

**Forschungsergebnisse aus dem
Revisionswesen und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre**

Band 18

Der Steuerberatungsmarkt in Deutschland

**Wettbewerbsfeindliche Aspekte des Steuerberatungsmarktes
und deren Konsequenzen für kleine und mittelgroße Mandate
unter besonderer Berücksichtigung des Berufsrechts
der Steuerberater**

Von

Eckhard Schmitz



Duncker & Humblot · Berlin

DOI <https://doi.org/10.3790/978-3-428-50981-2>

Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-16 13:21:47
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

ECKHARD SCHMITZ

**Der Steuerberatungsmarkt
in Deutschland**

Forschungsergebnisse aus dem Revisionswesen und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

**Herausgegeben von Prof. Dr. h.c. Erich Loitsberger, Prof. Dr. Dieter Rückle,
Prof. Dr. h.c. Jörg Baetge und Prof. Dr. Reinhold Hömberg**

Band 18

Der Steuerberatungsmarkt in Deutschland

Wettbewerbsfeindliche Aspekte des Steuerberatungsmarktes
und deren Konsequenzen für kleine und mittelgroße Mandate
unter besonderer Berücksichtigung des Berufsrechts
der Steuerberater

Von

Eckhard Schmitz



Duncker & Humblot · Berlin

Gedruckt mit Unterstützung der Fachhochschule Heidelberg,
Staatlich anerkannte Hochschule der SRH-Gruppe.

Der Fachbereich IV der Universität Trier hat diese Arbeit
im Jahre 2001 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Daten sind im Internet über <<http://dnb.ddb.de>> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten

© 2003 Duncker & Humblot GmbH, Berlin


Fremddatenübernahme: Selignow Verlagsservice, Berlin

Druck: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0720-6909

ISBN 3-428-10981-3

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 

Vorwort

Der Fachbereich IV der Universität Trier hat die vorliegende Arbeit im Wintersemester 2001/2002 als Dissertation angenommen. Die mündliche Doktorprüfung fand am 08. Januar 2002 statt.

An dieser Stelle danke ich allen, die zur Entstehung dieser Arbeit beigetragen haben. Ganz besonders danke ich Herrn Prof. Dr. Dieter Rückle für die Betreuung der Arbeit und die hervorragende Zusammenarbeit während meiner Zeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Universität Trier. Für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens und den positiven Zuspruch bereits in einer frühen Phase dieser Arbeit danke ich Herrn Prof. Dr. Jochen Sigloch (Universität Bayreuth). Herrn Prof. Dr. Matthias Lehmann (Universität Trier) danke ich für die Übernahme des Prüfungsvorsitzes in der Disputatio. Für fachliche, logistische wie auch mentale Unterstützung in der Schlussphase der Arbeit danke ich Dr. Sabine Dyas, Dipl.-Kffr. Andrea Hertzsch, Dr. Andreas Klein sowie den Kollegen am Lehrstuhl von Prof. Rückle, die wissenschaftlichen Hilfskräfte ausdrücklich eingeschlossen. Der Fachhochschule Heidelberg, staatlich anerkannte Hochschule der SRH-Gruppe, danke ich für die Unterstützung der Drucklegung dieser Arbeit.

Gewidmet ist die Arbeit meiner Familie. Sie und viele freundschaftlich verbundene Wegbegleiter haben mir auf sehr unterschiedliche Art und Weise geholfen, auch in kritischen Zeiten Gleichgewicht zu behalten.

Trier, im September 2002

Eckhard Schmitz

Inhaltsverzeichnis

A. Einführung	17
I. Zur Auswahl des Forschungsgegenstandes	17
II. Zielsetzung und Fragestellung	19
III. Methodischer Bezugsrahmen und wissenschaftliche Fundierung	20
IV. Gang der Untersuchung und Aufbau der Arbeit	22
B. Grundlagen und Abgrenzungen	24
I. Einordnung in den Rahmen der betriebswirtschaftlichen Teildisziplinen	24
II. Stand der Forschung	24
III. Verwendete Begriffe	27
1. Steuerberatungsmarkt	27
a) Steuerberatungsmarkt im weiteren Sinne	27
b) Steuerberatungsmarkt im engeren Sinne	28
c) Insider und Outsider	29
2. Freie Berufe	29
3. Mandant und Mandat	31
4. Kriterien für die Klassifikation als „wettbewerbsfeindlich“	32
IV. Das relevante Marktsegment	32
1. Abgrenzung nach Merkmalen der Marktteilnehmer	33
a) Abgrenzung nach Merkmalen der Nachfrager	34
(1) Jahresumsatz des Mandats	34
(2) Rentabilität des Mandats (A-, B- und C-Mandate)	34
(3) Privat- versus Geschäftskunden	36
b) Abgrenzung nach Merkmalen der Anbieter	37
(1) Qualifikation oder Tätigkeitsschwerpunkt	37
(2) Betriebsgröße	37
(3) Rechtsform	38
2. Abgrenzung nach der Art des Vertragsverhältnisses	38
V. Neue Institutionenökonomik als Instrument zur Erklärung des Verhaltens der Akteure des Steuerberatungsmarktes	39
VI. Berufsrecht als institutioneller Rahmen der Berufsausübung der Steuerberater	41
1. Organisationen	41
a) Berufsaufsicht	41
b) Berufsvertretungen	42
c) Sonstige berufsständische Organisationen	44
d) „Der Berufsstand“	45
e) Hoheitliche Einrichtungen	45
f) Mandanten als mittelbar vom Berufsrecht Betroffene	46
2. Institutionen	47
a) Unmittelbar verpflichtende Normen	47

(1) Steuerberatungsgesetz	47
(2) Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften (DVStB)	49
(3) Steuerberatergebührenverordnung	49
(4) Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer und sonstige zum Steuerberatungsgesetz ergangene Verordnungen	54
b) Mittelbar verpflichtende Normen	55
(1) Berufsordnung der Steuerberater in Europa	55
(2) Rechtsprechung zum Berufsrecht	56
(3) Auskünfte der Steuerberaterkammern	57
(4) Verpflichtungen informellen Charakters	58
c) Vertragliche Verpflichtungen	58
(1) Gegenseitigkeitsabkommen	58
(2) Wettbewerbsabreden	61
(a) Arbeitsvertragliche Wettbewerbsabreden	61
(b) Sonstige Wettbewerbsabreden	62
(c) Zur Würdigung von Wettbewerbsabreden	62
(3) Steuerberatungsverträge	63
VII. Allgemeine Berufspflichten der Steuerberater	64
C. Strukturdaten des Steuerberatungsmarktes	66
I. Statistische Daten	66
II. Zur Relation von Marktpotenzial und Anzahl der Steuerberater	69
D. Marktzugangsbarrieren aufgrund berufsrechtlicher Regelungen	72
I. ... gegenüber Nicht-Berufsangehörigen	72
1. Vorbehaltsaufgaben (Steuerberatungsprivileg)	72
2. Zugang zum Beruf des Steuerbevollmächtigten	75
a) Regelfall	75
b) Ausnahmefall	76
3. Zugang zum Beruf des Steuerberaters	76
a) Zulassung zur Steuerberaterprüfung	76
(1) Fachliche Voraussetzungen	77
(a) Vorbildungsvoraussetzungen	77
(b) Tätigkeitsvoraussetzungen	79
(2) Persönliche Voraussetzungen	81
b) Die Steuerberaterprüfung	82
(1) Vorbereitung	82
(2) Amtliche Prüfungsergebnisse	83
(3) Prüfungsmodalitäten	84
(a) Kontrolle und Bewertung der schriftlichen Prüfung	84
(b) Anzahl der zulässigen Prüfungsversuche	85
(c) Rücktrittsmöglichkeit während der Prüfung	85
(d) Zusammensetzung des Prüfungsausschusses	86
(e) Umfang der Wiederholungsprüfung und Periodizität der Prüfung	87
(f) Zusammenfassende Würdigung der Prüfungsmodalitäten	88
(4) Faktische Durchfallquoten	88
(5) Überspannung der Prüfungsanforderungen?	91

(6) Rechtsschutz gegen Prüfungsentscheidungen	92
c) Bestellungshindernisse	93
d) Zusammenfassung „Zugang zum Beruf des Steuerberaters“	95
4. Exklusiv-Privilegien für Berufsangehörige	95
II. ... gegenüber „neuen“ Berufsangehörigen	96
1. Berufsrechtliche Hemmnisse der Akquisition von Mandaten	97
a) Kollegialitätsgebot und Abwerbeverbot	97
b) Werbebeschränkungen	98
(1) Entwicklung und wesentliche Regelungen des Werberechts der Steuerberater	98
(2) Das Kriterium der Sachlichkeit	102
(3) Der Sonderfall des Verbotes von auf Erteilung eines Auftrages im Einzelfall gerichteter Werbung	102
(4) Derzeitiger Stand der Werbetätigkeit in der Steuerberatungspraxis ..	103
(5) Bedeutung der Werbebeschränkungen für neue Berufsangehörige ..	104
c) Beschränkung der freien Preiskalkulation durch die StBGebV	104
2. Tätigkeitsbeschränkungen ehemaliger Finanzbeamter	105
III. EU-Steuerberater	105
1. Tätigkeitsausübung in Deutschland	106
2. Niederlassung in Deutschland	107
3. Die Regelungen zur Berufsausübung und Niederlassung im gemeinschaftsrechtlichen Kontext	107
IV. Fristverlängerungsprozedere der Finanzverwaltung	109
E. Sonstige Marktbesonderheiten	113
I. Anlass und Periodizität der Auftragserteilung	113
II. Besonderheiten der Steuerberatungsleistung	114
1. Heterogenität	114
2. Komplexität	114
3. Intangibilität	114
4. Persönlichkeitsintensität	115
III. Intransparenz des Marktes	115
1. Intransparenz des Leistungsprozesses	116
2. Intransparenz der Leistungsqualität	116
3. Intransparenz des Leistungsangebotes	117
IV. Probleme der Betreuung selbst erlangter Mandate durch Berufsanfänger	118
1. Besonderheiten der Kostenstruktur neu gegründeter Kanzleien	119
a) Kanzleifixe Kosten und Kosten der Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs ..	119
b) Erhöhter Zeitbedarf für Neumandate	119
2. Besonderheiten der Mandatsstruktur neu gegründeter Kanzleien	120
a) Erst-Mandate	120
b) Wechsel-Mandate	121
V. Kauf und Verkauf von Steuerberatungsunternehmen	122
1. Bedeutung des Handels mit Steuerberatungsunternehmen	123
2. Unterscheidung zwischen Praxiswert und Wert des Mandantenstamms	125
3. Gründe für und gegen den Kauf von Steuerberatungsunternehmen	126
4. Bewertung von Steuerberatungsunternehmen	126
5. Gefahren beim Mandatekauf	129

F. Verhalten der Marktteilnehmer	130
I. Der Steuerberater	130
1. Der Steuerberater als homo ethicus?	130
a) Die nicht differenzierende Betrachtung der Interessenlagen	131
b) Interessenlage bei der Wahrnehmung eigener Interessen in der Geschäftsbeziehung zum Mandanten	132
c) Interessenlage bei der Wahrnehmung von Mandanteninteressen gegenüber Dritten	133
2. Umfeld der Leistungserbringung aus Sicht des Steuerberaters	134
a) Folgen der Marktabstottung für den Steuerberater	134
(1) Konkurrenzschutz	135
(2) Erhöhung des Praxiswertes	135
(3) Verminderung des Unternehmerrisikos	136
(a) Nachfrage-/Absatzmarktrisiko	136
(b) Risiken fehlerhafter Beratung	137
(c) Verminderung des Qualitäts- und Fortbildungsdrucks	139
(4) Problem der Spezialisierung	140
(5) Geringe Verbreitung konsiliarisch unterstützter Steuerberatung	140
(6) Fachliche Überlastung	141
(7) Problem der Profilierung durch Leistung	143
(8) Bedeutung für den Berufsnachwuchs	143
b) Marktabstottung als Insider-/Outsider-Problem?	144
c) Einstellung der Berufsangehörigen	145
d) Einstellung der Berufsaufsicht und der Berufsvertretungen	145
3. Handlungskonsequenzen	146
a) Verletzung von Mandanteninteressen durch Gegenseitigkeitsabkommen	147
b) Verletzung von Mandanteninteressen durch Mandatsverkäufe	148
c) Horten von Mandaten	148
d) Exzessive Ausnutzung von Fristen	149
e) Vernachlässigung der Beratung	151
f) Schwache Anreize für Qualitätsverbesserung und das Anbieten von Zusatznutzen	151
g) Tendenz zur Weiterbelastung eigener Ineffizienzen	152
h) „Schmuse“-kurs gegenüber der Finanzverwaltung	152
II. Der Mandant	153
1. Umfeld aus Sicht des Mandanten	153
2. Gründe für die Auswahl eines Steuerberaters	154
3. Gründe für einen Wechsel des Steuerberaters	155
4. Hinderungsgründe für einen Wechsel des Steuerberaters	159
a) Fehlender Wechsel-Anlass	160
b) Transaktionskosten	162
c) Soziale Bindungen	162
d) Bequemlichkeit, Unsicherheit und diffuse Gründe	163
5. Hemmungen, die Dienstleistung Steuerberatung in Anspruch zu nehmen	164
a) Nichteinreichung von Einkommensteuererklärungen durch Lohnsteuerzahler	164
b) Beratungsalternativen in der Lohnsteuerberatung	165

Inhaltsverzeichnis	11
(1) Lohnsteuerhilfvereine	165
(2) Lohnsteuerberatung durch Steuerberater	166
c) Mögliche Gründe für die Nichtinanspruchnahme von Lohnsteuerberatung	166
(1) Informationsdefizit hinsichtlich der Möglichkeit der Antragsveranlagung und der Hilfeleistung durch Steuerberater und Lohnsteuerhilfvereine	167
(2) Informationsdefizit hinsichtlich der Vorteilhaftigkeit einer Antragsveranlagung	167
(3) Unsicherheit im Umgang mit Steuerberatern und Alternativen hierzu	168
G. Zusammenfassung und Zwischenergebnis	169
H. Ausgewählte Lösungsvorschläge zur Verbesserung der Position des Mandanten	171
I. Mandantenorientiertes Vertragsdesign	171
1. Wünsche und Ziele der Mandanten	171
2. Standard-Steuerberatungsverträge	172
a) Mustervertrag des Verlages für Deutsche Steuerberater AG	172
b) Mustervertrag des Verlages des wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater GmbH	173
3. Einzelne Regelungsbestandteile des mandantenorientierten Steuerberatungsvertrages	174
a) Transparenz der Leistung	174
b) Kündigungsmodalitäten	175
c) Ausschluss der Gegenseitigkeitsabkommen und Offenlegung oder Verbot des Mandatehandels	175
4. Vorteile mandantenorientierter Steuerberatungsverträge für den Berater	176
a) Höhere Kundenzufriedenheit und freiwillige Mandantenbindung	176
b) Qualitäts- und Effizienzsteigerungen	177
c) Mandatsbereinigungen	177
II. Ausgewählte Diskussionsvorschläge zur Weiterentwicklung des Steuerberatungsmarktes	177
1. Der Hauptvorschlag: Öffnung eines weiteren Teils der Vorbehaltsaufgaben für qualifizierte Dienstleister unterhalb des Qualifikationsniveaus der Steuerberater	179
2. Weitere Diskussionsvorschläge	181
I. Schlusswort	182
Anhang 1	183
Anhang 2	192
Anhang 3	199
Literaturverzeichnis	204
Rechtsquellenverzeichnis	218
Sachwortverzeichnis	224

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Struktur der Untersuchung	23
Abb. 2: Steuerberatungsmarkt i. w. S.	28
Abb. 3: Steuerberatungsmarkt i. e. S.	29
Abb. 4: Mitglieder der deutschen Steuerberaterkammern zum 31.12.1999	66
Abb. 5: Amtliche Durchfallquoten 1985–2000	83
Abb. 6: Amtliche und faktische Durchfallquoten 1985–2000	90
Abb. 7: Freizeit des Steuerberaters	100
Abb. 8: Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse	170

Tabellenverzeichnis

Tab. 1: Mitgliederstand und Organisationsgrad der DStV-Mitgliedsverbände (ohne Saarland) zum 01.01.2000	43
Tab. 2: Gebührenrahmen der StBGebV für ausgewählte Gebührentatbestände	51
Tab. 3: Vergleich BOSTB und Berufsordnung der Steuerberater in Europa	56
Tab. 4: Gegenseitigkeitsabkommen in den DStV-Mitgliedsverbänden	59
Tab. 5: Mitglieder der deutschen Steuerberaterkammern zum 31.12.1999	66
Tab. 6: Selbstständigenquoten der steuerberatenden Berufe zum 31.12.1999	67
Tab. 7: Anzahl der Berufsangehörigen im Zeitablauf	68
Tab. 8: Steuerberaterdichte nach Bundesländern	69
Tab. 9: Fachliche Voraussetzungen für die Zulassung zur Steuerberaterprüfung	77
Tab. 10: Rücktritte während der Steuerberaterprüfung	89
Tab. 11: Aufwendungen für Praxisübernahmen	124
Tab. 12: Wie haben Sie Ihren Wirtschaftsprüfer/Steuerberater ausgewählt?	155
Tab. 13: Häufigkeit der Mandantenkritik hinsichtlich möglicher Defizite „ihrer“ Kanzlei	156
Tab. 14: Tätigkeitsbereiche und Grade der Unzufriedenheit der diese Tätigkeiten in Anspruch nehmenden Mandanten	157
Tab. 15: Prozentuale Unterschiede der Unzufriedenheitsgrade wechselwilliger und treuer Mandanten	158

Abkürzungsverzeichnis

ABl.	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
Abschn.	Abschnitt
AD	Amtliche Durchfallquoten
ÄndG	Änderungsgesetz
a. F.	alte Fassung
AllGO	Allgemeine Gebührenordnung für die wirtschaftsprüfenden sowie wirtschafts- und steuerberatenden Berufe
AnwBl.	Anwaltsblatt (Zeitschrift)
AO	Abgabenordnung
Aufl.	Auflage(n)
BAnz.	Bundesanzeiger
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BDL e.V.	Bundesverband der Lohnsteuerhilfvereine e.V.
Bearb.	Bearbeiter, bearbeitet(e)
Begr.	Begründet
Ber.	Berichtigt(e)
Beschl.	Beschluss
BFB	Bundesverband der Freien Berufe
BFH	Bundesfinanzhof
BFHEntlG	Gesetz zur Entlastung des Bundesfinanzhofs
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesminister(ium) der Finanzen
BOStB	Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer
BpO	Betriebsprüfungsordnung
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BR-Drucks.	Bundesrats-Drucksache
BStBK	Bundessteuerberaterkammer
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
C. F. E.	Confédération Fiscale Européenne
c. p.	ceteris paribus
DATEV	Datenverarbeitungsorganisation des steuerberatenden Berufes in der Bundesrepublik Deutschland

DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DDR	Deutsche Demokratische Republik
Diss.	Dissertation
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	DStR Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStV	Deutscher Steuerberaterverband e.V.
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DSWR	Datenverarbeitung Steuer Wirtschaft Recht (Zeitschrift)
DVStB	Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften
EFAA	European Federation of Accountants and Auditors for Small and Medium-sized Enterprises
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
Eiln.	Eilnachrichten (Rubrik der Zeitschrift NWB)
EldV	Es lebe das Vorjahr
EN	Euronorm
erw.	erweitert(e)
ESTG	Einkommensteuergesetz
EuGH	Europäischer Gerichtshof
f.	folgende
F.	Fach (Fundstelle in der Lsbls. der Zeitschrift NWB)
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FD	Faktische Durchfallquoten
ff.	fortfolgende
FN	Fußnote(n)
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
GA	Gegenseitigkeitsabkommen
GAHess	Gegenseitigkeitsabkommen des Steuerberaterverbandes Hessen e.V.
GARhPf	Gegenseitigkeitsabkommen des Steuerberaterverbandes Rhein- land-Pfalz e.V.
GBL	Gesetzblatt
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
GI	Gerling-Information (Zeitschrift)
H.	Heft
Habil.-Schr.	Habilitationsschrift
HGB	Handelsgesetzbuch
h. M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber, herausgegeben
i. e. S.	im engeren Sinne
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
i. S.	im Sinne
i. V. m.	in Verbindung mit
i. w. S.	im weiteren Sinne
JfB	Journal für Betriebswirtschaft

KG	Kammergericht
KM	Kammermitteilungen (der StBK Rheinland-Pfalz)
LG	Landgericht
Lsbls.	Loseblattsammlung
m.	mit
MBI	Mitteilungsblatt (der StBK Westfalen-Lippe)
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
NIÖ	Neue Institutionenökonomik
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NJW-RR	NJW-Rechtsprechungsreport
n. rkr.	nicht rechtskräftig
NRW	Nordrhein-Westfalen
n. v.	nicht veröffentlicht
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
o. Ang.	ohne Angabe
OFD	Oberfinanzdirektion(en)
o. J.	ohne Jahresangabe
OLG	Oberlandesgericht
o. V.	ohne Verfasser
OVG	Oberverwaltungsgericht
PartGG	Partnerschaftsgesellschaftsgesetz
PrüfO	Prüfungsordnung für Wirtschaftsprüfer
Rdn.	Randnummer
RGBI.	Reichsgesetzblatt
RGZ	(im Zusammenhang mit Band- und Seitenangabe) Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen, (im Zusammenhang mit Datumsangabe) Reichsgericht in Zivilsachen
RhPf.	Rheinland-Pfalz
Rokoko	Robuste Kollegen-Kontrolle
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	im Zusammenhang mit Gesetzesfundstellen: Satz, sonst: Seite
Sp.	Spalte
StB	im Zusammenhang mit Literaturfundstellen: Der Steuerberater (Zeitschrift), sonst Steuerberater, Steuerberaterin
StBÄndG	Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes
StBerG	Steuerberatungsgesetz
StBerO	Steuerberaterordnung
StBev	Steuerbevollmächtigte (r)
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StBGebV	Steuerberatergebührenverordnung
StBK	Steuerberaterkammer
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
Tab.	Tabelle
TDM	Tausend Deutsche Mark
TE	Tausend Euro

überarb.	überarbeitet(e)
Univ.	Universität
Urt.	Urteil
VAZ	Veranlagungszeitraum
VDS	Verlag für Deutsche Steuerberater AG
Verf.	Verfasser; Verfasserin
VVaG	Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium (Zeitschrift)
WISU	Das Wirtschaftsstudium (Zeitschrift)
WP	Wirtschaftsprüfer (in)
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WPK-Mitt.	Wirtschaftsprüferkammer-Mitteilungen (Zeitschrift)
WTBG	Bundesgesetz über die Wirtschaftstreuhandberufe – Wirtschafts- treuhandberufsgesetz
WuW	Wirtschaft und Wettbewerb (Zeitschrift)
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
zit.	zitiert
zugl.	zugleich
zzgl.	zuzüglich

A. Einführung

I. Zur Auswahl des Forschungsgegenstandes

Der Markt für Steuerberatungsdienstleistungen unterscheidet sich, wie noch zu zeigen sein wird, in vielfacher Hinsicht von den übrigen Dienstleistungsmärkten in Deutschland. Diese Besonderheiten ergeben sich nicht nur gegenüber gewerblichen Dienstleistungen, sondern auch gegenüber Dienstleistungen, die von Angehörigen der übrigen Freien¹ Berufe erbracht werden.

Der Verfasser hat eine Vielzahl dieser Besonderheiten durch eigene Beobachtungen im Rahmen seiner Berufstätigkeit als Steuerberater und in vielen Gesprächen mit Berufsangehörigen und deren Mitarbeitern² erfahren. Um dem Leser einen Einblick in den Prozess der Auswahl des Forschungsgegenstandes zu vermitteln, sollen diese Eindrücke zunächst einmal ungefiltert und bewusst stark verkürzt dargestellt werden:

- Die Berufsangehörigen in dem zu untersuchenden Marktsegment der kleinen und mittelgroßen Mandate³ betreuen vielfach unter zum Teil extremem Arbeitseinsatz eine jeweils große Anzahl von Mandanten.
- Zahlreiche Mandanten klagen, der Steuerberater habe zuwenig Zeit für sie.⁴
- Steuerberater haben häufig große Mühe, die von der Finanzverwaltung gesetzten und meist großzügig verlängerten Fristen zur Abgabe der jährlichen Steuererklärungen einzuhalten.⁵
- Wo bereits die fristgerechte Bewältigung der vergangenheitsorientierten Steuerdeklarationspflichten nur unter großen Anstrengungen zu bewältigen ist, bleibt

¹ Die Groß- bzw. Kleinschreibung der Freien bzw. freien Berufe wird uneinheitlich gehandhabt. Diese Arbeit folgt der überwiegend vertretenen Großschreibung. Vgl. ausführlich zu dieser Frage Castan, B. (1997), S. 24.

² Hier und im Folgenden beziehen sich Personen- und Berufsbezeichnungen stets auf beide Geschlechter.

³ Zum Zwecke der besseren Lesbarkeit der Einleitung wird hier auf Abgrenzungen der verwendeten Begriffe verzichtet. Zur Abgrenzung der verwendeten Begriffe vgl. Abschn. B.

⁴ Vgl. Brandhuber, H. (1993), S. XXXV sowie die von Knief, P. (1988), S. 99 zitierten Klagen mittelständischer Klientel. Eine Umfrage unter Steuerberatern ergab, dass 55,5 % der dort befragten Berufsangehörigen selbst empfinden, dass sie nicht genug Zeit zur Betreuung ihrer Mandanten haben. Vgl. Klug, A. (1996), S. 157.

⁵ Gleicher Ansicht auch Knief, P. (1988), S. 71. Zum Fristverlängerungs-Prozedere vgl. Abschn. D.IV.

eine umfassende Betreuung der Mandanten durch vorausschauende Planung und die Bereitstellung zeitnaher entscheidungsrelevanter Daten ein Privileg der A-Mandanten⁶ einer Kanzlei.

- Dennoch wechseln auch die B- und C-Mandanten ihre Steuerberater nur sehr selten.
- Trotz der hohen Arbeitsbelastung ziehen nur wenige Steuerberater die Konsequenz, Mandate abzugeben oder keine Neumandate mehr anzunehmen.
- Selbst überlastete Berufsangehörige ärgern sich sehr darüber, wenn einer ihrer Mandanten zu einem anderen Berufsangehörigen wechselt.
- Der Zugang von Berufsnachwuchs und von Konkurrenz aus dem Kreis der Nicht-Berufsangehörigen wird dennoch seit Jahrzehnten weiterhin auf niedrigem Niveau gehalten, sodass sich an der o. g. Situation praktisch nichts ändert.
- Dem Lohnsteuerabzug unterliegende nichtselbstständig beschäftigte Steuerbürger verschenken Jahr für Jahr ca. 409 Mio. € an den Fiskus, weil sie keine Einkommensteuererklärungen einreichen⁷.

Bei der Überprüfung der Frage, ob die o. g. Eindrücke der Realität entsprechen und welche Ursachen ggf. hierfür verantwortlich gemacht werden können, bietet die bisher vorhandene Literatur zur Institutionellen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre keine Hilfestellung. Damit stellt der Steuerberatungsmarkt zweifellos ein fruchtbares Erkenntnisobjekt für eine Forschungsarbeit dar.

Nachdem der Forschungsgegenstand in einem ersten Schritt in dieser Weise grob fixiert ist, steht der Verfasser bei der Bearbeitung insbesondere eines selbst gewählten Dissertationsthemas angesichts üblicherweise begrenzter Ressourcen als Nächstes vor dem Problem der Eingrenzung des Themas. Hierbei kann man grundsätzlich zwei Herangehensweisen unterscheiden:

- „In die Tiefe gehen“, d. h. dem Ansatz der meisten betriebswirtschaftlichen Dissertationen folgend einen eng abgegrenzten kleinen Ausschnitt des Gesamtproblems erschöpfend zu untersuchen.
- Als Gegenpol hierzu „in die Breite gehen“, d. h. das Thema in seiner Gesamtheit möglichst umfassend zu problematisieren, ohne jede Einzelheit bis in alle Feinheiten ausdifferenzieren und in jedem Fall vollständig empirisch fundieren zu können.

Das Vorgehen zu (a) birgt den Vorteil, dass sich die so gewonnenen wissenschaftlich exakten Ergebnisse im Allgemeinen ohne größere Probleme empirisch validieren lassen und sich damit die Arbeit gegen fachliche Kritik weitgehend immunisieren lässt.

⁶ Zur Klassifikation in A-, B- und C-Mandate vgl. Abschn. B.IV.1.a)(2).

⁷ Vgl. nur Bundesverband der Lohnsteuerhilfvereine (2001), www.bdl-online.de/steueraufkommen.html (durch den Verf. in € umgerechnet).

ren lässt. Das Vorgehen zu (b) muss zwangsläufig hinsichtlich der Exaktheit und der Eindeutigkeit der Ergebnisse Einschränkungen hinnehmen und öffnet sich damit fachlichen Angriffen gegen die vorgetragenen Ergebnisse.

Folgt man *Chmielewicz*, so stellt die Wahl zwischen den beiden o. g. Alternativen einen klassischen Konflikt zwischen den beiden konkurrierenden Zielvorstellungen „Streben nach hohem Informationsgehalt“ und „Streben nach Wahrheit“ dar.⁸

Maßstab und entscheidendes Argument für das vom Verfasser letztlich gewählte Vorgehen ist der Stand der bisherigen wissenschaftlichen Bearbeitung des Themas. In die Terminologie von Geographen übersetzt, wird die Entscheidungssituation schnell klar. Hinsichtlich der Beschreibung von Örtlichkeiten, die bisher auf der Landkarte nur als große weiße Flecken verzeichnet sind, wird durch überblicksartige Groberkundung ein wesentlich größerer Nutzen gestiftet als durch Detailvermessung. Da das vorliegende Thema einen solchen „weißen Fleck“ auf der Landkarte darstellt, hat der Verfasser sich entschlossen, das Problem – notfalls auch in angreifbarer Weise – zu Gunsten eines hohen Informationsgehaltes eher umfassend darzustellen.⁹

II. Zielsetzung und Fragestellung

Die Entscheidung zu Gunsten eines breiteren Untersuchungsgegenstandes unterstützt zudem den für den Berufsstand und die Institutionelle Betriebswirtschaftliche Steuerlehre angestrebten Nutzen der vorliegenden Untersuchung, über die hier dargestellten Forschungsergebnisse hinaus einen Prozess anzustoßen, der durch Diskussionen und nachfolgende wissenschaftliche Untersuchungen – gerne auch unter Falsifizierung der hier dargestellten Thesen – einen Erkenntnisfortschritt und eine positive Fortentwicklung für den Berufsstand bewirken möge.

Ausgehend von der Arbeitshypothese, dass die genannten Probleme auf strukturellen Besonderheiten des Steuerberatungsmarktes beruhen, sollen diese Besonderheiten aufgezeigt und soweit möglich belegt und systematisch beschrieben werden. Anschließend soll überprüft werden, ob die strukturellen Besonderheiten geeignet sind, die beschriebenen Phänomene und auf den ersten Blick irrational erscheinende Verhaltensweisen der Marktteilnehmer zu erklären.

Bei der Klärung der Frage, welche Bedeutung das Berufsrecht der Steuerberater für die beschriebenen Marktbesonderheiten hat, liegt der Fokus der Untersuchung in der konsequenten Ausrichtung der Betrachtung an den Interessen der Mandanten. Auf dieser Bestandsaufnahme aufbauend, wird untersucht, ob Interessen der Mandanten von diesen Besonderheiten berührt werden und ob und ggf. wie die Position der Mandanten innerhalb der gegebenen Marktsituation verbessert werden kann.

⁸ Vgl. *Chmielewicz*, K. (1970), S. 17.

⁹ Zum bisherigen Stand der Forschung vgl. Abschn. B. II.

III. Methodischer Bezugsrahmen und wissenschaftliche Fundierung

Wie bereits ausgeführt, ist das Ziel der Untersuchung die Beschreibung und Erklärung eines Ausschnittes der Realität des Steuerberatungsmarktes. Zumindest jener Teil der Beschreibung, der sich mit den bloßen Normen des Berufsrechts befasst, kann als intersubjektiv nachprüfbar bezeichnet werden. Die beschriebenen Beobachtungen von Marktprozessen können teilweise auf einzelne Fundstellen in Rechtsprechung und Literatur gestützt werden. Soweit eine Fundierung anhand von Literaturquellen nicht möglich ist, stützt sich die Arbeit zunächst nur auf Beobachtungen des Verfassers. Die Beobachtung ist trotz aller Schwachpunkte, wie selektive Wahrnehmung des Beobachtenden oder persönliche Einfärbung durch den Beobachtenden eine wichtige Methode der Sozialwissenschaften.¹⁰

Eine empirische Fundierung der Beobachtungen der Marktprozesse findet nicht statt und bildet damit vordergründig einen Schwachpunkt der Arbeit. Dies ist jedoch ein Scheinproblem, da diese Beobachtungen zu einem wesentlichen Teil einer weitergehenden empirischen Fundierung durch Befragung der Akteure ohnehin nicht zugänglich sind. Die Berufsangehörigen und die sie vertretenden Organisationen werden über Qualitätsansprüche, Fortbildungsstand, Anstrengungsniveau für A-, B- und C-Mandate und über ihre berufsrechtliche „Gesinnung“ gerade dann nicht wahrheitsgemäß Auskunft geben, wenn die individuellen Verhaltensausprägungen im Sinne der Untersuchung suboptimal für die Mandanten sind, da die Befragten

- (a) das Problem aufgrund von Betriebsblindheit oder berufsrechtlicher Verklärung¹¹ entweder nicht sehen oder
- (b) mit einer entsprechenden Antwort Selbstkritik oder Kritik am Berufsstand üben müssten und damit sich selbst oder dem Berufsstand die Verletzung zumindest berufsethischer, wenn nicht gar berufsrechtlicher Prinzipien attestieren würden.

Aus diesen Gründen sind nach Einschätzung des Verfassers auch durch anonyme Befragungen keine ehrlichen Antworten auf Teilfragen zu gewinnen.

Auch Mandanten sind als Adressaten einer Befragung zum vorliegenden Thema ungeeignet, weil sie aufgrund ihres Informations- und häufig auch Interessendefizits

¹⁰ Huber, O. (1993), S. 126 unterscheidet wissenschaftliche Beobachtung vs. Alltagsbeobachtung. Wissenschaftliche Beobachtung ist hiernach die „... zielgerichtete und methodisch kontrollierte Wahrnehmung von konkreten Systemen, Ereignissen... oder Prozessen“. Wenn gleich die Grenze zwischen wissenschaftlicher Beobachtung und Alltagsbeobachtung fließend ist, ist einzuräumen, dass die verwendeten Beobachtungen des Verfassers eher dem Bereich der Alltagsbeobachtung zuzurechnen sind. Da die Beobachtungen hier ausschließlich im Bereich der Hypothesenbildung eingesetzt werden, ist ihre Verwendung nach Huber, O. (1993), S. 126 nicht zu beanstanden.

¹¹ Kleine-Cosack, M. (1986b), S. 506 spricht auch – hier auf den Berufsstand der Rechtsanwälte bezogen – von „... einer kammerperspektivisch verengten... Betrachtungsweise ...“.

grundsätzlich nicht in der Lage sind, die Einstellungen und Leistungen ihres Steuerberaters valide zu beurteilen.

Damit ist die Beobachtung jene Methode, die für die zu untersuchende Fragestellung zumindest einigermaßen plausible Hypothesen hinsichtlich des Vorhandenseins von Marktbesonderheiten erwarten lässt, diese jedoch zugegebenermaßen nicht mit Wahrscheinlichkeiten unterlegen kann.

Es ist jedoch auch nicht Ziel der Untersuchung, etwa die Häufigkeit mandantenschädlicher Ausprägungen zu ermitteln, sondern auf die Existenz solcher Fälle – unabhängig von ihrer Häufigkeit – aufmerksam zu machen, die dort stattfindenden Prozesse zu erklären und Handlungsempfehlungen an Mandanten zu geben, wie diese die Eintrittswahrscheinlichkeit von für sie negativen Effekten minimieren können. Die verbleibende Grauzone der Quantifizierung der beschriebenen Phänomene muss hingenommen werden und dient im positiven Sinne gewiss der Diskussionsfreude im Berufsstand über die Relevanz der geschilderten Beobachtungen.

Die Beobachtungen von Marktprozessen und Verhaltensweisen der Akteure hängen allerdings auch nicht völlig in der Luft. Die aufgrund der Beobachtungen gebildeten Hypothesen, von denen Allgemeingültigkeit oder zumindest Häufigkeit vermutet wird, passen in den Erklärungsrahmen der Neuen Institutionenökonomie und sind damit (im Rahmen der Prämissen des Modells) zumindest naheliegend.¹² Damit ist zwar nicht unmittelbar die Existenz der behaupteten Marktprozesse und Verhaltensweisen bewiesen; es kann jedoch festgehalten werden, dass diese im Rahmen der Prämissen des Modells zumindest erwartbar sind.

Die Auswahl der beschriebenen Marktbesonderheiten, insbesondere der als wettbewerbsfeindlich qualifizierten berufsrechtlichen Regelungen, erfolgt eklektisch. Eine systematische Auswahl, etwa durch Überprüfung sämtlicher Paragraphen des StBerG anhand eines festen Kriteriums, wäre hier nicht zielführend, da hiermit eine universelle Zuweisbarkeit der Attribute „wettbewerbsfeindlich“ und „nicht wettbewerbsfeindlich“ suggeriert würde, die vorliegend nicht gegeben ist. Vielmehr ist die Zuweisung dieser Attribute in hohem Maße kontextabhängig und der Übergang zwischen „nicht wettbewerbsfeindlich“ und „wettbewerbsfeindlich“ fließend. Damit ist eine gewisse Unschärfe bei der Auswahl der beschriebenen Marktbesonderheiten unvermeidlich. Der Verfasser hat versucht, die wichtigsten wettbewerbsfeindlichen Marktbesonderheiten zu beschreiben; ein Anspruch auf Vollständigkeit der getroffenen Auswahl wird jedoch nicht erhoben.

Daneben verfolgt die Arbeit den Anspruch, die Ergebnisse knapp und pointiert darzustellen und lehrbuchartige Teilkapitel zu vermeiden. Es wird möglichst auf solche Ausführungen verzichtet, die für die Diskussion des Themas nicht zentral und aus anderen Literaturquellen problemlos zu erschließen sind.¹³ Die so betriebe-

¹² Im schlimmsten Falle unvollständig.

¹³ Unnötig und störend wäre es nach Ansicht des Verfassers etwa, die zahlreichen Definitionsversuche für „Freie Berufe“ zusammenzustellen, zu würdigen oder diesen gar eine weitere

ne Minimierung redundanter Wissenswiedergabe soll den Blick auf den eigentlichen Erkenntnisfortschritt der Arbeit erleichtern und dürfte auch den Interessen der – neben den wissenschaftlich orientierten Lesern ebenfalls als Adressaten angesprochenen – Praktiker entgegenkommen.

IV. Gang der Untersuchung und Aufbau der Arbeit

Nach einer Einordnung des Untersuchungsgegenstandes in den Rahmen der betriebswirtschaftlichen Teildisziplinen (Abschn. B.I) und einem kurzen Überblick über den Forschungsstand dieser Teildisziplin (Abschn. B.II) werden notwendige Begriffe erklärt (Abschn. B.III) und das der Untersuchung zu Grunde liegende Marktsegment abgegrenzt (Abschn. B.IV). Nach kurzen Erläuterungen der wesentlichen Ideen der Neuen Institutionenökonomik (Abschn. B.V) werden die für die vorliegende Untersuchung relevanten Organisationen und Institutionen erläutert (Abschn. B.VI). In Abschnitt B.VII werden kurz die allgemeinen Berufspflichten der Steuerberater erläutert, in Abschnitt C werden numerische Strukturdaten des Steuerberatungsmarktes vorgestellt.

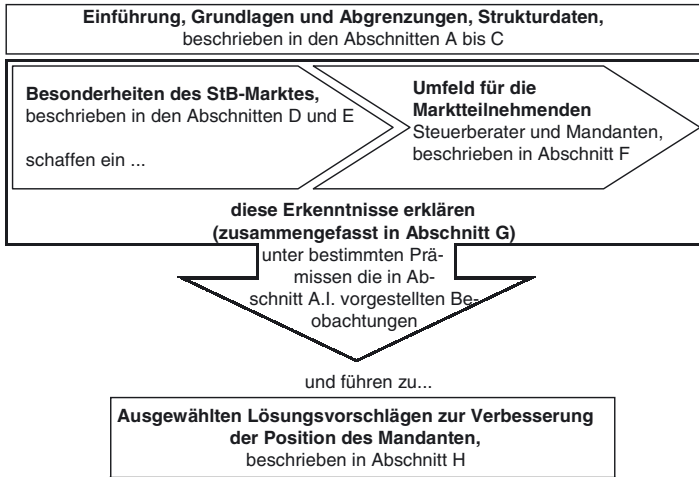
Der Kernteil der Arbeit beginnt in Abschnitt D. Dort und in Abschnitt E werden, ausgehend von den zu Beginn der Arbeit genannten Beobachtungen (Abschn. I), jene Besonderheiten des Marktes für Steuerberatungsdienstleistungen beschrieben, welche geeignet erscheinen, diese Beobachtungen zu stützen oder zu erklären. Hierzu wurde zunächst das Berufsrecht der Steuerberater daraufhin überprüft, welche der dort kodifizierten Regelungen eine Einschränkung des Wettbewerbs in diesem Markt bewirken können (Abschn. D). Weitere, nicht berufsrechtlich bedingte, wettbewerbsbeschränkende Besonderheiten des Steuerberatungsmarktes werden in Abschnitt E beschrieben. Die so beschriebenen Marktbesonderheiten schaffen für die Marktakteure Steuerberater und Mandant ein spezifisches Umfeld, welches unter der Prämisse der Maximierung des Eigennutzes der Vertragsparteien bestimmte Verhaltensmuster der Marktteilnehmer erklärt und damit die o. g. Beobachtungen stützt. Dieses Marktumfeld und das daraus resultierende Verhalten der Akteure werden in Abschnitt F beschrieben.

Der Kern der Arbeit folgt damit dem in nachstehender Abbildung schraffiert dargestellten Aufbau. Dieser Ausschnitt der Abbildung wird in Abschnitt G – ergänzt um die bis dahin beschriebenen Erkenntnisse – wiederholt.

Schließlich werden in Abschnitt H ausgewählte Lösungsvorschläge zur Verbesserung der Position der Mandanten genannt. Diese Verbesserung der Position der Mandanten kann individuell durch mandantenorientiertes Vertragsdesign

Definition hinzuzufügen. Zielführender erscheint es hier, eine im Kern typische und im Sinne der Arbeit zweckmäßige Definition vorzustellen und hinsichtlich der Diskussion auf geeignete Literatur zu verweisen.

(Abschn. H.I) oder allgemein durch Änderung berufsrechtlicher Vorschriften (Abschn. H.II) erfolgen.



Quelle: Eigene Erstellung

Abbildung 1: Struktur der Untersuchung

B. Grundlagen und Abgrenzungen

I. Einordnung in den Rahmen der betriebswirtschaftlichen Teildisziplinen

Die vorliegende Arbeit hat die steuerberatenden Organisationen und deren Adressaten zum Untersuchungsgegenstand und ist damit Bestandteil des institutionellen Sektors der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre; hiervon zu unterscheiden ist der funktionelle Sektor der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, der sich mit den materiellen Inhalten der steuerberatenden Tätigkeit befasst.¹⁴

Daneben ist auch der – weiter gefasste – Begriff der Steuerberatungslehre als sog. Mischwissenschaft, wiederum unterteilt nach institutionellem und funktionellem Erkenntnisobjekt, zu finden. Nach *Rose* bezieht die Steuerberatungslehre ihre wesentlichen wissenschaftlichen Grundlagen vor allem aus der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und der Rechtswissenschaft, daneben auch aus der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre und mehreren Hilfswissenschaften. Die Eigenschaft als Mischwissenschaft gilt nicht nur für den funktionellen, sondern auch für den institutionellen Bereich der Steuerberatungslehre.¹⁵ Dies wird bei der vorliegenden Arbeit besonders offenbar. Dadurch, dass die Wirkung des Berufsrechts in den Mittelpunkt der gleichwohl betriebswirtschaftlichen Erkenntnis gestellt wird, verfolgt die Untersuchung insoweit einen interdisziplinären Anspruch, als sie ohne Heranziehung rechtswissenschaftlicher Erkenntnisse zwangsläufig unvollständig wäre.

II. Stand der Forschung

Der institutionelle Bereich der Steuerberatungslehre wird bisher von der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre vernachlässigt.¹⁶ Die wenigen, sich mit diesem Gegenstand auseinandersetzen, umfassenden wissenschaftlichen Veröffentlichungen¹⁷ beschäftigen sich mit

¹⁴ Die Unterscheidung von funktionellem und institutionellem Sektor geht für den Bereich des Revisions- und Treuhandwesens auf Loitlsberger, E. (1966), S. 20 zurück und wurde für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre übernommen von (u. a.): Rückle, D. (1967), S. 48; Wacker, W. H. (1970), S. 349; Rudel, M. (1979), S. 10; Verbeek, E. (1986), S. 7. Zur Frage des Standortes der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre innerhalb der Betriebswirtschaftslehre vgl. Kudert, S. (1999), S. 22–30.

¹⁵ Vgl. Rose, G. (1969), S. 54–66.

¹⁶ Gleicher Ansicht auch Rückle, D. (1983), S. 85 „Eine Theorie der Steuerberatung steht noch aus...“. Vgl. auch Kudert, S. (1999), S. 29 m. w. N.

- Strukturanalysen des Steuerberater-Berufs (*Uhlir 1974, Rudel 1979, Hebig 1984*)¹⁸,
- der Bedeutung der betriebswirtschaftlichen Beratung für die steuerberatenden Berufe (*Gut 1980, Jany 1986, Scharl 1992*)¹⁹,
- Steuerberatung außerhalb der steuerberatenden Berufe (*Verbeek 1986*)²⁰,
- Ländervergleichen (*Schulz 1980*), teilweise auch unter Betrachtung des Berufsrechts verschiedener EU-Staaten (*Behrens 1982, Dahl 1986*)²¹.

Selbst die beiden letztgenannten Arbeiten gehen jedoch über die bloße Nennung der jeweiligen berufsrechtlichen Regelungen nicht hinaus. Als Untersuchungen jüngerer Datums sind die ebenfalls strukturanalytisch einzuordnenden Arbeiten von *Klug 1996* und *Pasch 1997* zu nennen.²² Einzig die letztgenannte Arbeit findet (u. a.)

¹⁷ Abweichend von den sonst im Rahmen dieser Arbeit üblichen Kurzzitaten werden die in diesem Abschn. genannten Veröffentlichungen mit ihrem vollständigen Titel zitiert.

¹⁸ Uhlir, H. (1974), Strukturanalyse der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsbetriebe. Empirische Untersuchungen in Österreich, der BRD, den USA und Großbritannien; Rudel, M. (1979), Praxis der Steuerberatungsbetriebe: Organisationsstruktur, Mandanten und Leistungsprogramm. Eine empirische Untersuchung über Stand und Entwicklungschancen der steuerberatenden Berufe; Hebig, M. (1984), Steuerabteilung und Steuerberatung in der Großunternehmung. Eine empirische Untersuchung.

¹⁹ Gut, W.V. (1980), Zusammenhänge zwischen Steuerberatung und Unternehmensberatung. Zur betriebswirtschaftlichen Beratungstätigkeit der steuerberatenden Berufe in Deutschland und Österreich; Jany, H. (1986), Die Bedeutung der steuerlichen Berater, insbesondere der steuerberatenden Berufe für mittelständische Gewerbebetriebe. Eine empirische Untersuchung über den Bedarf an steuerlichen Beratungsdienstleistungen von kleinen und mittelgroßen Gewerbebetrieben im Bezirk der Industrie- und Handelskammer zu Köln und Ergebnisse der Erhebung über den Bedarf an betriebswirtschaftlichen Beratungsdienstleistungen; Scharl, H.-P. (1992), Erfolgsfaktoren der betriebswirtschaftlichen Beratung mittelständischer Unternehmen durch die steuerberatenden Berufe. Analysen und Empfehlungen auf der Grundlage einer empirischen Untersuchung.

²⁰ Verbeek, E. (1986), Steuerberatung außerhalb der steuerberatenden Berufe. Rechtliche Grenzen und praktische Erscheinungsformen des Steuerberatungsangebots durch die Träger beschränkter Steuerberatungsbefugnis.

²¹ Schulz, G. (1980), Steuerberatungslehre in den Vereinigten Staaten von Amerika und der Bundesrepublik Deutschland. Eine empirisch-komparative Untersuchung über die in den beiden Staaten bestehenden Aus- und Fortbildungsmöglichkeiten für Steuerberater; Behrens, C. (1982), Steuerberatung in der Europäischen Gemeinschaft. Vergleich des Berufsrechts – Chancen der Harmonisierung – Neue Aufgabenfelder des europäisch-internationalen Steuerberaters; Dahl, P. (1986), Steuerberatungspraxis und Steuerberatungslehre in Europa. Berufsrecht und Ausbildung des Steuerberaters – dargestellt am Beispiel der Länder Deutschland, Belgien, Frankreich, Luxemburg, Österreich, Schweiz.

²² Klug, A. (1996), Dienstleistungsproduktion in Steuerberatungsbetrieben. Strukturen, Erfolgsfaktoren und theoretische Ansätze; Pasch, H. (1997b), Die Implementierung eines Qualitätsmanagementsystems nach DIN EN ISO 9001 ff. in Steuerberatungskanzleien. Eine Analyse der Eignung eines Qualitätsmanagementsystems nach DIN EN ISO 9000 ff. als Instrument zur Qualitätssicherung im Rahmen der Kanzleiführung im Freien Beruf des Steuerberaters.

einen kritischen Zugang zum Berufsrecht der Steuerberater, ohne jedoch auf die Konsequenzen für die Nachfrager des Steuerberatungsmarktes einzugehen. Speziell zum Werberecht findet sich eine kritische Untersuchung von Köhler 1988.²³ Seitens der Rechtswissenschaften gibt es neben den einschlägigen Gesetzeskommentaren²⁴ einige wissenschaftliche Untersuchungen zum Berufsrecht der Freien Berufe allgemein wie die sehr kritische Untersuchung von Kleine-Cosack (1986a) und die sehr umfassende Arbeit von Taupitz (1991).²⁵

Der Berufsstand der Steuerberater ist längst daran gewöhnt, ständig Gesetzesentwicklung und Rechtsprechung zur Kenntnis nehmen zu müssen. Diese Fortbildungsfreude beschränkt sich jedoch interessanterweise nur auf die Entwicklung von Steuergesetzen i. e. S.; das Berufsrecht der Steuerberater ist allenfalls einmal Thema, wenn es darum geht, zu einer Gesetzesinitiative Stellung zu beziehen, die in Besitzstände des Berufsstandes eingreift. Hierüber hinausgehend sind kritische Beiträge zur Entwicklung des Berufsrechts nur selten Gegenstand bundesweiter Fortbildungsveranstaltungen und Kongresse.²⁶ Damit überlassen die Berufsangehörigen die Entwicklung des Berufsrechts weitestgehend den Steuerberaterkammern, den Verbänden und dem Gesetzgeber, mit dem impliziten Auftrag, dafür zu sorgen, dass die bisherigen Regelungen möglichst beibehalten werden.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die vorliegend zu untersuchende Fragestellung noch nicht Gegenstand einer umfassenden, allgemein zugänglichen betriebswirtschaftlich orientierten wissenschaftlichen Untersuchung war. In Fachzeitschriften finden sich zu Teilbereichen des Berufsrechts (z. B. zum Werberecht) einzelne Beiträge, die wegen des bisher nur geringen Interesses der Wissenschaft an der Institutionellen Steuerberatungslehre meist auf Praktiker wie Berufsangehörige und Vertreter der Berufskammern und -verbände zurückzuführen sind. Auch die Zeitschriften, die berufspolitisch bedeutsame Artikel publizieren, sind nicht unabhängig. Die Zeitschrift „Deutsches Steuerrecht“ (DStR) ist zugleich Organ der Bundessteuerberaterkammer (BStBK), die Zeitschrift „Die Steuerberatung“ (Stbg) ist Organ des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V. (DStV), und die Zeitschrift

²³ Köhler, S. A. (1988), Das Werbeverbot für Rechtsanwälte und Steuerberater. Eine kritische Analyse aus betriebswirtschaftlicher Sicht.

²⁴ Z. B. Kuhls, C./Meurers, Th. et al. (1995), Steuerberatungsgesetz. Praktikerkommentar mit Schwerpunkten zum Berufsrecht der Steuerberater; Gehre, H. (1999), Steuerberatungsgesetz. Mit Durchführungsverordnungen, Kommentar.

²⁵ Kleine-Cosack, M. (1986a), Berufsständische Autonomie und Grundgesetz; Taupitz, J. (1991), Die Standesordnungen der freien Berufe. Geschichtliche Entwicklung, Funktionen, Stellung im Rechtssystem.

²⁶ Eine Ausnahme bildet die Gastrede v. Jaeger, R. anlässlich des Verbandstages des Steuerberaterverbandes Hessen e.V. 1999 (vgl. Pohlmann, H.-R. (1999) und die n. v. Fachvorträge v. Hommerich, C. „Marketing-Konzepte für Steuerberater“ und Kleine-Cosack, M. „Aspekte der Entwicklung des Werberechts der steuerberatenden Berufe unter dem Gesichtspunkt einer zunehmenden Liberalisierung“ im informellen Teil der Kammerversammlung 2001 der StBK Rheinland-Pfalz.

„Der Steuerberater“ (StB) ist Organ des Bundesverbandes der Steuerberater e.V. Es verwundert daher nicht, dass es den Publikationen von Berufsangehörigen oder Interessenvertretern des Berufsstandes häufig an kritischer Distanz und an einer ganzheitlichen Betrachtungsweise mangelt. Beides ist jedoch hier von besonderer Bedeutung, da, wie zu zeigen sein wird, die berufsrechtlichen Regelungen ihre zu beschreibenden Effekte gerade in ihrer Gesamtheit verursachen, während einzelne Regelungen ihre wettbewerbsfeindliche Wirkung bei isolierter Betrachtung nicht ohne weiteres erkennen lassen.

III. Verwendete Begriffe

1. Steuerberatungsmarkt

Der Markt für Steuerberatungsdienstleistungen, hier griffiger als Steuerberatungsmarkt bezeichnet, kann differenziert werden nach Steuerberatungsmarkt im weiteren Sinne und Steuerberatungsmarkt im engeren Sinne.

a) Steuerberatungsmarkt im weiteren Sinne

Als Steuerberatungsmarkt im weiteren Sinne sei jenes System verstanden, welches sich durch tatsächliche oder potenzielle Anbieter und Nachfrager von Steuerberatungsdienstleistungen eingrenzen lässt. Steuerberatungsdienstleistungen seien die Steuerdeklarationsberatung, Steuerrechtsdurchsetzungsberatung und Steuerplanung (Steuergestaltungsberatung)²⁷ sowie artverwandte Dienstleistungen wie z. B. Lohnabrechnungen, Unterstützung bei Kreditverhandlungen oder betriebswirtschaftliche Beratung. Zum Steuerberatungsmarkt i. w. S. gehören damit auf Anbieterseite

- die nach § 3 Steuerberatungsgesetz (StBerG) zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen befugten Personen und Organisationen (insbesondere Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und von diesen Berufsangehörigen betriebene Gesellschaften),²⁸
- die nach § 4 StBerG zur beschränkten Hilfeleistung in Steuersachen befugten Personen und Organisationen (insbesondere Lohnsteuerhilfevereine und Berufsvertretungen, die im Rahmen ihres Aufgabenbereiches ihren Mitgliedern Hilfe in Steuersachen leisten),

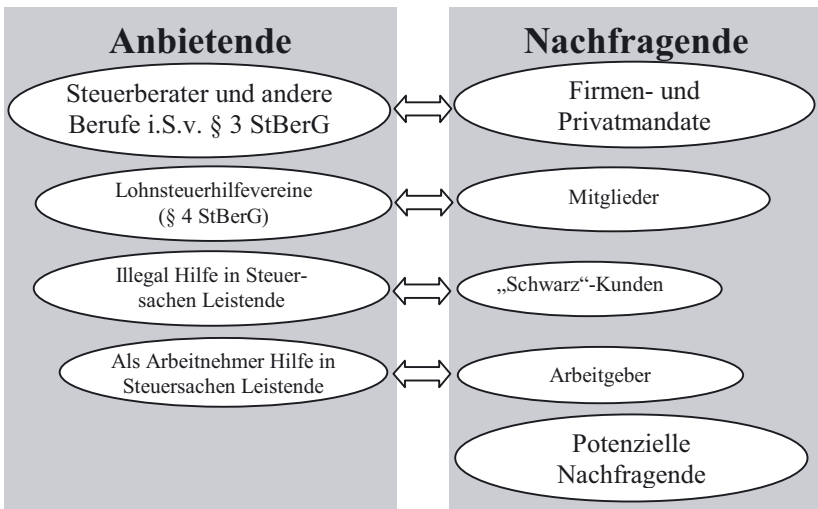
²⁷ Diese dreiteilige Begriffsbildung geht auf *Rose* zurück, vgl. *Rose*, G. (1976), Sp. 3755.

