



Deutsches wissenschaftliches  
**INSTITUT** der Steuerberater e.V.



# **Der Steuerberater als Organ der Steuerrechtspflege**

Wissenschaftlicher Arbeitskreis  
Berufsrecht

Titel: Der Steuerberater als Organ der Steuerrechtspflege

Herausgeber Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e.V.

Verlag: DWS Steuerberater Medien GmbH  
Behrenstraße 42  
10117 Berlin  
Telefon: 030 288856-6  
Fax: 030 288856-70  
Internet: [www.dws-verlag.de](http://www.dws-verlag.de)  
E-Mail: [info@dws-verlag.de](mailto:info@dws-verlag.de)



Deutsches wissenschaftliches  
**INSTITUT** der Steuerberater e.V.

# **Der Steuerberater als Organ der Steuerrechtspflege**

Prof. Dr. Thomas Mann  
Prof. Dr. Jörn Axel Kämmerer  
Prof. Dr. Matthias Kilian  
Prof. Dr. Gerhard Ring  
Dr. Holger Stein



## Vorwort

Das Deutsche wissenschaftliche Institut der Steuerberater e.V. (DWS-Institut) wird bei seiner Arbeit von dem wissenschaftlichen Arbeitskreis Berufsrecht unterstützt. Der Arbeitskreis erstellt wissenschaftliche Stellungnahmen zu berufsrelevanten Grundsatzfragen und untersucht die Entwicklung des Berufsrechts in der heutigen Rechts- und Wirtschaftsordnung.

In der aktuellen Veröffentlichung zum Berufsrecht hat sich der Arbeitskreis mit der gesetzlichen Implementierung der Organstellung befasst (veröffentlicht im DStR-Beihefter, Heft 50/2019, S. 37-60). Durch die Implementierung soll die besondere Funktion des Steuerberaters festgehalten werden. Der Arbeitskreis begibt sich auf eine Spurensuche und analysiert zunächst die historischen Wurzeln des bereits seit 1959 in der BRAO gesetzlich verankerten Begriffs des Rechtsanwalts als Organ der Rechtspflege. Es wird sodann der Frage nachgegangen, was ein Organ der Steuerrechtspflege auszeichnet. Außerdem beleuchten die Autoren den Steuerberater im Spannungsfeld zwischen Staat und Gesellschaft. Dabei wird festgestellt, dass die aus der „Unabhängigkeit“ erwachsene Stellung des Steuerberaters innerhalb des Rechtsstaats in Konkurrenz zum Status des Steuerberaters als Interessenvertreter des Mandanten steht, wobei die Organstellung der Stellung als Interessenvertreter grundsätzlich nachgelagert ist.

Wir danken dem Verlag C. H. BECK für die freundliche Genehmigung zum Abdruck dieses Beihefters.



**Prof. Dr. Hartmut Schwab,**  
Vorstandsvorsitzender des DWS-Instituts



**RAIN Claudia Nölle**  
Geschäftsführerin des DWS-Instituts

## Der Steuerberater als Organ der Steuerrechtspflege

Seit 2006 trifft sich unter dem Dach des DWS-Instituts regelmäßig der „Wissenschaftliche Arbeitskreis Berufsrecht“, der es sich zur Aufgabe gemacht hat, die nationale und internationale Entwicklung des Berufsrechts des Freien Berufs des Steuerberaters in der heutigen Rechts- und Wirtschaftsordnung zu untersuchen. Unter der Federführung dieses Arbeitskreises haben bereits mehrere Fachtagungen zu aktuellen Themen und Tendenzen des Berufsrechts in Berlin stattgefunden (in 2018: „Digitalisierung – Eine berufsrechtliche Herausforderung!“), deren Ergebnisse in einzelnen Bänden der DWS-Schriftenreihe dokumentiert worden sind. Daneben diskutieren die Mitglieder des Arbeitskreises in regelmäßigen Treffen intensiver über ausgewählte Fragestellungen des Berufsrechts der Steuerberater. Im Jahr 2019 stand die Rechtsstellung des Steuerberaters als Organ der Steuerrechtspflege im Fokus des Arbeitskreises (Video abrufbar unter <https://www.dws-institut.de/veranstaltungen/Berufsrechtstagung>). Hintergrund ist ein Gesetzgebungsvorhaben der Bundesregierung, das § 32 Abs. 2 StBerG durch die Feststellung ergänzen wird, dass Steuerberater und Steuerbevollmächtigte ein „unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege“ sind. Der Arbeitskreis ist der Frage nachgegangen, ob sich diese Rechtsänderung nur als bedeutungsloser „Schmuckstein“ für den Berufsstand erweist, oder ob die nun an prominenter Stelle postulierte Organstellung neue Rechte oder gar neue Pflichten der Steuerberater begründen kann. Vor diesem Hintergrund schätzt Kilian die Chancen und Risiken einer solchen Ergänzung ein, indem er beleuchtet, wie die entsprechende Formel im Berufsrecht der Rechtsanwälte (§ 1 BRAO) in den rund 100 Jahren ihrer Geltung von Rechtsprechung und Literatur ausgedeutet worden ist (ab S. 38\*). Anschließend erläutert Kämmerer aus der Perspektive des öffentlichen Rechts, welche Vorstellungen sich mit der „Organ“-Formel für die Stellung des Steuerberaters im Spannungsverhältnis zwischen Staat und Gesellschaft verbinden (ab S. 47\*). Zum Abschluss dieses Beihefters geht Ring (ab S. 54\*) dann noch der Frage nach, inwieweit die mit der Organ-Formel verknüpfte Betonung der Unabhängigkeit des Steuerberaters einen Mehrwert gegenüber derjenigen Unabhängigkeit bildet, die diesem bereits von jeher über das strukturelle Wesensmerkmal eines Freien Berufs (vgl. § 32 Abs. 2 S. 1 StBerG) zukommt.

**Prof. Dr. Thomas Mann,**

*Vorsitzender des Wissenschaftlichen Arbeitskreises Berufsrecht*

## Gliederung

<b>Vorwort</b> .....	3
<b>Der Steuerberater als Organ der Steuerrechtspflege</b> .....	4
<b>Der Rechtsanwalt als Organ der Rechtspflege – eine Spurensuche</b> .....	7
<i>Prof. Dr. Matthias Kilian</i>	
1. Historische Wurzeln der Organformel.....	7
2. Begriffsverwendung in der frühen Rechtsprechung .....	8
2.1 Judikatur des Ehrengerichtshofs .....	8
2.2 Judikatur des Reichsgerichts.....	9
3. Erstmalige normative Begriffsverwendung.....	10
3.1 Rechtsanwaltschaft als Organ in der Rechtspflege .....	10
3.2 Rechtsanwaltschaft als Organ der Rechtspflege .....	10
4. Entstehungsgeschichte des § 1 BRAO .....	11
4.1 Vorentwürfe.....	11
4.2 Regierungsentwürfe .....	12
5. Die Kontroversen der 1960er und 1970er Jahre.....	13
6. Die weitere Entwicklung .....	14
6.1 Rechtsprechung.....	14
6.2 Schrifttum.....	15
7. Resümee .....	16
<b>„Organ der Steuerrechtspflege“: Steuerberater im Spannungsfeld von Staat und Gesellschaft</b> .....	18
<i>Prof. Dr. Jörn Axel Kämmerer</i>	
1. Ausgangspunkt: Die kodifizierte Organstellung von Steuerberatern .....	18
2. Steuerberatung als Frage der Aufgabenverteilung im Verfassungsstaat.....	18
3. Der Begriff der Steuerrechtspflege .....	20
3.1 Ein Beet im „Garten des Rechts“ .....	20
3.2 Das öffentliche Interesse an der Steuerrechtspflege... ..	20
3.3 ...und der Organbegriff.....	20
4. Steuerberater als Organ .....	21
4.1 Sinnvolle Verengung auf die „Steuerrechtspflege“? .....	21
4.2 Institutionelles Organverständnis.....	21
4.2.1 Verfasste Steuerberaterschaft als „Kollektivorgan der Steuerrechtspflege“?.....	21
4.2.2 Mögliche Deutungen einer individuellen Organschaft .....	22
4.2.2.1 Verwaltungshelfer.....	22
4.2.2.2 Amtsähnliche Stellung sui generis? .....	22
4.3 Instrumentales Organverständnis.....	23
4.3.1 Steuerberater als Mittler oder „Doppelorgan“? .....	23
4.3.2 Variante „Organ kraft Staatsversagens“? .....	23

4.4 Funktionales Organverständnis.....	24
5. Ausblick: Stärkung der Steuerberater?.....	24
<b>Der Steuerberater, ein „unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege“ – Zur Unabhängigkeit des Steuerberaters.....</b>	<b>26</b>
<i>Prof. Dr. Gerhard Ring</i>	
1. Vorbemerkung .....	26
2. Organ der Steuerrechtspflege .....	27
3. Unabhängigkeit.....	28
3.1 Staatsunabhängigkeit .....	29
3.2 Unabhängigkeit vom Auftraggeber.....	30
3.3 Unabhängigkeit von Mitarbeitern .....	31
3.4 Wahrung der Unabhängigkeit gegenüber anderen Personen .....	32
3.4.1 Provisionsannahme von dritter Seite.....	33
3.4.2 Begleichung von Dienstleistungshonoraren durch Dritte .....	34
4. Resümee .....	34



# Der Rechtsanwalt als Organ der Rechtspflege – eine Spurensuche

Prof. Dr. Matthias Kilian\*

Während die BRAO den Rechtsanwälten seit 1959 in ihrem § 1 bescheinigt, dass die Berufsangehörigen „Organe der Rechtspflege“ sind, fehlte es im StBerG bisher an einer Entsprechung dieser „Organformel“. Lediglich in der Berufssatzung wird der Steuerberater als „Organ der Steuerrechtspflege“ bezeichnet. Die Organformel wird nun gut 100 Jahre nach ihrer Kreierung im StBerG verankert. Angesichts dessen ist es hilfreich, sich über die Bedeutung der Organformel im Berufsrecht der Rechtsanwälte zu vergewissern, um Chancen und Risiken einer solchen Ergänzung besser abschätzen zu können.

## 1. Historische Wurzeln der Organformel

Die Suche nach den historischen Wurzeln des Begriffs des Rechtsanwalts als Organ der Rechtspflege gestaltet sich jenseits des Offensichtlichen, seiner erstmaligen Erwähnung im Gesetz, als mühsam. Eingang in das geschriebene Recht hat die Begrifflichkeit mit Inkrafttreten der Bundesrechtsanwaltsordnung (BRAO) im Jahr 1959 gefunden. Seitdem heißt es in § 1 BRAO: „Der Rechtsanwalt ist ein unabhängiges Organ der Rechtspflege.“

Die historischen Wurzeln des Begriffs reichen freilich deutlich weiter zurück. Im 1833 erschienenen Lehrbuch des gemeinen Kriminalprozesses des deutschen Strafrechtlers Julius Friedrich Heinrich Abegg findet sich die Begrifflichkeit des Rechtsanwalts als ein „Organ der Gerechtigkeitspflege“.<sup>1</sup> Erstmals als „Organ der Rechtspflege“ erwähnt wird der Rechtsanwalt in den stenografischen Berichten zum Entwurf der Rechtsanwaltsordnung 1878. Die Verwendung des Begriffs erfolgte beiläufig und ohne erklärende Herleitung. Der Begriff legt nahe, dass der Rechtsanwalt ein Werkzeug (griechisch „organon“) ist, das einen Dienst am Recht versieht. Konsequenz zu Ende gedacht, wäre der Dienst am Mandanten somit nicht die *raison d'être* des Anwaltsberufs, sondern vielmehr ein Reflex des Dienstes am Recht – es kann daher nicht verwundern, dass mancher Angehöriger der Anwaltschaft bis in die Gegenwart mit der Idee des Rechtsanwalts als Organ der Rechtspflege fremdelte. Paradigmatisch hierfür stehen heftige Kontroversen in den 1920er und 1970er Jahren, als in politisch bewegten Zeiten – Kommunistenprozesse der Weimarer Republik einerseits, RAF-Prozesse in der „Bonner Republik“ andererseits – die aus dem Begriff des „Organs der Rechtspflege“ abzuleitenden Folgerungen für Rolle und Funktion des Rechtsanwalts – und insbesondere des Verteidigers – im Rechtsstaat von prominenten Vertretern der Anwaltschaft und der Rechtswissenschaften kritisch hinterfragt wurden.<sup>2</sup> Auch wenn die exakte Entstehungsgeschichte der „Organformel“ nicht mehr aufzuklären ist, hilft der historische Kontext, die gedankliche Annäherung seiner Urheber an den Rechtsanwaltsberuf zu verstehen: Vor Inkrafttreten der Rechtsanwaltsordnung von 1878 war die Rechtsanwaltschaft auf der Ebene der Partikularrechte reguliert. Zum Teil waren Rechtsanwälte zu dieser Zeit noch staatliche Beamte, was zur Folge hatte, dass bei Einführung des StGB im Jahr 1871 in § 31 Abs. 2 StGB ausdrücklich bestimmt war, dass Rechtsanwälte Inhaber eines öffentlichen Amtes seien.<sup>3</sup> Noch prägender für das Verständnis des Wesens des Anwaltsberufs dürften zudem die Charakteristika des Strafverfahrens gewesen sein, das seinerzeit ein wesentliches Betätigungsfeld der Anwaltschaft war: Das Gericht ist im Strafverfahren in Folge der Reformen des 19. Jahrhunderts bis heute zur Erforschung der Wahrheit von Amts wegen verpflichtet, der Staatsanwaltschaft war bei ihrer Etablierung im Königreich Preußen die bis heute beibehaltene Rolle eines unparteiischen Wächters der Gesetze zugeschrieben worden.<sup>4</sup> Es war daher nicht fernliegend, auch dem dritten Beteiligten am Strafverfahren, dem Rechtsanwalt, nicht die Rolle eines reinen Interessenvertreters zuzuweisen, sondern eine neutralere Position, wie sie durch den Begriff des Organs der Rechtspflege zum Ausdruck kommt.<sup>5</sup>

In den Beratungen zur Rechtsanwaltsordnung 1878 finden sich vertiefte Überlegungen zu dieser Frage nicht – hingegen eine für die Einordnung der Begrifflichkeit bedeutsame Einschränkung: Es heißt, dass die Anwaltschaft nur für den Anwaltsprozess ein – unentbehrliches – Organ der Rechtspflege sei.<sup>6</sup> Im historischen Kontext ist die Beschränkung der Organstellung folgerichtig: Ursprünglich war angedacht, die später in der Rechtsanwaltsordnung enthaltenen Vorschriften über die Anwaltschaft nicht in einem gesonderten Anwaltsgesetz vorzusehen, sondern im Zuge der Verabschiedung der Reichsjustizgesetze einen Abschnitt zur Rechtsanwaltschaft in das Gerichtsverfassungsgesetz aufzunehmen. Wenngleich dies aus heutiger Sicht überraschend erscheinen mag, war eine solche Verortung zur damaligen Zeit durchaus naheliegend, war die wesentliche Funktion der damals noch sehr kleinen Gruppe der Rechtsanwälte (die Zahl der Richter überstieg damals die Zahl der Rechtsanwälte noch deutlich<sup>7</sup>) ganz überwiegend, wenn nicht fast ausschließlich,

\* Prof. Dr. Matthias Kilian ist Inhaber der Hans-Soldan-Stiftungsprofessur für Zivilrecht, Wirtschaftsrecht, Verfahrensrecht, Anwaltsrecht und anwaltsorientierte Juristenausbildung an der Universität Köln.

1 Abegg, Lehrbuch des gemeinen Kriminalprozesses, 1833, 254.

2 Zu den Kontroversen näher unten 2.2 und 5.

3 Vgl. Großfeld/Edelkötter FS Henckel, 1995, 310 (314).

4 Schmidt, Einführung in die Geschichte der deutschen Strafrechtspflege, 3. Aufl. 1965, 331.

5 Rüping AnwBl 2002, 615 (616).

6 Verhandlungen des Reichstages, 1878, Bd. 49, Aktenstück Nr. 5, S. 73.

7 Kilian/Dreske, Statistisches Jahrbuch der Anwaltschaft 2017/2018, 2018, 299.

die Prozessvertretung.<sup>8</sup> Die RAO schuf hierbei eine noch über das Faktische hinausgehende Nähebeziehung, indem sie den Grundsatz der Lokalisation etablierte,<sup>9</sup> dh die Zulassung des Rechtsanwalts bei einem bestimmten Gericht, aus der eine auf dieses Gericht beschränkte Auftretungsbefugnis (in Zivilsachen) folgte. Letztlich entschied sich der Gesetzgeber für eine eigenständige Normierung der Rechtsanwaltschaft in der Rechtsanwaltsordnung. Die Tatsache, dass diese ein Teil der sog. Reichsjustizgesetze war, die sämtlich prozess- oder gerichtsverfassungsrechtlicher Natur waren, verdeutlicht aber die gedankliche Einbettung des Rechtsanwalts und damit die Verwendung des Begriffs des Organs der Rechtspflege in das gerichtliche Tätigkeitsfeld.<sup>10</sup> Eingang in die Rechtsanwaltsordnung v. 1.7.1878 selbst fand der Begriff des Organs der Rechtspflege freilich nicht.<sup>11</sup>

Der lange Zeit einzige und daher stark meinungsbildende Kommentar zur Rechtsanwaltsordnung 1878 von Adolf und *Max Friedlaender* nahm in seiner Erstauflage in den einleitenden Betrachtungen zum Wesen des Anwaltsberufs eine subtile Differenzierung vor. Die Kommentatoren formulierten: „Wie der Anwalt im Prozess ein Organ der Rechtspflege, ein Faktor im Dienste des Rechts ist, so soll er auch in seiner außergerichtlichen Tätigkeit mehr als ein bloßer Parteivertreter, mehr als ein Diener des Klienten sein: Er ist auch hier ein Wahrer des Rechts, und es liegen ihm Pflichten nicht nur dem eigenen Auftraggeber, sondern auch Dritten, dem Publikum gegenüber ob.“<sup>12</sup> „Wenn gleich die Autoren betonen, dass sowohl im gerichtlichen als auch im außergerichtlichen Tätigkeitsfeld des Rechtsanwalts eine identische Pflichtenbindung bestehen soll, so ziehen sie es doch vor, für das außergerichtliche Tätigkeitsfeld anstelle des Begriffs des Organs der Rechtspflege den Begriff eines „Wahrer(s) des Rechts“ zu verwenden. Auch hier wird zwar das Begriffsverständnis deutlich, dass ein Organ der Rechtspflege Gerichtsbezug hat. Es klingt aber an, dass der Begriff weniger organisationsrechtlich und eher funktional zu begreifen ist, soweit der Rechtsanwalt grundsätzlich als Wahrer des Rechts agiert. Demnach wird er als Wahrer des Rechts lediglich bei einer Tätigkeit in gerichtlichen Verfahren zu einem Organ der Rechtspflege.“

## 2. Begriffsverwendung in der frühen Rechtsprechung

### 2.1 Judikatur des Ehrengerichtshofs

Wenn gleich der Begriff des Organs der Rechtspflege in der Frühzeit des modernen Berufsrechts keinen normativen Niederschlag fand, griff ihn die ehrengerichtliche Rechtsprechung bereits vier Jahre nach Inkrafttreten der Rechtsanwaltsordnung auf. Die Organformel findet sich erstmals in einer Entscheidung des Ehrengerichtshofs aus dem Jahr 1883.<sup>13</sup> Diese Entscheidung steht paradigmatisch für das Verständnis des Begriffs durch die Rechtsprechung: Vor dem Ehrengerichtshof angeklagt war ein Rechtsanwalt, der durch wiederholte Sachanträge die Verkündung von Beschlüssen des Gerichts hinausgezögert haben sollte. Zwar kam es wegen dieses Verhaltens nicht zu einer Verurteilung des angeklagten Rechtsanwalts. Der Ehrengerichtshof führte aber aus, dass der Rechtsanwalt als „Organ der Rechtspflege“ bei seiner Berufsausübung auf ein äußerlich geordnetes Gerichtsverfahren hinzuwirken habe. In derselben Entscheidung bemühte das Gericht den Begriff des Organs der Rechtspflege auch wegen eines weiteren angeklagten Geschehens: In diesem hatte der Rechtsanwalt als Offizier den Vorsitzenden Richter wegen einer sitzungspolizeilichen Maßnahme, die er als gegen sich persönlich gerichtet begriff, zu einem Duell herausgefordert. Der Ehrengerichtshof führte hierzu aus, dass der Rechtsanwalt „als Organ der Rechtspflege“ die Rechtspflege zu fördern habe, die richterliche Gewalt achten müsse und nicht den Eindruck vermitteln dürfe, dass man richterlichen Amtshandlungen mit einer Herausforderung zum Duell entgegentreten könne.<sup>14</sup>

Die Entscheidung ist der Beginn einer Kette von Judikaten,<sup>15</sup> in denen der Begriff des Organs der Rechtspflege formelhaft verwendet wird, um die Annahme einer Verletzung der inhaltlich nicht näher konkretisierten Berufspflicht zur „Gewissenhaftigkeit“ bei der Berufsausübung gleichsam apodiktisch zu stützen. Berufspflichten waren zu dieser Zeit weder in der heute vertrauten Form in einem Parlamentsgesetz noch in einer Satzung wie der Berufsordnung bestimmt. Aufsicht und berufsrechtliche Ahndung durch die Ehrengerichtbarkeit konnten sich allein auf § 28 RAO stützen. Die Norm lautete: „Der Rechtsanwalt ist verpflichtet, seine Berufsthätigkeit gewissenhaft auszuüben und durch sein Verhalten in Ausübung des Berufs sowie außerhalb desselben sich der Achtung würdig zu zeigen, die sein Beruf erfordert.“

<sup>8</sup> Vgl. nur Weißler, Geschichte der Rechtsanwaltschaft, 1905, 421, 610; Friedlaender/Friedlaender, RAO, 1908, Allg. Einl. Anm. 18.

<sup>9</sup> Siehe auch Koch in Henssler/Prütting, BRAO, 1997, § 1 Rn. 64.

<sup>10</sup> Eine identische gedankliche Annäherung zeigte sich auch 70 Jahre später bei den Beratungen zum GG, als zunächst wie selbstverständlich davon ausgegangen wurde, dass bei der Regelung der Gesetzgebungsbefugnisse der Begriff der Gerichtsverfassung die Rechtsanwaltschaft mitumfasse; Werner, Der Parlamentarische Rat, III, 1986, 347 f.

<sup>11</sup> RGBl. 1878, Nr. 23, 177.

<sup>12</sup> Friedlaender/Friedlaender (Fn. 8).

<sup>13</sup> EGHE I 140.

<sup>14</sup> EGHE I 140, 145.

<sup>15</sup> EGHE III 270; VI 244; IX 212; XIV 145 (Veröffentlichung eines kritischen Zeitungsartikels während eines schwebenden Verfahrens zur Rettung eines zum Tode verurteilten Mandanten); XV 128 (Beantragung eines Versäumnisurteils zur Schädigung des gegnerischen Prozessbevollmächtigten); XVI 420 (persönliche schriftsätzliche Spitzen gegen Gericht und Richter); XVII 255 (Eintreten für Belange Homosexueller); XXIX 37 (Heiratsschwindelei mit finanzieller Schädigung der betroffenen Familien); XXXII 22 (Ansprechen von Rechtssuchenden auf dem Gerichtsflur).

Aus einer solchen unbestimmten berufsrechtlichen Generalklausel folgte letztlich ein unbeschränktes „Pflichtenerfindungsrecht“ von Kammern und Ehrengerichtbarkeit, existierte doch bis in die späten 1920er Jahre noch nicht einmal ein verschriftetes Standesrecht in Form von Standesrichtlinien zur Berufsausübung, das zur Ausfüllung der gesetzlichen Generalklausel hätte herangezogen werden können. Normanwender des § 28 RAO – Kammern und Ehrengerichte – konnten letztlich ohne Bindung an konturierte Tatbestandsvoraussetzungen recht beliebig festlegen, was ein Rechtsanwalt inner- und außerhalb seines Berufs zu tun und zu lassen hatte.<sup>16</sup> Die Rechtsprechung der damaligen Zeit ist daher wenig überraschend durch Allgemeinplätze, Erwägungen zur Standesehre oder dem Ansehen der Anwaltschaft in der Bevölkerung und nicht durch erkennbare juristische Methodik geprägt. Die Organformel wurde in diesem System bei Anwendung des § 28RAO in der Regel katalytisch, gleichsam bekräftigend verwendet („Der Rechtsanwalt als Organ der Rechtspflege“). Begrifflich kam es gelegentlich zu Verengungen („Organ der Rechtsprechung“)<sup>17</sup> oder auch Weitungen („Glied der Rechtspflege“),<sup>18</sup> deren Gründe freilich mangels näherer Begründung für ihre Verwendung im Dunkeln bleiben und wohl nicht als bewusste Abgrenzungen vom gebräuchlicheren Begriff des Organs der Rechtspflege verstanden werden können.

