

## Der Steuerberater als Rechtsdienstleister

### Vorwort

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 „Abgabenangelegenheiten“, 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. 51\*), aber auch die Reichweite der Vertretungsbefugnis der Steuerberater in den einzelnen Prozessordnungen (*Mann* ab S. 65\*) sowie die Frage nach der Vereinbarkeit dieser gesetzlichen Beschränkungen mit dem Grundrecht der Berufsfreiheit (*Kämmerer* ab S. 70\*).

*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 – dh seines originären Aufgabebereichs – 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.<sup>1</sup> 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<sup>2</sup>, bestimmt der in § 1 Abs. 2 RDG normierte „Grundsatz, dass sich Rechtsdienstleistungsbefugnisse auch aus anderen gesetzlichen Vorschriften ergeben können“<sup>3</sup> 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 Regelungen außerhalb des RDG<sup>4</sup>, bspw. im StBerG. Strengere spezialgesetzliche Regelungen – die ggf. auch Einschränkungen im Vergleich zum RDG enthalten – gehen damit dem RDG als speziellere Regelungen vor.<sup>5</sup> Das RDG ist somit die generellere Regelung im Verhältnis zu anderen gesetzlichen Sonderregelungen.<sup>6</sup>

Im StBerG und in der BOSTB finden sich Regelungen zur Reichweite der Befugnisse der Steuerberater in Bezug auf die Erbringung außergerichtlicher Rechtsdienstleistungen.

gen. „Diese Befugnisnormen gehen (damit) gemäß § 1 Abs. 2 RDG den Regelungen des RDG als *leges speciales* vor“<sup>7</sup> – ebenso wie die Vorgaben in der BRAO bzw. der WPO.<sup>8</sup>

Im StBerG sind die Rechtsdienstleistungsbefugnisse auf dem Gebiet des Steuerrechts „abschließend und zum Teil strenger als im RDG geregelt“<sup>9</sup> – weshalb *Riddermann*<sup>10</sup> 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 eingeräumt<sup>11</sup> (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.

Zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen ist gemäß § 3 Nr. 1 StBerG ua der Steuerberater befugt. Dh, dem Steuerberater ist die Befugnis zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen verliehen worden. In § 32 Abs. 1 StBerG erfährt diese Kompetenzeräumung 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.

\* 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.

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.

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“<sup>12</sup>. Doch begreift sowohl der Gesetzgeber<sup>13</sup> als auch die hM in Literatur<sup>14</sup> und Rechtsprechung<sup>15</sup> „die dem Steuerberater obliegende Hilfeleistung in Steuersachen als Teil der allgemeinen Rechtsberatung“<sup>16</sup> (beschränkte Rechtsberatungsbefugnis des Steuerberaters).

Eine ausdrückliche Bestätigung dieser beschränkten Rechtsberatungsbefugnis erachtete der Gesetzgeber aber zu-

nächst weder im StBerG noch in einer anderen gesetzlichen Regelung als erforderlich.<sup>17</sup> Kleemann<sup>18</sup> weist auf das damit einhergehende Dilemma für den einzelnen Steuerberater hin:

- Leugnung eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen steuerrechtlicher und allgemeiner rechtlicher Beratung, und
- Verpflichtung des Steuerberaters (auch) zu einer ungefragten – über steuerrechtliche Fragen hinausgehenden – Beratung<sup>19</sup>, die, so sie nicht erfolgt, den Steuerberater ggf. sogar zum Schadensersatz (wegen eines Berufsrechtsverstoßes) verpflichten kann.<sup>20</sup>

Insoweit war aus Gründen der Rechtssicherheit eine ausdrückliche gesetzliche Regelung zur Rechtsberatungsbefugnis der Steuerberater erforderlich.<sup>21</sup> Diese erfolgte zunächst in Art. 1 § 5 Nr. 2 RBERG<sup>22</sup>, womit jedoch nach hM lediglich die tradierte Rechtswirklichkeit fixiert wurde<sup>23</sup>, es jedoch zu keiner Ausweitung der Rechtsberatungsbefugnisse des Steuerberaters kam.<sup>24</sup>

Mehrere Entscheidungen des BVerfG und des BGH ebneten letztlich den Weg zu einer liberaleren Betrachtung mit korrespondierender Ausweitung der Rechtsberatungsbefugnis zugunsten von Steuerberatern<sup>25</sup>, bspw.

- die erlaubnisfreie Zulässigkeit einer Patentgebührenüberwachung<sup>26</sup>,
- einer Testamentsvollstreckertätigkeit<sup>27</sup> oder
- einer Fördermittelberatung.<sup>28</sup>

Diese Judikatur und eine zunehmende Kritik am RBERG mündete schließlich in den Erlass des RDG v. 1.7.2008<sup>29</sup>, das sich die geänderte Rechtsprechung zu eigen machte und in seinen Motiven auch auf diese referiert.<sup>30</sup>

**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 iSd § 3 RDG“<sup>31</sup>.

## 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

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).

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

18 Kleemann (Fn. 12), § 33 Rn. 39.

19 BGH v. 28.11.1966 – VII ZR 132/64, DStR 1967, 424 mAnm Messmer.

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 mAnm Hund.

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

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

30 Kleemann (Fn. 12), § 33 Rn. 42.

31 Kleemann (Fn. 12), § 33 Rn. 42.

gen 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.<sup>32</sup>

**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 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 (dh 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.<sup>33</sup> Das RDG sollte den Rechtsdienstleistungsmarkt für nicht-anwaltliche Dienstleister – dh auch für Steuerberater – im Vergleich zur Vorgängerregelung (RBerG) stärker öffnen.<sup>34</sup>

### 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.<sup>35</sup>

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

32 Koslowski (Fn. 5).

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 mAnm Ring – Schadensregulierung durch Versicherungsmakler.