²⁸ Eine Einschränkung des Untersuchungsgegenstandes auf lediglich einen Teil der hier genannten Berufe erfolgt in Abschn. B.IV. 1. b) (1).

- andere Personen und Organisationen, die Steuerberatungsdienstleistungen tatsächlich, ggf. unerlaubt²⁹ anbieten oder gerne anbieten würden (z. B. Bilanzbuchhalter, Steuerfachassistenten).

Zu den Nachfragern zählen Mandanten der in den §§ 3 und 4 StBerG genannten Personen und Organisationen, aber auch z. B. Arbeitnehmer, die bisher keine Einkommensteuer-Erklärung abgeben, diese selbst anfertigen oder durch nicht befugte Dritte anfertigen lassen.

Neben der Beauftragung spezieller Unternehmen oder Organisationen zur Vornahme von Steuerberatungsdienstleistungen steht es natürlich jedem Nachfrager frei, eine geeignete Person als Arbeitnehmer einzusetzen und von dieser die notwendigen Tätigkeiten ausführen zu lassen. Dieser Teil des Steuerberatungsmarktes, der über den Arbeitsmarkt abgedeckt wird, ist ebenfalls dem Steuerberatungsmarkt i. w. S. zuzurechnen.



Quelle: eigene Erstellung

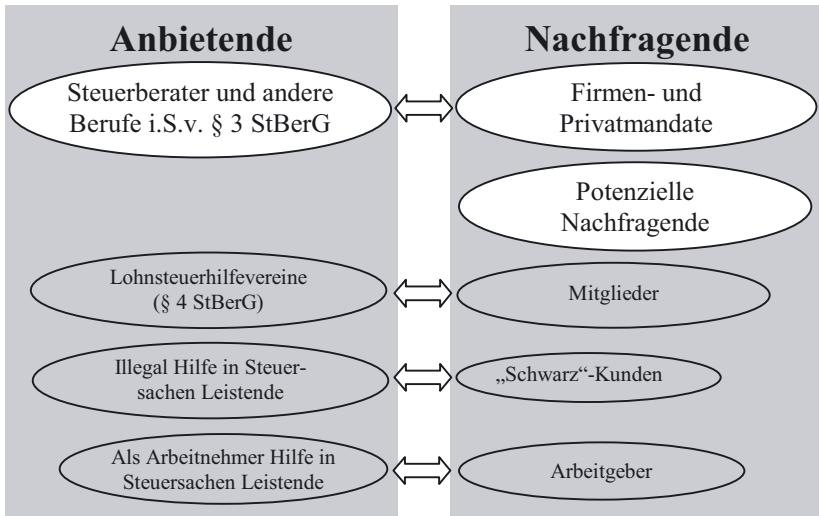
Abbildung 2: Steuerberatungsmarkt i. w. S.

b) Steuerberatungsmarkt im engeren Sinne

Zum Steuerberatungsmarkt i. e. S. gehören auf der Anbieterseite die in § 3 StBerG genannten Personen und Organisationen und auf der Nachfragerseite deren Kunden. Kern der vorliegenden Untersuchung ist die Beobachtung und Beschreibung dieses,

²⁹ Die Existenz eines schwarzen Steuerberatungsmarktes bejahend vgl. Holz Müller, H. (1989), S. 298.

hinsichtlich der Anbieterseite in Abschnitt IV. 1. b)(1) noch zusätzlich eingegrenzten Steuerberatungsmarktes i. e. S. Da die Beobachtung jedoch gerade den Aspekt der Abschottung gegen Konkurrenz durch nicht durch § 3 StBerG erfasste Personengruppen betont, bleiben die mit der Beschränkung auf den Steuerberatungsmarkt i. e. S. wegdefinierten Personengruppen sowohl der Anbieter- als auch der Nachfragerseite im Blickpunkt des Interesses.



Quelle: eigene Erstellung

Abbildung 3: Steuerberatungsmarkt i. e. S.

c) Insider und Outsider

Die Anbieter von Steuerberatungsdienstleistungen können analog der Abgrenzung nach Steuerberatungsmarkt i. e. S. vs. Steuerberatungsmarkt i. w. S. auch als „Insider“ oder „Outsider“ differenziert werden. Insider sind hierbei jene Personen und Organisationen, die nach § 3 StBerG zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen befugt sind und damit die Anbieterseite des Steuerberatungsmarktes i. e. S. stellen. Outsider sind hingegen jene Personen und Organisationen, die lediglich dem Steuerberatungsmarkt i. w. S. als Anbieter zuzurechnen sind.

2. Freie Berufe

„Steuerberater und Steuerbevollmächtigte... üben einen freien Beruf aus. Ihre Tätigkeit ist kein Gewerbe.“ Mit dieser eindeutigen Regelung des § 32 II StBerG wird der Steuerberater qua Gesetz zum Freiberufler. Die Legaldefinition der Freien Be-

rufe findet sich in § 18 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Vordergründig entfaltet die Abgrenzung der Freien Berufe gegenüber den Gewerbebetrieben ihre Bedeutung vor allem in handelsrechtlicher und steuerlicher Hinsicht:

- Die Rechtsform der Partnerschaftsgesellschaft ist ausschließlich den Angehörigen Freier Berufe vorbehalten,³⁰
- die Buchführungspflicht des § 238 Handelsgesetzbuch (HGB) trifft ebenso wie die Buchführungspflicht nach § 141 Abgabenordnung (AO) nur Gewerbetreibende,
- Angehörige Freier Berufe erzielen Einkünfte aus Selbstständiger Arbeit im Sinne des § 18 EStG³¹ und unterliegen damit nach § 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) nicht der Gewerbesteuerpflicht; andererseits kommen sie nicht in den Genuss hiermit verbundener einkommensteuerlicher Vorteile wie der Tarifbegrenzung bei gewerblichen Einkünften nach § 32 c EStG³² und der Gewerbesteuer-Anrechnung nach § 35 EStG.

Die tatsächliche, historisch gewachsene³³ Bedeutung der Qualifikation als Freier Beruf geht jedoch weiter³⁴, obwohl eine abschließende, allen Freien Berufen gerecht werdende Definition des Begriffs „Freier Beruf“ bislang nicht vorliegt.³⁵ Gängig und für den Idealtypus des Steuerberaters durchaus treffend ist die Definition des Bundesverbandes der Freien Berufe:

„Angehörige Freier Berufe erbringen auf Grund besonderer beruflicher Qualifikation persönlich, eigenverantwortlich und fachlich unabhängig geistig-ideelle Leistungen im Interesse ihrer Auftraggeber und der Allgemeinheit. Ihre Berufsausübung unterliegt in der Regel spezifischen berufsrechtlichen Bindungen nach Maßgabe der staatlichen Gesetzgebung oder des von der jeweiligen Berufsvertretung autonom gesetzten Rechts, welches die Professionalität, Qualität und das zum Auftraggeber bestehende Vertrauensverhältnis gewährleistet und fortentwickelt.“³⁶

Ein anderer Ansatz zur Charakterisierung Freier Berufe sieht das zentrale Merkmal der Freiberuflichkeit in der Art der Leistung selbst und betrachtet Merkmale wie „...besonderes Vertrauensverhältnis zwischen Freiberufler und Auftraggeber“, „altruistisch, nicht egoistisch motivierte Tätigkeit“ und „berufsständische Autono-

³⁰ Vgl. § 1 I PartGG.

³¹ Interessant ist in diesem Zusammenhang, dass die Steuerberater ursprünglich den Gewerbebetrieben zugerechnet wurden. Erst 1934 wurde der „Steuerberater“ in den Katalog der Freien Berufe des § 18 EStG aufgenommen. Vgl. Pausch, A. (1984), S. 136; Pausch, A./Kumpf, J. H. (1984), S. 263–266.

³² Zu Besonderheiten der Besteuerung freiberuflicher Einkünfte als Folge der Berufs- und Standesordnungen vgl. die Diss. von Caspers, A. (1999).

³³ Zum kulturgeschichtlichen Hintergrund der Freien Berufe vgl. Hummes, W. (1979), S. 31–48.

³⁴ Vgl. zur Charakterisierung der Freien Berufe sehr ausführlich die Monografie v. Michalski, L. (1989).

³⁵ Vgl. Castan, B. (1997), S. 25 m. w. N.

³⁶ Bundesverband der Freien Berufe (1997 a), S. 174.

mie‘ ...“³⁷ zu Recht als verzichtbar, da diese nur das Umfeld der Leistung und nicht die Art der Leistung selbst betreffen.³⁸ Nach *Müller* liegen die Besonderheiten der freiberuflichen Erwerbstätigkeit vielmehr in der „... persönlich und eigenverantwortlich erbrachte[n] Dienstleistung auf einem bestimmten Qualifikationsniveau“³⁹ und der Tatsache, dass die „Arbeitsleistung des Freiberuflers ... ohne ökonomische Umwandlung/Transformation und damit art-gleich zur Marktleistung [wird]“.⁴⁰ Letzteres Kriterium trifft durchaus auch auf gewerbliche Berufe wie z. B. Frisöre, Fußpfleger und Masseure zu. Diese Berufe erfüllen jedoch nicht das erste Kriterium der qualifizierten (Hochschul-, Fachhochschul- oder vergleichbaren) Ausbildung.

Diese Sichtweise fokussiert die Betrachtung freiberuflicher Tätigkeit in besonderem Maße auf die Persönlichkeit der Leistungserstellung und hat den Vorzug, den Blick auf das Wesentliche nicht durch idealisierende Selbstanpreisungen und „nebulöse Verschleierung der Wesensmerkmale freier Berufe“⁴¹ zu verstellen.

Die mit den Wesensmerkmalen Freier Berufe häufig diskutierte Frage, ob bei Freiberuflern wirtschaftliche Motive hinter berufsethischen Motiven zurücktreten, soll an dieser Stelle (noch) nicht diskutiert werden.⁴² Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Abgrenzung von freiberuflicher und gewerblicher Tätigkeit unscharf ist. Häufig wird auch vorgebracht, die Unterscheidung in Freie Berufe und Gewerbebetriebe sei nicht mehr zeitgemäß.⁴³

3. Mandant und Mandat

Die Bezeichnung des Leistungsempfängers als „Kunde“ ist bei Vertretern Freier Berufe unüblich, da sie auf erwerbsorientierte Motive schließen lässt. Man umgeht daher die Benennung des Kunden traditionellerweise mit Bezeichnungen wie Patient, Klient oder auch Mandant. Diese begriffliche Trennung ist historisch gewachsen und angesichts eines modernen Bildes der Freien Berufe heute nicht mehr zwingend. Im weiteren Verlauf dieser Arbeit werden die Begriffe Mandant, Auftraggeber und Kunde daher synonym verwendet. Der semantisch sehr ähnliche Begriff Mandat bezeichnet hingegen das Vertragsverhältnis zwischen Mandant und Steuerberater. Die beiden Begriffe Mandant und Mandat werden häufig verwechselt, etwa dann, wenn Wettbewerbsverbote für ausscheidende Kanzleimitarbeiter oder Sozii

³⁷ Müller, U. (1995), S. 404.

³⁸ Vgl. Müller, U. (1995), S. 404.

³⁹ Müller, U. (1995), S. 405.

⁴⁰ Müller, U. (1995), S. 404.

⁴¹ Müller, U. (1995), S. 407.

⁴² Vgl. hierzu Abschn. F.I. 1.

⁴³ Vgl. Hummes, W. (1979), S. 151.

als Mandantenschutzklauseln⁴⁴ bezeichnet werden. Gemeint ist in diesen Fällen jedoch nicht der Schutz der Mandanten, sondern der Schutz der Berufsträger vor dem Verlust ihrer Mandate.⁴⁵

4. Kriterien für die Klassifikation als „wettbewerbsfeindlich“

Als wettbewerbsfeindlich sollen solche Handlungen, Regelungen und Zustände (Marktbesonderheiten)⁴⁶ verstanden werden, die, ggf. erst im Zusammenwirken mit anderen Marktbesonderheiten oder nur innerhalb bestimmter Marktsegmente (Kontextabhängigkeit), geeignet sind, den Zugang tatsächlicher oder potenzieller Anbieter von Steuerberatungsleistungen zum Steuerberatungsmarkt i. e. S. zu verzögern, zu behindern oder zu verhindern. Als Behinderung seien sämtliche Regelungen oder Zustände verstanden, die geeignet sind, den Marktzugang aus subjektiver Sicht des potenziellen Anbieters unattraktiver erscheinen zu lassen, als dies ohne diese Regelungen oder Zustände der Fall wäre. Für die Klassifikation als wettbewerbsfeindlich kommt es nicht darauf an, ob die so eingeordneten Marktbesonderheiten neben ihrer Wirkung auf den Wettbewerb noch andere, ggf. erwünschte Ziele verfolgen. Es kommt auch nicht darauf an, ob die jeweilige Marktbesonderheit bewusst wettbewerbsfeindlich gestaltet wurde oder ob sich diese Wirkung als Nebenprodukt oder gar erst im Zusammenspiel mit weiteren Marktbesonderheiten ergibt. Die als wettbewerbsfeindlich qualifizierten Marktbesonderheiten können plakativer auch als Markteintrittsbarrieren bezeichnet werden. Diese Bezeichnung suggeriert jedoch, dass die den Markteintritt behindernde Eigenschaft die zentrale, hauptsächliche Ausprägung dieser Marktbesonderheit sei. Dies ist jedoch nicht der Fall, da – wie bereits ausgeführt – die so qualifizierten Marktbesonderheiten meist in der Hauptsache eine oder mehrere andere Funktionen, etwa die der Qualitätssicherung oder Altersvorsorge, erfüllen und die marktabschottende Wirkung nicht in jedem Fall beabsichtigt ist, häufig nicht einmal als solche erkannt wird, bzw. erst im Zusammenspiel mit anderen Marktbesonderheiten wettbewerbsfeindlich wirkt.

IV. Das relevante Marktsegment

Die Wirtschaftswissenschaften können – vor allem dann, wenn sie sich an der Realität messen lassen wollen – niemals auf breiter Ebene allgemeingültige Aussagen generieren, sondern müssen sich auf bedingte Aussagen beschränken. Dies gilt

⁴⁴ Vgl. etwa App, M. (1991), S. 445; Kleine-Cosack, M. (1997 a), § 59 a Rdn. 74 sowie Schroer, H. J. (1999 a), S. 118 und 120 und mit einer einzigen Ausnahme derselbe (1999 b) S. 148–151.

⁴⁵ Vgl. für weitere Ausführungen zu Wettbewerbsverboten Abschn. B. VI. 2. c) (2).

⁴⁶ Im Folgenden sollen diese drei Begriffe unter dem Begriff „Marktbesonderheiten“ zusammengefasst werden. Dies geschieht allein aus sprachlichen Gründen, um die sonst sprachlich unelegant häufig wiederkehrende Wendung „Handlungen, Regelungen und Zustände“ zu vermeiden.

auch für die Beschreibung des Steuerberatungsmarktes in Deutschland. Die Ergebnisse der vorliegenden Untersuchung beanspruchen ihre Gültigkeit daher auch nicht für den gesamten Steuerberatungsmarkt, sondern nur für den Steuerberatungsmarkt i. e. S., zusätzlich eingeschränkt auf das im Folgenden näher abgegrenzte, von seiner volkswirtschaftlichen Bedeutung (Umsatz, Dienstleistungsstunden, Arbeitsplätze) her größte Marktsegment des Massengeschäfts der Betreuung kleiner und mittelgroßer Mandate. Dies schließt nicht aus, dass sich die gezeigten Besonderheiten (wenn auch ggf. in schwächerer Ausprägung) auch in anderen Marktsegmenten beobachten lassen.

Im Folgenden werden verschiedene Abgrenzungskriterien besprochen, welche jeweils hilfsweise geeignet sind, das relevante Marktsegment näherungsweise zu bestimmen.

1. Abgrenzung nach Merkmalen der Marktteilnehmer

Als Teilnehmer des Steuerberatungsmarktes i. e. S. sind in diesem Zusammenhang die Steuerberater (als Anbieter) und deren Mandanten (als Nachfrager) zu verstehen. Da der Steuerberater zugleich eine besondere Aufgabe als Organ der Steuerrechtspflege erfüllt, ist neben dem Mandanten als zivilrechtlichem Auftraggeber des Steuerberaters auch der Staat oder der Fiskus als „Nachfrager“ von Steuerberatungsdienstleistungen anzusehen. Für die hier vorzunehmende Abgrenzung spielt der Staat jedoch keine Rolle, da er seine Nachfrage umfassend und unabhängig von den Ausprägungen der hier diskutierten Abgrenzungskriterien entfaltet.

Wenn zugleich nach Merkmalen der Nachfrager wie auch der Anbieter abgegrenzt wird, stellt sich die Frage, ob sich das relevante Marktsegment als Schnittmenge⁴⁷ oder als Vereinigungsmenge⁴⁸ der jeweiligen Merkmalsbündel ergibt. Zunächst soll nur die Schnittmenge Gegenstand der Untersuchung sein. Dies sind kleine bis mittelgroße Mandate, die von kleinen bis mittelgroßen Steuerberatungskanzleien betreut werden.⁴⁹

Auf diese Weise wird das zu betrachtende Marktsegment eher zu eng abgegrenzt. Dies kann jedoch hingenommen werden, da die Abgrenzung nach Merkmalen der Marktteilnehmer ohnehin nur ein Hilfskriterium für die Bestimmung des Marktseg-

⁴⁷ In diesem Falle würden nur solche Geschäftsbeziehungen erfasst, bei denen beide Parteien aufgrund ihrer jeweiligen Merkmale zu dem hier zu untersuchenden Marktsegment gehören.

⁴⁸ Zu der Vereinigungsmenge würden auch gehören: Ein kleines Mandat, welches jedoch von einer großen Steuerberatungsgesellschaft betreut wird. Ein Einzel-Steuerberater, der ein großes Mandat betreut.

⁴⁹ Dies entspricht auch dem von Klug ermittelten Zusammenhang, dass im Bereich der Unternehmensmandate mit wachsendem Umsatz der Kanzlei der Anteil der Kleinstmandate am Mandantenstamm deutlich abnimmt, während der Anteil der größeren Mandate deutlich zunimmt. Vgl. Klug, A. (1996), S. 150.

ments darstellt. Das letztgültige Abgrenzungskriterium wird in Abschnitt 2 beschrieben.

Die vorher diskutierten Abgrenzungskriterien sind damit jedoch nicht überflüssig, sondern erfüllen die wichtige Funktion, das relevante Marktsegment anhand relativ einfacher Merkmale in einer für die Allgemeinheit leichter nachvollziehbaren Weise einzugrenzen, als dies bei der recht abstrakten, aber trennscharfen Abgrenzung nach Abschnitt 2 möglich ist.

a) Abgrenzung nach Merkmalen der Nachfrager

(1) Jahresumsatz des Mandats

Ein wichtiges Abgrenzungskriterium für die Einteilung in Klein- und Großkunden ist traditionell der auf das jeweilige Mandat entfallende Jahresumsatz des Steuerberaters. Die Festlegung einer Umsatzobergrenze zur Abgrenzung kleiner und mittelgroßer Mandate ist stets willkürlich. Die vorliegende Untersuchung beschränkt sich griffweise auf die Beschreibung solcher Mandatsverhältnisse, die einen Jahresumsatz an Steuerberatungsdienstleistungen von weniger als 10.000 € haben.

(2) Rentabilität des Mandats (A-, B- und C-Mandate)

Häufig werden Mandate (explizit oder implizit), bezogen auf ihren jeweiligen Anteil am Gesamtumsatz der Kanzlei, im Rahmen einer ABC-Analyse klassifiziert.⁵⁰ Eine Einteilung allein aufgrund von Umsatzgrößen ist jedoch unzweckmäßig und führt dazu, dass umsatzstarke Mandate häufig zu Lasten der übrigen Mandate bevorzugt behandelt werden, obwohl mit dem Umsatz eines Mandates offensichtlich noch nichts über dessen Rentabilität ausgesagt wird. Der unzulässige Verallgemeinerung, die Größe Umsatz sei stets ursächlich für die Höhe des Kanzleigewinnes, ist wohl historisch gewachsen und findet sich auch in der Verwendung des Umsatzes als zentrale Größe bei der branchenüblichen Bewertung von Steuerberatungskanzleien.⁵¹

Sinnvollerweise sind die Mandate für Zwecke einer ABC-Analyse vielmehr nach ihrem prozentualen Deckungsbeitrag zu ordnen.⁵² Der Deckungsbeitrag eines Mandats ergibt sich aus der Differenz zwischen den Erlösen des Mandats und den ihm zugerechneten variablen Kosten. Letztere sind vor allem die Personalkosten, die üblicherweise in Form von nach Mitarbeitern differenzierten Stundensätzen verrechnet werden.⁵³ Es versteht sich, dass zur halbwegs exakten Ermittlung der Deckungsbei-

⁵⁰ So auch bei Niehues, K. (1994), S. 373.

⁵¹ Vgl. hierzu Abschn. E. V. 4.

⁵² Gleicher Ansicht Peemöller, V. H. et al. (1999), S. 2047–2048.

⁵³ Da Angestellten nicht kurzfristig gekündigt werden kann, sind die monatlichen Personalaufwendungen einer Steuerberatungskanzlei zumindest mittelfristig festgelegt. Dennoch han-

träge eine detaillierte Zeiterfassung vorhanden sein muss. Dies ist nach *Niehues* jedoch höchstens in einem Viertel der Kanzleien der Fall.⁵⁴ Gleichwohl kann man davon ausgehen, dass auch solche Steuerberater, die keine Zeiterfassung in ihrer Kanzlei betreiben, zumindest eine gewisse Vorstellung davon haben, wie ihre Mandate im Sinne einer ABC-Analyse einzuordnen sind. Dennoch wäre es wenig zielführend, Entscheidungen hinsichtlich der Mandatsstruktur ausschließlich auf Basis von Deckungsbeitrags-Analysen zu treffen, da diese wesentliche Faktoren vernachlässigen.

Hierzu gehört einerseits die Berücksichtigung der den Mandaten innewohnenden Honorarpotenziale, welche durch die künftige Entwicklung (Wachstum) dieser Mandate bestimmt werden. Eine durch Einbeziehung dieses Honorarpotenzials verfeinerte Mandatsklassifizierung stellen *Peemöller et al.* mit ihrer Portfolio-Analyse mittels Neun-Felder-Matrix vor.⁵⁵

Darüber hinaus wird empfohlen, vor einer endgültigen Abgabe von im Rahmen der Portfolio-Analyse schwach eingestuften Mandaten zu überprüfen, ob diesen ggf. eine zusätzliche Multiplikatorenwirkung im Sinne der Erschließung weiteren Akquisitionspotenzials beizumessen ist.⁵⁶

Auch dieses Analyseinstrument ist insoweit unvollständig, als auch hier für eine Klassifizierung der Mandate letztendlich nur monetäre Dimensionen, teilweise als Erwartungswerte, in die Betrachtung einfließen. Damit wird vernachlässigt, dass wegen des typischerweise hohen persönlichen Einsatzes des Berufsträgers neben dem bloßen Entgelt für die Mandatsbetreuung auch Ausprägungen wie Sympathie und Prestige des Mandates im Sinne ihres Beitrags zur Verwirklichung persönlicher Bedürfnisse des Berufsträgers eine nicht zu unterschätzende Rolle spielen. Auch sind die Kosten eines Mandates mit der Summe der Stundensätze nur unvollständig beschrieben. Dimensionen wie Schwierigkeitsgrad, Risiko, aber auch nervliche Belastung der Betreuung sind sehr wesentliche Bestimmungsgrößen der Klassifizierung von Mandaten.⁵⁷ Diese Mehrdimensionalität der Vorteilhaftigkeitsbetrachtung von Steuerberatungsmandaten wird in der Literatur bisher nicht gesehen.

delt es sich im Hinblick auf die Leistungserstellung bei einzelnen Mandanten um variable Kosten, da die Mitarbeiter bei entsprechender Auslastung üblicherweise alternativ für die Bearbeitung eines anderen Mandates eingesetzt werden können. Weitere variable Kosten wie Reisekosten, Porti, Telefon und sonstige Auslagen sind in Relation zu den Personalkosten meist relativ unbedeutend und werden dementsprechend häufig, ohne den Deckungsbeitrag zu schmälern, als unechte Gemeinkosten verrechnet.

⁵⁴ Vgl. *Niehues*, K. (1994), S. 375.

⁵⁵ *Peemöller*, V.H. et al. (1999), S. 2048.

⁵⁶ *Peemöller*, V.H. et al. (1999), S. 2049.

⁵⁷ So berichtete ein Berufskollege glaubhaft, es gehe ihm in jeder Hinsicht deutlich besser, seit er seinen umsatz- und ertragsstärksten Mandanten „hinausgeworfen“ habe. Hierbei können die Größen Risiko und nervliche Belastung der Betreuung eines Mandats als Funktion des vom Steuerberater individuell empfundenen Schwierigkeits- und Dringlichkeitsgrad der Aufgabenstellung und der wahrgenommenen persönlichen Eigenschaften des Mandanten beschrieben werden.

Daneben ist die grundsätzliche Zielsetzung der verfolgten Kanzleistruktur in die Betrachtung einzubeziehen. Zutreffend führt *Tönnies* aus, dass – je nach gewollter Kanzleistruktur – ein und dasselbe Mandat demnach von verschiedenen Steuerberatern einmal als A- und ein anderes Mal als B- oder C-Mandat qualifiziert werden könne.⁵⁸ Bei der zusammenfassenden Berücksichtigung der Zielgrößen Deckungsbeitrag, Honorarpotenzial und Beitrag zur Befriedigung persönlicher Bedürfnisse sind gewisse Unschärfen nicht zu vermeiden.⁵⁹

In der vorliegenden Untersuchung werden sämtliche Mandatskategorien, unabhängig von ihrer Einordnung im Rahmen einer ABC-Analyse oder sonstiger Analyseverfahren, berücksichtigt.

(3) Privat- versus Geschäftskunden

Die Untersuchung bezieht sich sowohl auf Privat- als auch auf Geschäftskunden. Eine Trennung wäre ohnehin künstlich, da Unternehmer meist in beiden Eigenschaften als Kunden desselben Steuerberaters auftreten. Der Einbeziehung von Privatkunden in die Untersuchung steht auch nicht die Fragestellung entgegen, ob sich die Betriebswirtschaftslehre überhaupt mit Problemen privater Haushalte zu beschäftigen habe. Für den *funktionellen* Bereich der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wird seit langem auch die Einbeziehung der privaten Haushalte gefordert⁶⁰, wenngleich diese Forderung nicht unumstritten ist.⁶¹ Der *institutionelle* Bereich der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre kann jedoch auf keinen Fall auf die Einbeziehung von Privat-Mandanten verzichten, da sonst wesentliche Erfolgspotenziale des betriebswirtschaftlichen Erkenntnisobjektes Steuerberatungsbetrieb der Betrachtung entzogen würden.

⁵⁸ Vgl. *Tönnies*, W. (1998 b), S. 3–4.

⁵⁹ So werden z.B. Vereine häufig ehrenamtlich von Angehörigen der steuerberatenden Berufe betreut. Ob solchermaßen unentgeltliches Engagement in erster Linie aus persönlichen oder ideellen Gründen (Freude an der Mitarbeit im Verein, Förderung des Vereinszweckes) oder wegen dessen akquisitorischen Potenzials eingegangen wird, kann i. Allg. nicht festgestellt werden. Hier zeigt sich einmal mehr die dem Idealtyp des Freiberuflers immanente Überschneidung beruflicher und privater sowie kommerzieller und ideeller Interessen.

⁶⁰ Hierzu *Rose*, G. (1969), S. 59: „Steuerberatung ist aber nicht lediglich Unternehmensberatung, sondern häufig auch Personen- bzw. Haushaltsberatung. Diese Feststellung steht jedoch der Zuordnung der Steuerberatungslehre in den Bereich der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre grundsätzlich nicht entgegen. Der Betriebsbegriff der Betriebswirtschaftslehre ist, wenn man ihn nicht künstlich und unnötig einengt, weit genug, um neben dem öffentlichen Betrieb, dem Verein usw. auch den ‚Haushalt‘ einzubeziehen.“ Diese Aussage kann ohne weiteres auch auf den institutionellen Bereich der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre übertragen werden.

⁶¹ Für eine Übersicht zum Gelehrtenstreit über die Besteuerung der Haushalte als Gegenstand der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre vgl. *Kudert*, S. (1999), S. 36–39.

b) Abgrenzung nach Merkmalen der Anbieter

Wie bereits in Abschnitt IV ausgeführt, beschäftigt sich die Untersuchung im Kern mit jenen Anbietern, die dem Steuerberatungsmarkt i. e. S. zuzurechnen sind. Der Personenkreis soll im Folgenden noch etwas exakter abgegrenzt werden.

(1) Qualifikation oder Tätigkeitsschwerpunkt

Die vorliegende Untersuchung berücksichtigt jene Anbieter, deren weitaus überwiegende Tätigkeit auf dem Gebiet der allgemeinen Steuerberatung liegt. Dieses sind vor allem Steuerberater und Steuerbevollmächtigte. Bei Anbietern, die darüber hinaus noch eine Qualifikation als Rechtsbeistand oder vereidigter Buchprüfer besitzen, wird ebenfalls angenommen, dass diese im für die Untersuchung relevanten Marktsegment tätig sind. Anbieter, die neben der Qualifikation als Steuerberater zugleich eine Qualifikation als Wirtschaftsprüfer oder Rechtsanwalt besitzen, sind nicht Gegenstand der Untersuchung, da diese sich häufig nicht zum weitaus überwiegenden Teil mit allgemeiner Steuerberatung beschäftigen. Dies gilt umso mehr für die nicht gleichzeitig als Steuerberater qualifizierten, gemäß § 3 StBerG dennoch zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen zugelassenen, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwälte. Trotz einer gewissen Spezialisierung gehören auch als „Fachanwalt für Steuerrecht“ zugelassene Rechtsanwälte im Allgemeinen nicht zum Kreis der überwiegend mit allgemeiner Steuerberatung beschäftigten Personen.

(2) Betriebsgröße

Steuerberatungsbetriebe mit mehr als drei Berufsangehörigen werden ebenfalls von der Betrachtung ausgeschlossen, da auch für diese vermutet wird, dass sie sich zumindest nicht überwiegend im relevanten Marktsegment betätigen. Gegenstände der Betrachtung sind also überwiegend die typischen kleinen Steuerberatungsbetriebe wie Ein- oder Zwei-Mann-Kanzleien und kleinere Steuerberatungsgesellschaften⁶², welche pro Berufsangehörigen einen Umsatz von weniger als 200.000 € erzielen. Statistische Daten, wie viele der deutschen Steuerberatungsbetriebe dieser Kategorie angehören, liegen nicht vor. In der im vierjährlichen Turnus durchgeführten Kostenstruktur-Erhebung des Statistischen Bundesamtes⁶³ werden die Angaben lediglich nach der Anzahl der Praxisinhaber differenziert, sodass angestellte Steuerberater dort nicht erfasst werden. Setzt man hilfsweise die Anzahl der Praxisinhaber mit der Anzahl der Berufsangehörigen in der jeweiligen Praxis gleich, so liegen mindestens 56,03 % der im Rahmen der Kostenstrukturstatistik 1995 erfassten Einzel-

⁶² Diese für die Versorgung der zahlreichen Klein- und Kleinstunternehmen mit Steuerberatungsdienstleistungen außerordentlich wichtigen Berufsangehörigen werden von Berufskollegen gelegentlich unter vorgehaltener Hand als „Wald-und-Wiesen-Steuerberater“ verspottet.

⁶³ Vgl. für Steuerberater und Steuerbevollmächtigte zuletzt Statistisches Bundesamt (1998).

praxen von Steuerberatern im früheren Bundesgebiet und mindestens 53,14% der Einzelpraxen in den neuen Ländern in der Umsatzklasse bis 204.516 € (= 400.000 DM) pro Berufsangehörigen.⁶⁴ Exakte Rückschlüsse aus der Besetzung der Umsatzklassen im auswertbaren Teil der Stichprobe dieser Erhebung auf die tatsächliche Verteilung von Umsatzklassen im Berufsstand sind zwar aus methodischen Gründen nicht zulässig⁶⁵, erlaubt ist aber zumindest die Tendenzaussage, dass mit der Ausrichtung der Untersuchung auf die Umsatzklasse bis 200.000 € pro Berufsangehörigen ein nennenswerter Anteil des Steuerberatungsmarktes abgedeckt wird.

(3) Rechtsform

Die Untersuchung erfolgt unabhängig von der Rechtsform der Steuerberatungsbetriebe. Es wird unterstellt, dass die Rechtsform keinen Einfluss auf die leistungswirtschaftliche Tätigkeit der Betriebe hat.

2. Abgrenzung nach der Art des Vertragsverhältnisses

Nachdem die bisherigen Abgrenzungsversuche jeweils auf Merkmale entweder der Nachfrager oder der Anbieter abstellten und damit die jeweils andere Seite außer Acht ließen, erfasst die folgende Abgrenzung die jeweiligen Vertragsverhältnisse und damit beide Parteien. Gegenstand der vorliegenden Untersuchung sind solche Mandate, die dadurch gekennzeichnet sind, dass eine asymmetrische Informationsverteilung (ASIV) zu Lasten der Mandanten bzw. zu Gunsten der Steuerberater festzustellen ist. Der Sinn und der ungefähre Umfang dieser Abgrenzung sind jedoch erst nach Studium wesentlicher Teile dieser Arbeit nachzuvollziehen und sollen daher an dieser Stelle nur kurz skizziert werden.

Diese Abgrenzung nach der Art des Vertragsverhältnisses stellt zwar die theoretisch exakteste Marktsegmentierung dar, eine trennscharfe Quantifizierung des Abgrenzungsmerkmals „Asymmetrische Informationsverteilung“ ist für den hier beschriebenen Untersuchungsgegenstand in der Praxis jedoch nicht möglich. Aus diesem Grund sind die zuvor in den Abschnitten 1 bis 1.b)(3) beschriebenen Abgrenzungen nach Merkmalen der Marktteilnehmer nicht nutzlos. Sie leisten wegen ihrer Eingängigkeit wertvolle Dienste zur zumindest näherungsweisen Positionierung des Untersuchungsgegenstandes. Aus dem gleichen Grund wurde auch der Titel der Arbeit auf „kleine und mittelgroße Mandate“ bezogen.

⁶⁴ Eigene Berechnungen anhand der Daten aus Statistisches Bundesamt (1998), S.41 und S. 174.

⁶⁵ Vgl. Statistisches Bundesamt (1998), S. 13.

V. Neue Institutionenökonomik als Instrument zur Erklärung des Verhaltens der Akteure des Steuerberatungsmarktes

Die Forschungskonzeption der Neuen Institutionenökonomik (NIO) soll im Rahmen dieser Arbeit nur soweit beschrieben werden, wie dies zum Verständnis der nachfolgenden Ausführungen notwendig ist.⁶⁶ Die NIO, deren Begriff im Jahre 1975 von *Williamson*⁶⁷ geprägt wurde⁶⁸, ist aus der neoklassischen Theorietradition hervorgegangen und befasst sich mit dem Entstehen, der Funktion und dem Wandel von Institutionen. Sie fasst verschiedene Ansätze der Analyse von Institutionen zu einer Forschungsrichtung zusammen. Die bekanntesten der auf diese Weise zusammengefassten Theorien sind die Property-Rights-Theorie, die Transaktionskostentheorie und die Prinzipal-Agent-Theorie.

Während die Ansätze der Neoklassik noch von den restriktiven Prämissen einer Null-Transaktionskosten-Welt mit vollständigen Informationen, eindeutig zugeordneten Verfügungsrechten, allumfassenden Verträgen und der Abwesenheit von dolosen Handlungen wie Diebstahl und Vertragsbruch ausgehen, in der Institutionen keine Rolle spielen, kritisieren die Vertreter der NIO diese Null-Transaktionskosten-Welt als von der Realität weit entfernt. Unter Aufhebung der vorgenannten Prämissen gewinnen die im Lichte der Neoklassik ökonomisch bedeutungslosen Institutionen eine zentrale Bedeutung zur Minimierung von Transaktionskosten und zur Überbrückung von Informationsasymmetrien und werden damit zum zentralen Forschungsgegenstand der NIO.

Für die zu untersuchenden Fragestellungen des Steuerberatungsmarktes bieten vor allem die Transaktionskostentheorie und die Prinzipal-Agent-Theorie brauchbare Erklärungsansätze. Gemeinsam ist allen Forschungsrichtungen der NIO die Frage, wie Verträge unter Effizienzgesichtspunkten zu gestalten sind, bzw. wie sich Vertragspartner unter gewissen Bedingungen erwartungsgemäß verhalten.

Die Existenz und der Versuch der Minimierung bzw. Vermeidung von Transaktionskosten kann damit sowohl als Erklärung für die Existenz bzw. Notwendigkeit von Institutionen als auch für das Verhalten der Marktakteure dienen. So hat nach Vertragsabschluss etwa die Partei mit den kleineren vertragsspezifischen Investitionen den Anreiz, dies opportunistisch, d. h. zum Zwecke der Ausbeutung des Vertragspartners zu nutzen.⁶⁹

⁶⁶ Für einen ersten Überblick über das Konzept der Neuen Institutionenökonomik und ihre wichtigsten Vertreter vgl. die relativ kurzen Artikel von Richter, R./Bindseil, U. (1995); Bonus, H./Maselli, A. (1997); Cezanne, W./Mayer, A. (1998) oder etwas ausführlicher Richter, R. (1998).

⁶⁷ Williamson spricht von „new institutional economics“, Williamson, O.E. (1975), S. 1.

⁶⁸ Während Williamson den Begriff „Neue Institutionenökonomik“ zunächst nur für die Transaktionskostentheorie verwendete, wird dieser heute in einem sehr viel breiteren Sinne gebraucht. Vgl. Richter, R./Bindseil, U. (1995), S. 134.

⁶⁹ Vgl. weiter Richter, R. (1998), S. 329–330.

Die Prinzipal-Agent-Theorie befasst sich vor allem mit der Frage, wie Anreizsysteme zu gestalten sind, um ex ante sicherzustellen, dass der beauftragte „Agent“ (hier der Steuerberater) trotz Informationsasymmetrie seinen Informationsvorsprung nicht zu Lasten des weniger informierten „Prinzipals“ (hier des Mandanten) ausnutzt.⁷⁰

In der heutigen Anwendung der Forschungskonzeption der NIÖ gehen m. E. bei kritischer Betrachtung viele, mühsam auf die recht abstrakten Zusammenhänge der NIÖ aufbauende, Erklärungen nicht über Banalitäten des gesunden Menschenverstandes hinaus. Mit anderen Worten: Dort, wo innerhalb dieser Arbeit die Erklärung der Notwendigkeit gewisser Vertragsbedingungen oder die Erläuterung möglicher Vertragsverletzungen unmittelbar einsichtig ist, soll keine unnötige, den Blick auf das Wesentliche verstellende Theoretisierung durch Vorführung des Instrumentenkastens der NIÖ betrieben werden. Wenn die NIÖ daher im Folgenden eher fragmentarisch auftaucht, so leistet sie dennoch wertvolle Beiträge zur Systematisierung der Fragestellungen und deren Lösungen und zur Vereinheitlichung der verwendeten Terminologie.

So unterscheidet man innerhalb der NIÖ Organisationen und Institutionen. Wenn gleich eine präzise und einheitliche Definition der „Institution“ derzeit noch nicht verfügbar ist, besteht ein gewisses Maß an Einigkeit, sie zu charakterisieren als

„ein auf ein bestimmtes Zielbündel abgestelltes System von formalen und informellen Regeln (Normen) einschließlich ihrer Garantieinstrumente, mit dem Zweck, das individuelle Verhalten in eine bestimmte Richtung zu lenken.“⁷¹

Damit kann man Institutionen im hier verstandenen Sinne auch als Spielregeln ohne Spieler, als Ordnungssysteme ohne Benutzer bezeichnen.⁷²

Eine „Organisation“ stellt hingegen „die persönliche Seite der Institution“⁷³ dar, mit anderen Worten die Akteure, Spieler oder Benutzer innerhalb eines Normensystems. Im Gegensatz zur Institution ist die Organisation ein auf ein bestimmtes Zielbündel gerichtetes konkretes soziales Gebilde⁷⁴ (z. B. die Bewohner eines Mehrfamilienhauses als Organisation, die Hausordnung des Mehrfamilienhauses als Institution).

⁷⁰ Vgl. Bonus, H./Maselli, A. (1997), S. 2743.

⁷¹ Richter, R. (1998), S. 325; vgl. auch die fast wortgleiche Definition von Cezanne, W./Mayer, A. (1998), S. 1346.

⁷² Vgl. Richter, R./Bindseil, U. (1995), S. 133.

⁷³ Schmoller, G. (1900), S. 61.

⁷⁴ Vgl. Richter, R. (1998), S. 332.

VI. Berufsrecht als institutioneller Rahmen der Berufsausübung der Steuerberater

Berufsrecht wird im Rahmen dieser Arbeit in einem sehr weiten Sinn abgegrenzt als Gesamtheit des institutionellen Rahmens, der auf die Berufsausübung des Steuerberaters normsetzend oder -überwachend Einfluss nimmt. Hierbei sollen jedoch z. B. die steuerrechtlichen Normen, die der Steuerberater in seiner fachlichen Arbeit im Interesse seiner Mandanten täglich berücksichtigt und anwendet, ausdrücklich ausgeschlossen werden. Vielmehr sollen jene Normen betrachtet werden, die unmittelbar den Steuerberater selbst in seiner Eigenschaft als Berufsangehörigen betreffen.

Der Terminologie der NIO entsprechend soll zur Systematisierung im Folgenden zwischen Organisationen und Institutionen unterschieden werden.

1. Organisationen

Die nachstehend genannten Organisationen sind entweder aktiv oder passiv oder in beider Hinsicht vom Berufsrecht der Steuerberater betroffen. Aktiv betroffen ist eine Organisation, soweit sie die Schaffung von Spielregeln und Normen mitbeeinflusst, diese ausführt oder überwacht. Passiv betroffen sind Organisationen, soweit sie durch gegebene Normen verpflichtet sind, aus diesen Rechte ableiten oder in einer anderen Weise Nutzen oder Kosten der gegebenen Normen tragen.

a) Berufsaufsicht

Es gibt für fast alle⁷⁵ Freien Berufe Berufskammern, die als Organ der beruflichen Selbstverwaltung ihnen übertragene hoheitliche Aufgaben wahrnehmen.

Für den Berufsstand der Steuerberater wird diese Funktion von den 21 regionalen, auf Ebene von OFD-Bezirken organisierten, Steuerberaterkammern wahrgenommen. Die mitgliederstärkste Steuerberaterkammer ist zum 01.01.2000 die StBK München mit 8.089 Kammermitgliedern, gefolgt von Düsseldorf (6.837), Westfalen-Lippe (6.385) und Hessen (6.258). Die kleinste Steuerberaterkammer ist die StBK Mecklenburg-Vorpommern mit 653 Mitgliedern, gefolgt von Brandenburg und Bremen mit jeweils 711 Mitgliedern.⁷⁶

Auf Bundesebene sind die regionalen Steuerberaterkammern in der Bundessteuerberaterkammer mit Sitz in Bonn zusammengeschlossen.⁷⁷ Die Kammermitglied-

⁷⁵ Ausnahmen hiervon bilden etwa Künstler und beratende Volks- und Betriebswirte. Einige Heilberufe (Krankengymnasten, Hebammen, Heilmasseure) verfügen ebenfalls nicht über eigene Berufskammern, unterliegen jedoch spezialgesetzlichen Regelungen. Vgl. hierzu Castan, B. (1997), S. 28.

⁷⁶ Vgl. Steuerberaterkammer Rheinland-Pfalz (2001), S. 30.

⁷⁷ Vgl. zu Anschriften der Kammern und der Berufsverbände Pelka, J./Rohde, W.-G. (1998), S. 2069–2122 oder Knief, P. (2000), S. 76–77 und 83–92.

schaft ist für alle Steuerberater und Steuerberatungsgesellschaften verpflichtend.⁷⁸ Daneben sind auch jene Personen Pflichtmitglieder, welche zwar Mitglieder des Vorstandes, Geschäftsführer oder persönlich haftende Gesellschafter einer Steuerberatungsgesellschaft, aber weder Steuerberater noch Steuerbevollmächtigte sind.⁷⁹

Als weitere im Rahmen der Berufsaufsicht tätige Organisationen mit speziellen Aufgabenbereichen sind zu nennen:

- Die Organe der genannten Kammern (Kammerversammlung, -vorstand),
- kammereigene Funktionsbereiche (Ausschüsse) sowie
- gemeinsam mit Vertretern anderer Organisationen ausgeübte Funktionen (z. B. Zulassungs-⁸⁰ und Prüfungsausschüsse).

Zu den Aufgaben der Steuerberaterkammern gehört u. a. die Aufsicht über die Berufsangehörigen und deren Sanktionierung bei Verstößen gegen die Berufspflichten. Daneben verfolgt die Kammer Verstöße Nicht-Berufsangehöriger gegen das in Abschnitt D.I. 1 erläuterte Verbot der unerlaubten Hilfeleistung in Steuersachen. Kritiker behaupten daher auch, die Steuerberater hätten sich „zu wachsamen Kammern zusammengeschlossen“, um „besser über die eigenen Pfründe wachen zu können“.⁸¹

b) Berufsvertretungen

Neben den Steuerberaterkammern und von diesen unabhängig gibt es, wie bei den meisten Berufsgruppen üblich, auch für die Berufsgruppe der Steuerberater Interessenverbände auf freiwilliger Basis.

Der größte Interessenverband der Steuerberater ist mit 28.768 Mitgliedern und damit gut 47 % aller Berufsangehörigen der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV), der wiederum in 17 Mitglieds-/Regionalverbänden und deren Bezirksgruppen organisiert ist. Die nachstehende Tabelle gibt einen Überblick über Mitgliederzahlen und Organisationsgrade der Mitgliedsverbände des DStV.

⁷⁸ Vgl. § 74 I StBerG. Die Gesellschafter einer Steuerberatungsgesellschaft tragen damit – unabhängig von deren Rechtsform – wirtschaftlich einen Kammerbeitrag mehr als dies im Rahmen einer bloßen Sozietät oder eines Einzelunternehmens der Fall wäre und haben in der Kammerversammlung eine weitere Stimme, d. h. neben den Stimmen der an der Steuerberatungsgesellschaft beteiligten natürlichen Personen eine Stimme für die Steuerberatungsgesellschaft selbst.

⁷⁹ Vgl. § 74 II StBerG.

⁸⁰ Die Zulassungsausschüsse wurden mit Inkrafttreten des Siebten StBÄndG ab dem 01.07.2000 abgeschafft. Für die Zulassung zur Steuerberaterprüfung sind nunmehr nach § 1 DVStB allein die jeweiligen für die Finanzverwaltung zuständigen oberen Landesbehörden zuständig.

⁸¹ Lücht, G. van de (1994), S. 124.

Tabelle 1

**Mitgliederstand und Organisationsgrad der DStV-Mitgliedsverbände
(ohne Saarland) zum 01.01.2000**

Mitgliedsverband	Mitglieder Verband	Mitglieder Kammer ¹⁾	Organisations- grad ²⁾
Baden-Württemberg	1.615	8.964	18,02 %
Bayern	5.283	10.103	52,29 %
Berlin und	1.467	2.716	54,01 %
Brandenburg ³⁾	489	591	82,74 %
Bremen	362	640	56,56 %
Düsseldorf	2.945	6.205	47,46 %
Hamburg	1.292	2.570	50,27 %
Hessen	2.762	5.555	49,72 %
Köln	2.296	4.409	52,08 %
Mecklenburg-Vorpommern	264	553	47,74 %
Niedersachsen und	3.506	5.071	69,14 %
Sachsen-Anhalt ³⁾	385	716	53,77 %
Rheinland-Pfalz	1.334	2.706	49,30 %
Sachsen	621	1.508	41,18 %
Schleswig-Holstein	1.018	1.857	54,82 %
Thüringen	437	828	52,78 %
Westfalen-Lippe	2.692	5.680	47,39 %
<i>Insgesamt</i>	28.768	60.672	47,42 %

¹⁾ StB und StBev
²⁾ Anteil der im Verband organisierten Kammermitglieder
³⁾ Mitgliedsverband erstreckt sich über zwei Kammerbezirke

Quelle: Deutscher Steuerberaterverband e.V. (2000 a), S. 45.

Neben dem DStV gibt es noch den Bundesverband der Steuerberater e.V. (BVStB) mit Sitz in Köln. Dieser besteht aus neun Landesverbänden und hat ca. 2000 Mitglieder.⁸²

Auf europäischer Ebene werden die Interessen des Berufsstandes von der Confédération Fiscale Européenne (C.F.E.) mit Sitz in Bonn wahrgenommen, deren Mitgliedsorganisationen die jeweiligen nationalen Interessenverbände der europäischen Steuerberater sind. Die C.F.E. wurde 1959 gegründet und verfügt über 23 Vollmitglieder aus 18 europäischen Nationen sowie über 4 Mitglieder, die den Status von Beobachtern innehaben. Deutsche Mitgliedsorganisationen der C.F.E. sind die BStBK, der DStV und der Bundesverband der Steuerberater e.V.⁸³ Der Einfluss der

⁸² Zahl der Mitglieder und Landesverbände nach Gilgan, H.-G. (1996), S. 48.

⁸³ Vgl. Confédération Fiscale Européenne (2001).

deutschen Steuerberater innerhalb dieser Organisation ist beachtlich. So führt mit der BStBK nicht nur eine deutsche Mitgliedsorganisation das Generalsekretariat der Organisation⁸⁴, Deutschland ist außerdem die einzige Nation, welche drei Mitgliedsorganisationen stellt. Bis auf Belgien, Frankreich und die Niederlande, welche je zwei Mitgliedsorganisationen stellen, werden alle übrigen in der C.F.E. vertretenen Nationen nur durch eine Mitgliedsorganisation vertreten.⁸⁵ Daneben gibt es auf europäischer Ebene noch die European Federation of Accountants and Auditors for Small and Medium-sized Enterprises (EFAA) mit Sitz in Brüssel, zu deren 12 Mitgliedsorganisationen mit dem DStV lediglich eine deutsche Organisation gehört.⁸⁶

c) Sonstige berufsständische Organisationen

Eine relativ mächtige Position im Steuerberatungsmarkt nimmt auch heute noch die als eine Genossenschaft der Steuerberater organisierte DATEV e. G. (Datenverarbeitungsorganisation des steuerberatenden Berufes in der Bundesrepublik Deutschland e. G., Nürnberg) ein, welche als Pionierin der elektronischen Datenverarbeitung in den steuerberatenden Berufen lange Zeit eine Art faktisches Datenverarbeitungsmonopol innehatte.⁸⁷ Inzwischen gibt es im Bereich der Steuerberatungs-Datenverarbeitung leistungsfähige Konkurrenz, die sich mit Erfolg bemüht, in dem noch sehr von der DATEV dominierten Markt Marktanteile zu gewinnen. Da diese Konkurrenten auf privatwirtschaftlicher Ebene organisiert sind, sind sie in dieser Aufzählung berufsständischer Organisationen nicht enthalten. Man könnte hiergegen zu Recht einwenden, dass auch die DATEV als Genossenschaft formal privatwirtschaftlich organisiert sei. Faktisch wird die DATEV jedoch als berufsständische Organisation angesehen.⁸⁸

Die weiteren berufsständischen Organisationen sollen nachstehend lediglich zum Teil aufgezählt werden, um einen Eindruck über die Organisationsdichte des Berufsstandes zu vermitteln.

- Bundesverband der Freien Berufe – BFB
- Deutsche Steuerberaterversicherung, Pensionskasse des steuerberatenden Berufs VVaG
- Deutsches wissenschaftliches Steuerinstitut der Steuerberater e.V.

⁸⁴ Vgl. Bundessteuerberaterkammer (2001).

⁸⁵ Vgl. Confédération Fiscale Européenne (2001).

⁸⁶ Vgl. Knief, P. (2000), S. 91.

⁸⁷ Vgl. dies (mit schwachen Argumenten) bestreitend Vollmer, R. (1991), S. 134–139.

⁸⁸ Vogt, F. (2000), S. 9: „Dieser Einsatz [des Steuerberaterverbandes Rheinland-Pfalz] geschieht nicht um der Organisation der DATEV willen, sondern weil der Steuerberaterverband nur bei der DATEV Einflussmöglichkeiten sieht, Anforderungen der ... Steuerberater wirksam geltend zu machen. Diese Möglichkeiten sehen wir nicht bei anderen Anbietern, zumal diese häufig konzernangehörige Unternehmen sind.“.

- Verlag des wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater GmbH
- Sterbegeldkasse des steuerberatenden Berufs VVaG
- Versorgungswerke der Steuerberaterkammern (i. Allg. Pflichtmitgliedschaft)
- Fortbildungsinstitute der Kammern und Verbände
- u. v. a.⁸⁹

d) „Der Berufsstand“

Der Berufsstand als Gesamtheit der Berufsangehörigen ist in doppelter Hinsicht Akteur/Spieler im Institutionensystem des Steuerberatungsmarktes. Er ist als Adressat der meisten Normen des Steuerberatungsmarktes⁹⁰ passiv vom Berufsrecht der Steuerberater betroffen und wirkt indirekt über seine Berufs- und Interessenvertretungen intensiv an der aktiven Entwicklung und Kontrolle von Normen mit. Daneben schafft der Berufsstand aber auch unmittelbar Normen, indem sein Handeln oder seine Auffassung als Sollobjekt berufsrechtlicher Fragestellungen, etwa bei der Beurteilung, ob ein bestimmtes Verhalten berufswürdig ist, herangezogen werden. Hierin liegt ein logischer Bruch, da das Explanans zugleich als Explanandum herangezogen wird. Bei konsequenter Anwendung dieser (ungeeigneten) Genese von Normen legt man das Berufsbild des Steuerberaters auf ewig fest und koppelt den Berufsstand von notwendigen Anpassungen an veränderte Rahmenbedingungen ab. In diesem Sinne sollte im Zusammenhang mit Diskussionen zum Berufsrecht der Steuerberater Wendungen wie „es ist dem Wesen des Berufes fremd ...“ mit gesundem Misstrauen begegnet werden. Das Heranziehen des Berufsstandes als Sollobjekt berufsrechtlicher Fragestellung wird zu Recht kritisiert⁹¹, hat aber mindestens hinsichtlich der existierenden informellen Regeln⁹² noch immer eine zentrale Bedeutung.

e) Hoheitliche Einrichtungen

Für den Steuerberatungsmarkt relevante hoheitliche Einrichtungen sind in erster Linie die Einrichtungen der Finanzverwaltung als regelmäßige Transaktionspartner,

⁸⁹ Zu weiteren, hier nicht genannten Organisationen vgl. Pelka, J./Rohde, W.-G. (1998), Teil X Rdn. 7 oder Knief, P. (2000) S. 83–92.

⁹⁰ Weitere Adressaten sind auch die Outsider, die etwa durch die Normen des StBerG von der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen ausgeschlossen werden.

⁹¹ Kleine-Cosack, M. (1986b), S. 510: „...der antiquierte, undemokratische, aristokratische und willkürliche, dem Zufall überlassene, in jeder Hinsicht unzeitgemäße Modus der Standesrechtsbestimmung ...“; eine hier auf die Genese formaler Standesrichtlinien bezogene Kritik, die allerdings erst recht für die weitaus intransparentere, implizite Herausbildung informeller Standesregelungen gilt.

⁹² Vgl. Abschn. B. VI. 2. b) (4).

hier vor allem die Finanzämter, die Oberfinanzdirektionen, die Finanzministerien der Länder und das BMF.⁹³ Aufgrund ihrer Kompetenz in Legislative und Exekutive sind ferner die Parlamente und Regierungen der Bundesländer, Bundesrat, Bundestag und Bundesregierung sowie auf europäischer Ebene Europaparlament und die Europäische Kommission von Bedeutung.