Beispielhaft für diesen Befund ist etwa ein Urteil des Ehrengerichtshofs v. 17.12.1910.<sup>19</sup> Gegenstand der Entscheidung war der Vorwurf an einen Rechtsanwalt, in einem Zivilprozess ein Versäumnisurteil beantragt zu haben, ohne hinreichend die Anwesenheit des gegnerischen Prozessbevollmächtigten im Gericht überprüft zu haben, um auf diese Weise die Gelegenheit zu haben, sich für ein von dem gegnerischen Prozessbevollmächtigten in einer anderen Sache beantragtes Versäumnisurteil zu revanchieren. Der Ehrengerichtshof gelangte zur Annahme einer schweren Verfehlung des Rechtsanwalts, weil der Rechtsanwalt als „Organ der öffentlichen Rechtspflege“ nicht befugt sei, eine Prozesshandlung aus Gründen vorzunehmen, die ausschließlich in seinem Verhältnis zum Gegenanwalt liegen und nur den Zweck haben, diesem einen Schaden zuzufügen.<sup>20</sup> Ähnlich apodiktisch ist die Begriffsverwendung in einer Entscheidung v. 15.6.1918,<sup>21</sup> die aufgrund des ihr zu Grunde liegenden Sachverhalts jenseits des Untersuchungsgegenstands dieses Beitrags ein bemerkenswertes zeitgenössisches Dokument ist. Ein Rechtsanwalt, der Mitglied des Obmann-Kollegiums des Wissenschaftlich-humanitären Komitees war,<sup>22</sup> hatte sich im Juni 1917 – wohl bewusst provozierend – „gegenüber dem AG“ dafür ausgesprochen, dass in den Zivilverwaltungen der seinerzeit vom deutschen Reich besetzten Gebiete Belgiens und Polens homo- und bisexuelle Juristen beschäftigt werden sollten, deren Beschäftigung im Deutschen Reich selbst wegen der damaligen Strafbarkeit ihrer sexuellen Orientierung ausscheiden musste, dort nach liberalerem lokalem Recht aber möglich war. Der Ehrengerichtshof verurteilte den Rechtsanwalt, weil seine Äußerung mit der Achtung, die der Anwaltsberuf erfordere, unvereinbar sei. Ein Rechtsanwalt als „Organ der Rechtspflege“ dürfe einer deutschen Behörde nicht in einer Äußerung vor einem Gericht zumuten, Personen, „die nach dem Empfinden weiter Volkskreise als gebrandmarkt gelten, als Beamte anzustellen“.<sup>23</sup>

## 2.2 Judikatur des Reichsgerichts

Erstmals breitere öffentliche Wahrnehmung erfuhr der Begriff des Organs der Rechtspflege wohl durch eine Entscheidung des Reichsgerichts aus dem Jahr 1926,<sup>24</sup> in der sich das Gericht mit einem Ausschluss eines Strafverteidigers zu befassen hatte.<sup>25</sup> In dieser Entscheidung wurde auf die Verpflichtungen des Rechtsanwalts als Organ der Rechtspflege hingewiesen. Das Reichsgericht präziserte den Begriff dahingehend, „dass der Verteidiger neben dem Gericht und der Staatsanwaltschaft ein gleichberechtigtes Organ der Rechtspflege ist“. Diese Beschreibung diene freilich nicht dazu, dem Rechtsanwalt besondere Rechte zuzubilligen, sondern ihn in besonderem Maße in die Pflicht zu nehmen. Der betroffene Rechtsanwalt stand in dem Verdacht der Begünstigung eines Angeklagten. Bereits der bloße Verdacht einer Begünstigung genügte dem Gericht, um den Rechtsanwalt von der Verteidigung auszuschließen. Die Organstellung des Rechtsanwalts war damit die Rechtfertigung für das Gericht, einen besonders strengen Maßstab anzulegen – ein bereits aus ehrengerichtlichen Entscheidungen bekanntes Vorgehen. Diente der Rekurs auf die Organstellung in ehrengerichtlichen Verfahren häufig der in der Regel recht konstruierten Herleitung einer Berufspflichtverletzung, wurde er in Straf-

16 Es ist nicht überraschend, dass das BVerfG 1987 bei Gelegenheit seiner Befassung mit der vergleichbaren Generalklausel der BRAO (§ 43) die Verfassungswidrigkeit von derart schwach legitimierten Eingriffen in die Berufsfreiheit festgestellt hat, BVerfG v. 14.7.1987 – 1 BvR 537/81, 195/87, BVerfGE 76, 171, NJW 1988, 191 (wenngleich unter Geltung der BRAO in § 177 zumindest eine Ermächtigung der BRAK zur Feststellung von Standesrichtlinien bestimmt war).

17 EGHE XIV 145, 148 („Der Rechtsanwalt als Verteidiger des Angeklagten ist ein Organ der Rechtsprechung...“).

18 EGHE XVI 420, 421 („[Der Rechtsanwalt] muss sich bei Erfüllung jener Aufgabe stets bewusst bleiben, dass er als ein wichtiges Glied der Rechtspflege handelt.“).

19 EGHE XV 128.

20 EGHE XV 128, 129 f.

21 EGHE XVII 255.

22 Das 1897 von Magnus Hirschfeld gegründete WHK war die weltweit erste politische Organisation zur Vertretung der Interessen Homosexueller.

23 EGH XVII 255, 256.

24 RG JW 1926, 2756 (2757).

25 Zuvor bereits ohne vergleichbaren Widerhall RGSt 17, 315.

verfahren für eine besondere Inpflichtnahme des Rechtsanwalts als Verteidiger mit dem Ziel seiner Ausschließung an der Mitwirkung im Strafverfahren fruchtbar gemacht.<sup>26</sup>

Dieses Begriffsverständnis hat seinerzeit zu einer lebhaften Kontroverse im Schrifttum geführt.<sup>27</sup> So erschien es als Wunschdenken von Seiten des Gerichts, dass der Verteidiger nach geltendem Recht bereits gleichberechtigtes Organ der Rechtspflege sei. Es gab jedoch auch zustimmende Stimmen in der Literatur, die die Stellung des Verteidigers als gleichberechtigtes Organ der Rechtspflege nicht hinterfragten. So wurde es als notwendige Folge dieser Stellung gesehen, dass ein Rechtsanwalt, gegen den auch nur der dringende Tatverdacht der strafbaren Begünstigung eines Angeklagten besteht, nicht als Verteidiger dieses Angeklagten auftreten könne.<sup>28</sup> Zum Teil wurde die gerichtliche Ausschlussmöglichkeit des Verteidigers hingegen abgelehnt und lediglich die Vorenthaltung einzelner Verteidigungsmöglichkeiten, wie die Rechte auf Akteneinsicht und Kommunikation des Rechtsanwalts gemäß §§ 147, 148 StPO, als zulässig erachtet.<sup>29</sup> Aus der Organstellung folgerten andere Stimmen im Schrifttum wiederum, dass es Richtern als Organen der Rechtspflege nicht erlaubt werden könne, ein ihnen gleichberechtigtes Organ wie die Verteidigung nach eigenem Ermessen seiner Funktion zu entkleiden, ohne dass das Ansehen der Rechtspflege schwere Einbußen erleiden würde.<sup>30</sup>

### 3. Erstmalige normative Begriffsverwendung

#### 3.1 Rechtsanwaltschaft als Organ in der Rechtspflege

Die Reichsrechtsanwaltsordnung (RRAO) des Jahres 1936 enthielt erstmals einen programmatischen Vorspruch zum Gesetz, der konzeptionell den §§ 1–3 BRAO vergleichbar war. Dort wurde zwar formuliert, dass der Rechtsanwalt der berufene, unabhängige Vertreter und Berater in allen Rechtsangelegenheiten und sein Beruf kein Gewerbe, sondern der Dienst am Recht sei. Der Begriff des Organs der Rechtspflege oder des Rechts findet sich allerdings nicht. In den offiziellen Erläuterungen zur RRAO in dem einzigen zu ihr erschienenen Kommentar von *Vollmer* heißt es, dass die Tätigkeit des Rechtsanwalts „in einer eigentümlichen Weise“ in den Aufgabenbereich der Rechtspflege hineinreiche und die für ihn charakteristische Mittlerrolle den Rechtsanwalt „an die Seite der beamteten Glieder der Rechtspflege“ stelle.<sup>31</sup>

Eine Bezugnahme auf eine Organstellung des Rechtsanwalts findet sich in den als Anordnung von der 1934 etablierten Reichs-Rechtsanwaltskammer erlassenen Richtlinien für die Ausübung des Anwaltsberufs in allen ihren publizierten Fassungen.<sup>32</sup> Es hieß dort unter Nr. 1 der Richtlinien: „Der Anwalt ist als freier Diener am Recht ein unentbehrliches Organ in der Rechtspflege.“

Auffällig hierbei ist, dass der Rechtsanwalt nicht als Organ der Rechtspflege, sondern als Organ in der Rechtspflege bezeichnet wird. Erläuterungen oder Materialien zu den Richtlinien der 1930er Jahre sind nicht überliefert, so dass der Grund für diese leichte Variation des zuvor üblichen Begriffs des Organs der Rechtspflege, die den Rechtsanwalt etwas weniger stark in staatliche Strukturen eingebunden erscheinen lässt, nicht mehr aufklärbar ist.

#### 3.2 Rechtsanwaltschaft als Organ der Rechtspflege

Erstmals in der 1934 veröffentlichten, von nationalsozialistischer Ideologie geprägten Kommentierung der Rechtsanwaltsordnung 1878 von *Noack* taucht eine Nuancierung des Begriffs auf, der noch lange Zeit danach zu Kontroversen führen sollte. *Noack* sprach in seiner Kommentierung davon, dass der Anwaltsstand notwendiges Organ zur Wahrung des deutschen Rechts sei.<sup>33</sup> Mit dieser Formulierung löste sich *Noack* in zweifacher Hinsicht von der tradierten Begriffsfindung: Zum einen bezog er die Organstellung nicht auf den einzelnen Rechtsanwalt, sondern auf die Rechtsanwaltschaft insgesamt. Zum anderen stellte er keinen Bezug zur Rechtspflege her, sondern zum Recht schlechthin. Dies beruhte nicht zuletzt darauf, dass *Noack* davon ausging, dass der Rechtsanwalt im Nationalsozialismus nur noch in geringem Maße gerichtlich tätig werden würde, da viele Rechtsstreitigkeiten nach Maßgabe der nationalsozialistischen Ideologie von Gerichten fernzuhalten waren.<sup>34</sup>

Der richtige Anknüpfungspunkt der Organstellung wurde auf normativer Ebene nach dem Ende des Zweiten Weltkriegs virulent: Während etwa die Rechtsanwaltsordnung für Württemberg-Baden auf eine entsprechende Formulierung verzichtete und vielmehr betonte, dass der Rechtsanwalt im Rahmen der Gesetze der berufene unabhängige Vertreter

<sup>26</sup> Rüping AnwBl 2002, 615 (616). Später etwa noch RG DRiZ 1928, 470 (471).

<sup>27</sup> Alsberg JW 1926, 2757; Ebermayer DJZ 1927, 134; Beling LZ 1927, 518; Alexander ZStrW 51 (1931) 54; Bendix LZ 1927, 511.

<sup>28</sup> Ebermayer DJZ 1927, 134 (135).

<sup>29</sup> Beling LZ 1927, 518 (520).

<sup>30</sup> Scanzoni JW 1932, 3583 (3586).

<sup>31</sup> Vollmer, Rechtsanwaltsordnung, 1936, 11.

<sup>32</sup> Abgedruckt etwa bei Vollmer (Fn. 31), 154 ff.

<sup>33</sup> Noack, Kommentar zur Rechtsanwaltsordnung, 1934, 8.

<sup>34</sup> Noack (Fn. 33), 9. In seiner 1937 erschienenen Kommentierung zur RRAO spricht Noack sodann, tief getränkt von NS-Ideologie, wieder vom Rechtsanwalt als Organ der Rechtspflege (Noack, Kommentar zur Rechtsanwaltsordnung, 2. Aufl. 1937, 18).

und Berater in allen Rechtsangelegenheiten sei,<sup>35</sup> ordnete die Rechtsanwaltsordnung der britischen Zone<sup>36</sup> in ihrem § 1 an: „Die Rechtsanwaltschaft ist ein Organ der Rechtspflege. Sie ist ein freier Beruf und kein Gewerbe.“

Mit dieser Formulierung fand die Idee der Organstellung erstmals Eingang in ein Berufsgesetz der Anwaltschaft.<sup>37</sup> Zeitbedingt finden sich keine Materialien zur Normsetzung, so dass die Gründe für die Gesetz gewordene Fassung des § 1 unbekannt sind, wie auch unaufklärbar bleibt, warum der Bezugspunkt der Organstellung nicht, wie in der vorangegangene Rechtsprechung des Ehrengerichtshofs und des Reichsgerichts, der einzelne Anwalt, sondern die Anwaltschaft als solche ist.<sup>38</sup> § 1 S. 1 RAObritZ traf sowohl auf vehementen Widerspruch – so sprach eine Stellungnahme „von einer Verirrung, von der wir uns abwenden müssen“<sup>39</sup> –, aber auch auf Zustimmung.<sup>40</sup>

## 4. Entstehungsgeschichte des § 1 BRAO

### 4.1 Vorentwürfe

1949 begannen erste Arbeiten an der Schaffung eines modernen Berufsrechts der Anwaltschaft, das in Form einer BRAO zum Teil die neu in einigen Besatzungszonen geschaffenen Berufsgesetze, zum Teil die in anderen Besatzungszonen fortgeltende Rechtsanwaltsordnung von 1878 ablösen sollte. Im Zuge der zehnjährigen Entstehungsgeschichte des Berufsgesetzes der Anwaltschaft, das schließlich erst 1959 in Kraft trat, wurden zahlreiche Entwürfe verfasst.<sup>41</sup> Der früheste Entwurf einer BRAO stammt aus dem Jahr 1949 und wurde von der Rechtsanwaltskammer München den anderen westdeutschen Rechtsanwaltskammern als Diskussionsgrundlage für die Arbeitsgemeinschaft der Rechtsanwaltskammern – dem Vorläufer der heutigen BRAK – übermittelt.<sup>42</sup> In diesem Entwurf wurde § 1 wörtlich aus der RAObritZ übernommen und lautete ebenso wie dort:<sup>43</sup> „Die Rechtsanwaltschaft ist ein Organ der Rechtspflege. Sie ist ein freier Beruf und kein Gewerbe.“

In dem sodann 1950 vorgelegten Entwurf einer Kommission der Arbeitsgemeinschaft der Rechtsanwaltskammern hieß es hingegen:<sup>44</sup> „Der Rechtsanwalt ist ein unabhängiges Organ der Rechtspflege. Er übt einen freien Beruf aus; er betreibt kein Gewerbe.“

Die Neujustierung des Bezugspunktes der Organstellung war hierbei offensichtlich nicht konzeptioneller oder berufspolitischer Natur. Vielmehr war aufgefallen, dass die zuvor verwendete Formulierung grammatikalisch falsch war, da die in § 1 S. 2 RAObritZ in Bezug genommene Rechtsanwaltschaft als Institution kein freier Beruf sein kann.<sup>45</sup> Ebenso gut wäre es denkbar gewesen, es bei dem bisherigen Bezugspunkt zu belassen und stattdessen in S. 2 zu formulieren, dass die Angehörigen der Rechtsanwaltschaft einen freien Beruf und kein Gewerbe ausüben (eine Formulierung, die die RAK Celle als Kammer aus der britischen Besatzungszone dann auch sinngemäß vorschlug)<sup>46</sup>. Die Gründe für die gewählte Neuformulierung sind nicht überliefert. Die vorgeschlagene Zuschreibung der Organstellung durch das künftige Berufsgesetz blieb in den Beratungen nicht ohne Widerspruch. Insbesondere die Rechtsanwaltskammer Nordbaden setzte sich vehement gegen den Vorschlag zur Wehr und unterbreitete einen Gegenvorschlag, in dem von der Bezeichnung der Rechtsanwaltschaft als Organ der Rechtspflege bewusst abgesehen wurde, um die unabhängige Stellung des Anwalts zu betonen. Mit anwaltlicher Unabhängigkeit sei eine Rolle als Organ der Rechtspflege nicht vereinbar.<sup>47</sup> Die vorgebrachten Bedenken überzeugten die Mehrheit der Kommissionsmitglieder nicht, wenngleich nunmehr erstmals – möglicherweise im Sinne eines Kompromisses – von einem „unabhängigen Organ der Rechtspflege“ die Rede war. Der schließlich der Bundesregierung übermittelte Vorschlag eines Entwurfs einer BRAO enthielt als § 1 Abs. 1 BRAO-E die exakte Formulierung des heutigen § 1 BRAO.

35 Ranz, Das Anwaltsrecht in den Ländern des Bundesgebiets, 1950, 21 f.

36 Dokumentiert und erläutert bei Cüppers, Rechtsanwaltsordnung für die britische Zone, 1949.

37 Angesichts der Genese der RAObritZ, die auf drei unter Federführung der damaligen Rechtsanwaltskammern Kiel, Hamburg und Düsseldorf erarbeiteten Vorentwürfen beruhte, wird man die Auffassung Kleine-Cosacks, dass dem Gesetzgeber die Organformel gleichsam von der seinerzeit enger als in der Gegenwart mit den Rechtsanwaltskammern verzahnten Ehrengerichtbarkeit „aufgezwungen“ worden sei, durchaus teilen können, Kleine-Cosack, BRAO, 7. Aufl. 2015, § 1 Rn. 22. Aus den – freilich spärlichen – Gesetzesmaterialien ergibt sich nicht, dass die Organformel erst auf Intervention des damaligen Zentraljustizamts bzw. der Justizminister der Länder Eingang in den Gesetzestext fand.

38 Dem Kommentar von Cüppers (Fn. 36) ist lediglich § 1 S. 2 Ausführungen wert, § 1 S. 1 wird mit keinem Satz erläutert.

39 Schmidt DRZ 1948, 14.

40 So etwa bei Ranz (Fn. 35), 21 f.

41 Ausführlich zur Genese Busse, Deutsche Anwälte: Geschichte der deutschen Anwaltschaft 1945–2009, 2010, 202 ff.

42 Näher Krusche, Die Bundesrechtsanwaltsordnung v. 1.8.1959: Vorgeschichte und Entstehung, 2012, 109 f.

43 Kunze, Der Rechtsanwalt als unabhängiges Organ der Rechtspflege: Eine rechtshistorische und rechtsdogmatische Untersuchung, 2018, 79.

44 Abgedruckt bei Krusche (Fn. 42), 256.

45 Kunze (Fn. 43), 79 f.

46 Die Begründung der RAK Celle lautete, dass nicht der einzelne Anwalt, sondern die Anwaltschaft als Ganzes das Organ sei und dass das Wort „unabhängig“ entbehrlich sei, da die Unabhängigkeit des einzelnen Anwaltes in § 2 zum Ausdruck komme, vgl. Kunze (Fn. 43), 81.

47 Kunze (Fn. 43), 80 f.

## 4.2 Regierungsentwürfe

Der erste Regierungsentwurf einer BRAO wurde 1952 vorgelegt.<sup>48</sup> Er verzichtete entgegen aller Vorentwürfe aus der Anwaltschaft auf die „Organformel“.<sup>49</sup> Der die Stellung des Rechtsanwalts beschreibende § 1 BRAO lautete in diesem Entwurf: „Die Rechtsanwaltschaft ist berufen, in der Rechtspflege mitzuwirken.“

Der Begriff des Organs der Rechtspflege fand sich allerdings in der Begründung, wengleich in Entsprechung der Formulierung des § 1 des Regierungsentwurfs Bezugspunkt der Organstellung nun wieder die Rechtsanwaltschaft und nicht der einzelne Rechtsanwalt war. Die Gesetzesbegründung formulierte: „Mit der Aufgabe, das Recht zu pflegen, tritt die Rechtsanwaltschaft an die Stelle der Gerichte und der Staatsanwaltschaften. Deshalb bezeichnet es § 1 als Aufgabe der Rechtsanwaltschaft, an der Rechtspflege mitzuwirken. Diese Stellung innerhalb der Rechtspflege verpflichtet den einzelnen Rechtsanwalt, bei der Ausübung des Berufs auf sie Bedacht zu nehmen.“<sup>50</sup>

Bei Beratungen des Bundesrates zum Entwurf wurde intensiver diskutiert, ob nicht, entsprechend der von der Anwaltschaft zuvor erarbeiteten Entwürfe, die Organstellung auch im Gesetzeswortlaut Niederschlag finden sollte.<sup>51</sup> Dieser Vorschlag wurde mehrheitlich abgelehnt, da eine entsprechende Beschreibung der Stellung des Rechtsanwalts für nicht zeitgemäß erachtet wurde: Die Bezeichnung als Organ werde dem juristischen Gehalt des Organbegriffs nicht gerecht und die Bezeichnung brächte eine zu starke Abhängigkeit der Anwaltschaft vom Staat mit sich.<sup>52</sup> Zu einer Verabschiedung des Entwurfs durch den Bundestag kam es aufgrund vordringlicher Gesetzgebungsaufgaben in der ersten Legislaturperiode jedoch nicht.

In der nachfolgenden Legislaturperiode wurde 1954 erneut ein Regierungsentwurf zur BRAO diskutiert,<sup>53</sup> dessen § 1 zunächst aus dem der Diskontinuität zum Opfer gefallenem früheren Regierungsentwurf unverändert übernommen worden war. In den Beratungen des Rechtsausschusses wurde, um zu verdeutlichen, dass die Rechtsanwaltschaft ebenso wie die Gerichte ein Teil der rechtsprechenden Gewalt sei,<sup>54</sup> neu formuliert: „Die Rechtsanwaltschaft ist ein unabhängiges Organ der Rechtspflege und als solches berufen an ihr mitzuwirken.“

Auch dieser ausführlich beratene Entwurf wurde letztlich nicht Gesetz.

Der in der nachfolgenden Legislaturperiode beratene dritte Regierungsentwurf aus dem Jahr 1957<sup>55</sup> hielt an der Organformel und dem gewählten Bezugspunkt – der Rechtsanwaltschaft – zunächst fest. Ob die Organformel überhaupt Eingang in die BRAO finden sollte, wurde im Rechtsausschuss freilich sehr kontrovers diskutiert.<sup>56</sup> Eine starke Minderheit der Ausschussmitglieder kritisierte, dass die Formel inhaltslos bzw. lediglich mit rechtstheoretischer und rechtspolitischer Aussagekraft behaftet sei, so dass die Vorschrift entfallen solle. Die Mehrheit sprach sich allerdings für ihre Beibehaltung aus, da eine grundsätzliche Aussage über die Stellung des Rechtsanwalts innerhalb der Rechtspflege unentbehrlich sei. Etwas überraschend tauschte der Rechtsausschuss aber gleichsam auf der Zielgeraden noch den Bezugspunkt der Organstellung aus und verknüpfte nunmehr die Organstellung mit dem einzelnen Rechtsanwalt und nicht länger der Rechtsanwaltschaft. Begründet wurde dies wie folgt:<sup>57</sup> „Der Ausschuss hat sowohl in der Überschrift als auch im Wortlaut des § 1 die Worte ‚die Rechtsanwaltschaft‘ durch ‚der Rechtsanwalt‘ ersetzt. Dadurch soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass in der Rechtspflege der einzelne Rechtsanwalt handelt, zwar als Eigenverantwortlicher und nicht etwa als Glied eines Gesamtgefüges, wie es zB beim Staatsanwalt innerhalb der Staatsanwaltschaft der Fall ist.“ Gesetz wurde damit schließlich § 1 in der Fassung der Beschlüsse des Rechtsausschusses.<sup>58</sup> Bis zum heutigen Tage lautet § 1 BRAO: „Der Rechtsanwalt ist ein unabhängiges Organ der Rechtspflege.“<sup>59</sup>

Bülow, der im BMJ in den 1950er Jahren zuständige Unterabteilungsleiter, erläuterte in einem von ihm zum Inkrafttreten der BRAO veröffentlichten Kurzkomentar § 1 BRAO wie folgt:<sup>60</sup> „Die Kennzeichnung des Rechtsanwalts als eines Organs der Rechtspflege bringt zum Ausdruck, dass er für die Ausübung der Rechtspflege ebenso wie der Richter, Staatsanwalt oder Notar unentbehrlich ist.“ Aus dieser Festlegung, die nicht etwa eine rein deklamatorische oder programmatische Bedeutung hat, ergeben sich wichtige Folgerungen, so das bundesgesetzlich gesicherte Recht zur Beratung und Vertretung (§ 3), die Pflicht zur Übernahme der Vertretung vor den Gerichten (§§ 48, 49) und die Stellung des Rechtsanwalts gegenüber dem Richter und Staatsanwalt. Aus dieser Funktion ergibt sich auch letztlich die innere

48 BT-Drs. 1/3650.

49 Er wich insgesamt stark von dem von den Kammern zuvor erarbeiteten Entwurf ab, zu den Gründen hierfür Busse (Fn. 41), 209f.

