschlag zur Schließung der „Gesetzeslücke“.....	11
2. Prüfung und Vorgehen der StBK Hessen.....	11
3. Entwurf eines 9. StBerGÄG.....	11
a) Grundlegender Regelungszweck.....	11
b) Bestandsschutzregelung mit Versteinerung.....	12
4. WPO-RegE vom 2. April 2025	13
C. Vorgaben des Europarechts	13
I. Primärrecht	14
1. Rechtsstaatlichkeit.....	15
a) Zugang zum Recht	15
b) Effektiver Rechtsschutz.....	15
c) Rechtlicher Beistand	15
d) Vorgaben für Rechtsbeistand im Steuerwesen	16
aa) Unabhängigkeit.....	16
bb) Steuerberater kein Organ der (Steuer-)Rechtspflege	16
cc) Freiberuflichkeit.....	16
dd) Stattdessen: Reglementierter Beruf.....	17
ee) Zwischenergebnis	18
2. GRCh-Grundrechte	18
a) Anwendungsbereich der GRCh-Grundrechte	18
b) Objektive Dimension der GRCh-Grundrechte	18
c) Grundrechte als Schranken und Schranken-Schranken der Grundfreiheiten	19
d) Zwischenergebnis.....	19
3. Binnenmarkt und Diskriminierungsverbot (Art. 18 AEUV)	20
a) Verbot der Ausländerdiskriminierung	20
b) Kein europarechtliches Verbot der Inländerdiskriminierung	21
c) Zwischenergebnis.....	21
4. Grundfreiheiten	22
a) Verhältnis der Grundfreiheiten zum Sekundärrecht	22
b) Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 ff. AEUV)	22
c) Niederlassungsfreiheit (Art. 49 ff. AEUV)	23
aa) Fremdkapitalisierte Gesellschaft als Fall der Niederlassungsfreiheit	23
bb) Bereichsausnahme für Ausübung öffentlicher Gewalt (Art. 51 AEUV).....	24
cc) Eingriff und Rechtfertigungsmöglichkeiten.....	24

dd)	Zwischenergebnis	25
d)	Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 ff. AEUV)	25
aa)	Grundsätzliches Verbot von Kapitalverkehrsbeschränkungen (Art. 63 Abs. 1 AEUV)	25
bb)	Gleichstellung bei Kapitalbeteiligungen (Art. 55 AEUV)	25
cc)	Eingriff und Rechtfertigungsmöglichkeiten.....	25
dd)	Zwischenergebnis	26
e)	Verhältnis von Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit... 26	
f)	Zwischenergebnis.....	27
5.	Ergebnis.....	27
II.	Sekundärrecht	28
1.	Zur Dienstleistungsrichtlinie 2006/123/EG spezielle Rechtsakte	28
a)	Berufsanerkennungsrichtlinie 2005/36/EG	28
b)	Rechtsanwaltsniederlassungsrichtlinie 98/5/EG	29
c)	Abschlussprüferrecht.....	29
aa)	Abschlussprüferrichtlinie 2006/43/EG	30
bb)	Abschlussprüfungsverordnung (EU) 537/2014	32
d)	Zwischenergebnis.....	34
2.	Dienstleistungsrichtlinie 2006/123/EG	34
a)	Unzulässige Anforderungen	34
b)	Erlaubte Beschränkungen.....	35
c)	Anwendung auf steuer- und rechtsberatende Berufe.....	36
3.	Verhältnismäßigkeitsrichtlinie (EU) 2018/958	36
a)	Maßgaben für die Verhältnismäßigkeitsprüfung	37
b)	Partizipation und Kommunikation der Verhältnismäßigkeitsprüfung	38
4.	Ergebnis.....	39
III.	Rechtfertigungsebene	40
1.	Einheitlicher Rechtfertigungsmaßstab.....	41
a)	Schranken.....	41
aa)	Geschriebene Schranken.....	41
bb)	Ungeschriebene Schranken („Zwingende Erfordernisse des Allgemeinwohls“).....	42
b)	Schranken-Schranken.....	43
aa)	Verhältnismäßigkeit	43
bb)	Zwischenergebnis	47
2.	Rechtfertigung der Beschränkungen durch § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG	
i. d. F. des 9. StBerGÄG-RefE	47	
a)	Fehlende Übertragbarkeit der Halmer-Entscheidung.....	47
aa)	Begrenzte Übertragbarkeit von rechtsanwaltsspezifischen Erwägungen	48
bb)	Verändertes Rechtsumfeld infolge der „Großen BRAO- Reform“	49
b)	Zwingender Allgemeinwohlbelang	50
c)	Eignung und Kohärenz.....	50
aa)	Prinzipielle Soziätätsfähigkeit aller Freien Berufe	51
bb)	Geduldete Beteiligungen nicht-soziätätsfähiger Personen	51
cc)	Finanzinvestoren im medizinischen Bereich	52
dd)	Leitbild aus dem Recht der Abschlussprüfer	54
d)	Erforderlichkeit und Angemessenheit	54

aa)	Begrenzungen der Entscheidungsmacht als mildere Mittel	55
bb)	Erweiterte Abwägung unter Einbeziehung der GRCh ...	55
3.	Zwischenergebnis	57
IV.	Ergebnis	58
D.	Materielle Vorgaben des Grundgesetzes	58
I.	Rechtsstaatsgebot.....	58
1.	Zugang zum Gericht.....	58
2.	(Steuer-)Rechtlicher Beistand und Hilfeleistung.....	59
a)	Berater und Vertreter in Steuerrechtsangelegenheiten	59
b)	Hilfeleistung in Steuersachen?	60
3.	Einfachgesetzliche Vorgaben für Hilfeleistung und Rechtsbeistand in Steuersachen.....	60
a)	Organstellung der rechts- und steuerberatenden Berufe	60
b)	Unabhängigkeit der rechts- und steuerberatenden Berufe	61
aa)	Unabhängigkeit vom Staat.....	62
bb)	Wirtschaftliche Unabhängigkeit	63
cc)	Zwischenergebnis	64
c)	Eigenverantwortlichkeit	64
d)	Verwirklichung im Konzept der Freiberuflichkeit	65
e)	Zwischenergebnis.....	65
4.	Gesetzgeberischer Ausgestaltungsspielraum.....	66
a)	Professionalität.....	66
b)	Verfügbarkeit.....	66
c)	Parteiliche Interessenvertretung?	67
5.	Ergebnis.....	67
II.	Berufsfreiheit	67
1.	Schutzbereich	68
a)	Sachlicher Schutzbereich	68
b)	Persönlicher Schutzbereich	69
2.	Eingriff	69
3.	Rechtfertigung	70
a)	Gesetzesvorbehalt	70
aa)	Wesentlichkeitsvorbehalt	70
bb)	Keine Begründungs- oder Transparenzpflicht	71
cc)	Kein Zitiergebot	71
b)	Verhältnismäßigkeit.....	71
aa)	Ziellegitimität.....	73
bb)	Geeignetheit.....	75
cc)	Erforderlichkeit.....	79
dd)	Angemessenheit.....	83
ee)	Ergebnis	86
III.	Gleichheit.....	87
1.	Anwendungsbereich	87
2.	Vergleichsgruppen	87
a)	Gemeinsamer Oberbegriff.....	88
b)	Vergleichsgrundlage	88
3.	Ungleichbehandlung.....	88
4.	Rechtfertigung	89
a)	Willkürformel, Neue Formel oder Verhältnismäßigkeitsprüfung?	89
b)	Ziellegitimität.....	90
aa)	Wahrung der Unabhängigkeit	90

c)	bb) Angleichung der Berufsrechte	90
c)	Geeignetheit	90
	aa) Wahrung der Unabhängigkeit	90
	bb) Angleichung der Berufsrechte	90
d)	Erforderlichkeit	91
	aa) Wahrung der Unabhängigkeit	91
	bb) Angleichung der Berufsrechte	91
e)	Angemessenheit	91
	aa) Wahrung der Unabhängigkeit	91
	bb) Angleichung der Berufsrechte	91
	cc) Unverhältnismäßige Gleichbehandlung.....	95
f)	Zwischenergebnis.....	96
5.	Rechtsfolge von Ungleichbehandlungen.....	96
IV.	Eigentumsfreiheit.....	96
1.	Schutzbereich	96
2.	Eingriff	97
3.	Rechtfertigung.....	98
	a) Gesetzesvorbehalt	98
	b) Kein Zitiergebot	98
	c) Grenzen von (Inhalts- oder) Schrankenbestimmung (Schranken-Schranke)	98
	aa) Institutsgarantie.....	99
	bb) Verhältnismäßigkeit	99
4.	Ergebnis.....	102
V.	Ergebnis	102
E.	Vorgaben für das Gesetzgebungsverfahren	103
I.	Formelle Vorgaben des Verfassungsrechts.....	103
1.	Zuständigkeit	103
2.	Verfahren	104
	a) Ex-ante-Prüfung nach Verhältnismäßigkeitsrichtlinie (EU) 2018/958.....	104
	aa) Umsetzung der Verhältnismäßigkeitsrichtlinie (EU) 2018/958 im deutschen Recht	104
	bb) Vorgaben von § 42a GGO und der VhmRL.....	104
	cc) Rechtsfolge von Verstößen gegen § 42a GGO und Unionsrecht.....	105
	b) Reguläres parlamentarisches Gesetzgebungsverfahren.....	106
	c) Gegenzeichnung und Prüfungspflicht	106
3.	Form	107
4.	Ergebnis.....	107
II.	Mitteilung an die Berufsanerkennungsdatenbank.....	107
III.	Ergebnis	107
F.	Gesamtergebnis	108

A. Anlass der Untersuchung

- 1 Der Referentenentwurf des 9. Steuerberatungsänderungsgesetzes („**9. StBerGÄG-RefE**“) betrifft neben europarechtlich notwendigen Änderungen, der Befugnis zur unentgeltlichen Hilfeleistung in Steuersachen und dem Recht der Lohnsteuerhilfvereine nach der Auffassung seiner Verfasser „kleinere Punkte des Berufsrechts der Steuerberater“ (S. 1 des Entwurfs). Hiermit gemeint ist u. a. die Abschaffung der mittelbaren Fremdbeteiligungsmöglichkeit von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften an Steuerberatungsgesellschaften. Nach der geltenden Rechtslage dürfen sich anerkannte Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, an denen EU-Abschlussprüfungsgesellschaften beteiligt sind, an denen wiederum zulässigerweise Berufsfremde beteiligt sind, an anerkannten Steuerberatungsgesellschaften beteiligen.
- 2 Der Referentenentwurf geht davon aus, dass es sich in Abs. 1 Nr. 16 (zu § 55a StBerG) um eine bloße „Präzisierung“ handele, durch die „Unklarheiten“ „ausdrücklich klargestellt“ würden (S. 99 des Entwurfs) und bei Abs. 1 Nr. 21 lit. b (zu § 154 StBerG) um eine lediglich „redaktionelle Änderung“.
- 3 Übersehen wird, auch mangels einer für jede Berufsrechtsregelung erforderlichen Prüfung nach der Verhältnismäßigkeitsrichtlinie (EU) 2018/958¹ („**VhmRL**“), dass hierdurch massiv in den Markt der Steuerberatung eingegriffen wird, weil etablierte Akteure und Strukturen und damit auch ein nicht unwesentlicher Teil des Angebots an Hilfeleistung in Steuersachen verschwinden müssten.
- 4 Dies gibt Anlass zu einer grundsätzlichen Betrachtung der **europa- und verfassungsrechtlichen Grenzen einer Fremdbeteiligung** an Steuerberatungsgesellschaften. Im Fokus steht dabei die bislang jedenfalls mittelbar über Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (§ 55a Abs. 1 Nr. 3 StBerG) zulässige Beteiligung. An diesen Gesellschaften dürfen sich EU-Abschlussprüfungsgesellschaften beteiligen, an denen nach dem Recht ihres Sitzstaates wiederum auch Berufsfremde beteiligt sein dürfen. Zugleich sind die Grenzen der gesetzlichen Regulierung solcher Fremdbeteiligungen insgesamt zu beleuchten. Zu klären ist insbesondere, ob anerkannte Wirtschaftsberatungsgesellschaften (§ 28 WPO)² aus dem Kreis tauglicher Gesellschafter von Steuerberatungsgesellschaften (§ 55a Abs. 1 Nr. 3 StBerG) ausgeschlossen werden dürfen, wenn an ihnen mittelbar Nicht-Berufsträger fremdbeteiligt sind, auch wenn dies nach ihrem EU-Herkunftsstaat erlaubt ist.

B. Ausgangslage

- 5 Die Frage des Fremdbeteiligungsverbotes ist ein Wirbel im Malstrom der Entwicklung des Steuerberaterberufs und der Freien Berufe insgesamt. Sie ist keine gerade Erzählung eines Sittenverfalls hin zu immer mehr Gewerblichkeit und – vielleicht aus anderer Perspektive – auch keine Heilsgeschichte der Liberalisierung der Berufsausübung. Vielmehr zeigt sich ein Bild, wonach **Fremdbeteiligungen mal erlaubt, mal eingeschränkt waren, niemals jedoch ganz verboten**.

¹ Richtlinie (EU) 2018/958 über eine Verhältnismäßigkeitsprüfung vor Erlass neuer Berufsreglementierungen v. 28.6.2018 (ABl. EU L 173 S. 25).

² Dies würde entsprechend auch für anerkannte Buchprüfungsgesellschaften (§ 28 i. V. m. § 130 Abs. 2 WPO) gelten.

- 6 In dieser Frage gibt es auch keinen absoluten **Gleichlauf mit den anderen rechts- und wirtschaftsberatenden Berufen**, wenngleich sich die rechtspolitischen Gesamtslinien auch im Gesellschaftsrecht der Steuerberater widerspiegeln.

I. Standes- und Berufsrecht zu Fremdbeteiligungen

- 7 Steuerberater als Beruf in der heutigen Gestalt gibt es erst seit **gut 100 Jahren**. Auch wenn der Bedarf nach Hilfeleistung in Steuersachen sicherlich viel älter ist³, kann man erst seit der Reichsabgabenordnung (§ 88 AO 1919⁴; § 107 AO 1931⁵) von einem gesetzlich regulierten Beruf sprechen, dessen Bezeichnung durch das Gesetz über die Zulassung von Steuerberatern aus 1933⁶ dann Anerkennung fand.
- 8 Der Steuerberaterberuf wurde ursprünglich nicht nur persönlich, sondern auch in Einzelpraxis ausgeübt. Allerdings existieren bei den rechts- und wirtschaftsberatenden Berufen Formen gemeinsamer Berufsausübung schon seit etwa 200 Jahren⁷, also deutlich länger, als es den Beruf des Steuerberaters als solchen gibt. Für Steuerberater finden sich **Berufsausübungsgemeinschaften seit bald 100 Jahren ausdrücklich anerkannt**⁸. So waren kapitalgesellschaftliche Formen schon früh gestattet, um den Wirkungskreis der Steuerberater, gerade gegenüber großen Mandanten aus der Industrie, zu erweitern⁹. Eine solche berufliche Zusammenarbeit mit Angehörigen desselben Berufs hatte meist die Gestalt einer GmbH, wobei auch Aktiengesellschaften und KGaA zugelassen waren (vgl. ausdrücklich § 16 StBerG aus 1961).
- 9 Mangels einer korrespondierenden Praxis bei den Rechtsanwälten ist von interdisziplinären Zusammenschlüssen nichts bekannt. Wirtschaftsprüfer im heutigen Sinne hatte es im ersten Drittel und der ersten Hälfte des 20. Jahrhunderts noch nicht gegeben. Ein Zusammenschluss mit Ärzten oder Apothekern¹⁰ kam damals erst recht wohl niemandem in den Sinn¹¹. An die Möglichkeit von **Fremdbeteiligung** im heute diskutierten Sinne – also die Hereinnahme von Berufsfremden und/oder bloßer Beteiligung ohne Mitarbeit – war auch noch nicht gedacht worden, Beispiele sind – soweit ersichtlich – jedenfalls nicht bekannt. Es gab **kein entsprechendes Verbot**, was sowohl dafür

³ Umfassend *Mittelsteiner/Pausch/Kumpf*, Illustrierte Geschichte des steuerberatenden Berufes, 3. Aufl. 1999.

⁴ Reichsabgabenordnung v. 13.12.1919 (RGBl. S. 372).

⁵ Neubek. der Reichsabgabenordnung v. 22.5.1931 (RGBl. I S. 161).

⁶ Gesetz über die Zulassung von Steuerberatern v. 6.5.1933 (RGBl. I S. 257). – Dieses Gesetz steht in einer Reihe mit dem Rechtsberatungsmisbrauchsgesetz (RBerG); beide Gesetze hatten die Abschließung des Berufsstandes bewirkt, um dem NS-Regime missliebige Personen herauszudrängen, zugleich aber durch die Zulassungserfordernisse usw. auch rechtsverkehrs- und verbraucherschützend gewirkt, sodass die insoweit nicht unmittelbar nationalsozialistischen Regelungen nach dem II. Weltkrieg fortgelten konnten.

⁷ v. *Lewinski*, Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater, 5. Aufl. 2022, Kap. 11 Rn. 1.

⁸ Vgl. RMF, RdErl. v. 16.11.1937, betreffend die Pflicht, die Bezeichnung Steuerberater im geschäftlichen Verkehr zu führen (RStBl. 1937 S. 1174); § 1 VO über die Reichskammer in Steuersachen v. 12.6.1943 (RGBl. I S. 374); zu den Treuhandgesellschaften als Vorgänger *Mittelsteiner/Pausch/Kumpf*, Illustrierte Geschichte des steuerberatenden Berufes, 3. Aufl. 1999, S. 154 u. S. 266 ff.

⁹ BVerfG, Beschl. v. 15.3.1967 – 1 BvR 575/62, BVerfGE 21, S. 227, 233; BFH, Urt. v. 8.3.1988 – VII R 30/85 u. a., BFHE 153, S. 272, 274 f.

¹⁰ Vgl. BVerfG, Beschl. v. 12.1.2016 – 1 BvL 6/13, NJW 2016, S. 700 ff. – Horn.

¹¹ Ausdrücklich gestattet dann erstmals – soweit ersichtlich – gem. § 30 der Standesrichtlinien v. 17./18.10.1983 (*Mittelsteiner/Pausch/Kumpf*, Illustrierte Geschichte des steuerberatenden Berufes, 3. Aufl. 1999, S. 532).

sprechen kann, dass es außerhalb der damaligen Vorstellung lag, wie auch für die Erlaubtheit.

1. „Unechte“ Fremdbeteiligung

- 10 Rechts- und Steuerberatung war jedoch auch Nicht-Berufsträgern schon immer in mehr oder minder beschränktem Umfang erlaubt; die Kataloge des § 4 StBerG für die Steuerberatung wie auch die des heutigen § 2 Abs. 3 und der §§ 6 ff. RDG (früher Art. 1 § 3, §§ 5–7 RBerG) für Rechtsberatung belegen dies. So ist die **Hilfeleistung in Steuersachen unbeschränkt oder auch beschränkt** in unterschiedlichen Konstellationen überkommenweise **gestattet**¹² (s. insb. § 154 StBerG; zu diesen Altgesellschaften → D.IV.3.c)bb)(4) | Rn. 429).
- 11 Diese Konstellation kann man als „unechte“ Fremdbeteiligung bezeichnen, weil **Berufsfremde** zwar nicht eine Steuerberatungsgesellschaft **besitzen und leiten**, wohl aber **eine Gesellschaft, die Hilfeleistung in Steuersachen erbringt**.

2. „Echte“ Fremdbeteiligung

- 12 Das **Steuerberaterrecht war gegenüber „echter“ Fremdbeteiligung stets indifferent bis offen**. Jedenfalls gehört die Beteiligung Dritter an Steuerberatungsgesellschaften nicht zum standes- oder berufsrechtlichen Ur- und Kernbestand des Steuerberaterrechts¹³. Spezifische Normen hatte es – soweit ersichtlich – nicht gegeben; aufsichtsbehördliche Untersagungen sind nicht bekannt.
- 13 Das Steuerberaterrecht der Zeit fokussierte sich auf Vorgaben für die Geschäftsführung der Steuerberatungsgesellschaft, was im früheren § 50 StBerG¹⁴ (heute § 55b StBerG) zum Ausdruck kommt. Es konnten **Steuerberatungsgesellschaften ohne steuerberaterlichen Gesellschafter** existieren, solange jedenfalls die Geschäftsführer, Vorstände usw. im steuerberaterlichen Sinne besonders befähigt waren und die Steuerberater in Geschäftsführung bzw. im Vorstand in der Mehrheit waren (vgl. § 50 StBerG a. F.)¹⁵. Es war dieses steuerberaterliche Übergewicht bei der Bestimmung der Politik der Gesellschaft, das die Unabhängigkeit der Berufsausübung gewährleisten sollte und musste¹⁶. War dies sichergestellt¹⁷, was ggf. gesondert abgesichert (z. B. durch gesellschaftsrechtliche Kautelen) und spezifisch nachgewiesen werden musste, konnte eine Steuerberatungsgesellschaft sogar in einen Konzern integriert sein¹⁸ oder etwa zur Hälfte von einer Privatärztlichen

¹² Genossenschaftliche Prüfungs- und Spaltenverbände (§ 4 Nr. 6 StBerG), Berufs- (§ 4 Nr. 7 StBerG) und Vertriebenenverbände (§ 95 Abs. 1 BVFG; § 327 Abs. 2 Nr. 3 LAG), land- und forstwirtschaftliche Vereine (§ 4 Nr. 8 StBerG, ggf. i. V. m. § 155 StBerG), Lohnsteuerhilfvereine (§ 4 Nr. 11 StBerG) sowie Altgesellschaften; dazu *Riedlinger*, in: DWS, Fremdbesitzverbot im Recht der Steuerberater und anderer freier Berufe, 2010, S. 29, 35.

¹³ Undifferenziert aber *Gerhold/Lauenstein*, Eur 2023, S. 563, 563.

¹⁴ § 50 StBerG i. d. F. v. 4.11.1975 (BGBI. I S. 2735). – Die Vorgängernorm des § 16 StBerG v. 1961 war im Wesentlichen gleichlautend.

¹⁵ BFH, Urt. v. 8.3.1988 – VII R 30/85 u. a., BFHE 153, S. 272, 275, mit Verw. a. BFH, Urt. v. 26.3.1981 – VII R 14/78, BStBl. II 1981, S. 586, 589; s. a. BFH, Beschl. v. 17.10.1985, – VII B 59/85, BStBl. II 1986, S. 101, 102.

¹⁶ BFH, Urt. v. 26.3.1981 – VII R 14/78, BStBl. II 1981, S. 586, 589, 590.

¹⁷ Dies war z. B. aber nicht der Fall, wenn der Kreis der Mandanten durch die Gesellschafter begrenzt wurde, etwa auf Mitgliedsunternehmen (vgl. BFH, Urt. v. 8.3.1988 – VII R 30/85 u. a., BFHE 153, S. 272, 275 f.).

¹⁸ Vgl. BFH, Urt. v. 26.3.1981 – VII R 14/78, BStBl. II 1981, S. 586, 590.

Verrechnungsstelle gehalten werden¹⁹. Die Fremdbeteiligung und die Nutzung der Gesellschaftsform von Kapitalgesellschaften war also nicht um ihrer selbst willen verboten, sondern im Gegenteil erlaubt, wenn hierdurch standes- und berufsrechtliche Vorgaben nicht verletzt wurden.

- 14 Die berufsrechtlichen und gesellschaftsvertraglichen Schranken, um Abhängigkeiten der Berufsausübung von den Gesellschaftern zu verhindern, wurden mit der Zeit aber als **schwer zu kontrollieren** und auch lückenhaft für **Umgehungen** angesehen. Dies betraf insbesondere auch die Möglichkeit, durch Beteiligung an Steuerberatungsgesellschaften die Beschränkung der Befugnis zur Steuerberatung zu vermeiden²⁰. Vor diesem Hintergrund wurde 1989 mit dem 4. StBerGÄG²¹ die Möglichkeit durch die Einfügung der Regelungen zur Kapitalbindung (§ 55a StBerG) verschlossen, also regelungstechnisch nach der Vorstellung des Gesetzgebers der **Schutz der Berufsausübung** von den unmittelbar hierfür verantwortlichen Berufsträgern und Geschäftsführenden **in das Vorfeld** zu den Gesellschaftern verlagert.

II. Veränderungen im Steuerberatungsmarkt und Steuerberaterrecht

- 15 In den **1980er Jahren** hatte eine **Liberalisierungs- und Reformzeit für das Berufsrecht** der rechts- und wirtschaftsberatenden Berufe begonnen²². Sie wurde vor allem ausgelöst von demokratisch-legitimatorischen Defiziten der das Standesrecht konkretisierenden Berufsordnungen²³. Punktuelle Öffnungen und richterrechtliches Eingreifen im Gesellschaftsrecht²⁴ insbesondere führten zu einem inkonsistenten Flickenteppich an Regelungen, der zu weiteren Ungleichbehandlungen führte (vgl. → vor D.III.1. | Rn. 371 f.), die das vormals abgeschottete und geschlossene System des Standesrechts immer mehr aufsprengte²⁵.
- 16 Hinzu kamen europarechtliche Vorgaben. Für die EU sind das Standes- und Berufsrecht der Reglementierten Berufe Marktzugangsregeln, die nach der Logik des Gemeinsamen bzw. nunmehr des Binnenmarkts beseitigt werden müssen, jedenfalls rechtfertigungsbedürftig sind (→ C.III. | Rn. 182 ff.). Wichtige Entscheidungen für die rechts- und wirtschaftsberatenden Berufe waren die **Wouters-Entscheidung**²⁶ (zum Sozietsverbotsverbot von Rechtsanwälten und Wirtschaftsprüfern in den Niederlanden) und die **Cipolla-Entscheidung**²⁷ (zu anwaltlichen Mindesthonoraren in Italien). Für Freiberufler insgesamt und insbesondere die Frage des Fremdbesitzes sind die

¹⁹ BFH, Beschl. v. 17.10.1985 – VII B 59/85, BStBl. II 1986, S. 101 ff.; *Wende*, Das Fremdbesitzverbot in den freien Berufen, 2012, S. 71 f.

²⁰ *Willerscheid*, in: Kuhls u. a., StBerG, 4. Aufl. 2020, § 50a Rn. 1.

²¹ Art. 1 Nr. 19 Viertes Gesetz zur Änderung des Steuerberatergesetzes v. 9.6.1989 (BGBI. I S. 1062).

²² Dies kann auch am geänderten Sprachgebrauch festgemacht werden: Sprach man bis dahin allgemein von „Standesrecht“, ist seitdem und bis heute der Begriff „Berufsrecht“ üblich und passend.

²³ Hierfür stehen die „Bastille-Entscheidungen“ des BVerfG zum rechtsanwaltlichen Standesrecht (Beschl. v. 14.7.1987 – 1 BvR 537/81 u. a., NJW 1988, S. 191 ff., u. Beschl. v. 14.7.1987 – 1 BvR 362/79, NJW 1988, S. 194 ff.; dazu *Gaier/Wolf*, 25 Jahre Bastille-Entscheidung, 2014; vorher aber schon BVerfG, Beschl. v. 9.5.1972 – 1 BvR 518/62 u. a., BVerfGE 33, S. 125 ff. – Facharzt).

²⁴ Bedeutsam war hier das BayObLG (Beschl. v. 24.11.1994 – 3 ZBR 115/94, NJW 1995, S. 199 ff. – Anwalts-GmbH; Beschl. v. 27.3.2000 – 3 ZBR 331/99, MDR 2000, S. 733 ff. – Anwalts-AG).

²⁵ v. *Lewinski*, Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater, 5. Aufl. 2022, Kap. 1 Rn. 18 ff.

²⁶ EuGH, Urt. v. 19.2.2002 – C-309/99, NJW 2002, S. 877 ff. – Wouters.

²⁷ EuGH, Urt. v. 5.12.2006 – C-94/04 u. a., NJW 2007, S. 281 ff. – Cipolla.

Entscheidungen zu **griechischen Optikern**²⁸ und zur niederländischen Versandapotheke **DocMorris**²⁹ zu nennen. Auch die für die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit ganz grundlegende **Gebhard-Entscheidung**³⁰ betraf den Fall eines Freiberuflers.

- 17 Die Folge waren umfangreiche Änderungen in den Berufsrechtsgesetzen, so auch 2008 für den Bereich der Steuerberatung im Steuerberatungsgesetz (**8. StBerGÄG**)³¹. Neben der Anpassung des StBerG an die Berufsqualifikation-RL 2005/36/EG war Gegenstand dieser Liberalisierungsnovelle die Kooperationsmöglichkeit mit anderen Freien Berufen und die Angleichung mit deren Berufsrechten.

III. Aktuelle Rahmenbedingungen

- 18 Steuerberater stehen, wie die anderen rechts- und wirtschaftsberatenden Berufe und die Gesellschaft insgesamt, vor großen Änderungen der Rahmenbedingungen ihrer Tätigkeit³². „Wir stehen vor einer Konsolidierung im [M]arkt hin zu mehr Größe, die auch durch die sehr hohen Kosten für Technologie getrieben wird. Nicht jede Kanzlei kann das abbilden.“³³ Durch diese **Marktveränderungen** ist das mürbe Berufsrecht in jüngerer Zeit nochmals unter Druck geraten; zu nennen sind die Digitalisierung der Rechts- und vor allem der Steuer- und Wirtschaftsberatung sowie die Konsolidierung hin zu größer werdenden und interdisziplinäreren Berufsausübungsgesellschaften mit hieraus steigender Nachfrage nach Fremdfinanzierung.
- Digitalisierung und Künstliche Intelligenz („KI“) führen zu Umbrüchen im Steuerberatungsmarkt. Das Wachstum der DATEV³⁴, des genossenschaftlichen Datenverarbeiters in der Steuerberaterbranche, ist ein Beleg hierfür. Man spricht davon, dass 50 % der steuerberaterlichen Tätigkeiten durch KI ersetzt werden könnten³⁵. Diese **Technisierung der Steuerberatung** (sog. Tech Turn), die vor allem das Backoffice betrifft, führt zu einem erhöhten Investitionsbedarf³⁶.
 - Zugleich führt der demographische Wandel bei den rechts- und steuerberatenden Berufen zu rückläufigen Zulassungszahlen³⁷ und erschwert auch die Rekrutierung von Praxis- und Kanzleipersonal³⁸. Es ist deshalb zunehmend schwieriger, einen Nachfolger für eine Steuerberaterkanzlei zu finden. Der **Trend geht hin zu immer**

²⁸ EuGH, Urt. v. 21.4.2005 – C-140/03, EuGHE 2005, S. I-3193 ff. = GewArch. 2005, S. 392, Ls. – Griechische Optiker.

²⁹ EuGH, Urt. v. 19.5.2009 – C-171/07 u. a., NJW 2009, S. 2112 ff. – DocMorris.

³⁰ EuGH, Urt. v. 30.11.1995 – C-55/94, NJW 1996, S. 579 ff. – Gebhard.

³¹ Achtes Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes, v. 8.4.2008 (BGBl. I S. 666).

³² Ausführlich zu den „Megatrends“, wenn auch mit besonderem Fokus auf die Abschluss- und Wirtschaftsprüfung, *Regierer*, in: FS Naumann, 2024, S. 25, 30 ff.

³³ *Bussian* (Managing Partner Deutschland A&O Sherman), zit. in: F.A.Z. v. 25.8.2025, S. 19.

³⁴ F.A.Z. v. 19.7.2025, S. 23.

³⁵ Vgl. <https://www.faz.net/pro/digitalwirtschaft/kuenstliche-intelligenz/fuer-die-private-steuererklaerung-zahlt-in-fuenf-jahren-niemand-mehr-signifikante-honorare-110616286.html>, zuletzt abgerufen am 16.9.2025.

³⁶ Hbl. v. 19.3.2025, S. 34, 35; F.A.Z. v. 17.6.2025, S. 18; *Regierer*, in: FS Naumann, 2024, S. 25, 48–50.

³⁷ F.A.Z. v. 1.7.2024, S. 22.

³⁸ Hbl. v. 19.3.2025, S. 34, 34. – Dies illustriert auch die Debatte um die Flexibilisierung der Wochenhöchstarbeit (F.A.Z. v. 19.8.2025, S. 15, auch zu Freiberuflern und speziell zur Steuerberatung).

größeren Praxiseinheiten, Einzelpraxen werden seltener, der Steuerberatermarkt konsolidiert sich³⁹.

- Die Transformation der Berufsausübung stützt sich dabei maßgeblich auch auf **gesellschaftsrechtliche Beteiligungen** und andere Formen der **Einlage**.

So besteht seitens Investmentbanken und von Private Equity ein **wachsendes Interesse an dem zersplitterten Markt der Freiberufler**, wo durch Konsolidierung und Managementverbesserungen Effizienzressourcen gehoben werden können. Investoren sehen in Freiberuflern, insbesondere im Bereich der steuer- und wirtschaftsberatenden⁴⁰ Berufe wie auch in den Heilberufen⁴¹, Branchen mit Konsolidierungsbedarf, Optimierungspotential und Renditechancen.

IV. Aktueller Rechtsrahmen

- 19 Allerdings lässt der geltende deutsche Rechtsrahmen **im Grundsatz keine Fremdbeteiligungen bei Steuerberatern** (mehr) zu (→ B.I.2. | Rn. 12 ff.). Für Anwälte hat diese Möglichkeit bislang noch nicht bestanden (§ 59e BRAO; § 52e PAO), für Wirtschaftsprüfer war sie früher möglich und wäre jedenfalls europarechtlich gestattet (§ 3 Abs. 4 APRL; → B.IV.1. | sogleich). Mit der Einführung der Kapitalbindung im Berufsrecht der Steuerberater (§ 50a StBerG v. 2008) sollten nun die Möglichkeiten indirekter Beteiligungen Berufsfremder (vgl. § 154 Abs. 2 S. 1 StBerG) unterbunden werden⁴².
- 20 Dabei sind Fremdbeteiligungen an Berufsausübungsgesellschaften, von Steuerberatern wie auch anderen Berufen, in manchen anderen EU-Staaten⁴³ und im sonstigen Ausland⁴⁴ erlaubt. In angelsächsischen Ländern ist sogar die Börsennotierung von Freiberuflergesellschaften möglich⁴⁵.

1. Stärker europäisiertes Berufsrecht der Abschluss- und Wirtschaftsprüfer

- 21 Bei den Wirtschaftsprüfern waren Fremdbeteiligungen an deutschen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bis Ende 1985 möglich gewesen⁴⁶. Mit der Einführung des heutigen Absatz 4 von § 28 WPO und eines § 134a WPO⁴⁷ wurde diese Möglichkeit für Berufsfremde über 30 Jahre früher geschlossen als bei den Steuerberatern. Insoweit besteht auf den ersten Blick und bei

³⁹ Hbl. v. 19.3.2025, S. 34, 34; dies manifestiert sich in Gestalt von Fusionsberatern für Steuerberater (etwa bei der DATEV), Kanzleibörsen (u. a. bei der DATEV und der Deutschen Bank) und Kanzleivermittlern (wie z. B. Glawe), <https://glawe-gmbh.de>, zuletzt abgerufen am 16.9.2025).

⁴⁰ Hbl. v. 2.6.2025, S. 18, 18.

⁴¹ Früher schon Krankenhäuser, Heilkundegesellschaften (dazu *Wende*, Das Fremdbesitzverbot in den freien Berufen, 2012, S. 89 f.), Tierarztpraxen und zunehmend auch Pflegeeinrichtungen (vgl. F.A.Z. v. 1.8.2025, S. 20).

⁴² BT-Drucks. 12/6753, S. 23 f.; *Willerscheid*, in: Kuhls u. a., StBerG, 4. Aufl. 2020, § 154 Rn. 13.

⁴³ Z. B. Irland, Malta und Zypern sowie außerhalb der EU in der Schweiz und im Vereinigten Königreich (*Poll*, WPg 2025, S. 630, 634 Fn. 11).

⁴⁴ Monopolkommission, 16. Hauptgutachten, BT-Drucks. 16/2460, S. 411.

⁴⁵ Z. B. in Australien die Verbraucherrechtskanzlei Slater & Gordon (ISIN: AU000000SGH7; 2017 de-listed) oder in England die Kanzlei Gately (ISIN: GB00BXB07J71).

⁴⁶ *Regierer*, in: FS Naumann, 2024, S. 25, 49; *Wende*, Das Fremdbesitzverbot in den freien Berufen, 2012, S. 79.

⁴⁷ Art. 6 Nr. 6 lit. b u. Nr. 20 Bilanzrichtlinien-Gesetz (BiRiLiG) v. 19.12.1985 (BGBl. I S. 2355). – Schon in dem Referentenentwurf zu einer WPO v. 1956 hatte es eine Norm zum Fremdbeteiligungsverbot gegeben (§ WPO-E v. 1956), der dann aber aufgrund des Widerstands in der Branche nicht weiterverfolgt wurde (*Wende*, Das Fremdbesitzverbot in den freien Berufen, 2012, S. 79 f.).

Lektüre des deutschen Rechts **Gleichlauf zwischen dem Berufsrecht der Steuerberater und dem der Wirtschaftsprüfer**.

- 22 Allerdings ist die Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer stärker europarechtlich geregelt als bei den anderen rechts- und wirtschaftsberatenden Berufen, nämlich durch die Abschlussprüferrichtlinie 2006/43/EG⁴⁸ („APRL“) (→ C.II.1.c)aa) | Rn. 133 ff.) sowie durch die eher die materielle Prüfertätigkeit betreffende Abschlussprüfungsverordnung (EU) 537/2014⁴⁹ („APVO“) (→ C.II.1.c)bb) | Rn. 144 ff.). Art. 3 Abs. 4 APRL macht Vorgaben für die Abschlussprüfer (lit. a), für das Mehrheitserfordernis bei den Stimmrechten (lit. b) und für den Anteil von Berufsträgern im Leitungsorgan (lit. c), jedoch nicht für die Kapitalbeteiligung als solche (→ C.II.1.c)aa)(1) | Rn. 134 ff.). Insoweit können **nach Maßgabe des jeweiligen mitgliedstaatlichen Rechts** Abschlussprüfungsgesellschaften in der EU auch **fremdkapitalisiert** sein, solange die Stimmrechte und die Geschäftsführung von Abschlussprüfern beherrscht werden; Art. 21, Art. 22 und Art. 24 APRL sichern die Unabhängigkeit der Berufsträger ab, was Leitbildcharakter für andere Freie Berufe hat, worauf später (→ C.II.1.c)aa)(2) | Rn. 140 ff.) noch zurückzukommen ist. Aufgrund des Herkunftslandprinzips (Art. 34 Abs. 1 RL 2006/43/EG) müssen die Mitgliedstaaten die Abschlussprüfungsgesellschaften aus anderen EU-Staaten anerkennen⁵⁰; dies ist seit der 7. WPO-Novelle v. 2007 u. a. durch § 28 Abs. 1 S. 2, Abs. 2 WPO umgesetzt.
- 23 Aufgrund dieser Vorgaben kann eine EU-ausländische Abschlussprüfungsgesellschaft, an der nach dem Recht ihres Sitzlands Fremdbeteiligungen erlaubt sind, sich in Deutschland an einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft beteiligen, und diese kann dann ihrerseits Gesellschafter einer Steuerberatungsgesellschaft sein (§ 55a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 StBerG⁵¹). Hierdurch besteht eine **mittelbare Möglichkeit der Fremdbeteiligung an Steuerberatungsgesellschaften**.

2. Die Halmer-Entscheidung des EuGH aus 2024

- 24 Unabhängig von dieser spezifisch gestapelten Beteiligungsmöglichkeit galt Ende 2024 die allgemeine Aufmerksamkeit der am Berufsrecht und der Frage der Fremdbeteiligung Interessierten der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Halmer⁵² (zu dieser ausf. → C.III.2.a) | Rn. 210 ff.). In diesem (Muster-)Verfahren ging es um die **Fremdbeteiligung an einer deutschen Rechtsanwaltskanzlei**. In diesem Zusammenhang entschied der EuGH, dass die (damaligen) mitgliedstaatlichen deutschen Regelungen des rechtsanwaltlichen Berufsrechts, die eine Fremdbeteiligung verboten hatten, mit europäischem Recht vereinbar gewesen seien.

a) Argumentation des EuGH

- 25 Ausgangspunkt war die Frage, ob ein Verbot der Beteiligung von Nichtanwälten an einer deutschen Rechtsanwaltsgesellschaft mit den

⁴⁸ Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen usw. v. 17.5.2006 (ABl. EU L 157 S. 87).

⁴⁹ Verordnung (EU) 537/2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse usw. v. 16.4.2014 (ABl. EU L 158 S. 77).

⁵⁰ Poll, WPg 2025, S. 630, 632 f.

⁵¹ Für anwaltliche Berufsausübungsgesellschaften besteht diese Möglichkeit nicht, weil an diesen nur Berufsträger, andere Freiberufler sowie anwaltliche Berufsausübungsgesellschaften sich beteiligen dürfen (§ 59i Abs. 1 S. 1 BRAO; § 52i Abs. 1 S. 1 PAO).

⁵² EuGH, Urt. v. 19.12.2024 – C-295/23, IStR 2025, S. 95 ff. – Halmer.

Grundfreiheiten des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union („AEUV“), insbesondere mit der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 i. V. m. Art. 54 AEUV) und der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV), vereinbar sei. Eine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) lehnte der Gerichtshof im konkreten Fall ab, da die betroffene Anteilsgesellschaft keine Rechtsdienstleistungen im Inland erbringen wollte.

- 26 Dem allgemeinen Beschränkungsverbot der **Niederlassungsfreiheit** (Art. 49 AEUV) nach sind mitgliedstaatliche Maßnahmen, die den Marktzugang beschränken, nur gerechtfertigt und damit zulässig, wenn sie nichtdiskriminierend ausgestaltet, einem zwingenden Grund des Allgemeininteresses dienen und den unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsanforderungen entsprechen (→ C.III. | Rn. 182 ff.). Der EuGH bejahte im konkreten Fall den nichtdiskriminierenden Charakter des deutschen Fremdbeteiligungsverbotes und prüfte dessen Rechtfertigung anhand der Ziele des Schutzes anwaltlicher Unabhängigkeit, der Wahrung des Transparenzgebots, der Vermeidung von Interessenkonflikten, der Sicherung der Verschwiegenheitspflicht sowie der Loyalität gegenüber Mandanten. Diese Ziele ordnete der Gerichtshof dem legitimen Gemeinwohlziel der Sicherung einer ordnungsgemäßen Rechtspflege zu.
- 27 In der Verhältnismäßigkeitsprüfung sah der EuGH das Fremdbeteiligungsverbot als geeignet an, die genannten Ziele zu erreichen, da reine Finanzinvestoren in der Lage seien, Einfluss auf die Geschäftsführung einer Rechtsanwaltsgesellschaft zu nehmen. Angesichts der möglichen Auswirkungen auf Organisation, Tätigkeit und Mandantenstruktur sowie der Gefahr von Interessenkonflikten beurteilte der Gerichtshof das Verbot zudem als angemessen. Dabei stellte er ausdrücklich auf den weiten **Beurteilungsspielraum der Mitgliedstaaten** ab, der **mangels unionsrechtlicher Harmonisierung** im anwaltlichen Berufsrecht besteht.
- 28 Hinsichtlich der **Kapitalverkehrsfreiheit** stellte der EuGH fest, dass der Anwendungsbereich eröffnet sei und das Fremdbeteiligungsverbot einen Eingriff in diese Freiheit darstellt. Auch diesbezüglich bejahte er jedoch eine Rechtfertigung durch **zwingende Gründe des Allgemeininteresses**, die mit den zur Niederlassungsfreiheit angestellten Erwägungen übereinstimmen.
- 29 Der EuGH hat in seiner Entscheidung nicht die VhmRL thematisiert (→ C.II.3. | Rn. 163 ff.). Für die streitgegenständlichen Vorschriften der BRAO-Reform aus dem Jahr 2022 wäre sie zu beachten gewesen. Augenscheinlich hat sie in dem Fall jedoch keine Rolle gespielt, weil im Vergleich zur vormaligen Rechtslage und anlässlich der anlassgebenden Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts⁵³ keine zusätzlichen Beschränkungen eingeführt worden waren, die für den Fall entscheidend gewesen wären.

b) Verallgemeinerbarkeit der Entscheidung

- 30 Der Europäische Gerichtshof kam also zu dem Schluss, dass das deutsche Fremdbeteiligungsverbot in seiner konkreten Ausgestaltung für Rechtsanwaltsgesellschaften unionsrechtskonform ist und weder gegen die Niederlassungs- noch gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoßen hatte. Die Halmer-Entscheidung bezieht sich jedoch **speziell auf den Anwaltsberuf** und auf eine inzwischen **überholte deutsche Rechtslage**. Sie ist daher nicht ohne weiteres auf Steuerberater- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften übertragbar.

⁵³ BVerfG, Beschl. v. 12.1.2016 – 1 BvL 6/13, NJW 2016, S. 700 ff. – Horn.

- 31 Zum einen wirken Rechtsanwälte gemäß § 1 BRAO unmittelbar an der gerichtlichen Rechtspflege mit und sind damit ein verfassungsrechtlich anerkanntes Gegengewicht zur Staatsgewalt. Ohne eine funktionierende anwaltliche Vertretung vor Gericht wäre der Zugang zum Recht – und damit die Durchsetzung individueller Grundrechte – nicht gewährleistet. Die Rechtspflege ist ihrerseits ein unverzichtbarer Bestandteil des Rechtsstaatsprinzips⁵⁴.
- 32 Steuerberater und Wirtschaftsprüfer sind demgegenüber nicht integraler Bestandteil der Rechtspflege im engeren primär- und verfassungsrechtlichen Sinn (→ C.I.1.d)aa) | Rn. 64, → D.I.5. | Rn. 300). Ihre Tätigkeit ist überwiegend wirtschaftlich-technisch geprägt und dient primär der Sicherstellung einer geordneten Wirtschafts- und Steuerordnung. Sie leisten zwar einen wichtigen Beitrag zur Rechtssicherheit im Steuer- und Finanzwesen, agieren jedoch **nicht als primäres Organ der Rechtspflege** (zur Organstellung der Steuerberater → D.I.3.a) | Rn. 273 ff.) und verteidigen regelmäßig keine individuellen Grundrechte in kontradiktatorischen Gerichtsverfahren⁵⁵.
- 33 Dies ist angesichts der **umfassenden Postulationsfähigkeit der Rechtsanwälte** (§ 78 ZPO u. a.) vielmehr durch die Rechtsanwaltschaft sichergestellt. Rechtsanwälte gewährleisten in sämtlichen Rechtsstreitigkeiten, einschließlich solcher mit steuerrechtlichem oder wirtschaftsrechtlichem Bezug, effektiven Rechtsschutz. Selbst wenn Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer in ihrem fachlichen Tätigkeitsfeld über bereichsspezifisches Wissen verfügen, ist ihnen im Prozessrecht nicht die Rolle des primären Vertreters vor Gericht zugewiesen. Steuerberater und Wirtschaftsprüfer erfüllen insoweit keine unersetzbare Funktion im Rahmen der Rechtspflege, sodass Beschränkungen ihrer Berufsausübung über die Funktionsfähigkeit der Rechtspflege weniger leicht zu rechtfertigen sind.
- 34 Ein weiterer Unterschied liegt in der unionsrechtlichen Regulierungstiefe. Während das anwaltliche Berufsrecht bislang weitgehend nicht harmonisiert ist und den Mitgliedstaaten einen erheblichen Gestaltungsspielraum belässt, ist das **Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer in weiten Teilen unionsrechtlich geprägt**. Insbesondere die APRL (→ C.II.1.c)aa) | Rn. 133 ff.) enthält detaillierte Regelungen zu Unabhängigkeit, Qualitätskontrolle, Verschwiegenheit und Vermeidung von Interessenkonflikten. Diese Normen verringern den freien Gestaltungsspielraum der Mitgliedstaaten erheblich.
- 35 Ausschlaggebender Unterschied zwischen der hier zu erörternden und der zum Zeitpunkt der Halmer-Entscheidung gegolten Rechtslage ist die **Veränderung der BRAO**. Seit der „Großen BRAO-Reform“ im Jahr 2022 können beispielsweise Gesellschafter von Rechtsanwaltsgesellschaften gem. § 59c BRAO auch Angehörige anderer Freier Berufe, die in § 1 Abs. 2 PartGG genannt sind, sein. Diese Gesellschafter dürfen – trotz anderer beruflicher Bindungen – sogar auf die Geschäftsführung der Rechtsanwaltsgesellschaft einwirken. Da der EuGH im Vorabentscheidungsverfahren an den Prüfungsgegenstand der Vorlage gebunden ist und die neue Rechtslage nicht Gegenstand der Vorlagefragen war, hat er diese Veränderung im Halmer-Urteil nicht

⁵⁴ EuGH, Urt. v. 12.12.1996 – C-3/95, EuGHE 1996, S. I-6511, Rn. 31 – Reisebüro Broede; EuGH, Urt. v. 21.9.1999 – C-124/97, EuGHE 1999, S. I-6067, Rn. 33; EuGH, Urt. v. 5.12.2006 – C-202/04 u. a., EuGHE 2006, S. I-11421, Rn. 64 – Cipolla.

⁵⁵ EuGH, Urt. v. 19.2.2002 – C-309/99, NJW 2002, S. 877, Rn. 97-108 – Wouters; EuGH, Urt. v. 29.7.2024 – C-623/22, NJW 2024, S. 3119, Rn. 92-97 – Belgian Association of Tax Lawyers; EuGH, Urt. v. 25.6.2022 – C-694/20, NJW 2023, S. 667 Rn. 45 – Orde van Vlaamse Balies u. a.

behandelt, was die aktuelle Übertragung der dort entworfenen Maßstäbe kaum mehr anwendbar macht. Denn das absolute Fremdbeteiligungsverbot für Rechtsanwälte verlor durch die „Große BRAO-Reform“ aus 2022 an Stringenz, da nun auch nichtanwaltliche Berufsträger mit potentiell divergierenden Interessen Einfluss auf die Organisation und strategische Ausrichtung nehmen können.

- 36 Aus unionsrechtlicher Sicht entsteht dadurch ein **Kohärenzproblem**: Wenn bereits beliebige Freiberufler (bis hin zu Tanzlehrern, Postkartenmalern und beratenden Betriebswirten, vgl. § 1 Abs. 2 PartGG i.V.m. § 59c Abs. 1 S. 1 Nr. 4 BRAO) zulässigerweise Einfluss auf eine Rechtsanwaltsgesellschaft nehmen dürfen, wird es schwerer, den vollständigen Ausschluss reiner Kapitalinvestoren mit dem Schutz der Unabhängigkeit zu rechtfertigen⁵⁶.
- 37 Das Argument der Verhältnismäßigkeit ist im Bereich der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer noch relevanter: Hier bestehen traditionell deutlich weitreichendere Möglichkeiten für interprofessionelle Zusammenarbeit und Beteiligungen, ohne dass bei diesen Berufen ein so enger Funktionsbezug zur Rechtspflege vorliegt.

3. Zwischenergebnis

- 38 Die erheblichen Unterschiede zwischen dem Anwaltsberuf und den Berufen der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer führen dazu, dass die in der Halmer-Entscheidung entwickelten Grundsätze nicht unreflektiert auf den Bereich der Steuerberater- oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften übertragen werden können. Insbesondere die im Anwaltsrecht zentrale Begründung der Funktionsfähigkeit der Rechtspflege entfaltet hier nur eingeschränkte Wirkung. Bei Wirtschaftsprüfern tritt zudem der unionsrechtliche Harmonisierungsgrad als maßgeblicher Prüfungsparameter hinzu. Außerdem kommt mit der durch die BRAO-Reform aufgeworfenen Inkohärenz ein ausschlaggebendes neues unionsrechtliches Einfallstor hinzu: Eine unionsrechtliche Rechtfertigung eines Fremdbeteiligungsverbotes müsste daher im Lichte der spezifischen, bereits harmonisierten Vorgaben erfolgen und könnte im Ergebnis deutlich strengeren Verhältnismäßigkeitsanforderungen unterliegen.
- 39 Der insoweit zugunsten der Mitgliedstaaten konstatierte Regelungsspielraum enthält keine unmittelbare Aussage über die Erlaubtheit von Fremdbeteiligungen. Die Entscheidung fordert weder eine mitgliedstaatliche Liberalisierung in diesem Bereich noch sperrt sie eine solche⁵⁷.

V. Diskutierte Änderung des StBerG

- 40 Vor dem Hintergrund der Halmer-Entscheidung (→ B.IV.2. | soeben), der Möglichkeit, über EU-ausländische Abschlussprüfungsgesellschaften Fremdbeteiligungen an deutschen Steuerberatungsgesellschaften zu halten (→ B.IV.1. | Rn. 21) sowie den Umbrüchen in den rechts- und steuerberatenden Berufen insgesamt (→ B.III. | Rn. 18) hat es eine Reihe von **rechts- und verbandspolitischen Vorschlägen und Initiativen** gegeben.

⁵⁶ Markworth, NJW 2025, S. 404 Rn. 3-5; Baumert, LMK 2025, 803431.

⁵⁷ Allg. Einschätzung, s. nur Bornecke, NZG 2025, S. 112, 114; Poll, WPg 2025, S. 630, 630.

1. BStBK-Vorschlag zur Schließung der „Gesetzeslücke“

- 41 Die Möglichkeit, durch eine erlaubte Fremdbeteiligung an einer EU-ausländischen Abschlussprüfungsgesellschaft (z. B. in Luxemburg oder Belgien), die sich wiederum an einer deutschen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft beteiligt, die sich in Deutschland an einer deutschen Steuerberatungsgesellschaft beteiligt, wird von Verbandsvertretern der Steuerberaterschaft und anderen Autoren teilweise undifferenziert als „**Einfallstor**“⁵⁸, teilweise als „Möglichkeit der **Umgehung** des Fremdbesitzverbots“ oder als zu schließende **Regelungs- oder „Gesetzeslücke“** bezeichnet⁵⁹. Gefordert worden ist vor diesem Hintergrund eine Änderung des § 55a Abs. 1 S. 2 StBerG.

2. Prüfung und Vorgehen der StBK Hessen

- 42 Etwas forscher hatte die Steuerberaterkammer Hessen verlauten lassen, dass sie eine **berufsaufsichtliche Prüfung** eingeleitet und gegen Steuerberatungsgesellschaften mit Fremdbeteiligung von Private Equity vorgehen will⁶⁰. Über tatsächliche aufsichtliche Ermittlungen (§ 80 StBerG) sowie aufsichtsbehördliche oder berufsgerichtliche Maßnahmen ist – soweit ersichtlich – noch nicht berichtet worden, sodass insoweit auch gerichtliche Einschätzungen der Rechtslage noch ausstehen.

