

Berufsrechtstagung des
Deutschen wissenschaftlichen Instituts
der Steuerberater e. V. 2017

Der Steuerberater als Rechtsdienstleister

Schriftenreihe Nr.

40.



VERLAG des wissenschaftlichen
Instituts der Steuerberater GmbH

**Berufsrechtstagung des
Deutschen wissenschaftlichen Instituts
der Steuerberater e.V.
2017**

Der Steuerberater als Rechtsdienstleister

**Herausgegeben vom
Deutschen wissenschaftlichen Institut
der Steuerberater e.V.**



**VERLAG des wissenschaftlichen
Instituts der Steuerberater GmbH**

DWS-Schriftenreihe Nr. 40

Titel: Der Steuerberater als Rechtsdienstleister

Herausgeber: Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e.V.

Verlag: Verlag des wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater GmbH
Behrenstraße 42
10117 Berlin
Tel.: 030 288856-6
Fax: 030 288856-70
Internet: www.dws-verlag.de
E-Mail: info@dws-verlag.de

Gesamtherstellung: DCM Druck Center Meckenheim GmbH
www.druckcenter.de

ISBN: 978-3-933911-98-8

1. Auflage 2/2018

Dieses Produkt wurde mit äußerster Sorgfalt bearbeitet, für den Inhalt kann jedoch keine Gewähr übernommen werden.

Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung sind dem Verlag vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (durch Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet werden.

Vorwort

Steuerberater sind in vielen Aspekten für ihre Mandanten der erste Ansprechpartner, so auch in Streitfällen gegenüber der Finanzverwaltung oder vor den Finanzgerichten. Daher befasste sich der wissenschaftliche Arbeitskreis „Berufsrecht“ des DWS-Instituts in dem DStR-Beihefter zum Berufsrecht in Heft 20/2017 (S. 49-76) mit dieser Thematik. Wir danken dem Beck Verlag für die freundliche Genehmigung zum Abdruck dieses Beihefters.

Die Rolle des Berufsstandes als kompetenter Vertreter in finanzgerichtlichen Verfahren bzw. als außergerichtlicher Dienstleister stand zudem im Fokus der Berufsrechtstagung 2017. Der einführende Vortrag widmete sich der Systematik des Rechtsdienstleistungsgesetzes. Er hat aufgezeigt, dass dieses als präventives Verbotsgesetz mit einem Erlaubnisvorbehalt zur Erbringung außergerichtlicher Rechtsdienstleistungen formuliert ist und sich die Beurteilung der außergerichtlichen Rechtsdienstleistung als zulässige Nebenleistung nach ihrem Inhalt, Umfang und sachlichen Zusammenhang mit der Haupttätigkeit richtet.

Die Expertendiskussion widmete sich der Systematik des Rechtsdienstleistungsgesetzes und der aktuellen Rechtslage zur Rolle der Steuerberater vor Gericht. Im Mittelpunkt stand die Frage, welche außerhalb des originären Aufgabenbereichs des Steuerberatungsgesetzes liegenden außergerichtlichen Rechtsdienstleistungen Steuerberater anbieten dürfen. Dabei wurde insbesondere zwischen dem „rechtlichen Können“ und dem „rechtlichen Dürfen“ der Rechtsberatung durch den Steuerberater unterschieden. Hierbei kam auch eine mögliche Haftung des Steuerberaters bei Nichtvornahme solcher Rechtsdienstleistungen, die sich per Gesetz als rechtlich zulässige Nebenleistung darstellen, zur Sprache. Ebenso diskutierte das Podium die Frage, inwiefern die Erbringung einer Rechtsdienstleistung durch den Steuerberater zu einem Kompetenzkonflikt mit Rechtsanwälten führt. Im Ergebnis waren sich die Tagungsteilnehmer einig, dass das Problem der fehlenden Rechtsicherheit für den Steuerberater nach geltender Rechtslage tatsächlich nur teilweise gelöst werden kann und allenfalls in Fällen einer interprofessionellen Zusammenarbeit zwischen Rechtsanwälten und Steuerberatern zu vernachlässigen ist.

Wir danken allen Teilnehmern der Berufsrechtstagung sowie den Mitgliedern des wissenschaftlichen Arbeitskreises „Berufsrecht“ für ihren Beitrag zum Gelingen der Veranstaltung.

Unser besonderer Dank gilt Herrn Dr. Deckenbrock, der das Einführungsreferat gehalten hat. Wir danken ebenfalls den weiteren Teilnehmern der Podiumsdiskussion: Herrn Johnigk, Herrn Prof. Ring sowie Herrn Dr. Stein.

Dr. Raoul Riedlinger
Vorstandsvorsitzender des
Deutschen wissenschaftlichen
Instituts der Steuerberater e.V.

Claudia Nölle
Geschäftsführerin
des Deutschen wissenschaftlichen
Instituts der Steuerberater e.V.

Inhaltsübersicht

A.	DStR-Beihefter zu Heft 20/2017 (S.49-76)	
	„Der Steuerberater als Rechtsdienstleister“	7
	Einleitung	7
	Die Befugnis des Steuerberaters zur Erbringung außergerichtlicher Rechtsdienstleistungen nach dem RDG	8
	Die Reichweite der gerichtlichen Vertretungsbefugnis von Steuerberatern im deutschen Prozessrecht	46
	Steuerberater als Rechtsdienstleister: verfassungsrechtliche Koordinaten	58
B.	Berufsrechtstagung 2017	77
	Begrüßung	77
	I. Impulsreferat „Der Steuerberater als Rechtsdienstleister“	83
	1. Die Reform des Rechtsberatungsrechts	83
	2. Die Systematik des RDG	84
	3. Der Begriff der Rechtsdienstleistung	85
	a) Anforderungen an eine „rechtliche Prüfung“	85
	b) Einzelfälle	87
	4. Notwendigkeit einer Erlaubnisnorm	91
	a) Regelungen des StBerG	91
	b) Rechtsdienstleistungen als Nebenleistung	92
	5. Besonderheiten für die gerichtliche Vertretung	98
	a) Eigene Regelungen in den Prozessordnungen	98
	b) Abgrenzung von gerichtlicher und außergerichtlicher Tätigkeit	99
	c) Überblick über die einzelnen Verfahrensordnungen	100
	6. Fazit und Ausblick	103

II.	Statements	105
	Einführung <i>Herr Prof. Mann</i>	105
1.	Herr Dr. Stein	107
2.	Herr Prof. Ring	109
3.	Herr Johnigk	112
III.	Podiumsdiskussion	117
IV.	Diskussionsteilnehmer	137

A. DStR-Beihefter zu Heft 20/2017 (S.49-76) „Der Steuerberater als Rechtsdienstleister“

Einleitung

Seit 2006 trifft sich unter dem Dach des DWS-Instituts regelmäßig ein „Wissenschaftlicher 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 stattgefunden (in 2016: „Qualitätssicherung durch Fortbildungspflicht?“), 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 2016 stand die Befugnis der Steuerberater zur Erbringung von Rechtsdienstleistungen im Fokus des Arbeitskreises. Den äußeren Anlass dazu hatte ein im Januar 2016 erlassenes Urteil des BVerwG (v. 20.1.2016 – 10 C 17.14, DStRE 2016, 888 = DStR 2016, 1493 mAnm *Beyer-Petz*) geboten, in dem das Gericht den Begriff der „Abgabeanlagenangelegenheiten“, in denen Steuerberater vor den Verwaltungsgerichten auftreten dürfen (§ 67 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 VwGO), entgegen der bisherigen Auffassung der Untergerichte extensiv auslegte und den Steuerberatern dadurch erweiterte Handlungsspielräume eröffnete. Diesen Befund hat der Arbeitskreis zum Anlass genommen, um die Grenze zwischen den erlaubten und verbotenen Rechtsdienstleistungen durch Steuerberater neu zu vermessen. Im Zentrum des praktischen Interesses steht hierbei die Befugnis der Steuerberater zur Erbringung außergerichtlicher Rechtsdienstleistungen nach dem RDG (*Ring* ab S. 8), aber auch die Reichweite der Vertretungsbefugnis der Steuerberater in den einzelnen Prozessordnungen (*Mann* ab S. 45) sowie die Frage nach der Vereinbarkeit dieser gesetzlichen Beschränkungen mit dem Grundrecht der Berufsfreiheit (*Kämmerer* ab S. 57).

Prof. Dr. Thomas Mann, Vorsitzender des Wissenschaftlichen Arbeitskreises Berufsrecht

Die Befugnis des Steuerberaters zur Erbringung außergerichtlicher Rechtsdienstleistungen nach dem RDG

*Prof. Dr. Gerhard Ring**

Der Steuerberater ist zum einen befugt, solche Rechtsdienstleistungen zu erbringen, zu denen ihn das StBerG ausdrücklich ermächtigt (unter 2.). Zum anderen kann er seinen Mandanten rechtliche Dienstleistungen anbieten, die ihm nach Maßgabe des Rechtsdienstleistungsgesetzes (RDG) gestattet sind (unter 3.). Vor diesem Hintergrund ist vorab zu klären, in welchem Verhältnis die beiden Rechtsmaterien – StBerG einerseits und RDG andererseits – zueinander stehen (unter 1.). Im Hauptteil der Untersuchung (unter 4.–6.) wird der Frage nachgegangen, welche Rechtsdienstleistungen dem Steuerberater außerhalb der ihm durch das StBerG zugewiesenen Kernaufgaben – d. h. seines originären Aufgabenbereichs – nach Maßgabe des RDG konkret gestattet sind. Abschließend erfolgt eine Bewertung der gewonnenen Ergebnisse (unter 7.).

1. StBerG versus RDG

Das RDG trifft weder eine umfassende noch eine abschließende Regelung der Rechtsdienstleistungsbefugnisse im Gesetz selbst.¹ Vor dem Hintergrund, dass das Berufsrecht der Steuerberater voll umfänglich im StBerG (sowie ergänzend in der BOSTb) eine Regelung durch den Bundesgesetzgeber erfahren hat, in der nicht nur das Berufs- und Tätigkeitsbild, sondern auch die Reichweite der Befugnisse des steuerberatenden Berufs normiert worden sind,² bestimmt der in § 1 Abs. 2 RDG normierte „Grundsatz, dass sich Rechtsdienstleistungsbefugnisse auch aus anderen gesetzlichen Vorschriften ergeben können“³ Folgendes: „Regelungen in anderen Gesetzen über die Befugnis, Rechtsdienstleistungen zu erbringen, bleiben unberührt.“ Das RDG normiert damit in seinem § 1 Abs. 2 selbst einen Vorrang spezialgesetzlicher

* *Univ.-Prof. Dr. iur. Gerhard Ring* ist Inhaber des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Deutsches und Europäisches Wirtschaftsrecht, TU Bergakademie Freiberg/Sachsen.

1 BT-Drs. 16/3655, 44.

2 *Deckenbrock/Henssler*, RDG, 4. Aufl. 2015, § 5 Rn. 91.

3 *Riddermann* in Kuhls ua, Komm StBerG, 3. Aufl. 2011, § 1 Rn. 2.

Regelungen außerhalb des RDG⁴, bspw. im StBerG. Strengere spezialgesetzliche Regelungen – die ggf. auch Einschränkungen im Vergleich zum RDG enthalten – gehen damit dem RDG als speziellere Regelungen vor.⁵ Das RDG ist somit die generellere Regelung im Verhältnis zu anderen gesetzlichen Sonderregelungen.⁶

Im StBerG und in der BOSTB finden sich Regelungen zur Reichweite der Befugnisse der Steuerberater in Bezug auf die Erbringung außergerichtlicher Rechtsdienstleistungen. „Diese Befugnisnormen gehen (damit) gemäß § 1 Abs. 2 RDG den Regelungen des RDG als *leges speciales* vor“⁷ – ebenso wie die Vorgaben in der BRAO bzw. der WPO.⁸ Im StBerG sind die Rechtsdienstleistungsbefugnisse auf dem Gebiet des Steuerrechts „abschließend und zum Teil strenger als im RDG geregelt“⁹ – weshalb Riddermann¹⁰ konstatiert, dass in Bezug auf Steuersachen „aus dem RDG ...daneben keine Rechtsdienstleistungsbefugnisse abgeleitet werden“ können.

2. Rechtsdienstleistungsbefugnisse des Steuerberaters nach dem StBerG

In den §§ 1, 2 und 5 Abs. 1 S. 1 StBerG werden dem Steuerberater originäre Steuer-Rechtsdienstleistungskompetenzen eingeräumt¹¹ (Befugnis zur geschäftsmäßigen Steuerrechtshilfe).

Die Hilfeleistung in Steuersachen darf nach § 2 StBerG geschäftsmäßig nur von Personen und Vereinigungen ausgeübt werden, die hierzu befugt sind. Dies gilt ohne Unterschied, ob es sich dabei um eine hauptberufliche, nebenberufliche, entgeltliche oder unentgeltliche Tätigkeit handelt.

4 *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 1 Rn. 28 ff.

5 *Koslowski*, StBerG, 7. Aufl. 2015, § 33 Rn. 14 unter Bezugnahme auf BT-Drs. 16/3655, 45. Ebenso *Riddermann* (Fn. 3); *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2); *Kleine-Cosack*, RDG, 3. Aufl. 2015, Anhang zu den §§ 1–5 Rn. 192 und § 1 Rn. 28 ff.

6 BT-Drs. 16/3655, 45.

7 So *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2) unter Bezugnahme auf *Kleine-Cosack* (Fn. 5), Anhang zu den §§ 1–5 Rn. 192.

8 *Riddermann* (Fn. 3).

9 *Riddermann* (Fn. 3) unter Verweis auf die § 2 und § 4 StBerG versus § 5 RDG bzw. § 6 Nr. 2 StBerG versus § 6 RDG.

10 *Riddermann* (Fn. 3) unter Bezugnahme auf BT-Drs. 16/3655, 45.

11 *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 96.

Zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen ist gemäß § 3 Nr. 1 StBerG u. a. der Steuerberater befugt. D. h., dem Steuerberater ist die Befugnis zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen verliehen worden. In § 32 Abs. 1 StBerG erfährt diese Kompetenzeinräumung eine Wiederholung dahingehend, dass der Steuerberater geschäftsmäßig Hilfe leistet nach Maßgabe des StBerG. In Ergänzung hierzu bestimmt § 33 StBerG in Bezug auf den Inhalt der steuerberatenden Tätigkeit, dass der Steuerberater die Aufgabe hat, im Rahmen seines Auftrags seine Auftraggeber in Steuersachen zu beraten, sie zu vertreten und ihnen bei der Bearbeitung ihrer Steuerangelegenheiten und bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten Hilfe zu leisten. Dazu gehören auch die Hilfeleistungen in Steuerstrafsachen und in Bußgeldsachen wegen einer Steuerordnungswidrigkeit sowie die Hilfeleistung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten, die auf Grund von Steuergesetzen bestehen, insbesondere die Aufstellung von Steuerbilanzen und deren steuerrechtliche Beurteilung.

Andere als die in § 3 StBerG bezeichneten Personen und Vereinigungen dürfen nach § 5 Abs. 1 S. 1 StBerG hingegen keine geschäftsmäßige Hilfe in Steuersachen leisten, insbesondere nicht geschäftsmäßig Rat in Steuersachen erteilen.

Die §§ 2 bis 5 StBerG stellen damit klar, dass eine geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen nur von Personen und Vereinigungen ausgeübt werden darf, die hierzu befugt sind. Dazu zählen insbesondere Steuerberater.

2.1 Die Befugnis zur geschäftsmäßigen Steuerrechtshilfe durch Steuerberater

Die Befugnis zur geschäftsmäßigen Steuerrechtshilfe durch Steuerberater erfasst nach § 1 Abs. 1 StBerG:

- Angelegenheiten, die durch Bundesrecht, Recht der Europäischen Union oder der Vertragsstaaten des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum geregelte Steuern und Vergütungen betreffen, soweit diese durch Bundes- oder durch Landesfinanzbehörden verwaltet werden (Nr. 1),
- Angelegenheiten, die die Realsteuern oder die Grunderwerbsteuer betreffen (Nr. 2),

- Angelegenheiten, die durch Landesrecht oder auf Grund einer landesrechtlichen Ermächtigung geregelte Steuern betreffen (Nr. 3),
- Monopolsachen (Nr. 4) bzw.
- sonstige von Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwaltete Angelegenheiten, soweit für diese durch Bundes oder Landesgesetz der Finanzrechtsweg eröffnet ist (Nr. 5).

Die „Hilfeleistung in Steuersachen“ umfasst nach § 1 Abs. 2 StBerG aber auch die Hilfeleistung

- in Steuerstrafsachen und in Bußgeldsachen wegen einer Steuerordnungswidrigkeit (Nr. 1),
- bei der Führung von Büchern und Aufzeichnungen sowie bei der Aufstellung von Abschlüssen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind (Nr. 2) sowie
- die Hilfeleistung bei der Einziehung von Steuererstattungs- oder Vergütungsansprüchen (Nr. 3).

2.2 Hilfeleistung in Steuersachen versus weiterreichende Rechtsberatung und -vertretung

Das StBerG enthält allerdings keinen Hinweis darauf, „ob und ggf. inwieweit Steuerberater“ über den vorgenannten Katalog an Zuständigkeiten hinausgehend „zur (allgemeinen) Rechtsberatung und -besorgung befugt sind“¹². Doch begreift sowohl der Gesetzgeber¹³ als auch die hM in Literatur¹⁴ und Rechtsprechung¹⁵ „die dem Steuerberater obliegende Hilfeleistung in Steuersachen als Teil der allgemeinen Rechtsberatung“¹⁶ (beschränkte Rechtsberatungsbefugnis des Steuerberaters).

Eine ausdrückliche Bestätigung dieser beschränkten Rechtsberatungsbefugnis erachtete der Gesetzgeber aber zunächst weder im StBerG

12 *Kleemann* in Kuhls ua, Komm StBerG, 3. Aufl. 2011, § 33 Rn. 38.

13 RegE, BT-Drs. 3/128, 24.

14 *Koslowski* (Fn. 5), § 33 Rn. 13 f.; *Kleemann* (Fn. 12); *Paulick* StB 1983, 1; *Rahwald/Mittelsteiner* DStR 1963, 545.

15 BGH v. 4.1.1968 – AnwZ (B) 11/67, NJW 1968, 842 (844); BVerfG v. 4.7.1989 – 1 BvR 1460/85, BVerfGE 80, 269, 280 = NJW 1989, 2611.

16 *Riddermann* (Fn. 3); *Kleemann* (Fn. 12).

noch in einer anderen gesetzlichen Regelung als erforderlich.¹⁷ Kleemann¹⁸ weist auf das damit einhergehende Dilemma für den einzelnen Steuerberater hin:

- Leugnung eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen steuerrechtlicher und allgemeinrechtlicher Beratung, und
- Verpflichtung des Steuerberaters (auch) zu einer ungefragten – über steuerrechtliche Fragen hinausgehenden – Beratung¹⁹, die, so sie nicht erfolgt, den Steuerberater ggf. sogar zum Schadensersatz (wegen eines Berufsrechtsverstoßes) verpflichten kann.²⁰

Insoweit war aus Gründen der Rechtssicherheit eine ausdrückliche gesetzliche Regelung zur Rechtsberatungsbefugnis der Steuerberater erforderlich.²¹ Diese erfolgte zunächst in Art. 1 § 5 Nr. 2 RBerG²², womit jedoch nach hM lediglich die tradierte Rechtswirklichkeit fixiert wurde²³, es jedoch zu keiner Ausweitung der Rechtsberatungsbefugnisse des Steuerberaters kam.²⁴ Mehrere Entscheidungen des BVerfG und des BGH ebneten letztlich den Weg zu einer liberaleren Betrachtung mit korrespondierender Ausweitung der Rechtsberatungsbefugnis zugunsten von Steuerberatern²⁵, bspw.

- die erlaubnisfreie Zulässigkeit einer Patentgebührenüberwachung²⁶,
- einer Testamentsvollstreckertätigkeit²⁷ oder
- einer Fördermittelberatung.²⁸

Diese Judikatur und eine zunehmende Kritik am RBerG mündete schließlich in den Erlass des RDG v. 1.7.2008²⁹, das sich die geänderte

17 Kleemann (Fn. 12) unter Bezugnahme auf *Gehre* DStR 1977, 296; *Koslowski* (Fn. 5).

18 Kleemann (Fn. 12), § 33 Rn. 39.

19 BGHv.28.11.1966–VIIZR132/64,DStR1967,424mAnmMessmer.

20 Für die ggf. aber die Berufshaftpflichtversicherung nicht eintritt, da „Risiken aus unerlaubter Tätigkeit nach § 134 BGB nicht versicherbar sind, so Kleemann (Fn. 12), Rn. 39. Vgl. auch BGH v. 5.6.1985 – IVa ZR 55/83, NJW 1986, 1050.

21 Kleemann (Fn. 12), § 33 Rn. 39.

22 Kleemann (Fn. 12), § 33 Rn. 40.

23 Kleemann (Fn. 12), § 33 Rn. 40.

24 Pestke Stbg 1998, 406.

25 Kleemann (Fn. 12), § 33 Rn. 41.

26 BVerfG v. 29.10.1997 – 1 BvR 780/87, NJW 1998, 3481

27 BGH v. 11.11.2004 – I ZR 182/02, DStR 2005, 573 m. Anm. *Hund*.

28 BGH v. 24.2.2005 – I ZR 128/02, DStR 2005, 1029 m. Anm. *Hund*.

Rechtsprechung zu eigen machte und in seinen Motiven auch auf diese referiert.³⁰

Zusammenfassung: Betrachtet man die §§ 2 und 5 StBerG näher, lässt sich feststellen, dass die Hilfeleistung in Steuersachen „strikt reguliert (ist) als die sonstige Erbringung von Rechtsdienstleistungen i. S. d. § 3 RDG“³¹.

3. Das Rechtsdienstleistungsgesetz

Das am 1.7.2008 in Kraft getretene RDG regelt die außergerichtliche Rechtsberatung (und -vertretung, vgl. § 1 Abs. 1 S. 1 RDG, nicht jedoch die Befugnis zur gerichtlichen Vertretung, wozu sich in den einzelnen Verfahrensordnungen Regelungen finden) im Sinne eines Verbots mit Erlaubnisvorbehalt in Bezug auf die Besorgung fremder Rechtsangelegenheiten (vgl. § 3 RDG) dergestalt, dass „nur noch Fälle echter Rechtsanwendung“ reglementiert werden.³²

Exkurs: Die gerichtliche Vertretung hat in den Prozessordnungen (ZPO, VwGO, ArbGG, SGG bzw. FGO) eine Regelung erfahren. Der Steuerberater hat nach den folgenden Verfahrensordnungen das Recht, vor Gericht aufzutreten:

- §§ 62, 62a FGO – Finanzgerichtsbarkeit (vor dem FG und dem BFH).
§§ 67 Abs. 2 Nr. 3, Abs. 4 S. 7 VwGO – Verwaltungsgerichtsbarkeit in Abgabenangelegenheiten (nur vor dem VG und dem OVG). „Abgabenangelegenheit“ ist nach Auffassung des BVerwG zwecks Gewährleistung eines entsprechenden Gleichlaufs mit § 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO „umfassend“ zu verstehen – und umfasst damit auch (Fremdenverkehrs-) Beiträge, Gebühren, Säumniszuschläge, Sonderabgaben und Zölle.
- § 73 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 SGG – Sozialgerichtsbarkeit (SG und LSG) in Angelegenheiten nach § 28g SGB IV (Bestehen der Versicherungspflicht und die Höhe des Versicherungsbeitrags in Bezug auf die Kranken-, Pflege- und Rentenversicherung sowie das Recht der

29 BGBl. I 2007, 2840. Dazu *Hund* DStR 2008, 1208.

30 *Kleemann* (Fn. 12), § 33 Rn. 42.

31 *Kleemann* (Fn. 12), § 33 Rn. 42.

32 *Koslowski* (Fn. 5).

Arbeitsförderung) und § 28p SGB IV (Prüfungsaufgaben und damit zusammenhängende Pflichten).

- § 79 Abs. 2 ZPO, § 10 Abs. 2 FamFG und § 11 Abs. 2 ArbGG – Zivilgerichtsbarkeit.
- § 392 Abs. 1 AO – Strafgerichtsbarkeit in Steuerstrafsachen, die von der Finanzverwaltung selbständig (d. h. nicht als Verfahren der Staatsanwaltschaft) durchgeführt werden.

Das RDG gelangt immer dann zur Anwendung, wenn eine Tätigkeit ausgeübt werden soll, die unter den Begriff der „Rechtsdienstleistung“ zu subsumieren ist.³³ Das RDG sollte den Rechtsdienstleistungsmarkt für nicht-anwaltliche Dienstleister – d. h. auch für Steuerberater – im Vergleich zur Vorgängerregelung (RBerG) stärker öffnen.³⁴

3.1 Rechtsdienstleistung

Der Begriff der (erlaubnispflichtigen) Rechtsdienstleistung erfährt in § 2 Abs. 1 RDG eine Legaldefinition dahingehend, dass darunter jede Tätigkeit

- in konkreten fremden Angelegenheiten zu verstehen ist,
- sobald sie eine (im Zweifelsfall auch einfache) rechtliche Prüfung (im Sinne einer Subsumtion) im Einzelfall erfordert.³⁵

Infolgedessen sind einem Steuerberater allgemeine Rechtsauskünfte ohne Bezug auf einen Einzelfall gestattet, da es sich dabei schon nicht um eine „Rechtsdienstleistung“ i. S. v. § 2 Abs. 1 RDG handelt.

Der BGH³⁶ hat kürzlich die vorher umstrittene Frage³⁷, welche Anforderungen an die „rechtliche Prüfung“ i. S. v. § 2 Abs. 1 RDG zu stellen

33 BT-Drs. 16/3655, 57.

34 *Breitenbach* KANZLEI intern Heft 6/2016, 4.

35 Unter einer „rechtlichen Prüfung des Einzelfalls“ ist ein juristischer Subsumtionsvorgang zu verstehen: BT-Drs. 16/3655, 35.

36 BGH v. 14.1.2016 – I ZR 107/14, DStRE 2017, 379 = DStR 2016, 2135 m. Anm. *Ring* – Schadensregulierung durch Versicherungsmakler.

sind, abschließend beantwortet: Der Begriff umfasst danach jede konkrete Subsumtion eines Sachverhalts unter die maßgeblichen rechtlichen Bestimmungen, die über eine bloß schematische Anwendung von Rechtsnormen ohne weitere rechtliche Prüfung hinausgeht. Ob es sich um eine einfache oder schwierige Rechtsfrage handelt, ist dabei unerheblich.³⁸ Dies ergebe sich aus dem Wortlaut (3.1.1), der Gesetzgebungsgeschichte (3.1.2), dem Zweck (3.1.3) und der systematischen Einordnung (3.1.4) des § 2 Abs. 1 RDG.

3.1.1 Wortlaut

Der Wortlaut von § 2 Abs. 1 RDG lasse – so der BGH³⁹ – keine Beschränkung des Anwendungsbereichs auf Tätigkeiten erkennen, die eine „besondere“ rechtliche Prüfung des Einzelfalls erfordern. Vielmehr erfasse der Wortlaut der Norm ausnahmslos alle Tätigkeiten in „konkreten fremden Angelegenheiten“, die eine rechtliche Prüfung des Einzelfalls erfordern – und zwar unabhängig davon, wie intensiv oder schwierig diese Prüfung ist.

3.1.2 Gesetzgebungsgeschichte

Nach dem Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Neuregelung des Rechtsberatungsrechts erfordert eine „Rechtsdienstleistung“ i. S. v. § 2

37 Das BSG (v. 14.11.2013 – B 9 SB 5/12 R, BSGE 115, 18 = DStR 2014, 483 Rn. 31 ff.) hat eine rechtliche Prüfung verneint für den Fall, dass die beanstandete Tätigkeit des Steuerberaters sich auf das Ausfüllen eines von der Behörde vorgefertigten Formulars, die Beifügung vorliegender Belege und eine Entbindung behandelnder Ärzte von der Schweigepflicht beschränkt. In diesem Kontext hat es die Ansicht vertreten, dass der Begriff „rechtliche Prüfung“ jedenfalls ein gewisses Maß an substantieller Prüfung voraussetzt, die über eine bloße Rechtsanwendung hinausgeht. Im Schrifttum vertraten *Kleine-Cosack* (Fn. 5, § 2 Rn. 33) und *Weber* (VersR 2015, 1321 [1323]) eine solche restriktive Auslegung: Eine tatbestandsmäßige Rechtsdienstleistung sei nur bei einer besonderen, intensiven und substantiellen Prüfung der Rechtslage anzunehmen, die einen über eine schlichte Rechtsanwendung hinausgehenden juristischen Subsumtionsvorgang zum Gegenstand habe.

Nach der Gegenauffassung (*Deckenbrock/Henssler* [Fn. 2], § 2 Rn. 38; *Grune-wald/Römermann/Franz*, Rechtsdienstleistungsgesetz, 2008, § 2 Rn. 29; *Johnigk* in *Gaier/Wolf/Göcken*, Anwaltliches Berufsrecht, 2010, RDG § 2 Rn. 33; *Krenzler*, RDG, 2009, § 2 Rn. 15) sollte hingegen an das Erfordernis einer rechtlichen Prüfung kein hoher Maßstab angelegt werden.

38 BGH v. 14.1.2016 – I ZR 107/14, DStRE 2017, 379 Leits. 2.

39 BGH v. 14.1.2016 – I ZR 107/14, DStRE 2017, 379 Rn. 44.

Abs. 1 RDG eine „besondere rechtliche Prüfung des Einzelfalls“⁴⁰. Demgegenüber hielt es der Bundesrat für angezeigt, den Anwendungsbereich des RDG auf alle Tätigkeiten auszudehnen, die ihrem Gehalt nach über eine einfache Rechtsauskunft hinausgehen. Er schlug deshalb vor, in § 2 Abs. 1 RDG das Wort „besondere“ zu streichen.⁴¹ Dieser Vorschlag wurde dann vom Rechtsausschuss des Bundestags in dessen Beschlussempfehlung übernommen. Danach sollte durch die Streichung des Wortes „besondere“ vermieden werden, dass an das Erfordernis der rechtlichen Prüfung zu hohe Maßstäbe angelegt werden. Damit werde klargestellt, dass die Norm nicht nur besonders schwierige oder umfassende rechtliche Prüfungen erfasse, sondern jede rechtliche Tätigkeit, die über die bloße Anwendung von Rechtsnormen auf einen Sachverhalt hinausgeht, ohne dass es einer besonderen Prüfungstiefe bedarf.

Um klar hervorzuheben, dass es in der Regelung des § 2 Abs. 1 RDG nur um die Abgrenzung bloßer Rechtsanwendung von juristischer Rechtsprüfung und nicht um die Unterscheidung von „einfachem“ und „schwierigem“ Rechtsrat geht, hielt der Rechtsausschuss die Streichung des Wortes „besondere“ für geboten.⁴² Nach diesem in der Gesetzesfassung zum Ausdruck gekommenen Willen des Gesetzgebers bleibt für eine Beschränkung des Tatbestands auf Fälle einer „besonderen“ rechtlichen Prüfung nach Ansicht des BGH kein Raum.⁴³

3.1.3 Zweck der Regelung

Das gerade aufgezeigte Auslegungsergebnis steht – so der BGH⁴⁴ – auch im Einklang mit dem Zweck des § 2 RDG: Die Vorschrift bestimmen den materiellen Anwendungsbereich des Gesetzes.

Je enger der Begriff der „Rechtsdienstleistung“ gefasst wird, umso weiter erstreckt sich der Bereich der allgemeinen Dienstleistung, die von vornherein nicht den Beschränkungen des RDG unterliegt.⁴⁵ In diesem Zusammenhang sei wesentlich, dass das RDG einen weiten Bereich

40 Vgl. BT-Drs. 16/3655, 7.

41 BT-Drs. 16/3655, 103.

42 Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses zum Gesetz zur Neuregelung des Rechtsberatungsrechts, BT-Drs. 16/6634, 51.

43 BGH v. 14.1.2016 – I ZR 107/14, DStRE 2017, 379 Rn. 46.

44 BGH v. 14.1.2016 – I ZR 107/14, DStRE 2017, 379 Rn. 47.

45 So die Stellungnahme des Bundesrates, BT-Drs. 16/3655, 103.

dessen, was nach dem zuvor geltenden, verfassungskonform eingeschränkten Recht (d. h. dem RBerG) schon nicht in den Anwendungsbereich des RBerG fiel, erfassen und in den für zulässige Nebenleistungen geschaffenen Erlaubnistatbestand des § 5 Abs. 1 RDG überführen soll.

Erst innerhalb des Erlaubnistatbestandes des § 5 Abs. 1 RDG solle unter Berücksichtigung der Schutzzwecke des RDG entschieden werden, ob eine Tätigkeit als „Nebenleistung“ zulässig ist oder ob sie als darüber hinausgehende Leistung nicht oder nur durch bzw. in Zusammenarbeit mit einer Person erbracht werden darf, die diese Rechtsdienstleistung als Hauptleistung erbringen dürfte.⁴⁶ Der danach mit dem RDG verfolgte Kontrollzweck könne nicht durch eine einengende Auslegung des Begriffs der Rechtsdienstleistung erreicht werden.⁴⁷

3.1.4 Systematische Einordnung

Systematisch verfolgt – so der BGH⁴⁸ – das RDG gegenüber dem RBerG ein neues Regelungskonzept: Einem erweiterten Anwendungsbereich stehe eine gegenüber dem früheren Recht großzügigere Regelung für „Nebenleistungen“ in § 5 Abs. 1 RDG gegenüber.⁴⁹ Auch danach gebe es keinen Anlass, § 2 Abs. 1 RDG restriktiv auszulegen.

3.1.5 Exkurs: Erforderlichkeit einer Einzelfallprüfung

Die „Erforderlichkeit“ einer rechtlichen Einzelfallprüfung richtet sich nach der Verkehrsanschauung und dem erkennbaren Willen des Auftraggebers.⁵⁰ In der Folge werden davon – wie bereits erwähnt – allgemeine Rechtsauskünfte nicht erfasst, wohl aber jede Konstellation, in der ein „Rechtsuchender eine rechtliche Beratung und Aufklärung von dem Vertragspartner erwartet“⁵¹. § 2 RDG definiert damit für jede Ein-

46 Begründung des RegE zur Neuregelung des Rechtsberatungsrechts, BT-Drs. 16/3655, 51 f.

47 BGH v. 14.1.2016 – I ZR 107/14, DStRE 2017, 379 Rn. 47.

48 BGH v. 14.1.2016 – I ZR 107/14, DStRE 2017, 379 Rn. 48.

49 BGH v. 14.1.2016 – I ZR 107/14, DStRE 2017, 379 Rn. 48 unter Bezugnahme auf *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 3

50 BT-Rechtsausschuss, BT-Drs. 16/6634, 51.

51 *Koslowski* (Fn. 5).

zeltätigkeit des Steuerberaters die Schwelle, ob eine Tätigkeit als „Rechtsdienstleistung“ zu qualifizieren ist.⁵²

3.2 Freigestellte Tätigkeiten

§ 2 Abs. 3 RDG nimmt eine Reihe von Tatbeständen (Negativkatalog) vom Begriff der „Rechtsdienstleistung“ i. S. v. § 2 Abs. 1 RDG aus (freigestellte Tätigkeiten),⁵³ nämlich

- die Erstattung wissenschaftlicher Gutachten (Nr. 1),
- die Tätigkeit von Einigungs- und Schlichtungsstellen, Schiedsrichterinnen und Schiedsrichtern (Nr. 2),
- die Erörterung der die Beschäftigten berührenden Rechtsfragen mit ihren gewählten Interessenvertretungen, soweit ein Zusammenhang zu den Aufgaben dieser Vertretungen besteht (Nr. 3),
- die Mediation und jede vergleichbare Form der alternativen Streitbeilegung, sofern die Tätigkeit nicht durch rechtliche Regelungsvorschläge in die Gespräche der Beteiligten eingreift (Nr. 4),
- die an die Allgemeinheit gerichtete Darstellung und Erörterung von Rechtsfragen und Rechtsfällen in den Medien (Nr. 5) und
- die Erledigung von Rechtsangelegenheiten innerhalb verbundener Unternehmen (i. S. v. § 15 AktG – Nr. 6).

Damit ist dem Steuerberater die Erbringung dieser Tätigkeiten uneingeschränkt gestattet.

3.3 Exkurs: Forderungseinzug

Die Geltendmachung und Einziehung von Forderungen ist – wenn sie als „eigenständiges Geschäft“ betrieben wird – unabhängig vom Vorliegen der Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 RDG „Rechtsdienstleistung“. § 2 Abs. 2 S. 1 RDG bestimmt nämlich hierzu, dass Rechtsdienstleistung, unabhängig vom Vorliegen der Voraussetzungen von § 2 Abs. 1 RDG, die Einziehung fremder oder zum Zwecke der Einziehung auf fremde Rechnung abgetretener Forderungen ist, wenn die Forderungs-

52 BT-Drs. 16/3655, 37.

53 Dazu *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 2 Rn. 96 ff.

einziehung als „eigenständiges Geschäft“ betrieben wird (Inkassodienstleistung).

Im Übrigen ist die Forderungseinziehung als eigenständiges Geschäft dem Steuerberater nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG (als gewerbliche Tätigkeit) auch grundsätzlich untersagt.⁵⁴

Beachte: Im Rahmen eines steuerberatenden Mandats sind dem Steuerberater jedoch Zahlungsaufforderungen und auch ein Forderungseinzug für seinen Mandanten gestattet, sofern diese keine Einzelfallprüfung voraussetzen⁵⁵ – und es sich damit um eine „reine Rechtsanwendung“ (und keine Rechtsdienstleistung i. S. v. § 2 Abs. 1 RDG handelt).⁵⁶

4. Rechtsdienstleistungen von Steuerberatern außerhalb des originären Aufgabenbereichs des StBerG

Außerhalb des durch die Regelungen des StBerG vorgegebenen originären Aufgabenbereichs (unter 2.) kann der Steuerberater Rechtsdienstleistungen nur nach Maßgabe des Erlaubnistatbestandes des § 5 RDG anbieten. Voraussetzung dafür ist, dass die Rechtsdienstleistung sich als zulässige Nebenleistung zur steuerberatenden Tätigkeit darstellen lässt.

Der Erlaubnistatbestand des § 5 RDG unterscheidet sich damit von Art. 1 § 5 RBERG dadurch, dass weder

- eine Ausgrenzung der Freien Berufe noch
- eine Beschränkung des Anwendungsbereichs durch eine Aufzählung beispielhafter Berufsgruppen

erfolgt. Nach Art. 1 § 5 Nr. 2 RBERG konnten Steuerberater in Angelegenheiten, mit denen sie beruflich befasst waren, auch die rechtliche Bearbeitung übernehmen, soweit diese mit den Aufgaben des Steuerberaters in „unmittelbarem Zusammenhang“ stand und „diese Aufgaben ohne die Rechtsberatung nicht sachgemäß erledigt“ werden konnten.

54 BVerwG v. 26.9.2012 – 8 C 26.11, DStRE 2013, 893 Rn. 21.

55 *Johnigk* (Fn. 37), RDG § 2 Rn. 38 und 59.

56 So *Breitenbach* KANZLEI intern Heft 6/2016, 5 f.

§ 5 RDG hat vom Regelungskonzept Ausnahmetatbestand (in Art. 1 § 5 RBERG) Abstand genommen zugunsten eines Erlaubnistatbestands im Sinne einer erlaubten Annexrechtsberatung.⁵⁷ Während die Rechtsprechung zum RBERG die unter dem Gesichtspunkt der Berufsausübungsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG gebotenen Korrekturen durch eine restriktive Interpretation des Tatbestandsmerkmals „geschäftsmäßige Rechtsbesorgung“ zu erreichen suchte – d. h. einer Einhegung des Anwendungsbereichs des RBERG –, will das RDG weite Teile der vormalig verfassungskonform restriktiv interpretierten Tätigkeitsbereiche in seinen Anwendungsbereich überführen und als zulässige Nebenleistung ausgestalten, nämlich als Erlaubnistatbestand.⁵⁸ In diesem Rahmen ist dann erst – unter Zugrundelegung des Schutzzwecks des RDG – zu entscheiden, ob eine in Rede stehende Tätigkeit „Nebenleistung“ ist, oder aber eine „überbordende Leistung“ darstellt, die entweder gar nicht oder nur in Kooperation mit einer zur Erbringung dieser Rechtsdienstleistung autorisierten Person erbracht werden darf, womit § 5 RDG die Grenzen zulässiger Nebenleistungen aufzeigt.⁵⁹

4.1 Nebenleistung zum Berufs- oder Tätigkeitsbild des Steuerberaters

Erlaubt sind nach § 5 Abs. 1 S. 1 RDG Rechtsdienstleistungen

- im Zusammenhang mit einer anderen Tätigkeit (d. h. der Haupttätigkeit),
- wenn sie zum Berufs- oder Tätigkeitsbild gehören (d. h. zum Berufsbild des Steuerberaters zählen) und
- eine Nebenleistung zu dieser Haupttätigkeit darstellen.

§ 5 Abs. 1 RDG setzt eine Rechtsdienstleistung als bloße Nebenleistung zu einer anderen beruflichen Tätigkeit voraus.

Im Unterschied zu Art. 1 § 5 Nr. 2 RBERG fordert § 5 Abs. 1 S. 1 RDG keinen „unmittelbaren Zusammenhang“ mit dem Berufs- oder Tätigkeitsbild des Steuerberaters mehr. Auch das Erfordernis, dass die steuerberatende Tätigkeit ohne Rechtsdienstleistung überhaupt nicht

57 Eversloh, Das neue Rechtsdienstleistungsgesetz, 2008, 43.

58 Eversloh (Fn. 57).

59 Eversloh (Fn. 57).

sachgemäß erledigt werden kann, wurde aufgegeben.⁶⁰ Damit ist in Bezug auf das RDG der Umstand, dass die steuerberatende Tätigkeit ohne die Rechtsdienstleistung nicht sinnvoll ausgeübt werden kann, „gerade keine Voraussetzung mehr für eine zulässige Nebenleistung“⁶¹. Etwas anderes gilt dann, wenn der Steuerberater eine Rechtsdienstleistung isoliert als „gesonderte Dienstleistung“ erbringt: Eine gesonderte isolierte Rechtsdienstleistung stellt keine „Nebenleistung“ i. S. v. § 5 Abs. 1 RDG dar.⁶²

Die Norm des § 5 Abs. 1 RDG ist eigenständiger Erlaubnistatbestand und keineswegs ein eng auszulegender Ausnahmetatbestand.⁶³ Eine Nebenleistung ist in negativer Abgrenzung dadurch gekennzeichnet, dass die Gesamtleistung nicht durch eine allgemeine rechtsberatende oder rechtsbesorgende Tätigkeit geprägt ist.⁶⁴ Ob eine „Nebenleistung“ vorliegt, ist gemäß § 5 Abs. 1 S. 2 RDG nach ihrem Inhalt, Umfang und sachlichen Zusammenhang mit der Haupttätigkeit unter Berücksichtigung der Rechtskenntnisse zu beurteilen, die für die Haupttätigkeit erforderlich sind.

Damit eine Rechtsdienstleistung für den Steuerberater „Nebenleistung“ ist, muss deren Inhalt und Umfang in Bezug gesetzt werden zur steuerberatenden Haupttätigkeit (Relation Haupt- zur Nebentätigkeit). Betrachtet man also die konkret von einem Steuerberater in toto erbrachte Leistung, so darf es sich dabei nicht um eine spezifisch allgemeinrechtliche – im Unterschied zu einer steuerrechtlichen – Leistung handeln. Maßgeblich ist also, ob die konkret in Rede stehende Dienstleistung eines Steuerberaters – betrachtet man sie insgesamt – überwiegend allgemeinrechtlich oder spezifisch steuerrechtlich geprägt ist.

Es spielt dabei unter dem Regime des RDG – anders als noch nach dem RBerG – keine Rolle mehr, „ob die Dienstleistung ohne rechtsdienstleistenden Anteil überhaupt erbracht werden kann – maßgebend ist vielmehr, ob die Rechtsdienstleistung nach der Verkehrsanschauung ein solches Gewicht innerhalb der Gesamtleistung hat, dass nicht mehr von einer bloßen Nebenleistung ausgegangen werden kann“⁶⁵. Die in

60 Kleemann (Fn. 12), § 33 Rn. 44.

61 Breitenbach KANZLEI intern Heft 6/2016, 4 f.

62 BSG v. 14.11.2013 – B 9 SB 5/12 R, DStR 2014, 483 Rn. 45.

63 So Koslowski (Fn. 5), § 33 Rn. 15; Pestke Stbg 2008, 502.

64 Eversloh (Fn. 57).

65 Eversloh (Fn. 57), 44.

Rede stehende Rechtsdienstleistung darf daher „selbst nicht wesentlicher Teil der eigentlichen Hauptleistung sein“⁶⁶.

Steht also insgesamt die (allgemein-)rechtliche Seite der Angelegenheit im Vordergrund und geht es wesentlich auch um die Klärung rechtlicher Verhältnisse?⁶⁷

Im Falle von Beratungs- und Aufklärungspflichten im Kontext mit einer beruflichen Tätigkeit ist Eversloh⁶⁸ der Auffassung, dass – sofern überhaupt die Schwelle zur „Rechtsdienstleistung“ überschritten wird (d. h. nicht zulässigerweise bloß allgemeine rechtliche Hinweise erteilt werden) – es sich um typische Nebentätigkeiten handele, „weil ohne sie die eigentliche Tätigkeit nicht ordnungsgemäß erbracht werden kann“⁶⁹.