50 BT-Drs. 1/3650, 11.

51 BR-Drs. 258/52.

52 Kunze (Fn. 43), 84.

53 BT-Drs. 2/1014.

54 Kunze (Fn. 43), 85.

55 BT-Drs. 3/120.

56 BT-Drs. 3/778, 2.

57 BT-Drs. 3/778, 2.

58 BGBl. I 1959, 565 (573).

59 Kurioserweise wurde die amtliche Begründung zum Gesetz dieser kurzfristigen Änderung des Bezugspunktes der Organstellung nicht angepasst. In ihr heißt es: „[Für den Rechtsanwalt muss] die Aufrechterhaltung der staatlichen Rechtsordnung die Richtschnur seines Handelns sein. Mit dieser Aufgabe, das Recht zu pflegen, tritt die Rechtsanwaltschaft an die Seite der Gerichte und der Staatsanwaltschaften. Deshalb bezeichnet § 1 die Rechtsanwaltschaft als unabhängiges Organ der Rechtspflege.“

60 Bülow, Bundesrechtsanwaltsordnung: Erläuterungsbuch für die Praxis, 1959, 7 f.

Rechtfertigung für die Schaffung besonderer Gerichte, die sich mit den Fragen des anwaltlichen Berufsrechtes zu befassen haben (§§ 92 ff.).

## 5. Die Kontroversen der 1960er und 1970er Jahre<sup>61</sup>

Die bundesdeutschen Gerichte reaktivierten in den 1950er Jahren die Organformel – wie bereits Gerichte zuvor – ausschließlich zur Rechtfertigung strafprozessualer Maßnahmen gegen Rechtsanwälte als Strafverteidiger.<sup>62</sup> Die dogmatischen Grundlagen blieben im Dunkeln, die Argumentation legte aber nahe, dass mit der Figur des vorkonstitutionellen Gewohnheitsrechts gearbeitet wurde. Das Inkrafttreten der BRAO 1959 machte diesen methodisch zweifelhaften<sup>63</sup> Kunstgriff entbehrlich, erlaubte es doch die Bezugnahme auf die nun nachkonstitutionell in § 1 BRAO niedergelegte Organformel.

Bekanntheit erlangten die Auseinandersetzungen um den seinerzeit prominenten DDR-Juristen *Friedrich Karl Kaul*, der SED-Mitglied war und mit Hilfe einer „Alt“-Zulassung als Rechtsanwalt am Kammergericht umfassend als Verteidiger in Staatsschutzverfahren gegen Kommunisten und FDJ-Mitglieder vor westdeutschen Gerichten tätig war. Der BGH hatte erstmals 1956<sup>64</sup> und sodann erneut 1961<sup>65</sup> versucht, sein Tätigwerden in Staatsschutzverfahren zu unterbinden. Im ersten Verfahren hatte er darauf abgestellt, dass ein Verteidiger nicht nur Vertreter des Angeklagten sei, sondern ein mit besonderen Befugnissen ausgestattetes Organ der Rechtspflege, das sich der Wahrheitsermittlung nicht hindernd in den Weg stellen dürfe. Im zweiten Verfahren hatte der BGH argumentiert, der Verteidiger „als Rechtspflegeorgan“ habe sich „gemäß seinem Amt“ und „bei seinen Amtshandlungen“ nicht nur vom Staat, sondern von jeder Person oder Gruppe unabhängig zu halten, deren Interessen denen des Beschuldigten im Strafverfahren zuwiderlaufen könnten.<sup>66</sup> Der Sache nach ging es dem BGH hier wohl eher um vermeintliche Gefährdungen der Unabhängigkeit oder einen übergesetzlichen Interessenkonflikt. Er stützte die Ausschließung *Kauls* etwas diffus auf eine Art Gesamtschau der §§ 1, 3, 46 BRAO, 146 StPO.<sup>67</sup> Das von *Kaul* jeweils angerufene BVerfG verwarf den Ansatz des BGH in beiden Fällen. In der ersten Verfassungsbeschwerde, die ein Geschehen vor Inkrafttreten der BRAO betraf, setzte es sich gar nicht erst mit der vom BGH (und dem BMJ) bemühten Organformel auseinander, sondern wies lediglich darauf hin, dass es an einer hinreichenden gesetzlichen Regelung zur Beschränkung der anwaltlichen Befugnis, Verteidigungen vor allen Gerichten zu führen, mangle, jedenfalls aber ein Verstoß gegen das Übermaßverbot vorliege.<sup>68</sup> In seiner zweiten Entscheidung wies das BVerfG den BGH mit dem recht knappen Bemerkens in die Schranken, dass der Rechtsanwalt zwar nach § 1 BRAO unabhängiges Organ der Rechtspflege sei, § 1 BRAO aber kein Eingriffstatbestand – und schon gar nicht für ein Strafgericht – sei, wenn ein Rechtsanwalt diesem „Leitbild“ nicht entspreche.<sup>69</sup> In den 1970er Jahren erreichte die Kontroverse um die Pflichten von Strafverteidigern, die aus der Stellung des Rechtsanwalts als Organ der Rechtspflege abgeleitet werden können, im Rahmen der RAF-Prozesse ihren Höhepunkt. Der BGH hatte im August 1972 die Ausschließung *Otto Schilys* als Verteidiger der RAF-Terroristin *Gudrun Ensslin* wegen eines vermeintlichen Kassierschmuggels gestützt. Der BGH betonte, dass den Anwaltsberuf ein „ethischer Gehalt“ auszeichne und die Tätigkeit als „Organ der Rechtspflege“ Mitwirkung bei der Aufrechterhaltung der staatlichen Rechtsordnung sei, die durch die Einräumung bedeutsamer Verfahrensbefugnisse im Interesse der Wahrnehmung der Aufgaben als Rechtspflegeorgan zum Ausdruck komme.<sup>70</sup> Auch hier musste das BVerfG korrigierend einschreiten und die Bedeutung der Organformel klären. Es verdeutlichte in einem Beschluss v. 14.2.1973,<sup>71</sup> dass der Anwalt einen freien Beruf ausübe, der staatliche Kontrolle und Bevormundung prinzipiell ausschließe. Unter Hinweis auf seine *Kaul*-Entscheidung stellte das BVerfG erneut klar, dass § 1 BRAO und die Einordnung des Rechtsanwalts als Organ der Rechtspflege keinen Eingriffstatbestand für den Fall begründeten, dass ein Anwalt dem Leitbild (der BRAO und StPO) nicht entspreche.<sup>72</sup>

61 Hierzu insbesondere Knapp, Der Verteidiger – ein Organ der Rechtspflege, 1974; Schneider, Der Rechtsanwalt, ein unabhängiges Organ der Rechtspflege, 1975; Krämer NJW 1975, 850 (853).

62 So unmittelbar vor Inkrafttreten der BRAO – und insofern noch ohne Rekurs auf § 1 BRAO – die BGH-Entscheidung v. 30.1.1959 – 1 StR 510/58, NJW 1959, 731, nach der zahlreiche originäre Antragsrechte des Verteidigers Ausdruck der Tatsache seien, dass der Verteidiger als selbstständiges Organ der Rechtspflege im Verfahren neben und nicht an die Stelle des Angeklagten trete.

63 Vgl. BVerfG v. 19.12.1962 – 1 BvR 163/56, BVerfGE 15, 226 (232 f.), BeckRS 1962, 103776; v. 28.6.1967 – 2 BvR 143/61, NJW 1967, 2051 (2052).

64 BGH v. 15.2.1956 – StE 1/56, BGHSt 9, 20.

65 BGH v. 2.3.1961 – 3 StR 49/60, NJW 1961, 614.

66 BGH v. 2.3.1961 – 3 StR 49/60, NJW 1961, 614.

67 Möglicherweise die wechselhafte Genese des § 1 BRAO vor Augen, betonte der BGH, dass § 1 BRAO nicht nur die Anwaltschaft als solche, sondern jeden einzelnen Anwalt adressiere, BGH v. 2.3.1961 – 3 StR 49/60, NJW 1961, 614.

68 BVerfG v. 19.12.1962 – 1 BvR 163/56, BVerfGE 15, 226, BeckRS 1962, 103776.

69 BVerfG v. 28.6.1967 – 2 BvR 143/61, NJW 1967, 2051 (2052). Zuvor hatte das BVerfG in der Entscheidung NJW 1963, 1771, die die Ausschließung des Verteidigers Erich Schmidt-Leichners in einem Verfahren wegen NS-Straftaten betraf, in dem dieser in seiner früheren Funktion als Vormundschaftsrichter aussagen und deshalb als Verteidiger ausgeschlossen werden sollte, die Organformel beiläufig erwähnt, ohne sich jedoch näher mit ihrer Tauglichkeit als Stütze strafprozessualer Maßnahmen auseinanderzusetzen.

70 BGH v. 5.7.1972 – 11W1295/72, NJW 1972, 2140 (2141).

71 BVerfG v. 14.2.1973 – 2 BvR 667/72, NJW 1973, 696.

72 BVerfG v. 14.2.1973 – 2 BvR 667/72, NJW 1973, 696.

Es kann nicht überraschen, dass die stark politisierte Auseinandersetzung rasch zu zahlreichen Stellungnahmen im Schrifttum und zu zwei vielbeachteten Monografien von *Knapp* und *Schneider* führte. *Knapp* kritisierte, dass die Organstellung nicht nur ein „Heiligenschein ohne Leuchtkraft“ sei,<sup>73</sup> sondern auch den verfassungsrechtlichen Standort des Verteidigers „gefährlich nahe an das institutionelle Gefüge des Staates“ verlagere.<sup>74</sup> Dies führe zu einer „gefährlichen Einschränkung der Berufsfreiheit des Anwalts und möglicherweise auch zu einer Ausdehnung der Strafbarkeit wegen Begünstigung“.<sup>75</sup> Der Begriff des „Organs der Rechtspflege“ müsse aus § 1 BRAO gestrichen werden, um dem Rechtsanwalt einen „weiten, von den Aufgaben des Staates strikt zu trennenden Freiheitsraum zuzuerkennen“.<sup>76</sup> Nach *Schneider* schränke § 1 BRAO die Aussage des § 2 Abs. 1 BRAO ein, gebe aber „dem Rechtsanwalt nicht einen qualitativ anderen Status“.<sup>77</sup> Der Rechtsanwaltsberuf bleibe ein freier Beruf, unterliege „jedoch im Interesse einer rechtstaatlichen Rechtspflege Auflagen und Beschränkungen.“<sup>78</sup>

Wer angesichts der Entscheidungen des BVerfG in den Verfahren *Kaul* und *Schily* von einer eindeutigen Positionierung und endgültigen Klärung ausging, sah sich freilich getäuscht: Einige Jahre nach der *Schily*-Entscheidung, als Mitglieder der RAF bereits eine Vielzahl von Kapitaldelikten begangen hatten, hielt das BVerfG die Bedenken gegen die Unzumutbarkeit sitzungspolizeilicher Durchsuchungsmaßnahmen gegen Verteidiger – „auch im Blick auf ihre Stellung als Organe der Rechtspflege“ – für „umso weniger begründet, wenn sich die Prozessbeteiligten ihrer Pflichtenlage im Verfahren voll bewusst sind und wenn sie ihre Bereitschaft erkennen lassen, im Rahmen dieser Verpflichtung... das gemeinsame Ziel aller Rechtspflegeorgane nicht aus den Augen zu verlieren“.<sup>79</sup> Auch in anderen Entscheidungen dieser Zeit, etwa zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung der Verschärfung der Interessenkollisionsregel des § 146 StPO,<sup>80</sup> wird die Organformel zur Rechtfertigung von Grundrechtseinschränkungen bemüht oder davon gesprochen, dass der Rechtsanwalt ein Organ der Rechtspflege sei, dessen Beruf ihm eine auf Wahrheit und Gerechtigkeit verpflichtete „amtsähnliche“ Stellung zuweise.<sup>81</sup>

Was bleibt als Zwischenfazit? *Renate Jaeger* als langjährige Verfassungsrichterin hat zum Umgang der Rechtsprechung mit der Organformel einmal trefflich resümiert, dass die Stellung des Rechtsanwalts als „Organ der Rechtspflege“ sich allmählich zu einem verselbstständigten Rechtfertigungsgrund für Eingriffe in die Freiheit der Berufsausübung gewandelt habe<sup>82</sup> – und hierbei das BVerfG, das dieser Entwicklung zwar wiederholt, letztlich aber nicht konsequent Einhalt geboten hat, durchaus nicht von dezenter Kritik ausgenommen. Dies mag ihr, die sie von 1994 bis 2004 Mitglied des für die Freien Berufe zuständigen Ersten Senats, des „Grundrechtssenats“, war, zwar nicht leichtgefallen sein. Es erschien ihr aber doch möglich, weil die Rechtsprechung „des BVerfG“ zur Bedeutung der Organformel lange Zeit von einem anderen, dem Zweiten Senat geprägt wurde. Dieser ua für das Strafprozessrecht zuständige Senat hat die Organstellung des Rechtsanwalts immer wieder in strafprozessualen Einbettungen beurteilt, in denen Art. 12 Abs. 1 GG nicht Zentrum, sondern Annex des Problems war.<sup>83</sup> Der Zweite Senat rang um die Funktionsfähigkeit der Rechtspflege, und seine Zuständigkeit ua auch für das öffentliche Dienstrecht mag erklären, warum er hierbei etwas unglücklich auch auf die „amtsähnliche Stellung“ des Rechtsanwalts als Organ der Rechtspflege abhob.<sup>84</sup>

## 6. Die weitere Entwicklung

### 6.1 Rechtsprechung

Der Erste Senat des BVerfG hatte schließlich 1983 die Gelegenheit, sich in einer Streitigkeit über den Antrag eines sich im Kommunistischen Bund Westdeutschlands betätigenden Zulassungsbewerbers zu § 1 BRAO zu positionieren. Nach dem Ersten Senat bringt die, wie der Senat formuliert, in der BRAO vorgesehene Anerkennung als Organ der Rechtspflege mit sich, dass im freiheitlichen Rechtsstaat die Rechtsanwälte als berufene Berater und Vertreter der Rechtsuchenden neben Richtern und Staatsanwälten eine eigenständige wichtige Funktion im „Kampf um das Recht“ ausüben und dass ihnen deshalb weitergehende Befugnisse und damit korrespondierende Pflichten als ihren Mandanten zukommen.<sup>85</sup> Man kann diese Formulierung als eine gewisse Neujustierung dahingehend begreifen, dass die Organstellung des einzelnen Rechtsanwalts „lediglich“ Reflex der Funktion der Anwaltschaft im Rechtssystem ist – und möglicherweise der im Gesetzgebungsverfahren verworfene alternative Wortlaut des § 1 BRAO, dass die Anwaltschaft als solche Organ der Rechtspflege ist, passgenauer wäre. Bei einem solchen Verständnis ist die die frühere Judikatur des BVerfG aufgreifende

73 Knapp (Fn. 61), 128.

74 Knapp (Fn. 61), 140.

75 Knapp (Fn. 61), 141.

76 Knapp (Fn. 61), 141.

77 Schneider (Fn. 61), 79.

78 Schneider (Fn. 61), 79.

79 BVerfG v. 7.4.1978 – 2 BvR 202/78, NJW 1978, 1048 (1049).

80 BVerfG v. 8.10.1974 – 2 BvR 747/73 ua, NJW 1975, 103 (104).

81 BVerfG v. 8.10.1974 – 2 BvR 747/73 ua, NJW 1975, 103 (105).

82 Jaeger NJW 2004, 1 (2).

83 Jaeger NJW 2004, 1 (2).

84 So der Erklärungsansatz von Jaeger NJW 2004, 1 (2).

85 BVerfG v. 8.3.1983 – 1 BvR 1078/80, NJW 1983, 1535 (1536).



Feststellung des Ersten Senats, dass § 1 BRAO keine eigenständigen, dh nicht in anderen Normen angelegte Einschränkungen der Berufsfreiheit erlaube, keine Überraschung mehr. In den Bastille-Entscheidungen des Senats, die 1987 die Anwaltschaft von zahlreichen überkommenen Fesseln des Standesrechts befreiten,<sup>86</sup> taucht die Organformel freilich nur an einer einzigen Stelle beiläufig auf. Generell gilt der Befund, dass die Organformel zur Erweiterung der Freiheitssphäre des Rechtsanwalts vom BVerfG eher sparsam und beiläufig verwendet wird.<sup>87</sup> Ausnahmen von diesem Befund bestätigen wohl eher die Regel. So etwa, wenn das BVerfG 2003 in der Sozietätswechslerentscheidung etwas merkwürdig distanzierend einleitend formuliert, dass der Gesetzgeber Rechtsanwälte als Organe der Rechtspflege „bezeichne“, um sodann darauf hinzuweisen, dass prinzipiell von einem berufsrechtskonformen Verhalten eines Rechtsanwalts ausgegangen werden müsse, das Berufsrecht bei der Normsetzung also nicht vom pflichtvergessenen Rechtsanwalt als Regelfall ausgehen dürfe.<sup>88</sup> Hier wirkte die Organstellung also einmal nicht freiheitsreduzierend, sondern freiheitserweiternd. Paradigmatisch für den nach wie vor etwas beliebigen Umgang mit der Organformel steht eine Kammerentscheidung des Zweiten Senats des BVerfG aus dem Jahr 2009 zur Frage der Zulässigkeit richterlicher Eingriffe in den Inhalt vermeintlich überhöhter anwaltlicher Vergütungsvereinbarungen. Die Kammer stellte einerseits fest, dass die Stellung des Rechtsanwalts als Organ der Rechtspflege für sich allein weder Grundlage noch Maßstab einer Reduzierung des Honoraranspruchs sein könne, weil Mäßigung um der Mäßigung willen kein legitimes Gemeinwohlziel sei. Aber, so heißt es dann sophistisch, die Stellung des Rechtsanwalts als Organ der Rechtspflege habe doch mittelbar Bedeutung, weil überhöhte Vergütungsvereinbarungen das Vertrauen der Bevölkerung in die Integrität der Anwaltschaft gefährden.<sup>89</sup>

In der instanzgerichtlichen Rechtsprechung wird die Organformel gleichsam als „Allzweckwaffe“<sup>90</sup> eingesetzt. Die Zahl der Judikate, in denen die Organformel weitgehend beliebige Verwendung findet, ist unüberschaubar. Ein Dutzend weitgehend zufällig herausgegriffener Beispiele mag dies illustrieren: Mal heißt es, dass es mit einer „seriösen anwaltlichen Tätigkeit“ nicht zu vereinbaren sei, wenn der Rechtsanwalt statt der ihm zugewiesenen Stellung als unabhängiges Organ der Rechtspflege als Zedent von Mandantenforderungen agiere.<sup>91</sup> Dann wieder helfen Amtsrichter unter Hinweis auf die Organstellung des Rechtsanwalts Rechtsanwälten, Zugriff auf Messdaten der Verkehrsüberwachung zu erhalten.<sup>92</sup> Die Organformel wird bemüht, um die Werbefreiheit von Anwaltsroben<sup>93</sup> zu begründen. Die Pflicht zur schnellstmöglichen Vernichtung von Ablichtungen aus Verwaltungsakten<sup>94</sup> lässt sich ebenso auf die Organstellung stützen wie das Recht auf Erstattung der Kosten von Kopien aus einer Ermittlungsakte.<sup>95</sup> Dem Rechtsanwalt wird unter Hinweis auf seine „besondere Stellung“ als Organ der Rechtspflege aufgegeben, sich „zurückhaltend, ehrenhaft und würdig“ zu verhalten,<sup>96</sup> ihm andererseits als ein solches Organ der Rechtspflege erlassen, sich ohne besonderen Anlass durch Vorlage einer Vollmacht legitimieren zu müssen.<sup>97</sup> Die Organstellung erlaubt es dem Rechtsanwalt nach der Rechtsprechung, bei einem aussichtslosen Rechtsstreit den Anwaltsvertrag ohne den Vorwurf vertragswidrigen Verhaltens kündigen zu können,<sup>98</sup> sie zwingt ihn aber, sich nicht auf Fristberechnungen eines Stationsreferendars zu verlassen.<sup>99</sup> Einer bei einem Terminverlegungsantrag vorgetragenen Erkrankung des Rechtsanwalts als Organ der Rechtspflege ist eher zu glauben als bei einer behaupteten Erkrankung eines Rechtsanwalts als Partei.<sup>100</sup> Ein Verteidiger sollte als Organ der Rechtspflege durch Insistieren auf Bestellung eines weiteren Pflichtverteidigers tunlich nicht eine Unterbrechung der Hauptverhandlung riskieren,<sup>101</sup> er darf aber als neu bestellter Verteidiger aufgrund seiner Stellung als Organ der Rechtspflege bei zu geringer Vorbereitungszeit eine Aussetzung erzwingen.<sup>102</sup>

## 6.2 Schrifttum

Es kann vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung, die *Salditt* als „schwankend“ und in „zweideutigen Chiffren“ resultierend bezeichnet,<sup>103</sup> nicht überraschen, dass sich prominente Stimmen im Schrifttum kritisch zum Begriff „Organ der Rechtspflege“ äußern. Wenn *Salditt* weiter formuliert, dass es eine tiefe Skepsis gegenüber der diffusen Formel vom Organ der Rechtspflege gebe,<sup>104</sup> fasst er nicht nur seine eigenen Bedenken zusammen, sondern die herrschende

86 BVerfG v. 14.7.1987 – 1 BvR 537/81 ua, NJW 1988, 191.

87 ME zu wohlwollend insofern Busse in Henssler/Prütting, BRAO, 5. Aufl. 2019, § 1 Rn. 31.

88 BVerfG v. 3.7.2003 – 1 BvR 238/01, NJW 2003, 2520 (2521).

89 BVerfG v. 15.6.2009 – 1 BvR 1342/07, NJW-RR 2010, 259 (261).

90 So eine (auf das Strafverfahren bezogene) Formulierung von Dahs StraFo 1998, 253 (258).

91 OLG Frankfurt v. 13.4.2011 – 17 U 250/10, NJW 2011, 3724 (3725).

92 AG Bergheim v. 25.2.2019 – 48 OWi 221/19 (b), BeckRS 2019, 5142; AG Gera v. 7.11.2016 – 14 OWi 445/16, BeckRS 2016, 116260.