3. Entwurf eines 9. StBerGÄG

- 43 Im Sommer 2025 wurde der Referentenentwurf für ein 9. StBerGÄG⁶¹ bekannt. Die geplante Regelung adressiert eine Reihe von berufsrechtlichen Fragen, hauptsächlich die Befugnis zur Hilfeleistung in Steuersachen und die Befugnis zur unentgeltlichen Hilfeleistung sowie das Recht der Lohnsteuerhilfevereine. Daneben „sollen in einigen weiteren kleineren Punkten des Berufsrechts der Steuerberaterinnen und Steuerberater Änderungen vorgenommen werden“⁶².

a) Grundlegender Regelungszweck

- 44 Einer dieser „kleineren Punkte“ findet sich nicht weiter kenntlich gemacht in Art. 1 Nr. 16 9. StBerGÄG-RefE, der nach § 55a Abs. 1 S. 2 folgenden Satz einfügen will: „In den Fällen des Satzes 1 Nummer 3 und 4 muss die beteiligte Gesellschaft die Anerkennungsvoraussetzungen des § 53 Absatz 2 S. 1 Nummer 1 erfüllen.“ Begründet wird diese Regelung damit, dass „präzisiert“ werden soll, da „in der Praxis Unklarheiten hinsichtlich der Auslegung des § 55a Absatz 1 Satz 2 StBerG“ bestünden⁶³. Durch die Neuregelung soll „ausdrücklich klargestellt“ werden, dass die Anforderungen, die an

⁵⁸ Poll, WPg 2025, S. 630, 633; mit negativem Zungenschlag Schick, DStR 2025, S. 421, 423.

⁵⁹ Schick, DStR 2025, S. 421, 423.

⁶⁰ Vorstand der StBK Hessen, Der steuerberatende Beruf muss unabhängig bleiben!, in: BStBK, Kammerrundschreiben 2/2025 (<https://www.kamerrundschreiben.de>, zuletzt abgerufen am 16.9.2025): „Der Vorstand der StBK Hessen prüft derzeit berufsrechtliche Maßnahmen gegen bereits bestehende und dem Vorstand bekannt gewordene Berufsausübungsgesellschaften mit Beteiligung durch Private-Equity-Investoren.“

⁶¹ Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen für ein Neuntes Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes (Stand: 23.7.2025, 11:34 Uhr).

⁶² 9. StBerGÄG-RefE v. 23.7.2025, S. 1.

⁶³ Die Literaturlage ist diesbezüglich – soweit ersichtlich – nicht unklar. Abhängig vom berufs- und rechtspolitischen Standpunkt wird die hier adressierte Konstellation als „Einfallstor“ oder „Gesetzeslücke“ bezeichnet (→ Rn. 41) bezeichnet. Das Kommentarschrifttum thematisiert dies – soweit ersichtlich – noch nicht (allgemein angedeutet lediglich von Willerscheid, in: Kuhls u. a., StBerG, 4. Aufl. 2020, § 50a Rn. 6).

steuerberatende Berufsausübungsgesellschaften gestellt werden, auch von beteiligten anerkannten Wirtschaftsprüfungs- und Buchprüfungsgesellschaften eingehalten werden müssen⁶⁴.

- 45 In der Sache bedeutet der Regelungsvorschlag, dass auch die (mittelbaren) Gesellschafter einer Gesellschaft, die sich an einer Steuerberatungsgesellschaft beteiligen, die Voraussetzungen erfüllen müssen, die bei einer Direktbeteiligung bestünden⁶⁵; **zulässige (mittelbare) Gesellschafter von Gesellschaftern von Steuerberatungsgesellschaften** wären neben Berufsträgern u. a. nur noch anerkannte Steuerberater-, Rechtsanwalts-, Wirtschaftsprüfungs- und Buchführungsgesellschaften nach § 55a Abs. 1 S. 1 StBerG, **nicht mehr auch ohne weiteres EU-Abschlussprüfungsgesellschaften** nach § 28 Abs. 4 Nr. 1 WPO (unabhängig von der Frage deren Fremdbeteiligung). Nur wenn EU-Abschlussprüfungsgesellschaften die Anerkennungsvoraussetzungen nach deutschem Recht erfüllen und anerkannt sind, dürften sich diese nach dem Vorschlag an einer Steuerberatungsgesellschaft beteiligen.
- 46 Hiermit zusammen hängt eine **Erweiterung der Pflichtangaben für die Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft** durch eine Änderung des § 54 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 Hs. 2 StBerG. Schon bisher sind nach § 54 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 StBerG Name und Beruf aller mittelbar beteiligten Personen zu nennen; die bisherige Ausnahme von dieser Pflicht für anerkannte Berufsausübungsgesellschaften der rechts- und steuerberatenden Berufe wird auf Steuerberater- und Rechtsanwaltsgesellschaften beschränkt. Im Ergebnis wären danach die (mittelbaren) Gesellschafter von Wirtschaftsprüfungs- und Buchführungsgesellschaften, die an einer Steuerberatungsgesellschaft beteiligt sind, anzugeben.

b) Bestandsschutzregelung mit Versteinerung

- 47 Mit diesem Satz in Zusammenhang steht Art. 1 Nr. 21 lit. b 9. StBerGÄG-RefE, der den bisherigen § 154 Abs. 2 S. 1 StBerG durch folgenden Satz ersetzt: „Absatz 1 Satz 3 und 4 gilt auch für unmittelbar oder mittelbar an Berufsausübungsgesellschaften beteiligte Gesellschaften, wenn sie nicht die Kapitalbindungsvorschriften des § 55a dieses Gesetzes oder des § 28 Abs. 4 der Wirtschaftsprüferordnung erfüllen.“ Ausgewechselt worden ist also der bisherige Verweis auf „§§ 49 und 50“ durch einen auf „§ 55a“. Dies wird **als „redaktionelle Änderung“ bezeichnet**⁶⁶, was insoweit richtig ist, als die „§§ 49 und 50“ StBerG keine „Kapitalbindungsvorschriften“ enthalten (die in § 55a StBerG stehen und sich bis 2022⁶⁷ in § 50a StBerG befunden hatten).
- 48 Damit **verschiebt sich** freilich die allgemeine Bestandsschutzregelung des § 154 Abs. 1 S. 3 StBerG für „Altgesellschaften“ **inhaltlich**, indem sich die Widerrufsmöglichkeit der Anerkennung (§ 55 Abs. 3 StBerG) nun nicht mehr darauf bezieht, dass Berufsfremde (jenseits der in §§ 49 f. StBerG Genannten) Gesellschafter sind, sondern dass Gesellschafter nicht den Kapitalbindungsvorschriften des § 55a StBerG entsprechen. Damit unterscheidet sie sich auch von dem vergleichbaren § 134a Abs. 2 WPO (→ B.IV.1. | Rn. 21),

⁶⁴ 9. StBerGÄG-RefE v. 23.7.2025, S. 99.

⁶⁵ Eine solche Prüfung mittelbarer Gesellschafter war früher und bislang ausgeschlossen (BFH, Urt. v. 8.3.1988 – VII R 30/85 u. a., BFHE 153, S. 272, 287).

⁶⁶ 9. StBerGÄG-RefE v. 23.7.2025, S. 100.

⁶⁷ Art. 4 Nr. 11 des Gesetzes zur Neuregelung des Berufsrechts der anwaltlichen und steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaften sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der rechtsberatenden Berufe v. 7.7.2021 (BGBl. I S. 2363).

der als Übergangs- und Bestandsschutzregelung nur auf den Kreis der *unmittelbaren* Gesellschafter abstellt.

- 49 Die Vorschrift ist – wie aber auch schon die bestehende Formulierung – legalistisch ungeschickt formuliert, da sie nicht positiv einen (wie auch immer begrenzten) Bestandsschutz für „Altgesellschaften“ definiert, sondern eine (zusätzliche) Widerrufsmöglichkeit schafft. Dies ließ und lässt vorderhand die Frage unbeantwortet, ob die Anerkennung von „Altgesellschaften“ auch außerhalb des § 154 StBerG widerrufen werden kann. Der Wortlaut der Norm des § 55 StBerG (Entfallen der Anerkennung) würde es zulassen, die systematische Stellung des § 154 StBerG als speziellere Norm im Sechsten Abschnitt des StBerG als „Übergangsvorschriften“ spricht jedoch dagegen; die Regelung in § 154 StBerG wäre nämlich gegenstandslos, wenn sie jenseits ihres Regelungsbereichs keine Sperrwirkung für § 55 Abs. 3 StBerG entfalten würde. Soweit durch die Regelung eigentumsgrundrechtlicher Bestandschutz gewährt werden soll (→ D.IV.3.c)bb)(4) | Rn. 429), wird sie dieser Funktion nicht gerecht und ist entweder verfassungswidrig oder muss im Lichte des Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG verfassungskonform als bestandsschützend ausgelegt werden.

4. WPO-RegE vom 2. April 2025

- 50 Noch ganz zu Ende der letzten Regierungsperiode hatte es einen Entwurf für die Änderung der WPO gegeben. Dieser Regierungsentwurf vom 2.4.2025 zum Recht der Wirtschaftsprüfung und zur Einführung des Syndikus-Wirtschaftsprüfers⁶⁸ möchte einerseits das Fremdbesitz- oder **Fremdbeteiligungsverbot festschreiben** (§ 28 Abs. 4 S. 1 WPO-E). Andererseits und im vorliegenden Kontext von Bedeutung (→ D.III.4.e)bb)(2) | Rn. 396) ist der Vorschlag zur Ermöglichung der Beteiligung von nicht-berufsangehörigen Mitarbeitern (§ 28a WPO-E), weil dies als Mittel **für die Mitarbeiterbindung die Fremdbeteiligungsregelungen punktuell aufgeben** würde.

C. Vorgaben des Europarechts

- 51 Es gibt **kein Internationales Steuerberaterrecht**⁶⁹ und – soweit ersichtlich – auch keine sonstigen internationalrechtlichen Regeln, die die Fremdbeteiligung an Steuerberatungsgesellschaften beschränken oder auch nur den Beruf des Steuerberaters allgemein regeln würden. Das Völkerrecht, weder das universale, das multilaterale noch das bilaterale, enthält – soweit ersichtlich – Vorgaben für die Fremdbeteiligung an Freiberuflergesellschaften.
- 52 Allerdings hält das Unionsrecht relevante Regelungen und Maßstäbe bereit. Der **Anwendungsvorrang des Unionsrechts** vor mitgliedstaatlichem Recht gehört zu den tragenden Grundprinzipien der europäischen Rechtsordnung. Entwickelt in der Rechtsprechung des EuGH, wird dabei der Konfliktfall zwischen Unionsrecht und dem Recht der Mitgliedstaaten insofern geregelt, als das Europarecht dem Recht der Mitgliedstaaten vorgeht und letzteres nicht

⁶⁸ Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Berufsrechts der Wirtschaftsprüfer (BT-Drucks. 21/16).

⁶⁹ Vgl. den parallelen negativen Befund für ein „Weltanwaltsrecht“ bei Knöfel, Grundfragen der internationalen Berufsausübung von Rechtsanwälten, 2005, S. 230–241.

- mehr anwendbar ist⁷⁰. Dieser Anwendungsvorrang ist verfassungsrechtlich in Art. 23 GG verankert⁷¹.
- 53 Unionsrechtliche Vorgaben für die mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen gibt es in nahezu allen Bereichen, insbesondere dort, wo wirtschaftliche Betätigung betroffen ist. **Einschlägige Regelungen** finden sich im europäischen Primär- und Sekundärrecht:
- 54 Primärrechtlich ist die Rechtsstaatlichkeit (→ C.I.1. | Rn. 58 ff.) zu nennen, ein Wert der Europäischen Union (Art. 2 S. 1 Var. 5 EUV) und ein Ziel (Art. 3 Abs. 2 EUV: „Raum der Freiheit, der Sicherheit und des Rechts“). Die europäischen Grundrechte (→ C.I.2. | Rn. 73 ff.) schützen die Berufsfreiheit (Art. 15 Abs. 1 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union („GRCh“)) und die Unternehmerische Freiheit (Art. 16 GRCh) sowie das Eigentumsrecht (Art. 17 Abs. 1 GRCh) im Bereich des Europarechts. In den Verträgen wird die Diskriminierung von EU-Ausländern (Art. 18 AEUV; → C.I.3. | Rn. 82 ff.) insbesondere in Bezug auf u.a. die Niederlassung (Art. 49 ff. AEUV; → C.I.4.c) | Rn. 95 ff.) und den Kapitalverkehr (Art. 63 ff. AEUV; → C.I.4.d) | Rn. 106 ff.) verboten, wenngleich freilich mit einigen Ausnahmemöglichkeiten.
- 55 Die Grundfreiheiten werden teilweise durch Sekundärrechtsakte konkretisiert und ausgestaltet. Hier ist vornehmlich die Dienstleistungsrichtlinie 2006/123/EG („DLRL“) (→ C.II.2. | Rn. 153 ff.) zu nennen, die über ihren Namen hinaus auch die Niederlassungsfreiheit von Dienstleistungserbringern umfasst. Zu ihr speziell sind die APRL (→ C.II.1.c)aa) | Rn. 133 ff.) sowie eine Reihe weiterer, hier aber nur randständig relevanter Rechtsakte (→ C.II.1. | Rn. 126 ff.). In verfahrensrechtlicher Hinsicht für die mitgliedstaatlichen Normgeber ist die VhmRL zu beachten, die Beteiligungs- und Begründungspflichten enthält (→ C.II.3. | Rn. 163 ff.).

I. Primärrecht

- 56 Das Primärrecht bildet die **oberste Rechtsebene der Europäischen Union**. Es umfasst vor allem den Vertrag über die Europäische Union („EUV“) und den AEUV, die rechtlich gleichrangig sind und gemeinsam das Fundament der Union bilden. Ergänzt werden sie durch spätere Änderungs- und Beitrittsverträge sowie die den Verträgen beigefügten Protokolle. Seit dem Vertrag von Lissabon gehört auch die GRCh zum Primärrecht.
- 57 Dem Primärrecht kommt eine **verfassungsähnliche Funktion** zu. Es regelt das Verhältnis der Unionsorgane untereinander, definiert die Zuständigkeiten der Union und legt die Grundprinzipien der Rechtsordnung fest. Als Spitze der Normenhierarchie besitzt es Vorrang vor dem abgeleiteten Unionsrecht⁷² und internationalen Abkommen⁷³. Daraus folgt, dass sowohl das nationale Recht der Mitgliedstaaten als auch das Handeln der Unionsorgane mit dem

⁷⁰ EuGH, Urt. v. 15.7.1964 – C-6/64, BeckRS 1964, 105086 – Costa/ENEL; Schroeder, Grundkurs Europarecht, 8. Aufl. 2024, § 5 Rn. 24.

⁷¹ Maurer/Waldhoff, Allgemeines Verwaltungsrecht, 21. Aufl. 2024, § 4 Rn. 82.

⁷² Zwar besteht Einigkeit darüber, dass das Primärrecht hierarchisch über dem von den EU-Organen geschaffenen Recht steht. In der Rechtsprechung des EuGH wird jedoch insoweit auch das offene und rahmenartige Wesen des Primärrechts hervorgehoben, wodurch den sekundärrechtsetzenden Organen ein weiter Gestaltungsspielraum eingeräumt wird (vgl. dazu ausführlich bereits Nettesheim, EuR 2006, S. 737, 772).

⁷³ Der Vorrang des Primärrechts vor von der EU geschlossenen völkerrechtlichen Übereinkommen folgt daraus, dass das Primärrecht gemäß Art. 48 EUV nicht geändert werden kann durch die EU selbst, sondern nur durch die Mitgliedstaaten (vgl. auch Schmalenbach, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 216 AEUV Rn. 50).

Primärrecht vereinbar sein müssen und erforderlichenfalls daran angepasst werden. Dieses Prinzip wird durch die Pflicht zur primärrechtskonformen Auslegung aller Rechtsakte untermauert⁷⁴.

1. Rechtsstaatlichkeit

- 58 Die verfassungsrechtliche Ausgestaltung der Europäischen Union bringt in besonderer Weise den Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit zum Ausdruck (Art. 2 S. 1 EUV). Rechtsstaatlichkeit ist **Eckpfeiler einer freiheitlichen Gesellschaft** und somit unverzichtbares Fundament für Vertrauen in das unionsrechtliche und staatliche Handeln⁷⁵. Sie sichert die effektive Bindung aller Unionsorgane an Recht und Gesetz, garantiert, dass die Ausübung von Macht stets im Einklang mit den Grundrechten und den fundamentalen Prinzipien der Union steht, und gewährleistet den Zugang zum Recht (→ C.I.1.a) | so-gleich) und effektiven Rechtsschutz (→ C.I.1.b) | Rn. 60), was als ein Element auch rechtlichen Beistand (→ C.I.1.c) | 61 f.) einschließt; hieraus lassen sich europarechtliche Vorgaben speziell für die Steuerberatung ableiten (→ C.I.1.d) | Rn. 63 ff.).

a) Zugang zum Recht

- 59 Der Zugang zum Recht versetzt jeden Einzelnen in die Lage, seine aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte vor zuständigen und unabhängigen Stellen geltend zu machen⁷⁶. Maßgebliche Verankerung findet dieses Prinzip in Art. 19 Abs. 1 EUV, der die Mitgliedstaaten zur **Einrichtung geeigneter Rechtswege und -behelfe** verpflichtet, sowie in Art. 47 GRCh, der den Anspruch auf ein **faires Verfahren** normiert⁷⁷.

b) Effektiver Rechtsschutz

- 60 Dabei erschöpft sich der Zugang zum Recht nicht in der abstrakten Existenz von Rechtsbehelfen. Er umfasst ebenso die **tatsächliche Erreichbarkeit und Nutzbarkeit** dieser Verfahren. Dies gilt für alle Bereiche des Unionsrechts gleichermaßen – unabhängig davon, ob der Rechtsschutz auf mitgliedstaatlicher Ebene oder unmittelbar vor Gerichten der Union zu suchen ist. Der Grundsatz des effektiven Rechtsschutzes beruht also auf einer Kombination aus unmittelbaren und mittelbaren Verfahren⁷⁸. Der EuGH betont, dass die Union über ein kohärentes und umfassendes Rechtsschutzsystem verfügen muss, das gerichtliche Kontrolle sicherstellt⁷⁹.

c) Rechtlicher Beistand

- 61 Rechtsschutz ist nur so stark wie die Möglichkeit, ihn in Anspruch zu nehmen. In einer rechtsstaatlichen Ordnung kommt **Rechtsanwälten** hierbei eine **herausragende Stellung** zu: Als unabhängiges Organ der Rechtspflege gewährleisten sie nicht nur fachkundige Beratung, sondern auch die Verteidigung von Rechten gegenüber dem Staat – und diese ist ohne freien Zugang

⁷⁴ EuGH, Urt. v. 13.12.1983 – C-218/82, EuGHE 1983, S. 4063 Rn. 15; EuGH, Urt. v. 4.2.1988 – C-157/86, EuGHE 1988, S. 673 Rn. 11 – Murphy; Domröse, in: Riesenhuber, Grundfragen der Methoden des Europäischen Privatrechts, 2006, S. 139, 147 ff.

⁷⁵ EuGH, Urt. v. 24.6.2019 – C-619/18, NVwZ 2019, S. 1109 Rn. 42 ff.

⁷⁶ EuGH, Urt. v. 23.4.1986 – C-294/83, BeckRS 2004, 72996, Rn. 23 – Les Verts/EP.

⁷⁷ Dies betonen Gerhold/Lauenstein, EuR 2023, S. 563, 571 f.

⁷⁸ EuGH, Urt. v. 15.5.1986 – C-222/84, BeckRS 2004, 72403, Rn. 18 – Johnston.

⁷⁹ EuGH, Urt. v. 16.7.2020 – C-311/18, NJW 2020, S. 2613, Rn. 187 – Schrems.

zu professioneller Unterstützung wie die von Rechtsanwälten nicht gegeben⁸⁰.

- 62 Zwar leisten auch **Steuerberater** und Wirtschaftsprüfer einen wichtigen Beitrag zur Rechtsstaatlichkeit, insbesondere bei der komplexen steuerrechtlichen Beratung. Allerdings haben sie rechtsstaatlich **keine gleichrangige Bedeutung**. Der EuGH hat klargestellt⁸¹, dass gerade die besondere Rolle des Rechtsanwalts im Rechtsstaat – geprägt durch Unabhängigkeit, Loyalität und Berufsgeheimnis – den stärksten Rechtfertigungsmaßstab für jede Beschränkung seiner Berufsausübung oder des Zugangs zu ihm erfordert (→ C.III.2.a)aa) | Rn. 212 ff.).

d) Vorgaben für Rechtsbeistand im Steuerwesen

- 63 Die herausgehobene Rolle des rechtlichen Beistands durch Rechtsanwälte bedeutet aber nicht, dass andere Hilfeleister in Steuersachen und insbesondere Steuerberater vom Europarecht geringgeschätzt würden.

aa) Unabhängigkeit

- 64 Ein wichtiger Topos im unionsrechtlichen Kontext ist die berufliche Unabhängigkeit. Auf europäischer Ebene versteht sich Unabhängigkeit als die **Freiheit von unangemessenem Einfluss**, insbesondere durch wirtschaftliche, persönliche oder institutionelle Interessen, die das berufliche Urteil beeinträchtigen könnten⁸². Sie dient dem Schutz der Integrität des Berufsstandes sowie dem Vertrauen der Öffentlichkeit in dessen Neutralität und Verlässlichkeit.

bb) Steuerberater kein Organ der (Steuer-)Rechtspflege

- 65 Das deutsche Berufsrecht qualifiziert Steuerberater als „Organe der Steuerrechtspflege“ (§ 32 Abs. 2 S. 1 StBerG; → D.I.3.a) | Rn. 273 ff.). Diese Einordnung ist jedoch eine **rein mitgliedstaatliche Konstruktion** der deutschen Rechtsordnung, die im Unionsrecht keine Entsprechung findet, auch nicht für Rechtsanwälte. Die Vorstellung einer „organischen Einbindung in die Rechtspflege“ mag im deutschen Recht gewisse Funktionen erfüllen, unionsrechtlich maßgeblich ist jedoch nicht die formale Einordnung, sondern allein die Frage, ob gesetzliche Regelungen geeignet, erforderlich und verhältnismäßig sind, um ein legitimes Ziel – wie etwa den Schutz der Unabhängigkeit – zu erreichen.

cc) Freiberuflichkeit

- 66 Die Freiberuflichkeit ist ebenfalls eine mitgliedstaatlich geprägte Rechtsfigur, die **im Unionsrecht keine eigenständige Kategorie** darstellt, wenngleich Art. 57 UAbs. 2 lit. d und Art. 226 Abs. 2 AEUV die Freien Berufe randständig erwähnen. Insbesondere die Unterscheidung durch die Gegenüberstellung von freiberuflicher und gewerblicher Tätigkeit, wie sie in Deutschland traditionell vorgenommen wird (→ D.I.3.d) | Rn. 291 f.), findet im Unionsrecht keine Entsprechung und deutet allenfalls auf die Begriffsbedeutung als Ideal-

⁸⁰ Vgl. dazu Art. 8 Richtlinie 2013/48/EU zum Rechtsbeistand im Strafverfahren.

⁸¹ Zuletzt EuGH, Urt. v. 19.12.2024 – C-295/23, LTZ 2025, S. 147 Rn. 65 f. – Halmer.

⁸² EuGH, Urt. v. 19.12.2024 – C-295/23, LTZ 2025, S. 147 Rn. 71 m. w. N. – Halmer.

oder Typusbegriff hin⁸³. Die mitgliedstaatliche Konzeption der Freiberuflichkeit ist historisch gewachsen, jedoch in den einzelnen Mitgliedstaaten selbst nicht einheitlich ausgestaltet. So existieren in den Mitgliedstaaten Berufe mit vergleichbaren Funktionen unter sehr unterschiedlichen rechtlichen Rahmenbedingungen.

- 67 Speziell für **Steuerberater** bestehen innerhalb der EU keine einheitlichen Berufszugangsvoraussetzungen. In manchen Mitgliedstaaten ist der Beruf des Steuerberaters nicht reglementiert oder setzt keine spezifische berufliche Zulassung voraus⁸⁴. Diese Heterogenität verdeutlicht, dass die Begründung der Unionskonformität eines Fremdbeteiligungsverbotes nicht allein auf den Topos der Freiberuflichkeit gestützt werden kann.
- 68 Vor diesem Hintergrund kann die Freiberuflichkeit **nicht als eigenständige unionsrechtliche Ausprägung der Rechtsstaatlichkeit** angesehen werden. Sie ist in Zusammenhang mit ihren Charakteristiken, wenn überhaupt (→ D.I.3.d) | Rn. 291 f.), ein (mitgliedstaatliches) Mittel zur Verwirklichung anderer Ziele, etwa dem Zugang zum Recht, der Sicherung beruflicher Integrität oder dem Schutz von Individualinteressen.
- 69 Daraus folgt, dass ihre rechtliche Ausgestaltung sich stets an den allgemeinen unionsrechtlichen Prinzipien messen lassen muss, insbesondere an den Grundfreiheiten sowie dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Schutzwürdige Aspekte wie die Sicherstellung beruflicher Unabhängigkeit oder die Qualität der Rechtsdienstleistung können unionsrechtlich berücksichtigt werden – jedoch ausschließlich **im Rahmen der allgemeinen Rechtfertigungsmechanismen** (→ C.III. | Rn. 182 ff.), etwa über den Schutz zwingender Gründe des Allgemeininteresses. Dies schließt ein, dass jede Regelung, die den Zugang zu Reglementierten Berufen oder deren Organisationsformen beschränkt – etwa durch Beteiligungsverbote –, einer strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung standhalten muss.

dd) Stattdessen: Reglementierter Beruf

- 70 Im europäischen Kontext wird vielmehr auf das Konzept des „Reglementierten Berufs“ abgestellt, wie es insbesondere in der Berufsanerkennungsrichtlinie 2005/36/EG⁸⁵ („**Berufsanerkennungsrichtlinie**“) über die Anerkennung von Berufsqualifikationen definiert ist. Ein reglementierter Beruf („**Reglementierter Beruf**“) liegt vor, wenn der Zugang zu einer bestimmten Tätigkeit oder deren Ausübung an den Nachweis bestimmter beruflicher Qualifikationen gebunden ist. Diese Definition trifft ohne weiteres auf den Beruf des Steuerberaters zu, ebenso auf den von Anwälten und Wirtschaftsprüfern. Der Zugang ist in Deutschland durch eine **staatliche Prüfung** geregelt, die an definierte **Bildungs- und Vorbereitungswege** geknüpft ist. Die Berufsausübung ist zudem durch ein **spezifisches Berufsrecht** (insbesondere das StBerG und die BOSB) ausgestaltet und durch Berufspflichten, Zulassungsanforderungen sowie berufsständische Aufsicht institutionell abgesichert.

⁸³ Mann, NJW 2008, S. 121, 121 ff.; so auch schon Heuss, in: FS Brentano, 1916, S. 273, 273–278; Hirte, Berufshaftung, 1996, S. 341 f. – Das BVerfG hat sich diesem (resignierenden) Befund angeschlossen (BVerfG, Beschl. v. 25.2.1960 – I BvR 239/52, BVerfGE 10, S. 354, 364); Zusammenfassung des Diskussionstands bei Kämmerer, 68. DJT-Gutachten, 2010, S. H12 ff.; Wende, Das Fremdbesitzverbot in den freien Berufen, 2012, S. 34.

⁸⁴ Vgl. v. Lewinski, in: DWS, Stellung und Zukunft der Freien Berufe in Europa, 2015, S. 75, 75 et pass.

⁸⁵ Richtlinie 2005/36/EG v. 7.09.2005 über die Anerkennung von Berufsqualifikationen (ABl. EU L 255 S. 22).

ee) Zwischenergebnis

- 71 Rechtsstaatlichkeit und daraus abgeleitet der Zugang zum Recht und den rechtlichen Beistand sind Ausprägungen des Grundsatzes der Rechtsstaatlichkeit. Unmittelbar anerkannt ist dies in diesem Zusammenhang allerdings nur für Rechtsanwälte.
- 72 Steuerberater (und Abschluss- bzw. Wirtschaftsprüfer) werden vom Unionsrecht nicht in einen direkten Zusammenhang mit den rechtsstaatlichen Gewährleistungen gestellt. Sie teilen aber mit den Rechtsanwälten die Einordnung in den Kreis der Reglementierten Berufe, die aber keinen speziellen Bezug zur Rechtsstaatlichkeit haben. Auch hat die deutsche mitgliedstaatliche Etikettierung als „Organ der Rechtspflege“ oder als „Freier Beruf“ keine Bedeutung.

2. GRCh-Grundrechte

- 73 Auch die Grundrechte der GRCh sind von maßgeblicher Bedeutung für die Beurteilung der Unionsrechtsmäßigkeit der Verschärfung der Regelungen über die Fremdbeteiligung des Regierungsentwurfes (im Einzelnen dann → C.III.2.d)bb) | Rn. 245 ff.). Zu ihnen zählen die Berufsfreiheit (Art. 15 GRCh; → C.III.2.d)bb) | Rn. 250), das Recht auf Eigentum (Art. 17 GRCh) und die spezifische Unternehmensfreiheit (Art. 16 GRCh; zu dieser → C.III.2.d)bb) | Rn. 247f.).

a) Anwendungsbereich der GRCh-Grundrechte

- 74 Nach Art. 51 Abs. 1 GRCh bindet die GRCh in erster Linie die **Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union**; im Hinblick auf die Mitgliedstaaten gilt die Charta ausschließlich bei der **Durchführung des Rechts der Union**⁸⁶. Der EuGH hat in der **Entscheidung Åkerberg Fransson** entschieden, dass die GRCh bereits immer dann Anwendung fände, wenn mitgliedstaatliches Handeln potentiell an den Vorgaben des Unionsrechts zu messen ist⁸⁷. Der EuGH schränkte in der **Siragusa-Entscheidung** die Auslegung des Art. 51 Abs. 1 GRCh dahingehend ein, dass der Begriff der „Durchführung des Rechts der Union“ einen Zusammenhang zum Unionsrecht von einem gewissen Grad verlange⁸⁸. Ein solcher Zusammenhang besteht jedenfalls dann, wenn eine mitgliedstaatliche Regelung geeignet ist, EU-Grundfreiheiten zu beeinträchtigen, und der betreffende Mitgliedstaat sich zur Rechtfertigung auf zwingende Gründe des Allgemeininteresses beruft⁸⁹.
- 75 Mangels unionsrechtlicher Regelungen zur Steuerberatung fehlt es an einem solchen Zusammenhang. Da aber das **Recht der Abschlussprüfungen europarechtlich geregelt** ist (→ C.II.1.c) | Rn. 131 ff.), gelten insoweit (auch) die GRCh-Grundrechte.

b) Objektive Dimension der GRCh-Grundrechte

- 76 Grundrechte sind nicht nur Abwehrrechte, sondern prägen als **wertentscheidende Grundordnung das gesamte Unionsrecht**⁹⁰. Sie verpflichten sowohl

⁸⁶ Jarass, GRCh, 4. Aufl. 2021, Art. 51 Rn. 23.

⁸⁷ EuGH, Urt. v. 26.2.2013 – C-617/10, DÖV 2014, S. 301, 302 – Åkerberg Fransson.

⁸⁸ EuGH, Urt. v. 6.3.2014 – C-206/13, NVwZ 2014, S. 575, 576 – Siragusa.

⁸⁹ EuGH, Urt. v. 21.12.2016 – C-201/15, NZA 2017, S. 167, 171.

⁹⁰ Jarass, GRCh, 4. Aufl. 2021, Art. 51 Rn. 6-8.

die Union als auch die Mitgliedstaaten zur Schaffung und Sicherung rechtlicher und institutioneller Rahmenbedingungen, die eine effektive Grundrechtsverwirklichung gewährleisten, und prägen so maßgeblich die Auslegung und Anwendung des Unionsrechts⁹¹. Neben ihrer Funktion als individuelle Abwehrrechte haben die Grundrechte der GRCh deshalb auch einen objektivrechtlichen Gehalt.

- 77 Diese verpflichten neben der Union auch die Mitgliedstaaten, jedoch ausschließlich **bei der Durchführung von Unionsrecht**, institutionelle und rechtliche Rahmenbedingungen zu schaffen, die eine wirksame Wahrnehmung der Grundrechte sicherstellen. Dies bedeutet, dass die Schutzpflichten der GRCh in Bezug auf die Union und die Mitgliedstaaten ausschließlich im Kontext der Durchführung von Unionsrecht relevant sind⁹². Die objektive Dimension des Grundrechtsschutzes umfasst dabei auch positive Schutzpflichten. Die GRCh verpflichtet dabei nicht nur zum Unterlassen rechtswidriger Eingriffe, sondern zur aktiven Gestaltung eines rechtlichen Rahmens, der die grundrechtliche Wirkung in den Bereichen, in denen das Unionsrecht anzuwenden ist, garantiert⁹³.
- 78 Insbesondere in dieser Funktion können die Vorgaben der Charta auch für mitgliedstaatliche Beschränkungen in Bezug auf **Fremdbeteiligungen von Abschlussprüfungsgesellschaften an Steuerberatungsgesellschaften** relevant werden, da diese durch Unionsrecht geregelt sind (→ C.III.2.d)bb) | Rn. 245 ff.).

c) Grundrechte als Schranken und Schranken-Schranken der Grundfreiheiten

- 79 In der EuGH-Rechtsprechung – gerade in der Praxis des Binnenmarkts – werden **Grundrechte und Grundfreiheiten grundsätzlich gleichrangig** behandelt⁹⁴. Der EuGH hat anerkannt, dass Grundrechte legitime Ziele sind, die ihrerseits Beschränkungen von Grundfreiheiten sowohl ihrerseits beschränken als auch rechtfertigen können⁹⁵. Insoweit sind die GRCh-Grundrechte Schranken und Schranken-Schranken für Grundfreiheitseingriffe⁹⁶.

d) Zwischenergebnis

- 80 Die Grundrechte der EU-Grundrechtecharta sind im vorliegenden Zusammenhang einschlägig, wenn das steuerberaterliche Gesellschaftsrecht in einem hinreichenden sachlichen Zusammenhang mit der Durchführung von Unionsrecht steht.
- 81 Für Abschlussprüfer und Abschlussprüfungsgesellschaften besteht eine solche europarechtliche Determinierung bereits. Sowohl die APVO als auch und vor allem die APRL enthalten verbindliche Vorgaben zur Unabhängigkeit, zu

⁹¹ Ogorek, JA 2013, S. 956, 958.

⁹² Krommendijk/Sanderink, The role of fundamental rights in the environmental case law of the CJEU, European Law Open 2 (2023), S. 616–635.

⁹³ EuGH, Urt. v. 8.4.2014 – C-293/12, DÖV 2014, S. 617, 620 – Digital Rights Ireland.

⁹⁴ GA Trstenjak, Schlussanträge vom 14.4.2010 – C-271/08, EU:C:2010:211, Rn. 187-191; Skouris, DÖV 2006, S. 89, 93 ff.

⁹⁵ EuGH, Urt. v. 12.6.2003 – C-112/00, NJW 2003, S. 3185 Rn. 76-79 – Schmidberger; EuGH, Urt. v. 21.5.2019 – C-235/17, BeckRS 2019, 9091, Rn. 64.

⁹⁶ Kerstges, Der räumliche Anwendungsbereich der Berufsrechtsnorm, 2023, S. 165; so auch allgemein für kollidierendes Primärrecht Kingreen, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts, 1999, S. 162.

Beteiligungsverhältnissen und zur Sicherung der Qualität des Berufsstandes (→ C.II.1.c)aa) | Rn. 133 ff.). In Bezug auf Abschlussprüfer sind also die GRCh-Grundrechte zu beachten, soweit sie davon betroffen sind, auch wenn die entsprechende Regelung systematisch einem anderen Rechtsgebiet, etwa dem Recht der Steuerberatung, zugeordnet ist.

3. Binnenmarkt und Diskriminierungsverbot (Art. 18 AEUV)

- 82 Das in Art. 18 Abs. 1 AEUV normierte Diskriminierungsverbot, vom EuGH als spezifischer Ausdruck des allgemeinen Gleichheitssatzes verstanden, ist eines der Grundprinzipien des Unionsrechts⁹⁷. Seiner Idee nach ist es kein Spezifikum des Unionsrechts, sondern als „**Prinzip der Inländerbehandlung**“ bereits in älteren multilateralen Handelsverträgen verankert⁹⁸. Trotz seiner zentralen Stellung und seiner Prominenz ist die Besonderheit des unionsrechtlichen Diskriminierungsverbotes daher nicht seine bloße Existenz an sich, sondern vielmehr die besondere Ausgestaltung an verschiedenen Stellen des Primärrechts, insbesondere durch die vier Grundfreiheiten (→ C.I.4. | Rn. 90 ff.). Dementsprechend erlangt das Diskriminierungsverbot seine Bedeutung nicht nur als Leitlinie für die Auslegung der besonderen Bestimmungen der EU-Verträge⁹⁹, sondern auch allgemein für alle (grenzüberschreitenden) Sachverhalte.
- 83 Das allgemeine Diskriminierungsverbot schützt nicht nur natürliche, sondern auch juristische Personen¹⁰⁰. Für die Staatsangehörigkeit im Sinne der Norm stellt der EuGH auf den Sitz der juristischen Person ab¹⁰¹. Mit Blick auf Art. 54 AEUV – der zwar nicht unmittelbar anwendbar ist, aber als Ausdruck eines übergreifenden Verständnisses gesehen werden kann – ist davon auszugehen, dass damit der satzungsmäßige Sitz und nicht etwa der effektive Verwaltungssitz gemeint ist.

a) Verbot der Ausländerdiskriminierung

- 84 Der die Europäische Union (primär) als Wirtschaftsunion konstituierende Binnenmarkt fordert, dass Hindernisse für den wirtschaftlichen Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten beseitigt werden und keine neuen errichtet werden. Dies ist das **Kernkonzept und ursprünglicher Zweck der Europäischen Gemeinschaften und nun der Europäischen Union**. Der Hebel hierfür ist das Verbot der Diskriminierung von EU-Ausländern. Das allgemeine Verbot zur Diskriminierung von EU-Ausländern ist auch in seiner Funktion als unmittelbar anwendbare Vorgabe für mitgliedstaatliches Handeln Gegenstand zahlreicher EuGH-Entscheidungen. Zusammengefasst hat sich dabei folgende Struktur herausgebildet:
- 85 Grundsätzlich ist zu unterscheiden zwischen „formellen“ oder „offenen“ **Diskriminierungen** einerseits und „materiellen“ oder „versteckten“ **Diskriminierungen** andererseits. Erstere sind dadurch gekennzeichnet, dass eine mitgliedstaatliche Regelung unmittelbar an die Staatsangehörigkeit als

⁹⁷ EuGH, Urt. v. 27.10.2009 – C-115/08, EuZW 2010, S. 26, 29.

⁹⁸ Näher dazu *Michl*, in: Nowak/Häde/Pechstein, Frankfurter Kommentar, 2. Aufl. 2023, Art. 18 AEUV Rn. 2.

⁹⁹ *Epiney*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 18 AEUV Rn. 1; vgl. auch EuGH, Urt. v. 7.2.1979 – C-136/78, NJW 1979, S. 1762, 1762.

¹⁰⁰ *Wendel*, in: Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, 81. ErgLfg. 2024, Art. 18 AEUV Rn. 113.

¹⁰¹ EuGH Urt. v. 18.3.2014 – C-628/11, BeckRS 2014, 80569 – International Jet Management-GmbH.

Tatbestandsmerkmal anknüpft. Von materiellen oder versteckten Diskriminierungen wird gesprochen, wenn an ein anderes Unterscheidungsmerkmal angeknüpft wird, dies tatsächlich jedoch zu dem gleichen Ergebnis, also einer Schlechterstellung ausländischer Staatsangehöriger, führt¹⁰².

- 86 Lange Zeit herrschte Unklarheit über die **Rechtfertigungsmöglichkeiten** von Diskriminierungen im Sinne des Art. 18 AEUV. So wurde etwa in der Literatur vertreten, dass nur materielle/versteckte, nicht jedoch formelle/offene Diskriminierungen überhaupt einer Rechtfertigung zugänglich seien¹⁰³. Diese Frage kann jedoch als geklärt gelten, da der EuGH in der jüngeren Rechtsprechung auch offene Diskriminierungen auf ihre Rechtfertigung prüft¹⁰⁴. Das Prüfungsschema unterscheidet sich dabei strukturell nicht von der Rechtfertigungsprüfung eines Eingriffs in die Grundfreiheiten (→ C.III.1. | Rn. 183 ff.), der EuGH legt jedoch bei offenen Diskriminierungen einen strengeren Prüfungsmaßstab an¹⁰⁵.

b) Kein europarechtliches Verbot der Inländerdiskriminierung

- 87 Das Europarecht verlangt umgekehrt aber nicht, dass Inländer mit (EU-)Ausländern gleichbehandelt werden müssen. Sog. Inländerdiskriminierungen oder umgekehrte Diskriminierungen, also rechtliche Benachteiligungen von Inländern gegenüber EU-Ausländern, sind in der Regel ein etwas paradox erscheinender **Reflex unionsrechtlicher Binnenmarktliberalisierung**¹⁰⁶. Denn das Unionsrecht ist auf reine Inlandssachverhalte grundsätzlich nicht anwendbar. Ist die Anwendung einer mitgliedstaatlichen Regelung in grenzüberschreitenden Sachverhalten unionsrechtlich unzulässig, steht es dem Mitgliedstaat deshalb gleichwohl frei, sie auf rein innerstaatliche Sachverhalte weiterhin anzuwenden und dadurch Inländer strenger zu regulieren als Ausländer.
- 88 Inländerdiskriminierungen stehen zwar in einem Spannungsverhältnis zur Idee des Binnenmarktes, verstößen aber nicht gegen das Binnenmarktrecht¹⁰⁷. Die Zulässigkeit von Inländerdiskriminierungen bleibt daher eine Frage des mitgliedstaatlichen Verfassungsrechts¹⁰⁸ (→ D.III.4.e)bb)(1) | Rn. 394 f.). (Innen-)politisch sind sie allerdings meist nicht lange durchzuhalten (Bsp.: Meisterzwang), sodass sie regelmäßig faktisch zu einer **Angleichung der Rechtslage für Inländer an die EU-Ausländer** führt.

c) Zwischenergebnis

- 89 Berufsrechtliche Fremdbeteiligungsverbote können – je nach Ausgestaltung – eine offene oder versteckte Diskriminierung im Sinne des Art. 18 AEUV darstellen. Ob sie gerechtfertigt ist, bestimmt sich nach den allgemeinen Maßstäben (→ C.III.1. | Rn. 183 ff.).

¹⁰² EuGH, Urt. v. 23.1.1997 – C-29/95, NZV 1997, S. 234, 235.

¹⁰³ Überblick bei *Michl*, in: Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar, 2. Aufl. 2023, AEUV, Art. 18 Rn. 28 ff.

¹⁰⁴ Vgl. etwa EuGH, Urt. v. 6.10.2009 – C-123/08, NJW 2010, S. 283, 284 f.

¹⁰⁵ *Wendel*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Stand: 81. ErgLfg. 2024, Art. 18 AEUV Rn. 48.

¹⁰⁶ *Kingreen*, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts, 1999, S. 147 ff.; *Streinz*, in: Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 18 AEUV Rn. 64.

¹⁰⁷ *Streinz*, in: Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 18 AEUV Rn. 67.

¹⁰⁸ *Holoubek*, in: Schwarze/Becker/Hatje/Schoo, EU-Kommentar, 4. Aufl. 2019, Art. 18 AEUV Rn. 30.

4. Grundfreiheiten

90 Der Binnenmarkt und das Diskriminierungsverbot werden durch die Grundfreiheiten ausgestaltet. Soweit zugleich eine Grundfreiheit betroffen ist, beschränkt sich die Bedeutung des Art. 18 AEUV auf die einer Auslegungsmaxime.

a) Verhältnis der Grundfreiheiten zum Sekundärrecht

91 Normhierarchisch stehen die Grundfreiheiten als Primärrecht zwar über den Sekundärrechtsakten der Union, weshalb es nicht zutreffend wäre, die Sekundärrechtsakte als speziellere Normen gegenüber den Grundfreiheiten zu bezeichnen¹⁰⁹. Vielmehr gilt auch insoweit zunächst der Grundsatz „Lex superior derogat legi inferiori“. Sekundärrechtsakte können die Ziele und Wirkungen der Grundfreiheiten nicht konterkarieren, sollen sie allerdings als politische Ausgestaltung gerade konkretisieren. Soweit die betreffende Materie sekundärrechtlich geregelt ist und die sekundärrechtliche Regelung der Liberalisierung des Binnenmarktes nicht zuwiderläuft, **nehmen die Grundfreiheiten ihren Regelungsanspruch zurück**¹¹⁰.

92 Konkret also sind die Grundfreiheiten nicht mehr zu prüfen, wenn es ausgestaltende Sekundärrechtsakte gibt¹¹¹, die den betreffenden Sachverhalt abschließend regeln. Dies ist im Hinblick auf Beschränkungen des Kreises der als Gesellschafter in Betracht kommenden Personen und das Erfordernis der aktiven Mitarbeit in der Gesellschaft in Gestalt der **DLRL** (→ C.II.2. | Rn. 153 ff.) für die Dienstleistungsfreiheit (→ C.I.4.b) | sogleich) und (über den Namen des Rechtsakts hinaus) auch für die Niederlassungsfreiheit (→ C.I.4.c) | Rn. 95 f.) der Fall, nicht aber für die Kapitalverkehrsfreiheit¹¹² (→ C.I.4.d) | Rn. 106).

b) Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 ff. AEUV)

93 Die **Tätigkeit der rechts- und wirtschaftsberatenden Berufe** ist klassisch freiberuflich (Art. 58 UAbs. 2 lit. d AEUV) – auch wenn diese Kategorie im Europarecht keine besondere Rolle spielt (→ C.I.1.d)cc) | Rn. 66). Und wenngleich sich die Tätigkeit von großen Prüfungsgesellschaften und Steuerberatungspraxen von der klassischen Freiberuflertätigkeit entfernt und in Richtung „Beratungsindustrie“ geht und gewerblicher wird (→ B.II. | Rn. 15 ff.), ist dies für die Anwendbarkeit der Vorschriften über die

¹⁰⁹ Vgl. dazu im berufsrechtlichen Kontext auch v. Lewinski, in: Schulze/Janssen/Kadelbach, Europarecht, 4. Aufl. 2020, § 28 Rn. 34.

¹¹⁰ Nettesheim, EuR 2006, S. 737, 758. – Praktisch folgt daraus insbesondere, dass eine richtlinienwidrige mitgliedstaatliche Regelung nicht dadurch legitimiert wird, dass der durch diese Regelung bewirkte Eingriff in eine Grundfreiheit als gerechtfertigt angesehen werden könnte (Harratsch/König/Pechstein, Europarecht, 13. Aufl. 2023, Rn. 782). Ferner ist zu berücksichtigen, dass Sekundärrechtsakte den Gedanken der Binnenmarktliberalisierung über den Anwendungsbereich der Grundfreiheiten hinaus verwirklichen können. Denn die Grundfreiheiten sind in ihrer Anwendbarkeit auf grenzüberschreitende Sachverhalte beschränkt. Der Sekundärrechtsetzer kann hingegen im Rahmen der ihm zugewiesenen Kompetenzen auch reine Inlandssachverhalte regeln.

¹¹¹ Dazu Kingreen, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts, 1999, S. 151 m. w. N.; speziell zur Dienstleistungsrichtlinie Streinz/Leible, in: Schlachter/Oehler, Europäische Dienstleistungsrichtlinie, 2008, Einl. Rn. 85 ff.

¹¹² EuGH, Urt. v. 19.12.2024 – C-295/23, IStR 2025, S. 95, Rn. 60 – Halmer.

europäische Dienstleistungsfreiheit unerheblich¹¹³ (vgl. Art. 57 UAbs. 2 lit. a AEUV).

- 94 Die Dienstleistungsfreiheit schließt auch die (nur) vorübergehende Erbringung von Dienstleistungen in einem anderen Mitgliedstaat ein (Art. 57 UAbs. 3 AEUV). Hiervon allerdings **nicht** umfasst ist die **Niederlassung** (dann Art. 49 ff. AEUV; → sogleich) **oder** die **Kapitalbeteiligung** (dann Art. 63 ff. AEUV; vgl. auch Art. 55 AEUV; → C.I.4.d) | Rn. 106 ff.).

c) Niederlassungsfreiheit (Art. 49 ff. AEUV)

- 95 Von der vorübergehenden, im Rahmen der Dienstleistungsfreiheit geschützten Tätigkeit im Zielort unterscheidet sich Niederlassung durch das **Element der Dauerhaftigkeit**¹¹⁴.

- 96 In persönlicher Hinsicht schützt die Niederlassungsfreiheit Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union. Dies sind zum einen natürliche Personen mit einer entsprechenden Staatsbürgerschaft. Zum anderen fallen darunter die diesen gemäß Art. 54 Abs. 1 AEUV **gleichgestellten juristischen Personen**, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der EU haben.

aa) Fremdkapitalisierte Gesellschaft als Fall der Niederlassungsfreiheit

- 97 In sachlicher Hinsicht setzt die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit eine grenzüberschreitende wirtschaftliche Betätigung in Form einer **dauerhaften selbständigen Erwerbstätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat** als dem Herkunftsstaat voraus¹¹⁵.

- 98 Nach der Rechtsprechung des EuGH sind grenzüberschreitende Kapitalbeteiligungen im Binnenmarkt durch die Niederlassungsfreiheit geschützt, soweit es sich um sog. **Direktinvestitionen** handelt. Damit sind – in Abgrenzung zu sog. Finanzinvestitionen – Beteiligungen gemeint, die es dem Investor ermöglichen, einen unternehmerischen Einfluss auf die Zielgesellschaft auszuüben¹¹⁶. Wird die erforderliche Schwelle zur Direktinvestition nicht erreicht, ist ausschließlich der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 Abs. 1 AEUV eröffnet (zur umstrittenen Frage des Verhältnisses der Kapitalverkehrsfreiheit zur Niederlassungsfreiheit bei Direktinvestitionen → C.I.4.e) | Rn. 111 ff.). Wie zu beurteilen ist, ob eine Beteiligung es dem Investor ermöglicht, einen unternehmerischen Einfluss auf die Gesellschaft auszuüben, ist nicht abschließend geklärt.

Mit Blick auf deutsche Kapitalgesellschaften wird vorgeschlagen, dies bei einer Beteiligung ab 25 % anzunehmen¹¹⁷. Dieser Wert orientiert sich offenbar an den gesetzlichen Mehrheitserfordernissen für Grundlagenentscheidungen bei Kapitalgesellschaften und an der Definition der wirtschaftlich Berechtigten in § 3 Abs. 2 GwG. Folgerichtig wäre dann allerdings auf eine Beteiligung **über 25 %** abzustellen.

¹¹³ Vgl. auch die Fallgestaltung bei EuGH, Urt. v. 17.12.2015 – C-342/14, NJW 2016, S. 857 ff. – X-Steuerberatungsgesellschaft, in der eine multinationale Steuerberatungsgesellschaft betroffen war.

¹¹⁴ Korte, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 49 AEUV Rn. 30.

¹¹⁵ Pache, in: Schulze/Janssen/Kadelbach, Europarecht, 4. Aufl. 2020, § 10 Grundfreiheiten Rn. 175.

¹¹⁶ Luttermann, NZG 2000, S. 731, 733.

¹¹⁷ Kämmerer, Lockerung des Fremdbesitzverbots für Kanzleien, 2024, S. 36.

bb) Bereichsausnahme für Ausübung öffentlicher Gewalt (Art. 51 AEUV)

- 99 Art. 51 AEUV sieht eine Bereichsausnahme vor, die Tätigkeiten, die mit der Ausübung öffentlicher Gewalt verbunden sind, vom Schutz der Niederlassungsfreiheit ausnimmt. Erforderlich ist, dass die betreffende Tätigkeit aus Sicht des Mitgliedstaats mit der Ausübung öffentlicher Gewalt verbunden ist, wobei der Begriff der öffentlichen Gewalt unionsrechtlich zu bestimmen ist¹¹⁸. Der **Begriff ist nicht abschließend definiert**, sondern durch eine Einzelfallrechtsprechung des EuGH zu negativen Abgrenzungen geprägt. Dabei stellt der EuGH stets auf die konkrete Tätigkeit und etwa nicht auf die Tätigkeit eines gesamten Berufsstandes insgesamt ab¹¹⁹.
- 100 Im Hinblick auf Rechtsberatung und Rechtsvertretung durch **Rechtsanwälte** hat der EuGH entschieden, dass diese Tätigkeiten keine Ausübung öffentlicher Gewalt darstellen¹²⁰. Das Gleiche gilt für **Notare**, auch dann, wenn sie Beurkundungen vornehmen¹²¹. Die Tätigkeit als zugelassener **Wirtschaftsprüfer** hat der EuGH bisher insoweit nur in einer recht speziell gelagerten Konstellation beurteilt, in der er ebenfalls die Ausübung öffentlicher Gewalt abgelehnt hat¹²², woraus sich keine allgemeinen Schlüsse ziehen lassen. Allerdings ist mit Blick auf die Gesamtschlüsse in der Kasuistik des EuGH auch nicht zu erwarten, dass eine Ausübung öffentlicher Gewalt im Sinne des Art. 51 AEUV anzunehmen wäre.
- 101 Auch wenn es – soweit ersichtlich – keine spezifische Rechtsprechung zu Steuerberatern gibt, üben unter Berücksichtigung dieser Entscheidungen deutsche **Steuerberater bzw. Steuerberatungsgesellschaften** keine **öffentliche Gewalt** aus, die unter die Bereichsausnahme des Art. 51 AEUV fallen würde.

cc) Eingriff und Rechtfertigungsmöglichkeiten

- 102 Für die Frage des Eingriffs muss auf die **Dassonville-Entscheidung** zurückgegriffen werden. Hier hat der EuGH definiert, dass bereits jede Handelsregelung, die geeignet ist, den innergemeinschaftlichen Handel unmittelbar oder mittelbar, tatsächlich oder potentiell zu behindern, eine Maßnahme gleicher Wirkung wie eine mengenmäßige Beschränkung darstellt¹²³. Mit dieser bewusst weit gefassten Formel genügt schon die bloße Möglichkeit einer Marktbeschränkung, um Art. 34 AEUV auszulösen. Der EuGH legte damit die Grundlage für einen unionsrechtlichen

¹¹⁸ Müller-Graff, in: Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 51 AEUV Rn. 4.

¹¹⁹ Kainer, in: Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar, 2. Aufl. 2023, Art. 51 AEUV Rn. 8 f.

¹²⁰ EuGH, Urt. v. 21.6.1974 – C-2/74, NJW 1975, S. 513, 515 – Reyners.

¹²¹ EuGH, Urt. v. 24.5.2011 – C-54/08, DNotZ 2011, S. 462, 471.

¹²² EuGH, Urt. v. 13.7.1993 – C-42/92, EuGHE 1993, S. I-4066, 4073 – Thijssen; die Konstellation erwies sich besonders, da es sich um Wirtschaftsprüfer von Versicherungsunternehmen in Belgien handelte, die einer spezifischen Aufsicht durch das Versicherungsamt unterliegen. Der EuGH hat bei der Begründung, dass es sich bei dieser Tätigkeit nicht um die Ausübung öffentlicher Gewalt durch die Wirtschaftsprüfer handele, vor allem darauf abgestellt, dass der Wirtschaftsprüfer zwar einen Eid leistet und weitreichende Befugnisse gegenüber der Unternehmensführung hat, im Verhältnis zur dem ihn beaufsichtigenden Versicherungsamt jedoch nur eine helfende und vorbereitende Rolle übernehme.

¹²³ EuGH, Urt. v. 11.7.1974 – C-8/74, GRUR Int. 1974, S. 467 ff. – Dassonville.