Breitenbach⁷⁰ stellt auf die „rechtliche Komplexität“ als Maßstab ab: Eine zulässige Nebentätigkeit fordert die gerade für einen Steuerberater typischen Rechtskenntnisse – unzulässig ist sie für ihn aber dann, wenn die für ihre Wahrnehmung notwendigen Rechtskenntnisse „höherwertiger“ sind, als die für die steuerberatende Haupttätigkeit notwendigen Kenntnisse.⁷¹

Der Katalog des § 5 Abs. 2 RDG listet enumerativ eine Anzahl von Tätigkeiten auf, für die eine unwiderlegbare Vermutung besteht, dass es sich dabei um „zulässige Nebenleistungen“ handelt. Als erlaubte Nebenleistungen gelten danach Rechtsdienstleistungen, die im Zusammenhang mit einer der folgenden Tätigkeiten erbracht werden:

- Testamentsvollstreckung (Nr. 1),
- Haus- und Wohnungsverwaltung (Nr. 2) und
- Fördermittelberatung (Nr. 3).

Die Regelung des § 5 Abs. 2 RDG schränkt den Anwendungsbereich von § 5 Abs. 1 RDG aber nicht ein, sondern erweitert diesen inhaltlich.

66 Eversloh (Fn. 57), 44.

67 BGH v. 11.11.2004 – I ZR 213/01, NJW 2005, 969 – Testamentsvollstrecker; v. 24.2.2009 – I ZR 128/02, DStR 2005, 1029 m. Anm. *Hund* Fördermittelberater.

68 Eversloh (Fn. 57), 44 f.

69 Eversloh (Fn. 57), 45.

70 Breitenbach KANZLEI intern Heft 6/2016, 4.

71 BSG v. 5.3.2014 – B 12 R 4/12 R, DStR 2014, 2030 Rn. 34; v. 5.3.2014 – B 12 R 7/12 R, BeckRS 2014, 71499 Rn. 31.

4.2 Vereinbare Tätigkeiten

Das Berufs- und Tätigkeitsbild des Steuerberaters bestimmt sich nach § 33 StBerG. Danach haben Steuerberater die Aufgabe, im Rahmen ihres Auftrags ihre Auftraggeber in Steuersachen zu beraten, sie zu vertreten und ihnen bei der Bearbeitung ihrer Steuerangelegenheiten und bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten Hilfe zu leisten. Dazu gehören auch die Hilfeleistung in Steuerstrafsachen und in Bußgeldsachen wegen einer Steuerordnungswidrigkeit sowie die Hilfeleistung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten, die auf Grund von Steuergesetzen bestehen, insbesondere die Aufstellung von Steuerbilanzen und deren steuerrechtliche Beurteilung.

Im Übrigen zählen zum Berufs- und Tätigkeitsbild des Steuerberaters zumindest auch die in § 57 Abs. 3 StBerG bzw. die in § 15 BOSTB genannten vereinbaren Tätigkeiten⁷² – wenngleich die genannten Regelungen in sachlicher Hinsicht korrekterweise eigentlich keine „vereinbaren Tätigkeiten“, sondern Tätigkeiten eines mit dem Beruf des Steuerberaters vereinbaren Nebenberufs normieren.⁷³

§ 57 Abs. 3 StBerG bestimmt, dass mit dem Beruf eines Steuerberaters „insbesondere“ (d. h. beispielhaft) vereinbar ist

- die Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwalt, niedergelassener europäischer Rechtsanwalt oder vereidigter Buchprüfer (Nr. 1);
- eine freiberufliche Tätigkeit, die die Wahrnehmung fremder Interessen einschließlich der Beratung zum Gegenstand hat (Nr. 2);
- eine wirtschaftsberatende, gutachterliche oder treuhänderische Tätigkeit sowie die Erteilung von Bescheinigungen über die Beachtung steuerrechtlicher Vorschriften in Vermögensübersichten und Erfolgsrechnungen (Nr. 3);
- die Tätigkeit eines Lehrers an Hochschulen und wissenschaftlichen Instituten; dies gilt nicht für Lehrer an staatlichen verwaltungsinternen Fachhochschulen mit Ausbildungsgängen für den öffentlichen Dienst (Nr. 4);

⁷² Kleemann (Fn. 12), Rn. 45.

⁷³ Umstritten, so aber Deckenbrock/Henssler (Fn. 2), § 5 Rn. 93; a. A. hingegen die hA in der Rspr. vgl. etwa BGH v. 7.3.2013 – IX ZR 64/12, DStRE 2013, 1081 = DStR 2013, 1151 m. Anm. Meixner/Schröder, v. 7.12. 1989 – I ZR 3/88, NJW-RR 1990, 479. Ebenso Pestke Stbg 2008, 502 (509).

- eine freie schriftstellerische Tätigkeit sowie eine freie Vortrags- und Lehrtätigkeit (Nr. 5) sowie
- die Durchführung von Lehr- und Vortragsveranstaltungen zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung sowie die Prüfung als Wirtschaftsprüfer und vereidigter Buchprüfer und zur Fortbildung der Mitglieder der Steuerberaterkammern und deren Mitarbeiter (Nr. 6).

§ 15 S. 1 BOSTb präzisiert die mit dem Beruf eines Steuerberaters vereinbaren Tätigkeiten i. S. v. § 57 Abs. 3 Nr. 2 und 3 StBerG und zählt hierzu insbesondere

- die freiberufliche Unternehmensberatung i. S. v. § 1 PartGG (Nr. 1),
- die Tätigkeit der Mediation (Nr. 2),
- die Verwaltung fremden Vermögens (Nr. 3),
- das Halten von Gesellschaftsanteilen für Dritte (Nr. 4),
- die Wahrnehmung von Gesellschafterrechten (Nr. 5),
- die Tätigkeit als Beirat und Aufsichtsrat (Nr. 6),
- die Tätigkeit als Schiedsgutachter und Schiedsrichter (Nr. 7),
- die Wahrnehmung des Amtes als Testamentsvollstrecker, Nachlasspfleger, Nachlassverwalter, Vormund, Betreuer, Pfleger, Beistand (Nr. 8),
- die Tätigkeit als Insolvenzverwalter, Zwangsverwalter, Sachwalter, Liquidator, Notgeschäftsführer aufgrund gerichtlicher Bestellung, Mitglied in Gläubigerausschüssen (Nr. 9) bzw.
- die Tätigkeit als Hausverwalter und Verwalter nach dem WEG (Nr. 10).

Nach § 15 S. 2 BOSTb sind im Übrigen Erlaubnisvorschriften in anderen Gesetzen zu beachten.

Dem Steuerberater war bereits nach Art. 1 § 5 Nr. 2 RBerG eine rechtliche Bearbeitung in solchen Angelegenheiten gestattet, die in unmittelbarem Zusammenhang mit seinen Aufgaben, die ohne die Rechtsberatung nicht sinngemäß erledigt werden konnten, standen. § 5 RDG begründet gegenüber Art. 1 § 5 Nr. 2 RBerG erweiterte Kompeten-

zen.⁷⁴ Infolgedessen sind jedenfalls solche Tätigkeiten, die der Steuerberater zulässigerweise bereits unter der Geltung des RBerG hat ausüben dürfen, „auch heute noch gestattet“⁷⁵.

4.3 Die Erbringung von Rechtsdienstleistungen als Bestandteil des Berufsbildes eines Steuerberaters

Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Steuerberater – da die Erbringung von Rechtsdienstleistungen (mit steuerrechtlichem Einschlag) bereits Bestandteil seines Berufsbildes ist – im Unterschied zu anderen Berufsgruppen in einem stärkeren Umfang auf § 5 RDG rekurren⁷⁶ kann.

Berufsträger, die bereits eine „gewisse juristische Qualifikation“ erlangt haben, können nämlich mehr Rechte aus § 5 RDG herleiten, als solche Dienstleister, die einer Tätigkeit ohne besondere juristische Ausbildung nachgehen:⁷⁷ „Je höher die Rechtskenntnisse sind, die für die Haupttätigkeit erforderlich sind, desto weiter reichen auch die Rechtsdienstleistungskompetenzen dieses Dienstleisters im Bereich der Nebenleistungen.“⁷⁸ Beim Steuerberater kann daher die Rechtsdienstleistung auch den Schwerpunkt seiner Tätigkeit bilden.⁷⁹ Hund⁸⁰ weist gleichwohl darauf hin, dass eine Rechtsdienstleistung des Steuerberaters als erlaubnisfreie Dienstleistung aber nur dann in Betracht kommen kann, wenn die Haupttätigkeit eine steuerliche oder betriebswirtschaftliche Zielsetzung hat. Dies bedeutet, dass die Rechtsdienstleistung zum einen weder neben die eigentliche Berufsaufgabe treten, noch im Vordergrund stehen oder gar einziges Geschäft werden darf.⁸¹ Zum anderen muss die Rechtsdienstleistung aber auch nicht auf bloße Hilfstätigkeiten beschränkt bleiben – vielmehr kann sie im Einzelfall sogar einen „beachtlichen Umfang“ erlangen.⁸²

74 RegE, BT-Dr. 16/3655, 38. Vgl. auch BGH v. 4.11.2010 – I ZR 118/09, GRUR 2011, 539 Rn. 42.

75 *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 97.

76 *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 96.

77 *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 44.

78 *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 43.

79 *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 96.

80 *Hund* DStR 2008, 1208.

81 So BGH v. 1.2.2007 – III ZR 281/05, DStR 2007, 633.

82 BVerwG v. 27.10.2004 – 6 C 30/03, BVerwGE 122, 130 = NJW 2005, 1293; *Koslowski* (Fn. 5), § 33 Rn. 15.

Ist ein Rechtsgebiet zum Teil Bestandteil des Steuertatbestands – wie bspw. das Gesellschafts-, Erb- oder Familienrecht –, so erstreckt sich bereits die Beratungspflicht des Steuerberaters auf diese Rechtsgebiete, wenn und soweit dies „mit Blick auf die steuerlichen Gegebenheiten unerlässlich“, d. h. zur sachgerechten Erledigung der Steuerberatung erforderlich ist⁸³ (Steuerberatung als eine auf „ein Fachgebiet beschränkte Rechtsberatung mit Berührungspunkten zum außersteuerlichen Recht“).⁸⁴ „Zulässig sind alle Tätigkeiten, bei denen steuerliche Fragen im Zentrum stehen, während sonstige Rechtsfragen lediglich Anlass oder Folge der steuerlichen Beratung sind.“⁸⁵

Zulässige Nebenleistung ist nach Auffassung des BVerwG⁸⁶ im Übrigen auch das Auftreten des Steuerberaters in verwaltungsbehördlichen Widerspruchsverfahren, wenn Abgabenangelegenheiten⁸⁷ berührt sind – gleichermaßen in sozialrechtlichen Verfahren (§ 13 Abs. 6 S. 2 SGB X), wenn der Steuerberater im jeweiligen Verfahren vor dem SG vertretungsbefugt ist, was nach § 28h bzw. § 28p SGB IV der Fall ist. Im Rahmen einer Kindergeldangelegenheit soll der Steuerberater hingegen im sozialrechtlichen Verfahren nicht auftreten dürfen:⁸⁸ Es liege keine „Nebenleistung“ vor aufgrund des fehlenden Bezugs zum Berufsbild des Steuerberaters.⁸⁹

Die Bundessteuerberaterkammer hat des Weiteren die Ansicht vertreten, dass Steuerberater berechtigt sind, eine Bestätigung für ihre Mandanten zu erstellen, dass diese die Vorschriften des Mindestlohngesetzes beachtet haben.⁹⁰

83 *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 98.

84 *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 98

85 *Breitenbach* KANZLEI intern Heft 6/2016, 4.

86 BVerwG v. 20.1.2016 – 10 C 17/14, DStRE 2016, 888 Rn. 10 ff. = DStR 2016, 1493 m. Anm. *Beyer-Petz*.

87 Nicht jedoch Schwerbehindertenangelegenheiten, da diesbezüglich kein enger Zusammenhang zwischen Steuerrecht und Feststellungen im Schwerbehindertenverfahren besteht, es sich vielmehr um eine unzulässige Nebenleistung handelt, vgl. BSG v. 14.11.2013 – B 9 SB 5/12 R, DStR 2014, 483 Rn. 37 ff.

88 SG Aachen v. 17.4.2012 – S 13 KG 1/12, DStRE 2012, 1551 = DStR 2012, 2035 m. Anm. *Beyer-Petz*.

89 Kritisch *Breitenbach* KANZLEI intern Heft 6/2016, 6: Steuerberater seien nach § 77 Abs. 2 EStG in Kindergeldangelegenheiten nach dem EStG vertretungsberechtigt.

90 *Breitenbach* KANZLEI intern Heft 6/2016, 6.

4.4 Beispielfälle

Unter Berücksichtigung der Vorgaben des § 5 Abs. 1 S. 1 RDG – d. h. zum Berufs- und Tätigkeitsbild des Steuerberaters gehörend und in sachlichem Zusammenhang sowie als Nebenleistung zur gesetzlich geregelten Haupttätigkeit – dürften Rechtsdienstleistungen eines Steuerberaters in folgendem Kontext erlaubt sein:⁹¹ als Aufsichtsrat, Betreuer, Beirat, EDV-Berater, Existenzgründungsberater, Fördermittelberater, Gläubigerausschussmitglied, Hausverwalter, Insolvenzberater, Insolvenzverwalter, Liquidator, Nachfolgeberater, Nachlasspfleger oder -verwalter, Notgeschäftsführer, Rating-Berater, Pfleger, Sanierungsberater, Sequester, Testamentsvollstrecker, Unternehmensberater, Unternehmensbewerter, Umweltgutachter, Vermögensberater, Vermögensverwalter, Vormund, WEG-Verwalter oder als Zwangsverwalter.

Im Kontext mit einer erbschaftsteuerlichen Beratung kann sachverhaltsbezogen auch über das gesetzliche Erbrecht (nebst Pflichtteilsrechten) aufgeklärt werden.⁹²

Von § 5 Abs. 1 RDG dürfte bspw. auch die Erstellung eines Vertragsentwurfs zur Vermeidung steuerschädlicher verdeckter Gewinnausschüttungen erfasst werden.⁹³

Pestke⁹⁴ hat 1998 unter dem Regime des RBerG eine umfassende Überprüfung von Tätigkeitsfeldern des Steuerberaters vorgenommen, bei denen ggf. ein Konflikt mit dem damals noch geltenden RBerG auftreten konnte: „Der genaue, im Vorfeld bestimmbarer Grenzverlauf zwischen zulässiger und unzulässiger Rechtsberatung durch Steuerberater blieb dabei – trotz zahlreicher Beschreibungsversuche und Einzelfallentscheidungen – unklar bzw. problematisch.“⁹⁵

Nachstehend soll nunmehr nach fast 20 Jahren der Versuch unternommen werden, in enger Anlehnung an die Untersuchung von Pestke

91 Kleemann (Fn. 12), § 33 Rn. 45.

92 Grunewald ZEV 2008, 257 (258 f.); Kleine-Cosack (Fn. 5), Anhang zu §§ 1–5 Rn. 199.

93 Deckenbrock/Henssler (Fn. 2), § 5 Rn. 98.

94 Pestke Stbg 1998, 406.

95 Pestke Stbg 1998, 406 (407 und 411) – z. B. eine Beratung über Steuertatbestände wie die steuerliche Förderung privaten Wohneigentums, aber auch (so LG Limburg v. 2.5.1986 – 4 O 551/85, Stbg 1987, 134 m. Anm. Späth) die Ermittlung und Berücksichtigung der sozialversicherungsrechtlich sich ergebenden Arbeitnehmeranteile zur Kranken-, Arbeitslosen- oder Rentenversicherung in der Lohnbuchführung.

– allerdings in einer generalisierenden Form – konkrete Betätigungsmöglichkeiten und fortbestehende rechtliche Grenzen einer rechtsberatenden bzw. -bezogenen Tätigkeit durch Steuerberater aufzuzeigen.

5. Bereiche zulässiger Betätigung

Uneingeschränkt statthaft ist die Beratung in steuer(recht)lichen und wirtschaftlichen Fragestellungen des Mandanten (vgl. §§ 33, 57 Abs. 3 StBerG).⁹⁶ Insoweit bleibt es dem Steuerberater auch unbenommen, die steuerlichen Konsequenzen einer von dritter Seite (Rechtsanwalt) erarbeiteten zivilrechtlichen Gestaltung aufzuzeigen und zu bewerten.⁹⁷ Ggf. trifft den Steuerberater dann in Bezug auf steuer(recht)liche Konsequenzen bei riskanten Vertragsabschlüssen (z. B. bei einem Anlagegeschäft) sogar eine Verpflichtung, seinen Mandanten vor dem Abschluss eines solchen Vertrags zu warnen.⁹⁸

5.1 Handlungen ohne Rechtsdienstleistungscharakter

Statthaft sind im Übrigen auch alle Handlungen, die nicht als „Rechtsdienstleistung“ i. S. v. § 2 Abs. 1 RDG – mithin als Tätigkeit in konkreten fremden Angelegenheiten, sobald sie eine rechtliche Prüfung im Einzelfall voraussetzen – zu qualifizieren sind.

Pestke⁹⁹ unterscheidet diese zulässigen Handlungen in solche, die sich als Rechtsbesorgung in eigenen Angelegenheiten darstellen (bspw. die Durchsetzung eigener Honoraransprüche oder der Abschluss eines eigenen Sozietätsvertrages) und in solche, bei denen es nur um die Mitteilung von Tatsachenwissen (d. h. nicht rechtlichen Wissens)¹⁰⁰ geht, selbst wenn dabei auch Rechtsbegriffe Verwendung finden.

96 OLG Düsseldorf v. 2.4.1992 – 13 U 170/91, GI 1992, 299 = BeckRS 1992, 08996.

97 Beispiele nach Pestke Stbg 1998, 406 (411).

98 Vgl. dazu BGH v. 25.1.1984 – IV a ZR 81/82, GI 1984, 100.

99 Pestke Stbg 1998, 406 (412).

100 Pestke Stbg 1998, 406 (412) referiert dabei auf LG Koblenz (v. 8.3.1993 – 12 S 333/92, Stbg 1993, 399): Mitwirkung an Kreditgesprächen; LG München (v. 23.2.1994 – 1 HK O 16275/93, DStR 1995, 702): Abgabe einer Drittschuldnererklärung für einen Mandanten in Bezug auf die Pfändung des Arbeitslohns eines Arbeitnehmers; und LG Lüneburg (v. 22.10.1970 – 1 S 161/70, DStR 1971, 192): An- und Abmeldungen gegenüber der Sozialversicherung.

Dies gilt uneingeschränkt auch unter der Geltung des RDG. Die Rechtsbesorgung in „eigenen“ (statt „konkreten fremden“¹⁰¹) Rechtsangelegenheiten und die Mitteilung von „Tatsachenwissen“ (statt einer rechtlichen Prüfung im Einzelfall) ist mE statthaft.

5.2 Freigestellte Tätigkeiten

Freigestellt nach § 2 Abs. 3 Nr. 1 RDG ist die Erstattung wissenschaftlicher Gutachten, wobei Pestke¹⁰² (vormals „wissenschaftlich begründete Gutachten, vgl. Art. 1 § 2 Alt. 1 RBerG) unter Bezugnahme auf die bis dato ergangene Judikatur¹⁰³ darauf hinweist, dass es hier den Mandanten nur auf das Ergebnis des Gutachtens und nicht auf das Gutachten selbst ankommen muss, und das Gutachten im Übrigen auch umfassend sein muss.¹⁰⁴ Auch dieser Ansatz gilt mE weiter fort – ebenso wie § 2 Abs. 3 RDG bspw. eine Tätigkeit von Einigungs- und Schlichtungsstellen oder Schiedsrichtern (Nr. 2), die Mediation und jede vergleichbare Form der alternativen Streitbeilegung, sofern die Tätigkeit nicht durch rechtliche Regelungsvorschläge in die Gespräche der Beteiligten eingreift (Nr. 4), die an die Allgemeinheit gerichtete Darstellung und Erörterung von Rechtsfragen und Rechtsfällen in den Medien (Nr. 5) und die Erledigung von Rechtsangelegenheiten innerhalb verbundener Unternehmen i. S. v. § 15 AktG (Nr. 6) als Nicht-Rechtsdienstleistung qualifiziert, die als freigestellte Tätigkeit damit auch vom Steuerberater wahrgenommen werden kann.

5.3 Exkurs: Treuhandtätigkeiten

Treuhandtätigkeiten (bei Bauträger- oder sonstigen Modellen) hat der BGH hingegen schon unter der Geltung des RBerG in Fällen, in denen es über die Erteilung umfassender Vollmachten an den durch Treuhänder erfolgenden Erwerb von Anlageobjekten ging, als Verstoß gegen

101 Insoweit verweist *Pestke Stbg* 1998, 406 (412) auf eine Entscheidung des BGH (v. 20.1.1982 – IV a ZR 314/80, BGHZ 83,17 = NJW 1982, 1285 [1287]), nach der ein Hinweis des Steuerberaters auf Schadensersatzansprüche gegen sich selbst zulässig sein soll.

102 *Pestke Stbg* 1998, 406 (412).

103 AG Wiesbaden v. 18.10.1961 – 93 C 1016/51, 93 C 1016/61, AnwBl 1962, 51; LG Hamburg v. 26.7.1978 – 15 O 925/77, MDR 1979, 234: Gutachten über die wirtschaftlichen Folgen einer Ehescheidung.

104 OLG Stuttgart v. 16.1.1975 – 1 Ss 753/74, AnwBl 1975, 173.

das RBerG qualifiziert.¹⁰⁵ An dieser Judikatur hat sich seit Inkrafttreten des RDG mE nichts geändert.¹⁰⁶

Das RDG soll nach der Intention des Gesetzgebers¹⁰⁷ nur zur Anwendung gelangen, wenn der Anleger beim Abschluss des Geschäftsbesorgungsvertrags erkennbar zum Ausdruck bringt, dass er nicht nur die Vertragsdurchführung durch den Treuhänder, sondern eine besondere rechtliche Prüfung, Beratung und Betreuung wünscht: Dies ist aber bei Beteiligungs- und Anlagemodellen, bei denen angesichts der durch Musterverträge fest vorgegebenen Erklärungen und Vertragsklauseln eine „individuelle“ Erledigung von Rechtsangelegenheiten für den Anleger überhaupt nicht in Rede steht, nicht der Fall.¹⁰⁸

Deckenbrock/Henssler¹⁰⁹ weisen jedoch noch auf einen anderen Umstand hin: Treuhandtätigkeit ist keine freiberufliche, sondern eine gewerbliche Tätigkeit, die außerhalb des anwaltlichen Tätigkeitsfeldes liegt, „so dass es gar nicht darum gehen kann, bestimmte Aktivitäten den Rechtsanwälten als den berufenen Beratern und Vertretern in Rechtsangelegenheiten vorzubehalten.“¹¹⁰ „Treuhandtätigkeiten liegen damit grundsätzlich auch außerhalb des Verbotsbereichs des RDG. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Treuhandtätigkeit nur ein untergeordnetes Element einer im Kern freiberuflichen Rechtsberatungstätigkeit ist.“¹¹¹

Pestke¹¹² verweist in diesem Kontext auf eine Entscheidung des OLG Hamburg¹¹³, in der es – außerhalb des Bereichs Bauträger- und sonstiger Anlagemodelle – um die bloße Abwicklung des Zahlungsverkehrs durch einen Steuerberater im Rahmen einer Treuhandabrede ging. Das

105 BGH v. 20.7.2012 – V ZR 217/11, NJW 2012, 3424 Rn. 9; v. 11.11.2008 – XI ZR 468/07, BGHZ 178, 271 = DStR 2009, 335 Rn. 33; v. 1.2.2007 – III ZR 281/05, DStR 2007, 633 = BeckRS 2007, 03215 Rn. 7 f., v. 25.4.2006 – XI ZR 29/05, BGHZ 167, 223 = DStR 2006, 1087 Rn. 12.

106 *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 2 Rn. 47.

107 BT-Drs. 16/3655, 46.

108 *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 2 Rn. 48 unter Bezugnahme auf BT-Drs. 16/3655, 46.

109 *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 2 Rn. 49.

110 *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 2 Rn. 49 unter Bezugnahme auf *Nelte*, Das Berufsbild des Rechtsanwalts als Auslegungshilfe für den Rechtsbesorgungsbegriff des Art. 1 § 1 Abs. 1 S. 1 RBerG und seine Positionierung im RDG-RefE, 2007, 194.

111 *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 2 Rn. 49.

112 *Pestke* Stbg 1998, 406 (412).

113 OLG Hamburg v. 2.7.1985 – 9 U 87/84, Stbg 1987, 100 mit zustimmender Anm. *Späth*.

Gericht konstatierte in einer solchen Konstellation zu Recht, dass es um keine Rechtsfragen, sondern um eine bloße büro- und formularmäßige und damit erlaubte Tätigkeit ging.

5.4 Exkurs: Haus- und Wohnungsverwaltung

Haus- und Wohnungsverwaltung ist stets als eine erlaubte Nebenleistung zu betrachten (vgl. § 5 Abs. 2 Nr. 2 RDG). Darunter dürfte auch die Gesamtvermögensverwaltung fallen.¹¹⁴ Die Grenzen zur unerlaubten Rechtsberatung können allerdings dann überschritten sein, wenn ein Steuerberater als Vermögensverwalter und Treuhänder sich im Rahmen von Sanierungsbemühungen bspw. um den Abschluss eines Moratoriums bemüht.¹¹⁵

6. RBerG versus RDG

Auf der Grundlage der unter dem Regime des RBerG umfassend erfolgten Analyse von Pestke¹¹⁶ zu den Möglichkeiten des Steuerberaters zur Rechtsberatung – der eine voll umfängliche Auswertung der bis dato ergangenen gesamten Rechtsprechung zum RBerG vorgenommen hat – soll nachstehend versucht werden, zu überprüfen, ob diese alte Judikatur unter Zugrundelegung des RDG und in enger Anlehnung an Pestke noch weiter Geltung beanspruchen kann oder obsolet geworden ist.

114 So Pestke Stbg 1998, 406 (412) unter Bezugnahme auf LG Düsseldorf v. 29.5.1963 – 11 S 73/63 b, NJW 1963, 1500.

115 OLG Karlsruhe v. 4.12.1964 – 8 U 121/64, OLGZ 1965, 2.

116 Pestke Stbg 1998, 406.

6.1 Konsultation (Beratung)

Eine Beratung – bspw. in sozialversicherungsrechtlichen Fragen¹¹⁷ – ist nach Ansicht von Pestke¹¹⁸ mit Ausnahme des Hinweises, wegen einer entsprechenden Fragestellung einen Rechtsanwalt aufzusuchen¹¹⁹, unzulässig.

Andererseits hat die Rechtsprechung zum RBERG bereits in einer Vielzahl von Fällen das Tätigwerden eines Steuerberaters im Vorfeld der Formulierungsphase eines Vertrags – mithin in der Konzeptionsphase¹²⁰ – dann als zulässig erachtet, soweit es sich dabei nicht um eine isolierte Rechtsberatung ohne Bezug zum Steuerrecht handelte.¹²¹ Problematisch sind jene Konstellationen, in denen sich der Steuerberater aus dem rein steuer(recht)- und wirtschaftlichen Bereich heraus in eine „reine“ Rechtsberatung begibt. Der Steuerberater kann im Gespräch mit seinem Mandanten diese rechtliche Problemstellungen oder Rechtsverhältnisse als Grundlage und im Vorfeld – bspw. auch als Stellungnahme zu steuerlich relevanten Bestandteilen eines Vertrags¹²² – einer steuer(recht)- oder wirtschaftlichen Beratung aufzeigen.¹²³ Insoweit hat auch der BGH¹²⁴ festgestellt, dass der Steuerberater auf die Notwendigkeit einer bestimmten zivilrechtlichen Ausgestaltung eines Vertrages hinweisen kann, damit dieser steuerliche Anerkennung finden kann (im Sinne eines Äußerns steuerlicher Bedenken gegen eine

117 ZB (nach Pestke Stbg 1998, 406 [412]) eine Beratung in Bezug auf die Ausgestaltung von Arbeitsverträgen im Hinblick auf eine Minderung der Sozialversicherungsbeiträge (AG Elmshorn v. 4.3.1970 – 5 C 555/69, DStR 1970, 675) oder eine Beratung sowie Prüfung sozialversicherungsrechtlicher Fragen in Bezug auf Änderungen des Arbeitsvertrags zwischen dem Mandanten und bei ihm beschäftigter Arbeitnehmer (LG Limburg v. 2.5.1986 – 4 O 551/85, Stbg 1987, 134 m. Anm. Späth) – oder (so Pestke Stbg 1998, 406) eine „Beratung über sozialversicherungsrechtliche Fragen (hier: Notwendigkeit zur Erlangung von Unfallversicherungsschutz bei einer Berufsgenossenschaft)“.

118 Pestke Stbg 1998, 406 (412).

119 OLG Köln v. 9.3.1989 – 5 U 111/88, GI 1990, 198 = NJW-RR 1991, 414.

120 Begrifflichkeiten nach Pestke Stbg 1998, 406 (411).

121 Unzulässig sollte aber – weil keine „isolierte Rechtsberatung“ – die Erteilung von Rechtsrat in Bezug auf die Möglichkeit einer Verrechnung fällig werdenden Mietzinses mit zu viel gezahlter Umsatzsteuer sein

122 Pestke Stbg 1998, 406 (411).

123 Umstritten, so aber LG Dresden v. 21.1.1997 – 41 O 680/97, AnwBl 1998, 221; a. A. hingegen OLG Karlsruhe v. 27.2.1980 – 6 U 160/79, StB 1981, 101 = AnwBl 1980, 194. Nach OLG Hamm v. 17.6.1992 – 25 U 174/91, DStR 1993, 1724 soll der Steuerberater auch zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten präsentieren dürfen, um anschließend die sich daraus ergebenden steuerlichen Folgen aufzeigen zu können.

124 BGH v. 25.2.1987 – IV a ZR 162/85, NJW-RR 1987, 1377 in Bezug auf einen Geschäftsführervertrag.

ins Auge gefasste zivilrechtliche Ausgestaltung und des Aufzeigens einer Möglichkeit, über eine andere zivilrechtliche Ausgestaltung Steuervorteile zu erlangen)¹²⁵ – oder dass eine Steuerersparnis nur dann realisierbar ist, wenn das ins Auge gefasste Stiftungsvermögen im Rahmen einer „Durchlaufspende“ aufgebracht wird.¹²⁶

Auch eine tatsächliche Hilfestellung (Unterstützung des Mandanten) – z. B. die Einholung von Grundbuch-¹²⁷ oder Handelsregistrauszügen – war¹²⁸ (nach Maßgabe des RBerG) und dürfte mE auch (unter der Geltung des RDG) weiter zulässig sein.

Präsentiert der Steuerberater seinem Mandanten eine in steuer(recht)licher Hinsicht günstige Gestaltungsform, kann er auch über die daraus resultierenden zivilrechtlichen Konsequenzen belehren.¹²⁹

Hinsichtlich eines notwendigen gesellschaftsrechtlichen Beschlusses kann der Steuerberater die steuerlichen oder wirtschaftlichen Maßgaben für dessen Inhalt aufzeigen bzw. inhaltliche Bedenken in dieser Hinsicht äußern.¹³⁰

6.2 Konzeption von Verträgen

Unter der Geltung des RBerG hat die Judikatur durchgängig die Ausarbeitung, d. h. die Ausformulierung von diversen Vertragstypen und -gestaltungen (seien diese privat- oder auch öffentlich-rechtlicher Natur¹³¹) als unzulässige Rechtsberatung qualifiziert – bspw. nach Pestke¹³² die Formulierung von Agenturverträgen¹³³, Arbeitsverträgen¹³⁴, Bauherrenmodellen (einschließlich Treuhand-, Gesellschafts-, Finan-

125 BGH v. 24.9.1986 – IV a ZR 236/84, NJW-RR 1987, 210 – in diesem Fall (rein steuerlicher Auftrag) im Kontext mit einer Betriebsaufspaltung soll sogar eine entsprechende Verpflichtung (Hinweispflicht) des Steuerberaters bestehen.

126 BGH v. 7.11.1991 – IX ZR 288/90, GI 1992, 175 = NJW-RR 1992, 157.

127 Nach Ansicht des OLG Karlsruhe v. 27.2.1980 – 6 U 160/79, StB 1981, 101 = AnwBI 1980, 194 sollte dies nicht zulässig sein.

128 Pestke Stb 1998, 406 (411).

129 BGH v. 27.5.1963 – II ZR 168/61, NJW 1963, 2027.

130 BGH v. 7.5.1992 – IX ZR 151/91, DStR 1992, 1258; OLG Koblenz v. 17.12.1975 – 1 U1038/74, AnwBI 1976, 48.

131 OLG Koblenz v. 28.10.1997 – 4 U 759/97, NJW-RR 1998, 1675 (Fall eines WP).

132 Pestke Stb 1998, 406 (411 und 413).

133 LG Flensburg v. 3.10.1961 – 5 S 40/61, AnwBI 1962, 23 (Fall eines WP).

134 OLG Köln v. 22.9.1980 – 19 U 134/79, ZIP 1980, 1110 – Ehegattenarbeitsvertrag; AG Elmshorn v. 4.3.1970 – 5 C 555/69, DStR 1970, 675.

zierungsvermittlungs-, Bürgschafts-, Mietvermittlungs- und Mietgarantieerträgen sowie Kostengarantieerträgen und Zinsgarantien)¹³⁵, Betriebsüberlassungsverträgen¹³⁶, Darlehensverträgen¹³⁷, Erbauseinandersetzungsverträgen¹³⁸, (vorweggenommene) Erbfolgeverträgen¹³⁹, Geschäftsführerverträgen¹⁴⁰, Geschäftsübernahme- bzw. Geschäftsübertragungsverträgen¹⁴¹, Gesellschaftsverträgen¹⁴², Haftungsfreistellungsverträgen¹⁴³, Miet-¹⁴⁴ und Pachtverträgen¹⁴⁵, Kapital- und Gewinnverteilungsverträgen¹⁴⁶, Mitarbeitergewinnbeteiligungsmodellen¹⁴⁷, Sicherungsübereignungsverträgen¹⁴⁸, Umwandlungsverträgen¹⁴⁹ und Unternehmungsumgestaltungsverträgen.¹⁵⁰

Auch die Vorformulierung einer Abtretungserklärung¹⁵¹ oder eines Testaments für einen Mandanten war und ist unzulässig.¹⁵² Unzulässig dürften auch Kaufverträge über Gewerbebetriebe¹⁵³ sein, es sei denn diese stehen im Zusammenhang mit Unternehmensbewertungen und -

135 So *Pestke Stbg* 1998, 406 (411); OLG Koblenz v. 20.6.1986 – 2 U 534/85, GI 1987, 141; v. 27.2.1980 – 6 U 160/79, AnwBl 1980, 194 =StB 1981, 101.

136 OLG Hamm v. 28.8.1985 – 25 U 273/84, DB 1986, 32 = BeckRS 2007, 15310.

137 BGH v. 5.6.1985 – IVa ZR 55/83, NJW 1986, 1050; OLG Köln v. 22.2.1980 – 19 U 134/79, ZIP 1980, 1110.

138 So *Pestke Stbg* 1998, 406 (411).

139 So *Pestke Stbg* 1998, 406 (411).

140 OLG Köln v. 22.2.1980 – 19 U 134/79, ZIP 1980, 1110.

141 OLG Hamburg v. 21.10.1970 – 5 U 64/70, AnwBl 1971, 15.

142 OLG Hamburg v. 11.1.1963 – 3 W 218/62, AnwBl 1963, 87 (grundsätzlich); LG Essen v. 5.6.1985 – 4 O 514/82, GI 1986, 139 (GbR); BGH v. 27.5.1963 – II ZR 168/61, NJW 1963, 2027; OLG Köln v. 22.2.1980 – 19 U 134/79, ZIP 1980, 1110 (Stille Gesellschaft); OLG Hamm v. 28.1.1987 – 25 U 95/95, RBeistand 1987, 102 (OHG); OLG Hamm v. 28.8.1985 – 25 U 273/84, DB 1986, 32 = BeckRS 2007, 15310 (GmbH & Co. KG); OLG Köln v. 22.2.1980 – 19 U 134/79, ZIP 1980, 1110 (GmbH).

143 OLG Hamm v. 28.1.1987 – 25 U 95/85, RBeistand 1987, 102.

144 OLG Köln v. 22.2.1980 – 19 U 134/79, ZIP 1980, 1110; OLG Hamm v. 6.11.1996 – 25 U 47/96, GI 1997, 175

145 BGH v. 7.5.1992 – IX ZR 151/91, DStR 1992, 1258; OLG Hamm v. 28.8.1985 – 25 U 273/84, DB 1986, 32 = BeckRS 2007, 15310; OLG Köln v. 22.2.1980 – 19 U 134/79, ZIP 1980, 1110; LG Düsseldorf v. 29.5.1963 – 11 S 73/63, NJW 1963, 1500.

146 OLG Koblenz v. 17.12.1975 – 1 U 1038/74, AnwBl 1976, 48.

147 OLG Hamm v. 22.9.1995 – 25 U 2/95, RBeistand 1996, 64.

148 BGH v. 27.5.1963 – II ZR 168/61, NJW 1963, 2027.

149 BGH v. 7.5.1992 – IX ZR 151/91, DStR 1992, 1258; LG Itzehoe v. 6.12.1995 – 6 O 7/95, AnwBl 1997, 507.

150 OLG Hamm v. 28.8.1985 – 25 U 273/84, DB 1986, 32 = BeckRS 2007, 15310.

151 OLG Köln v. 22.2.1980 – 19 U 134/79, ZIP 1980, 1110.

152 *Pestke Stbg* 1998, 406 (411).

153 LG Braunschweig v. 4.7.1961 – 6 S 140/61, AnwBl 1961, 267 – Fall eines vereidigten Buchprüfers.

beratungen über die Ermittlung von Kaufpreisen.¹⁵⁴ Letzteres sollte ggf. von Art. 1 § 5 Nr. 2 RBerG erfasst sein können.¹⁵⁵

In Bezug auf Steuersparmodelle hat die Rechtsprechung gleichermaßen differenziert: Die Fertigung unterschriftsreifer Vertragsentwürfe durch den Steuerberater wurde als Verstoß gegen das RBerG qualifiziert.¹⁵⁶ Als zulässig wurde hingegen die Konzeption eines Steuersparmodells als solchem durch einen Steuerberater erachtet.¹⁵⁷

Als statthaft wurde vom BGH¹⁵⁸ im Übrigen auch das Abfassen „einzeln“ Vertragsbestimmungen durch den Steuerberater angesehen, sofern diese steuerlich von besonderer Bedeutung sind – nicht jedoch die Fertigung unterschriftsreifer Verträge, die der Steuerberater unmittelbar (d. h. ohne die Zwischenschaltung eines Rechtsanwalts) an seinen Mandanten weiterreicht.¹⁵⁹ Unproblematisch war und ist auch die Fertigung bloßer Rohentwürfe für einen Vertrag, der danach an einen Rechtsanwalt (zur Prüfung oder Weiterverwendung) weitergeleitet werden soll.¹⁶⁰

Zulässig war und ist es auch, dass der Steuerberater einen ihm seitens seines Mandanten vorgelegten Vertrag in steuer(recht)- und wirtschaftlicher Hinsicht einer Prüfung unterzieht (i. S. einer isolierten Prüfung) – sofern er sich darauf beschränkt und nicht in eine (allgemeine) zivilrechtliche Prüfung einsteigt¹⁶¹ (d. h. in keine vollumfängliche allgemeinerrechtliche und steuerrechtliche Fragestellungen umfassende Prüfung „aus einer Hand“).

Schwer einsichtig ist, warum unter der Geltung des RBerG eine Zurverfügungstellung von Formularverträgen an den Mandanten durch den Steuerberater nicht statthaft sein soll¹⁶² – es handelt sich dabei um nichts anderes als eine bloße technische Hilfeleistung und um keine eigentliche Rechtsbesorgung – selbst dann nicht, wenn der Mandant sich schon von vornherein geweigert hat, einen Rechtsanwalt hinzuzuzie-

154 OLG Hamburg v. 5.4.1989 – 5 U 44/86, GI 1991, 49.

155 So *Pestke Stbg* 1998, 406 (413).

156 LG Koblenz v. 17.9.1984 – 11 O 659/83, RBeistand 1985, 221.

157 BGH v. 7.12.1989 – 1 ZR 3/88, NJW-RR 1990, 479.

158 BGH v. 7.5.1992 – IX ZR 151/91, DStR 1992, 1258.

159 *Pestke Stbg* 1998, 406 (411).

160 BGH v. 5.6.1985 – IVa ZR 55/83, NJW 1986, 1050.

161 OLG Düsseldorf v. 20.6.1985 – 18 U 29/85.

162 In diesem Sinne BGH v. 10.11.1977 – VII ZR 321/75, BGHZ 70, 12, 13 f. = NJW 1978, 322.

hen.¹⁶³ Henssler/Deckenbrock¹⁶⁴ erachten daher die Bereitstellung von und die Ausföüllhilfe bei standardisierten Verträgen regelmäÙig als erlaubnisfreie Nebenleistung.¹⁶⁵ Die von Pestke¹⁶⁶ aufgearbeitete Judikatur dürfte im Übrigen aber vom Ergebnis her auch bei Zugrundelegung von § 5 RDG im GroÙen und Ganzen immer noch zutreffend sein. Die Gestaltung von Verträgen steht zwar – betrachtet man bspw. Bauherrenmodelle, Gesellschaftsverträge oder Unternehmensumgestaltungs- und Umwandlungsverträge – mit der steuerberatenden Haupttätigkeit im Zusammenhang. Letztlich stellt die Ausarbeitung von Verträgen aber keine „Neben“leistung zum Berufs- und Tätigkeitsbild des Steuerberaters dar. Der sachliche Zusammenhang dürfte unschwer – im Kontext mit einer Vielzahl der von der Judikatur vormalig entschiedenen Fälle (allerdings nicht für alle) – zu bejahen sein. Nach Inhalt und Umfang ist eine konzeptionelle Ausgestaltung von Verträgen allerdings keine „Nebenleistung“ (etwas anderes gilt etwa dann, wenn sich die Tätigkeit des Steuerberaters bspw. bei einem komplexen Ehe- oder Erbvertrag auf den steuerlichen Vertragsteil selbst beschränkt)¹⁶⁷, bei der unter Berücksichtigung der Rechtskenntnisse des Steuerberaters weitergehende Anforderungen für die Hauptleistung erforderlich sind. Die steuerrechtlichen Aspekte des Vertragsinhalts sind vielmehr oft – zwar bedeutsame – aber gleichwohl nur Einzelaspekte des Gesamtkompendiums „Vertrag“, den der Mandant in Auftrag gegeben hat. Aus diesem Grund ist die Gestaltung (komplexer) Verträge (oder eines Testaments¹⁶⁸ bzw. der Errichtung einer Stiftung von Todes wegen¹⁶⁹) durch einen Steuerberater „wegen ihres Inhalts und Umfangs nicht mehr Nebenleistung.“¹⁷⁰

163 So Pestke Stbg 1998, 406 (411).

164 Deckenbrock/Henssler (Fn. 2), § 5 Rn. 99.

165 Deckenbrock/Henssler (Fn. 2), § 2 Rn. 54.

166 Pestke Stbg 1998, 406.

167 Deckenbrock/Henssler (Fn. 2), § 5 Rn. 99; Sabel in Kilian/Sabel/vom Stein, Das neue Rechtsdienstleistungsrecht, 2008, § 5 Rn. 244.

168 „Im Bereich der Testamenterrichtung sind insbesondere (aber nicht ausschließlich) bei einem Behindertentestament oder einem Testament mit Auslandsvermögen neben den steuerrechtlichen Aspekten auch schwierige andere Rechtsfragen betroffen, die eine Einordnung der Tätigkeit als Nebenleistung verbieten“, so Deckenbrock/Henssler (Fn. 2), § 5 Rn. 99. Ebenso Grunewald ZEV 2008, 257 (258 f.).

169 Grunewald ZEV 2008, 257 (258 f.).

170 So die h. M. in der Literatur, vgl. etwa Deckenbrock/Henssler (Fn. 2), § 5 Rn. 99; Krenzler in Krenzler, Rechtsdienstleistungsgesetz, 2009, § 5 Rn. 95; Hirtz in Grunewald/Römermann/Franz, Rechtsdienstleistungsgesetz, 2008, § 5 Rn. 203; Johnnig (Fn. 37), RDG § 5 Rn. 34; a. A. hingegen offenbar Kleine-Cosack (Fn. 5), Anhang zu den §§ 1–5 Rn. 199.

6.3 Vertretung

Die Judikatur zum RBerG hat Steuerberatern gleichermaßen auch die Wahrnehmung von Mandanteninteressen in privaten (Nicht-Steuer-)Rechts-angelegenheiten¹⁷¹ – dabei insbesondere die Geltendmachung von Ansprüchen des Mandanten, sei es in Gestalt der Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen¹⁷², des Forderungseinzugs¹⁷³ (Inkasso) oder einer Verkehrsunfallregulierung¹⁷⁴, sei es Verhandlungen¹⁷⁵ (auch über den Verkauf eines Gewerbeunternehmens)¹⁷⁶, eine bloße Vertretung bei Vertragsabschlüssen¹⁷⁷, die Abgabe von Gestaltungs-erklärungen für den Mandanten (bspw. eine Kündigungserklärung)¹⁷⁸ oder die Überwachung der Einhaltung von Preisbindungszusagen, die dem Mandanten gemacht worden waren¹⁷⁹ – untersagt. Ebenso wie die

171 Beispiele nach *Pestke Stbg* 1998, 406 (413). Wenngleich auch die ohne einen Anwalt erfolgte Einlegung eines Rechtsmittels im gerichtlichen Verfahren wegen einer Steuerordnungswidrigkeit nach Ansicht des OLG Hamburg (v. 21.1.1981 – 2 Ss 246/80 OWi, StB 1981, 253 = BeckRS 9998, 58912) unzulässig sein soll.