Relevante Organisationen der Judikative sind in berufsrechtlichen Fragestellungen in erster Linie die Einrichtungen der Finanzgerichtsbarkeit, d. h. Finanzgerichte und der BFH, sowie auf europäischer Ebene der EuGH, daneben aber auch die Einrichtungen der Zivilgerichtsbarkeit wie Amtsgerichte, Landgerichte, Oberlandesgerichte und der Bundesgerichtshof. Schließlich ergeben sich gerade grundlegende berufsrechtliche Weichenstellungen zu Fragen von Verfassungsrang aus der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts.

f) Mandanten als mittelbar vom Berufsrecht Betroffene

Dass der Mandant als Kunde der Steuerberater wichtiger Akteur des Steuerberatungsmarktes ist, ist offensichtlich. Hingegen ist die Relevanz des Berufsrechts der Steuerberater für die Mandanten nicht unmittelbar einsichtig. Der Mandant hat weder die Regelungen des Berufsrechts zu befolgen, noch hat er sie zu überwachen. Es verwundert daher nicht, dass sich Berufsvertretungen anderer Branchen, Verbraucherverbände oder gar einzelne Mandanten i. Allg. bisher nicht für das Berufsrecht der Steuerberater interessieren. Art und Umfang berufsrechtlicher Regelungen werden als Angelegenheit der hierdurch gebundenen Steuerberater angesehen, die das unter sich ausmachen sollen. Damit ist das Berufsrecht der Steuerberater im Spiegel der öffentlichen Meinung ein bloßes Binnenrecht; für Außenstehende kaum bedeutender als die Vereinssatzung eines Kaninchenzüchtervereins.

Hierbei werden jedoch zwei zentrale Regelungsbereiche des Berufsrechtes übersehen, die dessen Bedeutung über jene eines bloßen Binnenrechts hinausheben. Das Berufsrecht regelt unmittelbar wesentliche Aspekte der Geschäftsbeziehung zwischen dem Mandanten und seinem Steuerberater, indem es dem Steuerberater bestimmte Pflichten auferlegt und Qualifikationen abverlangt, die auch für die Zusammenarbeit mit seinen Mandanten von unmittelbarer Bedeutung sind. Hierzu gehören u. a. die allgemeinen Berufspflichten des § 57 I StBerG, vor allem die Eigenverantwortlichkeit, Gewissenhaftigkeit und Verschwiegenheit, aber auch die Bindung des Steuerberaters an die Gebührensätze der Steuerberatergebührenverordnung.⁹⁴

Im Rahmen dieser Arbeit soll jedoch vor allem gezeigt werden, dass das Berufsrecht auch eine sehr wichtige mittelbare Bedeutung für die Nachfrager entfaltet, in-

⁹³ Die Relevanz im Sinne dieser Arbeit bezieht sich nicht auf die alltäglichen Transaktionen bei der unmittelbaren Berufsausübung in Gestalt der Wahrnehmung von Mandanteninteressen, sondern auf die berufsrechtliche Zuständigkeit der genannten Organisationen.

⁹⁴ Vgl. hierzu Abschn. B. VI. 2. a) (3).

dem es in umfassender Weise die Spielregeln des gesamten Steuerberatungsmarktes definiert und damit jenen Markt nachhaltig prägt, auf dem die Mandanten als Akteure ihre Nachfrage nach Steuerberatungs-Dienstleistungen entfalten können.⁹⁵

Der oben⁹⁶ ausgeführten Definition gemäß sind also auch die Mandanten als vom Berufsrecht der Steuerberater betroffene Organisation zu qualifizieren.⁹⁷

2. Institutionen

Die von den o. g. Organisationen ausgehenden Normen und Spielregeln können wie folgt unterschieden werden.

a) Unmittelbar verpflichtende Normen

(1) Steuerberatungsgesetz

Das StBerG geht auf einen Gesetzesentwurf von 1954⁹⁸ zurück, trat nach langer Diskussion am 01.11.1961 in Kraft und brachte erstmals nach Kriegsende ein bundeseinheitliches Berufsrecht. An die Stelle des „Helfers in Steuersachen“ trat der Beruf des Steuerbevollmächtigten.⁹⁹ Das Gesetz stellte die Unabhängigkeit der Angehörigen der steuerberatenden Berufe von der Finanzverwaltung klar, eröffnete den Berufsangehörigen die Selbstverwaltung ihrer beruflichen Angelegenheiten (Verkammerung), beseitigte die örtliche Begrenzung der Berufstätigkeit und enthielt die gesetzliche Grundlage zum Erlass einer Gebührenordnung.¹⁰⁰ Seither sind sieben Steuerberatungsänderungsgesetze (StBÄndG) ergangen. Das Siebte StBÄndG vom 24.06.2000 trat mit seinem wesentlichen Regelungsinhalt am 01.07.2000 in Kraft.¹⁰¹

Während das Erste Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes vom 26.08.1969 nur redaktionelle Änderungen brachte, wurde mit dem sehr umstrittenen Zweiten StBÄndG vom 11.08.1972 der Einheitsberuf Steuerberater geschaffen und

⁹⁵ Bereits in Abschn. B. III. 1. b) wurde festgelegt, dass die nicht an das Berufsrecht gebundenen Anbieter von Steuerberatungsdienstleistungen nicht Gegenstand dieser Untersuchung sind.

⁹⁶ Abschn. B. VI. 1.

⁹⁷ Organisationen im Sinne der NIO müssen entgegen einer verbreiteten Auffassung nicht hierarchisch strukturiert sein. Vgl. Richter, R. (1998), S. 332.

⁹⁸ Entwurf eines Gesetzes über die Rechtsverhältnisse der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten (Steuerberatungsgesetz) v. 27.08.1954.

⁹⁹ Vgl. Gehre, H. (1999), Einleitung Rdn. 5.

¹⁰⁰ Vgl. hierzu ausführlich Pausch, A./Kumpf, J. H. (1984), S. 358–372.

¹⁰¹ Die nach Art. 11 des Gesetzes erst am 01.01.2002 in Kraft tretenden Art. 5 und 6 des Gesetzes betreffen lediglich die Umrechnung von bisherigen DM-Beträgen in Euro.

der Zugang zum Beruf des Steuerbevollmächtigten geschlossen.¹⁰² Zum 01.01.1975 erfolgte der Zusammenschluss der Berufskammern der beiden Berufsstände.¹⁰³ Mit dem Dritten StBÄndG vom 24.06.1975 erhielt das StBerG seinen heutigen Aufbau. Wesentliche Inhalte des Vierten StBÄndG vom 09.06.1989 waren die Einführung der Kapitalbindung für Steuerberatungsgesellschaften¹⁰⁴, die Schaffung neuer Vorbildungsvoraussetzungen für die Zulassung zur Steuerberaterprüfung und der durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts¹⁰⁵ erzwungene teilweise Wegfall des Buchführungsprivilegs. Mit dem Fünften StBÄndG vom 13.12.1990 wurde die Eignungsprüfung für EG-Bewerber und die Übernahme der wichtigsten Bestimmungen über die Steuerberaterprüfung aus der Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften (DVStB) in das Gesetz geregelt. Eine im Regierungsentwurf bereits vorgesehene Ermächtigung der Bundessteuerberaterkammer zur Schaffung einer Berufssatzung wurde erst durch das Sechste StBÄndG vom 24.06.1994 umgesetzt. Gleichzeitig wurden erste Deregulierungen durch Präzisierung und Lockerung des Begriffes der „berufswidrigen Werbung“ und erweiterte Möglichkeiten zur Bildung von Sozietäten geschaffen.¹⁰⁶ Das Siebte StBÄndG normiert eine bedeutsame Erweiterung des Kreises der zu unbeschränkter Hilfeleistung in Steuersachen Befugten. Durch die Neufassung des § 3 StBerG sind erstmals auch in anderen EU-Mitgliedsstaaten niedergelassene, dort zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugte Personen oder Vereinigungen sowie europäische Rechtsanwälte auch in Deutschland zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen befugt. Diese Regelung beseitigt teilweise die bis dahin bestehende EG-Vertrags-Widrigkeit des geltenden Berufsrechts.¹⁰⁷ Durch eine Verkürzung und Konkretisierung der Zeitdauer der berufspraktischen Tätigkeit als Voraussetzung für die Zulassung zur Steuerberaterprüfung und die faktische Gleichstellung von Universitäts- und Fachhochschulstudium wurde der Zugang zur Steuerberaterprüfung erheblich erleichtert.¹⁰⁸ Weiter wurden geregelt:

- Konkretisierung der Tätigkeits- und Werbefugnisse¹⁰⁹ von Lohnsteuerhilfevereinen¹¹⁰ und Buchhaltern¹¹¹,

¹⁰² Zur Wirkung der Schaffung des Einheitsberufes und der Schließung des Zugangs zum Steuerbevollmächtigtenberuf vgl. Abschnitt D. I. 2.

¹⁰³ Vgl. Gehre, H. (1999), Einleitung Rdn. 8 m. w. N. zur Entstehungsgeschichte dieses Gesetzes.

¹⁰⁴ Kapitalbindung bedeutet in diesem Zusammenhang, dass nur die in § 50a StBerG genannten Personen (im Wesentlichen die zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen befugten Personen) Gesellschafter einer Steuerberatungsgesellschaft sein dürfen.

¹⁰⁵ Vgl. BVerfG, Beschl. v. 18.06.1980 – 1 BvR 697/77.

¹⁰⁶ Vgl. Gehre, H. (1999), Einleitung Rdn. 13 m. w. N.

¹⁰⁷ Zu Details vgl. Abschnitt D. III.

¹⁰⁸ Vgl. § 36 StBerG sowie Abschn. D. I. 3.

¹⁰⁹ Vgl. § 8 StBerG.

¹¹⁰ Vgl. § 4 Nr. 11 StBerG.

- Erweiterung der Zuständigkeit der Steuerberaterkammern durch Übertragung weiterer wesentlicher hoheitlicher Aufgaben¹¹²,
- Modifikationen weiterer gesetzlicher Regelungen, auf die im Folgenden bei der Beschreibung der geltenden Rechtslage hingewiesen wird.

(2) Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften (DVStB)

Wichtigster Regelungsgegenstand der DVStB ist die in den §§ 1–32 enthaltene Prüfungsordnung für Steuerberater und Steuerbevollmächtigte. Daneben enthält die DVStB Detailregelungen zu Fragen der Bestellung, der Anerkennung von Steuerberatungsgesellschaften, des Berufsregisters und der Berufshaftpflichtversicherung.

(3) Steuerberatergebührenverordnung

Die Steuerberatergebührenverordnung (StBGebV) ist eine noch recht junge Vorschrift, die erst nach jahrelangen Beratungen – zwanzig Jahre nach Inkrafttreten des Steuerberatungsgesetzes – erlassen wurde. Sie trat am 01.04.1982 als gemeinsame Gebührenordnung für Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften in Kraft¹¹³, obwohl die honorarmäßige Gleichstellung der Steuerbevollmächtigten mit den Steuerberatern durchaus umstritten war¹¹⁴. Die StBGebV hat eine zentrale Bedeutung für das Verhältnis des Steuerberaters zu seinen Mandanten, da sie die wichtige Frage regelt, welches Honorar der Steuerberater – neben den abrechenbaren Auslagen, die hier nicht gesondert behandelt werden sollen – für seine Leistungen verlangen kann oder auch muss. Bis 1982 gab es keine verbindliche Gebührenordnung für die Leistungen der Steuerberater. Diese ermittelten bis dahin die im Sinne des BGB „übliche Vergütung“ unter Verwendung kartellamtlich umstrittener privater Gebührenordnungen (z. B. der AllGO) mit uneinheitlichen Zuschlägen, was zu einer Unüberschaubarkeit der Gebührensituation führte.¹¹⁵ Nach § 64 StBerG sind Steuerberater und Steuerbevollmächtigte an die StBGebV gebunden; für Steuerberatungsgesellschaften ergibt sich die Bindung aus § 72 StBerG. Die StBGebV wurde – von Vorschriften zur Euro-Umrechnung abgesehen – zuletzt durch Gesetz vom 20.8.1998 (BGBl. I S. 2369) geändert. Die Änderungen brachten eine leichte Anhebung der Vergütungssätze und die Einführung neuer Gebührentatbestände für im Wesentlichen aufgrund jüngerer Steuerrechtsänderungen neu ge-

¹¹¹ Vgl. § 6 Nr. 4 StBerG.

¹¹² Bestellung als Steuerberater (§ 40 I StBerG), Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft (§ 49 III StBerG) sowie Rücknahme und Widerruf dieser Akte (§§ 46 IV, 55 StBerG).

¹¹³ Vgl. Meng, D. (1991), S. 131.

¹¹⁴ Vgl. Hörstmann (1965), S. 70.

¹¹⁵ Vgl. aml. Begründung zur StBGebV, BR-Drucks. 419/81 v. 14.10.1981, S. 45.

schaffene Beratungsgegenstände wie die Beratung im Zusammenhang mit Eigenheimzulage oder Kindergeld.

Die StBGebV sieht für die meisten Gebührentatbestände nach dem Gegenstandswert der Tätigkeit bemessene Wertgebühren vor. Daneben ist für eine geringe Anzahl von Gebührentatbeständen und als Auffangregelung eine Zeitgebühr vorgesehen. § 14 StBGebV erlaubt außerdem die Vereinbarung einer Pauschalgebühr, die jedoch nur zur Abrechnungsvereinfachung und nicht als Maßnahme zur Gewährung eines Gebühreennachlasses vorgesehen ist.¹¹⁶

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf die Ermittlung der Wertgebühr nach § 10 StBGebV. Diese wird nach dem Wert bemessen, den der Gegenstand der beruflichen Tätigkeit hat und ergibt sich aus der Verordnung als Anlage beigefügten besonderen Tabellen. Den einzelnen Gebührentatbeständen sind Mindestgegenstandswerte zugeordnet, die eine Untergrenze bei tatsächlicher Unterschreitung dieser Gegenstandswerte, z. B. durch die Erklärung negativer Einkünfte, fixieren.

Von zentraler Bedeutung ist jedoch, dass die StBGebV für den weitaus überwiegenden Teil aller Gebührentatbestände einschließlich der Zeitgebühr keine absoluten Gebühren, sondern einen Gebührenrahmen vorsieht. Die den Charakter der StBGebV maßgeblich prägende Vorschrift ist damit der die Ermittlung von Rahmengebühren konkretisierende § 11 StBGebV. Hiernach bestimmt der Steuerberater für den Regelfall der Rahmengebühren innerhalb des vorgesehenen Rahmens „die Gebühr *im Einzelfall* unter Berücksichtigung aller Umstände, insbesondere der Bedeutung der Angelegenheit, des Umfangs und der Schwierigkeit der beruflichen Tätigkeit *nach billigem Ermessen*.“¹¹⁷ Hierbei gilt nach ständiger Rechtsprechung im Allgemeinen die mittlere Gebühr als im Normalfall angemessen, während höhere Gebühren ausdrücklich zu begründen sind.¹¹⁸ Von dieser Rechtsprechung weicht das OLG Hamm in ständiger Rechtsprechung ausdrücklich ab, indem es dem Steuerberater bereits bei Überschreitung der Mindestgebühr eine Darlegungspflicht für die Angemessenheit seiner Gebührenbestimmung auferlegt.¹¹⁹ Die nachstehende Tabelle zeigt die zum Teil gravierende Spannweite des Gebührenrahmens für einige ausgewählte Gebührentatbestände. Die Spannweite ergibt sich als Quotient aus der jeweiligen Höchst- und der jeweiligen Mindestgebühr. So sieht die Gebührenordnung z. B. für nach Zeitgebühr abzurechnende Leistungen eine Mindestgebühr von 38 €/Std. und eine Höchstgebühr von 92 €/Std. vor. Die Höchstgebühr beträgt damit

¹¹⁶ Daher verlangt § 14 III StBGebV, dass die Pauschalvergütung in einem angemessenen Verhältnis zur Leistung des Steuerberaters stehen muss. Vgl. amtliche Begründung zu § 14 der StBGebV, BR-Drucks. 419/81 v. 14.10.1981, S. 56.

¹¹⁷ § 11 StBGebV, Hervorhebungen des Verf.

¹¹⁸ Vgl. ständige Rechtsprechung des OLG Düsseldorf, seit Urt. v. 30.04.1986 – 18 U 15/86, z. B. auch Urt. v. 03.05.1990 – 18 U 243/98, Urt. v. 31.10.1990 – 18 U 99/90, Urt. v. 25.03.1993 – 13 U 134/92.

¹¹⁹ Vgl. zuletzt OLG Hamm, Urt. v. 19.08.1998 – 25 U 42/98 unter Nennung von Fundstellen hiervon abweichender Rechtsprechung.

das 2,42-fache der Mindestgebühr. Für die Anfertigung einer Umsatzsteuerjahreserklärung sind nach der Gebührenverordnung bei einem Gegenstandswert von 35.000 €¹²⁰ als Mindestgebühr 83 € (1/10 der in der Gebührentabelle A für diesen Gegenstandswert ausgewiesenen Gebühr) und als Höchstgebühr 664 € (8/10) abzurechnen. Der wie oben ausgeführt gerichtlich im Allgemeinen nicht zu beanstandende Mittelsatz beträgt 373,50 € (4,5/10). Alle Gebühren verstehen sich jeweils zzgl. Auslagenersatz und Umsatzsteuer.

Tabelle 2

Gebührenrahmen der StBGebV für ausgewählte Gebührentatbestände

Gebührentatbestand	Vorschrift der StBGebV	Rahmensätze	Höchstgebühr in % der Mindestgebühr
Zeitgebühr	§ 13	19–46 € je halbe Std.	242 %
Ausarbeitung eines Gutachtens mit eingehender Begründung	§ 22	10/10–30/10	300 %
Aufstellung eines Jahresabschlusses (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung)	§ 35 I Nr. 1 a	10/10–40/10	400 %
Anfertigung der Einkommensteuererklärung	§ 24 I Nr. 1	1/10–6/10	600 %
Anfertigung der Umsatzsteuererklärung	§ 24 I Nr. 8	1/10–8/10	800 %
Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten	§ 27 I	1/20–12/20	1200 %
Anfertigung der Erklärung zur Feststellung des gemeinen Werts nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften	§ 24 I Nr. 11	1/20–18/20	1800 %

Quelle: StBGebV sowie eigene Berechnungen

Mandanten beklagen teilweise die Intransparenz der Regelungen der StBGebV.¹²¹ Auf diese Intransparenz dürfte auch eines der häufigsten Missverständnisse im Zusammenhang mit der StBGebV zurückzuführen sein. Der von weiten Kreisen der Mandanten und auch des Schrifttums¹²² vertretene Irrglaube, die Gebühren der Steuerberater seien innerhalb des gesetzlichen Rahmens nicht disponibel, ist angesichts

¹²⁰ Dieser Gegenstandswert ergibt sich bei einem Jahresumsatz des Steuerpflichtigen von 350.000 €.

¹²¹ Vgl. Wacker, E. (1994), S. 199.

¹²² Gilgan, H.-G. (1990), S. 11: „... Steuerberater [ist] an die Steuerberatergebührenverordnung gebunden. Er kann seine Gebühren nicht so berechnen, daß sie kostendeckend sind.“ (vom selben Verfasser richtig dargestellt jedoch in Gilgan, H.-G. (1996), S. 51); Staf, J. (1996), S. 35: „... Konkurrieren über den Preis ausgeschlossen ...“; Pasch, H. (1997 b), S. 110: „Er bekommt vom Leistungsempfänger (Mandant) somit ein vom Staat reglementiertes Honorar ...“.

der oben gezeigten Spannweiten schlicht *grob falsch*. Wie Tabelle 2 zeigt, ergeben sich bereits innerhalb des Gebührenrahmens der StBGebV erhebliche Spielräume.

Außerdem ist selbst eine Über- oder Unterschreitung des Gebührenrahmens nicht a priori ausgeschlossen.¹²³ Nach der Gesetzesbegründung der StBGebV ist es Aufgabe der Steuerberaterkammern, die „berufsrechtlichen Grenzen einer Unter- oder Überschreitung aufzuzeigen und deren Einhaltung zu überwachen“.¹²⁴ Grundsätzlich wird eine Abweichung von der StBGebV als berufswidrig angesehen.¹²⁵ Zumindest für eine Unterschreitung der Mindestgebühren dürfte dies nach dem Gesetzeswortlaut und dem Sinn der Regelung jedoch nicht generell gelten, da § 64 I S. 3 StBerG ausdrücklich eine Obergrenze normiert. Hiernach darf die Höhe der Gebühren den „... Rahmen des Angemessenen nicht übersteigen“. Sofern die Mindestgebühr, etwa wegen besonders trivialer Sachverhaltslage in Kombination mit hohen Gegenstandswerten, unangemessen wäre, ist sie bis auf das Maß des Angemessenen herabzusetzen.¹²⁶ Etwas anderes ist der Gesetzesbegründung zur StBGebV nicht zu entnehmen. Eine sich in diesem Sinne an der Vorschrift des § 64 I Satz 3 StBerG orientierende Vergütung kann damit auch bei Unterschreiten der Mindestgebühr der StBGebV nicht berufswidrig sein.

Die BOSTB regelt hingegen hierzu in § 45 IV, S. 2: „Ausnahmsweise darf besonderen Umständen, etwa der Bedürftigkeit eines Auftraggebers, durch Ermäßigung oder Streichung von Gebühren oder Auslagenersatz Rechnung getragen werden“. Diese Regelung wird i. Allg. dahingehend verstanden, dass hiermit die einzige zulässige Variante der Unterschreitung der Sätze der StBGebV geregelt sei. Dies wird auch von der wohl h. M. in der Literatur so gesehen.¹²⁷ § 45 IV S. 1 BOSTB lautet jedoch: „Eine Unterschreitung der *angemessenen* Vergütung ist berufswidrig“¹²⁸. Damit stellt auch die Berufsordnung für die Frage der berufswidrigen Gebührenunterschreitung zunächst ausdrücklich auf die Angemessenheit der Gebühr ab. Mit dem o. g. § 45 IV S. 2 BOSTB wird hingegen zusätzlich die Unterschreitung einer bereits angemessenen Vergütung in besonderen Ausnahmefällen gestattet.

Die mit § 64 I S. 3 StBerG formulierte Relativierung der StBGebV durch Abstellen auf das Kriterium der Angemessenheit der Vergütung als Obergrenze der Gebühr ist wegen der Individualität und Vielgestaltigkeit der Aufgaben eines Steuerberaters im Interesse des Schutzes der Mandanten vor unangemessen hohen Gebüh-

¹²³ Vgl. amtliche Begründung zur StBGebV v. 14.10.1981, S. 46.

¹²⁴ Amtliche Begründung zur StBGebV v. 14.10.1981, S. 46.

¹²⁵ Vgl. für den Fall einer Überschreitung der Gebührenhöchstsätze OLG Bremen, Urt. v. 31.5.94 – STO 5/93 (StV 2/89); für den Fall einer Unterschreitung der Mindestgebühren vgl. § 45 IV BOSTB, Rose, G. (1995), S. 110; Gehre, H. (1999), § 64 Rdn. 7 m. w. N.

¹²⁶ Gleicher Ansicht Lehwald, K.-J. (1998), Rdn. 10.

¹²⁷ Vgl. Gehre, H. (1999), § 64 Rdn. 7; gleicher Ansicht Goetz, C. (1997), § 11 Rdn. 24, welcher verschärfend und unzulässig vereinfachend ohne weitere Begründung davon ausgeht, dass die *angemessene* Gebühr stets höher ist als die Mindestgebühr.

¹²⁸ Hervorhebung des Verf.

ren geboten und stellt einen wichtigen Maßstab zur materiellen Überprüfung formal korrekter Gebührenrechnungen von Steuerberatern dar. Definiert man hingegen den Begriff der „angemessene[n] Vergütung, deren Unterschreitung berufswidrig ist“ wie *Mittelsteiner* kurzerhand als jene Gebühren, „die sich innerhalb des Gebührenrahmens der StBGebV halten, bzw. die Mindestgebühr nicht unterschreiten“¹²⁹ und setzt man auf diese Weise „Mindest“-Angemessenheit mit Mindestgebühr der StBGebV gleich, geht der Sinn der Regelung verloren. Die Schutzfunktion für die Mandanten würde bei dieser Auslegung ins Leere laufen. Es stellt sich dann auch die Frage, warum diese Auslegung nicht ihren wörtlichen Niederschlag in der BOSTb gefunden hat, etwa durch die Formulierung von § 45 IV S. 1 BOSTb als: „Eine Unterschreitung der Mindestgebühren der Steuerberatergebührenverordnung ist berufswidrig“. Es kann mit einiger Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass das BMF eine solche Formulierung innerhalb der Berufssatzung als mit dem höherrangigen StBerG unvereinbar beanstandet hätte. Bei der Diskussion um Angemessenheit von nach der StBGebV berechneten Gebühren bietet sich auch ein Vergleich zu den Entgelten an, welche Lohnsteuerhilfvereine ihren Mitgliedern in Rechnung stellen. In Abschnitt F. II. 5. b) wird gezeigt, dass Lohnsteuerhilfvereine gewisse Leistungen zu erheblich niedrigeren als den nach der StBGebV anzusetzenden Entgelten bereitstellen. Wird die Grenze der Angemessenheit der Gebühren für diese Leistungen bei der Mindestgebühr nach StBGebV gezogen, so werden im Umkehrschluss immerhin 780 Lohnsteuerhilfvereine mit insgesamt ca. 2 bis 2,5 Millionen Arbeitnehmer-Haushalten in Deutschland alljährlich freiwillig zu unangemessen niedrigen Entgelten tätig.¹³⁰

Eine Überschreitung der Höchstgebühren der StBGebV ist ausdrücklich zulässig, wenn hierzu eine gesonderte schriftliche Vereinbarung mit dem Mandanten getroffen wird¹³¹. Erfolgsvergütungen sind in der StBGebV nicht vorgesehen und durch die Berufsordnung der Steuerberater ausdrücklich untersagt¹³².

Die Betrachtung wäre unvollständig, würde man sie nur auf die im Rahmen des Zulässigen ausgeübten Honorarvariationen beschränken, da in der Praxis häufig beobachtet werden kann, dass die vorgesehenen Gebührensätze unterschritten werden. Dies geschieht etwa dadurch, dass nicht selten einzelne Gebührentatbestände einer erbrachten Leistung gar nicht erst abgerechnet werden.¹³³ Dies betrifft typischerweise kleinere Arbeiten wie die Prüfung von Steuerbescheiden (§ 28 StBGebV), kurze Auskünfte (§ 21 StBGebV), die Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 27 StBGebV) sowie Auslagen, etwa für Post- und Telekom-

¹²⁹ Mittelsteiner, K.-H. (1997), S. 16*.

¹³⁰ Zahlenangaben laut telefonischer Auskunft des Geschäftsführers des BDL e.V., E. Nöll, v. 19.06.2000.

¹³¹ Vgl. § 4 I StBGebV.

¹³² Vgl. § 45 V BOSTb.

¹³³ Gleicher Ansicht Deutscher Steuerberaterverband e.V. (1995), S. 7 sowie Freiberg, R. (1995), S. 365.

munikationsentgelte (§ 16 StBGebV), häufig jedoch auch die eigentliche Steuerberatung im engeren Sinne. Im letztgenannten Fall werden lediglich die Steuerdeklarationstätigkeiten abgerechnet, während die Steuerberatungstätigkeit nebenbei ohne besondere Vergütung „mitläuft“.

Das Problem des Unterschreitens „üblicher“ Honorarsätze in den Freien Berufen hat *Benkendorff* bereits 1956 erkannt. Er widerspricht dem zum Teil noch bis heute vorherrschenden Mythos, Angehörige Freier Berufe stünden nicht in einem wirtschaftlichen Wettbewerb, sondern in einem „edlen Wettstreit“, die „anderen Angehörigen ... in der ideellen Aufgabe ... zu übertreffen“. ¹³⁴ Vielmehr sei die Existenz von Wettbewerbsverboten und festgelegten „üblichen“ Gebühren ein Hinweis darauf, „daß es bei Angehörigen freier Berufe nicht an Versuchen fehlt, mit Hilfe von Honoraren und Gebühren den wirtschaftlichen Wettbewerb zu führen.“. ¹³⁵ Diese Ausführungen haben auch heute noch Geltung, wie etwa der Rechtsprechung zu Gebührenunterschreitungen ¹³⁶ oder auch Äußerungen von Marktkundigen zu entnehmen ist ¹³⁷. Die Wettbewerbsmittel des Honorarnachlasses und der Unterbietung mögen zwar berufswidrig sein, ein „Wettbewerbsmittel bleibt Wettbewerbsmittel aber auch dann, wenn es unzulässig ist.“. ¹³⁸ Einschränkende Vereinbarungen, wie etwa Gebührenverordnungen, sind damit als wettbewerbsbeschränkend zu qualifizieren. ¹³⁹

Ob die StBGebV im europäischen Kontext, etwa bei Auseinandersetzungen über die Berufswidrigkeit von Gebührenunterschreitungen vor dem EuGH Bestand hätte, darf m. E. bezweifelt werden. Besonders in der Abteilung Verbraucherpolitik der EG-Kommission bestehe die „Auffassung, daß etwa Gebührenordnungen, Werbebeschränkungen, aber auch die freiberufliche Selbstverwaltung monopolistische und protektionistische Züge trügen und deshalb mit dem Prinzip des freien Wettbewerbs, das den Binnenmarkt beherrscht, nicht zu vereinbaren seien.“. ¹⁴⁰

(4) Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer und sonstige zum Steuerberatungsgesetz ergangene Verordnungen

Am 01.09.1997 trat die „Satzung über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe der Steuerberater und der Steuerbevollmächtigten (Berufsordnung der

¹³⁴ Benkendorff, G. (1956), S. 27.

¹³⁵ Benkendorff, G. (1956), S. 29.

¹³⁶ Vgl. Kuhls, C. (1995), § 64 Rdn. 37 m. w. N.

¹³⁷ Vgl. Wahl, A. (1999), S. 48 für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer: „... daß Mandate über den Preis wechseln, ist auch ein Faktum.“, sowie o.V. (1999), S. 180: „Bei den Rechtsanwälten und Steuerberatern gibt es ebenso einen Wettbewerb über den Preis.“.

¹³⁸ Benkendorff, G. (1956), S. 29.

¹³⁹ Vgl. Benkendorff, G. (1956), S. 29.

¹⁴⁰ Tiemann, S. (1995), S. 29.

Bundessteuerberaterkammer – BOSTB)“ in Kraft. Die BOSTB wurde aufgrund einer in § 86 II Nr. 2, III und IV StBerG geregelten Ermächtigung von einer eigens als Organ der Bundessteuerberaterkammer eingerichteten Satzungsversammlung erlassen und löste die inhaltlich überholten, vom BVerfG als gesetzlich nicht legitimiert qualifizierten¹⁴¹, Standesrichtlinien ab. Aufgrund der o. g. gesetzlichen Ermächtigung besitzt die BOSTB gesetzesähnlichen Charakter und bindet damit die Berufsangehörigen unmittelbar.¹⁴² Neben der BOSTB sind außerdem die Satzungen der jeweiligen regionalen Berufskammern zu beachten.

b) Mittelbar verpflichtende Normen

Eine bloße Betrachtung der unmittelbar verpflichtenden Normen würde den Besonderheiten der Marktsituation für Steuerberatungsdienstleistungen nicht gerecht, da auch die nicht unmittelbar verpflichtenden Normen einen wichtigen Einfluss auf das Marktgeschehen haben.

(1) Berufsordnung der Steuerberater in Europa

Zu den (nur) mittelbar verpflichtenden Normen gehört die von der C.F.E. erlassene Berufsordnung der Steuerberater in Europa. Diese Berufsordnung bindet die Berufsangehörigen nicht unmittelbar, sondern stellt lediglich eine Empfehlung an die Mitgliedsorganisationen der C.F.E.¹⁴³ dar, für ihre Mitglieder die dort fixierten Grundsätze festzulegen sowie eine Empfehlung an die Regierungen der europäischen Länder, die Einhaltung dieser Grundsätze zu verlangen.¹⁴⁴ Hinsichtlich der im Berufsstand auch international wenig umstrittenen Regelungsgegenstände Unabhängigkeit, Eigenverantwortlichkeit, Sorgfalt und Gewissenhaftigkeit, Kollegialität und Verschwiegenheit entsprechen die Grundsätze der europäischen Berufsordnung im Wesentlichen den Grundsätzen der BOSTB. Die übrigen Grundsätze sind eher offen und liberal formuliert, was angesichts der Notwendigkeit, die Auffassungen der zahlreichen Mitgliedsorganisationen auf einen gemeinsamen Nenner zu bringen, nicht verwundert. Die nachstehende Übersicht¹⁴⁵ zeigt einen Vergleich der gegenüber den Grundsätzen der strengeren BOSTB abweichenden Regelungen.

¹⁴¹ Vgl. BVerfG Beschl. v. 14.07.1987 – 1 BvR 537/81 und 1 BvR 362/76. Die zit. Beschlüsse beziehen sich zwar auf die Standesrichtlinien der Rechtsanwälte, waren wegen ihrer grundsätzlichen Bedeutung jedoch auch für die Standesrichtlinien der Steuerberater relevant.

¹⁴² Zu Besonderheiten der Genese der BOSTB vgl. Abschn. D. II. 1.

¹⁴³ In Deutschland die BStBK, der DStV und der Bundesverband der Steuerberater e.V. Vgl. auch Abschn. B. VI. 1. b).

¹⁴⁴ Vgl. Abschn. II „Grundsätze“ der Berufsordnung der C.F.E.

¹⁴⁵ Um die Anzahl der Verzeichnisse in Grenzen zu halten, werden auch die wenigen tabellarisch angeordneten nicht-numerischen Übersichten dieser Arbeit auch dann als Tabelle bezeichnet, wenn die Bezeichnung „Übersicht“ im Einzelfall treffender wäre.

Tabelle 3

Vergleich BOSTB und Berufsordnung der Steuerberater in Europa

Regelungs-gegen-stand	BOSTB	Berufsordnung der Steuerberater in Europa
Vereinbare und unver-einbare Tätigkeiten	Positiv-Nennung vereinbarer Tätigkeiten (§§ 39, 40). Explizites Verbot der gewerblichen Tätigkeit (§ 41).	Qualitative Formulierung. „Mit der Ausübung der Steuerberatung sind nur diejenigen Tätigkeiten vereinbar, die die Einhaltung der Berufspflichten nicht gefährden.“ (Abschn. IV Nr. 5) Kein Verbot gewerblicher Tätigkeit.
Werbung	Gebot des Verzichts auf berufswidrige Werbung (§ 10 I). Sachlich zutreffende, objektiv nachprüf-bare und nicht reklamehafte Unterrichtung ohne vergleichende oder wertende Aussagen ist ge-stattet (§ 10 II). Auf die Erteilung eines Auftrags im Einzelfall gerichtete Werbung ist berufs-widrig (§ 10 III). Anzeigen sind gestattet, wenn sie sachlich sind, keine übertriebene oder auf-fällige Form haben und Inhalt und Umfang dem Anlass entsprechen (§ 11 I).	„Anzeigen und andere Werbemaß-nahmen ... müssen den ... festgelegten Bestimmungen und den praktischen Not-wendigkeiten entsprechen. Sie müssen zutreffend und zurückhaltend sein. Irre-führende Angaben und unsachliche Kritik müssen unterbleiben ... in Inhalt und Form dem Ansehen des Berufs entsprechen.“ (Abschn. IV Nr. 6)

Quelle: eigene Erstellung nach BOSTB und Berufsordnung der Steuerberater in Europa

Für den Steuerberatungsmarkt in Deutschland ist der Berufsordnung der Steuer-berater in Europa zumindest kurzfristig nur geringe praktische Bedeutung beizu-messen, da sie von den wesentlich restriktiveren Regelungen der BOSTB dominiert wird. Umgekehrt kann man zumindest festhalten, dass die Berufsordnung der Steu-erberater in Europa einer liberaleren Formulierung der nationalen Berufsgrundsätze jedenfalls nicht entgegensteht.

(2) Rechtsprechung zum Berufsrecht

Betrachtet man die Rechtsprechung zum Berufsrecht der Steuerberater, kann man feststellen, dass es an Versuchen, die Grenzen des Berufsrechts auszuloten, offen-sichtlich nicht fehlt. Zahlreiche Gerichtsentscheidungen beschäftigen sich mit De-tailfragen zum Werberecht der Steuerberater. Berufsangehörige, die das Instrument der Werbung einsetzen möchten, sind gut beraten, die einschlägige Rechtsprechung zu kennen, da ein Verstoß gegen die von der Rechtsprechung gezogenen Grenzen re-gelmäßig zu Auseinandersetzungen mit der Berufsaufsicht führen dürfte. Ob diese Auseinandersetzungen allerdings gescheut werden sollten, muss jeder Berufsange-hörige individuell für sich beurteilen. Im Bereich der Steuerrechtsdurchsetzungsbe-ratung ist es geradezu eine vornehme Aufgabe der Steuerberater, ihnen unsinnig und überholt erscheinende oder nicht mit geltendem nationalen und europäischen Recht vereinbare Gerichtsentscheidungen durch einen „vorausschauenden Ungehorsam“ einer neuerlichen Überprüfung zu unterziehen. Daher kann gerade Steuerberatern grundsätzlich nicht unkritisch empfohlen werden, die bisherige Rechtsprechung zum Berufsrecht vorbehaltlos anzuerkennen. Gerade durch die Missachtung vergangener

Gerichtsentscheidungen wurden notwendige und sinnvolle Änderungen der Rechtsprechung eingeleitet. So ist z. B. eine einheitliche Linie innerhalb der Rechtsprechung zum Werberecht nicht mehr zu erkennen. Während bis vor einigen Jahren Werbemaßnahmen von Steuerberatern grundsätzlich verurteilt wurden, finden sich in der neueren Rechtsprechung sowohl Beispiele für eine liberale als auch Beispiele für eine besonders restriktive Handhabung des Werberechts. So findet zwischenzeitlich die (lange umstrittene) Teilnahme von Steuerberatern an Messen und das dortige Auslegen von Informationsmaterial gerichtliche Zustimmung¹⁴⁶, während ein nachts beleuchtetes Praxisschild mit Abmessungen von insgesamt 2,60 m x 1,20 m nach wie vor als berufswidrig eingeordnet wird¹⁴⁷. Einen Hinweis darauf, wie kritisch auch noch in jüngster Zeit Fragen zum Werberecht der steuerberatenden Berufe verfolgt werden, zeigen auch Klagen, die sogar vermeintliche Selbstverständlichkeiten hinsichtlich der Öffentlichkeitsarbeit von Steuerberatern in Frage stellen. So hatte das OVG Lüneburg über die Frage zu entscheiden, ob die Bezeichnung „Steuerberatung“ neben dem Firmennamen in den Kopfzeilen von Geschäftspapieren und Stellenanzeigen einer Steuerberatungsgesellschaft mit dem Berufsrecht vereinbar sei.¹⁴⁸ Zu weiteren Details des Werberechts sei auf Abschnitt D. II. 1. b) verwiesen. Die Rechtsprechung zum Berufsrecht betrifft jedoch nicht nur Fragen des Werberechts. Weitere wichtige Gegenstände der Rechtsprechung betreffen Fragen der Zulassung zur Steuerberaterprüfung und deren Durchführung, der Bestellung als Steuerberater und des Widerrufs dieser Bestellung sowie Fragen zum Gebührenrecht der Steuerberater.

(3) Auskünfte der Steuerberaterkammern

Es mag zunächst ein wenig verwundern, dass bereits bloße Auskünfte der Steuerberaterkammern eine gewisse Rechtsbindung entfalten. Dies ist jedoch faktisch durchaus zu beobachten. Nach Vorstellung der Kammern soll ein Berufsangehöriger in Zweifelsfällen vor der Durchführung werblicher Maßnahmen zunächst die Kammer befragen, ob die jeweilige Maßnahme ihre Zustimmung findet.¹⁴⁹ Das Nichteinholen solcher Auskünfte im Zweifelsfall kann im Falle eines Rügeverfahrens im Rahmen der Berufsaufsicht oder im Falle einer gerichtlichen Auseinandersetzung gegen den Berufsangehörigen verwendet werden.¹⁵⁰

Wenn bereits die Nichteinholung einer Auskunft gerichtliche Nachteile bewirkt, darf mit einiger Wahrscheinlichkeit darauf vertraut werden, dass ein Abweichen von einer einmal erteilten Auskunft im Rahmen einer gerichtlichen Auseinandersetzung

¹⁴⁶ Vgl. BGH, Urt. v. 03.12.1998 – IZR 112/96.

¹⁴⁷ Vgl. LG Cottbus, Beschl. v. 13.12.1996 – 31 StL 1/96.

¹⁴⁸ Vgl. OVG Lüneburg, Urt. v. 23.01.1998 – 8 L 2853/96 mit dem Ergebnis, dass die Bezeichnung „Steuerberatung“ mit dem Berufsrecht vereinbar ist.

¹⁴⁹ Vgl. Deutscher Steuerberaterverband e.V. (1996), S. 9; Maxl, P. (1998), S. 114.

¹⁵⁰ Vgl. LG Düsseldorf, Beschl. v. 27.03.1996 – 46 – 132 (95); LG Düsseldorf, Beschl. v. 01.07.1996 – 46 – 133 (95); LG Hamburg, Beschl. v. 23.06.1997 – 651 StL 09/97; LG Hamburg, Beschl. v. 06.03.1998 – 651 StL 27/97.

erst recht zu Lasten des Berufsangehörigen ausgelegt würde. Es wird also vorausgesetzt, dass der Berufsangehörige dem Rat der Kammer folgt, sofern diese nicht so weit geht, den Berufsangehörigen unzumutbar in seiner Berufsausübungsfreiheit einzuschränken.¹⁵¹ Damit ist eine einmal eingeholte Auskunft der Berufskammer zu mindest faktisch für den jeweiligen Berufsangehörigen verpflichtend. Anderer Ansicht war der BGH, bei dem im zitierten Verfahren¹⁵² der Hinweis der Vorinstanz, die Kammer zu fragen, auf Erheiterung zu stoßen schien¹⁵³. *Kleine-Cosack* führt aus, die Ratschläge der Berufskammern zu Fragen des Werberechts seien oftmals falsch.¹⁵⁴

(4) Verpflichtungen informellen Charakters

Hierzu gehören Normen, die formal zwar nicht verpflichtend, vielfach nicht schriftlich fixiert sind und dennoch eine gewisse Verbindlichkeit entfalten wie z. B. Standesübungen und Sitten und Gebräuche des Berufsstandes. Diese Normen in Gestalt eher unscharfer, z. T. historisch gewachsener Erwartungen und Tabus binden die Berufsangehörigen auch im Sinne der Gruppendynamik. Die Bedeutung solcher Regelungen, nicht nur für das Agieren der Berufsangehörigen innerhalb des Steuerberatungsmarktes, sondern auch für die Fortentwicklung des Berufsrechts ist m. E. durchaus bedeutsam, entzieht sich jedoch einer Quantifizierung. Es handelt sich um nicht abgrenzbare Regelungen, die von einem nicht abgrenzbaren Personenkreis (vgl. Abschn. 1.d) „Der Berufsstand“) z. T. unbewusst geschaffen und fortentwickelt werden.

Zu diesen informellen Verpflichtungen gehören insbesondere Regelungen zum Umgang der Steuerberater untereinander wie Kollegialitätsgebot und Verbot der Konkurrenz um Praxis. Diese Regelungen finden teilweise Entsprechungen in den Vorschriften der Berufsordnung oder des Steuerberatungsgesetzes, sie können diese ergänzen oder in einer Wechselwirkung zu diesen stehen.

c) Vertragliche Verpflichtungen

(1) Gegenseitigkeitsabkommen

Bei einem Gegenseitigkeitsabkommen (GA) handelt es sich um eine schuldrechtliche Vereinbarung von Rechtsbeziehungen unter den dem Abkommen beigetrete-

¹⁵¹ Eine Überschreitung des einer StBK zustehenden Entscheidungsrahmens und eine unzumutbare Einschränkung der Berufsausübungsfreiheit sieht das BVerfG etwa, wenn die StBK dem anfragenden Berufsangehörigen Formulierungen vorschlägt. Vgl. BVerfG, Beschl. v. 08.11.1995 – 1 BvR 1478/94.

¹⁵² BGH, Urt. v. 15.12.1997 – Stb St (R) 5/97.

¹⁵³ Vgl. Tönnies, W. (1998 a), S. 80.

¹⁵⁴ Vgl. Kleine-Cosack, M. (1999), S. 25, Rdn. 16.

nen Vertragspartnern und deren Hinterbliebenen über finanzielle Regelungen und Rechte und Pflichten bei der Übernahme von Mandaten aus einer durch Aufgabe oder Tod verwaisten Praxis eines Vertragspartners des Abkommens.¹⁵⁵ Gegenseitigkeitsabkommen werden von einigen regionalen Steuerberaterverbänden, also von der Interessenvertretung der Steuerberater und nicht von deren berufsständischer Selbstverwaltung (StBK), angeboten. Damit gehören nicht alle Berufsangehörigen zum Adressatenkreis der Gegenseitigkeitsabkommen, sondern lediglich die Berufsangehörigen, die freiwillig Mitglieder der jeweiligen Steuerberaterverbände sind. Die nachstehende Tabelle zeigt die Verbreitung von Gegenseitigkeitsabkommen in den Mitgliedsverbänden des DStV.

Tabelle 4

Gegenseitigkeitsabkommen in den DStV-Mitgliedsverbänden

Mitgliedsverband	Mitglieder	GA ja/nein	Vertragspartner GA	Vertragspartner in v.H. der Mitglieder
Baden-Württemberg	1.615	nein	–	–
Bayern	5.283	nein	–	–
Berlin und	1.467	nein	–	–
Brandenburg ¹⁾	489			
Bremen	362	nein	–	–
Düsseldorf	2.945	nein	–	–
Hamburg	1.292	nein	–	–
Hessen	2.762	ja	231	8,36 %
Köln	2.296	nein	–	–
Mecklenburg-Vorpommern	264	nein	–	–
Niedersachsen/Sachsen-Anhalt ¹⁾	4.213	ja	1.175	27,89 %
Rheinland-Pfalz	1.334	ja	620	46,48 %
Sachsen	621	nein	–	–
Schleswig-Holstein	1.018	nein	–	–
Thüringen	437	nein	–	–
Westfalen-Lippe	2.692	nein	–	–
<i>Insgesamt</i>	29.090		2.026	6,96 %

¹⁾ Mitgliedsverband erstreckt sich über zwei Kammerbezirke

Quellen: Mitgliederstand zum 01.01.2000 (ohne Saarland) vgl. Deutscher Steuerberaterverband e.V. (2000 a), S. 45, Mitgliederstand Niedersachsen/Sachsen-Anhalt per 31.12.2000 sowie übrige Angaben auf Basis individueller Auskünfte der einzelnen Verbände und eigener Berechnungen.

Grundlage der nachstehenden Ausführungen zum Gegenstand dieser Abkommen ist, sofern nicht anders erwähnt, der Text des im Anhang 1 abgedruckten Gegenseitigkeitsabkommens des Steuerberaterverbandes Rheinland-Pfalz e.V. (GARhPf).

¹⁵⁵ Vgl. z. B. § 1 GARhPf.

Die teilweise abweichenden Regelungen des Gegenseitigkeitsabkommens des Steuerberaterverbandes Hessen (GAHess) und der sog. Verpflichtungsvereinbarung des Steuerberaterverbandes Niedersachsen/Sachsen-Anhalt werden am Ende dieses Abschnittes vorgestellt. Eine Praxis gilt im Sinne des Gegenseitigkeitsabkommens als verwaist, wenn der Vertragspartner verstorben ist oder aus Altersgründen¹⁵⁶ oder wegen Berufsunfähigkeit seine Berufstätigkeit aufgibt.¹⁵⁷ Nach Auffassung der Steuerberaterverbände Rheinland-Pfalz und Niedersachsen/Sachsen-Anhalt gehört es „bei der Übernahme von Mandanten aus einer verwaisten Praxis zu den Kollegialitätspflichten, eine berufssübliche Entschädigung zu zahlen.“¹⁵⁸ Die genannten Steuerberaterverbände empfehlen daher „nachdrücklich“ allen ihren „Mitgliedern in ihrem eigenen Interesse und im Interesse ihrer Angehörigen dem Gegenseitigkeitsabkommen mit bindender Wirkung beizutreten.“¹⁵⁹ Das Gegenseitigkeitsabkommen hat den Charakter einer Sozial- und Schutzvorschrift zu Gunsten der aufgebenden Berufsangehörigen bzw. ihrer Hinterbliebenen.¹⁶⁰

Konkret verpflichten sich die Beitretenden, im Falle der Übernahme eines, mehrerer oder sämtlicher Mandate einer verwaisten Praxis eines Vertragspartners, eine berufssübliche Entschädigung für die Übernahme dieser Mandate an den bisherigen Praxisinhaber oder dessen Erben zu zahlen.¹⁶¹ Die Höhe der berufssüblichen Entschädigung ist nach unten begrenzt auf mindestens 100 % des letzten Jahreshonorars der übernommenen Mandate.¹⁶² Die Namen der dem Abkommen beigetretenen Vertragspartner werden nicht öffentlich bekannt gemacht. Lediglich Beitrittsberechtigte und Beigetretene können ein Verzeichnis der beigetretenen Vertragspartner einsehen.¹⁶³ Dem Gegenseitigkeitsabkommen des Steuerberaterverbandes Rheinland-Pfalz kann grundsätzlich nur innerhalb der ersten drei Jahre nach der Bestellung zum Steuerberater beigetreten werden, bei späterem Eintritt entstehen Rechte aus dem Abkommen erst nach einer Wartezeit von fünf Jahren¹⁶⁴. Das Gegenseitigkeitsabkommen des Steuerberaterverbandes Hessen und die Verpflichtungsvereinbarung des Steuerberaterverbandes Niedersachsen/Sachsen-Anhalt enthalten hingegen keine Fristen für den Beitritt. Hinsichtlich der Entschädigungshöhe sieht das hessische Gegenseitigkeitsabkommen „70 % des nachhaltig erzielbaren Nettोजahresumsatzes“ oder „über 5 Jahre jährlich 20 % des vereinbarten Nettoum-

¹⁵⁶ Eine Aufgabe aus Altersgründen ist nur im GARhPf Gegenstand des Abkommens.

¹⁵⁷ Vgl. § 2 GARhPf.

¹⁵⁸ Präambel des GARhPf und des GAHess. Welcher „Schaden“ hier entschädigt werden soll und wer der „Schädiger“ ist, bleibt jedoch offen.

¹⁵⁹ Präambel des GARhPf und des GAHess. Man beachte den Wortlaut, der hier von eigenen Interessen und von Interessen der Angehörigen, nicht jedoch von Interessen der Mandanten spricht.

¹⁶⁰ Vgl. § 11 GARhPf.

¹⁶¹ Vgl. § 5 GARhPf.

¹⁶² Vgl. § 6 I GARhPf.

¹⁶³ Vgl. § 3 IV GARhPf.

¹⁶⁴ Vgl. § 3 III GARhPf.

satzes des jeweiligen Jahres“¹⁶⁵ und die Gegenseitigkeitsabkommen des Steuerberaterverbandes Niedersachsen/Sachsen-Anhalt „60 % des übernommenen Regelsatzes“ vor. Das Gegenseitigkeitsabkommen des hessischen Steuerberaterverbandes entspricht bis auf die o. g. Ausnahmen fast wörtlich dem Gegenseitigkeitsabkommen des Steuerberaterverbandes Rheinland-Pfalz. Der Text der Verpflichtungsvereinbarung des Steuerberaterverbandes Niedersachsen/Sachsen-Anhalt ist zwar mit nur einer Seite deutlich kürzer gehalten als jener des rheinland-pfälzischen Gegenseitigkeitsabkommens, entfaltet jedoch im Ergebnis den gleichen Regelungsinhalt.

(2) Wettbewerbsabreden

Einzelvertragliche Wettbewerbsabreden, auch „Wettbewerbsverbote“ genannt, zwischen Berufsangehörigen sind nicht unüblich. Im Folgenden werden, der Terminologie des HGB folgend, der das Wettbewerbsverbot aussprechende Vertragspartner als „Prinzipal“ (im Falle eines Arbeitsverhältnisses auch als „Arbeitgeber“) und der dem Wettbewerbsverbot unterliegende Vertragspartner als „Handlungsgehilfe“ (im Falle eines Arbeitsverhältnisses auch als „Arbeitnehmer“) bezeichnet.¹⁶⁶

Aufgrund unterschiedlicher Rechtsfolgen ist die Unterscheidung in arbeitsvertragliche und sonstige Wettbewerbsvereinbarungen geboten. Gemeinsam ist beiden Typen von Wettbewerbsabreden, dass für den Fall des Eintretens bestimmter Voraussetzungen vereinbart wird, dass der Handlungsgehilfe darauf verzichtet, für einen näher bestimmten Zeitraum einen näher bestimmten Kreis von Mandanten zu betreuen. Die regelmäßig der Schriftform bedürftigen¹⁶⁷ Verträge dienen dem Schutz des Prinzipals vor dem Verlust von Mandaten. Solche Wettbewerbsabreden werden daher auch Mandatsschutzklauseln genannt.¹⁶⁸

(a) Arbeitsvertragliche Wettbewerbsabreden

Wettbewerbsabreden mit angestellten Steuerberatern sind nur zulässig, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine unbedingte Karenzentschädigung gem. § 74 II HGB für die Dauer des Wettbewerbsverbotes, maximal bis zu zwei Jahre¹⁶⁹ nach Beendigung des Dienstverhältnisses, zusagt. Eine Wettbewerbsabrede, die dem Arbeitgeber ein Wahlrecht offen lässt, ob er beim Ausscheiden des Arbeitnehmers ein Wettbewerbsverbot verlangt, ist mangels unbedingter Entschädigungszusage nach

¹⁶⁵ Vgl. § 6 Nr. 1 GAHess.

¹⁶⁶ Arbeitnehmer eines Steuerberaters gehören nicht zum Personenkreis der in einem Handelsgewerbe zur Leistung kaufmännischer Dienste Angestellten. Die Anwendbarkeit der Vorschriften des HGB ergibt sich hier aus der Rechtsprechung. Vgl. Reh binder, M./Jungräthmayr, M. (2000), S. 3787–3788 [3755–3756] m. w. N.

¹⁶⁷ Vgl. § 74 I HGB.

¹⁶⁸ Zur irreführenden Bezeichnung als „Mandantenschutzklauseln“ vgl. Abschn. B.III.3.

¹⁶⁹ Vgl. § 74 a I S. 3 HGB.

gefestigter Rechtsprechung unverbindlich.¹⁷⁰ Damit geht der Arbeitgeber mit Abschluss einer Wettbewerbsabrede die beachtliche Verpflichtung ein, einem ausscheidenden Mitarbeiter bis zu zwei Jahre lang erhebliche monatliche¹⁷¹ Entschädigungen mindestens in Höhe der hälftigen vorherigen Bezüge¹⁷² zahlen zu müssen. Die Höhe der Entschädigung hängt davon ab, inwieweit der Arbeitnehmer nach seinem Ausscheiden eigenes, nach § 74 c HGB auf die Höhe der Karenzentschädigung anrechenbares, Einkommen erwirtschaftet und entzieht sich damit weitgehend dem Einflussbereich des Arbeitgebers. Um einer gerichtlichen Überprüfung standhalten zu können, muss das Wettbewerbsverbot außerdem hinsichtlich seiner Dauer und seines Umfanges präzise abgegrenzt werden. Über das Schutzinteresse des Prinzipals hinausgehende oder unbillige Verbote, wie etwa ein generelles Niederlassungsverbot für einen angestellten Steuerberater, sind nach § 74 a I HGB nichtig.

(b) Sonstige Wettbewerbsabreden

Für die Behandlung freier Mitarbeiter ist keine gefestigte, einheitliche Rechtsprechung erkennbar. Mit nicht angestellten und nicht scheinselbstständigen, freien Mitarbeitern kann grundsätzlich, wenn auch in Einzelfällen nicht unbestritten, ein entschädigungsloses, auf das notwendige Maß beschränktes Wettbewerbsverbot vereinbart werden.¹⁷³ Unter Gesellschaftern von Steuerberatungsgesellschaften oder Sozietäten sowie mit Geschäftsführern einer Steuerberatungs-GmbH sind nach der Rechtsprechung ebenfalls karenzfreie Wettbewerbsverbote möglich. Gleiches gilt für Wettbewerbsverbote zu Lasten des veräußernden Vertragspartners beim Verkauf einer Steuerberatungskanzlei. In jedem Fall sind Wettbewerbsverbote sachlich, räumlich und zeitlich angemessen zu begrenzen.¹⁷⁴

Neben den hier genannten vertraglichen Wettbewerbsverboten sind noch das in Abschnitt D. II. 2 beschriebene gesetzliche Tätigkeitsverbot für ehemalige Angehörige der Finanzverwaltung und das Verbot der gezielten Abwerbung nach §§ 32 II und 33 I und II BOSTb zu beachten.