Prüfungsmaßstab, der weit über klassische Diskriminierungen hinausreicht¹²⁴.

- 103 Eine Einschränkung erfährt die weite Dassonville-Formel, durch die vom EuGH in seiner Rechtsprechung entwickelte sog. **Keck-Formel**. Hiernach ist Art. 34 AEUV verletzt, wenn eine Maßnahme eine diskriminierende Wirkung entfaltet und den Teilnehmern den Zugang zum mitgliedstaatlichen Markt erschwert oder ihn verhindert¹²⁵.
- 104 Ein solcher Eingriff kann durchaus auch gerechtfertigt sein, was sich dann nach den allgemeinen Kriterien richtet (→ C.III. | Rn. 182 ff.).

dd) Zwischenergebnis

- 105 Da die Grundfreiheiten bei Vorliegen ausgestaltenden und konkretisierenden Sekundärrechts aber nicht zu prüfen sind, kommt es für die Niederlassungsfreiheit, die über den Namen des Rechtsakts hinaus auch von der DLRL erfasst ist, nicht auf die Art. 49 ff. AEUV an, sondern nur auf die Vorgaben dieses Sekundärrechtsakts¹²⁶.

d) Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 ff. AEUV)

aa) Grundsätzliches Verbot von Kapitalverkehrsbeschränkungen (Art. 63 Abs. 1 AEUV)

- 106 Beschränkungen des Kapital- und Zahlungsverkehrs sind nach Art. 63 Abs. 1 AEUV verboten. Art. 63 AEUV dient vor allem der **Aufrechterhaltung des Binnenmarktes** bei der Erbringung von Gegenleistungen im Zusammenhang mit dem Waren- und Dienstleistungsverkehr¹²⁷.

bb) Gleichstellung bei Kapitalbeteiligungen (Art. 55 AEUV)

- 107 Das in Art. 55 AEUV verankerte **Diskriminierungsverbot** sowie der damit verbundene Handlungsauftrag kommen, auch unter Berücksichtigung seiner subsidiären Funktion, zur Anwendung, sobald eine Benachteiligung von Angehörigen der Mitgliedstaaten oder von gleichgestellten Gesellschaften im Hinblick auf Kapitalbeteiligungen an (Ziel-)Gesellschaften besteht oder droht¹²⁸.

cc) Eingriff und Rechtfertigungsmöglichkeiten

- 108 Als Beschränkung i. S. d. Art. 63 Abs. 1 AEUV wird **jeder beeinträchtigende Eingriff** in den Schutzbereich angesehen¹²⁹.
- 109 Eingriffe in die Kapitalverkehrsfreiheit können nach den allgemeinen Maßstäben und Kriterien gerechtfertigt werden (→ C.III. | Rn. 182 ff.).

¹²⁴ Leible/Streinz, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Stand: 71. ErgLfg. 2020, Art. 34 AEUV Rn. 62-65.

¹²⁵ Herdegen, Europarecht, 25. Aufl. 2025, § 15 Rn. 11.

¹²⁶ EuGH, Urt. v. 19.12.2024 – C-295/23, IStR 2025, S. 95 Rn. 58 ff. – Halmer.

¹²⁷ Herdegen, Europarecht, 25. Aufl. 2025, § 18 Nr. 5.

¹²⁸ Müller-Graff, in: Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 55 AEUV Rn. 4.

¹²⁹ Müller-Graff, in: Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 55 AEUV Rn. 9.

dd) Zwischenergebnis

110 Die DLRL gilt zwar neben der Dienstleistungsfreiheit auch für die Niederlassungsfreiheit (→ C.I.4.c) | Rn. 95 ff.), nicht aber auch für die Kapitalverkehrsfreiheit.

e) Verhältnis von Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit

111 Angesichts der – jedenfalls mit Blick auf Direktinvestitionen – sich potentiell überschneidenden Anwendungsbereiche der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit stellt sich die Frage nach dem Verhältnis der beiden Grundfreiheiten. Obwohl entsprechende Konstellationen Gegenstand zahlreicher EuGH-Entscheidungen waren, hat der Gerichtshof sich bisher nicht explizit zu diesem Verhältnis geäußert. Die Deutungen der EuGH-Judikatur im Schriftum gehen auseinander.

112 Teilweise wird davon ausgegangen, dass Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit bei Direktinvestitionen nebeneinander anwendbar seien, also insoweit eine **Idealkonkurrenz** bestehe¹³⁰. Andere entnehmen der EuGH-Rechtsprechung indes ein **Exklusivitätsverhältnis** mit der Folge, dass die Kapitalverkehrsfreiheit auf Direktinvestitionen *per se* nicht anwendbar sei¹³¹. Wieder andere stellen auf inhaltliche Einflussmöglichkeiten auf die Geschäftspolitik (und insbesondere auch konkrete Mandate) ab, dass dann nicht mehr nur die Kapitalverkehrsfreiheit einschlägig sei, sondern die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit¹³² (und damit die DLRL).

113 Die jüngste insoweit **einschlägige Entscheidung des EuGH** dürfte **Halmer** (→ B.IV.2. | Rn. 24 ff.) sein. Hier hat der Gerichtshof zum Verhältnis der beiden Grundfreiheiten zunächst ausgeführt: „Somit kann eine nationale Regelung, die nicht nur auf Beteiligungen anwendbar ist, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen, sondern unabhängig vom Umfang der Beteiligung eines Anteilseigners an einer Gesellschaft gilt, sowohl unter die Niederlassungsfreiheit als auch unter die Kapitalverkehrsfreiheit fallen. [...] Der Gerichtshof prüft jedoch die in Rede stehende Maßnahme grundsätzlich nur im Hinblick auf eine dieser beiden Freiheiten, wenn sich herausstellt, dass unter den Umständen des Ausgangsrechtsstreits eine der beiden Freiheiten der anderen gegenüber völlig zweitrangig ist und ihr zugeordnet werden kann.“¹³³ Dies spricht dafür, dass auf abstrakter Ebene Idealkonkurrenz zwischen den beiden Grundfreiheiten besteht. Die allfällige Beschränkung der konkreten Prüfung auf eine der beiden Grundfreiheiten erweist sich demnach eher als Ausfluss der beschränkten Kompetenzzuordnung durch Art. 267 AEUV, der den EuGH – nach seinem Verständnis – nur so weit zur Klärung von Fragen über die Auslegung der Verträge ermächtigt, als dies für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreites entscheidungserheblich ist.

114 **Fallrelevant** wird die unionsrechtliche Beurteilung einer Beschränkung, die zugleich unter die Niederlassungs- und die Kapitalverkehrsfreiheit subsumiert werden kann, **hinsichtlich der jeweiligen Rechtfertigungsmechanismen**. Während sich bei der Niederlassungsfreiheit die

¹³⁰ So etwa *Kämmerer*, Lockerung des Fremdbesitzverbots für Kanzleien, 2024, S. 35, und wohl auch *Luttermann*, NZG 2000, S. 731, 734.

¹³¹ *Pache*, in: Schulze/Janssen/Kadelbach, Europarecht, 4. Aufl. 2020, § 10 Grundfreiheiten Rn. 222; *Sedlaczek/Züger*, in: Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 63 AEUV Rn. 33 f.

¹³² FG Düsseldorf, Urt. v. 7.7.2010 – 2 K 4450/08, DStRE 2011, S. 720, 723.

¹³³ EuGH, Urt. v. 19.12.2024 – C-295/23, IStR 2025, S. 95 Rn. 52 f. – Halmer.

Rechtfertigung im Wesentlichen aus den ungeschriebenen, vom EuGH entwickelten zwingenden Gründen des Allgemeininteresses ergibt, enthält Art. 65 AEUV für die Zahlungs- und Kapitalverkehrsfreiheit eine spezifische Schrankenregelung.

- 115 Art. 65 Abs. 1 lit. b AEUV gestattet dabei den Mitgliedstaaten, Maßnahmen zu erlassen, die erforderlich sind, um Zuwiderhandlungen gegen ihre innerstaatlichen Rechtsvorschriften zur Kontrolle und zum **Schutz des Steuerrechts** zu verhindern¹³⁴. Damit wird ausdrücklich anerkannt, dass die Kapitalverkehrsfreiheit nicht schrankenlos gewährleistet ist, sondern mit legitimen Gemeinwohlbelangen – etwa der Wahrung der Unabhängigkeit und Funktionsfähigkeit mitgliedstaatlicher Aufsichts- oder Steuersysteme – in Einklang gebracht werden kann.
- 116 Hinsichtlich eines Fremdbeteiligungsverbotes für Steuerberatungsgesellschaften ließe sich argumentieren, dass die Beschränkung der Gesellschafterstellung gerade die Einhaltung mitgliedstaatlicher berufsrechtlicher Pflichten sicherstellt und damit die ordnungsgemäße Anwendung des Steuerrechts gewährleistet.
- 117 Allerdings ist zu betonen, dass Art. 65 AEUV **keinen „Freibrief“ für mitgliedstaatliche Eingriffe** darstellt. Gemäß Art. 65 Abs. 3 AEUV dürfen die Mitgliedstaaten keine Maßnahmen ergreifen, die eine willkürliche Diskriminierung oder eine verschleierte Beschränkung des Kapitalverkehrs darstellen. In der Konsequenz gilt deshalb also auch für ein Fremdbeteiligungsverbot die Verhältnismäßigkeitsprüfung¹³⁵ (→ C.III. | Rn. 182 ff.). Die Existenz von Art. 65 AEUV bewirkt im Ergebnis keine wesentliche Abweichung hinsichtlich des Rechtfertigungsmaßstabs¹³⁶.

f) Zwischenergebnis

- 118 Die Fremdbeteiligungen an Steuerberatungsgesellschaften kann der Niederlassungs- wie der Kapitalverkehrsfreiheit unterfallen; der Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit ist dagegen nicht eröffnet.
- 119 Wegen des Vorrangs der Prüfung konkretisierenden Sekundärrechts, das vorliegend in Gestalt der DLRL für die Niederlassungsfreiheit existiert, nicht aber für Kapitalverkehrsfreiheit, scheint vorderhand eine Abgrenzung notwendig, etwa wegen der unterschiedlichen Rechtfertigungsmöglichkeiten. Da aber die Voraussetzungen für diesbezügliche Beschränkungen des Binnenmarkts hinsichtlich der Kapitalverkehrsfreiheit wie hinsichtlich der Niederlassungsfreiheit konkretisierenden DLRL identisch sind (→ C.III. | Rn. 182 ff.), macht dies dann freilich keinen praktischen Unterschied.

5. Ergebnis

- 120 Das europäische Primärrecht entfaltet auf viererlei Art und Weise normative Wirkung: Rechtsstaatlichkeit als Wert und Ziel der Union, die europäischen Grundrechte, der Binnenmarkt und die Grundfreiheiten. Allerdings ist die Rechtsstaatlichkeit als Vorgabe so allgemein und die Fremdbeteiligung an

¹³⁴ Korte, in: Calliess/Ruffert, 6. Aufl. 2022, Art. 65 AEUV Rn. 13.

¹³⁵ Wojcik, in: v. der Groben/Schwarze, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 65 AEUV Rn. 12-15; Korte, in: Calliess/Ruffert, 6. Aufl. 2022, Art. 65 AEUV Rn. 31; Sedlaczek/Züger, in: Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 65 AEUV Rn. 36, 52.

¹³⁶ EuGH, Urt. v. 13.3.2003 – C-463/00, NJW 2003, S. 2663 Rn. 34 – Kommission/Spanien; Born-ecke, NZG 2025, S. 112 Rn. 5-7.

Steuerberatungsgesellschaften weit außerhalb des Kerns der Steuerrechtspflege, sodass keine konkreten Folgerungen abzuleiten sind.

- 121 Die europäischen Grundrechte können vor allem in ihrer Funktion als Schranken und Schranken-Schranken sowie in ihrer objektivrechtlichen Dimension für Eingriffe in die Grundfreiheiten relevant werden.
- 122 Der Binnenmarkt und das Diskriminierungsverbot sind bei grenzüberschreitenden Unternehmensbeteiligungen natürlich betroffen, allerdings werden sie durch die vier Grundfreiheiten verwirklicht und konturiert. Von den Grundfreiheiten kommen tatbeständliche hier nur die Niederlassungs- und die Kapitalverkehrsfreiheit in Betracht, wobei die Niederlassungsfreiheit durch die DLRL so ausgestaltet ist, dass in Bezug auf diese nur letztere (sogleich → II.1.c) | Rn. 131 ff.) zu prüfen ist.

II. Sekundärrecht

- 123 Die Grundfreiheiten treten zwar nicht in ihrer Geltung, aber als Prüfungsmaßstab in dem Maße zurück, in dem sie durch Sekundärrecht konkretisiert und ausgeformt werden¹³⁷. Zu denken ist hier insbesondere an die DLRL, die über ihren Namen hinaus auch die Niederlassungsfreiheit von Dienstleistungserbringern umfasst (ErwGr. 5 DLRL) (→ C.II.2 | Rn. 153 ff.). Nicht von der DLRL erfasst ist aber die Kapitalverkehrsfreiheit, soweit sie unterhalb einer Kapitalbeteiligung i. S. d. Art. 55 AEUV bleibt.
- 124 Die Wirtschaftsprüfer, die auf europäischer Ebene Abschlussprüfer heißen, sind weitgehend durch die APRL (→ C.II.1.c)aa)(1) | Rn. 134 ff.) und die APVO (→ C.II.1.c)bb) | Rn. 144 ff.) harmonisiert. Die Berufsanerkennungsrichtlinie (→ C.II.1.a) | Rn. 127 f.) und die Rechtsanwaltsniederlassungsrichtlinie 98/5/EG¹³⁸ („Rechtsanwaltsniederlassungsrichtlinie“) (→ C.II.1.b) | Rn. 129 f.) spielen für die Frage der Fremdbeteiligungsbeschränkung für Steuerberater keine Rolle.
- 125 Für mitgliedstaatliche Regelungen von Reglementierten Berufen gilt zudem die VhmRL (→ C.II.3. | Rn. 163 ff.).

1. Zur Dienstleistungsrichtlinie 2006/123/EG spezielle Rechtsakte

- 126 Die unionsrechtlichen Rahmenbedingungen für steuer- und rechtsberatende Berufe erschöpfen sich wiederum nicht in den allgemeinen Maßstäben der DLRL, sondern werden in einigen Punkten durch spezielle Rechtsakte konkretisiert. Diese Rechtsakte entfalten gemäß Art. 17 DLRL innerhalb ihres jeweiligen Anwendungsbereichs Vorrang und gestalten die Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit für die betroffenen Berufsgruppen eigenständig aus.

a) Berufsanerkennungsrichtlinie 2005/36/EG

- 127 Die Berufsanerkennungsrichtlinie, die nach Art. 17 Nr. 6 DLRL vorgeht, erfasst als solche ausschließlich die gegenseitige Anerkennung beruflicher Qualifikationen. Sie gilt für den Zugang und die Ausübung **Reglementierter**

¹³⁷ Kämmerer, Lockerung des Fremdbesitzverbots für Kanzleien, 2024, S. 36.

¹³⁸ Richtlinie 98/5/EG v. 16.02.1998 zur Erleichterung der ständigen Ausübung des Rechtsanwaltsberufs in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem die Qualifikation erworben wurde (ABl. EG L 77 S. 36).

Berufe (Art. 1 UAbs. 1, Art. 3 Abs. 1 lit. a Berufsanerkennungsrichtlinie), zu denen u. a. Steuerberater¹³⁹ und Wirtschaftsprüfer zählen.

- 128 Sie regelt unmittelbar aber nur die Anerkennung von Berufsqualifikationen und die Anerkennung von Ausbildungsnachweisen; dies betrifft vor allem Fragen der Arbeitnehmerfreizügigkeit¹⁴⁰. Die Berufsanerkennungsrichtlinie selbst trifft unmittelbar **keine Regelungen zur gesellschaftsrechtlichen Organisation oder zu Beteiligungsstrukturen**.

Nichtsdestotrotz führte die im Rahmen dieser Richtlinie angestoßene Durchsicht der berufsrechtlichen Anforderungen in den Mitgliedstaaten (vgl. ErwGr. 4 f. VhmRL) zu einer kritischen Bestandsaufnahme der bestehenden Binnenmarkthindernisse insbesondere bei Reglementierten Berufen. Hieraus resultierte zur Fortsetzung der Evaluation der berufszugangsbeschränkenden Regelungen der Mitgliedstaaten die VhmRL (→ C.II.3. | Rn. 163 ff.), die die Mitgliedstaaten verpflichtet, berufsrechtliche Beschränkungen – dann etwa auch hinsichtlich Rechtsform oder Beteiligungen (vgl. ErwGr. 27 VhmRL) – auf ihre Erforderlichkeit und Angemessenheit hin zu überprüfen¹⁴¹.

b) Rechtsanwaltsniederlassungsrichtlinie 98/5/EG

- 129 Nach Art. 17 Nr. 4 DLRL geht zudem die Rechtsanwaltsniederlassungsrichtlinie vor. Diese Richtlinie gewährt Angehörigen der Rechtsanwaltschaft eines Mitgliedstaats das Recht, sich in einem anderen Mitgliedstaat dauerhaft niederzulassen und dort unter ihrer Herkunftsbezeichnung anwaltlich tätig zu sein, um die Liberalisierung, Regulierung und Vereinfachung der Niederlassung von Anwälten zu fördern. Ihr Anwendungsbereich **beschränkt** sich jedoch ausschließlich auf **Rechtsanwälte im engeren Sinne**.
- 130 Auch wenn Rechtsanwälte in Deutschland umfassend zur Hilfeleistung in Steuersachen befugt sind (§ 3 StBerG), stellt die Rechtsanwaltsniederlassungsrichtlinie allein auf die formale Zulassung und nicht auf die materielle Tätigkeit zum Beruf des Rechtsanwalts ab. **Steuerberater und Wirtschaftsprüfer**, die eigenständig einem anderen berufsrechtlichen Regime unterliegen, werden daher vom personalen Anwendungsbereich der Richtlinie **nicht erfasst**¹⁴².

c) Abschlussprüferrecht

- 131 Das Recht der Abschlussprüfung und der Abschlussprüfer ist unionsrechtlich vergleichsweise und insbesondere im Vergleich zum Recht der Steuerberater weitgehend harmonisiert und bildet im deutschen Kontext den **Kernbereich des Wirtschaftsprüferrechts**. Im unionsrechtlichen Gefüge stellt die APRL (→ C.II.1.c)aa) | sogleich) den allgemeinen Rahmen für die Zulassung, Pflichten und Aufsicht der Berufsangehörigen auf, der nach Art. 17 Nr. 13 DLRL zur Dienstleistungsrichtlinie speziell ist. Ergänzend wurde im Rahmen der Abschlussprüferreform 2014 mit der APVO (→ C.II.1.c)bb) | Rn. 144 ff.) ein spezieller Rechtsakt geschaffen, der unmittelbar gilt und die Vorgaben der Richtlinie in wesentlichen Punkten verschärft.

¹³⁹ v. Lewinski, Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater, 5. Aufl. 2022, Kap. 15 Rn. 58.

¹⁴⁰ Lörcher, in: Hamm, Beck'sches Rechtsanwalts-Handbuch, 12. Aufl. 2022, § 60 Rn. 13-19; Günther, in: v. Landmann/Rohmer, Gewerbeordnung, Stand: 93. ErgLfg. 2024, § 6b GewO Rn. 26.

¹⁴¹ Kluth, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 59 AEUV Rn. 34-37.

¹⁴² Stumpf, in: Ludwigs, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Stand: 40. ErgLfg. 2016, § 19 Rn. 207; Lörcher, in: Hamm, Beck'sches Rechtsanwalts-Handbuch, 12. Aufl. 2022, § 60 Rn. 20.

132 APRL und APVO regeln die Berufstätigkeit der Abschlussprüfer (Wirtschaftsprüfer) und gewährleisten die Qualität der Abschlussprüfung. Ziel ist insbesondere der **Schutz der Unabhängigkeit im konkreten Prüfungsverhältnis**, ohne jedoch die gesellschaftsrechtlichen Organisationsformen der Freien Berufe insgesamt zu ordnen¹⁴³.

aa) Abschlussprüferrichtlinie 2006/43/EG

133 Die APRL bildet den unionsweit harmonisierten Rechtsrahmen für die Zulassung, Organisation, Pflichten und Aufsicht von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften; sie ist insoweit speziell zur DLRL (Art. 17 Nr. 13 DLRL). Sie ist in Deutschland 2016 durch das Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG) und das Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG) umgesetzt worden¹⁴⁴.

(1) Regelungen der APRL

134 Einschlägige Vorschrift im Hinblick auf **Fremdbeteiligungen an Abschlussprüfungsgesellschaften** ist Art. 3 Abs. 4 APRL. Danach dürfen Mitgliedstaaten als Prüfungsgesellschaften nur solche Einrichtungen zulassen, in denen die Mehrheit der Stimmrechte von zugelassenen Abschlussprüfern oder zugelassenen Prüfungsgesellschaften gehalten wird (lit. a) und in denen die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs- oder Leitungsgangs ebenfalls Abschlussprüfer oder entsprechende Gesellschaften sind (lit. b). Diese Mehrheitsregelungen lassen eine Beteiligung von Nicht-Abschlussprüfern ausdrücklich zu¹⁴⁵, solange die Vorgaben zu Stimmrechten und Leitung eingehalten werden.

135 Ergänzend enthalten Art. 21, 22 und Art. 24 APRL **detaillierte Vorgaben zur Sicherung der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit**. Art. 21 APRL verpflichtet die Mitgliedstaaten, Berufsgrundsätze wie Integrität, Fachkompetenz und Sorgfaltspflicht verbindlich vorzuschreiben. Art. 22 APRL konkretisiert darüber hinaus die Pflicht zur Unabhängigkeit, etwa durch Interessenkonfliktregelungen, Dokumentationspflichten und das Verbot der Annahme von Geschenken. Hinzu tritt Art. 22a APRL, der spezifische Beteiligungskonstellationen untersagt, in denen die Gefahr einer Unabhängigkeitsgefährdung besonders hoch ist. Zu diesem Zweck dürfen insbesondere Abschlussprüfer und verantwortliche Prüfungspartner gemäß Art. 22a Abs. 1 APRL bestimmte Positionen im geprüften Unternehmen, etwa als Führungskraft oder Mitglied des Prüfungsausschusses, für einen Zeitraum von einem Jahr nach Beendigung ihrer Prüfungstätigkeit nicht übernehmen (sog. Cooling-off-Periode). Diese Regelung adressiert einen besonders sensiblen Fall, in dem die persönliche Nähe eines Prüfers zum geprüften Unternehmen die Unabhängigkeit in weit gravierenderer Weise beeinträchtigen könnte als eine bloße gesellschaftsrechtliche Kapitalbeteiligung durch Dritte.

¹⁴³ *Theusinger/Volohonsky*, in: Dicken/Fehrenbacher/Hennrichs/Kleindiek/Watrin, BeckOGK, Stand: 15.7.2025, Art. 4 VO (EU) 537/2014, Rn. 2–3; *Kalss/Deutsch*, in: Ludwig, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, 63. ErgLfg. 2025, § 20 Rn. 377.

¹⁴⁴ *Kalss/Deutsch*, in: Ludwig, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, 62. ErgLfg. 2025, § 20 Rn. 375; *Theusinger/Volohonsky*, in: Dicken/Fehrenbacher/Hennrichs/Kleindiek/Watrin, BeckOGK, Stand: 15.7.2025, Art. 4 VO (EU) 537/2014, Rn. 2–3.

¹⁴⁵ *Timmer*, in: Hense/Ulrich, WPO, 4. Aufl. 2022, § 134a Rn. 5 a. E.

- 136 Art. 24 APRL legt fest, dass **weder Eigentümer noch Anteilseigner** oder Organmitglieder einer Prüfungsgesellschaft oder einer verbundenen Gesellschaft **in eine Abschlussprüfung** in einer Weise **eingreifen** dürfen, die die Unabhängigkeit des verantwortlichen Abschlussprüfers gefährdet. Diese Regelung setzt in systematischer Hinsicht also sogar voraus, dass Eigentümer und Anteilseigner auch Nicht-Abschlussprüfer sein können, andernfalls wäre die Norm überflüssig. Außerdem ist ausdrücklich die **Verpflichtung zu einer „kritischen Grundhaltung“** zu beachten, die von dem Prüfer verlangt, Gegebenheiten stets hinterfragend zu betrachten und Prüfungsnachweise sorgfältig zu würdigen¹⁴⁶. Die Richtlinie setzt nicht auf strukturelle Abschottung durch Kapitalverbote, sondern auf die innere Haltung und berufsethische Verankerung der Prüfer als Garant ihrer Unabhängigkeit.
- 137 Darüber hinaus verpflichten Art. 26 APRL zur Anwendung nationaler oder internationaler Prüfungsstandards und Art. 32 APRL zur Einrichtung einer **wirksamen öffentlichen Aufsicht** über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, in Deutschland wahrgenommen durch die Abschlussprüferaufsichtsstelle beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle („APAS“).
- 138 Die APRL enthält hingegen keine spezifischen Vorgaben dazu, welche **Beteiligungen Abschlussprüfer oder Abschlussprüfungsgesellschaften an anderen Unternehmen**, wie etwa Steuerberatungsgesellschaften, halten dürfen. Die konkrete Ausgestaltung dieser Beteiligungen fällt daher weiterhin überwiegend in den Bereich des mitgliedstaatlichen Rechts.
- 139 Der Sekundärrechtsetzer hat sich, wie anhand dieser Regelungen zu erkennen ist, mit dem Thema Fremdbeteiligung ausführlich auseinandergesetzt. Er hat sich jedoch **ausdrücklich gegen ein vollständiges Fremdbeteiligungsverbot auf europäischer Ebene entschieden**. Vielmehr hat er ein generelles Fremdbeteiligungsverbot gerade nicht aufgenommen. Dies verdeutlicht, dass er die abstrakte Gefahr von Fremdbeteiligungen als gering erachtet. Wären Fremdbeteiligungen bedrohlich für die Unabhängigkeit der Berufsausübung, hätte die Richtlinie ein explizites und pauschales Verbot enthalten müssen¹⁴⁷.

(2) Europäisches Leitbild für Fremdbeteiligungen im Zusammenhang mit Abschlussprüfern

- 140 Jedoch dient dieses System aus Mehrheitsvorgaben, Unabhängigkeits- und Qualitätsanforderungen sowie staatlicher Aufsicht erkennbar dem Ziel, die **Unabhängigkeit** der Abschlussprüfung im Binnenmarkt zu sichern und gleichzeitig einen **offenen Markt für Kapital- und Beteiligungsstrukturen** zu ermöglichen¹⁴⁸. Die APRL statuiert einen umfassenden und differenzierten Rechtsgüterschutz zur Wahrung der Unabhängigkeit der Abschlussprüfung, der in Art. 21 ff. APRL normiert ist und durch die öffentliche Aufsicht nach Art. 32 APRL flankiert wird. Angesichts der Regelungen in Art. 3 Abs. 4 und Art. 24 APRL wird außerdem deutlich, dass der Unionsgesetzgeber die Beteiligung von Personen, die nicht selbst als Abschlussprüfer zugelassen sind, auch als mit den Anforderungen an die Unabhängigkeit der Abschlussprüfung vereinbar ansieht.

¹⁴⁶ Ebke, in: Münchener Kommentar zum HGB, 5. Aufl. 2024, § 316 HGB Rn. 2.

¹⁴⁷ Kalss/Deutsch, in: Ludwigs, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, 62. ErgLfg. 2025, § 20 Rn. 377.

¹⁴⁸ Ebke, in: Münchener Kommentar zum HGB, 5. Aufl. 2024, § 316 HGB Rn. 6.

- 141 Bereits die Vorgängerrichtlinie 84/253/EWG (sog. Achte Richtlinie) enthielt in Art. 2 Abs. 1 lit. b Nr. ii eine Stimmrechtsbindung zugunsten von Berufsträgern. Danach konnten Gesellschaften nur dann als Abschlussprüfer zugelassen werden, wenn die Mehrheit der Stimmrechte bei zugelassenen Prüfern lag. Schon im vorherigen Rechtsrahmen hat der Unionsgesetzgeber damit also nicht auf ein absolutes Fremdbeteiligungsverbot gesetzt, sondern auf das Modell einer Mehrheitsbindung¹⁴⁹. Die heutige Regelung in Art. 3 Abs. 4 APRL knüpft folgerichtig an diese Linie an und entwickelt sie fort.
- 142 Die APRL zeigt damit, dass die EU nicht auf ein kategorisches Ausschließen fremder Kapitalbeteiligung setzt, sondern auf ein differenziertes **Zusammenspiel von strukturellen Mehrheitsvorgaben und materiellen Unabhängigkeitsgarantien**. Zwar räumt Art. 52 APRL den Mitgliedstaaten grundsätzlich das Recht ein, strengere Regelungen vorzusehen; allerdings nur, soweit die APRL nichts anderes vorsieht. Insofern ist zu berücksichtigen, dass Art. 3 a. E. APRL explizit bestimmt, dass die Mitgliedstaaten nur im Zusammenhang mit Art. 3 lit. c APRL zusätzliche Bedingungen aufstellen dürfen und diese Bedingungen zu den verfolgten Zielen verhältnismäßig sein müssen und nicht darüber hinausgehen dürfen, was unbedingt erforderlich ist. Vor diesem Hintergrund erscheint ein vollständiges Fremdbeteiligungsverbot, die intensivste Art des Eingriffs in die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit, aus unionsrechtlicher Sicht nicht als verhältnismäßig begründbar¹⁵⁰. Der Unionsgesetzgeber lässt Fremdbeteiligungen zu und hält sie für beherrschbar, sofern entsprechende Schutzmechanismen eingehalten werden.
- 143 Die gesetzgeberische Entscheidung auf Unionsebene im Recht der Abschlussprüfer lässt sich **zu einem Leitbild verallgemeinern**, wonach der Schutz der Unabhängigkeit einer Berufsausübung nicht ein absolutes Verbot von Fremdbeteiligungen erfordert, sondern effektiv auch durch weniger einschneidende, gezielt ausgestaltete Maßnahmen gewährleistet werden kann. Vor diesem Hintergrund erscheint ein vollständiges Fremdbeteiligungsverbot europarechtlich auch für andere Reglementierte Berufe nur unter besonderen Umständen rechtfertigbar (→ C.III.2.c)dd) | Rn. 237 ff.).

bb) Abschlussprüfungsverordnung (EU) 537/2014

- 144 Die APVO wurde gemeinsam mit der Änderung der APRL am 16.6.2014 erlassen und ist als Verordnung in allen Mitgliedstaaten **unmittelbar geltendes Recht**. Gleichwohl enthält sie zahlreiche Öffnungsklauseln, die den Mitgliedstaaten Spielräume zur Konkretisierung einräumen, etwa in Bezug auf die zulässige Höchstdauer von Prüfungsmandaten oder die Ausgestaltung von Sanktionsmechanismen. Deutschland hat diese Spielräume insbesondere durch Änderungen im HGB, in der WPO und durch die Einrichtung der APAS genutzt¹⁵¹.
- 145 **In Bezug auf Beteiligungsverhältnisse** enthält die APVO hingegen **keine spezifischen Vorgaben**, weder zu den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen

¹⁴⁹ Achte Richtlinie aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen beauftragten Personen (84/253/EWG) v. 10.4.1984 (ABl. EG L 126 S. 20); dazu Wende, Das Fremdbesitzverbot in den freien Berufen, 2012, S. 80.

¹⁵⁰ Mit eher gegenteiliger Wertung Gerhold/Lauenstein, Eur 2023, S. 563, 576 f.

¹⁵¹ Theusinger/Volohonsky, in: Dicken/Fehrenbacher/Hennrichs/Kleiniek/Watrén, BeckOGK, Stand: 15.7.2025, Art. 4 APVO Rn. 10, 97.

zwischen Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern noch grundlegende Regelungen zur Kapital- und Stimmrechtsstruktur von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Dies impliziert, dass der Unionsgesetzgeber die gesellschaftsrechtliche Verschränkung verschiedener Reglementierter bzw. Freier Berufe als weniger risikobehaftet ansieht als die unmittelbare Mandatskonstellation zwischen Prüfer und geprüftem Unternehmen.

- 146 Der Unionsgesetzgeber hatte bei der Regelung der Abschlussprüfer gleichwohl auch die **Steuerberatung im Blick**, wenngleich die APVO für Steuerberater als solche nicht gilt. Jedoch wird die Steuerberatung mittelbar in Art. 5 APVO thematisiert, der als der Artikel mit dem größten Einfluss auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und folglich auf die Qualität der Abschlussprüfung angesehen wird¹⁵². Er regelt, dass Wirtschaftsprüfern und Prüfungsgesellschaften, soweit sie Unternehmen von öffentlichem Interesse (sog. PIE) prüfen, die Erbringung bestimmter „verbotener Nichtprüfungsleistungen“ untersagt ist (Art. 5 APVO). Zu diesen zählen gerade auch zentrale Tätigkeiten aus dem Bereich der Steuerberatung, etwa die Erstellung von Steuererklärungen, die Berechnung steuerlicher Verbindlichkeiten oder die Vertretung in Steuerstreitigkeiten. Im unionsrechtlichen Regelungsansatz wird damit den ErwGr. 8, 9 u. 10 APVO zufolge die Gefährdung der Unabhängigkeit durch die Vermischung beider Berufsfelder erkannt und in der gleichzeitigen Erbringung von Leistungen verortet, die ihrer Natur nach Interessenkonflikte hervorrufen können. Dementsprechend richtet die APVO ihre Vorgaben diesbezüglich auf die Vermeidung funktionaler Inkompatibilitäten aus, indem sie bestimmte Tätigkeiten untersagt.
- 147 Zusammenfassend zeigt sich, dass das unionsrechtliche Regelwerk zur Abschlussprüfung auf eine allumfängliche Sicherung der **Unabhängigkeit der Prüfer** ausgerichtet ist. In Art. 3 Abs. 4 APRL sind strukturelle Vorgaben, die eine Mehrheitsbindung von Stimmrechten und Leitungsorganen an zugelassene Abschlussprüfer vorsehen, enthalten, doch lässt der Rechtsakt zugleich nach Maßgabe des Rechts des Sitzlandes **ausdrücklich Beteiligungen von Nicht-Abschlussprüfern** zu.
- 148 Solche Gesellschaften sind entsprechend Art. 34 Abs. 1 APRL im deutschen Recht den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (weitestgehend) gleichgestellt (§ 27, § 28 WPO)¹⁵³ und können dadurch mittelbar Gesellschafter von Steuerberatungsgesellschaften sein (§ 55a Abs. 1 Nr. 3 StBerG) (→ B.IV.1. | Rn. 21). Würde man diesen Gleichstellungseffekt im Hinblick auf die Beteiligung an Steuerberatungsgesellschaften einschränken und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die EU-Abschlussprüfergesellschaften in ihrem Gesellschafterkreis haben, den Zugang verwehren, ergäben sich erhebliche Folgewirkungen:
- 149 Zum einen würde die unionsrechtlich angelegte Gleichstellung nach Art. 34 APRL faktisch unterlaufen, da deutsche WP-Gesellschaften mit EU-Gesellschaften in einer schwächeren Position stünden als rein inländisch geprägte Gesellschaften.

¹⁵² Europäische Kommission, Study on the Audit Directive (Directive 2006/43/EC as amended by Directive 2014/56/EU) and the Audit Regulation (Regulation (EU) 537/2014) – Executive Report, Oktober 2022, <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/42b8ffe1-71f5-11ed-9887-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-search>, zuletzt abgerufen am 16.9.2025; *Theusinger/Volohonsky*, in: Dicken/Fehrenbacher/Hennrichs/Kleiniek/Watrín, BeckOGK, Stand: 15.7.2025, Art. 5 APVO Rn. 1.

¹⁵³ Schmitz/Lorey/Harder, Berufsrecht und Haftung der Wirtschaftsprüfer, 3. Aufl. 2022, S. 67.

150 Zum anderen entstünde ein Spannungsverhältnis zum unionsrechtlichen Diskriminierungsverbot und zur Niederlassungsfreiheit, da eine derartige Regelung die grenzüberschreitende Betätigung von Abschlussprüfern mittelbar erschweren würde. Eine Beschränkung der Beteiligungsmöglichkeit würde daher nicht nur die Marktteilnahmemechanismen betroffener Gesellschaften erheblich reduzieren, sondern könnte auch unionsrechtlich angreifbar sein.

d) Zwischenergebnis

- 151 Während die Rechtsanwaltsniederlassungsrichtlinie nur Rechtsanwälte betrifft und die Abschlussprüferrichtlinie sich nur auf Abschlussprüfer und Abschlussprüfungsgesellschaften bezieht, bestehen für Steuerberater und Steuerberatungsgesellschaften demgegenüber keine unionsrechtlichen Sonderregelungen. Die Möglichkeit von Beteiligungen zwischen Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern wird daher vornehmlich durch mitgliedstaatliches Recht ausgestaltet. Im Schnittbereich der Berufsrechte beider Berufe sind die europarechtlichen Vorgaben für die Abschluss- bzw. Wirtschaftsprüfer allerdings zu beachten.
- 152 Aus der APRL folgt ein europäisches Leitbild für Fremdbeteiligungen für Reglementierte Berufe, jedenfalls im rechts- und wirtschaftsberatenden Bereich. Das Unionsrecht gewährleistet den Schutz der Unabhängigkeit der Berufsträger in erster Linie über funktionale Inkompatibilitäten und sieht strukturelle Kapitalverbote nicht als erforderlich an.

2. Dienstleistungsrichtlinie 2006/123/EG

153 Für die in spezielleren Rechtsakten nicht geregelten Bereiche (vgl. Art. 17 DLRL) gilt die allgemeine DLRL. Sie bildet das unionsrechtliche Grundgerüst für die Ausgestaltung der Dienstleistungsfreiheit und verfolgt das Ziel, den Binnenmarkt im Bereich der Dienstleistungen durch den Abbau von Marktzutrittsschranken und bürokratischen Hindernissen zu vollenden. Die Richtlinie verpflichtet die Mitgliedstaaten insbesondere dazu, ihre Berufs- und Gesellschaftsrechte mit Blick auf die Niederlassung von Dienstleistern und die grenzüberschreitende Erbringung von Leistungen an unionsrechtliche Maßstäbe anzupassen¹⁵⁴. Dabei differenziert die DLRL zwischen Anforderungen, die generell unzulässig sind, und Anforderungen, die bei Erfüllung einer Rechtfertigungsprüfung zulässig bleiben können. Dieses gestufte Regulierungssystem bildet den Rahmen, innerhalb dessen auch Fremdbeteiligungsverbote im Bereich Reglementierter Berufe – soweit keine spezielleren Vorgaben bestehen – unionsrechtlich zu beurteilen sind¹⁵⁵.

a) Unzulässige Anforderungen

- 154 Die DLRL enthält in Art. 14 eine Reihe unzulässiger Anforderungen, die die Mitgliedstaaten gegenüber Dienstleistungserbringern nicht aufrechterhalten dürfen. Zu diesen unzulässigen Anforderungen zählen etwa Diskriminierungen nach Staatsangehörigkeit oder Wohnsitz, die Pflicht zur finanziellen Sicherheit bei grenzüberschreitender Tätigkeit oder die Bindung an eine bestimmte Rechtsform. **Fremdbeteiligungsverbote** werden dort

¹⁵⁴ Ohly, in: Ohly/Sosnitza, UWG, 8. Aufl. 2023, Einl. Rn. 62.

¹⁵⁵ Baumert, EuZW 2023, S. 512, 515 f.; für eine Unionsrechtswidrigkeit Kleine-Cosack, BRAO, 9. Aufl. 2022, Vor. § 59b ff. Rn. 11.

nicht ausdrücklich genannt¹⁵⁶. Sie fallen somit nicht automatisch unter die absoluten Verbote des Art. 14 DLRL¹⁵⁷.

b) Erlaubte Beschränkungen

- 155 Strukturelle Beschränkungen des Gesellschafterkreises sind an den allgemeinen Anforderungen der Art. 15 und Art. 25 und Art. 26 DLRL zu messen.
- 156 Nach Art. 15 dürfen mitgliedstaatliche Regelungen der dort erwähnten Bereiche, wie solche, die die **Rechtsform oder die Beteiligungsverhältnisse** eines Dienstleistungserbringers betreffen, nur dann bestehen, wenn sie nicht diskriminierend sind, durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden und verhältnismäßig sind¹⁵⁸.
- 157 Art. 25 DLRL stellt Anforderungen an die **Beschränkungen multidisziplinärer Tätigkeiten**, wie dass diese zum Schutz der Unabhängigkeit oder zur Vermeidung von Interessenkonflikten erforderlich sein müssen. In Art. 26 DLRL werden weitere Anforderungen genannt, die sich auf mitgliedstaatliche Maßnahmen zur **Qualitätssicherung** beziehen. Mitgliedstaaten dürfen daher den gleichzeitigen Betrieb von Kanzleien und Praxen mit berufsfremden Gesellschaftsbeteiligten untersagen, sofern eine strenge Rechtfertigungsprüfung ergibt, dass mildere Mittel nicht ausreichen.
- 158 Unionsrechtlich ist der Schutz der **Rechtspflege als zwingender Grund des Allgemeininteresses** anerkannt¹⁵⁹. Die Rechtspflege im unionsrechtlichen Sinne umfasst vor allem Tätigkeiten, die unmittelbar mit der Justiz und der Ausübung richterlicher oder anwaltlicher Funktionen verbunden sind. Dies beinhaltet insbesondere die Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben wie die Vertretung vor Gerichten und die damit verbundene Durchsetzung von Rechtsansprüchen. Der EuGH stellt in seiner Rechtsprechung klar, dass die Rechtsanwaltschaft sowie die Tätigkeit der Justiz als Kernbestandteile der Rechtspflege zu verstehen sind¹⁶⁰.
- 159 Zwar werden Steuerberater im deutschen mitgliedstaatlichen Kontext als Organe der Steuerrechtspflege erwähnt (→ D.I.3.a) | Rn. 273 ff.). Mit dieser Einordnung wird ihre Nähe zur rechtspflegenden Tätigkeit bezeichnet, zugleich wird aber auf Unionsebene eine Abgrenzung zu den eigentlichen Trägern der Rechtspflege, wie etwa Richtern oder Rechtsanwälten, deutlich (→ C.I.1.c) | Rn. 61 f.). Während Steuerberater zweifellos eine wesentliche Funktion für die rechtmäßige Anwendung des Steuerrechts erfüllen, fehlt ihnen die unmittelbare Verbindung zu hoheitlichen Aufgaben und gerichtlicher Rechtsdurchsetzung (→ C.I.1.d) | Rn. 63 ff.). Damit wird erkennbar, dass Steuerberater und in ähnlicher Weise auch Wirtschaftsprüfer

¹⁵⁶ Art. 14 Nr. 6 DSRL mag irreführend formuliert sein („direkte oder indirekte Beteiligung von konkurrierenden Marktteilnehmern“), bezieht sich jedoch nicht auf gesellschaftsrechtliche Beteiligung, sondern auf die Abhängigkeit der Berufsausübung von Beteiligungen an am Genchmungsvorfahren Beteiligten, etwa den dort auch erwähnten Berufsverbänden.

¹⁵⁷ Wende, Das Fremdbesitzverbot in den freien Berufen, 2012, S. 172; Schlichting/Spelten, EuZW 2005, S. 238, 239.

¹⁵⁸ Schlichting/Spelten, EuZW 2005, S. 238, 239.

¹⁵⁹ So schon EuGH, Urt. v. 2.12.2010 – C-225/09, EuZW 2011, S. 308 Rn. 61 – Jakubowska u. Maneggia.

¹⁶⁰ EuGH, Urt. v. 12.12.1996 – C-3/95, EuGHE 1996, S. I-6511, Rn. 31 – Reisebüro Broede; EuGH, Urt. v. 21.9.1999 – C-124/97, EuGHE 1999, S. I-6067 Rn. 33; EuGH, Urt. v. 5.12.2006 – C-202/04 u. a., EuGHE 2006, S. I-11421 Rn. 64 – Cipolla.

zwar generell mit der Funktionsfähigkeit der Rechtspflege verflochten sind, unionsrechtlich aber keine vergleichbare Stellung einnehmen¹⁶¹.

c) Anwendung auf steuer- und rechtsberatende Berufe

- 160 **Für Steuerberatungsgesellschaften** bedeutet dies, dass in der DLRL keine spezifischen Vorgaben zu Beteiligungsstrukturen existieren. Solche sind daher an den allgemeinen Vorgaben des Art. 15 DLRL zu messen. Ein Fremdbeteiligungsverbot ist demnach nur haltbar, wenn ein diskriminierender Charakter ausgeschlossen ist, es auf einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gestützt werden kann und zugleich verhältnismäßig ausgestaltet ist.
- 161 Als zwingende Gründe des Allgemeininteresses mag der Schutz der Unabhängigkeit steuerberatender Tätigkeiten oder die Vermeidung struktureller Interessenkonflikte angeführt werden¹⁶². Hinsichtlich der Verhältnismäßigkeit kommt es dann aber darauf an, ob weniger eingriffsintensive Maßnahmen, wie etwa eine Transparenzpflicht oder Stimmrechtsbindungen das gewünschte Ziel ebenso effektiv verwirklichen. Fremdbeteiligungsverbote im Steuerberaterrecht dürfen unionsrechtlich also nicht mit einer pauschalen oder schematischen Begründung eingeführt werden, sondern bedürfen einer detaillierten Rechtfertigungsprüfung (→ C.III. | Rn. 182 ff.).
- 162 **Für Abschlussprüfungsgesellschaften** ergeben sich aus der DLRL prinzipiell dieselben Grundsätze, soweit nicht speziellere unionsrechtliche Vorgaben (wie etwa die Abschlussprüferrichtlinie) eingreifen. Auch die Beteiligung von Abschlussprüfungsgesellschaften an anderen Gesellschaften ist mangels spezieller Vorschriften in der APRL an den allgemeinen Anforderungen des Art. 15 DLRL zu messen. Demzufolge sind Regelungen nur dann zulässig, wenn sie nicht diskriminierend, durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gedeckt und verhältnismäßig sind. Typischerweise wird bei Wirtschaftsprüfern, angelehnt an die APRL und die APVO, der Schutz der Unabhängigkeit und der Vertrauensschutz der Kapitalmärkte als Rechtfertigungsgrund herangezogen. Auch hier gilt jedoch, dass die bloße abstrakte Gefahr von Interessenkonflikten nicht genügt; vielmehr muss dargelegt werden, dass ein generelles Fremdbeteiligungsverbot an Steuerberatungsgesellschaften erforderlich ist und mildere Mittel, etwa qualifizierte Mitbestimmungsrechte oder Beschränkungen bestimmter Beteiligungsarten, nicht denselben Schutzzweck erreichen würden.

3. Verhältnismäßigkeitsrichtlinie (EU) 2018/958

- 163 Quer zu den genannten Rechtsakten liegt die VhmRL. Auf den ersten Blick konkretisiert sie nur die Berufsanerkennungsrichtlinie (→ C.II.1.a) | Rn. 127 f.), betrifft aber nicht nur die Anerkennung von Berufsqualifikationen, sondern richtet ihren Blick auf **alle Regelungen für Berufe, die von der Berufsanerkennungsrichtlinie erfasst sind** (Art. 2 Abs. 1 VhmRL)¹⁶³. Sie verpflichtet die Mitgliedstaaten, „vor der Einführung neuer oder der

¹⁶¹ EuGH, Urt. v. 19.2.2002 – C-309/99, NJW 2002, S. 877 Rn. 97 – 108 – Wouters; EuGH, Urt. v. 29.7.2024 – C-623/22, NJW 2024, S. 3119 Rn. 92-97 – Belgian Association of Tax Lawyers; EuGH, Urt. v. 25.6.2022 – C-694/20, NJW 2023, S. 667 Rn. 45 – Orde van Vlaamse Balies u. a.

¹⁶² Z. B. Schick, DStR 2025, S. 421, 422.

¹⁶³ Zimmermann, GewArch. 2020, S. 430, 431, 435.

Änderung bestehender Rechts- und Verwaltungsvorschriften [...], mit denen der Zugang zu Reglementierten Berufen oder deren Ausübung beschränkt wird“, eine spezifische sogenannte Verhältnismäßigkeitsprüfung vorzunehmen. Dies soll gemäß ErwGr. 7 VhmRL dazu dienen, den Binnenmarkt in seiner Funktionsfähigkeit ordnungsgemäß zu schützen und den Verbraucherschutz sowie ausreichende Transparenz zu gewährleisten¹⁶⁴.

a) Maßgaben für die Verhältnismäßigkeitsprüfung

- 164 Diese Verhältnismäßigkeitsprüfung hat nach im Einzelnen vorgegebenen Parametern (insb. Art. 6 u. Art. 7 VhmRL) zu erfolgen (→ E.I.2.a) | Rn. 441 f.). Dafür nimmt die Richtlinie eine **Kodifizierung der Gebhard-Kriterien** vor (Art. 5–7 VhmRL; vgl. ErwGr. 3 VhmRL), die der EuGH in seinem Urteil von 1995 entwickelt hat¹⁶⁵. Diesen Voraussetzungen zufolge dürfen die mitgliedstaatlichen Regelungen EU-Ausländer nicht diskriminieren (Art. 5 VhmRL). Über dieses Diskriminierungsverbot hinaus verlangt die Richtlinie, dass mitgliedstaatliche Beschränkungen durch Ziele des Allgemeinwohls gerechtfertigt sein müssen (Art. 6 VhmRL). Der Katalog hierzu ist dabei nicht abschließend, enthält aber ausdrücklich die „Wahrung der geordneten Rechtspflege“, die öffentliche Ordnung sowie Sicherheit und Gesundheit als Gemeinwohlziele (Art. 6 Abs. 2 Hs. 2 Var. 3 VhmRL). Entsprechende Regelungen müssen „für die Verwirklichung des angestrebten Ziels geeignet sein und dürfen nicht über das zur Erreichung dieses Ziels erforderliche Maß hinausgehen“ (Art. 7 Abs. 1 VhmRL). Damit wird eine zweistufige Prüfung vorgeschrieben, mithilfe der zunächst überprüft werden soll, ob die gewählte Maßnahme tatsächlich dazu beiträgt, das festgesetzte Gemeinwohlziel zu erreichen. In einem zweiten Schritt ist zu klären, ob mildere Vorschriften verfügbar sind, die denselben Zweck mit geringerem Eingriffsgewicht erreichen könnten. So genügt es im Rahmen des Fremdbeteiligungsverbotes nicht, lediglich auf die Gefahren von Fremdeinfluss zu verweisen. Vielmehr muss dargelegt werden, dass alternative Maßnahmen, wie Transparenzpflichten oder strengere Berufsaufsicht, nicht gleichermaßen effektiv wären.
- 165 Der Katalog des Art. 7 Abs. 2 UAbs. 1 lit. a–f VhmRL ist als verpflichtendes **Mindestprüfprogramm** stets zu prüfen. Zu diesen hinzu sollen je nach konkreter Gestalt des Regelungsvorhabens außerdem noch **zusätzliche relevante Kriterien** gezogen werden, insofern dies für die neue Vorschrift relevant ist, um eine realistische Einschätzung der Risiken vorzunehmen (vgl. ErwGr. 20 VhmRL).¹⁶⁶
- 166 Nach Art. 7 Abs. 2 UAbs. 2 lit. f¹⁶⁷ VhmRL sind die wissenschaftlichen und technischen Entwicklungen zu berücksichtigen. Hier kann der Digitalisierungsbedarf in der Steuerberatung eine Rolle spielen.
- 167 Art. 7 Abs. 3 lit. f und lit. h VhmRL geben vor, **Beteiligungsstrukturen, Geschäftsleitung sowie Unvereinbarkeitsregelungen** in den Blick zu nehmen.

¹⁶⁴ Schäfer, EuZW 2018, S. 789, 789.

¹⁶⁵ EuGH, Urt. v. 30.11.1995 – C-55/94, NJW 1996, S. 579 ff. – Gebhard.

¹⁶⁶ Schäfer, EuZW 2018, S. 789, 789.

¹⁶⁷ Die Prüfung nach Art. 7 Abs. 2 UAbs. 1 S. 1 lit. f VhmRL bezieht sich auf das Zusammenwirken von Normen, die also im Zusammenspiel betrachtet werden müssen. Allerdings ist im Schrifttum umstritten, ob auf diesem Wege alle zusammenspielenden Normen auch als solche überprüft werden müssen (dafür Schäfer, EuZW 2018, S. 789, 795; dagegen Zimmermann, GewArch. 2020, S. 430, 437).

- 168 Die Richtlinie verpflichtet damit zu einer strukturierten Abwägung, die weit über eine formalhafte Berufung auf das Allgemeinwohl hinausgeht. Für den mitgliedstaatlichen Gesetzgeber bedeutet dies, dass er die tatsächlichen Gefährdungslagen **substantiiert darlegen und empirisch untermauern** muss. Besonders im Hinblick auf ein Fremdbeteiligungsverbot, das tief in den Binnenmarkt eingreift, ist eine sorgfältige Prüfung, ob die Maßnahme erforderlich ist, unionsrechtlich unverzichtbar.
- 169 Die Vorgaben der VhmRL **gelten für alle Vorschriften in Bezug auf Reglementierte Berufe** (vgl. Art. 4 Abs. 3 VhmRL: „[j]ede Vorschrift“¹⁶⁸) und umfassen damit sowohl Rechts- als auch Verwaltungsvorschriften.¹⁶⁹ Der europäische Normgeber hat dabei durchaus im Blick, dass es sich um aufwendige und detaillierte (Verfahrens-)Vorgaben handelt. Dies wird allerdings nicht durch eine Bagatellausnahme¹⁷⁰ adressiert, die etwa „Präzisierungen“, „redaktionelle Änderungen“ oder Ähnliches von der Anwendung ausnehmen würde¹⁷¹. Vielmehr gibt Art. 4 Abs. 2 VhmRL vor, dass „der Umfang der Prüfung [...] im Verhältnis zu der Art, dem Inhalt und der Auswirkung der Vorschrift“ stehen soll. Es wird also nicht auf die textlich-redaktionelle Art der Regelung oder deren Umfang geschaut, sondern in einem funktionalen Sinne auf deren Auswirkungen (Verhältnismäßigkeit der Verhältnismäßigkeitsprüfung¹⁷²). Ein Indiz für „Inhalt und Auswirkung“ kann das Maß verbandspolitischer Flankierung, Lobbytätigkeit und die Beauftragung von Gutachten (wie diesem) sein.
- 170 Die Prüfung hat „vor der Einführung neuer oder der Änderung bestehender Rechts- und Verwaltungsvorschriften“ zu erfolgen (Art. 4 Abs. 1 VhmRL; s. Überschrift von Art. 4 VhmRL: „Ex-ante-Prüfung“).
- 171 Auch muss die Prüfung „objektiv und unabhängig“ durchgeführt werden (Art. 4 Abs. 5 VhmRL). Bei untergesetzlichen Normen mag hierfür die Aufsichtsbehörde eine geeignete Stelle sein¹⁷³, bei parlamentarischer Gesetzgebung kommt mangels einer Fach- und Rechtsaufsicht nur eine **unabhängige wissenschaftliche oder anderweitig geartete fachliche Untersuchung** in Betracht.

b) Partizipation und Kommunikation der Verhältnismäßigkeitsprüfung

- 172 Die VhmRL regelt aber nicht nur die Verhältnismäßigkeitsprüfung als solche und ihre Maßstäbe, sondern macht den mitgliedstaatlichen Normsetzern auch Verfahrensvorschriften. So müssen der Öffentlichkeit vor Einführung oder Änderung von Vorschriften für entsprechende Berufe **vorab „auf geeignete Weise Informationen zur Verfügung gestellt werden“** (Art. 8 Abs. 1 VhmRL)¹⁷⁴. Stakeholder sind in geeigneter Weise einzubeziehen, und ihnen ist Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben (Art. 8 Abs. 2 S. 1 VhmRL).