172 OLG Düsseldorf v. 9.5.1985 – 18 U 257/84, Stbg 1985, 208.

173 OLG Karlsruhe v. 4.12.1964 – 8 U 121/64, OLGZ 1965, 2 (Steuerbevollmächtigter und Rechtsberatungsmisbrauchsgesetz): Einziehung von Außenständen und Vereinbarung eines Moratoriums durch den Steuerbevollmächtigten als Treuhänder. Vgl. zur Unzulässigkeit einer Forderungsabtretung durch den Steuerberater auch OLG Karlsruhe v. 4.12.1964 – 8 U 121/64, OLGZ 1965, 2. Vgl. zudem LG Berlin v. 10.12.1993 2 O 122/93, Stbg 1994, 206: Geltendmachung eines Anspruchs auf Rückübertragung.

174 LG Köln v. 22.1.1962 – 62 8 O 234/61, MDR 1963, 132.

175 Über einen außergerichtlichen Vergleich (OLG Karlsruhe v. 27.2.1980 – 6 U 160/79, AnwBl 1980, 194 = StB 1981, 101); OLG Hamburg v. 2.7.1985 – 9 U 87/84, RBeistand 1987, 10: Auftrag zur außergerichtlichen Einigung mit dem Ziel der Entschuldung bzw. in einem Sanierungsfall; BGH v. 1.2.1962 – VII ZR 212/60, NJW 1962, 807: Herbeiführung eines außergerichtlichen Vergleichs eines Schuldners mit dessen Gläubigern (anders der BGH jedoch in einem WP-Fall nach Art. 1 § 5 Nr. 2 RBerG: BGH v. 4.11.1987 – IVa ZR 158/86, NJW 1988, 561); OLG Karlsruhe v. 4.12.1964 – 8 U 121/64, OLGZ 1965, 2 (vgl. bereits vorstehende Fn. 115, Moratorium); OLG Hamm v. 7.10.1988 – 25 U 59/88, NJW-RR 1989, 364: Verhandlung mit Gläubigern um wirtschaftliche Sanierung und Veranlassung von Stundungen und Umfinanzierungen. Vgl. zur Unzulässigkeit von Entschuldungsverhandlungen auch BGH v. 8.5.1970 – I ZR 62/68, DB 1970, 1221 = BeckRS 1970, 31065614; v. 4.11.1985 – 6 U 189/83, OLGZ 1986, 337; LG Mosbach v. 14.2.1986 – KfH O 119/85, GI 1987, 12; OLG Schleswig-Holstein v. 5.10.1988 – 2 W 120/87, GI 1989, 245. Auch Entschuldungsverhandlungen nach der (neuen) InsO, so *Pestke Stbg* 1998, 406 (410).

176 OLG Köln v. 12.5.1980 – 12 U 87/79, StB 1981, 197 = BeckRS 2012, 09632.

177 LG Düsseldorf v. 29.5.1963 – 11 S 73/63, NJW 1963, 1500: Abschluss eines (selbst entworfenen) Pachtvertrags durch einen Steuerbevollmächtigten als Vertreter einer Erbengemeinschaft.

178 So *Pestke Stbg* 1998, 406 (410).

179 BGH v. 9.5.1967 – I b ZR 59/65, NJW 1967, 1558: Fall eines Wirtschaftsprüfers.

Geltendmachung von (nicht unmittelbar steuerrechtlich relevanten) Ansprüchen¹⁸⁰ gegenüber Behörden¹⁸¹ und Gerichten.¹⁸²

Unzulässig soll sogar in Verfahren der freiwilligen Gerichtsbarkeit die Vertretung von Mandanten bei Anmeldungen zum Handelsregister sein.¹⁸³

Dasselbe gilt für gerichtliche Verfahren (die – ohne einen Rechtsanwalt – erfolgte Einreichung von Schriftsätzen in einem Zivilprozess)¹⁸⁴, die Übernahme des außergerichtlichen Mahnwesens (für im Rahmen der laufenden Buchführung ermittelte offene Posten)¹⁸⁵, die Vertretung in verwaltungs-¹⁸⁶ oder sozialgerichtlichen Verfahren¹⁸⁷ bzw. die Einleitung eines Schiedsgerichtsverfahrens.¹⁸⁸

180 Beispiele nach *Pestke Stbg* 1998, 406 (413).

181 BVerwG v. 12.3.1985 – 7 C 9/82, NJW 1985, 1972: Widerspruchsverfahren im Rahmen der Erteilung einer Investitionszulagenentscheidung; LG Köln v. 26.10.1962 – 9 O 194/61: Erteilung von Rat und Hilfe in einer Entschädigungssache; LG Dresden v. 21.1.1997 – 41 O 680/97, AnwBl 1998, 221: Geltendmachung eines Rückübertragungsanspruchs; LG Essen v. 9.2.1996 – 12 O 535/95, StB 1996, 238: geschäftsmäßige Abtretung etwaiger Schadensersatzansprüche aus Amtspflichtverletzung (der Finanzbehörden) und selbständige Einziehung der erfüllungshalber abgetretenen Forderungen (bei eigener Mandatierung von Prozessbevollmächtigten); OLG Nürnberg v. 18.12.1996 – 4 U 3322-96, NJW-RR 1998, 351: Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen wegen Amtspflichtverletzung (§ 839 BGB) aufgrund Fehlbehandlung einer Steuersache durch das FA; BSG v. 13.8.1996 – 10 RKg 8/95, NJW-RR 1997, 1013: Ein Steuerberater hat auch dann keine Befugnis als Verfahrensbevollmächtigter in einem Widerspruchsverfahren in einer Kindergeldsache aufzutreten, wenn er den Widerspruch allein zur Sicherung der steuerlichen Freistellung des Existenzminimums der Kinder des Mandanten eingelegt hat.

182 AG Köln v. 23.09.1959 – 31 Ds 234/58, AnwBl 1960, 64: Beschwerdeeinlegung in einer Verwaltungssache; LSG Rheinland-Pfalz v. 22.7.1993 – L 6 Sb 46/93, BeckRS 1993, 30975044: prozessuale Vertretung in einer Kindergeldsache; vgl. in Bezug auf die Unzulässigkeit einer Vertretung in Verfahren über die Höhe von Kindergeldzuschlägen auch BSG v. 13.8.1996 – 10 RKg 8/95, NJW 1997, 1013; LSG Baden-Württemberg v. 4.3.1993 – L 1 Kg 1676/92, DStRE 2012, 1551 = DStR 2012, 2035 m. Anm. *Beyer-Petz*. Zudem OLG Karlsruhe v. 8.8.1979 – 6 U 1/79, AnwBl 1979, 487: Einreichung von Schriftsätzen an das Gericht in Zivilrechtsstreit; VGH Baden-Württemberg v. 6.9.1996 – 9 S 2152/96, RBeistand 1997, 63: keine Vertretungsbefugnis im gerichtlichen Verfahren um IHK-Beiträge.

183 OLG Hamburg v. 11.1.1963 – 3 W 218/62, AnwBl 1963, 87.

184 OLG Karlsruhe v. 8.8.1979 – 6 U 1/79, AnwBl 1979, 487.

185 *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 104.

186 ZB (Beispiele nach *Pestke Stbg* 1998, 406 [410]) wegen Kanalanschlussgebühren (OVG NRW v. 22.9.1980 – 2 B 976/80, StB 1981, 126), Erschließungsbeiträgen (OVG NRW v. 27.6.1991 – 3 B 1858/90, NVwZ-RR 1992, 446), IHK-Beiträgen (VGH Baden-Württemberg v. 6.9.1996 – 9 S 2152/96, DVBl 1997, 659).

Nach § 73 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 SGG ist der Steuerberater in gerichtlichen Verfahren nach § 28h SGB IV (Verfahren gegen Einzugsstellen) und § 28p SGB IV (Betriebsprüfungsverfahren gegen die Rentenversicherungsträger) als Bevollmächtigter vor dem SG und dem LSG vertretungsbefugt, was damit gerechtfertigt wird, dass „das gerichtliche Verfahren strikter als der außergerichtliche Bereich reguliert ist.“¹⁸⁹ Steuerberater können ihre Mandanten in den genannten Verfahren auch außergerichtlich vertreten.¹⁹⁰

Für die vertretungsweise Antragstellung in einem Statusfeststellungsverfahren durch Steuerberater fehlt – da in § 73 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 SGG bzw. § 7a SGB IV nicht ausdrücklich erwähnt – hingegen eine eindeutige Rechtsgrundlage, selbst wenn dieses Verfahren mit dem Verfahren gegen Einzugsstellen (§ 28h SGB IV) und mit dem Betriebsprüfungsverfahren gegen die Rentenversicherungsträger (§ 28p SGB IV), in denen Steuerberater vertretungsberechtigt sind, „an sich gleichwertig“ ist.¹⁹¹ Eine Vertretung in Statusfeststellungsverfahren stellt nach Ansicht des BSG keine „Nebenleistung“ in Bezug auf die Steuerberatern als Aufgabe übertragene Lohnbuchführung dar. Vielmehr handelt es sich um eine nicht zum Berufsbild des Steuerberaters zählende Haupttätigkeit.¹⁹²

Dies gilt gleichermaßen für ein Tätigwerden des Steuerberaters in anderen Statusverfahren, bspw. zur Staatsbürgerschaft oder zur Vertriebeneneigenschaft.¹⁹³

Nach Deckenbrock/Henssler¹⁹⁴ soll eine Antragstellung und auch das Betreiben des Verwaltungsverfahrens nach § 8 SGB X in Bezug auf die Erstfeststellung des Grads der Behinderung (einschließlich der Voraus-

187 BSG v. 16.5.1995 – 9 RV 14/94, NZS 1995, 576: Erneuerung des Grades der Schwerbehinderung nach dem Schwerbehindertengesetz.

188 LG Itzehoe v. 5.10.1962 – 3 Q 6/62, NJW 1963, 210.

189 Deckenbrock/Henssler (Fn. 2), § 5 Rn. 101; dies. (Fn. 2), § 1 Rn. 15.

190 So Deckenbrock/Henssler (Fn. 2), § 5 Rn. 101; Johnigk (Fn. 37), RDG § 5 Rn. 34.

191 So Deckenbrock/Henssler (Fn. 2), § 5 Rn. 101. Vgl. zur Gleichwertigkeit auch BSG v. 5.3.2014 – B 12 R 4/12 R, DStR 2014, 2030; v. 4.6.2009 – B 12 R 6/08 R, BeckRS 2009, 72915; v. 11.3.2009 – B 12 R 11/07 R, BSGE 103, 17 = NJOZ 2010, 195.

192 So BSG v. 5.3.2014 – B 12 R 4/12 R, DStR 2014, 2030. Kritisch dazu Beyer-Petz (DStR 2010, 77) und Arens/Pelke (DStR 2012, 627) mit dem Hinweis, dass die Abgrenzungsproblematik zwischen selbständiger und unselbständiger Tätigkeit auch in lohnsteuerrechtlicher Hinsicht vor der Aufnahme der Tätigkeit zu prüfen sei.

193 Deckenbrock/Henssler (Fn. 2), § 5 Rn. 102.

194 Deckenbrock/Henssler (Fn. 2), § 5 Rn. 102.

setzungen zur Inanspruchnahme von Nachteilsausgleichen) nicht als „Rechtsdienstleistung“ i. S. v. § 2 Abs. 1 RDG zu qualifizieren sein – wohl aber (unter Bezugnahme auf die BSG-Argumentation zum Statusfeststellungsverfahren) ein Widerspruchsverfahren, das nicht mehr als „Nebenleistung“ zum Berufsbild des Steuerberaters angesehen werden könne.¹⁹⁵ Denn Feststellungen nach dem Schwerbehindertenrecht seien weit über das Steuerrecht hinaus bedeutsam¹⁹⁶, und das Widerspruchsverfahren als Vorstufe eines Gerichtsverfahrens fordere qualifizierte Rechtskenntnisse.¹⁹⁷

Eine Änderung hat sich in diesem Zusammenhang in Kindergeldangelegenheiten durch das JStG 1996 ergeben¹⁹⁸, als und soweit diese Rechtsmaterie im EStG (§ 77 Abs. 2 EStG) geregelt wurde – und damit ausdrücklich (auch) in den Zuständigkeitsbereich der Steuerberater gelegt wurde. Etwas anderes gilt für Kindergeldangelegenheiten nach dem Bundeskindergeldgesetz.¹⁹⁹

Im Übrigen dürfte die rechtliche Qualifikation der Judikatur zum RBERG auch insoweit weiter Bestand haben, als es sich bei den vor Inkrafttreten des RDG ergangenen Entscheidungen um Fälle einer Wahrnehmung von Mandanteninteressen in (Nicht-Steuer-)Rechtsangelegenheiten gehandelt hat, die nicht als bloße „Nebenleistung“ zu qualifizieren sind. Allerdings hat die Rechtsprechung auch schon unter dem Regime des RBERG in diversen Fällen eine Rechtsberatung des Steuerberaters in Fällen als zulässig erachtet, die sich (auch) als „Steuerangelegenheiten“ darstellen²⁰⁰, z. B. die Vertretung in einem Verwaltungsverfahren

195 *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 102 unter Bezugnahme auf BSG v. 4.11.2013 – B 9 SB 5/12 R, DStR 2014, 483 Rn. 48 (noch zum RBERG).

196 Aber nicht Prüfungsgegenstand der Steuerberaterprüfung nach § 37 Abs. 3 StBerG ist: so BSG v. 4.11.2013 – B 9 SB 5/12 R, DStR 2014, 483 Rn. 40.

197 BSG v. 4.11.2013 – B 9 SB 5/12 R, DStR 2014, 483 Rn. 48.

198 Vormalig erachteten nur das SG Wiesbaden (v. 16.1.1992 – S 13/Kg- 1210/90, DStR 1993, 496) und das SG Freiburg (v. 16.6.1992, S 9 Kg 1157/91, Stbg 1993, 400) eine Vertretung des Steuerberaters in Verfahren um die Höhe von Kindergeldzuschlägen als statthaft. Vgl. aber auch BSG v. 13.8.1996 – 10 RKg 8/95, NJW-RR 1997, 1013 (1014 f.): keine Befugnis des Steuerberaters, als Verfahrensbevollmächtigter in einem Widerspruchsverfahren in einer Kindergeldsache aufzutreten, wenn der Widerspruch allein zur Sicherung der steuerlichen Freistellung der Kinder des Mandanten eingelegt wird.

199 Dazu SG Aachen v. 17.4.2012 – S 13 KG 1/12, DStRE 2012, 1551.

200 Beispiele nach *Pestke* Stbg 1998, 406 (413).

über die Erteilung eines Anerkennungsbescheides für steuerbegünstig-
tes Wohnen.²⁰¹

Unlängst hat das BVerwG die Mitwirkung eines Steuerberaters in einem Widerspruchsverfahren, das die Erhebung von Fremdenverkehrsbeiträgen zum Gegenstand hatte, als statthaft angesehen.²⁰² Dies ist dadurch begründbar, dass Steuerberatung „eine auf ein Fachgebiet beschränkte Rechtsberatung mit Berührungspunkten zum außersteuerlichen Recht ist“²⁰³, mit der Folge, dass sich auf Gebieten wie dem Gesellschafts-, Erb- oder Familienrecht (sofern dies nach den steuerlichen Gegebenheiten unerlässlich ist) die Beratungspflicht des Steuerberaters auch auf „fremde Rechtsgebiete“ erstrecken kann.²⁰⁴ Folglich kann der Steuerberater bspw., wenn er in Fragen des Erbschaftsteuerrechts berät, in Bezug auf den konkret in Rede stehenden Sachverhalt auch über die gesetzliche Erbfolge oder das Pflichtteilsrecht aufklären.²⁰⁵

Ein Steuerberater kann den Antragsteller auch in einem Verwaltungs-
verfahren über die Erteilung der Bescheinigung nach dem Gesetz über
die Grunderwerbsteuerbefreiung in volkswirtschaftlich förderungsbe-
dürftigen Gebieten²⁰⁶ als Prozessbevollmächtigter vertreten.²⁰⁷

Andererseits führt die bloße Abhängigkeit einer Betätigung des Steuer-
beraters von einer steuerlichen Veranlagung als solche noch nicht zu

201 VGH Baden-Württemberg v. 11.5.1978 – II 2594/77, StB 1978, 209; OVG NRW v. 16.5.1980 – 14 B 475/80, StB 1981, 101: verwaltungsgerichtliche Streitigkeit um die Anerkennung einer Wohnung als „steuerbegünstigt“; ebenso BayVGH v. 27.8.1984 – 19 C 82 A 1787, StB 1985, 71: verwaltungsgerichtliches Verfahren über die Anerkennung der Steuerbegünstigung nach WoBauG 2; a. A. hingegen OVG Hamburg (v. 5.4.1967 – Bs I 14/67, AnwBl 1968, 65): Verfahren auf Anerkennung von Wohnraum als steuerbegünstigt nach den §§ 82, 83 des 2. WohnbauG.

202 BVerwG v. 20.1.2016 – 10 C 17/14, DStRE 2016, 888: Steuerberater seien vor dem VG und dem OVG auch in Beitragsstreitigkeiten nach § 67 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 und Abs. 4 S. 7 VwGO zur Vertretung befugt – und die Vertretung in beitragsrechtlichen Widerspruchsverfahren sei Steuerberatern als Nebenleistung zur Prozessvertretung nach § 5 Abs. 1 RDG gestattet. Anders noch BayVGH v. 16.5.2014 – 4 B 13.1161, DStRE 2015, 315 = DStR 2014, 2314 m. Anm. *Ruppert*, vgl. dazu die Beiträge von *Kämmerer* DStR-Beih. 2017, 70 und *Mann* DStR-Beih. 2017, 65 (jeweils in diesem Beihefter).

203 *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 98.

204 *So Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 98.

205 In diesem Sinne *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 98; *Grunewald ZEV* 2008, 257 (258 f.); *Kleine-Cosack* (Fn. 5), Anhang zu den §§ 1–5 Rn. 199.

206 Art. 1 Abs. 1 Nr. 3 S. 2a des bayrischen Gesetzes über die Grunderwerbsteuerbefreiung bei Änderung der Unternehmensform und bei Betriebsinvestitionen in volkswirtschaftlich förderungsbedürftigen Gebieten.

207 VGH München v. 15.9.1980 – 29 XIX 77, BeckRS 1980, 02148.

einem „notwendigen Zusammenhang“ i. S. d. § 5 RDG mit der steuerberatenden Tätigkeit.²⁰⁸ Auch die bloße steuerliche Relevanz²⁰⁹ – bspw. dass der Ausgang eines Verfahrens die Gewinn- und Verlustrechnung eines Mandanten zu beeinflussen vermag – führt noch nicht zu einer zulässigen Betätigung des Steuerberaters.

Die Geltendmachung eines Amtshaftungsanspruchs gegen das FA ist – trotz der damit einhergehenden steuerrechtlichen Implikationen – einem Steuerberater nach § 5 Abs. 1 RDG gleichermaßen nicht gestattet.²¹⁰ In diesen Bereichen ist auch unter der Geltung von § 5 RDG keine uneingeschränkte Betätigung durch Steuerberater möglich.

Im Übrigen gilt natürlich die originäre Befugnis des Steuerberaters zur geschäftsmäßigen Steuerrechtshilfe nach § 1 Abs. 1 StBerG (dazu oben unter 2.1), d. h. bei der steuerlichen Vertretung des Mandanten gegenüber den Finanzbehörden oder den Finanzgerichten sowie in Abgabeangelegenheiten vor den Verwaltungsbehörden und den Verwaltungsgerichten (bis zum OVG).

7. Bewertung

(1) Das RDG hat – anders als erhofft – keine Rechtsklarheit in Bezug auf die Frage gebracht, welche außergerichtlichen Rechtsdienstleistungen der Steuerberater erbringen darf.

(2) Unstreitig umschreiben die Vorbehaltsaufgaben nach § 1 Abs. 1 StBerG, mithin die Befugnisse zur geschäftsmäßigen Steuerrechtshilfe sowie die Konstellationen nach § 1 Abs. 2 StBerG, das zulässige Tätigkeitsfeld des Steuerberaters.

(3) Die §§ 2 bis 5 StBerG stellen im Übrigen klar, dass eine geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen nur von Personen und Vereinigungen ausgeübt werden darf, die hierzu befugt sind. Dazu zählt insbesondere der Steuerberater. Betrachtet man die §§ 2 und 5 StBerG näher, lässt sich feststellen, dass die Hilfeleistung in Steuersachen

208 BSG v. 13.8.1996 – 10 RKg 8/95, NJW-RR 1997, 1013 (1014 f.).

209 Vgl. bspw. BSG v. 13.8.1996 – 10 RKg 8/95, NJW-RR 1997, 1013 (1014 f.).

210 Umstritten, so aber *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 104; *Johnigk* (Fn. 37), RDG § 5 Rn. 34; *Kleine-Cosack* (Fn. 5), Anhang zu den §§ 1–5 Rn. 203; a. A. hingegen *Nieland* Stbg 2009, 127; *ders.* BB 2010, 1382 (1384).

auch eine strengere Regulierung erfahren hat als die sonstige Erbringung von Rechtsdienstleistungen i. S. d. § 3 RDG.

(4) Das RDG normiert in seinem § 1 Abs. 2 selbst einen Vorrang spezialgesetzlicher Regelungen außerhalb des RDG.

(5) Zulässig sind im Übrigen alle Tätigkeiten des Steuerberaters, die nicht unter den Begriff der (erlaubnispflichtigen) „Rechtsdienstleistung“ nach § 2 Abs. 1 RDG zu subsumieren sind, d. h., die nicht als Tätigkeit in einer konkreten fremden Angelegenheit zu verstehen sind und bei denen auch keine (und sei es auch nur eine einfache) rechtliche Prüfung (iS einer Subsumtion) im Einzelfall erforderlich ist.

(6) Die Rechtsbesorgung in „eigenen“ (statt „konkreten fremden“) Rechtsangelegenheiten und die Mitteilung von „Tatsachenwissen“ (statt einer rechtlichen Prüfung im Einzelfall) ist erlaubt.

(7) Ansonsten ist dem Steuerberater nach § 5 Abs. 1 S. 1 RDG eine „Rechtsdienstleistung“, die im Zusammenhang mit einer anderen Tätigkeit steht, nur erlaubt, wenn sie zu seinem Berufs- oder Tätigkeitsbild gehört (d. h. zum Berufsbild des Steuerberaters zählt), sofern diese eine Nebenleistung zu seiner Haupttätigkeit (nämlich der Steuerberatung) darstellt.

(8) Nicht jede rechtliche Befassung mit einem Sachverhalt, der bei weitester Betrachtung in irgendeiner Hinsicht eine steuerliche Relevanz aufweist, lässt dieses Rechtsgebiet auch dem Berufs- und Tätigkeitsbild des Steuerberaters zufallen. „Ansonsten könnte der Steuerberater (nämlich) annähernd unbeschränkt Rechtsdienstleistungen erbringen.“²¹¹ Und dies, obgleich das BVerwG²¹² dem Steuerberater (ebenso wie dem Rechtsanwalt) konzidiert, dass er sich auch in ihm bislang unbekannte Rechtsmaterien einarbeiten kann.

(9) Eine Rechtsdienstleistung durch den Steuerberater als erlaubnisfreie Dienstleistung setzt zwingend voraus, dass die Haupttätigkeit eine steuerliche oder betriebswirtschaftliche Zielsetzung haben muss²¹³, mit der Konsequenz, dass die Rechtsdienstleistung weder neben die ei-

211 *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 98.

212 BVerwG v. 20.1.2016 – 10 C 17/14, DSStRE 2016, 888 Rn. 21.

213 *Hund* DSStR 2008, 1208.

gentliche Berufsaufgabe treten, noch gar im Vordergrund stehen oder einziges Geschäft werden darf.²¹⁴

(10) Agiert der Steuerberater bei der Antragstellung aufgrund individualisierter und einer rechtlichen Prüfung bedürftiger Angaben (d. h. erfolgt kein bloßer Rückgriff auf formularmäßige Erklärungen – was dem Steuerberater als „rein tatsächliches Handeln“ gestattet sein soll) als Stellvertreter, qualifiziert die Judikatur dies als erlaubte „reine Rechtsanwendung“ (Ausfüllen verwaltungsmäßig vorgegebener Formulare durch individuelle Angaben).

(11) Rechtsdienstleistung i. S. v. § 2 Abs. 1 RDG setzt eine vertiefte rechtliche Prüfung (Subsumtion) im Einzelfall voraus – womit Vertragsgestaltung (soweit sie über die Weitergabe von Musterverträgen, z. B. der Mustersatzung nach Anlage 1 zum GmbHG hinausgeht) den Rahmen einer schlichten Rechtsanwendung überschreitet.²¹⁵ Die Formulierung steuerrechtlich relevanter Vertragsbestimmungen oder eine Prüfung des Vertrags unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten soll (als Steuerberatung und damit als Hauptbetätigungsfeld des Steuerberaters) stets zulässig sein.²¹⁶

(12) Wenn es zu einer Erledigung der Steuerberatung de lege lata erforderlich ist, sollte das RDG einer rechtlichen Beratung durch den Steuerberater grundsätzlich nicht entgegenstehen.²¹⁷

(13) Die Betätigung eines Steuerberaters auf einem außersteuerlichen Rechtsgebiet kann diesem nicht allein schon deshalb gestattet sein, weil bestimmte Umstände für seine steuer(recht)liche Beratung von Bedeutung sind oder sein können – weil dies in der Konsequenz dem Steuerberater das Einfallstor für eine allumfassende und übergreifende Rechtsberatung bieten würde.²¹⁸

(14) Der Steuerberater sollte auch künftig – trotz aller Liberalisierungsbestrebungen im Zusammenhang mit dem RDG – bei einer Erweite-

214 So BGH v. 1.2.2007 – III ZR 281/05, DStR 2007, 633.

215 *Breitenbach* KANZLEI intern Heft 6/2016, 5.

216 *Breitenbach* KANZLEI intern Heft 6/2016, 5.

217 *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 98 unter Bezugnahme auf OLG Düsseldorf v. 22.3.2011–23U101/10, NJOZ 2011, 1889:Vertragsentwurf zur Vermeidung einer steuerschädlichen verdeckten Gewinnausschüttung.

218 Vgl. *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 98.

zung seines Tätigkeitsfeldes im Hinblick auf die Konsequenzen eines möglichen RDG-Verstoßes Vorsicht walten lassen.²¹⁹

(15) Ein RDG-Verstoß führt nämlich zur Nichtigkeit des Steuerberatungsvertrags nach § 134 BGB. Ein vorsätzlicher Verstoß lässt den Haftpflichtversicherungsschutz entfallen. Neben berufsrechtlichen Sanktionen (§ 57 Abs. 2 StBerG) drohen dem Steuerberater dann im Übrigen ggf. auch Unterlassungs- und Schadensersatzansprüche nach Maßgabe des UWG (Fallgruppe Rechtsbruch, § 3a UWG).

Die Reichweite der gerichtlichen Vertretungsbefugnis von Steuerberatern im deutschen Prozessrecht

*Prof. Dr. Thomas Mann**

Eine Aussage über die gerichtlichen Vertretungsbefugnisse der Steuerberater lässt sich nicht generell, sondern nur in Abhängigkeit vom jeweiligen Verfahrensrecht treffen. Dies führt zu Unsicherheiten bei den Berufsträgern, insbesondere wenn sie mit bestimmten Rechtsfeldern nur gelegentlich befasst sind. Orientierung bietet daher nur ein Blick in die jeweiligen Prozessordnungen.

1. Verwaltungsgerichtsbarkeit

Mit Blick auf die Vertretungsbefugnis vor den Verwaltungsgerichten hat das BVerwG zu Beginn des Jahres 2016 die Vorschrift des § 67 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 VwGO extensiv ausgelegt, nach der „Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer, Personen und Vereinigungen im Sinn des § 3a StBerG sowie Gesellschaften im Sinn des § 3 Nr. 2 und 3 StBerG, die durch Personen im Sinn des § 3 Nr. 1 des StBerG handeln“ befugt sind, „in Abgabenangelegenheiten“ vor den Verwaltungsgerichten und i. V. m. § 67 Abs. 4 S. 7 VwGO – Oberverwaltungsgerichten aufzutreten.¹

Hintergrund für diese Schlussfolgerung war die Einsicht des BVerwG, dass der in § 67 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 VwGO enthaltene Begriff der „Abgabenangelegenheiten“ auch Beiträge und Gebühren umfasse und nicht lediglich, wie es die Vorinstanz² in Übereinstimmung mit ihrer bisherigen Rechtsprechung³ und den Sentenzen anderer Verwaltungsgerich-

* *Prof. Dr. Mann* ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, insbesondere Verwaltungsrecht an der Georg-August-Universität Göttingen und Vorsitzender des Arbeitskreises Berufsrecht beim DWS-Institut.

1 BVerwG v. 20.1.2016 – 10 C 17.14, DStRE 2016, 888 = DStR 2016, 1493 (1495 f.) m. Anm. *Beyer-Petz* und *Anders* SteuK 2016, 271.

2 VGH München v. 16.5.2014 – 4 B 13.1161, DStRE 2015, 315 = DStR 2014, 2314 (2315 f.) m. Anm. *Ruppert*.

3 VGH München v. 8.4.1998 – 7 B 97.3556, BeckRS 1998, 19468; v. 22.6.2007 – 7 N 06.480, BeckRS 2008, 30335.

te⁴ sowie einer breiten Literaturauffassung⁵ noch angenommen hatte, auf Steuern und Monopolsachen beschränkt sei.

1.1 Enge Auslegung des Begriffs der Abgabenangelegenheit durch Instanzgerichte

Die alte Rechtsprechung der Instanzgerichte beruhte im Wesentlichen auf der Annahme, dass der sachliche Anknüpfungspunkt des Gesetzgebers bei der Einräumung einer Vertretungsbefugnis für Steuerberater deren besondere Sachkenntnis gewesen sei. Infolgedessen sei ihre Vertretungsbefugnis auf diejenigen Kompetenzgebiete zu beschränken, die ihnen berufsrechtlich zur Ausübung zugewiesen seien. Darum wurde betont, dass Steuerberater nach § 32 Abs. 1 StBerG „geschäftsmäßige Hilfe in Steuersachen“ zu leisten hätten und der Inhalt ihrer Tätigkeit gemäß § 33 S. 1 StBerG der Beratung „in Steuersachen“ gelte. Weil dieser Aufgabenzuschnitt durch § 33 S. 2 StBerG nur noch ausdrücklich auf „Hilfeleistungen in Steuerstrafsachen und in Bußgeldsachen wegen einer Steuerordnungswidrigkeit“ erweitert werde, sei eine Vertretungsbefugnis in anderen Verwaltungsstreitsachen nicht umfasst. Der Begriff der „Abgabenangelegenheiten“ sei also nicht i. S. d. Verständnisses im allgemeinen Abgabenrecht, also als Oberbegriff für Steuern, Gebühren und Beiträge⁶ zu verstehen, sondern teleologisch auf Steuern und Monopolsachen reduziert.

4 Vgl. ua VGH Mannheim v. 6.9.1996 – 9 S 2152/96, DVBl 1997, 659; OVG Münster v. 24.1.2005 – 4 E 1437/04, NVwZ-RR 2006, 151; OVG Hamburg v. 29.4.2010 – 3 Bf 368/09, NVwZ-RR 2010, 859; VGH Kassel v. 22.7.2013 – 6 A 1260/13, BeckRS 2013, 53966; VG Köln v. 25.2.2009 – 14 K 616/09, BeckRS 2010, 51379.

5 Vgl. ua *Schmidt* in Eyer mann, VwGO, 12. Aufl. 2006, § 67 Rn. 9; *W.-R. Schenke* in Kopp/Schenke, VwGO, 22. Aufl. 2016, § 67 Rn. 16; *Saurenhaus* in Wysk, VwGO, 2011, § 67 Rn. 7 („lediglich Steuer- und Monopolsachen“) – anders nun *Saurenhaus/Buchheister* in Wysk, VwGO, 2. Aufl. 2016 („in erster Linie Steuerstreitigkeiten“); *Brandt/Sachs*, Handbuch Verwaltungsverfahren und Verwaltungsprozess, 2. Aufl. 2006, Rn. 315 f.; *Stuhlfauth* in Bader/Funke-Kaiser/Stuhlfauth/von Albedyll, VwGO, 6. Aufl. 2014, § 67 Rn. 12; *Olbertz* in Schoch/Schneider/Bier, VwGO, Stand: 6/2016, § 162 Rn. 43.

6 Vgl. die Legaldefinitionen der Kommunalabgabengesetze, z. B. § 1 KAG [BW]; § 1 Abs. 1 S. 1 KAG [NDS]; § 1 Abs. 1 S. 1 nrw. KAG [NRW]; entsprechend die Literatur, vgl. nur *Maurer*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 18. Aufl. 2011, § 5 Rn. 22; *Waldhoff* in Henneke/Pünder/Waldhoff (Hrsg.), Recht der Kommunal финанzen, 2006, 108 (118); *P. Kirchhof* in Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts V, 3. Aufl. 2007, § 119 Rn. 2.

1.2 Weite Auslegung des Begriffs durch BVerwG v. 20.1.2016

Demgegenüber hat das BVerwG mit seiner o. g. Entscheidung v. 20.1.2016 eine Auslegung nach den klassischen Auslegungskriterien vollzogen und ist auf diese Weise zu der Erkenntnis gelangt, dass der Begriff der „Abgabenangelegenheiten“ in § 67 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 VwGO weit auszulegen

sei:

- Im Wortlaut der Norm sei die einengende Auslegung, welche die Instanzgerichte vorgenommen haben, nicht angelegt. Nach allgemeinem juristischen Sprachgebrauch gehöre der Begriff der Abgabe vielmehr zu den Grundbegriffen der Rechtssprache. Er umfasse als Oberbegriff Steuern, Zölle, Gebühren, Beiträge und Sonderabgaben.
- Auch aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift, insbesondere aus der Neuregelung des Rechtsberatungsrechts v. 12.12.2007⁷ sei keine einengende Intention nachweisbar. Die Gesetzesmaterialien lassen keine Rückschlüsse auf eine vom Gesetzgeber intendierte Einengung auf Steuern und Finanzmonopole zu.
- Vielmehr spreche aus systematischer Hinsicht für eine weite Auslegung, dass der Begriff „Abgabenangelegenheiten“ in § 162 Abs. 2 S. 1 VwGO und § 33 FGO ebenfalls in einem weiten, auch die sog. Vorzugslasten umfassenden Sinne auszulegen sei.⁸ Gleiches gelte für den Begriff der „öffentlichen Abgaben“ in § 80 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 VwGO.⁹ Dem von den Instanzgerichten bislang bemühten systematischen Befund im Vergleich zu den §§ 32, 33 StBerG hält das BVerwG entgegen, dass die in den Prozessordnungen eingeräumten Vertretungsbefugnisse durchaus über die Hilfeleistung in Steuersachen hinausgehen könnten. Dies werde durch die Unberührtheitsklausel in § 1 Abs. 3 StBerG ausdrücklich klargestellt.¹⁰
- Letztlich sei in teleologischer Auslegung zu bedenken, dass der Rechtsberatungsmarkt durch die Neuregelung in § 67 Abs. 2

7 BGBl. I 2007, 2840.

8 Vgl. in diesem Sinne nur *Neumann* in Sodan/Ziekow, VwGO, 4. Aufl. 2014, § 162 Rn. 79 mwN; *Herbert* in Gräber, FGO, 8. Aufl. 2015, § 33 Rn. 15.

9 Allg. Ansicht, vgl. nur *Schoch* in Schoch/Schneider/Bier, VwGO, Stand: 6/2016, § 80 Rn. 130; *Puttler* in Sodan/Ziekow, VwGO, 4. Aufl. 2014, § 80 Rn. 56; *Kopp/Schenke*, VwGO, 22. Aufl. 2016, § 80 Rn. 57.

10 Zustimmung *Anders* SteuK 2016, 271 (274).

VwGO nicht vollständig dereguliert worden sei. Den dort genannten Personengruppen seien Beschränkungen ihrer Vertretungsbefugnis erteilt worden, um eine hinreichend qualifizierte Rechtsberatung und eine sachgerechte Vertretung im Prozess zu sichern. Eine Akzessorietät von außergerichtlicher Vertretung und gerichtlicher Prozessvertretung sei nicht intendiert gewesen. Beides sei jetzt vielmehr entkoppelt. Soweit § 67 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 VwGO die Steuerberater nunmehr zur Prozessvertretung in „Abgabenangelegenheiten“ ermächtige, komme darin die Erwägung zum Ausdruck, dass Steuerberater sich auch in Sachmaterien einarbeiten könnten, die ihrem Berufsfeld verwandt seien und dass in der beruflichen Praxis oftmals neben reinen Steuerangelegenheiten auch Gebühren- und Beitragsfragen an sie herangetragen würden. Auch eine entsprechende Erfahrung im Auftreten vor Gerichten sei ihnen zu eigen, da sie immerhin auch vor den FG bis hin zum BFH auftreten dürften.

Mit seiner weiten Auslegung ist das BVerwG somit nunmehr denjenigen Stimmen in der Literatur beigetreten, die sich auch schon vor dieser Entscheidung gegen eine Einengung des Begriffs der „Abgabenangelegenheiten“ auf Steuern und Monopolsachen ausgesprochen hatten.¹¹ Ein weiteres, über die vom BVerwG angeführte Begründung hinausreichendes Argument dieser Autoren war, dass § 67 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 VwGO bei einer einengenden Auslegung praktisch leerliefe, da nicht erkennbar sei, welche Steuer- und Monopolsachen aufgrund der abdrängenden Sonderzuweisung an die FG noch unter die Zuständigkeit der Verwaltungsgerichte fallen sollten.¹²

1.3 Konsequenzen hinsichtlich der Vertretungsbefugnis der Steuerberater

Durch die Anknüpfung der „Abgabenangelegenheiten“ an den allgemeinen Abgabebegriff sind in der Konsequenz des BVerwG-Urteils Steuerberater nun auch in allen Verfahren vertretungsbefugt, die in den Bereichen des Gebühren- und Beitragsrechts vor den Verwaltungsgerichten

11 Vgl. z. B. *Meissner/Schenk* in Schoch/Schneider/Bier, VwGO, Stand: 10/2015, § 67 Rn. 51; *Redeker* in Redeker/von Oertzen, VwGO, 16. Aufl. 2014, § 67 Rn. 9 g; *Hartung* in BeckOK VwGO, Stand: 4/2015, § 67 Rn. 34; *Czybulka* in Sodan/Ziekow, 3. Aufl. 2010, § 67 Rn. 29.

12 *Anders/Anders* DStR 2013, 2789 (2790); *Ruppert* DStR 2014, 2315 und zuletzt *Beyer-Petz* DStR 2016, 1495 (1496).

zu verhandeln sind. Dies sind über die den konkreten Streitgegenstand des Urteils bildenden Fremdenverkehrsbeiträge hinaus etwa auch:

- Wasser- und Abwassergebühren
- Abfallgebühren
- Straßenreinigungsgebühren
- sonstige Kommunalabgaben
- Sondernutzungsgebühren nach Straßenrecht
- Feuerwehrabgaben
- Erschließungsbeiträge nach §§ 127 ff. BauGB
- Anschlussbeiträge für leitungsgebundene Einrichtungen/ Anlagen (z. B. Gas- und Fernwärme)
- Ausgleichsabgaben nach Wasser- und Naturschutzrecht
- Kammerbeiträge zu den IHK/Handwerkskammern
- Kammerbeiträge zu freiberuflichen Berufskammern.

Keine Vertretungsbefugnis besteht hingegen bei solchen Geldleistungspflichten, die zwar einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft geschuldet sind, sich aber nicht unter den klassischen Oberbegriff der Abgaben fassen lassen, weil sie anlassbezogen erhoben werden und nicht zur Deckung des Finanzbedarfs eines Hoheitsträgers für die Erfüllung seiner öffentlichen Aufgaben dienen.

Das gilt etwa für:

- Geldleistungspflichten im Zuge der Verwaltungsvollstreckung (Zwangsgelder, Kosten der Ersatzvornahme) oder
- die Heranziehung zu Polizeikosten für konkrete Einsätze.

2. Zivilgerichtsbarkeit (einschl. Familien- und Arbeitsgerichte)

Eine ausdrückliche gesetzliche Regelung über die Reichweite der Vertretungsbefugnis von Steuerberatern vor den Gerichten der allgemeinen Zivilgerichtsbarkeit ist nicht vorhanden. Vor den LG, OLG und dem BGH besteht gemäß § 78 Abs. 1 ZPO Anwaltszwang, so dass eine Vertretungsbefugnis seitens der nichtanwaltlichen Steuerberater hier von vorn-

herein ausscheidet. Eine Vertretung vor den Amtsgerichten käme nur im Rahmen des Parteiprozesses gemäß § 79 Abs. 2 ZPO in Betracht. Die dort aufgezählten Konstellationen sind jedoch abschließend¹³ und treffen auf den Steuerberater nicht zu. Gleiches gilt auch für die Parallelnormen § 10 Abs. 2 FamFG¹⁴ sowie § 11 Abs. 2 ArbGG¹⁵. Eine Vertretungsbefugnis des Steuerberaters vor den Zivilgerichten besteht daher nicht.

3. Strafergerichtsbarkeit

Im Rahmen eines Strafverfahrens findet grundsätzlich die Vorschrift des § 138 Abs. 1 StPO Anwendung, die den Rechtsanwälten und Hochschul Lehrern das Recht zuspricht, vor den Strafgerichten als Verteidiger aufzutreten. Eine wichtige Ausnahme hierzu enthält jedoch § 392 AO. Demnach können – abweichend von § 138 Abs. 1 StPO – auch Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer zu Verteidigern gewählt werden, soweit die Finanzbehörde das Strafverfahren selbständig durchführt. Diese Befugnis zur Alleinvertretung besteht sachlich, wenn es sich um eine Steuerstraftat i. S. d. § 386 Abs. 2 Nr. 1 AO handelt, oder die über § 386 Abs. 2 Nr. 2 AO erfassten Begleitfaktoren erfasst sind.¹⁶ Hier besteht der Sinn und Zweck der Vorschriften darin, dem Angeklagten eine Verteidigung zu ermöglichen, bei der er den speziellen Steuerrechtskenntnissen der Ermittlungsbehörden die besondere Sachkunde der Angehörigen der steuerberatenden Berufe entgegenstellen kann.¹⁷ Handelt es sich allerdings nicht um eine solche „reine“ steuerrechtliche Straftat, so kann der Steuerberater nur im Verbund mit einem Rechtsanwalt tätig werden.

Werden einem Angeschuldigten in einer Anklage sowohl Steuerstraftaten als auch andere Straftaten zur Last gelegt, ist ein Steuerberater kraft Gesetzes berechtigt, den Angeschuldigten zu verteidigen, soweit die Steuerstraftaten betroffen sind. Stehen die zugleich angeklagten anderen Straftaten in einem engen Zusammenhang zu den Steuerstraftaten (z. B. bei Vorenthalten von Arbeitsentgelt und Lohnsteuerhinterziehung im selben Tatzeitraum), ist der Steuerberater auch im Übrigen als Verteidiger zuzulassen. Das gilt selbst dann, wenn der Steuerbera-

13 *Toussaint* in MüKoZPO, 5. Aufl. 2016, § 79 Rn. 9.

14 Katalog ebenfalls abschließend, vgl. *Pabst* in MüKoFamFG, 2. Aufl. 2013, § 10 Rn. 9.

15 Katalog ebenfalls abschließend, vgl. *Hohmann*, ArbGG, 3. Aufl. 2014, § 11 Rn. 4.

16 *Randt* in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, AO, § 392 Rn. 25.