(c) Zur Würdigung von Wettbewerbsabreden

Wettbewerbsverbote schützen im Idealfall den Prinzipal vor dem Verlust von Mandaten. Angesichts des begrenzten Verbotspotenzials bzw. der Gefahr der Nichtigkeit der Vereinbarung bei überzogenem Verbotsumfang und der nicht unerheblichen, nicht verlässlich kalkulierbaren Kosten ggf. fällig werdender Entschädigungs-

¹⁷⁰ Vgl. Schroer, H. J. (1999 a), S. 120 m. w. N.

¹⁷¹ Vgl. § 74 b I HGB.

¹⁷² Vgl. § 74 II HGB.

¹⁷³ Vgl. Schroer, H. J. (1999 b), S. 148 m. w. N.

¹⁷⁴ Vgl. Schroer, H. J. (1999 b), S. 151.

zahlungen ist die juristisch haltbare Version eines arbeitsvertraglichen Wettbewerbsverbots jedoch ein eher unattraktives Instrument zur Abwehr von Konkurrenz.

Nach Beobachtungen des Verfassers werden jedoch auch Wettbewerbsverbote ohne Entschädigungszusage in Arbeitsverträgen oder durch mündliche Abrede, z. B. Ehrenwort, vereinbart. Diese nichtigen Vereinbarungen entfalten nicht selten in einzelnen Fällen dennoch insoweit die gewünschte Wirkung, als die Handlungsgehilfen mangels Bewusstsein um die Nichtigkeit der Vereinbarung, aus moralisch-sittlichen Gründen¹⁷⁵ oder schlicht, um Ärger zu vermeiden einen Wettbewerb mit dem ehemaligen Arbeitgeber zumindest für einige Zeit unterlassen.

In diesen Fällen eröffnen Wettbewerbsverbote bis heute dem Prinzipal einen gewissen Vorteil. Aus Sicht der Mandanten sind Wettbewerbsverbote unter Steuerberatern hingegen unbedingt abzulehnen, da der Mandant dadurch in seiner Möglichkeit, seinen Steuerberater frei auszuwählen, erheblich eingeschränkt wird. Es kann die Situation eintreten, dass der Mandant langjährig Vertrauen zu einem angestellten Steuerberater entwickelt und trotz hervorragender Arbeit und der grundsätzlichen Bereitschaft dieses Beraters, den Mandanten weiter zu betreuen, an der Zusammenarbeit mit eben diesem Steuerberater gehindert ist, sobald dieser eine eigene Kanzlei gründet. In diesem Fall stellt der Prinzipal seine eigenen ökonomischen Interessen über jene seines Mandanten, dessen Interessen er ebenfalls verpflichtet ist. Dieses Problem wird im Schrifttum bisher allerdings nicht gesehen. Stattdessen führt die im Schrifttum häufiger anzutreffende Bezeichnung dieser Wettbewerbsverbote als Mandantenschutzklauseln¹⁷⁶ völlig in die Irre. Ein wirksamer Schutz der Interessen der Mandanten hingegen würde durch das Gegenteil dieser Regelung erreicht, indem den Mandanten die Freiheit gelassen würde, ihre Steuerberater ohne von außen gegebene Einschränkungen auszuwählen.

(3) Steuerberatungsverträge

Aus jeder Mandatserteilung resultiert – unabhängig von der Schriftform – ein Vertragsverhältnis zwischen dem Steuerberater und seinem Mandanten. Viele Berater kommen bis heute ohne schriftliche Steuerberaterverträge aus. Ob der Verzicht auf schriftliche Steuerberaterverträge klug ist, wird zu Recht bezweifelt.¹⁷⁷ Bereits im Interesse der Berufsangehörigen ist der generelle Abschluss schriftlicher Steuerberatungsverträge für jedes Mandat dringend zu empfehlen. Wichtigster Regelungsinhalt jedes Steuerberatungsvertrages ist die Spezifizierung des Auftragsgegenstandes. Gerade dieser Punkt ist bei Schadensfällen häufig Gegenstand kontroverser Auseinandersetzungen zwischen Mandant und Steuerberater, wobei die Rechtsprechung dahin tendiert, bei ungenauer oder fehlender Vereinbarung des Auftraggegen-

¹⁷⁵ Z. B. aufgrund der in Abschn. B. VI. 2. b) (4) beschriebenen informellen Verpflichtungen.

¹⁷⁶ Vgl. FN 44.

¹⁷⁷ Vgl. Pestke, A. (1996), S. 34.

standes den Pflichtenumfang der Steuerberater eher umfassend zu bestimmen.¹⁷⁸ Daneben kann die Festlegung des Auftragsumfanges im Rahmen der Vertragsverhandlungen auch als Marketing-Instrument eingesetzt werden, indem hierbei dem Mandanten die gesamte Leistungspalette der Steuerberatungs-Kanzlei vorgestellt wird und ggf. weitere abrechenbare Aufträge akquiriert werden. Die für den Mandanten nachvollziehbare Verknüpfung von expliziter Beauftragung und hieraus entstehendem Honoraranspruch schafft Klarheit über den Umfang der abrechenbaren Leistungen und kann auf den Mandanten disziplinierend wirken, den Steuerberater nicht für jede Kleinigkeit in Anspruch zu nehmen und eine gesondert neben den Deklarationsarbeiten erfolgende Steuerberatung auch gesondert zu vergüten.

Die Bedeutung geeigneter Verträge zur Wahrung der Interessen der Akteure wird später in Abschnitt H.I gesondert thematisiert.

VII. Allgemeine Berufspflichten der Steuerberater

Während in Abschnitt D jene berufsrechtlichen Regelungen beschrieben werden, welche unter anderem auch als Zugangsbarriere für die Teilnahme am Anbietermarkt von Steuerberatungsdienstleistungen wirken, werden im Folgenden die übrigen, eher allgemeinen Berufspflichten der Steuerberater, wie sie sich aus dem StBerG und der BOSTb ergeben, besprochen. Diese Ausführungen erfolgen bewusst im Grundlagenteil der Arbeit, da die hier genannten Berufspflichten nicht unmittelbar marktbeschränkend wirken, jedoch eine grundlegende Bedeutung für das historisch gewachsene Selbstverständnis der Berufsangehörigen und damit des von ihnen bestimmten Marktumfeldes haben.

Steuerberater haben nach § 57 I StBerG „... ihren Beruf unabhängig, eigenverantwortlich, gewissenhaft, verschwiegen und unter Verzicht auf berufswidrige Werbung auszuüben.“¹⁷⁹ Sie haben sich nach § 57 II StBerG „... jeder Tätigkeit zu enthalten, die mit ihrem Beruf oder mit dem Ansehen des Berufs nicht vereinbar ist. Sie haben sich auch außerhalb der Berufstätigkeit des Vertrauens und der Achtung würdig zu erweisen, die ihr Beruf erfordert.“ Die Absätze III und IV des § 57 StBerG regeln die Vereinbarkeit weiterer Tätigkeiten mit dem Beruf des Steuerberaters. Sie sind, ebenso wie das Gebot des Verzichts auf berufswidrige Werbung, an dieser Stelle der Untersuchung nicht zu beschreiben, da diese Vorschriften Gegenstand einer eingehenden Betrachtung in Abschnitt D dieser Arbeit sind.

Das Kriterium der unabhängigen Berufsausübung setzt voraus, dass keine Bindungen bestehen, die die berufliche Entscheidungsfreiheit gefährden könnten.¹⁸⁰

¹⁷⁸ Vgl. Pestke, A. (1996), S. 35 m. w. N.

¹⁷⁹ Für eine humoristische Sicht der genannten Berufsgrundsätze vgl. (dort auf Wirtschaftsprüfer bezogen) Hakelmaier, S. (1998), S. 174.

¹⁸⁰ Vgl. § 2 II BOSTb.

Der Steuerberater hat seine Unabhängigkeit gegenüber jedermann, also auch gegenüber Auftraggebern, Mitarbeitern, der Finanzverwaltung und sonstigen Personen (z. B. Vertretern von Banken und sonstigen Institutionen) zu wahren^{181, 182}.

Das Erfordernis der Eigenverantwortlichkeit wird in § 60 StBerG präzisiert. Hiernach üben nur selbstständige StB oder angestellte zeichnungsberechtigte StB ihren Beruf eigenverantwortlich aus. Ist der zeichnungsberechtigte Angestellte an Weisungen gebunden, „durch die ihm die Freiheit zu pflichtmäßigem Handeln ... genommen wird“¹⁸³, liegt keine eigenverantwortliche Berufsausübung mehr vor. Für das Merkmal der Eigenverantwortlichkeit kommt es jedoch nicht nur auf den Beschäftigungsstatus und eventuelle Zeichnungsvollmachten des Berufsträgers an, sondern auch auf die tatsächliche Ausgestaltung der Berufstätigkeit. So ist ein Berufsangehöriger, in dessen Praxis unter Mitwirkung von Hilfskräften jährlich rund 13.000 Steuererklärungen bearbeitet werden, nach einem rechtskräftigen Urteil des FG Düsseldorf, zumindest im Sinne des EStG, nicht mehr eigenverantwortlich tätig, mit der Folge, dass er nicht mehr freiberuflich, sondern gewerblich tätig ist^{184, 185}.

Die Gewissenhaftigkeit der Berufsausübung begründet u. a. die Verpflichtung des Steuerberaters zu angemessener Fortbildung¹⁸⁶ und zur Gewährleistung der „... für eine gewissenhafte Berufsausübung erforderlichen sachlichen, personellen und sonstigen organisatorischen Voraussetzungen ...“^{187, 188}

Die Pflicht zur Verschwiegenheit des Steuerberaters ist sehr umfassend und erstreckt sich gem. § 9 II BOSTB „... auf alles, was Steuerberatern in Ausübung ihres Berufs oder bei Gelegenheit der Berufstätigkeit anvertraut worden oder bekannt geworden ist.“ Mitarbeiter des Steuerberaters sind durch diesen schriftlich zur Verschwiegenheit zu verpflichten.¹⁸⁹

¹⁸¹ Vgl. § 2 III BOSTB.

¹⁸² Zur weiteren Präzisierung der Berufspflicht der Unabhängigkeit vgl. Gehre, H. (1999), § 57 Rdn. 8–27.

¹⁸³ § 60 II StBerG.

¹⁸⁴ Vgl. FG Düsseldorf, Gerichtsbescheid v. 17.03.1993 – 14 K 112/88 G; vgl. hierzu auch Frick, J./Spatscheck, R. (1995), S. 241 mit der abenteuerlichen Behauptung, der Steuerberater nehme durch die Gestaltung der verwendeten Computerprogramme und der Arbeitsorganisation so weit auf den Ablauf Einfluss, dass er auch nicht selbst verrichteten Massentätigkeiten wie laufenden Buchführungen und Umsatzsteuervoranmeldungen damit „seinen Stempel“ aufdrücke und damit die von Mitarbeitern erbrachte Arbeitsleistung persönlich präge.

¹⁸⁵ Zur weiteren Präzisierung der Berufspflicht der Eigenverantwortlichkeit vgl. Gehre, H. (1999), § 57 Rdn. 28–39.

¹⁸⁶ Vgl. § 4 II BOSTB. Zur Fortbildung der Steuerberater vgl. auch Abschn. F.I. 2. a)(3)(c).

¹⁸⁷ § 4 III BOSTB.

¹⁸⁸ Zur weiteren Präzisierung der Berufspflicht der Gewissenhaftigkeit vgl. Gehre, H. (1999), § 57 Rdn. 40–56.

¹⁸⁹ Vgl. § 62 StBerG. Das Schriftlichkeitsgebot ergibt sich aus § 9 V BOSTB. Zu weiteren Details des Verschwiegenheitsgebots vgl. Gehre, H. (1999), § 57 Rdn. 57–73.

C. Strukturdaten des Steuerberatungsmarktes

I. Statistische Daten

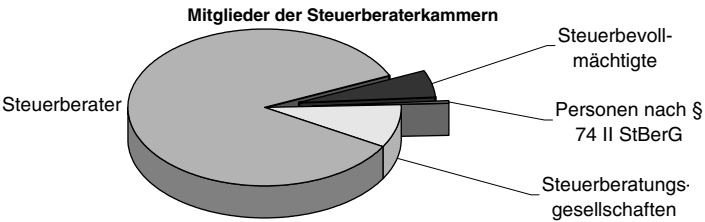
Die nachstehenden Strukturdaten beziehen sich auf den Stichtag 31.12.1999.¹⁹⁰

Tabelle 5

Mitglieder der deutschen Steuerberaterkammern
zum 31.12.1999

a) Steuerberater	57.972	(+3,8 %)
b) Steuerbevollmächtigte	3.647	(−5,1 %)
c) Personen nach § 74 II StBerG ¹⁹¹	417	(+3,7 %)
Summe a) bis c) = Summe der natürlichen Personen	62.036	(+3,2 %)
d) Steuerberatungsgesellschaften	6.068	(+5,7 %)
Kammermitglieder gesamt	68.104	(+3,4 %)

Quelle: Vgl. Steuerberaterkammer Rheinland-Pfalz (2000 c), S. 11. Die Zahlen in Klammern geben die prozentuale Veränderung zum Vorjahr an. Zur Benennung der Zeile c) vgl. auch FN 191.



Quelle: Vgl. Steuerberaterkammer Rheinland-Pfalz (2000 c), S. 11¹⁹².

Abbildung 4: Mitglieder der deutschen Steuerberaterkammern zum 31.12.1999

¹⁹⁰ Vgl. für alle Ausführungen dieses Abschnitts Steuerberaterkammer Rheinland-Pfalz (2000 c), S. 11. Die bereits in FN 76 genannte, etwas aktuellere Quelle mit Daten zum 01.01.2001 konnte hier mangels differenzierterer Auswertungsmöglichkeiten nicht verwendet werden.

¹⁹¹ Gegenüber der Originalquelle wurde die irreführende Kategorie „Pflichtmitglieder“ innerhalb der Statistik durch „Personen nach § 74 II StBerG“ ersetzt, da alle Kammermitglieder Pflichtmitglieder sind. Nach § 74 II StBerG sind zusätzlich solche Personen Pflichtmitglieder der Steuerberaterkammer, die Mitglieder des Vorstandes, Geschäftsführer oder persönlich haftende Gesellschafter einer Steuerberatungsgesellschaft und weder Steuerberater noch Steuerbevollmächtigte sind. Hierzu gehören in erster Linie Rechtsanwälte.

¹⁹² Vgl. FN 191.

Zum 31.12.1999 verzeichneten die deutschen Steuerberaterkammern 68.104 Mitglieder. Hiervon sind 62.036 Mitglieder natürliche Personen, das sind 3,2 % mehr als im Vorjahr.

Der Frauenanteil innerhalb der Berufsangehörigen ist gegenüber dem Vorjahr von 26,8 % auf 27,4 % gestiegen. Innerhalb der Berufsgruppe der Steuerberater stieg der Frauenanteil gegenüber dem Vorjahr von 24,7 % auf 26,3 %. Der Frauenanteil bei den Steuerberatern ist in den neuen Bundesländern mit 39,5 % deutlich höher als in den alten Bundesländern (25,5 %).

Mit einem Anteil von 76,2 % (Vorjahr 77,2 %) übt der überwiegende Teil der Berufsangehörigen seinen Beruf selbstständig aus, wobei die Selbstständigenquote der weiblichen Berufsangehörigen kleiner ist als jene ihrer männlichen Kollegen. Die Selbstständigenquote in den neuen Bundesländern ist deutlich kleiner als in den alten Bundesländern.

Tabelle 6

**Selbstständigenquoten der steuerberatenden Berufe
zum 31.12.1999**

	StB	StBev
Frauen	71,2 %	79,8 %
Männer	77,3 %	89,5 %
Alte Bundesländer	76,7 %	89,2 %
Neue Bundesländer	61,0 %	64,8 %

Quelle: Steuerberaterkammer Rheinland-Pfalz (2000c), S. 11.

Die nachstehende Tabelle zeigt die Entwicklung der Anzahl der Berufsangehörigen seit 1975. Gegenüber der zitierten Quelle wurden zur Fokussierung der Betrachtung auf Steuerberater und Steuerbevollmächtigte die dort enthaltenen Steuerberatungsgesellschaften und Personen nach § 74 II StBerG ausgeschieden. Während die Originalquelle bis 2000 eine Zunahme der Berufsangehörigen auf 217,3 % des Standes vom 01.01.1975 ausweist, ergibt sich für den so reduzierten Personenkreis eine Erhöhung der Berufsangehörigen auf nur 201,4 % des Standes vom 01.01.1975. Eine knappe Würdigung dieses Zahlenmaterials erfolgt im folgenden Abschnitt.

Tabelle 7

Anzahl der Berufsangehörigen im Zeitablauf

Stand 1.1.	Berufsgruppen					
	Gesamt	%	StB	%	StBev	%
1975	30.503	100,0	13.785	100,0	16.718	100,0
1976	31.729	104,0	15.919	115,5	15.810	94,6
1977	32.989	108,2	16.680	121,0	16.309	97,6
1978	34.086	111,7	17.968	130,3	16.118	96,4
1979	35.624	116,8	19.551	141,8	16.073	96,1
1980	37.205	122,0	21.030	152,6	16.175	96,8
1981	38.952	127,7	22.349	162,1	16.603	99,3
1982	41.409	135,8	23.909	173,4	17.500	104,7
1983	42.198	138,3	25.430	184,5	16.768	100,3
1984	42.647	139,8	27.001	195,9	15.646	93,6
1985	43.195	141,6	28.822	209,1	14.373	86,0
1986	43.610	143,0	30.825	223,6	12.785	76,5
1987	43.743	143,4	32.880	238,5	10.863	65,0
1988	44.326	145,3	35.409	256,9	8.917	53,3
1989	44.636	146,3	37.557	272,4	7.079	42,3
1990	45.142	148,0	39.997	290,1	5.145	30,8
1991	45.623	149,6	40.927	296,9	4.696	28,1
1992	48.839	160,1	42.631	309,3	6.208	37,1
1993	49.951	163,8	43.939	318,7	6.012	36,0
1994	51.457	168,7	45.644	331,1	5.813	34,8
1995	52.507	172,1	47.067	341,4	5.440	32,5
1996	54.783	179,6	49.693	360,5	5.090	30,4
1997	55.894	183,2	51.217	371,5	4.677	28,0
1998	57.193	187,5	53.193	385,9	4.000	23,9
1999	59.535	195,2	55.702	404,1	3.833	22,9
2000	61.432	201,4	57.806	419,3	3.626	21,7
2001	63.267	207,4	59.792	433,7	3.475	20,8

Quellen: BStBK, so zitiert in Wehmeier, W. (2000), S.2 und eigene Berechnungen. Die Zahlen für 2001 sind entnommen aus Steuerberaterkammer Rheinland-Pfalz (2001), S. 30.

Einen Überblick über die Steuerberaterdichte gibt die nachstehende Tabelle. Sie zeigt – nach Bundesländern differenzierend – die Relation zwischen Anzahl der Berufsangehörigen und der Bevölkerungszahl in der Altersgruppe von 18–65 Jahren. Wie in Tabelle 7 wurden auch hier die Steuerberatungsgesellschaften und die Personen nach § 74 II StBerG nicht berücksichtigt. Zur Würdigung des dargestellten Zahlenmaterials ist auch hier auf den nachstehenden Abschnitt II zu verweisen.

Tabelle 8

Steuerberaterdichte nach Bundesländern

Bundesland	StB und StBev	Einwohner 18–65 Jahre in Mio.	Einwohner 18–65 Jahre je StB/StBev
Brandenburg	604	1,72	2.848
Sachsen-Anhalt	727	1,73	2.380
Mecklenburg-Vorpommern	564	1,17	2.074
Thüringen	836	1,57	1.878
Sachsen	1.547	2,89	1.868
Niedersachsen	5.206	4,78	918
Schleswig-Holstein	1.915	1,68	877
Saarland	764	0,65	851
Rheinland-Pfalz	2.780	2,35	845
Berlin	2.805	2,05	731
Bayern	10.605	7,10	669
Baden-Württemberg	9.224	5,83	632
Nordrhein-Westfalen	16.726	10,20	610
Hessen	5.679	3,46	609
Bremen	639	0,38	595
Hamburg	2.646	0,95	359
<i>Insgesamt</i>	63.267	48,51	767

Quelle: eigene Berechnungen; Einwohner per 01.01.2001 aus Arbeitsgemeinschaft Media-Analyse (2001); Zahl der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten mit Stand vom 01.01.2001 aus Steuerberaterkammer Rheinland-Pfalz (2001), S. 30.

II. Zur Relation von Marktpotenzial und Anzahl der Steuerberater

Bei der Beurteilung der Frage, ob dem Nachfragepotenzial des Steuerberatungsmarktes eine angemessene Anzahl von Berufsangehörigen gegenübersteht, ist zu unterscheiden, ob sie aus der Sicht der Mandanten oder aus der Sicht der Steuerberater beantwortet werden soll. Bisher wurde diese Frage ausschließlich aus Sicht der Berufsangehörigen gestellt. So stellt z. B. *Pasch* durchaus zutreffend fest: „Eine Untersuchung, inwieweit *für die* steigende Zahl der *Steuerberater* ein ausreichendes Marktpotenzial vorhanden ist, fehlt bislang.“¹⁹³.

Funktionsträger der Interessenvertretungen des Berufsstandes behaupten zu jeder Zeit, der Konkurrenzkampf nehme zu, und auf immer weniger Mandate kämen immer mehr Steuerberater. *Dann* spricht in diesem Zusammenhang von einer zu be-

¹⁹³ Pasch, H. (1997b), S. 119, Hervorhebungen des Verf.

fürchtenden Überfüllung des Berufsstandes.¹⁹⁴ Knief regt sogar an, der Berufsstand möge darüber nachdenken, angesichts seiner sich (vermeintlich) abzeichnenden Überbesetzung den Zugang zum steuerberatenden Beruf einzudämmen.¹⁹⁵ Das Szenario der drohenden Überbesetzung ist nicht glaubhaft und wird sogar durch die Berufsvertretung selbst widerlegt. In der Verbandsschrift „Steuerberater im Aufwärtstrend“ wird unter Bezugnahme auf offizielle Statistiken festgestellt, dass der Steuerberaterberuf „krisensicher“ sei, die Zahl der Rechtsanwälte wesentlich stärker gestiegen sei als jene der Steuerberater und ein zunehmender Beratungsbedarf erwartet werde.¹⁹⁶ Wären die Ausführungen des DSTv zur stets aufwärts verlaufenden Einkommensentwicklung im Betrachtungszeitraum nicht mit bereits zum Zeitpunkt der Publikation veraltetem Zahlenmaterial¹⁹⁷ unterlegt, könnte man das Lobbyistenargument der drohenden Überfüllung des Berufsstandes als durch den Berufsstand selbst widerlegt qualifizieren.

Zur Konzentration der Steuerberater und zum Argument, es gebe in Relation zum Auftragsvolumen genügend (oder zu viele) Steuerberater ist zu bedenken, dass eine größere Zahl von Steuerberatern nicht zwingend ein größeres Auftragsvolumen erfordert. Es wäre leichtfertig, a priori anzunehmen, dass ausgerechnet das bisherige Betreuungsverhältnis, z. B. zu messen durch

$$\frac{\text{Anzahl der geleisteten Arbeitsstunden im Steuerberatungsmarkt insgesamt}}{\text{Anzahl der Berufsträger}}$$

adäquat ist. Man kann stattdessen genauso gut hinterfragen, ob die derzeitige Leistungserstellung die Berufsträger noch hinreichend einbindet, um von einer eigenverantwortlich erbrachten Leistung sprechen zu können oder ob der Steuerberater künftig wieder mehr selbst machen sollte („Mein Steuerberater hat nie Zeit für mich“). Es bedarf zur „Unterbringung“ weiterer Berufsangehöriger also nicht zwingend quantitativer Steigerungen des Mandats- oder Honorarvolumens; die zusätzlichen Berufsträger können vielmehr auch zu einer qualitativen Verbesserung durch die Schaffung einer günstigeren Betreuungsrelation eingesetzt werden.

Statistiken, welche etwa Kanzleiumsätze pro Berufsträger im Zeitablauf oder die Steuerberaterdichte pro Einwohner (oder anderer Bezugsgrößen) ausweisen, sind für die Frage nach der Angemessenheit der Zahl der Berufsangehörigen wenig brauchbar, da einzelne Bezugsgrößen wie Einwohnerzahl, Erwerbstätigenzahl, Anzahl der Eigenheimbesitzer, Arbeitsstättenzahl, Durchschnittseinkommen usw. jeweils nur sehr unvollkommen mit der Nachfrage nach Steuerberaterdienstleistungen

¹⁹⁴ Vgl. Dann, W. (1987), S. 127.

¹⁹⁵ Diese als Anregung zum Nachdenken verpackte Aussage entpuppt sich im Kontext der Originalquelle als mehr oder weniger offene Forderung. Vgl. Knief, P. (1988), S. 97–98.

¹⁹⁶ Vgl. Deutscher Steuerberaterverband e.V. (1996), S. 6–7.

¹⁹⁷ Die Ausführungen des DSTv zur Einkommenssituation der Steuerberater beziehen sich auf zum Zeitpunkt der Publikation 10 Jahre zurückliegende Zeiträume. Vgl. Deutscher Steuerberaterverband e.V. (1996), S. 7.

korrelieren.¹⁹⁸ Die Nachfrage nach Steuerberatungsdienstleistungen dürfte vielmehr eine Funktion einer Vielzahl von teils einander ergänzenden, teils einander substituierenden Variablen sein, von denen die hier genannten Bestimmungsgrößen nur einen Teil darstellen.¹⁹⁹ Diese Statistiken werden in der vorliegenden Arbeit – sofern überhaupt – eher der Vollständigkeit halber dargestellt. Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass die Zahl der Kammermitglieder nur bedingt Aussagen über die Zahl der aktiv tätigen Steuerberater liefert. Neben den nur in Teilzeit tätigen Steuerberatern, die vor allem bei Frauen vermutlich einen nennenswerten Teil ausmachen, sind die meisten Steuerberater auch im Rentenalter noch Kammermitglieder, da mit einer Einstellung ihrer Kammermitgliedschaft und der damit verbundenen Rückgabe der Bestellung i. Allg. nicht nur die prestigeträchtige Berufsbezeichnung Steuerberater²⁰⁰, sondern auch die Erlaubnis zur meist noch in vermindertem Umfang weiterbetriebenen Hilfeleistung in Steuersachen erlischt.

Der bloße Vergleich von Kanzleidurchschnittsumsätzen vernachlässigt außerdem, erst recht beim Vergleich weit auseinanderliegender Zeiträume, die im Zuge der EDV-Entwicklung drastisch veränderten „Produktionsbedingungen“.

Daneben erlauben die vorliegenden Statistiken weder eine Differenzierung der Ergebnisse nach Marktsegmenten noch eine Aussage darüber, ob unter den ausgewiesenen Betreuungsrelationen eine angemessene Relation von Qualität, Honorar und Mandantenzufriedenheit erreicht wird. Wegen dieser zahlreichen Einwände gegen die bloßen statistischen Daten und der hohen Heterogenität der Leistungserstellung soll erst gar nicht versucht werden, durch Aufbereitung des Zahlenmaterials verlässlichere Aussagen zu generieren. Ein Zahlenvergleich wird hier stets wenig brauchbare Ergebnisse liefern. Für die vorliegende Arbeit soll es genügen, dass die in Abschnitt A genannten – zugegebenermaßen statistisch wenig gesicherten – Arbeitshypothesen dieser Untersuchung (z. T. extremer Arbeitseinsatz der Berufsangehörigen; Klagen der Mandanten, der Steuerberater habe zu wenig Zeit für sie; Fristenprobleme etc.) zumindest einen erheblichen „Anfangsverdacht“ begründen, dass die Zahl der Berufsangehörigen im betrachteten Marktsegment der kleinen Mandate zumindest aus Sicht der Nachfrager eher zu niedrig als zu hoch ist.

¹⁹⁸ Aus diesem Grund wird auch auf die Wiedergabe weiterer Statistiken zur Steuerberaterdichte aus der Quelle Wehmeier, W. (2000), mit den Bezugsgrößen Einwohner gesamt, Erwerbstätige, Verarbeitendes Gewerbe und Arbeitsstätten verzichtet.

¹⁹⁹ Die Qualifizierung und Quantifizierung von Bestimmungsgrößen der Nachfrage nach Steuerberatungsdienstleistungen ist durchaus von Interesse, soll im Rahmen der vorliegenden Arbeit jedoch nicht behandelt werden.

²⁰⁰ Zur Ausnahmeregelung der Fortführung der Berufsbezeichnung nach Rückgabe der Bestellung bei hohem Alter oder körperlichen Gebrechen vgl. § 47 II StBerG.

D. Marktzugangsbarrieren aufgrund berufsrechtlicher Regelungen

In diesem Abschnitt sind die jeweiligen Regelungen zunächst lediglich zu nennen, während deren Auswirkungen auf das Verhalten der Marktteilnehmer in Abschnitt F beschrieben werden sollen. Alleine die Begründung der Qualifizierung der genannten Regeln als Marktzugangsbarriere macht jedoch eine gewisse Vorwegnahme der Wirkungen dieser Regelungen unvermeidbar.

Die nachstehend genannten Marktzugangsbarrieren werden unterschieden in solche, die gegenüber Nicht-Berufsangehörigen wirken und solche, die gegenüber neu in den Markt eintretenden Berufsangehörigen bestehen. Als dritte Gruppe der Adressaten von Marktzugangsbarrieren werden schließlich die Marktbedingungen für in Deutschland tätige Steuerberater aus anderen EU-Mitgliedsstaaten beschrieben.

I. ... gegenüber Nicht-Berufsangehörigen

1. Vorbehaltsaufgaben (Steuerberatungsprivileg)

Das StBerG trifft mit § 2 S. 1 eine eindeutige Regelung: „Die Hilfeleistung in Steuersachen darf geschäftsmäßig nur von Personen und Vereinigungen ausgeübt werden, die hierzu befugt sind.“

Diese Vorschrift wird auch als „Steuerberatungsprivileg“ bezeichnet und geht in ihrem Kern auf das „Gesetz zur Verhütung von Mißbräuchen auf dem Gebiete der Rechtsberatung vom 13. Dezember 1935“ (!) zurück, durch welches die bis dahin auch für das Gebiet der Rechtsbesorgung bestehende Gewerbefreiheit aufgehoben wurde.²⁰¹ Der Kreis der im Sinne von § 2 S. 1 StBerG befugten Personen wird in den §§ 3 (Befugnis zu unbeschränkter Hilfeleistung in Steuersachen) und 4 StBerG (Befugnis zu beschränkter Hilfeleistung in Steuersachen) geregelt. Zu unbeschränkter Hilfeleistung in Steuersachen befugt und damit Inhaber des Steuerberatungsprivi-

²⁰¹ Vgl. Meng, D. (1991), S. 20, dort jedoch unter falschem Datum (12.12.1935) zit. Im Kontext der Gesetzesgenese dürfte auch von Interesse sein, dass mit § 5 der zeitgleich ergangenen, auf die allgemeine Rechtsberatung bezogenen, Ausführungsverordnung zu diesem Gesetz explizit geregelt wurde: „Juden wird die Erlaubnis nicht erteilt.“ Die Regelung hatte jedoch nur deklaratorischen Charakter, da der Ausschluss jüdischer Berufsträger bereits durch einen Runderlass des Reichsministers der Finanzen vom 06.04.1933 erfolgt war. Vgl. ausführlich zur Geschichte der Steuerberatung in der Diktatur Pausch, A./Kumpf, J. H. (1984), S. 237–296.

legs sind Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer.²⁰² Die Aufzählung ist eindeutig und abschließend. Vertreter anderer Berufe (z. B. Bilanzbuchhalter) sind damit von dem Geschäftsfeld „unbeschränkte Hilfeleistung in Steuersachen“ ausgeschlossen.

Die Abgrenzung dieses Geschäftsfeldes führt häufig zu Schwierigkeiten für Nicht-Berufsangehörige. Während die geschäftsmäßige Besorgung bloßer Buchhaltungsarbeiten, etwa durch geprüfte Bilanzbuchhalter, seit einem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts aus 1980²⁰³ nicht mehr unter das Verbot der unbefugten Hilfeleistung in Steuersachen fällt, ist das Einrichten einer Buchführung oder das Anfertigen (im Zeitalter der EDV-Buchhaltung in einfachen Fällen auch bloß das „Ausdrucken“) einer Umsatzsteuer-Voranmeldung durch den Bilanzbuchhalter weiterhin verboten.²⁰⁴ Auch bei der Bewerbung seiner Dienstleistungen muss der bloße Buchhalter jede Bezeichnung seiner Tätigkeit, die im entferntesten Ähnlichkeit mit Berufsangehörigen vorbehaltenen Termini aufweist, vermeiden. So darf ein Bilanzbuchhalter z. B. seine Tätigkeit nicht unter den Bezeichnungen „Buchführung“²⁰⁵, „Buchhaltungsservice“²⁰⁶, „Finanzbuchhaltung“²⁰⁷ oder „Büro für das Rechnungswesen“²⁰⁸ bewerben. Erst seit Inkrafttreten des 7. StBÄndG hat dieser Personenkreis das Recht erhalten, sich im Geschäftsverkehr als „Buchhalter“ bezeichnen zu dürfen.²⁰⁹

Die Einhaltung des Verbots der unerlaubten Hilfeleistung in Steuersachen wird von den Steuerberaterkammern mit besonderer Aufmerksamkeit verfolgt. Der überwiegende Teil der Klagen gegen Nicht-Berufsangehörige wird von den Steuerberaterkammern erhoben. Der Verdacht, dass es bei diesen Klagen nicht immer vorrangig um den Schutz des ratsuchenden Publikums, sondern um die Bewahrung lukrativer Einnahmequellen der Berufsangehörigen geht, wird offen geäußert²¹⁰ und konnte bisher nicht überzeugend widerlegt werden.

§ 4 Nr. 1 bis 15 StBerG zählt eine Reihe von Personen auf, die zu beschränkter Hilfeleistung in Steuersachen befugt sind. Die Befugnisse beschränken sich im Allgemeinen auf eng abgegrenzte Spezialgebiete und konkurrieren kaum mit den typischen Tätigkeitsfeldern der Inhaber des Steuerberatungsprivilegs. Eine nennenswer-

²⁰² Daneben sind auch die von Berufsangehörigen zur Berufsausübung betriebenen Gesellschaften wie Steuerberatungs-, Rechtsanwalts-, Wirtschaftsprüfungs- und Buchprüfungsgesellschaften zu unbeschränkter Hilfeleistung in Steuersachen befugt.

²⁰³ Vgl. BVerfG, Beschl. v. 18.06.1980, 1 BvR 697/77.

²⁰⁴ Vgl. nur OLG Köln, Ur. v. 31.01.1992 – 6 U 111/91; OLG Düsseldorf, Ur. v. 28.08.1998 – 20 U 11/98.

²⁰⁵ Vgl. LG Berlin, Beschl. v. 26.08.1993 – 27 O 387/93.

²⁰⁶ Vgl. LG Essen, Ur. v. 21.07.1999 – 41 O 93/99.

²⁰⁷ Vgl. OLG Dresden, Ur. v. 01.09.1998 – 14 U 174/98.

²⁰⁸ Vgl. OLG Karlsruhe, Ur. v. 25.11.1998 – 6 U 269/97.

²⁰⁹ Vgl. § 6 IV StBerG.

²¹⁰ Lücht, G. van de (1994), S. 124: „Hier hat sich semantische Spitzfindigkeit mit Futterneid und Pfründedenken zu einer unheiligen Allianz vereinigt.“; vgl. auch o.V. (1995), S. 22.

te Relevanz für den Steuerberatungsmarkt besitzen hierbei lediglich die Lohnsteuerhilfvereine (§ 4 Nr. 11 StBerG) und Berufsvertretungen, die ihre Mitgliedsbetriebe steuerlich beraten (§ 4 Nr. 7 und 8 StBerG).²¹¹

Materiell überflüssig, aus deklaratorischen Gründen aber offenbar gewünscht ist das explizite Verbot der unbefugten Hilfeleistung in Steuersachen durch § 5 I StBerG, welches sich auch ohne diese Vorschrift bereits durch die Positiv-Abgrenzungen der §§ 2 bis 4 StBerG ergibt.

Interessant sind in diesem Zusammenhang außerdem jene Vorschriften, welche die Finanzverwaltung dazu ermächtigen, teilweise sogar verpflichten, an der Wahrung des Steuerberatungsprivilegs und der Stärkung der Rolle der Steuerberaterkammer als Überwachungsorgan des Steuerberatungsmarktes mitzuwirken. Die Finanzverwaltung hat nach § 80 V AO Bevollmächtigte und Beistände zurückzuweisen, „wenn sie geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten, ohne dazu befugt zu sein“. Daneben ist die Finanzbehörde nach § 5 II StBerG verpflichtet, ihr bekannt werdende Tatsachen, „... die den Verdacht begründen, dass eine Person ... geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leistet ...“ der für das Bußgeldverfahren zuständigen Stelle mitzuteilen. § 10 I StBerG erlaubt der Finanzbehörde darüber hinaus die Mitteilung von Tatsachen, die den Verdacht einer Berufspflichtverletzung²¹² begründen u. a. an die zuständigen Berufskammern. Eine Besonderheit ist die in § 411 AO vorgesehene Einschaltung der Berufskammer vor Erlass eines Bußgeldbescheides gegen einen Berufsangehörigen wegen einer in Ausübung seines Berufes begangenen Steuerordnungswidrigkeit. Hiernach ist der Berufskammer Gelegenheit zu geben, entscheidungserhebliche Gesichtspunkte vorzubringen. Diese Regelung soll eine Schutzwirkung für die jeweils betroffenen Berufsangehörigen entfalten. Diese können auf die Einschaltung der Berufskammer jedoch nicht verzichten, weshalb Zweifel angebracht sind, ob durch § 411 AO tatsächlich nur der Schutz der Berufsangehörigen bezweckt wird.²¹³ Bei den genannten Vorschriften handelt es sich um in § 30 IV Nr. 2 AO vorgesehene Ausnahmen, welche die Verletzung des in § 30 AO postulierten Steuergeheimnisses rechtfertigen. In bissiger Diktion könnte man auch von einer Denunziationsermächtigung sprechen. In Kenntnis dieser Vorschriften ist Personen, die unbefugt Hilfe in Steuersachen leisten, dringend davon abzuraten, das auf den meisten Steuererklärungen befindliche Feld „an der Erstellung der Erklärung hat mitgewirkt“ auszufüllen.

²¹¹ Für umfassende Ausführungen zur Bedeutung der Träger beschränkter Steuerberatungsbefugnis vgl. die empirisch ausgerichtete Diss. von Verbeek, E. (1986).

²¹² Der hierzu ergangene gleichlautende Ländererlass v. 01.08.1990 stellt klar, dass die Mitteilungsberechtigung sich nicht bloß auf Pflichtverletzungen bei der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen beschränkt, sondern sich auch auf nicht unmittelbar bei der Berufsausübung begangene Berufspflichtverletzungen erstreckt (z. B. Verfehlungen in eigenen Steuerangelegenheiten, Verstoß gegen das Verbot einer gewerblichen Tätigkeit oder einer unvereinbaren Arbeitnehmertätigkeit).

²¹³ Vgl. Bilsdorfer, P. (1999), S. 139.

Das durch die gesetzlich garantierten Vorbehaltsaufgaben geschaffene Steuerberatungsprivileg stellt das umfassendste und wirksamste Hindernis für die Teilhabe Nicht-Berufsangehöriger am Markt für Steuerberatungsdienstleistungen dar.

2. Zugang zum Beruf des Steuerbevollmächtigten

Bei den derzeit praktizierenden Steuerbevollmächtigten handelt es sich entweder um Personen, die vor 1972 die Prüfung ablegten (Regelfall) oder um Personen, die im Zuge der Herstellung der deutschen Einheit in den Genuss einer Übergangsregelung kamen (Ausnahmefall).

a) Regelfall

Der Zugang zum Beruf des Steuerbevollmächtigten wurde grundsätzlich durch das Zweite Steuerberatungsänderungsgesetz 1972 geschlossen. Zu dieser Zeit bereits bestellte Steuerbevollmächtigte konnten während einer Übergangszeit durch Besuch eines Seminars und einer kurzen mündlichen Prüfung die Bestellung als Steuerberater erlangen. Die Schaffung des Einheitsberufs war 1972 sehr umstritten²¹⁴ und ging letztlich zu Gunsten der bereits bestellten Steuerbevollmächtigten aus, die im Rahmen einer, im Verhältnis zur regulären Steuerberaterprüfung unproblematischen, Übergangsprüfung eine Aufwertung ihrer Berufsbezeichnung erlangen konnten. Für die Steuerberater ergab sich der Vorteil, dass das konkurrierende Berufsbild des Steuerbevollmächtigten abgeschafft wurde und damit der künftige Zugang zum Steuerberatungsmarkt nur noch über die sehr viel schwierigere Steuerberaterprüfung führte. Gleichzeitig wurden die Zugangsvoraussetzungen zum Steuerberaterberuf gelockert, indem seither auch Prüfungsbewerber ohne Studium zugelassen werden, wenn sie neben einer abgeschlossenen kaufmännischen Ausbildung eine mindestens zehnjährige Tätigkeit im Steuerwesen nachweisen können. Diese Erweiterung der Zugangsvoraussetzung durch Verzicht auf das Akademikerprinzip war keine so bedeutende Öffnung des Marktzuganges, wie es auf den ersten Blick scheinen mag. Statistiken der Prüfungsergebnisse zeigen, dass die Bewerber ohne Hochschulstudium bis heute nur einen geringen Anteil der Prüfungsteilnehmenden stellen und darüber hinaus deutlich häufiger als die akademisch vorgebildeten Prüfungskandidaten die Prüfung nicht bestehen.²¹⁵ Zusammenfassend brachte die Schaffung des Einheitsberufes Steuerberater wegen der gleichzeitigen Schließung des erleichterten Zuganges zum Steuerberatungsmarkt über den Beruf des Steuerbevollmächtigten eine weitere Zugangsbarriere für Nicht-Berufsangehörige.

²¹⁴ Die im Namen von 203 Steuerberatern erhobene Verfassungsbeschwerde gegen die Zusammenführung beider Berufe und die im Namen von 1231 Steuerberatern beantragte einstweilige Anordnung hatten keinen Erfolg. Vgl. Pausch, A./Kumpf, J. H. (1984), S. 406.

²¹⁵ Eine ausführliche Auswertung der Ergebnisse der Steuerberaterprüfungen findet sich in Abschn. D.I.3.b)(2).

b) Ausnahmefall

Eine Wiederbelebung erfuhr der Beruf des Steuerbevollmächtigten im Rahmen der Übergangsregelungen, die aus Anlass der Herstellung der Deutschen Einheit geschaffen wurden. In der DDR konnte noch bis 1958 die Prüfung zum „Helfer in Steuersachen“ abgelegt werden. Die zum Zeitpunkt der Grenzöffnung am 09. November 1989 noch zugelassenen rund 300 Helfer in Steuersachen wurden gemäß § 19 II der Verordnung über die Hilfeleistung in Steuersachen (StBerO) vom 27. Juni 1990 ohne weiteres zu Steuerbevollmächtigten. Bei Nachweis einer berufspraktischen hauptberuflichen Tätigkeit auf dem Gebiet des Steuerwesens von je nach Vorbildung sechs, zehn oder fünfzehn Jahren wurden diese Steuerbevollmächtigten auf Antrag zu Steuerberatern bestellt. Hierbei handelte es sich jedoch um vorläufige Bestellungen, welche bis zum 31. Dezember 1997 befristet waren und durch erfolgreichen Besuch eines Seminars in unbefristete Bestellungen umgewandelt werden konnten.²¹⁶

3. Zugang zum Beruf des Steuerberaters

Der Beruf des Steuerberaters ist ein in hohem Maße reglementierter Beruf. Anders als etwa in der Branche der Unternehmensberater darf als Steuerberater nur tätig werden, wer nach § 40 StBerG von der zuständigen Steuerberaterkammer²¹⁷ als Steuerberater bestellt wurde. Voraussetzung für die Bestellung ist nach § 35 I StBerG das Bestehen der Steuerberaterprüfung oder die Befreiung²¹⁸ von der Steuerberaterprüfung.

a) Zulassung zur Steuerberaterprüfung

Es genügt jedoch nicht, sich einfach zur Steuerberaterprüfung anzumelden, vielmehr muss der Prüfungsbewerber gewisse fachliche²¹⁹ Voraussetzungen erfüllen, um überhaupt in einem förmlichen, kostenpflichtigen Verfahren zur Prüfung zugelassen werden zu können.²²⁰

²¹⁶ Vgl. § 40 a StBerG.

²¹⁷ Vor dem Inkrafttreten des 7. StBÄndG am 01.07.2000 lag die Bestellungshoheit bei den jeweiligen für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörden.

²¹⁸ Diese wird nach § 38 StBerG in einschlägigen Bereichen eingesetzten Professoren, Finanzrichtern, Beamten und Angestellten des gehobenen und höheren Dienstes der Finanzverwaltung erteilt.

²¹⁹ Vgl. § 36 StBerG.

²²⁰ Bis zum Inkrafttreten des 7. StBÄndG am 01.07.2000 war bereits vor der Prüfungszulassung auch die jetzt erst im Bestellungsverfahren vorgeschriebene Prüfung der persönlichen Eignung (vgl. Abschn. D.I.3.c)) vorzunehmen. Vgl. § 37 StBerG a. F.

(1) Fachliche Voraussetzungen

Die Zulassung zur Prüfung setzt das Vorliegen einer bestimmten Vorbildung und einer bestimmten hauptberuflichen praktischen Tätigkeit voraus. Die geforderten Voraussetzungen für die Zulassung zur Steuerberaterprüfung ergeben sich (unter Vernachlässigung von Spezial- und Übergangsregelungen) aus nachstehender Übersicht²²¹.

Tabelle 9

Fachliche Voraussetzungen für die Zulassung zur Steuerberaterprüfung

Varianten	Vorbildungsvoraussetzung	Tätigkeitsvoraussetzung
A) Der Normalweg (§ 36 I Nr. 1 StBerG)	<i>Wirtschafts- oder rechtswissenschaftliches Hochschulstudium</i> oder Hochschulstudium mit wirtschaftswissenschaftlicher Fachrichtung und einer Regelstudienzeit von <i>mindestens acht Semestern</i>	anschließende <i>zweijährige praktische Tätigkeit</i> auf dem Gebiet der von den Bundes- oder Landesbehörden verwalteten Steuern
B) Studium mit kürzerer Regelstudienzeit (§ 36 I Nr. 2 StBerG)	<i>Wirtschafts- oder rechtswissenschaftliches Hochschulstudium</i> oder Hochschulstudium mit wirtschaftswissenschaftlicher Fachrichtung und einer Regelstudienzeit von <i>weniger als acht Semestern</i>	anschließende <i>dreijährige ... Tätigkeit</i> auf dem Gebiet der ... Steuern
C) Der Weg über die Berufspraxis (§ 36 II Nr. 1 StBerG)	Abschlussprüfung in einem kaufmännischen <i>Ausbildungsberuf</i> oder gleichwertige Vorbildung	anschließende <i>zehnjährige ... Tätigkeit</i> auf dem Gebiet der ... Steuern (für geprüfte Bilanzbuchhalter oder Steuerfachwirte genügt eine <i>siebenjährige Tätigkeit</i>)
D) Der Weg über die Finanzverwaltung (§ 36 II Nr. 2 StBerG)	Angehörige des gehobenen Dienstes oder vergleichbare Angestellte der <i>Finanzverwaltung</i>	dort mindestens <i>siebenjährige praktische Tätigkeit</i> als Sachbearbeiter oder in mindestens gleichwertiger Stellung auf dem Gebiet der ... Steuern

Quelle: eigene Erstellung nach § 36 StBerG, die Bezeichnung „Normalweg“ geht auf Rose zurück²²².

(a) Vorbildungsvoraussetzungen

Bis zum Inkrafttreten des 7. StBÄndG wurde Bewerbern mit abgeschlossenem Fachhochschulstudium eine um ein Jahr längere berufspraktische Tätigkeit abverlangt als Universitätsabsolventen. Diese Differenzierung ist in der neuen Fassung des StBerG nicht mehr zu finden. Dort wird nur noch nach der Regelstudienzeit des jeweiligen Studiums unterschieden.

²²¹ Zur Bezeichnung der Übersicht als „Tabelle“ vgl. FN 145.

²²² Vgl. Rose, G. (1989), S. 63, wie auch in der aktuellen Auflage Rose, G. (1995), S. 63.

Für den so genannten Normalweg zum Steuerberaterberuf gilt nach wie vor das Akademikerprinzip. Daneben wurde jedoch auch für Bewerber ohne Studium der Zugang zur Steuerberaterprüfung erleichtert, sofern die Bewerber geprüfte Bilanzbuchhalter oder Steuerfachwirte sind. Diese aufgrund eines kaufmännischen Ausbildungsberufes und entsprechend längerer berufspraktischer Tätigkeit zur Prüfung zugelassene Personengruppe erzielt jedoch deutlich niedrigere Erfolgsquoten in der Steuerberaterprüfung. Die praxiserfahrenen Kandidaten fallen signifikant häufiger durch als die nur auf kurze berufspraktische Erfahrung zurückblickenden Akademiker. Dies legt den Verdacht nahe, dass die Steuerberaterprüfung nicht besonders praxisnah angelegt ist.²²³

Andererseits stützt die hohe Praktikerquote innerhalb der durchgefallenen Prüfungsteilnehmenden jene Stimmen, die für den Berufsstand der Steuerberater das reine Akademikerprinzip fordern. Die Frage, ob ein Steuerberater zur Ausübung seines Berufs faktisch eines Hochschulstudiums bedarf, ist nicht Gegenstand dieser Arbeit und soll daher hier nur kurz diskutiert werden. Die Notwendigkeit eines Studiums (oder umgekehrt langjähriger berufspraktischer Erfahrung) dürfte jedenfalls vor allem vom individuellen konkreten Tätigkeitsgegenstand des Steuerberaters abhängen. Der bisher nicht in der Literatur, dafür aber in Kollegengesprächen zu vernehmende Einwand, dass schließlich auch Arzthelferinnen oder Rechtsanwaltsgehilfinnen nicht ohne Studium der Zugang zum Arzt- oder Rechtsanwaltsberuf offen stehe, ist ersichtlich aus zwei Gründen nicht stichhaltig. Die Berufe sind im Hinblick auf die Tätigkeiten der Hilfskräfte nicht vergleichbar. Selbst bei Vergleichbarkeit der Verhältnisse der verschiedenen Berufsgruppen wäre noch nicht bewiesen, dass ausgerechnet das Akademikerprinzip in der angeführten Vergleichsgruppe die verfolgten Ziele²²⁴ am besten erreicht.

Bei der Forderung nach konsequenter Verfolgung des Akademikerprinzips²²⁵ wird regelmäßig übersehen, dass die akademische Ausbildung weniger eine zusätzliche als eine alternative Berufsvorbereitung darstellt. Ein Mehr an akademischer Grundausbildung wird nahezu zwingend durch ein Weniger an berufspraktischer Grundausbildung und Erfahrung erkaufte. Die Forderung nach einer Akademisierung des Berufsstandes geht damit zumindest teilweise mit einem Verzicht auf berufspraktische Grundausbildung einher.

Jedenfalls dürfte das Akademikerprinzip nicht mit der Beobachtung zu vereinbaren sein, dass Steuerberater teils wegen zunehmender Arbeitsbelastung, teils mangels praktischer Kenntnisse (etwa in den Disziplinen Buchhaltung und Lohnabrechnung) immer mehr Tätigkeiten auf Personen übertragen, denen die selbstständige

²²³ Vgl. hierzu Herzig, N./Watrin, C. (1994), S. 1285, die eine „breite Kluft“ zwischen „...dem Anforderungsprofil an einen Steuerberater und den Klausurinhalten...“ sehen, sowie Rose, G. (1996 b) S. 558, der die Steuerberaterprüfung als „verwaltungsfromme“ Prüfung kritisiert, die mit der Praxis wenig zu tun habe.

²²⁴ Auch diese wären zunächst noch zu definieren.

²²⁵ Vgl. Schick, W. (1985), S. 175 m. w. N.

Berufsausübung verwehrt wird. Dies kann zu der paradoxen Arbeitsteilung führen, dass jene Personen, welche die Arbeiten tatsächlich verrichten, hierzu nur befugt sind, weil sie im Dienste einer Person stehen, die zu dieser Arbeit faktisch nicht in der Lage ist.

(b) Tätigkeitsvoraussetzungen

Die zur Prüfungszulassung notwendige Dauer der berufspraktischen Tätigkeit wurde gegenüber der alten Gesetzesfassung für Universitätsabsolventen um ein Jahr, für Fachhochschulabsolventen mit einer Regelstudienzeit von mehr als acht Semestern (wegen der Gleichstellung mit den Universitätsabsolventen) sogar um zwei Jahre auf nunmehr einheitlich zwei Jahre verkürzt.

Nach § 36 III StBerG muss die berufspraktische Tätigkeit nur mehr in einem Umfang von mindestens 16 Wochenstunden auf dem Gebiet der von den Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwalteten Steuern ausgeübt werden. In der vorhergehenden Gesetzesfassung wurde noch eine hauptberufliche Tätigkeit verlangt. Die dort geforderten Tätigkeitsdauern verlängerten sich entsprechend, wenn die Tätigkeit als Teilzeitbeschäftigung ausgeübt wurde. Eine Tätigkeit von weniger als der Hälfte der regelmäßigen Arbeitszeit wurde überhaupt nicht angerechnet. Der EuGH entschied 1997, dass diese Regelung nicht mit der Richtlinie 76/207/EWG des Rates vom 09. Februar 1976 zur Verwirklichung des Grundsatzes der Gleichbehandlung von Männern und Frauen hinsichtlich des Zugangs zur Beschäftigung, zur Berufsausbildung und zum beruflichen Aufstieg sowie in Bezug auf die Arbeitsbedingungen vereinbar sei.²²⁶ Dem EuGH-Urteil wurde bis zur Umsetzung des 7. StBÄndG zunächst vorläufig durch einen Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 12. Januar 1999 Rechnung getragen.²²⁷

Die berufspraktischen Voraussetzungen haben – wie oben dargestellt – nicht nur eine zeitliche Komponente, die etwa auf die Dauer der Berufserfahrung abstellen würde, sondern auch eine fachliche. Nur die praktische Tätigkeit auf dem „Gebiet der von den Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwalteten Steuern“²²⁸ genügt den gesetzlichen Zulassungsanforderungen. Damit sind Personen, die das Steuerberaterexamen anstreben, im Regelfall²²⁹ darauf festgelegt, eine gewisse Zeit in einer

²²⁶ Vgl. EuGH, Urt. v. 02.10.1997 – C – 100/95.

²²⁷ Vgl. Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 12.01.1999.

²²⁸ § 36 III StBerG.

²²⁹ Auch die Tätigkeit in der Steuerabteilung eines Gewerbebetriebs oder als wissenschaftlicher Mitarbeiter einer Universität kann die berufspraktischen Voraussetzungen erfüllen, sofern die Tätigkeit auf dem Gebiet der von den Bundes- und Landesfinanzbehörden verwalteten Steuern erfolgt. Diese Zugangswege stellen jedoch die Ausnahme dar. Wegen denkbarer Probleme hinsichtlich der Anerkennung als berufspraktische Tätigkeit i. S. des § 36 III StBerG empfiehlt sich in Zweifelsfällen die Einholung einer gebührenpflichtigen verbindlichen Auskunft gem. § 38 a I StBerG, bevor mit der sehr zeit- und kostenintensiven Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung begonnen wird.