93 BGH v. 7.11.2016 – AnwZ (Brfg) 47/15, NJW 2017, 407 (408).

94 OVG Koblenz v. 23.3.2016 – 10 B 10215/16.OVG, NVwZ 2016, 1342 (1343).

95 AG Riesa v. 27.6.2012 – 002 UR II 8851/10, AGS 2012, 485.

96 OLG Bremen v. 28.6.2013 – 2Ss 35/13, NSTZ-RR 2013, 276.

97 KG v. 23.2.2010 – 3 Ws (B) 84/10, NSTZ-RR 2011, 53 f.

98 BGH v. 16.2.2017 – IX ZR 165/16, NJW 2017, 3376 (3378).

99 OVG Münster v. 2.6.2014 – 15 A 628/14, NJW 2014, 3117 (3118).

100 OLG Hamm v. 14.9.2018 – 30U 121/18, NJW-RR 2019, 118 (119).

101 BGH v. 3.5.2019 – AK 15/19, StB 9/19, NJW 2019, 2249 (2252).

102 BGH v. 30.8.2012 – 4 StR 108/12, NSTZ 2013, 122 (123).

103 Salditt in Münchner Handbuch der Strafverteidigung, 2. Aufl. 2014, § 1 Rn. 4.

104 Salditt (Fn. 103), § 1 Rn. 26.

Sichtweise im anwaltsrechtlichen Schrifttum. Sie kann an dieser Stelle nur in Auszügen dokumentiert werden: *Herzog* hat sich besonders deutlich positioniert, wenn er bestreitet, dass § 1 BRAO irgendeinen rechtlichen Inhalt habe, die Vorschrift vielmehr einen ausschließlich standesideologischen Hintergrund aufweise.<sup>105</sup> *Redeker* meint, der Begriff sei „dunkel“ und deshalb zu vermeiden.<sup>106</sup> *Salditt* warnt, dass vieldeutige Begriffe wie jener des Organs der Rechtspflege sich immer wieder den Einflüssen des Zeitgeistes gegenüber öffnen. So könne die Organformel Einfallstor für die Durchsetzung bürokratischer Interessen an einem schnellen und einfachen Verfahren ohne prozessualen Widerstand sein.<sup>107</sup> Kritisch angemerkt wird auch, dass der Begriff zu sehr rechtspflegeorientiert sei und daher zB moderner grenzüberschreitender anwaltlicher Tätigkeit nicht mehr gerecht werde<sup>108</sup> oder dass es sich um ein „Leerwort“ handle, das nichts bedeute und deshalb auch nichts begrenzen könne.<sup>109</sup>

Die Kommentarliteratur zu § 1 BRAO schwankt zwischen Kritik an der Organformel bei *Kleine-Cosack*<sup>110</sup> („fragwürdige Eingangsbestimmung“) bis hin zu – was bezeichnend genug ist – sorgfältiger Auflistung von allerlei Eingriffen in die anwaltliche Berufsausübung, die nicht auf § 1 BRAO gestützt werden können.<sup>111</sup> *Wolf* begreift die Organformel als Programmsatz, den er methodisch als allgemeines Rechtsprinzip einordnet.<sup>112</sup> Aus diesem ließen sich lediglich allgemeine Rechtsgedanken, nicht aber deduktiv bestimmte Rechtssätze ableiten. Hierfür bedürfe es vielmehr der Konkretisierung in Unterprinzipien, die der Gesetzgeber etablieren müsse und die die Rechtsprechung weiter schärfen könnte.<sup>113</sup> *Hartung* stellt fest, dass der Begriff ein Spannungsverhältnis zu den Idealen einer freien Advokatur im Gneist’schen Sinne begründe.<sup>114</sup> *Busse* sieht, da die Norm kein gegen den einzelnen Berufsträger gerichteter Eingriffstatbestand sein dürfe, entgegen dem Wortlaut und iSv § 1 RAObriZ die Anwaltschaft als Normadressat.<sup>115</sup> Einen solchen Bezugspunkt hält auch Koch für vorzugswürdig.<sup>116</sup> Er diskutiert die Organformel unter der kritischen Überschrift „Beliebige Verwendbarkeit des Begriffs“<sup>117</sup> und schlägt mit Blick auf Freiberuflichkeit und Unabhängigkeit der Rechtsanwälte die interessante Differenzierung in un-mittelbare und mittelbare Organe der Rechtspflege vor (einerseits Richter und Staatsanwälte, andererseits Rechtsanwälte, (beratende) Notare und Steuerberater).<sup>118</sup>

## 7. Resümee

„Kaum ein Begriff der BRAO ist schillernder und wird von jedermann für jede Zweckbestimmung herangezogen“ – trefflicher als *Konrad Redeker*<sup>119</sup> kann man die Bedeutung des Begriffs des Organs der Rechtspflege im Anwaltsrecht wohl nicht zusammenfassen. Hans Dahs jun. hat diesen Befund noch stärker pointiert, als er formulierte, dass „dieser angebliche Ehrentitel der Anwaltschaft in der Rechtsprechung nur dann bemüht wird, wenn es gilt, Verpflichtungen des Anwalts zu normieren, für die eine andere Rechtsgrundlage nicht recht gefunden werden kann.“<sup>120</sup> Es sei „keine Entscheidung ersichtlich, in der aus der Organstellung Rechte ... abgeleitet werden, die nicht anderweitig ausdrücklich normiert sind“.<sup>121</sup> Auch wenn diese Feststellung mittlerweile in dieser Absolutheit nicht mehr zutreffend ist, so hat sich bei einer tour d’horizon der Genese der Organformel und der zu ihr ergangenen Rechtsprechung doch gezeigt, dass der Begriff „Organ der Rechtspflege“ vor allem zwei Anwendungsbereiche hat:

§ 1 BRAO wird zum einen – vor allem in verfahrensrechtlichen Kontexten – pflichtenbegründend verwendet. Die Norm erweist sich damit nicht nur als Danaergeschenk für die Anwaltschaft, sondern auch als versteckter Verwandter der Generalklausel des § 43 BRAO, die häufig dann bemüht wird, wenn das gesetzlich bestimmte Pflichtenprogramm des Berufsrechts keine geeignete Berufsausübungsregel hergibt. Zwar gebietet das BVerfG hier wie dort immer einmal wieder Pflichtenerfindungsexzessen von Instanzgerichten Einhalt. Unbefriedigend, weil nur selten praktikabel, ist angesichts der Flut von instanzgerichtlichen Judikaten, die die Organformel weitgehend beliebig verwenden, die Notwendigkeit eines solchen in der Regel nur theoretisch möglichen Rekurses nach Karlsruhe gleichwohl. Merkwürdigkeiten bleiben nicht aus: So können Hochschullehrer im Strafverfahren als Verteidiger (§ 138 St PO) bzw. im Verwaltungsprozess (§ 67 VwGO) tätig sein, bei denen jeder Versuch versagen muss, ihnen besondere Pflichten mit Hilfe von § 1 BRAO

<sup>105</sup> Herzog in Maunz/Dürig, Kommentar zum GG, Stand April 1971, Art. 93 Rn. 98 (zitiert nach dem – ihm zustimmenden – Busse AnwBl 1993, 422 [423]).

<sup>106</sup> Redeker NJW 1987, 2610 (2612).

<sup>107</sup> Salditt (Fn. 103), § 1 Rn. 26.

<sup>108</sup> Everling, Gutachten C zum 58. DJT, I, 1990, 61.

<sup>109</sup> G. Wolf, Das System des Rechts der Strafverteidigung, 2000, 22 ff.

<sup>110</sup> Kleine-Cosack (Fn. 37), § 1 Rn. 1.

<sup>111</sup> So bei Brüggemann in Feuerich/Weyland, BRAO, 9. Aufl 2016, § 1 Rn. 1 ff.

<sup>112</sup> Ch. Wolf in Gaier/Wolf/Göcken, Anwaltliches Berufsrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 28.

<sup>113</sup> Ch. Wolf (Fn. 112), Rn. 28.

<sup>114</sup> Hartung in Hartung/Scharmer, BORA/FAO, 6. Aufl. 2016, BORA § 1 Rn. 16.

<sup>115</sup> Busse (Fn. 87), § 1 Rn. 37.

<sup>116</sup> Koch in Henssler/Prütting, BRAO, 3. Aufl. 2010, § 1 Rn. 79.

<sup>117</sup> Koch (Fn. 116), § 1 Rn. 76.

<sup>118</sup> Koch (Fn. 116), § 1 Rn. 82.

<sup>119</sup> Redeker NJW 1987, 2610 (2612).

<sup>120</sup> Dahs NJW 1975, 1385 (1387).

<sup>121</sup> Dahs NJW 1975, 1385 (1387).

aufzuerlegen – ein Widerspruch, der offensichtlich ist, aber kaum problematisiert wird und die Frage aufwirft, ob über § 1 BRAO nicht letztlich eine verfassungsrechtlich problematische Pflege des anwaltlichen Berufsbilds betrieben wird.

Zum anderen wird die Organformel häufig affirmativ verwendet. In zahlreichen Entscheidungen findet sich zu Beginn einer Argumentationskette die Formulierung „Der Rechtsanwalt als Organ der Rechtspflege ...“, ohne dass deutlich wird, welchen Beitrag die Organformel konkret zur Herleitung des Ergebnisses leistet. Nicht selten dient die Organformel wohl dazu, die Argumentationslast desjenigen zu verkürzen, der sie verwendet, und mögliche Einwände abzuschneiden, die an die Tatsache geknüpft werden könnten, dass der Rechtsanwalt auf eigenes Risiko wirtschaftender, primär die Interessen eines Auftraggebers vertretender Unternehmer ist. Auffällig ist, dass hierbei häufig das Adjektiv „unabhängig“, das dem „Organ der Rechtspflege“ im Gesetzestext vorangestellt ist, beim Rekurs auf § 1 BRAO vollständig oder nach einer einmaligen, feigenblattartigen Verwendung ausgelassen wird.

Was bleibt als Resümee? Eine normativ verankerte Erinnerung daran, dass Rechtsanwälte in einem Rechtsstaat eine tragende, eine unverzichtbare Säule sind, aus der zugleich folgt, dass sie stets mit anderen „Organen“ auf Augenhöhe agieren, mag man für pathetisch halten; sie schadet aber im Grundsatz nicht (und würde vielleicht auch das GG schmücken). „Im Grundsatz“, weil sie nicht freiheitsbeschränkend zur Herleitung von Pflichten zweckentfremdet werden darf, wie dies immer wieder geschehen ist. Durchaus als Rückschlag bezeichnen muss man deshalb, dass der Gesetzgeber im Zuge der Reform des Berufsrechts 1994 nicht nur auf eine begriffliche Entwirrung der Organformel verzichtet, sondern sie überflüssigerweise auch noch nach § 7 Nr. 8 BRAO exportiert hat, wo sie geeignet ist, ebenso viel Verwirrung, wenn nicht gar Unheil zu stiften wie bereits in § 1 BRAO.<sup>122</sup>

Die Organformel ist nach alledem gut gemeint, aber schlecht gemacht. Die Formulierung „der Rechtsanwalt als Organ der Rechtspflege“ lädt zur Zweckentfremdung stärker ein als der Begriff der „Rechtsanwaltschaft als Organ der Rechtspflege“ oder die vom EuGH verwendete Formulierung des Rechtsanwalts als „Mitgestalter der Rechtspflege“.<sup>123</sup> Freilich gilt, dass die beklagten Probleme letztlich keine solchen der Normsetzung, sondern der Normanwendung sind. Wenn alle, die den Begriff freigiebig verwenden, dies mit intensiverer verfassungsrechtlicher Rückbindung täten, wäre bereits viel gewonnen. Eine hilfreiche selbstdisziplinierende Übung wäre für Normanwender sicherlich, den Begriff „Organ der Rechtspflege“ im Alltagsgeschäft aus dem Wortschatz zu streichen – all‘ das, was man mit Blick auf die anwaltliche Berufsausübung meint begründen zu können, muss sich im Lichte des Verfassungsrechts auch ohne die Organformel begründen lassen.

<sup>122</sup> Krit. auch Busse AnwBl 1993, 422 (423).

<sup>123</sup> EuGH v. 14.9.2010 – C-550/07, Akzo Nobel, NJW 2010, 3557 (3559) Rn. 42.

# „Organ der Steuerrechtspflege“: Steuerberater im Spannungsfeld von Staat und Gesellschaft

Prof. Dr. Jörn Axel Kämmerer\*

Was zeichnet ein „Organ der Steuerrechtspflege“ aus? Auch die Verankerung der zuvor lediglich satzungsrechtlichen Formel in § 32 StBerG hat sie ihrer enigmatischen Aura nicht entkleidet; allerdings dürfte die Erhebung in Gesetzesrang das Bedürfnis nach einer Entschleierung dieser Charakterisierung des Steuerberaters gestärkt haben. Vom Ausgangspunkt verfassungsrechtlicher und staatsrechtlicher Aufgabenlehren werden in diesem Beitrag mögliche Interpretationen des Organbegriffs erwogen – und dargelegt, warum die Organformel jedenfalls nicht im Sinne einer besonderen Staatsnähe des Steuerberaters gedeutet werden kann. Doch ist sie auch bei einem lediglich funktionalen Organverständnis nicht bloß normativer Zierrat, sondern leistet als Gesetzesbegriff einen Beitrag zur Identitätssicherung des Steuerberaters (und ebenso des Steuerbevollmächtigten) als Träger eines Freien Berufs.

## 1. Ausgangspunkt: Die kodifizierte Organstellung von Steuerberatern

Mit dem Inkrafttreten der Novelle zu § 32 StBerG werden Steuerberater und Steuerbevollmächtigte nun auch von Gesetzes wegen „unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege“ sein.<sup>1</sup> Die normative Aufwertung einer Aussage, die sich zuvor – fast wortgleich – nur im Satzungsrecht der Steuerberater (§ 1 BOSTB) fand, verfolgt laut Gesetzesbegründung zwei Ziele: „Damit wird die besondere Funktion des Steuerberaters als Organ der Steuerrechtspflege festgehalten und ein Gleichklang mit der Berufsordnung für Rechtsanwälte nach § 1 Bundesrechtsanwaltsordnung (BRAO) geschaffen.“<sup>2</sup> Sehr erhellend lässt sich diese Begründung schwerlich nennen: Warum ein normativer Gleichklang auf normativer Ebene nützt, wird nicht dargelegt, das Übrige ist mehr Paraphrase des Normtextes als eine veritable Begründung. Worin aber manifestiert sich die „besondere Stellung des Steuerberaters als Organ der Steuerrechtspflege“ und welche Erwartungen verbinden sich mit der nun erfolgten Fixierung auf einen ja schon untergesetzlich normierten und im Übrigen auch durch Vorschriften des StBerG bereits konturierten Status?

Die Stellung von Freiberuflern im Spannungsfeld von Staat und Gesellschaft, Individualinteresse und Gemeinwohl ist schon Gegenstand zahlreicher Betrachtungen gewesen, die sich jedoch fast sämtlich auf Rechtsanwälte und Notare konzentrierten.<sup>3</sup> Die Steuerberater mussten sich bei diesem – nur bedingt ertragreichen – Diskurs oft mit einer Mauer blümchenrolle begnügen, obwohl gerade bei ihnen die Verbindung zum Staat unter zwei Gesichtspunkten besonders ausgeprägt ist: Erstens verdankt der Beruf des Steuerberaters seine Existenz der Steuererhebung als genuin hoheitlicher Staatstätigkeit (wohingegen Rechtsanwälte auch in rein privaten Angelegenheiten ohne Staatsbezug Dienste leisten), und zweitens fungiert der Steuerberater in der Regel als „Kontaktperson“ des Steuerpflichtigen gegenüber den Finanzbehörden. Kein anderer Freier Beruf hängt so existenziell von staatlichem Handeln ab.

Vor diesem Hintergrund ist es etwas erstaunlich, wie wenig Aufmerksamkeit selbst das Steuerberatungsgesetz bislang dem Berufsbild und der beruflichen Stellung des Steuerberaters jenseits des Befundes (§ 32 Abs. 2 Hs. 1 in seiner bisherigen Fassung) gewidmet hat, dass er einen Freien Beruf ausübt. Das StBerG hat den Steuerberater bis dato nicht direkt „definiert“, sondern ihm – in § 32 StBerG und letztlich auch § 3 StBerG – bestimmte Funktionen zugewiesen. Dies ändert sich mit der Gesetzesnovelle, die den Inhalt des § 1 BOSTB („Steuerberater sind Angehörige eines Freien Berufs und ein unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege“) in § 32 StBerG implantiert. Im Ergebnis liegt, weil § 1 BOSTB seinerseits von § 1 BRAO inspiriert ist, eine zweifache Entlehnung vor: aus einem Berufsrecht in ein anderes und sodann aus dem selbstreflexiven Satzungsrecht in das allgemeingültige Gesetz. In diesem Beitrag soll der Finalität und Bedeutung der gesetzlichen Fixierung „unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege“ und ihren möglichen Folgen nachgegangen werden: Worin liegt der „normative Mehrwert“ der gesetzlichen im Verhältnis zur statutarischen Verankerung, wenn das Gesetz inhaltlich keine Innovation anstrebt?

## 2. Steuerberatung als Frage der Aufgabenverteilung im Verfassungsstaat

Als „Organ der Steuerrechtspflege“ wird Steuerberatern (oder vielleicht ja auch der Steuerberaterschaft) eine Rolle beigemessen, die sie aus der Masse der privatautonom agierenden Bürger zumindest prädikativ hervorhebt. Schon die

\* Prof. Dr. Jörn Axel Kämmerer, Lehrstuhl für öffentliches Recht, Völkerrecht und Europarecht, Bucerius Law School, Hochschule für Rechtswissenschaft, Hamburg.

1 § 32 Abs. 2 StBerG idF von Art. 23 Nr. 4 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, vgl. BR-Drs. 552/19 („Steuerberater und Steuerbevollmächtigte sind ein unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege. Sie bedürfen der Bestellung. Sie üben einen freien Beruf aus. Ihre Tätigkeit ist kein Gewerbe.“).

2 BR-Drs. 356/19, 225 v. 9.8.2019.

3 Vgl. nur Baumann MittRhNotK 1996, 1; Bohrer MittBayNot 1990, 16; Hösel, Die Marktordnungen Freier Berufe, 2009, 50 ff.; Ignor NJW 2011, 1537; Kleine-Cosack NJW 2005, 1230; Römermann NZG 2018, 1041; Schieferer NJW 1987, 1969; Stober NJW 1981, 1529; Stürmer/Bormann NJW 2004, 1481; Zuck NJW 2012, 1681.

Terminologie gibt sich staatsaffin: Wo ein Organ agiert, liegt es nahe, es bei einer Körperschaft zu verorten, als die sich angesichts der attestierten Aufgabe (Steuerrechtspflege) und des umrissenen Funktionszusammenhangs mit dem Vorrecht der Steuererhebung der Staat anbietet. Indes ist, wie im Folgenden gezeigt werden soll, der Steuerberater alles andere als ein Staatsorgan und wandelt sich dazu auch nicht mit der Novellierung des § 32 StBerG.

Im Verfassungsstaat werden Staat und Gesellschaft als Gegensätze verstanden; nur dann vermag der grundrechtsverpflichtete Staat die Grundrechte der ihm Rechtsunterworfenen zu schützen. Trotz dieser Funktionsdivergenz besteht jedoch eine Interessenskongruenz: Alle, Staat wie Bürger, sind am Schutz der Grundrechte interessiert; gleichwohl ist deren Schutz nur dem Staat im Rechtssinne „aufgegeben“. Die Frage, ob es über Staatsaufgaben hinaus „öffentliche Aufgaben“ gibt oder geben kann, durchzieht den staats- und verwaltungsrechtlichen Diskurs seit dem Zweiten Weltkrieg und mit ihr die Frage, wer auf welcher Grundlage und in welcher Weise zu ihrer Wahrnehmung befugt bzw. verpflichtet ist. Manche setzen öffentliche und staatliche Aufgaben gleich (dann kann es keine öffentlichen Aufgaben jenseits des Staates geben),<sup>4</sup> mitunter wird nicht auf die „öffentliche Aufgabe“, sondern auf das „öffentliche Interesse“ abgestellt – womit eine Aufgabe dann als öffentlich zu verstehen ist, wenn an ihrer Wahrnehmung ein öffentliches (und nicht nur staatliches) Interesse besteht.<sup>5</sup> Kritikwürdig bleibt bei alledem die Verwendung des Begriffs „Aufgabe“ für etwas, das keinem Zuweisungsakt unterliegt und nicht in diesem Sinne aufgegeben ist. Damit werden die Unterschiede zur staatlichen Aufgabe, die nach überwiegender Ansicht ihre Grundlegung stets in der Verfassung oder verfassungsmäßigen Gesetzen findet und damit Gegenstand eines normativen Auftrags ist, eingebnet.<sup>6</sup>

Die Verfassung weist Privaten grundsätzlich keine Aufgaben zu, sondern Grundrechte. Entscheidet der Staat, sich einer Aufgabe zu entledigen oder sie von vorherein nicht wahrzunehmen, wandelt sich daher eine (präsumtive) Staatsaufgabe nicht in eine „private Aufgabe“ um. Pflichten, die dem Privaten kraft Rechtsnorm auferlegt werden, sind Beschränkungen von Grundrechten kraft staatlicher Entscheidung und keine Konkretisierungen einer rechtlich relevanten, neben den Grundrechten stehenden „öffentlichen Aufgabe“.<sup>7</sup> Dies gilt umso mehr, als der Staat sich seiner fundamentalen Staatsaufgaben, wie etwa Grundrechte und Rechtsstaatlichkeit zu wahren, nicht entledigen kann. In diesem Sinne ist eine vermeintliche Aufgabenprivatisierung immer nur eine Privatisierung mit Bezug auf staatliche Aufgaben, die auf der höchsten Ebene fortbestehen und auf niedrigerer Ebene erlöschen und teils durch private Pflichten (als Ergebnis eines Grundrechtseingriffs) ersetzt werden.

Desungeachtet ist die Einbindung Privater in die Erfüllung genuin staatlicher Aufgaben möglich: als Beliehener oder als Verwaltungshelfer. Der Verwaltungshelfer agiert unselbständig, der Beliehene selbständig, heißt es gemeinhin.<sup>8</sup> Dies trifft aber nur aus Behördensicht zu. Verwaltungshilfe leistet, wer, ohne beliehen zu sein, von der staatlichen Exekutive in die Erfüllung verwaltungsrechtlicher Aufgaben einbezogen wird. Im Schrifttum wird die Einschaltung von Verwaltungshelfern – Paradebeispiel ist der Abschleppunternehmer – auch als „funktionale Privatisierung“ bezeichnet.<sup>9</sup> Die Klassifizierung als Privatisierungskategorie zeigt an, was der Verwaltungshelfer offensichtlich nicht ist: ein staatliches Organ. Aus Staatssicht ist er zwar Instrument zur Erfüllung staatlicher Aufgaben, aus Sicht des Verwaltungshelfers selbst aber wird nur (ggf. im Rahmen einer erteilten Konzession) ein Vertrag erfüllt, den abzuschließen und auszuführen Ausprägung seiner Berufsfreiheit ist. Aus seiner eigenen Perspektive handelt der Verwaltungshelfer hingegen unternehmerisch, als Grundrechtsträger und gerade nicht als staatlicher Akteur<sup>10</sup> – auch wenn der Vorgang, in den er eingebunden ist, im Verhältnis zu betroffenen Drittadressaten dem Öffentlichen Recht unterliegt. Der Beliehene hingegen erfüllt im Umfang seines öffentlichen Beleihungsakts Aufgaben staatlicher Natur als einer Art „verlängerter Arm“, er ist nicht nur Behörde, sondern auch selbst Verwaltungsträger.<sup>11</sup> Wenn Steuerberater, wie zu zeigen sein wird, weder in die eine noch in die andere Kategorie fallen, erfüllen sie keine staatlichen Aufgaben, es sei denn, es fände sich ein anderer Grund, aus dem ein Träger Freier Berufe und insbesondere der Steuerberater als quasistaatlicher Akteur sui generis betrachtet werden müsste. Immerhin bezeichnet § 1 BOSTB Steuerberater als „Organe“, und zwar solche der Steuerrechtspflege, die ihrerseits ganz offenkundig eine Wurzel im Rechtsstaat hat.

- 
- 4 ZB Grabbe, Verfassungsrechtliche Grenzen der Privatisierung kommunaler Aufgaben, 1979, 35 f.; in diese Richtung auch Häberle, Öffentliches Interesse als juristisches Problem: eine Analyse von Gesetzgebung und Rechtsprechung, 2006, 39 ff., der das öffentliche Interesse ua als Tatbestandelement zum Zwecke positiver Aufgabenumschreibung versteht; teils auch das BVerfG (wie in BVerfG v. 28.2.1961 – 2 BvG 1, 2/60, BVerfGE 12, 205 ff., NJW 1961, 547); krit. dazu Uerpmann, Das öffentliche Interesse: seine Bedeutung als Tatbestandsmerkmal und als dogmatischer Begriff, 1999, 32 ff.
- 5 Grundlegend H. Peters FS Nipperdey, II, 1965, 877; zur Begriffsentwicklung des öffentlichen Interesses siehe Viotta, Das öffentliche Interesse: Transformationen eines umstrittenen Rechtsbegriffs, 2009, 15 ff.; Martens, Öffentlich als Rechtsbegriff, 1969, 117; so auch Koriouth in Maunz/ Dürig, GG, Stand Nov. 2018, Art. 30 Rn. 14; Stober NJW 2008, 2301 (2303).
- 6 Kämmerer, Privatisierung, 2001, 33.
- 7 Kämmerer (Fn. 6), 158 ff.
- 8 Vgl. nur Sodan in Sodan/Ziekow, VwGO, 5. Aufl. 2018, § 40 Rn. 365.
- 9 Burgi, Funktionale Privatisierung und Verwaltungshilfe, 1999, 100 ff.
- 10 Häfner LKV 2005, 340 (341); vgl. auch Ibler in Maunz/Dürig, GG, Stand Nov. 2018, Art. 86 Rn. 117.
- 11 S. zu dieser „hybriden Rechtsfigur“ Kämmerer in: Begegnungen im Recht, 2011, 196 ff.; Ibler (Fn. 10), Art. 86 Rn. 75; krit. allerdings U. Stelkens NVwZ 2004, 304.

### 3. Der Begriff der Steuerrechtspflege

#### 3.1 Ein Beet im „Garten des Rechts“

Was unter Rechtspflege – und spezifisch unter Steuerrechtspflege – zu verstehen ist, erhellt § 1 BOSTb allerdings so wenig wie § 1 BRAO. Auch die Kommentierungen zu dieser Vorschrift tragen wenig Erhellendes bei („Rechtspflege ist die Pflege des Rechts, seine Verwirklichung und Vollziehung“<sup>12</sup>). Die Vorstellung, dass Recht – staatliches wie privates – in ähnlicher Weise der Pflege bedarf wie ein Ziergarten, ist keineswegs so abwegig, und mitunter stößt man gar auf die Metapher von den „Gärten des Rechts“.<sup>13</sup> In einem Beet dieses Gartens gedeiht das Steuerrecht, dessen hoheitliche Prägung stärker ist als die der meisten Rechtsmaterien: vom Staat gesetzt, durch den Staat vollstreckt und zur Finanzierung des Staates unabdingbar. Dieser Befund lenkt wiederum ein Schlaglicht auf die Organeigenschaft der Steuerberater: Arbeitet, wer sich Organ der Steuerrechtspflege nennt, gleichsam als Gärtner für den Staat in dessen Latifundien oder gleicht der Garten des Steuerrechts einer Allmende, zu der alle, wenn auch in unterschiedlichem Maße, Zugang haben und aus der alle ihren Ertrag schöpfen?