17 *Bachler* in BeckOK StPO, Stand: 1/2017, AO § 392 Rn. 1.

ter im Ermittlungsverfahren als Zeuge vernommen wurde. Es ist allein Sache des Angeschuldigten zu entscheiden, wie er seine Verteidigung möglichst effektiv gestaltet.¹⁸

Die prozessual maßgebliche Einschränkung in § 392 AO liegt darin, dass Steuerberater zwar zu Verteidigern gewählt werden können, aber nur „soweit die Finanzbehörde das Strafverfahren selbstständig durchführt“. Da die Finanzbehörde die Rechte und Pflichten der Staatsanwaltschaft nur wahrnimmt, solange es nicht zu einer Hauptverhandlung kommt (vgl. § 406 Abs. 1 AO), ist also nur das Ermittlungsverfahren bis zum Erlass eines Strafbefehls erfasst, wobei zu diesem Verfahrensstadium nach einer Ansicht auch noch der Einspruch gegen einen von der Finanzbehörde beantragten Strafbefehl zu rechnen ist, was zur Folge hätte, dass ein Steuerberater diesen auch noch selbständig einlegen könnte.¹⁹ Wegen der starken Gegenmeinung²⁰ dürfte für die Praxis allerdings eher anzuraten sein, in diesen Fällen bereits vor Einlegung des Einspruchs gemeinsam mit einem Rechtsanwalt ein Verteidigerteam zu bilden.²¹ Auf jeden Fall aber endet die Befugnis zur alleinigen Verteidigung durch einen Steuerberater in dem Augenblick, in dem die Staatsanwaltschaft durch Abgabe des Falles nach § 386 Abs. 4 S. 1 AO oder durch staatsanwaltliche Evokation nach § 386 Abs. 4 S. 2 AO bzw. wenn das Gericht mit der Strafsache befasst wird.²² Die Steuerberater, Steuerbevollmächtigten, Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer sollten diese Grenze ihrer Alleinvertretung bei der steuerstrafrechtlichen Verteidigung streng beachten, denn die von ihnen jenseits dieser Grenze vorgenommenen Prozesshandlungen sind unwirksam. Sollte daher das Strafverfahren allein wegen einer Überschreitung der durch § 138 StPO und § 392 AO umrissenen Verteidigungskompetenzen verloren gehen, droht ihnen eine zivilrechtliche Inanspruchnahme.²³

18 LG Hildesheim v. 18.2.2010 – 25 KLs 5101 Js 76196/06, DStRE 2010, 1153 = DStR 2010, 1592 m. Anm. *Rüping*.

19 *Randt* (Fn. 16), AO § 392 Rn. 24 mwN.

20 AG München v. 11.4.2008 – 1121 Cs 302 Js 52092/07, juris Rn. 3; *Jäger* in Klein, AO, 13. Aufl. 2016, § 392 Rn. 1 f.; *Maur* in KK-StPO, 7. Aufl. 2013, § 407 Rn. 31; *Rolletschke* Stbg 2005, 404 (405).

21 *Bornheim* wistra 1997, 212 (215); generell für eine Kooperation von Steuerberater und Rechtsanwalt in Steuerstraftaten *Schwedhelm* DStR 2014, 2 (5).

22 OLG Hamm v. 2.8.2016 – 4 RVs 78/16, DStR 2016, 2823 m. Anm. *Wollweber*; LG Hildesheim v. 18.2.2010 – 25 KLs 5101 Js 76196/06, DStRE 2010, 1153 = DStR 2010, 1592 m. Anm. *Rüping*; *Rolletschke* Stbg 2005, 404; *Randt* (Fn. 16), AO § 392 Rn. 24; *Wollweber* DStR 2016, 2824.

23 *Wollweber* DStR 2016, 2824.

4. Berufsgewichtliche Verfahren

Auch im berufsgewichtlichen Verfahren gegen einen Steuerberater gemäß §§ 89 ff. StBerG können außer den in § 138 Abs. 1 StPO genannten Personen vor dem LG und dem OLG Steuerberater als Verteidiger auftreten, § 107 Abs. 1 StBerG. Die Vertretungsbefugnis ist hier im Gegensatz zu § 392 AO sachlich unbeschränkt, gilt aber eben auch nur für das berufsgewichtliche Verfahren. Daher muss, wenn wegen desselben Verhaltens durch die Staatsanwaltschaft öffentliche Klage im strafgerichtlichen Verfahren erhoben wird, das berufsgewichtliche Verfahren bis zur Beendigung des strafgerichtlichen Verfahrens ausgesetzt werden (§ 109 Abs. 1 StBerG). Nach den vorstehend unter 3. geschilderten Regeln bedarf es vor den Strafgerichten der Verteidigung durch einen Rechtsanwalt. Die Vertretungsbefugnis aus dem berufsgewichtlichen Verfahren reicht hierfür nicht aus, insbesondere ist § 107 Abs. 1 StBerG nicht analog anwendbar, weil es angesichts der eindeutigen Gesetzeslage am Vorliegen einer planwidrigen Regelungslücke fehlt.²⁴

5. Sozialgerichtsbarkeit

Das Gesetz räumt den Steuerberatern in sozialversicherungsrechtlichen Angelegenheiten seit der Neuregelung im Jahr 2008²⁵ gemäß § 73 Abs. 2 Nr. 4 SGG eine gerichtliche Vertretungsbefugnis ein. Diese ist jedoch gegenständlich auf zwei Verfahren beschränkt: Steuerberater dürfen ihre Mandanten bezogen auf die Kranken-, Pflege- und Rentenversicherung sowie auf das Recht der Arbeitsförderung in Fragen über das Bestehen der Versicherungspflicht und die Höhe des Versicherungsbeitrages (§ 28h SGB IV) sowie in Angelegenheiten der mit Prüfungsverfahren zusammenhängenden Pflichten (§ 28p SGB IV) vor Gericht vertreten, wobei diese Befugnis nur für die Sozialgerichte und LSG, nicht jedoch für das BSG gilt.

Bis 2008 waren Steuerberater hingegen von der Vertretung in sozialrechtlichen Beitragsstreitigkeiten im Vor- und Klageverfahren ausgeschlossen, wobei die Gerichte urteilten, dass sich eine Erlaubnis zur Rechtsbesorgung auch nicht als Annexkompetenz aus dem seinerzeitigen § 5 RBerG ergeben habe, denn ein unmittelbarer Zusammenhang

24 OLG Hamm v. 2.8.2016 – 4 RVs 78/16, DStR 2016, 2823 m. Anm. *Wollweber*.

25 Vgl. Art. 12 Nr. 3 des Gesetzes zur Neuregelung des Rechtsberatungsrechts v. 12.12.2007 (BGBl. I 2007, 2840).

mit den Aufgaben als Steuerberater bestehe nicht bei sozialrechtlichen Streitigkeiten.²⁶ Auch waren Steuerberater nicht befugt, im Verwaltungsverfahren eine Person mit einer Behinderung beim Streit um einen höheren Grad der Behinderung zu vertreten und wurden dementsprechend von den Sozialgerichten zurückgewiesen.²⁷

Das BSG hat sich in der jüngeren Vergangenheit mit der Frage befasst, ob Steuerberater berechtigt sind, als Bevollmächtigte in einem Statusfeststellungsverfahren nach § 7a SGB IV aufzutreten. Fraglich war, ob sich eine solche Befugnis aus § 5 Abs. 1 S. 1 RDG herleiten lässt, wonach Rechtsdienstleistungen im Zusammenhang mit einer anderen Tätigkeit erlaubt sind, wenn sie als Nebenleistung zum Berufs- oder Tätigkeitsbild gehören. Das BSG verneinte eine Vertretungsbefugnis in Verfahren nach § 7a SGB IV, weil ein Auftreten im Statusfeststellungsverfahren nach Ansicht des BSG nicht zum Berufs- und Tätigkeitsbild des Steuerberaters zähle.²⁸ Die Kern- und Haupttätigkeit eines Steuerberaters bestehe in der geschäftsmäßigen „Hilfeleistung in Steuersachen“ (vgl. § 2, § 3 Nr. 1, §§ 32, 33 StBerG). Angesichts der in § 33 S. 1 StBerG formulierten „Aufgabe, im Rahmen ihres Auftrags ihre Auftraggeber in Steuersachen zu beraten, sie zu vertreten und ihnen bei der Bearbeitung ihrer Steuerangelegenheiten und bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten Hilfe zu leisten“, sei die Beratung durch Steuerberater eine auf dieses spezielle Fachgebiet beschränkte Rechtsberatung.²⁹ Nur soweit es im Hinblick auf die steuerrechtlichen Gegebenheiten geboten ist, erstrecke sich die Beratungspflicht eines Steuerberaters in solchen Fällen auch auf andere, der Tätigkeit eines Steuerberaters an sich grundsätzlich fremde Rechtsgebiete.³⁰

Diese Abgrenzung gibt den Praktikern unter dem Aspekt der Rechtssicherheit mehr Steine als Brot.³¹ Denn das Steuerrecht erfasst eine Vielzahl von Vorgängen, für welche auch Vorschriften aus anderen Rechtsgebieten bedeutsam sein können. So wenig, wie dadurch Tätig-

26 LSG Nordrhein-Westfalen v. 12.2.2002 – L 5 B 34/01KR, DStRE 2002, 919; LSG Thüringen v. 27.3.2001 – L 6 B 4/01 RJ, DStRE 2003, 379.

27 BSG v. 16.5.1995 – 9 RV 14/94, NZS 1995, 576 = DStR 1995, 1845 m. Anm. *Estelmann/Schlegel/Langguth*.

28 BSG v. 5.3.2014 – B 12 R 4/12 R, DStR 2014, 2030 u. B 12 R 7/12 R, BeckRS 2014, 71499.

29 Vgl. BSG v. 14.11.2013 – B 9 SB 5/12 R, DStR 2014, 483 (485) betr. Widerspruch gegen Erteilung des Erstbescheids über den Grad einer Behinderung.

30 BSG v. 14.11.2013 – B 9 SB 5/12 R, DStR 2014, 483 (485) unter Hinweis auf BSG v. 13.08.1996 – 10 RKg 8/95, NJW-RR 1997, 1013.

31 Zu Recht kritisch daher *Beyer-Petz* DStR 2015, 605 (608).

keiten in außersteuerlichen Rechtsgebieten immer dem Berufs- und Tätigkeitsbild eines Steuerberaters zuzuordnen sind, lässt sich mit dem BSG in umgekehrter Richtung ein Bezug im Einzelfall und eine Einschlägigkeit des § 5 RDG mit der verallgemeinernden Erwägung ablehnen, bei Bejahung eines Zusammenhangs mit dem Berufs- und Tätigkeitsbild eines Steuerberaters wären Steuerberater letztlich annähernd unbeschränkt berechtigt, auf allen Rechtsgebieten berufliche Aktivitäten zu entfalten.³² Letztlich bleibt ein Steuerberater in der Praxis nur dann auf der „sicheren Seite“, wenn er seine Vertretung in sozialgerichtlichen Verfahren auf die in § 73 Abs. 2 Nr. 4 SGG eindeutig geregelten Verfahren nach § 28h und § 28p SGB IV beschränkt.

6. Finanzgerichtsbarkeit

In Verfahren vor den FG besteht kein Vertretungszwang. Bei finanzgerichtlichen Rechtsstreitigkeiten besteht gemäß § 62 Abs. 2 S. 1 FGO demnach auch eine generelle Zulässigkeit der Vertretung durch einen Steuerberater. Nach der Generalklausel in § 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO ist das FG für bundes- rechtliche Abgabenangelegenheiten allumfassend zuständig. Abgabenangelegenheiten sind gemäß § 33 Abs. 2 FGO alle mit der Verwaltung der Abgaben einschließlich der Abgabenvergütungen oder sonst mit der Anwendung der abgabenrechtlichen Vorschriften durch die Finanzbehörden zusammenhängenden Angelegenheiten, einschließlich der Maßnahmen der Bundesfinanzbehörden zur Beachtung der Verbote und Beschränkungen für den Warenverkehr über die Grenze; den Abgabenangelegenheiten stehen die Angelegenheiten der Verwaltung der Finanzmonopole gleich. Einzige Voraussetzung ist, dass der Steuerberater im Zeitpunkt der Vertretungshandlung zugelassen ist. Zurückzuführen ist dies darauf, dass gerade die Finanzverwaltungen in diesem Bereich spezialisiert und eingearbeitet sind. Demzufolge erscheint es fair und sachgerecht, dem Bürger einen ebenso spezialisierten Rechtsbeistand zur Seite zu stellen. Diese Vertretungsbefugnis der Steuerberater besteht sowohl vor den FG als auch – im Rahmen des dortigen Vertretungszwangs (vgl. § 62 Abs. 4 S. 1 FGO) – vor dem BFH.

32 BSG v. 5.3.2014 – B 12 R 4/12 R, DStR 2014, 2030 (2033 f.) u. B 12 R 7/12 R, BeckRS 2014, 71499.

7. Verfassungsgerichtsbarkeit

Ebenso wie vor den Finanz- und Verwaltungsgerichten besteht auch in Verfahren vor dem BVerfG – ausgenommen in der mündlichen Verhandlung – kein Vertretungszwang. Gleichwohl bestimmt § 22 Abs. 1 BVerfGG, dass sich die Beteiligten in jeder Phase des Verfahrens vertreten lassen können. Diese Vertretung ist allerdings auf Rechtsanwälte, Rechtslehrer an Hochschulen, Mitglieder gesetzgebender Körperschaften und bestimmte Beamte von Bund und Ländern begrenzt (vgl. § 22 Abs. 1 S. 1–3 BVerfGG).³³ Diese Auflistung ist abschließend, so dass Steuerberater ohne Anwaltszulassung als Vertreter nicht in Betracht kommen.³⁴ Weil das BVerfG jedoch gemäß § 22 Abs. 1 S. 4 BVerfGG andere Personen als Beistand zulassen kann, die nicht die Befähigung zum Richteramt besitzen, könnte im Grunde jeder Steuerberater für seine Mandanten als Beistand vor dem BVerfG tätig werden. Er wäre in diesem Fall jedoch nicht Prozessvertreter, sondern stünde dem Beschwerdeführer nur hilfeleistend zur Seite. Die Zulassung erfolgt durch eine Entscheidung des Gerichts, die in dessen Ermessen gestellt ist³⁵ und eher selten ausgesprochen wird.³⁶ Denn das BVerfG verlangt hierfür die objektive Sachdienlichkeit einer derartigen Zulassung.³⁷ Die Zulassung eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe als Beistand für das verfassungsgerichtliche Verfahren wird vom BVerfG aber im Regelfall selbst dann nicht als sachdienlich angesehen, wenn mit der Verfassungsbeschwerde die Prüfung einer Vorschrift des Steuerrechts oder eines Steuerbescheids begehrt wird.³⁸ Auch der bloße Hinweis auf einen „steuerrechtlich komplexen Sachverhalt“ stellt keine hinreichend substantiierte Begründung der Notwendigkeit der

33 In diesem Sinne auch BVerfG v. 18.12.1951 – 1 BvR 222/51, BVerfGE 1, 91 (93) = NJW 1952, 337; v. 23.1.1958 – 1 BvR 30/58, BVerfGE 7, 241 (242) = NJW 1958, 297; v. 22.7.1958 – 1 BvR 49/58, BVerfGE 8, 92 (94) = BeckRS 1958, 103556; v. 25.6.1974 – 1 BvR 187/73, BVerfGE 37, 361 (363) = NJW 1974, 1864; a. A. entgegen dem Wortlaut hingegen *Geiger*, BVerfGG, 1952, § 22 Anm. 3.

34 *Grünwald* in BeckOK BVerfGG, Stand: 11/2016, § 22 Rn. 10.

35 BVerfG v. 11.1.2008 – 2 BvR 1812/06, NJOZ 2008, 2954 (2961); v. 17.1.2013 – 2 BvR 2576/11, BeckRS 2013, 46596 Rn. 4; *Klein* in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, Stand: 7/2016, § 22 Rn. 10.

36 *Grünwald* in BeckOK BVerfGG, Stand: 11/2016, § 22 Rn. 22.

37 BVerfG v. 8.1.1985 – 1 BvR 233/81, 1 BvR 341/81, BeckRS 1985, 05777; v. 1.2.1994 – 1 BvR 105/94, NJW 1994, 1272; v. 17.1.2013 – 2 BvR 2576/11, BeckRS 2013, 46596 Rn. 4; *Zuck*, Das Recht der Verfassungsbeschwerde, 4. Aufl. 2013, Rn. 893 mit Fn. 159.

38 So *Klein* (Fn. 35), § 22 Rn. 10, allerdings mit einem fehlerhaft zitierten Beschluss des BVerfG.

Zulassung eines Steuerberaters als Rechtsbeistand dar.³⁹ Das hat zur Folge, dass eine Verfassungsbeschwerde, die ein Steuerberater für seinen Mandanten fristgerecht einlegt, als unzulässig zurückgewiesen werden würde, sofern nicht der Beschwerdeführer diese Prozesshandlung noch innerhalb der Monatsfrist des § 93 Abs. 1 S. 1 BVerfGG selbst vornimmt.⁴⁰ Spätestens, wenn es zu einer (seltenen⁴¹) mündlichen Verhandlung kommt, müssen sich auch die sich bis dahin mit einem zugelassenen Beistand operierenden Beschwerdeführer durch eine der in § 22 Abs. 1 S. 1 bis 3 BVerfGG genannten Personen vertreten lassen. Dementsprechend beschränkt sich das prozessuale Tätigkeitsfeld von Steuerberatern, sofern sie gemäß § 22 Abs. 1 S. 4 BVerfGG als Beistand vor dem BVerfG zugelassen werden, allein auf das schriftliche Verfahren.⁴²

8. Zusammenfassung

Die Reichweite der den Steuerberatern zustehenden Vertretungsbefugnis lässt sich nicht abstrakt, sondern nur nach Maßgabe der jeweiligen Prozessordnung bestimmen, wobei insoweit eine recht große Spannweite festzustellen ist. Während die Zivilgerichtsbarkeit angesichts des im Instanzenzug ab den LG geltenden Anwaltszwangs keine Handlungsspielräume für nichtanwaltliche Steuerberater bietet, besteht am anderen Ende des Spektrums bei finanzgerichtlichen Rechtsstreitigkeiten eine generelle Zulässigkeit der gerichtlichen Vertretung durch einen Steuerberater. Dazwischen liegen die Möglichkeiten nach den anderen Prozessordnungen, die unterschiedlichen Entwicklungen folgen. So ist beispielsweise die gerichtliche Vertretungsbefugnis im Verwaltungsprozessrecht inzwischen über Steuern und Monopolsachen hinaus auch auf allgemeine Beitrags- und Gebührenangelegenheiten erweitert worden, doch sind erlaubte Prozesshandlungen der Steuerberater im sozialgerichtlichen Verfahren (noch) restriktiv bemessen.

39 BVerfG v. 11.1.2008 – 2 BvR 1812/06, NJOZ 2008, 2954 (2961).

40 Klein (Fn. 35) § 22 Nr. 10.

41 Schlaich/Korioth, Das BVerfG, 10. Aufl. 2015, Rn. 69.

42 Vgl. Speckmaier in Burkiczak/Dollinger/Schorkopf, BVerfGG, 2015, § 22 Rn. 30; Lenz/Hansel, BVerfGG, 2. Aufl. 2015, § 22 Rn. 15; Lechner/Zuck, BVerfGG, 7. Aufl. 2015, § 22 Rn. 7.

Steuerberater als Rechtsdienstleister: verfassungsrechtliche Koordinaten

*Prof. Dr. Jörn Axel Kämmerer**

Der Erlass des Rechtsdienstleistungsgesetzes (RDG) hat an der Grundregel nicht gerüttelt: Weiterhin sind in rechtlichen Angelegenheiten nur Rechtsanwälte zur Vollvertretung befähigt. Während der Anwendungsbereich des RBerG die Prozessvertretung einschloss und sich insoweit mit den einschlägigen Vertretungsregeln der Prozessordnungen überschneidet, gilt das RDG nur für außergerichtliche Rechtsdienstleistungen. Die Erwartung, damit seien alle Abgrenzungsprobleme beseitigt, wäre allerdings verfehlt. Da für gerichtliche und außergerichtliche Rechtsdienstleistungen nunmehr unterschiedliche Gesetze gelten, muss Sorge dafür getragen werden, dass die Kohärenz der Maßstäbe gewahrt wird; dies gilt insbesondere, wo dem gerichtlichen Verfahren ein außergerichtliches als (klagespezifische) Sachentscheidungs voraussetzung vorgelagert ist, wie im allgemeinen und besonderen (FGO, SGG) Verwaltungsprozess. Eine zentrale gültigkeits- und auslegungsbestimmende Leitlinie bildet die Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG.

1. Den Steuerberatern erlaubte und verbotene Rechtsdienstleistungen

1.1 Außergerichtliche Rechtsdienstleistungen (RDG)

Steuerberater sind nach den Regeln des RDG teilprivilegiert: Ihre Befugnis, außergerichtliche Rechtsdienstleistungen zu erbringen, ist grundsätzlich auf das begrenzt, was ihnen das StBerG erlaubt, nämlich auf geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen (§ 3 RDG i. V. m. § 3 Abs. 1 Nr. 1, 3 StBerG). Darüber hinaus sind Rechtsdienstleistungen im Zusammenhang mit einer anderen Tätigkeit erlaubt, wenn sie „als Nebenleistung zum Berufs- oder Tätigkeitsbild gehören“. Diese Vorschrift stellt, trotz einiger Redundanz, klar, dass das meist gesetzlich geprägte Berufsbild nicht allein ausschlaggebend ist – sonst hätte

* *Prof. Dr. Jörn Axel Kämmerer*, Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Völker- und Europarecht, Bucerius Law School, Hochschule für Rechtswissenschaft, Hamburg.

§ 5 neben § 3 kaum einen Anwendungsbereich –, sondern dass die Zugehörigkeit zu einem „Tätigkeitsbild“ ausreicht.¹

Was sich auf den ersten Blick als Vorteil präsentiert – einem Steuerberater soll mehr erlaubt sein als nur Hilfeleistung in Steuersachen –, ist grundrechtsdogmatisch betrachtet allerdings ein Eingriff in die Berufsfreiheit. Das Berufsgrundrecht schützt jegliche durch Gewinnerzielung dem Lebensunterhalt dienende Tätigkeit unabhängig davon, ob sie überhaupt in ein Berufsbild fällt² oder ob sie zum Bild des von einer Person ausgeübten Berufs oder eines anderen Berufs gehört, den diese Person gerade nicht ausübt. In diesem Sinne wird die Wahrnehmung von Chancen gewährleistet.³

In den Worten des BVerfG: „Das Grundrecht der Berufsfreiheit gewährt dem Einzelnen das Recht, jede Tätigkeit, für die er sich geeignet glaubt, als ‚Beruf‘ zu ergreifen und zur Grundlage der Lebensführung zu machen. Es konkretisiert das Grundrecht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit im Bereich individueller Leistung und Existenzerhaltung und zielt auf eine möglichst unreglementierte berufliche Betätigung ab.“⁴ Sowie wenigstens der Schutz des Art. 12 Abs. 1 GG die Existenz eines bestimmten Berufsbildes voraussetzt, so wenig kann dessen Bestehen zur Folge haben, dass sich der Grundrechtsschutz jenseits des Rahmens verflüchtigt. Ob die verwehrte Tätigkeit dem gesetzlichen und faktischen Zuschnitt eines ausgeübten Berufs entspricht, ist also ohne Belang; selbst dass ein Steuerberater keine chirurgische Heilbehandlung durchzuführen berechtigt ist, beschränkt seine Berufsfreiheit.

Verfassungsrechtlich relevant bleiben Berufsbilder als normative Anknüpfungspunkte für Qualifikationsanforderungen und beschränkende Schutzvorschriften zugunsten der Träger eines Berufs und der Empfänger ihrer Dienstleistungen.⁵ § 5 RDG freilich rekurriert nicht nur auf das Berufsbild, sondern auch auf das „Tätigkeitsbild“ – und stellt damit klar, dass zur Phänomenologie einer beruflichen Tätigkeit nicht nur das gesetzlich umrissene Berufsbild, sondern auch das soziofaktische ge-

1 Vgl. von *Lewinski* in Kloweit/Gläßer, Mediationsgesetz, 2014, RDG Rn. 94. Eine umfassende Übersicht über das Spektrum der den Steuerberatern erlaubten Tätigkeiten findet sich vorstehend bei *Ring* DStR-Beih. 2017, 51 (in diesem Beihefter).

2 Vgl. *Kämmerer* in von Münch/Kunig, GG, 6. Aufl. 2012, Art. 12 Rn. 16 mwN.

3 *Mann* in Sachs, GG, 7. Aufl. 2014, Art. 12 Rn. 78.

4 BVerfG v. 29.10.1997 – 1 BvR 780/87, BVerfGE 97, 12 (25) = NJW 1998, 3481 *MasterPat*.

5 *Mann* (Fn. 3), Rn. 67 mwN.

hört und sie damit metamorph ist. Einen Grundrechtseingriff führt § 5 – i. V. m. § 3 RDG – gleichwohl herbei: eben weil die selbständige Erbringung außergerichtlicher Rechtsdienstleistungen durch Berufsträger, die nicht Rechtsanwälte sind, und damit auch Steuerberater, begrenzt wird.

1.2 Gerichtliche Rechtsdienstleistungen (Prozessrecht)

Das Prozessrecht folgt im Ergebnis einem ähnlichen Grundmuster wie das RDG, ohne jedoch zwischen Haupt und Nebenleistungen zu unterscheiden. Uneingeschränkt sind vor Gerichten aller Arten nur Rechtsanwälte vertretungsbefugt und postulionsfähig. Vertreter anderer Freier Berufe werden zugelassen, soweit der Gesetzgeber einen engen Zusammenhang zwischen der gerichtlichen Vertretung und ihrem außergerichtlichen Tätigkeitsspektrum anzunehmen scheint. Dieser wird – anders als in § 5 Abs. 1 RDG – nicht abstrakt umrissen, vielmehr listet das jeweilige Prozessrecht Tätigkeitsfelder auf, in welchen die gerichtliche Vertretung durch Nichtanwälte für zulässig erklärt wird. Dieser Unterschied im rechtssystematischen Ansatz zwingt den Gesetzgeber, auf Kohärenz bzw. Folgerichtigkeit besonders achtzugeben: Hat die Normanwendung zur Folge, dass die Prozessbevollmächtigung einem Steuerberater für Angelegenheiten, die er außergerichtlich wahrnehmen darf, untersagt ist (oder umgekehrt), ist prima facie nicht ausgeschlossen, dass die beschränkende Norm mangels Zieleignung Art. 12 Abs. 1 GG verletzt.⁶ Mit dem Verzicht auf Akzessorietät von gerichtlicher und außergerichtlicher Vertretung⁷ – und ungeachtet des weiten Beurteilungsspielraums, den ihm das BVerfG bei der Gefahreinschätzung und -prognose zugesteht –, vermochte sich der Gesetzgeber keinen Freibrief für die unterschiedliche Ausgestaltung beider Sphären einzuräumen.⁸

6 Vgl. *Mann* DStR-Beih. 2015, 28 (30 ff.) (zu Heft 13/2015); *Kämmerer* DStR-Beih. 2015, 33 (40 ff.) (zu Heft 13/2015).

7 BVerwG v. 20.1.2016 – 10 C 17.14, DStRE 2016, 888 Rn. 21 = DStR 2016, 1493 m. Anm. *Beyer-Petz*.

8 BVerfG v. 6.10.1987 – 1 BvR 1086/82 ua, BVerfGE 77, 84 (106) = NJW 1988, 1195; v. 12.12.2006 – 1 BvR 2576/04, BVerfGE 117, 163 (189) = DStRE 2007, 800 = DStR 2007, 874 m. Anm. *Mutschler*.

Steuerberater können als Prozessbevollmächtigte insbesondere agieren.⁹

- vor den Verwaltungsgerichten, ausgenommen das BVerwG (§ 67 Abs. 4 S. 3 VwGO), allerdings nur „in Abgabenangelegenheiten“ (§ 67 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 VwGO);
- vor den Sozialgerichten, ausgenommen das BSG (§ 73 Abs. 4 S. 2 SGG), allerdings nur in Angelegenheiten nach den §§ 28h und 28p SGB IV;
- vor den FG einschließlich des BFH hingegen ohne Einschränkung (§ 62 Abs. 2 S. 1, Abs. 4 S. 2 FGO).

Im Zivilprozess vor den ordentlichen Gerichten dürfen Steuerberater nicht als Prozessbevollmächtigte auftreten (arg. e contrario § 78 Abs. 1, § 79 Abs. 2 ZPO). Die von den erwähnten Vorschriften der VwGO und des SGG in Bezug genommenen „Angelegenheiten“ sind keineswegs klar umrissen. Gemeint sind Streitigkeiten um das Bestehen der Versicherungspflicht und die Höhe des Gesamtsozialversicherungsbeitrags und das Verfahren zur Prüfung verbundener Pflichten.¹⁰

Freilich bestimmt § 28h SGB IV nach seinem Wortlaut nur die zuständige Einzugsstelle für den Sozialversicherungsbeitrag, regelt nicht aber den Beitrag selbst und das Verfahren seines Einzugs. Auch im Zusammenhang mit § 28p SGB IV, einer umfangreichen Bestimmung über die Prüfung der Meldepflichten, ist das Tätigkeitsspektrum des Steuerberaters keineswegs ganz offenkundig, zumal die materiellen Voraussetzungen der Meldepflicht darin nicht geregelt sind.

Um die Bedeutung des Begriffs „Abgabenangelegenheiten“ im Verwaltungsprozessrecht (§ 67 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 VwGO) wurde zumindest bis zu einem Urteil des BVerwG v. 20.1.2016¹¹ gerungen. Der VGH München als Vorinstanz hatte sich – für die nach § 5 RDG zu beurteilende Vertretungsberechtigung im Widerspruchsverfahren – ein restriktives Verständnis des Begriffs „Abgabenangelegenheiten“ zu Eigen gemacht und sodann bekundet, dass dieses Verständnis auch § 67 Abs. 4 S. 7 i. V. m. Abs. 2 S. 2 Nr. 3 VwGO präge, Widersprüche zwischen dem Umfang der prozessualen und dem Umfang ihr vorgeschalteter außer-

9 Umfassende Betrachtung bei *Mann* DStR-Beih. 2017, 65 (in diesem Beihefter).

10 *Hund* DStR 2008, 1208 (1212); *Breitenbach* KANZLEIintern 2016, 4 (6).

11 BVerwG v. 20.1.2016 – 10 C 17.14, DStRE 2016, 888 = DStR 2016, 1493 m. Anm. *Beyer-Petz*. Vgl. auch *Mann* DStR-Beih. 2017, 65 (in diesem Beihefter).

prozessualer Vertretungsbefugnis also nicht zu erwarten seien.¹² Das BVerwG wies diese Deutung zurück: Unter Abgaben i. S. d. Bestimmung seien nicht nur Steuern, sondern insbesondere auch Gebühren und Beiträge zu verstehen. Dies entspreche dem allgemeinen Wortlautverständnis und auch der Genese der Norm. Der Gesetzgeber sei um Gleichklang mit § 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO und um Anpassung der (engeren) Kostenregelung des § 162 VwGO an § 67 VwGO – und nicht umgekehrt – bemüht gewesen; auch aus der Genese des RDG könne nicht auf ein enges Begriffsverständnis geschlossen werden.¹³ Vielmehr sei das RDG auf die außergerichtliche Beratung begrenzt und könne keine akzessorische Wirkung für die gerichtliche Rechtsbesorgung zeitigen.¹⁴ Das in §§ 32 und 33 StBerG umrissene Tätigkeitsspektrum umreißt zwar nur die geschäftsmäßige Hilfe in Steuer-sachen, sei aber – wie § 1 Abs. 3 StBerG unterstreiche – nicht abschließend.¹⁵ Wegweisend für die vorliegende Betrachtung ist vor allem die teleologische Auslegung der Vorschrift: Die beschränkenden Regelungen der Prozessordnungen sichern, wie das Gericht darlegt, die ordnungsgemäße Prozessvertretung und die Prozessabläufe; auf der anderen Seite sei Steuerrecht eine Querschnittsmaterie und Steuerberater gezwungen, sich auch in ihrer Ausbildung nicht oder nur am Rande vermittelte Rechtsbereiche einzuarbeiten. Diese Fähigkeit sei ihnen nicht nur angesichts von §§ 36f. StBerG zu unterstellen; auch könne angenommen werden, dass, wer vor Finanzämtern und FG auf-trete, eine ausreichende Prozess Erfahrung und die Befähigung zu fo-rensischem Auftreten erworben habe.¹⁶

2. Vereinbarkeit der legislativen Beschränkungen mit der Berufsfreiheit

Dieser Beitrag will der Frage nachgehen, inwieweit Steuerberatern die Erbringung von Rechtsdienstleistungen im Lichte der Berufsfreiheit (und ggf. des allgemeinen Gleichheitssatzes) gestattet sein muss. Anders gewendet: Es wird untersucht, ob einschlägige gesetzliche Be-

12 VGH München v. 16.5.2014 – 4 B 13.1161, DStRE 2015, 315 insb. Rn. 24 = DStR 2014, 2314 mit ablehnender Anm. *Ruppert*.

13 BVerwG v. 20.1.2016 – 10 C 17.14, DStRE 2016, 888 Rn. 12-16.

14 BVerwG v. 20.1.2016 – 10 C 17.14, DStRE 2016, 888 Rn. 17 unter Hinweis auf BT-Drs. 16/3655, 33.

15 BVerwG v. 20.1.2016 – 10 C 17.14, DStRE 2016, 888 Rn. 18 f.

16 BVerwG v. 20.1.2016 – 10 C 17.14, DStRE 2016, 888 Rn. 20-22.

schränkungen des RDG und des Prozessrechts und vor allem ihre Handhabung durch die Judikatur verfassungsrechtlich tragfähig sind.

2.1 Primat der Auslegung

Im Vordergrund der rechtlichen Analyse stehen Grenzbereiche zwischen Tätigkeitsfeldern und nicht so sehr die nur von wenigen im Schrifttum angezweifelte – grundsätzliche Zulässigkeit von Beschränkungen wie den in §§ 2, 3 RDG prinzipiell angelegten.¹⁷ Das RDG wird, so Kluth, „dem auch in Art. 12 Abs. 1 GG verorteten Grundsatz gerecht, dass berufsrechtlich ‚jeder darf, was er kann‘, wobei der Staat zum Schutz der Verbraucher einen Nachweis dieses Könnens durch eine gesetzlich anerkannte Ausbildung allgemein oder im Rahmen eines individuellen Verfahrens wie der Zertifizierung nach § 13 RDG verlangen darf.“¹⁸ Eine offizielle Nagelprobe für diese Ansicht vor den höchsten Gerichten steht gleichwohl noch aus. Der BGH, der vereinzelt verfassungsrechtliche Aussagen über das RDG getroffen hat, äußerte sich dabei nicht zum Gesetz an sich, sondern zur Interpretation der darin festgelegten Beschränkungen im Lichte des Verfassungsrechts, wie etwa bei ihrer Deutung als Verbot für nicht-anwaltliche Akteure, einen Rechtsanwalt ohne Erlaubnis als Erfüllungsgehilfen einzusetzen.¹⁹ Das BVerfG ist bis jetzt noch nicht mit Bestimmungen des RDG befasst gewesen. Nachdem das BVerfG in früheren Entscheidungen schon Art. 1 § 1 Abs. 1, § 4 RBerG für verfassungsrechtlich unbedenklich erklärt hatte²⁰, gibt es wenig Grund, mit Blick auf das in Teilen sogar flexiblere RDG auf einen grundsätzlichen Kursschwenk des Gerichts zu spekulieren. Der Schluss auf ein ganz und gar spannungsfreies Verhältnis zwischen dem RDG, das in Funktionsnachfolge des RBerG Vertretern aller anderen Berufe als dem des Rechtsanwalts teilweise oder weitgehend verwehrt, Rechtsdienstleistungen zu erbringen, und Art. 12 Abs. 1 GG wäre jedoch voreilig – was sich auch in den angesprochenen Entscheidungen des BGH andeutet. Dass sich Konflikte, die durchaus auftreten, weniger um Grundfragen als um Details ranken, macht es allerdings

17 Etwa *Albrecht* GewArch 2013, 7 (8 ff.).

18 *Kluth* GewArch 2013, 12 (14).

19 Vgl. BGH v. 29.7.2009 – I ZR 166/06, NJW 2009, 3242 (3244 Rn. 24); so auch schon für das RBerG: BGH v. 3.7.2008 – III ZR 260/07, DStRE 2009, 387 Rn. 22; zu weitgehend daher der Schluss von *Albrecht* GewArch 2013, 7 (8), „dass die Rechtsprechung das RDG für verfassungskonform hält“.

20 BVerfG v. 5.5.1987 – 1 BvR 724/81 ua, BVerfGE 75, 246 (265 ff.) = NJW 1988, 545; v. 29.10.1997 – 1 BvR 780/87, BVerfGE 97, 12 (27) = NJW 1998, 3481.

leichter, sie bereits im Auslegungswege und innerhalb des Instanzenzugs zu entschärfen.

Die Gerichte greifen, wo sie Steuerberatern im Urteilswege Aktionsräume eröffnen, keineswegs immer bis auf Art. 12 Abs. 1 GG zurück. Ein beredtes Beispiel bildet das bereits angesprochene Revisionsurteil des BVerwG zur Berechtigung von Steuerberatern, einen Gebührenschuldner nicht nur in der verwaltungsgerichtlichen Klage, sondern auch im Widerspruchsverfahren gegenüber der Behörde zu vertreten. Das Gericht hatte sich mit zwei Auslegungsfragen auseinanderzusetzen: ob – erstens – der für die verwaltungsgerichtliche Klage maßgebliche Begriff der „Abgabenangelegenheiten“ auch Gebührenfragen umschließe und – zweitens –, ob die Vertretung in Widerspruchsangelegenheiten als Nebenleistung i.S.v. § 5 Abs. 1 RDG zulässig sein müsse. Keine der Antworten auf diese Fragen wird mit verfassungsrechtlichen Erwägungen garniert, doch schwingt (wie an späterer Stelle verdeutlicht werden soll) Art. 12 Abs. 1 GG bei näherer Betrachtung vor allem dort unausgesprochen mit, wo sich das Gericht mit dem Berufs- bzw. Tätigkeitsbild des Steuerberaters auseinandersetzt.

2.2 Das „Anwaltsmonopol“ im Lichte der alten und neueren Berufsfreiheitsdogmatik

Nach klassischer Eingriffsdogmatik, welcher das BVerfG rund ein halbes Jahrhundert lang anhing, wird ein Eingriff in Art. 12 Abs. 1 GG einer von drei Stufen (Berufsausübung, subjektive Voraussetzungen des Berufszugangs, objektive Voraussetzungen des Berufszugangs) zugeordnet, woran sich eine auf die jeweilige Kategorie zugeschnittene und weitgehend schematisierte Schranken- bzw. Verhältnismäßigkeitsprüfung anschließt. An Regelungen wie § 5 RDG zeigen sich die funktionalen Grenzen dieser „Stufentheorie“, zu der das BVerfG nicht ohne Grund in den letzten Jahren immer mehr auf Distanz gegangen ist. Insoweit als § 3 RDG Steuerberatern (und anderen) die Befugnis zur Vollrechtsberatung verwehrt, könnte die Regelung nach tradierten Maßstäben als Berufszugangsregelung qualifiziert werden, wobei allerdings zu fragen wäre, ob der im Zugang begrenzte Beruf dann „Vollrechtsberater“ oder eben doch „Rechtsanwalt“ lautet. Dass, wer weder Jurastudium noch Referendariat durchlaufen, sondern sich zum Steuerberater hat ausbilden lassen und die Steuerberaterprüfung bestanden hat, einem Rechtsanwalt in puncto Tätigkeitsspektrum nicht ganz gleichstehen kann, liegt auf der Hand und wird einzelne Steuerberater

angesichts ihres spezifisch steuer- rechtlichen Tätigkeitsschwerpunkts auch nur mäßig belasten. Je stärker aber die Rechtsdienstleistung Inhalte zum Gegenstand hat, die einen Steuerbezug aufweisen oder auch nur Gegenstand der Steuerberaterausbildung gewesen sind, desto stärker ändert sich diese Einschätzung. Soweit § 5 RDG eine Tätigkeit, die nicht genuin geschäftsmäßige Steuerrechtshilfe ist, als Nebenleistung zulässt, deutet dies zwar auf eine Berufsausübungsregelung hin. Sie weist aber auch eine Berufszugangsregelungs-Facette auf, denn den von § 3 StBerG gesteckten Rahmen darf ein Steuerberater nicht verlassen und sich das Tätigkeitsspektrum gemäß seiner tatsächlichen oder vermeintlichen individuellen Qualifikation nicht selbst zuschneiden.²¹ Nach der „neuen Formel“, mit welcher das BVerfG die Rechtfertigung eines Berufseingriffs nunmehr prüft, ist er gerechtfertigt, wenn die eingreifende Norm durch hinreichende und der Intensität des jeweiligen Eingriffs Rechnung tragende Gründe des Gemeinwohls gerechtfertigt wird und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entspricht.²² Die Eingriffsstufe ist damit, wenn überhaupt, nur noch indiziell für die Eingriffsintensität, gibt diese aber nicht länger vor. Diese einer klassischen Verhältnismäßigkeitsprüfung nahe Formel erlaubt eine stringenter Bewertung des Einzelfalls gerade in Grenzkonstellationen: Wie schwer wiegt es, dass ein Steuerberater in einer bestimmten Situation eine bestimmte Tätigkeit nicht ausüben darf? Muss es einem Steuerberater gestattet werden, die außergerichtliche Vertretung eines unionsrechtlichen – etwa eines beihilferechtlichen – Falles zu übernehmen, weil und nur weil – anzunehmen ist, dass er aufgrund des Ausbildungskanons darin bewandert ist? Muss ihm gestattet sein, ein außergerichtliches Vorverfahren zu betreuen, wenn die gerichtliche Vertretung in seinen Händen liegen soll (und darf)? Die Intensität der Berufseingriffe bestimmt sich nicht nur nach Art und Umfang der „gesperrten“ Bereiche, sondern auch nach den Folgen einer Grenzüberschreitung: Verlust des Honoraranspruchs und des Versicherungsschutzes sowie potenzielle Bußgelder und berufsrechtliche Sanktionen bei Verletzung des RDG.²³ Prozesshandlungen des nicht zur Prozessvertretung befugten Steuerberaters bleiben allerdings bis zur Zurückweisung wirksam (vgl. § 67 Abs. 3 S. 2 VwGO).

21 Das BVerfG führte daher selbst in älteren Entscheidungen eine alternative Prüfung durch: v. 5.5.1987 – 1 BvR 724/81 ua, BVerfGE 75, 246 (274) = NJW 1988, 545.

22 Vgl. nur BVerfG v. 26.2.1997 – 1 BvR 1864/94 ua, BVerfGE 95, 193 (214) = BeckRS 1997, 14568; v. 15.12.1999 – 1 BvR 1904/95, BVerfGE 101, 331 (347) = BeckRS 1999, 30087346; v. 29.9.2010 – 1 BvR 1789/10, NVwZ 2011, 355 Rn. 12.

23 Vgl. für das RBERG/Karl StB 2005, 102 (105).

2.3 Konfliktfälle, Rechtfertigungsgründe und ihre Tragweite

2.3.1 Die Rechtfertigungsgründe: Dienstleistungsqualität und geordnete Rechtspflege

Gemeinwohlbelange, die Beschränkungen des Rechts zur Erbringung von Rechtsdienstleistungen rechtfertigen können, sind neben der geordneten Rechtspflege der Schutz der rechtssuchenden Dienstleistungsempfänger vor unzureichender Dienstleistungsqualität, nicht zuletzt im Prozess.²⁴

Der Schutz des Anwaltsstands um seiner selbst ist zwar kein legitimer Zweck²⁵, doch sichern die berufsrechtlichen Regelungen, die einen Freien Beruf charakterisieren – wie Verkammerung oder Gebührenregelungen –, großenteils auch ihrerseits die Rechtspflege und die Dienstleistungsqualität.²⁶ Es ist also bedeutsam und indiziell, ob, wer Rechtsdienstleistungen erbringen will, vergleichbaren Standards unterworfen ist wie ein Rechtsanwalt (was jedenfalls auf Steuerberater zutrifft) oder nicht. Bei der im Lichte dieser Ziele vorzunehmenden Verhältnismäßigkeitsprüfung²⁷ will ein Teil der Lehre § 5 RDG nicht nur, weil es sich um eine Ausnahme von der (grundsätzlich eng auszulegenden) Ausnahme handelt, sondern gerade auch im Lichte des Art. 12 Abs. 1 GG freiheitlich auslegen.²⁸ Wie weit oder eng eine Ausnahme oder eine Gegen Ausnahme zu dieser auszulegen ist, kann jedoch nicht die Prämisse, sondern nur das Ergebnis einer an den zu wehrenden Gefahren und der auch situativen Bedeutung der Grundrechtsausübung ausgerichteten Verhältnismäßigkeitsprüfung sein.

2.3.2 Konsequenzen für die Interpretation des § 5 RDG

Wie bereits festgehalten, können Beschränkungen der von Art. 12 Abs. 1 GG geschützten Befugnis, Rechtsdienstleistungen zu erbringen, nur gerechtfertigt sein, um den ordnungsgemäßen Rechtsverkehr und

24 BVerwG v. 20.1.2016 – 10 C 17.14, DStRE 2016, 888 Rn. 20.

25 Dazu *Schönberger* NJW 2003, 249 (253), für das RBERG; ebenso *Kleine-Cosack* NJW 2003, 3009 (2012); *Henssler* AnwBl 2001, 525 (526); *Teubel* in Krenzler, RDG, 2010, § 1 Rn. 48.