¹⁶⁸ Ausdrücklich auch Schäfer, EuZW 2018, S. 789, 789.

¹⁶⁹ Stöbener de Mora, Eine unverhältnismäßige Verhältnismäßigkeitsprüfung, EuZW 2017, S. 287, 288.

¹⁷⁰ Ausnahmen gelten nur für Ausbildungskataloge (ErwGr. 9 VhmRL).

¹⁷¹ Anders hierzu Zimmermann, GewArch. 2020, S. 430, 436, der die Anwendung der VhmRL auf Bagatellfälle für insgesamt „unverhältnismäßig und damit hinfällig“ i. S. v. Art. 4 Abs. 2 VhmRL hält.

¹⁷² Zimmermann, GewArch. 2020, S. 430, 436.

¹⁷³ Zimmermann, GewArch. 2020, S. 430, 436.

¹⁷⁴ Dies wird, allerdings ohne Angabe von Gründen für unverhältnismäßig gehalten von Zimmermann, GewArch. 2020, S. 430, 436. Angesichts der Niederschwelligkeit von Veröffentlichungen im Internet ist dieses Bedenken auch wenig plausibel.

Gegebenenfalls sind „öffentliche Konsultationen“ durchzuführen (Art. 8 Abs. 2 S. 2 VhmRL).

- 173 Diese Vorgaben erfordern kein separates Verfahren innerhalb oder im Vorfeld des mitgliedstaatlichen Normsetzungsverfahrens, wenn eine entsprechende Partizipation und Kommunikation durch die allgemeinen mitgliedstaatlichen Rechtsetzungsvorgaben sichergestellt sind. Hierbei kommt es nicht auf Vorschriften in einem bestimmten Normrang an, sondern darauf, dass eine entsprechende Partizipation und Kommunikation tatsächlich stattfindet.
- 174 Nach Art. 11 VhmRL sind die „Gründe für die Beurteilung von Vorschriften, die nach [der VhmRL] geprüft wurden“, in die **Datenbank nach Art. 59 Abs. 1 Berufsanerkennungsrichtlinie** einzustellen (Art. 11 Abs. 1 VhmRL i. V. m. Art. 59 Abs. 5 Berufsanerkennungsrichtlinie; → E.II. | Rn. 464 ff.)¹⁷⁵. Die Mitgliedstaaten sind also verpflichtet, ihre Verhältnismäßigkeitsprüfung nicht nur intern vorzunehmen, sondern die Ergebnisse auch für die Europäische Kommission, andere Mitgliedstaaten und die Öffentlichkeit nachvollziehbar zu dokumentieren. Diese Pflicht soll Transparenz und eine unionsweite Vergleichbarkeit schaffen und ermöglicht zugleich eine effektive Kontrolle der Einhaltung der unionsrechtlichen Maßstäbe. Für das Fremdbeteiligungsverbot bedeutet dies, dass der deutsche Gesetzgeber im Falle der Beibehaltung oder Änderung dieser Regelung nicht nur eine interne Abwägung vorzunehmen hat, sondern die zugrunde liegenden Erwägungen in der Datenbank nach Art. 59 Berufsanerkennungsrichtlinie zugänglich machen müsste. Fehlt eine solche Dokumentation, kann dies unionsrechtliche Defizite offenlegen und die Verteidigung der Regelung im Falle einer Überprüfung durch die Europäische Kommission oder den EuGH erheblich erschweren¹⁷⁶.

4. Ergebnis

- 175 Das Europarecht enthält spezifische Vorgaben insbesondere für Rechtsanwälte und Abschlussprüfer, während Steuerberater im unionsrechtlichen Rahmen vergleichsweise wenig adressiert werden¹⁷⁷. Der Grund hierfür mag sein, dass Berufsbild und Aufgabenfelder der Steuerberater in Europa unterschiedlicher sind als für andere Freie Berufe¹⁷⁸.
- 176 Aus dem Recht der Abschlussprüfer lassen sich Rückschlüsse für die europarechtlichen Anforderungen für Fremdbeteiligungsverbote der Abschlussprüfer und der Freien Berufe insgesamt ziehen. Die APRL sowie die ergänzende APVO bilden ein umfassendes Regelwerk für die Zulassung, Organisation, Pflichten und Aufsicht von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, insbesondere mit dem Ziel, die Unabhängigkeit der Prüfer zu schützen. Die APRL enthält in Art. 3 Abs. 4 strukturelle Mehrheitsvorgaben für Stimmrechte und Leitungsorgane, erlaubt jedoch Beteiligungen von Nicht-Abschlussprüfern, ergänzt durch detaillierte Vorschriften zu Unabhängigkeit, Interessenkonflikten und sog. Cooling-off-Perioden Art. 21–24 APRL). Auch die APVO verzichtet auf ein generelles Kapital- oder Fremdbeteiligungsverbot.

¹⁷⁵ Kämmerer, in: v. Münch/Kunig, GG, 8. Aufl. 2025, Art. 12 Rn. 17.

¹⁷⁶ Schäfer, EuZW 2018, S. 789, 795.

¹⁷⁷ EuGH, Urt. v. 17.12.2015 – C-342/14, NJW 2016, S. 857 Rn. 45 – X-Steuerberatungsgesellschaft; s. a. FG Düsseldorf, Urt. v. 7.7.2010 – 2 K 4450/08, DStRE 2011, S. 720, 721.

¹⁷⁸ Vgl. Peske, in: FS Streck, 2011, S. 761 ff., u. v. Lewinski, in: DWS, Stellung und Zukunft der Freien Berufe in Europa, 2015, S. 75, 75 et pass.

- 177 Diese Regelungen gelten zwar nicht unmittelbar für (Beteiligungen von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften) an Steuerberatern, geben aber doch in Gestalt eines „europäischen Leitbilds“ (→ C.II.1.c)aa)(2) | Rn. 140 ff.) einen Maßstab für die europarechtliche Verhältnismäßigkeitsprüfung: Die Unabhängigkeit kann durch funktionale Inkompatibilitäten, Berufsgrundsätze und Aufsicht gewährleistet werden, ohne dass ein kategorisches Fremdbeteiligungsverbot erforderlich ist.
- 178 Für die Bereiche, die nicht durch spezielle Rechtsakte geregelt sind, stellt die DLRL das unionsrechtliche Grundgerüst dar mit dem Ziel, den Binnenmarkt durch den Abbau von Marktzutrittsschranken zu stärken. Fremdbeteiligungsverbote für Steuerberatungsgesellschaften sind dieser Richtlinie zufolge nur dann unionsrechtskonform, wenn sie auf zwingende Gründe des Allgemeininteresses, wie etwa den Schutz der Unabhängigkeit oder die Vermeidung struktureller Interessenkonflikte, gestützt werden und keine mildernden Mittel wie Transparenzpflichten, Stimmrechtsbindungen oder Beteiligungsobergrenzen denselben Zweck erreichen.
- 179 Diese Voraussetzungen finden sich ferner in der VhmRL wieder, durch die ein Paradigmenwechsel in der Regulierung Reglementierter Berufe vollzogen wird. Während zuvor die Intensität der Verhältnismäßigkeitsprüfung stark von der Kenntnis und Gewichtung der EuGH-Rechtsprechung abhing, liegt nun ein verbindliches Ex-ante-Prüfprogramm (Art. 5–7 VhmRL) für die Mitgliedstaaten vor. Durch die Begründungspflichten (Art. 4 VhmRL) sowie die Vorgaben zu Informationsaustausch und Transparenz (Art. 10, 11 VhmRL) wird die Richtlinie damit zum Motor einer modernen, nachvollziehbaren Regulierung, die die Mitgliedstaaten zu systematischer und interdisziplinärer Vorgehensweise anhält¹⁷⁹.
- 180 Die VhmRL selbst macht zwar keine (zusätzlichen) materiellen Vorgaben für die mitgliedstaatlichen Normsetzer und begründet keine eigenständige Rechtfertigungsebene vor dem EuGH. Sie postuliert aber vielmehr in besonderer Weise eine Rechenschaftspflichtigkeit und Dokumentationspflichten. Insofern dient die VhmRL primär als Verfahrensmaßstab: Wurde die Prüfung durchgeführt, nachvollziehbar begründet und die Öffentlichkeit bzw. relevante Interessengruppen einbezogen?
- 181 Fehlt es an einer ordnungsgemäßen Ex-ante-Prüfung oder an einer nachvollziehbaren Dokumentation, kann dies – unabhängig von dem damit verbundenen formellen Europarechtsverstoß – jedoch die Argumentationslage des Mitgliedstaates erheblich schwächen und die Beweisführung erschweren. Die Richtlinie unterstützt also die Mitgliedstaaten darin, schon vorab eine potentiell spät aufkommende Rechtfertigungsprüfung strukturierter, nachvollziehbarer und empirisch fundierter zu gestalten¹⁸⁰ (→ C.III. | sogleich).

III. Rechtfertigungsebene

- 182 Der Maßstab für die Rechtfertigung von Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit (→ C.I.4.d)aa) | Rn. 106 ff.) wie auch der durch die DLRL (→ C.II.1.d) und C.II.2 | Rn. 151 ff.) konkretisierten Niederlassungs-

¹⁷⁹ Schäfer, EuZW 2018, S. 789, 795.

¹⁸⁰ EuGH, Urt. v. 19.10.2016 – C-148/15, EuZW 2016, S. 958 ff. – Deutsche Parkinson Vereinigung e. V.; Schäfer, EuZW 2018, S. 789, 795.

freiheit (→ C.I.4.c) | Rn. 95 ff.) ist derselbe. Es kommt vorliegend also nicht darauf an, welchem Regime eine Fremdbeteiligung unterfällt (→ C.III.1. | sogleich). Da die Halmer-Entscheidung nicht 1-zu-1 übertragen werden kann (→ C.III.2. | Rn. 208 ff.) zeigen sich erhebliche Rechtfertigungsmängel bei der Kohärenz und Eignung der Regelung (→ C.III.2.c) | Rn. 222 ff.) sowie der Erforderlichkeit und Angemessenheit (→ C.III.2.d) | Rn. 240 ff.), gerade auch unter Berücksichtigung der Grundfreiheiten (→ C.III.2.d)bb) | Rn. 245 ff.).

1. Einheitlicher Rechtfertigungsmaßstab

- 183 Eine mitgliedstaatliche Regelung, die die Beteiligungsmöglichkeiten an Berufsausübungsgesellschaften beschränkt, kann in Abhängigkeit von ihrer Ausgestaltung und der konkreten Fallgestaltung an den Anforderungen der Kapitalverkehrsfreiheit oder den Vorgaben der die Niederlassungsfreiheit insoweit konkretisierenden DLRL zu messen sein. Das dogmatische Verhältnis der einzelnen Grundfreiheiten zueinander ist dabei nicht ausschlaggebend. Denn zum einen muss eine mitgliedstaatliche Regelung zu Beteiligungsverboten, damit sie als unionsrechtskonform betrachtet werden kann, in jedem Fall mit den Vorgaben der beiden betreffenden Grundfreiheiten, der DLRL und – zumindest mittelbar – den EU-Grundrechten in Einklang stehen. Zum anderen ergeben sich hinsichtlich der Rechtfertigungsanforderungen keine ergebnisrelevanten Unterschiede zwischen der Niederlassungsfreiheit bzw. DLRL einerseits und der Kapitalverkehrsfreiheit andererseits. Der EuGH hat vielmehr ein **einheitliches Rechtfertigungsregime für Grundfreiheitseingriffe** entwickelt, das der aus dem deutschen Verfassungsrecht bekannten Prüfung der Rechtfertigung von Grundrechtseingriffen strukturell ähnelt, sich jedoch in einzelnen Punkten unterscheidet (→ C.III. | Rn. 182 ff.). – Im Hinblick auf die Rechtfertigung mitgliedstaatlicher Regelungen zu Beteiligungen an Berufsausübungsgesellschaften ergeben sich daraus die folgenden Maßgaben:

a) Schranken

- 184 Wie auch das mitgliedstaatliche Verfassungsrecht kennt das Unionsrecht geschriebene (→ C.III.1.a)aa) | sogleich) und ungeschriebene (→ C.III.1.a)bb) | Rn. 189 ff.) Schranken, wobei letztere von weitaus größerer praktischer Relevanz sind.

aa) Geschriebene Schranken

- 185 Die geschriebenen Rechtfertigungsgründe werden vom Gerichtshof seit jeher so restriktiv ausgelegt¹⁸¹, dass sie für sich genommen mit Blick auf Eingriffe in Form von bloßen Beschränkungen keine hinreichende Grundlage für eine austarierte Grundfreiheitsprüfung bieten. Sie spielen für die Rechtfertigung bloßer Beschränkungen **praktisch kaum eine Rolle**; hierdurch ist auch eine flexible Handhabung dieser Ausnahmen effektiv versperrt, was die Bedeutung der ungeschriebenen Schranken (→ C.III.1.a)bb) | Rn. 189 ff.) entsprechend vergrößert.

¹⁸¹ Streinz, Europarecht, 12. Aufl. 2023, Rn. 872.

(1) Art. 52 Abs. 1 AEUV (Öffentliche Ordnung)

- 186 Die geschriebenen Schranken für die Niederlassungsfreiheit finden sich in Art. 52 Abs. 1 AEUV, der bestimmt, dass Ungleichbehandlungen von EU-Ausländern zulässig sind, wenn sie aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit gerechtfertigt sind. Der Begriff der öffentlichen Ordnung hat dabei nicht den gleichen Inhalt wie im deutschen Polizei- und Sicherheitsrecht¹⁸². Vielmehr bezieht sich die öffentliche Ordnung im Sinne des Art. 52 Abs. 1 AEUV auf tatsächliche und hinreichend **schwere Gefährdungen, die die Grundinteressen der Gesellschaft und ihre elementaren unverzichtbaren Grundregeln berühren**¹⁸³. Als Rechtfertigungsgrund für Beteiligungsverbote an Berufsausübungsgesellschaften scheidet die öffentliche Ordnung damit aus.
- 187 Dies gilt umso mehr für die weiteren in Art. 52 Abs. 1 AEUV genannten Rechtfertigungsgründe der öffentlichen Sicherheit und Gesundheit.

(2) Art. 65 Abs. 1 AEUV („Steuerklausel“)

- 188 Art. 65 Abs. 1 AEUV enthält die für die Kapitalverkehrsfreiheit niedergeschriebenen Schranken. Aufgeführt sind neben der öffentlichen Ordnung und Sicherheit (→ C.III.1.a)aa)(1) | soeben) die „Steuerklausel“¹⁸⁴ (Art. 65 Abs. 1 lit. a AEUV) und die Maßnahmen zur Verhinderung von Zu widerhandlungen gegen mitgliedstaatliche Verwaltungsvorschriften und die Durchführung von Meldeverfahren (Art. 65 Abs. 1 lit. b AEUV). Die Steuerklausel wurde mit Blick auf die durch die EU-Verträge außerhalb der Art. 110 ff. AEUV nicht berührte Steuerhoheit der Mitgliedstaaten aufgenommen¹⁸⁵. Dementsprechend kann sie auch nur für Normen, die unmittelbar dem Steuerrecht zuzuordnen sind, von Bedeutung sein. Mitgliedstaatliche **Fremdbeteiligungsverbote, auch an Steuerberatungsgesellschaften**, fallen nicht darunter.

bb) Ungeschriebene Schranken („Zwingende Erfordernisse des Allgemeinwohls“)

- 189 Die Anerkennung der ungeschriebenen Schranken ist eine Konsequenz der Ausweitung des Grundfreiheitsschutzes, die ihren Ursprung in der Dassonville-Entscheidung des EuGH¹⁸⁶ nahm. Mit dem Verständnis, dass nicht nur Diskriminierungen, sondern auch bloße Beschränkungen Eingriffe in Grundfreiheiten darstellen können (→ C.I.4.c)cc) | Rn. 102 ff.), ging das Erfordernis sachgerechter Rechtfertigungsgründe für diese neue Art der Eingriffe einher.
- 190 Aus dieser Genese ergibt sich, dass die ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe grundsätzlich nur geeignet sind, Beschränkungen, nicht aber Diskriminierungen zu rechtfertigen¹⁸⁷, obgleich die jüngere EuGH-Rechtsprechung auch abweichenden Verständnissen Raum bietet¹⁸⁸. Wie oben skizziert (→ C.III.1.a) | Rn. 184 ff.), hat der EuGH in der **Cassis de**

¹⁸² Kingreen, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts, 1999, S. 157 f.

¹⁸³ EuGH, Urt. v. 9.3.2000 – C-355/98, EuZW 2000, S. 344 Rn. 28.

¹⁸⁴ Sedlaczek/Züger, in: Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 18 AEUV Rn. 38.

¹⁸⁵ Pache, in: Schulze/Janssen/Kadelbach, Europarecht, 4. Aufl. 2020, § 10 Grundfreiheiten Rn. 234.

¹⁸⁶ EuGH, Urt. v. 11.6.1974 – C-8/74, NJW 1975, S. 515 ff. – Dassonville.

¹⁸⁷ Kerstges, Der räumliche Anwendungsbereich der Berufsrechtsnorm, 2023, S. 160 f.

¹⁸⁸ W. Schroeder, in: Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 36 AEUV Rn. 34.

Dijon-Entscheidung¹⁸⁹ erstmals anerkannt, dass eine Grundfreiheit nicht durch eine mitgliedstaatliche Beschränkung verletzt ist, wenn diese notwendig ist, um **zwingenden Erfordernissen des Allgemeinwohls** gerecht zu werden¹⁹⁰. In der Folge wurden die „zwingenden Erfordernisse des Allgemeinwohls“ als ungeschriebene Schranken für Grundfreiheitsbeschränkungen zu einer zentralen Kategorie des Unionsrechts¹⁹¹. Auch wenn der EuGH in der Regel die Anerkennung eines solchen zwingenden Allgemeinwohlbelange mit Blick auf eine spezifische Grundfreiheit formuliert, kommen sämtliche anerkannten Belange aufgrund der **Konvergenz der Grundfreiheiten** zur Rechtfertigung von Beschränkungen aller Grundfreiheiten in Betracht¹⁹².

- 191 Von den in der Judikatur des EuGH anerkannten und in Art. 4 Nr. 8 DLRL bzw. ErwGr. 40 DLRL aufgeführten Allgemeinwohlbelangen können mit Blick auf berufsrechtliche Fremdbeteiligungsverbote insbesondere der **Schutz der Dienstleistungsempfänger**, der Verbraucherschutz¹⁹³, die Verhinderung von Steuerhinterziehung¹⁹⁴ sowie die **Wahrung der ordnungsgemäßen Rechtspflege** eine Rolle spielen; auf die erst- und die letztgenannten Schutzgüter hat der EuGH auch in der Halmer-Entscheidung (→ B.IV.2.a) | Rn. 25 ff.) abgestellt.
- 192 Soweit darüber hinaus als Allgemeinwohlbelange die „**unabhängige Berufsausübung**“ und das „**Vertrauen in die Mandantenbeziehung** vor Schaden zu bewahren“ genannt werden¹⁹⁵, ist dies **zweifelhaft**. Denn keiner dieser beiden Gesichtspunkte erfüllt einen Selbstzweck. Sie sind nur insoweit von Bedeutung, als sie für den Schutz der Dienstleistungsempfänger oder der Wahrung der ordnungsgemäßen Rechtspflege förderlich sind¹⁹⁶.

b) Schranken-Schranken

- 193 Eine grundfreiheitsbeschränkende Maßnahme ist nur dann aufgrund eines zwingenden Erfordernisses des Allgemeinwohls gerechtfertigt, wenn sie geeignet ist, die Verwirklichung des verfolgten Ziels zu gewährleisten und nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung des Ziels erforderlich ist¹⁹⁷. Die Verhältnismäßigkeit stellt damit die zentrale Schranken-Schranke für Grundfreiheitsbeschränkungen dar (vgl. auch Art. 15 Abs. 3 lit. b u. c DLRL).

aa) Verhältnismäßigkeit

- 194 Verglichen mit der Verhältnismäßigkeitsprüfung von Grundrechtseingriffen im mitgliedstaatlichen Verfassungsrecht (ausf. → D.II.3.b) | Rn. 323 ff.) weist das unionsrechtliche Verhältnismäßigkeitsgebot drei Besonderheiten auf: Diese betreffen die Anforderungen an die Regelungskohärenz, den

¹⁸⁹ EuGH, Urt. v. 20.2.1979 – C-120/78, RIW 1979, S. 331 ff. – Cassis de Dijon.

¹⁹⁰ Vgl. EuGH, Urt. v. 17.12.2015 – C-342/14, NJW 2016, S. 857 Rn. 52 – X-Steuerberatungsgesellschaft (zur Dienstleistungsfreiheit).

¹⁹¹ Gänzlich „ungeschrieben“ sind diese Rechtfertigungsgründe insoweit nicht mehr, als der Sekundärrechtssetzer sie inklusive einer beispielhaften Auflistung in Art. 4 Nr. 8 DLRL niedergeschrieben hat.

¹⁹² Pache, in: Schulze/Janssen/Kadelbach, Europarecht, 4. Aufl. 2020, § 10 Grundfreiheiten Rn. 239.

¹⁹³ Kluth/Goltz/Kujath, Die Zukunft der freien Berufe in der Europäischen Union, 2005, S. 159.

¹⁹⁴ EuGH, Urt. v. 17.12.2015 – C-342/14, NJW 2016, S. 857 Rn. 53 – X-Steuerberatungsgesellschaft; vgl. auch Streinz/Leible, in: Schlachter/Oehler, Europäische Dienstleistungsrichtlinie, 2008, Art. 4 Rn. 29.

¹⁹⁵ So Kämmerer, Lockerung des Fremdbesitzverbots für Kanzleien, 2024, S. 39.

¹⁹⁶ Ausführlich zur anwaltlichen Unabhängigkeit als Schutzgut *Kerstges*, Der räumliche Anwendungsbereich der Berufsrechtssnorm, 2023, S. 273 ff.

¹⁹⁷ EuGH, Urt. v. 30.11.1995 – C-55/94, NJW 1996, S. 579, 581 – Gebhard.

Einschätzungsspielraum der Mitgliedstaaten und die EU-Grundrechte als Schranken-Schranken.

(1) Regelungskohärenz

- 195 Eine Grundfreiheitsbeschränkung kann nach der Rechtsprechung des EuGH nur dann als geeignet angesehen werden, die Erreichung des angestrebten Ziels zu gewährleisten, wenn sie tatsächlich dem Anliegen gerecht wird, es in kohärenter und systematischer Weise zu erreichen¹⁹⁸. Demnach wird das Kohärenzgebot zwar vom EuGH als spezieller Gesichtspunkt der Geeignetheit verortet¹⁹⁹, kann jedoch **funktional** auch als **besondere Schranken-Schranke** verstanden werden²⁰⁰.
- 196 An einer genaueren Definition der aus dem Kohärenzgebot folgenden Anforderungen mangelt es bislang. Der einschlägigen Judikatur lässt sich jedoch entnehmen, dass der Gerichtshof eine Inkohärenz annimmt, wenn der betreffende Mitgliedstaat Regelungen erlässt oder (Regelungen nicht erlässt und damit) Zustände duldet, die dem mit der zu prüfenden Maßnahme verfolgten Zweck zuwiderlaufen²⁰¹.

(2) Einschätzungsspielraum der Mitgliedstaaten

- 197 Der Einschätzungsspielraum der Mitgliedstaaten ist der zentrale Parameter für den Prüfungsmaßstab im Hinblick auf die Verhältnismäßigkeit. Je freier die Mitgliedstaaten in ihrer Beurteilung bestehender Gefahren und der Effektivität gegensteuernder Maßnahmen sind, desto weniger engmaschig ist die vom EuGH ausgeübte Kontrolle²⁰². Die Kasuistik zum Einschätzungsspielraum im Berufsrecht der Freien Berufe zeichnet dabei kein klares Bild:
- So hat der EuGH im Jahre 2005 im Hinblick auf das **griechische Fremdbeteiligungsverbot für Optiker** einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit angenommen und zur Begründung hinsichtlich der Verhältnismäßigkeit ausgeführt²⁰³: „Im vorliegenden Fall genügt die Feststellung, dass das Ziel des Schutzes der öffentlichen Gesundheit, auf das die Hellenische Republik sich beruft, mit Maßnahmen erreicht werden kann, die die Niederlassungsfreiheit sowohl natürlicher als auch juristischer Personen weniger einschränken, z. B. durch das Erfordernis, dass in jedem Optikergeschäft als Arbeitnehmer oder als Gesellschafter diplomierte Optiker anwesend sein müssen, durch die für die zivilrechtliche Haftung für das Verhalten eines Dritten geltenden Vorschriften sowie durch Bestimmungen, die eine Berufshaftpflichtversicherung vorschreiben.“ Ein mitgliedstaatlicher Einschätzungsspielraum in Bezug auf die Effektivität unterschiedlicher Maßnahmen lässt sich

¹⁹⁸ EuGH, Urt. v. 16.12.2010 – C-137/09, EuGRZ 2011, S. 37 Rn. 70.

¹⁹⁹ Vgl. dazu auch *Mann*, DStR-Beih. 2015, S. 28, 29.

²⁰⁰ So wohl *Kämmerer*, Lockerung des Fremdbesitzes von Kanzleien, 2024, S. 41.

²⁰¹ Anschaulich EuGH, Urt. v. 6.11.2003 – C-243/01, NJW 2004, S. 139 Rn. 69 – Gambelli: „Soweit nun aber die Behörden eines Mitgliedstaates die Verbraucher dazu anreizen und ermuntern, an Lotterien, Glücksspielen oder Wetten teilzunehmen, damit der Staatskasse daraus Einnahmen zufließen, können sich die Behörden dieses Staates nicht im Hinblick auf die Notwendigkeit, die Gelegenheiten zum Spiel zu vermindern, auf die öffentliche Sozialordnung berufen, um Maßnahmen wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden zu rechtfertigen.“

²⁰² Vgl. EuGH, Urt. v. 19.5.2009 – C-171/07 u. a., NJW 2009, S. 2112 ff. Rn. 30 – DocMorris.

²⁰³ EuGH, Urt. v. 21.4.2005 – C-140/03, EuGHE 2005, S. I-3193 Rn. 35 – Griechische Optiker.

dem überhaupt nicht entnehmen und wird in der Entscheidung auch nicht thematisiert.

- In der eineinhalb Jahre später ergangenen **Cipolla-Entscheidung** hingegen überlässt der EuGH im Hinblick auf italienische Regelungen zu Mindest- und Höchstsätzen für anwaltliche Honorare ausdrücklich den mitgliedstaatlichen Gerichten die Einschätzung, ob eine Wechselbeziehung zwischen der Honorarhöhe und der Qualität anwaltlicher Dienstleistungen besteht²⁰⁴.
- In der Sache **X-Steuerberatungsgesellschaft**²⁰⁵ ging es zwar um die Dienstleistungsfreiheit, für die aber vergleichbare Maßstäbe gelten, führte der EuGH aus, dass mitgliedstaatliche Regulierungen möglich seien, wenn es keine unionsrechtlichen Vorgaben gäbe, hierbei jedoch die Grundfreiheiten zu beachten seien²⁰⁶.
- Von dieser eher großzügigen Linie wich der EuGH in späteren Entscheidungen jedoch wieder ab. In der Entscheidung **Deutsche Parkinson Vereinigung e. V.** forderte er sogar, dass das vorlegende Gericht Beweise, etwa in Form statistischer Daten, vorlegt, die die Eignung einer grundfreiheitsbeschränkenden Maßnahme zur Zweckerreichung belegen²⁰⁷. Die in dem Fall gegenständlichen Preisbindungsvorschriften für Arzneimittel hat der EuGH letztlich als grundfreiheitswidrig eingestuft, weil ihm „keine hinreichenden Nachweise dafür vor[gelegt wurden], dass sich ein Preiswettbewerb bei verschreibungspflichtigen Arzneimitteln nachteilig auf die Wahrnehmung bestimmter Gemeinwohlverpflichtungen [...] auswirken würde“.
- Diese offensichtlich in völligem Gegensatz zur Cipolla-Entscheidung stehenden Anforderungen hat der Gerichtshof auch bei der Entscheidung über die Unionsrechtswidrigkeit von **Mindesthonoraren in der deutschen HOAI** zugrunde gelegt und ausgeführt²⁰⁸: „Daher ist festzustellen, dass es der Bundesrepublik Deutschland nicht gelungen ist nachzuweisen, dass die in der HOAI vorgesehenen Mindestsätze geeignet sind, die Erreichung des Ziels einer hohen Qualität der Planungsleistungen zu gewährleisten und den Verbraucherschutz sicherzustellen.“

- 198 Die zuletzt genannten Entscheidungen ließen eine Entwicklung in Richtung erhöhter Darlegungs- und Beweislastanforderungen der Mitgliedstaaten erkennen, die in einem im Vergleich zur deutschen verfassungsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung deutlich verringerten Einschätzungsspielraum münden²⁰⁹. Teilweise wird dieser Entscheidung entnommen, dass der EuGH im Hinblick auf Reglementierte Berufe aus der VhmRL konkrete Maßstäbe im Hinblick auf die Beweislast der Mitgliedstaaten ableite²¹⁰. Allerdings muss der mitgliedstaatliche Gesetzgeber hinsichtlich des Vorliegens von

²⁰⁴ EuGH, Urt. v. 5.12.2006 – C-94/04 u. a., NJW 2007, S. 281 Rn. 66 – Cipolla.

²⁰⁵ EuGH, Urt. v. 17.12.2015 – C-342/14, NJW 2016, S. 857 ff. – X-Steuerberatungsgesellschaft.

²⁰⁶ EuGH, Urt. v. 17.12.2015 – C-342/14, NJW 2016, S. 857 Rn. 48-52 – X-Steuerberatungsgesellschaft.

²⁰⁷ EuGH, Urt. v. 19.10.2016 – C-148/15, NJW 2016, S. 3771 Rn. 36 – Deutsche Parkinson Vereinigung e. V.; dazu Schäfer, EuZW 2018, S. 789, 792.

²⁰⁸ EuGH, Urt. v. 4.7.2019 – C-377/17, NJW 2019, S. 2529 ff.

²⁰⁹ So auch Kerstges, Der räumliche Anwendungsbereich der Berufsrechtsnorm, 2023, S. 163.

²¹⁰ Zimmermann, GewArch. 2020, S. 430, 435.

Gefahren nicht warten, bis die Gefahr sich realisiert hat und damit deren Bestehen belegt ist²¹¹.

- 199 Allerdings hat der EuGH auch diese Linie nicht konsequent fortgeführt, sondern in der jüngst ergangenen **Halmer-Entscheidung** einen Maßstab angelegt, der sich eher in Richtung Cipolla orientiert. Er begnügt sich mit der Feststellung, ein Mitgliedstaat könne in Anbetracht des ihm eingeräumten Beurteilungsspielraumes legitimerweise davon ausgehen, dass der Rechtsanwalt nicht in der Lage wäre, seinen Beruf unabhängig und unter Beachtung seiner Berufs- und Standespflichten auszuüben, wenn er einer Gesellschaft angehörte, zu deren Gesellschaftern auch reine Finanzinvestoren gehören²¹².
- 200 Ob die Entscheidung in Sachen Halmer damit einen singulären Bruch dieser Linie oder den Beginn einer neuen Tendenz in der Rechtsprechung des Gerichtshofs markiert, bleibt abzuwarten. Jedenfalls ist nicht ohne weiteres davon auszugehen, dass der in der Halmer-Entscheidung – aus Sicht der Mitgliedstaaten – großzügig gewährte Einschätzungsspielraum ohne weiteres auch in zukünftigen Entscheidungen zugrunde gelegt wird. Zudem lässt sich in dieser Deutlichkeit festhalten: Hätte der EuGH in der Halmer-Entscheidung die gleichen Maßstäbe hinsichtlich des Einschätzungsspielraums der Mitgliedstaaten zugrunde gelegt wie in den Entscheidungen zur HOAI und Deutsche Parkinson Vereinigung e. V., wäre die Halmer-Entscheidung wohl gegenteilig ausgefallen.

(3) EU-Grundrechte

- 201 Wie oben dargelegt, sind auch die EU-Grundrechte als Schranken-Schranken im Rahmen der Rechtfertigung von Eingriffen in die Grundfreiheiten zu berücksichtigen (→ C.I.2.c) | Rn. 79). Dies wirft die Frage nach der Verortung der einschlägigen EU-Grundrechte in der Rechtfertigungsprüfung auf. Explizite Aussagen des EuGH gibt es bislang nicht dazu, und auch in der Literatur fehlt es an einer vertieften Auseinandersetzung zu diesem Gesichtspunkt.
- 202 Auch für Eingriffe in EU-Grundrechte gilt, dass diese gerechtfertigt sind, wenn sie einem zwingenden Allgemeinwohlbelang dienen und insoweit geeignet, erforderlich und angemessen sind. Daraus darf allerdings nicht der Schluss gezogen werden, die Prüfung wäre inhaltlich *per se* identisch zur Prüfung von Eingriffen in Grundfreiheiten und somit wiederum obsolet. Denn die Abwägungsgesichtspunkte, insbesondere im Hinblick auf die Erforderlichkeit bzw. Angemessenheit im engeren Sinne, sind **nicht deckungsgleich**: Während bei den Grundfreiheiten die (zwar auch individuelle) Verwirklichung der Idee des Binnenmarktes im Zentrum der Abwägung steht, ist es bei den EU-Grundrechten als Pendant zu den klassischen Abwehrrechten und Schutzpflichten mitgliedstaatlicher Verfassungen²¹³ die individuelle Freiheitsausübung an sich (vgl. Art. 52 Abs. 1 S. 2 GRCh).
- 203 In ihrer Funktion als Schranken-Schranke reichern die EU-Grundrechte damit die Verhältnismäßigkeitsprüfung bei Grundfreiheitseingriffen um spezifische Freiheitsgesichtspunkte an. Dies steht im Einklang mit dem Verständnis, dass

²¹¹ BVerfG, Urt. v. 1.7.1980 – 1 BvR 247/75, BVerfGE 54, S. 237, 249; EuGH, Urt. v. 19.5.2009 – C-171/07 u. a., NJW 2009, S. 2112 ff. Rn. 30 – DocMorris; Singer, AnwBl. 2009, S. 79, 85 f.

²¹² EuGH, Urt. v. 19.12.2024 – C-295/23, IStR 2025, S. 95 Rn. 73 – Halmer.

²¹³ Jarass, GRCh, 4. Aufl. 2021, Einl. Rn. 54 ff.

die **Grundfreiheiten „im Lichte“ der Grundrechte auszulegen** sind²¹⁴. Einerseits können die Grundrechte somit Grundfreiheitseinschränkungen rechtfertigen und andererseits die Anforderungen für die Rechtfertigung erhöhen.

bb) Zwischenergebnis

- 204 Für mitgliedstaatliche Eingriffe in die Grundfreiheiten gilt ein einheitlicher Rechtfertigungsmaßstab – unabhängig davon, ob sich die mitgliedstaatliche Maßnahme primär als Beschränkung der Niederlassungs- oder der Kapitalverkehrsfreiheit erweist. Die geschriebenen Rechtfertigungsgründe haben in beiden Fällen kaum eine praktische Bedeutung. Maßgeblich kommt es deshalb darauf an, ob die in Rede stehende Grundfreiheitsbeschränkung mit Blick auf die zwingenden Belange des Allgemeinwohls als ungeschriebene Schranken gerechtfertigt ist.
- 205 Dies ist der Fall, wenn sich die mitgliedstaatliche Maßnahme als geeignet, erforderlich und verhältnismäßig im engeren Sinne erweist, um einen oder mehrere solcher Belange zu wahren. Im Rahmen der Geeignetheit ist zu prüfen, ob sich die Maßnahme im Rahmen des Gesamtgefüges des mitgliedstaatlichen Rechts als kohärent erweist.
- 206 Nicht abschließend geklärt ist, wie weitreichend der Einschätzungs- und Prognosespielraum ist, der den Mitgliedstaaten im Hinblick auf die Verhältnismäßigkeit der jeweiligen Maßnahme, insbesondere hinsichtlich der bestehenden Gefahren für Allgemeinwohlbelange, zukommt. Die Rechtsprechung des EuGH lässt über die letzten zwei Jahrzehnte zwar eine Tendenz erkennen, die jedoch wiederholt durch einzelne Entscheidungen in Frage gestellt wird.
- 207 Die EU-Grundrechte reichern die Verhältnismäßigkeitsprüfung gegebenenfalls um grundrechtsspezifische Erwägungen an.

2. Rechtfertigung der Beschränkungen durch § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG i. d. F. des 9. StBerGÄG-RefE

- 208 Die Rechtfertigung der durch § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG i. d. F. des 9. StBerGÄG-RefE erfolgenden Beschränkung der Niederlassungs- bzw. Kapitalverkehrsfreiheit ist gemäß den in den vorstehenden Ausführungen dargelegten Anforderungen zu prüfen.
- 209 Das Regulierungsniveau insbesondere in der Rechts- und Steuerberatung in Deutschland liegt traditionellerweise über dem EU-Durchschnitt²¹⁵. Allerdings ist auf der Rechtfertigungsebene nicht auf eine solche Gesamtbetrachtung abzustellen, sondern auf die konkrete Regulierungsmaßnahme.

a) Fehlende Übertragbarkeit der Halmer-Entscheidung

- 210 § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG i. d. F. des 9. StBerGÄG-RefE sieht eine Beschränkung des Gesellschafterkreises in Abhängigkeit von der Berufszugehörigkeit vor. Diese Regelungen sind vergleichbar mit denjenigen, die der Halmer-Entscheidung zugrunde lagen (§ 59a und § 59e BRAO a. F. i. d. F. vor der „Großen BRAO-Reform“ aus 2022 → C.III.2.a.bb) | Rn. 216 ff.). Nach diesen

²¹⁴ Dazu Kahl/Schwind, EuR 2014, S. 170, 182.

²¹⁵ Europäische Kommission, Länderbericht Deutschland 2020 v. 26.2.2020 (SWD (2020) 504 final), S. 65 (Ziff. 4.4.3.).

Vorschriften konnten Gesellschafter von Rechtsanwalts gesellschaften nur Angehörige der in § 59a Abs. 2 BRAO a. F. bezeichneten Berufsgruppen sein. Gegenstand der Halmer-Entscheidung war ebenso wie in § 55a Abs. 1 Satz 3 StBerG i. d. F. 9. StBerGÄG-RefE ein Fremdbeteiligungsverbot, das Personen, die nicht Angehörige der „zugelassenen Berufe“ sind, jegliche Beteiligungen unabhängig von der Höhe und dem Einfluss untersagt.

- 211 Fraglich ist, ob die Halmer-Entscheidung des EuGH (zu dieser schon → B.IV.2. | Rn. 24 ff.) für die Rechtfertigungsprüfung in Bezug auf § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG i. d. F. 9. StBerGÄG-RefE präjudizierende Wirkung entfaltet, sie also als die jüngste der referierten Entscheidungen besondere Maßgeblichkeit besitzt²¹⁶. Die Halmer-Entscheidung fügt sich insbesondere nicht in die bisherige Rechtsprechungslinie des EuGH zum Einschätzungsspielraum der Mitgliedstaaten und zur ihnen obliegenden Beweislast hinsichtlich Gefährdungen von Allgemeinwohlbelangen sowie der Wirksamkeit gegensteuernder Maßnahmen ein. Vielmehr steht sie quer zu der zuvor – wenn auch nicht durchgehend stringent, so doch erkennbar – verfolgten Linie (→ C.III.1.b)aa)(2) | Rn. 197 ff.), die den Mitgliedstaaten eine durchaus weitreichende Darlegungs- und Beweislast auferlegt und somit den Einschätzungsspielraum erheblich begrenzt hat.

aa) Begrenzte Übertragbarkeit von rechtsanwaltsspezifischen Erwägungen

- 212 Ein wesentlicher Unterschied besteht darin, dass der EuGH in der **Halmer-Entscheidung** (→ B.IV.2. | Rn. 24 ff.) die Rechtslage im Hinblick auf **Rechtsanwalts gesellschaften** zu beurteilen hatte, während § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG i. d. F. des 9. StBerGÄG-RefE spezifisch **Steuerberatungsgesellschaften** adressiert. Die in der Halmer-Entscheidung angestellten Erwägungen, die maßgeblich auf die Besonderheiten der anwaltlichen Berufsausübung abstellen, sind daher nicht ohne weiteres auf das Steuerberaterrecht übertragbar.
- 213 Zwar handelt es sich auch bei Steuerberatern um Angehörige der Freien Berufe, und sowohl die bis zur „Großen BRAO-Reform“ geltende Rechtslage als auch die reformierte BRAO sehen Steuerberater als geeignete Gesellschafter von Rechtsanwalts gesellschaften vor. Gleichwohl bestehen in Bezug auf die vom EuGH hervorgehobenen **Schutzzwecke und Gefahren für die Berufsausübung** signifikante Unterschiede zwischen anwaltlicher und steuerberatender Tätigkeit.
- 214 So stellt der EuGH in der Halmer-Entscheidung zentral auf das anwaltliche Verbot der Vertretung widerstreitender Interessen ab, die es in dieser strengen Form für Steuerberater nicht gibt²¹⁷. Die **Einhaltung der anwaltlichen Prävarikationsvorschriften** sah der Gerichtshof insbesondere durch den Einfluss berufsfremder Finanzinvestoren als gefährdet an. Eine solche Problematik kann indes im Bereich der Steuerberatungsgesellschaften nicht in vergleichbarer Weise entstehen. Denn hier steht der Steuerberater regelmäßig dem Staat als Gegner gegenüber, sodass die Gefahr einer parteiübergreifenden Interessenkollision insoweit ausgeschlossen ist.

²¹⁶ Hierfür ausdrücklich mit Blick auf die Eigenschaft als Organe der (Steuer-)Rechtspflege etwa Schick, DStR 2025, S. 421, 422.

²¹⁷ v. Lewinski, Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater, 5. Aufl. 2022, Kap. 5 Rn. 45-61.

215 Auch darüber hinaus lassen sich Steuerberater, auch als Organe der Steuerrechtfertigung, im Hinblick auf etwaige Gefährdungen für Allgemeinwohlbelange nicht ohne weiteres mit Rechtsanwälten gleichsetzen. Letztere sind unmittelbar in die gerichtliche Konfliktlösung eingebunden und erfüllen damit eine zwar staatsferne, aber dennoch justiznahe Funktion. Steuerberater hingegen erbringen im Kern vorbereitende und beratende Leistungen im Hinblick auf das Verhältnis des Mandanten zur Finanzverwaltung. Ihre Rolle ist damit stärker administrativ und **weniger justiziell geprägt**. Während sich die anwaltliche Tätigkeit klassischerweise auf die Durchsetzung individueller Rechte in streitigen Verfahren richtet, liegt der Schwerpunkt der Steuerberatung bei der Unterstützung zur korrekten, wenn auch subjektiv optimierten, Erfüllung öffentlich-rechtlicher Pflichten.

bb) Verändertes Rechtsumfeld infolge der „Großen BRAO-Reform“

- 216 Die Halmer-Entscheidung bezog sich auf die bis zum 31.7.2022 geltende Rechtslage. Am 1.8.2022 sind die für das Gesellschaftsrecht wesentlichen Regelungen der „Großen BRAO-Reform“ in Kraft getreten. Die durch diese Reform im Hinblick auf den zulässigen Gesellschafterkreis von Berufsausübungsgesellschaften von Anwälten und Steuerberatern²¹⁸ herbeigeführten Veränderungen waren von erheblicher Tragweite. Der **Kreis der soziétätsfähigen Berufe** wurde von der abschließenden Aufzählung in § 50a StBerG a. F. (und vergleichbar in den anderen Berufsrechten) erweitert auf alle Personen, die einen Freien Beruf gemäß § 1 Abs. 2 PartGG ausüben. Die – nicht abschließende – Aufzählung in § 1 Abs. 2 S. 2 PartGG benennt bereits **über 20 Freie Berufe**.
- 217 Diese erhebliche Erweiterung des Kreises prinzipiell soziétätsfähiger Berufe hat eine **Akzentverlagerung** im Hinblick auf die zulässige Verbindung zur gemeinsamen Berufsausübung zur Folge. Im Mittelpunkt steht nicht mehr allein die Zuordnung einer Person zu einer Berufsgruppe, sondern in wesentlich stärkerem Maße nun die **Frage nach der Vereinbarkeit der konkreten Person**. So heißt es in § 50 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 StBerG n. F. (und vergleichbar in den anderen Berufsrechten), dass die gemeinsame Berufsausübung mit Freiberuflern im Sinne des § 1 Abs. 2 PartGG zulässig ist, „es sei denn, dass die Verbindung mit dem Beruf des Steuerberaters, insbesondere seiner Stellung als unabhängigem Organ der Steuerrechtfertigung, nicht vereinbar ist oder das Vertrauen in seine Unabhängigkeit gefährden kann.“
- 218 Das durch diese tiefgreifende Reform geschaffene neue Rechtsumfeld ist insbesondere mit Blick auf die Kohärenz der Regelungen (→ u. C.III.1.a)bb) | Rn. 189 ff. u. → C.III.2.c) | Rn. 222 ff.) zu berücksichtigen²¹⁹ und verbietet eine unreflektierte Übertragung der Halmer-Rechtsprechung auf die nunmehr geltende Rechtslage.

²¹⁸ Die „Große BRAO-Reform“ – offiziell: „Gesetz zur Neuregelung des Berufsrechts der anwaltlichen und steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaften sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der rechtsberatenden Berufe“ v. 7.7.2021 (BGBl. I S. 2363) – hat Neuregelungen nicht im Gesellschaftsrecht der Rechtsanwälte mit sich gebracht, sondern auch für Steuerberater, Patentanwälte und Wirtschaftsprüfer.

²¹⁹ So auch Kämmerer, Lockerung des Fremdbesitzverbots für Kanzleien, 2024, S. 34, allerdings ohne klare Schlussfolgerung.

b) Zwingender Allgemeinwohlbelang

- 219 Ausweislich der Gesetzesbegründung dient die geplante Änderung durch das 9. StBerGÄG-RefE „der Wahrung der Unabhängigkeit“²²⁰. Wie oben bereits skizziert (→ 1.a)bb) | Rn. 189 ff.), handelt es sich bei der „Unabhängigkeit der Berufsausübung“ nicht um ein eigenständiges Schutzgut, das für sich genommen als Rechtfertigung für Grundfreiheitseingriffe herangezogen werden kann²²¹. Relevant ist die Unabhängigkeit nur, soweit dadurch der **Schutz der Dienstleistungsempfänger oder die Wahrung der ordnungsgemäßen Steuerrechtspflege** gefördert werden soll. Auch wenn diese Erwägungen in der Gesetzesbegründung nicht explizit Niederschlag gefunden haben, ist mit Blick auf die Halmer-Entscheidung davon auszugehen, dass der EuGH im Rahmen einer Rechtfertigungsprüfung auf diese beiden Allgemeinwohlbelange abstellen wird.
- 220 Zusätzlich könnte eine Rechtfertigung auch noch die Regulierung eines Markts mit adverser Selektion („Zitronenmarkt“²²² nach *George A. Akerlof*²²³) sein. Damit ist ein Markt beschrieben, auf dem die beiden Marktseiten unterschiedlich guten Zugang zu Informationen hinsichtlich der Güte des fraglichen Guts haben. Die Marktseite mit den weniger guten Informationen wird nicht bereit sein, einen höheren Preis für das bessere Produkt zu zahlen, weil sie dessen Güte nicht erkennen und beurteilen kann. In der Folge wird das bessere Gut nicht mehr angeboten, da der höhere Preis nicht mehr erzielt werden kann, und der Markt bricht insoweit zusammen. Dieses für den Gebrauchtwagenmarkt entwickelte Modell lässt sich auch auf andere Märkte übertragen²²⁴. Speziell für die Frage des Fremdbeteiligungsverbotes bedeutet das, dass eine (mitgliedstaatliche) Beschränkung der Fremdbeteiligung dann verhältnismäßig ist, wenn berufsfremde Beteiligungen an Steuerberatungsgesellschaften zu einer für deren Mandanten nicht erkennbaren schlechteren Dienstleistung führen. Hierfür fehlt es aber – soweit ersichtlich – an empirischen Untersuchungen, sowohl innerhalb wie außerhalb des durch die VhmRL (→ C.II.3. | Rn. 163 ff.) vorgeschriebenen Verfahrens.
- 221 Damit die durch § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG i. d. F. 9. StBerGÄG-RefE erfolgende Grundfreiheitsbeschränkung gerechtfertigt ist, müsste sie sich also als geeignet, erforderlich und angemessen erweisen, um bestehende Gefahren für Dienstleistungsempfänger und die Steuerrechtspflege abzuwenden.

c) Eignung und Kohärenz

- 222 Die Frage nach der Geeignetheit einer staatlichen Grundfreiheitsbeschränkung ist eng mit dem Gesichtspunkt der Regelungskohärenz verknüpft²²⁵ (vgl. → C.III.1.b)aa)(1) | Rn. 195 f.). Es genügt also nicht, dass § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG i. d. F. 9. StBerGÄG-RefE in irgendeiner Weise den Schutz der Dienstleistungsempfänger oder

²²⁰ Begr. zum 9. StBerGÄG-RefE, S. 99.

²²¹ So aber noch BFH, Beschl. v. 4.9.2012 – VII R 54/10, DStR 2013, S. 111; *Willerscheid*, in: Kuhls u. a., StBerG, 4. Aufl. 2020, § 50a Rn. 6.

²²² *Akerlof*, The Market for Lemons: Quality Uncertainty and the Market Mechanism, in: Quarterly Journal of Economics 84 (1970), S. 488 ff.

²²³ Ökonom und Träger des Wirtschaftsnobelpreises 2001.

²²⁴ H. Herrmann, in: DWS, Fremdbesitzverbot im Recht der Steuerberater und anderer Freier Berufe, 2010, S. 71, 82 (speziell auch für den Markt für freiberufliche Dienstleistungen).

²²⁵ Vgl. dazu im berufsrechtlichen Kontext auch Kämmerer, Lockerung des Fremdbesitzverbots für Kanzleien, 2024, S. 41 ff.

Steuerrechtspflege fördern könnte. Vielmehr muss sich die Norm als Teil eines konsistenten Regelungsgefüges erweisen, dem keine mitgliedstaatlichen Regelungen erkennbar zuwiderlaufen. Dass dies der Fall wäre, erscheint unter verschiedenen Gesichtspunkten zweifelhaft.

Allerdings können der Rechtsprechung des EuGH keine eindeutigen Maßstäbe entnommen werden, wie (weit) der Kreis gezogen werden muss, innerhalb dessen Kohärenz bestehen muss²²⁶.

aa) Prinzipielle Soziätätsfähigkeit aller Freien Berufe

- 223 Zunächst ist die durch die „Große BRAO-Reform“ eingeführte Regelung des § 50 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 StBerG hervorzuheben (→ C.III.2.a)bb) | Rn. 216 ff.). Danach ist es sämtlichen Angehörigen der Freien Berufe im Sinne des § 1 Abs. 2 PartGG grundsätzlich gestattet, Beteiligungen an Steuerberatungsgesellschaften zu halten. Die Regelung des § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG i. d. F. 9. StBerGÄG-RefE hätte nun zur Folge, dass zwar ein Journalist oder ein **Heilmasseur Gesellschafter einer Steuerberatungsgesellschaft** sein kann, nicht jedoch eine in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässige und dort zugelassene Abschlussprüfungsgesellschaft, in deren Gesellschafterkreis sich ein „reiner Finanzinvestor“ befindet, obwohl das Heimatrecht dieser Gesellschaft dies – in Einklang mit den Vorgaben der EU-Abschlussprüferrichtlinie (!) (→ II.1.c)aa) | Rn. 133 ff.) – gestattet.
- 224 Die Relevanz dieses **Wertungswiderspruchs** wird mit einem Blick auf die Halmer-Entscheidung umso deutlicher: Dort hatte der EuGH das grundsätzliche Fremdbeteiligungsverbot für Rechtsanwaltsgesellschaften unter der Rechtslage vor der „Großen BRAO-Reform“ maßgeblich mit der Erwägung gerechtfertigt, dass sich das vom reinen Finanzinvestor verfolgte Ziel auf das Streben nach Gewinn beschränke, „während sich die anwaltliche Tätigkeit nicht an rein wirtschaftlichen Zwecken ausrichtet, sondern auch an die Einhaltung von Berufs- und Standesregeln gebunden ist“.
- 225 Zum einen ist nicht ersichtlich, dass etwa Heilmasseure berufs- oder standesrechtlichen Regelungen unterliegen, die für die Ausübung von Gesellschafterrechten in einer Anwalts- oder Steuerberatungsgesellschaft von Relevanz wären. Zum anderen unterliegen gerade **Abschlussprüfungsgesellschaften** aus anderen EU-Mitgliedstaaten einschlägigen **Berufspflichten**, die sogar **unionsrechtlich weitgehend harmonisiert** sind (→ C.II.1.c) | Rn. 131).
- 226 Vor diesem Hintergrund würde § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG i. d. F. des 9. StBerGÄG-RefE eingebettet in das bestehende Gesamtregelungsgefüge zu einem Wertungswiderspruch führen: Die Norm untersagt Beteiligungen, die nach den in der Halmer-Entscheidung entwickelten abstrahierten Grundsätzen zulässig sein müssten, während sie zugleich Beteiligungen erlaubte, die nach den dort aufgeführten Kriterien gerade als Gefährdungstatbestand einzustufen wären.

bb) Geduldete Beteiligungen nicht-soziätätsfähiger Personen

- 227 Ein weiterer die Kohärenz in Frage stellender Gesichtspunkt ergibt sich aus § 55 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 StBerG. Demnach ist die Anerkennung einer Berufsausübungsgesellschaft (u. a. dann) zu widerrufen, wenn die

²²⁶ Gerhold/Lauenstein, EuR 2023, S. 563, 568 f. m. w. N.

Voraussetzungen der §§ 50, 55a StBerG nicht mehr erfüllt sind; mit anderen Worten, etwa wenn nicht-soziätätsfähige Personen Gesellschafter der Berufsausübungsgesellschaft sind. Dieser Widerruf der Anerkennung erfolgt jedoch nur, wenn die Steuerberatungsgesellschaft nicht innerhalb einer von der Steuerberaterkammer zu bestimmenden angemessenen Frist einen den genannten Vorschriften entsprechenden Zustand herbeiführt, im hier gegenständlichen Szenario also die nicht-soziätätsfähigen Personen aus dem Gesellschafterkreis entfernt. Der praktisch häufigste Anwendungsfall dürfte das Vererben von **Anteilen an nicht-soziätätsfähige Erben** sein²²⁷.