Keine dieser Metaphern vermag das Verhältnis von Steuerberater und Steuerrechtspflege angemessen zu erfassen. Das Abstraktum der „Rechtspflege“ entzieht sich, wie das Recht ja auch, einer quasi-dinglichen Zuordnung zu einzelnen Rechtssubjekten. Das BVerfG hat die funktionierende bzw. geordnete Rechtspflege wiederholt als besonders wichtiges Gemeinschaftsgut bezeichnet<sup>14</sup> – Gemeinschaftswert wäre die passendere Bezeichnung, weil der Begriff des „Gutes“ doch wieder dingliche Assoziationen weckt – und damit Tätigkeitsvorbehalte ua zugunsten von Rechtsanwältinnen gerechtfertigt: Die umfassende Rechtsberatung sei „eine schwierige und erhebliche Sachkunde erfordernde Tätigkeit, die eine qualifizierte und umfassende Ausbildung erfordert“; daher durfte der Gesetzgeber grundsätzlich „den Anwaltsvorbehalt um des Schutzes der Rechtsuchenden sowie der geordneten Rechtspflege für erforderlich und angemessen halten“.<sup>15</sup> Man könnte „Gemeinschaftswert“ auch definieren als einen Belang oder ein Ziel, an dem ein öffentliches, Staat und Gesellschaft verbindendes Interesse – ein öffentliches Interesse – besteht. Das Interesse an der Steuerrechtspflege ist nur auf den ersten Blick ein vorwiegend staatliches, da der Staat die aus Steuern erzielten Einnahmen wiederum im Gemeininteresse zu verwenden hat und Steuerpflichtige zugleich ein wohlverstandenes Interesse daran haben, dass steuerliche Regelungen auch durchgesetzt werden und keine faktisch ungleiche Belastung erwächst.

#### 3.2 Das öffentliche Interesse an der Steuerrechtspflege...

Nach dem Verständnis von Teilen des rechtswissenschaftlichen Schrifttums würde sich die Rechtspflege damit als öffentliche Aufgabe darstellen. Andere scheinen aus dem unbestreitbaren Befund, dass sie (auch) eine Staatsaufgabe ist, ableiten zu wollen, dass auch Steuerberater eine staatliche Aufgabe wahrnehmen.<sup>16</sup> Dies ist jedoch ein Fehlschluss: Aus der Erkenntnis, dass Rechtspflege eine Staatsaufgabe ist, folgt nicht, dass die Aufgabe nur als staatliche wahrgenommen werden kann. Auf die Rechtspflege treffe, wie an dieser Stelle eingewandt wird, solches aber zu: Sie sei eine originäre Staatsaufgabe (und damit auch keiner Privatisierung zugänglich). Das Attribut „originär“ ist nicht glücklich gewählt, weil damit suggeriert wird, dass die Bildung des Staates derjenigen des Rechts vorausgehe; man sollte von genuinen Staatsaufgaben sprechen. Genuin ist aber auch nicht gleichbedeutend mit ausschließlich. Wo der Staat, wie im Privatrecht, vielfach nur einen Rahmen für privatautonomes, grundrechtsgeprägtes Handeln vorgibt und die Parteien sich eines Rechtsanwalts bedienen (ganz gleich, ob zur Gestaltung, Vermittlung oder Befriedung), agiert dieser fern vom Staat, aber dennoch für die Pflege des Rechts.

#### 3.3 ...und der Organbegriff

Institutionell betrachtet sind Organe mit bestimmten Funktionen ausgestattete Binnenstrukturen juristischer Personen: Staats-, Verfassungs-, Gesellschafts- oder Kammerorgane. Wodas StBerG bis jetzt von Organen gesprochen hat, meinte es solche institutionellen Binnenstrukturen und hatte dabei die Steuerberaterkammern im Blick.<sup>17</sup> Auch FG sind in einem staatlich-institutionellen Sinne, wie der Präsident des BFH kürzlich festhielt, „unabhängige Organe der Steuerrechtspflege“.<sup>18</sup> Im Lichte des Obenstehenden aber verbietet sich der Schluss, dass, wer einem Gemeinschaftsgut wie der Rechtspflege zuarbeitet, allein dadurch zum Staats-Organ der Rechtspflege wird – wie etwa der Richter. Als Kronzeuge für das Gegenteil lässt sich auch das BVerfG nicht anführen. Dieses hatte in einer mehr als 50 Jahre zurückliegenden Entscheidung den Notaren attestiert, dass sie Staatsaufgaben (und zwar solche der „vorsorgenden Rechtspflege“)

12 Brüggenmann in Feuerich/Weyland, BRAO, 9. Aufl. 2016, § 1 Rn. 5.

13 Grundmann, Die Gärten des Rechts (Videobeitrag), 2008, Development Company for Television Program mbH, abrufbar unter: <https://www.dctp.tv/filme/die-garten-des-rechts-newsstories-20072008>, zuletzt abgerufen am 9.4.2019.

14 BVerfG v. 12.1.2016 – 1 BvR 3102/13, BVerfGE 141, 121 (133), NJW 2016, 930 Rn. 42.

15 BVerfG v. 29.10.1997 – 1 BvR 780/87, BVerfGE 97, 12 (26 f.), NJW 1998, 3481.

16 Brüggenmann (Fn. 12), § 1 Rn. 6, mit Blick auf Rechtsanwältinnen; tendenziell auch Koslowski in Gehre/Koslowski, Steuerberatungsgesetz, 6. Aufl. 2009, § 32 Rn. 1; unklar Häcker in Müller-Gugenberger, Wirtschaftsstrafrecht, 6. Aufl. 2015, § 91 Rn. 62.

17 Vgl. § 85 Abs. 5 StBerG.

18 Mellinghoff DStR 2018, 249 (251), für den RFH.

erfüllten<sup>19</sup> – ein Befund, der zumindest im Ergebnis im Lichte der besonderen, teils behördlichen und teils gerichtlichen Entscheidungen angenäherten Reservatrechte (Beurkundungen, Entgegennahme eidesstattlicher Versicherungen etc.) mit öffentlicher Beweis- und Entscheidungsfunktion seine Berechtigung hat. Dies spiegelt sich auch in den gesetzlichen Formulierungen: Der Notar ist, im Gegensatz zum Rechtsanwalt und Steuerberater, zumindest hinsichtlich der genannten Funktionen „Träger eines öffentlichen Amtes“ (§ 1 BNotO)<sup>20</sup> und durch die einschlägigen Gesetzesbestimmungen in bestimmten Aufgabenbereichen beliehen.<sup>21</sup> In diesem Sinne und mit dieser Maßgabe stellen Notare nicht nur Organe zur Rechtspflege, sondern kraft ihrer Beleihung, soweit diese reicht, auch Organe der – staatlichen – Rechtspflege dar.

## 4. Steuerberater als Organ

### 4.1 Sinnvolle Verengung auf die „Steuerrechtspflege“?

Vor diesem Hintergrund kann nun untersucht werden, ob der Apostrophierung der Steuerberater als „Organ der Steuerrechtspflege“ ein rechtsdogmatisch und rechtspolitisch stimmiges Organverständnis unterlegt werden kann. Nur am Rande sei erwähnt, dass dieses Organverständnis auch mit denjenigen Funktionen der Steuerberater abgeglichen werden muss, die nicht mit Steuerberatung einhergehen, wie beispielsweise der Mitwirkung an der Erstellung einer Handelsbilanz: Agiert der Steuerberater hier auch als Organ – oder liegt der Gegenschluss nahe, dass, wenn der Steuerberater Organ der Steuerrechtspflege ist, seine Organstellung dann durch die Steuerrechtspflege auch begrenzt wird? Bedenkt man, dass Steuerberater auch über das Steuerrecht hinaus mit der Wahrung des Rechts befasst sind und auch dafür die typisch freiberuflichen Privilegien wie Unabhängigkeit in Anspruch nehmen können, gibt es zumindest keine überzeugende sachliche Begründung für eine Eingrenzung der Organschaft (wie immer sie aufzufassen ist) auf die Steuerrechtspflege. Für die inhaltliche Verengung könnte allenfalls der Begriff „Steuerrechtspflege“ Signalwirkung entfalten und die besondere Expertise der Steuerberater für diesen – wenn auch mit anderen Freien Berufen geteilten – „Vorbehaltsbereich“ zum Ausdruck bringen.

### 4.2 Institutionelles Organverständnis

Ein institutionelles Organverständnis, wie bei Finanzämtern, kann entweder auf einzelne Steuerberater bezogen sein, soweit man ihnen die beschriebenen institutionstypischen Merkmale zuerkennen kann, oder auch auf den verfassten Berufsstand als solchen.

#### 4.2.1 Verfasste Steuerberaterschaft als „Kollektivorgan der Steuerrechtspflege“?

Das institutionelle Organverständnis könnte auf die verfasste Steuerberaterschaft oder gar auf die – als öffentlich-rechtliche Entität mit Hoheitsaufgaben ausgestattete – Kammer bezogen werden, die diese Verfasstheit institutionell verkörpert. In diesem Sinne wurde einst auch das Attribut „Organ der Rechtspflege“ bei Rechtsanwälten verstanden: als Beschreibung des gesamten, verfassten Berufsstands.<sup>22</sup> Allerdings hat sich diese Betrachtung nicht nur bei Rechtsanwälten geändert.<sup>23</sup> Während § 1 BRAO durchweg singularisch gefasst ist, setzt § 1 BOSTB das Subjekt („Steuerberater sind ...“) in den Plural, das Prädikatsnomen („ein unabhängiges Organ“) hingegen erscheint im Singular. Warum die Neufassung des § 32 StBerG an diesem syntaktischen Bruch<sup>24</sup> festhält, erhellen die Gesetzesmaterialien nicht; entgangen sein wird er dem Gesetzgeber nicht. Dies deutet darauf, dass hier zumindest kollektivistische Obertöne mitschwingen: Auch die Steuerberaterschaft als Ganzes soll als Organ begriffen werden. In Widerstreit gerät ein solches Organverständnis allerdings zum einen mit der erklärten Intention des Gesetzgebers, Gleichlauf mit § 1 BRAO herstellen zu wollen,<sup>25</sup> der aber seinerseits, wie dargelegt, durchweg singularisch gefasst ist. Zum anderen fehlt es der Steuerberaterschaft über eine Verfasstheit, die über diejenige der Kammern – die wiederum selbst keine Berufsträger sind und auch nicht Organe, sondern Körperschaften – hinausginge, die aber Voraussetzung für die Anknüpfung von Rechten und Pflichten ist. Ein kollektiv verstandener Organbegriff könnte – wenn man ihn ungeachtet solcher Widersprüchlichkeiten verfechten will – nach alledem niemals institutionell, allenfalls ideell begriffen werden. Desungeachtet kann dem Normzusammenhang des neuen § 32 StBerG klar entnommen werden, dass er – jedenfalls auch – auf einem individuellen, auf den einzelnen Freiberufler fokussierten Organverständnis fußt. Diese Einzelorganschaft des Steuerberaters, also dass jeder Steuerberater für sich genommen Organ der Steuerrechtspflege ist, soll im Folgenden in den Blick genommen werden.

19 BVerfG v. 5.5.1964 – 1 BvL 8/62, BVerfGE 17, 371, NJW 1964, 1516.

20 Zu dessen Besonderheiten BVerfG v. 5.5.1964 – 1 BvL 8/62, BVerfGE 17, 371 (377 f.), NJW 1964, 1516.

21 Vgl. Kämmerer NJW 2006, 2727 (2729).

22 Busse in Henssler/Prütting, BRAO, 4. Aufl. 2014, § 1 Rn. 37; dazu auch Kilian, in diesem Heft DStR-Beih. 2019, 22 (zu Heft 50/2019).

23 S. nur Wolf in Gaier/Wolf/Göcken, Anwaltliches Berufsrecht, 2010, BRAO § 1 Rn. 1.

24 Grammatikalisch korrekte Formulierungen, die jedoch in der Aussage differieren, wären: „(Die) Steuerberater sind Organe der Steuerrechtspflege“; „Die Steuerberater sind ein Organ der Steuerrechtspflege“ oder „Der Steuerberater ist ein Organ der Steuerrechtspflege“.

25 Begründung Grunddrucksache, BR-Drs. 356/19, 225.

## 4.2.2 Mögliche Deutungen einer individuellen Organschaft

Steuerberater leisten Hilfe in Steuer(rechts)sachen und können sich darauf berufen, dass ihnen nebst Rechtsanwälten diese Tätigkeit vorbehalten ist, sofern sie gewerbsmäßig ausgeübt wird. Zur Erstellung und Abgabe einer Steuererklärung ist die Einschaltung eines Steuerberaters gleichwohl nicht erforderlich. Die (im Gesetz so nicht bezeichneten) Vorbehaltsaufgaben sind keine hoheitlichen Privilegien, sondern setzen sich aus einem schlichten Katalog von Verbotstatbeständen zusammen: Was darin aufgeführt ist, darf geschäftsmäßig nicht tun, wer nicht kraft seiner Berufsausbildung und seines Berufsabschlusses (sei es die Steuerberaterprüfung, seien es zwei juristische Examina) über die erforderliche Expertise verfügt. Die Mitwirkung von Steuerberatern an der Steuererklärung hat weder Beweis- noch Beurkundungswirkung, auch wenn gewisse Verfahrenserleichterungen damit verbunden sind.<sup>26</sup> Vor diesem Hintergrund würden Steuerberater allenfalls dann als Organe in eine Kategorie mit staatlichen Stellen eingeordnet werden können, wenn sie dem Staat organisatorisch auch verbunden wären: als Verwaltungshelfer, als Beliehene oder als Inhaber eines Amts *sui generis*. Nichts von alledem ist, wie sogleich belegt werden soll, der Fall.

### 4.2.2.1 Verwaltungshelfer

Eine staatsbezogene Deutung der „Organnatur“ von Steuerberatern könnte noch dann in Betracht kommen, wenn es sich um Verwaltungshelfer handelt. Wie bereits oben dargelegt, hat ein Verwaltungshelfer selbst keine Staatsaufgaben inne, sondern geht eine Verpflichtung gegenüber dem Staat ein, kraft welcher diesem die Erfüllung seiner Staatsaufgaben erleichtert wird.<sup>27</sup> Steuerberater können nach diesen Maßstäben schwerlich als Verwaltungshelfer qualifiziert werden. Es mangelt bereits an einer durch Vertrag und/oder Verwaltungsakt begründeten Rechtsbeziehung mit dem Staat bzw. seinen Finanzbehörden. Die geschäftsmäßige Hilfe in Steuersachen wird formal für den Steuerpflichtigen, der den Auftrag erteilt hat, geleistet (§ 33 StBerG). Dass geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen auch im Interesse des Staates und seiner Behörden liegt, reicht für Verwaltungshilfe nicht aus.

### 4.2.2.2 Amtsähnliche Stellung *sui generis*?

Es bleibt die Frage, ob Steuerberatern jenseits dieser Kategorien zumindest eine amtsähnliche Stellung besonderer Art zugesprochen werden kann, die ein Näheverhältnis zum Staat kennzeichnet. Denn obschon der Steuerberater kein Organ im staatsrechtlichen Sinne ist, schließt seine Hilfeleistung in Steuersachen doch die Übermittlung von Steuerberuf mit „amtsähnlicher Stellung“ – um aber gleichzeitig zu unterstreichen, dass aus der Umschreibung als „Organ der Rechtspflege“ keine spezifischen Rechtsfolgen, insbesondere keine Disziplinarbefugnisse, abgeleitet werden dürften.<sup>28</sup> Nur in einer einzigen späteren Entscheidung – sie datiert aus dem Jahr 1983, liegt also auch über 35 Jahre zurück – hat das Gericht jene Formel von der amtsähnlichen Stellung noch einmal aufgegriffen, sich auf das vorstehende Urteil dabei aber nicht etwa gestützt, sondern es nur distanzierend zitiert und ergänzt, aus dem geltenden Recht lasse sich „nichts dafür herleiten, dass der freie und durch das Grundrecht der Berufsfreiheit geschützte Anwaltsberuf entgegen der rechtsstaatlichen Tradition der freien Advokatur an die Staatsorganisation herangeführt, beamtenähnlichen Treuepflichten unterworfen oder berufsrechtlich der Stellung von Richtern und Staatsanwälten angeglichen werden sollte“.<sup>29</sup> Das Diktum vom „staatlich gebundenen Beruf“ ist vor diesem Hintergrund höchst unglücklich gewählt, weil es suggeriert, dass die Befugnisse von Rechtsanwälten sich vom Staat ableiteten, wo doch just das Gegenteil zutrifft: Sie werden staatlicherseits begrenzt und eingehegt. Auch die Formel von der „amtsähnlichen Stellung“ stiftet eher Verwirrung als Klarheit, weil die Rechtsposition letztlich negativ umrissen wird als das, was sie gerade nicht ist: ein Amt. Worin soll diese Stellung aber bestehen, wenn Rechtsanwälte – und für Steuerberater gilt nichts anderes – kein öffentliches Amt innehaben, was ist die Konsequenz einer Ähnlichkeit, die auch nur rein phänotypisch aufgefasst werden kann? Für „Privatbeamte“ jedenfalls ist in einem Modell, das zwischen Staat und Gesellschaft unterscheidet, kein Raum. Selbst Notare, auf welche die Bezeichnung „staatlich gebundener Beruf“ gemünzt ist, agieren je nach Funktion entweder ausschließlich als private Freiberufler oder als mit staatlicher Rechtsmacht ausgerüstete Akteure und damit – zumindest funktional – als staatliche Organe. Aber auch bei ihnen überwiegt die freiberufliche Facette, wie die Weigerung des EuGH zeigt, Art. 51 AEUV – eine Bereichsausnahme für Berufe, die auch nur zeitweise mit der Ausübung öffentlicher Gewalt verbunden sind – auf Notare anzuwenden.<sup>30</sup> Auch bei deren Tätigkeit handelt es sich aus dieser Perspektive weniger um einen staatlich gebundenen Beruf als um einen solchen mit staatlichen Bindungen. Diese Komponente aber fehlt bei Rechtsanwälten und Steuerberatern.

<sup>26</sup> So verlängert sich zB nach § 149 Abs. 3 AO die Abgabefrist für Steuererklärungen, sofern Steuerberater für deren Erstellung beauftragt sind.

<sup>27</sup> Kastner in Fehling/Kastner/Störmer, Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2016, § 1 Rn. 37.

<sup>28</sup> BVerfG v. 8.10.1974 – 2 BvR 747/73 ua, BVerfGE 38, 109 (119), NJW 1975, 103.

<sup>29</sup> BVerfG v. 8.3.1983 – 1 BvR 1078/80, BVerfGE 63, 266 (285), NJW 1980, 2711.

<sup>30</sup> EuGH v. 24.5.2011 – C – 47/08, Kommission ./ Königreich Belgien, ECLI:EU:C:2011:334, Slg. 2011 I-04105, BeckRS 2011, 80889 sowie C- 54/08, Kommission ./ Bundesrepublik Deutschland, ECLI:EU:C:2011:339, Slg. 2011 I-04355, EuR 2011, 856; dazu Korte in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 51 AEUV Rn. 16.



### 4.3 Instrumentales Organverständnis

#### 4.3.1 Steuerberater als Mittler oder „Doppelorgan“?

Das Organverständnis des Steuerberaters könnte sich aber möglicherweise daraus nähren, dass der Steuerberater ein notwendiges Scharnier zwischen Steuerpflichtigem und Steuerverwaltung bildet. Als „Diener zweier Herren“ wäre der Steuerberater aus dieser Sicht seinen Mandaten, aber zugleich zumindest auch dem Staat verpflichtet. Tatsächlich wird Steuerberatern heute in Teilen des Schrifttums eine solche Mittlerstellung zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung zuerkannt.<sup>31</sup> Den Anstoß gab auch insoweit die Verfassungsjudikatur: Das Diktum vom Steuerberater (bzw. Steuerbevollmächtigten), der als „Mittler zwischen dem Steuerpflichtigen und den Finanzbehörden dafür eintritt, daß die Steuern gerecht erhoben werden“, wurde 1967 vom BVerfG geprägt.<sup>32</sup> Dieses sprach dem Steuerberater hier eine vom öffentlichen Interesse an einer sachgerechten Beratung überwölbte – Doppelfunktion zu: Er nehme die Interessen seiner Klienten wahr und habe zugleich eine Vertrauensstellung gegenüber den Finanzbehörde und -gerichten.<sup>33</sup> „Die Berufsaufgaben der Steuerbevollmächtigten dienen“, so das Gericht, „der Steuerrechtspflege, einem wichtigen Gemeinschaftsgut“.<sup>34</sup>

Soweit ersichtlich, hat sich das BVerfG auf diese Formulierungen nicht wieder berufen.<sup>35</sup> Im Schrifttum haben sie mit Recht Kritik erfahren: Der Steuerberater handle im Interesse seines Auftraggebers, auch wenn er kraft seiner Berufspflichten dem Gemeinwohl verpflichtet sei.<sup>36</sup> Dem Verständnis des Steuerberaters als „Doppelorgan“ beider Seiten (des Steuerpflichtigen wie der Steuerbehörde) steht entgegen, dass er seinen Auftrag ausschließlich vom Steuerpflichtigen erhält. Der Steuerberater ist, so gesehen, eher Organ des Steuerpflichtigen als des Staates. Seine besondere Pflichten- und Vertrauensstellung konkretisiert sich durch die Beauftragung des Steuerpflichtigen und besteht allein diesem gegenüber.<sup>37</sup> Ein solches, privatnütziges Organverständnis wäre nicht nur im Ansatz ungewöhnlich, sondern ließe sich mit § 1 BOSTB, der von einem „Organ der Steuerrechtspflege“ spricht, auch in keinen Gleichklang bringen. Denn dass der Steuerberater der Steuerrechtspflege verschrieben ist, könnte mit einer Organschaft für den Steuerpflichtigen, der ja seinerseits keinerlei Gemeinwohlbindung unterliegt, nicht untermauert werden.

#### 4.3.2 Variante „Organ kraft Staatsversagens“?

Auch wenn der Steuerberater, wie dargelegt, für den Steuerpflichtigen und nicht für die Steuerverwaltung agiert, würde die gesamte Steuererhebung ohne Steuerberater nicht funktionieren.<sup>38</sup> Kann der Staat eine seiner genuinen Aufgaben (die eigene Finanzierung durch Steuern) effektiv ohne die Mitwirkung des „privaten Sektors“ nicht wahrnehmen, liegt insoweit ein – jedenfalls partielles – Staatsversagen vor. Anders als der Begriff des Marktversagens (unter dem das apriorische Unvermögen der Marktkräfte verstanden wird, ein bestimmtes Resultat zu generieren) ist der Begriff des Staatsversagens schillernd. Teils wird darunter, analog zum Marktversagen, die strukturelle Unmöglichkeit der Zielerreichung, teils das organisatorische Unvermögen dazu verstanden.<sup>39</sup> Ursächlich dafür, dass es ohne Steuerberater kaum eine effiziente Steuererhebung gibt, ist auch ein überkomplexes Steuerrecht – eine Folge politischen Unvermögens oder der strukturellen Unmöglichkeit einfacherer Steuerrechtsgestaltung in einem postindustriellen, bundesstaatlichen Gemeinwesen? Bei der Erschließung des Steuerrechts für den Bürger treten Steuerberater in Zeiten der Digitalisierung allerdings immer mehr in Konkurrenz mit Steuerratgebern, Steuersoftware und Legal-Tech-Unternehmen. Dass am

31 Vgl. etwa Seer DStR 2008, 1553 (1558 f.).

32 BVerfG v. 15.2.1967 – 1 BvR 569/62, 1 BvR 589/02, BVerfGE 21, 173 (179), NJW 1967, 1317.

33 BVerfG v. 15.2.1967 – 1 BvR 569/62, 1 BvR 589/02, BVerfGE 21, 173 (180), NJW 1967, 1317.

34 BVerfG v. 15.2.1967 – 1 BvR 569/62, 1 BvR 589/02, BVerfGE 21, 173 (179), NJW 1967, 1317.

35 Laut Kirchberg BRAK-Mitt. 2018, 277 (280) betont der EGMR die Mittlerrolle von Anwälten; die zitierte Entscheidung (Fuchs v. Deutschland, Nr. 29222/11 und 64345/11) stützt diesen Befund aber nicht.

36 Kleemann in Kuhls, Steuerberatungsgesetz, 3. Aufl. 2011, § 32 Rn. 15 f.; Koslowski (Fn. 16), Einl. Rn. 18; vgl. auch Heilgeist DStR 2016, 189.