26 Vgl. *Kämmerer*, Gutachten H zum 68. DJT, 2010, 23.

27 Vgl. *Krenzler* in Krenzler, RDG, 2010, § 5 Rn. 2.

28 *Von Lewinski* (Fn. 1), RDG Rn. 97; *Kleine-Cosack*, RDG, 3. Aufl. 2014, § 5 Rn. 99 ff.; *Römermann* in Grunewald/Römermann, RDG, 2008, Einl. Rn. 40.

das Vertrauen in die Qualität der Rechtsdienstleistungen zu schützen. Dieser Befund muss auf die Auslegung der Begriffe „Berufsbild“ bzw. „Tätigkeitsbild“ in § 5 Abs. 1 RDG durchschlagen, da eine Rechtsdienstleistung ausnahmsweise dann erbracht werden darf, wenn sie als Nebenleistung einem dieser Bilder zugeordnet werden kann. An den Maßstäben „Berufsbild“ und „Tätigkeitsbild“ ist berechtigte Kritik laut geworden: Sie seien zu unbestimmt und kaum allgemein festlegbar.²⁹ Einzelne Vertreter des Schrifttums halten das „Tätigkeitsbild“ als Anknüpfungskriterium gar für untauglich: Tätigkeitsbilder seien naturgemäß dynamisch angelegt. Solange eine Tätigkeit nicht von Steuerberatern ausgeübt werde, gehöre sie noch nicht zu deren Tätigkeitsbild. Dessen dynamische Erweiterung sei dann aber nur in der Weise möglich, dass eine Tätigkeit – im Widerspruch zu § 5 Abs. 1 RDG – sukzessive so lange ausgeübt werde, bis sie zum Bestandteil des Bildes werde.³⁰

Wer ein solches Begriffsverständnis zugrunde legt, muss schon an der Vereinbarkeit des § 5 Abs. 1 RDG selbst mit Art. 12 Abs. 1 GG rütteln, da Eingriffe in die Berufsfreiheit (1.) dem Bestimmtheitsgrundsatz genügen und (2.) auf das notwendige Maß beschränkt sein müssen. Zur Verhältnismäßigkeit gehört auch, dass eine Norm Fortentwicklungen auf Rechtsdienstleistungsmärkten Rechnung tragen kann.

Durchschlagen können derlei Einwände allerdings im Ergebnis nicht, wenn § 5 Abs. 1 S. 2 RDG in die Auslegung des ersten Satzes einbezogen wird: Ob eine Nebenleistung vorliegt, „ist nach ihrem Inhalt, Umfang und sachlichen Zusammenhang mit der Haupttätigkeit unter Berücksichtigung der Rechtskenntnisse zu beurteilen, die für die Haupttätigkeit erforderlich sind“. Ist dies der Fall, gehört die Leistung stets auch zum Berufs- oder Tätigkeitsbild. Bei Widerspruchsverfahren in Gebührenangelegenheiten erkannte das BVerwG einen sachlichen Zusammenhang mit einer erlaubten Haupttätigkeit (wobei deren Zulässigkeit hier nicht aus Vorschriften des RDG, sondern aus solchen der VwGO resultierte) an: Die Befugnis zur Prozessvertretung für verwaltungsgerichtliche Klagen muss sich auf das Widerspruchsverfahren erstrecken, wenn dessen Durchführung eine klagespezifische Sachur-

29 *Hässel/Hengsberger* BB 2009, 135 (137); ähnlich *Hirtz* in Grunewald/ Römermann, RDG, 2008, § 5 Rn. 58; *Henssler* AnwBl 2007, 553 (554).

30 *Albrecht* GewArch 2013, 7 (10); dagegen *Kleine-Cosack* (Fn. 27), 2. Aufl. 2008, § 5 Rn. 51 ff.

teilsvoraussetzung ist.³¹ Interessanterweise knüpft das Gericht hier an eine Haupttätigkeit an, die gerade nicht dem RDG, sondern dem Prozessrecht unterliegt. Der Konnex von Widerspruchsverfahren und Klage ist nicht prozessual begründbar – denn dann würde nicht nur die Natur des Widerspruchsverfahrens als Verwaltungsverfahren, sondern auch die Intention des Bundesgesetzgebers, gerichtliche und nichtgerichtliche Dienstleistungen unterschiedlich zu regeln, missachtet³² –, er resultiert aber im Lichte des § 5 RDG aus einer Betrachtung des Funktionszusammenhangs von prozessualer und außerprozessualer Vertretung. Ein Konnex ist in dem vom BVerwG entschiedenen Fall offenkundig, doch wird nicht in allen Fällen der unmittelbare Zusammenhang von Haupt- und Nebenleistung so augenfällig sein. Der Topos, mit dem das BVerwG eine weite Auslegung der prozessrechtlichen Vorgaben begründet – „ihrem Berufsfeld verwandte Sachmaterien“³³ –, könnte auch als Leitlinie für die Bestimmung der Grenzen von Nebenleistungen dienstbar sein. Von welchem „Verwandtschaftsgrad“ an muss also im Lichte des Art. 12 Abs. 1 GG ein „sachlicher Zusammenhang“ i. S. d. § 5 Abs. 1 S. 1, 2 RDG angenommen werden?

Der für das Vorliegen einer Nebenleistung erforderliche Zusammenhang ist nach § 5 Abs. 1 S. 2 RDG unter Berücksichtigung der Rechtskenntnisse zu beurteilen, die für die Haupttätigkeit erforderlich sind. Gemeint ist: Die für die Haupttätigkeit (wie geschäftsmäßige Steuerhilfe oder Prozessvertretung bei Klagen gegen Gebührenbescheide) erforderlichen Rechtskenntnisse müssen den Dienstleister auch zur Wahrnehmung der Nebentätigkeit ausreichend befähigen. Dann aber gilt, was Art. 12 Abs. 1 GG verheißt: Was man kann, soll man auch dürfen. Reichen die Rechtskenntnisse eines Steuerberaters typischerweise aus, um eine Rechtsdienstleistung zu erbringen, ist sie ihm grundsätzlich auch erlaubt. Was Steuerberater können, lässt sich entweder aus ihren Ausbildungsinhalten ableiten, die, auch wenn sie selbst nicht durchweg deren berufliche Tätigkeit prägen, eine Grundlage für ihre ordnungsgemäße Ausbildung bieten.³⁴ Es lässt sich aber auch – mit dem BVerwG – aus der inhaltlichen Nähe einer Materie zum „Berufsfeld“ der Steuerberater ableiten, obwohl sie nicht genuin in dieses fällt. Für die erste Kategorie (Ausbildungsinhalte) kann auf § 37 Abs. 2

31 BVerwG v. 20.1.2016 – 10 C 17.14, DStRE 2016, 888 Rn. 27 f.

32 Vgl. *Römermann* NJW 2014, 1777 (1780), der insoweit das BSG v. 14.11.2013 (B 9 SB 5/12 R, DStR 2014, 483 Rn. 42 ff.) kritisiert.

33 BVerwG v. 20.1.2016 – 10 C 17.14, DStRE 2016, 888 Rn. 21.

34 In diese Richtung *Hirtz* (Fn. 29), § 5 Rn. 53; für Indizwirkung *Römermann* NJW 2014, 1777 (1780).

StBerG – jedenfalls für Materien, die nicht nur in den „Grundzügen“ geprüft werden – abgestellt werden. Erlauben solche Umstände den Schluss auf eine ausgeprägte fachliche Qualifikation des Steuerberaters, muss u. U. eine Nebenleistung auch dann angenommen werden, wenn sie in Inhalt und Umfang bedeutsam ist. Diese eingrenzenden Merkmale haben also zurückzutreten, wenn ein verfassungsrechtlich tragfähiger Grund, den Steuerberater auf seine Vorbehaltsaufgaben und ihren Umkreis zu beschränken, nicht erkennbar wird. Der Konnex i. S. d. § 5 Abs. 1 RDG wird also durch die fachliche Befähigung hergestellt und nicht etwa umgekehrt.

2.3.3 Konsequenzen für die Vorgaben des Prozessrechts

Ob die Beschränkungen der Befugnis zur Prozessvertretung durch Vertreter bestimmter Berufe nach den Bestimmungen der Prozessordnungen mit Art. 12 Abs. 1 GG vereinbar sind, ist – soweit ersichtlich – in Rechtsprechung und Schrifttum kaum problematisiert worden. Dies mag daran liegen, dass prozessuale Vertretung prinzipiell als Angelegenheit der Juristen wahrgenommen wird und dass für andere Berufsträger insoweit das Prinzip „Schuster, bleib bei deinen Leisten“ für angemessen erachtet wird. Doch auch für das Prozessrecht gilt, dass Beschränkungen der Zulässigkeit berufsmäßiger Prozessvertretung nur dort statthaft sind, wo der Schutz der Mandanten vor mangelhaft qualifizierten Rechtsvertretern und die ordnungsgemäße Rechtspflege sie erfordern. Der Qualitätsschutz erstreckt sich hierbei nicht nur auf das materielle Recht, um das der Rechtsstreit geführt wird, sondern auch auf die zur Prozessvertretung erforderlichen verfahrensrechtlichen Kenntnisse. Das eine bedingt das andere nicht ohne weiteres.

Der Gesetzgeber hat das Prozessrecht von (endogenen ebenso wie exogenen) Wertungswidersprüchen, die zu mangelnder Kohärenz und damit Eignung der gesetzlichen Regelungen führen können, freizuhalten.³⁵ Dies legt die Frage nahe, ob ein solcher Widerspruch bereits dort anzunehmen ist, wo es – wie im Verwaltungsprozess – keinen Anwaltszwang gibt: Darf es einem Berufsträger verwehrt sein, einen Kläger in Angelegenheiten zu vertreten, in denen dieser auch ohne Prozessbeistand agieren, sich also „selbst vertreten“ dürfte? Im Grundsatz lautet die Antwort ja: Wer die Angelegenheit einem berufsmäßig agie-

35 Über Kohärenz im Zusammenhang mit Gesetzgebungsqualität vgl. etwa *Danner* EnWZ 2012, 66 (68).

renden Rechtsbeistand anvertraut, wird dies in aller Regel gerade deshalb tun, weil er sich von einem Träger dieses Berufs die für die prozessuale Vertretung seiner Interessen erforderliche Qualifikation erwartet. Er möchte die mit der „Selbstvertretung“ stets verbundenen Risiken materieller und auch prozessualer Art, wie etwa Fristversäumnisse oder Stellung ungeeigneter Anträge, minimieren. Es ist also nicht inkohärent zu nennen, dass zur Prozessvertretung nicht unterschiedslos alle Berufe zugelassen werden, selbst wenn ein Kläger prozessrechtlich betrachtet eine Prozessvertretung nicht benötigt. Was Steuerberater betrifft, erkennt das Prozessrecht ihnen – bei Lichte betrachtet – die Fähigkeit, Prozessbeistand zu sein, praktisch uneingeschränkt zu: Nicht nur die umfassend zulässige Prozessvertretung nach den Regeln der FGO, sondern selbst die Vertretung in Abgabenangelegenheiten gemäß der VwGO erfordern die Beherrschung nahezu der gesamten prozess- rechtlichen Klaviatur. Die gesetzlichen Beschränkungen sind also insoweit nicht verhängt worden, um einem vermuteten Defizit bei der Qualifikation für verfahrensrechtliche Fragen zu begegnen, sondern weil der Gesetzgeber die fachliche Qualifikation von Steuerberatern, Hilfe in materiell-rechtlichen Fragen zu leisten, für begrenzt ansieht.

2.3.4 Wechselwirkungen zwischen gerichtlichen und außergerichtlichen Rechtsdienstleistungen

Zwar hat der Bundesgesetzgeber mit Erlass des RDG von einem einheitlichen materiellen Rahmen für gerichtliche und außergerichtliche Rechtsdienstleistungen Abstand genommen. Auch das BVerwG betont, dass zwischen beiden Bereichen keine Akzessorietät besteht.³⁶ Wie bereits erwähnt, hat der Gesetzgeber trotzdem keine „Carte Blanche“ für beliebig divergierende Regelungen. Nicht nur muss jede für sich, soweit sie die freie Berufstätigkeit einschränkt, verhältnismäßig sein, sondern sie müssen, weil alle diese Regelungen gleichermaßen die Erbringung von Rechtsdienstleistungen regeln, auch im Verhältnis zueinander folgerichtig bleiben, um i. S. d. Art. 12 Abs. 1 GG als geeignet angesehen zu werden. Befasst sich der vorstehende Abschnitt mit der „innerprozessrechtlichen“ Folgerichtigkeit, steht nunmehr die Folgerichtigkeit zwischen den Regelungen über prozessuale und außerprozessuale Rechtsdienstleistungen zur Diskussion: Hebelt der Gesetzge-

36 BVerwG v. 20.1.2016 – 10 C 17.14, DStRE 2016, 888 Rn. 20.

ber den mit den Beschränkungen (angeblich) verfolgten Schutz womöglich aus, wenn er sie unterschiedlich fasst?

Würde Steuerberatern in Bezug auf eine Materie gerichtliche Rechtsdienstleistungen im weiteren Umfang gestattet als außergerichtliche, wäre ein Wertungswiderspruch anzunehmen – denn Prozessbevollmächtigung erfordert in aller Regel noch größere Rechtskenntnisse und Routine. Solche Vorgaben wären auch kaum praktikabel, da der prozessuale eine außerprozessuale Besorgung von Rechtsangelegenheiten in aller Regel logisch vorgeschaltet ist. Dies hat auch der VGH München erkannt, daraus jedoch faktisch den Schluss gezogen, dass das Prozessrecht dem – von ihm eng verstandenen – Verwaltungsverfahrensrecht zu folgen habe: Wenn die Vertretung im Widerspruchsverfahren nicht in Betracht komme, müsse der Begriff „Abgabenangelegenheiten“ im Verwaltungsprozessrecht zur Vermeidung von Inkonsistenzen ebenfalls eng ausgelegt werden.³⁷ Tatsächlich ist das Gegenteil geboten: eine weite Auslegung der prozessrechtlichen Bestimmungen – jedenfalls was die VwGO betrifft – und Vertretungsbefugnisse im Verwaltungsverfahren einschließlich des Widerspruchsverfahrens, die dahinter jedenfalls nicht zurückbleiben. Wegen des umfangreicheren Anforderungsprofils bei prozessuaalem Handeln ist es nicht per se mit Art. 12 Abs. 1 GG unvereinbar, wenn der Gesetzgeber Rechtsdienstleistungen durch Nichtanwälte hier in geringerem Umfang erlaubt als im außerprozessualen Bereich (vorausgesetzt allerdings, die unterschiedlichen Prozessordnungen bleiben untereinander konsistent). Hingegen darf die Berechtigung von Steuerberatern zur Prozessvertretung hinsichtlich der erfassten materiellen Gegenstände ohne triftigen Grund – der selten vorliegen dürfte – nicht enger gezogen werden als unter dem RDG. Dem hat auch die Auslegung des § 5 RDG zu folgen, wie sogleich darzulegen sein wird.

2.3.4.1 Verwaltungsverfahrens- und Verwaltungsprozessrecht

Was die in die Zuständigkeit der Verwaltungsgerichtsbarkeit fallenden Materien betrifft, scheinen die Spektren bei gerichtlichen und außergerichtlichen Rechtsdienstleistungen durch Steuerberater hinreichend ausbalanciert zu sein. Soweit ersichtlich, finden sich insoweit keine Gegenstände erlaubter Haupt- und Nebenleistungen i. S. d. RDG, die

37 VGH München v. 16.5.2014 – 4 B 13.1161, DStRE 2015, 315 Rn. 24.

nicht auch „Abgabenangelegenheiten“ gemäß § 67 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 VwGO wären, wie das BVerwG sie versteht. Seine Aussagen sind – auch ohne expliziten Rekurs auf Verfassungsrecht – für die Kohärenz zwischen RDG und VwGO und damit die Geeignetheit der gesetzlichen Regelungen im Lichte des Art. 12 Abs. 1 GG von entscheidender Bedeutung.

Besonderes Augenmerk verdienen dabei solche außergerichtlichen Rechtsdienstleistungen, die – wie die Vertretung im Widerspruchsverfahren – einem gerichtlichen Verfahren zeitlich und funktional vorgeschaltet sind. Das BVerfG hat die Vertretung eines Widerspruchsführers im Widerspruchsverfahren als Nebenleistung i. S. v. § 5 Abs. 1 RDG qualifiziert – und das zu Recht. Wenn dem Gesetz die unausgesprochene Annahme unterstellt werden darf, dass Steuerberater über die für die Führung eines allgemeinen und besonderen Verwaltungsprozesses über steuerliche wie nichtsteuerliche Fragen erforderlichen Fähigkeiten verfügen, wäre es dem verfolgten Ziel (Qualitätssicherung) nicht einmal dienlich, sie von der Vertretung im Vorverfahren fernzuhalten. Das BVerwG nimmt, ohne sie so zu nennen, in der Sache also auch eine verfassungskonforme Auslegung vor; denn die auf einfachgesetzlicher Ebene angeführten teleologischen und systematischen Betrachtungen ließen sich verfassungsrechtlich ebenso gut ableiten.

Das gefundene Resultat scheint sich auf der Basis des Ausgangsbefundes, dass „Abgabenangelegenheiten“ auch Gebührenangelegenheiten umfassen, auch mit Art. 14 Abs. 6 S. 2 BayVwVfG begründen zu lassen.³⁸ Die Vorschrift verbietet es, im Verwaltungsverfahren Bevollmächtigte zurückzuweisen, die nach § 67 Abs. 2 S. 1, 2 Nr. 3–7 VwGO zur Vertretung im verwaltungsgerichtlichen Verfahren befugt sind.³⁹ Aufgrund der Wortidentität der Vorschrift mit § 14 Abs. 6 VwVfG (Bund) ist ihre Verletzung nach § 137 Abs. 1 Nr. 2 VwGO ein Revisionsgrund, obwohl sie Landesrecht darstellt. Dass das BVerwG sich zu § 14 Abs. 6 S. 2 VwVfG nicht äußert, könnte darin begründet liegen, dass die Norm nur die fakultative Zurückweisung nach § 14 Abs. 6 S. 1 VwVfG einschränkt – wohingegen § 14 Abs. 5 VwVfG die Zurückweisung vorschreibt, wenn im Widerspruch zu § 3 RDG Rechtsdienstleistungen erbracht werden. Diese Behauptung widerlegt das BVerwG und gelangt zum Schluss, dass die Voraussetzungen des Art. 79 i. V. m. Art. 14

38 Ebenso Anm. *Beyer-Petz* DStR 2016, 1493 (1496).

39 *Ruppert* DStR 2014, 2315 (2316).

Abs. 5 BayVwVfG nicht erfüllt sind.⁴⁰ Im Schrifttum wird § 14 Abs. 6 S. 2 als „Rückausnahme“ zu § 14 Abs. 5 VwVfG qualifiziert, die Wertungswidersprüche zwischen dem Verwaltungsverfahren und dem verwaltungsgerichtlichen Verfahren verhindern solle.⁴¹ Diese Position kann nur teilweise überzeugen, da der Landesgesetzgeber als Urheber der anwendbaren Verwaltungsverfahrensgesetze nicht befugt ist, Ausnahmetatbestände dort zu schaffen, wo §§ 3, 5 RDG die Erbringung von Rechtsdienstleistungen untersagen. Denn sowenig Wertungswidersprüche zwischen VwGO und den Verwaltungsverfahrensgesetzen hinzunehmen sind, sowenig darf sich das VwVfG in Widerspruch zum RDG setzen. Wertungswidersprüche⁴² zwischen Verwaltungsverfahren und -prozessrecht können jedoch nunmehr als ausgeräumt angesehen werden.

2.3.4.2 Sozialrechtliches Verwaltungsverfahren und sozialgerichtliches Verfahren

Wie bereits dargelegt, ist das Spektrum von Sachbereichen, in denen Steuerberater vor den Sozialgerichten als Prozessvertreter auftreten dürfen, noch erheblich schmäler als nach der VwGO. Seit 2008 sind § 13 Abs. 5, Abs. 6 SGB X nach dem Muster der § 14 Abs. 5, Abs. 6 VwVfG ausgestaltet. Auch für das sozialrechtliche Verwaltungsverfahren gilt also, dass nicht zurückgewiesen werden kann, wer zur Vertretung im sozialgerichtlichen Verfahren befugt ist (§ 13 Abs. 6 S. 2 SGB X) – und zurückgewiesen werden muss, wer nach § 13 Abs. 5 SGB X entgegen § 3 RDG Rechtsdienstleistungen erbringt. Dabei könnte § 13 Abs. 6 S. 2 SGB X als eine auch das Widerspruchsverfahren nach §§ 77 ff. SGG erfassende Sonderregelung aufgefasst werden; anders als bei § 14 der Landesverwaltungsverfahrensgesetze ist die Befugnis zur Begründung von Ausnahmetatbeständen bei bundesgesetzlichen Regelungen wie dieser unproblematisch. So oder so dürfen auch im Sozialrecht die verwaltungsverfahrensrechtlichen Vertretungsrechte der Steuerberater nach dem Maßstab des § 5 RDG und des Art. 12 Abs. 1 GG nicht hinter den prozessrechtlichen zurückbleiben. Umgekehrt gilt dies jedoch grundsätzlich nicht: Ist Steuerberatern gestattet, vertre-

40 BVerwG v. 20.1.2016 – 10 C 17.14, DStRE 2016, 888 Rn. 28.

41 Schmitz in Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 8. Aufl. 2014, § 14 Rn. 32a, unter Berufung auf Schmitz/Prell NVwZ 2009, 1 (11); ebenso Dombert in Mann/Sennekamp/Uechtritz, VwVfG, 2014, § 14 Rn. 63.

42 Hund DStR 2014, 1208 (2012).

tungsweise einzelne, als bloße Rechtsanwendung und noch nicht als Rechtsdienstleistung qualifizierbare Verfahrenshandlungen vorzunehmen (wie die Antragstellung zur Erstfeststellung des Behinderungsgrades nach § 8 SGB IX), braucht deswegen nicht auch die Vertretung im Widerspruchsverfahren als Nebenleistung nach § 5 Abs. 1 RDG gestattet zu sein. Das BSG sah hierfür auch keinen Raum, weil es am notwendigen Bezugspunkt einer Hauptleistung fehle.⁴³

Das nun erlassene Urteil des BVerwG gibt womöglich Anlass zu einer Neubewertung dieser und anderer Entscheidungen, mit denen Steuerberatern die vertretungsweise Vornahme von sozialverwaltungsrechtlichen Verfahrenshandlungen – innerhalb und außerhalb des Widerspruchsverfahrens – versagt wurden.⁴⁴ Wenn Steuerberater künftig in weiterem Umfang Widerspruchsverfahren in abgabenrechtlichen Angelegenheiten betreuen, lässt sich ihr Ausschluss vom sozialrechtlichen Widerspruchsverfahren jedenfalls nicht mehr damit begründen, dass ihnen die für die Verfahrenshandlungen erforderlichen Rechtskenntnisse fehlten. Dennoch ist zu bezweifeln, dass zwischen der zulässigen prozessualen Vertretung und der als Nebenleistung hierzu erlaubten Vertretung im Widerspruchsverfahren nach der VwGO einerseits und der Vertretung in sozialverfahrensrechtlichen Angelegenheiten andererseits die verfahrensrechtliche Expertise einen so manifesten sachlichen Zusammenhang herzustellen vermag, dass Verfahrenshandlungen nach SGB und SGG i. S. d. § 5 RDG als Nebenleistungen zur Vertretung nach VwVfG und VwGO angesehen werden können. Wenn überhaupt, müsste eine Balance zwischen beiden Bereichen durch den Gesetzgeber hergestellt werden, der in einem zweiten Schritt zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen aber auch die Vertretungsbezeichnung im sozialgerichtlichen Verfahren über die bisher in § 13 Abs. 6 S. 2 SGB X normierten Fälle hinaus öffnen müsste. Ein Dominoeffekt – in dem Sinne, dass dies aus Kohärenzgründen weitere Öff-

43 BSG v. 14.11.2013 – B 9 SB 5/12 R, DStR 2014, 483 ff.

44 BSG v. 5.3.2014 – B 12 R 4/12 R (mit Parallelentscheidung B 12 R 7/12 R), DStR 2014, 2030; spezifisch zum Widerspruch (in Kindergeldsachen) SG Aachen v. 17.4.2012 – S 13 KG 1/12, DStRE 2012, 1551 = DStR 2012, 2035 m. krit. Anm. *Beyer-Petz*. Das Spezifikum dieses Falles war die gesetzliche Unterscheidung zwischen ESt-Kindergeld (das ohne weiteres in den Kompetenzbereich der Steuerberater fällt) und BKGG-Kindergeld, weswegen die Annahme einer Nebenleistung (in Bezug auf steuerrechtliche Vertretung) hier etwas näher läge als in anderen Fällen.

nungen der Prozessvertretungsbefugnis für Steuerberater zu Lasten der Anwälte erfordern könnte⁴⁵ – wäre dann nicht auszuschließen.

2.3.4.3 Außergerichtliches Handeln im Zuständigkeitsbereich anderer Gerichtszweige

Dass Verwaltungs- und Sozialgerichte über den zulässigen Umfang von Nebenleistungen nach §§ 3, 5 RDG befinden müssen, kommt nicht allzu häufig vor. Mit seinem Urteil vom März 2016 hat das BVerwG immerhin Klarheit für eine Reihe vergangener⁴⁶ und potenzieller künftiger Fälle geschaffen. Die meisten Nebenleistungen, die Steuerberater erbringen dürfen⁴⁷, fallen in die Zuständigkeit der ordentlichen Gerichte, bei denen vom LG aufwärts Anwaltszwang herrscht. § 78 ZPO lässt darüber hinaus – anders als noch § 79 Abs. 2 ZPO – auch keinerlei Vertreter eines anderen Berufsstands als Prozessvertreter zu und verdeutlicht damit, dass der Gesetzgeber auch nur Rechtsanwälten die für die Führung eines Zivilprozesses notwendigen prozessualen Kenntnisse und Fähigkeiten zutraut. Diese Grundannahme ist also eine andere als diejenige, die dem § 67 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 VwGO für den Verwaltungsprozess zugrunde liegt. Wenn ein Steuerberater also einen Mandanten, dem er außergerichtlich Nebenleistungen erbracht hat, im Prozess vor den ordentlichen Gerichten nicht begleiten darf, liegt darin noch kein Wertungswiderspruch.

3. Fazit

Das RDG ruht auf einem soliden verfassungsrechtlichen Fundament – größtenteils schon vom Vorgängergesetz ererbt, dessen Normen durch eine Vielzahl von Gerichtsentscheidungen bestätigt, konturiert oder verfassungsrechtlich „gezähmt“ wurden. Der Gesetzgeber des RDG hat dessen Vorschriften offen und auslegungsbedürftig gestaltet und damit ihr „Management“ bewusst in die Hände der Gerichtsbarkeit gelegt.⁴⁸

45 *Kämmerer* DStR-Beih. 2015, 33 (37) (zu Heft 13/2015).

46 Vgl. Anm. *Beyer-Petz* DStR 2016, 1493 (1496).

47 Eine vorläufige, umfassende – aber, siehe Widerspruchsverfahren, noch nicht vollständige – Übersicht präsentieren *Hässel/Hengsberger* BB 2009, 135 (137 ff.); umfassender, aber weniger detailliert die Übersicht von *Breitenbach* KANZLEI intern 2016, 4 ff. Zum aktuellen Stand vgl. *Ring* DStR-Beih. 2017, 51 (55 f.) (in diesem Beihefter).

48 *Hund* DStR 2008, 1208 (1212); *Römermann* (Fn. 28), Einl. Rn. 34.

Diese Aufgabe haben die Gerichte bisher im Wesentlichen ordnungsgemäß erfüllt – sieht man von der sehr restriktiven Linie der Sozialgerichtsbarkeit ab, die aber, inspiriert von der Judikatur des BVerwG, nun auch in Bewegung geraten könnte. § 5 Abs. 1 RDG ist, wiewohl er an sich eine Beschränkung verfügt, für die Berufsfreiheit dennoch insoweit ein zentrales Einfallstor, als seine unbestimmten Rechtsbegriffe freiheitsfreundlich interpretiert werden müssen. Berufsausübung und Berufszugangsregeln, auch in der Judikatur des BVerfG schon längst nicht mehr scharf voneinander geschieden, fließen im Anwendungsbereich solcher Bestimmungen auch begrifflich ineinander. Der Judikative obliegt vor allem, die Verhältnismäßigkeit und nicht zuletzt die Folgerichtigkeit von – administrativen – Beschränkungen zu überprüfen. Auch wo sie für ihre Entscheidungen nicht unmittelbar auf Verfassungsrecht rekurriert, scheint in ihnen doch meist eine grundrechtliche Meta-Ebene durch.

B. Berufsrechtstagung 2017

Begrüßung

Herr Dr. Riedlinger, StB/WP/RA

Sehr geehrte Damen und Herren, liebe Kolleginnen und Kollegen, im Namen des Deutschen wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater, kurz DWS-Institut, heiße ich Sie zu unserer Berufsrechtstagung herzlich willkommen. Ich danke den Vertretern der zuständigen Bundesministerien, Landesfinanzminister und Vertretern der Länder für Ihr Kommen. Die Vertreter unseres Berufsstandes und die der Verbände und Kammern anderer Freien Berufe heiße ich an dieser Stelle ebenfalls herzlich willkommen.

Ich unterbreche die Begrüßung und Einleitung für eine Ergänzung unserer Tagesordnung. Der Präsident des Bundesverbandes der Freien Berufe, Herr Prof. Ewer, hält ein Grußwort zu unserer heutigen Berufsrechtstagung. Herr Prof. Ewer, Sie haben das Wort.

Herr Prof. Ewer, RA

Meine Damen und Herren, schönen guten Tag. Lieber Herr Dr. Riedlinger, sehr geehrter Herr Dr. Deckenbrock, lieber Herr Prof. Mann, Herr Prof. Ring, Herr Dr. Stein und Herr Kollege Johnnigk, sehr geehrte Frau Nölle, sehr geehrte anwesende Abgeordnete des Deutschen Bundestages, meine Damen und Herren, ich danke sehr für die Einladung und freue mich, bei Ihnen sein zu dürfen. Als BFB-Präsident nutze ich sehr gern die Gelegenheit, Ihnen die neuesten Informationen aus unserem gemeinsamen Dachverband zu überbringen, und da habe ich durchaus Erfreuliches im Gepäck.

Jüngst hat das Institut für Freie Berufe in Nürnberg den Anteil der Freien Berufe am Bruttoinlandsprodukt errechnet. Der Befund: Unser Anteil steigt beständig an. Der jüngste ermittelte Wert bezieht sich auf das Jahr 2015. Danach steuern wir Freiberufler 10,8 Prozent oder 327 Milliarden Euro zum BIP bei. Zum Vergleich: 2009 waren es noch 10,1 Prozent und schon damals waren wir eigentlich recht stolz. Jetzt

ist es also noch mehr geworden. Wir müssen feststellen, wir Freien Berufe werden ein immer wichtigerer Wirtschaftsfaktor. Wir sind ein Pluspunkt für unseren Standort und für den europäischen Binnenmarkt. Was sind die Gründe dafür? Die Nachfrage nach unseren Dienstleistungen, allesamt versehen mit dem Prädikat „auf den Einzelfall zugeschnitten“, steigt weiter an. Einer der Gründe dafür ist zum Beispiel der demografische Wandel – Stichwort: Medizinische Leistung. Aber auch jenseits der Gesundheitsversorgung einer alternden Bevölkerung gilt, unsere wissensbasierten Dienstleistungen haben ein hohes Wachstumspotenzial.

Wir begleiten unsere Patienten, Mandanten, Klienten und Kunden persönlich und individuell und beraten sie bestmöglich, wie sie sich auf die Zukunftsherausforderungen in ihrem jeweiligen Umfeld einstellen können. Bestes Beispiel dafür sind Sie als Steuerberaterinnen und Steuerberater. Sie sind aus dem Wirtschaftsleben nicht wegzudenken. Den Unternehmen, die Sie betreuen, stehen Sie in der Regel „lebenslanglich“ zur Seite, in guten Zeiten, wie auch in krisenhaften Phasen, weil gerade dann der Beratungsbedarf der Wirtschaft häufig in bestimmter Hinsicht steigt. Aber egal, ob Unternehmer oder Privatpersonen, im Beratungsprozess vertrauen Ihnen die Menschen ihre sensibelsten Angelegenheiten an. Vertrauenswürdigkeit und Verschwiegenheit sind für Sie, wie für alle Freiberufler ein gros, unentbehrliche Geschäftsgrundlagen. Daher kommt es ja auch, dass es in unseren Berufen die Selbstverwaltung gibt. Sie entspricht dem Charakter der Freien Berufe als Vertrauensberufe, da bei unmittelbarer staatlicher Kontrolle manche Menschen – vielleicht sogar viele Menschen – Hemmungen hätten, sich den Berufsträgern anzuvertrauen. Unser Geschäftsmodell und sein Rechtsrahmen sind marktschaffend und kommen bei den Menschen an.

Außerdem liegt die Freiberuflichkeit voll im Trend – auch bei der Entscheidung der Menschen für ihre Erwerbsbiografie: Bei den Freien Berufen steigen die Existenzgründungen, während sie im gewerblichen Bereich sinken. Das schlägt durch auf weitere wichtige Kennziffern zu den Freien Berufen. In diesem Jahr sind erstmals über fünf Millionen Menschen in den Freien Berufen beschäftigt. Zu diesen über fünf Millionen gehören knapp 1,4 Millionen Selbstständige und knapp 3,3 Millionen sozialversicherungspflichtig Beschäftigte, den Rest machen Auszubildende und mitarbeitende sozialversicherungspflichtige Familienangehörige aus. Um es genau zu sagen, in der Summe sind 5.105.100 Per-

sonen in den Freien Berufen beschäftigt. Das ist ein Plus von knapp 3,6 Prozent gegenüber dem Vorjahresstichtag, also dem 1. Januar 2016.

Dieser Trend wird sich fortsetzen, denn unsere jüngste Konjunkturumfrage zeigt: Die Geschäftslage ist weiterhin gut und jeder Fünfte will mehr Mitarbeiter beschäftigen. Wir sind und bleiben also gut in Form.

Aber mit der guten Stimmung ist es schnell vorbei, wenn wir in Richtung Europa blicken. Dann bleibt uns eigentlich kaum noch ein rudimentärer Minimaloptimismus. Die Europäische Kommission hat sich regelrecht an uns beziehungsweise an unseren Regeln zum Berufszugang und zur Berufsausübung festgebissen – als Stichwort nenne ich bloß das Dienstleistungspaket vom Januar dieses Jahres. Die Kurzfassung der zugrunde liegenden Philosophie ist: „Regulierung ist schlecht, Deregulierung ist gut.“

Meine Damen und Herren, Freie Berufe sind mehr als Zahlenwerk und Ökonomie. Wer über uns spricht, muss zwingend auch über die Freiberufler-DNA, die Gemeinwohlorientierung, sprechen. Nichtsdestotrotz stellen wir uns dieser ökonomisch basierten und mithin deutlich verengten Diskussion. Übrigens ist sie nicht nur verengt, weil sie auf die Ökonomie beschränkt ist, sondern sie ist auch noch innerhalb der Ökonomie verengt, weil die EU-Kommission und die OECD die Ökonomie weitgehend auf die Frage reduzieren, wer den niedrigsten Preis bietet. Das wird unseren Leistungen nicht gerecht. Nichtsdestotrotz stellen wir uns dieser ökonomisch basierten und mithin deutlich verengten Position und wappnen uns mit Beweismaterial. Hierbei sind wir beim Duesseldorf Institute for Competition Economics der Heinrich-Heine-Universität in Düsseldorf, kurz DICE genannt, fündig geworden. Die durch uns beauftragte Studie „Aspekte der Deregulierung bei den Freien Berufen“, liefert uns wertvolle neue Argumente. Uns lag daran, ein objektives Urteil aus der Wissenschaft zu erhalten. Direktor des beauftragten Instituts ist Herr Prof. Haucap, der von 2008 bis 2012 Vorsitzender der Monopolkommission war; ein Gremium, das die deutsche Bundesregierung, die Gesetzgebungsorgane sowie die Öffentlichkeit auf den Gebieten der Wettbewerbspolitik, des Wettbewerbsrechts und der Regulierung berät.

Herr Prof. Haucap ist mithin völlig unverdächtig, ein Anhänger von Regulierung zu sein. Umso interessanter und umso wertvoller sind die Ergebnisse, die er und sein Team erforscht haben, für unsere Argumenta-

tion. Aus der Studie sind folgende vier Aspekte abzuleiten, die für unsere Beweisführung ausgesprochen hilfreich sind:

1. Marktzutrittsregeln führen zu Wohlfahrtsverbesserung, höherer Markteffizienz und sichern die Qualität. Das liegt auf der Hand. Wenn nicht jeder Unqualifizierte, der sich selbst für geeignet befindet, beraten und therapieren darf, sondern ausschließlich Personen, die hinsichtlich ihrer Ausbildung definierte Voraussetzungen erfüllen, die gegebenenfalls auch eine Berufszulassung brauchen, dann sichert die mitgebrachte Kompetenz natürlich Qualität.

2. In Vertrauensgütermärkten führt Regulierung, die den Preiswettbewerb einschränkt, zu mehr Qualität und höherer Markteffizienz, das heißt zu Wohlfahrtsgewinnen. Anders ausgedrückt führt der Verzicht auf Regulierung und Preiswettbewerb dazu – oder bringt jedenfalls die Gefahr mit sich –, dass dies zulasten der Qualität geht.

3. Der gebräuchliche Produktivitätsbegriff ist nicht für freiberufliche Dienstleistungen konzipiert. Dies verhindert den objektiven Vergleich zwischen der Produktivitätsentwicklung von Gütern und Dienstleistungen. Es gibt hier immer das schöne Beispiel von dem Dirigenten, der nicht unbedingt deswegen besser wird, weil er erstens besonders kostengünstig ist und zweitens die Symphonie in zwei Drittel der üblichen Geschwindigkeit spielt. Das heißt, diejenigen Mechanismen, mit denen man etwa im Bereich der industriellen Wirtschaft Rationalisierungserfolge misst, bieten für uns keine geeigneten Parameter.

4. Der OECD-Regulierungsindikator hat eine begrenzte Aussagekraft bezüglich der tatsächlichen Regulierungsdichte und Wirkung in den Freien Berufen in Deutschland.

Bei unseren Ansprechpartnern hierzulande, meine Damen und Herren, ist die Studie auf großes Interesse gestoßen. Natürlich haben wir uns hierzu auch mit der Europäischen Kommission und mit der OECD ausgetauscht. Während die OECD eher verbindlich und konzessiv reagiert hat, hat sich die EU-Kommission nicht sonderlich einsichtig gezeigt, bisher. Aber seien Sie ganz sicher, wir bleiben dran, wir werden nicht nachlassen.

Meine Damen und Herren, für Ihre heutigen Erörterungen wünsche ich Ihnen gutes Gelingen. Es ist zweifelsfrei relevant, das eigene Berufsbild immer wieder zu spiegeln, damit aus dem Abgleich von Selbst- und

Fremdbild kein Zerrbild wird. Ich wünsche Ihnen spannende Vorträge und eine gute Diskussion, vielen Dank.

Herr Dr. Riedlinger

Vielen Dank, Herr Prof. Ewer, für Ihre wohlthuenden Worte für unseren Berufsstand und die Warnung vor Brüssel. Ich denke, da sind wir in einer Linie miteinander und wir sind natürlich noch mehr betroffen als die Anwaltschaft, aber die Freien Berufe insgesamt müssen schon kämpfen.

Vielen Dank und alles Gute.

Ich begrüße nunmehr die Mitglieder des wissenschaftlichen Arbeitskreises Berufsrecht des DWS-Instituts. Ich danke Ihnen für die fachliche Vorbereitung der heutigen Tagung. Ich freue mich, dass es auch diesmal wieder gelungen ist, ausgewiesene Experten des Berufsrechts und des Rechts der Freien Berufe für unsere Veranstaltung zu gewinnen. Herr Dr. Deckenbrock ist Akademischer Rat am Institut für Arbeits- und Wirtschaftsrecht der Universität zu Köln und wird in seinem anschließenden Impulsreferat einen Überblick zum Thema der Steuerberater als Rechtsdienstleister geben und historisch belegen, worauf das Rechtsdienstleistungsgesetz rekurriert. Herr Johnigk ist Geschäftsführer der Bundesrechtsanwaltskammer und ausgewiesener Experte, wenn es um das Thema Erbringung von Rechtsdienstleistungen geht. Ich begrüße insbesondere den Vorsitzenden des wissenschaftlichen Arbeitskreises, Herrn Prof. Mann, der die Podiumsdiskussion moderieren wird.

Meine sehr verehrten Damen und Herren, die Frage der Befugnis des Steuerberaters zur gerichtlichen Vertretung und zur Erbringung außergerichtlicher Rechtsdienstleistungen besitzt für die Berufsangehörigen eine erhebliche Relevanz. Der Steuerberater ist befugt, solche Rechtsdienstleistungen zu erbringen, zu denen ihn das Steuerberatungsgesetz ausdrücklich ermächtigt. Darüber hinaus kann der Steuerberater seinen Mandanten außergerichtliche Rechtsdienstleistungen anbieten, die ihm nach Maßgabe des Rechtsdienstleistungsgesetzes aus dem Jahre 2008 gestattet sind, und natürlich solche Dienste, die keine Rechtsdienstleistungen oder anderweitige Vorbehaltsaufgaben sind. Deswegen ist der Begriff der Rechtsdienstleistung für unsere Diskussion sicherlich von Bedeutung. Das Rechtsdienstleistungsgesetz hat Abgrenzungsfragen erleichtert, aber nicht abschließend geklärt. Zum

Steuerberatungsrecht ist positiv und richtig zu vermerken, dass das Bundesverwaltungsgericht den Begriff der Abgabenangelegenheiten weit auslegt, und die Vertretung durch Steuerberater vor den Verwaltungsgerichten insoweit zulässt. Zum Rechtsdienstleistungsgesetz stellt es zudem klar, dass eine Vertretung bei der Antragstellung nicht als Rechtsdienstleistung einzustufen sei. Negativ und letztlich unverständlich hat das Bundessozialgericht die Antragstellung und darüber hinaus die Vertretung der Steuerberater im sozialversicherungsrechtlichen Statusverfahren nicht zugelassen, und das auf einem Gebiet, das für die meisten Steuerberater zum alltäglichen Arbeitsumfeld gehört. Ich würde mal behaupten, Steuerberater verstehen von Sozialversicherungsbeitragsrecht deutlich mehr als von Fremdenverkehrsabgabe und Feuerwehxabgabe. Aber da sind wir nun auf den Gesetzgeber angewiesen. Vor diesem Hintergrund ist zu klären, zur Erbringung welcher Rechtsdienstleistungen der Steuerberater befugt ist oder befugt sein wird.

Meine Damen und Herren, Sie erwartet nun ein interessantes Impulsreferat, in dessen Anschluss wir eine Podiumsdiskussion vorgesehen haben. Danach laden wir Sie zu einem kleinen Imbiss ein, bei dem dann auch unsere Themen weiter in geselliger Runde diskutiert werden können.

Der guten Ordnung halber muss ich Sie darauf hinweisen, dass die Berufsrechtstagung in Ton und Bild aufgezeichnet wird und zugleich ausgestrahlt wird. Es ist weiter vorgesehen den Bildmitschnitt der Veranstaltung auf der Homepage des DWS-Instituts zu veröffentlichen. Auch die Wortbeiträge und die Ergebnisse der Podiumsdiskussion sollen in einem Tagungsband veröffentlicht werden. Wenn Sie sich bei der Podiumsdiskussion zu Wort melden, bitte ich Sie daher, zuerst laut und deutlich Ihren Namen zu nennen.

Herr Dr. Deckenbrock, wir sind gespannt auf Ihren Vortrag, um den ich Sie jetzt bitte.

I. Impulsreferat

„Der Steuerberater als Rechtsdienstleister“

Herr Dr. Deckenbrock

1. Die Reform des Rechtsberatungsrechts

Das Rechtsdienstleistungsgesetz (RDG) feiert Mitte kommenden Jahres seinen zehnten Geburtstag. Der Gesetzgeber hatte sich damals dafür entschieden, das frühere, aus dem Jahr 1935 stammende Rechtsberatungsgesetz (RBERG) nicht nur punktuell fortzuentwickeln, sondern es vollständig aufzuheben und durch eine zeitgemäße gesetzliche Regelung abzulösen. Die Regelung sollte – so die Worte in der amtlichen Begründung – einhergehen mit einer Deregulierung und Entbürokratisierung.¹ Die Reform war auch deshalb überfällig, weil diverse Entscheidungen des BGH und vor allem des BVerfG den Anwendungsbereich des RBERG teilweise außer Kraft gesetzt hatten.²

In Stellungnahmen zu dem Gesetzesvorhaben war die Rede von einer „(un)heimlichen Revolution in der Rechtsberatungsbranche“³ oder gar davon, dass von dem „früheren gesetzlichen Rechtsberatungsmonopol nichts Wesentliches mehr übrig geblieben ist“.⁴ Heute lässt sich dagegen wohl festhalten, dass sich viele – je nach Sichtweise – Hoffnungen und Befürchtungen, die mit dem Inkrafttreten des RDG verbunden waren, nicht bewahrheitet haben. Die Gesetzesnovelle hat die große Reform des Rechtsdienstleistungsrechts, die von Interessengruppen außerhalb der Anwaltschaft gefordert wurde, nicht gebracht. Dies liegt auch daran, dass in den §§ 2⁵ und 5⁶ RDG – den Zentraltatbeständen des RDG, auf die ich gleich noch näher zu sprechen komme – im Laufe des Verfahrens von Entwurf zu Entwurf (vor dem Regierungsentwurf gab es noch einen Diskussions- und einen Referentenentwurf) immer neue Hürden bzw. weitere Einschränkungen vorgenommen worden sind.

1 BT-Drucks. 16/3655, S. 1.

2 Siehe den Überblick bei *Henssler*, in: *Deckenbrock/Henssler*, RDG, 4. Aufl. 2015, Einleitung Rn. 9 ff.

3 So die Überschrift des Beitrags von *Römermann*, NJW 2006, 3025.

4 *Kleine-Cosack*, BB 2007, 2637, 2642.