- 228 Aus dem bloßen Bestehen einer Heilungsfrist folgt allerdings nicht ohne weiteres die Inkohärenz des zugrunde liegenden Verbotes. Im Gegenteil sind derartige Fristen regelmäßig nicht nur zulässig, sondern verfassungsrechtlich sogar geboten. Allerdings ist es bemerkenswert, dass § 55 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 StBerG keinerlei Anhaltspunkte für eine zeitliche Obergrenze enthält und die Bestimmung der Frist damit vollständig in das Ermessen der Kammer stellt. Es wird nicht weiter begründet und erschließt sich jedenfalls nicht ohne weiteres, dass der deutsche Gesetzgeber einerseits das Bedürfnis sieht, durch § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG i. d. F. des 9. StBerGÄG-RefE die mitgliedstaatliche Vorstellung von Soziätätsfähigkeit bis in den Gesellschafterkreis ausländischer Berufsausübungsgesellschaften hinein durchzusetzen, während er andererseits in nicht seltenen Erbfällen mehrjährige Fristen zur Wiederherstellung der Berufsrechtskonformität hinnimmt.
- 229 Der EuGH hat in seiner DocMorris-Entscheidung eine vergleichbare Ausnahmeverordnung im Apothekenrecht gerade deshalb nicht als kohärenzsgefährlich angesehen, weil sie die maximale Haltedauer geerbter Apotheken auf zwölf Monate begrenzte²²⁸.

cc) Finanzinvestoren im medizinischen Bereich

- 230 Besonders augenfällig sind die Zweifel an der Kohärenz des Fremdbeteiligungsverbotes für Rechtsanwalts- und Steuerberatungsgesellschaften im Lichte eines systematischen Vergleichs mit dem Gesundheitswesen. Die ärztliche Heilbehandlung berührt in ihrer Bedeutung regelmäßig **höherwertige Rechtsgüter als die Steuerberatung**. Während steuerberatende Tätigkeit primär Vermögensinteressen betrifft, zielt ärztliches Handeln unmittelbar auf die Erhaltung oder Wiederherstellung von Leben und Gesundheit – Rechtsgüter, die in der Hierarchie grundrechtlicher Schutzgüter an der Spitze stehen²²⁹. Die Gefahren einer unsachgemäßen Einflussnahme sind damit im medizinischen Bereich ungleich gravierender: Gewinnorientierte Fehlanreize können hier nicht nur ökonomische Nachteile, sondern existentielle Schäden bis hin zu irreversiblen Gesundheitsschäden oder Todesfällen nach sich ziehen.
- 231 Dennoch erlaubt der deutsche Gesetzgeber mit **Medizinischen Versorgungszentren („MVZ“)**²³⁰ eine organisatorische Trägerschaft, die externe Kapital- und Leitungseinflüsse ermöglicht. Zwar bleibt die ärztliche

²²⁷ Vgl. *Willerscheid*, in: Kuhls u. a., StBerG, 4. Aufl. 2020, § 55 Rn. 13 f. – Diese Konstellation nimmt auch EuGH, Urt. v. 19.5.2009 – C-171/07 u. a., NJW 2009, S. 2112 ff. Rn. 59 f. – DocMorris, in den Blick.

²²⁸ EuGH, Urt. v. 19.5.2009 – C-171/07 u. a., NJW 2009, S. 2112 ff. – DocMorris.

²²⁹ EuGH, Urt. v. 12.11.2015 – C-198/14, BeckRS 2015, 81742, Rn. 118; weitere Nachw. bei *Gersholt/Lauenstein*, EuR 2023, S. 563, 567 Fn. 30.

²³⁰ Hierzu auch, aber eher rechtspolitisch, *Markworth*, NJW 2025, S. 404 Rn. 16.

Tätigkeit berufsrechtlich den Approbierten vorbehalten; Eigentum und Leitung der Leistungserbringung können aber – vermittelt über zulässige Träger (insb. Krankenhäuser, auch in privater Eigentümerstruktur) – investorenoffen ausgestaltet werden. Der Gesetzgeber sichert die Unabhängigkeit primär mittels Aufsichts-, Qualifikations-, Verantwortungs- und Haftungsregeln, nicht durch ein generelles Fremdbeteiligungsverbot.

- 232 Ähnliches gilt für den **veterinärmedizinischen Bereich**. Internationale Investorengruppen sind in diesem Sektor seit Jahren im Vordringen²³¹. Dass der Gesetzgeber im Vergleich zu den rechtsberatenden Berufen geringere Bedenken hinsichtlich der Beteiligungsstruktur hegt, zeigt sich bereits daran, dass er die Regelung dieser Frage den jeweiligen Tierarztkammern überantwortet. Die Berufsordnung der Tierärztekammer Nordrhein etwa setzt in § 15a die Rahmenbedingungen für Fremdbeteiligungen an Tierarztprazaxen. Demnach müssen Tierärzte die Mehrheit der Geschäftsanteile und Stimmrechte haben oder die für die Berufsausübung maßgeblichen Entscheidungen müssen unwiderruflich auf ein Gremium übertragen sein, in dem approbierte Tierärzte über die Mehrheit der Stimmrechte verfügen (z. B. ein Beirat).
- 233 Wenn aber in einem stärker schutzbedürftigen Sektor externe Kapitalbeteiligungen zugelassen und die Gemeinwohlziele durch mildere, differenzierte Instrumente erreicht werden, spricht dies dafür, dass ein striktes Fremdbeteiligungsverbot in der Steuerberatung nicht das mildeste Mittel ist und das verfolgte Ziel nicht kohärent verfolgt wird. Das **Regelungsgefüge** wirkt dann **selektiv**: Ausgerechnet dort, wo ähnlich gelagerte Risiken bestehen, wird nicht mit dem schärfsten Mittel gearbeitet, während in der Steuerberatung das Maximalinstrument eingesetzt wird.
- 234 Diese Erwägungen gelten umso mehr mit Blick auf § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG i. d. F. des 9. StBerGÄG-RefE, der sogar dort **zugelassenen und berufsrechtlich regulierten EU-ausländischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften** die Beteiligung an deutschen Steuerberatungsgesellschaften versagt, sofern der Gesellschafterkreis dieser Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nicht den deutschen Anforderungen entspricht.
- 235 Eine abweichende Wertung ergibt sich auch nicht im Lichte der **DocMorris-Entscheidung** des EuGH²³², in der dieser das deutsche Fremdbeteiligungsverbot für Apotheken unionsrechtlich gebilligt hat. Zwar setzt sich der EuGH dort ausführlich mit Kohärenzgesichtspunkten auseinander, jedoch nicht in Bezug auf die Zulässigkeit fremdbeteiligungsförderter Strukturen im übrigen medizinischen Bereich. Daraus kann jedenfalls nicht geschlossen werden, dass er diese Umstände für die Kohärenzprüfung als unerheblich ansähe. Hinzu kommt, dass Apotheken zwar einerseits als Teil der Gesundheitsversorgung besonders nah am medizinischen Sektor angesiedelt sind, andererseits aber – ebenso wie Arztpraxen – der Wahrung von im Vergleich zur Steuerrechtspflege höherrangigen Rechtsgütern wie Leben und Gesundheit dienen.
- 236 Schließlich darf der Blick auf die Rolle von Finanzinvestoren im medizinischen Bereich nicht isoliert werden: Er ist lediglich ein

²³¹ Z. B. Hbl. v. 5.6.2025, S. 28; F.A.Z. v. 4.9.2025, S. 21.

²³² EuGH, Urt. v. 19.5.2009 – C-171/07 u. a., NJW 2009, S. 2112 ff. – DocMorris; hierzu auch der Überblick bei Gerhold/Lauenstein, EuR 2023, S. 563, 564 f.

Gesichtspunkt unter mehreren, die für die Kohärenzbetrachtung in der vorliegenden Untersuchung maßgeblich sind. Die Kohärenz einer Regelung steht und fällt nicht mit einem einzigen Aspekt, sondern ist im Gesamtgefüge des mitgliedstaatlichen Regelungssystems zu betrachten.

dd) Leitbild aus dem Recht der Abschlussprüfer

- 237 Ein weiterer, für die Verhältnismäßigkeitsprüfung bedeutsamer Gesichtspunkt ergibt sich aus dem unionsrechtlichen Regelungsrahmen für Abschlussprüfer. APRL sowie die ergänzende APVO enthalten ein **detailliertes System zur Sicherung der Unabhängigkeit** und Integrität des Berufsstands. Dieses System setzt jedoch gerade nicht auf ein absolutes Fremdbeteiligungsverbot, sondern auf eine Kombination struktureller und materieller Sicherungsmechanismen.
- 238 Nach Art. 3 Abs. 4 APRL müssen zwar die Mehrheit der Stimmrechte und die Mehrheit in den Leitungsorganen einer Prüfungsgesellschaft von zugelassenen Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften gehalten werden (→ C.II.1.c)aa)(1) | Rn. 134 ff.). Zugleich erlaubt die Norm aber **ausdrücklich eine Beteiligung von Nicht-Abschlussprüfern**, solange die berufsständische Mehrheit gewahrt bleibt. Diese Struktur wird flankiert durch detaillierte Unabhängigkeits- und Interessenkonfliktregelungen (Art. 21–24 APRL), funktionale Inkompatibilitäten (etwa das Verbot bestimmter „Nichtprüfungsleistungen“, Art. 5 APVO) sowie durch eine strenge öffentliche Aufsicht (Art. 32 APRL). Schon die Vorgängerrichtlinie 84/253/EWG hatte mit der Mehrheitsbindung an Berufsträger statt mit einem Totalverbot gearbeitet, sodass der aktuelle Rechtsrahmen eine konsequente Fortschreibung dieser Linie darstellt.
- 239 Aus unionsrechtlicher Sicht zeigt sich damit ein Leitbild, das Unabhängigkeit nicht durch den Ausschluss fremden Kapitals absichern will, sondern durch gezielte, differenzierte Mechanismen. Der Unionsgesetzgeber geht davon aus, dass **Risiken externer Einflussnahme beherrschbar** sind, solange die maßgebliche Entscheidungsmacht bei Berufsträgern verbleibt und durch Aufsichts- und Compliance-Vorgaben ergänzt wird.

d) Erforderlichkeit und Angemessenheit

- 240 Entsprechend der Praxis des EuGH²³³ werden Erforderlichkeit und Angemessenheit vorliegend nicht als getrennte, sondern **miteinander verzahnte Gesichtspunkte** untersucht. Die durch § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG i. d. F. des 9. StBerGÄG-RefE erfolgende Grundfreiheitsbeschränkung erweist sich demnach nur dann als erforderlich und angemessen, wenn es kein mildereres, gleich geeignetes Mittel zur Verwirklichung der angestrebten Ziele gibt und die Eingriffsintensität nicht außer Verhältnis zur Bedeutung der geschützten Gemeinwohlbelange steht.
- 241 Bemerkenswert ist insoweit zunächst, dass der EuGH sich in der **Halmer-Entscheidung** überhaupt nicht mit der Frage auseinandersetzt, ob es im Vergleich zum Fremdbeteiligungsverbot mildere Maßnahmen gibt, die die adressierten Gemeinwohlbelange hinreichend effektiv schützen können. Einerseits lässt sich dies als ungewöhnlich geringe Kontrolldichte bzw. großzügige Einräumung des mitgliedstaatlichen Einschätzungsspielraums

²³³ Korte, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 49 AEUV Rn. 102.

deuten (vgl. → C.III.2.a) | Rn. 210 ff.). Andererseits bleibt doch der Eindruck zurück, dass die Entscheidungsbegründung nicht in allen Punkten ausgereift und stringent erscheint. Denn denkbare, mildere Maßnahmen liegen auf der Hand.

aa) Begrenzungen der Entscheidungsmacht als mildere Mittel

- 242 Da die Gefährdung durch Finanzinvestoren in deren potentiелlem Einfluss auf die Berufsausübung von Anwälten bzw. Steuerberatern liegt, erscheint es naheliegend, diesem Risiko durch Begrenzungen der Entscheidungsmacht zu begegnen. Dies könnte geschehen, dass bestimmte, die Berufsausübung betreffende Entscheidungen zwingend einem (Geschäftsleitungs-)Gremium vorbehalten werden, in dem die **Berufsträger die Stimmehrheit** besitzen (→ D.II.3.b)cc) | Rn. 351 f.). Ferner kann an **Transparenzpflichten** (→ D.II.3.b)cc)(2) | Rn. 356) oder eine **hoheitliche Beaufsichtigung** (→ D.II.3.b)cc)(3) | Rn. 357 f.) gedacht werden.
- 243 Teilweise wird dem entgegengehalten, dies sei aus rechtlichen und praktischen Gründen kaum zu realisieren, und außerdem sei „die Zulassung eines Gesellschafters mit einer Kapitalbeteiligung ohne Stimmrecht der Verwirklichung der Grundfreiheiten nicht besser dienlich als der Ausschluss jeglicher Kapitalbeteiligung“²³⁴. Diese Erwägungen überzeugen jedoch nicht. Dass sich Stimmehrheitserfordernisse für Berufsträger rechtlich umsetzen lassen und Finanzinvestoren gleichwohl nicht von einem Engagement abhalten, zeigen die Beispiele aus dem veterinärmedizinischen Bereich (→ C.III.2.c)cc) | Rn. 230 ff.). Auch die Annahme, die Möglichkeit einer Kapitalbeteiligung ohne Stimmrecht stelle keine mildere Beschränkung dar als der vollständige Ausschluss jeglicher Kapitalbeteiligung, erweist sich als offensichtlich unzutreffend. Zum einen werden damit Begrenzungen der Entscheidungsmacht fälschlich einem völligen Stimmrechtsausschluss gleichgesetzt; zum anderen wird unterstellt, Kapitalbeteiligungen ohne Stimmrechte seien für Investoren *per se* ohne **Attraktivität**. Tatsächlich gehören Investitionsformen wie stille Beteiligungen oder partiarische Darlehen seit jeher zu klassischen Beteiligungsinstrumenten.
- 244 Schon im Hinblick auf Fremdbeteiligungsverbote im Allgemeinen lässt sich kaum begründen, weshalb die mit ihnen verfolgten Ziele nicht ebenso hinreichend effektiv durch Maßnahmen zur Begrenzung der Entscheidungsmacht erreicht werden könnten. Dies gilt erst recht im Kontext des § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG i. d. F. des 9. StBerGÄG-RefE, da die vom Gesetzgeber angeführten Gefahren bei mittelbaren Beteiligungen in deutlich geringerem Maße bestehen als bei unmittelbaren Beteiligungen.

bb) Erweiterte Abwägung unter Einbeziehung der GRCh

- 245 Bei der Angemessenheitsprüfung ist zu berücksichtigen, dass die durch § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG i. d. F. des 9. StBerGÄG-RefE bewirkte Beschränkung nicht nur in die unionsrechtlichen Grundfreiheiten (Art. 49, 54, 63 AEUV) eingreift, sondern zugleich in die durch die GRCh garantierten Freiheitsrechte (→ C.I.2. | Rn. 73 ff.).
- 246 Nach Art. 15 Abs. 1 GRCh hat jede Person das Recht, zu arbeiten und einen frei gewählten oder angenommenen Beruf auszuüben; Art. 16 GRCh

²³⁴ Vgl. Kämmerer, Lockerung des Fremdbesitzverbots für Kanzleien, 2024, S. 50.

- gewährleistet zudem ausdrücklich die unternehmerische Freiheit. Beide Normen reichern die unionsrechtliche Verhältnismäßigkeitsprüfung um berufsausübungs- und **unternehmensspezifische Freiheitsaspekte** an, die in der Gewichtung der Eingriffsintensität besondere Bedeutung erlangen.
- 247 Gerade Art. 16 GRCh schützt die Freiheit, unternehmerische Tätigkeit in frei gewählter Rechtsform und mit frei gewählter Kapitalstruktur zu betreiben. Ein vollständiges Beteiligungsverbot gegenüber bestimmten, im Binnenmarkt grundsätzlich zugelassenen Akteuren stellt einen erheblichen Eingriff in diese Freiheit dar.
- 248 Zum einen wird die unternehmerische Freiheit beschränkt, da Steuerberatungsgesellschaften auf eine unionsweit anerkannte Finanzierungs- und Kooperationsmöglichkeit verzichten müssen.
- 249 Zum anderen wird auch die Berufsausübungsfreiheit der Steuerberater selbst empfindlich beeinträchtigt, da ihnen der Zugang zu integrierten, europäisch vernetzten Strukturen versperrt wird, die in Zeiten grenzüberschreitender Mandate immer größere praktische Bedeutung gewinnen. Dem Gesetzgeber steht zwar ein Gestaltungsspielraum zu, wenn **Gemeinwohlbelange** wie der Schutz der Dienstleistungsempfänger oder die Integrität der (Steuer-)Rechtspflege berührt sind. Gleichwohl ist zu fordern, dass die Einschränkungen in einem angemessenen Verhältnis zu den verfolgten Zielen stehen. Je wichtiger die betroffenen Grundrechte, desto höher die Anforderungen an die Rechtfertigung.
- 250 Auch Art. 15 GRCh ist in die Abwägung einzubeziehen. Denn das Fremdbeteiligungsverbot verengt nicht nur den Handlungsspielraum möglicher Investoren, sondern auch die berufliche **Betätigungsfreiheit der Steuerberater selbst**. Ihnen wird die Möglichkeit genommen, ihre Berufsausübungsgesellschaften in einer Weise zu finanzieren und organisatorisch zu strukturieren, die den modernen Marktbedingungen entspricht. Der Ausschluss potentieller Kapitalgeber kann insbesondere jüngere Kanzleien daran hindern, notwendige Investitionen zu tätigen und so ihre Berufsausübungsfreiheit effektiv wahrzunehmen.
- 251 Diese Überlegungen zur Unangemessenheit eines generellen Fremdbeteiligungsverbotes wiegen im Kontext des § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG i. d. F. des 9. StBerGÄG-RefE noch schwerer. Denn die Norm betrifft gerade solche Fälle, in denen bereits zugelassene und berufsrechtlich regulierte Wirtschaftsprüfungsgesellschaften aus anderen Mitgliedstaaten als Gesellschafter auftreten. Deren berufliche Tätigkeit unterliegt unionsrechtlich weitgehend **harmonisierten Anforderungen**, insbesondere **aufgrund der APRL** (→ C.II.1.c)aa) | Rn. 133 ff.), die strenge Vorgaben zur Unabhängigkeit, Qualitätssicherung und Aufsicht enthält. Der Normadressat ist nicht ein unregulierter Finanzinvestor, sondern eine im Binnenmarkt zugelassene Berufsausübungsgesellschaft, die bereits auf Unionsebene vergleichbaren Gemeinwohlbindungen unterliegt. In diesem Kontext ist auch die Entscheidung X-Steuerberatungsgesellschaft zu berücksichtigen, in der der EuGH klarstellt, dass die Mitgliedstaaten die Wertungen anderer Mitgliedstaaten im Hinblick auf Berufszugangsvoraussetzungen zu beachten haben²³⁵.
- 252 Indem § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG i. d. F. des 9. StBerGÄG-RefE gleichwohl jegliche Beteiligung solcher Gesellschaften untersagt, sofern deren

²³⁵ EuGH, Urt. v. 17.12.2015 – C-342/14, NJW 2016, S. 857 ff. – X-Steuerberatungsgesellschaft.

Gesellschafterkreis nicht exakt den deutschen Vorgaben entspricht, greift die Norm über das hinaus, was zur Sicherung der ordnungsgemäßen Steuerrechtspflege erforderlich erscheint. Der Eingriff in die unionsrechtlichen Grundfreiheiten wird dadurch qualitativ verstärkt: Es wird nicht nur **Kapital aus dem Binnenmarkt ausgeschlossen**, sondern gerade auch die berufliche **Kooperation mit regulierten, berufsrechtlich gebundenen Marktteilnehmern verhindert**. Die Norm trifft gerade solche Marktteilnehmer, die aufgrund unionsrechtlicher Vorgaben bereits einem hohen Maß an Regulierung und Gemeinwohlbindung unterliegen. § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG i. d. F. des 9. StBerGÄG-RefE ist daher nicht nur denselben Kohärenz- und Verhältnismäßigkeitszweifeln ausgesetzt wie das Fremdbeteiligungsverbot im Allgemeinen. Vielmehr fallen diese Bedenken hier besonders ins Gewicht.

3. Zwischenergebnis

- 253 § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG i. d. F. des 9. StBerGÄG-RefE genügt den unionsrechtlichen Anforderungen an die Rechtfertigung von Grundfreiheitseingriffen nicht. § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG i. d. F. des 9. StBerGÄG-RefE überschreitet die Grenzen der unionsrechtlichen Rechtfertigung. Die Regelung ist unangemessen und damit mit den Grundfreiheiten des AEUV sowie den Grundrechten der GRCh unvereinbar.
- 254 Zwar verfolgt die Norm mit dem Schutz der Dienstleistungsempfänger und der Wahrung der Steuerrechtspflege legitime Gemeinwohlbelange. Jedoch erweist sie sich weder als kohärent noch als verhältnismäßig im engeren Sinne.
- 255 Zum einen bestehen erhebliche Zweifel an der Kohärenz des Regelungskonzepts: Beteiligungen von Berufsgruppen ohne einschlägige standesrechtliche Bindungen bleiben zulässig, während die Beteiligung unionsrechtlich harmonisierter und streng beaufsichtigter Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ausgeschlossen wird. Gleichzeitig werden in vergleichbaren, teils noch sensibleren Bereichen – wie im Gesundheitswesen oder der Veterinärmedizin – externe Kapitalbeteiligungen in differenzierter Form zugelassen.
- 256 Zum anderen geht der mit der Norm verbundene Eingriff über das hinaus, was zur Erreichung der Gemeinwohlziele erforderlich ist. Mildere Mittel wie Stimmrechtsbegrenzungen, Transparenzpflichten oder Genehmigungsvorbehalte hätten denselben Schutzzweck bei deutlich geringerer Eingriffsintensität gewährleisten können. Der vollständige Ausschluss bestimmter Akteure ist daher nicht das „mildeste Mittel“.
- 257 Hinzu tritt die unionsrechtliche Dimension der Grundrechtecharta: Art. 15 GRCh und Art. 16 GRCh verstärken die Bedenken gegen die Angemessenheit. Die Norm beschneidet nicht nur die Handlungsfreiheit potentieller Investoren, sondern auch die berufliche Betätigungs freiheit der Steuerberater selbst, indem sie ihnen unionsweit etablierte Kooperations- und Finanzierungsmöglichkeiten verwehrt. Besonders schwer wiegt dabei, dass der Ausschluss gerade solche Marktteilnehmer trifft, die aufgrund der Abschlussprüferrichtlinie bereits einem hohen Maß an Regulierung und Gemeinwohlbindung unterliegen.

IV. Ergebnis

- 258 Das europäische Primär- und Sekundärrecht macht keine expliziten Vorgaben für oder gegen Fremdbeteiligungsverbote in den Mitgliedstaaten²³⁶.
- 259 Allerdings fordern die Grundfreiheiten und spezifisch die Dienstleistungsrichtlinie, verfahrensmäßig dann noch einmal verstärkt die VhmRL, eine kohärente Regelung. Dieser Maßstab wird durch GRCh-Grundrechte noch zusätzlich grundrechtlich aufgeladen. Diesem Maßstab wird die hier untersuchte Änderung durch das 9. StBerGÄG-RefE nicht gerecht.
- 260 Dies gilt in besonderem Maße, wenn man das „europäische Leitbild“ für Fremdbeteiligungen, wie es im Abschlussprüferrecht für das Einhegen der Gefährdungen der Unabhängigkeit von Berufsträgern durch Fremdbeteiligungen erkennbar berücksichtigt.

D. Materielle Vorgaben des Grundgesetzes

- 261 Die europarechtlichen Vorgaben (→ C. | Rn. 51 ff.) haben Anwendungsvor-rang vor dem mitgliedstaatlichen Recht²³⁷. Dem Recht der Abschlussprüfer ist ein europarechtliches Leitbild für Fremdbeteiligungen der Reglementierten bzw. Freien (jedenfalls rechts-, steuer- und wirtschaftsberatenden) Berufe zu entnehmen, das in europarechtsfreundlicher Auslegung für die Grund-rechtsprüfung bedeutsam ist.

I. Rechtsstaatsgebot

- 262 Wie auch auf der europäischen Ebene (→ C.I.1. | Rn. 58 ff.) ist das Rechts-staatsgebot für das Grundgesetz einer der **zentralen Werte**. Ausprägungen des Rechtsstaatsgebots sind insbesondere der Zugang zu Gericht (→ D.I.1. | sogleich), der effektive Rechtsschutz und die Bedeutung des Rechtsbeistands (→ D.I.2. | Rn. 265 ff.). Der unstreitig heutzutage rechtsstaatlich gebotene Rechtsbeistand muss im konkreten Fall unabhängig sein (→ D.I.3.b) | Rn. 276 ff.), während seine Eigenverantwortlichkeit (→ D.I.3.c) | Rn. 288 ff.) und eine Freiberuflichkeit des hilfeleistenden Berufsstands (→ D.I.3.d) | Rn. 291 f.) keine rechtsstaatlich notwendigen Elemente sind; vielmehr hat der Gesetzgeber hier Ausgestaltungsspielraum (→ D.I.4. | Rn. 294 ff.).

1. Zugang zum Gericht

- 263 Die EMRK sichert Zugang zum Gericht (nur) für zivil- und strafrechtliche Verfahren (Art. 6 Abs. 1 S. 1 EMRK), das Grundgesetz ergänzt dies in Art. 19 Abs. 4 GG durch eine Rechtsschutzgarantie gegen Akte der öffentlichen Gewalt. Trotz der etwas dünnen textlichen Verankerung bezeichnet das Bundesverfassungsgericht die Garantie gerichtlichen Rechtsschutzes als „**Grundsatznorm für die gesamte Rechtsordnung**“. Soweit es eng begrenzte Ausnahmen gibt, etwa in Gnadsachen, bei

²³⁶ Wende, Das Fremdbesitzverbot in den freien Berufen, 2012, S. 171.

²³⁷ Die insbesondere vom Bundesverfassungsgericht entwickelten Figuren des ausbrechenden Ultra-vires-Rechtsaktes und die Identität-kern-Rechtsprechung (zu beidem Gärditz, in: Stern/Sordan/Möstl, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland im europäischen Staatenverbund, 2. Aufl. 2022, § 11 Rn. 100 ff.) bleiben vorliegend ausgeklammert, weil sie für die Frage der Fremdbeteiligungsbeschränkung nicht relevant sind.

Prüfungsentscheidungen oder sonstigem Einschätzungsspielraum (etwa jugendschutzrechtliche Indizierungen²³⁸), ist dies durch die Natur der Sache gerechtfertigt und stellt den Grundsatz nicht in Frage²³⁹.

- 264 Eng verknüpft mit dem Zugang zu Gerichten ist das Recht auf effektiven Rechtsschutz und ein faires Verfahren. Der effektive Rechtsschutz findet seine erste Ausprägung in dem **Recht auf rechtliches Gehör**. Dieses erschöpft sich nicht in dem berühmten „letzten Wort des Angeklagten“ im Strafprozess (§ 258 StPO), sondern bedeutet, dass man seine rechtlichen Argumente in jedem Verfahren und in jedem Verfahrensstadium effektiv vorbringen können muss (**faires Verfahren**). In diesem allgemeinen Sinne ist dies auch ein Satz des universellen Völkerrechts.

2. (Steuer-)Rechtlicher Beistand und Hilfeleistung

- 265 Rechtliches Gehör und faires Verfahren sind nicht auf das gerichtliche Verfahren beschränkt, sondern gelten auch im Verwaltungs- und **Abgabenverfahren** (vgl. § 91 AO)²⁴⁰. Dies ist überhaupt der Grund, weshalb Steuerberatung in Verbindung mit dem Rechtsstaatsprinzip gebracht werden kann, weil die Vertretung vor Gericht (vgl. insb. § 62 Abs. 2 S. 1 FGO; § 67 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 u. 3a VwGO) im Steuerberaterberuf nur randständige Bedeutung hat.

a) Berater und Vertreter in Steuerrechtsangelegenheiten

- 266 In der schon lange komplizierten und spezialisierten Welt des Rechts ist es wichtig, dass man mit den anderen am Verfahren Beteiligten fachlich und in anderer Hinsicht auf Augenhöhe den Sachverhalt analysieren und die Argumente austauschen kann, dass **Waffengleichheit** vor Gericht und gegenüber (Finanz-)Behörden herrscht²⁴¹. Hierfür bedarf es in den allermeisten Fällen eines ([steuer-]rechts-)kundigen Beistands.
- 267 Angesichts der kontradiktions- bzw. inquisitorischen Verfahrens- und Prozessgestaltung bietet sich freilich eine **parteiliche Interessenvertretung** besonders an, wie sie in den allermeisten Gebieten und Verfahren seit langem etabliert ist. Jedenfalls muss überall dort, wo das Verfahren kontradiktisch oder inquisitorisch ist, die Zuziehung eines rechtlichen Beistands effektiv möglich sein.
- 268 Allerdings bezieht sich das rechtsstaatliche Postulat eines rechtlichen Beistands in Steuersachen auf die **konkrete Rechtssache, nicht notwendigerweise auf eine Berufsgruppe**, weder auf die der Steuerberater noch auf die Rechtsanwälte insgesamt. Entscheidend ist, dass in jedem einzelnen und konkreten Fall rechtlicher Beistand für den Einzelnen effektiv verfügbar ist.

²³⁸ Nach Aufgabe der früheren Rechtsprechung (BVerwG, Urt. v. 16.12.1971 – I C 31/68, NJW 1972, S. 596 ff.; BVerwG, Urt. v. 3.3.1987 – 1 C 39/84, NJW 1987, S. 1431 ff. offen, aber BVerfG, Beschl. v. 27.11.1990 – 1 BvR 402/87, NJW 1991, S. 1471 ff. – Josefine Mutzenbacher; zur Entwicklung der Rechtsprechung *Beisel*, NVwZ 2020, S. 241, 242) sind Indizierungsent-scheidungen nunmehr gerichtlich voll überprüfbar (s. BVerwG, Urt. v. 30.10.2019 – 6 C 18/18, NJW 2020, S. 785 ff.; bestätigt durch BVerfG, Beschl. v. 20.10.2022 – 1 BvR 201/20, GRUR 2023, S. 157 ff.; v. *Lewinski*, Medienrecht, 2. Aufl. 2025, § 25 Rn. 98).

²³⁹ Vgl. nur BVerfG, Beschl. v. 23.6.1981 – 1 BvR 1107/77 u. a., BVerfGE, 58, S. 1, 40 – Eurocon-trol I m. Bez. a. v. *Mangoldt/Klein*, GG, Bd. I, 2. Aufl. 1975, S. 542.

²⁴⁰ *Sobota*, Das Prinzip Rechtsstaat, 1997, S. 145-151.

²⁴¹ Jeweils auch unter Einbezug des Gleichheitsgrundrechts BVerfG, Beschl. v. 25.7.1979 – 2 BvR 878/74, BVerfGE 52, S. 131, 156 f.; BVerfG, Beschl. v. 24.4.1985 – 2 BvR 1248/82, BVerfGE 69, S. 248, 254.

b) Hilfeleistung in Steuersachen?

- 269 Ohne die Hilfeleistung in Steuersachen kann eine Steuererklärung kaum noch sachgerecht erstellt werden²⁴². Allerdings ist die **Hilfeleistung in Steuersachen nicht ein Unterfall der Rechtsdienstleistung**, sondern überschneidet sich mit ihr lediglich. So sind Rechtsanwälte, die zur Beratung und Vertretung in allen Rechtsangelegenheiten berufen sind (§ 3 Abs. 1 BRAO), (auch) zur Hilfeleistung in Steuersachen befugt (§ 3 Nr. 1 Var. 3 StBerG). Und umgekehrt ist, wie auch § 33 StBerG zusammenfasst, Steuerberatern erst durch § 3 RDG i. V. m. § 3 Nr. 1 Var. 1, § 1 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 StBerG sowie durch spezielle prozessrechtliche Vorschriften (§ 80 AO; § 62 FGO; § 138 StPO, § 392 AO; für verwaltungsgerichtliche Abgabensachen § 67 Abs. 2 Nr. 3 VwGO) die Erbringung von Rechtsdienstleistungen gestattet.
- 270 Es stellt sich deshalb die Frage, ob die Hilfeleistung in Steuersachen jenseits der Rechtsberatung und -vertretung vom Rechtsstaatsprinzip umfasst ist. Dies ist für die **Bilanzführung und Steuererklärung** wahrscheinlich zu verneinen.
- 271 Wenn man allerdings eine funktionale Betrachtungsweise wählt und berücksichtigt, dass das Abgabenwesen hochgradig verrechtlicht ist, erscheint eine Trennung von Hilfeleistung in Steuersachen einerseits und Beratung und Vertretung in Steuerrechtsangelegenheiten etwas künstlich. Gleichwohl ist zu vermerken, dass die Hilfeleistung in Steuersachen umfänglich nicht ohne weiteres der Rechtsstaatsgarantie und ihren Unterausprägungen unterfällt.

3. Einfachgesetzliche Vorgaben für Hilfeleistung und Rechtsbeistand in Steuersachen

- 272 Wenn und soweit also und wie eben dargestellt ein Beistand für den effektiven Rechtsschutz auch im Bereich der Hilfeleistung in Steuersachen verfassungsrechtlich geboten ist, dann stellt sich die Frage, was diesen effektiv macht. Das bestehende Recht der Steuerberater (durchaus in weitgehendem Gleichklang mit den anderen rechtsberatenden Berufen) stellt nicht auf die konkrete Hilfeleistung im Steuerrecht ab, sondern setzt Regelungstechnisch beim Berufsstand an. Hierfür gibt es die Organstellung (§ 32 Abs. 2 S. 1 StBerG; → D.I.3.a) | sogleich), die Unabhängigkeit (→ D.I.3.b) | Rn. 276 ff.) sowie die Eigenverantwortlichkeit vor (→ D.I.3.c) | Rn. 288 ff.), die dann im Konzept der Freiberuflichkeit (→ D.I.3.d) | Rn. 291 f.) zusammengebunden werden. Es wären aber auch andere Ausgestaltungen möglich (→ D.I.4. | Rn. 294 ff.); die bestehende Stellung der Steuerberater ist also zwar verfassungsabgeleitet, nicht aber verfassungsrechtlich zwingend.

a) Organstellung der rechts- und steuerberatenden Berufe

- 273 Rechtsanwälte sind traditionellerweise „Organe der Rechtspflege“ (vgl. → C.I.1.d)bb) | Rn. 65). Dieses Attribut („**Organ der Steuerrechtspflege**“) wird seit 2019 auch den Steuerberatern beigelegt (§ 32 Abs. 2 S. 1 StBerG)²⁴³, sich selbst hatte der Berufsstand schon länger so verstanden (vgl. § 1 Abs. 1 BOSB).

²⁴² PräsBFH Thesling, zit. in: F.A.Z. v. 1.8.2025, S. 17.

²⁴³ BT-Drucks. 19/27670, S. 128; s. zuvor aber schon BT-Drucks. 3/128, S. 24: „Diener des Rechts“.

274 Die Bedeutung dieser Organstellung ist nicht ganz klar, das **pathetische Element** nicht unerheblich. Organstellung hat im Wesentlichen eine statusrechtliche Bedeutung²⁴⁴. Sie bedeutet jedenfalls kein Amt im dienstrechtlichen Sinne. Sie ist auch nicht mit einer Einschränkung der Parteilichkeit der Interessenvertretung des Mandanten verbunden. Der Berufsträger muss nicht und darf nicht die Interessen des Staates und der Rechtspflege zulasten des Mandanten berücksichtigen, sondern muss unabhängig (→ D.I.3.b) | Rn. 276 ff.) sein. Die Berufsträger sollen nach der Vorstellung des Gesetzgebers gleichberechtigt auf einer Stufe mit dem Gericht und der Finanzverwaltung stehen²⁴⁵, sind also Teil des „Rechtsstabes“ der Gesellschaft, wie es in der Rechtssoziologie gelegentlich formuliert wird²⁴⁶.

275 **Konkrete Ableitungen aus der Organstellung können** für die rechts- und steuerberatenden Berufe **nicht gemacht werden**. Bestenfalls hat sie Bedeutung für das Verfahrensrecht und insbesondere für das Auftreten vor Gericht. Dann ist auch nicht ausgeschlossen, dass dies Rückwirkungen auf die Binnenorganisation von Berufsausübungsgesellschaften hat, die nur teilweise aus „Organen der Rechtspflege“ bestehen.

Eine praktische Konstellation insoweit könnte die Akteneinsicht sein, für die dann innerhalb der Berufsausübungsgesellschaft Vorsorge zu treffen ist, dass nur Steuerberater über die Akte verfügen können, um die Integrität der Akte und ggf. bestehende Akteneinsichtsbeschränkungen umzusetzen²⁴⁷. Steuerberater etwa haben nach § 78 FGO und § 392 AO Zugang zu amtlichen Akten²⁴⁸; in der AO fehlt hingegen eine entsprechende Regelung zum Akteneinsichtsrecht im außergerichtlichen Verfahren. Allerdings ergibt sich aus § 91 AO ein Anspruch auf ermessensfehlerfreie Entscheidung über die Gewährung von Akteneinsicht im Einzelfall durch die Finanzverwaltung, die nur dann zu versagen ist, wenn kein berechtigtes Interesse besteht oder anderweitige Gründe für eine Auskunftsverweigerung vorliegen²⁴⁹.

b) Unabhängigkeit der rechts- und steuerberatenden Berufe

276 Das Konzept der Unabhängigkeit der Steuerberater leitet sich aus der Stellung als „unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege“ (§ 32 Abs. 2 S. 1 StBerG) ab und ist etwas fassbarer als die Organstellung. Die Unabhängigkeit wird durch den Gesetz- und Satzungsgeber als zentral für die rechts- und wirtschaftsberatenden Berufe eingestuft²⁵⁰, so auch für die Steuerberater. § 57 Abs. 1 StBerG und § 1 Abs. 2 BOSB nennen als zentrales und erstes berufliches Prinzip die unabhängige Berufsausübung²⁵¹. Dies wird ergänzt durch die Regelungen in § 2 BOSB, wonach der Steuerberater seine

²⁴⁴ v. Lewinski, Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater, 5. Aufl. 2022, Kap. 2 Rn. 19 f.

²⁴⁵ BT-Drucks. 3/120, S. 49 (zu Rechtsanwälten); So auch ausdrücklich die früheren Nr. 45 Abs. 1 und Nr. 46 Abs. 1 RichtlStB, welche infolge der „Bastille-Entscheidungen“ des BVerfG zum Rechtsanwaltlichen Standesrecht (BVerfG, Beschl. v. 14.7.1987 – 1 BvR 537/81 u. a., BVerfGE 76, 171 ff.; BVerfG, Beschl. v. 14.7.1987 – 1 BvR 362/79, BVerfGE 76, S. 196 ff.) als (formell) verfassungswidrig anzusehen waren, indes nie aufgehoben wurden.

²⁴⁶ Vgl. nur Röhl, Das Dilemma der Rechtstatsachenforschung, 1974, S. 115 ff.

²⁴⁷ v. Lewinski, Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater, 5. Aufl. 2022, Kap. 7 Rn. 65.

²⁴⁸ v. Lewinski, Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater, 5. Aufl. 2022, Kap. 7 Rn. 64.

²⁴⁹ Vgl. hierzu auch BMF, BStBl. I 2009, S. 2; Wacker, in: Kuhls u. a., StBerG, 4. Aufl. 2020, § 33 Rn. 63 f.

²⁵⁰ Hierzu und zum folgenden v. Lewinski, Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater, 5. Aufl. 2022, Kap. 2 Rn. 9 f.

²⁵¹ Etwas anders für Rechtsanwälte in § 43a Abs. 1 BRAO, wonach nicht die Unabhängigkeit eine Pflicht ist, sondern nur das Verbot, Bindungen einzugehen, die eine Unabhängigkeit gefährden (v. Lewinski, Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater, 5. Aufl. 2022, § 2 Rn. 9).

persönliche und wirtschaftliche Unabhängigkeit gegenüber jedermann zu wahren hat, keine Bindungen eingehen darf, die seine berufliche Entscheidungsfreiheit gefährden können, und Dritte nicht am wirtschaftlichen Erfolg seiner Tätigkeit beteiligen darf.

- 277 Wegen des Gebots der Unabhängigkeit gegenüber jedermann darf es in keine Richtung Abhängigkeiten geben.

aa) Unabhängigkeit vom Staat

- 278 Konzept und Dogma der Unabhängigkeit der rechts- und steuerberatenden Berufe gegenüber dem Staat gehen auf die Rechtsanwaltsordnung (RAO) aus 1878 zurück. Auch wenn der Begriff dort nicht im Gesetzestext verwendet wurde, war doch in der Gesetzesbegründung ausdrücklich niedergelegt, dass Rechtsanwälte **keine Staatsbeamten** seien, was vor dem Hintergrund der vorübergehenden „Verstaatlichung“ der Anwälte in Preußen („Justizkommissare“)²⁵² damals der Erwähnung wert war²⁵³. Im Gesetz taucht die „Unabhängigkeit“ (der Rechtsanwälte) erstmals 1935 in der Präambel des 2. RAOÄndG²⁵⁴ auf, zu einem Gesetzesbegriff wird sie in Gestalt des „unabhängigen Organs der Rechtspflege“ in § 1 BRAO 1959²⁵⁵. Das Bundesverfassungsgesetz erkennt die Unabhängigkeit der Anwaltschaft vom Staat umfassend an²⁵⁶.
- 279 In jüngerer Zeit²⁵⁷ hatte es rechtspolitische Forderungen nach einer ausdrücklichen verfassungsrechtlichen Absicherung der anwaltlichen Unabhängigkeit im Grundgesetz gegeben²⁵⁸ und wird bei der Frage der Umsetzung der Rechtsanwaltskonvention des Europarats auch noch weiter diskutiert werden. Soweit ersichtlich aber sind vergleichbare Forderungen bislang nicht auch für andere rechts- und wirtschaftsberatende Berufe erhoben worden.
- 280 An das Konzept der Unabhängigkeit der Anwaltschaft hat sich das Recht der Steuerberater erkennbar angelehnt. Die Unabhängigkeit der Steuerberater vom Staat manifestiert sich etwa darin, dass die **Aufsicht nicht beim Staat**, naheliegenderweise etwa bei den Finanzbehörden, sondern bei den Steuerberaterkammern liegt²⁵⁹.

bb) Wirtschaftliche Unabhängigkeit

- 281 Die wirtschaftliche und finanzielle Unabhängigkeit muss sichergestellt sein, damit die Berufsträger ihre Aufgabe erfüllen können²⁶⁰.

²⁵² v. Lewinski, Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater, 4. Aufl. 2017, S. 58 f.

²⁵³ Peitscher, in: Hartung/Scharmer, BORA/FAO, 8. Aufl. 2022, § 43 BORA Rn. 4.

²⁵⁴ Zweites Gesetz zur Änderung der Rechtanwaltsordnung v. 13.12.1935 (RGBl. I S. 1470).

²⁵⁵ Bundesrechtsanwaltsordnung v. 1.8.1959 (BGBl. I S. 565); näher BT-Drucks. 3/120, S. 49.

²⁵⁶ BVerfG, Beschl. v. 3.7.2003 – 1 BvR 108, S. 150, 158 – Sozietswechsler.

²⁵⁷ Eine staatliche Gewährleistungspflicht zur Sicherung der Unabhängigkeit und Stellung der Rechtsanwaltschaft hat es schon einmal gegeben: Abs. 2 S. 1 der Präambel des 2. RAOÄndG (Zweites Gesetz zur Änderung der Rechtanwaltsordnung v. 13.12.1935 (RGBl. I S. 1470)) lautete: „Die Rechtsanwaltschaft so zu erhalten, daß sie ihre hohe Aufgabe erfüllen kann, erachtet die [R]egierung als ihre ernste Pflicht.“

²⁵⁸ Prominent PräsBRAK Wessels, BRAK-Mitt. 2025, S. 85.

²⁵⁹ Wende, Das Fremdbesitzverbot in den freien Berufen, 2012, S. 77.

²⁶⁰ Wende, Das Fremdbesitzverbot in den freien Berufen, 2012, S. 67.

(1) Geordnete wirtschaftliche Verhältnisse

- 282 Aus dem Prinzip der Unabhängigkeit leitet sich ab, dass die **wirtschaftlichen Verhältnisse des Berufsträgers geordnet** sein müssen, um einen Verlust beruflicher Unabhängigkeit durch finanzielle Notlagen zu vermeiden²⁶¹. Deutlichster Ausfluss dieses Erfordernisses sind die Regelungen, die geordnete wirtschaftliche Verhältnisse zu einer Zulassungsvoraussetzung machen (§ 40 Abs. 2 Nr. 1 StBerG) und die eine Versagung der Zulassung bzw. einen Widerruf derselben bei ungeordneten wirtschaftlichen Verhältnissen vorsehen (§ 40 Abs. 2 Nr. 1 u. § 46 Abs. 2 Nr. 4 StBerG) und damit zeigen, dass eine finanzielle Unabhängigkeit vorausgesetzt wird.

(2) Unabhängigkeit vom Mandanten

- 283 Zudem müssen Steuerberater auch **innerhalb der Mandatsbeziehung** unabhängig sein. Dies erweist sich etwa in den Vorgaben für Syndikussteuerberater (§ 58 S. 2 Nr. 5a StBerG). Berufsträger müssen die Freiheit besitzen, Mandate abzulehnen²⁶². Erkennbar hat diese Vorgabe nicht die Gewährleistung des Zugangs zum Recht vor Augen, die sie ja für den Rechtssuchenden beschränkt, sondern es geht um die Funktionsfähigkeit der Steuerrechtspflege und des Steuerwesens.
- 284 Wenn ein Mandat übernommen ist, dann bedeutet die Unabhängigkeit keine Unparteilichkeit, weil ja gerade die Parteilichkeit und Interessenvertretung Wesensmerkmal der rechts- und wirtschaftsberatenden Berufe ist²⁶³.

(3) Unabhängigkeit von Arbeitgebern

- 285 Die Unabhängigkeit wird, wiewohl im Widerspruch zu einer streng verstandenen Unabhängigkeit²⁶⁴, schon immer als nicht tangiert angesehen, wenn Steuerberater sich in bestimmte Anstellungsverhältnisse begeben (§ 58 StBerG). Obwohl sie in öffentlichen Ämtern oder privaten Anstellungsverhältnissen Beschränkungen durch das Direktionsrecht des Dienstherrn und Arbeitgebers unterliegen, ist dies überkommenerweise gestattet²⁶⁵; selbst die „steuerberaterliche Tätigkeit“ von Syndikussteuerberatern wird mittlerweile als hinreichend unabhängig angenommen (vgl. § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG).

(4) Unabhängigkeit von Dritten

- 286 Die Unabhängigkeit ist zudem auch im Verhältnis zu einem investierenden Gesellschafter zu wahren, der kraft dieser Stellung **Einfluss auf die Führung der Geschäfte** haben kann, was gegebenenfalls auch auf die Berufsausübung durchschlägt²⁶⁶.

²⁶¹ OLG Düsseldorf, Urt. v. 5.12.2002 – StO 1/02, DStRE 2003, S. 1422, 1422; Koslowski, StBerG, 8. Aufl. 2022, § 57 Rn. 10.

²⁶² Bärenz/Goltz, in: Hense/Ulrich, WPO, 4. Aufl. 2022, § 43 Rn. 11.

²⁶³ v. Lewinski, Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater, 5. Aufl. 2022, Kap. 2 Rn. 30.

²⁶⁴ Vgl. mit Blick aber auf den Berufsstand insgesamt und nicht auf den einzelnen Berufsträger BGH, Beschl. v. 14.11.2005 – AnwZ (B) 83/04, NJW 2006, S. 1132, 1133 – Sternsozietät: „Eine Anwaltschaft, die zu erheblichen Teilen aus angestellten Rechtsanwälten in anonymen, konzernähnlich verflochtenen Kapitalgesellschaften bestünde, wäre weder frei noch unabhängig.“

²⁶⁵ v. Lewinski, Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater, 5. Aufl. 2022, Kap. 12 Rn. 1.

²⁶⁶ Etwas verkürzt Henssler, AnwBl. 2009, S. 1, 6.

cc) Zwischenergebnis

287 Unabhängigkeit ist kein Selbstzweck²⁶⁷ und sollte nicht unreflektiert herangezogen und instrumentalisiert werden²⁶⁸. Die Entscheidungs- und Handlungsfreiheit²⁶⁹ dient nicht nur als Reflex dem Berufsträger oder seinem Berufsstand, sondern vielmehr dem Rechtssuchenden²⁷⁰. Entscheidend ist, ob zwischen dem unvermeidlichen Einfluss der (berufsfremden) Gesellschafter auf die Gesellschaft einerseits und der konkreten Berufsausübung andererseits eine hinreichende Separierung besteht.

c) Eigenverantwortlichkeit

288 Während das anwaltliche Berufsrecht keine explizite Pflicht zur Eigenverantwortlichkeit kennt, hat der Steuerberater nach § 57 Abs. 1 StBerG und § 3 Abs. 1 S. 1 BOSB seine Tätigkeit in eigener Verantwortung auszuüben. Diese **Eigenverantwortlichkeit und die Unabhängigkeit** des Steuerberaters (→ D.I.3.b) | Rn. 276 ff.) werden häufig als kongruent angesehen²⁷¹, haben aber richtigerweise nur partiell einen identischen Inhalt. Die Eigenverantwortlichkeit kann insbesondere nicht lediglich als „Unabhängigkeit light“ angesehen werden²⁷².

289 Das Prinzip der Eigenverantwortlichkeit erfordert nach § 3 Abs. 1 S. 2 BOSB, dass der Steuerberater sich sein **Urteil selbst bildet** und seine **Entscheidungen selbstständig trifft**. Hiervon ausgehend hat das Erfordernis eines eigenverantwortlichen Tätigwerdens zwei Aspekte: Zum einen darf er an Weisungen nicht generell gebunden sein, und zum anderen hat er auch die volle Verantwortung für das zu übernehmen, was innerhalb seiner Praxis geschieht²⁷³.

290 Das Prinzip der Eigenverantwortlichkeit verlangt allerdings nicht, dass ein Steuerberater die in seiner Praxis erbrachten Leistungen allesamt persönlich ausführt²⁷⁴. Es ist Steuerberatern durchaus erlaubt, Tätigkeiten auf Angestellte und Freie Mitarbeiter zu delegieren (vgl. § 58 S. 1 StBerG). Er muss dabei allerdings stets seiner Auswahl- und Überwachungspflicht nachkommen, insbesondere muss er selbst oder ein nach § 58, § 60 Abs. 1 Nr. 2 u. 3 StBerG eigenverantwortlich als Mitarbeiter tätiger Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter zumindest überblicksartig Kenntnis von der Tätigkeit der Angestellten haben und diese selbst beurteilen können²⁷⁵. Die Tätigkeiten in einem Steuerbüro dürfen dabei nicht auf beliebig viele Mitarbeiter verteilt werden, da ansonsten eine Überwachung derselben nicht mehr sichergestellt werden könnte; konkrete Zahlen lassen sich dabei dem

²⁶⁷ BVerfG, Beschl. v. 12.12.2006 – 1 BvR 2576/04, BVerfGE 117, S. 163, 182 – Erfolgshonorar.

²⁶⁸ Uwer, AnwBl. Online 2019, S. 20, 21.

²⁶⁹ Bärenz/Goltz, in: Hense/Ulrich, WPO, 4. Aufl. 2022, § 43 Rn. 9.

²⁷⁰ BVerfG, Beschl. v. 12.4.2005 – 2 BvR 1027/02, BVerfGE 113, S. 29, 50 m. w. N. (ausdrücklich auch zu Steuerberatern).

²⁷¹ Vgl. BGH, Urt. v. 9.10.1986 – I ZR 16/85, NJW 1987, S. 1326, 1327.

²⁷² v. Lewinski, Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater, 5. Aufl. 2022, § 2 Rn. 16 f.

²⁷³ BGH, Beschl. v. 10.11.1975 – AnwZ (B) 9/75, BGHZ 65, S. 238, 240; Koslowski, StBerG, 8. Aufl. 2022, § 57 Rn. 27.

²⁷⁴ Mittelsteiner, in: Mittelsteiner/Gilgan/Späth, Berufsordnung der Steuerberater, 2002, § 3 BOSB Rn. 3; Koslowski, StBerG, 8. Aufl. 2022, § 57 Rn. 34.

²⁷⁵ Ausführlich Maxl, in: Kuhls u. a., StBerG, 4. Aufl. 2020, § 57 Rn. 108 ff.

Prinzip der Eigenverantwortlichkeit nicht entnehmen, vielmehr richten sich diese nach dem jeweiligen Zuschnitt des Steuerbüros²⁷⁶.

d) Verwirklichung im Konzept der Freiberuflichkeit

- 291 Es ist unbestritten, dass Steuerberater einen Freien Beruf ausüben²⁷⁷. Dem vollen Klang des „Freien Berufs“ steht heute der Befund gegenüber, dass bis heute **keine allgemein anerkannte Definition des Freien Berufs** gelungen ist²⁷⁸. Die Nähe zu einem Gewerbe, in die große Steuerberatungsgesellschaften durch das Verblassen des persönlichen Elements rücken, wenn ein Partner seine Dienste nicht mehr selbst erbringt, sondern die Tätigkeiten anderer nur noch überwacht, bleibt wegen der Unschärfe des Begriffs des Freien Berufs rechtlich folgenlos²⁷⁹.
- 292 Nur in Einzelfragen knüpft das deutsche Recht konkrete Rechtsfolgen an die Figur des Freien Berufs: So steht Berufsträgern als Angehörigen eines Freien Berufs die Partnerschaftsgesellschaft als Rechtsform für die gemeinschaftliche Berufsausübung zur Verfügung. Insolvenzrechtlich genießen sie, weil sie als Freiberufler kein Gewerbe ausüben (§ 32 Abs. 2 S. 4 StBerG; vgl. § 6 Abs. 1 S. 1 GewO), nicht den Schutz des § 12 GewO. Von fiskalischer Relevanz ist, dass Freiberufler keine Gewerbesteuer zahlen²⁸⁰ (§ 2 Abs. 1 GewStG i. V. m. § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG).

e) Zwischenergebnis

- 293 Der Gesetzgeber setzt die rechtsstaatlichen Vorgaben der Verfassung für die Rechtsvertretung und Hilfeleistung im Steuerrecht auf der Ebene der Berufsstände um. Ihnen legt er Organstellung bei, ordnet sie als Freie Berufe ein und verpflichtet sie zur Unabhängigkeit (und Eigenständigkeit). Man hat sich also für eine mittelbare Gewährleistung der effektiven, waffengleichen und unabhängigen Rechtsdienstleistung und Hilfeleistung im Steuerrecht entschieden; die Unabhängigkeit des Berufsstands ist kein Selbstzweck, unmittelbar verfassungsgeboten ist nur die „unabhängige“ Rechtsdienstleistung in Steuersachen.

4. Gesetzgeberischer Ausgestaltungsspielraum

- 294 Der Bedarf an Rechtsdienstleistung und Hilfeleistung in Steuersachen variiert, er ist nicht absolut und über alle Zeiten²⁸¹ und Gesellschaften

²⁷⁶ Maxl, in: Kuhls u. a., StBerG, 4. Aufl. 2020, § 57 Rn. 110; Koslowski, StBerG, 8. Aufl. 2022, § 57 Rn. 37.