37 Dazu Häcker (Fn. 16), § 91 Rn. 62: „Anders als die Rechtsanwälte in der BRAO sowie die Patentanwälte werden die Steuerberater im StBerG zwar nicht ausdrücklich als Organe der (Steuer-)Rechtspflege bezeichnet. Gleichwohl entspricht ihre Rechtsstellung nach Berufsorganisation, Berufspflichten und Berufgerichtsbarkeit weitgehend derjenigen der Rechtsanwälte. Konsequenz und zutreffend werden die Steuerberater und Steuerbevollmächtigten demgemäß in § 1 Abs. 1 BOSTB wie schon in den früheren Standesrichtlinien für Steuerberater als ‚unabhängige Organe der Steuerrechtspflege‘ gekennzeichnet. Auch in der Rechtsprechung ist diese Organstellung allgemein anerkannt. In dieser besonderen Pflichten- und Vertrauensstellung haben sie ihre Auftraggeber in Steuersachen zu beraten und ihnen ua bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten Hilfe zu leisten.“ In diesem Zitat wird jedoch auch eine im Schrifttum verbreitete Neigung deutlich, den Organbegriff im Wege eines Dreisatzes über die Organschaft der Rechtsanwälte abzuleiten, sich mit der Grundlegung der Begriffsverwendung und ihrer Berechtigung dabei aber gar nicht auseinanderzusetzen.

38 So schätzt zB die OECD, dass in Deutschland 43 % der Einkommens- Steuererklärungen nicht vom Steuerpflichtigen selbst erstellt wurden, Statista, Quelle: OECD, abrufbar unter: <https://de.statista.com/infografik/3500/anteil-der-einkommens-steuererklarungen-die-nicht-vom-steuerpflichtigen-selbst-erstellt-wurden/>, zuletzt abgerufen am 2.9.2019; vgl., allerdings differenzierend, FAZ v. 16.1.2006, „Gedrängel im Beratergeschäft“, abrufbar unter: <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/unternehmen/branchen-26-steuerberater-gedraengel-im-beratergeschaef1301771.html>, zuletzt abgerufen am 9.4.2019.

39 Vgl. zum Verständnis als organisatorischem Unvermögen zB Kerber/ Schwalbe in MÜKO, Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 626 f.; implizit als strukturelle Unmöglichkeit der Zielerreichung versteht den Begriff zB Körber, Erneuerbare Energien zwischen Marktversagen und Staatsversagen, 2014, 43 ff.

Steuerberater kein Weg vorbeiführt, gilt nur bei komplexen und atypischen Steuersachverhalten noch unbeschränkt. So oder so: In keinem Fall kann die Überschreitung der Grenzen des staatlichen Leistungsvermögens ein Anlass sein, private Akteure, die den steuerlichen „Transmissionsriemen“ erst funktionsfähig machen, im Wege der Surrogation zu „Organen“ zu erklären.

#### 4.4 Funktionales Organverständnis

Kann die Organschaft des Steuerberaters weder im staatlich-institutionellen noch im instrumentalen Sinn befriedigend gedeutet werden, bleibt noch die Möglichkeit einer funktionalen Deutung übrig: Organe als Funktionsträger. Vor dem Hintergrund des Berufsethos wird im Schrifttum beispielsweise festgehalten: „Das Prädikat ‚Organ der Steuerrechtspflege‘ betont ein Berufsbild, das auf den Vorrang der persönlichen berufsspezifischen Leistung vor den ausschließlich wirtschaftlichen Aspekten der Tätigkeit Wert legt.“<sup>40</sup> Den Weg zu diesem Verständnis könnte auch § 1 Abs. 1 BOSTb weisen, dessen Organbild, ganz gleich, ob man es individuell oder kollektiv betrachtet, eher ätherisch als mechanisch anmutet.

Organ der Steuerrechtspflege – eines Abstraktums – zu sein, ist möglich, wenn der Genitiv nicht, wie bei institutioneller Organschaft, subjektiv, sondern als genitivus objectivus verstanden wird: Der Steuerberater ist – oder die Steuerberater sind – Organ(e) zur Steuerrechtspflege. In diesem funktionalen Organverständnis klingt das Urverständnis des „Organs Anwalt“ zumindest an: als Werkzeug (ὄργανο) für die Rechtspflege.<sup>41</sup> Dieses erscheint aber nicht mehr ganz zeitgemäß: Werkzeuge haben eine Zweckbestimmung und damit eine Finalität; aber sie werden, was hier weniger passt, auch von jemandem zu diesem Zweck zum Einsatz gebracht, was mit Blick auf Steuerberater weiter oben widerlegt worden ist. Werkzeug zu sein, kontrastiert mit der Essenz Freier Berufe, wie stark sie auch reguliert sein mögen: der Freiheit. Gerade die verquere Grammatik des § 1 Abs. 1 BOSTb deutet noch etwas anderes an: dass die geschäftsmäßige Steuerberatung organisch, mithin geordnet ist und ihrer Gesamtheit als Organismus verstanden werden kann. So gesehen, würde die Organschaft gerade die selbstregulative Autonomie dieses Berufsstandes und die Steuerrechtspflege den Zweck dieser Selbstregulierung bedeuten. „Unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege“ ist dann nichts anderes als die Kurzformel für den rechtsberatenden Freien Beruf. Was ihr jedenfalls nicht immanent ist: Steuerberater nehmen die Rechtspflege nicht als Staatsaufgabe wahr und sind auch kein Organ des Staates. Steuerberater ergänzen die staatliche Rechtspflege, ohne dass ihre Tätigkeit darin aufgeht. Der Staat ist auf ihre Existenz und Expertise angewiesen, ohne welche die Rechtspflege in Unordnung geriete, und unterwirft die Berufe daher intensiver Regulierung; dies zieht aber nicht deren „Verstaatlichung“ nach sich. Auch die Existenz von „Vorbehaltsaufgaben“ – bei denen es sich weniger um Aufgaben als um Vorrechte kraft Qualifikation handelt – rechtfertigt keinen anderen Befund.

#### 5. Ausblick: Stärkung der Steuerberater?

Bewahrung und Selbstvergewisserung in berufsrechtlich unruhigen Zeiten, dies erwarten sich die Steuerberater von der Kodifizierung ihrer Organeigenschaft. Ausdruck des strukturellen Konservatismus ist die fast wortgetreue Rezeption des § 1 BOSTb in § 32 Abs. 1 StBerG – einschließlich seines syntaktischen Bruchs. Aber selbst wo der Wortlaut einer bisherigen Satzungsnorm unberührt bleibt, gewinnt eine Aussage mit der Verankerung in einer gesetzlichen, allgemeinverbindlichen Vorschrift eine neue Qualität. Die Frage, ob sich die Neufassung des § 32 StBerG konstitutiv oder gar modifizierend auf den Status der Berufsträger auswirkt oder sich in einem Programmsatz erschöpft – der dann rechtspolitisch sinnvoll sein kann oder auch nicht –, hat insofern eine gewisse Berechtigung.

Mit „Organ der Steuerrechtspflege“ wird ein Terminus für das Berufsrecht der Steuerberater adaptiert, der sich als normativer Anknüpfungspunkt spezifischer Rechte, Pflichten und Privilegien nach mehr als einem Jahrhundert nach seiner Einführung bei den Rechtsanwältinnen als weitgehend unbrauchbar erwiesen hat.<sup>42</sup> Dies gilt umso mehr, als das GG Anforderungen an die Konkretion eines Eingriffsvorbehalts stellt, die eine so weiche Formel nicht erfüllen kann.<sup>43</sup> Vor diesem Hintergrund könnte einzig der Zusatz „unabhängig“ eine gewisse normative Gestaltungskraft entfalten, wenn die Unabhängigkeit der Berufsausübung der Steuerberater nicht jetzt bereits in § 57 Abs. 1 StBerG festgeschrieben wäre. Insoweit kann aus der gesetzlichen Verankerung der Aussage, dass Steuerberater ein unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege sind, keine tragende Säule der Berufsrechtsarchitektur errichtet werden: Sie bleibt Pilaster oder wird dem Gesetzesgebäude als Schmuckgiebel aufgesetzt. Die identitätsstiftende und identitätssichernde Funktion der Normaussage sollte aber nicht unterschätzt werden. Auch ohne unmittelbare Rechtsfolgenerheblichkeit vermag eine Gesetzesnorm mit dem Inhalt des bisherigen § 1 BOSTb der Selbstvergewisserung eines Berufsstandes, der unter dem

40 Heilgeist DStR 2016, 189.

41 [https://www.rak-muenchen.de/fileadmin/downloads/04\\_RAKMuenchen/Veroeffentlichungen/Festschrift/2004\\_III\\_Festschrift.pdf](https://www.rak-muenchen.de/fileadmin/downloads/04_RAKMuenchen/Veroeffentlichungen/Festschrift/2004_III_Festschrift.pdf).

42 Kleemann (Fn. 36), § 32 Rn. 13; vgl. auch Koslowski (Fn. 16), § 32 Rn. 1.

43 Vgl. Kleemann (Fn. 36), § 32 Rn. 13; zu Einschränkungen der anwaltlichen Berufsfreiheit, die sich nach BVerfG v. 4.7.1989 – 1 BvR 1460/85, 1239/87, BVerfGE 80, 269 (280 f.), NJW 1989, 2611 aber wohl auf Steuerberater übertragen lassen, siehe BVerfG v. 8.3.1983 – 1 BvR 1078/80, BVerfGE 63, 266 (282 ff.) sowie Wolf in Gaier/Wolf/Göcken, Anwaltliches Berufsrecht, 2010, BRAO § 1 Rn. 2; vgl. zu den Anforderungen an eine Ermächtigungsnorm zB BVerfG v. 14.7.1987 – 1 BvR 537/81, 1 BvR 195/87, BVerfGE 76, 171 (188), NJW 1988, 191; v. 11.2.1992 – 1 BvR 1531/90, BVerfGE 85, 248 (256 f.), NJW 1992, 2341.

Druck der Digitalisierung und Brüsseler Deregulierungsbestrebungen um seine Identität besorgt ist, dienlich zu sein. Die bislang lediglich autodeterministische Definition der Berufsordnung wird, so gesehen, zum normativen und insofern allgemeinverbindlichen Prädikat erhoben, das Selbstbild wandelt sich zu einem Allgemeinbild. Mit ihm allein vermögen die deutschen Steuerberater keiner als exzessiv empfundenen Liberalisierung zu begegnen, aber als Parole im „Kampf ums (Berufs-)Recht“ ist der Organ-Topos allemal nützlich. Allerdings ist das soziale Bild vom steuerberatenden Beruf schon heute nicht mehr nur durch den einzelnen Steuerberater im klassischen Sinne bestimmt, sondern auch durch die nach §§ 49 ff. StBerG anerkannten Steuerberatungsgesellschaften, die sich gemäß § 72 Abs. 1 StBerG auf die Rechtsstellung nach § 57 StBerG berufen können. Spätestens wenn Steuerberatungsgesellschaften, wie geplant, zur Mitgliedschaft in der Kammer zugelassen werden und damit auch selbst Berufsträger werden, sollte § 32 StBerG auch in die Normenreihe des § 72 Abs. 1 StBerG aufgenommen werden.

# Der Steuerberater, ein „unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege“ – Zur Unabhängigkeit des Steuerberaters

Prof. Dr. Gerhard Ring\*

Mit der Neufassung des § 32 Abs. 2 StBerG schreibt der Bundesgesetzgeber erstmals ausdrücklich auf formellgesetzlicher Grundlage die besondere Organstellung des Steuerberaters im Einklang mit dem artverwandten Berufsrecht der Rechtsanwälte (§ 1 BRAO) fest: Der Steuerberater ist ein unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege. Unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege umschreibt die Stellung des Steuerberaters innerhalb des Rechtsstaats. Sie steht in Konkurrenz zum Status des Steuerberaters als Interessenvertreter des Mandanten, wobei die Organstellung der Stellung als Interessenvertreter grundsätzlich nachgelagert ist.

## 1. Vorbemerkung

Die Satzungsbestimmung des § 1 Abs. 1 BOSTB<sup>1</sup> bezeichnete über lange Zeit hinweg – entsprechend der gesetzlichen Verankerung der Organstellung des Rechtsanwalts in § 1 BRAO<sup>2</sup> („Der Rechtsanwalt ist ein unabhängiges Organ der Rechtspflege“) – den Steuerberater als „unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege“. Die Bestrebungen, die Stellung des Steuerberaters als Organ der (Steuer-)Rechtspflege – die das BVerfG bereits 1989 anerkannt hat<sup>3</sup> – auch gesetzlich im StBerG (dem Vorbild des § 1 Abs. 1 BOSTB folgend) zu verankern, waren jüngst erfolgreich. § 32 Abs. 2 StBerG hat infolge Art. 23 Nr. 4 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften<sup>4</sup> folgende Neufassung erfahren:<sup>5</sup> „Steuerberater und Steuerbevollmächtigte sind ein unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege. Sie bedürfen der Bestellung. Sie üben einen freien Beruf aus. Ihre Tätigkeit ist kein Gewerbe.“

Der Gesetzgeber werten damit den Rechtsanwalt respektive den Steuerberater nicht als Staatsorgan auf, sondern weisen den Angehörigen der beiden artverwandten freien Berufe<sup>6</sup> eine bestimmte Aufgabenstellung zu: Sie sind „Träger von Funktionen zur Wahrung des Rechts“<sup>7</sup> – Steuerberater speziell sind im Verhältnis zu Finanzgerichten und Finanzbehörden „gleichberechtigte Organe der Steuerrechtspflege“.<sup>8</sup>

Der Status des Steuerberaters als „unabhängiges Organ der (Steuer-) Rechtspflege“ mag zwar – nachdem das BVerfG<sup>9</sup> in Bezug auf den allgemeinen Status von Rechtsanwälten und Steuerberatern keine wesentlichen Unterschiede konstatiert und beide (steuer-) rechtsberatenden Berufe infolge gleicher Ausgestaltung der Berufsaufgaben und -pflichten sowie der gleichen Organisation ihrer berufsrechtlichen Selbstverwaltung gleichgestellt hat<sup>10</sup> (weil Steuerrechtsberatung „traditionell als Teil der den Rechtsanwälten obliegenden allgemeinen Rechtsberatung verstanden wird)<sup>11</sup> grundsätzlich anerkannt sein. Die Steuer(rechts)beratung ist (zwar) ein bloßer Ausschnitt der Tätigkeit des Rechtsanwalts, weil dessen Aufgabengebiet umfassender gestaltet ist. Von einer höheren Pflichtenbindung oder strengeren Berufsauffassung des Rechtsanwalts gegen-

\* Univ.-Prof. Dr. Gerhard Ring, Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Deutsches und Europäisches Wirtschaftsrecht, TU Bergakademie Freiberg.

1 Satzung über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe der Steuerberater und der Steuerbevollmächtigten (Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer – BOSTB) v. 8.9.2010; ebenso wie auch schon die Nrn. 45 Abs. 1 und 46 Abs. 1 RiliStB.

2 De lege ferenda hat Kleemann bereits 2011 (in Kuhls ua, StBerG, 3. Aufl. 2011, § 32 Rn. 11) für die Einfügung einer dementsprechenden ausdrücklichen gesetzlichen Regelung zur Rechtsstellung des Steuerberaters in das StBerG plädiert, was der Gesetzgeber nunmehr aufgegriffen hat.

3 BVerfG v. 4.7.1989 – 1 BvR 1460/89, BVerfGE 80, 269 (281), NJW 1989, 2611 (2612) zur Verfassungsmäßigkeit von Sozietätsverboten.

4 BR-Drs. 552/19.

5 Durch diese Ergänzung, dass Steuerberater und Steuerbevollmächtigte ein unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege sind, soll ihre besondere Organfunktion festgehalten und ein Gleichklang mit dem Berufsrecht der Rechtsanwälte in § 1 BRAO geschaffen werden, vgl. Begr. Grunddrucksache, BR-Drs. 356/19, 225.

6 Vgl. auch Hensler ZHR 171 (2007), 10.

7 Koslowski, StBerG, 7. Aufl. 2017, § 32 Rn. 1 im Anschluss an Stern, Anwaltschaft und Verfassungsstaat, BRAK-Schriftenreihe, Bd. 1, S. 12 ff.

8 Kleemann (Fn. 2).

9 BVerfG v. 4.7.1989 – 1 BvR 1460/89, BVerfGE 80, 269, NJW 1989, 2611 (2612); v. 4.2.1993 – 1 BvR 1313/88, NJW-RR 1994, 168.

10 Rechtsanwälte und Steuerberater nehmen „neben der Interessenvertretung eine unabhängige Organstellung in der (Steuer-)Rechtspflege“ ein; BVerfG v. 4.7.1989 – 1 BvR 1460/85, 1239/87, BVerfGE 80, 269 (281), NJW 1989, 2611. Vgl. auch Kleemann (Fn. 2), § 32 Rn. 12; Singer DStR-Beih. 2014, 33 (zu Heft 8/2014): Bei einem Vergleich zwischen der „beruflichen Unabhängigkeit“ eines Rechtsanwalts mit jener eines Steuerberaters ergebe sich bei beiden ein vergleichbar hoher Stellenwert. Die in der Rechtsprechung des BFH (v. 9.8.2011 – VII R 2/11, DStRE 2011, 1425) herausgearbeiteten Unterschiede in den Leitbildern von Rechtsanwälten und Steuerberatern seien für das Merkmal der „beruflichen Unabhängigkeit“ ohne Bedeutung (und rechtfertigten keine unterschiedliche Behandlung von Rechtsanwalt und Steuerberater).

11 Kleemann (Fn. 2), § 32 Rn. 12 unter Bezugnahme auf BGH v. 4.1.1968 – AnwZ (B) 10/67, BGHZ 49, 244, NJW 1968, 844; v. 1.12.1969 – NotZ 4/69, BGHZ 53, 103, NJW 1970, 427.

über einem Steuerberater kann aber nicht ausgegangen werden: Stellung und Organisation beider Berufsstände gleichen sich, die sie treffenden Berufspflichten sind überwiegend parallel geregelt und auch weitgehend deckungsgleich.<sup>12</sup>

Kleemann<sup>13</sup> äußert gleichwohl Skepsis, ob dieses Postulat mit der Rechtswirklichkeit im Verhältnis zu staatlichen Organen kompatibel ist: Ist der Steuerberater tatsächlich ein „gleichberechtigtes Organ“? „Nur durch (eine) ständig selbstbewusste nach dem Gebot der Sachlichkeit bestimmte Berufsausübung wird die tatsächliche Anerkennung als ‚gleichberechtigtes Organ‘ tatsächlich erreicht werden“.<sup>14</sup>

Bei einem „unabhängigen Organ der Rechtspflege“ – nicht der Justiz<sup>15</sup> – unterliegt die Berufsausübung der freien und unreglementierten Selbstbestimmung des einzelnen Berufsträgers.<sup>16</sup>

## 2. Organ der Steuerrechtspflege

Der Begriff des „Organs“ ist missverständlich.<sup>17</sup> Er „hat in diesem Zusammenhang keine juristisch fassbare Bedeutung“.<sup>18</sup> Gesetzgeberische Maßnahmen im Kampf gegen Steuerverkürzung und internationale Geldwäsche haben dazu geführt, dass die „geläufige Qualifizierung der Tätigkeit des Beraters als Organ der Steuerrechtspflege“ ... in diesem Zusammenhang zu Missverständnissen führen (kann).<sup>19</sup>

Bereits 1931 hat Lion<sup>20</sup> in Bezug auf den Begriff „Organ der Steuerrechtspflege“ konstatiert, dass der Steuerberater dadurch nicht zum Gehilfen des Staates werde, da auch er der Wahrheit diene, der Feststellung und der Durchführung des Steueranspruchs, seine Tätigkeit aber nur zu entwickeln brauche, soweit sie seinem Auftraggeber günstig sei. Insofern bleibe er Interessenvertreter. Er habe nicht zugleich die Interessen seines Mandanten und die des Staates zu fördern – vielmehr fördere seine Tätigkeit, selbst wenn sie nur die Interessen der einen Seite wahrnimmt, zugleich auch die Interessen des Staates.<sup>21</sup>

„Organ der Rechtspflege“ umschreibt damit nur „schlagwortartig die Stellung des Steuerberaters innerhalb des Rechtsstaats“.<sup>22</sup> Er ist in dieser Funktion nicht bloßer Interessenvertreter, „sondern auch der Rechtspflege als wichtigem Gemeinschaftsgut verpflichtet“.<sup>23</sup> Die Interessenvertretung ist insbesondere durch die Gemeinwohlverpflichtung als „Organ der Rechtspflege“ – als deren Ausfluss der Steuerberater seinen Beruf nach § 57 Abs. 1 StBerG unabhängig, eigenverantwortlich und gewissenhaft auszuüben hat – beschränkt.<sup>24</sup> In ihrer Konkurrenz zum Status des Steuerberaters als Interessenvertreter ist die Organstellung innerhalb der Grenzen jedoch nachgelagert (dazu noch unter 3.1). Die Organstellung zielt darauf ab, dass der Steuerberater die Sache des Steuerbürgers – in der Vertretung von dessen Interessen – gegenüber der Staatsgewalt auf der Grundlage „souveräner Gleichheit“ wahrnehmen kann.<sup>25</sup> „Die aus der Organstellung folgenden Pflichten dürfen nicht die Rechte des Steuerberaters als Interessenvertreter überlagern“.<sup>26</sup> Steuerberater (wie Wirtschaftsprüfer)<sup>27</sup> nehmen neben der Interessenvertretung auch eine „unabhängige Organstellung in der Rechtspflege“ ein.<sup>28</sup>

Der BGH<sup>29</sup> verlangt für die Ausschließung eines Steuerberaters aus dem Beruf eine „Gefahr für die Rechtspflege“. Dafür soll es ausreichen, dass aufgrund einer schweren Pflichtverletzung das für jede Rechtsberatung unabdingbare Vertrauen zwischen dem Berater und seinem Mandanten sowie die für eine sachgerechte Rechtsberatung notwendige „innere Unabhängigkeit“ des Beraters beeinträchtigt sind.<sup>30</sup>

12 So BGH v. 8.8.1993 – StSt(R) 1/93, BGHSt 39, 281, DStR 1994, 479 unter Bezugnahme auf BVerfG v. 4.7.1989 – 1 BvR 1460/89, BVerfGE 80, 269 (280 f.), NJW 1989, 2611 (2612) – Verfassungsmäßigkeit von Sozietätsverboten.

13 Kleemann (Fn. 2), § 32 Rn. 14 in Bezug auf eine Ungleichbehandlung der Steuerberater gegenüber Rechtsanwälten im Rahmen des § 160a StPO als verfassungsrechtlich problematische Differenzierung.

14 Kleemann (Fn. 2), § 32 Rn. 14.

15 Vgl. dazu Brüggemann in Feuerich/Weyland, BRAO, 9. Aufl. 2016, § 1 Rn. 3 in Bezug auf den Rechtsanwalt: „Als Organ der Rechtspflege ... nimmt der Rechtsanwalt im freiheitlichen Rechtsstaat als berufener Berater und Vertreter des Rechtsuchenden ... neben Richtern und Staatsanwälten eine eigenständige Funktion im ‚Kampf um das Recht‘ wahr.“

16 BVerfG v. 14.7.1987 – 1 BvR 537/81, BVerfGE 76, 171, NJW 1988, 191 in Bezug auf Rechtsanwälte.

17 Kleine-Cosack, BRAO, 7. Aufl. 2015, § 1 Rn. 22. Dazu auch Eckertz-Höfer NJW 2013, 1580. Zudem Borgamm/Jungk/Schwaiger, Anwaltschaft, 5. Aufl. 2014, § 3 – Der Rechtsanwalt als unabhängiges Organ der Rechtspflege; Jaeger NJW 2004, 1; Zuck NJW 2013, 1582.

18 Kleemann (Fn. 2), § 32 Rn. 13 unter Bezugnahme auf BVerfG v. 28.6.1967 – 2 BvR 143/61, BVerfGE 22, 114, NJW 1967, 2051.

19 Rüping FS Kohlmann, 2003, 499 (512).

20 Lion in Verwaltungsakademie Berlin (Hrsg.), Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren nach der AO, 1931, 49 (69).

21 Lion (Fn. 20).

22 Kleemann (Fn. 2), § 32 Rn. 13.

23 Kleemann (Fn. 2), § 32 Rn. 13 unter Bezugnahme auf Hommerich DStR 2008, 116; Spindler Stbg 2010, 49.

24 Kleemann (Fn. 2), § 32 Rn. 16.

25 Jessnitzer, BRAO, 9. Aufl. 2000, § 1 Rn. 1.

26 Maxl in Kuhls, StBerG, 3. Aufl. 2011, § 57 Rn. 36.

27 Dazu Wirtschaftsprüferkammer, Das berufsrechtliche Stichwort, Unabhängigkeit und Besorgnis der Befangenheit, WPK-Mitt. 1994, 28.