5 *Deckenbrock/Henssler*, in: *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 2 Rn. 5 ff.

6 *Deckenbrock/Henssler*, in: *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 5 f.

Trotz dieser begrüßenswerten und aufgrund der schon angesprochenen Entscheidungen von BGH und BVerfG auch notwendigen Reform des Rechtsberatungsrechts bleiben viele Fragen offen. So werfen die im Gesetzgebungsverfahren vorgenommenen Veränderungen am Normwortlaut die Frage auf, inwieweit die ausführliche amtliche Begründung des Regierungsentwurfs wirklich noch als Auslegungshilfe taugt. Zudem arbeitet das Gesetz gerade bei den wichtigen Definitionen der Rechtsdienstleistung und der Nebenleistung mit unbestimmten Rechtsbegriffen, die es dem Anwender in der Praxis schwer machen, die Rechtmäßigkeit seiner Dienstleistungen rechtssicher zu prognostizieren. Das ist umso bedenklicher, wenn man die gravierenden Rechtsfolgen vor Augen hat, die ein Verstoß gegen das als Verbotsgesetz ausgestaltete RDG nach sich ziehen kann.⁷ Von daher ist es gut, dass die Praxis inzwischen auf einige Gerichtsentscheidungen zurückgreifen kann, die wichtige Grundfragen des Anwendungsbereichs des RDG klären.⁸ Gleichwohl ist auch heute noch festzustellen, dass stets eine Einzelfallbeurteilung notwendig ist zur Klärung der Frage, ob es sich etwa um eine erlaubnispflichtige Rechtsdienstleistung oder ob es sich um eine erlaubnisfähige Nebenleistung handelt. Damit bleiben zwangsläufig erhebliche Rechtsunsicherheiten verbunden. Erschwert wird das Ganze dadurch, dass sich schon verschiedene höchste Bundesgerichte zum Anwendungsbereich des RDG geäußert haben und hier nicht ganz deckungsgleiche Ansätze vertreten; relevant sind bislang vor allem Entscheidungen des BGH, des BSG und des BVerfG geworden.

2. Die Systematik des RDG

Ausgangspunkt der folgenden Überlegungen ist zunächst die Feststellung, dass das RDG ebenso wie das frühere RBerG als präventives Verbotsgesetz mit Erlaubnisvorbehalt (vgl. § 3 RDG) konzipiert ist. Damit hat der Gesetzgeber den (wenigen) Befürwortern des sogenannten

7 Zu denken sind an Folgen für das Vertragsverhältnis (§ 134 BGB), für den Versicherungsschutz, an mögliche wettbewerbsrechtliche Ansprüche (§§ 3, 3a, 8 UWG) sowie an öffentlich-rechtliche Konsequenzen (insbesondere § 20 RDG), dazu *Seichter*, in: Deckenbrock/Henssler (Fn. 2), § 3 Rn. 33 ff.

8 Siehe insbesondere BGH GRUR 2011, 539; BGHZ 192, 270 = NJW 2012, 1005; BGH NJW 2012, 1589; BGH NJW 2013, 59; BGH NJW 2013, 62; BGH NJW 2013, 1870; BGH NJW 2013, 3580; BGH NJW-RR 2016, 1056; BGH NJW 2016, 3441; BGH NJW-RR 2017, 410 sowie BSGE 115, 18 = NJW 2014, 493; BSGE 115, 171 = BeckRS 2014, 71499; BSG, Ur. v. 05.03.2014 – B 12 R 4/12 R, BeckRS 2014, 71772; BVerfG NVwZ-RR 2016, 394.

Informationsmodells, nach dem jedermann auch entgeltlich Rechtsdienstleistungen erbringen kann, solange er nur den Rechtsuchenden über seine mangelnde Qualifikation in Kenntnis setzt,⁹ eine klare Absage erteilt.¹⁰ Auch nach der Reform des Rechtsberatungsrechts ist damit die Erbringung von Rechtsdienstleistungen nur demjenigen erlaubt, der sich auf einen Erlaubnistatbestand berufen kann. Gerechtfertigt wird dieser strikte Ansatz mit der Notwendigkeit, die Rechtsuchenden, den Rechtsverkehr und die Rechtsordnung vor unqualifizierten Rechtsdienstleistungen zu schützen (§ 1 Abs. 1 S. 2 RDG).

3. Der Begriff der Rechtsdienstleistung

Damit das RDG allerdings überhaupt sachlich anwendbar ist, muss eine Rechtsdienstleistung im Sinne von § 2 Abs. 1 RDG gegeben sein. Danach ist unter dem Begriff „Rechtsdienstleistung“ jede Tätigkeit in konkreten fremden Angelegenheiten zu verstehen, sobald sie eine rechtliche Prüfung des Einzelfalls erfordert. Nur wenn sich eine Tätigkeit unter diesen Zentralbegriff subsumieren lässt, bedarf sie der Erlaubnis. Tätigkeiten unterhalb dieser Schwelle können dagegen erlaubnisfrei von jedermann ausgeübt werden.

a) Anforderungen an eine „rechtliche Prüfung“

Welche Anforderungen im Einzelnen an eine rechtliche Prüfung im Sinne des § 2 Abs. 1 RDG zu stellen sind, war seit dem Inkrafttreten des RDG heftig umstritten. Der Streit resultierte aus der bereits angesprochenen Entstehungsgeschichte des Gesetzes, da der Wortlaut des § 2 Abs. 1 RDG während des Gesetzgebungsverfahrens vom Rechtsausschuss deutlich gestrafft worden ist. Nachdem der Regierungsentwurf in § 2 Abs. 1 RDG-E¹¹ noch vorgesehen hatte, dass „Rechtsdienstleistung ... jede Tätigkeit in konkreten fremden Angelegenheiten [ist], sobald sie *nach der Verkehrsanschauung oder der erkennbaren Erwartung des Rechtsuchenden* eine *besondere* rechtliche Prüfung des Einzelfalls erfordert“, hat der Rechtsausschuss und ihm folgend das Plenum des Bundestags auf die kursiv gesetzten Wörter verzichtet.

9 Siehe insbesondere *Grunewald*, AnwBl 2004, 208 ff.

10 BT-Drucks. 16/3655, S. 30 f.; vgl. auch *Seichter*, in: *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 3 Rn. 2.

11 Vgl. BT-Drucks. 16/3655, S. 7, 46.

Teilweise wurde unter Hinweis auf die ursprünglich im Regierungsentwurf vorgesehene Fassung des § 2 Abs. 1 RDG angenommen, von der gesetzlich geforderten rechtlichen Prüfung sei nur dann auszugehen, wenn der Rechtsuchende eine besondere rechtliche Betreuung oder Aufklärung erkennbar erwarte oder nach der Verkehrsanschauung eine besondere rechtliche Prüfung erforderlich sei.¹² In einer Entscheidung des BVerwG vom 20. Januar 2016 heißt es immerhin, dass man von einer erlaubnispflichtigen Rechtsdienstleistung nur ausgehen könne, „wenn jedenfalls ein gewisses Maß an substanzieller Prüfung vorgenommen wird“.¹³

Der BGH dagegen hat sich am 14. Januar 2016 – also sechs Tage vor dem BVerwG – der auch von mir vertretenen¹⁴ Gegenauffassung angeschlossen. Der Begriff der Rechtsdienstleistung in § 2 Abs. 1 RDG erfasse jede konkrete Subsumtion eines Sachverhalts unter die maßgeblichen rechtlichen Bestimmungen, die über eine bloß schematische Anwendung von Rechtsnormen ohne weitere rechtliche Prüfung hinausgeht; ob es sich um eine einfache oder schwierige Rechtsfrage handelt, sei dabei unerheblich.¹⁵ Der Senat verweist insoweit zutreffend auf den Wortlaut des § 2 Abs. 1 RDG, dem sich eine Beschränkung des Anwendungsbereichs auf Tätigkeiten, die eine „besondere“ rechtliche Prüfung des Einzelfalls erfordern, eben nicht (mehr) entnehmen lässt, und auf die Entstehungsgeschichte des Gesetzes. Denn der Rechtsausschuss des Bundestags hat die Streichung des Worts „besondere“ durchgesetzt und so ausdrücklich vermeiden wollen, dass an das Erfordernis der rechtlichen Prüfung zu hohe Maßstäbe angelegt werden.¹⁶

Im Übrigen ist die Gesamtkonzeption des RDG zu bedenken. Der Gesetzgeber wollte einen weiten Bereich der Sachverhalte, die nach dem zuvor geltenden, aber verfassungskonform eingeschränkten Recht schon nicht in den Anwendungsbereich des früheren RBERG fielen, in

12 Dreyer/Müller, in: Dreyer/Lamm/Müller, RDG, 2009, § 2 Rn. 21; Kleine-Cosack, RDG, 3. Aufl. 2014, § 2 Rn. 26 ff.; Werber, VersR 2015, 1321, 1323.

13 BVerwG NVwZ-RR 2016, 394 Rn. 24.

14 Deckenbrock/Henssler, in: Deckenbrock/Henssler (Fn. 2), § 2 Rn. 33 ff.; siehe zudem Johnigk, in: Gaier/Wolf/Göcken, Anwaltliches Berufsrecht, 2. Aufl. 2014, § 2 RDG Rn. 33.

15 BGH NJW-RR 2016, 1056 Rn. 43 ff. sowie nachfolgend BGH NJW 2016, 3441 Rn. 23; offengelassen wurde der Meinungsstreit noch von BGH GRUR 2011, 539 Rn. 28; siehe auch BSGE 115, 18 Rn. 31 f. = NJW 2014, 493; BSGE 115, 171 Rn. 15 = BeckRS 2014, 71499.

16 BT-Drucks. 16/6634, S. 51.

§ 2 Abs. 1 RDG erfassen und in den für zulässige Nebenleistungen geschaffenen Erlaubnistatbestand des § 5 Abs. 1 RDG überführen. Erst innerhalb dieses Erlaubnistatbestands soll unter Berücksichtigung der Schutzzwecke des RDG die Entscheidung darüber getroffen werden, ob eine Tätigkeit als Nebenleistung zulässig ist oder ob sie als darüber hinausgehende Leistung nicht erbracht werden darf. Einem erweiterten Anwendungsbereich des § 2 Abs. 1 RDG steht damit eine im Vergleich zum früheren Recht liberalere Regelung für Nebenleistungen in § 5 Abs. 1 RDG gegenüber.¹⁷ Im Ausgangspunkt wird man daher festhalten müssen, dass jedenfalls auf der Ebene der Rechtsdienstleistung kein großzügigerer Maßstab gilt als noch zu Zeiten des RBerG, das Gegenteil soll sogar der Fall sein.

b) Einzelfälle

Gleichwohl gibt es Sachverhalte, die nicht als rechtliche Prüfung, sondern als rein wirtschaftliche Tätigkeit einzuordnen sind. Auch nach der Streichung des Wortes „besondere“ im Wortlaut des § 2 Abs. 1 RDG muss ein spezifisch juristischer Subsumtionsvorgang aufseiten des Dienstleistenden gegeben sein, um von einer Rechtsdienstleistung sprechen zu können.¹⁸ Im Rahmen von § 2 Abs. 1 RDG geht es damit nur um die Abgrenzung von bloßer Rechtsanwendung zu juristischer Rechtsprüfung und eben nicht um die Unterscheidung von „einfachem“ und „schwierigem“ Rechtsrat.¹⁹

Nicht die Schwelle zur erlaubnispflichtigen Rechtsdienstleistung überschreiten die Tätigkeiten, die objektiv nicht über die bloß schematische Anwendung des Rechts hinausgehen (sogenannte Routineangelegenheiten). Dazu gehören etwa das Auffinden, die Lektüre, die Wiedergabe und die rein schematische Anwendung von Rechtsnormen.²⁰ Können Daten gesammelt und anhand dieser Daten Massengeschäfte aus eng abgrenzbaren Bereichen mithilfe der elektronischen Datenverarbeitung schematisiert abgewickelt werden, weil die rechtlichen Grundlagen ein-

17 BGH NJW-RR 2016, 1056 Rn. 47 f. unter Verweis auf BT-Drucks. 16/3655, S. 51 f.; siehe dazu auch *Deckenbrock/Henssler*, in: *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 3.

18 BT-Drucks. 16/3655, S. 46; BT-Drucks. 16/6634, S. 51.

19 BT-Drucks. 16/6634, S. 51; kritisch *Römermann*, NJW 2014, 1777, 1779, nach dem jeder Rechtsanwendung zwangsläufig eine Prüfung im Sinne eines Subsumtionsvorgangs vorausgeht.

20 BT-Drucks. 16/3655, S. 46.

deutig sind und keine Ausnahmen kennen, ist keine individuelle Beratung im Einzelfall erforderlich.²¹

Wie sich aus den Tatbestandsmerkmalen „konkrete Angelegenheit“ und „Prüfung des Einzelfalls“ ergibt, liegt eine Rechtsdienstleistung auch dann nicht vor, wenn zwar eine vertiefte Auseinandersetzung mit rechtlichen Fragestellungen stattfindet, diese sich jedoch nicht auf einen konkreten Einzelfall bezieht. Allgemeine, an die Öffentlichkeit oder einen interessierten Kreis gerichtete rechtliche Informationen stellen damit keine Rechtsdienstleistung dar, selbst wenn sie einen konkreten Fall als Beispiel heranziehen. Auch eine allgemein gehaltene, auf den nicht überprüften Angaben des Nachfragenden beruhende Rechtsauskunft an eine interessierte Einzelperson ist keine Rechtsdienstleistung.²²

Eine erlaubnispflichtige Rechtsdienstleistung ist dagegen ohne Weiteres in der Gestaltung von Rechtsverhältnissen zu sehen; hierzu zählen etwa die Anfertigung von Vertragsentwürfen,²³ das Aufsetzen Allgemeiner Geschäftsbedingungen,²⁴ der Entwurf eines Testaments,²⁵ die Vorbereitung einer Vorsorgevollmacht²⁶ und das Verfassen einer Vereins- oder Stiftungssatzung.²⁷ Die Grenze zur Rechtsdienstleistung ist allerdings grundsätzlich noch nicht überschritten, wenn ein Dienstleister seinem Kunden ein standardisiertes Vertragsformular überlässt,²⁸ es sei denn, bereits die Auswahl des passenden Formulars erfordert eine rechtliche Prüfung.²⁹ Auch die Hilfeleistung bei der Ausfüllung eines solchen standardisierten Vertragsformulars kann noch erlaubnisfrei sein, wenn diese sich auf das Erfragen der erforderlichen Angaben (z. B. Personalien, Höhe der Miete und der Mietkaution, Mietdauer, umzulegende Nebenkosten und ihre Verteilung, Dokumentation des Zustands der Mieträume) und das Einsetzen in das Dokument be-

21 BGH NJW 2016, 3441 Rn. 37 unter Verweis auf BVerfGE 97, 12, 29 = NJW 1998, 3481, 3482 („Patentgebührenüberwachung“).

22 BT-Drucks. 16/3655, S. 47.

23 BGHZ 70, 12, 13 = NJW 1978, 322.

24 *Chemnitz/Johnigk*, RBERG, 11. Aufl. 2003, Rn. 42.

25 OLG Karlsruhe, NJW-RR 2007, 206, 207.

26 OLG Karlsruhe, Urt. v. 23.12.2010 – 4 U 109/10, BeckRS 2011, 22997; *Krenzler*, in: *Krenzler, RDG*, 2. Aufl. 2017, § 2 Rn. 47; a.A. *Kleine-Cosack* (Fn. 12), § 2 Rn. 85.

27 OLG Karlsruhe, NJW-RR 2007, 206, 207; LG Baden-Baden, Urt. v. 22.09.2010 – 4 O 32/10, BeckRS 2011, 14060.

28 OLG Karlsruhe, NJW-RR 2011, 119, 120.

29 *Deckenbrock/Henssler*, in: *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 2 Rn. 54.

schränkt.³⁰ Geht diese Hilfe mit einer rechtlichen Beratung einher, etwa über die Zulässigkeit bestimmter Vertragsklauseln, sind aber die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 RDG zu bejahen.³¹

Das RDG ist zudem regelmäßig anwendbar, wenn jemand Hilfe bei der Durchsetzung, Sicherung und Klarstellung von Rechten (Rechtsverwirklichung) leistet.³² Etwas anderes mag allenfalls bei einfachen Mahnschreiben gelten.³³ Ebenso wie für die Durchsetzung ist für die Abwehr von Ansprüchen in aller Regel eine Rechtsprüfung erforderlich. Dies gilt auch für die Beantwortung von Abmahnschreiben.³⁴ Die Kündigung eines Vertragsverhältnisses ist Rechtsdienstleistung, wenn diese erst erklärt werden kann, nachdem die Voraussetzungen hierfür mit Blick auf den konkreten Fall geprüft und bejaht worden sind.³⁵ Die Schwelle zur Rechtsdienstleistung überschreitet dagegen noch nicht die bloße Mitwirkung bei einer Vertragskündigung durch formularmäßige Erklärungen,³⁶ hierzu zählen vor allem die Fälle, in denen die Kündigung ohne Grund möglich ist.³⁷ Auch Hilfeleistungen mit Bezug auf ein gerichtliches Verfahren wie die Vorbereitung von Schriftsätzen sowie die fortlaufende Beratung einer Prozesspartei („Parteicoaching“) sind erlaubnispflichtige Tätigkeiten.³⁸

Die Tätigkeit eines Schuldnerberaters wird als erlaubnisfrei angesehen, soweit er sich auf eine wirtschaftliche Beratung beschränkt. Hierzu zählen etwa Umschuldungsangebote und Kreditvermittlung.³⁹ Erlaubnispflichtige Rechtsdienstleistungen sind dagegen gegeben, wenn ein Schuldnerberater die Überschuldungssituation auch rechtlich bewertet und bewältigt. Das ist etwa der Fall, wenn er gegen den Schuldner gerichtete Forderungen inhaltlich prüft oder sich um die Vorbereitung eines Verbraucherinsolvenzverfahrens kümmert.⁴⁰ Auch die Prüfung, ob

30 OLG Karlsruhe, NJW-RR 2011, 119, 120.

31 *Deckenbrock/Henssler*, in: *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 2 Rn. 54.

32 *Deckenbrock/Henssler*, in: *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 2 Rn. 55.

33 *Deckenbrock/Henssler*, in: *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 2 Rn. 51; *Johnigk*, in: *Gaier/Wolf/Göcken* (Fn. 14), § 2 RDG Rn. 38.

34 OLG Köln, NJW-RR 1986, 917.

35 BGH NJW 2012, 1589 Rn. 20.

36 BT-Drucks. 16/3655, S. 46.

37 Vgl. dazu OLG Düsseldorf, NJW-RR 2004, 489, 490.

38 BT-Drucks. 16/3655, S. 45; BGH NJW 2012, 1152 Rn. 6; *Deckenbrock*, in: *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 1 Rn. 18; *Deckenbrock*, AnwBl 2017, 937, 942.

39 BT-Drucks. 16/3655, S. 42.

40 BT-Drucks. 16/3655, S. 42.

ein Unternehmen überschuldet im Sinne des § 19 InsO ist, erfüllt die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 RDG.⁴¹

In Anbetracht dieser nicht einfachen Abgrenzungen hat das BSG auch die Antragstellung und das Betreiben des Verwaltungsverfahrens nach SGB X zur Erstfeststellung des Grads der Behinderung sowie der Voraussetzungen zur Inanspruchnahme von Nachteilsausgleichen nach dem SGB IX bis zur Bescheidung des Antrags nicht als Rechtsdienstleistungen im Sinne von § 2 Abs. 1 RDG qualifiziert. Insoweit hat der Senat entscheidend darauf abgestellt, dass ein Antragsteller bis zur Bescheiderteilung lediglich das von der Behörde vorgefertigte Formular ausfüllen und ihm vorliegende Belege über ärztliche Behandlungen beifügen bzw. die ladungsfähigen Anschriften der behandelnden Ärzte angeben müsse. Hierbei handele es sich ausschließlich um eine bloße tatsächliche Mitwirkung, die keine rechtliche Prüfung erfordere. Außerdem müsse berücksichtigt werden, dass die zuständige Behörde den insoweit entscheidungserheblichen Sachverhalt gemäß § 20 Abs. 1 S. 1 SGB X von Amts wegen zu ermitteln habe.⁴² Etwas anderes soll jedoch für die sich gegebenenfalls anschließende Tätigkeit im Widerspruchsverfahren nach Erteilung des Erstbescheids gelten. Denn in diesem Fall müssen die rechtlichen Zusammenhänge in den Blick genommen werden, um beurteilen zu können, ob alle relevanten Tatsachen vollständig und zutreffend gewürdigt worden sind.⁴³ Das RDG ist wohl auch anwendbar, wenn es um die Abwehr eines (beabsichtigten) Aufhebungsbescheids nach dem SGB IX mit der Erforderlichkeit einer vorherigen Anhörung gem. § 24 Abs. 1 SGB X geht.⁴⁴

Eine ähnliche Differenzierung hat das BVerwG für den Fall vorgenommen, dass ein Steuerberater nicht nur Fremdenverkehrsbetriebe in steuerlicher Hinsicht berät, sondern in Vollmacht zudem Erklärungen gegenüber der Stadt zur Höhe der Fremdenverkehrsbeiträge abgibt. Die Vertretung bei der Antragstellung im Verwaltungsverfahren könne noch nicht als Rechtsdienstleistung gewertet werden, weil der Steuer-

41 BGH NJW-RR 2013, 983 Rn. 17. Nach *Krenzler*, in: *Krenzler* (Fn. 26), § 5 Rn. 73 sollen Steuerberater diese Prüfung auch nicht als Nebenleistung erbringen dürfen, weil sie nach Inhalt und Umfang ein solches Gewicht habe, dass sie jedenfalls gleichgewichtig neben die Haupttätigkeit trete.

42 BSGE 115, 18 Rn. 33 ff. = NJW 2014, 493; die Rechtsprechung des BSG insoweit ablehnend *Römermann* NJW 2014, 1777, 1779.

43 BSGE 115, 18 Rn. 36 ff. = NJW 2014, 493.

44 *Deckenbrock/Henssler*, in: *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 2 Rn. 59; vgl. auch BSGE 115, 18 Rn. 35 = NJW 2014, 493 ohne abschließende Stellungnahme.

berater lediglich die für die Beitragserhebung vorgesehenen Formulare ausfülle sowie tatsächliche Angaben zu Umsatz- und Gewinnzahlen mache.⁴⁵ Für das Widerspruchsverfahren sei dagegen auch hier von der Erbringung von Rechtsdienstleistungen auszugehen.⁴⁶

Anders als der Antrag auf Feststellung des Grads der Behinderung ist der Antrag auf Statusfeststellung nach § 7a SGB IV nach einer weiteren Entscheidung des BSG dagegen eine erlaubnispflichtige Rechtsdienstleistung. Bereits die Antragstellung und das Betreiben eines Verwaltungsverfahrens nach § 7a Abs. 1 SGB IV mit dem in diesem Zusammenhang nach Absatz 4 der Regelung vorgesehenen obligatorischen Anhörungsverfahren machen nach – zweifelhafter – Auffassung des Senats eine solche „rechtliche Prüfung des Einzelfalls“ erforderlich.⁴⁷

4. Notwendigkeit einer Erlaubnisnorm

Liegt eine erlaubnispflichtige Rechtsdienstleistung vor, bedarf es einer entsprechenden Erlaubnisnorm, um diese in zulässiger Weise erbringen zu können.

a) Regelungen des StBerG

Für den Bereich der Steuerrechtsberatung, der einen Teilbereich der gesamten Rechtsdienstleistungspalette darstellt, findet sich im RDG keine Regelung. Zu beachten sind aber die speziellen Befugnisnormen des StBerG. Um das Verhältnis des RDG zu diesen Bestimmungen des StBerG zu bestimmen, lohnt sich ein Blick in § 1 Abs. 3 RDG. Die Norm stellt klar, dass außerhalb des RDG getroffenen Regelungen über die Befugnis, Rechtsdienstleistungen zu erbringen, unberührt bleiben. Hiermit soll in erster Linie verdeutlicht werden, dass sich Rechtsdienstleistungsbefugnisse auch aus anderen gesetzlichen Vorschriften erge-

45 BVerwG NVwZ-RR 2016, 394 Rn. 25.

46 BVerwG NVwZ-RR 2016, 394 Rn. 24 ff.

47 BSG, Urf. v. 05.03.2014 – B 12 R 4/12 R, BeckRS 2014, 71772 Rn. 15 ff.; offengelassen noch von BSGE 115, 18 Rn. 35 = NJW 2014, 493.

ben können. Damit wird das RDG im Verhältnis zu anderen Gesetzen als *lex generalis* gekennzeichnet.⁴⁸

§ 2 StBerG bestimmt – auch nach der Reform des Rechtsberatungsrechts –, dass Hilfeleistung in Steuersachen geschäftsmäßig⁴⁹ nur von Personen und Vereinigungen ausgeübt werden darf, die dazu befugt sind. Hierzu zählen nach § 3 Nr. 1 StBerG insbesondere die Steuerberater. In § 33 StBerG wird es als ihre Aufgabe definiert, im Rahmen ihres Auftrags ihre Auftraggeber in Steuersachen zu beraten, sie zu vertreten und ihnen bei der Bearbeitung ihrer Steuerangelegenheiten und bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten Hilfe zu leisten. Eingeschlossen sind insoweit auch die Hilfeleistung in Steuerstrafsachen und in Bußgeldsachen wegen einer Steuerordnungswidrigkeit sowie die Hilfeleistung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten, die aufgrund von Steuergesetzen bestehen, insbesondere die Aufstellung von Steuerbilanzen und deren steuerrechtliche Beurteilung. Bei all diesen Tätigkeiten handelt es sich um Haupttätigkeiten eines Steuerberaters, die er als Hauptleistung und damit selbstverständlich unproblematisch erbringen darf.⁵⁰

b) Rechtsdienstleistungen als Nebenleistung

Die in § 33 StBerG vorgenommene Auflistung hat aber nicht zur Folge, dass dem Steuerberater die Vornahme von Rechtsdienstleistungen, die sich auf andere Bereiche des Rechts beziehen, damit per se verwehrt ist. Es ist vielmehr anerkannt, dass neben der spezialgesetzlichen Regelung des StBerG das RDG ergänzend anwendbar sein kann. So steht es Steuerberatern, soweit sie nicht im steuerrechtlichen Bereich tätig werden, offen, sich auf die Nebenleistungsvorschrift des § 5 RDG zu berufen.⁵¹ Unter dem Gesichtspunkt der Rechtsklarheit ist dieser Ansatz des Gesetzgebers misslich. Zwar handelt es sich bei § 5 RDG

48 BT-Drucks. 16/3655, S. 45.

49 Die Beibehaltung dieses überholten und im RDG nicht mehr fortgeführten Kriteriums ist verfassungsrechtlich problematisch, vgl. dazu *Deckenbrock*, AnwBl 2017, 937, 943 f.

50 Siehe in diesem Zusammenhang auch die Auflistung der Steuerberatern vorbehaltenen Aufgaben in § 1 StBerG; auch sie beschreibt das zulässige Tätigkeitsfeld des Steuerberaters, vgl. *Ring*, DStR-Beih 2017, 51 f.

51 BT-Drucks. 16/3655, S. 51; *Deckenbrock/Henssler*, in: *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 43, 96; a. A. *Hirtz*, in: *BeckOK-RDG*, 3. Edition (Stand: 1.10.2017), § 5 Rn. 23, 27.

um einen flexiblen und entwicklungs-offenen Tatbestand,⁵² dieser Ansatz bringt es aber denknöwendig mit sich, dass die Zulässigkeit konkreter Tätigkeiten sich ohne entsprechende höchstrichterliche Judikate nur sehr schwer prognostizieren lässt.⁵³ In Österreich hat der Gesetzgeber dagegen jüngst einen anderen Weg gewählt und alle Tätigkeiten, die Steuerberatern offenstehen (also auch die Nebenleistungen), gebündelt im Bundesgesetz über die Wirtschaftstreuhandberufe geregelt.⁵⁴

§ 5 Abs. 1 S. 1 RDG erlaubt Rechtsdienstleistungen im Zusammenhang mit einer anderen Tätigkeit, wenn sie als Nebenleistung zum Berufs- oder Tätigkeitsbild gehören. § 5 Abs. 1 S. 2 RDG nennt drei konkrete Prüfungskriterien für die Einordnung als Nebentätigkeit oder prägende Tätigkeit. Die Vorschrift bezieht sich (1) auf Umfang und Inhalt der rechtsdienstleistenden Nebenleistung, (2) auf den erforderlichen sachlichen Zusammenhang zwischen Haupt- und Nebentätigkeit und schließlich (3) auf die für die Erbringung der allgemeinen Dienstleistung erforderliche juristische Qualifikation.

aa) Umfang und Inhalt

Widmen wir uns dem ersten dieser drei Kriterien: dem Umfang und Inhalt der rechtsdienstleistenden Nebenleistung. Maßgeblich ist, ob die Rechtsdienstleistung nach der Verkehrsanschauung innerhalb der Gesamtleistung ein solches Gewicht hat, dass nicht mehr von einer bloßen Nebenleistung ausgegangen werden kann. Dies ist nicht der Fall, wenn die allgemein rechtsberatende Tätigkeit die Leistung nicht insgesamt prägt.⁵⁵ Insoweit ist zu beachten, dass nach dem Willen des Gesetzgebers Nebenleistungen nicht mehr auf bloße Hilfstätigkeiten beschränkt sein, sondern im Einzelfall innerhalb der Gesamtleistung einen

52 BT-Drucks. 16/3655, S. 52; *Deckenbrock/Henssler*, in: *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 13 ff.

53 Verschiedentlich ist in der Literatur der Versuch unternommen worden, für Steuerberater zulässige und unzulässige Tätigkeiten voneinander abzugrenzen, vgl. *Pestke*, Stbg 1998, 406 ff. (noch zum RBERG) sowie *Pestke*, Stbg 2008, 502 ff.; *Hund*, DStR 2008, 1208 ff.; *Lühn/Arens*, GStB 2010, 254 ff.; *Hässel/Hengsberger* BB 2009, 135 ff.; *Ring*, DStR-Beih 2017, 51 ff.

54 Bundesgesetz über die Wirtschaftstreuhandberufe (Wirtschaftstreuhandberufsgesetz 2017 – WTBG 2017, vgl. http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblAuth/BGBLA_2017_I_137/BGBLA_2017_I_137.pdf).

55 BGH NJW 2012, 1589 Rn. 23; BSG NJW 2014, 493 Rn. 45.

„beachtlichen Umfang“ erlangen können sollen.⁵⁶ Wenn die Rechtsdienstleistung aber denselben zeitlichen Umfang wie die Haupttätigkeit einnimmt oder gar überschreitet, lässt sich schon begrifflich nicht mehr von einer Nebenleistung sprechen.⁵⁷ Da das Gesetz nicht allein auf den Umfang, sondern auch auf den Inhalt der Rechtsdienstleistung abstellt, kommt es bei der Gewichtung von Haupt- und Nebentätigkeit nicht allein auf den (Zeit-)Anteil der rechtsdienstleistenden Tätigkeit an der Gesamttätigkeit an, sondern auch und vor allem auf die Schwierigkeit und Komplexität der Rechtsdienstleistung.⁵⁸

bb) Sachlicher Zusammenhang mit der Haupttätigkeit

Das zweite zu berücksichtigende Kriterium betrifft den notwendigen sachlichen Zusammenhang zwischen Haupt- und Nebenleistung. Erforderlich ist (nur) eine innere, inhaltliche Verbindung zur Haupttätigkeit.⁵⁹ Anders als nach Art. 1 § 5 RBERG a.F. erfordert die Zulässigkeit rechtsdienstleistender Nebenleistungen nach § 5 Abs. 1 RDG keinen unmittelbaren, unlöslichen Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit mehr; hiermit hat der Gesetzgeber eine deutliche Liberalisierung verbunden.⁶⁰ Zudem ist es nicht mehr notwendig, dass Steuerberater ihre Aufgaben ohne die Rechtsberatung nicht sachgemäß erledigen können (§ 1 Abs. 5 Nr. 2 RBERG a.F.).⁶¹ Gleichwohl sind auch nach der Neure-

56 BT-Drucks. 16/3655, S. 38; vgl. bereits BVerwGE 122, 130, 144 = NJW 2005, 1293, 1297 zum RBERG.

57 *Johnigk*, in: Gaier/Wolf/Göcken (Fn. 14), § 5 Rn. 22; *Weth*, in: Henssler/Prütting, BRAO, 4. Aufl. 2014, § 5 RDG Rn. 10; vgl. auch OLG Bremen NJW 2012, 81 f.

58 BT-Drucks. 16/3655, S. 54.

59 BT-Drucks. 16/3655, S. 54. Auch die Prüfungsgebiete der Steuerberaterprüfung (§ 37 Abs. 3 StBerG) können herangezogen werden, wenn es um die Rechtsdienstleistungskompetenzen des Steuerberaters geht. Soweit dagegen § 57 Abs. 3 StBerG katalogartig auflistet, welche Tätigkeiten mit dem Beruf eines Steuerberaters vereinbar sind, ist dies für die Bestimmung des Berufsbilds unergiebig. Denn die Norm beschreibt nicht Tätigkeiten eines Steuerberaters, sondern diejenigen eines – mit dem Beruf des Steuerberaters vereinbaren – Nebenberufs (*Deckenbrock/Henssler*, in: Deckenbrock/Henssler [Fn. 2], § 5 Rn. 93; *Ring*, DStR-Beih 2017, 51, 56 f.; a.A. BGH NJW-RR 1990, 479; BGH NJW-RR 2013, 983 Rn. 20; *Pestke*, Stbg 2008, 502, 509). So ist etwa nach § 57 Abs. 3 Nr. 1 StBerG die Tätigkeit als Rechtsanwalt mit dem Beruf eines Steuerberaters vereinbar, dies bedeutet aber selbstverständlich nicht, dass rechtsdienstleistende Tätigkeiten in jeder Hinsicht zum Berufsbild des Steuerberaters zählen.

60 BT-Drucks. 16/3655, S. 52; vgl. auch *Sabel*, in: Kilian/Sabel/vom Stein, Das neue Rechtsdienstleistungsrecht, 2008, Rn. 206. Zu den Anforderungen an die Unmittelbarkeit ausführlich *Chemnitz/Johnigk* (Fn. 24), Rn. 522 ff.

61 BT-Drucks. 16/3655, S. 52; siehe auch BGH GRUR 2011, 539 Rn. 35; BGH NJW 2012, 1589 Rn. 22; BGHZ 192, 270 = NJW 2012, 1005 Rn. 11; BGH NJW 2013, 59 Rn. 23; BSGE 115, 18 Rn. 43 = NJW 2014, 493.

gelung Rechtsdienstleistungen, die nicht im Mittelpunkt der Leistung stehen, nur dann zulässig, wenn sie zum Ablauf oder zur Abwicklung des Hauptgeschäfts dazugehören.⁶² Die notwendige innere inhaltliche Verbindung kann daher nicht allein durch die betroffenen Parteien beliebig vereinbart und so „künstlich“ herbeigeführt werden.⁶³ Die gesetzliche Erlaubnispflicht des § 5 Abs. 1 RDG wird damit im Ergebnis nicht dadurch disponibel, dass die Parteien die Möglichkeit haben, eine an sich erlaubnispflichtige Rechtsdienstleistung als – dann erlaubnisfreie – Nebenleistung zu vereinbaren.⁶⁴ Allerdings kann umgekehrt der Umstand, dass der rechtsdienstleistende Teil der Leistung aufgrund einer gesonderten vertraglichen Vereinbarung zu erbringen ist und besonders vergütet wird, indiziell gegen das Vorliegen einer bloßen Nebenleistung sprechen.⁶⁵

cc) Rechtskenntnisse, die für die Haupttätigkeit erforderlich sind

Schließlich sollen drittens die Rechtskenntnisse zu berücksichtigen sein, die für die Haupttätigkeit erforderlich sind. Je höher die Rechtskenntnisse sind, die für die Haupttätigkeit erforderlich sind, desto weiter reichen auch die Rechtsdienstleistungskompetenzen dieses Dienstleiters im Bereich der Nebenleistungen. Gleichzeitig wirkt das Tatbestandsmerkmal der beruflichen Qualifikation bei Berufen, die keine oder nur geringe rechtliche Kenntnisse erfordern, in erheblicher Weise einschränkend.⁶⁶ Über die für die Haupttätigkeit erforderliche berufliche Qualifikation wird so ein gewisser Mindestqualitätsstandard auch für die als Nebenleistung erbrachte rechtliche Beratung gewährleistet.⁶⁷ Steuerberater, die über gewisse Rechtskenntnisse verfügen (müssen) und denen in Teilbereichen des Rechts (Steuerrechtsberatung) sogar eine unbeschränkte Befugnis zur Rechtsberatung eingeräumt ist, können dementsprechend aus der Norm weiter reichende Rechte herleiten als etwa Kfz-Händler, die für ihre eigentliche Tätigkeit keine besonderen

62 BT-Drucks. 16/3655, S. 52.

63 BT-Drucks. 16/3655, S. 54.

64 BT-Drucks. 16/6634, S. 54; siehe auch BGHZ 192, 270 Rn. 14 = NJW 2012, 1005; BGH NJW 2013, 59 Rn. 23; BSG NJW 2014, 493 Rn. 44.

65 BT-Drucks. 16/3655, S. 52; BGH NJW-RR 2016, 1056 Rn. 27.

66 BT-Drucks. 16/3655, S. 54.

67 BGH NJW 2013, 59 Rn. 30; OLG Düsseldorf, GRUR-RR 2014, 399, 400.

Rechtskenntnisse benötigen.⁶⁸ Steuerberater haben daher eine natürliche Vorrangstellung gegenüber anderen Berufen.⁶⁹

dd) Stets erlaubte Nebenleistungen

Auf derartige differenzierte Betrachtungen kommt es in drei Tätigkeitsfeldern nicht an. Der Gesetzgeber hat nämlich in § 5 Abs. 2 RDG Rechtsdienstleistungen, die im Zusammenhang mit einer Testamentsvollstreckung, Haus- und Wohnungsverwaltung oder Fördermittelberatung erbracht werden, als stets erlaubte Nebenleistungen definiert. Steuerberatern sind daher diese Tätigkeitsfelder grundsätzlich ohne Beschränkungen eröffnet.⁷⁰

ee) Einzelfälle

Was folgt aus diesen abstrakten Überlegungen nun konkret für den Steuerberater? Zu beachten ist, dass Steuerberatung eine auf ein Fachgebiet beschränkte Rechtsberatung mit Berührungspunkten zum außersteuerlichen Recht ist. Das BVerwG hat insoweit jüngst betont, dass „das Steuerrecht eine Querschnittsmaterie“ ist, „die alle Lebensbereiche betrifft und die sich ohne Kenntnisse anderer Rechtsmaterien (insbesondere des Zivilrechts) nicht verstehen lässt. Dies führt dazu, dass Steuerberater – ähnlich wie Rechtsanwälte – immer wieder gezwungen sind, sich in Rechtsgebiete einzuarbeiten, die in ihrer Ausbildung nicht oder nur am Rande vermittelt werden.“⁷¹ Mit Blick auf die steuerlichen Gegebenheiten kann sich daher die Beratungspflicht des Steuerberaters auch auf „fremde“ Rechtsgebiete erstrecken, wie umgekehrt auch andere Berufe die Verpflichtung haben können, auf steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten hinzuweisen.⁷² Allerdings ist eine Tätigkeit auf außersteuerlichen Rechtsgebieten nicht allein deshalb dem Berufs- und Tätigkeitsbild eines Steuerberaters zuzuordnen, weil bestimmte Tatbestände überhaupt für die steuerliche Beratung relevant

68 Vgl. BT-Drucks. 16/3655, S. 52; BGH NJW 2012, 1589 Rn. 23; BSG NJW 2014, 493 Rn. 47; OLG Köln, GRUR-RR 2014, 292 f.

69 *Hund*, DStR 2008, 1208, 1210.

70 Die Regelung des § 5 Abs. 2 RDG geht auf verschiedene Entscheidungen des BGH unter der Ägide des RBERG zurück, vgl. etwa BGH NJW 2005, 968; BGH NJW 2005, 969 ff. (zur Testamentsvollstreckung) und BGH NJW 2005, 2458 ff. (zur Fördermittelberatung); siehe zu Einzelheiten *Deckenbrock*, in: Henssler/Deckenbrock (Fn. 5), § 5 Rn. 134 ff.

71 BVerwG NVwZ-RR 2016, 394 Rn. 21.

72 BSG NJW-RR 1997, 1013, 1014; BSGE 115, 18 Rn. 39 = NJW 2014, 493; BSGE 115, 171 Rn. 29; vgl. auch BVerfGE 75, 246, 276 = NJW 1988, 545, 548.

sind. Ansonsten hätte man dem Steuerberater konsequenterweise zur unbeschränkten Erbringung von Rechtsdienstleistungen ermächtigen müssen.⁷³

Vor diesem Hintergrund kann es etwa zulässig sein, wenn ein Steuerberater im Zusammenhang mit einer erbschaftssteuerlichen Beratung – auch bezogen auf den konkreten Sachverhalt – über die gesetzliche Erbfolge und die Möglichkeit der Geltendmachung von Pflichtteilen aufklärt.⁷⁴ Rechtmäßig kann es auch sein, Vertragsklauseln zu entwerfen, die die Vermeidung einer steuerschädlichen verdeckten Gewinnausschüttung zum Ziel haben.⁷⁵ Soweit sie überhaupt Rechtsdienstleistung sind, gehören die Insolvenz-, Sanierungs- und Umschuldungsberatung als Nebenleistung zum Berufsbild eines Steuerberaters.⁷⁶

Nicht erlaubt ist Steuerberatern dagegen die Gestaltung komplexer Verträge oder Testamente; sie kann wegen ihres Inhalts und Umfangs nicht mehr Nebenleistung sein.⁷⁷ Unzulässig ist daher der Entwurf eines Sicherungsübereignungsvertrags,⁷⁸ eines Gesellschaftsvertrags,⁷⁹ eines Unternehmenskaufvertrags, eines Umwandlungsvertrags oder eines Erb- oder Ehevertrags, soweit sich die Tätigkeit nicht auf den steuerlichen Vertragsteil beschränkt.⁸⁰ Im Bereich der Testamentserrichtung sind insbesondere (aber nicht ausschließlich) bei einem Behindertentestament oder einem Testament mit Auslandsvermögen neben den steuerrechtlichen Aspekten auch schwierige andere Rechtsfragen zu beantworten, die eine Qualifizierung der Tätigkeit als

73 BSGE 115, 171 Rn. 29; kritisch zu dieser Formulierung *Mann*, DStR-Beih 2017, 65, 68.

74 *Krenzler*, in: *Krenzler* (Fn. 26), § 5 Rn. 105; *Dreyer/Müller*, in: *Dreyer/Lamm/Müller* (Fn. 12), § 5 Rn. 41; *Kleine-Cosack* (Fn. 12), § 5 Rn. 191; *Grunewald*, ZEV 2008, 257, 258 f.

75 OLG Düsseldorf, Ur. v. 22.03.2011 – 23 U 101/10, BeckRS 2011, 21987; der BGH hat mit Beschl. v. 04.07.2013 – IX ZR 61/11, BeckRS 2013, 12257 die Nichtzulassungsbeschwerde gegen das Urteil des OLG Düsseldorf zurückgewiesen.

76 BGH NJW-RR 2013, 983 Rn. 20; *Krenzler*, in: *Krenzler* (Fn. 26), § 5 Rn. 73, 106; *Gräfe*, DStR 2010, 618, 619.

77 *Krenzler*, in: *Krenzler* (Fn. 26), § 5 Rn. 107; *Hirtz*, in: *BeckOK-RDG* (Fn. 51), § 5 Rn. 167; *Johnigk*, in: *Gaier/Wolf/Göcken* (Fn. 14), § 5 Rn. 34; großzügiger aber *Kleine-Cosack* (Fn. 12), § 5 Rn. 191 f.

78 BGH NJW 1963, 2027, 2028.

79 Siehe bereits BGH NJW 1963, 2027, 2028; BGH NJW 1986, 1050, 1051 f.; BGH NJW-RR 1992, 1110, 1115; BGH NJW 2000, 69; OLG Hamburg, AnwBl 1963, 87 f.; OLG Koblenz, AnwBl 1976, 48 f.; OLG Koblenz, AnwBl 1998, 223 f. zum RBERG.

80 *Sabel*, in: *Kilian/Sabel/vom Stein* (Fn. 60), Rn. 244.