Der BGH<sup>36</sup> hat kürzlich die vorher umstrittene Frage<sup>37</sup>, welche Anforderungen an die „rechtliche Prüfung“ iSv § 2 Abs. 1 RDG zu stellen 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.<sup>38</sup> 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 BGH<sup>39</sup> – 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 Neuordnung des Rechtsberatungsrechts erfordert eine „Rechtsdienstleistung“ iSv § 2 Abs. 1 RDG eine „besondere rechtliche Prüfung des Einzelfalls“<sup>40</sup>. 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.<sup>41</sup> 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 er-

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/Hensler* [Fn. 2], § 2 Rn. 38; *Grunewald/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.

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

41 BT-Drs. 16/3655, 103.

fasse, 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.<sup>42</sup> 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.<sup>43</sup>

### 3.1.3 Zweck der Regelung

Das gerade aufgezeigte Auslegungsergebnis steht – so der BGH<sup>44</sup> – auch im Einklang mit dem Zweck des § 2 RDG: Die Vorschrift bestimme 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.<sup>45</sup> In diesem Zusammenhang sei wesentlich, dass das RDG einen weiten Bereich dessen, was nach dem zuvor geltenden, verfassungskonform eingeschränkten Recht (dh 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.<sup>46</sup> Der danach mit dem RDG verfolgte Kontrollzweck könne nicht durch eine einengende Auslegung des Begriffs der Rechtsdienstleistung erreicht werden.<sup>47</sup>

### 3.1.4 Systematische Einordnung

Systematisch verfolgt – so der BGH<sup>48</sup> – 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.<sup>49</sup> Auch danach gebe es keinen Anlass, § 2 Abs. 1 RDG restriktiv auszulegen.

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.

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.

### 3.1.5 Exkurs: Erforderlichkeit einer Einzelfallprüfung

Die „Erforderlichkeit“ einer rechtlichen Einzelfallprüfung richtet sich nach der Verkehrsanschauung und dem erkennbaren Willen des Auftraggebers.<sup>50</sup> 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“<sup>51</sup>. § 2 RDG definiert damit für jede Einzeltätigkeit des Steuerberaters die Schwelle, ob eine Tätigkeit als „Rechtsdienstleistung“ zu qualifizieren ist.<sup>52</sup>

### 3.2 Freigestellte Tätigkeiten

§ 2 Abs. 3 RDG nimmt eine Reihe von Tatbeständen (Negativkatalog) vom Begriff der „Rechtsdienstleistung“ iSv § 2 Abs. 1 RDG aus (freigestellte Tätigkeiten)<sup>53</sup>, 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 (iSv § 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 Forderungseinziehung 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.<sup>54</sup>

**Beachte:** Im Rahmen eines steuerberatenden Mandats sind dem Steuerberater jedoch Zahlungsaufforderungen und

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

51 *Koslowski* (Fn. 5).

52 BT-Drs. 16/3655, 37.

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

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

auch ein Forderungseinzug für seinen Mandanten gestattet, sofern diese keine Einzelfallprüfung voraussetzen<sup>55</sup> – und es sich damit um eine „reine Rechtsanwendung“ (und keine Rechtsdienstleistung iSv § 2 Abs. 1 RDG handelt).<sup>56</sup>

#### 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.

§ 5 RDG hat vom Regelungskonzept Ausnahmetatbestand (in Art. 1 § 5 RBerG) Abstand genommen zugunsten eines Erlaubnistatbestands im Sinne einer erlaubten Annexrechtsberatung:<sup>57</sup> 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 – dh einer Einhegung des Anwendungsbereichs des RBerG –, will das RDG weite Teile der vormals verfassungskonform restriktiv interpretierten Tätigkeitsbereiche in seinen Anwendungsbereich überführen und als zulässige Nebenleistung ausgestalten, nämlich als Erlaubnistatbestand.<sup>58</sup> 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.<sup>59</sup>

##### 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 (dh der Haupttätigkeit),
- wenn sie zum Berufs- oder Tätigkeitsbild gehören (dh 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 sachgemäß erledigt werden kann, wurde aufgegeben.<sup>60</sup> 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“<sup>61</sup>. Etwas anderes gilt dann, wenn der Steuerberater eine Rechtsdienstleistung isoliert als „gesonderte Dienstleistung“ erbringt: Eine gesonderte isolierte Rechtsdienstleistung stellt keine „Nebenleistung“ iSv § 5 Abs. 1 RDG dar.<sup>62</sup>

Die Norm des § 5 Abs. 1 RDG ist eigenständiger Erlaubnistatbestand und keineswegs ein eng auszulegender Ausnahmetatbestand.<sup>63</sup> Eine Nebenleistung ist in negativer Abgrenzung dadurch gekennzeichnet, dass die Gesamtleistung nicht durch eine allgemeine rechtsberatende oder rechtsbesorgende Tätigkeit geprägt ist.<sup>64</sup> 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 allgemeinerrechtliche – im Unterschied zu einer steuerrechtlichen – Leistung handeln. Maßgeblich ist also, ob die konkret in Rede stehende Dienstleistung eines Steuerberaters – betrachtet man sie insgesamt – überwiegend allgemeinerrechtlich 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“<sup>65</sup>. Die in Rede stehende Rechtsdienstleistung darf daher „selbst nicht wesentlicher Teil der eigentlichen Hauptleistung sein“<sup>66</sup>.

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

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

57 Eversloh, Das neue Rechtsdienstleistungsgesetz, 2008, 43.

58 Eversloh (Fn. 57).

59 Eversloh (Fn. 57).

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.

66 Eversloh (Fn. 57), 44.

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

Im Falle von Beratungs- und Aufklärungspflichten im Kontext mit einer beruflichen Tätigkeit ist *Eversloh*<sup>68</sup> der Auffassung, dass – sofern überhaupt die Schwelle zur „Rechtsdienstleistung“ überschritten wird (dh nicht zulässigerweise bloß allgemeine rechtliche Hinweise erteilt werden) – es sich um typische Nebentätigkeiten handle, „weil ohne sie die eigentliche Tätigkeit nicht ordnungsgemäß erbracht werden kann“<sup>69</sup>.

*Breitenbach*<sup>70</sup> 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.<sup>71</sup>

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.