Steuerberatungs- oder Wirtschaftsprüfungskanzlei²³⁰ zu arbeiten. Hieraus ergibt sich für die im Markt befindlichen Steuerberater und Wirtschaftsprüfer als Gruppe ein faktisches Ausbildungsmonopol²³¹ für ihren eigenen Berufsnachwuchs und damit auch für ihre eigenen Konkurrenten. Es ist nicht ersichtlich, dass dieses Monopol etwa dazu ausgenutzt würde, durch Nichtanbieten von Arbeitsplätzen für Hochschulabgänger einen geringeren Zuwachs an neu zugelassenen Steuerberatern zu erreichen. Dies wäre auch nicht im Sinne der einstellenden Ausbilder, die zur Erbringung ihrer Dienstleistungen schließlich eine hinreichende Zahl fachlicher Mitarbeiter benötigen. Es kann jedoch beobachtet werden, dass die entsprechenden Tätigkeiten in Steuerberatungs- und/oder Wirtschaftsprüfungskanzleien vergleichsweise niedrig vergütet werden.²³² Am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Wirtschaftsprüfung und Rechnungswesen der Universität Trier liegen durch laufende Gespräche mit Absolventen Erfahrungen vor, nach denen die Vergütungen von vergleichbaren Absolventen desselben Studienschwerpunktes erhebliche Unterschiede aufweisen. Die z. T. mit beträchtlichem Abstand niedrigsten Vergütungen werden hierbei jenen Absolventen gezahlt, die nach dem Studium in einer Steuerberatungs- oder Wirtschaftsprüfungskanzlei²³³ anfangen. Deutlich höhere Vergütungen werden hingegen in der gewerblichen Wirtschaft, bei Unternehmensberatungen, Banken und Versicherungen sowie bei öffentlichen Organisationen gezahlt.²³⁴ Das Schlusslicht bilden die Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzleien hierbei nicht nur hinsichtlich der Einstiegsgehälter, sondern auch hinsichtlich der Dynamik der Gehaltsentwicklung.²³⁵ Selbst die Ausbildungsvergütungen der Branche lagen im Jahr 2000 zumindest in Rheinland-Pfalz mit durchschnittlich 950 DM/Monat (= 486 €) deutlich unter dem Durchschnitt der Ausbildungsvergütungen in den alten Bundesländern von 1.117 DM/Monat (= 571 €) und unterhalb der durchschnittlichen Vergütung einer Bürokauffrau/eines Bürokauf-

²³⁰ Zeitweise gab es bei restriktiver Auslegung der Zulassungsvoraussetzungen durch die Zulassungsausschüsse auch für Wirtschaftsprüfungsassistenten Probleme, ihre Beschäftigung als berufspraktische Tätigkeit i. S. des § 36 StBerG anerkannt zu bekommen. Hierzu hat die Finanzverwaltung inzwischen mitgeteilt, dass die Auffassung vertreten wird, „...daß die Prüfung der handelsrechtlichen Jahresabschlüsse eine praktische Tätigkeit auf dem Gebiet der von den Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwalteten Steuern ist.“ Vgl. Schreiben des BMF v. 03.03.1997.

²³¹ Zur durchaus interessante Aspekte beleuchtenden verfassungsrechtlichen Würdigung dieses Ausbildungsmonopols vgl. Schick, W. (1985), S. 181–182.

²³² Vgl. auch Klug, A. (1996), S. 148, welcher auch auf im Verhältnis zu anderen Branchen geringere Urlaubsansprüche der Mitarbeiter in Steuerberatungskanzleien hinweist.

²³³ So wurden noch im August 1999 Absolventen des genannten Lehrstuhls von einer mittelständischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Koblenz Brutto-Einstiegsgehälter von 58 TDM (= 29,7 T€) p. a. geboten.

²³⁴ Als marktübliches Gehalt eines durchschnittlichen Absolventen des genannten Lehrstuhls können Vergütungen ab mindestens 70 TDM (= 35,8 T€) p. a. beobachtet werden. Besonders qualifizierte Absolventen erhalten auch deutlich höhere Bezüge.

²³⁵ Von Absolventen wird ferner berichtet, dass in einigen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften selbst der erfolgreiche Abschluss des Steuerberater-Examens nur sehr geringe Auswirkungen auf das Gehaltsniveau hat.

mannes im Handwerk in den alten Bundesländern mit 1.036 DM (= 530 €).²³⁶ Wenig attraktiv sind vielfach auch die vor allem in kleineren Kanzleien vorzufindenden Führungsstrukturen. „Geführt wird häufig ... so, wie man selbst in den Beruf hineingelegt wurde.“²³⁷ So zeigt sich nicht selten ein branchentypischer Hang zu patriarchalischer Unternehmensführung.²³⁸

Daneben nehmen Berufseinsteiger in Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften noch einen weiteren Nachteil in Kauf. Ihre berufliche Zukunft ist insoweit ungewiss, als der Ausgang des Berufsexamens noch offen ist. Während die Berufseinsteiger in den nicht-steuerberatenden Berufen bei ordentlichen beruflichen Leistungen auf eine stetige Entwicklung ihrer Karriere vertrauen können, „schwebt das Steuerberaterexamen wie ein Damoklesschwert über den Köpfen der Berufseinsteiger“²³⁹ in der Steuerberatung. Wird das Berufsexamen – ggf. nach mehreren Versuchen – nicht bestanden, was bei den beträchtlichen Prüfungsanforderungen und den gegebenen Durchfallquoten²⁴⁰ auch begabten und fleißigen Kandidaten widerfahren kann, sind diese gescheitert und können in ihrem Beruf keine besondere Karriere mehr realisieren. Der Umstieg auf andere Arbeitgeber, wie Unternehmensberatungsgesellschaften, Banken, Versicherungen oder die gewerbliche Wirtschaft, scheitert dann häufig an der früh getroffenen, gesetzlich geforderten Festlegung auf das Tätigkeitsfeld Steuern. In jedem Fall sind auch bei einem gelungenen Umstieg wertvolle Jahre für die Arbeit an der beruflichen Karriere verloren gegangen.

(2) Persönliche Voraussetzungen

Das StBerG a. F. forderte von Prüfungsbewerbern die Erfüllung einer Reihe von persönlichen Voraussetzungen, vor allem einen Wohnsitz in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum und dass sie in geordneten wirtschaftlichen Verhältnissen leben.²⁴¹ Die Wohnsitzvoraussetzung ist mit dem 7. StBÄndG vollständig weggefallen. Die übrigen persönlichen Voraussetzungen werden nicht mehr bei der

²³⁶ In Rheinland-Pfalz werden nach einer Auskunft der Steuerberaterkammer Rheinland-Pfalz vom 17.09.2001 im ersten/zweiten/dritten Ausbildungsjahr Ausbildungsvergütungen von 800/950/1.100 DM (= 409/486/562 €) gezahlt. Anlässlich der Kammerversammlung der StBK Rheinland-Pfalz am 18.05.2001 wurde jedoch von vielen Berufsangehörigen eine deutliche Erhöhung der Ausbildungsvergütungen gefordert, welche in nächster Zeit zu erwarten ist. Zu den zitierten Vergleichszahlen vgl. Bundesinstitut für Berufsbildung (2001).

²³⁷ Merz, G. J. (1994), S. 40.

²³⁸ Vgl. Merz, G. J. (1994), S. 42; Klug, A. (1996), S. 146 m. w. N.; *Klug* ermittelt innerhalb einer empirischen Untersuchung zwar ein anderes Bild, räumt jedoch selbst ein, dass dieses nur wenig valide ist, da die Umfrage bei den Führungskräften selbst und nicht bei deren Mitarbeitern erfolgte. Vgl. Klug, A. (1996), S. 146.

²³⁹ o. V. (1997 d), ohne Seitennummerierung.

²⁴⁰ Vgl. Abschn. D. I. 3. b) (2).

²⁴¹ Vgl. § 37 I StBerG a. F.

Zulassung zur Steuerberaterprüfung, sondern erst bei der Bestellung zum Steuerberater geprüft.²⁴²

b) Die Steuerberaterprüfung

Die Steuerberaterprüfung wird sowohl innerhalb²⁴³ als auch außerhalb des Berufsstandes als besonders schwierige Prüfung anerkannt. Sie wird jährlich durchgeführt, wobei die schriftliche Prüfung jeweils an einem bundeseinheitlichen Termin im Herbst und die mündlichen Prüfungen meist im März/April des Folgejahres stattfinden. Bei Berichten betreffend die Steuerberaterprüfungen werden diese meist nur mit dem Jahr der schriftlichen Prüfung zitiert. Diese Notation soll, nicht zuletzt auch aus Platzgründen innerhalb der Abbildungen, im Folgenden beibehalten werden. Soweit also von der Steuerberaterprüfung 1999 gesprochen wird, ist damit korrekterweise die Steuerberaterprüfung 1999/2000 gemeint.

(1) Vorbereitung

Die Vorbereitung zur Steuerberaterprüfung ist ohne die Inanspruchnahme eines oder mehrerer Vorbereitungskurse kaum erfolgreich zu bewältigen. Diese Vorbereitungskurse werden in unterschiedlichen Formen, teils als Präsenz-, teils als Fernkurse überwiegend von privaten Schulungsinstituten angeboten.²⁴⁴ Die Berufsanwärter müssen hierbei sowohl in zeitlicher als auch in finanzieller Hinsicht erhebliche Investitionen erbringen. Die Prüfungsvorbereitung erstreckt sich je nach Art der Vorbereitungskurse über Zeiträume von fünf bis achtzehn Monaten. Besonders kurze Vorbereitungszeiten werden meist durch den Besuch von Intensivkursen mit internatsmäßiger Unterbringung „erkauft“. Hierbei ergeben sich je nach Kursanbieter Kursgebühren von mehr als 7.500 €²⁴⁵, hinzu kommen je nach Unterbringungs-Komfort Unterkunfts- und Verpflegungskosten zwischen 3.500 und 5.500 €. Bei der Teilnahme an Fernkursen sind für den Fernunterricht und Fern-Klausurenkurse Gebühren von ca. 2.200 € einzukalkulieren. Die bei Fernkursen zur angemessenen Vorbereitung auf die Prüfung ebenfalls empfehlenswerten Klausuren-Präsenzkurse verursachen weitere Kosten zwischen 500 und 1.250 € zzgl. Unterbringung und Verpflegung²⁴⁶. In den genannten Beträgen sind individuelle Fahrtkosten für Kursbesuche, Lerngemeinschaften und Prüfungstermine, Fachliteratur, Tele-

²⁴² Vgl. Abschn. D.I.3.c).

²⁴³ Gilgan, H.-G. (1996), S. 68: „kein Kinderspiel“; o.V. (1997 d), ohne Seitennummerierung: „harte Nuß“; Knabe, F. (1999), S. 7: „ein Stück harter Arbeit“.

²⁴⁴ Ein aktueller Überblick über die Anbieter von Vorbereitungskursen für das Steuerberater-Examen lässt sich mit der Durchsicht der Anzeigenteile der Zeitschriften NWB oder DStR gewinnen.

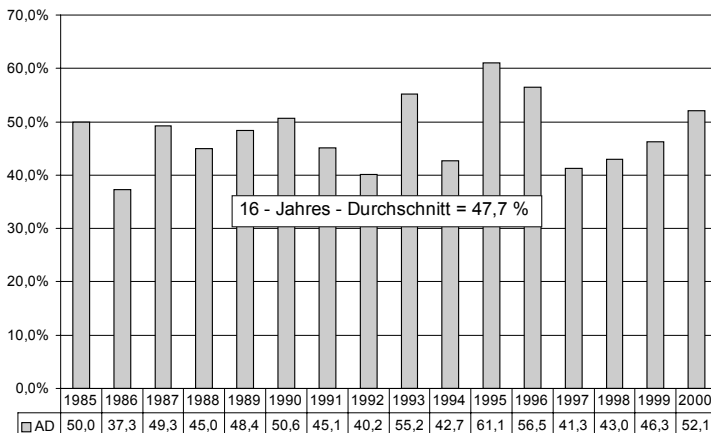
²⁴⁵ Gesamtpreis des sehr umfassenden Seminarkurses der Akademie Steuerberater Henßler, Bad Herrenalb.

²⁴⁶ Preise des Fernkurs-Anbieters Steuerrechts-Institut Knoll GmbH, München.

funkosten, Porti, Zulassungs-, Prüfungs- und Bestellungsgebühren²⁴⁷ sowie eventuelle Gehaltseinbußen bei Inanspruchnahme unbezahlten Urlaubs nicht enthalten. Insgesamt können für eine (erste) Teilnahme am Steuerberaterexamen Gesamtkosten von 5.000 bis 20.000 € sowie ein erheblicher Aufwand an Zeit und Nerven kalkuliert werden.

(2) Amtliche Prüfungsergebnisse

Nachstehende Abbildung zeigt die offizielle Statistik der bundesweiten Prüfungsergebnisse der Steuerberaterprüfungen der letzten 16 Jahre.



Quelle: Auskünfte der Bundessteuerberaterkammer, AD = Amtliche Durchfallquoten.

Abbildung 5: Amtliche Durchfallquoten 1985–2000

Innerhalb des Betrachtungszeitraums betrug die Durchfallquote sechsmal mindestens 50 % der Prüfungsteilnehmenden, 1995 sogar mehr als 60 %, 1987 und 1989 lag sie nur knapp unter 50 %. Im 16-Jahres-Durchschnitt sind 47,7 % der Prüfungsteilnehmenden gescheitert. Hierbei ist zu beachten, dass die obenstehende Statistik bundesweit aggregierte Ergebnisse zeigt, während im Vergleich der Bundesländer oftmals erhebliche Spreizungen zu beobachten sind. So war z. B. 1997 die niedrigste Durchfallquote mit 30,6 % in Schleswig-Holstein zu beobachten, während in Brandenburg 75,0 % der Prüfungsteilnehmenden durchfielen.²⁴⁸ Die nach Bundesländern differenzierten Prüfungsergebnisse werden jedoch nicht durchgängig veröffentlicht,

²⁴⁷ Für die Zulassung sind 75 €, für die Prüfung 500 € und für die Bestellung 50 € zu zahlen. Vgl. §§ 39 I, II und 40 VI StBerG.

²⁴⁸ Die Grundgesamtheit der Prüfungsteilnehmenden betrug hierbei in Schleswig-Holstein 114 und in Brandenburg 71 Personen.

so dass die im Bundeslandvergleich teils sehr unterschiedlichen Durchfallquoten hier nur punktuell erwähnt, jedoch nicht systematisch untersucht werden konnten.²⁴⁹

(3) Prüfungsmodalitäten

Die Ergebnis-Statistiken der Steuerberaterprüfungen liefern zunächst lediglich abstrakte Zahlen, welche nur dann sinnvoll interpretiert werden, wenn hierbei auch die Modalitäten der Prüfung als maßgeblicher Teil der Prüfungswirklichkeit Eingang in die Betrachtung finden. Zu den nachstehend untersuchten Prüfungsmodalitäten gehören:

- Kontrolle und Bewertung der schriftlichen Prüfung,
- Anzahl der zulässigen Prüfungsversuche,
- Rücktrittsmöglichkeit während der Prüfung,
- Zusammensetzung des Prüfungsausschusses und
- Umfang der Wiederholungsprüfung und Periodizität der Prüfung.

(a) Kontrolle und Bewertung der schriftlichen Prüfung

Aus eigener Erfahrung kann berichtet werden, dass die schriftlichen Prüfungen sehr intensiv überwacht werden, sodass hier Täuschungsversuche praktisch ausgeschlossen sind. Die bundeseinheitlichen Prüfungsaufgaben sind im Allgemeinen vor der Prüfung nur einem sehr eingeschränkten Personenkreis bekannt.²⁵⁰ Damit kann den ausgewiesenen Prüfungsergebnissen unterstellt werden, dass sie nicht durch unlautere Vorteile einzelner Prüfungsteilnehmender verfälscht sind.

Hinsichtlich der Bewertung der schriftlichen Prüfung herrscht hingegen eine gewisse Intransparenz. Zur Bewertung der Klausuren existieren angeblich bundeseinheitliche Musterlösungen mit einheitlichen Punktzusweisungen für die jeweils er-

²⁴⁹ Die Auskunftsbereitschaft der befragten Institutionen war sehr unterschiedlich. Während das rheinland-pfälzische Finanzministerium bereitwillig Auskunft erteilte, verweigerte das hessische Finanzministerium die Auskunft mit der Begründung, die Daten würden lediglich für verwaltungsinterne Zwecke erhoben.

²⁵⁰ Eine vielbeachtete Ausnahme bildete die vom sächsischen Finanzministerium eingebrachte Ertragsteuerklausur der Steuerberaterprüfung 1997, welche nahezu wörtlich einer Übungsklausur des mit der Schulung von Prüfungsteilnehmenden befassten Steuerrechts-Institutes Knoll GmbH entsprach. Der zuständige Ministerialbeamte hat diese 1993 erstmals bei Knoll eingesetzte Übungsklausur urheberrechtswidrig schlicht arbeitssparend übernommen, ohne zu ahnen, dass diese Klausur bei Knoll auch in den Jahren 1995 und 1997 in dessen Intensivkurs gestellt und ausführlich besprochen wurde. Durch diese peinliche Panne waren (ohne Verschulden des Kursanbieters) mindestens 500 Prüfungsteilnehmende exzellent vorbereitet. Inwieweit diese Panne Einfluss auf die 1997 recht niedrige (41,32 %) Durchfallquote hatte, kann nur spekuliert werden. Vgl. auch o.V. (1997 a), S. 18 und o.V. (1997 b), S. 12.

wünschten Antworten. Die Musterlösungen und die vorgegebenen Punkte sind für die Prüfer jedoch nicht bindend. Die offiziellen Musterlösungen und das vorgesehene Korrekturschema werden nicht veröffentlicht.²⁵¹

Von der grundsätzlichen Möglichkeit einer Klausureinsicht durch die Prüfungsteilnehmenden wird sehr unterschiedlich Gebrauch gemacht. Zumindest in einigen Bundesländern wird diese Möglichkeit nur auf Nachfrage angeboten, ein expliziter Hinweis auf die Möglichkeit einer Klausureinsicht erfolgt dort nicht.²⁵² Statistiken über die in den schriftlichen Prüfungen erreichten Noten sind weder auf Bundes- noch auf Landesebene verfügbar.

(b) Anzahl der zulässigen Prüfungsversuche

Die Steuerberaterprüfung kann zweimal wiederholt werden.²⁵³ Die amtlichen Durchfallquoten sind auf die Grundgesamtheit aller Prüflinge bezogen. Damit erlauben die angegebenen Durchfallquoten keinen Rückschluss auf den Erfolg/Misserfolg der Teilgruppe der Erstteilnehmenden. Der BFH führte bereits 1967 aus, dass nur solche Durchfallquoten einen gewissen Rückschluss auf den Schwierigkeitsgrad und die Angemessenheit der Prüfung erlauben, die ausschließlich auf die Erstteilnehmenden bezogen sind.²⁵⁴ Dennoch liegen bis heute keine allgemein zugänglichen Angaben vor, die es erlauben, die Durchfallquoten getrennt nach Erstprüfung und Wiederholungsprüfung auszuwerten. Es kann daher lediglich als persönliche Einschätzung des Verfassers vermutet werden, dass die Durchfallquoten, bezogen auf die Erstteilnehmer der Steuerberaterprüfung, um einiges höher sind als die auf sämtliche Prüfungsteilnehmenden bezogenen Quoten.

(c) Rücktrittsmöglichkeit während der Prüfung

Ebenfalls bedeutsam für die Interpretation der Durchfallquoten ist die recht großzügige Rücktrittsmöglichkeit während der schriftlichen Prüfung. Nach § 21 DVStB können Prüfungsteilnehmende durch Nichterscheinen zu einem Klausurtermin oder durch bloße Erklärung bis zum Ende der letzten Klausur von der Prüfung zurücktreten. Die Prüflinge können also sämtliche Klausuren mitschreiben und gegen Ende der Bearbeitungszeit der dritten sechsständigen Klausur ihren Rücktritt von der Prüfung erklären, wenn sie von ihrer Leistung nicht überzeugt sind. Die Prüfung gilt dann als nicht abgelegt. Ein Rücktritt gilt nicht als Fehlversuch. Zurückgetretene Prüfungsteilnehmende gehen nicht in die Durchfallstatistik ein und gelten bei ihrem

²⁵¹ Veröffentlicht werden lediglich die Klausuraufgaben, zu denen einige Fachverlage dann eigene Musterlösungen erstellen und veröffentlichen.

²⁵² Diese Aussage beruht auf Erfahrungen von Berufskollegen aus Baden-Württemberg, Bayern und Rheinland-Pfalz bei der Steuerberaterprüfung 1997/1998.

²⁵³ Vgl. § 35 IV StBerG.

²⁵⁴ Vgl. BFH, Urt. v. 26.09.1967 – VII 89/65.

nächsten Versuch als Erstteilnehmer. Außerdem erhalten sie nach § 39 II S. 4 StBerG 250 €, die Hälfte der Prüfungsgebühr, zurück.

Geht man stark vereinfachend davon aus, dass die zurücktretenden Teilnehmer ihre Leistung halbwegs zuverlässig einschätzen²⁵⁵, kann man annehmen, dass diese Teilnehmer durchgefallen wären, wenn sie nicht von ihrer Rücktrittsmöglichkeit Gebrauch gemacht hätten.

Unabhängig von dem durch die Gesetzesregelung geschaffenen prüfungsrechtlichen Status „Nicht teilgenommen“ bzw. „Kein Fehlversuch“, sind die Zurückgetretenen faktisch als Prüfungsteilnehmende und „Nicht bestanden“ zu qualifizieren. Denn auch sie sind zur Prüfung angetreten, haben sich monatelang vorbereitet, Kurse besucht, erhebliche Aufwendungen getätigt und das Prüfungsziel letztlich nicht erreicht. Eine diesbezüglich überarbeitete Prüfungsergebnisstatistik findet sich in Abschnitt (4).

(d) Zusammensetzung des Prüfungsausschusses

Der Prüfungsausschuss besteht nach § 10 I DVStB aus

- drei Beamten der Finanzverwaltung und
- drei Steuerberatern oder zwei Steuerberatern und einem Vertreter der Wirtschaft.

Ein langjähriger Beobachter der Steuerberaterprüfungen führt aus, der Vertreter der Wirtschaft sei meist ein Jurist und im Zweifel als Freiberufler ebenfalls den Belangen des Berufsstandes zugeneigt.²⁵⁶

Der Prüfungsausschuss besteht damit zur Hälfte aus Steuerberatern oder diesem Berufsstand meist zugeneigten Personen. In dieser Besetzung nimmt der Ausschuss auch die mündliche Prüfung ab, deren Ergebnis nach § 28 I DVStB zur Hälfte in die Gesamtnote eingeht.²⁵⁷

In diesem Zusammenhang ist auch die Äußerung interessant, es werde „... kein Hehl daraus gemacht, daß die Steuerberaterkammern mit allem Nachdruck darum bemüht sind, die Zahl der jährlichen Neubestellungen zum Steuerberater auf einem dem Berufsstand erträglich erscheinenden Niveau zu halten.“²⁵⁸ Aus anderer Quelle wurde berichtet, dass eine Steuerberaterkammer ihren Einfluss in der mündlichen Prüfung umgekehrt dazu nutze, die „katastrophalen Ergebnisse“ der von der Finanzverwaltung gestellten und sich damit dem Einfluss der Kammer entziehenden

²⁵⁵ Die selbstverständliche Möglichkeit einer falschen Selbsteinschätzung soll an dieser Stelle nicht diskutiert werden.

²⁵⁶ Vgl. Knoll, W. (1997), S. 3.

²⁵⁷ Bedenken gegen die gleichwertige Berücksichtigung des schriftlichen und des mündlichen Teils der Steuerberaterprüfung werden vom BFH nicht geteilt. Vgl. BFH-Urt. v. 20.04.1971 – VII R 95/68.

²⁵⁸ Knabe, F. (1999), S. 7 (Walter Knoll zitierend) und Knoll, W. (1997), S. 3.

schriftlichen Prüfung 2000/2001 durch eine eher milde mündliche Prüfung zumindest teilweise zu kompensieren.²⁵⁹

Die hälftige Besetzung des Prüfungsausschusses mit Berufsangehörigen und diesen zugeneigten Personen lassen zumindest Zweifel an der Objektivität ihres Urteilsvermögens aufkommen. Andererseits dürfte es nach Einschätzung des Verfassers nicht sinnvoll sein, den Einfluss der Finanzverwaltung auf die Steuerberaterprüfung zu vergrößern. Jene Behörde, gegenüber welcher der Steuerberater die Interessen seiner Mandanten notfalls mit Vehemenz zu vertreten hat, hat bereits heute durch die Abwicklung der schriftlichen Prüfung und die paritätische Besetzung des Prüfungsausschusses einen entscheidenden Einfluss auf den Berufszugang ihrer späteren „Gegner“. Inwieweit dies zu Fehlentwicklungen hinsichtlich der Ausbildung und des Berufszuganges von Steuerberatern führt, sei an dieser Stelle nur als Frage formuliert.

Das Verfahren der mündlichen Steuerberaterprüfung ist ausgesprochen intransparent, da Noten für die Leistungen erfolgreicher Prüfungsteilnehmender gem. § 28 I S. 4 DVStB nicht erteilt werden. Eine differenzierte statistische Erschließung der Prüfungsergebnisse ist daher nicht möglich.

(e) Umfang der Wiederholungsprüfung und Periodizität der Prüfung

Anders als im Bereich des Wirtschaftsprüferexamens²⁶⁰ sind in der Steuerberaterprüfung keine Ergänzungsprüfungen bei nicht ausreichenden Leistungen vorgesehen. Eine nicht bestandene Steuerberaterprüfung kann nur im Ganzen wiederholt werden. Die Anrechnung einzelner positiv bewerteter Teilleistungen ist nicht möglich. Damit muss sich jeder Prüfungskandidat im Wiederholungsfall noch einmal allen Risiken der Prüfung stellen. Es soll hier nicht bewertet werden, ob dieser Prüfungsmodus sinnvoll ist oder nicht. Festhalten kann man an dieser Stelle allerdings, dass die Wiederholungsprüfung so ein deutlich größeres Abschreckungspotenzial entfaltet.

Dass die Steuerberaterprüfung nur einmal im Jahr stattfindet, wird als Beitrag zur einer Art „Abschottung gegenüber dem Berufsnachwuchs“ kritisiert. Dies führe zu Situationen, in denen die für die Prüfungszulassung erforderliche Dauer der berufs-

²⁵⁹ Stellungnahme eines ungenannt bleibenden Berufskollegen am 18.05.2001. In dem betreffenden Kammerbezirk haben tatsächlich alle Teilnehmer der mündlichen Prüfung bestanden.

²⁶⁰ Vgl. §§ 17 und 18 PrüfO. Zum Bestehen der WP-Prüfung müssen alle Prüfungsgebiete mindestens mit 4,0 bewertet werden. Sofern einzelne Prüfungsgebiete schlechter als 4,0 bewertet wurden, ist eine Ergänzungsprüfung (nur) in dem jeweiligen Teilgebiet vorgesehen. Sind mindestens zwei Prüfungsgebiete schlechter als 4,0 bewertet worden, ist eine Ergänzungsprüfung nur möglich, wenn die Prüfungsgesamtnote mindestens 4,0 beträgt. Zur Ablegung der Ergänzungsprüfung kann sich der Bewerber nur innerhalb eines Jahres nach dem Tage der Mitteilung des Prüfungsergebnisses melden.

praktischen Tätigkeit zum Stichtag nur knapp verfehlt werde und die dadurch bedingte lange Wartezeit verfassungsrechtlich bedenklich sei.²⁶¹

(f) Zusammenfassende Würdigung der Prüfungsmodalitäten

Aufgrund

- der Intransparenz der Klausurbewertungen, des nur verhaltenen Angebotes von Klausureinsichten und der Nichtveröffentlichung von Statistiken über Noten der schriftlichen Prüfung (Abschn. (a)),
- der Nichtveröffentlichung von Statistiken über Misserfolgsquoten getrennt nach Erst- und Wiederholungsprüfung (Abschn. (b)),
- der Verzerrung der Prüfungsstatistiken durch Nichterfassung der während der Prüfung erfolgten Rücktritte (Abschn. (c)),
- der Zusammensetzung des Prüfungsausschusses und der Nichterteilung von Noten im Bestehensfall (Abschn. (d)),

ergibt sich nach Ansicht des Verfassers, dass ein gewisses Vertrauen in ein objektives Prüfungsergebnis zumindest aus der strukturellen Gestaltung der Prüfungsmodalitäten nicht herzuleiten ist.

(4) Faktische Durchfallquoten

Im Sinne dieses Kapitels als „faktisch durchgefallen“ gelten jene Prüfungsteilnehmenden, die zur Prüfung angetreten sind und diese nicht bestanden haben. Im Gegensatz zur amtlichen Durchfallquote gehören hierzu also auch jene Prüfungsteilnehmenden, die während der Prüfung zurückgetreten sind. Die offiziellen Ergebnisstatistiken der Steuerberaterprüfungen geben nur die Anzahl der zur Prüfung zugelassenen Teilnehmer und die Anzahl der im Sinne der Prüfungsordnung abgelegten schriftlichen Prüfungen an. Die Differenz beider Größen enthält jedoch sowohl Personen, die gar nicht erst zur Prüfung angetreten sind als auch Personen, die während der Prüfung zurückgetreten sind. Wie hoch der Anteil der während der Prüfung zurückgetretenen Teilnehmer an der Summe der insgesamt zurückgetretenen Teilnehmer ist, kann nur anhand punktueller Veröffentlichungen hochgerechnet werden.

Die nachstehende Tabelle enthält punktuelle Daten zum Anteil der während der Prüfung zurückgetretenen Teilnehmer. Dem Verfasser ist hierbei sehr wohl bewusst, dass ein Rückschluss von diesen teils für Rheinland-Pfalz, teils für Nordrhein-West-

²⁶¹ Der von Pohlmann, H.-R. (1999), S. 247–248 zit. Jaeger, R. ist zuzustimmen. Zu korrigieren ist allerdings ihre Aussage, die Steuerberaterprüfung finde „in manchen Bundesländern“ nur einmal im Jahr statt. Tatsächlich findet die Prüfung in allen Bundesländern nur einmal im Jahr statt.

falen vorliegenden Zahlen auf den Bundesdurchschnitt methodisch angreifbar ist. Es wird jedoch an dieser Stelle nicht der Anspruch verfolgt, den exakten Beweis für die Höhe der faktischen Durchfallquoten in einem bestimmten Erhebungsgebiet zu führen. Es soll vielmehr lediglich eine Schätzung geleistet werden, wie hoch der durchschnittliche Anteil der während der Prüfung zurückgetretenen Teilnehmer ist. Gewisse Unschärfen müssen hierbei aufgrund der Datenlage in Kauf genommen werden.

Tabelle 10

Rücktritte während der Steuerberaterprüfung

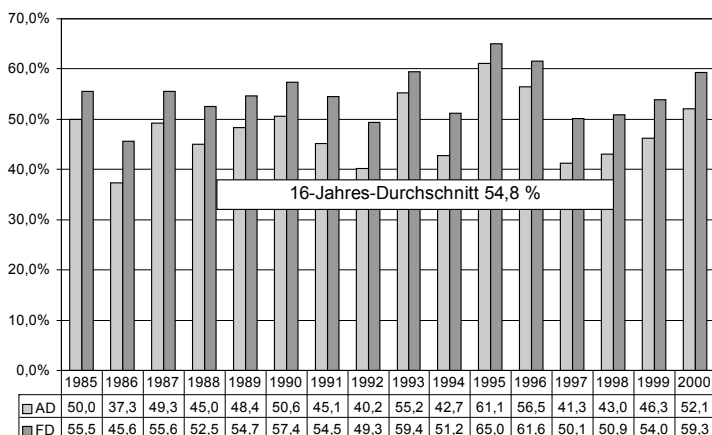
Jahr der schriftlichen Prüfung	Bundesland	Prüfungsrücktritte	davon während der Prüfung	Anteil Prüfungsrücktritte während der Prüfung
1989	RhPf.	35	14	40,00 %
1990	RhPf.	39	13	33,33 %
1991	RhPf.	57	21	36,84 %
1992	RhPf.	61	21	34,43 %
1993	RhPf.	46	31	67,39 %
1994	RhPf.	52	18	34,62 %
1995	RhPf.	48	29	60,42 %
1996	RhPf.	56	30	53,57 %
1997	NRW	367	130	35,42 %
1997	RhPf.	50	28	56,00 %
1998	RhPf.	58	24	41,38 %
1999	NRW	332	137	41,27 %
2000	NRW	335	143	42,69 %
Summe/gewichteter Durchschnitt		1.536	639	41,60 %
ungewichteter Durchschnitt				44,41 %

Quellen: Für Rheinland-Pfalz Auskunft des Ministeriums der Finanzen, für Nordrhein-Westfalen Steuerberaterkammer Westfalen-Lippe (1998), S. 4 und (2000), S. 33 und (2001), S. 22.

Eine über die Schätzung durchschnittlicher Rücktritte während der Prüfung hinausgehende Interpretation der ausgewiesenen Zahlen ist angesichts der schmalen Datenbasis problematisch. Auffallend ist jedoch der Umstand, dass zumindest in jenen Jahren, in denen mehr als die Hälfte der Rücktritte während der Prüfung erfolgte (1993: 67,3 %, 1995: 60,42 %, 1996: 53,57 %, 1997: 56,00 %), auch signifikant hohe bundesweite Durchfallquoten zu verzeichnen sind (1993: 55,2 %, 1995: 61,1 %, 1996: 56,5 %). Lediglich für 1997 ergibt sich bundesweit mit 41,3 % eine Durchfallquote unterhalb des 16-Jahres-Durchschnitts; betrachtet man hier jedoch die auf Rheinland-Pfalz entfallende Durchfallquote, so ergibt sich auch hier mit 48,1 % eine den 16-Jahres-Durchschnitt übersteigende Quote.

Dass bei relativ hohen Durchfallquoten ebenfalls ein relativ hoher Anteil an Rücktritten während der Prüfung zu verzeichnen ist, überrascht nicht und stützt die

Annahme, dass ohne die sehr großzügige Rücktrittsregelung noch sehr viel höhere Durchfallquoten realisiert würden. Für die nachstehende Abbildung wurden die amtlichen Durchfallquoten um den geschätzten Anteil der während der Prüfung zurückgetretenen Bewerber erhöht. Die Anzahl der insgesamt zurückgetretenen Prüfungsbewerber wird veröffentlicht. Der hierauf entfallende Anteil der während der Prüfung Zurückgetretenen wurde für die Jahre 1989–1996 und 1998 aufgrund der für Rheinland-Pfalz ermittelten und für 1999 und 2000 nach den für Nordrhein-Westfalen ermittelten Zahlen geschätzt. Für 1997 lagen Zahlen sowohl aus Rheinland-Pfalz als auch aus Nordrhein-Westfalen vor, hier wurde der Schätzung der gewichtete Durchschnitt beider Bundesländer zu Grunde gelegt. Für die Jahre 1985–1988 wurde mangels vorliegender Daten der gewichtete Durchschnitt der oben stehenden Tabelle eingesetzt.



Quellen: Vgl. Abbildung 5 sowie eigene Berechnungen.

AD = Amtliche Durchfallquoten, FD = Faktische Durchfallquoten.

Abbildung 6: Amtliche und faktische Durchfallquoten 1985–2000

Die Abbildung zeigt, dass nur zweimal im 16-Jahres-Zeitraum – 1986 und 1992 – mehr als die Hälfte aller tatsächlichen Prüfungsteilnehmenden die Prüfung bestanden haben. Im Durchschnitt des Betrachtungszeitraums ergibt sich eine faktische Durchfallquote von 54,8 %. Die Nichtbestehensquoten der jeweiligen Prüfungstermine liegen damit im Durchschnitt nachhaltig über 50 %. Zu bedenken ist auch hier, dass die Durchfallquoten nicht nach Erst- und Wiederholungsprüfungen differenzieren. Es kann aus einer nachhaltigen Misserfolgsquote von 50 % nicht die Behauptung abgeleitet werden, dass mehr als die Hälfte der Berufsanwärter ihr Berufsziel Steuerberater nicht erreichen. Die Misserfolgsquoten beziehen sich jeweils auf das Ergebnis eines Prüfungstermins. Eine verlässliche Aussage, wie hoch der Anteil jener Prüflinge ist, die freiwillig oder wegen dreimaligen Fehlversuchs end-

gültig von ihrem Berufsziel Abstand nehmen, ist nur auf Basis einer Längsschnittanalyse möglich. Hierzu liegen für die Steuerberaterprüfung jedoch keine Daten vor.²⁶²

(5) Überspannung der Prüfungsanforderungen?

Die oben berechneten Nichtbestehensquoten lassen erkennen, dass es sich bei der Steuerberaterprüfung zweifellos um eine schwierige Prüfung handelt.²⁶³ Dies erlaubt nach Ansicht des BFH jedoch noch nicht den Schluss, dass die Anforderungen der Steuerberaterprüfung überspannt werden; allenfalls geben die hohen Misserfolgsquoten „... dazu Anlaß, im Rahmen der gerichtlichen Sachaufklärung nach konkreten Anhaltspunkten für überhöhte Anforderungen zu forschen.“²⁶⁴ Nach ständiger Rechtsprechung des BFH müssen die Prüfungsaufgaben „... so gestellt sein, daß ein Bewerber, der gut durchschnittlich befähigt ist, in der Lage ist, die Arbeiten mit positivem Erfolg vollständig zu schreiben.“²⁶⁵

Diese Aussage lässt sich sehr viel leichter an der Realität messen, als es die Rechtsprechung erwarten lässt. Es verwundert, dass trotz der alljährlich wiederkehrenden Klagen gegen Prüfungsentscheidungen und den Schwierigkeitsgrad der Steuerberaterprüfung noch niemand auf die Idee kam, als Referenztest eine Zufallsstichprobe von Berufsangehörigen auszuwählen und diese die in der Steuerberaterprüfung gestellten Aufgaben unter Prüfungsbedingungen bearbeiten zu lassen. Würde die Mehrzahl dieser Referenzgruppe das Prüfungsziel nicht erreichen, so wären entweder die Prüfungsanforderungen überspannt oder die Angehörigen der Referenzgruppe zum Prüfungszeitpunkt nicht „gut durchschnittlich befähigt“. Beide Befunde wären wichtige Informationen für berufspolitische Entscheidungen zu Fragestellungen der Qualitätskontrolle und der Fortbildung des Berufsstandes sowie zur Ausgestaltung der Prüfung.

Es mag eingewendet werden, dass die tatsächlichen Prüfungsteilnehmenden sehr viel intensiver auf die Prüfung vorbereitet seien, als dies den im Tagesgeschäft tätigen Angehörigen einer Referenzgruppe möglich sei. Die weniger intensive Vorbereitung dürfte die Berufsangehörigen als „gut durchschnittlich befähigte“ Steuerberater jedoch nicht daran hindern, die Prüfung wenigstens knapp zu bestehen. Dem Einwand der intensiveren Vorbereitung der tatsächlichen Prüfungsteilnehmenden ist außerdem die berufspraktische Erfahrung der Berufsangehörigen entgegenzuhalten.

²⁶² Eine Längsschnittanalyse zur Berufszielerreichung von 240 ausgewählten WP-Prüfungskandidaten findet sich in Bahr, A./Richter, M. (2001), S. 6–20.

²⁶³ Bahr, A./Richter, M. weisen zu Recht darauf hin, dass aus hohen Durchfallquoten jedoch nicht zwingend abzuleiten sei, dass es sich um eine fachlich besonders anspruchsvolle Prüfung handelt. Vgl. Bahr, A./Richter, M. (2001), S. 12.

²⁶⁴ BFH, Urt. v. 21.05.1999 – VII R 34/98, bestätigt auch durch BFH, Urt. v. 08.02.2000 – VIIR 52/99, n. v.

²⁶⁵ BFH, Urt. v. 26.09.1967 – VII 89/65, vgl. auch BFH, Urt. v. 20.04.1971 – VIIR 95/68.

Sollte diese, wie häufig vermutet, für das Bestehen der Prüfung eher hinderlich sein, wäre dies kein gültiger Einwand gegen den Referenztest, sondern würde als erstes Ergebnis des Tests bereits Anlass dazu geben, die Art der Fragenstellung in der schriftlichen Prüfung zu überdenken.

Solange ein derartiger Referenztest nicht den Beweis dafür liefert, dass die Prüfungsanforderungen nicht überspannt sind, ergibt sich nach Ansicht des Verfassers aus den in Abschnitt (4) beschriebenen, extrem hohen faktischen Misserfolgsquoten zumindest der fundierte Verdacht, dass die Prüfungsanforderungen überspannt sind. Eine differenziertere Auswertung der Ergebnisstatistiken der Steuerberaterprüfungen könnte hier weitere Anhaltspunkte liefern, muss jedoch mangels allgemein zugänglichen Datenmaterials unterbleiben.

(6) Rechtsschutz gegen Prüfungsentscheidungen

Das Ergebnis der Steuerberaterprüfung kann nicht mit dem Rechtsmittel des Einspruchs überprüft werden. Ein außergerichtliches Vorverfahren gibt es nicht. Die in Artikel I Nr. 35 (Einfügung eines § 39a StBerG) des Entwurfs zum Siebten StBÄndG vorgesehene Einführung eines förmlichen Einspruchsverfahrens gegen Entscheidungen der Prüfungsbehörde über das Nichtbestehen der Steuerberaterprüfung wurde im Gesetzgebungsverfahren wieder fallen gelassen. Stattdessen enthält § 29 DVStB eine wachsweiße Regelung, nach der die Prüfer verpflichtet sind, auf schriftlichen Antrag eines gescheiterten Bewerbers, „ihre Bewertung der Prüfung zu überdenken“. Das Ergebnis des Überdenkens wird dem Antragsteller dann schriftlich mitgeteilt.²⁶⁶ Mit § 28 II DVStB wird erstmals klargestellt, dass gescheiterte Bewerber „eine Bekanntgabe der tragenden Gründe der Entscheidung verlangen“ können. Diese Regelung bringt jedoch keine faktischen Änderungen, da hiermit lediglich der Rechtsprechung des BFH Rechnung getragen wird.²⁶⁷

Gegen die Entscheidungen der Prüfungsausschüsse ist lediglich der Rechtsweg der Klage gegeben. Die Zuständigkeit für Klagen gegen Ergebnisse der Steuerberaterprüfung liegt, anders als bei Klagen gegen sonstige Prüfungen, nicht bei der Verwaltungs-, sondern bei der Finanzgerichtsbarkeit. Gegenüber der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit drei Instanzen verfügt die Finanzgerichtsbarkeit nur über zwei Instanzen. Scheitert die Klage vor dem Finanzgericht, kann nur noch der BFH angerufen werden.

Dem Verfasser ist kein einziger Fall einer im Sinne der nachträglichen Anerkennung der Prüfungsleistung erfolgreichen Klage eines gescheiterten Prüfungsteilnehmers vor dem BFH bekannt.²⁶⁸ Es liegt in der Natur einer Prüfungsentschei-

²⁶⁶ Zu Einzelheiten dieses verwaltungsinternen Kontrollverfahrens vgl. Böttlich, J. (1997), S. 275–278.

²⁶⁷ Vgl. Begründung zum Entwurf eines Siebten StBÄndG vom 30.06.1999, S. 24.

²⁶⁸ Zuletzt kassierte der BFH im Revisionsverfahren das überraschende Urteil des FG Nürnberg, Ur. v. 18.02.2000 – VII 106/98, wonach abweichend von den Regelungen des § 28 I S. 2

dung, dass sie nur einer eingeschränkten gerichtlichen Überprüfung zugänglich ist.²⁶⁹ Nach jahrzehntelanger Rechtsprechung galt es den Gerichten als grundsätzlich versagt, „... schriftliche Prüfungsarbeiten auf Grund eigenen Sachverständes erneut zu bewerten.“²⁷⁰ Zwar gilt nach zwischenzeitlicher Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes diese Ansicht nicht mehr uneingeschränkt. Für prüfungsspezifische Wertungen i. e. S. verbleibt es jedoch auch nach der neueren Rechtsprechung bei dem spezifischen Bewertungsvorrecht des Prüfers.²⁷¹ Es obliegt weiterhin den Prüfungsteilnehmenden, Umstände aufzuzeigen, die auf eine Verletzung ihrer Rechte schließen lassen. Bisher ist noch keine Klage gegen Ergebnisse der Steuerberaterprüfung bis zu einer materiellen gerichtlichen Überprüfung einzelner Prüfungsfragen oder Prüfungsantworten durchgedrungen. Die Finanzrichter sind nicht um ihre Rolle zu beneiden, beinahe alljährlich ihre Ohnmacht hinsichtlich der Überprüfung von Entscheidungen der Prüfungsausschüsse in Urteile fassen zu müssen. Ohnehin ist der Klageweg für gescheiterte Prüfungsbewerber eine eher unattraktive Strategie des Zugangs zum Steuerberatungsmarkt, da bis zur Entscheidung in der Hauptsache längst die Anmeldefrist für die Wiederholungsprüfung abgelaufen, und meist sogar bereits der Termin der Wiederholungsprüfung verstrichen ist. Wegen der außerordentlich begrenzten Erfolgsaussichten einer Klage ziehen daher die meisten gescheiterten Prüfungsteilnehmender die Teilnahme an einer Wiederholungsprüfung dem Klageweg vor. Geklagt wird überwiegend von solchen Teilnehmern, welche die Prüfung zum dritten Mal nicht bestanden haben.

c) Bestellungshindernisse

Vor der Bestellung ist gem. § 40 II StBerG die persönliche Eignung des Bewerbers durch die bestellende StBK zu prüfen. Die Bestellung ist zu versagen, wenn der Bewerber nicht in geordneten wirtschaftlichen Verhältnissen lebt, bei fehlender Amtsfähigkeit, körperlichen Gebrechen oder Geistesschwäche sowie bei der Besorgnis künftiger Berufspflichtverletzungen. Solche Besorgnis begründende Sachverhalte können etwa Vermögensdelikte des Prüfungsbewerbers sowie Steuerhinterziehungen in eigenen Angelegenheiten sein, aber auch Verstöße gegen das Verbot der unbefugten Hilfeleistung in Steuersachen oder die verbotswidrige Mandatswer-

DVStB die Steuerberaterprüfung auch dann bestanden sei, wenn als Ergebnis eine Gesamtnote zwischen 4,16 und 4,50 („ausreichend“) erzielt werde. Vgl. BFH, Ur. v. 06.03.2001 – VIIR 38/00.

²⁶⁹ Gleicher Ansicht bereits BFH, Ur. v. 26.09.1967 – VIIR 51/66 sowie u. a. BFH, Ur. v. 20.04.1971 – VII R 95/68; BFH, Ur. v. 30.01.1979 – VII R 13/78; BFH, Ur. v. 21.05.1999 – VIIR 34/98. Dieses Dilemma wird auch von der Verwaltungsgerichtsbarkeit erkannt, vgl. BVerwG, Ur. v. 24.02.1993 – 6 C 35/92. Zu Rechtsbehelfsaussichten bei nicht bestandener mündlicher Steuerberaterprüfung vgl. Richter, H./Richter, H. (1999), S. 440–441.

²⁷⁰ BFH, Ur. v. 30.01.1979 – VIIR 13/78.

²⁷¹ Vgl. Beckmann, E. (2000), S. 1363–1370 [2473–2480] m. w. N.

bung vor der Bestellung, mit dem Ziel, nach der Bestellung entsprechende Mandate zu übernehmen.²⁷²

Nach § 40 III Nr. 2 StBerG ist die Bestellung ferner zu versagen, „solange der Bewerber eine Tätigkeit ausübt, die dem mit Beruf unvereinbar ist (§ 57 Abs. 4)“. Als in diesem Sinne unvereinbare Tätigkeiten gelten nach § 57 IV StBerG insbesondere eine gewerbliche Tätigkeit sowie eine Tätigkeit als Arbeitnehmer bei nicht zur Hilfeleistung in Steuersachen befugten Arbeitgebern.

Auch diese Regelung stellt eine Markteintrittsbarriere dar. Es kann nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass an einer Berufstätigkeit als Steuerberater Interessierte damit gleichzeitig eine gewerbliche oder eine Tätigkeit bei einem Arbeitgeber ihrer Wahl ausschließen möchten. Die Unvereinbarkeitsregelung führt also dazu, dass Personen, die unbeschränkt Hilfeleistung in Steuersachen betreiben wollen, gezwungen sind, alles auf eine Karte zu setzen und – bis auf wenige vereinbare Tätigkeiten – ausschließlich dieser Berufstätigkeit nachzugehen. Damit unterliegt die Gründung einer selbstständigen Existenz einem deutlich höheren Risiko, als wenn der Berufsangehörige noch weitere „berufliche Standbeine“ pflegen kann. Besitzt der Bewerber oder auch seine Eltern etwa einen Gewerbebetrieb und möchte dieser Bewerber zur Sicherheit zu Beginn seiner Existenzgründung etwa noch zwei Drittel seiner Zeit mit der Führung des Gewerbebetriebes zubringen, um diesen bei steigender Auslastung im Steuerberatungs-Betrieb nach und nach aufzugeben, so ist ihm diese risikomindernde Variante des Berufseinstiegs verwehrt. Das gleiche Problem stellt sich Bewerbern, die neben einer Arbeitnehmertätigkeit als Leiter des Rechnungswesens bei einem gewerblichen Unternehmer oder als Unternehmensberater sukzessive eine Kanzlei aufbauen möchten. Die hier kritisierten Regelungen sollen die Unabhängigkeit und Eigenverantwortlichkeit des Steuerberaters sichern. Es darf jedoch bezweifelt werden, ob ein Berufsanfänger mit noch wenigen Mandanten unabhängiger ist als sein neben der Berufstätigkeit noch bei einem gewerblichen Unternehmen beschäftigter Kollege. Der Steuerberater, dessen Existenz von wenigen Mandanten abhängt, ist von diesen deutlich abhängiger als der Steuerberater, der es sich wirtschaftlich leisten kann, mit seinem Gewissen oder Gesetzen kollidierende Mandantenwünsche abzulehnen.

Nach Ansicht des Verfassers wäre es zielführender, qualitative Anforderungen an die Unabhängigkeit und Eigenverantwortlichkeit von Berufsangehörigen zu stellen und Steuerberater dazu zu verpflichten, ihre Verhältnisse so einzurichten, dass sie ihrem Beruf unabhängig und eigenverantwortlich nachgehen können. Der bisherigen Ansicht des BVerfG²⁷³, der Schutz besonders wichtiger Gemeinschaftsgüter erfordere zwingend ein Verbot der Ausübung gewerblicher Tätigkeiten, ist ausdrücklich zu widersprechen. Die Begründung, es bestehe die Möglichkeit, dass Steuerberater bei gleichzeitiger Ausübung eines gewerblichen Berufes Insiderkenntnisse aus

²⁷² Vgl. Kuhls, C. (1995), § 37 Rdn. 11.

²⁷³ BVerfG, Beschl. v. 15.02.1967 – 1 BvR 569, 589/62.

der Steuerberatungstätigkeit gegen die Interessen ihrer Mandanten in ihrem eigenen Gewerbebetrieb verwerten, vermag nicht zu überzeugen. Es kann vielmehr davon ausgegangen werden, dass Rat suchende Mandanten sehr gut selbst einschätzen können, ob die weiteren Tätigkeiten ihres Steuerberaters einen Interessenkonflikt erwarten lassen oder nicht. Einem eventuellen Informationsdefizit der Mandanten könnte durch Begründung einer Verpflichtung der Steuerberater zur Offenlegung ihrer sonstigen beruflichen Tätigkeiten begegnet werden. Im Übrigen zeichnet die Argumentation des Bundesverfassungsgerichtes ein sehr düsteres Bild der Vertrauenswürdigkeit des Berufsstandes. Dennoch hat der Gesetzgeber durch das Siebte StBÄndG eine erhebliche Verschärfung der mit dem Steuerberatungsberuf nicht zu vereinbarenden Tätigkeiten kodifiziert. Während die alte Fassung des § 46 StBerG (Rücknahme und Widerruf der Bestellung) einen Widerruf der Bestellung explizit nur bei Vorliegen einer unvereinbaren Arbeitnehmertätigkeit vorsah, ist nach § 46 II Nr. 1 StBerG nunmehr auch bei gewerblicher Tätigkeit der Widerruf der Bestellung ausdrücklich vorgesehen.²⁷⁴

d) Zusammenfassung „Zugang zum Beruf des Steuerberaters“

Die Beschreibung der Zulassungsvoraussetzungen und des Prüfungsprozederes zeigt, dass abgesehen von hier nicht diskutierten Ausnahme- und Übergangsregelungen, der Zugang zum Beruf des Steuerberaters sehr schwierig ist. Über die interessante Frage, inwieweit die hohen Anforderungen des Berufszuganges im Normalfall eine Reaktion auf die zahlreichen erleichterten Zugangsvoraussetzungen der Vergangenheit für Steuerbevollmächtigte und DDR-Helfer in Steuersachen²⁷⁵ sind, kann nur spekuliert werden. Vor allem die Hürde „Steuerberaterprüfung“ entfaltet ein erhebliches Abschreckungspotenzial für Berufskandidaten.

4. Exklusiv-Privilegien für Berufsangehörige

Zu den nur Berufsangehörigen gewährten Privilegien gehört neben der Zusammenarbeit mit der DATEV auch das Fristverlängerungsprozedere der Finanzverwaltung. Da dessen Auswirkungen jedoch nicht auf das Verhältnis zwischen Berufsangehörigen und Nicht-Berufsangehörigen beschränkt sind, wird dieses Thema später in Abschnitt IV gesondert behandelt.

Die Dienstleistungen der DATEV e. G. können seit Gründung dieser Genossenschaft nur zu unbeschränkter Hilfeleistung in Steuersachen Befugte oder von diesen autorisierte Personen in Anspruch nehmen. Diese Einschränkung bedeutete noch 1980 einen weitgehenden faktischen Ausschluss von Nicht-Steuerberatern von den bis dahin fast ausschließlich von der DATEV angebotenen Dienstleistun-

²⁷⁴ Vgl. Maxl, P. (2000), S. 1290–1291 [2738–2739].

²⁷⁵ Vgl. hierzu Abschn. D.I.2.

gen der Massenverarbeitung von Buchhaltungs- und Lohnabrechnungsdaten und wurde damals als kartellrechtlich bedenklich kritisiert.²⁷⁶ Inzwischen hat diese Beschränkung der Berufsausübung jedoch durch das umfassende und preisgünstige Angebot geeigneter Soft- und Hardware anderer Anbieter erheblich an Bedeutung verloren. Auch von einer Preisführerschaft der DATEV kann, anders als 1975, als ein Preis von 3,9 Pfennig pro Auswertungszeile noch als sensationell niedrig galt,²⁷⁷ heute nicht mehr gesprochen werden. Aufgrund der jahrzehntelangen Vorherrschaft der DATEV hat sich jedoch deren Standard so weit als Steuerberater-exklusives Qualitätsprodukt etabliert, dass nach dem System DATEV gefertigte Buchführungen und Bilanzen immer noch einen gewissen Vertrauensvorschuss genießen. Jedenfalls zeigen mit Hilfe der DATEV-Programme gefertigte Unterlagen dem Adressaten an, dass hier in jedem Fall ein Steuerberater mitgewirkt hat. Der Ausschluss von Dienstleistungen der DATEV bedeutet für Nicht-Steuerberater auch heute noch insoweit einen Wettbewerbsnachteil, als es diesem Personenkreis nicht möglich ist, bei Übernahme eines zuvor von einem DATEV-Steuerberater betreuten Buchhaltungs- oder Lohnabrechnungsmandats die Stammdaten und Vorjahresdatenbestände in sein Computersystem zu übernehmen. Dieser Nachteil trifft zwar auch Steuerberater, die mit anderen Softwareprodukten als jenen der DATEV arbeiten. Im Unterschied zu den Bilanzbuchhaltern steht diesen aber zumindest die prinzipielle Möglichkeit offen, durch Beitritt zur DATEV am Datenaustausch teilzunehmen.

II. ... gegenüber „neuen“ Berufsangehörigen

„Neue“ Berufsangehörige im Sinne dieses Abschnittes sind insbesondere Steuerberater, die in den letzten drei bis fünf Jahren eine selbstständige Existenz als Steuerberater gegründet haben, ferner diejenigen, die erst in den letzten drei bis fünf Jahren zum Steuerberater bestellt wurden. Die genannten Merkmale können auch gemeinsam oder zeitversetzt auftreten.

Der zentrale Engpass für den Zugang zum Steuerberatungsmarkt ist, wie später ausgeführt, die Gewinnung von Mandaten. Neue selbstständige Steuerberater spüren diesen Engpass unmittelbar. Für neue nichtselbstständig beschäftigte Steuerberater zeigt sich dies in einem für den Berufsstand unterdurchschnittlichen Gehalt. Entlohnt wird in diesem Fall nur das Überspringen der ersten Hürde in Gestalt der Steuerberaterprüfung. Solange sich die bearbeiteten Mandate noch in der Verfügungsmacht Dritter befinden, erhalten diese üblicherweise einen beträchtlichen Anteil der durch den angestellten Steuerberater erzielten Wertschöpfung. Anders formuliert verdient ein Steuerberater deutlich mehr Geld, wenn er eigene Mandate, deren Gewinnung einen erheblichen Engpass darstellt, betreut.

²⁷⁶ Vgl. Vollmer, R. (1991), S. 134.

²⁷⁷ Vgl. Vollmer, R. (1991), S. 135.