Nebenleistung verbieten.⁸¹ Gleiches gilt für die Errichtung einer Stiftung von Todes wegen.⁸²

Auch die bereits angesprochene Tätigkeit in Widerspruchsverfahren, etwa im Verfahren nach § 8 SGB X zur Erstfeststellung des Grads der Behinderung sowie der Voraussetzungen zur Inanspruchnahme von Nachteilsausgleichen nach dem SGB IX kann nach Auffassung des BSG nicht unter den Nebenleistungstatbestand subsumiert werden.⁸³ Der Senat hebt insoweit hervor, dass die streitigen Feststellungen nach dem Schwerbehindertenrecht weit über das Steuerrecht hinaus Bedeutung haben. Sie könnten sich nicht nur auf die Inanspruchnahme aller möglichen Nachteilsausgleiche, sondern zum Beispiel auch auf das Kündigungsschutz- und Rentenversicherungsrecht auswirken. Überdies sei zu beachten, dass das Widerspruchsverfahren Vorstufe eines Gerichtsverfahrens sei (vgl. § 62 SGB X i. V. m. §§ 78 ff. SGG) und daher typischerweise qualifizierte Rechtskenntnisse erfordere.⁸⁴ Unzulässig ist auch das Angebot eines Steuerberaters, das außergerichtliche Mahnwesen für die von ihm im Rahmen der laufenden Buchführung ermittelten offenen Posten zu übernehmen.⁸⁵

5. Besonderheiten für die gerichtliche Vertretung

a) Eigene Regelungen in den Prozessordnungen

Eine wichtige Begrenzung des Anwendungsbereichs des RDG ergibt sich aus § 1 Abs. 1 S. 1. Die Norm bezieht allein außergerichtliche Rechtsdienstleistungen in den Schutzbereich des Gesetzes ein. Für ein Tätigwerden vor Gericht lassen sich dem RDG weder Einschränkungen noch Erlaubnisse zur Rechtsberatung entnehmen. Dies bedeutet im Ergebnis aber nicht, dass prozessuale Tätigkeiten erlaubnisfrei erbracht werden dürfen. Die gerichtliche Vertretung wird zulässigerweise, wie auch § 1 Abs. 3 RDG ausdrücklich klarstellt, durch die verschiedenen Prozessordnungen eingeschränkt.⁸⁶ Diese systematische Neuaus-

81 *Grunewald*, ZEV 2008, 257, 258 f.

82 *Grunewald*, ZEV 2008, 257, 258 f.

83 BSGE 115, 18 Rn. 48 = NJW 2014, 493 Rn. 48; siehe auch BSG NZS 1995, 576 zum RBerG.

84 BSGE 115, 18 Rn. 48 = NJW 2014, 493.

85 *Dreyer/Müller*, in: *Dreyer/Lamm/Müller* (Fn. 12), § 5 Rn. 41.

86 Siehe dazu ausführlich (ausschließlich bezogen auf Steuerberater) *Mann*, DStR-Beih 2017, 65 ff.

richtung des Anwendungsbereichs hat der Gesetzgeber vorgenommen, weil er im gerichtlichen Bereich eine strengere Regulierung der Vertretungsbefugnisse für erforderlich hielt und die beschlossenen Öffnungen der Rechtsdienstleistungsbefugnisse auf den außergerichtlichen Bereich beschränkt wissen wollte.⁸⁷ Insoweit ist zu beachten, dass die gerichtlichen Vertretungsbeschränkungen nicht nur eine sachgerechte Vertretung der Partei im gerichtlichen Verfahren, sondern auch die Ordnung des Prozesses gewährleisten sollen.⁸⁸ Der Gesetzgeber hat die Befugnis zur Vertretung in einem gerichtlichen Verfahren daher auch unter Berücksichtigung der Befähigung zum sach- und interessengerechten Prozessvortrag zugesprochen.⁸⁹ Die etwa auf den Nebenleistungstatbestand gestützte Erlaubnis, eine Rechtsdienstleistung im Sinne des § 2 Abs. 1 RDG zu erbringen, ermächtigt somit nicht zur gerichtlichen Vertretung.⁹⁰

b) Abgrenzung von gerichtlicher und außergerichtlicher Tätigkeit

Nach der Gesetzesbegründung ist für die Beurteilung einer Tätigkeit als gerichtlich regelmäßig entscheidend, ob das Gericht Adressat der Handlung ist, ob also die Tätigkeit gegenüber einem Gericht vorzunehmen ist.⁹¹ Ist dies der Fall, fällt die Dienstleistung nicht in den Anwendungsbereich des RDG. Nicht mehr außergerichtlich sind insbesondere Verfahrenshandlungen wie zum Beispiel das Einreichen von Klageschriften, Prozesskostenhilfeanträgen, Schutzschriften und anderen Gesuchen, die ein gerichtliches Verfahren betreffen, einschließlich des gerichtlichen Mahnverfahrens.⁹²

Als außergerichtliche Rechtsdienstleistung ist dagegen die Tätigkeit im Rahmen eines Verfahrens vor einer Behörde einzustufen; der Anwendungsbereich des RDG endet erst, wenn das behördliche Verfahren in

87 BT-Drucks. 16/3655, S. 33.

88 BT-Drucks. 16/3655, S. 34; BGH NJW 2011, 929 Rn. 23.

89 BT-Drucks. 16/3655, S. 33; BVerfGK 17, 504, 507 = NJW 2010, 3291 Rn. 13.

90 BVerfGK 17, 504, 507 = NJW 2010, 3291 Rn. 13; *Deckenbrock*, in: *Henssler/Deckenbrock* (Fn. 5), § 5 Rn. 84; *Dreyer/Müller*, in: *Dreyer/Lamm/Müller* (Fn. 12), § 1 Rn. 20. Wenn ein Steuerberater also einen Mandanten, dem er außergerichtlich Nebenleistungen erbracht hat, im Prozess vor den ordentlichen Gerichten nicht begleiten darf, ist darin noch kein Wertungswiderspruch zu sehen, vgl. *Kämmerer*, *DStR-Beih* 2017, 70, 76.

91 BT-Drucks. 16/3655, S. 45; siehe auch BGH NJW 2013, 3580 Rn. 42.

92 *Deckenbrock*, in: *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 1 Rn. 16; *Remmert*, in: *Krenzler* (Fn. 26), § 1 Rn. 24.

ein gerichtliches Verfahren übergeht.⁹³ Diese Zuordnung des behördlichen Verfahrens zum außergerichtlichen Bereich ergibt sich auch aus § 14 Abs. 5 VwVfG⁹⁴ bzw. aus § 13 Abs. 5 SGB X.⁹⁵ Danach sind Bevollmächtigte und Beistände zurückzuweisen, wenn sie entgegen § 3 RDG Rechtsdienstleistungen erbringen. Das allgemeine Verwaltungsverfahrenrecht verweist damit auf das RDG, ohne zugleich einschränkende oder erweiternde Sonderregelungen vorzusehen. Entsprechendes gilt auch für das verwaltungsrechtliche Vorverfahren (§§ 68 ff. VwGO); § 14 VwVfG findet insoweit über § 79 VwVfG Anwendung.⁹⁶

c) Überblick über die einzelnen Verfahrensordnungen

Für Steuerberater bedeutet dies, dass sie im finanzgerichtlichen Verfahren bis hinauf zum BFH vollumfänglich vertretungsbefugt sind, sie sind dort gemäß § 62 Abs. 2 S. 1, Abs. 4 S. 3 FGO den Rechtsanwälten gleichgestellt. In Verfahren vor der ordentlichen Gerichtsbarkeit haben sie dagegen nach §§ 78, 79 ZPO keinerlei Vertretungsbefugnisse; dies gilt selbst dann, wenn der Prozess, wie dies etwa vor den Amtsgerichten der Fall ist, nicht dem Anwaltszwang unterliegt.⁹⁷ Gleiches gilt auch für die familiengerichtlichen (vgl. § 10 Abs. 2 FamFG) und die arbeitsgerichtlichen Verfahren (vgl. § 11 Abs. 2 ArbGG).⁹⁸

Für die vor den Verwaltungs- und den Oberverwaltungsgerichten geführten Verfahren ordnet § 67 Abs. 2 S. 2 Nr. 3, Abs. 4 S. 7 VwGO zugunsten von Steuerberatern eine Vertretungsbefugnis in Abgabenangelegenheiten an. Das BVerwG hat diese Kompetenz in einer viel beachteten Entscheidung weit ausgelegt und unter den Begriff „Abgabenangelegenheiten“ entgegen einer weit verbreiteten Auffassung⁹⁹ nicht nur für Steuer- und Monopolsachen subsumiert. Vielmehr fallen nach Auffassung des Senats unter den Oberbegriff der Abgabe auch

93 BT-Drucks. 16/3655, S. 45.

94 Siehe dazu VGH München, Urt. v. 16.05.2014 – 4 B 13.1161, BeckRS 2014, 52573 (Vorinstanz von BVerwG NVwZ-RR 2016, 394).

95 Siehe dazu BSGE 115, 18 Rn. 28 ff. = NJW 2014, 493; BSGE 115, 171 Rn. 11.

96 BVerwG NVwZ-RR 2016, 394 Rn. 10; *W.-R. Schenke*, in: *Kopp/Schenke, VwGO*, 23. Aufl. 2017, Vor § 68 Rn. 18; *Deckenbrock*, in: *Deckenbrock/Henssler (Fn. 2)*, § 1 Rn. 23.

97 *Deckenbrock*, in: *Henssler/Deckenbrock (Fn. 2)*, § 1 Rn. 15.

98 *Mann, DStR-Beih* 2017, 65, 66.

99 Siehe etwa noch VGH München, Urt. v. 16.05.2014 – 4 B 13.1161, BeckRS 2014, 52573 (Vorinstanz von BVerwG NVwZ-RR 2016, 394).

Zölle, Beiträge, Gebühren und Sonderabgaben. Steuerberater können ihre Mandanten damit nicht nur im Hinblick auf Steuern als ohne Gegenleistung zu erbringende „Gemeinlasten“, sondern auch die mit der Vorhaltung einer Gegenleistung verbundenen Beiträge vertreten.¹⁰⁰ Diese weite Auslegung ist über den prozessualen Bereich hinaus von Bedeutung. Ich hatte gerade erwähnt, dass der Schluss von einer außergerichtlichen Beratungskompetenz auf eine gerichtliche Vertretungsbefugnis unzulässig ist. Umgekehrt ist es aber möglich, die vom Gesetzgeber eingeräumten Vertretungsbefugnisse über den Nebenleistungstatbestand des § 5 Abs. 1 RDG auf den außergerichtlichen Beratungsbereich zu erstrecken.¹⁰¹ Da die gerichtlichen Vertretungsbefugnisse strikter als die Rechtsdienstleistungskompetenzen im außergerichtlichen Bereich ausgestaltet worden sind, ist diese Ausdehnung der in den Prozessordnungen vorgenommenen Wertungen nur konsequent.¹⁰²

Darüber hinaus sind gemäß § 73 Abs. 2 Nr. 4 SGG Steuerberater als Bevollmächtigte vor dem Sozialgericht und dem Landessozialgericht vertretungsbefugt in den Angelegenheiten nach den §§ 28h, 28p SGB IV. Diese mit dem Inkrafttreten des RDG neu geschaffene Vertretungsbefugnis betreffen die Einziehung des Gesamtsozialversicherungsbeitrags durch die gesetzlichen Krankenkassen (Einzugsstellen) und die Beitragsprüfung.¹⁰³ Da das gerichtliche Verfahren strikter als der außergerichtliche Bereich reguliert ist, dürfen Steuerberater die Rechte ihrer Mandanten in Verfahren gegen die Einzugsstellen nach § 28h SGB IV und im Betriebsprüfungsverfahren gegen die Rentenversicherungsträger nach § 28p SGB IV über den Nebenleistungstatbestand des § 5 Abs. 1 RDG auch außergerichtlich wahrnehmen.¹⁰⁴

100 BVerwG NVwZ-RR 2013, 394 Rn. 11 ff. Nach *Mann*, DStR-Beih 2017, 65, 66 sind Steuerberater daher auch vertretungsbefugt in Angelegenheiten, die etwa Wasser- und Abwassergebühren, Abfallgebühren, Straßenreinigungsggebühren, sonstige Kommunalabgaben, Sondernutzungsgebühren nach Straßenrecht, Feuerwehrabgaben, Erschließungsbeiträge nach §§ 127 ff. BauGB, Kammerbeiträge zu den IHK/Handwerkskammern und Kammerbeiträge zu freiberuflichen Berufskammern betreffen.

101 BVerwG NVwZ-RR 2013, 394 Rn. 26 f.

102 BT-Drucks. 16/3655, S. 32, 53; *Deckenbrock/Henssler*, in: *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 62 (jeweils am Beispiel des Hochschullehrers); vgl. dazu auch *Kämmerer*, DStR-Beih 2017, 70, 74 f.

103 BT-Drucks. 16/3655, S. 95.

104 *Deckenbrock/Henssler*, in: *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 101; *Johnigk*, in: *Gaier/Wolf/Göcken* (Fn. 14), § 5 Rn. 34; *Ring*, DStR-Beih 2017, 51, 62.

Zu beachten ist, dass die Prozessordnungen durch enumerative Auflistungen der Vertretungsbefugnisse gekennzeichnet sind.¹⁰⁵ Dementsprechend folgt aus der Beschränkung der Vertretung durch Steuerberater in sozialgerichtlichen Prozessen auf diese Verfahren im Wege eines Umkehrschlusses, dass die gerichtliche Vertretung in anderen Bereichen und damit auch in Statusfeststellungsverfahren nach § 7a SGB IV unzulässig sind.¹⁰⁶ Das BSG weist insoweit zudem auf die mangelnde Vergleichbarkeit der Verfahren hin. Die Einzugsstellen- und Betriebsprüfungsverfahren würden im Gegensatz zu Statusfeststellungsverfahren nach § 7a SGB IV typischerweise bereits eine beitragsrechtliche Komponente enthalten, weil in den in diesen Verfahren erlassenen Bescheiden in aller Regel bereits eine konkrete (nach-)geforderte Beitragssumme im Raum stehe. Dieser beitragsrechtliche Bezug der Einzugsstellen- und Betriebsprüfungsverfahren weise damit eine enge Verbindung zur jeweils konkret geübten betrieblichen Praxis der Lohnbuchführung auf, die Abgaben in Form von Lohnsteuer und Beiträgen auf Arbeitsentgelt zum Gegenstand hat. Demgegenüber seien bei den Statusfeststellungsverfahren eher grundsätzlich zu klärende, der Beitragsabführung vorgelagerte Fragen relevant.¹⁰⁷

Die Auffassung des BSG, Steuerberater für Statusfeststellungsverfahren nach § 7a SGB IV keine Vertretungsbefugnis vor den Sozialgerichten einzuräumen, leuchtet im Hinblick auf die abschließende Ausgestaltung der Verfahrensordnungen ein. Kritischer kann man dagegen die weitere These des BSG sehen, dass Steuerberatern entsprechende Tätigkeiten auch im außergerichtlichen Bereich und hier sogar im Antragsverfahren verwehrt sind.¹⁰⁸ Der Senat stellt insoweit unter anderem darauf ab, dass das Sozialversicherungsrecht nicht zum Prüfungstoff bei der Steuerberaterprüfung zählt.¹⁰⁹ Insgesamt lässt sich damit festhalten, dass das BSG für den sozialgerichtlichen Bereich einen deutlich restriktiveren Ansatz als das BVerwG wählt, das sich gerade nicht daran gestört hat, dass Steuerberater sich nach ihrem Berufsbild und in ihrer Ausbildung in erster Linie mit den von den Finanzämtern

105 Siehe etwa BT-Drucks. 16/3655, S. 97.

106 BSG, Urt. v. 05.03.2014 – B 12 R 4/12 R, BeckRS 2014, 71772 Rn. 46 (die gegen dieses Urteil gerichtete Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen, vgl. BVerfG, Beschl. v. 15.10.2014 – 1 BvR 2504/14).

107 BSG, Urt. v. 05.03.2014 – B 12 R 4/12 R, BeckRS 2014, 71772 Rn. 49.

108 BSG, Urt. v. 05.03.2014 – B 12 R 4/12 R, BeckRS 2014, 71772 Rn. 28 ff.; siehe aber *Kleine-Cosack* (Fn. 12), § 5 Rn. 198 f.; *Beyer-Petz*, DStR 2010, 77; *Arens/Pelke*, DStR 2012, 627 f.

109 BSG, Urt. v. 05.03.2014 – B 12 R 4/12 R, BeckRS 2014, 71772 Rn. 35.

verwalteten Bundessteuern, nicht aber mit sonstigen Abgaben befas-
sen.¹¹⁰

6. Fazit und Ausblick

Ich komme zum Schluss. Ich hatte am Anfang mein Fazit schon ein wenig vorweggenommen. Die ganz große Umwälzung auf dem Rechtsberatungsmarkt ist ausgeblieben. Der Nebenleistungstatbestand, der nach dem mehrfach geäußerten Willen des Gesetzgebers eine deutliche Erweiterung der Rechtsdienstleistungskompetenzen zugunsten nichtanwaltlicher Dienstleister mit sich bringen sollte, ist so abstrakt formuliert, dass es nach wie vor viele Graubereiche gibt, denen wir uns nun in der folgenden Diskussion widmen wollen. Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

110 BVerwG NVwZ-RR 2016, 394 Rn. 21. Siehe insoweit auch die Kritik von *Kämmerer*, DStR-Beih 2017, 70, 76.

II. Statements

Einführung

Herr Prof. Mann

Lieber Herr Dr. Deckenbrock, vielen Dank für Ihr Impulsreferat und vor allem vielen Dank dafür, dass Sie so perfekt in der Zeit geblieben sind, sodass wir jetzt auch wirklich die Zeit haben, miteinander zu diskutieren. Meine Rolle als Moderator sollte dabei so sein, wie die eines guten Schiedsrichters: Er ist immer dann am besten, wenn man ihn gar nicht bemerkt.

In diesem Sinne möchte ich gerne sofort als erstes Herrn Dr. Stein, den Sie alle kennen, das Wort geben, um die Sichtweise der Steuerberater zu unserem Thema darlegen zu können.

1. Herr Dr. Stein

Der Steuerberater ist Hauptansprechpartner des Unternehmers. Der Unternehmer kommt mit all seinen Problemen, die er hat und die von dritter Seite auf ihn einstürzen, zum Steuerberater. Jedes Formular, das er noch nie gesehen hat, gibt er seinem Steuerberater und sagt: „Guck dir das mal an und beantworte das mal.“ So ist ja die typische Situation. Das heißt, der Steuerberater wird durch die Entwicklung unseres Rechtssystems, durch die Entwicklung in der Gesellschaft und durch die wirtschaftlichen Prozesse mit immer mehr verschiedenen Problemen befasst. Diese werden im Prinzip auf ihn abgewälzt und er hat jetzt die Aufgabe, diese Probleme nach besten Wissen und Gewissen zu lösen. Der Steuerberater muss sich also erst einmal mit einer neuen Problematik befassen und diese natürlich im Interesse seines Mandanten rechtssicher lösen. Da sieht sich der Steuerberater in der Situation, dass er im Praktischen manche Dinge nicht richtig unterscheiden kann. Er hat gehört: „Du hast jetzt erweiterte Befugnisse.“ Aber was fällt denn nun unter das Rechtsdienstleistungsgesetz? Außerdem ist der Steuerberater bei gewissenhafter Berufsausübung nicht geneigt und getrieben, alles zu beantworten, um gegenüber den Mandanten seine Position zu festigen. Er muss es so beantworten, dass es am Ende rechtssicher ist und dass dem Mandanten am meisten geholfen ist. Denn der Steuerberater hat ein Dauermandat und im Dauermandat fällt einem ein Thema, das nicht richtig gelöst ist, relativ schnell auf den Fuß. Das heißt also, der Druck von außen, alles Mögliche an sich zu ziehen und vielleicht in bestimmten Bereichen eine latente Konkurrenz für den Anwalt zu werden, ist einerseits zwar da, andererseits steht der Steuerberater aber auch vor der Frage, ob er all das, was er tut und in das er sich reingearbeitet hat, tatsächlich sauber beantworten kann.

Bereits vor 20 Jahren gab es von Herrn Prof. Pestke eine Veröffentlichung in der DStR, die sich damals – vor dem Rechtsdienstleistungsgesetz – genau damit auseinandergesetzt hat. Vieles in dem Bereich ist noch wie damals, aber es ist vielleicht sogar viel verwirrender geworden.

Auf den ersten Blick müsste uns die eben schon mehrfach genannte Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichtes im letzten Jahr sehr sympathisch erscheinen, weil wir jetzt auf einmal vielmehr dürfen. Was dürfen wir noch? Da haben wir Feuerwehrabgaben, Erschließungsbei-

träge, Ausgleichsabgaben nach Wasser- und Naturschutzrecht, Kammerbeiträge der IHK, Straßenreinigung und Abfallgebühren. Also eine breite Palette in der man tätig werden kann, aber vielleicht gar nicht tätig werden will, möglicherweise jedoch gezwungen ist, tätig werden zu müssen. Das ist der Spagat, in dem wir uns befinden.

Wenn ich jetzt als Steuerberater alles richtig machen will, dann ist mir das österreichische Modell sehr sympathisch. Hier gibt es einen Katalog, in den ich schauen kann. So einfach ist es bei uns nicht, weil wir widerstreitende – oder in der Auslegung, in den Nuancen unterschiedliche – Rechtsprechung haben. Auch die gesetzliche Definition hilft da nicht viel weiter. Man muss also die verschiedenen Einzeltätigkeiten analysieren und dann zwischen außergerichtlichen und gerichtlichen unterscheiden. Das ist sicherlich machbar, aber schon relativ schwierig an dieser Stelle.

Was ist das zweite Problem? Das ist der Versicherungsschutz. Also die Frage: Bin ich dafür überhaupt noch versichert und führt das zur Nichtigkeit meiner Tätigkeit, wenn ich den entsprechenden Rechtsschutz nicht habe? Die Absicherung unserer Haftung ist ein hohes Gut für uns. Das fängt schon bei der Anwendung von Vertragsformularen an. Da müssen wir sicherlich unsere Kollegen sensibilisieren, einerseits die Grenze zu erkennen, zum anderen aber auch das entsprechende Selbstbewusstsein zu entwickeln. Es gibt viele Bereiche – gerade im Sozialversicherungsbeitragsrecht – mit denen der Steuerberater in seiner täglichen Praxis viel zu tun hat, bei denen aber die Sichtweise der Gerichtsbarkeit eine andere ist. Wir versuchen natürlich, unsere Kollegen mit den notwendigen Kenntnissen auszustatten. Zumal dies einer der Punkte ist, mit dem wir uns in der Reform der Steuerberaterprüfung befassen, um unter anderem auch die Schwerpunkte des Sozialversicherungsbeitragsrechtes mit einfließen zu lassen.

Worauf kann ich heute einen Ausblick geben? Wir wollen vielleicht versuchen, die Kollegen zu sensibilisieren für die Kooperation, also die interdisziplinäre Zusammenarbeit, aber auch für die Abgrenzung der eigenen Fähigkeiten zu den rechtlichen Möglichkeiten. Hier stellt die Praxis für den Kollegen einen großen Dschungel dar, durch den er sich sehr mühsam durchschlagen muss.

Herr Prof. Mann

Wir haben zwei Aspekte zu trennen: Zum einen die Frage der gerichtlichen Vertretung und zum anderen diejenige der außergerichtlichen Beratung. Ich würde die gerichtliche Vertretung zurückstellen wollen, weil ich glaube, die ist für den Berufsstand nicht so vorrangig, sondern im täglichen Geschäft ist eher die außergerichtliche Rechtsberatung das Problem.

Herr Kollege Ring hat sich im Rahmen unseres Arbeitskreises damit beschäftigt und durchaus einen kritischen Blick auf diese Frage, der möglicherweise auch Veränderungsnotwendigkeiten aufzeigt. Deswegen möchte ich Ihnen als nächstes das Wort geben. Bitte.

2. Herr Prof. Ring

Vielen Dank, Herr Prof. Mann. Ich möchte zunächst ganz kurz auf einen Hinweis von Herrn Dr. Stein zurückkommen. Herr Prof. Pestke hat bereits 1998, damals noch unter dem Regime des alten Rechtsberatungsgesetzes, eine umfassende Überprüfung der bestehenden Judikatur in der speziellen Relation zwischen Steuerberatungs- und Rechtsberatungsgesetz vorgenommen. Diese Untersuchung ist in der Zeitschrift „Die Steuerberatung“ 1998 abgedruckt. Quasi als Konklusion hat Herr Prof. Pestke Folgendes festgestellt: „Der genaue, im Vorfeld bestimmbare Grenzverlauf zwischen zulässiger und unzulässiger Rechtsberatung durch Steuerberater blieb“ – ich füge hinzu: im Rahmen Ihrer Untersuchung – „trotz zahlreicher Beschreibungsversuche und Einzelfallentscheidungen unklar, bzw. problematisch.“

Wir haben dann im vergangenen Jahr im Arbeitskreis „Berufsrecht“ noch einmal entsprechende Überlegungen zur Frage angestellt, welche außergerichtlichen Rechtsdienstleistungen dem Steuerberater nach dem Rechtsdienstleistungsgesetz gestattet sind. Meine Vermutung war zunächst, dass es nach Inkrafttreten des Rechtsdienstleistungsgesetzes zu bestimmten, ja revolutionären Umwälzungen gekommen sein könnte. Der erste Anschein sprach indes eher dagegen. Und auch nach Durchsicht der Judikatur – die bis zum heutigen Zeitpunkt relativ überschaubar ist –, aber auch unter Berücksichtigung der alten Judikatur, die Herr Prof. Pestke bereits untersucht hatte, kann nur folgende Feststellung getroffen werden: Das Rechtsdienstleistungsgesetz hat – an-

ders als erhofft – keine Rechtsklarheit in Bezug auf die Frage gebracht, welche außergerichtlichen Rechtsdienstleistungen der Steuerberater nach dem Rechtsdienstleistungsgesetz erbringen darf.

Das erscheint nach dem Überblicksvortrag von Herrn Dr. Deckenbrock über die geltende Rechtslage nach dem Rechtsdienstleistungsgesetz auch nicht sonderlich verwunderlich – denn, wenn ich auf Ihre Ausführungen rekurrieren darf, haben wir im Rechtsdienstleistungsgesetz zwei zentrale unbestimmte, Rechtsbegriffe zu beachten, die die zentrale Rolle spielen, nämlich der Begriff der „Rechtsdienstleistung“ als solche in § 2 RDG und jenen der „Nebenleistung“ in § 5 RDG. Die Begrifflichkeiten bewegen sich auf einem relativ hohen Abstraktionsniveau und bedürfen der Interpretation, der Auslegung. Sie, Herr Dr. Deckenbrock, haben in Ihren Ausführungen oft den Konjunktiv verwendet, wenn ich richtig aufgepasst habe, und Sie haben immer wieder die Formulierung verwendet: „wohl auch dann anwendbar“. Dies belegt das zentrale Problem des Rechtsdienstleistungsgesetzes, speziell auch in seiner Anwendung auf das Recht der Steuerberater oder auf den steuerberatenden Beruf als solchen.

Wie soll der Steuerberater bei einer derart komplexen rechtlichen Situation agieren? Herr Dr. Stein hat schon darauf hingewiesen: Der Steuerberater kann in „Teufelsküche“ geraten. Mein Beitrag hierzu in der DStR führte zu zwei, drei Dutzend Rückfragen aus dem steuerberatenden Bereich. Meistens Fragen in dem Kontext, dass man Steuerberatern, die in Regress genommen worden waren, den Vorwurf gemacht hatte, wissentlich die Grenzen ihrer Rechtsberatungsbefugnis überschritten zu haben, – was erheblich Relevanz für deren Haftpflichtversicherung hätte.

Die Fragestellung ist: „Wie lässt sich darauf reagieren?“ Es reicht meines Erachtens nicht aus, zu sagen, der Steuerberater sollte sich auch künftig bei einer Erweiterung seiner Tätigkeitsfelder vorsichtig bewegen und sich der Konsequenzen gewahr sein: Ein RGD-Verstoß führt zur Nichtigkeit des Steuerberatungsvertrags. Ein vorsätzlicher Verstoß lässt den Haftpflichtversicherungsschutz des Steuerberaters entfallen. Ich bin sehr schnell in einer Situation, die berufsrechtliche Sanktionsmechanismen auslösen kann – und ich bin auch sehr schnell im Wettbewerbsrecht und damit Unterlassungs- und ggf. Schadensersatzansprüchen nach Maßgabe des UWG ausgesetzt.

Ich meine, sehr viel zielführender könnte der Versuch des Berufsstandes sein, de lege ferenda zu einer Konkretisierung, zu einer Klarstellung dieser unbestimmten Rechtsbegriffe zu kommen. Und zwar nicht im Rechtsdienstleistungsgesetz selbst, sondern in Überführung der Vorgaben des Rechtsdienstleistungsgesetzes in das Steuerberatungsgesetz, wo sie meines Erachtens eigentlich letztlich auch hingehören, um dort neben den Vorbehaltsaufgaben auch jene Bereiche einer zulässigen außergerichtlichen Rechtsdienstleistung des Steuerberaters zu konkretisieren. Mein Ansatz wäre also eine Überführung und Konkretisierung der Steuerberatern erlaubten „Nebenleistungen“ in das Steuerberatungsgesetz. Herr Dr. Deckenbrock hat auch die österreichische Lösung angesprochen, das Gesetz über die Wirtschaftstreuhandberufe dort. Das könnte ein gangbarer Weg sein, um die Malaise, in der sich der Steuerberater heute befindet und aus der man ihn de lege lata auch nur sehr schwer heraus manövrieren kann, abzumildern.

Herr Prof. Mann

Herr Johnigk, jetzt macht Herr Prof. Ring den Vorschlag, diese Fragen für die Steuerberater ins Recht der Steuerberater zu ziehen und aus dem Rechtsdienstleistungsgesetz herauszunehmen. Sie sind als einer der Geschäftsführer der Bundesrechtsanwaltskammer unter anderem für die Themen Rechtsdienstleistung zuständig. Hat man dort die Sorge, dass die Steuerberater nun im Garten der Rechtsanwälte graben, man aber umgekehrt als Anwaltschaft nicht „zurückgraben“ kann, weil für die Steuerberater das Beratungsmonopol besteht? Kommt da Panik auf? Oder sehen Sie das eher gelassen, weil Sie sagen, die Anzahl der Fälle, in denen die Steuerberater uns Anwälten hier „ins Handwerk pfeuschen“ ist dann doch eher gering?

3. Herr Johnigk

Zunächst muss man darauf hinweisen, dass all das, was der Steuerberater darf, der Rechtsanwalt auch darf. Nach meinem Eindruck ist es so, dass zwischen den einzelnen freien rechtsberatenden Berufen, also Rechtsanwälten, Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern, die Konfliktfelder nach dem RDG relativ klein sind. Teilweise mag das sicherlich daran liegen, dass manche Entwicklungen einfach umgangen werden, z. B. die Antragstellung im Statusfeststellungsverfahren nach §7A SGB IV. Das reicht dann eben nicht der Steuerberater ein, damit er nicht zurückgewiesen wird, sondern das macht der Steuerberater und gibt es seinem Mandanten, der es persönlich einreicht. Das ist eine Ausweichstrategie, für die ich großes Verständnis habe. Die Rechtsprechung des BSG in diesem Punkt habe ich auch nicht verstanden. In § 7a geht es im Grunde auch nur um das Ausfüllen von Formularen. Warum das jetzt eine Rechtsdienstleistung sein soll und warum das dann nicht zu mindestens in die Nebenleistungsbefugnisse nach § 5 RDG fallen soll, ist mir nicht klar. Ich würde da, wie der andere Senat des BSG, unterteilen, in die Frage, handelt es sich um das Antragsverfahren, dann ist es zulässig, oder ist es schon ein Widerspruchsverfahren, bzw. Gerichtsverfahren, dann ist es keine zulässige Rechtsdienstleistung des Steuerberaters mehr. Aus Sicht der Anwaltschaft haben wir die größeren Konflikte nicht bei den anderen freien rechtsberatenden Berufen gesehen, sondern mehr bei nicht anwaltlichen Dienstleistern, wie Kfz-Werkstätten, bei denen Anfang 2008 eine unglaubliche Euphorie herrschte, was man jetzt alles machen kann:

Schadensmanagement aus einer Hand, durch die Kfz-Werkstatt. Dazu wurde viel geschrieben, auch in den Verbandsblättern der Kfz-Wirtschaft. Das ist alles wie ein Soufflé in sich zusammengefallen, wahrscheinlich weil die Kfz-Werkstätten gemerkt haben: Wenn wir das dürften, müssten wir auch für die Fehler haften. Und dann ist denen irgendwann klar geworden, dass sie vielleicht doch besser bei der Schrauberei bleiben und sich nicht in das Schadensmanagement vorwagen sollten.

Nochmal zurückkommend auf die Steuerberater: Zumindest die Nebenleistungsbefugnisse des Steuerberaters kann man schon etwas näher präzisieren. Es wird in § 5 Abs. 1 Satz 2 RDG unter anderem darauf abgestellt, welche Rechtskenntnisse für die Haupttätigkeit erforderlich sind. Wenn man dann in die Gebiete der Steuerberaterprüfungen § 37 StBerG schaut, dann steht da z. B. drin: Handelsrecht. Also die außersteuerrechtlichen Rechtsgebiete werden in Nr. 5 benannt: Handelsrecht, sowie Grundzüge des bürgerlichen Rechts, des Gesellschaftsrechts, des Insolvenzrechts und das Recht zur europäischen Gemeinschaft. Diese Rechtsgebiete sind also zumindest theoretisch Prüfungsgebiete. Freilich muss nicht alles, was in dem Katalog drin steht, auch Gegenstand der Steuerberaterprüfung sein. Es kann also sein, dass die Nr. 5 nicht geprüft wird, aber zu mindestens theoretisch ist er Inhalt der Steuerberaterprüfung und die aufgezählten Gebiete müssen daher in der Steuerberaterausbildung gelehrt werden. Das ist für mich der Ansatz, die Nebenleistungsbefugnis des Steuerberaters nach § 5 RDG immer auch an dem Kriterienkatalog des § 37 StBerG zu messen. In der Kommentarliteratur findet sich dann teilweise noch der Ansatz auf den § 57 Abs. 3 Nr.3 StBerG zurückzugreifen, mit der wirtschaftsberatenden, gutachterlichen oder treuhänderischen Tätigkeit. Das halte ich eher nicht für einen tauglichen Ansatz, weil es hier nicht um Berufskennnisse, sondern um vereinbare Tätigkeiten geht. Hier ist nichts über die Berufskennnisse gesagt, die ich für diese vereinbaren Tätigkeiten haben muss.

Ich will die Problematik an einem Beispiel verdeutlichen: An der Insolvenz- und Sanierungsberatung, die nach allgemeiner Auffassung für Steuerberater zumindest eine zulässige Rechtsdienstnebenleistung ist. Teilweise wird gesagt, das folge aus dem Berufsbild des Steuerberaters. Ich bin aber eher der Auffassung, das folgt aus dem Prüfungsgegenstand „Grundzüge des Insolvenzrechts“. Wenn der Steuerberater also die Grundzüge des Insolvenzrechts lernt, dann muss er zumindest auch im Grunde – also im Vorfeld der Insolvenzordnung oder beim Ein-

stieg in die Insolvenz – entsprechende Kompetenzen haben. Also, relevant ist vor allen Dingen die Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen des §17 InsO – Zahlungsunfähigkeit – oder des §19 InsO – Überschuldung.

Aber wie jede Befugnis hat auch diese Befugnis natürlich eine schmerzhaft Kehrseite, denn nach der jüngsten BGH-Rechtsprechung, Sie wissen es alle, Urteil vom 26. Januar 2017, haftet der Steuerberater auch dafür, wenn er diese Prüfungen unterlässt oder aber bei erkannter Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit des Mandanten, diesen nicht darauf hinweist, dass er deshalb einen Insolvenzantrag stellen muss. Daraus kann man natürlich zwei Schlussfolgerungen ziehen. Diese verschärfte Haftung des Steuerberaters wäre definitiv verfassungswidrig, wenn dem Steuerberater zugleich durch das RDG untersagt worden wäre, die der Hinweispflicht vorausgehende Prüfung durchzuführen. Niemand kann für eine unterbliebene Dienstleistung haftbar gemacht werden, die ihm durch Gesetz verboten ist. Was mich allerdings an der Entscheidung des 9. Zivilsenats, des Haftungssenats, so gestört hat, ist, dass sie mit keinem Wort auf die RDG Problematik eingeht. Ich hätte erwartet, dass die Entscheidung im Rahmen der Haftung zumindest in einem Absatz die Frage thematisiert, ob dem Steuerberater das, was ihm abverlangt wird, nach RDG erlaubt ist. Denn nur wenn ich zu dem Ergebnis komme, dass ihm die Prüfung nach § 5 RDG erlaubt ist, muss er diese auch vornehmen und wenn er diese unterlässt, ist er in der Haftung drin. Das wäre für mich der denklologisch vorrangige Schritt gewesen. Stattdessen hat der 9. Zivilsenat sich mit § 252 HGB beschäftigt, weil es um Jahresabschlüsse ging und über fünf, sechs Jahre hinweg aus den Jahresabschlüssen klar erkennbar war, dass diese Gesellschaft nun wirklich überschuldet und wahrscheinlich sogar zahlungsunfähig ist. Das ist aus meiner Sicht ein unverständliches Defizit dieser Entscheidung. Auf der anderen Seite muss man auch sagen, wenn der BGH diese Prüfung unternommen hätte, wäre er wahrscheinlich zu keinem anderen Ergebnis gekommen, als dass §§17 und 19 InsO zulässige Nebenleistungen eines Steuerberaters sind. Der dahinter stehende Sachgrund ist natürlich relativ einleuchtend. Wer, wenn nicht der Steuerberater oder der Wirtschaftsprüfer, soll beurteilen können, ob der Mandant überschuldet ist oder ob ihm die Zahlungsunfähigkeit droht? In der Regel haben der Steuerberater und der Wirtschaftsprüfer einen ziemlich großen Einblick in die Vermögensverhältnisse des Mandanten, auch wenn sie kein Zugriffsrecht auf dessen Konten haben, können sie natürlich aus den Umsatzzahlen und den Betriebsergebnissen besser als ein Rechtsanwalt oder

Notar, die ja immer nur punktuelle Mandate behandeln, abschätzen, ob der Mandant überschuldet ist oder Zahlungsunfähigkeit droht. Wenn jemand zu mir kommt, den ich gegen eine Kündigungsschutzklage verteidigen soll, dann muss ich als Anwalt nicht wissen, ob für den Arbeitgeber, der mich beauftragt, Zahlungsschwierigkeiten ursächlich für die Kündigung waren. Das ist im Rahmen der anwaltlichen Mandatsbearbeitung irrelevant. Steuerberater und Wirtschaftsprüfer haben insoweit den Vorzug, einen umfassenden Einblick in die Vermögensverhältnisse des Mandanten zu haben. Also, selbst wenn die Entscheidung des BGH dieses Defizit nicht gehabt hätte, wäre der BGH, auch wenn er das geprüft hätte, zu keinem anderen Ergebnis gekommen.

Der neuralgische Punkt ist, dass jegliche Befugniserweiterung, jegliche Kompetenzerweiterung, auch eine Haftungserweiterung zufolge hat. Aus einem „rechtlichen Dürfen“ wird haftungsrechtlich gesehen schnell auch ein „rechtliches Müssen“. Deshalb klingt die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts sehr schön – und sie ist vielleicht auch richtig –, soweit sich das auf Fremdenverkehrsbeiträge bezieht. Aber hier werden auch Erschließungsbeitragsachen genannt! Ich kann mich aus meiner Referendarzeit in einer Gemeinde erinnern: Das Erschließungsbeitragsrecht war das komplizierteste Rechtsgebiet, was ich in meiner ganzen juristischen Ausbildung kennengelernt habe! Da kann man jedem Steuerberater nur raten „Nein!“ zu sagen, wenn ein Mandant ihm ein solches Mandat anträgt oder wenn das Steuerberatermandat so offen ist, dass das vielleicht nicht ausgeschlossen ist, zumindest in einer schriftlichen Mandatsvereinbarung klarzustellen, dass die Überprüfung von Erschließungsbeitragsbescheiden einer Gemeinde, nicht Gegenstand der steuerberatenden Tätigkeit ist, sonst bin ich nämlich, unter Rückgriff auf diese Entscheidung, möglicherweise in der Haftung drin. Dann beruft sich der 9. Zivilsenat auf das Bundesverwaltungsgericht, das gesagt hat: „Du, lieber Steuerberater, darfst das. Dein Mandat war erkennbar nicht beschränkt, das war ein umfassendes Mandat. Und wenn Du das kannst, hättest Du das auch machen müssen. Jetzt hast Du einen Fehler gemacht. Jetzt haftest Du dafür.“ Jede Befugniserweiterung hat also auch eine andere Seite der Medaille, das muss man immer dabei bedenken.

III. Podiumsdiskussion

Herr Prof. Mann

Sie haben angesprochen, dass das Mandatsverhältnis bei Anwälten ein anderes ist als bei den Steuerberatern. Daraus resultieren viele Probleme, weil der Steuerberater – wie Sie richtig gesagt haben – einen viel umfassenderen Einblick in die Vermögensverhältnisse hat und weil es ein Dauermandat ist. Da ist die Versuchung bei den Mandanten natürlich recht groß zu sagen: „Können Sie das nicht noch mal eben mitmachen?“

Insbesondere bei einer gesellschaftsrechtlichen Beratung, wenn es z. B. um den Abschluss eines neuen Gesellschaftsvertrags geht, ist nicht immer klar, wo die Grenze zulässiger Rechtsberatung liegt. Wann muss der Steuerberater sagen: „Da kann man eine gesellschaftsrechtliche Vertragsregelung finden, aber das darf ich nicht formulieren.“? Wenn er sich heutzutage aus dem Internet einen Gesellschaftsvertrag zieht, der schon vorgeprüft ist – möglicherweise hat irgendeine Kanzlei ihn dort eingestellt –, einen Blick darauf wirft und sagt: „Den können Sie nehmen“ – ist das schon eine unzulässige Rechtsberatung, die übergreift und möglicherweise Haftungstatbestände auslöst oder nicht?

Herr Dr. Deckenbrock, können Sie vielleicht noch einmal die abstrakten Ausführungen dahingehend konkretisieren? Sie haben immer von Einzelfallprüfung gesprochen. Wie sieht es aus mit Formularen? Wo ist da die Einzelfallprüfung?

Herr Dr. Deckenbrock

Die Grenze ist in der Tat schwierig zu ziehen. Es gibt in diesem Bereich, soweit ich weiß, nur die angesprochene Entscheidung des Oberlandesgerichts Karlsruhe, das gesagt hat, die Verwendung formularmäßiger Verträge sei nicht einmal eine Rechtsdienstleistung. Das ist im Ausgangspunkt sicherlich zutreffend.

Die Frage ist: Wo zieht man da die Grenze? Wenn es etwa fünf verschiedene Formularverträge gibt, welchen nehme ich dann? Welcher ist der passende für die konkrete Situation und wie weit geht meine Prüfungspflicht? Muss ich da vielleicht noch einmal näher prüfen, ob dieser Vertrag wirklich der richtige für den Mandanten ist? Besteht die

Gefahr, dass wegen irgendeiner nicht geeigneten Klausel später Schäden drohen? Welche Pflichten habe ich also bei der Vertragsauswahl? Inwieweit ist dann doch wieder eine rechtliche Prüfung notwendig? Da sind die Grenzen nach den entsprechenden Tatbeständen einfach unglaublich schwierig zu ziehen.

Selbst wenn ich sage: „Es liegt eine Rechtsdienstleistung vor“, ist auf einer zweiten Ebene zu prüfen, ob die Auswahl des Vertrags nicht vielleicht doch zumindest von der Nebenleistungsbefugnis gedeckt ist. Insoweit kann man sagen, dass als Hauptargument gegen die Einräumung einer Kompetenz zugunsten eines Steuerberaters, Verträge zu entwerfen, eben darauf abgestellt wird, dass die Vertragsgestaltung vom Inhalt und Umfang zu komplex ist. Wenn ich mich allerdings erkennbar darauf beschränke, eine grobe Prüfung vorzunehmen, könnte ich mir schon eher vorstellen, dass es in diesem Bereich als Nebenleistung gedeckt ist, weil ich erkennbar nicht die völlige Neugestaltung eines Vertrags anstrebe.

Herr Prof. Mann

Sie haben aber auch gesagt, dass die rechtliche Schwierigkeit nicht das Argument sein kann, höchstens der Umfang.

Herr Dr. Stein

Man kann das nicht lösen und beantworten. Das ist eben das Problem. Als Praktiker hast du, wenn du viel mit Mandanten – gerade mit Kapitalgesellschaften – zu tun hast, vielleicht vielmehr Gesellschaftsverträge gesehen, als viele Anwälte überhaupt jemals entworfen haben. Das ist einfach so. Und du nimmst natürlich auch immer aus steuerrechtlicher Sicht zu Vertragsentwürfen Stellung. Ich glaube nicht, dass du das klar lösen kannst. Wenn du es mutig machst, hast du dir im Zweifel dein Mandatsverhältnis kaputt gemacht und im Prinzip die Gesamtaufgabe aus dem Dauermandat nicht erfüllt. Der Mandant wittert natürlich eine Honorarersparnis. Der Steuerberater hat ein Dauermandat, der weiß über alles Bescheid. Der Mandant ist, wie jeder Mensch, von Natur aus erst einmal faul. Wenn sich ein Anwalt mit einer Thematik auseinandersetzen soll, fallbezogen, dann muss er sich in den Sachverhalt einarbeiten, dann muss er erst einmal alle Unterlagen haben, wann geboren, warum geboren, wie geboren, damit er alles weiß, um den Sachverhalt richtig zu beurteilen. Das kostet Arbeit. Du musst Dokumente raussuchen. Das kostet Zeit und das ist einfach lästig. Deswe-

gen versucht man es natürlich über den Steuerberater mit dem Argument: „Du hast doch alles von mir! Du weißt ja auch, was hier die Umstände sind, mach mal kurz!“ Wenn man dann im Steuerberatungsvertrag ein Pauschalhonorar über alle möglichen Tätigkeiten hat, versucht man das gern zu subsumieren. Insofern glaube ich, ist es im Interesse einer professionellen, vernünftigen Zusammenarbeit schon besser, wenn der Steuerberater seine klassische Rolle als Vertriebsmann des Anwaltes fortführt. Wir sind die besten Vertriebsmitarbeiter für die Anwälte. Das muss man ganz klar sagen. Bei uns laufen die Probleme auf. Wir erkennen, wo sie hin müssen und wir geben sie weiter. Umgekehrt kann der Anwalt, wenn man das in einem Nebensatz erwähnt, den Steuerberater wirtschaftlich in der Regel nicht befrieden, weil seine fallbezogene Arbeit dem Steuerberater im Dauermandat natürlich wenig hilft. Das ist aber auch in Ordnung so.