²⁷⁷ Zu diesem Absatz v. Lewinski, Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater, 5. Aufl. 2022, Kap. 2 Rn. 7 f.

²⁷⁸ Heuss, in FS Brentano, 1916, S. 273, 273 – 278; Hirte, Berufshaftung, 1996, S. 341 f. – Das BVerfG hat sich diesem (resignierenden) Befund angeschlossen (BVerfG, Beschl. v. 25.2.1960 – 1 BvR 239/52, BVerfGE 10, S. 354, 364); Zusammenfassung des Diskussionsstands bei Kämmerer, 68. DJT-Gutachten, 2010, S. H12 ff.

²⁷⁹ Vgl. Kluth, JZ 2010, S. 844, 845; ausführlich Bernütz/Kreusch/Loll, BRAK-Mitt. 2009, S. 146 ff.; s. auch den Hinweis bei Jaeger, NJW 2004, S. 1, 4.

²⁸⁰ Dazu BVerfG, Beschl. v. 13.5.1969 – 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, S. 1, 8; BVerfG, Beschl. v. 25.10.1977 – 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, S. 224, 236; BVerfG, Beschl. v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, S. 1, 24 ff.; zur Bagatellgrenze (sog. „Abfärberegelung“ nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) BFH, Urt. v. 27.8.2014 – VIII R 6/12, SteuK 2015, S. 101; allgemein zur Grenze der Gewerbesteuerbefreiung Sterzinger, NJW 2008, S. 20, 20 ff.; Seer, in: FS Hartung, 2008, S. 203 ff.; zur Geschichte dieser Regelung Voß, Steuern im Dritten Reich, 1995, S. 47 Fn. 264.

²⁸¹ Illustriert und illustrativ Mittelsteiner/Pausch/Kumpf, Illustrierte Geschichte des steuerberatenden Berufes, 3. Aufl. 1999.

gleich²⁸². Insoweit ist die Einrichtung mehrerer „unabhängiger“ Berufsstände nur eine denkbare Möglichkeit, effektiven Rechtsschutz zu gewährleisten. Der Gesetzgeber hat einen **Einschätzungs- und Gestaltungsspielraum** für die Gestaltung des gerichtlichen Verfahrens und des Rechtsschutzes insgesamt, sodass eine Verletzung des Rechtsstaatsprinzips erst bei „unzweideutigen“ Defiziten hinsichtlich der „rechtsstaatlich unverzichtbaren Erfordernisse“ in Frage kommt²⁸³. Verfassungsrechtlich zwingend scheint eine fachliche Professionalität der Hilfeleister in Steuersachen (→ D.I.4.a) | Rn. 295), ihre hinreichende Zahl und Verfügbarkeit (→ D.I.4.b) | Rn. 296 ff.), sinnvoll auch deren parteiliche Stellung aufseiten des Mandanten (→ D.I.4.c) | Rn. 299).

a) Professionalität

- 295 Da angesichts der Komplexität des Steuerrechts und steuerrechtlicher Sachverhalte hierzu kaum jemand ohne entsprechende „Hilfeleistung in Steuersachen“ in der Lage ist, muss es entsprechende professionelle Hilfestellung geben. Die Rechtsordnung muss gewährleisten, dass entsprechend **fachlich qualifizierte Personen und Institutionen vorhanden** sind. Dies kann durch behördliche Hilfestellungen oder entsprechende Angebote auf dem Markt geschehen. Der Markt muss so organisiert und reguliert sein, dass für alle steuerlichen Beratungsbedarfe Angebote bestehen, also sowohl für komplexeste Steuergestaltungen wie auch für Kleinbeträge.

b) Verfügbarkeit

- 296 Hilfeleistung in Steuersachen, jedenfalls aber Beratung und Vertretung in Steuerrechtsangelegenheiten, muss **flächendeckend und für jedermann zugänglich verfügbar** sein, weil ansonsten der rechtsstaatlichen Vorgabe des effektiven Rechtsschutzes nicht genügt wird.
- 297 Als und weil dies durch die zwar seit jeher unbegrenzt zur Hilfeleistung in Steuersachen befugte Rechtsanwaltschaft nicht in der erforderlichen Verfügbarkeit gewährleistet wird, hat der Gesetzgeber konsequenterweise diesen die Steuerberater zur Seite gestellt, um einem entsprechenden Bedarf und einer schon in den 1930er Jahren bestehenden Notwendigkeit, die in den letzten 100 Jahren nicht geringer geworden ist, zu entsprechen.
- 298 Die **zurückgehenden Zulassungszahlen und die geringer werdende Zahl an Steuerberaterpraxen** wird der Gesetzgeber im Blick haben und hierauf zu gegebener Zeit reagieren müssen, etwa durch eine weitere Öffnung des Steuerberatermarktes. Selbstverständlich sind auch eine Liberalisierung des Steuerberatungsgesellschaftsrechts und die stärkere Zulassung von Fremdbeteiligungen ein denkbarer Weg, wenn hierdurch die Digitalisierung der Hilfeleistung in Steuersachen befördert wird. Einstweilen ist die Zahl der Steuerberater noch hoch genug (und die der ebenfalls zur Hilfeleistung befugten sonstigen Berufsträger und Berufsgruppen, §§ 3 f. StBerG), sodass hieraus derzeit keine unmittelbare gesetzgeberische Handlungspflicht folgt.

²⁸² Anschauliches Bild kommunizierender Röhren mit unterschiedlichem Flüssigkeitsstand bei v. Lewinski, in: DWS, Stellung und Zukunft der Freien Berufe in Europa, 2015, S. 75, 91 Fn. 68.

²⁸³ BVerfG, Beschl. v. 26.5.1981 – 2 BvR 215/81, BVerfGE 57, S. 250, 276 – V-Mann; BVerfG, Beschl. v. 8.10.1985 – 2 BvR 1150/80 u. a., BVerfGE 70, S. 297, 308 f.

c) Parteiliche Interessenvertretung?

299 Diese Sachwalter müssen angesichts des kontradiktatorischen und teilweise auch inquisitorischen Verfahrens vor Finanzbehörden und Gerichten auf der Seite der Steuerpflichtigen stehen. Dies zieht einer **staatlichen „Hilfeleistung in Steuersachen“** enge Grenzen, schließt sie freilich aber auch nicht aus. Die marktförmige Steuerberatung muss so gestaltet sein, dass eigene und fremde wirtschaftliche Interessen des steuerlichen Beraters seine Dienstleistung nicht beeinflussen.

5. Ergebnis

300 Das verfassungsrechtliche Rechtsstaatsprinzip allgemein und das daraus abgeleitete Prinzip des effektiven Rechtsschutzes gebieten, dass Steuerpflichtige vor den Finanzbehörden wie vor Gericht ihre Interessen und Rechtspositionen geltend machen können, die den rechtlichen und tatsächlichen Schwierigkeiten des Sachverhalts entsprechen und auf fachlicher und kapazitärer Augenhöhe mit der Gegenseite stattfinden.

301 Über Anforderungen an die Existenz, Verfügbarkeit und Professionalität von steuerberatenden Personen sowie deren parteiliche Interessenvertretung hinaus sind dem Rechtsstaatsprinzip jedoch keine konkreten Anforderungen für das Steuerberatungswesen zu entnehmen. Nicht einmal der bestehende Berufsstand der Steuerberater ist verfassungsrechtlich geboten. Organstellung und Freiberuflichkeit sind nur eine mögliche Ausgestaltung von mehreren und damit auf verfassungsrechtlicher Ebene kein Argument (an sich).

302 Konkrete Vorgaben für die Organisation des Berufsstandes und dessen Berufsausübung macht die Verfassung nicht, insbesondere auch nicht für Berufsausübungsgesellschaften und damit auch nicht für die Frage der Fremdbeteiligung. Allerdings darf es keine Ausgestaltung der Hilfeleistung in Steuersachen geben, bei denen die aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleitete Unabhängigkeit (und ggf. noch die damit verwandte Eigenständigkeit) der konkreten Beratung und Vertretung nicht gewährleistet wäre.

II. Berufsfreiheit

303 Eine Beschränkung der Möglichkeit von Fremdbeteiligungen ruft zunächst die Frage einer Verletzung der Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG), die auch die Unternehmensfreiheit umfasst, auf. Dies betrifft sowohl die Freiheit von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften wie von gewerblichen (Finanz-)Investoren in Steuerberatungsgesellschaften zu investieren, als auch die Freiheit von Steuerberatungsgesellschaften, berufsfremde und insbesondere gewerbliche Kapitalgeber in den Kreis ihrer Gesellschafter aufzunehmen.

1. Schutzbereich

a) Sachlicher Schutzbereich

304 Der Tatbestand des Art. 12 Abs. 1 GG wirft in der Theorie einige Fragen auf, die aber für die vorliegende Konstellation keine durchschlagende Bedeutung haben.

- 305 Der Dreh- und Angelpunkt der Berufsfreiheit ist der **Begriff des Berufs**. Hierunter versteht man nach einer allgemein konsentierten Definition die erlaubte, auf eine gewisse Dauer angelegte Tätigkeit, die der Schaffung und dem Erhalt der Lebensgrundlage dient²⁸⁴.
- 306 In sachlicher Hinsicht schützt Art. 12 Abs. 1 GG als einheitliches Grundrecht die Berufsfreiheit, welche auch die **unternehmerische Tätigkeit** umfasst²⁸⁵. Der sachliche Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG fasst **Berufswahl und Berufsausübung einheitlich zusammen** und schließt auch den Berufswechsel ein²⁸⁶. Entgegen dem Wortlaut des Art. 12 Abs. 1 GG bzw. über den Wortlaut hinaus, der in den Sätzen 1 und 2 zwischen Berufswahl und Berufsausübung unterscheidet, versteht das Bundesverfassungsgericht in ständiger Rechtsprechung die Berufsfreiheit als ein einheitliches Grundrecht²⁸⁷. Die im Verfassungstext angelegte Unterscheidung zwischen Berufswahl und Berufsausübung findet ihren Niederschlag dann auf der Schrankenebene, für den das Gericht seine Drei-Stufen-Lehre entwickelt hat.
- 307 Die **Berufstätigkeit** fordert dabei **kein aktives Tätigsein**²⁸⁸. Auch (gewerbliche²⁸⁹) Kapitalanlage und Unternehmensbeteiligung sind unternehmerische Tätigkeit und fallen damit unter Art. 12 Abs. 1 GG²⁹⁰, ebenso die Hereinnahme von Kapital und die Organisations- und Unternehmensform²⁹¹. Ohne weiteres üben Steuerberatungsgesellschaften, (deutsche) Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Abschlussprüfungsgesellschaften einen Beruf aus. Und auch die Tätigkeit von gewerblichen Finanzinvestoren fällt in den sachlichen Schutzbereich von Art. 12 Abs. 1 GG.
- 308 Insofern handelt es sich auch um auf Dauer ausgelegte Berufe. Die Dauerhaftigkeit verlangt nur eine **gewisse (geplante) Dauer und Nachhaltigkeit** der Tätigkeit. Strenge Maßstäbe werden nicht angelegt; die praktische Bedeutung ist geringer als die dogmatische, die für die Abgrenzung zur Allgemeinen Handlungsfreiheit wichtig ist.
- 309 **Investments** von Private-Equity-Unternehmen fallen ohne weiteres unter diese Definition, auch wenn sie wertpapierrechtlich möglicherweise nur aus dem einmaligen Erwerb einer Beteiligung bestehen. Denn Investoren begleiten die Unternehmensentwicklung.
- 310 Und auch für Berufsausübungsgesellschaften ist aus denselben Gesichtspunkten die **Hereinnahme von Fremdkapital** dauerhaft, weil sich mit dem Kreis und der Zusammensetzung der Gesellschafter die Möglichkeiten beruflicher und unternehmerischer Tätigkeit entsprechend ändern.

²⁸⁴ Kloepfer, Verfassungsrecht, Bd. 2, 2010, § 70 Rn. 23.

²⁸⁵ Kloepfer, Verfassungsrecht, Bd. 2, 2010, § 70 Rn. 44.

²⁸⁶ Kloepfer, Verfassungsrecht, Bd. 2, 2010, § 70 Rn. 22.

²⁸⁷ Seit BVerfG, Urt. v. 11.6.1958 – 1 BvR 596/56, BVerfGE 7, S. 377, 401 – Apotheken-Urteil; weitere Nachw. bei Kloepfer, Verfassungsrecht, Bd. 2, 2010, § 70 Rn. 6.

²⁸⁸ Mann, in: Sachs, GG, 10. Aufl. 2024, Art. 12 Rn. 48.

²⁸⁹ Die Abgrenzung zur privaten Kapitalanlage, die dann (vornehmlich) Art. 14 GG unterfällt, ist nicht eindeutig, kann für die vorliegende Konstellation jedoch dahinstehen. In der Praxis würde man wohl Kriterien wie in § 14 AO anwenden.

²⁹⁰ Wende, Das Fremdbesitzverbot in den freien Berufen, 2012, S. 107.

²⁹¹ Manssen, in: Huber/Voßkuhle, GG, 8. Aufl. 2024, Art. 12 Rn. 69; Wende, Das Fremdbesitzverbot in den freien Berufen, 2012, S. 107.

b) Persönlicher Schutzbereich

- 311 In persönlicher Hinsicht schützt Art. 12 Abs. 1 GG natürliche wie juristische Personen (Art. 19 Abs. 3 GG) gleichermaßen. Dies gilt im Lichte des Art. 18 AEUV insofern auch für **Gesellschaften mit Sitz in einem anderen EU-Mitgliedstaat**. Auch EU-ausländische Gesellschaften, die sich an Steuerberatungsgesellschaften beteiligen, genießen, wie auch Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften selbst, den Grundrechtsschutz des Art. 12 Abs. 1 GG. Dies gilt sowohl für unternehmerische Beteiligungen wie auch die Hereinnahme von Beteiligungen.
- 312 Im Schrifttum diskutiert wird auch die Konstellation, wie mit Gesellschaften mit Sitz im Inland (bzw. im EU-Ausland) umzugehen ist, die ganz oder mehrheitlich von Nicht-EU-Ausländern getragen werden²⁹². Hierbei sprechen die besseren Argumente und die Praktikabilität für einen „überschießenden Grundrechtsschutz“ von inländischen Ausländergesellschaften²⁹³. Für EU-ausländische Gesellschaften spielt dies jedoch keine Rolle.

2. Eingriff

- 313 Die Regelungen zur Kapitalbeteiligung von Nicht-Berufsträgern an Berufsausübungsgesellschaften stellen für Kapitalgeber wie für Kapitalnehmer Eingriffe in die Berufsfreiheit dar. Regelungen, die den **Erwerb (von Anteilen) von bestimmten Gesellschaften beschränken** oder verbieten, sind Eingriffe in den Schutzbereich der Berufsfreiheit im verfassungsrechtlichen Sinne.
- 314 Dasselbe gilt für Regelungen, die die Möglichkeiten aus einer Gesellschafterstellung beschränken, etwa durch Gewinn- und Entnahmeverbeschränkungen, sowie Beschränkungen in Bezug auf die Geschäftsführung oder auf die Stimmrechte im Gesellschafterkreis. § 50 und § 50a StBerG in ihrer bisherigen Form greifen in die Berufsfreiheit investitionswilliger und investierender Nicht-Steuerberater ein. Die Verschärfung durch das 9. StBerGÄG-RefE ist ebenfalls ein zusätzlicher (und umso schwerer zu rechtfertigender) Eingriff. Für die vorliegend zu betrachtenden Fremdbeteiligungstatbestände liegt eine subjektiv berufsregelnde Tendenz von § 50, § 50a und § 55a StBerG sowie insbesondere dann auch in der Verschärfung des § 55a Abs. 2 StBerG durch die Einfügung eines Satzes 3 durch das 9. StBerGÄG-RefE ohne weiteres vor.
- 315 Aber auch in die Berufsfreiheit der Berufsausübungsgesellschaft und ihrer steuerberaterlichen Gesellschafter wird durch die genannten Regelungen des 9. StBerGÄG-RefE eingegriffen, weil die Möglichkeit der **Hereinnahme eines berufsfremden Gesellschafters begrenzt** werden soll²⁹⁴, also sie insoweit in ihrer Berufsausübungsfreiheit beschränkt werden²⁹⁵.

²⁹² Streitstand bei *Remmert*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, 102. ErgLfg. 2023, Art. 12 Abs. 1, Rn. 67.

²⁹³ *Remmert*, in: [Maunz/]Dürig/Herzog/Scholz, GG, 55. ErgLfg. 2009, Art. 19 Abs. 3 Rn. 87.

²⁹⁴ Dazu *Manssen*, in: Huber/Voßkuhle, GG, 8. Aufl. 2024, Art. 12 Rn. 69.

²⁹⁵ *Th. Mann*, in: DWS, Fremdbesitzverbot im Recht der Steuerberater und anderer Freier Berufe, 2010, S. 59, 63 f.

3. Rechtfertigung

- 316 Das Bundesverfassungsgericht und ihm folgend das rechtswissenschaftliche Schrifttum verstehen die Berufsfreiheit als einheitliches Grundrecht. Die Verfassungsrechtsprechung erstreckt die Schrankenbestimmung des Art. 12 Abs. 1 S. 2 GG in dieser Folge auf die Berufsfreiheit insgesamt²⁹⁶, differenziert allerdings auf der Schrankenebene, wenngleich eine allgemeine Verhältnismäßigkeitsprüfung vorzugswürdig ist (→ D.II.3.b)aa) bis D.II.3.b)dd) | Rn. 332 ff.).

a) Gesetzesvorbehalt

- 317 Nach Art. 12 Abs. 1 S. 2 GG kann die Berufsfreiheit durch **Gesetz** oder aufgrund Gesetzes geregelt werden, was entsprechende Regelungen in **Satzungen** einschließt²⁹⁷. „Freihändige“ und nicht über das Parlament an das Volk rückgekoppelte hoheitliche Akte gibt es im Rechts- und Gesetzesstaat nicht. Damit scheidet ein durch die Steuerberaterkammern oder eine Aufsichtsbehörde ohne Ermächtigungsgrundlage verfügt Verbot von Fremdbeteiligungen aus. Denn über das Anerkennungsverfahren und die dort zu prüfenden § 50a und § 55 StBerG hinausgehende Befugnisse gibt es nicht; insbesondere gibt es keine berufsaufsichtsrechtliche Generalklausel²⁹⁸. So wäre etwa das von der hessischen Steuerberaterkammer angekündigte Vorgehen gegen Steuerberatungsgesellschaften mit Fremdbeteiligungen (→ B.V.2. | Rn. 42) unzulässig, weil es nicht auf eine (standes-)politische Wünschbarkeit o.ä. ankommt, sondern die Anerkennung bei Vorliegen der Voraussetzungen zu erteilen ist (gebundene Entscheidung).

aa) Wesentlichkeitsvorbehalt

- 318 Der Gesetzesvorbehalt wird nicht bloß formal verstanden, dass es nur ein irgendwie ermächtigendes oder delegierendes Gesetz geben bräuchte. Sondern die Verfassungsrechtsprechung hat schon früh herausgearbeitet, dass **wesentliche Regelungen dem parlamentarischen Gesetzgeber** vorbehalten bleiben müssen (sog. Wesentlichkeitslehre)²⁹⁹. In der Vergangenheit war das Fehlen gesetzlicher Regelungen vielfach gerade hinsichtlich berufsrechtlicher Vorgaben und Zulassungsregelungen bemängelt worden³⁰⁰.
- 319 Die Regelungen zum Gesellschafterkreis wie auch zu den Finanzierungsmöglichkeiten für Kapitalgesellschaften sind zentrale Regelungen, sowohl in gesellschaftsrechtlicher wie berufsrechtlicher als auch in grundrechtlicher Hinsicht. Hieraus folgt, dass ein Fremdbeteiligungsverbot durch Parlamentsgesetz geregelt sein muss bzw. dieses jedenfalls die wesentlichen Vorgaben machen muss (etwa, wenn die konkrete Normsetzung

²⁹⁶ BVerfG, Urt. v. 11.6.1958 – 1 BvR 596/56, BVerfGE 7, S. 377, 402 – Apotheken-Urteil.

²⁹⁷ BVerfG, Beschl. v. 9.5.1972 – 1 BvR 518/62 u. a., BVerfGE 33, S. 125, 155 ff. – Facharzt.

²⁹⁸ v. Lewinski, Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater, 5. Aufl. 2022, Kap. 14 Rn. 80.

²⁹⁹ Vgl. BVerfG, Beschl. v. 9.5.1972 – 1 BvR 518/62 u. a., BVerfGE 33, S. 125, 163 – Facharzt; allg. zur Wesentlichkeitslehre BVerfG, Beschl. v. 8.8.1978 – 2 BvL 8/77, BVerfGE 49, S. 89, 126 ff. – Kalkar I; BVerfG, Beschl. v. 27.11.1990 – 1 BvR 402/87, BVerfGE 83, S. 130, 142 – Josefine Mutzenbacher; BVerfG, Beschl. v. 26.6.1991 – 1 BvR 779/85, BVerfGE 84, S. 212, 226 – Aussperrung; Kloepfer, Verfassungsrecht, Bd. 2, 2010, § 70 Rn. 70.

³⁰⁰ Z. B. BVerfG, Beschl. v. 9.5.1972 – 1 BvR 518/62 u. a., BVerfGE 33, S. 125 ff. – Facharzt (zu Fachartzordnungen); BVerfG, Beschl. v. 19.2.1975 – 1 BvR 38/68 u. a., BVerfGE 38, S. 373, 381 (zu Rezeptsammelstellen); BVerfG, Beschl. v. 19.11.1985 – 1 BvR 934/82, BVerfGE 71, S. 162, 173 (zum ärztlichen Werberecht); BVerfG, Urt. v. 14.12.1999 – 1 BvR 1327/98, BVerfGE 101, S. 312, 323 (zum Versäumnisurteil ohne Vorankündigung).

auf einen Satzungsgeber, insbesondere etwa die Satzungsversammlung, § 86 StBerG, delegiert würde).

bb) Keine Begründungs- oder Transparenzpflicht

- 320 Allerdings fordert das Wesentlichkeitsgebot nicht, dass der parlamentarische Gesetzgeber sich besonders explizit und begründet für eine Regelung entscheidet. Begründungspflichten für Gesetze sind dem deutschen Verfassungsrecht grundsätzlich fremd. Landläufig heißt es, der **Gesetzgeber schulde nur das Gesetz**³⁰¹; Ausnahmen im Recht der sozialen Existenzsicherung und im Klimarecht bestätigen diese Ausnahme nur. „Versteckte“ Regelungen oder auch Redaktionsversehen scheinen nicht deshalb rechtswidrig, weil der Gesetzgeber sie nicht offen kommuniziert hätte. Dass die hier untersuchte Regelung des Art. 1 Nr. 16 9. StBerGÄG-RefE womöglich unauffällig in das Gesetz hineingekommen ist, kann ein politisches Argument, wahrscheinlich aber kein verfassungsrechtliches sein.
- 321 Wenn der Gesetzgeber seine (wahren) Motive nicht mitteilt, scheidet insoweit eine teleologische (und vielleicht auch genetische) Auslegung mangels Anhalts aus. Dies kann dann zu Auslegungsschwierigkeiten führen, wenn der eigentliche Zweck des Gesetzes nicht (sicher) zu ermitteln ist, was unter dem Stichwort der „**Normenwahrheit**“ thematisiert wird³⁰². Insbesondere bei der Ziellegitimität (→ D.II.3.b)aa) | Rn. 332 ff.) und dann der Angemessenheit (→ D.II.3.b)dd) | Rn. 360 ff.) ist man u. U. auf Mutmaßungen angewiesen. Soweit aber, wie hier, europarechtlich eine **Verhältnismäßigkeitsprüfung vorgeschrieben** ist (→ E.I.2.a) | Rn. 440 ff.), muss der Gesetzgeber hinsichtlich seiner Ziele aber „Farbe bekennen“.

cc) Kein Zitiergebot

- 322 Die Verfassung spricht in Art. 12 Abs. 1 GG nur von „**Regelung**“ und nicht von „**Einschränkung**“. Aus diesem Grund dürfte das Zitiergebot des Art. 19 Abs. 1 S. 2 GG nicht eingreifen³⁰³. Eine die Regelungen bezüglich des Fremdkapitals verschärfende Regelung muss also nicht eigens den Art. 12 GG als eingeschränkt zitieren; tatsächlich haben auch vergangene Regelungen zur Fremdbeteiligung für Steuerberater wie auch für andere Berufe auf eine Zitierung nach Art. 19 Abs. 1 S. 2 GG verzichtet.

b) Verhältnismäßigkeit

- 323 Das Verhältnismäßigkeitsgebot verlangt, dass Grundrechtseingriffe wie der § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG i. d. F. des 9. StBerGÄG-RefE einen legitimen Zweck verfolgen (→ D.II.3.b)aa) | Rn. 332 ff.), hierfür geeignet (→ D.II.3.b)bb) | Rn. 343 ff.), mangels einer gleichgeeigneten Alternative auch erforderlich (→ D.II.3.b)cc) | Rn. 351 ff.) sowie angemessen (verhältnismäßig i. e. S.) (→ D.II.3.b)dd) | Rn. 360 ff.) sind. In Abgrenzung der Dreistufen-Lehre des Bundesverfassungsgerichts, welche vorliegend rein dogmatischer Relevanz ist, folgt die **Darstellung dem allgemeinen Verhältnismäßigkeitsaufbau** (→ D.II.3.b)aa) bis D.II.3.b)dd) | Rn. 332 ff.), weil dadurch die Ebenen und Aspekte einzelner Fremdkapitalbeteiligungsregelungen besser erkennbar sind.

³⁰¹ Zusammenfassend *Waldhoff*, in: FS Isensee, 2007, S. 325 ff.

³⁰² *Uwer*, in: FS Kloepfer, 2013, S. 867, 882 ff.

³⁰³ Dazu *Kloepfer*, Verfassungsrecht, Bd. 2, 2010, § 70 Rn. 66 f., 90.

- 324 Das **Bundesverfassungsgericht** legte ursprünglich an Beschränkungen der Berufsfreiheit eine dreistufige Prüfung (sog. Drei-Stufen-Lehre) an³⁰⁴. Sie verlangt für bloße Berufsausübungsregelungen (1. Stufe) vernünftige Erwägungen des Gemeinwohls, für subjektive Berufswahlbeschränkungen (2. Stufe) die abstrakte Gefahr für ein wichtiges Gemeinschaftsgut und für objektive Berufswahlbeschränkungen (3. Stufe) eine konkrete Gefahr für ein überragend wichtiges Gemeinschaftsgut.
- 325 Die Gemeinschaftsgüter, die für die Rechtfertigung auf der 2. und 3. Stufe relevant sind, müssen keinen Verfassungsrang haben oder auch nur aus der Verfassung ableitbar sein. Das damit verbundene methodische Problem liegt auf der Hand: Wenn der einfache Gesetzgeber Gemeinschaftsgüter definieren kann, die der Prüfung der Verfassungsmäßigkeit dann zugrunde liegen, folgt daraus eine „Gesetzesbindung der Verfassung“. Eine Methode für die Feststellung, was ein Gemeinwohlbelang ist (und wann er „wichtig“ oder „überragend wichtig“ ist), gibt es nicht. Auch können und wollen die drei Stufen als bloße Typisierung keine abschließende Vorgabe machen, sondern geben **nur einen ersten Anhalt**³⁰⁵.
- 326 Wendete man die Drei-Stufen-Lehre an, stellt sich die Frage, ob „Beteiligung an Steuerberatungsgesellschaften“ ein eigenständiger Beruf ist. Von dieser Einordnung hängt ab, ob das Verbot, sich als EU-ausländische Abschlussprüfungsgesellschaft mit Gesellschaftern, die nicht den rechts- und wirtschaftsberatenden Berufen angehören, an deutschen Steuerberatungsgesellschaften zu beteiligen, eine Berufsausübungsregel oder eine subjektive Berufswahlschranke ist. Für letzteres spricht, dass die Beteiligung von juristischen Personen an Steuerberatungsgesellschaften sich notwendigerweise von den dem Gebot der aktiven Mitarbeit unterliegenden natürlichen Personen als Gesellschafter unterscheidet, weil eine juristische Person nicht aktiv mitarbeiten kann. Allerdings sind ansonsten die Rechte von Gesellschaftern gleich, was dann für eine bloße Berufsausübungsregel sprechen würde.
- 327 So ist danach unterschieden worden, dass es sich bei Fremdbeteiligungsregelungen für die Berufsausübungsgesellschaft wie auch für ihre Gesellschafter um Berufsausübungsregelungen handele³⁰⁶, während für Nicht-Berufsträger, die in eine Berufsausübungsgesellschaft investieren wollen, eine subjektive Berufsausübungsschranke anzunehmen wäre³⁰⁷.
- 328 Ob die Drei-Stufen-Lehre Anwendung findet, kann **dahinstehen**³⁰⁸. Ein Eingriff auf der 3. Stufe (objektive Berufswahlschranke) steht hier nicht zur Debatte. Die Anforderungen der Drei-Stufen-Lehre für die 2. Stufe wären *prima facie* erfüllt. Ein für die 2. Stufe erforderliches „wichtiges Gemeinschaftsgut“ ist jedenfalls immer auch eine „vernünftige Erwägung des Gemeinwohls“ im Sinne der 1. Stufe. Eine geordnete Rechtspflege³⁰⁹ ebenso wie eine geordnete Steuerrechtspflege³¹⁰ sind hinreichend wichtige

³⁰⁴ Seit BVerfG, Urt. v. 11.6.1958 – 1 BvR 596/56, BVerfGE 7, S. 377, 405 ff. – Apotheken-Urteil.

³⁰⁵ Zur Kritik an der Drei-Stufen-Lehre *Kloepfer*, Verfassungsrecht, Bd. 2, 2010, § 70 Rn. 87.

³⁰⁶ *Wende*, Das Fremdbesitzverbot in den freien Berufen, 2012, S. 109.

³⁰⁷ *Wende*, Das Fremdbesitzverbot in den freien Berufen, 2012, S. 109.

³⁰⁸ Eine ähnliche Alternativprüfung nimmt etwa BVerfG, Beschl. v. 23.8.2013 – 1 BvR 2912/11, NJW 2013, S. 3357, 3358, vor.

³⁰⁹ Aus jüngerer Zeit etwa BVerfG, Beschl. v. 28.4.2005 – 1 BvR 2231/02 u. a., NJW-RR 2005, S. 998, 999 m. w. N.

³¹⁰ BVerfG, Beschl. v. 27.1.1982 – 1 BvR 807/80, BVerfGE 59, S. 302, 317; BVerfG, Beschl. v. 15.2.1967 – 1 BvR 569/62 u. a., BVerfGE 21, S. 173, 179; BVerfG, Beschl. v. 18.6.1980 – 1 BvR 697/77, BVerfGE 54, S. 301, 315.

Gemeinschaftsgüter, mit der subjektive Berufsausübungsbeschränkungen gerechtfertigt werden können³¹¹, und damit jedenfalls auch eine vernünftige Erwägung des Gemeinwohls. Insoweit scheint nach der Faustformel der Drei-Stufen-Lehre eine Beschränkung der Fremdbeteiligungsmöglichkeiten gerechtfertigt.

- 329 Allerdings handelt es sich bei der Drei-Stufen-Lehre nur um eine Faustformel (→ D.II.3.b)aa) bis D.II.3.b)dd) | Rn. 332 ff.). Fremdbeteiligungsverbote und die Regelung in § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG i. d. F. des 9. StBerGÄG-RefE sind unverhältnismäßig.
- 330 Die Verhältnismäßigkeitsprüfung nach der VhmRL (→ C.II.3. | Rn. 163 ff.) ist nicht mit der grundgesetzlich geforderten Verhältnismäßigkeitsprüfung und auch nicht mit der konkret nach Art. 12 Abs. 1 GG geforderten (und der Drei-Stufen-Lehre) gleichzusetzen. Gleichwohl wird das Ergebnis der **europarechtlich geforderten Verhältnismäßigkeitsprüfung** Rückwirkungen auf die verfassungsrechtliche Prüfung haben³¹².
- 331 Daneben haben die Mitgliedstaaten die Qualifikationen aus anderen Mitgliedstaaten ihrem Wert entsprechend zu achten³¹³.

aa) Ziellegitimität

- 332 **Fremdbeteiligungsverbote** wie durch § 55a Abs. 1 S. 3 StBerG i. d. F. des 9. StBerGÄG-RefE sind **kein Selbstzweck**, ebenso wenig wie die Beschränkung von Fremdbeteiligung. Insofern fordert die verfassungsrechtlich gebotene Verhältnismäßigkeitsprüfung zuerst einen legitimen Zweck.

(1) Effektiver Rechtsschutz und Unabhängigkeit

- 333 Das Ziel von staatlichen Beschränkungen von kapitalmäßigen Beteiligungen von Nicht-Berufsträgern ist die Gewährleistung eines dem Rechtsstaatsprinzip entsprechenden Zugangs zum Recht und zu einer Hilfeleistung in Steuersachen (→ D.I.2. | Rn. 265 ff.). Dies umfasst auch die **Unabhängigkeit der Hilfeleister in Steuersachen**, wie auch in der Entwurfsbegründung ausdrücklich angeführt wird³¹⁴.

(2) Qualitätssicherung der Steuerberatung

- 334 Ohne weiteres könnten zudem Regelungen zur Sicherung der Qualität und Verfügbarkeit von Steuerberatung ein legitimes Ziel gesetzgeberischer Regelungen sein.
- 335 Dieses weitere Ziel soll hier dem 9. StBerGÄG-RefE unterstellt werden, auch wenn es im Referentenentwurf nicht ausdrücklich genannt ist. Da aber die explizit benannte Unabhängigkeit nicht um ihrer selbst willen verfolgt wird, sondern als ein aus dem Rechtsstaatsprinzip fließendes Ziel, sei hier unterstellt, dass auch die anderen aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleiteten

³¹¹ Unstr., s. nur BVerfG, Beschl. v. 15.2.1967 – 1 BvR 569/62 u. a., BVerfGE 21, S. 173, 179; BVerfG, Beschl. v. 23.8.2013 – 1 BvR 2912/11, NJW 2013, S. 3357, 3358; Wende, Das Fremdbesitzverbot in den freien Berufen, 2012, S. 109 m. w. N. aus der Rspr.

³¹² Vgl. Kämmerer, in: v. Münch/Kunig, GG, 8. Aufl. 2025, Art. 12 Rn. 17: „determinieren“.

³¹³ EuGH, Urt. v. 17.12.2015 – C-342/14, NJW 2016, S. 857 Rn. 54 – X-Steuerberatungsgesellschaft (zur Dienstleistungsfreiheit).

³¹⁴ Begr. zum 9. StBerGÄG-RefE, S. 99.

Aspekte (→ D.I.4. | Rn. 294 ff.), die **Professionalität und Verfügbarkeit**, mitgemeint sind.

(3) Digitalisierungsbedarf der Steuerberatung

- 336 Angesichts des Digitalisierungsbedarfs bei der Hilfeleistung in Steuersachen hätte es zudem ein legitimes Ziel des Gesetzgebers sein können, durch Offenhalten von (Fremd-)Finanzierungsquellen den absehbaren zusätzlichen Kapitalbedarf in der Steuerberatung für KI in den Blick zu nehmen. Es ist allerdings dem **Einschätzungsspielraum des Gesetzgebers** überlassen, welche legitimen Ziele er legislativ verfolgen will; Gesetzgebungspflichten sind selten und jedenfalls hier nicht einschlägig.

(4) Konkurrenzschutz für Steuerberater als Quersubventionierung?

- 337 In der (**älteren**) **Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts** hatte auch das Motiv des Schutzes der Steuerberater vor gewerblicher oder sonst wie übermächtiger Konkurrenz durchgeschiene; formuliert worden war das als die Gewährleistung „ausreichenden Handlungsspielraums der steuerberatenden Berufsträger“³¹⁵.
- 338 Zwar kann Schutz vor Konkurrenz als solches kein legitimes Ziel einer Regelung sein. Mit dem staatlichen Eingriff in Marktbedingungen können aber **mittelbar** durchaus legitime Ziele verfolgt werden, wenn durch den subventionierenden Effekt etwa ein Ausgleich oder ein Anreiz geschaffen werden soll für die Erfüllung anderer Aufgaben. Beispiele sind etwa die aus Gründen der Kultur mögliche Buchpreisbindung und die Gestattung von Vertriebsbindungen und Gebietsmonopolen für das Presse-Grosso³¹⁶. Aus dem Bereich der rechts- und wirtschaftsberatenden Berufe sind vor allem die Gebührenvorschriften (StBVV; RVG; GNotKG) zu nennen, die über eine Quersubventionierung auch Mandate mit niedrigen Gegenstandswerten für die Berufsträger attraktiv machen wollen³¹⁷, um für diesen Teil des Rechts- und Steuerdienstleistungsmärkts die Effektivität des Rechtsschutzes zu erhöhen.
- 339 Übertragen auf den Kontext der Fremdbeteiligungsbeschränkung bei Steuerberatern könnte eine Konkurrenzbeschränkung und Marktabscottung einem legitimen Ziel dienen, wenn dadurch etwa die Qualität, die Verfügbarkeit und die Unabhängigkeit befördert würden. Dies ist dann aber keine **Frage** der (zu bejahenden) Ziellegitimität, sondern **der Erforderlichkeit** (→ D.II.3.b)cc) | Rn. 351 ff.), nämlich ob Konkurrenzverbote das mildeste Mittel zur Sicherung von Unabhängigkeit, Qualität und Verfügbarkeit darstellen.
- 340 Gleichwohl ist zu berücksichtigen, dass in der bisherigen Diskussion und auch in der Begründung zum 9. StBerGÄG-RefE der Gesichtspunkt des Konkurrenzschutzes – soweit ersichtlich – nicht ausdrücklich thematisiert worden ist.

³¹⁵ BVerfG, Beschl. v. 23.8.2013 – 1 BvR 2912/11, NJW 2013, S. 3357, 3358.

³¹⁶ Zu beidem *v. Lewinski*, Medienrecht, 2. Aufl. 2025, § 19 Rn. 50 ff.

³¹⁷ *v. Lewinski*, Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater, 5. Aufl. 2022, Kap. 8 Rn. 23.

(5) Nicht: Organstellung und Freiberuflichkeit

- 341 Keine selbständigen Ziele an sich können die Organstellung der Steuerberater (→ D.I.3.a) | Rn. 273 ff.) und die Freiberuflichkeit (→ D.I.3.d) | Rn. 291 f.) sein, sondern **nur Mittel und Wege**, um die berufliche Unabhängigkeit (und den hierdurch bewirkten Rechtsschutz) sicherzustellen. Dies ergibt sich daraus, dass Organstellung und Freiberuflichkeit (→ D.I.5. | Rn. 300 ff.) nur mögliche, aber keine zwingenden Ableitungen aus dem Rechtsstaatsprinzip darstellen, auf das alles letztlich zurückgeführt werden muss und das auch andere Gestaltungen zulassen würde.

(6) Zwischenergebnis

- 342 Die Ziele der hier untersuchten Änderungen durch das 9. StBerGÄG-RefE, die aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleitete Unabhängigkeit der Steuerberaterleistung und den dahinterstehenden effektiven Rechtsschutz, sind ohne weiteres legitim. Dass die Förderung der Digitalisierung der Steuerberatung durch Offenhaltung der Fremdfinanzierung, die ebenfalls ein legitimes Ziel gewesen wäre, nicht verfolgt wird, ist eine politische Entscheidung des Gesetzgebers.

bb) Geeignetheit

- 343 Fremdbeteiligungsverbote sind geeignet, Einfluss von Berufsfremden auf steuerberaterliche Tätigkeit zu verhindern³¹⁸. Allerdings verkennt dies, dass im Kern nicht die Beschränkung des Einflusses als solche steht (**Fremdbeteiligungsverbot kein Selbstzweck**), sondern die Sicherstellung effektiven Rechtsschutzes durch die Gewährleistung der Unabhängigkeit und der Qualität von Hilfeleistungen im Steuerwesen (soeben → D.II.3.b)aa)(1) u. → D.II.3.b)aa)(2) | Rn. 332 ff.). Es ist deshalb also zu fragen, ob eine Beschränkung der Fremdbeteiligung für die Verwirklichung dieser Ziele geeignet ist.

(1) Unabhängigkeit von unternehmerischen Interessen

- 344 Effektiver Rechtsschutz ist nur möglich, wenn der Rechtsberater oder Hilfeleister in Steuersachen bei der Beratung und Hilfeleistung nicht auch noch andere Ziele verfolgt, weil er in anderen Abhängigkeiten steckt (→ D.I.3.b) | Rn. 276 ff.). Regelungen, die den Einfluss von Nicht-Berufsträgern auf Steuerberatungsgesellschaften beschränken, könnten geeignet zur Gewährleistung effektiven Rechtsschutzes sein, wenn Steuerberatungsgesellschaften mit gewerblichen Investoren insoweit Steuerberatung schlechter erbringen als solche nur von Berufsträgern, oder wenn die Verfügbarkeit von Hilfeleistung in Steuersachen geringer würde.
- 345 Es kommt also darauf an, ob sich unternehmerische Investoren grundsätzlich anders verhielten als Berufsträger. Hierbei kann nicht auf ein Gewinn- und Ertragsstreben an sich abgestellt werden, denn auch Steuerberater handeln mit Blick auf ihren Ertrag, um finanziell unabhängig zu sein und zu bleiben. Insoweit gibt es keine Unabhängigkeit vom wirtschaftlichen Erfolg der (frei-)beruflichen Tätigkeit, unabhängig davon, ob Steuerberater

³¹⁸ Th. Mann, in: DWS, Fremdbesitzverbot im Recht der Steuerberater und anderer Freier Berufe, 2010, S. 59, 65.

unternehmerisch von den eigenen Erfolgen selbst profitieren oder den Renditeinteressen eines Investors genügen müssen.

- **Kein Einfluss auf andere Marktstufen:** Ein Fremdbeteiligungsverbot wäre nur dann zur Gewährleistung der Unabhängigkeit geeignet, wenn sich Markakteure einer vor- oder nachgelagerten Wertschöpfungsstufe an Steuerberatungsgesellschaften beteiligen, weil sie gegebenenfalls für entsprechende Vorteile auf der einen Marktstufe das Verhalten auf der anderen beeinflussen. So hatte der EuGH in der DocMorris-Entscheidung besonders die Beteiligung von Pharmaherstellern und Großhändlern als die Unabhängigkeit gefährdend angesehen³¹⁹. Allerdings gibt es eine vergleichbare Konstellation bei Hilfeleistung in Steuersachen nicht, da es an der Hilfeleistung in Steuersachen vorgelagerten Handels- und Wertschöpfungsstufen fehlt.
- **Keine Konflikte von berufsfremden Investoren mit denen von Mandanten:** Besonders wichtig ist die Unabhängigkeit in Bezug auf geschäftliche Interessen der Mandanten, was etwa auch Interna und der berufsrechtlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegende Umstände betrifft, oder der Umgang mit konfliktierenden Interessen. Allerdings ist bei Steuerberatern, die hauptsächlich gegen den Staat in Gestalt der Finanzverwaltung operieren und argumentieren, die Konstellation eines Widerstreits der Interessen des Mandanten mit dem des berufsfremden Gesellschafters wenig wahrscheinlich (solange man keinen Staatsbesitz von Steuerberaterpraxen zulässt). Freilich ist sie bei Gestaltungsberatung, etwa im Erbrecht oder bei Unternehmenstransaktionen, auch nicht vollkommen ausgeschlossen. In der Rechtsprechung sind – soweit ersichtlich – noch keine Fälle bekannt geworden³²⁰.
- **Selbständigkeit und Freiberuflichkeit:** Die Berufsausübung in Selbständigkeit ist zwar das Urbild der Freiberufler und gehört zu seinem Idealtyp. Einfachgesetzlich wurde und wird etwa aus der Freiberuflichkeit (§ 32 Abs. 2 S. 2 StBerG) das Verbot der Erbringung von Steuerberatung in gewerblichem Maß und Umfang abgeleitet³²¹ sowie das Verbot von gewerblichen (Hilfs-)Tätigkeiten (vgl. § 57 Abs. 4 Nr. 1 Hs. 1 StBerG). Es ist jedoch ausdrücklich in § 58 S. 1 StBerG niedergelegt, dass Angehörige rechts- und wirtschaftsberatender Berufe auch in einem Angestelltenverhältnis tätig sein können, ohne dass die Freiberuflichkeit der Tätigkeit dadurch entfiele³²². Insoweit ist die unternehmerische freiberufliche Selbständigkeit keine notwendige Voraussetzung für unabhängige Hilfeleistung in Steuersachen, sie ist mithin nicht erforderlich.

³¹⁹ EuGH, Urt. v 19.5.2009 – C-171/07 u. a., NJW 2009, S. 2112 ff. Rn. 40 – DocMorris; dazu *Singer*, AnwBl. 2010, S. 79, 81.

³²⁰ Bezeichnenderweise beschränkt sich FG Düsseldorf, Urt. v. 7.7.2010 – 2 K 4450/08 StB, DStRE 2011, S. 720, 723, auf hypothetische Fälle und Mutmaßungen.

³²¹ Vgl. *Ueberfeldt*, in: *Kuhls* u. a., StBerG, 4. Aufl. 2020, § 57 Rn. 454.

³²² v. *Lewinski*, Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater, 5. Aufl. 2022, Kap. 12 Rn. 4. – Für Steuerberater kann das Beispiel des Büros von *Wilhelm O. Veerhoff* angeführt werden (*Mittelsteiner/Pausch/Kumpf*, Illustrierte Geschichte des steuerberatenden Berufes, 3. Aufl. 1999, S. 160) – Explizit anerkannt worden für Steuerberater ist die Möglichkeit freilich erst mit § 23 S. 1 StBerG 1961.

- **Berufsrechtliche und berufsethische Bindung:** Unabhängigkeit von Fremdkapitalgebern impliziert, dass ein Berufsträger „durch seine Ausbildung, seine berufliche Erfahrung und die ihm obliegende Verantwortung gezügelt“ wäre, weil Sanktionen bei Verstößen nicht nur seine finanzielle Investition beträfen, „sondern auch seine eigene berufliche Existenz“³²³. Allerdings fehlt es – soweit ersichtlich – an empirischen Untersuchungen, ob der Erwerbstrieb und das Gewinnstreben bei Freiberuflern geringer ist als bei Gewerbetreibenden³²⁴. Insoweit ist das **Narrativ** von der diesbezüglichen Mäßigung der Freiberufler auch ausdrücklich bezweifelt worden³²⁵.
- **Unterschiedlicher Berufs- und Anlagehorizont:** Im Ausgangspunkt sind sowohl Berufsträger als auch gewerbliche Akteure durch ihren Markterfolg angereizt, gute Rechts- und Steuerdienstleistungen zu erbringen, was dann auch effektiven Rechtsschutz bewirkt. Womöglich kann man aber zwischen **kurzfristigem und langfristigem Anlage- und Ertragshorizont** unterscheiden³²⁶. Ein Unterschied könnte aber darin bestehen, dass Freiberufler mit ihrer gesamten beruflichen Existenz einstehen und damit einen über das gesamte Berufsleben hinreichenden Horizont haben, während Investoren je nach ihren Präferenzen auch kurzfristiger orientiert sind. Dies würde einen Unterschied machen können, wenn die zeitliche Weite des beruflichen Horizonts für die Berufsausübung tatsächlich relevant wäre. Mangels empirischer Studien lassen sich hierzu jedoch keine tragfähigen Aussagen treffen.

- 346 Für eine belastbarere Argumentation **bedürfte es empirischer (betriebswirtschaftlicher) Untersuchungen** zu dem Zusammenhang von zeitlichem Anlagehorizont und mandantenschädlicher Beratung. Berufs- und steuerrechtlich könnte Gegenstand von Studien sein, welche Beratungspolitiken zu einer „schnellen Mark“ führen, ob sie planbar sind und, damit sie substanzell Bedeutung haben, auch skalieren. Zudem wäre schließlich von Betriebswirten zu beantworten, welche Transaktionskosten die Entnahme der „schnellen Mark“ bedeutet und in welchem Verhältnis sie zu dem typischen Unternehmenswert einer Steuerberatungsgesellschaft stehen.
- 347 Bei genauerer Betrachtung sind die Unterschiede der unternehmerischen Motivation von Freiberuflern einerseits und gewerblichen Investoren andererseits geringer als vielfach intuitiv angenommen. Empirische Studien oder wirtschaftswissenschaftliche Modellrechnungen liegen – soweit ersichtlich – bislang nicht vor.

(2) Qualitätssicherung

- 348 Zum effektiven Rechtsschutz gehört auch, dass diejenigen, derer man sich zur Hilfeleistung in Steuersachen bedienen kann, eine hinreichende Qualifikation

³²³ EuGH, Urt. v. 19.5.2009 – C-171/07 u. a., NJW 2009, S. 2112, Rn. 37 – DocMorris; vgl. Singer, AnwBl. 2010, S. 79, 81: „mäßigende Faktoren“.

³²⁴ Zweifelnd aus diesem Grund auch Markworth, NJW 2025, S. 404 Rn. 13.

³²⁵ Chr. Herrmann, EuZW 2009, S. 413, 414; Hartung, AnwBl. 2009, S. 704, 706; Kleine-Cosack, BB 2008, S. 2, 4; s. a. Singer, AnwBl. 2010, S. 79, 83: „klassischer Einwand“.

³²⁶ So auch Singer, AnwBl. 2010, S. 79, 83, dort allerdings aus „sozialwissenschaftlicher Sicht bzw. aus Sicht der ökonomischen Ethik“ und mit zahlr. Nachw.

im Steuerwesen haben. Hier ist kein absoluter Maßstab³²⁷ anzulegen, sondern es genügt, ist aber auch notwendig, dass Steuerberater gegenüber der Gegenseite (meist also der Finanzverwaltung) fachlich usw. auf Augenhöhe auftreten können. Auch muss die Qualität nicht bei jedem einzelnen Steuerberater und zu jedem Zeitpunkt gewährleistet sein, sondern es genügt, dass die nach Hilfeleistung in Steuersachen Suchenden ein entsprechendes Angebot auf dem Markt vorfinden.

- **Unterschiedliche Qualifikation von Steuerberatern und Investoren:** Es ist offensichtlich, dass Steuerberater für die Steuerberatung besser qualifiziert sind als andere Berufsgruppen³²⁸. Doch ist dies kein Argument im Zusammenhang mit der Geeignetheit einer Beschränkung von Fremdbeteiligungen, weil die berufliche und fachliche Qualifikation von Anteilseignern und Gesellschaftern nicht mit der **Qualifikation von Geschäftsführern, Vorständen und** vor allem auch nicht mit der von **Angestellten** zu tun hat. Die Ausbildung und die professionellen Fertigkeiten spielen nicht auf der Gesellschafterebene eine Rolle, sondern auf der Ebene der Berufsausübung und womöglich auch noch auf der Ebene der Geschäftsführung. In der konkreten Konstellation hat dieser Gesichtspunkt zudem noch weniger Gewicht, weil die Fremdbeteiligung nur gemittelt über eine EU-ausländische Abschlussprüfungsgesellschaft und eine deutsche Wirtschaftsprüfungsgesellschaft erfolgt.

Zur Steuerberatung in ihrem Sitzland befugte Abschlussprüfungsgesellschaften in Deutschland sind nach Maßgabe des § 3a StBerG jedenfalls zur vorübergehenden und gelegentlichen Hilfeleistung in Steuersachen befugt; Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ohnehin unbeschränkt (§ 3 Nr. 3 Var. 3 StBerG). Aus diesem Grund liegen zwischen der Steuerberatung und dem womöglich fachfremden mittelbaren Gesellschafter noch einmal anderthalb „Sicherungsschichten steuerrechtlicher Expertise“.

- **Technisierung und Kapitalbedarf für Tax Tech:** Die technischen Anforderungen an einen Kanzleibetrieb wachsen seit einiger Zeit. Für das **besondere Steuerberaterpostfach** (beSt) ist ein **Computer mit Internetanschluss** notwendig, auch die Haftung stellt zunehmend auf Kenntnisnahmemöglichkeiten mittels **Datenbanken** ab³²⁹. Die große Bedeutung der DATEV, insbesondere für die Steuerberatung, ist insoweit ebenfalls bezeichnend. Eine betriebswirtschaftliche Analyse wird in naher Zukunft ohne Zuhilfenahme von **KI** nicht mehr konkurrenzfähig möglich sein.

³²⁷ Anders für die Haftung von Steuerberatern, die, wie bei den anderen rechtsberatenden Berufen bis nahe an die Gefährdungshaftung heranreicht (*Vollkommer/Greger/Heinemann*, Anwaltshaf- tungsrecht, 5. Aufl. 2021, § 17 Rn. 2 ff., 10 ff.; *Henssler*, JZ 1994, S. 178, 182).

³²⁸ Dass Rechtsanwälten durch § 3 S. 1 Nr. 1 StBerG insoweit den Steuerberatern und auch Wirtschaftsprüfern gleichgestellt werden, ist zu einem Teil geschichtlich zu erklären, weil Rechtsanwälte schon zur Hilfeleistung in Steuersachen berufen waren, als es den Beruf des Steuerberaters noch gar nicht gab. Dass die Anwaltschaft (schon) in den 1930er Jahren diesem Beratungsfeld wenig Aufmerksamkeit geschenkt hatte, hat dann die Etablierung der Steuerberater als eigener Beruf befördert (*Wesel*, Risiko Rechtsanwalt, 2001, S. 195; v. *Lewinski*, Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater, 4. Aufl. 2017, S. 62 Fn. 50).

³²⁹ v. *Lewinski*, Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater, 5. Aufl. 2022, Kap. 9 Rn. 24; so auch schon früher *Lange*, DB 2003, S. 869, 870 f.

Wenn man dies annimmt, könnte eine Beschränkung der Fremdbeteiligungsmöglichkeiten und die damit einhergehende Verschlechterung der Finanzierung der Steuerberatertätigkeit über Fremdkapital sogar kontraproduktiv und damit ungeeignet sein, das Regelungsziel der Qualitätssicherung zu erreichen. Ein wachsender technischer Bedarf und Aufwand verursachen Kosten. Zwar werden viele **Dienstleistungen und Rechenservices auch „as a Service“** verfügbar sein (vgl. → D.II.3.b)dd) | Rn. 365360), sodass nicht zwingend Investitionen erforderlich sind (sondern nur höhere laufende Kosten entstehen), um Dienstleistungen auf dem Niveau der finanziell potenter Konkurrenz anbieten zu können.

Gleichwohl gehört es zu der „Waffengleichheit“ (→ D.I.2.a) | Rn. 266) als Ausfluss des Rechtsstaatsgebots, dass sich die Steuerberatung auch technisch auf dem Stand der Steuerverwaltung befindet. Statistische Verfahren und Plausibilitätsprüfung (z. B. der Chi-Quadrat-Test) werden von den Finanzbehörden schon seit 25 Jahren und mehr eingesetzt³³⁰, **Big-Data-Anwendungen** sind schon lange üblich, KI ist inzwischen im Steuer- und Betriebsalltag angekommen³³¹. Fachgerechte Steuerberatung wird schon heute nur noch mit KI erbracht werden können. Dass der Bereich, in dem es ohne KI nicht mehr recht geht, immer größer wird, kann nicht bezweifelt werden. Diesen professionellen Standards entsprechen zu können, ist für Steuerberater eine Notwendigkeit, die mit nicht unerheblichen Investitionen verbunden ist.