28 BVerfG v. 8.4.1998 – 1 BvR 1773/96, BVerfGE 98, 49, NJW 1998, 2269 zur Verfassungswidrigkeit des Sozietätsverbots zwischen Anwaltsnotaren und Wirtschaftsprüfern. Vgl. dazu auch die Anm. von Kleine-Cosack EWIR 1998, 603; Henssler JZ 1998, 1065.

29 BGH v. 6.8.1993 – StSt(R) 1/93, BGHSt 39, 281, NJW 1994, 206. Vgl. dazu auch die Anm. von Hoehstetter Rbeistand 1994, 30.

30 BGH v. 6.8.1993 – StSt(R) 1/93, BGHSt 39, 281, NJW 1994, 206.

### 3. Unabhängigkeit

Unabhängigkeit<sup>31</sup> des Steuerberaters<sup>32</sup> (im Sinne einer unabhängigen Berufsausübung)<sup>33</sup> ist nicht nur Ausfluss des Status als „Organ der Steuerrechtspflege“ (§ 32 Abs. 2 S. 1 StBerG neu respektive § 1 Abs. 1 BOSTB), sondern auch Wesensmerkmal des steuerberatenden Berufs als eines freien Berufs (vgl. § 32 Abs. 2 S. 3 StBerG neu).<sup>34</sup> Unabhängigkeit setzt voraus, dass der Steuerberater keine Bindungen eingeht, die aufgrund Gesetzlicher Berufspflichtwidrigkeit geeignet sind, seine Entscheidungsfreiheit zu beeinträchtigen.<sup>35</sup> Die Stellung als unabhängiges Organ beinhaltet die Pflicht, die berufliche und persönliche Unabhängigkeit in rechtlicher wie tatsächlicher Hinsicht nach allen Seiten hin zu wahren.<sup>36</sup> Die Unabhängigkeit des Steuerberaters als Wesensmerkmal seiner freiberuflichen Berufsausübung hat in diversen gesetzlichen Regelungen Ausdruck gefunden. Der Steuerberater hat nach § 57 Abs. 1 StBerG seinen Beruf ua „unabhängig“ auszuüben, wobei Unabhängigkeit häufig mit „Eigenverantwortlichkeit“ gleichgesetzt wird.<sup>37</sup> § 2 Abs. 1 BOSTB konkretisiert die Unabhängigkeit dahin, dass Steuerberater ihre „persönliche und wirtschaftliche Unabhängigkeit“ gegenüber jedermann zu wahren haben. Daraus resultiert, dass auch der Steuerberater seine Unabhängigkeit – soweit wie irgend möglich – sichern und jeder Beeinflussung seiner Unabhängigkeit infolge wirtschaftlicher Interessen entgegen treten muss.<sup>38</sup>

Steuerberater dürfen daher nach § 2 Abs. 2 BOSTB auch keine Bindungen eingehen, die ihre berufliche Entscheidungsfreiheit gefährden können. Dh, der Steuerberater muss im Interesse einer Wahrung seiner beruflichen Entscheidungsfreiheit seinen Beruf frei von sachfremden Einflüssen ausüben (können).<sup>39</sup>

Der Negativkatalog des § 2 Abs. 3 BOSTB listet beispielhaft („insbesondere“) Konstellationen auf, in denen die Unabhängigkeit im Falle von Interessenkonflikten bei Sachverhalten mit wirtschaftlicher Bewandnis nicht gewährleistet ist, so

- die Annahme von Vorteilen jeder Art seitens Dritter (Nr. 1),
- die Vereinbarung und die Annahme von Provisionen (Nr. 2) oder
- eine Übernahme von Mandantenrisiken (Nr. 3).

Auf die Unabhängigkeit des Steuerberaters zielt auch § 6 BOSTB (Interessenkollisionen):<sup>40</sup> Ein Steuerberater darf nach § 6 Abs. 1 BOSTB nicht tätig werden, wenn eine Kollision mit eigenen Interessen gegeben ist. Er hat die Rahmenbedingungen für eine – insbesondere wirtschaftliche – Unabhängigkeit zu schaffen.<sup>41</sup> Mehrere Auftraggeber dürfen in derselben Sache gemäß § 6 Abs. 2 BOSTB nur beraten oder vertreten werden, wenn dem Steuerberater ein gemeinsamer Auftrag erteilt ist oder alle Auftraggeber einverstanden sind – wobei der Steuerberater auf widerstreitende Interessen ausdrücklich hinweisen muss. Insoweit darf er auch nur vermittelnd tätig werden. Nach § 6 Abs. 3 BOSTB dürfen Sozietäten, Steuerberatungsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften, Anstellungsverhältnisse und sonstige Formen der Zusammenarbeit auch nicht zu einer Umgehung eines Betätigungsverbots führen (zB in den Fällen des § 61 StBerG, wonach ehemalige Beamte und Angestellte der Finanzverwaltung während eines Zeitraums von drei Jahren nach dem Ausscheiden aus dem öffentlichen Dienst nicht für Auftraggeber tätig werden dürfen, mit deren Steuerangelegenheiten sie innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Ausscheiden materiell befasst waren).

„Unabhängigkeit“ ist – wenngleich dies in der Rechtsprechung oftmals geschieht<sup>42</sup> – nicht gleichzusetzen mit „Eigenverantwortlichkeit“<sup>43</sup> (§ 57 Abs. 1 StBerG) i. S. einer grundsätzlich höchstpersönlichen und weisungsunabhängigen Berufsausübung, wenngleich beide Begriffe sich teilweise überschneiden.<sup>44</sup> Gleichmaßen ist „Unabhängigkeit“ von „Unparteilichkeit“ abzugrenzen, wozu der Steuerberater (im Unterschied zum Wirtschaftsprüfer, der seinen Beruf nicht nur unabhängig auszuüben hat, sondern bei der Erstellung von Prüfungsberichten und Gutachten sich auch „unparteiisch“ zu verhalten hat, vgl. § 43 Abs. 1 WPO) nicht verpflichtet ist.<sup>45</sup>

31 Dazu Thümmel WPg 1986, 643.

32 Vgl. in Bezug auf die „Unabhängigkeit“ im Bereich der Rechtspflege und zu den diesbezüglichen verfassungsrechtlichen Vorgaben auch Prütting (ZIP 2002, 1965), wenn der Insolvenzverwalter zugleich Anwalt, Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater ist: „Unabhängigkeit“ in Bezug auf Einzelfälle wie Pool-Verwaltung, enge wirtschaftliche Verflechtung, Beteiligung an außergerichtlicher Sanierung und Planerstellung, Eigenverwaltung und Verteilung von Funktionen auf mehrere Mitglieder einer Sozietät.

33 Dazu Willerscheid DStR 2018, 635; Meng StB 1988, 333.

34 Vgl. dazu auch Schramm DStR 2003, 1364.

35 Koslowski (Fn. 7), § 57 Rn. 8.

36 BGH v. 27.5.1968 – AnwSt (R) 8/67, BGHSt 22, 157, NJW 1968, 2204.

37 Maxl (Fn. 26), § 57 Rn. 22 unter Bezugnahme auf BGH v. 9.10.1986 – I ZR 138/84, BGHZ 98, 337, NJW 1987, 1323 – Unternehmensberatung I.

38 So LG Frankfurt a. M. v. 10.12.1993 – 25 U 95/93, NJW-RR 1995, 372 in Bezug auf die Stellung eines Notars und das notarielle Sozietätsverbot nach § 9 Abs. 1 BNotO im Hinblick auf eine Assoziation zwischen Anwaltsnotar, Rechtsanwalt und Steuerberater.

39 Maxl (Fn. 26), § 57 Rn. 39.

40 Vgl. zur Kollision mit Drittinteressen näher Maxl (Fn. 26), § 57 Rn. 70 ff.

41 Maxl (Fn. 26), § 57 Rn. 45.

42 Vgl. bspw. BGH v. 9.10.1986 – I ZR 16/85, BGHZ 98, 337, NJW 1987, 1326.

43 Vgl. Ueberfeldt DStR 2016, 1574. Dazu etwa auch Maxl (Fn. 26), § 57 Rn. 82 ff.; Meilicke StB 1963, 162; Longin DStR 1983, 667; Meng StB 1989, 105; Scharl StB 1989, 397.

44 Maxl (Fn. 26), § 57 Rn. 40.

45 Maxl (Fn. 26), § 57 Rn. 42.

„Unabhängigkeit“ bedeutet Freiheit<sup>46</sup> – nicht jedoch Schrankenlosigkeit, sondern Bindung an Recht und Gesetz sowie die staatliche Rechtsordnung, weshalb der Steuerberater im Hinblick auf diese Bindung auch einer Reihe besonderer Berufspflichten unterworfen ist.<sup>47</sup>

Insoweit hat der Steuerberater also seine Unabhängigkeit im Verhältnis zu(m)

- Staat<sup>48</sup> (Unabhängigkeit vom Staat und Freiheit von staatlichen Weisungen<sup>49</sup>, zur Staatsunabhängigkeit unter 3.1<sup>50</sup> [auch zur Gesellschaftsunabhängigkeit<sup>51</sup>]),
  - Auftraggeber (zur Parteiunabhängigkeit<sup>52</sup> und damit eng verbunden mit der wirtschaftlichen und finanziellen Unabhängigkeit<sup>53</sup> unter 3.2),
    - Mitarbeitern (unter 3.3) und zu
    - sonstigen Personen<sup>54</sup> (unter 3.4)
- zu wahren.

Der Steuerberater muss sowohl im Verhältnis zum Auftraggeber als auch zu seinen Mitarbeitern die Unabhängigkeit wahren. Es darf niemandem ermöglicht werden, auf seine Entscheidungsfreiheit Einfluss zu nehmen.<sup>55</sup> Dies gewinnt insbesondere bei der Eingehung finanzieller Bindungen an Relevanz. Wirtschaftliche Abhängigkeiten sind zu vermeiden.

Die Unabhängigkeit des Steuerberaters manifestiert sich (wie die des Rechtsanwalts) in mehrerlei Hinsicht, primär aber in der Staatsunabhängigkeit, „nicht hingegen (in einer) Unabhängigkeit im privatrechtlichen Sinn(e)“,<sup>56</sup> mithin nicht im Sinne völliger wirtschaftlicher Unabhängigkeit,<sup>57</sup> sondern im

Sinne „geordneter wirtschaftlicher Verhältnisse“.<sup>58</sup> Geordnete wirtschaftliche Verhältnisse sind eine unabdingbare Voraussetzung für eine unabhängige Berufsausübung, weshalb ein Steuerberater, der nicht zu einer fristgerechten Schuldentilgung in der Lage ist, seine Berufspflichten nicht mit der erforderlichen Unabhängigkeit erfüllen kann.<sup>59</sup> Der Steuerberater muss somit in eigenen finanziellen Angelegenheiten sorgfältig verfahren, obgleich die Tatsache, dass gegen einen Steuerberater Zwangsvollstreckungsmaßnahmen durchgeführt werden, für sich allein noch nicht auf eine Berufspflichtverletzung hinweist.<sup>60</sup> So hat denn auch das LG Köln<sup>61</sup> konstatiert, dass durch einen schuldlosen Vermögensverfall die Unabhängigkeit eines Steuerberaters gegenüber Dritten (insbes. seinen Mandanten) nicht gefährdet werde.

### 3.1 Staatsunabhängigkeit

Die durch Unabhängigkeit gekennzeichnete Berufsausübung „unterliegt – im Gegensatz zum öffentlichen Dienst, (etwa) zur Funktion des Richters oder des Staatsanwalts – der freien und unreglementierten Selbstbestimmung des einzelnen“ Berufsträgers<sup>62</sup> (ohne eine staatliche Kontrolle).<sup>63</sup> Der Steuerberater übt – im Dienste der Steuerrechtspflege – einen freien und unabhängigen Beruf aus.<sup>64</sup>

<sup>46</sup> So im Hinblick auf den Rechtsanwalt Brüggemann (Fn. 15), § 1 Rn. 13.

<sup>47</sup> So im Hinblick auf den Rechtsanwalt Brüggemann (Fn. 15), § 1 Rn. 13.

<sup>48</sup> BVerfG v. 22.5.1975 – 2 BvL 13/73, BVerfGE 39, 334, NJW 1975, 1641; v. 8.3.1983 – 1 BvR 1078/80, BVerfGE 63, 266, NJW 1983, 1535. Zur „Freiheit gegenüber dem Staat“ näher auch Fleischmann, Die freien Berufe im Rechtsstaat, 1970, I. Teil C.III.4.: „Freiheit in besonderer Verantwortung“ – kein Staatsdienst und freies Zulassungsverfahren.

<sup>49</sup> So im Hinblick auf den Rechtsanwalt Brüggemann (Fn. 15), § 1 Rn. 14.

<sup>50</sup> Zur Staatsunabhängigkeit des Rechtsanwalts näher Brüggemann (Fn. 15), § 1 Rn. 15.

<sup>51</sup> Vgl. auch Pfeiffer BRAK-Mitt. 1987, 102 zur sog. Gesellschaftsunabhängigkeit als Unabhängigkeit von gesellschaftlichen (dh ideologischen, parteipolitischen oder wirtschaftlich orientierten) Machtgruppen. Dazu in Bezug auf Rechtsanwälte auch Brüggemann (Fn. 15), § 1 Rn. 16 f.

<sup>52</sup> Zur Parteiunabhängigkeit des Rechtsanwalts näher Brüggemann (Fn. 15), § 1 Rn. 18 f. und zur Verpflichtung zur Wahrung der Unabhängigkeit ders. (Fn. 15), § 1 Rn. 20 ff.

<sup>53</sup> BVerfG v. 17.10.1990 – 1 BvR 283/85, BVerfGE 83, 1, NJW 1991, 555; Pfeiffer BRAK-Mitt. 1987, 102.

<sup>54</sup> Koslowski (Fn. 7), § 57 Rn. 11. Dazu näher auch Mang StB 1988, 333.

<sup>55</sup> Dazu näher auch Bachmann Stbg 1988, 114.

<sup>56</sup> Kleine-Cosack (Fn. 17), § 1 Rn. 10.

<sup>57</sup> Koslowski (Fn. 7), § 57 Rn. 10. Dazu auch Maxl (Fn. 26), § 57 Rn. 46 ff.

<sup>58</sup> OLG Düsseldorf v. 5.12.2002 – StO 1/02, DStRE 2003, 1422. Ebenso LG Düsseldorf v. 28.2.1992 – 45 StL 25/91, BeckRS 1992, 31333499, wonach es im Rahmen der „unabhängigen Berufsausübung“ des Steuerberaters zwar keiner „völligen wirtschaftlichen Unabhängigkeit“ bedürfe, gleichwohl aber „geordnete wirtschaftliche Verhältnisse“ zu fordern seien.

<sup>59</sup> OLG Düsseldorf v. 5.12.2002 – StO 1/02, DStRE 2003, 1422.

<sup>60</sup> OLG Düsseldorf v. 5.12.2002 – StO 1/02, DStRE 2003, 1422 unter Bezugnahme auf Koslowski (Fn. 7), § 57 Rn. 83.

<sup>61</sup> LG Köln v. 22.12.1987 – 171/StL 34/87, StB 1988, 306, weswegen der Vermögensverfall und die danach fortgesetzte Berufsausübung allein auch keine sanktionsbewehrte Berufspflichtverletzung darstelle.

<sup>62</sup> Kleine-Cosack (Fn. 17), § 1 Rn. 12 zum Anwaltsberuf.

<sup>63</sup> BVerfG v. 8.3.1983 – 1 BvR 1078/80, BVerfGE 63, 266, NJW 1983, 1535.

<sup>64</sup> Kleine-Cosack (Fn. 17), § 1 Rn. 23 zum Anwaltsberuf.

Die Staatsunabhängigkeit manifestiert sich darin, dass der Steuerberater keiner Berufsaufsicht und keinem Weisungsrecht der Finanzverwaltung (der gegenüber der Steuerberater die Interessen seiner Auftraggeber zu vertreten hat) mehr unterworfen ist.<sup>65</sup> Schon 1961 hat der Bundestag hervorgehoben, dass die während der NS-Zeit hergestellte Abhängigkeit der steuerberatenden Berufe von der Finanzverwaltung uneingeschränkt zu beseitigen sei.<sup>66</sup> Die Unabhängigkeit des Steuerberaters sei damit gegenüber den Finanzbehörden und den Mandanten sicherzustellen. Allerdings bleibe der Steuerberater den für ihn gültigen gesetzlichen Bestimmungen und dem „allgemeinen Wohle“ verpflichtet.

Dessen ungeachtet sind auch später noch diverse Aussagen des BVerfG – der Steuerberater sei „Mittler zwischen dem Steuerpflichtigen und den Finanzbehörden“, der seine „Unabhängigkeit und Unparteilichkeit ... gegenüber seinem Klienten“ wahren muss<sup>67</sup> bzw., dass es das Ziel der Steuerberaterordnung sei, im Interesse des Steueraufkommens nur Personen mit besonderer Fachkunde tätig werden zu lassen<sup>68</sup> – missverständlich bzw. gar befremdlich gewesen. Maxl<sup>69</sup> weist zu Recht aber darauf hin, dass die dadurch verursachten Irritationen letztlich durch die Entscheidung des BVerfG vom 4.7.1989 beseitigt worden sind, in der das BVerfG eindeutig klargestellt hat, dass der Steuerberater

- Interessenvertreter seiner Mandanten (eben nicht unparteiisch ist, dazu noch unter 3.2) und zugleich
  - Organ der (Steuer-) Rechtspflege
- ist.

Damit kommt dem Steuerberater in Bezug auf sein berufliches Handeln eine Doppelfunktion (-rolle) zu. Dieser Dualismus findet heute letztlich auch Ausdruck in der Aussage des § 1 Abs. 1 BOSTB, wonach der Steuerberater „Angehöriger eines Freien Berufs“ und „unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege“ ist (§ 32 Abs. 2 S. 3 und 1 StBerG neu).

Was nun das Verhältnis zwischen der Organstellung (und den hieraus letztlich auch entspringenden Pflichten) und der Funktion des Interessenvertreters anbelangt, gebührt Letzterem (im Rahmen der den Steuerberater treffenden gesetzlichen Grenzen) ein Vorrang:<sup>70</sup> „Die aus der Organstellung folgenden Pflichten dürfen nicht die Rechte des Steuerberaters als Interessenvertreter überlagern“. Unter Bezugnahme auf die von *Jessnitzer*<sup>71</sup> zum Rechtsanwalt als „Organ der Rechtspflege“ geäußerte Auffassung vertritt Maxl<sup>72</sup> die Ansicht, dass die dem Steuerberater eingeräumte Organstellung letztlich darauf abzielt, den Steuerberater auf der „Basis souveräner Gleichheit“ die Sache des Bürgers gegenüber der Staatsgewalt vertreten zu lassen.

Dies ist mE nur zum Teil zutreffend – da mit dieser Positionsbestimmung und der damit einhergehenden Rechte des Berufsträgers auch zwingend Pflichten korrespondieren müssen, um die Organstellung nicht als leere Begriffshülse im Raum stehen zu lassen.<sup>73</sup> Als „Organ der Rechtspflege“ hat der Steuerberater nicht nur die Grenzen des für alle geltenden Rechts einzuhalten. Dazu ist jeder Rechtsunterworfenen gleichermaßen verpflichtet. Vielmehr spiegelt dieser Status auch die Notwendigkeit eines berufsethischen Verhaltens wider, das ggf. über die von der Rechtsordnung nur gesetzten „Außengrenzen“ hinausgehen und den Steuerberater in voller Unabhängigkeit dazu bewegen könne und sollte, ein Mandat wegen entgegenstehender persönlicher und berufsethischer Überzeugungen (nachstehend noch unter 3.2) im Einzelfall auch abzulehnen.

### 3.2 Unabhängigkeit vom Auftraggeber

Unabhängigkeit gegenüber dem Auftraggeber (Mandanten) bedeutet vom Ansatz her zwar keine Weisungsfreiheit, da der Steuerberater im Rahmen des Auftragsverhältnisses mit seinem Mandanten (dessen Inhalt er weitgehend frei gestalten kann)<sup>74</sup> dessen Weisungen nach den §§ 675, 665 BGB grundsätzlich zu folgen hat.

So hat das OLG Celle<sup>75</sup> in Bezug auf die ausdrückliche Weisung eines Mandanten an seinen Steuerberater, einen Rechtsbehelf einzulegen, festgestellt, dass der Berater diesen aufgrund seiner Gehorsamspflicht in jedem Fall einlegen muss, und zwar auch dann, wenn er selbst diesen Rechtsbehelf für aussichtslos hält. Das Weisungsrecht des Auftraggebers findet jedoch dort seine Grenze, wo dem Steuerberater ein pflichtwidriges (dh rechtswidriges oder gar strafbares)

<sup>65</sup> So Koslowski (Fn. 7), § 57 Rn. 9: Die Berufsaufsicht erfolgt vielmehr im Rahmen der berufsrechtlichen Selbstverwaltung (§ 76 StBerG) und einer unabhängigen Berufsgerichtsbarkeit (§§ 89 ff. StBerG).

<sup>66</sup> BT-Drs. 3/2858.

<sup>67</sup> BVerfG v. 15.2.1967 – 1 BvR 569/62, BVerfGE 21, 173, NJW 1967, 1317.

<sup>68</sup> BVerfG v. 18.6.1980 – 1 BvR 697/77, BVerfGE 54, 301, NJW 1981, 33, 34.

<sup>69</sup> Maxl (Fn. 26), § 57 Rn. 35.

<sup>70</sup> So grundsätzlich zutreffend Maxl (Fn. 26), § 57 Rn. 36 unter Bezugnahme auf OLG Düsseldorf (v. 10.12.1990 – 1 Ws 1096/90, NJW 1991, 996: zum Spannungsverhältnis zwischen Strafverteidigung und Strafvereitelung), das in seinem Leitsatz feststellt, dass im Falle eines Verteidigers, der sich bei der Ausübung seines Mandats prozessual zulässiger Mittel bedient, eine Ausschließung wegen des Verdachts der (versuchten) Strafvereitelung selbst dann nicht in Betracht kommt, wenn er dadurch dazu beiträgt, dass der Hauptverhandlungstermin vertagt werden muss.

<sup>71</sup> Jessnitzer (Fn. 25).

<sup>72</sup> Maxl (Fn. 26), § 57 Rn. 36.

<sup>73</sup> So Ring, *Anwaltliches Werberecht*, 2. Aufl. 2018, 6.

<sup>74</sup> Koslowski (Fn. 7), § 57 Rn. 14; auch durch langfristig angelegte Verträge unter Ausschluss des Kündigungsrechts nach § 627 BGB: BGH v. 31.3.1967 – VI ZR 288/64, BGHZ 47, 303, NJW 1967, 1416; LG Hamburg v. 10.1.1979 – 15 O 978/78, MDR 1979, 1025.

<sup>75</sup> OLG Celle v. 15.6.1967 – 12 U 5/67, DStR 1968, 422.