So ist eigentlich der objektive Sachverhalt. Auch wenn ich 100 Prozent sicher wäre, welcher Vertragsentwurf der richtige ist, würde ich dem Mandanten immer schreiben: „Hier hast Du einen Entwurf eines Vertrages. Prüfe bitte mit Deinem Anwalt, ob der für Deinen Fall einschlägig ist.“ Probleme machen dann die Fälle, die kein Dauermandat zu einem Anwalt haben.

Die Unbestimmtheit hilft uns einfach nicht. Wenn das im Gesetz klar geregelt werden würde, ohne den Konjunktiv, dann könnte man damit leben. Du sollst Vieles wissen, aber du darfst das Wissen nicht anwenden. Wir sollen also immer das Gewehr laden und sauber halten, wir dürfen aber nicht abdrücken! Das ist in dieser Position so. Jetzt könnte man ja sagen, dann hättest du ja Jurist und Anwalt werden können. Es sind ja auch viele von den Kollegen Doppelbänder, dann ist das abgesichert. Das ist die Problematik an dieser Stelle.

Herr Prof. Mann

Herr Johnigk, wenn ich einen Doppelbänder habe und es kommt zu einem Schadensfall, tritt dann die Anwaltshaftung ein oder ist das die Nebenleistung des Steuerberaters und die Steuerberaterhaftung tritt dann ein?

Herr Johnigk

Also, ich kann jetzt nicht für die Versicherer sprechen, aber bei Doppelbändern beurteilen die nach meinem Kenntnisstand, ob es sich um eine

anwältliche Leistung oder um eine typische Steuerberaterleistung gehandelt hat. Danach wird dann entschieden, welche Versicherung einstandspflichtig ist, wobei dass ja meistens kein Problem ist, da nicht anzunehmen ist, dass ein Doppelbänder oder Dreifachbänder seine Steuerberaterstätigkeit bei einer anderen Versicherung versichert, als bei seiner Anwaltstätigkeit. Daher dürfte das in der Praxis wahrscheinlich kein Problem sein.

Darf ich vielleicht noch auf das Herunterladen von Verträgen zurückkommen? Also, das Runterladen von Gesellschaftsvertragsformularen aus dem Internet und dann die Weitergabe an den Mandanten ist sicherlich keine Rechtsdienstleistung. Aber, wenn ich die Wahl habe oder der Mandant sagt: „Da gibt es fünf verschiedene Verträge, welchen soll ich jetzt nehmen?“, dann geht das schon in Richtung Rechtsdienstleistung. Da gibt es zwar eine Grauzone, aber das Problem sind nicht futterneidische Anwälte, die eine Unterlassungsklage erheben, sondern das Problem liegt beim potentiellen Super-GAU für den Steuerberater. Wenn die Sache schief geht, der Gesellschaftsvertrag also nicht den Anforderungen entspricht, die der Mandant daran gestellt hat, und es tritt ein Schadensfall ein, dann habe ich als Steuerberater einen doppelten Schaden. Bei einem Verstoß gegen das RDG kann der Mandant über § 134 BGB seine Steuerberatervergütung zurückholen und trotzdem hafte ich. Denn die Haftungsrechtsprechung sagt nicht, nur weil das ein nach § 134 BGB verbotenes Geschäft war, bist du auch aus der Haftung raus. Das wäre ja das Gegenteil eines Schutzgesetzes. Also habe ich den doppelten Schaden, wenn ich mich permanent in Grenzbereichen bewege, wo ich dieser Gefahr ausgesetzt bin. Natürlich gibt es Grenzbereiche, in denen nicht viel schief gehen kann. Aber diese Grauzone wird man wahrscheinlich nicht so schnell beseitigen können, es sei denn, man macht einen sehr kleinteilig detaillierten Katalog dessen, was ein Steuerberater machen darf. Darin müsste dann tatsächlich zur Klarstellung auch stehen: „Das Runterladen von Formularen aus dem Internet und die Übergabe an den Steuerberatermandanten ist keine Rechtsdienstleistung, wählt er aber fünf aus dem Internet aus und berät darüber, welches der angemessene für den Mandanten sei, dann ist das eine Rechtsdienstleistung.“ So müsste der Katalog wahrscheinlich dann aussehen. Ob man das in Deutschland mit unserer herkömmlichen Rechtsdogmatik so machen würde, weiß ich nicht. Aber da könnte man sich das österreichische Beispiel mal angucken.

Herr Prof. Ring

Ich denke, gerade Juristen sollten sich einmal selbstkritisch befragen: Der „Durchschnittssteuerberater“ hat wahrscheinlich in seinem Berufsleben sehr viel mehr Gesellschaftsverträge gesehen, als der „Durchschnittsjurist“.

Der Rechtsanwalt ist zur umfassenden Rechtsberatung in allen Angelegenheiten befugt – er berät zu Beiträgen im Abgabenrecht bis zu Problemen der Insolvenzordnung. Wenn ich es recht in Erinnerung habe, gehört es nicht zum Curriculum des regulären Jurastudiums, Insolvenzrecht zu hören. Und ich will hier auch nicht großartige Ausführungen darüber machen, wie umfänglich die Rechtskenntnisse der Assessoren im Steuerrecht sind. Ich weiß, wir haben die Kodifikation in der BRAO zur allumfassenden Beratungskompetenz des Rechtsanwalts. Diese ist tabu und wird nicht diskutiert. Das ist völlig klar. Aber Ihr Ansatz, Herr Johnik, war ja, man solle schauen, was in der Prüfungsordnung der Steuerberater abgefragt wird. Darin werden – wenn ich es richtig verstanden habe – auch die Grundzüge des Gesellschaftsrechts abgefragt. Es wäre vielleicht interessant, einen Blick darauf zu werfen, ob diese Prüfungsmaterie „Grundzüge des Gesellschaftsrechts“ nicht vielleicht umfassender ist, als das, was in den juristischen Staatsexamina abgeprüft wird. Vielleicht wäre es ein ganz neuer Ansatz, zu sagen, das Steuerrecht steuert die Berechtigung zur Rechtsberatung des Steuerberaters – allerdings in ganz wenigen Bereichen. Das Gesellschaftsrecht bzw. konkret die Gestaltung von Gesellschaftsverträgen könnte dann ggf. einer jener Bereiche sein, in denen Kenntnisse des Steuerrechts maßgeblicher sind, als Haftungsprobleme oder dogmatische Fragen des Gesellschaftsrechts, mit denen sich Juristen in der juristischen Ausbildung vorwiegend beschäftigt haben.

Herr Prof. Mann

Haben wir für diese Grundfrage, also das Verhältnis Steuerberatungsgesetz zum Rechtsdienstleistungsgesetz, Dissens?

Ich denke, es ist richtig, wenn man sagt, dass Steuerberatungsgesetz ist *lex specialis* und deswegen hat alles, was darin steht, Vorrang. Und wenn das Steuerberatungsgesetz etwas zulässt, was eigentlich nach Rechtsdienstleistungsgesetz verboten wäre, dann ist es zulässig. Das würde natürlich dafür sprechen, möglichst viel im StBerG zu regeln. Aber wie

soll so ein Gesetz aussehen? Dann haben wir Gesetze wie im Energierecht, in denen über 1000 Absätze irgendwelche Details geregelt werden.

Herr Pesch

Was Herr Johnigk gerade sagte, es gäbe im Wesentlichen keine großen Friktionen mit dem Rechtsdienstleistungsgesetz, kann ich sehr gut nachvollziehen. Wenn ich das aus meinem eigenen Praxisumfeld darstellen darf: Bei objektiver Betrachtung befindet sich die Praxis im Spannungsfeld zwischen „Können“ und „Dürfen“. Trifft beides zusammen, befindet man sich also innerhalb der Schnittmenge von „Können“ und „Dürfen“, haben wir in der Regel sowohl eine zulässige als auch eine qualifizierte Beratung, ohne jeden Schaden. Befinden wir uns nur auf der „Dürfen“-Seite – also ohne das erforderliche „Können“ – haben wir im Prinzip einen potentiellen Schaden bei zulässiger Beratung. Dieser Schaden wäre aber grundsätzlich gedeckt. Befinden wir uns hingegen auf der „Können“-Seite ohne zu „Dürfen“, haben wir zwar eine unzulässige Beratung aber keinen Schaden. Es fehlt dem „Können“ und nicht „Dürfen“ zur Zulässigkeit die Kooperation mit einem Rechtsanwalt und dem „Dürfen“ aber nicht „Können“ muss die Fähigkeit durch Hinzugebe eines befähigten Berufsträgers gelingen. Wenn also der Steuerberater etwas gut kann, aber nicht darf, trifft das aus der Sicht des Mandanten oder des Gesetzgebers wohl kaum auf Probleme, da erst gar kein Schaden entsteht. Im umgekehrten Falle, steht der Annahme eines solchen Auftrags nicht das Rechtsdienstleistungsgesetz, sondern allenfalls das Berufsrecht entgegen. Würde ein solcher Auftrag gleichwohl angenommen, wäre ein potentieller Schaden in der Regel durch den Haftpflichtversicherer abgedeckt. Also, aus der Praxis kann ich mir auch keine großen Friktionen mit dem Rechtsdienstleistungsgesetz vorstellen, wenn man dabei bleibt, dass man nur das macht, was man auch kann.

Herr Prof. Mann

Das wäre ein Plädoyer für die Offensive. Herr Dr. Stein, wenn ich Sie richtig verstanden habe, raten Sie demgegenüber immer zur Vorsicht und sagen: „Im Zweifel lieber eine Rechtsberatung ablehnen, selbst wenn ich es inhaltlich könnte.“

Herr Dr. Stein

Herr Pesch hat ja, genauso wie ich, aus der praktischen Sicht gesprochen und einen Lösungsvorschlag gemacht. Darüber, ob man damit strukturell gut aufgestellt ist und ob man vielleicht aus der höheren Abstraktionsebene eine bessere, elegantere Lösung gebrauchen könnte, wie sie z. B. Prof. Ring vorgeschlagen hat, würde ich tiefer nachdenken. In der Praxis kann man aber heute nur so handeln. Insoweit ist das eine gute Zusammenfassung gewesen.

Herr Johnigk

Ich darf vielleicht nochmal daran erinnern, warum es den Berufsstand der Steuerberater überhaupt gibt: Weil die Rechtsanwälte das Steuerrecht nicht in ihrem Beratungsportfolio hatten und sich Anfang des letzten Jahrhunderts der Beruf des Steuerberaters entwickelt hat. So ist es heute auch noch. Abgesehen von spezialisierten Steuerkanzleien, die eine eigene steuerrechtliche Abteilung haben, gibt es keinen Rechtsanwalt, der sich auf das tiefe Gebiet des Steuerrechts wagt, der sagt: „Nach § 3 StBerG, darf ich das, also kann ich das auch!“ und dort ein Haftungsrisiko produziert. Obgleich es für uns natürlich zentral wichtig ist, dass der Rechtsanwalt auf dem Rechtsgebiet alles darf – also bitte, legen Sie mich jetzt nicht so aus, dass ich die Abschaffung dieser Norm fordere -, ist dies aber in der Praxis keine wirklich gelebte Norm mehr. Vielleicht noch irgendwo in der bayerischen Oberpfalz beim Feld-, Wald- und Wiesenanwalt, aber kein Anwalt, den ich in meiner langen Berufstätigkeit kennengelernt habe, macht etwas außerhalb desjenigen Rechtsgebietes, auf das er sich spezialisiert hat. Natürlich gibt es noch den Feld-, Wald- und Wiesenanwalt, aber dass der Rechtsanwalt alles kann und alles darf und deswegen auch alles macht, das ist heute eigentlich eher das karierte Maiglöckchen.

Frau Prof. Heizmann

Ich habe zwei Fragen:

1. Übt ein Steuerberater eine nach dem StBerG erlaubte „vereinbare Tätigkeit“ aus – also keine Vorbehaltsaufgabe – wird diese „vereinbare Tätigkeit“ überhaupt von § 5 RDG erfasst? Und falls ja, stellt die „vereinbare Tätigkeit“ in diesem Fall eine Haupttätigkeit i. S. d. § 5 RDG dar, aus der erlaubte Nebentätigkeiten i. S. d. § 5 RDG ab-

leitbar sind (z. B. Entwurf eines einfachen Vertrags als Nebentätigkeit der Haupttätigkeit „vereinbare Tätigkeit“)?

2. Das Rechtsdienstleistungsgesetz bestimmt, dass die Mediation keine Rechtsdienstleistung ist, es sei denn, die Tätigkeit würde durch rechtliche Regelungsvorschläge in die Gespräche der Beteiligten eingreifen.

Meine Frage: Wenn ich als Mediator eine Mediationstätigkeit ausübe und im Rahmen der Mediation einen einfachen Vertragsentwurf anfertigen möchte, bin ich dann als Mediator tätig, der gemäß § 5 RDG die Haupttätigkeit „Mediation“ ausübt und aus dieser Perspektive die Frage nach der Zulässigkeit von Nebenleistungen i. S. d. § 5 RDG (Anfertigung eines einfachen Vertrag als rechtlicher Regelungsvorschlag) beurteilen muss? Und wie ist der Fall zu beurteilen, wenn ich als Doppelqualifizierter (Steuerberater und Mediator) eine Mediationstätigkeit ausübe. Bin ich in der Haupttätigkeit (§ 5 RDG) als „Steuerberater“ tätig, der im Fall der Mediation lediglich eine „vereinbare Tätigkeit“ (Mediation) erbringt? Muss in diesem Fall für die Frage der Zulässigkeit einer Nebenleistung i. S. d. § 5 RDG (einfacher Vertragsentwurf im Rahmen der Mediation) als Beurteilungsmaßstab die Haupttätigkeit als Steuerberater oder die Haupttätigkeit als Mediator herangezogen werden?

Herr Johnigk

Die zweite Frage kann ich relativ einfach beantworten. Die Mediation ist keine Rechtsdienstleistung, „es sei denn...“. Wenn das „es sei denn“ erfüllt ist, dann muss man wieder aus dem Mediationsgesetz rausgehen, zurück in das Berufsrecht und das RDG. Wenn der Mediator Steuerberater ist, dann schließt sich also die ganz normale Prüfung an: Ist das, was er als Mediator als Rechtsdienstleistung erbringt, etwas, das ihm nach Steuerberatungsgesetz oder RDG erlaubt ist?

Die erste Frage ist aus meiner Sicht schwieriger. Vielleicht habe ich was übersehen, aber für mich ist die einzig einschlägige „vereinbare Tätigkeit“ die in § 57 Nr. 3 StBerG: „Eine wirtschaftsberatende, gutachtliche oder treuhänderische Tätigkeit, sowie die Erteilung von Bescheinigungen über die Beachtung steuerrechtlicher Vorschriften in Vermögensübersichten und Erfolgsrechnungen.“ Das ist eine Norm, die rein berufsrechtliche Folgen hat, die nämlich besagt, das darf ich neben der klassischen Steuerberatung auch noch machen. Es ist aber keine

Norm, die eine Rechtsdienstleistung regelt. Aus der Tatsache, dass eine Berufstätigkeit vereinbar mit dem Beruf des Steuerberaters ist, kann man aber für die Frage der erlaubten oder unzulässigen Rechtsdienstnebenleistung nichts ableiten.

Herr Dr. Deckenbrock

Ich stimme Ihnen da im Prinzip zu. Man muss schließlich sehen, dass in § 57 StBerG auch geregelt ist, dass die Tätigkeit als Rechtsanwalt vereinbar mit dem Beruf des Steuerberaters ist. Daraus kann ich ersichtlich nicht den Schluss ziehen, dass man alles machen darf, weil man eben – sofern man die entsprechenden Qualifikationsanforderungen erfüllt – auch Rechtsanwalt sein könnte. Der Begriff „vereinbarer Beruf“ beschreibt eigentlich, welche Tätigkeiten ich nebenberuflich noch ausüben darf. Es gibt aber – wenn mich nicht alles täuscht – tatsächlich Entscheidungen des Bundesgerichtshofs, schon älteren Datums und meines Erachtens auch noch zum Rechtsberatungsgesetz, die explizit gesagt haben, dass dieser Katalog der vereinbarten Berufe das Berufsbild des Steuerberaters definiert und präzisiert. Wenn man daran anknüpft, könnte man den Zusammenhang wieder herstellen. Das ist aber meines Erachtens eine unzulässige Vermischung: Was gehört von dem vereinbarten Beruf jetzt wirklich zum Berufsbild des Steuerberaters? Ich habe auch den Eindruck, dass dieser Katalog da nicht so ganz trennscharf ist und manchmal Tätigkeiten anspricht, die eigentlich eher beim Berufsbild definiert werden müssten. Das ist eine spannende Frage und auch hier gilt wieder, dass sich diese wahrscheinlich nie ganz klären lassen wird.

Herr Prof. Pestke

Ja, es gibt diese Entscheidungen, die auf die beruflichen Aufgaben inklusive der vereinbarten Tätigkeiten abstellen. Und wir haben ja gehört, dass der Zusammenhang der angestrebten Tätigkeit zu den beruflichen Aufgaben auch ein Kriterium in der neuen Gesetzgebung ist, dass also das Tätigkeitsgebiet der Steuerberater und der Wirtschaftsprüfer ein bisschen weiter gesehen wird und man dann eher zu einer Zulässigkeit kommt.

Ich möchte aber an etwas Anderes anknüpfen, an den Beitrag von Herrn Johnigk, der ja so ein bisschen darauf hinaus lief: „Schuster bleib bei deinen Leisten!“ Ein Rechtsanwalt, der zur Steuerberatung befugt ist, muss sie nicht unbedingt machen, wenn er sich da nicht qualifiziert

fühlt und umgekehrt, ein Steuerberater, der im Insolvenzrecht vielleicht nicht so firm ist, wird sich auch von diesem Gebiet fernhalten. Das löst nur das Problem nicht! Das ist ein menschliches Verhalten, das mag richtig und gut sein. Das Problem für die Steuerberater ist, dass der Rechtsanwalt im Zweifel alles darf und der Steuerberater nie weiß, was er darf. Dieses Phänomen der fehlenden Rechtssicherheit, das wir damals festgestellt haben und das Herr Prof. Ring in der neueren Untersuchung jetzt auch wieder festgestellt hat – eben nicht vorhersehen zu können, was ich darf und was ich nicht darf -, das müsste gelöst werden. Deshalb bin ich auch so dankbar für diese Veranstaltung hier.

Nach den Erfahrungen, die wir nun über Jahrzehnte gemacht haben, fürchte ich, ehrlich gesagt, dass uns die Rechtsprechung bei der Klärung dieser Frage nicht wirklich helfen kann. Ob sie will, ist vielleicht noch eine zweite Frage, die sich auch einer stellen mag. Manche Argumente sind halt sehr juristenfreundlich und sehr wenig freundlich gegenüber Steuerberatern, aber sei es drum. Wenn wir erkennen, wir bekommen keine Rechtsklarheit, dann kann man, glaube ich, nur den Gedanken von Herrn Prof. Ring unterstützen, dass wir de lege ferenda zu Klarstellungen kommen müssen. Ich meine allerdings, auch das wird schwierig werden. Wir haben es ja teilweise schon versucht. So ist zum Beispiel § 5 Abs. 2 RDG hier erwähnt worden mit den Fällen, in denen nicht darüber gestritten werden soll, ob es sich um eine Nebenleistung handelt oder nicht, weil der Gesetzgeber anordnet, dass es eine Nebenleistung ist. Wir haben zum Beispiel versucht, die Beratung über den Mindestlohn in diese Vorschrift aufnehmen zu lassen und sind sofort abgebügelt worden vom Bundesjustizministerium: „Kommt gar nicht infrage! Wir gehen doch nicht an das Rechtsdienstleistungsgesetz!“ Genauso gut könnte man sich vorstellen, dass die Beratung in Statusfeststellungsverfahren, von dem die Steuerberater – nach meinem Empfinden – hundertmal mehr Ahnung haben als die Rechtsanwälte, ein solches explizit genanntes Gebiet sein könnte, um wenigstens in diesen Schwerpunktbereichen, wo es immer wieder zu Konflikten kommt, die Steuerberater aus der Risikozone zu holen. Deshalb also volle Unterstützung für Ihre Überlegung.

Herr Prof. Mann

Das würde darauf hinaus laufen, dass man bestimmte Teilgebiete identifiziert, die häufig vorkommen, und bei den anderen hingegen die Rechtsunsicherheit hinnimmt.

Herr Prof. Ring

Wenn wir für große Blöcke Klarheit schaffen könnten, wäre das – so glaube ich – ein enormer Gewinn für die Steuerberater.

Was man allerdings dazu auch noch sagen muss: Erstens ist die Anordnung der im § 5 Abs. 2 RDG genannten Bereiche relativ inkohärent. Zweitens ist auch die gesamte Judikatur zum Rechtsdienstleistungsgesetz inkohärent. Deren Logik und Stringenz erschließt sich mir nicht. Um es vorsichtig auszudrücken: Oft sind es Präzedenzentscheidungen, die mal so oder mal so entschieden worden sind – meist mit restriktiver Tendenz. Das zentrale Problem ist die fehlende Vorhersehbarkeit der Judikatur, worunter die Rechtssicherheit leidet.

Die Unterscheidung zwischen „Können“ und „Dürfen“ sehe ich ganz genauso. Wenn ich als Anwalt arbeiten würde, würde ich natürlich auch dort arbeiten, wo ich mir Kompetenz angeeignet habe. Aber ich glaube, Herr Dr. Stein hat es anschaulich beschrieben: Wenn der Mandant „auf der Matte steht“, kann das unter Umständen anders aussehen.

Gerade beim Thema Gesellschaftsvertrag: Wenn es fünf Musterverträge gibt, die alle in Standardformularbüchern abrufbar sind, auch digital, da würde es mir wahrscheinlich – wenn ich Steuerberater wäre – auch schwer fallen, aufgrund eigenen „Könnens“ nicht zu beraten. Ich hätte wahrscheinlich auch große Probleme damit, einen langjährigen Mandanten allein im Regen stehen zu lassen und zu sagen: „Geh wegen dieses Problems zum Rechtsanwalt, der hilft Dir weiter.“ Mit großer Wahrscheinlichkeit wird es sich auch noch um steuerrechtliche Probleme handeln, warum der Gesellschaftsvertrag eine Änderung erfahren soll und weniger um ein dogmatisches juristisches Problem.

Herr Dr. Deckenbrock

Ich muss den Gesetzgeber in einem Punkt in Schutz nehmen. Er stand natürlich damals vor der schwierigen Aufgabe, die Rechtsdienstleistungsbefugnisse für hunderte von Berufen zu regeln. Und es kommen vielleicht auch immer noch neue Berufe dazu. Letztlich ist man verfassungsrechtlich gehalten gewesen, einen offenen Tatbestand zu wählen, denn gerade beim Bundesverfassungsgericht ist einem in der Ägide des Rechtsberatungsgesetzes vieles um die Ohren geflogen, weil man versucht hat, etwas zu regeln, dass sich dann als verfassungsrechtlich zu eng erwiesen hat. Nur bei den Steuerberatern ist natürlich das Be-

sondere, dass sie ja in der Hauptaufgabe eben Rechtsdienstleistungen erbringen, nämlich Steuerrechtsdienstleistungen.

Und mir erscheint es auch sinnvoll, dass man sich zumindest das Verhältnis vom Steuerberatungsgesetz zum Rechtsdienstleistungsgesetz als Ganzes noch einmal anschaut. Da sind im Übrigen auch ganz andere Unwuchten drin. Im Steuerberatungsgesetz heißt es immer noch, dass man geschäftsmäßig keine Steuerberatung erbringen darf, wenn man dazu nicht befugt ist. Der Begriff „geschäftsmäßig“ ist im Rahmen der Reform des Rechtsberatungsrechts vor zehn Jahren als nicht mehr zeitgemäß gebrandmarkt und nicht in das Rechtsdienstleistungsgesetz überführt worden. Im Steuerberatungsgesetz ist das allerdings unverändert geblieben. Und wenn man im Steuerberatungsgesetz diesen großen Katalog an Vorbehaltsaufgaben – was darf ich tun und was darf ich nicht tun? – hat, dann ist doch die Frage, was sachlich dazugehört. Was darf man noch nebenbei tun? Und dann könnte man das – auch im Hinblick darauf, dass die Steuerberater eben keine Kfz-Werkstätten sind – präzisieren und den § 5 RDG für die übrigen Berufsgruppen weiter nutzen.

Es gibt ja immer den Vorwurf bzw. die Problematik der nicht harmonisierten Berufsrechte wegen der Zuständigkeit verschiedener Ministerien für das Berufsrecht von Anwälten, Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern. Vielleicht ist das auch ein Grund, weshalb damals die notwendige Zusammenarbeit nicht in jeder Hinsicht funktioniert hat.

Herr Prof. Mann

Im Grunde haben Sie das jetzt als jemand der seinerzeit im Ministerium gearbeitet hat – wenn ich das richtig in Erinnerung habe – auf den Punkt gebracht. Wir sehen immer ein Sonderbedürfnis für die Steuerberater, aber der Gesetzgeber muss natürlich alle Berufsfelder im Auge behalten. Das ist – glaube ich – nicht als Problemfall erkannt worden. Dies spräche wiederum dafür, für Berufsgruppen wie die Steuerberater, die eigene Gesetze haben, die entsprechenden Regelungen in diesen eigenen Berufsgesetzen zu treffen. Demgegenüber verbliebe es im Rechtsdienstleistungsgesetz bei den allgemeinen Formeln für die temporäre oder spontane Rechtsberatung, die eben bei den Kfz-Werkstätten und ähnlichem auftaucht.

Herr Dr. Stein

Ich wollte nur kurz zum Schlingerkurs, den der Steuerberater ja jeden Tag fahren muss, weil neue Sachverhalte auf die Tagesordnung treten, bei denen man dann wieder fragt: „Wer ist dafür zuständig?“, ergänzen.

Wir haben jetzt zum Beispiel das Geldwäschegesetz und das Transparenzregister. Bei der Meldung zum Transparenzregister geht es darum mitzuteilen, wer hinter bestimmten Dingen steckt, wer der wirtschaftlich Berechtigte ist. Wer kann das besser als der Steuerberater? Wenn der Steuerberater eine Steuererklärung erstellt, dann muss er in der Regel wissen, wem dieser Gesellschaftsanteil wirtschaftlich zuzurechnen ist. Der Stand ist jetzt so, dass der Steuerberater die formale Meldung machen kann. Die Auseinandersetzung damit müsste wieder der Anwalt vornehmen, obwohl in diesem Fall wahrscheinlich der Steuerberater davon sogar mehr versteht.

Oder nehmen wir die Insolvenzreife. Vor kurzem hatten wir ein Urteil vom Landgericht Münster, in dem es zum Beispiel um die Prüfung der Insolvenzreife eines Unternehmens ging. Da heißt der Tenor, der Steuerberater soll davon ausgehen können, dass die Rangrücktrittserklärung auch wirksam ist. Im zweiten Satz sagt das Gericht dann sogar, dass er weder nach § 5 Abs.1 RDG dazu berechtigt ist die Wirksamkeit zu prüfen, noch muss er den Mandanten auf die von ihm unterlassene Prüfung oder die erforderliche Prüfung durch einen Anwalt hinweisen. Wie will ich denn wissen, ob der Mandant überschuldet ist oder nicht? Wenn ich das prüfen soll, dann muss ich doch auch wissen, ob die Rangrücktrittserklärung wirksam ist oder nicht. Der Kommentator hat dazu erfreulicherweise – auch das werden wir in der DStR veröffentlichen – Stellung genommen und gesagt, dass man dieser Auffassung nicht folgen kann, weil das die Gesamtbeurteilung ad absurdum stellen würde. Das heißt also, wir haben eben keine einheitliche Rechtsprechung. Wir haben immer neue Einflüsse auf den Beruf, die auf die Tagesordnung kommen. Und der Katalog, den Herr Pestke vor 20 Jahren angefangen hat und der heute immer noch gültig ist, der müsste eigentlich noch erweitert werden. Aber wir haben trotzdem keine Grundlinie drin. Und diese Grundlinie, dass man sich als Kollege aus einem gewissen Grundverständnis heraus zumindest vorstellen kann, dass man sicher ist, die hat man eben nicht. Dann kommen unsere Praktikerlösungen, wie man da vielleicht rangehen muss.

Herr Prof. Mann

Was wir noch nicht angesprochen haben, das ist die interprofessionelle Zusammenarbeit. Es scheint mir aber kein großes Problem zu sein. Entweder ich schicke den Mandanten eine Tür weiter zum Rechtsanwalt oder ich berate selbst und behaupte, der Kollege nebenan hätte beraten.

Herr Johnigk

Ich wollte nur auf eins hinweisen: Wenn ich als Rechtsanwalt eine Spezialmaterie bearbeite und einen Mandanten habe, bei dem ich plötzlich feststelle, er hat zusätzlichen Beratungsbedarf in einem Gebiet, auf dem ich mich nicht sicher genug fühle, dann schicke ich ihn zu einem, der – oder wie man neudeutsch sagt, zu einer Boutique, die – nichts Anderes macht. So haben sich die Boutiquen entwickelt. Deshalb ist der Trend entstanden, dass es reine Strafverteidiger-Kanzleien gibt. Weil die Großkanzleien mit Mandanten mit strafrechtlichen Problemen wissen, wenn ich meinen Mandanten von der Großkanzlei in die Strafrechtsboutique schicke, dann machen die nur das Strafrecht und graben mir nicht mein Mandat im Übrigen ab. So sind die ganzen Boutiquen entstanden. Deshalb gibt es immer mehr reine Strafverteidiger-Kanzleien. Eine Mischkanzlei mit Zivilisten und Strafverteidigern hat immer einen Wettbewerbsnachteil, weil sie keine Mandate von außen zugewiesen bekommt, wenn die abgebende Kanzlei befürchten muss, dass der Mandant möglicherweise von ihr abgeworben wird. Die erledigen nicht nur das Strafverfahren sondern die werben ihn dann auch noch insgesamt, hinsichtlich der zivilrechtlichen Sachen ab. Deshalb ist der Trend zu einer immer stärkeren Spezialisierung in der Anwaltschaft eingetreten und ich denke, sowas kann man aus Sicht eines Steuerberaters vielleicht auch in Erwägung ziehen.

Herr Pesch

Zwei Gedanken bewegen mich. Zunächst fallen mir hier die Befugnisse der sogenannten Doppelbänder ein. Wir haben heute Auszüge aus einem Urteil des Bundessozialgerichtes gehört, wo die Zulassung des Steuerberaters als Vertreter vor dem Sozialgericht mit dem Argument abgelehnt wurde, dass der Steuerberater zwar in seiner Praxis damit regelmäßig in Berührung käme aber die fachliche Materie sei ja nicht Gegenstand des Steuerberaterexamens. Wenn ich dann auf der anderen Seite sehe, was in der Vorbereitung zum Wirtschaftsprüferexamen,

an das ich mich noch gut erinnern kann, an umfassenden zivil- und gesellschaftsrechtlichen Kenntnissen abgefordert wird, dann müsste man doch die Befugnisse zumindest hier erweitern können. In der Praxis wird dies ohnedies gelebt.

Mein zweiter Gedanke betrifft den geschlossenen Beruf des Rechtsbeistands. Wäre es nicht durchaus sinnvoll, hier wieder eine Möglichkeit für Steuerberater zu schaffen, nach entsprechender Vorbereitung und Ablegung einer Prüfung, eine Berechtigung oder Teilberechtigung zu Rechtsberatung zu erlangen, insbesondere in den uns täglich beschäftigenden Themen des Gesellschaftsrechts, Familienrechts und Erbrechts? Wie ist da Ihre Auffassung? Gibt es solche Überlegungen? Wäre der Gesetzgeber überhaupt in der Lage oder bereit, so etwas anzugehen?

Herr Prof. Mann

Es ist schwierig, weil wir keinen Gesetzgeber auf dem Podium haben, aber vielleicht einen früheren Gesetzgeber? Aber ich weiß nicht, Herr Dr. Deckenbrock, ob Sie die Frage beantworten können?

Herr Dr. Deckenbrock

Also ich bin weder der Gesetzgeber noch ein früherer Gesetzgeber gewesen, aber natürlich kann man theoretisch alles regeln. Man könnte eine Art zweites Zulassungsverfahren einführen nach dem Motto: Der Steuerberater, der eine Erbrechtsprüfung gemacht hat, bekommt eine Art Teilerlaubnis.

Die Frage ist aber eher, ob ich generell die Kompetenzen einer Berufsgruppe erweitere oder ob ich sage: „Berufsangehörige, die bestimmte Zusatzqualifikationen nachgewiesen haben, bekommen eine Extraerlaubnis.“ Der Gesetzgeber hat bewusst davon abgesehen, neben dem Anwaltsberuf einen zweiten Beruf mit umfassenden Rechtsdienstleistungskompetenzen zu schaffen. Vielmehr war es sein Anliegen, im Gesetz ganz deutlich zu machen, dass es unterhalb des Rechtsanwaltsberufs keinen allgemeinen, anderen rechtsberatenden Beruf wie z. B. den Wirtschaftsjuristen gibt. Im Ausgangspunkt halte ich diesen Ansatz für überzeugend. Man sollte aber wirklich überlegen, ob man die Kompetenzen im Nebenleistungsbereich vielleicht etwas schärft oder sogar im Steuerberatungsgesetz selbst präzisiert. Da muss die Ausbildungsfrage natürlich auch mit reinspielen. Bei einer gewissen Erweiterung hätte ich

keine Bedenken. Wichtig ist, dass zum Beispiel beim Gesellschaftsrecht der Bezug zum Steuerrecht oder zur Steuerberatung gewahrt bleibt. Denn hier gibt es auch ganz andere Fragen, die nicht steuerlich motiviert sind. Wo ist da wieder die Grenze? Grenzen, die der Gesetzgeber verschiebt, werden natürlich in der Praxis noch weiter verschoben, von denen, die meinen, alles zu können und die Zurückhaltung, wie andere sie haben, nicht an den Tag legen.

Herr Prof. Mann

Wir sind dann wahrscheinlich wieder ganz schnell bei der Fortbildungsfrage. Allein dadurch, dass ich einmal vor zehn Jahren diese Prüfung gemacht habe, habe ich meine Kenntnisse sicher nicht bis heute konserviert.

Herr Prof. Killian

Wahrscheinlich wäre es auch sinnvoll, wenn der Berufsstand sich Klarheit darüber verschafft, ob es ein Massenthema ist, das alle Steuerberater betrifft. Oder ist vielleicht nur eine kleine Teilgruppe betroffen, wenn es um die Frage geht, im Steuerberatungsgesetz zusätzliche Befugnisse zu verankern? Denn, man muss sich darüber klar sein, dass einem Katalog mit erweiterten Befugnissen automatisch die Pflicht folgt, diese Aufgaben wahrzunehmen, wenn man entsprechend mandatiert wird. Wenn man sich rein auf die Nebenleistungsbefugnis stützt, bin ich mir da nicht so sicher. Es hat natürlich auch noch niemand vertreten, dass Architekten alle zwingend im Baurecht beraten müssen, nur weil sie es als Nebenleistung dürfen. Aber ich will nicht ausschließen, dass der BGH – da gibt es ja immer mal Überraschungen – bei Steuerberatern eine Argumentation findet, warum diese eine Berufsgruppe sind, die über eine Nebenleistungsberechtigung verpflichtet sind, entsprechend zu beraten. Aus Haftungsgesichtspunkten ist es aber, wenn man es dogmatisch sauber betrachtet, der sicherere Weg, sich auf eine Nebenleistungsbefugnis zu berufen, auch wenn sie wenig Konkretes hergibt und schwieriger zu handhaben ist, als wenn man eine eigenständige Befugnis im Steuerberatungsgesetz bekommt, die ausdrücklich regelt, was der Steuerberater zusätzlich noch alles machen darf. Denn dann müssten es im Zweifelsfall alle Steuerberater machen, es sei denn, im einzelnen Mandatsvertrag ist das wiederum ausgeschlossen. Sofern es nur wenige betrifft, die tatsächlich in der Praxis in solchen Bereichen beraten, müsste man sich überlegen, ob man da dann „Steine statt Brot“ bekommt.

Herr Prof. Mann

Ich nehme aus der Diskussion insgesamt mit, dass die Erhöhung der Rechtssicherheit durch eine Änderung im Steuerberatungsgesetz möglich wäre. Kann man da nicht reinschreiben „Folgende rechtsberatende Nebenleistungen sind zulässig...“? Dann habe ich die Unsicherheit nicht mehr. Diese Überlegung soll der Anlass sein, den Podiumsteilnehmern das Schlusswort zu geben.

Herr Dr. Deckenbrock

Wenn man, Bezug nehmend auf den Beitrag von Herrn Prof. Killian, wirklich sagen würde, folgende Nebenleistungen sind möglich und man dann den Katalog über das, was wir bisher in § 5 RDG stehen haben, hinausgehend etwas präzisiert, dann wäre vielleicht für den Berufsstand schon etwas gewonnen.

Die andere Sache, auf die wir nicht mehr zu sprechen gekommen sind, betrifft die interprofessionelle Zusammenarbeit, sie bleibt ja auch ein spannendes Thema. Es gibt die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, die die Zusammenarbeitsbeschränkungen im anwaltlichen Berufsrecht teilweise für verfassungswidrig erklärt haben. Insoweit können wir uns hoffentlich auf die nächste Legislaturperiode freuen – wenn es dann mal irgendwann eine neue Bundesregierung gibt –, in der dann hoffentlich das anwaltliche Gesellschaftsrecht und vielleicht auch die Zusammenarbeitsregeln zwischen den Freien Berufen insgesamt neu geregelt werden. Bei der Reform des Rechtsdienstleistungsrechts gab es ja mal den – nachher vom Rechtsausschuss aufgegebenen – Ansatz, Nichtanwältinnen zu erlauben, sich unmittelbar zur Erbringung von Rechtsdienstleistungen zu verpflichten, wenn sie einen Anwalt als Erfüllungsgehilfen hinzuziehen, also die rechtsberatenden Teile an diesen abgeben. Das ist ein Aspekt, der vielleicht auch wieder eine Rolle spielen wird. Das Thema „interprofessionelle Zusammenarbeit“ ist schon mit Spannung zu beobachten, weil sich hier aller Voraussicht nach wirklich etwas tun wird. Auf die Regelung der Nebenleistungen im Steuerberatungsgesetz müssen wir vielleicht noch ein paar Legislaturperioden warten. Aber die Zusammenarbeitsfrage, das ist wirklich etwas, was auch wieder spannende Diskussionen geben wird; vielleicht in einem der nächsten Jahre dann auch hier.

Herr Johnigk

Es wird Sie nicht überraschen, dass der Rechtsanwalt als Erfüllungsgehilfe bei uns ein absolutes Reizthema ist und mit Sicherheit auf großen Widerstand stoßen wird. Aber ich will nochmal zu den Abgrenzungsproblemen bei den Steuerberatern kommen. Ich muss ja immer vorweg schicken: Ich habe gut reden. Mich betrifft das alles nicht. Ich habe keine Abgrenzungsprobleme. Von daher kann ich immer leicht und flockig reden. Aber wenn ich Steuerberater wäre oder so einen Steuerberater zu beraten hätte, dann würde ich mir immer die Gegenfrage stellen, ob das, was ich außerhalb des Steuerrechts berate, steuerlich relevant ist. Wenn ja, bin ich meines Erachtens sicher in der erlaubnisfähigen Nebenleistung nach § 5 RDG. Wenn ich die Frage aber verneinen muss, wenn also die zivilrechtliche Beratung, die ich als Steuerberater vornehme, keine steuerrechtliche Relevanz hat, dann bin ich in dem Bereich – ich will nicht sagen, wo schon die Erlaubnisfähigkeit überschritten ist, aber dann bin ich auf jeden Fall in dem Bereich, wo es kritisch wird. Aber immer wenn ich so die steuerliche Relevanz belegen kann, dann bin ich mir ziemlich sicher, dass es solche Fälle nicht geben wird, in denen jemand sagen wird, das sei jetzt eine unerlaubte Rechtsdienstnebenleistung eines Steuerberaters gewesen. Kritisch sind immer nur die Fälle, die keine steuerrechtliche Relevanz haben, die man vielleicht mal so nebenbei erledigt hat, weil es der Mandant gewollt hat. Das sind zugegebenermaßen die kritischen Bereiche. Aber immer, wenn steuerrechtliche Relevanz vorhanden ist – auch bei Gesellschaftsverträgen, wenn ich den Gesellschaftsvertrag Nr. 1 nehmen muss, statt den Gesellschaftsvertrag Nr. 5, weil Nr. 1 steuerrechtlich für den Mandanten günstiger ist – dann ist das natürlich eine erlaubte Nebenleistung. Das steht für mich außer Frage.

Herr Dr. Stein

Über diese Brücke würde ich nicht gehen. Das würde ich etwas kritischer sehen, als Sie das eben eingeschätzt haben. Ich möchte nochmal verweisen auf den Beihefter der DStR Nr. 20 aus 2017. In dem Beihefter finden Sie die heutige Standortbestimmung, die glaube ich ganz wichtig ist. Denn man muss zunächst wissen, wo steht man denn heute überhaupt. Hierin haben sich neben Herrn Prof. Ring auch Herr Prof. Mann mit den prozessualen Dingen und Herr Prof. Kämmerer mit den verfassungsrechtlichen Dingen befasst. Dieses Wissen ist ganz wichtig, hierin findet man die Zusammenfassung. Und bis wir weiter sind, wäre es in der Tat am einfachsten, interprofessionell zusammen-

zuarbeiten. Das mache ich auch oft, den Anwalt vom Mandanten gleich dazu zu holen und ein Thema gemeinsam zu besprechen und umgekehrt. Das funktioniert recht gut, aber dann müssen die Mandate auch die entsprechende Wirtschaftskraft dafür haben, dass sie das so wollen. Das ist natürlich der einfachste und der beste Weg.

Herr Prof. Ring

Ich glaube, dass es für den Berufsstand der Steuerberater schon einen riesigen Fortschritt bedeuten würde, wenn man den Vorschlag aufgreifen würde, die Verlagerung des § 5 RDG in das Steuerberatungsgesetz vorzunehmen und dort, Ihrem Vorschlag folgend, den Passus aufnehmen würde: „Sämtliche Rechtsbereiche mit steuerrechtlicher Relevanz sind als Nebenleistung dem Steuerberater gestattet.“ Damit, glaube ich, wäre ein Großteil der Probleme der Steuerberater gelöst.

Ich befürchte aber, dass es leider nicht so einfach geht, und dass nicht allein die steuerrechtliche Relevanz ausreichend ist und sein kann, um aus dem Verbot rauszukommen. Aber wenn es so wäre, wäre das ein famoser Vorschlag. Der Gesetzgebungsaufwand wäre relativ gering.

Herr Prof. Mann

Gut, dann haben wir zum Ende hin doch noch so etwas wie einen Konsens geschaffen. Weil die diesjährige Tagung ja per Livestream nach draußen übertragen wird, erwartet die Welt von den Diskutanten jetzt natürlich, dass sie, ähnlich wie die Teilnehmer an den Jamaika-Sondierungsgesprächen, zum Rauchen auf den Balkon gehen. Indessen sind alle anderen Teilnehmer auf Einladung des DWS-Instituts herzlich zum Imbiss geladen.

Dankeschön für Ihr Kommen.

IV. Diskussionsteilnehmer

Dr. Christian Deckenbrock Akademischer Rat am Institut für Arbeits- und Wirtschaftsrecht der Universität zu Köln, Köln
Prof. Dr. Elke Heizmann Duale Hochschule Baden-Württemberg Mosbach, Mosbach
Frank Johnigk, RA Geschäftsführer der Bundesrechtsanwaltskammer, Berlin
Prof. Dr. Matthias Kilian, RA Direktor des Soldan Instituts, Mitglied im wissenschaftlichen Arbeitskreis „Berufsrecht“ des DWS-Instituts e. V., Köln
Prof. Dr. Thomas Mann Georg-August-Universität Göttingen, Göttingen
Dipl.-Kfm. Ralph-Wilhelm Pesch, StB Vizepräsident der Steuerberaterkammer Köln, Köln
Prof. Dr. Axel Pestke, RA / FA f. StR Hauptgeschäftsführer Deutscher Steuerberaterverband e. V., Berlin
Prof. Dr. Gerhard Ring Professor für Bürgerliches Recht an der Technischen Universität Bergakademie Freiberg, Mitglied des wissenschaftlichen Arbeitskreises „Berufsrecht“ des DWS-Instituts e. V., Freiberg
Dipl.-Ing. Dr. Holger Stein, StB Vizepräsident der Bundessteuerberaterkammer, Mitglied des wissenschaftlichen Arbeitskreises „Berufsrecht“ des DWS-Instituts e. V., Rostock

Herausgeber:



Deutsches wissenschaftliches
INSTITUT der Steuerberater e.V.

ISBN 978-3-933911-98-8