(3) Ergebnis

- 349 Effektiver Rechtsschutz fordert die unabhängige Erbringung von Hilfeleistung in Steuersachen. Welche Auswirkung eine bestimmte Gesellschaftsform und konkret Fremdbeteiligung hat, ist – soweit ersichtlich – empirisch noch nicht untersucht worden; dass der Ausschluss von Fremdbeteiligungsmöglichkeiten überhaupt geeignet ist, kann demnach nicht als belegt gelten.
- 350 Tatsächlich spricht vieles dafür, dass eine Monopolisierung und Konzentration des Eigentums an Berufsausübungsgesellschaften der Effektivität des Rechtsschutzes eher schaden. Der mit der Digitalisierung einhergehende Investitions- und Kapitalbedarf weist in diese Richtung. Eine von Fremdkapital abgeschirmte Steuerberaterschaft wird den Anschluss an das professionell Gebotene und den Stand der Technik womöglich verlieren.

cc) Erforderlichkeit

- 351 Auch wenn man Beschränkungen von Fremdbeteiligung für geeignet hält, effektiven Rechtsschutz sicherzustellen und die Qualität von Hilfeleistung in Steuersachen zu gewährleisten, müssen die Beschränkungen auch erforderlich sein. Es kommt darauf an, ob es nicht ein mildereres Mittel gibt, das das (legitime) Ziel in ebenso effektiver Weise erreicht.
- 352 Hierfür genügt es nicht, pauschal auf andere Länder der EU und in anderen Rechtsstaaten (etwa dem früheren EU-Mitglied Großbritannien³³²) zu

³³⁰ Seer, DStR 2008, S. 1553, 1559 m. w. N. aus der Rspr. in Fn. 69.

³³¹ F.A.Z. v. 5.9.2025, S. 17.

³³² F.A.Z. v. 24.6.2025, S. 19 zu Fällen auf dem britischen Rechtsanwaltsmarkt.

verweisen, in denen die Beteiligung von Fremdkapital an Berufsausübungsgesellschaften von Angehörigen der rechts- und wirtschaftsberatenden Berufe möglich und zunehmend üblich ist. Denn jedes Steuer- und Steuerberatersystem ist in eine je spezifische Rechts- und Abgabenordnung eingebunden, so dass nicht Einzelaspekte oder isolierte dogmatische Figuren miteinander verglichen werden können. Es kommt jeweils auf die Funktion und damit auf eine holistische Sichtweise an.

- 353 Wenn auf dem **Vorblatt des 9. StBerGÄG-RefE** zu „Alternativen“ vermerkt ist, dass für das Fremdbeteiligungsverbot „keine sachgerechten Alternativen“ bestünden³³³, dann ist das eine Verkürzung und in der Sache falsch (→ D.II.3.a)bb) | Rn. 320 ff.).

(1) Beschränkung von Gesellschafterrechten

- 354 Eine niederschwelligere Möglichkeit als das Verbot von Fremdbeteiligungen wäre der Ausschluss von Weisungsrechten³³⁴ (vgl. § 55b Abs. 6 S. 2 StBerG), etwa hinsichtlich der Auswahl der Mandanten³³⁵. In der Sache würde es sich um eine berufsrechtliche Vorgabe für die Gestaltung der Gesellschaftsverträge handeln³³⁶, was „„Immunisierung“ der Vorbehaltsaufgaben vor Einflüssen der Gesellschafter“³³⁷ genannt worden ist. Wenn eine Trennung von Gesellschafterstellung und Gesellschaftstätigkeit effektiv möglich wäre, wäre eine beschränkende Regelung hinsichtlich des Gesellschafterkreises nicht erforderlich.
- 355 Dem liegt die Vorstellung zugrunde, dass sich interne und externe Verantwortungssphären in Berufsausübungsgesellschaften voneinander trennen und isolieren ließen und nur in der externen Sphäre berufsrechtliche Bindungen erforderlich wären³³⁸. Denn dann würden Regelungen zur Geschäftsleitung genügen, anstatt Vorgaben für den Gesellschafterkreis machen zu müssen.

- **Möglichkeit der Trennung von interner und externer Verantwortungssphäre:** Ob eine interne, gesellschaftsrechtliche und eine externe berufsrechtliche Sphäre getrennt werden können, ist im Kern ein gesellschaftsrechtliches Problem und vielleicht auch eines der Unternehmensführung.

Tatsächlich ist dies **früher das Modell des StBerG gewesen**, das damals in § 50 StBerG a. F. und heute dann in § 55b StBerG Voraussetzungen für die Anerkennung nur an Umstände geknüpft hatte, die in der Geschäftsleitung liegen³³⁹. Erst mit der Kapitalbindung sind dann später in Gestalt des § 50a StBerG Vorgaben für den Gesellschaftskreis und die Gesellschafterstruktur hinzugekommen.

³³³ 9. StBerGÄG-RefE v. 7.8.2025, 11:34 Uhr, S. 2.

³³⁴ Martini, NJW 2009, S. 2116 (zu Apotheken).

³³⁵ Dieser Aspekt war entscheidend in BFH, Urt. v. 8.3.1988 – VII R 30/85 u. a., BFHE 153, S. 272, 275 f.

³³⁶ Uwer, zit. bei: Th. Mann, DStR 2024, S. 2781, 2872.

³³⁷ Henssler, BRAK-Mitt. 2007, S. 186, 190.

³³⁸ Dafür Römermann, AnwBl. 2009, S. 681, 684 ff.; Kleine-Cosack, DB 2007, S. 1851, 1852; Kleine-Cosack, AnwBl. 2007, S. 737, 738; Kleine-Cosack, BRAO, 9. Aufl. 2022, Vor. § 59a Rn. 13; zurückgehend wohl auf GenA Colomer, Schlussantr. v. 7.12.2004 – C 140/03, EuGHE 2005, S. I-3168, Rn. 34 – Griechische Optiker.

³³⁹ Hierzu BFH, Urt. v. 8.3.1988 – VII R 30/85 u. a., BFHE 153, S. 272, 275.

Auf einer konzeptionellen Ebene ist diese Unterscheidung durchaus möglich. Hierfür wird das **Modell der Aktiengesellschaft** angeführt, wo der Vorstand das operative Handeln der Gesellschaft von den Aktionären abschirmt³⁴⁰. In Kapitalgesellschaften und hier insbesondere in einer Aktiengesellschaft kann eine solche Trennung von Verantwortungssphären durchaus dargestellt werden.

Auch **normtheoretisch** ist dies gut begründbar, weil das Berufsrecht der steuerberatenden Berufe und damit auch das Recht der Berufsausübungsgesellschaften spezieller ist und deshalb Vorrang vor dem Gesellschaftsrecht hat (ausdrücklich z. B. § 1 Abs. 3 PartGG; vgl. § 6 Abs. 1 PartGG)³⁴¹.

- **Berufsrechtliche Bindung nur in der externen Verantwortungssphäre:** Solche **Modifikationen des Gesellschaftsrechts durch berufsrechtliche Spezialvorschriften** gibt es nicht nur vereinzelt:

- § 51 Abs. 1 S. 2 StBerG: Pflicht der (berufsfremden) Gesellschafter, die Unabhängigkeit der Steuerberater zu wahren;
- § 51 Abs. 2 StBerG: Verschwiegenheitspflicht für andere Freiberufler;
- § 51 Abs. 5 StBerG: Gesellschaftsvertrag muss Ausschlussmöglichkeit bei (nachhaltiger) Verletzung von Berufsrecht vorsehen;
- § 52 Abs. 2 StBerG: Compliance-System³⁴²;
- § 55a Abs. 2 StBerG: Übertragung von Gesellschaftsanteilen nur mit Zustimmung der Gesellschaft;
- § 55a Abs. 3 StBerG: keine Anteile oder Gewinne für Dritte;
- § 55a Abs. 4 u. 5 StBerG: kein Stimmrecht für und keine Stimmrechtsübertragung auf Gesellschafter, die die Voraussetzungen des § 50a StBerG nicht erfüllen;
- § 55b Abs. 6 S. 2 StBerG: Ausschluss von Weisungsrechten.

Auch kennt das Gesetz die Erstreckung von Berufspflichten auf berufsfremde Mitglieder in Geschäftsführung, Vorstand oder Aufsichtsrat (§ 55a Abs. 5 StBerG) und die Sanktionsbewehrung von Verschwiegenheitsgefahren durch Berufs- und Strafrecht³⁴³.

- **Keine gleich wirksame Alternative:** Auch wenn berufsrechtliche Beschränkungen der nach Gesellschaftsrecht eigentlich bestehenden Rechte möglich sind, im Gesetz auch zahlreich bestehen (und als vom Gesetzgeber als grundsätzlich geeignetes Regelungsinstrument angesehen werden), bedeutet dies noch nicht, dass deshalb die Erforderlichkeit von kategorischen Fremdkapitalbeschränkungen entfiele.

³⁴⁰ Römermann, AnwBl. 2009, S. 681, 686; zweifelnd aber z. B. Singer, AnwBl. 2010, S. 79, 85.

³⁴¹ Ring, in: DWS, Fremdbesitzverbot im Recht der Steuerberater und anderer freier Berufe, 2010, S. 39, 42.

³⁴² Kritisch zu deren Effektivität Singer, DStR 2013, S. 111, 112.

³⁴³ BVerfG, Beschl. v. 23.8.2013 – I BvR 2912/11, NJW 2013, S. 3357, 3359.

In diesem Zusammenhang wird angeführt, dass eine solche Trennung in der Praxis nicht umsetzbar sei, da jedenfalls **indirekte Einflussmöglichkeiten der berufsfremden Gesellschafter** bestehen blieben und auch nicht ganz ausgeschaltet werden könnten³⁴⁴. Eigentümer bestimmen über kurz oder lang und in mehr oder minder großem Detailgrad die Unternehmenspolitik³⁴⁵. Eine vollkommene Trennung der Verantwortungssphären sei eine gesellschaftsrechtliche Unmöglichkeit, weil die Gesellschafterversammlung als oberstes Organ der Gesellschaft trotz aller berufsrechtlichen Abschirmung der externen von der internen Sphäre z. B. eine Abberufung des Geschäftsführers nicht ausschließen könne³⁴⁶. Gedacht werden kann hier ferner an Vertragsverlängerungen für Vorstand oder Geschäftsführung sowie Vergütungsbestandteile. Vor allem haben Mehrheitsaktionäre und auch substanzielle Minderheitsaktionäre jedenfalls faktisch und auf längere Dauer einen deutlichen Einfluss.

Auch ist auf das Ende der bis 1989 bestehenden Möglichkeit, Steuerberatungsgesellschaften auch unter Fremdbeteiligung zu gründen, zu verweisen. Nach verbreiteter Wahrnehmung und dann auch der Auffassung des Gesetzgebers hatte es zu einer **Umgehung der Erlaubnispflicht** für Hilfeleistung in Steuersachen geführt, insbesondere als sich auch Berufsverbände usw. Steuerberatungsgesellschaften zugelegt hatten³⁴⁷.

(2) Aufklärungs- und Transparenzpflichten hinsichtlich der Gesellschafterstruktur

- 356 Soweit auf gesellschaftsrechtlichem Wege das Ziel der Gewährleistung der Unabhängigkeit und der Qualitätssicherung nicht (vollständig) erreicht werden kann, ist zusätzlich noch an entsprechende Aufklärungs- und Transparenzpflichten zu denken. Dem Berufsrecht wäre es jedenfalls nicht fremd und existiert auch bereits als richterrechtliche Vorgabe, vorvertraglich zunächst auf gegebenenfalls potentielle³⁴⁸ oder bestehende³⁴⁹ Interessenkonflikte hinzuweisen, insbesondere auch, um mit dem Mandanten über dessen Zustimmung nach § 6 Abs. 2 S. 1 BStB zu sprechen. Hierdurch könnte auch dem Bedenken begegnet werden, dass interne Vorgaben und Begrenzungen von außen nicht zu erkennen sind und deshalb nicht gleichermaßen effektiv wären³⁵⁰.

³⁴⁴ BFH, Urt. v. 26.3.1981 – VII R 14/78, BStBl. II 1981, S. 586, 590; *Wende*, Das Fremdbesitzverbot in den freien Berufen, 2012, S. 112; *Singer*, AnwBl. 2010, S. 79, 84 f.; *Th. Mann*, in: DWS, Fremdbesitzverbot im Recht der Steuerberater und anderer Freier Berufe, 2010, S. 59, 66 (dort im Zusammenhang mit der Erforderlichkeit thematisiert).

³⁴⁵ Vgl. GenA *Bot*, Schlussantr. v. 16.12.2008 – C-171/07, EuGHE 2009, S. I-4174 Rn. 49.

³⁴⁶ *Hoffmann*, Die anwaltliche Kapitalgesellschaft, 2003, S. 173; *Wende*, Das Fremdbesitzverbot in den freien Berufen, 2012, S. 112 f.

³⁴⁷ *Riedlinger*, in: DWS, Fremdbesitzverbot im Recht der Steuerberater und anderer Freier Berufe, 2010, S. 29, 36.

³⁴⁸ Vgl. BGH, Urt. v. 19.9.2013 – IX ZR 322/12, NJW 2013, S. 3725, 3726 f.

³⁴⁹ BGH, Urt. v. 8.11.2007 – IX ZR 5/06, BRAK-Mitt. 2008, S. 56, 56; BGH, Urt. v. 23.4.2009 – IX ZR 167/07, NJW 2009, S. 3297, 3300; *Fischer*, BerlAnwBl. 2009, S. 39 f.; *Singer*, AnwBl. 2010, S. 79, 82; v. *Lewinski*, Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater, 5. Aufl. 2022, Kap. 3 Rn. 9.

³⁵⁰ BGH, Beschl. v. 17.3.1975 – NotZ 9/74, NJW 1975, S. 1414, 1415 (zu Sozietät von Anwaltsnotar und Wirtschaftsprüfer).

(3) Aufsichtliche Genehmigung

- 357 Schließlich könnte man als ein milderes Mittel zum Verbot von Fremdbeteiligungen noch an aufsichtliche Genehmigungen denken.
- 358 Solche behördlichen **Genehmigungsvorbehalte** sind **dem Berufsrecht nicht fremd**: Etwa kann ein gewerblicher Zweitberuf genehmigt werden (§ 57 Abs. 4 Nr. 1 Hs. 2 StGB), um (abstrakte) Fragen der Interessenkollision zu adressieren³⁵¹. Genannt werden können auch z.B. § 57 Abs. 4 Nr. 1 Hs. 2 StBerG oder § 154 Abs. 2 S. 1 u. 2 StBerG. Die besonderen Anforderungen an die „verantwortliche Führung“ (§ 32 Abs. 3 S. 2 StBerG a. F.) bei Fremdbeteiligungsverbot³⁵² standen früher auch unter Genehmigungsvorbehalt.

(4) Zwischenergebnis

- 359 Die mit Fremdbeteiligungen befürchteten Gefährdungen für die Unabhängigkeit der konkreten Berufsausübung könnten durch eine ganze Anzahl von Maßnahmen eingehemt werden. Freilich wird man all diesen Maßnahmen entgegenhalten können, dass ein **kategorisches Fremdbeteiligungsverbot noch effektiver** wäre. In einem streng prüfungstechnischen Sinne bedeutet dies, dass die Erforderlichkeit der Regelung zu bejahen ist. Allerdings sind die hier aufgeführten Maßnahmen damit als rechtliche Argumente nicht „verbraucht“, sondern können auf der Stufe der Angemessenheit (→ D.II.3.b)dd) | sogleich) erneut vorgebracht werden³⁵³.

dd) Angemessenheit

- 360 Schließlich müssen auch geeignete und erforderliche Regelungen angemessen sein (**Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne**). Hierbei geht es um eine Abwägung mit anderen Rechtsgütern und im Zweifelsfall um die Herstellung praktischer Konkordanz zwischen ihnen.

Auf die Prüfung der Angemessenheit verzichten bemerkenswerterweise die einschlägigen Entscheidungen des FG Düsseldorf³⁵⁴ und (nachfolgend) des BFH³⁵⁵.

(1) Inkohärenz der Regelungen

- 361 Der Inkohärenz von Regelungen, die bei der Prüfung der europarechtlichen Verhältnismäßigkeit eine wichtige und entscheidende Rolle spielt (→ C.III.1.b)aa)(1) |Rn. 195 f.), kommt auf der verfassungsrechtlichen Ebene bei der **Prüfung von Freiheitsrechten keine vergleichbar große Bedeutung** zu. Der demokratische Gesetzgeber ist (außerhalb des Europarechts) doch recht frei, Lebenssachverhalte nach politischen und

³⁵¹ BVerfG, Beschl. v. 23.8.2013 – 1 BvR 2912/11, NJW 2013, S. 3357, 3359, m. Verw. a. BFH, Urt. v. 17.5.2011 – VII R 47/10, NJOZ 2011, S. 1669, 1670; dazu *Ueberfeldt*, in: Kuhls u. a., StBerG, 4. Aufl. 2020, § 57 Rn. 458.

³⁵² BFH, Urt. v. 26.3.1981 – VII R 14/78, BStBl. II 1981, S. 586, 589 f.

³⁵³ Wegen dieser „argumentativen Doppelverwertung“ wird in der ansonsten schulmäßig prüfenden Arbeit von *Wende* (Das Fremdbesitzverbot in den freien Berufen, 2012) die Prüfungsstufe der Erforderlichkeit übergangen (a. a. O., S. 111 f.), dann aber etwas weiter dann doch auf Alternativen (und damit indirekt auf die Frage der Erforderlichkeit zurückkommend; a. a. O., S. 112), eingegangen.

³⁵⁴ FG Düsseldorf, Urt. v. 7.7.2010 – 2 K 4450/08 StB, DStRE 2011, S. 720, 725.

³⁵⁵ BFH, Beschl. v. 4.9.2012 – VII R 54/10, DStR 2013, S. 111.

anderen Präferenzen zu ordnen und zu regeln. Grenzen sind das Willkürverbot und die Angemessenheit bei der Gleichheitsprüfung (→ D.III.4. | Rn. 381 ff.).

- **Europäisches Leitbild für Fremdbeteiligungen:** Allerdings ergeben sich aus dem Recht der Abschlussprüfer direkt nur Vorgaben für die Beteiligung *an* Abschlussprüfungsgesellschaften, nicht auch für die Beteiligungen *von* Abschlussprüfungsgesellschaften (→ C.II.1.c)aa)(1) | Rn. 134 ff.). Jedoch kann **dem europäischen Recht der Abschlussprüfer ein Leitbild für Fremdbeteiligungen entnommen werden** (→ C.II.1.c)aa)(2) | Rn. 140 ff.). Es hat keine unmittelbare Rechtswirkung, ist aber bedeutsam für die Rechtfertigung von Eingriffen in die Grundfreiheiten (→ C.III.2.c)dd) | Rn. 237 ff.) und auf grundrechtlicher Ebene jedenfalls ein Indiz für die Unangemessenheit.
- **Ausnahmen in Sonder- und Härtefällen:** Das Recht muss, abgeleitet aus dem Rechtsstaatsprinzip und vielleicht auch der allgemeinen Billigkeit, **auf besondere Härten und Sonderkonstellationen Rücksicht nehmen**. Maßgeblich sind u. a. Art der Tätigkeit³⁵⁶, wirtschaftliche Bedeutung³⁵⁷, Widerruflichkeit³⁵⁸, Verluste bei Abwicklung³⁵⁹ sowie die Zeitdauer der bisherigen Tätigkeit³⁶⁰; bei natürlichen Personen kann auch noch das Lebensalter eine Rolle spielen³⁶¹. So gab und gibt es etwa für den Todesfall von Steuerberatern für deren Erben Sonderregeln. Denn diese erwerben qua Gesetz die Praxis und im Falle von Steuerberatungsgesellschaften auch die Gesellschaftsanteile, obgleich in vielen Fällen diese keine Befugnis zur Hilfeleistung in Steuersachen haben. Hier wird die Anerkennung widerrufen, wenn nicht innerhalb einer angemessenen Zeit (üblich sind fünf Jahre³⁶²) ein berufsrechtskonformer Zustand hergestellt ist (§ 55 Abs. 3 Nr. 1 StBerG). Da ein **Erbfall** regelmäßig nicht so vorherzusehen ist, dass hiermit planvoll Berufsrechtsschranken umgangen werden, es Erblasser wie auch Erben meist existenziell betrifft und dann auch nur für einen begrenzten Übergangszeitraum erforderlich ist³⁶³.
- **Übergangsregelungen:** Stichtagsregelungen sind *per se* Ungleichbehandlungen, die aber durch die gesetzgebungstechnische Unvermeidbarkeit begründet sind und deren Angemessenheit ggf. noch durch z. B. Bestandsschutz- oder Übergangsregelungen abgefangen werden muss³⁶⁴.

§ 154 StBerG erlaubt es im Falle von sog. Alt-Steuerberatungsgesellschaften (ohne Kapitalbindung nach § 50a StBerG, die mit dem 4. StBerÄndG eingeführt worden war) vorübergehend nicht nur Fremdkapitalbeteiligungen, sondern für eine

³⁵⁶ BVerfG, Beschl. v. 15.2.1967 – 1 BvR 569/62 u. a., BVerfGE 21, S. 173, 183.

³⁵⁷ BVerfG, Beschl. v. 15.2.1967 – 1 BvR 569/62 u. a., BVerfGE 21, S. 173, 183.

³⁵⁸ BVerfG, Beschl. v. 25.7.1967 – 1 BvR 585/62, BVerfGE 22, S. 275, 277.

³⁵⁹ BVerfG, Beschl. v. 15.2.1967 – 1 BvR 569/62 u. a., BVerfGE 21, S. 173, 183.

³⁶⁰ BVerfG, Beschl. v. 15.2.1967 – 1 BvR 569/62 u. a., BVerfGE 21, S. 173, 182; 184: Helfer in Steuersachen mit gewerblichem Zweitberuf; BVerfG, Beschl. v. 25.7.1967 – 1 BvR 585/62, BVerfGE 22, S. 275, 276 f.

³⁶¹ BVerfG, Beschl. v. 15.2.1967 – 1 BvR 569/62 u. a., BVerfGE 21, S. 173, 183.

³⁶² Vgl. *Willerscheid*, in: Kuhls u. a., StBerG, 4. Aufl. 2020, § 55 Rn. 13.

³⁶³ *Th. Mann*, in: DWS, Fremdbesitzverbot im Recht der Steuerberater und anderer Freier Berufe, 2010, S. 59, 66.

³⁶⁴ *Kloepfer*, Verfassungsrecht, Bd. 2, 2010, § 59 Rn. 73.

Übergangszeit von etwa anderthalb Jahren sogar zusätzliche oder erweiterte Fremdkapitalbeteiligungen (s. § 154 Abs. 1 S. 3 StBerG)³⁶⁵.

(2) Nicht: bloßes Randphänomen

- 362 Fremdbeteiligungen an Steuerberatungsgesellschaften und vor allem der künftige Bedarf sind nicht ein bloßes Randphänomen³⁶⁶, das im Zuge einer typisierenden Regelung unberücksichtigt bleiben dürfte.
- 363 Es wird behauptet, dass die meisten jungen Steuerberater und insbesondere Berufseinsteiger für den **Berufseinstieg keine Private-Equity-Geldgeber benötigen**, sondern ihre berufliche Selbständigkeit mit Fremdkapital von der Bank oder aus der Familie starten³⁶⁷. Ob dem mehr als subjektive anekdotische Evidenz zukommt, müsste eine (bislang fehlende) empirische Untersuchung zeigen. Vor allem aber ist es kein valides Argument für die Gesamtheit der Steuerberater. Denn Private-Equity-Investoren zielen kaum je auf Berufsanfänger und auch nur in speziellen Fällen auf Startups, sondern vornehmlich auf etablierte größere bis mittlere Steuerberatungsgesellschaften.
- 364 Dass diese numerisch deutlich hinter den Einzelpraxen und kleinen Steuerberaterkanzleien zurückbleiben, ist die normale Branchenstruktur, wie sie sich auch bei anderen rechts- und wirtschaftsberatenden Berufen findet (und wahrscheinlich in der Wirtschaft insgesamt).

(3) Fraglich: Alternativen zur Inhouse-Digitalisierung

- 365 Schon belastbarer wäre, wenn der Grund, warum Steuerberatungsgesellschaften Fremdbeteiligungen nachfragen, zwar in dem Finanzbedarf für die Digitalisierung läge, es aber entsprechende Alternativen zu einer Digitalisierung innerhalb der eigenen Praxis gäbe.

- **Outsourcing der Digitalisierung:** Fremdbeteiligungsverbote beschränken den Zugang von Steuerberatern zu Eigenkapital. Die damit verbundenen Eingriffe in die Berufsfreiheit der Steuerberater wie auch in die Güte und Verfügbarkeit von Hilfe in Steuersachen auf der Höhe der Zeit, was den effektiven Rechtsschutz und damit letztlich das Rechtsstaatsprinzip betrifft, können angemessen sein, wenn es für die Steuerberater eine Möglichkeit gäbe, Digitalisierungsdienstleistungen usw., die mangels Kapitals nicht inhouse betrieben werden, outzusourcen. In den Sinn kommt einem hier vor allem die DATEV³⁶⁸.

Allerdings **widerspricht** das Angewiesensein auf externe Dienstleister (und seien sie genossenschaftlich organisiert) dem **Bild der Freiberufllichkeit**, der idealtypisch alles alleine tut und kann.

³⁶⁵ Willerscheid, in: Kuhls u. a., StBerG, 4. Aufl. 2020, § 154 Rn. 1.

³⁶⁶ So aber, wenngleich lediglich von England extrapolierend, Markworth, NJW 2025, S. 404 Rn. 18 f.

³⁶⁷ So anekdotisch PräsBStBK Schwab, in: Interview, JUVE-Steuermarkt v. 19.5.2025 (<https://www.juve-steuermarkt.de/hintergrund/hartmut-schwab-wir-akzeptieren-private-equity-im-markt-nicht>, zuletzt abgerufen am 16.9.2025).

³⁶⁸ So PräsBStBK Schwab, in: Interview, JUVE-Steuermarkt v. 19.5.2025 (<https://www.juve-steuermarkt.de/hintergrund/hartmut-schwab-wir-akzeptieren-private-equity-im-markt-nicht>, zuletzt abgerufen am 16.9.2025): „nicht unbedingt erforderlich“.

Auch steht das Outsourcing, das Freien Berufen zwar (mittlerweile) gestattet ist (vgl. § 62a StBerG), in einem **Spannungsverhältnis zu** der grundlegenden und grundsätzlichen **Verschwiegenheitspflicht** (§ 57 Abs. 1 S. 2 StBerG; § 5 BOStB).

- **Gründung von IT-Tochtergesellschaften:** Hingewiesen worden war auch auf die Möglichkeit des berufsausübungsgesellschaftsinternen Outsourcings, dass eine eigene IT-Tochtergesellschaft gegründet wird; an einer solchen wären dann auch Fremdbeteiligungen grundsätzlich möglich, weil sie keinen Berufsrechtsbindungen unterliegt³⁶⁹.

Allerdings müssen bei einem Outsourcing auch an die eigene Tochtergesellschaft die Voraussetzungen des § 62a StBerG erfüllt werden, was für den Steuerberater einen **zusätzlichen (Compliance- und Mittel-)Aufwand** bedeutet. Denn jedenfalls eine Tochtergesellschaft mit Fremdbeteiligung wäre „Dienstleister“ i. S. v. § 62a Abs. 1 S. 2 StBerG, womöglich aber auch schon die zwar 100 %ige, aber rechtlich verselbständigte Tochtergesellschaft. Und soweit sie „Dienstleister“ und damit verschwiegenheitsrechtlich Dritter ist, steht dies wiederum im Spannungsverhältnis zum Grundmodell der Freiberuflichkeit und Verschwiegenheitspflicht von Steuerberatern (vgl. → D.II.3.b)dd)(3) | soeben).

Auch widerspricht der Verweis auf die Möglichkeit zur Gründung von IT-Töchtern dem grundsätzlichen **Verbot gewerblicher Tätigkeiten für Steuerberater** (§ 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 1 StBerG). Dass es sich hier nur um (präventives) Verbot³⁷⁰ mit Erlaubnisvorbehalt (§ 57 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 StBerG)³⁷¹ handelt, mag pragmatischen Lösungen die Tür öffnen. Letztlich aber bleibt es hier in das Ermessen der Steuerberaterkammern gestellt („kann“), ob sie eine solche Genehmigung erteilen.

(4) Zwischenergebnis

- 366 Angesichts der insbesondere bei zusätzlichen Maßnahmen sehr geringen zusätzlichen Gefahr für die Unabhängigkeit und Qualität der Hilfeleistung im Steuerwesen, der erheblichen (getätigten und potentiellen) Investitionen Berufsfremder in Steuerberatungsgesellschaften und des europäischen Leitbilds für Fremdbeteiligungen an Freiberuflergesellschaften, ist ein pauschales Fremdbeteiligungsverbot unangemessen.

ee) Ergebnis

- 367 Der Schutzbereich der Berufsfreiheit ist für Steuerberatungsgesellschaften als Kapitalnehmer wie auch für Wirtschaftsprüfungs- und EU-Abschlussprüfungsgesellschaft eröffnet. Ebenso klar liegt ein Eingriff vor, dessen Geeignetheit fraglich und der jedenfalls unangemessen ist. Nach der Verhältnismäßigkeitsprüfung kommt man zu einer Unverhältnismäßigkeit

³⁶⁹ Hinweis von PräsBStBK Schwab, in: Interview, JUVE-Steuermarkt v. 19.5.2025, <https://www.juve-steuermarkt.de/hintergrund/hartmut-schwab-wir-akzeptieren-private-equity-im-markt-nicht/>, zuletzt abgerufen am 16.9.2025).

³⁷⁰ Vgl. Ueberfeldt, in: Kuhls u. a., StBerG, 4. Aufl. 2020, § 57 Rn. 450: „Gefährdungstatbestände“.

³⁷¹ Zur Verfassungsmäßigkeit dieser Regelung BVerfG, Beschl. v. 23.8.2013 – 1 BvR 2912/11, NJW 2013, S. 3357, 3357.

von Beschränkungen der Fremdbeteiligung. Während die Unabhängigkeit der konkreten Hilfeleistung im Steuerrecht und überhaupt die Qualitätssicherung ein legitimes Ziel darstellen, ist schon die Geeignetheit mangels Studien nicht belegt und wird nur impliziert.

- 368 Bei unterstellter Geeignetheit wird man im prüfungstechnischen Sinne die Erforderlichkeit bejahen müssen, obwohl es eine zahlreiche andere Gestaltungsalternativen gibt, die das angestrebte Ziel im Grundsatz ebenfalls erreichen. Mit Blick auf die Alternativen und das aus dem Abschlussprüferrecht abgeleitete europäische Leitbild für Fremdbeteiligungen an Freiberuflergesellschaften ist die Regelung jedenfalls unangemessen.

III. Gleichheit

- 369 Die gesellschaftsrechtlichen Vorgaben für die einzelnen Freien Berufe sind erst über die Jahre und Jahrzehnte situativ gewachsen. Der Gesetzgeber und die Gerichte haben die Vorgaben beschränkt (→ B.II. | Rn. 15 ff.). Das Berufsrecht der unterschiedlichen Freien Berufe ressortiert bei unterschiedlichen Ministerien, außerhalb des Berufsrechts der rechts- und wirtschaftsberatenden Berufe auch noch verteilt zwischen Bund und Ländern.
- 370 Unterschiedliche Regelungen für die einzelnen rechts- und wirtschaftsberatenden Berufe oder über die Zeit lassen sich deshalb dogmatisch nur schwer erklären³⁷². Vor diesem Hintergrund stellt sich auch die Frage der Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG.

1. Anwendungsbereich

- 371 Art. 3 Abs. 1 GG spricht ausdrücklich nur die Rechtsanwendungsgleichheit an („vor dem Gesetz“). Es ist jedoch unstreitig, dass auch die **Rechtssetzungsgleichheit** vom Gleichheitsgrundrecht umfasst ist, sodass auch Änderungen am StBerG wie durch das 9. StBerGÄG-RefE vorgeschlagen dem Gleichheitsgrundrecht entsprechen müssen. Auch wenn Art. 3 Abs. 1 GG von „Menschen“ spricht, ist der Allgemeine Gleichheitssatz **auch auf juristische Personen anwendbar**.
- 372 Nach dem Gleichheitssatz muss Gleicher auch gleich behandelt, Ungleiches seiner Ungleichheit gemäß ungleich behandelt werden. Methodisch verlangt der Gleichheitssatz nach drei Schritten: der Bildung von Vergleichspaaren (→ D.III.2. | dazu sogleich Rn. 373 ff.), die Prüfung deren (Un-)Gleichbehandlung (→ D.III.3. | Rn. 380) sowie die Bewertung von deren (Un-)Gleichheit (→ D.III.4. | Rn. 381 ff.).

2. Vergleichsgruppen

- 373 Gleich oder ungleich kann etwas nur im Vergleich zu etwas anderem sein. In einem ersten Schritt muss deshalb eine Vergleichsgrundlage gefunden werden und ein gemeinsamer Oberbegriff.
- 374 Im Zusammenhang mit der Frage der Fremdbeteiligung an Steuerberatungsgesellschaften kann eine Reihe von Gleichheitsfragen aufgeworfen werden. Sie können sich mit Blick auf die bestehenden Regelungen auf den Kreis der für diese erlaubten Gesellschaftsformen

³⁷² Wende, Das Fremdbesitzverbot in den freien Berufen, 2012, S. 101.

beziehen, auf den Kreis der Gesellschafter und den Kreis der Geschäftsführenden.

- 375 Vorliegend ist besonders die Änderung der Regeln für die **Fremdbeteiligung von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Besitz von Abschlussprüfungsgesellschaften aus dem EU-Ausland an deutschen Steuerberatungsgesellschaften** durch das 9. StBerGÄG-RefE durch die Brille des Art. 3 Abs. 1 GG zu betrachten. Hier geht es um die Frage, ob die mehrstöckige Beteiligung von Berufsfremden über EU-ausländische Abschlussprüfungsgesellschaften an Steuerberatungsgesellschaften, die in anderen Konstellationen zwischen Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern und Rechtsanwälten nicht möglich ist, eine erlaubte Privilegierung darstellt oder vielleicht und umgekehrt eine Gleichbehandlung mit den anderen Berufsgruppen sogar geboten ist.

a) Gemeinsamer Oberbegriff

- 376 Der gemeinsame Oberbegriff in der vorliegenden Konstellation sind die **steuerberatenden Berufe**. Diese umfassen neben den Steuerberatern vor allem auf der einen Seite die Rechtsanwälte und auf der anderen die Wirtschaftsprüfer einschließlich der (EU-ausländischen) Abschlussprüfer.
- 377 Weitere Berufe mit insbesondere der Befugnis nur zur vorübergehenden und gelegentlichen (§ 3a StBerG) oder begrenzten (§ 3b StBerG) Befugnis zur Hilfeleistung in Steuersachen können zwar ebenfalls unter den Oberbegriff der Steuerberatenden gefasst werden. Ihre jeweilige Befugnis aber rechtfertigt sich regelmäßig durch Sonderkonstellationen, sodass sie nur bei Gelegenheit behandelt werden.
- 378 Es ist jedenfalls unterkomplex, wenn man die Vergleichsgruppen schlicht auf die Gruppenzugehörigkeit der Freiberufler einerseits und der Gewerbetreibenden andererseits reduziert oder nur danach schaut, dass das Recht aller Freiberufler mehr oder minder durchgehend Formen des Fremdbeteiligungsverbotes kennt³⁷³.

b) Vergleichsgrundlage

- 379 Die Vergleichsgrundlage ist die **Möglichkeit einer Fremdbeteiligung** an einer steuerberaterlichen Berufsausübungsgesellschaft.

3. Ungleichbehandlung

- 380 Die **Möglichkeit, (jedenfalls mittelbar) Berufsfremde an einer steuerberaterlichen Berufsausübungsgesellschaft zu beteiligen, ist nach dem geltenden Recht unterschiedlich ausgestaltet**. EU-ausländische Abschlussprüfungsgesellschaften dürfen nach Maßgabe des Rechts des Herkunftslands mit Fremdbeteiligung stehen und können sich zugleich/gleichwohl an deutschen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (§ 55a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 u. 4 StBerG) beteiligen, die wiederum dann Gesellschafter von Steuerberatungsgesellschaften werden können (→ B.IV.1. | Rn. 21 ff.). Diese Möglichkeit besteht in keiner anderen Konstellation innerhalb der Gruppe der steuerberatenden Berufe, so dass insoweit eine Ungleichbehandlung vorliegt.

³⁷³ So aber *Th. Mann*, in: DWS, Fremdbesitzverbot im Recht der Steuerberater und anderer Freier Berufe, 2010, S. 59, 69.

4. Rechtfertigung

- 381 Ungleichbehandlungen sind nicht *per se* verfassungswidrig. Ein freiheitlicher Staat muss Unterschiedlichkeit abbilden (können und können wollen). Schon mit Blick auf die Gewaltenteilung, die den Gerichten kein Übergewicht gegenüber den anderen Gewalten geben darf, und auf das Demokratieprinzip sind dem Gesetzgeber wie der Exekutive gewisse Einschätzungs- und Gestaltungsspielräume zuzugestehen. Gesetze als abstrakt-generelle Regelungen müssen mit Typisierungen und Pauschalierungen arbeiten³⁷⁴, die dann durch Stichtage, Schwellenwerte und die Definition des Anwendungsbereichs Grenzziehungen zur Folge haben, die im Einzelfall zu Ungleichheiten führen, aber doch unvermeidbar (und daher gerechtfertigt) sind.
- a) Willkürformel, Neue Formel oder Verhältnismäßigkeitsprüfung?
- 382 Eine Ungleichbehandlung oder -regelung ist im Ausgangspunkt dann nicht gerechtfertigt, wenn sie willkürlich ist. Der **zurückgenommene Prüfungsmaßstab** ist nicht zuletzt Ausdruck der Gewaltenteilung³⁷⁵. Bei Rechtssetzungsgleichheit ist auch der Einschätzungs- und Prognosespielraum des Gesetzgebers zu berücksichtigen. Jedenfalls (verfassungs-)gerichtlich wird dem Gesetzgeber ein gewisser Gestaltungsspielraum zugebilligt³⁷⁶.
- 383 Dem war später speziell für personenbezogene Ungleichbehandlungen die sog. Neue Formel zur Seite gestellt worden, die Ungleichbehandlungen anhand einer **Verhältnismäßigkeitsprüfung** rechtfertigt. Nach dieser genügt also nicht irgendein sachlicher Grund für die Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung, sondern es muss eine verhältnismäßige Zweck-Mittel-Relation bestehen. In der **heutigen BVerfG-Rechtsprechung** sind diese beiden Ansätze zu einer allgemeinen Verhältnismäßigkeitsprüfung zusammengeführt, wobei der Grad der Kontrolldichte stark variiert; faustregelhaft kann man sagen, dass die Prüfungsintensität bei Persönlichkeitsmerkmalen verschärft wird, insbesondere im Umfeld der Merkmale des Art. 3 Abs. 3 GG, bei der Beeinflussbarkeit durch eigenes Verhalten dagegen entschärft ist; bei der Betroffenheit von grundrechtlichen Freiheiten – wie hier der Berufsfreiheit und dem Eigentumsgrundrecht – kommt es auf deren Intensität an³⁷⁷.
- 384 Gerechtfertigt ist eine Ungleichbehandlung, wenn sie einen legitimen Zweck verfolgt und (hierbei) verhältnismäßig ist, was in der Verfassungsgerichtsrechtsprechung häufig in einer Prüfung des legitimen Zwecks zusammengezogen wird. Besonderes Augenmerk wird auf Ungleichbehandlungen im Umfeld der Diskriminierungsverbote des Art. 3 Abs. 3 GG gelegt, die allerdings bei der Frage der Fremdbeteiligung keine Rolle spielen.

³⁷⁴ BVerfG, Beschl. v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, S. 348, 360.

³⁷⁵ Kloepfer, Verfassungsrecht, Bd. 2, 2010, § 59 Rn. 79–82.

³⁷⁶ BVerfG, Beschl. v. 10.1.1984 – 1 BvL 5/83, BVerfGE 66, S. 84, 95; BVerfG, Beschl. v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, S. 348, 359.

³⁷⁷ Jarass, in: Jarass/Pieroth, GG, 18. Aufl. 2024, Art. 3 Rn. 24-31; etwas unspezifischer Kingreen/Poscher, Staatsrecht II, 40. Aufl. 2024, Rn. 625.

b) Ziellegitimität

aa) Wahrung der Unabhängigkeit

385 Welches Ziel der Gesetzgeber diesbezüglich mit dem 9. StBerGÄG-RefE verfolgt, ist nicht klar. Die Gesetzesbegründung spricht vorderhand nur von „Präzisierung“ von bestehenden „Unklarheiten“ und einer „ausdrücklichen Klarstellung“ sowie „redaktionellen Änderungen“³⁷⁸. Im weiteren Kontext wird jedoch deutlich, dass es um die „Wahrung der Unabhängigkeit“ in Bezug auf Steuerberatungsgesellschaften geht, weswegen die „Beteiligung einer Gesellschaft an einer steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaft nur [noch] in engen Grenzen möglich sein“ soll³⁷⁹.

bb) Angleichung der Berufsrechte

386 Soweit der Gesetzgeber – dies sei hier unterstellt – auch eine **Harmonisierung der Berufsrechte** der rechts-, steuer- und wirtschaftsberatenden Berufe anstrebt, ist dies *per se* kein legitimes Ziel; in der Demokratie kommt dieser kein Eigenwert zu. Entscheidend ist vielmehr und allein die Verwirklichung des Volkswillens, wie er parlamentarisch seinen Ausdruck gefunden hat.

387 Wohl aber kann die **Beseitigung von Ungleichbehandlungen** vergleichbarer Sachverhalte ein legitimes Regelungsziel sein (und für diesen Zweck ist die Harmonisierung von Berufsrechten regelmäßig ein taugliches Mittel).

c) Geeignetheit

aa) Wahrung der Unabhängigkeit

388 Hinsichtlich der Geeignetheit des 9. StBerGÄG-RefE und von Beschränkungen der Fremdbeteiligung überhaupt, ist die **Unabhängigkeit** der Erbringung von Hilfeleistung in Steuersachen zu gewährleisten und auf **das zur Berufsfreiheit Gesagte** zu verweisen (→ D.II.3.b)bb) | Rn. 343 f.). Es ist zweifelhaft und jedenfalls betriebswirtschaftlich und empirisch nicht erwiesen, dass Berufsträger und Finanzinvestoren unterschiedliche Geschäftspolitiken verfolgen und verfolgen können.

bb) Angleichung der Berufsrechte

389 Dagegen wäre hinsichtlich der (hier als Regelungsziel unterstellten) **Beseitigung von Ungleichheiten** zwischen den rechts- und wirtschaftsberatenden Berufsgruppen eine Abschaffung der Möglichkeit für EU-ausländische Abschlussprüfergesellschaften mit Fremdbeteiligung, über deutsche Wirtschaftsprüfungsgesellschaften mittelbar Anteile an Steuerberatungsgesellschaften zu halten, ein ohne weiteres **geeignetes Mittel**.

³⁷⁸ 9. StBerGÄG-RefE v. 23.7.2025 (Stand: 11:34 Uhr), S. 99 u. S. 100.

³⁷⁹ 9. StBerGÄG-RefE v. 23.7.2025 (Stand: 11:34 Uhr), S. 99.

d) Erforderlichkeit

aa) Wahrung der Unabhängigkeit

390 Hinsichtlich der Erforderlichkeit der Maßnahmen durch das 9. StBerGÄG-RefE zur Verwirklichung des Ziels zur Wahrung der Unabhängigkeit ist auf das zur Berufsfreiheit Gesagte zu verweisen (→ D.II.3.b)cc) | Rn. 351 ff.). Keine der **vielen mildernden alternativen Maßnahmen** ist so effektiv wie ein Totalverbot.

bb) Angleichung der Berufsrechte

391 Und auch für das (hier unterstellte) Regelungsziel der Angleichung der Berufsrechte wäre die Abschaffung der spezifischen Möglichkeit, (zweifach gemittelt) Fremdbeteiligungen an Steuerberatungsgesellschaften zu erwerben und zu halten, im juristischen Sinne erforderlich, weil es zu einer Abschaffung dieser Möglichkeit, die nur in dieser speziellen Konstellation besteht, **keine gleichermaßen das Recht harmonisierende Alternative** gibt.

e) Angemessenheit

aa) Wahrung der Unabhängigkeit

392 In Hinsicht des Regelungsziels, die Unabhängigkeit der Hilfeleistung in Steuersachen zu gewährleisten, ist auf das zur Berufsfreiheit Gesagte zu verweisen (→ D.II.3.b)dd) | Rn. 360 f.). Angesichts der vielen **weniger eingreifenden Alternativen**, der Bedeutung von Fremdbeteiligungen für einen **Steuerberatungsmarkt im Umbruch** und vor dem Hintergrund des **europarechtlichen Leitbilds für Fremdbeteiligungen** ist eine Regelung wie durch das 9. StBerGÄG-RefE nicht angemessen.

bb) Angleichung der Berufsrechte

393 Hinsichtlich der Angleichung der Berufsrechte kommen noch weitere Gesichtspunkte hinzu, nach denen die Regelungen des 9. StBerGÄG-RefE unangemessen sind.

(1) Europarechtsgebotenheit und Inländerdiskriminierung

394 Während das aus dem Abschlussprüferrecht entwickelte europäische Leitbild für Fremdbeteiligung an Berufsausübungsgesellschaften „nur“ im Rahmen der europarechtsfreundlichen Auslegung und damit „nur“ ein Auslegungstopos ist, sind die Vorgaben des Europarechts zur **Kapital- und Dienstleistungsfreiheit „harte“ Vorgaben**. Denn das Europarecht hat Anwendungsvorrang (→ C.I. | Rn. 56 ff.).

395 Soweit die europarechtlichen Vorgaben – hier zur Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit insbesondere der Abschlussprüfer – eine (Beibehaltung der Möglichkeit der) Fremdbeteiligung fordern, hat das mitgliedstaatliche deutsche Recht dem zu entsprechen. Wenn dies zu einer **Inländerdiskriminierung** (→ C.I.3.b) | Rn. 87 f.) führt, ist dies **kein Argument** gegen die entsprechenden europarechtlichen Vorgaben, sondern muss durch Anpassungen des mitgliedstaatlichen Rechts verarbeitet werden – und wenn dies zu der allgemeinen Freigabe für Fremdbeteiligungen führt.

(2) Vergleichbarkeit mit anderen Sonderregelungen

- 396 Soweit das Argument der Angleichung bemüht wird, sind auch Konstellationen der **erlaubten Fremdbeteiligung**, die derzeit schon bestehen, in den Blick zu nehmen. Diese können durch ihre bloße Existenz durchaus ein **milderes Licht auf die spezielle Konstellation** der zweifach gemittelten Fremdbeteiligung von Berufsfremden an deutschen Steuerberatungsgesellschaften werfen.
- 397 An erster Stelle sind die Sonderregeln für **verbandliche Steuerberatungseinrichtungen** (§ 154 Abs. 2 S. 2 StBerG) und die sog. **Altgesellschaften** (§ 154 StBerG) zu nennen; bei diesen steuerberaterlichen Selbsthilfeeinrichtungen sind auch nach Einführung der Kapitalbindung (§ 50a StBerG) der Fremdbeteiligung erlaubt geblieben (§ 154 Abs. 1 S. 2 StBerG)³⁸⁰.
- 398 Die Regelung des § 55 Abs. 2 S. 2 StBerG a. F., nach der **Erben**, denen die Voraussetzungen für die Gesellschafterstellung fehlen, für **fünf Jahre** gleichwohl **Gesellschafter bleiben** konnten, ist im Gesetzestext ersatzlos weggefallen. Funktional wird sie durch § 55 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 StBerG ersetzt, der allgemein der Steuerberaterkammer für die Anerkennung als Berufsausübungsgesellschaft eine angemessene Frist vorschreibt. Dass man sich hierbei an der bisherigen Fünfjahresfrist orientiert, liegt nahe; sie scheint auch mit Blick auf übliche Trauerzeit und für Nachlassabwicklungen angemessen.
- 399 Schon heute besteht trotz des gesetzlichen Gebots der aktiven Mitarbeit faktisch die Möglichkeit für ausscheidende Gesellschafter, durch eine „**Aktive Mitarbeit Null**“ de facto zu stillen Gesellschaftern und damit funktional zu im berufsrechtlichen Sinne fremdbeteiligten Gesellschaftern zu werden.
- 400 Für Arbeitnehmervertreter in einem (gegebenenfalls bestehenden) Aufsichtsrat gilt, dass **mitbestimmungsrechtliche Regelungen** unberührt bleiben (§ 55b Abs. 1 S. 2 StBerG n. F.); insoweit will der Gesetzgeber die betriebsverfassungsrechtlichen Grundregeln nicht durch das Berufsrecht überspielen lassen. Zwar ist dies kein Fall von Fremdbeteiligung, wohl aber von gesetzlich zugelassenem Einfluss Berufsfremder auf die Tätigkeit von Steuerberatungsgesellschaften.
- 401 Ebenfalls in diese Richtung gehen Vorschläge zur Mitarbeiterbeteiligung, wenn sie in ähnlichem Maße wie Berufsträger zum unternehmerischen Erfolg beitragen³⁸¹. Auch wenn es gegenwärtig noch keine entsprechende Regelung gibt, ist hier doch der Gesetzesvorschlag der Bundesregierung für einen § 28a WPO-E³⁸² zu nennen, der die **Mitarbeiterbeteiligung an Berufsausübungsgesellschaften** über die Berufsträger hinaus ermöglichen will. Zudem ist tatsächlich hier das gerne angeführte, wenngleich nicht valide (→ D.II.3.b)bb)(1) | Rn. 344) Argument gegen Fremdbeteiligung, dass die kurzfristigen Renditeinteressen der Fremdkapitalgeber die unabhängige Tätigkeit der Berufsträger beeinträchtigen würden, nicht einschlägig. Denn

³⁸⁰ *Willerscheid*, in: Kuhls u. a., StBerG, 4. Aufl. 2020, § 154 Rn. 3 f. (durchaus mit rechtspolitischer Kritik).

³⁸¹ *Römermann*, Wem gehört die Anwaltskanzlei der Zukunft, 30.7.2025, https://www.linkedin.com/posts/volkerroemerma_rechtsanwaelte-erfolg-akquisition-activity-7357643919100108800-_KVh, zuletzt abgerufen am 16.9.2025.

³⁸² Art. 1 Nr. 10 des Entwurfs eines Gesetzes zur Modernisierung des Berufsrechts der Wirtschaftsprüfer (BT-Drucks. 21/16).

bei langjährigen Mitarbeitern wird der „Anlagehorizont“ ähnlich weit sein wie bei den Berufsträgern selbst.

(3) Sonderregeln für (umgekehrt) Beteiligungen an Gewerbebetrieben

- 402 Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass Steuerberater zwar (grundsätzlich) keinen gewerblichen Zweitberuf haben dürfen (§ 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG, § 16 Abs. 1 BOSB), wohl aber in gewerbliche Unternehmen investiert sein können (§ 16 Abs. 3 BOSB). Wenn man nun davon ausgeht, dass die Geschäftsführung in einem gewerblichen Unternehmen zwangsläufig auch einen Freiberufler prägt³⁸³, dann müsste das Argument auch umkehrbar sein, dass eine Geschäftsführung (oder wesentliche Kapitalbeteiligung) an einer Steuerberatungsgesellschaft in diesem Sinne prägt.

(4) Ziel einer konsistent(er)en Regelung

- 403 Wenn es das Ziel des Gesetzgebers gewesen wäre, mit dem 9. StBerGÄG-RefE auch für die Frage der Fremdbeteiligungsmöglichkeiten die Konsistenz der Berufsrechte der rechts- und steuerberatenden Berufe zu verbessern, dann wäre diese (doch sehr punktuelle) Regelung hierzu nicht schon geeignet und jedenfalls unangemessen.

- **Keine Folgerichtigkeit der Gesetzgebung und Konvergenz der Berufsrechte:** In der Rechtsprechung nicht nur des EuGH (→ C.III.1.b)aa)(1) | Rn. 195 f.), sondern auch des Bundesverfassungsgerichts findet sich im Gleichheitskontext das Argument der Folgerichtigkeit der Gesetzgebung bzw. deren Kohärenz³⁸⁴. Allerdings ist ein **Bruch in der Folgerichtigkeit nicht eine Frage der Rechtfertigung der Ungleichbehandlung**, sondern richtigerweise eine der Ungleichbehandlung als solche³⁸⁵, deren Rechtfertigung sich nach anderen Maßstäben bestimmt.

Deshalb trägt auch der häufig angeführte Topos nicht, dass vergleichbare Berufsgruppen nicht willkürlich ungleich behandelt werden dürften³⁸⁶. Das ist zwar im Ausgangspunkt insoweit richtig, als die Berufsrechte von Steuerberatern, Anwälten und Wirtschaftsprüfern durchaus ähnlich sind.

Bei näherer Betrachtung aber zeigen sich auch gewichtige Unterschiede zwischen den Berufsgruppen: Wirtschaftsprüfer sind eher mit Notaren als mit Steuerberatern und Rechtsanwälten vergleichbar³⁸⁷. Nach § 160a Abs. 1 StPO greift bei Ermittlungsmaßnahmen gegen Rechtsanwälte ein absolutes

³⁸³ Vgl. BGH, Urt. v. 29.2.1988 – StbSt (R) 1/89, NJW 1988, S. 3274, 3275; BGH, Urt. v. 4.3.1996 – StbSt (R) 4/95, NJW 1996, S. 1833, 1835; FG Köln, Urt. v. 26.2.2009 – 2 K 1863/08, EFG 2010, S. 1360, 1361; FG Hannover, Urt. v. 24.6.2010 – 6 K 349/09, EFG 2010, S. 1649, 1650; Koslowski, StBerG, 8. Aufl. 2022, § 57 Rn. 90.

³⁸⁴ BVerfG, Beschl. v. 8.10.1963 – 2 BvR 108/62, BVerfGE 17, S. 122, 132 – Professorenwitwe: „An dem einmal gewählten Grundsatz für den Ausgleich des Schadens muß der Gesetzgeber folgerichtig festhalten.“; BVerfG, Beschl. v. 25.2.1969 – 1 BvR 224/67, BVerfGE 25, S. 236, 252: „die selbst gesetzte ‚Sachgesetzlichkeit‘.“

³⁸⁵ Kingreen/Poscher, Staatsrecht II, 40. Aufl. 2024, Rn. 624.

³⁸⁶ BVerfG, Beschl. v. 4.7.1989 – 1 BvR 1460/85 u. a., BVerfGE 80, S. 269, 280 f.

³⁸⁷ v. Lewinski, Berufsrecht der Rechtanwälte, Patentanwälte und Steuerberater, 5. Aufl. 2022, Kap. 1 Rn. 2.