1. Berufsrechtliche Hemmnisse der Akquisition von Mandaten

a) Kollegialitätsgebot und Abwerbeverbot

Während man in der gewerblichen Wirtschaft Mitbewerber unverblümt als Konkurrenten zu bezeichnen pflegt, wird in den Freien Berufen hierzu der arg strapazierte Begriff Kollege verwendet.²⁷⁸ Nach § 31 I S. 1 BOSTb haben sich Steuerberater kollegial zu verhalten. § 31 II BOSTb regelt klarstellend, dass bei einem Widerstreit zwischen Kollegialitätsgebot und Mandanteninteressen das Interesse des Auftraggebers vorgeht.²⁷⁹ Darüber hinaus ist die Vorschrift jedoch recht unbestimmt²⁸⁰ und lässt einen weiten Interpretationsspielraum, welcher in der Praxis häufig durch die gewachsenen, teilweise in den ehemaligen Standesrichtlinien niedergelegten, berufsrechtlich vielfach überholten Ansichten „des Berufsstandes“ ausgefüllt wird. In Diskussionen mit Berufsangehörigen lässt sich feststellen, dass besonders hinsichtlich der Übernahme und Übergabe von Mandaten teilweise erhebliche Auffassungsunterschiede bestehen, wie ein der Kollegialitätspflicht entsprechendes Verhalten auszusehen hat. Nicht selten wird vor allem von etablierten Berufskollegen das Kollegialitätsgebot derart überzogen interpretiert, dass sich der übernehmende Steuerberater nach Ansicht dieser Berufskollegen regelmäßig zumindest dem Verdacht anrühigen Handelns aussetzt.²⁸¹ In zutreffender Gesetzesauslegung verfolgt das Kollegialitätsgebot jedoch lediglich den Zweck, das Ansehen des Berufs zu wahren und bezweckt nicht den Konkurrenzschutz etablierter Kanzleien.²⁸² Jüngere Steuerberater, welche die Zeiten der alten Standesrichtlinien nicht mehr selbst erlebt haben, dürften daher ein etwas unverkrampfteres Verhältnis zu überlieferten Selbstbeschränkungen haben. In welchem Maße das Kollegialitätsgebot junge Steuerberater immer noch bei der Akquisition eigener Mandate behindert, kann mangels gesicherter Daten nicht quantifiziert werden. Es ist jedoch durchaus zu beobachten, dass das Kollegialitätsgebot insoweit Auswirkungen zeigt, als es mandatssuchende Steuerberater zumindest eine gewisse Zurückhaltung gegenüber der Konkurrenz üben lässt.

Das Kollegialitätsgebot könnte im Idealfall auch dahingehend ausgelegt werden, dass etablierte, überlastete Steuerberater einen Teil ihrer Mandate im Interesse der Mandanten und aus Kollegialität unentgeltlich an nicht ausgelastete Kollegen abgeben. Derlei Entwicklungen konnten bisher jedoch noch nicht beobachtet werden. Zumindest sollte das Kollegialitätsgebot jedoch sicherstellen, dass bei einem Man-

²⁷⁸ Vgl. auch Merz, G. J. (1995), S. 59.

²⁷⁹ Vgl. zu möglichen Interessenskonflikten Merz, G. J. (1995), S. 60.

²⁸⁰ Vgl. Kleine-Cosack, M. (1996), S. 727, der hierin einen die Satzungsautonomie überschreitenden Verstoß gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip resultierende Bestimmtheitsgebot sieht.

²⁸¹ Zitat eines Berufskollegen im Rahmen einer Versammlung von Berufsangehörigen im August 2000 in Trier: „Wenn ein Mandant zu einem jüngeren Kollegen wechselt, hat der zu 80 % nachgeholfen.“

²⁸² Vgl. Gehre, H. (1999), § 57 Rdn. 86.

datswechsel, im Interesse der Mandanten und des übernehmenden Steuerberaters, ohne Verzug sämtliche für die Weiterbetreuung des Mandates relevanten Unterlagen schnellstens an den übernehmenden Steuerberater herausgegeben werden. Eine in diese Richtung gehende Konkretisierung des Kollegialitätsgebotes hat, obwohl dies zweifellos dem Ansehen des Berufes dienlich wäre, bisher jedoch noch keinen Eingang in die Berufsordnung gefunden.²⁸³

Die in der freien²⁸⁴ Wirtschaft durchaus übliche Strategie, Marktanteile durch Verdrängung von Konkurrenten zu gewinnen, ist nach § 32 II BOSTb für Steuerberater ausdrücklich untersagt. Angesichts dieser eindeutigen Regelung sind die Vorschriften des § 33 I und II BOSTb materiell überflüssig. Offensichtlich bestand jedoch der Wunsch, das Abwerbeverbot explizit auch für ehemalige Sozii, freie Mitarbeiter und Arbeitnehmer zu betonen.

Das Verbot der Abwerbung von Mitarbeitern, wie es noch im Diskussionsentwurf des DStV 1991 vorgeschlagen wurde²⁸⁵, fand hingegen keinen Eingang in die Vorschriften der BOSTb. Ob das in der BOSTb konstituierte Abwerbeverbot verfassungsrechtlich haltbar ist, darf in Analogie zu dem später in Abschnitt b)(1) zitierten Apothekerwerbungsbeschluss des Bundesverfassungsgerichtes an dieser Stelle bezweifelt werden, da Gemeinwohlbelange durch eine Abwerbung von Mandaten offensichtlich nicht gefährdet sind.

b) Werbebeschränkungen

(1) Entwicklung und wesentliche Regelungen des Werberechts der Steuerberater

Mit dem Sechsten StBÄndG vom 24.06.1994 wurde mit § 57 a StBerG eine für die Werbung innerhalb der steuerberatenden Berufe zentrale Vorschrift geschaffen. Während zuvor Werbung innerhalb der steuerberatenden Berufe ausdrücklich verboten war, wurde mit § 57 a StBerG erstmals, wenn auch recht zurückhaltend, der Rahmen *erlaubter* Werbung abgesteckt. Hiernach ist Werbung grundsätzlich erlaubt, „... soweit sie über die berufliche Tätigkeit in Form und Inhalt sachlich unterrichtet und nicht auf die Erteilung eines Auftrages im Einzelfall gerichtet ist.“²⁸⁶

Seit dieser Neufassung des Steuerberatungsgesetzes und der ebenfalls durch das Sechste StBÄndG vorbereiteten Schaffung der BOSTb ist das Werberecht der steu-

²⁸³ Auf den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer bezogen wird für die Abschlussprüfung die „Kommunikation mit dem Vorprüfer“ aus guten Gründen als ein Grundsatz ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA) bezeichnet. Vgl. Rückle, D. (1996), S. 139–141.

²⁸⁴ In diesem Kontext ist das Wort „frei“ durchaus in seinem ursprünglichen Wortsinn und in Abgrenzung zum reglementierten Markt milieu der „Freien“ Berufe zu sehen.

²⁸⁵ Vgl. Deutscher Steuerberaterverband e.V. (1991), S. 19.

²⁸⁶ § 57 a StBerG. Zur auf die Erteilung eines Auftrages im Einzelfall gerichteten Werbung vgl. Abschn. D. II. 1. b)(3).

erberatenden Berufe stark in Bewegung gekommen. So ist es etwa seit der Umsetzung des Siebten StBÄndG vom 24.06.2000 und der damit einhergehenden Änderung des § 8 StBerG nicht mehr explizit verboten, eigene Dienste zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen unaufgefordert anzubieten. Die Überschrift des § 8 StBerG wurde im Zuge dieser Änderung von „Verbot der Werbung“ in „Werbung“ geändert.²⁸⁷ Man kann seither durchaus von einer Entwicklung vom *Werbeverbot* zum *Werberecht* sprechen.²⁸⁸

Allerdings ist auch in Zeiten des Werbeverbotes geworben worden. Hiermit sind nicht nur damals illegale Werbemaßnahmen gemeint, welche regelmäßig nach dem sogenannten Rokoko-Verfahren²⁸⁹ den Steuerberaterkammern angezeigt und von diesen geahndet wurden. Die nachstehende Abbildung aus der Informationsbroschüre „Werden Sie Steuerberater“ der BStBK zeigte bereits vor 1993 einen Golf spielenden, grauhaarigen Berufskollegen mit der Bildunterschrift „Auch in der Freizeit können wichtige berufliche Kontakte geknüpft werden“²⁹⁰ und beschrieb damit nicht unzutreffend die bis heute neben der nunmehr erlaubten Werbung gängigen sonstigen Verfahren der Mandatsakquisition über Vereinszugehörigkeiten, Ehrenämter, politische Verbindungen usw.

Ebenfalls wurden bereits vor Lockerung des Werbeverbots in größeren Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften Listen über das Akquisitionspotenzial von Mitarbeitern und Partnern geführt, die auch für das berufliche Fortkommen dieser Personen von hoher Relevanz waren und bis heute sind. Vor diesem Hintergrund sind Diskussionen um die Verwerflichkeit von Steuerberaterwerbung häufig irreführend, da in diesem Berufsstand schon immer geworben wurde; dies allerdings auf einer nicht-öffentlichen Ebene, welche sich im Gegensatz zur nunmehr erlaubten öffentlichen Werbung meist vollends der Kontrolle des Berufsstandes entzieht.

Da weder der Gesetzestext noch die Regelungen der BOSTB²⁹¹ alle Details des Werberechts erschöpfend regeln können, ergeben sich Einzelheiten dieser Entwicklung in den letzten Jahren vorwiegend aus der Rechtsprechung. Nahezu monatlich fallen vormalige Tabus, während sich Teile des Berufsstandes und der Berufsaufsicht dessen weiter mit Vehemenz zu erwehren versuchen, wie die zahlreichen Gerichts-

²⁸⁷ Wenngleich es sich bei der geänderten Überschrift des § 8 StBerG vordergründig nur um eine redaktionelle Änderung handelt, dürfte es für künftige Diskussionen gewiss einen Unterschied machen, ob man wie früher vor dem Hintergrund eines eingeschränkten *Werbeverbotes* oder künftig vor dem Hintergrund eines eingeschränkten *Werberechts* diskutiert.

²⁸⁸ Vgl. auch Kleine-Cosack, M. (1999), S. 22, dort wohl irrtümlich umgekehrt mit „Vom *Werberecht* zum *Werbeverbot*“ überschrieben, sowie Kleine-Cosack, M. (1997b), S. 436, dort noch mit einem Fragezeichen versehen.

²⁸⁹ Rokoko ist die Abkürzung für *Robuste Kollegen-Kontrolle*, so zit. v. *Wehmeier, W.* anlässlich einer Fortbildungsveranstaltung der Steuerberaterakademie Rheinland-Pfalz am 18.05.2000 in Koblenz.

²⁹⁰ Vgl. Bundessteuerberaterkammer (o.J.), S. 9.

²⁹¹ Vgl. §§ 10–23 BOSTB.



Auch in der Freizeit können wichtige Kontakte geknüpft werden

Quelle: Bundessteuerberaterkammer (o.J.), S. 9.

Abbildung 7: Freizeit des Steuerbers

verfahren zeigen. Einen untauglichen Versuch, die Liberalisierung des Werberechts aufzuhalten, hatte auch die mit der Schaffung einer Steuerberater-Berufsordnung beauftragte Satzungsversammlung der Bundessteuerberaterkammer unternommen, als sie für die ursprüngliche Fassung der BOSTB formulierte: „Anzeigen sind gestattet, wenn sie sachlich *veranlaßt* sind ...“²⁹². Hiermit wäre Werbung weiterhin auf die

²⁹² § 11 I der am 18.11.1996 beschlossenen ursprünglichen Fassung der BOSTB.

bereits zulässige sog. Veranlassungswerbung beschränkt gewesen. Die in diesem Wortlaut dem BMF zur Genehmigung vorgelegte BOSbB wurde von diesem jedoch teilweise aufgehoben, da sie den durch § 57 a StBerG vorgegebenen Rahmen überschreite und sich damit in Widerspruch zu höherrangigem Recht setze.²⁹³ Der gescheiterte Satzungsversuch der Satzungsversammlung zeigt, dass die kritischen Stimmen zur Werbung innerhalb der Steuerberaterkammern noch immer überwiegen. Es wurde einmal mehr versucht, die Bremsen so lange anzuziehen, wie es eben geht. Hier wurden jedoch die Bremsen vom BMF zurechtgewiesen.²⁹⁴ Zur Ehrenrettung eines Teils der Mitglieder der Satzungsversammlung soll jedoch darauf hingewiesen werden, dass um die Frage der Festlegung auf Veranlassungsanzeigen innerhalb der Satzungsversammlung immerhin heftig gerungen worden ist.²⁹⁵

Das nunmehr geltende Werberecht soll in den folgenden Abschnitten nur kurz beschrieben werden. Eine umfassende Darstellung des Werberechts mit Ausblick auf künftige Entwicklungen kann und soll im Rahmen dieser Arbeit nicht geleistet werden. Hierzu sei auf *Kleine-Cosack*²⁹⁶ und die zahlreichen Veröffentlichungen zum Werberecht verwiesen. Auch eine Kommentierung der im Praktiker-Schrifttum ohnehin eher ideologisch geprägten Argumente gegen Werbung in den steuerberatenden Berufen unterbleibt an dieser Stelle, soweit die Argumentation nicht die Situation neuer Berufsangehöriger betrifft.²⁹⁷

Für die Zukunft ist eine weitere Liberalisierung des Werberechts zu prognostizieren. Als Präzedenzfall kann der 1996 ergangene Apothekerwerbungsbeschluss des Bundesverfassungsgerichts²⁹⁸ angesehen werden. Inzwischen hat sich die dort getroffene Erkenntnis durchgesetzt, dass ein Eingriff in die nach S. Art. GG garantierte Freiheit der Berufsausübung nur dann gerechtfertigt ist, wenn die Art der Berufsausübung im konkreten Fall Gemeinwohlbelange gefährdet.²⁹⁹ Zutreffend führt *Jaeger* aus, dass Gemeinwohlbelange nicht mit Standesbelangen gleichzusetzen seien – ebenso zutreffend fügt sie hinzu, dass sich diese Feststellung dem Außenseiter leichter erschließt als Berufsangehörigen.³⁰⁰ Aus diesem Grund wird es noch einige Zeit dauern, bis Berufsangehörige, die Berufsaufsicht und die Rechtsprechung diese Grundsätze umgesetzt haben.

²⁹³ Vgl. BMF-Schreiben vom 26.02.1997 – IV A – S 0897 – 11/97.

²⁹⁴ *Kleine-Cosack* spricht im Zusammenhang mit diesem Vorgang von einem „Berufsrechtsdebakel der Satzungsversammlung der Steuerberater“. Vgl. *Kleine-Cosack*, M. (1997b), S. 436.

²⁹⁵ Vgl. Mittelsteiner, K.-H./Hund, T. (1997), S. 219; Steuerberaterkammer Berlin (1995).

²⁹⁶ Vgl. *Kleine-Cosack*, M. (1999), dort besonders instruktiv die Aufzählung „Einzelfälle der Werbung in ABC-Form“ S. 95–192.

²⁹⁷ Vgl. stattdessen die – auf den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer bezogene – Argumentation Rückles, generelle Werbeverbote seien im Hinblick auf gesamtwirtschaftliche Effizienz nicht verständlich. Vgl. Rückle, D. (1995), S. 507–508.

²⁹⁸ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 22.05.1996 – 1 BvR 744/88, 60/89, 1519/91.

²⁹⁹ Vgl. zuletzt OLG Karlsruhe, Urt. v. 01.02.2001 – 4 U 96/00.

³⁰⁰ Vgl. *Jaeger*, R. (1997), S. 211.

(2) Das Kriterium der Sachlichkeit

Das Kriterium der in Form und Inhalt sachlichen Unterrichtung wird recht eng ausgelegt und beschränkt sich nicht nur auf die Verhinderung von Selbstanpreisungen und irreführenden Angaben. So gilt bereits das Verteilen von Kugelschreibern oder Notizbüchern mit werbenden Hinweisen als unsachlich.³⁰¹

(3) Der Sonderfall des Verbotes von auf Erteilung eines Auftrages im Einzelfall gerichteter Werbung

Nach § 57 a StBerG und § 10 III S. 1 BOSTB ist Werbung nur erlaubt, „... soweit sie ... nicht auf die Erteilung eines Auftrags im Einzelfall gerichtet ist.“. Diese Vorschrift gibt zu denken, da nach herkömmlichem Verständnis zunächst jede Werbung direkt oder indirekt auf die Erlangung von Aufträgen abzielt. Für die Berufsgruppe der Rechtsanwälte stellte demnach auch das OLG München hinsichtlich der Zulässigkeit einer Kanzleibroschüre auf Hochglanzpapier fest, dass jede Anwaltswerbung auf die Erteilung von Aufträgen abzielt und hierin allein noch kein ausreichendes Abgrenzungskriterium zwischen zulässiger und unzulässiger Werbung gefunden werden könne.³⁰² Maßgeblich ist, ob die Werbung sich eher an einen größeren Personenkreis oder an einzelne Adressaten richtet. Diese Interpretation leidet insoweit an einem logischen Bruch, als viele, für sich jeweils verbotene Einzelfälle in der Summe zulässig sind. Das heißt, Verbotenes ist dann erlaubt, wenn man es hinreichend oft wiederholt. Dem liegt die Vorstellung zu Grunde, dass Werbung einer anonymen Masse gegenüber weniger verwerflich oder manipulativ sei als das direkte Ansprechen potenzieller Kunden. Im Gegensatz hierzu steht ein anderes Urteil, welches auch die Mandatswerbung gegenüber einem größeren Personenkreis mit dem Text „Steuerberater/Wirtschaftsprüfer/Rechtsanwalt sucht laufend Mandate für Bilanzen, Steuererklärungen und lfd. Buchhaltung, Telefon...“ als verbotene Werbung um Einzelmandate qualifizierte.³⁰³

Die Unstimmigkeit der Vorschrift und die Widersprüchlichkeit ihrer Auslegung durch die Rechtsprechung ergeben sich daraus, dass man das durchaus sinnvolle Ziel, gemeinwohlschädliches, den unkundigen Rechtssuchenden belastendes Werbeverhalten³⁰⁴ zu vermeiden, mit untauglichen Mitteln angeht. Es ist zur Umsetzung des Gesetzeszwecks der Entscheidungsfreiheit des Auftraggebers weder notwendig noch sinnvoll, generell jede auf Erteilung eines Auftrags im Einzelfall gerichtete Werbung zu untersagen. Sinnvoll wären vielmehr qualitative Vorgaben, die das Anbieten von Leistungen zumindest in solchen Fällen erlauben, in denen das

³⁰¹ Vgl. AG Osnabrück, Urt. v. 29.11.2000 – 47 C 237/00 und § 171 BOSTB. Zur genaueren Abgrenzung des Sachlichkeitsgebotes vgl. Kleine-Cosack, M. (1999), S.55–59.

³⁰² Vgl. OLG München, Urt. v. 29.03.2000 – 29 U 2007/00.

³⁰³ Vgl. OLG Schleswig-Holstein, Urt. v. 12.10.1999 – 6 U 53/99.

³⁰⁴ Vgl. Kleine-Cosack, M. (1997b), S. 439.

Angebot den Interessen der potenziellen Nachfrager entgegenkommt und deren Überrumpelung oder Beeinträchtigung der Entscheidungsfreiheit nicht zu besorgen ist. Eine mögliche Formulierung wäre etwa „Bei auf Erteilung eines Auftrags im Einzelfall gerichteter Werbung ist besonders darauf zu achten, dass die angesprochenen Personenkreise weder direkt noch indirekt in ihrer Entscheidungsfreiheit beeinflusst werden. In Form oder Wirkung aufdringliches, den Rechtssuchenden unter kurzfristigen Handlungsdruck setzendes Werbeverhalten ist ausdrücklich untersagt.“

In diesem Sinne hat sich auch die Rechtsprechung zum Werberecht fortentwickelt. Inzwischen wurde die Zulässigkeit sog. beauty contests bzw. parades³⁰⁵ ebenso bestätigt wie die Teilnahme von Steuerberatern an Fachmessen³⁰⁶, das Versenden von Rundschreiben an Nichtmandanten³⁰⁷ oder das Einladen von Nichtmandanten zu Informationsveranstaltungen eines Steuerberaters³⁰⁸.

(4) Derzeitiger Stand der Werbetätigkeit in der Steuerberatungspraxis

Ursprüngliche Befürchtungen, ein Wegfall des Werbeverbotes würde zu einer Flut von Werbemaßnahmen der Berufsangehörigen führen, haben sich nicht bestätigt.³⁰⁹ Ein Grund für die Zurückhaltung dürfte darin zu finden sein, dass trotz der grundsätzlichen Zulässigkeit von Werbung im Detail eine große Unsicherheit unter den Berufsangehörigen besteht, welche Werbeformen im Einzelnen zulässig sind.

Jahrzehnte des Werbeverbotes, die vehemente Bekämpfung von Werbemaßnahmen durch gerichtliche Verfolgung³¹⁰ und ungezählte, gegen Werbung gerichtete Verlautbarungen und Urteile unter Verwendung normativer Wendungen wie „unvereinbar mit dem Grundverständnis freier Berufe“³¹¹, „reklamehafte Selbstanpreisung“³¹², „Verfälschung des Berufsbildes“³¹³, „des Schutzes vor übermäßigem Gewinnstreben“³¹⁴ haben darüber hinaus in weiten Kreisen der Berufsangehörigen eine stabile emotionale Ablehnung gegen Steuerberater-Werbung aufgebaut. Jene Berufsangehörigen, die Werbung nicht grundsätzlich ablehnen, haben sich in der Ver-

³⁰⁵ Vgl. Kleine-Cosack, M. (1997 b), S. 439; Römermann, V./Beckmann, M. (2000), S. 376.

³⁰⁶ Vgl. BGH, Urt. v. 03.12.1998 – IZR 112/96, dort hat das Gericht jedoch bereits die Ausrichtung der Messeteilnahme auf die Erlangung von Mandaten im Einzelfall von vorneherein ausdrücklich verneint.

³⁰⁷ Vgl. OLG Thüringen, Urt. v. 28.04.1999 – 2 HKO 3208/98.

³⁰⁸ Vgl. LG Hannover, Beschl. v. 08.05.2000 – 44 StL 12/2000.

³⁰⁹ Vgl. Kleine-Cosack, M. (1999), S. 24, Rdn. 13; für die Berufsgruppe der Wirtschaftsprüfer auch Upmeyer J. (1999), S. 47.

³¹⁰ Vgl. Kleine-Cosack, M. (1996), S. 693.

³¹¹ Ohnewald, H. (1992), S. 104.

³¹² Vgl. nur LG Hannover, Urt. v. 16.11.1992 – 44 StL 26/92.

³¹³ Späth, W. (1996 b), S. 1382.

³¹⁴ Späth, W. (1996 b), S. 1383.

gangenheit zumindest mit dem Werbeverbot arrangiert und sehen nunmehr nach Freigabe der Werbemöglichkeiten keine Veranlassung, verstärkt Werbung zu betreiben. Hinzu kommt, dass eine Vielzahl von Steuerberatungsbetrieben an den Grenzen ihrer Betreuungskapazität angelangt ist, und daher – zu Unrecht – die Meinung vertritt, Werbung könne sich für sie nicht lohnen.³¹⁵

(5) Bedeutung der Werbebeschränkungen für neue Berufsangehörige

Es ist festzuhalten, dass der Berufsstand der Steuerberater nur eingeschränkt befugt ist, Werbung zu treiben und von der Werbebefugnis – zumindest derzeit noch – nur zurückhaltend Gebrauch macht. Ob hieraus ein Nachteil für junge Berufsangehörige resultiert, ist zwar umstritten³¹⁶ – vielfach wurde gerade der Schutz junger Berufsangehöriger als Argument für ein Beibehalten des Werbeverbotes angeführt³¹⁷ – solche Argumente weisen jedoch in die Irre und entbehren nicht einer gewissen Scheinheiligkeit. Wenn Werbung dazu beiträgt, die Mandantenfluktuation zu erhöhen, wird dies kaum solchen Steuerberatern schaden, die noch keine Mandanten haben. Umgekehrt belastet ein Verzicht auf werbliche Maßnahmen jene Steuerberater am stärksten, die erst wenige Mandate haben, da der Aufbau eines Mandantenstammes so deutlich länger dauert. Der in einer eher restriktiven Gesetzesauslegung von *Späth* geforderte Verzicht auf ein systematisches Empfehlungsmarketing³¹⁸ belastet ebenfalls vor allem neue Berufsangehörige, da etablierte Kanzleien viel weitergehende Möglichkeiten haben, durch Empfehlungen Dritter oder durch einen gewachsenen Bekanntheitsgrad ohne besonderes eigenes Zutun passiv zu werben. Zusammenfassend bedeutet die berufsrechtliche Beschränkung der Werbemöglichkeiten eine Erschwerung von Praxisneugründungen zu Gunsten der Stabilisierung der Unternehmenswerte bestehender Kanzleien.³¹⁹ Für den Nachfrager ist der Schutz vor Irreführung bei öffentlicher und damit kontrollierbarer Werbung sehr viel größer als bei Unter-der-Hand-Empfehlungen im Nebel des intransparenten Marktes.

c) Beschränkung der freien Preiskalkulation durch die StBGebV

Auch die Regelungen der StBGebV beeinträchtigen den Aufbau eigener Mandate. In der gewerblichen Wirtschaft erringen viele, auch neu gegründete Unterneh-

³¹⁵ Zur Sinnhaftigkeit von Marketingmaßnahmen auch bei Vollausslastung der Kanzlei vgl. Merz, G. J. (1996), S. 28–29.

³¹⁶ Vgl. einen Nachteil junger Berufsangehöriger bejahend Wacker, E. (1994), S. 161; Huff, M. W. (1998), S. 15; desgleichen für den Berufsstand der Rechtsanwälte vgl. Köhler, S. A. (1988), S. 32 m. w. N.

³¹⁷ Vgl. Gründler, K. (1980), S. 164 m. w. N. US-amerikanischer Quellen.

³¹⁸ Vgl. Späth, W. (1996 a), S. 311–314.

³¹⁹ Gleicher Ansicht vgl. Goetzke, W. (1976), S. 540.

men Marktanteile durch günstige Preiskalkulationen oder Spezialangebote für Neukunden, im Idealfall flankiert durch Kostenführerschaft. Eine solche Strategie könnte, entgegen den im Berufsstand geäußerten Ansichten, auch für Steuerberater sinnvoll sein. So könnten etwa durch Spezialisierung erhebliche Kostenvorteile erreicht und teilweise an Mandanten weitergegeben werden. Zumindest ist es aus Sicht des jungen Kollegen gleich, ob er, wie später in Abschnitt E. V dargestellt, die Erlangung eines Mandates einem Berufskollegen gegenüber bezahlt oder ob er stattdessen selbst akquirierten Mandanten Preisnachlässe in gleicher Höhe gewährt. Für die zuletzt genannte Variante spricht außerdem, dass der so den Mandanten zukommende Nutzengewinn deren Zufriedenheit und Kundenbindung positiv beeinflussen dürfte. Eine freie Preiskalkulation würde daneben eine transparentere, für Marketingzwecke erheblich leichter zu kommunizierende Preisgestaltung, etwa in Form gestaffelter Festpreise für ausgewählte Leistungen, ermöglichen. Unabhängig davon, ob ein Erlangen von Mandaten über den Preis eine langfristig sinnvolle Strategie für Berufsanfänger darstellt, entfällt diese Möglichkeit wegen der Regelungen der StBGebV oder wird zumindest erheblich eingeschränkt.

2. Tätigkeitsbeschränkungen ehemaliger Finanzbeamter

Neben den in Abschnitt B. VI. 2. c) (2) beschriebenen Wettbewerbsabreden wird die Erlangung bestimmter Mandate auch durch das zeitliche und sachlich beschränkte Tätigkeitsverbot für ehemalige Finanzbeamte nach § 61 StBerG oder – diesem wörtlich entsprechend – § 26 I BStB beschränkt. Hiernach ist es ehemaligen Mitarbeitern der Finanzverwaltung verboten, während eines Zeitraums von drei Jahren nach ihrem Ausscheiden aus dem öffentlichen Dienst für Auftraggeber tätig zu werden, mit deren Steuerangelegenheiten sie innerhalb der letzten drei Jahre vor ihrem Ausscheiden materiell befasst waren.³²⁰ Diese Regelung ist m. E. inhaltlich nicht zu beanstanden und wird hier eher der Vollständigkeit halber genannt. Eine Zugangsbarriere stellt sie immerhin für einen eng abgegrenzten Personenkreis dar.

III. EU-Steuerberater

EU-Steuerberater im Sinne dieses Abschnitts sind Personen, die nach dem Recht eines anderen EU-Mitgliedsstaates zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuer-sachen befugt sind. Hinsichtlich des Marktzuganges von EU-Steuerberatern ist zwischen dem bloßen Tätigwerden in Deutschland bzw. gegenüber deutschen Finanzbehörden und dem Begründen einer Niederlassung in Deutschland zu unterscheiden.

³²⁰ Vgl. hierzu ausführlich Späth, W. (1999), S. 33–39.

1. Tätigkeitsausübung in Deutschland

In anderen EU-Mitgliedsstaaten zugelassene Berufsangehörige durften vor dem 01.07.2000 nur dann in Deutschland tätig werden, wenn sie auch in Deutschland als Steuerberater zugelassen waren. Das Erfordernis der Zulassung besteht für das bloße Tätigwerden in Deutschland nun nicht mehr. Mit Inkrafttreten des Siebten StBÄndG wurden mit § 3 Nr. 4 StBerG auch Personen oder Vereinigungen, die in einem anderen EU-Mitgliedsstaat niedergelassen und dort zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt sind, in den Kreis der in Deutschland zur Hilfeleistung in Steuersachen Befugten aufgenommen. Der Umfang der Befugnis ist begrenzt auf den Umfang der Befugnis der Berufsangehörigen im jeweiligen Niederlassungsstaat. Grenzen der Vertretungsbefugnis von EU-Steuerberatern ergeben sich außerdem nach S. Art. Nr. 1 BFHEntlG hinsichtlich der Vertretung von Steuerpflichtigen vor dem BFH.³²¹ Zur Abgrenzung gegenüber nach deutschem Recht zugelassenen Steuerberatern dürfen die nach § 3 Nr. 4 StBerG befugten Personen nur unter der Berufsbezeichnung in der jeweiligen Amtssprache ihres Niederlassungsstaates tätig werden. Ist im Niederlassungsstaat ebenfalls die Berufsbezeichnung „Steuerberater“, „Steuerbevollmächtigter“ oder „Steuerberatungsgesellschaft“ gebräuchlich, so muss zur Vermeidung von Verwechslungen mit nach deutschem Recht zugelassenen Steuerberatern im Geschäftsverkehr außerdem die Berufsorganisation, welcher der Berufsangehörige in seinem Niederlassungsstaat angehört und der Niederlassungsstaat angegeben werden. Diese gesetzliche Regelung der Berufsbezeichnung ist ganz offensichtlich notwendig, wie erste Rechtsstreitigkeiten zu diesem Themenkreis zeigen.³²² Die Erweiterung der Hilfeleistungsbefugnis auf Berufsangehörige anderer EU-Mitgliedsstaaten ist nicht unumstritten. So wird etwa eine Beeinträchtigung des hohen Niveaus der Beratungsqualität befürchtet, wobei jedoch weder die Existenz des hohen Niveaus noch dessen Beeinträchtigung schlüssig hergeleitet werden.³²³ Die Sorge der Beeinträchtigung des Qualitätsniveaus dürfte auch im Hinblick auf die im Zusammenhang mit der Neuregelung eingeführte erweiterte Zurückweisungsmöglichkeit von EU-Steuerberatern durch die Finanzverwaltung nach § 80 VII AO unbegründet sein. Hiernach können EU-Steuerberater von der Finanzverwaltung zurückgewiesen werden, wenn sie fachlich nicht geeignet sind. Aufgrund des bisherigen Engagements der Finanzverwaltung zum Schutz des Beratungsniveaus in Deutschland³²⁴ darf erwartet werden, dass hier auch weiterhin eine kritische Institution über den Erhalt eines qualitativen Mindeststandards

³²¹ Vgl. klarstellend BFH, Beschl. v. 08.02.2000 – V B 1/00.

³²² Vgl. OLG Frankfurt/Main vom 25.03.1999 – 6 U 200/98: Es verstößt gegen § 5 I S. 1 StBerG, wenn ein deutscher Staatsangehöriger, der in den Niederlanden den Titel „Belastingsadviseur“ führen darf, in Deutschland unter der Bezeichnung „Steuerberater“ oder „Steuerberater in Nederland“ auftritt; OLG Düsseldorf, Urt. v. 18.04.2000 – 20 U 79/99: Die Titelführung „Steuerberater (NL)“ ist strafbar.

³²³ Vgl. Schmitz, H. (1998), S. 74 und derselbe (1999), S. 505.

³²⁴ Vgl. hierzu die FN 336, 338, 339 und 342.

wachen wird. Es wäre jedoch zu begrüßen, wenn diese kritische Überwachung nicht nur auf EU-Steuerberater beschränkt wäre, während in Deutschland zugelassene Steuerberater und Steuerbevollmächtigte aufgrund des einmaligen Ablegens einer Zugangsprüfung (ggf. als erleichterte Übergangsprüfung) offenbar über jeden Zweifel erhaben und damit nach § 80 VI S. 2 AO ausdrücklich von der Zurückweisungsmöglichkeit ausgenommen sind.

2. Niederlassung in Deutschland

Die neu geschaffene Befugnis für EU-Steuerberater, in Deutschland tätig zu werden, ändert nichts an den Voraussetzungen für die *Niederlassung* von EU-Berufsangehörigen in Deutschland. Die Bestellung als Steuerberater in Deutschland setzt nach § 35 I StBerG grundsätzlich³²⁵ das Bestehen der Steuerberaterprüfung voraus. Für bereits in anderen EU-Mitgliedsstaaten zugelassene Berufsangehörige ist eine besondere Eignungsprüfung gem. § 37 a IV StBerG³²⁶ vorgesehen. Diese für das Führen der nationalen Berufsbezeichnung „Steuerberater“ nach wie vor obligatorische Prüfung ist in deutscher Sprache abzulegen und inhaltlich identisch mit der ordentlichen Steuerberaterprüfung, mit der Ausnahme, dass die Teilnehmenden dieser Eignungsprüfung nur zwei statt drei Klausuren schreiben. Das Verfahren, im Rahmen der Eignungsprüfung für EU-Bewerber dieselben Aufgaben wie in den entsprechenden Prüfungsgebieten der Steuerberaterprüfung zu verwenden, ist erst kürzlich durch den BFH bestätigt worden.³²⁷ Nach § 37 a II S. 2 StBerG werden mit der erfolgreich abgelegten Eignungsprüfung dieselben Rechte erworben wie durch die erfolgreich abgelegte Steuerberaterprüfung.³²⁸

3. Die Regelungen zur Berufsausübung und Niederlassung im gemeinschaftsrechtlichen Kontext

Die für die Teilhabe von EU-Steuerberatern am deutschen Steuerberatungsmarkt maßgeblichen europarechtlichen Vorschriften gehören zu den sog. Grundfreiheiten des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV). Diese konkretisieren das in Art. 12 EGV (ex-Art. 6)³²⁹ geregelte Diskriminierungsverbot. Inner-

³²⁵ Ausnahmen zur Befreiung von der Steuerberaterprüfung sollen hier nicht diskutiert werden.

³²⁶ Zitiert ist hier die Fundstelle der aktuellen Gesetzesversion. Vor Inkrafttreten des Siebten StBÄndG war die Vorschrift in § 37 b II StBerG a. F. zu finden.

³²⁷ Vgl. BFH, Urt. v. 23.03.2000, VIIR 48/99.

³²⁸ Zu Einzelheiten der Eignungsprüfung vgl. Meng, D. (1996).

³²⁹ Die Vorschriften des EGV sind durch den am 01.05.1999 in Kraft getretenen Amsterdamer Vertrag völlig unnummeriert worden (vgl. Schwarze, J. (2000b), Art. 1 EGV, Rdn. 12). Die alten Nummern der jeweiligen Artikel werden jeweils in eckigen Klammern mit angegeben. Für eine Übersicht über die erfolgten Unnummerierungen vgl. die Übereinstimmungstabellen in Schwarze, J. (2000a), S. 2614–2619.

halb dieser Grundfreiheiten sind für die vorliegende Arbeit vor allem die Niederlassungsfreiheit³³⁰ und die Dienstleistungsfreiheit³³¹ relevant.³³² Diese Grundfreiheiten des EGV können durch unterschiedliche nationale Berufszugangsvoraussetzungen beschränkt werden, wenn dies durch das Allgemeininteresse gerechtfertigt ist. Während eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit hauptsächlich dem Diskriminierungsverbot Rechnung tragen muss, werden an nationale Einschränkungen der als umfassendes Beschränkungsverbot verstandenen Dienstleistungsfreiheit höhere Anforderungen gestellt.³³³

Vor dem 01.07.2000 waren EU-Steuerberater nach den nationalen deutschen Vorschriften trotz des im EG-Vertrag geregelten Grundprinzips der Dienstleistungsfreiheit nicht zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt. Gestützt wurde die Zurückweisung der EU-Steuerberater auf die sog. Anerkennungsrichtlinie des EG-Ministerrats vom 21.12.1988, nach welcher der Steuerberatungsberuf in Deutschland unter die „reglementierten Berufe“ fällt und daher besonderen nationalen Zugangsbeschränkungen zugänglich ist. Da der Steuerberatungsberuf nur in Deutschland im Sinne der Anerkennungsrichtlinie reglementiert ist, hatte die bisherige Regelung die höchst einseitige Konsequenz, dass Berufsausübungsbeschränkungen ausschließlich auf Deutschland beschränkt waren und EU-Ausländer trafen, hingegen deutsche Steuerberater ihre Tätigkeit quasi ohne Beschränkung auch in den übrigen EU-Mitgliedsstaaten ausüben konnten.³³⁴

Diese sehr restriktive Vertragsauslegung des deutschen Gesetzgebers stieß auf den Widerstand der EU-Kommission³³⁵ und wurde von dieser zum Gegenstand eines Vertragsverletzungsverfahrens gemacht.³³⁶ Es wurde offen mit einer Klage vor dem EuGH gedroht.³³⁷

Auslöser der Bemühungen der europäischen Kommission war die Zurückweisung mehrerer, durch einen niederländischen Belastingadviseur erstellter, Steuererklärungen von niederländischen Arbeitnehmern, welche in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig waren sowie die Verhängung eines Bußgeldes gegen den Adviseur durch ein Aachener Finanzamt.³³⁸ Der Belastingadviseur hat gegen die-

³³⁰ Vgl. Art. 43–48 EGV [ex-Art. 52, 54–58].

³³¹ Vgl. Art. 49–55 EGV [ex-Art. 59–61, 63–66].

³³² Weitere Grundfreiheiten des EGV sind der freie Warenverkehr (Art. 23 und 24 EGV [ex-Art. 9 und 10]), der freie Kapital- und Zahlungsverkehr (Art. 56–60 EGV [ex-Art. 73 b – 73 d, 73 f und 73 g]), und die Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art. 39–42 EGV [ex-Art. 48–51]).

³³³ Zu Einzelheiten vgl. Emmerich-Fritsche, A. (1993), S. 10–18 m. w. N., dort jedoch mit unrichtiger Fundstelle (ex-Art. 7 statt ex-Art. 6 EGV) zum Diskriminierungsverbot.

³³⁴ Vgl. Fischer, K. (1993), S. 230; Mack, A. (1993), S. 146–147; zu dem Berufsrecht in anderen EG-Mitgliedsstaaten vgl. ausführlich Behrens, C. (1982).

³³⁵ EU-Kommissar Mario Monti 1997: „Das Steuerberatungsgesetz und die Abgabenordnung verstoßen gegen den EG-Vertrag“, so zit. in Stein, G. (1998), S. 250.

³³⁶ Vgl. FG Köln, Urt. v. 05.11.1996 – 8 K 4965/94.

³³⁷ Vgl. Weisbrodt, M. (1997), S. 172.

³³⁸ Vgl. Weisbrodt, M. (1997), S. 172.

ses Vorgehen erfolgreich vor dem FG Köln³³⁹ geklagt. Die beim BFH angestregten Revisionsverfahren zu diesem Fall wurden, wohl wegen der nunmehr eindeutigen Gesetzeslage, inzwischen durch Löschung in den Registern erledigt.³⁴⁰ Interessant an dem verhandelten Fall ist, dass dort die Abschottung gegen EU-Steuerberater nicht durch den Berufsstand, sondern durch das Finanzamt als hoheitliche Einrichtung erfolgte. Offensichtlich kommt es häufiger zur Unterstützung der Marktabshottung durch Finanzämter. So hatte das Landgericht Braunschweig über die *Klage einer Steuerberaterkammer* gegen einen in den Niederlanden zugelassenen Belastungsadviser zu entscheiden, der seinen Betrieb im Briefkopf eines an das *Finanzamt* geschriebenen Briefes als „Steuerbüro“³⁴¹ bezeichnete. Den Einwand des Beklagten, wie denn die Klägerin zu dem an das Finanzamt gerichtete Schreiben gekommen sei, tat das Gericht in seiner Urteilsbegründung als „unerheblich“ ab.³⁴²

Obwohl die Beschränkung der Berufsausübung (nicht jedoch der Niederlassung) von EU-Steuerberatern durch die neue Gesetzgebung weggefallen ist, ist festzuhalten, dass der Marktzugang für EU-Steuerberater durch die EG-Vertrags-widrige Umsetzung der Anerkennungsrichtlinie von dem Erlass dieser Richtlinie am 21.12.1988 bis zu deren korrekter Umsetzung zum 01.07.2000 immerhin mehr als elf Jahre lang wirkungsvoll durch einen nationalen Schutzzaun verzögert wurde.

Hinzu kommt, dass wegen des weiterhin gültigen Verbotes der *Niederlassung* von EU-Steuerberatern in Deutschland deren Aktionsradius auf die Grenzregionen Deutschlands, insbesondere zu Österreich und den Beneluxländern, beschränkt bleiben dürfte. Die faktische Bedeutung der durch § 3 Nr. 4 StBerG erweiterten Steuerberatungsbefugnis dieses Personenkreises ist m. E. damit auf überschaubare Einzelfälle beschränkt. Der „Umweg“ für deutsche Prüfungskandidaten, die Steuerberatungsbefugnis für Deutschland über die Steuerberaterzulassung anderer EU-Länder zu erreichen, dürfte ebenfalls wegen der Niederlassungsbeschränkung relativ unattraktiv sein. Wie lange die Niederlassungsbeschränkung für EU-Steuerberater in der jetzigen Form Bestand haben wird, bleibt abzuwarten.

IV. Fristverlängerungsprozedere der Finanzverwaltung

Die in diesem Abschnitt beschriebenen Regelungen werden – der Abgrenzung in Abschnitt B.VI folgend – dem Berufsrecht der Steuerberater zugerechnet, da es

³³⁹ Vgl. FG Köln, Ur. v. 05.11.1996 – 8 K 2484/92.

³⁴⁰ Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2000), S. 151 (BFH-Az. VII R 26/97) und S. 8 (BFH-Az. VIIR 31/97).

³⁴¹ Abgesehen von berufsrechtlichen Fragestellungen sollte die weit verbreitete Bezeichnung Steuerbüro oder Steuerkanzlei aus Gründen der Außenwirkung ohnehin durch Steuerberatungsbüro oder Steuerberatungskanzlei ersetzt werden. Schließlich produziert der Steuerberater nicht Steuern, sondern Beratungsleistungen. Vgl. Merz, G.J. (1996), S. 266.

³⁴² Vgl. LG Braunschweig, Ur. v. 26.05.1999 – 9 O 690/99 (137).

sich hierbei nicht um materielles Steuerrecht, sondern um Ausnahmeregelungen handelt, welche ihre Wirkung ausschließlich gegenüber Steuerberatern und anderen zur Hilfeleistung in Steuersachen zugelassenen Personen oder Gesellschaften entfalten.

Abgabetermin für die jährlich wiederkehrenden Erklärungen zur Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer und damit auch für die ggf. beizufügenden Gewinnberechnungen oder Jahresabschlüsse ist nach den Steuergesetzen grundsätzlich der 31. Mai des Folgejahres.³⁴³

Eine wesentliche Ausnahme von dieser gesetzlich normierten Abgabefrist stellt die für jedes Kalenderjahr durch gleich lautende Verwaltungserlasse des Bundes und der Länder³⁴⁴ geregelte Praxis in der Finanzverwaltung dar. Steuerberater erhalten für ihre Mandanten ohne weitere Begründung im Sammelverfahren eine Fristverlängerung um vier Monate bis zum 30. September des auf den betreffenden Veranlagungszeitraum (VAZ) folgenden Jahres (VAZ+1). Für die nach diesem Zeitpunkt nicht erledigten Fälle wird auf Einzelantrag – ebenfalls ohne besondere Begründung – eine weitere Fristverlängerung um fünf Monate bis zum 28. Februar des fortfolgenden Jahres (VAZ+2) gewährt.

Über diesen Zeitraum hinaus kann der Steuerberater weitere Fristverlängerungen nur noch im Rahmen begründeter Einzelanträge erhalten. Die Handhabung dieser Anträge entzieht sich der allgemeinen Betrachtung.³⁴⁵ Aus eigener Erfahrung lässt sich festhalten, dass die Gewährung weiterer Fristverlängerungen je nach Finanzamt und Begründung im Einzelfall unterschiedlich großzügig gehandhabt wird; dem Verfasser sind auch Fälle bekannt, in denen die weitere Gewährung von Fristverlängerungen davon abhängig gemacht wurde, dass bis zum 28. Februar des fortfolgenden Jahres (VAZ+2) eine bestimmte Mindestquote von Steuererklärungen eingereicht sei. In Niedersachsen sollen nach Plänen der Finanzverwaltung die Abgabequoten künftig systematisch überwacht werden, indem jedem Steuerberater eine persönliche, bei Fristverlängerungsanträgen zu verwendende Kenn-Nr. zugeteilt wird.³⁴⁶

Selbst bei restriktiver Handhabung individueller Fristverlängerungsanträge durch die Finanzverwaltung erhalten Steuerberater in jedem Fall für die Bearbeitung der

³⁴³ Vgl. § 149 II S. 1 AO. Die abweichende Regelung des § 149 II S. 2 AO bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft i.V.m. vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren soll hier nicht diskutiert werden.

³⁴⁴ Vgl. für den Veranlagungszeitraum 2000: Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder über Steuererklärungsfristen v. 02.01.2001.

³⁴⁵ Die StBK Rheinland-Pfalz weist darauf hin, dass in Folge eines beschleunigten Veranlagungsverfahrens und damit verbundener Rationalisierungseffekte „... aller Voraussicht nach viele Finanzämter in Rheinland-Pfalz im kommenden Jahr [2001] oftmals keine Fristverlängerungen über den 28. Februar hinaus gewähren werden.“ Vgl. Steuerberaterkammer Rheinland-Pfalz (2000b), S. 9.

³⁴⁶ Vgl. Westermann, H. (2000), S. 87.

laufenden Steuererklärungen ihrer Mandanten gegenüber dem gesetzlich normierten Abgabezeitpunkt ohne besondere Begründung eine großzügige Fristverlängerung von neun Monaten. Dennoch lässt sich nicht selten vor den genannten Abgabeterminen, insbesondere jeweils vor dem 28. Februar eine hektische Betriebsamkeit beobachten, mit allen Mitteln noch so viele Steuererklärungen wie möglich innerhalb der bereits um neun Monate verlängerten Frist einzureichen.³⁴⁷ Es kann festgehalten werden, dass die überwiegende Zahl der Berufsangehörigen nicht in der Lage ist, die Steuererklärungen ihrer Mandanten innerhalb der „normalen“ gesetzlichen Frist einzureichen.³⁴⁸ Dies ist noch nicht bedenklich, da die gesetzliche Frist von fünf Monaten tatsächlich recht knapp bemessen ist und die Steuerberater ein berechtigtes Interesse daran haben, die Tätigkeit der Erstellung von Steuererklärungen auf einen längeren Zeitraum als fünf Monate zu verteilen. Über die Dauer einer den unterschiedlichen Interessen der Beteiligten gerecht werdenden Fristverlängerung lässt sich daher sicherlich streiten.

Werden eine nennenswerte Zahl von Steuererklärungen regelmäßig erst im fortfolgenden Jahr (VAZ+2) eingereicht, ist die Grenze einer generell vertretbaren Handhabung von Fristverlängerungen nach Ansicht des Verfassers allerdings überschritten.³⁴⁹ Die Wirkung dieser Regelung als Marktzugangsbarriere ergibt sich nur mittelbar. Zwar kann auf Dauer kein Berufsangehöriger mehr Dauermandate betreuen, als er innerhalb einer Zeitspanne von zwölf Monaten bearbeiten kann. Die großzügige Fristenbemessung erlaubt es überlasteten Steuerberatern jedoch, jahrelang einen Berg von Arbeit vor sich her zu schieben, statt zur Aufholung des Rückstandes Mandate an den Markt abzugeben.³⁵⁰ Diese nicht an den Markt abgegebenen Mandate fehlen jenen Steuerberatern, die aus eigener Kraft eine Existenz aufbauen möchten.

Daneben ist die spezielle Fristgewährung bis zum 28. Februar des fortfolgenden Jahres für Steuerpflichtige, die von einem Steuerberater betreut werden, gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die ihre Steuererklärungen selbst bearbeiten, nicht gerecht, da diese Steuerpflichtigen nicht in den Genuss des mit der späteren Abgabe der Steuererklärungen einhergehenden Zinsvorteils auf Steuernachzahlungen kom-

³⁴⁷ In solchen Fällen behilft sich die Berufspraxis zum Erreichen der Quote auch schon mal damit, zur Wahrung der Frist zunächst unvollständige Steuererklärungen (in Einkommensteuerefällen etwa nur den Mantelbogen) einzureichen und die fehlenden Anlagen, insbesondere Gewinnberechnungen oder Jahresabschlüsse erst später einzureichen.

³⁴⁸ Anderer Ansicht Niehues, K. (1994), S. 372, der m. E. Ursache und Wirkung vertauscht, wenn er behauptet, „... daß die seit Jahren mit der Finanzverwaltung vereinbarten Fristverlängerungen einen wesentlichen Beitrag zu der schleppenden Erstellung der Jahresabschlüsse leisten.“

³⁴⁹ Ebenfalls kritisch hierzu vgl. Kugelstadt, R. (1993), S. 153; anderer Auffassung vgl. Schmitz, H. (1998), S. 76–77.

³⁵⁰ Diese Ansicht wird nach Auskunft eines Berufskollegen auch von Vertretern des Finanzamtes geteilt, welche dem ungenannte bleibenden Berufskollegen auf wiederholte Fristverlängerungsanträge hin empfohlen, einige seiner Mandate abzugeben.

men.³⁵¹ Dieser Zinsvorteil für den Abgabeverzug vom Ablauf des 30. September VAZ+1 bis zum Ablauf des 28. Februar VAZ+2 wird auch nicht durch die 1988 eingeführte Vollverzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen nach § 233 a AO abgeschöpft, da der Zinslauf nach § 233 a II AO erst mit Ablauf des 31. März VAZ+2 beginnt.

³⁵¹ Die für Vertreter der steuerberatenden Berufe geltende allgemeine Fristverlängerung bis 30. September benachteiligt die nicht von einem Steuerberater vertretenen Steuerpflichtigen hingegen nicht, da es Verwaltungspraxis bei den Finanzämtern ist, bis zum 30. September des Folgejahres grundsätzlich keine Verspätungszuschläge festzusetzen. Vgl. Tipke, K. (1996), § 149 AO, Rdn. 9.

E. Sonstige Marktbesonderheiten

Abgesehen von den bereits geschilderten berufsrechtlichen Regelungen existieren noch weitere Merkmale, die den Steuerberatungsmarkt von den Märkten für Dienstleistungen anderer Freiberufler, wie Zahnärzten, Rechtsanwälten und Architekten unterscheiden. Auch in diesem Abschnitt werden im Interesse einer besseren Lesbarkeit des Textes bewusst einige Aspekte des durch diese Besonderheiten bedingten Verhaltens der Marktteilnehmer vorweggenommen.³⁵²

I. Anlass und Periodizität der Auftragserteilung

Steuerberater bearbeiten typischerweise überwiegend *anlassunabhängige Dauermandate* mit periodisch wiederkehrenden Aufträgen. Hierin liegt ein bedeutsamer Unterschied zu der Marktsituation der Angehörigen anderer Freier Berufe, deren Beauftragung üblicherweise vom Eintreten bestimmter Anlässe abhängig ist. Dies gilt besonders anschaulich für den Berufsstand der selbstständigen Hebammen, die nur bei Schwangerschaft, Niederkunft und Nachsorgebedarf ihrer Patientinnen tätig werden.

Zwar betreuen auch andere Freiberufler wie Rechtsanwälte, Notare oder Ärzte ihre Kunden als Dauermandate. Der Unterschied zum Berufsstand der Steuerberater ergibt sich jedoch daraus, dass meist eine gesetzliche Verpflichtung der Mandanten zur Abgabe von Steuererklärungen besteht und diese jedes Jahr erneut wirksam wird, solange die entsprechenden steuerlichen Tatbestandsmerkmale³⁵³ verwirklicht werden. Daneben gibt es Mandanten, die gewisse Aufzeichnungspflichten zu erfüllen haben und den steuerlichen Berater z. B. mit der monatlichen Erledigung der Finanzbuchhaltung beauftragen. Der Bedarf nach Steuerberatungsdienstleistungen wird damit quasi automatisch ohne Zutun von Mandant oder Steuerberater durch bloßen Ablauf von Besteuerungszeiträumen, meist eines Kalenderjahres, generiert. Es bedarf hierzu bis auf wenige Ausnahmen, wie etwa bei der Erbschaftsteuererklärung, keines besonderen Anlasses. Hingegen erfolgt die Betreuung bei den oben genannten anderen Freiberuflern eher unregelmäßig und fallweise, jedenfalls üblicherweise nicht periodisch wiederkehrend. Vergleichbar ist die Anlassunabhängigkeit des Beratungsbedarfs allenfalls mit der Beauftragung von Wirtschaftsprüfern im Rahmen der gesetzlichen Abschlussprüfung nach § 316 HGB.

³⁵² Vgl. auch die Ausführungen zu Beginn des Abschn. D.

³⁵³ Im Bereich der Einkommensteuer etwa die persönliche Steuerpflicht und das Vorliegen bestimmter Einkünfte.

II. Besonderheiten der Steuerberatungsleistung

Knief beschreibt Steuerberatungsleistungen zutreffend als heterogene, komplexe, intangible und von hoher Persönlichkeitsintensität geprägte Leistungen.³⁵⁴

1. Heterogenität

Heterogen ist die Leistung aufgrund der Vielfalt und der unterschiedlichen Kombinationsmöglichkeiten der Tätigkeiten, der Beratungsgegenstände, der Unterschiedlichkeit der Mandanten hinsichtlich Beratungsbedarf, Persönlichkeit und Branche und der unterschiedlichen Handlungsmöglichkeiten, Fachkompetenzen, Organisations- und Persönlichkeitsstrukturen der Berater.

2. Komplexität

Die Komplexität der Leistung ergibt sich aufgrund der hohen fachlichen Anforderungen, vielfältiger Gesetzesänderungen und der verschachtelten Wechselwirkungen und Konsequenzen steuerlicher Einzelmaßnahmen auf teilweise sehr unterschiedliche Beratungsfelder. Die Komplexität geht so weit, dass für den Laien vielfach nicht einmal mehr zu erkennen ist, dass ein Problem komplex ist. So stößt es häufig auf Verwunderung der Mandanten, wenn diese statt einer kurzen, spontanen, eindeutigen Antwort ihres Steuerberaters auf eine scheinbar einfache, kurze Frage zunächst nur eine Reihe von Gegenfragen erhalten.³⁵⁵ Es gilt inzwischen als berufsüblich, Auskünfte zu steuerlichen Fragen wegen deren Komplexität nur noch schriftlich zu erteilen.

3. Intangibilität

Steuerberatungsleistungen sind weitgehend immateriell. Die geistige Leistung, welche hinter den nach Abschluss des Auftrages vorgelegten, meist wenigen Seiten

³⁵⁴ Vgl. Knief, P. (1988), S. 16–17.