#### 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 Tätigkeiten<sup>72</sup> – wenngleich die genannten Regelungen in sachlicher Hinsicht korrekterweise eigentlich keine „vereinbaren Tätigkeiten“,

sondern Tätigkeiten eines mit dem Beruf des Steuerberaters vereinbaren Nebenberufs normieren.<sup>73</sup>

§ 57 Abs. 3 StBerG bestimmt, dass mit dem Beruf eines Steuerberaters „insbesondere“ (dh 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);
- 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 iSv § 57 Abs. 3 Nr. 2 und 3 StBerG und zählt hierzu insbesondere

- die freiberufliche Unternehmensberatung iSv § 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 Amts 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 sei-

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 mAnm *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.

72 *Kleemann* (Fn. 12), Rn. 45.

73 Umstritten, so aber *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 93; aA hingegen die hA in der Rspr. vgl. etwa BGH v. 7.3.2013 – IX ZR 64/12, DStRE 2013, 1081 = DStR 2013, 1151 mAnm *Meixner/Schröder*; v. 7.12.1989 – I ZR 3/88, NJW-RR 1990, 479. Ebenso *Pestke* Stbg 2008, 502 (509).



nen Aufgaben, die ohne die Rechtsberatung nicht sinngemäß erledigt werden konnten, standen. § 5 RDG begründet gegenüber Art. 1 § 5 Nr. 2 RBerG erweiterte Kompetenzen.<sup>74</sup> Infolgedessen sind jedenfalls solche Tätigkeiten, die der Steuerberater zulässigerweise bereits unter der Geltung des RBerG hat ausüben dürfen, „auch heute noch gestattet“<sup>75</sup>.

### 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 rekurren<sup>76</sup> 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.<sup>77</sup> „Je höher die Rechtskenntnisse sind, die für die Haupttätigkeit erforderlich sind, desto weiter reichen auch die Rechtsdienstleistungskompetenzen dieses Dienstleisters im Bereich der Nebenleistungen.“<sup>78</sup> Beim Steuerberater kann daher die Rechtsdienstleistung auch den Schwerpunkt seiner Tätigkeit bilden.<sup>79</sup> *Hund*<sup>80</sup> 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.<sup>81</sup> Zum anderen muss die Rechtsdienstleistung aber auch nicht auf bloße Hilfstätigkeiten beschränkt bleiben – vielmehr kann sie im Einzelfall sogar einen „beachtlichen Umfang“ erlangen.<sup>82</sup>

Ist ein Rechtsgebiet zum Teil Bestandteil des Steuerbestands – 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“, dh zur sachgerechten Erledigung der Steuerberatung erforderlich ist<sup>83</sup> (Steuerberatung als eine auf „ein Fachgebiet beschränkte Rechtsberatung mit Berührungspunkten zum außersteuerlichen Recht“).<sup>84</sup> „Zulässig sind alle Tätigkeiten, bei denen steuerliche Fragen im Zentrum stehen, während sonstige Rechtsfragen lediglich Anlass oder Folge der steuerlichen Beratung sind“<sup>85</sup>.

Zulässige Nebenleistung ist nach Auffassung des BVerwG<sup>86</sup> im Übrigen auch das Auftreten des Steuerberaters in verwaltungsbehördlichen Widerspruchsverfahren, wenn Abgabenangelegenheiten<sup>87</sup> 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:<sup>88</sup> Es liege keine „Nebenleistung“ vor aufgrund des fehlenden Bezugs zum Berufsbild des Steuerberaters.<sup>89</sup>

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.<sup>90</sup>

### 4.4 Beispielfälle

Unter Berücksichtigung der Vorgaben des § 5 Abs. 1 S. 1 RDG – dh 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:<sup>91</sup> als Aufsichtsrat, Betreuer, Beirat, EDV-Berater, Existenzgründungsberater, Fördermitarbeiter, 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.<sup>92</sup>

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

*Pestke*<sup>94</sup> hat 1998 unter dem Regime des RBerG eine umfassende Überprüfung von Tätigkeitsfeldern des Steuerberaters vorgenommen, bei denen ggf. ein Konflikt mit

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.

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 mAnm *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 mAnm *Beyer-Petz*.

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

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

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.

dem damals noch geltenden RBerG auftreten konnte: „Der genaue, im Vorfeld bestimmbare Grenzverlauf zwischen zulässiger und unzulässiger Rechtsberatung durch Steuerberater blieb dabei – trotz zahlreicher Beschreibungsversuche und Einzelfallentscheidungen – unklar bzw. problematisch.“<sup>95</sup>

Nachstehend soll nunmehr nach fast 20 Jahren der Versuch unternommen werden, in enger Anlehnung an die Untersuchung von *Pestke* – 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).<sup>96</sup> Insoweit bleibt es dem Steuerberater auch unbenommen, die steuerlichen Konsequenzen einer von dritter Seite (Rechtsanwalt) erarbeiteten zivilrechtlichen Gestaltung aufzuzeigen und zu bewerten.<sup>97</sup> Ggf. trifft den Steuerberater dann in Bezug auf steuer(recht)liche Konsequenzen bei riskanten Vertragsabschlüssen (zB bei einem Anlagegeschäft) sogar eine Verpflichtung, seinen Mandanten vor dem Abschluss eines solchen Vertrags zu warnen.<sup>98</sup>

### 5.1 Handlungen ohne Rechtsdienstleistungscharakter

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

*Pestke*<sup>99</sup> 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 (dh nicht rechtlichen Wissens)<sup>100</sup>

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

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.

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.

geht, selbst wenn dabei auch Rechtsbegriffe Verwendung finden.

Dies gilt uneingeschränkt auch unter der Geltung des RDG. Die Rechtsbesorgung in „eigenen“ (statt „konkreten fremden“<sup>101</sup>) 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 *Pestke*<sup>102</sup> (vormals „wissenschaftlich begründete Gutachten, vgl. Art. 1 § 2 Alt. 1 RBerG) unter Bezugnahme auf die bis dato ergangene Judikatur<sup>103</sup> 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.<sup>104</sup> 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 iSv § 15 AktG (Nr. 6) als Nicht-Rechtsdienstleistung qualifiziert, die als freigestellte Tätigkeit damit auch vom Steuerberater wahrgenommen werden kann.