Beweiserhebungs- und -verwertungsverbot, soweit Erkenntnisse zu erwarten sind, über die dem Rechtsanwalt ein Zeugnisverweigerungsrecht zukommt, bei Steuerberatern hingegen nach § 160a Abs. 2 StPO lediglich ein relatives Beweiserhebungsverbot³⁸⁸. Im Geldwäscherecht wird zwischen den Berufsgruppen differenziert (einerseits für Rechtsanwälte usw. § 2 Abs. 1 Nr. 10 GwG und andererseits für Steuerberater, Wirtschaftsprüfer usw. § 2 Abs. 1 Nr. 12 GwG). Wirtschaftsprüfer sind zur Steuerberatung befugt (§ 2 Abs. 2 WPO), umgekehrt aber nicht die Steuerberater zur Wirtschafts- und Abschlussprüfung. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sind zur Steuerberatung befugt, können aber nicht als Steuerberatungsgesellschaft anerkannt werden³⁸⁹ (vgl. heute noch § 53 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 StBerG).

Doch haben die Unterschiede über die letzten Jahre und Jahrzehnte nicht abgenommen, sondern sind – ohne dass dies genau quantifizierbar wäre – in etwa gleichgeblieben. Im Gesellschafts- und Sozietsrecht hat eher eine Angleichung stattgefunden, im elektronischen Rechtsverkehr (beSt) entwickeln sich die Berufe eher auseinander.

Jedenfalls ist die Unterteilung in unterschiedliche und selbständige Berufe stets auch eine grundsätzlich **durch das Gesetzgebungsverfahren erlaubte Typisierung**, die bestimmte Ungleichbehandlungen als notwendige Typisierungsfolge rechtfertigen kann. Hinzu kommt, dass das Argument der Systemgerechtigkeit nicht absolut ist, sondern im gewaltengeteilten demokratisch-parlamentarischen System ein „Ausbruch“ aus dem System eines Gesetzes oder Rechtsgebiets zwar als Ungleichbehandlung rechtfertigungsbedürftig,³⁹⁰ aber auch rechtfertigungsfähig ist.

Die Gesamtheit der jeweiligen Berufsrechte oder gar „die Einheit des Berufsrechts der rechts- und steuerberatenden Berufe“ kann also nur schlecht als schlagendes Argument gegen eine Ungleichbehandlung angeführt werden. Das schließt aber nicht aus, dass für einzelne berufsrechtliche Aspekte oder für bestimmte Berufspaare berufsrechtliche Argumente gewonnen werden können.

- **Ambivalent: Organ der Steuerrechtspflege:** Etwas spezifischer könnte man auf die Eigenschaft als „Organ der Steuerrechtspflege“ abstellen. Das Attribut des „Organs der Rechtspflege“ tragen seit jeher Rechtsanwälte, für den jeweiligen Bereich ihrer Tätigkeit ist es auch Patentanwälten (§ 1 PAO) und seit kürzerem auch Steuerberatern (§ 32 Abs. 2 S. 1 StBerG) beigelegt (→ D.I.3.a) | Rn. 273 ff.). Wirtschaftsprüfer, wiewohl sie auch zur Steuerberatung befugt sind, gelten nicht als Organ der Steuerrechtspflege³⁹¹. Eine Ungleichbehandlung zwischen

³⁸⁸ Weingarten, in: Karlsruher Kommentar, 9. Aufl. 2023, § 160a StPO, Rn. 3 f.; kritisch hierzu Müller-Jacobsen, NJW 2011, S. 257 ff.

³⁸⁹ Riedlinger, in: DWS, Fremdbesitzverbot im Recht der Steuerberater und anderer freier Berufe, 2010, S. 29, 34 f.: „... muss wohl hingenommen werden.“

³⁹⁰ Kloepfer, Verfassungsrecht, Bd. 2, 2010, § 59 Rn. 72.

³⁹¹ Früher hatten Wirtschaftsprüfer sogar als Organ des zu prüfenden Unternehmens gegolten (vgl. BGH, Urt. v. 15.12.1954 – II ZR 322/53, NJW 1955, S. 499, 500; kritisch aber schon Westrick, Abschlussprüfung und Abschlussprüfer nach geltendem und zukünftigem Recht, 1963, S. 32 ff.).

Steuerberatern und Wirtschaftsprüfung könnte also dann gerechtfertigt sein, wenn sie auf die Organstellung der Steuerberater zurückgeführt werden kann.

Jedoch folgt aus der Organstellung der Steuerberater, die Wirtschaftsprüfern nicht zukommt, kein überzeugendes Argument in die eine oder andere Richtung. Denn zwar kann das Fehlen einer Organstellung in der Rechtspflege ein Argument dafür sein, warum man bei Wirtschaftsprüfern einen (über EU-Abschlussprüfungsgesellschaften gemittelten) Fremdbeteiligung (§ 28 Abs. 4 Nr. 1 WPO) zulässt, eine entsprechende Regelung im StBerG freilich fehlt. Wenn die Organstellung, die keinen Verfassungsrang besitzt (→ D.I.3.a) | Rn. 273 ff), allerdings gegen eine (mittelbare) Fremdbeteiligung spräche, wäre dies eine Begründung für eine entsprechende Beschränkung, wie sie der 9. StBerGÄG-RefE vorsieht.

- **Ambivalent: Erlaubte mittelbare Fremdbeteiligung bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften:** Nach 9. StBerGÄG-RefE würden die Möglichkeiten von deutschen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, deren Gesellschafter EU-ausländische Abschlussprüfungsgesellschaften mit Fremdbeteiligung sind, sich an Steuerberatungsgesellschaften zu beteiligen, aufgehoben. An Rechtsanwaltsgesellschaften hat eine solche Beteiligungsmöglichkeit dagegen noch nie bestanden (§ 59i Abs. 1 S. 1 BRAO; § 52i Abs. 1 S. 1 PAO). An Wirtschaftsprüfungsgesellschaften dürften sie sich allerdings nach wie vor beteiligen.

Durch den 9. StBerGÄG-RefE würde innerhalb der rechts- und steuerberatenden Berufe also nur eine Ungleichbehandlung durch eine andere ausgewechselt werden. Entweder werden wie bislang Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gleichbehandelt, Anwaltsgesellschaften aber anders. Oder künftig würden Anwalts- und Steuerberatungsgesellschaften gleichbehandelt, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften aber anders.

cc) Unverhältnismäßige Gleichbehandlung

- 404 In dem zerklüfteten Feld der Berufsrechte der steuer-, rechts- und wirtschaftsberatenden Berufe lässt sich kein zwingendes Argument für eine bestimmte Gleichbehandlung finden, weil die Gleichbehandlung in die eine Richtung regelmäßig eine neue Inkonsistenz in einer anderen Hinsicht ist. Einer Gleichführung des Steuerberaterrechts mit dem der Rechtsanwälte etwa (über die Organstellung) ließe sich entgegenhalten, dass der Technik- und Kapitaleinsatz für Steuerberater eher dem der Wirtschaftsprüfer entspricht. Und ob die „gewisse funktionale Staatsnähe“³⁹², die Steuerberatern zugesprochen wird, sie eher mit Rechtsanwälten oder eher mit Wirtschaftsprüfern vergleichbar macht, ist kaum zu entscheiden.

³⁹² mvpPräsStBK Stein, zit. bei: Th. Mann, DStR 2024, S. 2781, 2783.

f) Zwischenergebnis

- 405 Die Regelungen des 9. StBerGÄG-RefE sind im Gleichheitskontext unverhältnismäßig, weil die Änderung der Rechtslage hinsichtlich der Wahrung der Unabhängigkeit der Hilfeleistung in Steuersachen für mittelbare Beteiligungen an Steuerberatungsgesellschaften schon nicht erforderlich und jedenfalls unangemessen ist.
- 406 Auch ist die Beseitigung der Möglichkeit der mittelbaren Fremdbeteiligung über EU-ausländische Abschlussprüfungsgesellschaften und deutsche Wirtschaftsprüfungsgesellschaften europarechtswidrig und zudem eine unangemessene Gleichbehandlung, weil durch die Angleichung zwischen den rechts-, steuer- und wirtschaftsberatenden Berufen neue Ungleichheiten geschaffen werden.

5. Rechtsfolge von Ungleichbehandlungen

- 407 Anders als bei der Verletzung von Freiheitsrechten kann ein **Gleichheitsverstoß auf mehrerlei Weisen beseitigt** werden: Entweder kann der eine Fall wie der andere behandelt werden oder der andere wie der eine. Oder es kann eine neue Unterscheidung zwischen beiden Fällen gefunden werden, die dann nicht mehr willkürlich bzw. dann nun rechtfertigbar ist. Jedenfalls führt ein Gleichheitsverstoß nicht zu der Verfassungswidrigkeit einer Norm³⁹³.

IV. Eigentumsfreiheit

- 408 Neben der Berufsfreiheit (→ D.II. | Rn. 303 ff.) ist bei der Beschränkung oder dem Verbot von Fremdbeteiligungsmöglichkeiten auch die Eigentumsfreiheit zu beachten, vor allem für schon bestehende Fremdbeteiligungen. Berufsfreiheit und Eigentumsgrundrecht unterscheiden sich danach, dass die **Berufsfreiheit den Erwerb und das Eigentumsgrundrecht das Erworogene schützt**. Gerade bei Unternehmensbeteiligungen können beide Grundrechte einschlägig sein (was in Realkonkurrenz auch möglich ist).

1. Schutzbereich

- 409 Art. 14 GG ist ein **Jedermanngrundrecht**, das nicht zwischen Inländern und Ausländern oder Gesellschaften mit Wohnsitz in Deutschland, der EU oder dem Rest der Welt differenziert. **Auch juristische Personen** genießen den Schutz des Eigentums; selbst zivilrechtlich nicht voll rechtsfähige Personenvereinigungen wie die teilrechtsfähige Partnerschaftsgesellschaft (§ 7 Abs. 2 PartGG i. V. m. § 124 HGB) fallen in den personalen Schutzbereich³⁹⁴. Für ausländische Gesellschaften gelten die Grundrechte zwar nicht (Art. 19 Abs. 3 GG), für EU-ausländische Gesellschaften wegen Art. 18 AEUV dann aber schon.
- 410 Der verfassungsrechtliche Eigentumsbegriff umfasst alle vermögenswerten Rechte, die Einzelnen in einer Weise zugeordnet sind, dass er sie zum eigenen privaten Nutzen ausüben kann³⁹⁵. Hiervon ist unstreitig das gesellschaftsrechtliche Eigentum³⁹⁶ an Unternehmen wie

³⁹³ BVerfG, Beschl. v. 25.2.1969 – 1 BvR 224/67, BVerfGE 25, S. 236, 252 m. w. N.

³⁹⁴ Kloepfer, Verfassungsrecht, Bd. 2, 2010, § 72 Rn. 80 (zu oHG und KG).

³⁹⁵ Z. B. BVerfG, Beschl. v. 9.1.1991 – 1 BvR 929/89, BVerfGE 83, S. 201, 208.

³⁹⁶ Statt aller Kloepfer, Verfassungsrecht, Bd. 2, 2010, § 72 Rn. 41.

Steuerberaterpraxen ebenso umfasst wie **Anteile an einer Berufsausübungsgesellschaft**.

- 411 Zwischen Schrifttum, BGH und BVerwG einerseits und BVerfG andererseits ist dagegen umstritten, ob auch der eingerichtete und ausgeübte Gewerbebetrieb Art. 14 GG unterliege³⁹⁷; für den vorliegenden Fall müsste dies auf die „eingerichtete und ausgeübte Freiberuflerpraxis“ variiert werden. Die Bedeutung dieses Meinungsstreits liegt darin, dass der „eingerichtete und ausgeübte Gewerbebetrieb“ mehr ist als die Summe der in ihm zusammengefassten Sachen und Rechte, sondern auch noch Aspekte wie den „guten Ruf“, den Kundenstamm und den „Goodwill“ beinhaltet. Dieser Streit kann vorliegend allerdings dahinstehen, weil es bei den vorliegend in Frage stehenden Beteiligungen immer um Kapitalgesellschaften (meist AGs oder GmbHs) handeln wird, bei denen sich auch diese nicht verrechtlichten Aspekte in den Gesellschaftsanteilen und deren Wert abbilden.
- 412 Die verfassungsrechtliche Eigentumsgewährleistung umfasst **Bestand und Nutzung** gleichermaßen. Nicht umfasst sind jedoch bloße Renditeerwartungen³⁹⁸.
- 413 Unstreitig ist das (verfassungsrechtliche) **Eigentum normgeprägt**. Hierzu gehören etwa Formvorgaben für den Erwerb von Anteilen an **Gesellschaften**, Register- und Meldepflichten. Nach der hier vertretenen Kategorisierung würde etwa das formale Anerkennungserfordernis für Steuerberatungsgesellschaften (§ 53 StBerG) eine solche Inhaltsbestimmung darstellen.
- 414 Ungeachtet aller dogmatischer Streitfragen hinsichtlich des Schutzbereichs des verfassungsrechtlichen Eigentums ist das Eigentum an Berufsausübungsgesellschaften hiervon umfasst, und zwar sowohl das Eigentum an einer Steuerberaterpraxis als Ganzes wie auch von Gesellschaftsanteilen an einer Berufsausübungsgesellschaft. Erfasst sind also die Gesellschafter, die Berufsträger sind, wie auch diejenigen, die bereits eine Fremdbeteiligung halten.

2. Eingriff

- 415 **Gesetzliche Regelungen**, die den Kreis von Personen, die an einer Berufsausübungsgesellschaft beteiligt werden können, durch Gesetz beschränken (insb. § 55a Abs. 1 StBerG), sind eine Schrankenbestimmung und damit ein Eingriff, sowohl für aktuelle wie für prospektive Gesellschafter. Gleches gilt für Regelungen, die die Stimmrechte von Gesellschaftern mindern (§ 55a Abs. 4 StBerG) oder Geschäftsführer ihren Weisungen entziehen (z. B. § 55b Abs. 6 S. 2 StBerG). Unproblematischerweise bedeuten die geplanten Regelungen im 9. StBerGÄG-RefE einen solchen Eingriff. Auch schon die bestehenden Regelungen etwa § 55 StBerG oder der frühere § 50a StBerG sind (rechtfertigungsbedürftige) Eingriffe in das Eigentumsrecht gewesen.
- 416 Ebenfalls einen Eingriff stellen **Satzungsregelungen** (in der BOStB) dar, soweit sie den Kreis von Gesellschaftern betreffen. Zwar gelten Berufssatzungen nur für die jeweiligen Berufsträger (und damit nicht für berufsfremde Private-Equity-Unternehmen), doch kann eine unmittelbar

³⁹⁷ Streitstand bei *Kloepfer*, Verfassungsrecht, Bd. 2, 2010, § 72 Rn. 42.

³⁹⁸ *Kloepfer*, Verfassungsrecht, Bd. 2, 2010, § 72 Rn. 63.

berufsrechtliche Satzungsregel mittelbar auch Nicht-Berufsangehörige betreffen.

- 417 **Verwaltungsakte** der zuständigen Behörden, in Zulassungs- und Anerkennungssachen also meist die Steuerberaterkammern, bei denen die Anerkennung widerrufen wird (insb. § 55 Abs. 3, ggf. i. V. m. § 154 Abs. 1 S. 3 StBerG), sind ebenfalls ein Eingriff.
- 418 Jedoch liegt keine Enteignung (Art. 14 Abs. 3 GG) vor. Eine Enteignung liegt nach dem engen **formalen Enteignungsbegriff** des Bundesverfassungsgerichts nur bei der vollständigen oder teilweisen Entziehung konkreter subjektiver, durch Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG gewährleisteter Rechtspositionen im Wege der Güterbeschaffung zur Erfüllung bestimmter öffentlicher Aufgaben vor. Dies wäre freilich nur der Fall, wenn (bestehende) Fremdbeteiligungen an Steuerberatungsgesellschaften auf einen anderen Träger (Treuhandgesellschaft der Kammer?) überführt würden. Durch das 9. StBerGÄG-RefE geht es aber nicht um eine Überführung, sondern diese bewirkt nur eine Entwertung des Gesellschaftsanteils.

3. Rechtfertigung

- 419 Eingriffe in das Eigentum und dessen Beschränkungen können nach Maßgabe des Art. 14 Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 GG gerechtfertigt sein.
- a) **Gesetzesvorbehalt**
- 420 Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG postuliert einen Gesetzesvorbehalt. Dabei ist man sich allgemein einig, dass Eingriffe in das Eigentum **nicht nur aufgrund formalen Gesetzesrechts**, sondern auch durch untergesetzliche Normen, also insbesondere auch Satzungsrecht, möglich sind, sowie durch Verwaltungshandeln im Einzelfall (Verwaltungsakt und Realakt).
- b) **Kein Zitiergebot**
- 421 Wie auch bei der Berufsfreiheit (→ D.II.3.a)cc) | Rn. 322) sind Inhalts- und auch Schrankenbestimmungen kein Fall des Zitiergebots des Art. 19 Abs. 1 S. 2 GG³⁹⁹.
- c) **Grenzen von (Inhalts- oder) Schrankenbestimmung (Schranken-Schranke)**
- 422 Jedenfalls aber wird man der entsprechenden Vorgabe in Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG entnehmen können, dass der einfache Gesetzgeber die Schranken des Eigentums bestimmen darf, er dabei die Sozialbindung des Eigentums (Art. 14 Abs. 2 GG) konkretisieren kann und muss. Schranken-Schranken bestehen allerdings insoweit, als das Eigentum nicht zu einem nackten Recht herabgedrückt werden darf, und auch ansonsten muss die Verhältnismäßigkeit gewahrt bleiben. Auch muss die Institutsgarantie gewahrt sein, vor allem unter dem Blickwinkel, dass Eigentum in vielen Konstellationen den Genuss anderer Grundrechte erst ermöglicht.

³⁹⁹ Kloepfer, Verfassungsrecht, Bd. 2, 2010, § 72 Rn. 160.

aa) Institutsgarantie

- 423 Danach muss die grundsätzliche Privatnützlichkeit von Eigentum gewahrt bleiben⁴⁰⁰. Dies ist allerdings bei der Beschränkung von Fremdbeteiligung der Fall, weil eine solche Beteiligung an einer Berufsausübungsgesellschaft nicht als solche entwertet wird, sondern nur in andere Hände, die eines Berufsträgers, übertragen werden muss.

bb) Verhältnismäßigkeit

- 424 Im Rahmen der Prüfung der Verhältnismäßigkeit muss ein legitimes Ziel (→ D.IV.3.c)bb)(1) | Rn. 425 ff.) verfolgt werden, die Maßnahme muss hierfür geeignet (→ D.IV.3.c)bb)(2) | Rn. 427) und erforderlich (→ D.IV.3.c)bb)(3) | Rn. 428) sein sowie angemessen (→ D.IV.3.c)bb)(4) | Rn. 429 f.). Gerade bei der Angemessenheit kommt es maßgeblich auf ausgleichende Maßnahmen an.

(1) Ziellegitimität

- 425 Das Ziel einer geordneten Steuerrechtspflege und hierfür einer **Gewährleistung der Unabhängigkeit von Berufsträgern** ist ein legitimes Ziel (hierzu schon im Zusammenhang mit Art. 12 Abs. 1 GG → D.II.3.b)aa) | Rn. 332 ff.).

- 426 Das **Fremdbeteiligungsverbot** ist isoliert und **als solches** dagegen kein legitimes Ziel, weil ein Verbot als solches, Gesellschaftsanteile zu halten und bestimmte Personen aus Gesellschaften herauszuhalten und damit bestimmte Gesellschaften nur bestimmten Personenkreisen zugänglich zu machen, in einer freien und Marktgesellschaft kein anzustrebendes Ziel sein kann, sondern bestenfalls das Mittel zu dem Ziel der Wahrung der Unabhängigkeit der Berufsausübung von Steuerberatern, um effektiven Rechtsschutz und Zugang zum Recht zu gewähren.

(2) Geeignetheit

- 427 Ob der Ausschluss von Berufsfremden aus dem Kreis möglicher Gesellschafter an Berufsausübungsgesellschaften ein geeignetes Mittel wäre, Berufsträger zur Wahrung ihrer Unabhängigkeit von Renditeinteressen und anderen Motivationen, die berufsfremde Gesellschafter haben mögen, unabhängig zu lassen, ist fraglich (→ D.II.3.b)bb)(1) | Rn. 344 ff.).

(3) Erforderlichkeit

- 428 Soweit man das Herausdrängen von berufsfremden Gesellschaftern für geeignet ansieht, wird man auch die Erforderlichkeit bejahen müssen. Es gibt zwar eine Reihe von mildernden alternativen Möglichkeiten, um Gefahren für die Unabhängigkeit der Hilfeleistung in Steuersachen, die aus einer Fremdbeteiligung folgen können, zu adressieren. Es ist aber zuzugeben, dass keine von ihnen so effektiv den Einfluss von Fremdbeteiligten beschränkt wie ein Zustand, in dem es keine Fremdbeteiligten gibt (→ D.II.3.b)cc) | Rn. 351 ff.).

⁴⁰⁰ Vgl. BVerfG, Beschl. v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91 u. a., BVerfGE 87, S. 153, 169 – Grundfreibetrag.

(4) Angemessenheit

429 Bei unterstellter Geeignetheit und bei bestehender Erforderlichkeit ist die Angemessenheit zu prüfen. Gerade angesichts der **milderen und nur geringfügig weniger effektiven Gestaltungsalternativen** ist das Verbot von Fremdbeteiligungen nicht angemessen (→ D.II.3.b)dd) | Rn. 360 ff.).

430 Im Hinblick auf bereits bestehende Fremdbeteiligungen, sowohl für die Berufsausübungsgesellschaft, insbesondere den Fremdinvestor, aber auch die übrigen Gesellschafter, sind noch zusätzliche Angemessenheitsgesichtspunkte zu berücksichtigen.

- **Vertrauenschutz:** So spricht für schutzwürdiges Vertrauen der bereits bestehenden Berufsausübungsgesellschaften mit Fremdbeteiligung, dass diese offen agiert haben, nicht unbeträchtliche Beträge investiert **sind**, die Kammern als Anerkennungs- und Aufsichtsbehörden eingebunden waren sowie Missstände nicht bekannt sind.

Bei einer Abschaffung muss berücksichtigt werden, dass die Steuerberatungsgesellschaften mit mittelbarer Fremdbeteiligung alle **nach § 53 StBerG anerkannt** sind (wenngleich bislang die Voraussetzungen der mittelbaren Gesellschafter nicht nach § 53 Abs. 2 Nr. 1 StBerG zu **prüfen** gewesen sind). Allerdings ist weder die zweifach gestufte Konstruktion unbekannt noch die wesentlichen Akteure.

Auch ist – soweit ersichtlich – weder aus dem Markt noch in der Rechtsprechung oder dem Schrifttum von **Missbräuchen oder Missständen** berichtet worden, die sich aus einer Fremdbeteiligung ergeben hätten.

Ferner sind in Steuerberatungsgesellschaften bereits erhebliche Beträge investiert worden, sodass es auch diesbezüglich unangemessen wäre, bei einer Abschaffung der mittelbaren Fremdbeteiligungsregelung diesen Komplex unadressiert zu lassen.

- **Modi des Bestandsschutzes:** Wenn Art. 1 Nr. 21 lit. b 9. StBerGÄG-RefE den bisherigen § 154 Abs. 2 S. 2 StBerG redaktionell ergänzt, ihn aber im konkreten Kontext aktualisiert, bedeutet dies, dass bestehende Fremdbeteiligungen von EU-ausländischen **Abschlussprüfungsgesellschaften** an Steuerberatungsgesellschaften ebenfalls unter die bestandswahrende Regelung des § 154 StBerG fallen. Allerdings ist die Regelung in ihrer Kürze doch sehr kryptisch und unklar (→ B.V.3.b) | Rn. 47).

Ein absolut wirkender Vertrauenschutz ist mit Blick auf die Sozialbindung des Eigentums (Art. 14 Abs. 2 GG) zwar im Grundsatz nicht geboten. Eine dauerhafte Regelung wie in § 154 StBerG oder § 134a Abs. 2 WPO muss bei kommenden und künftigen Regelungen nicht vorgesehen werden; auch könnte der bestehende § 154 StBerG modifiziert oder abgeschafft werden.

Als Blaupause für einen Vertrauenschutz bieten sich auf den ersten Blick die bestehenden Regelungen des § 154 StBerG oder des

§ 134a Abs. 2 WPO an, die für „**Altgesellschaften**“ aus der Zeit vor dem 4. StBerGÄG (→ B.I.2. | Rn. 12) bzw. vor dem BiRiLiG (→ B.IV.1. | Rn. 21) stammen. Hier sieht das Gesetz – etwas vergröbernd – einen **versteinernden Bestandsschutz** vor, dass also die bestehenden Gesellschaften mit Fremdbeteiligung weiterexistieren können. Eine solche Bestandsschutzregelung mag für Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften von u. a. Berufsverbänden angemessen sein, ist es aber für „**aktiv verwaltete Beteiligungen**“, wie es für Private Equity typisch ist, nicht.

- **Keine ausgleichspflichtige Schrankenbestimmung:** Wenn durch eine bestandsschützende Regelung wie § 154 StBerG die erworbene Beteiligung an einer Steuerberatungsgesellschaft („das Erworbene“) geschützt wird, **trifft** den betroffenen Nicht-Berufsträger eigentumsgrundrechtlich keine Sonderlast. Dass er durch die **fehlende Möglichkeit, seinen Anteil aufzustocken** oder durch den Erwerb von Anteilen anderer Gesellschaften sein Portfolio zu erweitern oder auch wieder auszusteigen, in seinen Möglichkeiten als Investor beschränkt ist, ist an sich eine Frage der Berufsfreiheit (→ D.II. | Rn. 303 ff.).

Eine andere Perspektive könnte geboten sein, wenn aktiv gemanagte Fremdbeteiligungen von Investoren gegenüber den ursprünglich von § 154 StBerG adressierten Fällen der verbandseigenen Steuerberatungsgesellschaften ein Sonderopfer tragen müssten, weil ihnen die „Versteinerung“ der einmal gegründeten Struktur nicht wirklich hilft, da hierdurch das aktive Verwalten der Anteile unmöglich gemacht wird.

- **Kein enteignender Eingriff:** Jedoch um einen (entschädigungspflichtigen) **enteignenden** Eingriff handelt es sich nicht, weil für vorhersehbare Folgen einer Regelung ein Fall der ausgleichspflichtigen Inhalts- und Schrankenbestimmung (→ D.IV.3.c)bb)(4) | soeben) vorliegt⁴⁰¹. Da die Frage der Fremdbeteiligung ja gerade der Regelungsanlass war⁴⁰² und die bereits bestehenden Beteiligungen der Aufhänger, kann es sich bei den mit der Regelung zusammenhängenden Eigentumsbeeinträchtigungen nicht um etwas Unvorhergesehenes handeln.

(5) Zwischenergebnis

431 Die Beschränkungen von Fremdbeteiligungen durch das 9. StBerGÄG-RefE sind auch in Bezug auf bestehende Berufsausübungsgesellschaften mit Fremdgegesellschaften unangemessen.

- **Bestehende Berufsausübungsgesellschaft mit Fremdbeteiligung:** Ein Fremdbeteiligungsverbot ist für die bestehenden Steuerberatungsgesellschaften mit Nicht-Berufsträgern als Gesellschaftern unverhältnismäßig, da nicht erforderlich. Allerdings ist dies für die Gesellschaft selbst wie auch für ihre steuerberaterlichen Gesellschafter keine Frage des Eigentumsgrundrechts: Für die steuerberaterlichen Eigentümer ändert sich ihre Eigentümerstellung nicht, und eine Gesellschaft

⁴⁰¹ Maurer/Waldhoff, Allgemeines Verwaltungsrecht, 21. Aufl. 2024, § 27 Rn. 108.

⁴⁰² Begr. zu 9. StBerGÄG-RefE, S. 99 (Zu Nummer 16 (§ 55a)): „In der Praxis bestehen Unklarheiten ...“.

genießt qua Eigentumsgrundrecht nicht eine grundrechtliche Gewährleistung ihrer Eigentümer.

- **Nicht-Berufsträger als Gesellschafter:** Für nicht-berufsangehörige Gesellschafter einer Berufsausübungsgesellschaft gilt ebenfalls, dass in Bezug auf sie ein Fremdbeteiligungsverbot nicht erforderlich und deshalb unverhältnismäßig ist.

Wenn und soweit man es gleichwohl für erforderlich hielte, müsste die Rechtsposition der bereits bestehenden Steuerberatungsgesellschaften mit berufsfremden Gesellschaftern berücksichtigt werden, entweder in Gestalt von vertrauensschützenden Bestandsschutzregeln (insb. in § 154 StBerG) oder gegebenenfalls mittels einer Ausgleichspflicht für die entsprechende Schrankenbestimmung.

- **Künftige Beteiligungen:** Nicht von der Eigentumsfreiheit umfasst ist wiederum die Konstellation, dass **künftig** Nicht-Berufsangehörige sich an Berufsausübungsgesellschaften beteiligen möchten. Da Art. 14 GG „nur das Erworbenen, nicht aber den Erwerb“ schützt, handelt es sich insoweit nicht um eine Frage des Eigentumsschutzes, sondern auch wieder um eine der Berufsfreiheit (→ D.II. | Rn. 303 ff.).

Problematisch aus einer Gleichheitsperspektive wie auch mit Blick auf den Steuerberatungsmarkt insgesamt könnte sein, dass hinter den „neuen Altgesellschaften“ nach dem 9. StBerGÄG-RefE der Markt für Fremdbeteiligungen geschlossen wird. Wenn die Fremdfinanzierung über Fremdbeteiligungen einen Vorteil im Bereich der Digitalisierung der Steuerberatungsdienstleistungen bringt, dann würde das die „neuen Altgesellschaften“ gegenüber jemandem, der später diesen Weg gehen will, bevorzugen und die Digitalisierung der Steuerberatung behindern.

4. Ergebnis

- 432 Art. 14 GG hindert nicht Änderungen der gesellschaftsrechtlichen Situation für Berufsausübungsgesellschaften, fordert aber, dass bestehende Gesellschaften angemessen berücksichtigt werden. Art. 14 GG ist verletzt, wenn und weil keine angemessene Bestandsschutz- und Übergangsregelung vorgesehen ist.

V. Ergebnis

- 433 Aus dem Rechtsstaatsgebot ergeben sich die Gebote des effektiven Rechtsschutzes und der Waffengleichheit, was wiederum seine Ausprägung in der Unabhängigkeit der Berufsausübung findet. Diese Prinzipien sind allerdings zu abstrakt, als dass aus ihnen konkrete Folgerungen für das Gesellschaftsrecht der Steuerberater abgeleitet werden könnten.
- 434 Die geplanten Beschränkungen des Fremdbeteiligungsverbotes sind hinsichtlich der Berufsfreiheit bedenklich. Sie sind wohl schon nicht geeignet, jedenfalls aber unangemessen.

- 435 Der Gleichheitssatz stößt und reibt sich mit einer Reihe von Regelungen im Bereich des Fremdbeteiligungsrechts. Positive Ableitungen für eine konkrete Gestaltung der Fremdbeteiligung an Steuerberatungsgesellschaften können sich aus Art. 3 Abs. 1 GG nicht ergeben.
- 436 Die Eigentumsfreiheit sperrt nicht generell Beschränkungen der Veräußerbarkeit von Gesellschaftsanteilen an Steuerberatungsgesellschaften. Wohl aber dürfen solche Anteile nicht entwertet und zu einem nackten Recht herabgedrückt werden. Für bestehende Gesellschaften muss das zu bestandsschützenden Ausgleichs-, Ausnahme- oder Übergangsregelungen führen, die über den versteinernden Bestandsschutz des § 154 StBerG hinausgehen und auch die dynamischere Vermögensverwaltung durch Finanzinvestoren berücksichtigen.

E. Vorgaben für das Gesetzgebungsverfahren

- 437 Wenn die Fremdbeteiligungsmöglichkeiten im deutschen Recht verändert werden sollen, etwa wie im 9. StBerGÄG-RefE durch Streichung der Möglichkeit der Beteiligung ausländischer Abschlussprüfungsgesellschaften an deutschen Steuerberatungsgesellschaften, müsste dies nicht nur die oben beschriebenen materiellen Vorgaben des Europarechts (→ C. | Rn. 51 ff.) und des Verfassungsrechts (→ D. | Rn. 261 ff.) einhalten, sondern auch die Verfahrensvorgaben des Grundgesetzes für die Gesetzgebung (→ E.I. | Rn. 438 ff.) und, wie in § 42a GGO vorgesehen, die europarechtliche Verhältnismäßigkeitsprüfung durchführen (→ E.I.2.a) | Rn. 441 ff. u. → E.II. | Rn. 464 f.).

I. Formelle Vorgaben des Verfassungsrechts

- 438 (Schon) aufgrund des grundrechtseingreifenden Charakters einer solchen Regelung (Art. 19 Abs. 1 S. 1 GG) und womöglich auch gemäß der Wesentlichkeitslehre des Bundesverfassungsgerichts (s. a. → D.II.3.a)aa) | Rn. 318) sind für Verschärfungen, aber auch bloße Änderungen der Regelungen zur Fremdbeteiligung ein Parlamentsgesetz erforderlich.

1. Zuständigkeit

- 439 Im deutschen Bundesstaat ist die Bundesgesetzgebungszuständigkeit zwischen Bund und Ländern aufgeteilt. Der Bund besitzt die Gesetzgebungskompetenz nur für die sich aus dem Grundgesetz ergebenden Materien (Art. 70 GG). Die (**konkurrierende**) **Gesetzgebungszuständigkeit des Bundes** für das Steuerberaterrecht ergibt sich aus Art. 108 Abs. 5 u. 6 GG⁴⁰³. Der Bund hat mit dem Steuerberatungsgesetz (StBerG) v. 1961⁴⁰⁴ das Berufsrecht der Steuerberater abschließend geregelt, sodass kein entsprechendes Landesrecht existieren kann⁴⁰⁵.

⁴⁰³ v. Lewinski, Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater, 5. Aufl. 2022, Kap. 1 Rn. 38. – Der Bundesgesetzgeber geht, ohne dass dies eine Änderung bedeuten würde, von einer Gesetzgebungskompetenz aufgrund von Art. 74 Abs. 1 Nr. 1 GG („Rechtsanwaltschaft und Rechtsberatung“) aus (vgl. BT-Drucks. 19/17288, S. 13).

⁴⁰⁴ Gesetz über die Rechtsverhältnisse der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten (Steuerberatungsgesetz) v. 16.8.1961 (BGBl. 1961 I S. 1301), Neubek. v. 4.11.1975 (BGBl. I S. 2735), zul. geänd. d. Art. 32 G v. 23.10.2024 (BGBl. I Nr. 323).

⁴⁰⁵ v. Lewinski, Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater, 5. Aufl. 2022, Kap. 1 Rn. 39.

2. Verfahren

- 440 Während in Bezug auf das parlamentarische Gesetzgebungsverfahren, wie es in den Art. 76 ff. GG normiert ist, keine weiter bemerkenswerten Besonderheiten bestehen, ist aufgrund europarechtlicher und geschäftsordnungsrechtlicher Vorgaben eine sogenannte „Verhältnismäßigkeitsprüfung“ nach der VhmRL durchzuführen (→ E.I.2.a) | sogleich).
- a) **Ex-ante-Prüfung nach Verhältnismäßigkeitsrichtlinie (EU) 2018/958**
- 441 Das Unionsrecht gibt vor, dass „vor der Einführung neuer oder der Änderung bestehender Regelungen“ in Bezug auf Reglementierte Berufe eine unabhängige Prüfung nach Art. 4 Abs. 1 VhmRL zu erfolgen hat (→ C.II.3. | Rn. 163 ff.). Durch diese Vorgaben (unionsrechtliches Rechtsetzungsverfahrensrecht⁴⁰⁶) werden die mitgliedstaatlichen Normgeber zu einer auf Empirie gestützten und damit **zu evidenzbasierter Regulierung gezwungen**, die (indirekt) zu einer Harmonisierung innerhalb des Binnenmarkts führen soll⁴⁰⁷.
- 442 Verschärfungen des steuerberaterlichen Berufsrechts hatte es in der Vergangenheit durchaus gegeben. So war mit z. B. § 50a StBerG die Kapitalbindung (Bindung des Gesellschaftskapitals an Berufsträger) eingeführt worden, um eine Fremdfinanzierung von Steuerberatungsgesellschaften zu unterbinden⁴⁰⁸. Allerdings lag dies zeitlich vor der Anwendung der VhmRL, sodass aus der damaligen (Verfahrens-)Praxis keine Schlüsse gezogen werden können.
- aa) **Umsetzung der Verhältnismäßigkeitsrichtlinie (EU) 2018/958 im deutschen Recht**
- 443 Der Bund hat ein Umsetzungsgesetz⁴⁰⁹ erlassen, das in seinem Art. 3 auch Änderungen im StBerG vorgenommen hat, namentlich in Gestalt von **§ 86 Abs. 3 u. 3a sowie Abs. 5 u. 6 StBerG**. Diese Regelungen **betreffen** allerdings **nur Satzungsregelungen**, sind also für gesetzliche Regelungen wie das 9. StBerGÄG-RefE nicht einschlägig.
- 444 Für Berufsrecht im Range eines Bundesgesetzes kann das (Umsetzungsgesetz) keine Vorgaben machen, weil das spätere Gesetz ihm immer vorgeinge. Dies ändert aber nichts daran, dass die europarechtlichen Vorgaben der VhmRL auch durch den parlamentarischen Gesetzgeber eingehalten werden müssen. Hierzu ist die Gemeinsame Geschäftsordnung der Bundesregierung (GGO) um **§ 42a GGO** ergänzt worden⁴¹⁰.
- bb) **Vorgaben von § 42a GGO und der VhmRL**
- 445 § 42a Abs. 1 GGO verweist hinsichtlich des Anwendungsbereichs und des Prüfungsmaßstabs sehr umfänglich auf die VhmRL und die dieser

⁴⁰⁶ Ausdruck bei *Seyfahrt*, EuZW 2019, S. 1005, 1007.

⁴⁰⁷ *Soldan*, in: Stern/Sodan/Möstl, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland im europäischen Staatenverbund, 2. Aufl. 2022, § 125 Rn. 182.

⁴⁰⁸ *Willerscheid*, in: Kuhls u. a., StBerG, 4. Aufl. 2020, § 154 Rn. 1.

⁴⁰⁹ Gesetz zur Umsetzung der Verhältnismäßigkeitsrichtlinie (Richtlinie (EU) 2018/958) im Bereich öffentlich-rechtlicher Körperschaften v. 19.6.2020 (BGBl. S. 1403).

⁴¹⁰ BT-Drucks. 19/17288, S. 2.

zugrundeliegende Berufsanerkennungsrichtlinie. Danach ist „jede“ **Berufsrechtsnorm** (Art. 4 Abs. 2 VhmRL) einer Verhältnismäßigkeitsprüfung zu unterziehen, deren Ausführlichkeit und Gründlichkeit allerdings variieren kann.

- 446 Weil die Prüfung nach der VhmRL nicht Teil des im Grundgesetz geregelten Gesetzgebungsverfahrens ist, kann und muss sie unabhängig vom Verfahren nach Art. 76 ff. GG erfolgen. § 42a Abs. 2 GGO sieht vor, dass die **Prüfung „grundsätzlich vor der Zuleitung an das Bundeskabinett“** erfolgt. Wenn hiervon abgewichen wird, ist die Prüfung „spätestens jedoch vor dem Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestages“ durchzuführen.
- 447 Durch die VhmRL ist vorgegeben, dass der Öffentlichkeit vor Einführung oder Änderung von Vorschriften für entsprechende Berufe **vorab „auf geeignete Weise Informationen zur Verfügung gestellt werden“** müssen (Art. 8 Abs. 1 VhmRL) sowie Stakeholder in geeigneter Weise einzubeziehen sind und ihnen Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben ist (Art. 8 Abs. 2 S. 1 VhmRL), was gegebenenfalls durch „öffentliche Konsultationen“ erfolgen kann (Art. 8 Abs. 2 S. 2 VhmRL) (→ C.II.3.b) | Rn. 172 ff.).
- 448 Für diese Öffentlichkeitsbeteiligung nach Art. 8 Abs. 1 VhmRL ist der Gesetzentwurf **im Internet zu veröffentlichen** (§ 42a Abs. 3 S. 2 GGO). Andere unionsrechtlich durchaus denkbaren Möglichkeiten, der Öffentlichkeit Kenntnis und Zugang zu geben, etwa über die Publikation im Bundesanzeiger, den Mitteilungsblättern der Kammern o. ä., sind geschäftsordnungsrechtlich nicht vorgesehen.
- 449 Wie die **Stellungnahmen der beteiligten Kreise** (Art. 8 Abs. 2 S. 1 VhmRL) eingeholt werden und wann eine **öffentliche Konsultation** durchzuführen ist (Art. 8 Abs. 2 S. 2 VhmRL), regelt § 42a GGO nicht.
- 450 Diese Vorgaben erfordern kein separates Verfahren innerhalb oder im Vorfeld des mitgliedstaatlichen Normsetzungsverfahrens, wenn eine entsprechende Partizipation und Kommunikation durch die allgemeinen mitgliedstaatlichen Rechtsetzungsvorgaben sichergestellt sind, z. B. im Rahmen der Unterrichtung nach § 48 GGO und der Beteiligung von Fachkreisen und Verbänden nach § 47 GGO. Hierbei kommt es europarechtlich nicht auf Vorschriften in einem bestimmten Normrang an, sondern darauf, dass eine entsprechende Partizipation und Kommunikation tatsächlich stattfinden.

cc) Rechtsfolge von Verstößen gegen § 42a GGO und Unionsrecht

- 451 Wird eine Verhältnismäßigkeitsprüfung nicht oder nicht entsprechend den Vorgaben durchgeführt, dann ist das **Normsetzungsverfahren** insoweit **fehlerhaft**. Eine Rechtsfolge ist im Rechtsakt nicht selbst angeordnet⁴¹¹, sodass die allgemeinen Vorschriften gelten. Hiernach ist hinsichtlich der Fehlerfolge zu unterscheiden:
- 452 Ein **Verstoß gegen § 42a GGO** ist, wie andere Geschäftsverordnungsverstöße im Gesetzgebungsverfahren, folgenlos, wenn ansonsten Vorschriften des Grundgesetzes nicht verletzt werden. Da die unionsrechtliche Verhältnismäßigkeitsprüfung aber nicht in der Verfassung verankert ist, liegt **kein Verfassungsverstoß** vor.
- 453 Davon unabhängig liegt in entsprechenden Defiziten und Versäumnissen ein **Europarechtsverstoß**. Dieser kann nicht nur über ein

⁴¹¹ Zimmermann, GewArch. 2020, S. 430, 437.

Vertragsverletzungsverfahren oder die Vorlage durch ein Gericht überprüft werden, sondern nach Art. 9 VhmRL muss das mitgliedstaatliche Recht einen **wirksamen Rechtsbehelf** vorsehen.

- 454 In der deutschen Richtlinienumsetzung des Art. 9 VhmRL ist kein neuer spezifischer Rechtsbehelf eingeführt worden, der deutsche Umsetzungsgesetzgeber hält die bestehenden Rechtsbehelfe also für ausreichend. Der *effet utile* des Europarechts mag hier eine europarechtskonforme Auslegung etwa der Richtervorlage an das Bundesverfassunggericht gebieten, die dann in Anlehnung an die Recht-auf-Vergessen-II-Entscheidung⁴¹² nahelegt, in der das Prüfprogramm des deutschen Verfassungsgerichts auf das Europarecht u. a. mit dem effektiven Rechtsschutz erstreckt und erweitert worden ist.

b) Reguläres parlamentarisches Gesetzgebungsverfahren

- 455 Ansonsten ergeben sich weder aus europäischem noch aus deutschem Recht Modifikationen des regulären Gesetzgebungsverfahrens nach Art. 76–78 u. Art. 82 GG.
- 456 Die Gesetzesvorlage kann von der Bundesregierung, dem Bundesrat oder „aus der Mitte des Bundestags“ stammen. Von den Gesetzesinitianten ist der Bundestag wohl praktisch nicht in der Lage, die verfahrensmäßigen Anforderungen der VhmRL (→ E.I.2.a)aa) | soeben) zu erfüllen. Für den Bundesrat gilt ähnliches, wobei die dort vertretenen Landesregierungen dies wohl bewerkstelligen könnten. Aber schon wegen der Einpassung einer solchen modifizierenden Regelung, die ja in das Gesamtsystem des Gesellschaftsrechts der Freien Berufe eingepasst werden müsste, spricht gesetzgebungspraktisch sehr viel dafür, einen entsprechenden Gesetzgebungsvorschlag von und zwischen den zuständigen Bundesministerien abzustimmen.
- 457 Dieser Weg wird augenscheinlich mit dem 9. StBerGÄG-RefE auch beschritten, der als Referentenentwurf des Bundesfinanzministeriums⁴¹³ bekannt geworden ist.
- 458 Nach erstem Durchgang beim Bundesrat (Art. 76 Abs. 2 S. 1 GG) und Zustimmung im Bundestag (vgl. Art. 77 Abs. 1 S. 1 GG) wird der Gesetzesbeschluss dem Bundesrat zugeleitet. Ob der Bundesrat nur die Möglichkeit des Einspruchs hat (Art. 77 Abs. 3 GG) oder seine **Zustimmung erforderlich** ist (vgl. Art. 77 Abs. 2a GG), hängt von der konkreten Gestaltung ab⁴¹⁴.
- 459 Der 9. StBerGÄG-RefE selbst geht von einer Zustimmungspflichtigkeit aus⁴¹⁵.

c) Gegenzeichnung und Prüfungspflicht

- 460 Bislang nur von theoretischer und akademischer Bedeutung war die Frage, ob sich die **Prüfungspflicht und -befugnis des Bundespräsidenten** (und theoretisch auch die der gegenzeichnenden Mitglieder der Bundesregierung) auch **auf eine Europarechtswidrigkeit** bezieht. Dies ist angesichts des

⁴¹² BVerfG, Beschl. v. 6.11.2019 – BvR 276/17, NJW 2020, S. 314 ff. – Recht auf Vergessen II.

⁴¹³ Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen für ein Neuntes Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes (Stand: 23.7.2025, 11:34 Uhr).

⁴¹⁴ Auch wird die Reichweite des Zustimmungserfordernisses von Bundestag, Bundesrat und auch dem Bundespräsidenten unterschiedlich beurteilt (vgl. Kloepfer, Verfassungsrecht, Bd. 1, 2011, § 21 Rn. 216 f.).

⁴¹⁵ Vgl. 9. StBerGÄG-RefE v. 23.7.2025, S. 4.

Wortlauts des Art. 82 Abs. 1 S. 1 GG („nach den Vorschriften dieses Grundgesetzes zustande gekommen“) und wegen des ohnehin bestehenden Anwendungsvorrangs des Europarechts mit der h. M. zu verneinen⁴¹⁶.

- 461 Allerdings mag man sich die Frage stellen, ob die Vorgaben der VhmRL, eine unabhängige Untersuchung durchzuführen (→ E.I.2.a) | Rn. 441 ff.), nicht sinnvollerweise von den gegenzeichnenden und ausfertigenden Stellen auch in den Blick genommen werden. Soweit allerdings § 42a GGO betroffen ist, handelt es sich hierbei nicht um eine „Vorschrift des Grundgesetzes“, sodass insoweit keine Prüfungspflicht (und wohl nicht einmal eine Prüfungsbefugnis, jedenfalls nicht des Bundespräsidenten) besteht.

3. Form

- 462 Das nach den Vorschriften des Grundgesetzes zustande gekommene Gesetz ist vom Bundespräsidenten **auszufertigen und im Bundesgesetzblatt zu verkünden** (Art. 82 Abs. 1 S. 1 GG).

4. Ergebnis

- 463 Bis auf die europarechtlich gebotene, im deutschen Recht aber nur in § 42a GGO festgelegte „unabhängige Untersuchung“ nach der VhmRL bestehen in Bezug auf das Gesetzgebungsverfahren keine Besonderheiten.

II. Mitteilung an die Berufsanerkennungsdatenbank

- 464 Die Ergebnisse der Verhältnismäßigkeitsprüfung mitsamt den Gründen sind **in die Datenbank einzugeben** (Art. 11 Abs. 1 VhmRL), die nach Art. 59 Abs. 1 Berufsanerkennungsrichtlinie von der Europäischen Kommission zu führen ist⁴¹⁷.
- 465 Die Pflicht zur Mitteilung der „wichtigsten nationalen Maßnahmen“ im Bereich der VhmRL an die Europäische Kommission (Art. 13 Abs. 2 VhmRL) betrifft dagegen nicht die Regelungen von Reglementierten Berufen, sondern die Umsetzung der VhmRL selbst.

III. Ergebnis

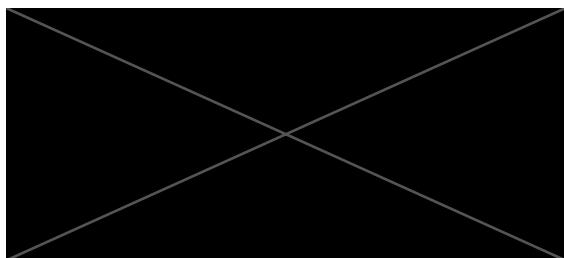
- 466 Das für das 9. StBerGÄG geplante Gesetzgebungsverfahren ist nach den Verfahrensvorgaben des Grundgesetzes durchzuführen und beinhaltet keine Besonderheiten.
- 467 Ein sowohl geschäftsordnungsrechtlicher wie auch europarechtlicher Verfahrensmangel liegt darin, dass eine Verhältnismäßigkeitsprüfung nach § 42a GGO und VhmRL nicht durchgeführt worden ist.
- 468 In Bezug auf Art. 1 Nr. 16 und Nr. 21 9. StBerGÄG wäre das Gesetz zwar formell verfassungsgemäß, aber geschäftsordnungswidrig zustande gekommen und würde hierdurch gegen Europarecht verstößen haben.

⁴¹⁶ Statt aller v. Lewinski, in: Bonner Kommentar, 225. ErgLfg. 2024, Art. 82 GG Rn. 152 m. w. N., auch zur a. A.

⁴¹⁷ <https://ec.europa.eu/growth/tools-databases/regprof/index.cfm?action=homepage> (gegenwärtig [29.9.2025]) nicht erreichbar.

F. Gesamtergebnis

- 469 Europarechtlich wird das Verhältnismäßigkeitsgebot, das zur Rechtfertigung von Einschränkungen von Grundfreiheiten wie auch der Dienstleistungsrichtlinie gilt, sowohl verfahrensmäßig (in Gestalt der VhmRL) als auch in der Sache nicht eingehalten.
- 470 Auf verfassungsrechtlicher Ebene wird die Berufsfreiheit verletzt, weil ein Fremdbeteiligungsverbot nicht erforderlich und auch nicht angemessen ist. Zudem sind die eigentumsgrundrechtlich für eine solche Abschaffung der Möglichkeit der Fremdbeteiligung erforderlichen Bestandsschutz- oder Übergangsvorschriften unverhältnismäßig.
- 471 Im Gesetzgebungsverfahren wird § 42a GGO ignoriert. Hätte sich der Gesetzgeber an seine eigene (Gemeinsame) Geschäftsordnung gehalten, wäre er auch selbst auf die Frage der (europarechtlichen) Verhältnismäßigkeit gestoßen, von der es dann auch nur ein kleiner Schritt zur grundrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung gewesen wäre.



Schrifttum (Auswahl):

Bornecke, Beteiligungskapital in Rechtsanwaltsgesellschaften als Ausfluss der Niederlassungs- und der Kapitalverkehrsfreiheit, NZG 2025, S. 112 ff.; *Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater* (Hrsg.), Fremdbesitzverbot im Recht der Steuerberater und anderer freier Berufe (DWS-Schriftenreihe 21), 2010; *v. Eichborn*, Verfassungsmäßigkeit des Verbots der gewerblichen Tätigkeit gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG, DStR 2014, S. 164 ff.; *Gerhold/Lauenstein*, Künftig „Open Bar“ dank EuGH? Zur Kontrolle des anwaltsrechtlichen Fremdbesitzverbotes anhand der Grundfreiheiten, Eur 2023, S. 563 ff.; *Hense/Ulrich* (Begr.), WPO Kommentar, 4. Aufl. 2022; *Henssler/Prütting* (Hrsg.), BRAO, 6. Aufl. 2024; *H. Herrmann*, Fremdbesitzverbot im europäischen Kontext, in: DWS, Fremdbesitzverbot im Recht der Steuerberater und anderer freier Berufe, 2010, S. 71 ff.; *Kämmerer*, Lockerung des Fremdbesitzverbots für Kanzleien, September 2024 ([https://www.legaltechverband.de/Politik & Presse | Gutachten](https://www.legaltechverband.de/Politik-&Presse/Gutachten)); *Khuth/Goltz/Kujath*, Die Zukunft der freien Berufe in der Europäischen Union, 2005, insb. S. 153 ff.; *Knöfel*, Grundfragen der internationalen Berufsausübung von Rechtsanwälten, 2005; *Koslowski*, Steuerberatungsgesetz, 8. Aufl. 2022; *Kuhls u. a.*, Kommentar zum Steuerberatergesetz, 4. Aufl. 2020; *v. Lewinski*, Regulierung der Steuerberater in Europa – ein Strukturüberblick, in: Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e. V. (Hrsg.), Stellung und Zukunft der freien Berufe in Europa, 2015, S. 75 ff.; *v. Lewinski*, Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater, 5. Aufl. 2022; *Th. Mann*, Fremdbesitzverbot und Verfassungsrecht, in: DWS, Fremdbesitzverbot im Recht der Steuerberater und anderer freier Berufe, 2010, S. 59 ff.; *Th. Mann*, Das Fremdbesitzverbot im Recht der freien Berufe – Berufsrechtstagung 2024, DStR 2024, S. 2781 ff.; *Markworth*, Investorenbeteiligung an anwaltlichen Berufsausübungsgemeinschaften, NJW 2025, S. 404 ff.; *Pestke*, Der europäische Steuerberater – Illusion oder Wirklichkeit, in: FS Streck, 2011, S. 761 ff.; *Poll*, Das Fremdbesitzverbot bei Berufsgesellschaften der Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Rechtsanwälte, WPg 2025, S. 630 ff.; *Regierer*, Die moderne Wirtschaftsprüfung, in: FS Naumann, 2024, S. 25 ff.; *Schäfer*, Berufsrecht 2020 – Mit der Verhältnismäßigkeitsrichtlinie auf dem Weg zu einem modernen Regulierungsrecht, EuZW 2018, S. 789 ff.; *Schick*, Anwaltliches Fremdbesitzverbot ist zulässig – Mitgliedstaaten haben weiten Spielraum, DStR 2025, S. 421 ff.; *Schmitz/Lorey/Harder*, Berufsrecht und Haftung der Wirtschaftsprüfer, 2. Aufl. 2016; *Singer*, Die Zukunft des Fremdbesitzverbots für Anwaltssozietäten, AnwBl. 2010, S. 79 ff. (= Die Zukunft des Fremdbesitzverbots für Anwaltssozietäten, in: ders., Anwaltliches Berufsrecht, Berufsethik und Berufspraxis (Berliner Schriften zum Anwaltsrecht Bd. 5), 2015, S. 69 ff.); *Uwer*, Die interprofessionelle Berufsausübung von Rechtsanwälten, AnwBl. Online 2019, S. 20 ff.; *Wende*, Das Fremdbesitzverbot in den freien Berufen, 2012; *Zimmermann*, Die mit sich selbst Beschäftigten – Über die EU-Verhältnismäßigkeitsrichtlinie, GewArch. 2020, S. 430 ff.