

Sachgebiet:

BVerwGE: ja

Fachpresse: ja

Recht der freien Berufe

Sachgebietsergänzung:

Wirtschaftsprüfer

Rechtsquelle/n:

GRC	Art. 15, 16, 51
AEUV	Art. 45, 56
GG	Art. 12 Abs. 1
WPO	§ 43a
FZA-CH	Art. 4, 5, 7 Buchst. b

Titelzeile:

Zum Verbot gewerblicher Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers

Stichworte:

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

Leitsätze:

1. Das Verbot, neben einer Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer gewerbliche Tätigkeiten auszuüben, ist mit Unions- und Verfassungsrecht vereinbar.

2. Die Betätigung in einem geschäftsführenden Organ einer Kapitalgesellschaft unterfällt dem Verbot der gewerblichen Betätigung im Sinne des § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO.

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

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



BUNDESVERWALTUNGSGERICHT

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

BVerwG 10 C 24.14
VG 22 K 67.14

Verkündet
am 20. Januar 2016

...
als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle

In der Verwaltungsstreitsache

hat der 10. Senat des Bundesverwaltungsgerichts
auf die mündliche Verhandlung vom 20. Januar 2016
durch
den Präsidenten des Bundesverwaltungsgerichts Prof. Dr. Dr. h.c. Rennert,
die Richterin am Bundesverwaltungsgericht Dr. Held-Daab,
den Richter am Bundesverwaltungsgericht Dr. Häußler,
die Richterin am Bundesverwaltungsgericht Hooock und
den Richter am Bundesverwaltungsgericht Dr. Seegmüller

für Recht erkannt:

Die Revision wird zurückgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Revisionsverfahrens.

G r ü n d e :

I

- 1 Der Kläger erstrebt die Übernahme des Vorsitzes des Verwaltungsrats bei einer Aktiengesellschaft nach Schweizer Recht neben seiner Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer.
- 2 Der Kläger ist als Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer selbständig tätig. In Italien ist er als "Revisore Legale", in Luxemburg als "Reviseur d'Entreprises" und in der Schweiz als "Revisionsexperte" zugelassen. Seine Kanzlei verfügt über Büros in Deutschland, Italien, Luxemburg und der Schweiz. Im Oktober 2013 teilte er der Beklagten mit, er beabsichtige, den Vorsitz des Verwaltungsrats einer Schweizer Aktiengesellschaft zu übernehmen. Die Gesellschaft werde zunächst lediglich Anmietung und Vermietung von Räumlichkeiten vornehmen. In einem weiteren Schritt sei der Betrieb von Business-Centern beabsichtigt. Mit der Geschäftsführung werde ein delegierter Verwaltungsrat beauftragt. Der Vorsitzende werde daher lediglich mit Aufsichtsfunktionen betraut sein, deren Ausübung das Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung - WPO -) in der Fassung der Be-

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

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

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

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

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

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

- 8 Der Kläger beantragt,

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

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

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

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

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

9 Die Beklagte beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

10 Sie verteidigt das angegriffene Urteil.

II

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- 26 bb) Entgegen der Ansicht des Klägers stehen auch Art. 15 Abs. 1, Art. 16 GRC der Anwendung des § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO nicht entgegen. Die genannten Grundrechte sind bereits nicht anwendbar, Art. 51 Abs. 1 Satz 1 GRC. Die Charta der Grundrechte ist von den Mitgliedstaaten nur bei der Durchführung des Unionsrechts zu beachten. Eine solche Durchführung ist anzunehmen, wenn ein Zusammenhang eines nationalen Hoheitsaktes mit dem Unionsrecht besteht, der darüber hinausgeht, dass die fraglichen Sachbereiche benachbart sind, oder wenn der eine von ihnen mittelbare Auswirkungen auf den anderen haben kann (vgl. EuGH, Urteil vom 6. März 2014 - C-206/13 [ECLI:EU:C:2014:126], Siragusa - Rn. 24). Insoweit kommt es darauf an, ob die nationale Regelung die Durchführung einer Bestimmung des Unionsrechts bezweckt oder andere als unter das Unionsrecht fallende Ziele verfolgt und ob es Regelungen des Unionsrechts gibt, die für die durch den nationalen Hoheitsakt geregelte Materie spezifisch sind oder ihn beeinflussen können (vgl. EuGH, a.a.O. Rn. 25). Ein solcher Zusammenhang zwischen § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO und dem Unionsrecht ist vorliegend zu verneinen. Dessen Gestaltungsanspruch beschränkt sich auf die Regelung der Mindestqualitätsanforderungen der Abschlussprüfung. § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO stellt sich mithin weder als Umsetzung von Regelungsaufträgen des Unionsrechts dar, noch gibt es Unionsrecht, welches das Berufsfeld des Wirtschaftsprüfers generell betrifft.
- 27 cc) Der Kläger wird schließlich durch § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO nicht in seiner Dienstleistungs- bzw. Niederlassungsfreiheit nach Art. 49, 56 AEUV beeinträchtigt. Die genannten Vorschriften gelten für die vom Kläger in der Schweiz beabsichtigte Tätigkeit nicht. Insbesondere ist den vom Kläger zitierten Vorschriften der Art. 4, 5, 7 Buchst. b und Art. 16 FZA-CH i.V.m. Anhang I FZA-CH ihrem klaren Wortlaut nach die von ihm behauptete Geltung nicht zu entnehmen.

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

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

Prof. Dr. Dr. h.c. Rennert

Held-Daab

Dr. Häußler

Hoock

Dr. Seegmüller

B e s c h l u s s

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

Prof. Dr. Dr. h.c. Rennert

Held-Daab

Dr. Häußler

Hoock

Dr. Seegmüller