### 5.3 Exkurs: Treuhändertätigkeiten

Treuhändertätigkeiten (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 das RBerG qualifiziert.<sup>105</sup> An dieser Judikatur hat sich seit Inkrafttreten des RDG mE nichts geändert.<sup>106</sup>

Das RDG soll nach der Intention des Gesetzgebers<sup>107</sup> 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

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.

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.

Vertragsklauseln eine „individuelle“ Erledigung von Rechtsangelegenheiten für den Anleger überhaupt nicht in Rede steht, nicht der Fall.<sup>108</sup>

*Deckenbrock/Henssler*<sup>109</sup> 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“<sup>110</sup>. „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.“<sup>111</sup>

*Pestke*<sup>112</sup> verweist in diesem Kontext auf eine Entscheidung des OLG Hamburg<sup>113</sup>, 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 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.<sup>114</sup> 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.<sup>115</sup>

### 6. RBerG versus RDG

Auf der Grundlage der unter dem Regime des RBerG umfassend erfolgten Analyse von *Pestke*<sup>116</sup> zu den Möglichkeiten des Steuerberaters zur Rechtsberatung – der eine vollumfängliche 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.

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

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

<sup>110</sup> *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.

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

<sup>112</sup> *Pestke* Stbg 1998, 406 (412).

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

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

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

<sup>116</sup> *Pestke* Stbg 1998, 406.

### 6.1 Konsultation (Beratung)

Eine Beratung – bspw. in sozialversicherungsrechtlichen Fragen<sup>117</sup> – ist nach Ansicht von *Pestke*<sup>118</sup> mit Ausnahme des Hinweises, wegen einer entsprechenden Fragestellung einen Rechtsanwalt aufzusuchen<sup>119</sup>, 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 Konzeptionsphase<sup>120</sup> – dann als zulässig erachtet, soweit es sich dabei nicht um eine isolierte Rechtsberatung ohne Bezug zum Steuerrecht handelte.<sup>121</sup> 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 Vertrags<sup>122</sup> – einer steuer(recht)- oder wirtschaftlichen Beratung aufzeigen.<sup>123</sup> Insoweit hat auch der BGH<sup>124</sup> 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 ins Auge gefasste zivilrechtliche Ausgestaltung und des Aufzeigens einer Möglichkeit, über eine andere zivilrechtliche Ausgestaltung Steuervorteile zu erlangen)<sup>125</sup> – oder dass eine Steuerersparnis nur dann realisierbar ist, wenn das ins Auge gefasste Stiftungsvermögen im Rahmen einer „Durchlaufspende“ aufgebracht wird.<sup>126</sup>

<sup>117</sup> 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 mAnm *Späth*) – oder (so *Pestke* Stbg 1998, 406) eine „Beratung über sozialversicherungsrechtliche Fragen (hier: Notwendigkeit zur Erlangung von Unfallversicherungsschutz bei einer Berufsgenossenschaft)“.

<sup>118</sup> *Pestke* Stbg 1998, 406 (412).

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

<sup>120</sup> Begrifflichkeiten nach *Pestke* Stbg 1998, 406 (411).

<sup>121</sup> Unzulässig sollte aber – weil keine „isolierte Rechtsberatung“ – die Erteilung von Rechtsrat in Bezug auf die Möglichkeit einer Verrechnung fällig werdenden Mietzinses mit zuviel gezahlter Umsatzsteuer sein.

<sup>122</sup> *Pestke* Stbg 1998, 406 (411).

<sup>123</sup> Umstritten, so aber LG Dresden v. 21.1.1997 – 41 O 680/97, AnwBl 1998, 221; aA 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.

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

<sup>125</sup> 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.

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

Auch eine tatsächliche Hilfestellung (Unterstützung des Mandanten) – zB die Einholung von Grundbuch-<sup>127</sup> oder Handelsregisterauszügen – war<sup>128</sup> (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.<sup>129</sup>

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

## 6.2 Konzeption von Verträgen

Unter der Geltung des RBERG hat die Judikatur durchgängig die Ausarbeitung, dh die Ausformulierung von diversen Vertragstypen und -gestaltungen (seien diese privat- oder auch öffentlich-rechtlicher Natur<sup>131</sup>) als unzulässige Rechtsberatung qualifiziert – bspw. nach *Pestke*<sup>132</sup> die Formulierung von Agenturverträgen<sup>133</sup>, Arbeitsverträgen<sup>134</sup>, Bauherrenmodellen (einschließlich Treuhand-, Gesellschafts-, Finanzierungsvermittlungs-, Bürgschafts-, Mietvermittlungs- und Mietgarantieverträgen sowie Kostengarantieverträgen und Zinsgarantien)<sup>135</sup>, Betriebsüberlassungsverträgen<sup>136</sup>, Darlehensverträgen<sup>137</sup>, Erbauseinandersetzungsverträgen<sup>138</sup>, (vorigenommenen) Erbfolgeverträgen<sup>139</sup>, Geschäftsführerverträgen<sup>140</sup>, Geschäftsübernahme- bzw. Geschäftsübertragungsverträgen<sup>141</sup>, Gesellschaftsverträgen<sup>142</sup>, Haftungsfrei-

stellungsverträgen<sup>143</sup>, Miet-<sup>144</sup> und Pachtverträgen<sup>145</sup>, Kapital- und Gewinnumverteilungsverträgen<sup>146</sup>, Mitarbeitergewinnbeteiligungsmodellen<sup>147</sup>, Sicherungsübereignungsverträgen<sup>148</sup>, Umwandlungsverträgen<sup>149</sup> und Unternehmungs- umgestaltungsverträgen.<sup>150</sup>