³⁵⁵ Als Beispiel sei hier der Fall genannt, wo ein Mandant einmal kurz anfragen möchte, welche steuerlichen Konsequenzen es habe, wenn er eines seiner Grundstücke verkaufe. Im Hinblick auf steuerliche Fragestellungen zu den Problemkreisen „gewerblicher Grundstücks-handel“ und „private Veräußerungsgeschäfte“ kann diese Frage ohne umfangreiche Sachverhaltsaufklärung nicht beantwortet werden. Welches Grundstück? Gehört das Grundstück zum Betriebs- oder zum Privatvermögen? Durch wen, wann und zu welchem Preis wurde das Grundstück erworben? Trat während des Besitzes des Grundstücks eine Nutzungsänderung ein? Wurden in der Vergangenheit bereits weitere Grundstücke veräußert, ggf. auch bloß durch Gesellschaften, an denen der Ratsuchende beteiligt ist oder war? An wen soll das Grundstück veräußert werden? Ist der Sachverhalt noch gestaltbar (evtl. zunächst vermieten und erst später verkaufen)? Sollen in Zukunft weitere Grundstücke erworben oder veräußert werden? Wie sind die persönlichen Verhältnisse des Veräußerers?

starken Papierbündeln steht, ist für die Mandanten ohne ausführliche, häufig unerwünschte Erklärungen nicht oder nur schwer zu „begreifen“.³⁵⁶ Am ehesten ist noch die Erstellung von Buchführungen oder Lohnabrechnungen begreifbar. Jedoch werden selbst diese im Jahre 1988 noch zu Recht als Beispiele „greifbarer“ Steuerberatungstätigkeit genannten Tätigkeiten³⁵⁷ aufgrund fortwährender steuer- und sozialversicherungsrechtlicher Änderungen und der damit verbundenen Komplexität immer mehr zu intangiblen Leistungen. Dies rechtfertigt jedoch nicht die Gleichsetzung zunehmender Komplexität mit Intangibilität. Soweit die Komplexität für den Auftraggeber zu erkennen ist, wird die „Begreifbarkeit“ der Leistung von steigender Komplexität kaum berührt.³⁵⁸

4. Persönlichkeitsintensität

Die Leistung des Steuerberaters setzt ein hohes Vertrauen seiner Auftraggeber voraus. Dem Steuerberater werden nicht nur sensible Vermögens- und Einkommensverhältnisse offenbart. Nicht selten ist der Steuerberater im Rahmen seiner Beratungstätigkeit auch über sehr persönliche Verhältnisse seiner Mandanten wie Zukunftspläne, Nachlassregelungen, z. T. auch über intime Angelegenheiten wie die Versorgung von Partnern aus außerehelichen Beziehungen und ggf. gemeinsamer Nachkömmlinge informiert. Die Bedeutung der Persönlichkeitsintensität³⁵⁹ ist bei den im Rahmen dieser Arbeit zu betrachtenden kleineren Kanzleien besonders groß. Zwar besteht auch bei der Betreuung von Mandanten durch größere Kanzleien typischerweise ein Vertrauensverhältnis zu einem persönlichen Ansprechpartner dieser Kanzlei. Hier besteht aber eher eine gewisse Distanz und eine Beschränkung des Vertrauensverhältnisses auf geschäftliche Angelegenheiten.

III. Intransparenz des Marktes

Eine sehr wesentliche Besonderheit des Steuerberatungsmarktes ist seine Intransparenz, welche sich nach *Knief* aus dem Zusammenwirken der o. g. Eigenschaften steuerberatender Leistungen ergibt.³⁶⁰ Diese vier Eigenschaften erklären die Intransparenz des Steuerberatungsmarktes jedoch nur teilweise. Auch die Leistungen

³⁵⁶ So kann etwa das bloße Ankreuzen oder Nichtankreuzen eines Feldes eines Steuererklärungsformulars erhebliche Konsequenzen haben und umfangreiche Sachverhaltserhebungen und komplizierte Entscheidungskalküle voraussetzen.

³⁵⁷ Vgl. Knief, P. (1988), S. 17.

³⁵⁸ So ist etwa die Darbietung eines Jongleurs trotz zunehmender Komplexität unabhängig davon „begreifbar“, ob dieser mit drei, sechs oder neun Keulen jongliert.

³⁵⁹ Der weitergehende Begriff der „Persönlichkeitsintensität“ wurde hier bewusst der Bezeichnung „Vertrauensintensität“ vorgezogen, da hier das Vertrauen unmittelbar an die *Person* des Steuerberaters gebunden ist, während bloß vertrauensintensive Verhältnisse durchaus auch gegenüber unpersönlichen Institutionen (z. B. Banken, Polizei usw.) bestehen können.

³⁶⁰ Vgl. Knief, P. (1988), S. 17.

eines Arztes für Allgemeinmedizin können gleichzeitig heterogen, komplex, intangibel und persönlichkeitsintensiv sein. Im Unterschied zum Steuerberater ist hier jedoch sowohl die Beobachtung des Leistungsprozesses als auch eine zumindest ungefähre Beurteilung des Leistungserfolges möglich. Für eine exakte Beschreibung der Intransparenz des Steuerberatungsmarktes soll im Folgenden daher zwischen der Intransparenz des Leistungsprozesses, der Leistungsqualität und des Leistungsangebotes unterschieden werden.

1. Intransparenz des Leistungsprozesses

Die Dimension der Intransparenz des Prozesses der Steuerberatungsleistung lässt sich sehr plastisch durch einen Vergleich mit der ebenfalls sehr individuellen Dienstleistung eines Frisérs beschreiben. Beim Frisör weiß der Kunde stets, welche Person die Leistung erbringt und wie viel Zeit, ggf. auch welches Maß an Anstrengung diese Person auf die Erbringung der Dienstleistung verwendet. Die Dienstleistung des Frisérs ist bereits im Augenblick ihrer Erbringung sehr transparent. Beim Steuerberater hingegen weiß der Mandant häufig nicht einmal, ob und ggf. in welchem Umfang der Steuerberater die Leistung selbst erbracht hat oder ob die Arbeiten überwiegend von Hilfspersonal erbracht wurden und der Steuerberater lediglich kurz vor der Bilanzbesprechung einen flüchtigen Blick auf die Unterlagen geworfen hat. Der Mandant kann üblicherweise auch nicht kontrollieren, wie viel Zeit und Anstrengung auf sein Anliegen verwendet wurde und ob dieser Zeitaufwand der Problemstellung und dem Ergebnis angemessen ist. Zuletzt erhält der Mandant eine Rechnung nach den Vorschriften der StBGebV und kann meist nicht abschätzen, ob die Leistung den Preis wert ist oder nicht. Für viele Mandanten gleichen Steuerberatungskanzleien daher einer „black box“³⁶¹ in welche Unterlagen hineingegeben und zusammen mit weiteren Unterlagen zurückgegeben werden. Was genau mit den hineingegebenen Unterlagen geschieht, wie die hieraus entwickelten neuen Unterlagen entstanden und zu interpretieren sind, entzieht sich weitgehend dem Blick der Mandanten.

2. Intransparenz der Leistungsqualität

Nach Erbringung der Leistung kann der Kunde beim Frisör durch einen schlichten Blick in den Spiegel feststellen, ob der Frisör die Leistung in seinem Sinne erbracht hat. Dies ist beim Steuerberater anders. Die Qualität der Leistung kann ein Mandant kaum beurteilen³⁶², da es hierfür keine hinreichend und einfach messbaren

³⁶¹ Hierzu Zitat des Management-Beraters Minoru Tominaga auf einer Vortragsveranstaltung für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer am 18.06.1999 in Frankfurt/Main: „Sie bekommen natürlich keine Beschwerdebriefe – Ihre Kunden wissen ja gar nicht, was Sie machen.“.

³⁶² Vgl. etwa Schönfelder, J. (1989), S. 178; Wacker, E. (1994), S. 142; Wunram, S. (1994), S. 212; Pasch, H. (1997a), S. 319.

objektiven Kriterien gibt. In naiven Stellungnahmen wird manchmal die Höhe einer evtl. Steuernachzahlung als Qualitätskriterium genannt. Diese ist jedoch ein völlig ungeeignetes Kriterium, da die Höhe einer Abschlusszahlung oder -erstattung von Größen abhängt, die der Steuerberater häufig nicht beeinflussen kann. Daneben kann eine hohe Steuererstattung auch ein Hinweis auf einen schlecht arbeitenden Steuerberater sein, der etwa über längere Zeit überhöhte Vorauszahlungs-Forderungen des Finanzamtes toleriert hat. Auch die Zertifizierung einer Kanzlei nach DIN EN ISO 9001 ff. erlaubt keine valide Aussage über die Geeignetheit eines Steuerberaters für einen bestimmten Mandanten.³⁶³ Lediglich zu einzelnen, eher einfachen Fragestellungen kann der Mandant punktuell die Leistungsqualität seines Beraters überprüfen, indem er die Auskunft eines weiteren Beraters einholt. Recht einfach und unter Wahrung der Anonymität des Mandanten ist dies durch die Inanspruchnahme sog. Steuerberater-Hotlines möglich³⁶⁴, deren rechtliche Zulässigkeit derzeit jedoch noch sehr umstritten ist³⁶⁵.

Anders als der Auftraggeber hat der Leistungsersteller jedoch durchaus die Möglichkeit, die Qualität seiner Dienstleistungen und die Angemessenheit der hierfür berechneten Entgelte zu beurteilen. Eine solche Qualitätsmessung findet jedoch nicht grundsätzlich statt, sondern setzt einen entsprechenden Betätigungswillen voraus. Unabhängig davon, ob dieser Wille vorhanden ist, hat der Leistungsersteller zumindest die theoretische Möglichkeit, die Qualität seiner Dienstleistungen zu messen. Die Informationen zwischen Leistungsersteller und Auftraggeber sind damit zu Lasten der Mandanten ungleich verteilt. Diese asymmetrische Informationsverteilung zu Lasten der Mandanten wirkt jedoch auch zum Nachteil von Berufsangehörigen. So haben etwa neu in den Markt eintretende Steuerberater nur beschränkte Möglichkeiten, sich durch Leistung zu profilieren, da man diese nicht sieht und ihre Qualität nicht messen kann.

3. Intransparenz des Leistungsangebotes

Die volle Dimension der Intransparenz des Leistungsangebotes zeigt sich bei der Suche nach einem geeignet erscheinenden Steuerberater.³⁶⁶ Das bereits durch die oben geschilderten Intransparenzen des Leistungsprozesses und der Leistungsqualität kaum auswertbare Leistungsangebot wird aufgrund der bei Steuerberatern nur

³⁶³ Vgl. Pasch, H. (1997 a), S. 319.

³⁶⁴ Vgl. Tönnies, W. (1999), S. 2, welcher in der Überprüfung des eigenen Steuerberaters durch Steuerberater-Hotlines eine Möglichkeit sieht, das Mandatsverhältnis zu stärken.

³⁶⁵ Vgl. Hartmann, G. (1999), S. 662–665; LG Berlin, Urt. v. 14.02.2000 – 97.O.118/99 – n.rkr.; auf Rechtsanwalts-Hotline bezogen: KG Berlin, Urt. v. 11.01.2000 – 5 U 7694/98, ebenso OLG München, Urt. v. 02.03.2000 – 29 U 4401/99.

³⁶⁶ Zur Intransparenz bei der Steuerberater-Auswahl vergleiche bereits Knief, P. (1988), S. 17–18, der die Intransparenz auch als Ursache von „... Zugangsbarrieren für bestimmte Steuerberater oder bestimmte Angebote“ charakterisiert.

schwach ausgeprägten Werbetätigkeit³⁶⁷ zusätzlich vernebelt. Hier offenbart sich eine für den Ratsuchenden nachteilige Folge des langjährigen Werbeverbotes. Es gibt auf den ersten Blick, abgesehen von den wenig informativen Eintragungen in den „Gelben Seiten“, keine Möglichkeit für Ratsuchende, sich über Person und Leistungspalette der in der näheren Umgebung praktizierenden Steuerberater einen Überblick zu verschaffen. In diesem Zusammenhang sehr zu begrüßen ist die leider noch recht unbekannte Initiative des DStV, welcher im Internet einen auf Selbstauskünften der teilnehmenden Steuerberater beruhenden Steuerberater-Suchservice anbietet.³⁶⁸ Ratsuchende können kostenlos und benutzerfreundlich anhand verschiedener Selektionsmerkmale eine Datenbank durchsuchen und Anschriften sowie ggf. e-mail- und Internet-Adressen der dort gelisteten Steuerberater erhalten. Obwohl die Eintragung in die Datenbank unkompliziert und kostenfrei ist und auch Nichtmitgliedern des DStV offen steht, sind mit derzeit 5.706 Berufsangehörigen³⁶⁹ nur 8,4 % der in Abschnitt C ausgewiesenen Kammermitglieder eingetragen.

Empirische Erhebungen zeigen, dass sich Mandanten bei der Steuerberaterwahl mangels objektiver Auswahlkriterien überwiegend auf Empfehlungen von Banken, Bekannten, Geschäftspartnern usw. verlassen. Jene Mandanten, die ihren Steuerberater durch eigene Suche ausgewählt haben, geben als Hauptgrund persönliche Kontakte oder einen guten Ruf der Kanzlei an.³⁷⁰ Von der Auswahl aufgrund persönlicher Kontakte einmal abgesehen, gleicht die Auswahl des geeigneten Steuerbersaters aufgrund bloßer, mehr oder weniger fundierter Empfehlungen einem Glücksspiel oder erweist sich „... nicht selten als instrumentell ungesicherter Blindflug, der oftmals mit einer Bruchlandung endet. Während es dem Patienten bei Ärzten nicht passieren kann, daß er mit einem neurologischen Leiden bei einem Urologen landet, besteht durchaus eine vergleichbare Gefahr bei Rechtsanwälten und Steuerberatern.“³⁷¹ Vor Beauftragung eines Steuerbersaters kann der Mandant selten abschätzen, ob er die richtige Wahl getroffen hat.

IV. Probleme der Betreuung selbst erlangter Mandate durch Berufsanfänger

Als Berufsanfänger im Sinne dieses Abschnittes sollen jene Steuerberater verstanden werden, die erst seit weniger als drei Jahren im Rahmen einer selbst gegründeten Kanzlei selbstständig tätig sind. Das Kriterium des „Anfängers“ bezieht sich auf den Beginn der selbstständigen Existenz, nicht jedoch auf die Dauer der Berufszugehörigkeit. Nur 20 % der Berufsangehörigen werden sofort, weitere 30 bis 40 %

³⁶⁷ Vgl. Abschn. D.II.1.b).

³⁶⁸ Die Internetadresse des Steuerbersatersuchservices des DStV lautet www.dstv.de.

³⁶⁹ Vgl. www.dstv.de/suchservice/schnellsuche.html, Stand: 11.05.2001.

³⁷⁰ Vgl. Abschn. F.II.2.

³⁷¹ Kleine-Cosack, M. (1996), S.695.

der Berufsangehörigen nach ca. zwei bis drei Jahren nach der Bestellung selbstständig tätig.³⁷²

Die Probleme solcher steuerberatenden Existenzgründer lassen sich in zwei Gruppen einteilen, die sich jeweils gegenseitig verstärken.

1. Besonderheiten der Kostenstruktur neu gegründeter Kanzleien

a) Kanzleifixe Kosten und Kosten der Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs

Neu gegründete Kanzleien haben durch den Aufbau einer Kanzlei-Infrastruktur in Relation zum Kanzlei-Ertrag zunächst deutlich höhere Kosten als etablierte Kanzleien. Es besteht ein Missverhältnis zwischen kanzleifixen Kosten, z. B. für Fachliteratur, Fortbildung, Mieten, Beiträge und Büromaschinen und den noch geringen Erlösen. Es sind darüber hinaus viele Tätigkeiten zu verrichten, denen kein unmittelbarer Erlös gegenübersteht. Hierzu gehört die Gewinnung von Mandaten, Auswahl und Einrichtung geeigneter EDV-Hardware und -Software sowie ggf. das Erlernen von Besonderheiten der ausgewählten Konfiguration und das Anlegen von Kanzlei- und Mandanten-Stammdaten. Hinzu kommen die üblichen Kosten der Ingangsetzung des Geschäftsbetriebes.

b) Erhöhter Zeitbedarf für Neumandate

Stark ins Gewicht fällt auch der Neumandaten grundsätzlich innewohnende erhöhte Zeitbedarf für Routinetätigkeiten. Das in den Wirtschaftswissenschaften bekannte Konzept der Erfahrungskurve³⁷³ zeigt sich hier von sowohl von seiner positiven wie auch von seiner negativen Seite. Der Bearbeitungsprozess von Routinetätigkeiten wird bei der Betreuung von Dauermandaten stark an dem in der Praxis beliebten EldV-Prinzip („Es lebe das Vorjahr!“) ausgerichtet. Diese Vorgehensweise ist im positiven Sinne eine auch im Interesse der Mandanten liegende Rationalisierung durch Umsetzung des Lernkurven-Effekts und unterstützt die für die Erstellung von Bilanzen durchaus erwünschte Wahrung des Stetigkeitsprinzips. Daneben könnte das bereits vorhandenen spezifische Wissen und die aufgrund der Wiederholungsberatung ersparte Zeit genutzt werden, um Fehler zu vermeiden und über neue Strategien nachzudenken. Unter dem Aspekt der Qualitätssicherung ist das EldV-Prinzip jedoch auch kritisch zu sehen. Wird die ersparte Zeit nicht zur Qualitätssicherung, sondern zur Bearbeitung weiterer Mandate eingesetzt, begünstigt das EldV-Prinzip die mehrfache Wiederholung von Fehlern und hemmt das Hinterfragen und die Fortentwicklung einmal eingeschlagener steuerlicher Gestaltungen.

³⁷² Vgl. Wehmeier, W. (1996), S. 27.

³⁷³ Für einen groben Überblick vgl. nur Wöhe, G. (1993), S. 145–146.

Bei Neumandaten kann das EldV-Prinzip aus mehreren Gründen nicht zur Anwendung kommen. Zunächst mangelt es häufig an hinreichend umfassenden Informationen der Vorberater. Es ist in der Praxis durchaus zu beobachten, dass Vorberater trotz eindeutiger Verpflichtung nur sehr zögerlich Unterlagen herausgeben. Hierbei wird die Herausgabe gerne lediglich auf explizit angeforderte Unterlagen beschränkt und stattdessen auf vermeintlich beim Mandanten befindliche Kopien oder Unterlagen verwiesen.³⁷⁴ Teilweise fehlen Informationen schlicht aufgrund sehr „sparsamer“ Dokumentation der Vorberater. Seltener werden absolut vorbildlich ohne Verzug die gesamten Handakten übergeben und die Mithilfe bei Rückfragen angeboten. Die bisherigen Initiativen der Berufsaufsicht zur Handhabung der Übergabe von Handakten beim Mandatswechsel betonen eher die Rechte des Altberaters als jene des Mandanten oder dessen neuen Beraters.³⁷⁵

Selbst bei vollständiger Überlassung der Handakten verbietet sich die Anwendung des EldV-Prinzips. Die Erfahrung zeigt vielmehr, dass bei der Übernahme von Mandaten häufig nennenswerte Fehler der Vorberater entdeckt werden. Es wäre daher fahrlässig, deren Vorgehen ungeprüft für die eigene Kanzlei zu übernehmen und dort zum Gegenstand des ohnehin bedenklichen EldV-Prinzips zu machen. Bei Neumandaten ist daher üblicherweise eine sehr umfassende Überprüfung des gesamten bisherigen Vorgehens vorzunehmen. Diese Überprüfung verursacht einen erheblichen Zeit- und Kostenaufwand, welcher in den meisten Fällen nicht auf die abrechenbaren Honorare weiterbelastet werden kann.

2. Besonderheiten der Mandatsstruktur neu gegründeter Kanzleien

Zu den selbst erlangten Mandaten von Berufsanfängern gehören nicht selten strukturell unattraktive Mandate. Hierbei kann unterschieden werden in Erst- und Wechsel-Mandate.

a) Erst-Mandate

Erst-Mandate betreffen solche Kunden, die wegen des Eintretens eines besonderen Anlasses (Eigenheimbau, Arbeitgeberwechsel mit Umzug, Erbschaft, Scheidung, Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung) oder der Gründung einer selbstständigen Existenz erstmals einen Steuerberater beauftragen.

Bei Existenzgründungen befinden sich die Mandantenunternehmen regelmäßig noch im Aufbau. Während der Existenzgründer seine Kräfte meist zunächst auf die

³⁷⁴ Beliebte Stellungnahmen der Vorberater sind etwa: „Was brauchen Sie denn genau? Der Mandant hat immer von allem Kopien bekommen. Das ergibt sich alles aus der Buchführung. Ich kann Ihnen ja die DATEV-Daten übertragen lassen. Da muss ich erst mal nachfragen, ob wir noch Unterlagen hier haben; das kann aber dauern.“

³⁷⁵ Vgl. Bundessteuerberaterkammer (2001), Merkblatt zum Zurückbehaltungs- und Leistungsverweigerungsrecht.

Leistungserstellung konzentriert, ist die kaufmännische Organisation des neuen Unternehmens häufig verbesserungswürdig. Große Teile der Buchführung und der Abschlussvorbereitung sind noch keine Routine und damit in der Zusammenarbeit mit dem Steuerberater sehr zeitintensiv. Typischerweise sind Umsätze und Erträge neu gegründeter Mandantenunternehmen und das Einkommen der Existenzgründer niedriger als bei etablierten Unternehmen. Hierdurch ergeben sich niedrigere Gegenstandswerte für die Gebührenbemessung und damit ein geringerer Kanzleiumsatz als bei etablierten Mandanten.³⁷⁶ Dennoch beanspruchen Existenzgründer häufig einen vergleichsweise hohen Beratungsaufwand bei eher geringer Honorar-Tragfähigkeit. Da ein großer Teil der Existenzgründungen in den ersten Jahren nach der Gründung durch Insolvenz oder Liquidation vom Markt verschwindet,³⁷⁷ kann der anfangs recht hohe, meist nicht sofort abrechenbare Beratungsaufwand vielfach auch nicht in den Folgejahren amortisiert werden. Hinzu kommt das Risiko von Honorarausfällen bei Insolvenzen von Mandantenunternehmen.

Bei den übrigen Erst-Mandaten handelt es sich überwiegend ebenfalls um neu in den Beratungsbedarf hineinwachsende Mandate mit eher niedrigen Gegenstandswerten. Sehr vermögende oder einkommensstarke Privatpersonen werden dagegen wegen ihres seit Jahren bestehenden Beratungsbedarfs meist bereits seit längerem durch einen Steuerberater betreut.

Weder Existenzgründer noch andere Erst-Mandate sind jedoch a priori unattraktiv. Häufig handelt es sich um jüngere Mandanten, die noch ein beträchtliches Entwicklungspotenzial entfalten können. Diese sind in einer längerfristigen Betrachtung durchaus einem überalterten Mandantenstamm mit hohen Gegenstandswerten vorzuziehen. Für den neu in den Markt eintretenden Steuerberater ist dies jedoch zunächst kein Hilfe, da er die hohen Anfangskosten schließlich aus den aktuellen Erlösen finanzieren muss.

b) Wechsel-Mandate

Wechsel-Mandate betreffen jene Auftraggeber, die zuvor von einem Berufskollegen betreut wurden. Da – wie später noch ausgeführt – die Wechselneigung von Mandanten im Allgemeinen eher klein ist, handelt es sich bei Wechsel-Mandaten nicht selten um solche (Problem-)Fälle, bei denen ein Wechsel gar nicht mehr zu vermeiden war. Zu diesen Problemfällen gehören etwa notleidende Unternehmen mit schlechter Zahlungsmoral, unvollständigen Aufzeichnungen, undurchsichtiger Aktenlage und nicht selten einem erheblichen Bearbeitungsrückstand im Bereich der Steuerdeklarationsberatung. Da die meisten Steuerberaterwechsel nach einer steuerlichen Betriebsprüfung erfolgen, haben wechselnde Mandanten nicht selten auch erhebliche Steuerschulden. Diese Merkmale verursachen hohe individuelle

³⁷⁶ Vgl. Lorch, B. (1999), S. 3, dort speziell für Kanzleien in den neuen Bundesländern.

³⁷⁷ Vgl. Klandt, H./Michalowski, K. (1999), S. 100.

Einarbeitungskosten des übernehmenden Steuerberaters und einen entsprechenden Mehraufwand für unlukrative Stundungs-, Herabsetzungs-, Fristverlängerungs-, Aussetzungs- und Wiedereinsetzungsanträge sowie Rechtsbehelfe.³⁷⁸

Nicht selten gibt es auch einen Dissens des Mandanten mit dem Vorberater. Hierbei kann zu Beginn des neuen Mandatsverhältnisses nur schwer unterschieden werden, ob die Probleme zwischen Vorberater und Mandant aufgrund schlechter Leistungen des Vorberaters oder aufgrund mangelnder Mitwirkung oder überzogener Erwartungen des Mandanten entstanden sind oder ob es sich bei dem wechselnden Mandanten um den Typ „renitenter Quengler“ handelt. Erwähnenswert ist hier auch die Möglichkeit, dass gegebenenfalls der Vorberater das Mandat wegen erheblicher Differenzen oder wegen Vertrauensverlusts selbst gekündigt hat. Manchmal ergänzen und verstärken sich auch die Merkmale „unternehmerischer Problemfall“ und „schlechte Steuerberatung“ im Sinne einer Wechselwirkung.

V. Kauf und Verkauf von Steuerberatungsunternehmen

Als Kauf eines Steuerberatungsunternehmens sollen im Folgenden alle mit Entgeltzahlungen verbundenen Vorgänge betrachtet werden, die darauf abzielen, das Unternehmen des veräußernden Steuerberaters oder Teile hiervon zu erwerben. Dies kann durch einen vollständigen Unternehmenskauf oder durch Erwerb einer Beteiligung erfolgen. Nachdem der Verkauf freiberuflicher Praxen früher einmal (insbesondere bei Ärzten) als standes- oder sittenwidrig galt³⁷⁹, wird die Zulässigkeit des Praxisverkaufs unter angemessenen Bedingungen heute durch die BOSTB und die allgemeine Rechtsauffassung³⁸⁰ ausdrücklich bestätigt. Berufsrechtliche

³⁷⁸ Stundungs-, Herabsetzungs- und Änderungsanträge werden nach § 23 S. 1 Nr. 2, 3 und 7 StBGebV mit einem Rahmensatz von 2/10 bis 8/10 einer vollen Gebühr nach Tabelle A der StBGebV abgerechnet, während nach § 241 S. 1 Nr. 1 und 7 StBGebV etwa für eine Einkommensteuererklärung ohne Ermittlung der Einkünfte 1/10 bis 6/10 oder für eine Umsatzsteuerjahreserklärung 1/10 bis 8/10 abzurechnen sind. Die Abrechnung der Anträge ist trotz geringfügig höherer Rahmensätze dennoch unattraktiv, da diese mit erheblich niedrigeren Gegenstandswerten einhergehen. Während bei Steuererklärungen die Steuerbemessungsgrundlage (Feinheiten der Ermittlung der Gegenstandswerte werden an dieser Stelle bewusst vernachlässigt) den Gegenstandswert bildet, ist der erheblich niedrigere Gegenstandswert der Anträge an der Höhe der zur Stundung oder Herabsetzung beantragten Steuern zu bemessen. Hinzu kommt, dass die StBGebV für die genannten Anträge anders als für Steuererklärungen keine Mindestbemessungsgrundlagen vorsieht. Ein Stundungsantrag über einen Steuerbetrag von 3.000 € ergibt ein Honorar zwischen 32,20 € Mindestgebühr und 128,80 € Höchstgebühr. Die Mittelgebühr beträgt 80,50 €, jeweils zzgl. Auslagenersatz und Mehrwertsteuer. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass diese Anträge nicht selten mit umfangreichen Sachverhaltsermittlungen, bei Stundungsanträgen etwa über die aktuelle finanzielle Situation, einhergehen, während wegen der häufig angespannten Liquiditätssituation dieser Mandanten eher niedrige Rahmensätze berechnet werden oder die Berechnung ganz unterbleibt.

³⁷⁹ Vgl. RGZ, Urt. v. 11.06.1907 – Rep. III. 21/07 m. w. N.; Goetzke, W. (1976), S. 525 unter Bezugnahme auf Quellen aus den Jahren 1959 und 1960.

³⁸⁰ Vgl. Gehre, H. (1999), § 32 Rdn. 13.

Fragen der Praxisübertragung werden in § 59 BStB geregelt. Ergänzende, nicht rechtsverbindliche Empfehlungen ergeben sich aus den „Empfehlungen der Bundessteuerberaterkammer für die Praxisübertragung vom 6./7. Juli 1998“.³⁸¹ Der bloße Handel mit Einzel-Mandaten ist berufsrechtlich jedoch nicht zulässig.³⁸² Gleiches gilt nach § 59 VI BStB für die Verpachtung von Steuerberatungspraxen.

In diesem Kapitel wird daher nur der Erwerb von Steuerberatungsunternehmen bzw. deren Anteilen inklusive ihrer jeweiligen Mandatsbeziehungen und der eher seltenere Kauf von Mandantenstämmen (ohne die dahinter stehende Praxisorganisation), etwa zur Vergrößerung einer bereits bestehenden Praxis des Käufers, behandelt.

1. Bedeutung des Handels mit Steuerberatungsunternehmen

Die Bedeutung der Praxisveräußerungen für den Steuerberatungsmarkt in Deutschland zeigt unter anderem die nachstehende Auswertung der Kostenstrukturstatistik 1995 des Statistischen Bundesamtes.³⁸³ Hiernach hatten im Erhebungszeitraum 1995 je nach Umsatzklasse bis zu 18,5 % der Einzelpraxen und bis zu 33,3 % der Personengesellschaften³⁸⁴ Aufwendungen für Praxisübernahmen. Berücksichtigt man, dass diese Aufwendungen über die Abschreibung des Praxiswerts je Erwerbsvorgang über Nutzungsdauern von nur drei bis fünf Jahren bei Einzelpraxen³⁸⁵ verrechnet werden, sind die in der Statistik ausgewiesenen Anteile von Betrieben mit Aufwendungen für Praxisübernahmen noch um jene Betriebe zu erhöhen, deren Aufwendungen für Praxisübernahmen im Erhebungsjahr bereits vollständig abgeschrieben waren. In sehr grober Annäherung kann man bei Unterstellung von im Zeitverlauf gleichbleibenden Verkaufstransaktionen, einer durchschnittlichen Abschreibungsdauer des Praxiswertes von fünf Jahren und einer durchschnittlichen Berufstätigkeit nach Praxiserwerb von 25 Jahren den ausgewiesenen Anteil der Betriebe mit Aufwendungen für Praxisübernahmen mit dem Faktor 5 multiplizieren. Hiernach ergibt sich für die Einzelpraxen ein Anteil von Betrieben mit Aufwendun-

³⁸¹ Vgl. Bundessteuerberaterkammer (1998 a).

³⁸² Vgl. Gehre, H. (1999), § 9 Rdn. 6.

³⁸³ Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.) (1998).

³⁸⁴ Die in der Kostenstrukturstatistik verwendete Klassenbezeichnung „Sozietäten/Personengesellschaften“ ist irreführend, da es sich auch bei Sozietäten um Personengesellschaften handelt. Der rechtlich gebundene Begriff der Sozietät ist lediglich sog. BGB-Gesellschaften gem. § 705 ff. BGB vorbehalten (vgl. nur Kaminski, H. (2000), A 106 und A 174–177). Innerhalb der Tab. 11 wurde die Klassenbezeichnung um der Authentizität des Zitates willen beibehalten. Im übrigen Text werden Sozietäten und – wie es richtig heißen müsste – *sonstige* Personengesellschaften zusammenfassend mit dem gemeinsamen Oberbegriff „Personengesellschaft“ bezeichnet.

³⁸⁵ Zur Nutzungsdauer des Praxiswerts vgl. BFH, Urt. v. 24.02.1994 – IV R 33/93 oder Schreiben des BMF vom 15.01.1995 – IV B 2 – S 2172 – 15/94.

gen für Praxisübernahmen von je nach Umsatzklasse bis zu 92,5 %.³⁸⁶ Geht man ergänzend davon aus, dass einige Betriebe auch unentgeltlich übertragen werden, ist zumindest die Aussage möglich, dass der Anteil selbst aufgebauter Einzelpraxen ohne Zukäufe in der Umsatzklasse 306.775 bis 357.904 € (= 600 bis 700 TDM) sehr klein ist.

Tabelle 11

Aufwendungen für Praxisübernahmen

Einnahmen/ Umsätze von... bis unter ... T€	Aufwendungen für Praxisübernahmen			
	Einzelpraxen		Sozietäten/Personenge- sellschaften	
	Anteil der Betriebemit solchen Aufwen- dungen	je Betrieb mit solchen Aufwen- dungen	Anteil der Betriebemit solchen Aufwen- dungen	je Betrieb mit solchen Aufwen- dungen
	%	T€	%	T€
12,8–25,6	–	–		
25,6–51,1	2,7	2,6	(–)	(–)
51,1–76,7	4,0	16,4		
76,7–102,3	4,3	8,8		
102,3–127,8	4,0	10,2		
127,8–153,4	9,5	12,7	(–)	(–)
153,4–204,5	9,5	14,5	*	*
204,5–255,6	10,3	23,7	15,4	20,6
255,6–306,8	15,9	21,3	27,3	22,5
306,8–357,9	18,5	22,6	33,3	12,6
357,9–409,0	14,4	22,9	22,9	8,9
409,0–460,2	14,1	31,2	26,1	20,1
460,2–511,3	11,3	26,1	33,3	14,5
511,3–1.023	14,2	33,7	23,7	18,5
1.023–1.534			31,1	33,8
1.534–2.045	*	*		

Quelle: Statistisches Bundesamt (Hrsg.) (1998), S.54–57, durch Verf. in € umgerechnet.
Zeichenerklärung: – = nichts vorhanden; * = Tabellenfach gesperrt, weil Aussage nicht sinnvoll;
() = Aussagewert eingeschränkt, da Zahlenwert statistisch relativ unsicher.³⁸⁷

Der gegenüber Einzelpraxen deutlich höhere Anteil von Personengesellschaften mit Aufwendungen für Praxisübernahmen verwundert nicht, da bei Zusammenschlüssen mehrerer Gesellschafter häufiger Gesellschafterwechsel eintreten als In-

³⁸⁶ Hier Umsatzklasse 306,8–357,9 T€, Anteil der Betriebe mit Aufwendungen für Praxisübernahmen lt. Tabelle 18,5 % multipliziert mit 5 = 92,5 %.
³⁸⁷ Zur Bezeichnung der Erhebungs-kategorie „Sozietäten/Personengesellschaften“ vgl. auch FN 384.

haberwechsel in Einzelpraxen. Die ausgewiesenen Aufwendungen sind bei Personengesellschaften bis auf eine Ausnahme niedriger als bei Einzelpraxen gleicher Umsatzklassen. Dies ist naheliegend, da hier ja nur ein Teil einer mit der Einzelpraxis vergleichbaren Kanzlei erworben wird. In den kleineren Umsatzklassen sind die Aufwendungen bei den Personengesellschaften in etwa gleich groß wie bei den Einzelpraxen. Hierbei könnte es sich um die in diesen Umsatzklassen nicht seltene Praxisübernahme durch Gründung einer „Übergangs“-Gesellschaft handeln. In diesen Fällen werden wesentliche Teile einer Einzelpraxis durch einen neu hinzutretenden Gesellschafter erworben. Diese Konstruktionen haben den Vorteil, dass der Veräußernde sich nicht gänzlich von seinem Lebenswerk und einer sein bisheriges Leben und seinen Status prägenden Berufstätigkeit verabschieden muss. Die weitere Mitwirkung des Veräußerers wirkt außerdem stabilisierend auf die Bindung der Mandanten an das Unternehmen und wirkt somit dem vor allem seitens des Erwerbers gefürchteten Verlust von Teilen seiner Investition durch Abwanderung von Mandanten entgegen.

2. Unterscheidung zwischen Praxiswert und Wert des Mandantenstamms

Selbst wenn beim Praxiskauf – abgesehen von den körperlichen Vermögensgegenständen – die Mandatsbeziehungen und die übrigen, das Unternehmen prägenden immateriellen Elemente in einem einheitlichen Vorgang erworben werden und als einheitlicher Vermögensgegenstand zu bilanzieren sind, ist es im Sinne einer exakten Diskussion sinnvoll, terminologisch zwischen Praxiswert und dem hierin enthaltenen Wert des Mandantenstamms zu unterscheiden. Praxiswert ist hierbei der Wert, den eine freiberufliche Praxis über ihren Substanzwert hinaus hat.³⁸⁸ Hierzu gehört als wesentlicher wertmäßiger Bestandteil der Wert des getrennt veräußerbaren Mandantenstamms. Darüber hinaus gehören zu den wertbildenden Faktoren eines Praxiswertes u. a. aber auch die Reputation, der Mitarbeiterstamm, das Know-how, die Lage und die Organisationsstrukturen der Praxis.³⁸⁹ Der immaterielle Praxiswert ergibt zusammen mit dem Substanzwert der Kanzlei den Gesamtwert des Unternehmens. Der Wert des Mandantenstammes macht jedoch den betragsmäßig deutlich überwiegenden Bestandteil sowohl des Praxiswertes als auch des Gesamtwertes des Unternehmens aus. Die Bezeichnung „Praxiskauf“ verschleiern damit vornehm, dass es sich bei einem solchen Erwerbsvorgang tatsächlich überwiegend um einen Mandatekauf handelt.

³⁸⁸ Vgl. auch Schoor, H.W. (1998), S. 305.

³⁸⁹ Anders Lang, E. (2000), S. 1140, die als Praxiswert nur den „... Wert, der durch das besondere Vertrauensverhältnis des Beraters zu den mit der Praxis verbundenen Mandatsbeziehungen geprägt ist“ versteht.

3. Gründe für und gegen den Kauf von Steuerberatungsunternehmen

Weiter oben wurde dargestellt, dass die Akquisition eigener Mandate durch vertragliche Verpflichtungen wie Wettbewerbsverbote oder Gegenseitigkeitsabkommen³⁹⁰, durch berufsrechtliche Hemmnisse wie Kollegialitätsgebot, Abwerbverbot und Werbebeschränkungen³⁹¹ und wegen der Intransparenz des Marktes³⁹² nicht unproblematisch ist. Hinzu kommt, dass die Betreuung selbst erlangter Erst- und Wechsel-Mandate im Rahmen einer selbst gegründeten Kanzlei zumindest in den Anfangsjahren häufig unlukrativ ist.³⁹³

Da für den Aufbau einer eigenen Steuerberatungskanzlei erhebliche Kosten und Anstrengungen aufzubringen sind, stellt sich die Frage, ob es nicht vorteilhafter ist, stattdessen ein ganzes Steuerberatungsunternehmen mitsamt den Mandantenbeziehungen von einem älteren Steuerberater zu kaufen. Verglichen mit der Alternative des eigenen Praxisaufbaus, bietet der Praxiserwerb folgende Vorzüge:

- Übernahme eines festen Mandantenstammes statt mühsamer Akquisition,
- Übernahme eingespielten Personals, welches mit den steuerlichen und persönlichen Besonderheiten der Mandanten vertraut ist, statt eigener Personalakquisition,
- Übernahme einer vollständig eingerichteten Kanzlei mit mehr oder weniger aktueller technischer Ausstattung,³⁹⁴
- Übernahme geeigneter Praxisräume.³⁹⁵

Als Argumente gegen den Kauf einer Steuerberaterpraxis werden vor allem die meist hohen Anschaffungskosten, der damit einhergehende, gegenüber dem sukzessiven Praxisaufbau deutlich höhere, Finanzbedarf und die in Abschnitt 5 beschriebenen typischen Risiken beim Praxiskauf genannt.

4. Bewertung von Steuerberatungsunternehmen

Die Bewertung von Steuerberatungsunternehmen ist der Teilbereich der institutionellen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, über den die mit Abstand zahlreichsten Veröffentlichungen vorliegen. Dies verwundert nicht, da nahezu jeder Berufsangehörige mindestens zu Beginn und zum Ende seiner Berufstätigkeit mit der Frage konfrontiert ist, ob und zu welchen Bedingungen eine Steuerberatungskanzlei erworben oder verkauft werden soll. Auch hierzu gibt es Empfehlungen der Bundes-

³⁹⁰ Vgl. Abschn. B. VI. 2. c).

³⁹¹ Vgl. Abschn. D. II. 1.

³⁹² Vgl. Abschn. E. III.

³⁹³ Vgl. Abschn. E. IV.

³⁹⁴ Hierbei stellt sich für den Erwerber nicht selten das Problem, Veraltetes kaufen zu sollen.

³⁹⁵ Vgl. auch Goetzke, W. (1976), S. 531.

steuerberaterkammer.³⁹⁶ Mit dieser Arbeit soll kein weiterer Beitrag zur Diskussion um die jeweils geeigneten Methoden der Praxisbewertung geliefert werden. Es sollen vielmehr lediglich die beiden wesentlichen konkurrierenden Methoden, das modifizierte Ertragswertverfahren und das Umsatzwertverfahren, kurz beschrieben und hinsichtlich ihrer Bedeutung in der Praxis skizziert werden.³⁹⁷

Das Ertragswertverfahren bestimmt den Unternehmenswert, genauer den Grenzpreis einer Unternehmung methodisch korrekt als Summe der Barwerte künftiger Einzahlungsüberschüsse des Unternehmens. Beim für die Bewertung von Freiberuflerpraxen *modifizierten Ertragswertverfahren* liegt die Modifikation darin, dass die Kapitalisierungsdauer nur auf jenen Zeitraum bezogen wird, den der Praxiserwerber benötigen würde, um eine vergleichbare Praxis aufzubauen. Wesentliche Stell-schrauben des numerischen Ergebnisses des modifizierten Ertragswertverfahrens sind

- die Schätzung der künftigen Einzahlungsüberschüsse,
- die Kapitalisierungsdauer,
- der Kapitalisierungszinsfuß und
- die Höhe des anzusetzenden kalkulatorischen Unternehmerlohns.³⁹⁸

Bei dem in der Praxis insbesondere bei den Praxisverkäufern sehr populären *Umsatzwertverfahren* wird der (immaterielle) Praxiswert als Vielfaches der Bemessungsgrundlage „nachhaltiger Umsatz“ mit einem im Einzelfall zu verhandelnden, u. a. von der regionalen Marktsituation abhängigen Prozentsatz ermittelt. Hinsichtlich der richtigen Ermittlung des nachhaltigen Umsatzes sei auf die Fachliteratur verwiesen. Die jeweiligen Prozentsätze sind Verhandlungssache, wobei die in der Vergangenheit gezahlten Sätze eine gewisse Rolle spielen, sofern sie überhaupt bekannt sind. Die hinter vorgehaltener Hand innerhalb der Berufsangehörigen gehandelten Prozentsätze von bis zu 300 % sind als „Flüster-Propaganda“³⁹⁹ mit Vorsicht zu genießen. In der Literatur werden Prozentsätze von 50 bis 150 %⁴⁰⁰, in Einzelfällen bis zu 200 %⁴⁰¹ genannt. Als persönliche Erfahrungssätze mit dem Stand vom Juni 1997 gibt *Wehmeier* unter regionaler Differenzierung an:

³⁹⁶ Vgl. Bundessteuerberaterkammer (1990).

³⁹⁷ Für eine ausführlichere Darstellung zur Bewertung von Steuerberatungs-Unternehmen vgl. *Wehmeier*, W. (1997), S. 230–234 oder umfassender *Wehmeier*, W. (1996); zur Bewertung von Unternehmen allgemein vgl. insbesondere *Moxter*, A. (1983) und *Mandel*, G./*Rabel*, K. (1997).

³⁹⁸ Vgl. *Wehmeier*, W. (1997), S. 230–231 mit interessanten Simulationsrechnungen bei jeweils variierenden Bestimmungsgrößen.

³⁹⁹ *Wehmeier*, W. (1996), S. 100.

⁴⁰⁰ Vgl. *Wehmeier*, W. (1996), S. 100 m. w. N.; *Platz*, J. (1997), S. 1466; *Lang*, E. (2000), S. 1143 zit. eine weitere Quelle mit Werten zwischen 90 und 125 %.

⁴⁰¹ Vgl. *Knief*, P. (1978), S. 21.

Alte Bundesländer	90–140 %,
Neue Bundesländer	70–100 %,
Berlin-West	80–110 %. ⁴⁰²

Das grundsätzliche Problem der Unternehmensbewertung, niemals einen einzigen wahren Wert im Sinne einer exakten Punktschätzung ermitteln zu können, wird durch die herausragende Bedeutung der persönlichen Arbeitsleistung und auch der persönlichen Präferenzen und Bindungen sowohl des Erwerbers als auch des Veräußerers bei Freiberuflerpraxen eher verstärkt.

Der Markt für Steuerberatungskanzleien ist als Angebotsoligopol zu charakterisieren⁴⁰³, was grundsätzlich die Position der Anbieter eher schwächt. Die Anbieter präferieren wohl wegen der für sie oftmals vorteilhaften Höhe des Verkaufspreises das wegen seiner methodischen Schwächen wissenschaftlich verpönte Umsatzwertverfahren.⁴⁰⁴ Dass dieses Verfahren trotz seiner Schwächen immer noch das bevorzugte Verfahren zur Wertermittlung von Steuerberatungskanzleien darstellt⁴⁰⁵, zeigt, dass die Interessen der Anbieter, welche wiederum die Berufsorganisationen beherrschen, dort wirksam vertreten werden. So wird das Umsatzwertverfahren etwa im Rahmen der in Abschnitt B. VI. 2. c) (1) dargestellten Gegenseitigkeitsabkommen weiterhin vorgeschrieben und auch von der Bundessteuerberaterkammer zur Wertermittlung von Steuerberaterpraxen ausdrücklich empfohlen. Die BStBK empfiehlt immerhin einschränkend, das modifizierte Ertragswertverfahren zur *Überprüfung* des Bewertungsergebnisses nach dem Umsatzwertverfahren einzusetzen.⁴⁰⁶ Dies ist den Praxiserwerbern auch nachdrücklich anzuraten, da die Investition in eine Kanzleiübernahme sich schließlich aus künftigen Einzahlungsüberschüssen finanzieren muss und nicht der Bestätigung überholter Bewertungsverfahren oder oftmals überzogener Wunschvorstellungen der Veräußerer dient. Auch für Steuerberatungskanzleien hat sich ein Markt gebildet, der den Gesetzen von Angebot und Nachfrage folgt.⁴⁰⁷

Daneben nimmt das zumindest auf Verkäuferseite üblicherweise angewandte Umsatzwertverfahren auch Einfluss auf das Verhalten der Berufsangehörigen. Die sich aus der bisherigen Dominanz dieses Bewertungsverfahrens ergebenden Markteinflüsse werden in Abschnitt F. I. 3 beschrieben.

⁴⁰² Vgl. Wehmeier, W. (1997), S. 233.

⁴⁰³ Vgl. Lang, E. (2000), S. 1145.

⁴⁰⁴ Vgl. zu den methodischen Schwächen des Umsatzwertverfahrens nur Goetzke, W. (1979), S. 187; Englert, J. (1997), S. 145–147; Mandl, G./Rabel, K. (1997), S. 273–274 (dort als Multiplikator-Methode bezeichnet); Peemöller, V./Meyer-Pries, L. (1998), S. 78–79; Lang, E. (2000) u. v. a.

⁴⁰⁵ Vgl. nur Wehmeier, W. (1997), S. 230.

⁴⁰⁶ Vgl. Bundessteuerberaterkammer (1990), Nr. 4.

⁴⁰⁷ Gleicher Ansicht auch Wehmeier, W. (1997), S. 232.

5. Gefahren beim Mandatekauf

Die größte Gefahr liegt in der Ungewissheit des Verhaltens der Mandanten. Diese sind natürlich keineswegs zur Zusammenarbeit mit dem neuen Inhaber der Kanzlei verpflichtet. Da bei der Bemessung des Kaufpreises einer Kanzlei der Mandantenstamm den wertmäßig weitaus bedeutsamsten Teil der Gesamtanschaffungskosten ausmacht, ist die Bindung der Mandanten an die Kanzlei besonders wichtig. Diese hängt einerseits davon ab, wie gut der neue Praxisinhaber in der Lage ist, das Vertrauen der übernommenen Mandanten durch seine Leistung und den persönlichen Eindruck zu gewinnen. Weiterhin hängt die Bindung der Mandanten aber auch von den jeweiligen regionalen Marktbedingungen ab. In einem Marktmilieu mit wenigen, werblich zurückhaltenden Anbietern intransparenter Leistungen wird es der neue Erwerber sehr viel einfacher haben als in einem transparenten Markt mit lebhafter Konkurrenz. Ein probates Mittel zur Begrenzung der Abwanderung von Mandanten ist die bereits in Abschnitt V beschriebene Praxisübernahme durch Gründung einer „Übergangs“-Sozietät. Wegen der stärkeren Mandantenbindung bei Aufnahme eines Sozius ist der Wert einer solchermaßen „intern“ veräußerten Kanzlei höher als der Wert einer vollständig „extern“ veräußerten Einzelpraxis.⁴⁰⁸

Weitere Gefahren der Praxisübernahme, die bei sorgfältiger Prüfung des Angebotes jedoch vorhersehbar und damit bei der Preisfindung einkalkulierbar sind, liegen z. B. in der Übernahme von im negativen Sinne *eingefahrenen*⁴⁰⁹ Mitarbeitern als „stille Lasten“. Hiermit sind solche Mitarbeiter gemeint, die ggf. notwendigen Veränderungen kritisch oder unsicher gegenüberstehen, evtl. Aversionen gegen moderne EDV-Ausstattung hegen und überhaupt „alles schon immer so gemacht haben“.

Neben den Mitarbeitern werden im Allgemeinen (vor allem) auch sämtliche Mandate übernommen. Hierbei gibt es attraktive Mandate und solche, die man bei freier Auswahl und vollständiger Information vielleicht nicht angenommen hätte. Diese Mandate zu erkennen und zu rentablen Mandanten zu machen oder schlicht loszuwerden, kostet in jedem Fall Zeit und Arbeit.

Ein wichtiges Kriterium bei der Prüfung der zu übernehmenden Mandate ist auch die Altersstruktur der Mandanten, da diese häufig nennenswert positiv mit dem Alter des Praxisveräußerers korreliert. Auf „Streitfallen“ im Vertrag und bei der Abwicklung zwischen Veräußerer und Erwerber soll hier nicht eingegangen werden; hierzu sei auf geeignete Literatur verwiesen.⁴¹⁰

⁴⁰⁸ Vgl. Knief, P. (1978), S. 22.

⁴⁰⁹ Hier im negativen Wortsinne zu verstehen. Positiv würde man eher von einem *eingespielten* Praxisteam sprechen.

⁴¹⁰ Vgl. Wehmeier, W. (1996), S. 188–192.

F. Verhalten der Marktteilnehmer

Im Folgenden soll untersucht werden, wie sich die Marktteilnehmer angesichts der vorher geschilderten Marktstrukturen rationalerweise verhalten. Um ein rationales Verhalten ableiten zu können, muss für die Marktteilnehmer eine Zielfunktion definiert werden. Diese möge im vorliegenden Fall für beide Seiten abstrakt formuliert „Vorherrschaft des Eigennutzes“ lauten. Diese Prämisse ist eine Standardannahme in der Institutionenökonomie. Bei dieser Unterstellung handelt es sich um eine bloße Prämisse zur Ableitung von rational erwartbarem Verhalten im Rahmen der Gültigkeit der unterstellten Prämisse. Die Ergebnisse der Überlegungen sind damit auf solche Marktteilnehmer, die nicht unter dem Primat der „Vorherrschaft des Eigennutzes“ handeln, nicht übertragbar.

I. Der Steuerberater

1. Der Steuerberater als homo ethicus?

In Literatur⁴¹¹, Rechtsprechung⁴¹² und in offiziellen Verlautbarungen der Berufsvertretungen⁴¹³ findet sich vielfach die These, der Freiberufler im Allgemeinen oder der Steuerberater im Besonderen verfolge nicht vorrangig sein eigenes, sondern (zumindest auch) das Wohl der Mandanten und/oder der Allgemeinheit. Diese These ist durchaus umstritten.⁴¹⁴

Bereits die Thesenbildung selbst leidet ebenso wie die Auseinandersetzung hierzu darunter, dass lediglich pauschal von Interessen oder dem Wohl der Mandanten einerseits und den Interessen der Steuerberater andererseits gesprochen wird. Bezogen auf Steuerberater, denen im Gegensatz zu anderen Freiberuflern wie z. B. Ärzten typischerweise vor allem die Wahrnehmung von Mandanteninteressen gegenüber

⁴¹¹ Vgl. etwa Deneke, J. F. V. (1958), Sp. 2082; Fleischmann, E. (1970), S. 47 und 92; Kornblum, U. (1985), S. 67 m. w. N.

⁴¹² RGZ, Urt. v. 11.06.1907 – Rep. III. 21/07: „... über dem Niveau einer Gelderwerbstätigkeit und dürfen auf die Stufe eines gewerblichen Unternehmens nicht herabgezogen werden.“; BVerfG, Urt. v. 13.02.1964 – 1 BvL 17/61, 1 BvR 494/60, 128/61: „... Dienste höherer Art ..., hinter die das Streben nach Gewinn ... zurücktritt“.

⁴¹³ Bundesverband der Freien Berufe (1958), ohne Seitenangabe „... um dieser selbst willen unter Hintanstellung des Gewinnstrebens ...“ (so zit. in Hummes, W. (1979), S. 63); Confédération internationale des Travailleurs intellectuels (1959), S. 34 „... um der Leistung selbst willen...“ (so zit. in Hummes, W. (1979), S. 63); Deutscher Steuerberaterverband e. V. (1996), S. 3 „... dem Gemeinwohl verpflichtet“.

⁴¹⁴ Vgl. die in Abschn. F. I. 1. a) genannten Quellen.

Dritten obliegt, ist jedoch eine differenzierte Betrachtung angezeigt, die zwei grundlegende kontextverschiedene Konstellationen potenzieller Interessengleichheit oder Interessenkonflikte unterscheidet.⁴¹⁵

Zu unterscheiden ist hierbei zwischen den Interessenkonstellationen aus der Geschäftsbeziehung Berater vs. Mandant im engeren Sinne und den Interessenkonstellationen von Berater und Mandant im Rahmen der Vertretung von Mandanteninteressen gegenüber Dritten. Vereinfachend könnte man die erste Konstellation als eher die kaufmännisch-monetäre Sphäre des Steuerberatungsbetriebes betreffend und die zweite Konstellation als eher die Leistungssphäre des Steuerberatungsbetriebes betreffend charakterisieren. Eine solche Unterscheidung birgt durchaus eine gewisse Schizophrenie, da Steuerberater typischerweise Unternehmer und Berater in einer Person sind. Auch ist die Trennung unscharf, da sich Überschneidungen der Interessenkonstellationen ergeben können.⁴¹⁶ Jedenfalls ist eine notfalls unscharfe Differenzierung der nicht differenzierenden Betrachtung eindeutig vorzuziehen.

Da der überwiegende Teil der Literatur diese Differenzierung jedoch nicht vornimmt, sollen die nicht differenzierenden Beiträge vorab in einem gesonderten Abschnitt genannt werden.

a) Die nicht differenzierende Betrachtung der Interessenlagen

Hierzu führt *Castan* aus, das früher „... häufig genannte Kriterium, daß bei Freiberuflern die wirtschaftlichen Motive bei der Berufsausübung hinter den ideellen Motiven zurücktreten ...“, sei heute so generell nicht mehr haltbar⁴¹⁷ und die Ansicht, „... den Freien Berufen fehle das Erwerbsstreben ...“, dürfte überholt sein⁴¹⁸. *Rückle* fasst die Negierung kaufmännischen Gewinnstrebens unter Rückgriff auf Christian Morgenstern mit dem Zitat „... weil, so schließt er messerscharf, nicht sein kann, was nicht sein darf.“ zusammen.⁴¹⁹ Von einer bloßen „Ethosfiktion“ und einem „... unterschwellig behaupteten sog. ‚aristokratischen Charakter‘ ...“ der Freien Berufe spricht *Kleine-Cosack*.⁴²⁰ Auch die Freien Berufe seien „... stärker denn je am materiellen Profit orientiert ...“. Die gegenwärtige soziale Wirklichkeit vermöge allenfalls die These zu rechtfertigen, „... daß bei einzelnen freien Berufen die Sozialbindungen stärker sind als bei anderen Erwerbsarten“, wobei derartige Differen-

⁴¹⁵ Diese Problematik stellt sich sinngemäß auch für den Berufsstand der (hier nicht zu untersuchenden) ebenfalls Interessen vertretenden Rechtsanwälte.

⁴¹⁶ Etwa dann, wenn der Steuerberater vor der Wahl steht, sofort die einen Erstattungsanspruch seines Mandanten begründende Steuererklärung zu erstellen oder hierfür eine Fristverlängerung zu erwirken, um den lukrativen Zusatzauftrag eines anderen, ggf. neuen Mandanten annehmen zu können.

⁴¹⁷ Vgl. *Castan*, B. (1997), S. 27.

⁴¹⁸ Vgl. *Castan*, B. (1997), S. 85.

⁴¹⁹ Vgl. *Rückle*, D. (1975), S. 521.