Verhalten<sup>76</sup> (zB Beihilfe zur Steuerhinterziehung oder zur Steuerverkürzung) abverlangt wird.<sup>77</sup> Insoweit ist es ihm auch untersagt, (gesetzwidrige) vertragliche Bindungen einzugehen.<sup>78</sup>

Der Steuerberater ist in diesem rechtlichen Rahmen aufgrund seiner beruflichen Aufgabenstellung zur bestmöglichen Wahrung der legalen Interessen seines Mandanten (auch und vor allem gegenüber der Finanzverwaltung) verpflichtet<sup>79</sup> – und damit nicht zur Unparteilichkeit oder zur Objektivität.<sup>80</sup>

Die Rolle als Interessenvertreter stellt die Unabhängigkeit des Steuerberaters gleichwohl nicht in Abrede, zumal er ja auch jederzeit von der Möglichkeit Gebrauch machen kann, ein Mandat (das mit seinen persönlichen Überzeugungen nicht in Einklang zu bringen ist) abzulehnen.<sup>81</sup>

Wenn sich ein Steuerberater jedoch von seinem Mandanten eine Vollmacht zur erneuten steuerlichen Beratung erteilen lässt, um auf diese Weise seine dem Mandanten gegenüber bestehenden Verbindlichkeiten in Gestalt von Schadensersatzzahlungen wegen steuerlicher Beratungsfehler zu erfüllen, verstößt er gegen seine Berufspflicht nach § 57 Abs. 1 StBerG zur „unabhängigen Berufsausübung“.<sup>82</sup> Gefahren für die notwendige Unabhängigkeit des Steuerberaters gegenüber seinem Auftraggeber können auch finanzielle Bindungen<sup>83</sup> oder Interessenkollisionen<sup>84</sup> begründen – ebenso wie auch die Gewährung von Provisionen und Vorteilen anderer Art.<sup>85</sup> Schon ein einmaliges Vermittlungs- und Provisionsgeschäft kann zum Verlust der Unabhängigkeit führen und ist infolgedessen unzulässig.<sup>86</sup> Dies mündet in die prinzipielle Unzulässigkeit einer Provisionsannahme,<sup>87</sup> da es dem Wesen eines freien Berufs zuwiderläuft, neben diesem auch noch eine auf Gewinnerzielung ausgerichtete Tätigkeit auszuüben, wodurch sich ggf. ein Widerstreit zu den Interessen der Mandanten auftritt, der geeignet ist, die Unabhängigkeit des Steuerberaters zu gefährden.<sup>88</sup>

Ein Interessenwiderstreit löst ein Betätigungsverbot zulasten des Steuerberaters aus,<sup>89</sup> zB im Falle der Bestellung eines Steuerberaters als Vorstandsmitglied einer Bank,<sup>90</sup> wodurch im konkreten Fall die Gefahr einer Verletzung der Berufspflichten der Unabhängigkeit und Eigenverantwortlichkeit besteht – insbesondere in Fällen eines Kreditbedarfs von Mandanten (wodurch gegenläufige Interessen virulent werden können).<sup>91</sup> Andererseits hat der BGH<sup>92</sup> entschieden, dass eine auf zwei Tage in der Woche in den Abendstunden begrenzte Tätigkeit als Vorstandsmitglied einer gemeinnützigen Genossenschaft (Kontrolle der Buchhaltung) die „Unabhängigkeit“ der Berufsausübung eines Steuerberaters „offensichtlich“ nicht tangiert. Dies liegt letztlich darin begründet, dass der Umfang einer „persönlichen Abhängigkeit“ nur im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller Umstände des konkret in Rede stehenden Einzelfalls ermittelt werden kann.<sup>93</sup>

### 3.3 Unabhängigkeit von Mitarbeitern

Unabhängigkeit gegenüber den Mitarbeitern bedeutet, dass der Steuerberater diese unter Aufrechterhaltung seiner eigenen Entscheidungsfreiheit überwacht, so dass er nicht in eine Situation gerät, in der Mitarbeiter „in irgendeiner

76 Vgl. auch Burkhard INF 2002, 437.

77 Koslowski (Fn. 7), § 57 Rn. 12.

78 Vgl. insoweit für den angestellten Steuerberater und den Vertreter die ausdrückliche gesetzliche Regelung in § 60 Abs. 2 StBerG, wonach die genannten Personen keine „eigenverantwortliche Tätigkeit“ ausüben, wenn sie sich an Weisungen halten müssen, durch die ihnen die Freiheit zu pflichtmäßigem Handeln i. S. von § 57 StBerG genommen wird.

79 Maxl (Fn. 26), § 57 Rn. 34.

80 Vielmehr muss er das für den Auftraggeber günstigste Ergebnis anstreben, Koslowski (Fn. 7), § 57 Rn. 13.

81 Maxl (Fn. 26), § 57 Rn. 34.

82 LG Potsdam v. 26.3.2004 – 31 StL 3/03, DStRE 2005, 1109.

83 Gesichert durch das Verbot der Eingehung von Provisionsvereinbarungen nach § 9 StBerG für die Vermittlung von Aufträgen (dazu Koslowski [Fn. 7], § 9 Rn. 2), nachdem das Verbot der Vereinbarung von Erfolgshonoraren infolge der Entscheidung des BVerfG v. 12.12.2006 (1 BvR 2576/04, BVerfGE 117, 163, NJW 2007, 979) in Bezug auf das anwaltliche Berufsrecht mit der Berufsausübungsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG nicht vereinbar ist, was gleichermaßen auch für den artverwandten Beruf des Steuerberaters gelten dürfte. Vgl. auch Pfeiffer/Lichtner DB 1985, 1981

84 Dazu näher Deckenbrock AnwBl 2009, 170; Kahlert BRAK-Mitt. 2009, 264; Offermann-Burckardt AnwBl 2008, 446; dies. AnwBl 2009, 729.

85 Dazu näher Maxl (Fn. 26), § 57 Rn. 52 ff.

86 Maxl (Fn. 26), § 57 Rn. 53 unter Bezugnahme auf LG Düsseldorf v. 15.5.1990 – 45 StL 15/90, Stbg 1990, 386, BeckRS 2015, 10544.

87 Maxl (Fn. 26), § 57 Rn. 54.

88 Maxl (Fn. 26), § 57 Rn. 54. Auf den Einwand von betroffenen Steuerberatern, die Provisionszahlung sei als Honorarersatz für eine das Anlagegeschäft begleitende steuerliche Beratung des Mandanten (Anlegers) erfolgt, hat die Rechtsprechung eine Differenzierung dahingehend vorgenommen, „ob und ggf. in welchem Umfang eine entsprechende Information des Mandanten oder eine Vereinbarung mit dem Mandanten erfolgte“, so Maxl (Fn. 26), § 57 Rn. 55 unter Bezugnahme auf OLG Düsseldorf v. 10.3.1986 – 4 StO 8/85; LG Düsseldorf v. 26.3.1984 – 45 StL 10/83, StB 1984, 331. Vgl. dazu auch Engelhardt StB 1988, 73 (78); Meng StB 1988, 333 (336). Dabei sollen die Anforderungen an eine entsprechende Honorarvereinbarung hoch sein, so Maxl (Fn. 26), § 57 Rn. 56 unter Bezugnahme auf LG Freiburg v. 2.7.2008 – StL 2/07, DStRE 2008, 1240.

89 Koslowski (Fn. 7), § 57 Rn. 17

90 FG Niedersachsen v. 24.6.2010 – 6 K 349/09, DStRE 2010, 1412.

91 FG Niedersachsen v. 24.6.2010 – 6 K 349/09, DStRE 2010, 1412, Bespr. Mutschler DStR 2010, 1911.

92 BGH v. 15.12.1986 – StbSt (R) 2/86, BGHSt 34, 242, NJW 1987, 428.

93 So bereits OLG München v. 26.3.1965 – StO 1/64, abgedruckt bei Späth in Klöcker/Mittelsteiner, Handbuch der Steuerberatung, 1962, Gr. 12 (2) Nr. 10.

Form Druck gegen (ihn) ausüben“ können.<sup>94</sup> Vor diesem Hintergrund muss der Steuerberater seine wirtschaftliche Unabhängigkeit gegenüber seinen Mitarbeitern wahren<sup>95</sup>, wenngleich gegen eine Gewinnbeteiligung der Mitarbeiter (Beteiligung der Mitarbeiter am wirtschaftlichen Erfolg der Praxis) keine Bedenken bestehen sollen.<sup>96</sup>

Auch die Duldung oder Veranlassung von (sog. mittelbaren) Pflichtverletzungen durch einen Mitarbeiter (die dem Steuerberater in eigener Person selbst untersagt sind) – seien diese strafbar oder auch nur berufsrechtswidrig<sup>97</sup> (zB auch eine mittelbare Werbung)<sup>98</sup> – verstoßen gegen die Verpflichtung des Steuerberaters zur Wahrung seiner Unabhängigkeit gegenüber Mitarbeitern.<sup>99</sup>

### 3.4 Wahrung der Unabhängigkeit gegenüber anderen Personen

Die Wahrung der Unabhängigkeit gegenüber anderen Personen verpflichtet den Steuerberater, dauerhafte kapitalmäßige Verpflichtungen mit Dritten grundsätzlich zu unterlassen (Verbot einer wirtschaftlichen Beteiligung Dritter an den wirtschaftlichen Ergebnissen der Berufstätigkeit)<sup>100</sup> oder Steuererstattungsansprüche von Mandanten vorzufinanzieren. Das LG Berlin<sup>101</sup> hat insoweit festgestellt, dass berufswidrig handelt, wer regelmäßig Mandanten zur Vorfinanzierung des Erstattungsanspruchs aufgrund eines Lohnsteuerjahresausgleichs veranlasst, sich an eine bestimmte Bank zu wenden. Mit den Berufspflichten des Steuerberaters zu „unabhängiger und eigenverantwortlicher Berufsausübung“ ist es gleichermaßen nicht zu vereinbaren, Hilfe in Steuersachen zu leisten, wenn die Steuerberatergebühren nicht der Beraterner zahlt, sondern ein Dritter, der sich aus Anlass einer von ihm für den Beraternen gegen monatliche Pauschalzahlungen entfalteten kaufmännischen Beratungstätigkeit diesem und dem Steuerberater gegenüber zur Zahlung der Gebühren verpflichtet hat (im konkreten Fall eine Unternehmensberatungsgesellschaft):<sup>102</sup> In solchen Fällen stehe der Steuerberater nämlich unter dem Zwang, bei der Bemessung des Umfangs seiner Beratungstätigkeit nicht nur das Interesse des Beraternen, sondern auch das des Dritten im Auge zu haben, was für den Kunden im Einzelfall von Nachteil sein kann.<sup>103</sup>

Ein (berufsfremder) Dritter darf sich deshalb nicht als stiller Gesellschafter an einer Steuerberatungspraxis beteiligen (vgl. § 335 HGB). Gleichermäßen ist auch eine Beteiligung an einer Steuerberatungsgesellschaft ausgeschlossen.<sup>104</sup>

<sup>94</sup> Koslowski (Fn. 7), § 57 Rn. 21.

<sup>95</sup> Grundsätzliches Verbot der Darlehensaufnahme von einem Mitarbeiter: LG Hannover v. 3.7.2000 – 44 StB 5/99.

<sup>96</sup> Koslowski (Fn. 7), § 57 Rn. 23: Sicherstellung, „dass eine Gewinnbeteiligung nur den Anreiz für eine sachgerechte und rationelle Tätigkeit bietet“.

<sup>97</sup> LG Berlin v. 15.5.1992 – 1 StL 4/92, DStR 1993, 36. Danach verstößt ein Steuerberater gegen die ihm obliegende Pflicht zur selbständigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung, wenn er es zulässt, dass Personen in seinem Büro, die nicht zur Hilfeleistung in Steuersachen befugt sind, steuerliche Angelegenheiten Dritter selbstständig erledigen und dabei seinen Namen benutzen.

<sup>98</sup> Dazu näher Ring, *Werberecht der steuerberatenden Berufe*, 1990, Rn. 380.

<sup>99</sup> Koslowski (Fn. 7), § 57 Rn. 22.

<sup>100</sup> So Koslowski (Fn. 7), § 57 Rn. 24. Ausgenommen sind nur Leistungen im Zusammenhang mit einer Praxisübernahme oder bei Auseinandersetzung/Abwicklung der beruflichen Tätigkeit. Vgl. zu wirtschaftlichen Beteiligungen und Verflechtungen des Steuerberaters auch Maxl (Fn. 26), § 57 Rn. 62 ff.

<sup>101</sup> LG Berlin v. 2.3.1983 – 1 StL 9/82, StB 1984, 163, dazu auch die Rechtsprechungsübersicht von Bachmann Stbg 1983, 249.

<sup>102</sup> BGH v. 9.10.1986 – I ZR 16/85, BGHZ 98, 337, NJW 1987, 1326. Vgl. dazu auch die Anmerkungen von Ahrens JZ 1987, 471; Hund DStR 1996, 1627; Michalski EWiR 1987, 189.

<sup>103</sup> BGH v. 9.10.1986 – I ZR 16/85, BGHZ 98, 337, NJW 1987, 1326.

<sup>104</sup> Koslowski (Fn. 7), § 49 Rn. 10 „Die Verbindung einer Steuerberatungsgesellschaft mit einer natürlichen oder juristischen Person zu einer stillen Gesellschaft (§§ 230 ff. HGB) ist zulässig, denn dadurch wird die Rechtsform der Steuerberatungsgesellschaft nicht geändert; die stille Gesellschaft wird auch nicht steuerberatend tätig, da sie nach außen nicht in Erscheinung tritt (vgl. BGH v. 24.9.1979 – II ZR 95/78, NJW 1980, 638). Das gilt nach dem Zweck des § 50a StBerG (allerdings) nicht für eine stille Gesellschaft, an der berufsfremde Personen beteiligt sind.“ Zur „verantwortlichen Führung“ einer Steuerberatungsgesellschaft iSv § 32 Abs. 3 S. 2 StBerG näher BFH v. 26.3.1981 – VII R 14/78, BFHE 133, 322, BeckRS 1981, 22005700: Diese habe vor Voraussetzung, dass die mit der Leitung der Gesellschaft betrauten Steuerberater bei ihrer geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen so unabhängig und weisungsfrei sein müssen wie ein freier Steuerberater. S. auch OLG Düsseldorf v. 25.2.1993 – 2 U 68/92, DStR 1993, 666; BGH v. 10.6.2008 – XI ZR 331/07, DStRE 2009, 390, Bespr. Künne DStR 2009, 294 – Bürgschafts- und Cash-Clearing-Verbindungen; BVerfG v. 20.4.1982 – 1 BvR 522/78, BVerfGE 60, 215, NJW 1982, 2487 – Sozietätsverbot Steuerberater.

Auch beeinträchtigt jede Vorteilsannahme (insbes. Annahme oder Vereinbarung von Provisionen)<sup>105</sup> die Unabhängigkeit des Steuerberaters und ist damit unzulässig.<sup>106</sup>

Ein Steuerberater verstößt dann gegen seine Pflicht zur „unabhängigen Berufsausübung“, wenn er von einem Gewerbetreibenden ein unverzinsliches Darlehen in Anspruch nimmt, um damit den Erwerb von Anteilen an einer Steuerberatungsgesellschaft zu finanzieren.<sup>107</sup>

Ein besonderes Problem in Bezug auf das Unabhängigkeitspostulat besteht im Hinblick auf den Syndikus-Steuerberater<sup>108</sup>, wobei es hier nicht nur auf konkrete Einflussnahmen des Arbeitgebers in der Vergangenheit und eine etwaige Veranlassung durch marktüberlegene Kunden des Unternehmens ankommt, sondern auch auf machstrukturelle Gegebenheiten.<sup>109</sup> Jedenfalls ist eine „unabhängige Berufsausübung“ dann nicht mehr gewährleistet, wenn der Steuerberater in dem Unternehmen, in dem er angestellt ist, im Bereich der Kundenakquise und des Produktvertriebs tätig ist und er dabei eine am Umsatz orientierte Vergütung erhält.<sup>110</sup>

### 3.4.1 Provisionsannahme von dritter Seite

Nach stRspr begeht ein steuerlicher Berater gegenüber seinem Mandanten einen Treubruch und damit eine schwerwiegende Pflichtverletzung im Hinblick auf den geschlossenen Steuerberatungsvertrag, wenn er seinen Mandanten zu einem Vertragsschluss mit einem Dritten veranlasst, aber nicht offenbart, dass er für einen solchen Vertragsschluss eine Provision (des Dritten) erhält.<sup>111</sup> Durch eine Provisionsvereinbarung gerät der Steuerberater nämlich in die Gefahr, seinen Mandanten nicht mehr unvoreingenommen zu beraten.<sup>112</sup> Das LG Düsseldorf<sup>113</sup> hat daher entschieden, dass die einmalige Annahme von Provisionen zwar keine gewerbliche Tätigkeit darstellt, die Annahme von Vorteilen jeder Art durch einen Steuerberater (wie bspw. die Provision für ein Vermittlungsgeschäft für den Mandanten und einen Bauunternehmer betreffend den Kauf eines Hauses) gleichwohl aber berufswidrig ist: Es widerspreche nämlich dem Wesen des steuerberatenden Berufes, das eigene Gewinnstreben in Widerstreit mit den Interessen des Mandanten geraten zu lassen und dadurch die berufliche Entscheidungsfreiheit zu gefährden, wobei schon der Anschein eines solchen Verhaltens berufswidrig sei.<sup>114</sup>

**105** Die Provisionsvereinbarung ist nicht nach § 134 BGB nichtig, ggf. aber nach § 138 BGB: BGH v. 23.10.1980 – IVa ZR 28/80, NJW 1981, 399 (keine Nichtigkeit von Maklerverträgen, weil ein Steuerberater gewerbsmäßig als Makler tätig gewesen ist); v. 19.6.1985 – IVa ZR 196/83, BGHZ 95, 81, NJW 1985, 2523 (Provisionsversprechen an Steuerberater und Sittenwidrigkeit). Am 23.10.1980 (IVa ZR 28/80, NJW 1981, 399) hat der BGH die Vermittlung von Bauherrenmodellen (Maklervertrag) noch nicht als sittenwidriges Geschäft zwischen dem Vertreter und dem Steuerberater qualifiziert. Mit Urteil v. 19.6.1985 (IVa ZR 196/83, BGHZ 95, 81, NJW 1985, 2523) hat der BGH die Provisionsvereinbarung als sittenwidrig iSv § 138 BGB bewertet, wenn der die Provision Versprechende wusste (oder auch nur damit rechnete und dies billigend in Kauf nahm), dass der Steuerberater die Provisionsvereinbarung seinem Mandanten verschweigen will. Ein „Treubruch“ des Steuerberaters ist dann anzunehmen, wenn er bei der Anlageempfehlung die ihm in Aussicht gestellte Provisionsaussicht nicht offenbart. Um einen Treubruch zu vermeiden, muss der Steuerberater aufdecken, dass ihm eine Provision versprochen worden ist.

**106** Koslowski (Fn. 7), § 57 Rn. 26; Engelhard StB 1988, 73. Die verheimlichte Provision ist an den Mandanten herauszugeben (auch wenn sie an einen Strohmann gegangen ist), so BGH v. 1.4.1987 – IVa ZR 211/85, NJW-RR 1987, 1380; v. 18.12.1990 – XI ZR 176/89, NJW 1991, 1224; OLG Koblenz v. 28.2.1991 – 5 U 1248/90, DStR 1991, 1542 mAnm Späth; v. 18.12.1990 – 3 U 827/89, NJW-RR 1991, 921. Im Falle einer unzulässigen Provisionsannahme haftet der Steuerberater (auch wenn ihm nicht der Vorwurf einer Falschberatung gemacht werden kann) für die Folgen einer wirtschaftlich fehlgeschlagenen Anlageentscheidung des Mandanten: BGH v. 20.5.1987 – IVa ZR 36/86, NJW-RR 1987, 1381; OLG Hamburg v. 17.3.1989 – 11 U 154/88, DStR 1990, 355 mAnm Späth. Im Übrigen ist bei Provisionsgeschäften die Beratung des Mandanten nach § 4 Nr. 6 S. 1 AVB-WB nicht versichert, Maxl (Fn. 26), § 57 Rn. 60 unter Bezugnahme auf BGH v. 26.9.1990 – IV ZR 147/89, NJW-RR 1991, 145. Ggf. erfüllt der Provisionseinbehalt auch den Straftatbestand der Untreue nach § 266 StGB, Maxl (Fn. 26), § 57 Rn. 61.

**107** LG Köln v. 11.7.2002 – 171 StL 1/02, DStRE 2004, 797.

**108** Zu diesem auch Ruppert NWB 2011, 4430. Nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 StBerG ist die Bestellung als Steuerberater ua dann zu widerrufen, wenn der Steuerberater eine mit seinem Beruf nicht vereinbare Tätigkeit als Arbeitnehmer ausübt (§ 57 Abs. 4 StBerG). Gemäß dieser Regelung gelten als Tätigkeiten, die mit dem Beruf eines Steuerberaters nicht vereinbar sind, gemäß der Nr. 2 der Vorschrift eine Tätigkeit als Arbeitnehmer mit Ausnahme der Fälle des Abs. 3 Nr. 4 sowie der §§ 58 und 59 StBerG. Nach der Ausnahmeregelung des § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG dürfen Steuerberater dann als Angestellte tätig werden, wenn sie im Rahmen des Angestelltenverhältnisses Tätigkeiten iSd § 33 StBerG wahrnehmen – was allerdings nicht gilt, wenn hierdurch die Pflicht zur „unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung“ beeinträchtigt wird.

**109** Dazu näher Herrmann DStR-Beih. 2014, 41 (zu Heft 8/2014). Was die Vorlage einer Freistellungsmitteilung als Unabhängigkeitsindiz anbelangt, vertritt Herrmann (anders als der BFH v. 17.5.2011 – VII R 47/10, DStR 2011, 4710 und v. 9.8.2011 – VII R 2/11, DStR 2011, 226) die Ansicht, diese sei bei gegebenen Gefahrenumständen zu verlangen, um die Unabhängigkeit des Syndikus durch Offenlegungseffekte zu unterstützen.

**110** FG Düsseldorf v. 16.10.2013 – 2 K 3644/12 StB, DStRE 2014, 893, Bespr. Ruppert DStR 2014, 61.

**111** BGH v. 19.6.1985 – IVa ZR 196/83, BGHZ 95, 81, NJW 1985, 2523; v. 20.5.1987 – IVa ZR 36/86, NJW-RR 1987, 1381. Allgemein dazu auch Fahrenbacher DStR 2002, 1020.

**112** OLG Frankfurt/M. v. 12.6.2013 – 1 U 30/11, DStR 2013, 2650 mAnm Wolf unter Bezugnahme auf BGH v. 26.9.1990 – IV ZR 147/89, NJW-RR 1991, 145. Vgl. zuletzt ebenso auch BGH v. 6.12.2018 – IX ZR 176/16, DStRE 2019, 977, Bespr. Meixner/Schröder DStR 2019, 711.

**113** LG Düsseldorf v. 15.5.1990 – 45 StL 15/90, StB 1990, 412, BeckRS 2015, 10544.

**114** LG Düsseldorf v. 15.5.1990 – 45 StL 15/90, StB 1990, 412, BeckRS 2015, 10544.

### 3.4.2 Begleichung von Dienstleistungshonoraren durch Dritte

Ein Berufspflichtverstoß des Steuerberaters liegt auch darin, dass er mit einer Kapitalanlagevertriebsfirma die Übernahme seines Honorars für die Beratung seines Mandanten bei dieser Anlage vereinbart.<sup>115</sup> Im Rahmen der Beratung von Mandanten über steuersparende Anlageobjekte muss der Steuerberater klarstellen, dass der Mandant Schuldner seines Honoraranspruchs ist, ob und welche Vereinbarungen zwischen ihm und dem Anlagevermittler bestehen und welche Zahlungen der Anlagevermittler dem Steuerberater geleistet, zugesagt oder in Aussicht gestellt hat.<sup>116</sup>

## 4. Resümee

- (1) Unabhängigkeit des Steuerberaters (im Sinne einer unabhängigen Berufsausübung) ist nicht nur Ausfluss des Status als „Organ der Steuerrechtspflege“ (§ 32 Abs. 2 S. 1 StBerG neu respektive § 1 Abs. 1 BOSTB), sondern auch Wesensmerkmal des steuerberatenden Berufs als eines freien Berufs (vgl. § 32 Abs. 2 S. 3 StBerG neu).
- (1) (Unabhängiges) Organ der (Steuer-) Rechtspflege umschreibt die Stellung des Steuerberaters innerhalb des Rechtsstaats. Sie steht in Konkurrenz zum Status des Steuerberaters als Interessenvertreter des Mandanten. Die Organstellung ist dabei der Stellung als Interessenvertreter grundsätzlich nachgelagert: „Die aus der Organstellung folgenden Pflichten dürfen nicht die Rechte des Steuerberaters als Interessenvertreter überlagern.“<sup>117</sup> Dabei ist die Frage, ob ein Interessenkonflikt überhaupt vorliegt, nach objektiven Kriterien zu beantworten.<sup>118</sup>
- (1) Unabhängigkeit setzt voraus, dass der Steuerberater keine Bindungen eingeht, die aufgrund Gesetz oder Berufspflichtwidrigkeit geeignet sind, seine Entscheidungsfreiheit zu beeinträchtigen. Der Steuerberater hat seine Unabhängigkeit zu wahren im Verhältnis zum Staat, zu Auftraggebern, Mitarbeitern und zu sonstigen Personen.
- (1) Die Unabhängigkeit des Steuerberaters manifestiert sich primär in der Staatsunabhängigkeit – nicht hingegen in einer Unabhängigkeit im privatrechtlichen Sinne, dh in einer völligen wirtschaftlichen oder gar gesellschaftlichen Unabhängigkeit.
- (1) Wahre Unabhängigkeit des Steuerberaters äußert sich letztlich aber – über die ihm auferlegten rechtlichen Bindungen hinaus – in seiner innerlichen Unabhängigkeit als Charakteristikum seiner Persönlichkeit, dh im Ethos seiner Berufsausübung. In Rede steht „die (äußere) Freiheit von sachfremden Einflüssen und vorzeitigen Festlegungen“.<sup>119</sup>

<sup>115</sup> LG Köln v. 21.2.1984 – 171 StL 14/83, StB 1985, 12.

<sup>116</sup> LG Düsseldorf v. 26.3.1984 – 45 StL 10/83, StB 1984, 331.

<sup>117</sup> Maxl (Fn. 26), § 57 Rn. 36.

<sup>118</sup> So Willerscheid DStR 2018, 635.

<sup>119</sup> Zuck, Anwalts-GmbH, 1999, BRAO § 59f Rn. 30 unter Bezugnahme auf Pfeiffer FS Zeidler, 1987, 67 (73).