Auch die Vorformulierung einer Abtretungserklärung<sup>151</sup> oder eines Testaments für einen Mandanten war und ist unzulässig.<sup>152</sup> Unzulässig dürften auch Kaufverträge über Gewerbebetriebe<sup>153</sup> sein, es sei denn diese stehen im Zusammenhang mit Unternehmensbewertungen und -beratungen über die Ermittlung von Kaufpreisen.<sup>154</sup> Letzteres sollte ggf. von Art. 1 § 5 Nr. 2 RBERG erfasst sein können.<sup>155</sup>

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

Als statthaft wurde vom BGH<sup>158</sup> im Übrigen auch das Abfassen „einzelner“ Vertragsbestimmungen durch den Steuerberater angesehen, sofern diese steuerlich von besonderer Bedeutung sind – nicht jedoch die Fertigung unterschriftsreifer Verträge, die der Steuerberater unmittelbar (dh ohne die Zwischenschaltung eines Rechtsanwalts) an seinen Mandanten weiterreicht.<sup>159</sup> Unproblematisch war und ist auch die Fertigung bloßer Rohentwürfe für einen Vertrag, der danach an einen Rechtsanwalt (zur Prüfung oder Weiterverwendung) weitergeleitet werden soll.<sup>160</sup>

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 (iS einer isolierten Prüfung) – sofern er sich darauf beschränkt und nicht in eine (allgemeine) zivilrechtliche Prü-

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

128 *Pestke* Stbg 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 U 1038/74, AnwBl 1976, 48.

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

132 *Pestke* Stbg 1998, 406 (411 und 413).

133 LG Flensburg v. 3.10.1961 – 5 S 40/61, AnwBl 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.

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.

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.

fung einsteigt<sup>161</sup> (dh in keine vollumfängliche allgemeinrechtliche und steuerrechtliche Fragestellungen umfassende Prüfung „aus einer Hand“).

Schwer einsichtig ist, warum unter der Geltung des RBerG ein Zurverfügungstellen von Formularverträgen an den Mandanten durch den Steuerberater nicht statthaft sein soll<sup>162</sup> – 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 hinzuzuziehen.<sup>163</sup> *Henssler/Deckenbrock*<sup>164</sup> erachten daher die Bereitstellung von und die Ausfüllhilfe bei standardisierten Verträgen regelmäßig als erlaubnisfreie Nebenleistung.<sup>165</sup> Die von *Pestke*<sup>166</sup> aufgearbeitete Judikatur dürfte im Übrigen aber vom Ergebnis her auch bei Zugrundelegung von § 5 RDG im Großen 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 vormals 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)<sup>167</sup>, 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 Gesamtkompodiums „Vertrag“, den der Mandant in Auftrag gegeben hat. Aus diesem Grund ist die Gestaltung (komplexer) Verträge

(oder eines Testaments<sup>168</sup> bzw. der Errichtung einer Stiftung von Todes wegen<sup>169</sup>) durch einen Steuerberater „wegen ihres Inhalts und Umfangs nicht mehr Nebenleistung“<sup>170</sup>.

### 6.3 Vertretung

Die Judikatur zum RBerG hat Steuerberatern gleichermaßen auch die Wahrnehmung von Mandanteninteressen in privaten (Nicht-Steuer-)Rechtsangelegenheiten<sup>171</sup> – dabei insbesondere die Geltendmachung von Ansprüchen des Mandanten, sei es in Gestalt der Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen<sup>172</sup>, des Forderungseinzugs<sup>173</sup> (Inkasso) oder einer Verkehrsunfallregulierung<sup>174</sup>, sei es Verhandlungen<sup>175</sup> (auch über den Verkauf eines Gewerbeunternehmens)<sup>176</sup>, eine bloße Vertretung bei Vertragsabschlüssen<sup>177</sup>, die Abgabe von Gestaltungserklärungen für den Mandanten (bspw. eine Kündigungserklärung)<sup>178</sup> oder die Überwachung der Einhaltung von Preisbindungszusagen, die dem Mandanten gemacht worden waren<sup>179</sup> – untersagt. Ebenso wie die Geltendmachung von (nicht unmittelbar steuerrechtlich rele-

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.

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 Testamentserrichtung 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 hM 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; *Johnigk* (Fn. 37), RDG § 5 Rn. 34; aA hingegen offenbar *Kleine-Cosack* (Fn. 5), Anhang zu den §§ 1–5 Rn. 199.

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.

vanten) Ansprüchen<sup>180</sup> gegenüber Behörden<sup>181</sup> und Gerichten.<sup>182</sup>

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

Dasselbe gilt für gerichtliche Verfahren (die – ohne einen Rechtsanwalt – erfolgte Einreichung von Schriftsätzen in einem Zivilprozess)<sup>184</sup>, die Übernahme des außergerichtlichen Mahnwesens (für im Rahmen der laufenden Buchführung ermittelte offene Posten)<sup>185</sup>, die Vertretung in verwaltungs- oder sozialgerichtlichen Verfahren<sup>187</sup> bzw. die Einleitung eines Schiedsgerichtsverfahrens.<sup>188</sup>

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“<sup>189</sup>.

<sup>180</sup> Beispiele nach *Pestke Stbg* 1998, 406 (413).

<sup>181</sup> 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.

<sup>182</sup> AG Köln v. 23.9.1959 – 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 mAnM *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.

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

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

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

<sup>186</sup> 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).

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

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

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

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

Steuerberater können ihre Mandanten in den genannten Verfahren auch außergerichtlich vertreten.<sup>190</sup>

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.<sup>191</sup> 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.<sup>192</sup>

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

Nach *Deckenbrock/Henssler*<sup>194</sup> soll eine Antragstellung und auch das Betreiben des Verwaltungsverfahrens nach § 8 SGB X in Bezug auf die Erstfeststellung des Grads der Behinderung (einschließlich der Voraussetzungen zur Inanspruchnahme von Nachteilsausgleichen) nicht als „Rechtsdienstleistung“ iSv § 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.<sup>195</sup> Denn Feststellungen nach dem Schwerbehindertenrecht seien weit über das Steuerrecht hinaus bedeutsam<sup>196</sup>, und das Widerspruchsverfahren als Vorstufe eines Gerichtsverfahrens fordere qualifizierte Rechtskenntnisse.<sup>197</sup>

Eine Änderung hat sich in diesem Zusammenhang in Kindergeldangelegenheiten durch das JStG 1996 ergeben<sup>198</sup>,

<sup>191</sup> 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.

<sup>192</sup> 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.

<sup>193</sup> *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 102.

<sup>194</sup> *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 102.

<sup>195</sup> *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).

<sup>196</sup> 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.

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

<sup>198</sup> 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.

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.<sup>199</sup>

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“ darstellen<sup>200</sup>, zB die Vertretung in einem Verwaltungsverfahren über die Erteilung eines Anerkennungsbescheides für steuerbegünstigtes Wohnen.<sup>201</sup>

Unlängst hat das BVerwG die Mitwirkung eines Steuerberaters in einem Widerspruchsverfahren, das die Erhebung von Fremdenverkehrsbeiträgen zum Gegenstand hatte, als statthaft angesehen.<sup>202</sup> Dies ist dadurch begründbar, dass Steuerberatung „eine auf ein Fachgebiet beschränkte Rechtsberatung mit Berührungspunkten zum außersteuerlichen Recht ist“<sup>203</sup>, 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.<sup>204</sup> 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.<sup>205</sup>

Ein Steuerberater kann den Antragsteller auch in einem Verwaltungsverfahren über die Erteilung der Bescheinigung nach dem Gesetz über die Grunderwerbsteuerbefreiung in

volkswirtschaftlich förderungsbedürftigen Gebieten<sup>206</sup> als Prozessbevollmächtigter vertreten.<sup>207</sup>

Andererseits führt die bloße Abhängigkeit einer Betätigung des Steuerberaters von einer steuerlichen Veranlagung als solche noch nicht zu einem „notwendigen Zusammenhang“ iSd § 5 RDG mit der steuerberatenden Tätigkeit.<sup>208</sup> Auch die bloße steuerliche Relevanz<sup>209</sup> – 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.<sup>210</sup> 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), dh 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 auch eine strengere Regulierung erfahren hat als die sonstige Erbringung von Rechtsdienstleistungen iSd § 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, dh, die nicht als Tätigkeit in einer konkreten

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

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

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; aA 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 mAnm 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.

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; aA hingegen Nieland Stbg 2009, 127; ders. BB 2010, 1382 (1384).

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 (dh 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.“<sup>211</sup> Und dies, obgleich das BVerwG<sup>212</sup> 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 muss<sup>213</sup>, mit der Konsequenz, dass die Rechtsdienstleistung weder neben die eigentliche Berufsaufgabe treten, noch gar im Vordergrund stehen oder einziges Geschäft werden darf.<sup>214</sup>

(10) Agiert der Steuerberater bei der Antragstellung aufgrund individualisierter und einer rechtlichen Prüfung bedürftiger Angaben (dh 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 Rechts-

anwendung“ (Ausfüllen verwaltungsmäßig vorgegebener Formulare durch individuelle Angaben).

(11) Rechtsdienstleistung iSv § 2 Abs. 1 RDG setzt eine vertiefte rechtliche Prüfung (Subsumtion) im Einzelfall voraus – womit Vertragsgestaltung (soweit sie über die Weitergabe von Musterverträgen, zB der Mustersatzung nach Anlage 1 zum GmbHG hinausgeht) den Rahmen einer schlichten Rechtsanwendung überschreitet.<sup>215</sup> 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.<sup>216</sup>

(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.<sup>217</sup>

(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.<sup>218</sup>

(14) Der Steuerberater sollte auch künftig – trotz aller Liberalisierungsbestrebungen im Zusammenhang mit dem RDG – bei einer Erweiterung seines Tätigkeitsfeldes im Hinblick auf die Konsequenzen eines möglichen RDG-Verstoßes Vorsicht walten lassen.<sup>219</sup>

(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).

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

<sup>212</sup> BVerwG v. 20.1.2016 – 10 C 17/14, DStRE 2016, 888 Rn. 21.

<sup>213</sup> *Hund* DStR 2008, 1208.

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

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

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

<sup>217</sup> *Deckenbrock/Henssler* (Fn. 2), § 5 Rn. 98 unter Bezugnahme auf OLG Düsseldorf v. 22.3.2011 – 23 U 101/10, NJOZ 2011, 1889: Vertragsentwurf zur Vermeidung einer steuerschädlichen verdeckten Gewinnausschüttung.

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

<sup>219</sup> *Breitenbach* KANZLEI intern Heft 6/2016, 8.



# 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 – iVm § 67 Abs. 4 S. 7 VwGO – Oberverwaltungsgerichten aufzutreten.<sup>1</sup> 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 Vorinstanz<sup>2</sup> in Übereinstimmung mit ihrer bisherigen Rechtsprechung<sup>3</sup> und den Sentenzen anderer Verwaltungsgerichte<sup>4</sup> sowie einer breiten Literaturlauffassung<sup>5</sup> noch angenommen hatte, auf Steuern und Monopolsachen beschränkt sei.

\* 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.) mAnm 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.) mAnm 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.

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 Eyermann, 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.

## 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 „geschäftsmäßig 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 iSd Verständnisses im allgemeinen Abgabenrecht, also als Oberbegriff für Steuern, Gebühren und Beiträge<sup>6</sup> zu verstehen, sondern teleologisch auf Steuern und Monopolsachen reduziert.

## 1.2 Weite Auslegung des Begriffs durch BVerwG v. 20.1.2016

Demgegenüber hat das BVerwG mit seiner og 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. 12.12.2007<sup>7</sup> sei keine einengende Intention nachweisbar. Die Gesetzesmaterialien lassen keine Rückschlüsse auf eine vom Gesetzgeber intendierte Einengung auf Steuern und Finanzmonopole zu.

6 Vgl. die Legaldefinitionen der Kommunalabgabengesetze, zB § 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 Kommunalfinanzen, 2006, 108 (118); P. Kirchhof in Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts V, 3. Aufl. 2007, § 119 Rn. 2.

7 BGBl. I 2007, 2840.

- 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.<sup>8</sup> Gleiches gelte für den Begriff der „öffentlichen Abgaben“ in § 80 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 VwGO.<sup>9</sup> 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 klar gestellt.<sup>10</sup>
- Letztlich sei in teleologischer Auslegung zu bedenken, dass der Rechtsberatungsmarkt durch die Neuregelung in § 67 Abs. 2 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 Akzessorität 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.<sup>11</sup> 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.<sup>12</sup>

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 Zustimmend *Anders* *SteuK* 2016, 271 (274).

11 Vgl. zB *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).

### 1.3 Konsequenzen hinsichtlich der Vertretungsbefugnis der Steuerberater

Durch die Anknüpfung der „Abgabenangelegenheiten“ an den allgemeinen Abgabenbegriff 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 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 (zB 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 vornherein 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 abschließend<sup>13</sup> und treffen auf den Steuerberater nicht zu. Gleiches gilt auch für die Parallelnormen § 10 Abs. 2 FamFG<sup>14</sup> sowie § 11 Abs. 2 ArbGG<sup>15</sup>. Eine Vertretungsbefugnis des Steuerberaters vor den Zivilgerichten besteht daher nicht.

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.

### 3. Strafgerichtsbarkeit

Im Rahmen eines Strafverfahrens findet grundsätzlich die Vorschrift des § 138 Abs. 1 StPO Anwendung, die den Rechtsanwälten und Hochschullehrern 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 selbstständig durchführt. Diese Befugnis zur Alleinvertretung besteht sachlich, wenn es sich um eine Steuerstraftat iSd § 386 Abs. 2 Nr. 1 AO handelt, oder die über § 386 Abs. 2 Nr. 2 AO erfassten Begleitdelikte erfasst sind.<sup>16</sup> 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.<sup>17</sup> 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 (zB bei Vorenthalten von Arbeitsentgelt und Lohnsteuerhinterziehung im selben Tatzeitraum), ist der Steuerberater auch im Übrigen als Verteidiger zuzulassen. Das gilt selbst dann, wenn der Steuerberater im Ermittlungsverfahren als Zeuge vernommen wurde. Es ist allein Sache des Angeschuldigten zu entscheiden, wie er seine Verteidigung möglichst effektiv gestaltet.<sup>18</sup>

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 selbstständig einlegen könnte.<sup>19</sup> Wegen der starken Gegenmeinung<sup>20</sup> dürfte für die Praxis allerdings eher anzuraten sein, in diesen Fällen bereits vor Einlegung des Einspruchs gemeinsam mit einem Rechtsanwalt

ein Verteidigerteam zu bilden.<sup>21</sup> 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.<sup>22</sup> 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.<sup>23</sup>

### 4. Berufsgerichtliche Verfahren

Auch im berufsgerichtlichen 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 berufsgerichtliche Verfahren. Daher muss, wenn wegen desselben Verhaltens durch die Staatsanwaltschaft öffentliche Klage im strafgerichtlichen Verfahren erhoben wird, das berufsgerichtliche 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 berufsgerichtlichen 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.<sup>24</sup>

### 5. Sozialgerichtsbarkeit

Das Gesetz räumt den Steuerberatern in sozialversicherungsrechtlichen Angelegenheiten seit der Neuregelung im Jahr 2008<sup>25</sup> gemäß § 73 Abs. 2 Nr. 4 SGG eine gerichtliche Vertretungsbefugnis ein. Diese ist jedoch gegenständig 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 Angelegen-

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

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

<sup>18</sup> LG Hildesheim v. 18.2.2010 – 25 KLS 5101 Js 76196/06, DStRE 2010, 1153 = DStR 2010, 1592 mAnm Rüping.

<sup>19</sup> Randt (Fn. 16), AO § 392 Rn. 24 mwN.

<sup>20</sup> 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).

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

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

<sup>23</sup> Wollweber DStR 2016, 2824.

<sup>24</sup> OLG Hamm v. 2.8.2016 – 4 RVs 78/16, DStR 2016, 2823 mAnm Wollweber.

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

heiten 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 mit den Aufgaben als Steuerberater bestehe nicht bei sozialrechtlichen Streitigkeiten.<sup>26</sup> 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.<sup>27</sup>

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.<sup>28</sup> 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.<sup>29</sup> 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.<sup>30</sup>

Diese Abgrenzung gibt den Praktikern unter dem Aspekt der Rechtssicherheit mehr Steine als Brot.<sup>31</sup> Denn das Steuerrecht erfasst eine Vielzahl von Vorgängen, für welche auch Vorschriften aus anderen Rechtsgebieten bedeutsam sein können. So wenig, wie dadurch Tätigkeiten 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.<sup>32</sup> 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 bundesrechtliche 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.

## 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).<sup>33</sup> Diese

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 mAnm. 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. 13.8.1996 – 10 RKg 8/95, NJW-RR 1997, 1013.

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

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.

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; aA entgegen dem Wortlaut hingegen *Geiger*, BVerfGG, 1952, § 22 Anm. 3.

Auflistung ist abschließend, sodass Steuerberater ohne Anwaltszulassung als Vertreter nicht in Betracht kommen.<sup>34</sup> 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 ist<sup>35</sup> und eher selten ausgesprochen wird.<sup>36</sup> Denn das BVerfG verlangt hierfür die objektive Sachdienlichkeit einer derartigen Zulassung.<sup>37</sup> 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.<sup>38</sup> Auch der bloße Hinweis auf einen „steuerrechtlich komplexen Sachverhalt“ stellt keine hinreichend substantiierte Begründung der Notwendigkeit der Zulassung eines Steuerberaters als Rechtsbeistand dar.<sup>39</sup> 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 Prozess-

handlung noch innerhalb der Monatsfrist des § 93 Abs. 1 S. 1 BVerfGG selbst vornimmt.<sup>40</sup> Spätestens, wenn es zu einer (seltenen<sup>41</sup>) 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.<sup>42</sup>

## 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.

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.

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) Sachentscheidungsvoraussetzung 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 iVm § 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 § 5 neben § 3 kaum einen Anwendungsbereich –, sondern dass die Zugehörigkeit zu einem „Tätigkeitsbild“ ausreicht.<sup>1</sup>

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 fällt<sup>2</sup> 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.<sup>3</sup>

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.“<sup>4</sup> Sowie wenig 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.<sup>5</sup> § 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 sozio-faktische gehört und sie damit metamorph ist. Einen Grundrechtseingriff führt § 5 – iVm § 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 Tätigkeitspektrum 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

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

1 Vgl. von Lewinski in Klowait/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.

Art. 12 Abs. 1 GG verletzt.<sup>6</sup> Mit dem Verzicht auf Akzessorität von gerichtlicher und außergerichtlicher Vertretung<sup>7</sup> – und ungeachtet des weiten Beurteilungsspielraums, den ihm das BVerfG bei der Gefahreinschätzung und -prognose zugestehet –, vermochte sich der Gesetzgeber keinen Freibrief für die unterschiedliche Ausgestaltung beider Sphären einzuräumen.<sup>8</sup>

Steuerberater können als Prozessbevollmächtigte insbesondere agieren:<sup>9</sup>

- 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.<sup>10</sup> 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. 20.1.2016<sup>11</sup> 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 iVm Abs. 2 S. 2 Nr. 3 VwGO präge, Widersprüche zwischen dem Umfang der prozessualen und dem Umfang ihr vorgeschalteter außerprozessualer Vertre-

tungsbefugnis also nicht zu erwarten seien.<sup>12</sup> Das BVerwG wies diese Deutung zurück: Unter Abgaben iSd 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.<sup>13</sup> Vielmehr sei das RDG auf die außergerichtliche Beratung begrenzt und könne keine akzessorische Wirkung für die gerichtliche Rechtsbesorgung zeitigen.<sup>14</sup> Das in §§ 32 und 33 StBerG umrissene Tätigkeitsspektrum umreißt zwar nur die geschäftsmäßige Hilfe in Steuersachen, sei aber – wie § 1 Abs. 3 StBerG unterstreiche – nicht abschließend.<sup>15</sup> 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 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 auftrete, eine ausreichende Prozessenerfahrung und die Befähigung zu forensischem Auftreten erworben habe.<sup>16</sup>

## 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 Beschränkungen 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.<sup>17</sup> 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 Zertifizie-

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 mAnm 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 mAnm Mutschler.

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 mAnm Beyer-Petz. Vgl. auch Mann DStR-Beih. 2017, 65 (in diesem Beihefter).

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.

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

nung nach § 13 RDG verlangen darf.“<sup>18</sup> 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.<sup>19</sup> 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 hatte<sup>20</sup>, 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 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 iSv § 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 neuen 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 steuerrechtlichen Tätigkeitsschwerpunkts auch nur mäßig belasten. Je stärker aber die Rechtsdienstleistung Inhalte zum Gegenstand hat, die einen Steuerbezug aufweisen oder auch nur Gegenstand der Steuerberater-Ausbildung 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.<sup>21</sup> 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.<sup>22</sup> 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 stringendere 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

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.

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.



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.<sup>23</sup> Prozesshandlungen des nicht zur Prozessvertretung befugten Steuerberaters bleiben allerdings bis zur Zurückweisung wirksam (vgl. § 67 Abs. 3 S. 2 VwGO).

## 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.<sup>24</sup> Der Schutz des Anwaltsstands um seiner selbst ist zwar kein legitimer Zweck<sup>25</sup>, doch sichern die berufsrechtlichen Regelungen, die einen Freien Beruf charakterisieren – wie Verkammerung oder Gebührenregelungen –, großenteils auch ihrerseits die Rechtspflege und die Dienstleistungsqualität.<sup>26</sup> 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 Verhältnismäßigkeitsprüfung<sup>27</sup> 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.<sup>28</sup> 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 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.<sup>29</sup> 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.<sup>30</sup> 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 Sachurteilsvoraussetzung ist.<sup>31</sup> 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, missachtet<sup>32</sup> –, 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“<sup>33</sup> –, könnte auch als Leitlinie für die

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

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); Hensler 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.

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

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

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.

Bestimmung der Grenzen von Nebenleistungen dienstbar sein. Von welchem „Verwandtschaftsgrad“ an muss also im Lichte des Art. 12 Abs. 1 GG ein „sachlicher Zusammenhang“ iSd § 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.<sup>34</sup> 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 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 uU 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 iSd § 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.<sup>35</sup> 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 agierenden 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 prozessrechtlichen 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.<sup>36</sup> 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 iSd 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 Gesetzgeber den mit den Beschränkungen (angeblich) verfolgten Schutz womöglich aus, wenn er sie unterschiedlich fasst?

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

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

<sup>36</sup> BVerwG v. 20.1.2016 – 10 C 17.14, DStRE 2016, 888 Rn. 20.

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 – Verwaltungsverfahren 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.<sup>37</sup> 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 umfänglicheren Anforderungsprofils bei prozessualen 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 Verwaltungsverfahren- 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 iSd RDG, die 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 BVerwG hat die Vertretung eines Widerspruchsführers im Widerspruchsverfahren als Nebenleistung iSv § 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 Fra-

gen 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.<sup>38</sup> 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.<sup>39</sup> 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 iVm Art. 14 Abs. 5 BayVwVfG nicht erfüllt sind.<sup>40</sup> 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.<sup>41</sup> 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. Wertungswidersprüche<sup>42</sup> 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 schmalere 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

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

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

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).

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, vertretungsweise 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.<sup>43</sup>

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.<sup>44</sup> 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 iSd § 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 Vertretungsberechtigung 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 Öffnungen der Prozessvertretungsbefugnis

für Steuerberater zu Lasten der Anwälte erfordern könnte<sup>45</sup> – 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 vergangener<sup>46</sup> und potenzieller künftiger Fälle geschaffen. Die meisten Nebenleistungen, die Steuerberater erbringen dürfen<sup>47</sup>, 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.<sup>48</sup> 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.

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.

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* KANZLEIintern 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.