⁴²⁰ *Kleine-Cosack*, M. (1986b), S. 507.

zierungen aber auch bei sonstigen gewerblichen Tätigkeiten anzutreffen seien. Die Freien Berufe könnten daher nicht mehr als andere für sich reklamieren, ihr Handeln sei durch ethische Motivation bestimmt.⁴²¹ Wacker spricht in diesem Zusammenhang von einem „Anachronismus“⁴²². Dessen ungeachtet spielt das Berufsethos zumindest bei Argumentationen zum Berufsrecht eine gewichtige Rolle.⁴²³ Der Verweis auf „Ethos“ ist jedoch eher geeignet, den Blick zu trüben und für die Ausgestaltung von Rechtsregeln ohnehin irrelevant. „Ein hohes Ethos ist sicher erstrebenswert; Rechtsregeln sollten aber gerade für den abweichenden Fall vorsorgen – für Heilige brauchen wir auch kein Strafrecht!“⁴²⁴ Ob unter den Berufsangehörigen tatsächlich der Typ des homo ethicus überwiegt, kann mangels empirischer Informationen nicht beantwortet werden. Die Alltagsbeobachtung liefert Beispiele im Berufsstand sowohl für die Existenz des homo ethicus als auch für jene des homo oeconomicus.⁴²⁵

*b) Interessenlage bei der Wahrnehmung eigener Interessen
in der Geschäftsbeziehung zum Mandanten*

In der amtlichen Begründung zum Gesetzesentwurf des PartGG wurde die Schaffung eines neben dem Handelsregister separaten Partnerschaftsregisters 1975 damit begründet, ein wesentlicher Unterschied zwischen Partnergesellschaften als Zusammenschluss von freiberuflich Tätigen und Handelsgesellschaften liege darin, dass „die Angehörigen vieler Freier Berufe durch gesetzlich vorgeschriebene Gebühren oder standesrechtliche Vorschriften *in ihrem natürlichen Gewinnstreben gehemmt* sind“⁴²⁶. Diese Auffassung erlaubt immerhin die Interpretation, dass auch Angehörige Freier Berufe über ein gleichermaßen natürliches Gewinnstreben verfügen. Dem ist, im Gegensatz zu den zahlreichen, den Steuerberater als selbstlosen homo ethicus verklärenden Darstellungen, zuzustimmen. Auch Steuerberater sind Unternehmer, welche eigenständige Unternehmensziele verfolgen, die sich nicht vollständig den Interessen der Mandanten unterordnen. Anderenfalls dürfte ein Steuerberater seinen Mandanten nur noch so viel berechnen, wie er selbst für eine bescheidene Existenz und die Aufrechterhaltung seiner Kanzlei benötigt⁴²⁷, da es ersicht-

⁴²¹ Kleine-Cosack, M. (1986b), S. 507.

⁴²² Wacker, E. (1994), S. 160.

⁴²³ Vgl. Wacker, E. (1994), S. 158–160.

⁴²⁴ Rückle, D. (1995), S. 500.

⁴²⁵ Vgl. zu letzterem etwa Sattler, W. (1997), S. 7 „... sollten Sie soviel [!] verlangen, wie der Mandant bereit ist zu zahlen.“ oder die durchaus unwissenschaftliche Schrift von Lücht, G. van de (1994), S. 122 „Bei Steuerberatern läßt sich als Begründung für die Berufswahl einzig und allein das Motiv ‚Geld‘ ausmachen.“

⁴²⁶ Gesetzesentwurf zum PartGG 1975, Begründung zu § 5 PartGG, S. 9 (Hervorhebung des Verf.). Die Interpretation von Castan, B. (1997), S. 85, in der Gesetzesbegründung werde ausgeführt, den Freien Berufen fehle das Erwerbsstreben, ist durch die Quellenlage nicht gedeckt.

⁴²⁷ Tatsächlich argumentiert der DStV ähnlich verschämt, wenn er lückenlose Leistungserfassung empfiehlt, um die „... erbrachten Leistungen über die Gebühren vollständig und kon-

lich nicht im Interesse der Mandanten liegt, ihrem Steuerberater zu Wohlstand zu verhelfen. Bereits dieses einfache Beispiel macht offensichtlich, dass Steuerberater durchaus eigene Ziele verfolgen. Umstritten kann allenfalls die Frage sein, ob sie sich hierbei wesentlich von nicht steuerberatenden oder nicht freiberuflichen Unternehmern unterscheiden.

c) Interessenlage bei der Wahrnehmung von Mandanteninteressen gegenüber Dritten

Bei der Vertretung von Mandanteninteressen gegenüber Dritten wird sich der Steuerberater typischerweise die Interessen seiner Mandanten weitergehend zu eigen machen als beim Ausstellen einer Gebührenrechnung. Die meisten Äußerungen im Schrifttum und innerhalb des Berufsstandes, Steuerberater hätten vornehmlich das Wohl ihrer Mandanten zum Ziel, dürften nach Einschätzung des Verfassers – auf diesen Teil der Interessenkonstellation bezogen – akzeptabel sein.

Dennoch kann selbst bei der steuerberaterlichen Vertretung gegenüber Dritten nur dann von einer völligen Gleichsetzung der Interessen des Mandanten mit jenen des Beraters ausgegangen werden, wenn man – realitätsfern – eine völlig idealistische Beratung unterstellt, welche ausschließlich im Interesse des Beratenen erfolgt.⁴²⁸ Die Realitätsferne dieser Unterstellung ergibt sich aufgrund der erheblichen Mehrarbeit, die der Steuerberater aufwenden müsste, um das unterstellte Mandantenziel der Minimierung der Steuerzahlungen bei gegebenem wirtschaftlichen Erfolg voll zu erreichen. Nach *Loitlsberger* ist es vielmehr im Interesse des Steuerberaters, eine lediglich „satisfazierende Lösung“ in der Weise zu erzielen, dass sich keine Rückfragen des Fiskus ergeben und dass selbst bei Betriebsprüfungen keine größeren Nachzahlungen auftreten.⁴²⁹ Hiernach müsste eine von den Zielen des Steuerberaters ausgehende Theorie der Steuerberatung „... hinsichtlich des Ergebnisses der Beratungstätigkeit nicht unbedingt die für den Steuerpflichtigen optimale Lösung ...“⁴³⁰, sondern vielmehr die Verfolgung der „... Zielfunktion der persönlichen Gewinnmaximierung des Steuerberaters ...“⁴³¹ unter Berücksichtigung seiner Risikoneigung unterstellen. Die Risikoneigung des Beraters ist auch dann von Bedeutung, wenn völlig selbstlose, nur von ethischen Grundsätzen geleitete Berufsausübung unterstellt wird. Wird von „ethischem Verhalten“ der Berufsangehörigen gesprochen, ist nämlich dahingehend zu präzisieren, ob es sich um ein Haftungs-

sequent zu erheben.“. Dies sei notwendig, um angesichts der Umwerbung des qualifizierten Praxispersonals durch gewerbliche Wirtschaft, Banken und Versicherungen „... mit den Gehältern konkurrenzfähig zu bleiben...“. Dass mit einer gewissenhaften Leistungserfassung auch der Kanzleigewinn gesteigert werden kann, wird schamhaft hintangestellt. Vgl. Deutscher Steuerberaterverband e.V. (1996), S. 9.

⁴²⁸ Vgl. Rückle, D. (1983), S. 82.

⁴²⁹ Vgl. Loitlsberger, E. (1975), S. 97.

⁴³⁰ Rückle, D. (1983), S. 83.

⁴³¹ Rückle, D. (1983), S. 84.

und Strafrisiko verminderns „gesetzstreu“ Verhalten handelt oder um ein im Interesse der Mandanten Risiken übernehmendes Verhalten.

2. Umfeld der Leistungserbringung aus Sicht des Steuerberaters

In Abschnitt D wird gezeigt, dass Steuerberater in einem mehrfach abgeschotteten Markt agieren. Die Konkurrenz durch Nicht-Berufsangehörige (Outsider) wird durch das Steuerberatungsprivileg des § 2 StBerG⁴³² in einem überschaubaren Rahmen gehalten. Gleichzeitig bewirkt der schwierige Zugang zum Steuerberaterberuf⁴³³, dass jene Outsider, die eine unbeschränkte Befugnis zur Hilfeleistung in Steuersachen anstreben, hierzu erhebliche Hürden zu bewältigen haben. Gleiches gilt für EU-Steuerberater, denen aufgrund der Regelungen des § 35 I StBerG nach wie vor die Niederlassung in Deutschland ohne zusätzliche Eignungsprüfung versagt ist.⁴³⁴ Innerhalb des Berufsstandes selbst herrscht ein im Vergleich zu übrigen Branchen mildes Konkurrenzklima, welches neuen Berufsangehörigen die Akquisition eigener Mandate erschwert⁴³⁵.

Die in Abschnitt E beschriebenen sonstigen Marktbesonderheiten verstärken den Abschottungseffekt. Die Mandate sind überwiegend in fester Hand. Die Auftragserteilung erfolgt typischerweise nicht wie in anderen Freien Berufen fallweise bei besonderen Anlässen, sondern dauerhaft, wodurch der Wechsel des Steuerberaters zur Ausnahme wird.⁴³⁶ Ein Vergleich der Leistungen des beauftragten Steuerberaters mit den Leistungen eines alternativen Anbieters ist aufgrund der Heterogenität, Komplexität, Intangibilität und Persönlichkeitsintensität der Steuerberatungsleistung quasi unmöglich.⁴³⁷ Diese Besonderheiten der Steuerberatungsleistung führen zusammen mit der Intransparenz des Leistungsprozesses und der Leistungsqualität zu einer gravierenden asymmetrischen Informationsverteilung zu Lasten der Mandanten bzw. aus Sicht des Steuerberaters zu einem erheblichen Informationsvorsprung gegenüber seinen Mandanten.

a) Folgen der Marktabstottung für den Steuerberater

Bei den nachstehend genannten Folgen handelt es sich teils um Vorteile, teils um Nachteile für den Steuerberater. Eine eindeutige, allgemeingültige Einteilung der Folgen in die Kategorien „Vorteile“ und „Nachteile“ ist nicht möglich, da diese nur vor dem Hintergrund der individuellen Situation des jeweils betrachteten Steuerberaters möglich ist, die Situation der Mandanten völlig vernachlässigt und selbst Vor-

⁴³² Vgl. Abschn. D. I. 1.

⁴³³ Vgl. Abschn. D. I. 3.

⁴³⁴ Vgl. Abschn. D. III. 2.

⁴³⁵ Vgl. Abschn. D. II und D. III.

⁴³⁶ Vgl. Abschn. E. I.

⁴³⁷ Vgl. Abschn. E. II.

teile eines Steuerberaters nicht selten die Nachteile eines anderen Berufskollegen darstellen. So handelt es sich etwa bei den in den Abschnitten (1) und (2) dargestellten Folgen um solche, die jedenfalls etablierte Steuerberater begünstigen. Es lässt sich jedoch nicht generell festlegen, dass mit den genannten Begebenheiten alleine Nachteile für neue Steuerberater verbunden sind. Marktabstottungen wirken schließlich bereits ab dem ersten Mandat, welches ein neuer Steuerberater akquiriert. Der neue Steuerberater ist daher zweifach von der Abstottung betroffen. Positiv wirkt die Marktabstottung als Schutz bereits erlangter eigener Mandate, während sich die Marktabstottung auf die Akquisition weiterer Mandate negativ auswirkt.

(1) Konkurrenzschutz

Der Steuerberater hat durch die oben beschriebene Abstottung überwiegend Vorteile. Er genießt einen bisher zuverlässigen Schutz vor Begehrlichkeiten der Konkurrenz sowohl innerhalb als auch vor allem außerhalb des Berufsstandes. Dieser Schutz vor Konkurrenz wird häufig gerade als beabsichtigtes und legitimes Ziel der Schaffung und Wahrung zahlreicher Abstottungseffekte herangezogen.⁴³⁸ In Argumentationen zum Berufsrecht ist häufig der Gedankengang zu finden, dass der Steuerberater vor Konkurrenz geschützt werden müsse, damit er nicht gegen Werbung und andere Methoden der gewerblichen Wirtschaft ankämpfen müsse, sondern sich seinem auch im öffentlichen Interesse liegenden wichtigen Beruf mit voller Hingabe und Unabhängigkeit widmen könne.

(2) Erhöhung des Praxiswertes

Je zuverlässiger der Markt gegen Konkurrenz geschützt ist, desto höher sind die Kosten einer Markterschließung für noch nicht etablierte Berufskollegen. Dieser Reproduktionsaufwand zum Aufbau eines eigenen Mandantenstammes ist die wesentliche Vergleichsgröße bei der Entscheidung, ob eine bestehende Kanzlei erworben werden soll oder ob der Berufskollege selbst eine Kanzlei aufbaut. Es erhöht den Wert des Mandantenstamms und damit den Praxiswert, wenn der Reproduktionsaufwand für andere Marktteilnehmer sehr hoch ist. Hiervon profitieren in erster Linie die etablierten Steuerberater, die einen Mandantenstamm zu veräußern haben. Zugleich ist der Marktabstottungseffekt auch im Interesse von Berufsanfängern, die gerade einen Mandantenstamm erworben haben. Kurzfristig wird hierdurch das Risiko der Abwanderung von Mandanten und des damit verbundenen

⁴³⁸ Dem tritt Jaeger, R. (1999), S. 12 zutreffend entgegen: „So ist die Wohltat des Konkurrenzschutzes, die von Berufsangehörigen empfunden wird, wenn Zugangssperren oder Ausübungsregelungen verfassungsrechtlich legitimiert worden sind, selbst kein Gemeinwohlbelang. Dies gerät gelegentlich aus dem Blick, wenn ein Berufsfeld in Satzungsautonomie geregelt wird.“

Verlustes gerade erworbener Mandatsverhältnisse gemindert. Soweit Berufsangehörige über eine Vielzahl von Mandatsbeziehungen, ob entgeltlich erworben oder selbst akquiriert, verfügen, sind diese Berufsangehörigen typischerweise daran interessiert, dass die Abschottungselemente weiter bestehen bleiben, damit die Mandatsbeziehungen zu einem späteren Zeitpunkt zu einem möglichst hohen Preis veräußert werden können.

(3) Verminderung des Unternehmerrisikos

(a) Nachfrage-/Absatzmarktrisiko

Aufgrund der Marktabstottung ist das unternehmerische Risiko des Steuerberaters sehr viel niedriger als etwa bei einem Möbelhändler, da die Konkurrenz sehr zahm und die Wechselneigung der Mandanten sehr niedrig ist. Gravierende Umsatzeinbrüche oder Kapazitätsschwankungen haben Steuerberater im Allgemeinen nicht zu befürchten. Sie verfügen wegen der überwiegenden Betreuung von Dauermandanten über ein erhebliches Maß an Planungssicherheit. Die erbrachten Dienstleistungen sind keinen Modeschwankungen unterworfen. Bei konstanter Auslastung sind die Umsätze der Steuerberatungskanzlei weitgehend prognostizierbar, da ein Preisverfall der Leistung wegen des Schutzes durch die StBGebV nicht zu befürchten ist.

Veränderungen auf Seiten der Mandanten können einen gewissen Einfluss auf die Höhe des Umsatzes des Steuerberaters haben. Umsatzerhöhend wirken hierbei z. B. folgende Veränderungen:

(a) Erhöhung der Gegenstandswerte

- Mandantenunternehmen expandieren
- Nichtselbständige erhalten im Verlauf ihres Erwerbslebens immer höhere Bezüge

(b) Erweiterung des Beratungsbedarfs

- Mandanten erwerben fremdgenutzte Immobilien zur Geldanlage
- Mandanten erhalten durch Erbschaft, vorweggenommene Erbfolge oder durch eigene Dispositionen (z. B. Vermögensanlage) zusätzliche Einkommensquellen
- Kleinunternehmer wachsen in die Buchführungs- und Umsatzsteuerpflicht hinein
- im Falle von Unternehmensübertragungen auf Nachkommen wird neben der Weiterbetreuung des Übertragenden häufig auch die Betreuung der Übernehmenden vereinbart.

- Im Falle von Realteilungen innerhalb der Mandantenunternehmen oder der Gründung weiterer Betriebsstätten und Tochterunternehmen vervielfacht sich die Anzahl der Mandate und das hiermit verbundene Honoraraufkommen ebenso automatisch.⁴³⁹
- usw.

Natürlich können Veränderungen auf Seiten der Mandanten auch sinkende Steuerberatungsumsätze verursachen, diese können jedoch teilweise innerhalb desselben Mandats kompensiert werden. So können sinkende Gegenstandswerte häufig zumindest teilweise durch Ansatz eines innerhalb der StBGebV zulässigen erhöhten Rahmensatzes abgefangen werden, da die meisten Mandanten ihre Rechnung lediglich betragsmäßig mit jener des Vorjahres vergleichen und erst gar nicht versuchen, die recht komplizierte Gebührenberechnung nachzuvollziehen. Daneben geht der Verlust von Einkommensquellen der Mandanten häufig mit einer Übertragung dieser Einkommensquellen auf Nachkommen einher, die dann ihrerseits weiter vom bisherigen Steuerberater betreut werden. Per Saldo wirken sich damit Änderungen auf Seiten der Mandanten für den Steuerberater eher umsatzserhöhend aus.

(b) Risiken fehlerhafter Beratung

Die Mandanten können nur begrenzt beurteilen, ob sie gut oder schlecht beraten werden.⁴⁴⁰ Solange der Steuerberater es schafft, seine Dienstleistungen einigermaßen fristgerecht zu erbringen, was wegen der hohen Auslastung mancher Steuerberatungskanzleien und dem regional teilweise sehr knappen Potenzial an fachlich geschulten Mitarbeitern nicht immer einfach ist, werden selbst nennenswerte Beratungsfehler von Steuerberatern häufig nicht, nur teilweise oder erst sehr spät entdeckt. Wird ein Fehler entdeckt, so ist nicht in jedem Fall gewährleistet, dass der Steuerpflichtige auch erfährt, dass es sich um einen Fehler seines Steuerberaters

⁴³⁹ Das Honorarvolumen erhöht sich bei einer Realteilung auch ohne Umsatz- oder Gewinnzuwachs der beteiligten Unternehmen. Bei einem Unternehmen A mit einer Bilanzsumme von 2.000.000 € und einem Umsatz von 3.000.000 € beträgt die Mittelgebühr für die Aufstellung des Jahresabschlusses 3.602,50 € und für die Anfertigung der Umsatzsteuerjahreserklärung 1.031,85 €. Wird das Unternehmen in zwei gleich große Unternehmen B und C geteilt, beträgt die Mittelgebühr je Jahresabschluss 2.392,50 € und je Umsatzsteuerjahreserklärung 713,25 €. Das Gesamthonorar erhöht sich von 4.634,35 € um 34 % auf $2 \cdot 3.105,75 \text{ €} = 6.211,50 \text{ €}$. Bei kleineren Unternehmen ergibt sich eine noch größere prozentuale Honorarerhöhung, da die Gebührensätze degressiv zum Gegenstandswert verlaufen. So beträgt die Mittelgebühr für die oben beschriebenen Leistungen bei einer weiteren Teilung von Unternehmen C in zwei gleich große Unternehmen D und E je Jahresabschluss 1.747,50 € und je Umsatzsteuerjahreserklärung 540,00 €. Das Gesamthonorar erhöht sich hier durch die Teilung um 47,3 % von 3.105,75 € auf 4.575,00 €.

⁴⁴⁰ Vgl. FN 362 und Mayer, H. et al. (1997), S. 6 m. w. N.; soweit die Verfasser später (vgl. S. 74) ausführen, dass eine Beurteilung der Fachkompetenz des Steuerberaters durch die Mandanten doch möglich sei, ist einschränkend anzumerken, dass alleine die Tatsache, dass sich Mandanten ein Urteil zutrauen, noch kein Beleg für die Richtigkeit dieses Urteils ist.

handelt, zumal die Kommunikation wegen Vollmachtserteilung und häufig auch Desinteresse des Steuerpflichtigen nicht selten unmittelbar zwischen Finanzamt und Steuerberater erfolgt.

Den Steuerberater selbst trifft zwar nach der Rechtsprechung des BGH eine Belehrungspflicht, den Mandanten auf entdeckte Beratungsfehler und die Möglichkeit seiner Haftung aufmerksam zu machen⁴⁴¹, diese wird jedoch nicht immer wahrgenommen. Verstößt ein Steuerberater gegen diese Belehrungspflicht, so entsteht hieraus ein sog. Sekundäranspruch des Mandanten, eine Art Hilfsrecht zur Durchsetzung einer ggf. ansonsten bereits verjährten Schadenersatzforderung.⁴⁴² Dieser Anspruch ist jedoch häufig nur von theoretischer Bedeutung, da der Sekundäranspruch nur entsteht, wenn der Steuerberater seinen Fehler und den hieraus resultierenden Schadenersatzanspruch des Mandanten vor Eintritt der dreijährigen Verjährungsfrist des § 68 StBerG feststellt, ohne seinen Mandanten darauf hinzuweisen. Unterlässt der Steuerberater die Belehrung seines Mandanten, kann jedoch später häufig nur schwer festgestellt werden, ob er dies entgegen besserem Wissen getan hat. Wegen der gravierenden Asymmetrie der Verteilung fachlicher Informationen ist es für weniger redliche Steuerberater kein Problem, dem steuerlich unbedarften Mandanten etwa die anlässlich einer steuerlichen Außenprüfung ermittelte Steuernachzahlung als Börsartigkeit des Finanzamtes zu „verkaufen“. Die Praxis zeigt weiter, dass sich die Finanzämter, wohl aus dem Eigennutz Ärger und Arbeit zu vermeiden, außerordentlich hüten, schlechte oder fehlerhafte Leistungen von Steuerberatern gegenüber den Steuerpflichtigen zu kommentieren. Häufig ist auch die Verschuldenslage uneindeutig oder die Kausalität zwischen dem Beratungsfehler und einem geltend gemachten Schaden ist nicht eindeutig herstellbar, da der Mandant nicht beweisen kann, dass er bei zutreffender Beratung andere steuerliche Tatbestandsmerkmale verwirklicht hätte.

Selbst bei eindeutigen und offenkundigen Beratungsfehlern wird mitunter auf die Haftung des Steuerberaters verzichtet. Der Verfasser war mit einem Fall befasst, bei dem sämtliche Umsätze eines kleinen Zigaretten- und Zeitschriftenladens mit Lotto-Annahmestelle vom Vorberater über 10 Jahre lang nach dem EldV-Prinzip umsatzsteuerlich zum Regelsteuersatz abgerechnet wurden, obwohl die nicht unerheblichen Zeitschriftenumsätze (bis auf unbedeutende Ausnahmen) zum ermäßigten Steuersatz abzurechnen waren. In diesem Fall hat der Steuerberater die ohnehin sehr geringe Marge im Zeitschriftenhandel jahrelang durch Abführung der doppelten Umsatzsteuer nahezu aufgezehrt. Obwohl hier bei unstrittiger Verschuldenslage ein einwandfrei dem Grunde wie auch der Höhe nach nachweisbarer Schaden für den Mandanten entstanden ist, hat dieser auf eine Klage gegen seinen ehemaligen Steuerberater verzichtet.

⁴⁴¹ Vgl. BGH, Urt. v. 20.01.1982 – IV a ZR 314/80.

⁴⁴² Vgl. sehr umfassend zur Belehrungspflicht des Steuerberaters und dem Entstehen des Sekundäranspruches Gräfe, J. (1998), Rdn. 909–932.

Kommt es letzten Endes doch zu einer Schadensersatzforderung gegen Berufsangehörige, so entsteht für diese hieraus üblicherweise keine existenzbedrohende Situation, da Haftungsansprüche der Mandanten von der für alle Steuerberater nach § 67 StBerG und § 42 BOSTB verpflichtenden Berufs-Haftpflichtversicherung übernommen werden, wenn der Berufsangehörige nicht gegen Bestimmungen des Versicherungsvertrages verstoßen hat.⁴⁴³

Während für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer immerhin die im Bundesanzeiger veröffentlichten Jahresabschlüsse durch die Wirtschaftsprüferkammer formell überprüft werden⁴⁴⁴, gibt es wegen der Nichtöffentlichkeit der Steuerberatungsdienstleistung keine anlassunabhängige Überprüfung der Leistungsqualität der Steuerberater durch die Berufsaufsicht. Bei der bereits erwähnten sehr zurückhaltenden Kommentierung von Steuerberatungsqualitätsmängeln durch die Finanzverwaltung gibt es kaum eine kompetente Institution, die den Mandanten auf Qualitätsmängel seines Steuerberaters hinweist. Aus der Praxis sind lediglich Fälle bekannt, in denen Banken ihre Kreditkunden auf gewisse Mängel der vorgelegten Jahresabschlüsse hingewiesen und zu einem Wechsel des Steuerberaters geraten haben. Solche Hinweise erstrecken sich jedoch vor allem auf augenfällige Fehler in den Jahresabschlüssen und nicht auf die Qualität der steuerlichen Beratung im engeren Sinne.

(c) Verminderung des Qualitäts- und Fortbildungsdrucks

Die Bedeutung der Fortbildung ist gerade auf dem Gebiet des sich ständig im Fluss befindlichen Steuer- und Wirtschaftsrechts außerordentlich hoch. Eine nicht unerhebliche Zahl von Berufsangehörigen betreibt daher auch außerordentlich fleißig Fortbildung durch Literatur- und Zeitschriftenstudium und den Besuch der zahlreichen von privaten Veranstaltern und den Steuerberaterakademien angebotenen Fortbildungsveranstaltungen. Eine Fortbildungsverpflichtung besteht jedoch, anders als etwa in Österreich⁴⁴⁵, für deutsche Steuerberater nicht.

Zweifellos ist grundsätzlich jeder Steuerberater nicht nur im Hinblick auf sein Verantwortungsbewusstsein gegenüber den Mandanten, sondern auch zur langfristigen Sicherung der eigenen Existenz gut beraten, sich laufend fortzubilden. Auch Maßnahmen zur Qualitätssicherung, wie etwa eine Zertifizierung nach der Normen-

⁴⁴³ Zu Haftungsrisiken des Steuerberaters sowie Inhalt und Deckungsbereich der Berufshaftpflichtversicherung vgl. Kaufmann, A. (1996). Zur Diskussion der fehlenden Präventionswirkung bei faktischer Beseitigung der Haftung durch Haftpflichtversicherungen und dem Vorschlag, die Versicherung möge Regress bei dem jeweiligen Berufsangehörigen nehmen vgl. Rückle, D. (2000), S. 203–204.

⁴⁴⁴ Vgl. etwa Wirtschaftsprüferkammer (1999).

⁴⁴⁵ Vgl. zur Diskussion um die Fortbildungsverpflichtung in Österreich und deren Kontrolle Kapferer, R. (1999), S. 19.

reihe DIN EN ISO 9000ff.⁴⁴⁶ dienen vor allem dem wirtschaftlichen Erfolg der Kanzleien. Dennoch gibt es auch fortbildungsmüde Steuerberater, die sich in Ermangelung einer Fortbildungsverpflichtung oder -kontrolle wirksam den Qualitätssicherungsbemühungen des Berufsstandes entziehen können und so zumindest kurzfristig erhebliche Zeit- und Kostenersparnisse realisieren können.

(4) Problem der Spezialisierung

Eine vernünftige, komplexitätsreduzierende Reaktion auf die ständig zunehmende Flut von Regelungen und Änderungen zum Steuerrecht und verwandter Rechtsgebiete wäre eine fachliche Spezialisierung auf bestimmte Tätigkeitsgebiete, Steuerarten oder Branchen. Eine Spezialisierung in diesem Sinne findet jedoch in kleinen Steuerberatungskanzleien faktisch nicht statt. Eine Spezialisierungsstrategie wäre in der Vergangenheit wegen des weitgehenden Werbeverbotes auch nicht besonders erfolgreich gewesen, da es kaum berufsrechtlich zulässige Möglichkeiten gab, die Zielkunden darüber zu informieren, dass sie Gegenstand der Spezialisierung des Berufsangehörigen sind. Wollte sich 1995 ein Steuerberater z. B. auf die Betreuung von Apotheken spezialisieren, so durfte er dies damals weder durch schriftliche Direktwerbung noch durch einen Stand auf Fachmessen kommunizieren.

Beide Werbeformen sind inzwischen erlaubt. Es wird jedoch einige Zeit dauern, bis diese von einem breiten Kreis von Berufsangehörigen angewendet werden. Ob dies zu einer stärkeren Spezialisierung auch kleiner Steuerberatungskanzleien führen wird, bleibt abzuwarten.

(5) Geringe Verbreitung konsiliarisch unterstützter Steuerberatung

Eine für den Rechtssuchenden erkennbare Spezialisierung wäre auch im Interesse der nicht spezialisierten Allgemein-Steuerberater, die so leichter Kooperationspartner für Spezialprobleme finden könnten. Bisher ist trotz der großen fachlichen Breite des Berufs die fallweise Zusammenarbeit von Allgemein-Steuerberatern mit spezialisierten Steuerberatern eher die Ausnahme und nur auf außerordentlich wenige Spezialfälle beschränkt. Dass eine Freiberufler-Zusammenarbeit gar nicht so außergewöhnlich ist, wie es vielleicht auf den ersten (berufsstandszentrierten) Blick erscheint, zeigt eine Analogiebetrachtung für den Berufsstand der Mediziner, wo eine derartige Zusammenarbeit eher die Regel als die Ausnahme darstellt.

Wenn ein Arzt für Allgemeinmedizin mit einem Problem mangels Spezialisierung nicht weiterkommt oder sich unsicher fühlt, dann überweist er seine Patienten

⁴⁴⁶ Das Thema der Qualitätssicherung in Steuerberatungskanzleien ist Gegenstand mehrerer Monografien und soll daher in der vorliegenden Arbeit nicht näher ausgeführt werden. Vgl. hierzu Pasch, H. (1997b); Mayer, H. et al. (1997); Bundessteuerberaterkammer (1998b).

üblicherweise zur Mitbetreuung an einen Spezialisten (Urologen, Hals-Nasen-Ohrenarzt, Internisten usw.). Im Gesundheitssystem ist vorgesehen, dass der Patient einen Hausarzt für die laufende Betreuung in Anspruch nimmt und von diesem bei Bedarf an Fachärzte verwiesen wird, welche die Spezialfälle erledigen. Im Idealfall bringt der Hausarzt bei dieser Zusammenarbeit sein ganzheitliches Wissen um den Gesamtzustand und die persönlichen Besonderheiten des Patienten sowie das in jahrelanger Zusammenarbeit gewachsene Vertrauensverhältnis ein und koordiniert die Maßnahmen des Spezialisten mit den übrigen heilkundlichen Maßnahmen.

Eine solchermaßen konsiliarisch unterstützte Steuerberatung⁴⁴⁷ ist bisher in kleinen und mittleren Kanzleien nur in seltenen Fällen üblich. Es wäre allerdings wünschenswert, dass der Haus-Steuerberater, im Folgenden Primär-Berater genannt, gewisse Probleme an Spezial-Steuerberater, ggf. auch an Vertreter anderer Berufsgruppen, zur Mitbetreuung, im Idealfall unter der Koordination des Primär-Beraters, überweist.

Hierzu gehört je nach Kenntnisstand und Neigung des Berufsangehörigen etwa

- die Durchführung von Finanzgerichtsprozessen,
- die Beratung in Angelegenheiten der Vermögensanlage,
- Unternehmensnachfolge und -veräußerung,
- in vielen Fällen die betriebswirtschaftliche Beratung, z. B. bei der Einrichtung moderner Kostenrechnungssysteme,
- sowie sämtliche steuerlichen Spezialfragen, mit denen der Haus-Steuerberater im Rahmen seiner allgemeinen Berufspraxis nicht befasst ist.

Bei sorgfältiger (und zeitraubender) Vorbereitung und unter Vernachlässigung des in Abschnitt (6) genannten „Bauchgefühls“ kann ein gut ausgebildeter Steuerberater solche Spezialberatungen durch intensives Literaturstudium und ggf. Rückversicherungen bei Kollegen in Zweifelsfällen auch im Alleingang bewältigen. Ein voll ausgelasteter Steuerberater wird jedoch in den wenigsten Fällen tatsächlich die Zeit aufwenden können, die in diesen Fällen für ein gewissenhaftes Selbststudium erforderlich ist. Unter Berücksichtigung der Opportunitätskosten dieses Zeitaufwandes dürfte die Heranziehung eines Spezialisten in der Regel wirtschaftlicher sein. In jedem Fall führt sie zu einer besseren Koordination von Problemen der Mandanten und den Fähigkeiten der Leistungsanbieter.

(6) Fachliche Überlastung

Das Problem fachlicher Überlastung ist nicht alleine Folge der Marktabstotung. Die Marktabstottung leistet jedoch mittelbar einen nennenswerten Beitrag

⁴⁴⁷ Zu Begriff und Gegenstand der konsiliarisch unterstützten Steuerberatung vgl. auch Rose, G. (1996 a), S. 83–84.

zur Entstehung und Verfestigung dieser Überlastung durch die in den Abschnitten (4) und (5) dargestellten Defizite hinsichtlich Spezialisierung und der Verbreitung konsiliarisch unterstützter Steuerberatung. Neben diesen – als Folge der Marktabschottung zu charakterisierenden – Ursachen sind jedoch auch die allgemein bekannten, im materiellen Gegenstand der Berufstätigkeit liegenden, Gründe zu nennen: Der Beruf des Steuerberaters ist seit jeher fachlich sehr anspruchsvoll. Das zur verantwortlichen Berufsausübung notwendige Wissen nimmt ständig zu. Es ist für einen aktiv praktizierenden Steuerberater auch bei regelmäßiger ernsthafter Fortbildung angesichts des grassierenden „Steuerchaos“ faktisch nicht mehr möglich, das immer komplexer werdende Steuerrecht lückenlos präsent zu haben. Diese Situation führt zu einer enormen Belastung der Steuerberater bis hin zu teilweise fachlicher Überlastung⁴⁴⁸. Der Tätigkeitsbereich von Steuerberatern reicht neben der allgemeinen Steuerberatung von der Beantragung einer Investitionszulage für einen Landwirt in den neuen Bundesländern über die Klärung spezieller Zollfragen oder von Fragen zur internationalen Besteuerung bis hin zur Übernahme gerichtlicher Gutachten oder von Testamentsvollstreckungen. Das Betätigungsfeld ist damit so breit, dass kaum ein Berufsangehöriger diese Breite mit ihren tausenderlei Spezialvorschriften vollständig beherrschen kann.

Auf den ersten Blick spricht diese Argumentation gegen die Berufsausübung in einer Ein-Personen-Kanzlei. Dies kann jedoch nicht allgemeingültig festgestellt werden, da die fachliche Überlastung eine Funktion zahlreicher Variablen wie Anzahl der Mandate, fachliche Kompetenz des Berufsträgers, Entwicklungsgrad konsiliarischer Steuerberatung, Grad der fachlichen Kommunikation mit Berufskollegen, Qualifikation des eingesetzten Personals, Häufigkeit komplizierter Sachverhalte, verfügbare Zeit für Literaturrecherchen usw. ist.

Die fachliche Überlastung birgt vordergründig vor allem das Risiko einer fehlerhaften Beratungsleistung. Daneben besteht außerdem das nicht unerhebliche Risiko, dass ein beim Mandanten vorhandenes Problem mangels Problembewusstseins nicht gesehen oder mangels Lösungskompetenz nur zögerlich oder gar nicht angegangen wird⁴⁴⁹. Darüber hinaus ergibt sich aus der fachlichen Überlastung auch eine erhebliche psychische Belastung, da nach Auskunft von Berufskollegen gerade die Zweifelsfragen in Sachverhalten, die nicht zur Kerntätigkeit des Beraters gehören, auch bei ordentlicher Vorbereitung und Fortbildung Urheber eines diffus unwohlens, schlafraubenden „Bauchgefühls“ sind.

⁴⁴⁸ Hier wird bewusst der Begriff der fachlichen „Überlastung“ und nicht „Überforderung“ gewählt. Der Verfasser geht davon aus, dass ein durchschnittlicher Steuerberater durchaus die fachlichen und intellektuellen Anforderungen mitbringt, um sich komplexe Sachverhalte im Einzelfall zu erschließen. Das Problem liegt vielmehr in der Fülle des benötigten Wissens. Es handelt sich hier eher um ein quantitatives als um ein qualitatives Problem.

⁴⁴⁹ Vgl. auch Rose, G. (1996a), S. 83.

(7) Problem der Profilierung durch Leistung

Spiegelbildlich zum Vorteil des Konkurrenzschutzes für etablierte Steuerberater stellt sich für noch in der Akquisitionsphase befindliche Berufsangehörige das Problem, ihr Leistungspotenzial und ihre Leistungsqualität hinreichend zu kommunizieren.

Da Leistungspotenzial und -qualität von Steuerberatern nicht als absolute Größen messbar sind, ist für die Entscheidung des Mandanten vor allem der *relative Leistungs- und Qualitätsstand* des Anbieters maßgeblich. In diese Größe geht sowohl das Leistungsvermögen des zu beurteilenden Anbieters als auch das Leistungsvermögen, ggf. auch -unvermögen der übrigen Anbieter ein.

Die Kommunikation des eigenen Leistungspotenzials ist auch nach dem inzwischen liberalisierten Werberecht erheblichen Beschränkungen unterworfen. Wegen des Gebots der sachlich zutreffenden und objektiv nachprüfbaren Werbung sind vergleichende und wertende Aussagen untersagt.⁴⁵⁰

Das Leistungs- und Qualitätspotenzial der übrigen Berufskollegen ist, wie bereits in Abschnitt E. III. 2 dargestellt, für den Mandanten kaum valide wahrnehmbar. Den Kommunikationsmöglichkeiten des werbenden Anbieters entzieht sich diese Größe völlig.

Die Situation des akquirierenden Steuerberaters ist damit – stark überspitzt – mit jener eines stummen Frisörs in einem Blindenheim vergleichbar. Dieser kann weder sein eigenes Leistungspotenzial aktiv kommunizieren, noch sind seine Kunden in der Lage, seine Leistungen mit jenen der übrigen Anbieter zu vergleichen. Die Fehllallokation ist vorprogrammiert. Der Frisör wird selbst dann nicht ohne weiteres nennenswerten Zulauf an Kundschaft verbuchen können, wenn er nachhaltig gute und die Konkurrenz nachhaltig schlechte Leistungen erbringt.

(8) Bedeutung für den Berufsnachwuchs

Die Marktabstottung kann sowohl motivierende als auch abschreckende Wirkungen für den potenziellen Berufsnachwuchs entfalten. So kann etwa der Hinweis auf eine weitgehend geschützte, krisensichere Berufsposition eine gewisse Sogwirkung ausüben. Andererseits entfalten die zahlreichen Hürden auf dem Weg zur eigenen Kanzlei (Studium, Berufspraxis, zunächst niedrige Bezüge, Kosten und Mühen der Steuerberaterprüfung [ggf. mehrmals], Existenzgründung usw.) ein erhebliches Abschreckungspotenzial. Sowohl die Gesetzmäßigkeit, dass gegenwärtige Bedürfnisbefriedigung höher bewertet wird als gleichgroße künftige Bedürfnisbefriedigung, als auch die Alltagsbeobachtung liefern gewichtige Indizien dafür, dass die

⁴⁵⁰ Vgl. § 10 II BOSTB; vgl. kritisch – dort auf den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer bezogen – Rückle, D. (1995), S. 507–508.

Abschottungseffekte eher abschreckend auf den potenziellen Berufsnachwuchs wirken. Bei den derzeit hervorragenden Arbeitsmarktaussichten von im Rechnungswesen ausgebildeten Universitätsabsolventen ist eine Tätigkeit im Rechnungswesen/Controlling eines Unternehmens oder der Einstieg in eine Unternehmensberatung zumindest kurzfristig ungleich attraktiver. Ohne ausreichenden Berufsnachwuchs, sowohl auf der Ebene der Steuerberater als auch im Ausbildungsberuf Steuerfachassistent, können jedoch auch die derzeit praktizierenden Steuerberater auf Dauer ihre laufenden Arbeiten nicht mehr erbringen. Immer häufiger scheitert bereits heute die Praxisübergabe rückzugswilliger Berufsangehöriger an der mangelnden Nachfrage durch den Berufsnachwuchs.

Über die Frage, ob die besondere Situation der Marktabshottung vielleicht eher introvertierte, undynamische, sicherheitsbewusste, verwaltungsfremde „Buchhaltertypen“ anspricht als dynamische, kreative, notfalls auch ungehorsame „Macher“⁴⁵¹, lässt sich beim gegenwärtigen Kenntnisstand lediglich spekulieren.

b) Marktabshottung als Insider-/Outsider-Problem?

Bei sehr grober Betrachtung des Steuerberatungsmarktes könnte man die Frage der Marktabshottung auch als klassisches Insider-/Outsider-Problem sehen. Die Insider profitieren davon, dass die Outsider möglichst wirkungsvoll vom Markt ferngehalten werden und verteidigen die Abschottung. Solange die Outsider noch nicht am Markt teilhaben, wird die Abschottung von ihnen vehement bekämpft. Wird ein Outsider durch Ablegen der Steuerberaterprüfung und/oder den Erwerb einer Steuerberatungskanzlei zum Insider, so wird er auch von Anfang an zu einem Verteidiger zumindest jener Teile der Abschottungspolitik, die ihm in seiner bisherigen Entwicklungsphase bereits Vorteile bringen. So hat der neue Steuerberater bereits unmittelbar nach Bestehen der Steuerberaterprüfung ein Interesse, dass die von ihm ggf. zuvor als übersetzt gescholtenen Prüfungsanforderungen nicht herabgesetzt werden, während er als mandatesuchender Berufskollege die berufsrechtlichen Akquisitionsbegrenzungen durchaus noch ablehnt. Das volle Interesse an Abschottung entfaltet der Steuerberater dann, wenn der Aufbau oder Erwerb seiner eigenen Kanzlei abgeschlossen ist. Das Problem der Insiderabschottung durch Satzungsregelungen zum Nachteil der Berufsanfänger und Außenseiter wurde auch von Jaeger thematisiert.⁴⁵²

Die Marktabshottung ist jedoch mehr als ein bloßes Insider-/Outsider-Problem, da neben den Belangen der Insider und Outsider auf der Anbieterseite auch die Interessen der Nachfrager betroffen sind. Auch wirkt die Marktabshottung nicht stets zum Vorteil der Insider, sondern etwa in Fragen der Überlastung und der Nachfolgeregelung auch zu deren Nachteil.

⁴⁵¹ Dies lässt zumindest die Aussage Lausters „Kreative Leute werden niemals Steuerberater“ vermuten. Vgl. Lauster, P. (1993).

⁴⁵² Vgl. Jaeger, R. (1997), S. 212.

c) Einstellung der Berufsangehörigen

Im Rahmen zahlreicher Diskussionen mit Berufsangehörigen konnte der Verfasser feststellen, dass immer noch die Mehrheit nicht nur der älteren Berufsangehörigen die klassische Position der Marktabstottung befürwortet. Dies scheint zumindest kurzfristig auch eine ökonomisch rationale Interessenposition zu sein. Eine häufig in Diskussionen des Verfassers mit Berufsangehörigen gehörte Ansicht von Berufsvertretern ist: „Wir sehen ja auch, dass viele historisch gewachsene Marktschranken auf Dauer nicht bestehen können. Aber wir können mit diesen Schranken gut leben und sollten alles tun, sie so lange wie irgend möglich zu bewahren.“

Die Zahl jener Berufsangehörigen, die sich für eine liberalere Handhabung des Berufsrechts einsetzen, nimmt jedoch zu. Dass der Berufsstand sehr viel liberaler eingestellt ist, als es offizielle Verlautbarungen der Kammern erwarten lassen, zeigt sich auch in den Abstimmungsergebnissen und dem Ringen um Lösungen innerhalb der Satzungsversammlung. Die zunächst recht restriktiven, letztlich vom BMF kassierten, Regelungen zum Werberecht der Steuerberater waren innerhalb der Satzungsversammlung sehr umstritten.⁴⁵³ Umgekehrt heißt dies, dass eine durchaus bedeutsame Minderheit der Vertreter der Satzungsversammlung zumindest zu der wichtigen Frage des Werberechts eine liberalere Position vertritt als dies durch die zunächst vorgelegte Berufssatzung dokumentiert wird.

d) Einstellung der Berufsaufsicht und der Berufsvertretungen

Der Berufsstand ist im Durchschnitt liberaler gesonnen, als berufsstandsoffizielle Verlautbarungen und die bisher nur geringe Umsetzung liberaler Ideen durch die Kammern vermuten lassen. Dies hängt unter anderem damit zusammen, dass sich zahlreiche liberale Berufsvertreter mit der Arbeit der Kammer nicht identifizieren und den Kammerversammlungen fernbleiben. *Wittsiepe* kritisiert in diesem Zusammenhang, dass eine öffentliche Diskussion der gegensätzlichen Meinungen im offiziellen Mitteilungsorgan der BStBK, der Zeitschrift DStR, behindert wurde, indem die Veröffentlichung kritischer Berichte zur Haltung der Kammer und zur neuen Berufssatzung abgelehnt wurde.⁴⁵⁴ Die Kammern werden häufig noch von verdienstvollen, jahrzehntelang amtierenden Präsidenten geleitet, was durchaus eine gewisse Verfestigung von Einstellungen zur Folge hat. Der Generationenwechsel ist jedoch auch hier im Gange und lässt zumindest langfristig eine Wende hin zu stärkerer Liberalisierung des Berufsrechts erwarten. Eine sehr löbliche Ausnahme bildet seit einigen Jahren bereits die StBK Rheinland-Pfalz, welche glaubhaft die hohen Durchfallquoten der Steuerberaterprüfung kritisierte und nicht zuletzt durch die Auswahl der Themen und der Redner der Fachvorträge anlässlich der Ordentlichen Kammer-

⁴⁵³ Vgl. Mittelsteiner, K.-H./Hund, T. (1997), S. 219.

⁴⁵⁴ Vgl. Wittsiepe, R. (1997), S. 2120.

versammlung 2001 eine eher liberale Haltung zu der sehr grundsätzlichen Frage des Werberechts demonstrierte.⁴⁵⁵

Im Vergleich zur BStBK nimmt der DStV tendenziell eine modernere Haltung ein. Insbesondere wird von dort nachhaltig eine bessere Medienpräsenz des Berufsstandes gefordert. Hinsichtlich der Preisgabe liebgewordener Privilegien des Berufsstandes, etwa durch Erweiterung der Beratungsbefugnisse von Bilanzbuchhaltern und Lohnsteuerhilfvereinen, ist jedoch auch der DStV recht zurückhaltend. Da es sich hier im Gegensatz zur Kammer lediglich um einen Berufsverband ohne öffentlich-rechtlichen Auftrag handelt, welcher lediglich die Vertretung der Interessen der Verbandsmitglieder zu wahren hat, ist diese Position allerdings nicht zu beanstanden.

3. Handlungskonsequenzen

Zur praktischen Relevanz der nachstehenden Handlungskonsequenzen sei noch einmal einschränkend darauf hingewiesen, dass die folgenden Ausführungen – wie vorne dargestellt – auf der Grundlage der Prämisse der Maximierung des Eigennutzes basieren. Es gibt gewiss Berufsangehörige, auf die diese Prämisse nicht ohne Einschränkungen anwendbar ist. Die obige und die folgende Darstellung sollen also nicht verallgemeinernd, etwa als Darstellung des Berufsstandes an sich oder gar als „Nestbeschmutzung“ verstanden werden. Fakt ist jedoch, dass wie in jedem Beruf auch unter den Steuerberatern weniger „edle“ Berufskollegen tätig sind und die Annahme der Maximierung des Eigennutzes zumindest nicht völlig willkürlich ist. Daneben sind die geschilderten opportunistischen Verhaltensweisen zu Lasten der Mandanten tatsächlich auch zu beobachten und damit von mehr als nur theoretischer Bedeutung.

So verweist *Knief* darauf, dass in der mittelständischen Klientel der Steuerberater häufig Vorwürfe zu hören seien wie

- „– der Steuerberater arbeitet nur für die Finanzverwaltung,
- die Bilanz kommt immer zu spät,
 - den seh ich nur einmal im Jahr,
 - die Bilanz ist viel zu teuer,
 - von dem kriege ich nur die Bilanz und die Steuererklärung, aber keine Beratung.“⁴⁵⁶

⁴⁵⁵ Hierzu gehörten u. a. Vorträge zu den Themen „Marketing-Konzepte für Steuerberater“ und „Aspekte der Entwicklung des Werberechts der steuerberatenden Berufe unter dem Gesichtspunkt einer zunehmenden weiteren Liberalisierung“, letzterer gehalten v. *Kleine-Cosack*, einen ausgewiesenen Verfechter eines liberaleren Berufsrechts. Vgl. auch FN 26.

⁴⁵⁶ *Knief*, P. (1998), S. 57 (mit Zitaten zu Vorwürfen mittelständischer Klientel).

a) Verletzung von Mandanteninteressen durch Gegenseitigkeitsabkommen

Es liegt im Interesse der Mandanten, dass ihre Steuerberater keine Gegenseitigkeitsvereinbarungen abschließen. Ein Mandant, welcher einen neuen Steuerberater sucht, sieht sich regelmäßig der Frage ausgesetzt, warum er den Steuerberater wechseln möchte. Sofern der Mandant für einen Wechsel den Tod oder die Berufsunfähigkeit des Vorberaters angibt und sowohl der Vorberater als auch der designierte Folgeberater einer Gegenseitigkeitsvereinbarung beigetreten sind, muss der Folgeberater bei Annahme des Mandats eine nennenswerte Vergütung an den Vorberater oder dessen Erben zahlen. Diese zu zahlende Vergütung wird der Folgeberater üblicherweise in sein Entscheidungskalkül über die Annahme oder Ablehnung des Mandats einbeziehen. Es ist offenkundig, dass ein von einem Gegenseitigkeits-Steuerberater wechselnder Mandant c. p. für den Folgeberater unattraktiver ist als ein von einem ungebundenen Steuerberater wechselnder Mandant. Hieraus resultiert für den Mandanten der Nachteil, dass sein designierter Nachfolge-Berater das ihm angetragene Mandat entweder wegen zu hoher Kosten oder besserer (unbelasteter) Auftrags-Alternativen ablehnt oder versucht, die Kosten in anderer Weise, etwa durch höhere Gebührensätze, geringeren persönlichen Einsatz oder späteren Weiterverkauf des Mandats zu kompensieren. Der Mandant ist in dieser Situation zusätzlich dadurch in einer schlechten Wettbewerbsposition, dass er im Allgemeinen nicht einmal ahnt, dass es überhaupt Gegenseitigkeitsvereinbarungen unter Berufsangehörigen gibt und im Zweifel die tatsächlichen Gründe des designierten Folgeberaters für die Ablehnung des angetragenen Mandates oder für andere aufgrund des Abkommens erlittene Nachteile niemals erfahren wird. Da die dem Abkommen beigetretenen Berufsangehörigen nicht in einem öffentlich zugänglichen Verzeichnis geführt werden, könnte er selbst in Kenntnis der Existenz von Gegenseitigkeitsabkommen nicht ermitteln, welche Steuerberater dem Abkommen beigetreten sind. Hierzu müsste der Mandant schon den Berater, am besten schriftlich, fragen, ob er dem Abkommen beigetreten ist.

In Diskussion mit Berufsangehörigen wird gelegentlich darauf verwiesen, das Risiko des Mandanten, bei einem Beraterwechsel die Voraussetzungen

- Tod oder Berufsunfähigkeit des Vorberaters,
- Gegenseitigkeitsabkommen-Gebundenheit des Vorberaters,
- Gegenseitigkeitsabkommen-Gebundenheit des Folgeberaters,

gleichzeitig erfüllt zu sehen, sei relativ gering. Dieser Einwand vermag nicht zu überzeugen. Die Gegenseitigkeitsabkommen werden gerade zur Regelung genau dieser Konstellation geschlossen. Wäre das Auftreten dieser Situation so selten, würden die Abkommen insgesamt ins Leere laufen. In diesem Fall wären die Gegenseitigkeitsabkommen als überflüssige, lediglich Verwaltungskosten verursachende Regelungen abzuschaffen.

b) Verletzung von Mandanteninteressen durch Mandatsverkäufe

Daneben liegt es im Interesse der Mandanten, dass ihre jeweiligen Steuerberater keinen Handel mit Mandaten betreiben. Der Mandant, der wechseln muss oder möchte, sollte hierbei frei disponieren können. Eine unverbindliche Hilfestellung oder Vermittlung durch den Vorberater ist durchaus ehrenvoll. Soweit der Vorberater hierfür jedoch eine Vergütung erhält, sind zumindest Zweifel erlaubt, ob die Empfehlung oder Weitergabe des Mandates noch das Kriterium der Unabhängigkeit im Sinne des § 57 I StBerG erfüllt. Die Weitergabe des Mandates an einen Folgesteuerberater ist eine die Interessen des Mandanten intensiv berührende Beratungsleistung. Es mutet merkwürdig an, dass in diesem Fall die Vereinnahmung einer Vergütung für die Vermittlung des Mandates zulässig sein soll, während die Entgegennahme von Vermittlungsvergütungen für weit unbedeutendere Geschäftsfälle, etwa die Weiterempfehlung eines Mandanten an einen bestimmten Versicherungsmakler, eine Berufspflichtverletzung darstellt.

c) Horten von Mandaten

Die Nachteile der Existenz von Gegenseitigkeitsabkommen und des Mandatehandels erstrecken sich nicht nur auf den Zeitpunkt des Beraterwechsels. Vielmehr wird der Berater einen in der Vergangenheit gezahlten Kaufpreis oder einen in der Zukunft erzielbaren Veräußerungserlös auch in folgender Situation in sein Kalkül einbeziehen: Ein Steuerberater stehe vor der Entscheidung, ob er Mandanten, die er aus fachlichen Gründen oder aus Kapazitätsgründen eigentlich nicht mehr betreuen möchte oder kann, durch Kündigung des Mandats den übrigen Marktteilnehmern unentgeltlich überlässt oder ob er sie – zur Not unter Inkaufnahme einer suboptimalen Betreuung – weiter betreut. Es liegt auf der Hand, dass die Abgabe eines Mandates umso schwerer fällt, je mehr man für dessen Erlangung aufgewendet hat oder je mehr man zu einem späteren Zeitpunkt bekommen könnte, wenn man es noch eine Zeit lang weiter betreut. Damit bilden die Existenz von Gegenseitigkeitsabkommen und die Möglichkeit, Mandate zu handeln, zumindest einen Anreiz, erlangte Mandate zu horten. Dieser aus der Möglichkeit des Mandatehandels erwachsende Anreiz wird durch den verbreiteten Berechnungsmodus des Umsatzwertverfahrens noch verstärkt. Hiernach hat jedes Mandat einen zu seinem Umsatz proportionalen Wert,⁴⁵⁷ selbst wenn die Kosten der Leistungserstellung höher als die hieraus erzielten Erlöse sind. Diese Sichtweise ist offensichtlich ökonomisch unsinnig. Der Irrtum liegt in der Annahme, man könne den Wert einer Geschäftsbeziehung allein anhand des hieraus resultierenden Umsatzes ermitteln. Aufgrund dieses Irrtums der Anhänger des Umsatzwertverfahrens kommen diese zu weiteren Fehlschlüssen. Aufgrund der jahrzehntelangen Dominanz und Akzeptanz des Umsatzwertverfahrens zur Bemessung des immateriellen Praxiswerts einer Steuerberatungskanzlei

⁴⁵⁷ Vgl. Abschn. E. V. 4.

sind die im Folgenden beschriebenen Fehlschlüsse durchaus bis heute zu beobachten:

- Wenn jedes Mandat proportional zu seinem Umsatz einen Wert besitzt, so kommt jeder Mandatsverlust einem Wertverlust gleich.
- Das Mandat ist Eigentum des Steuerberaters, denn dieser hat es schließlich gekauft oder selbst akquiriert und könnte es auch wieder verkaufen, denn es hat einen Wert.
- Es ist daher ökonomisch unsinnig und kommt einer Vernichtung von Vermögen gleich, wenn Mandate freiwillig abgegeben werden.
- Umgekehrt ist es besonders verwerflich und grenzt an Diebstahl, wenn Mandanten von Konkurrenten abgeworben werden, da so dem vorherigen Berater ein greifbarer Wert entzogen wird, der ggf. sogar vorher unter dessen Anlagevermögen bilanziert war.

Diese Fehlschlüsse erklären durchaus die bis heute zu beobachtenden Reaktionen vieler Steuerberater, wenn ihnen ein Mandat abhanden kommt. Nicht selten wird sowohl dem „undankbaren“ Mandanten als auch dem „unredlichen“ Neuberater eine gewisse Missbilligung entgegengebracht. Ein subtiles Mittel des Ausdrucks dieser Missbilligung ist die zögerliche Herausgabe von Mandantenunterlagen und Handakten des Altberaters, was die Arbeit des Folge-Beraters erheblich erschwert.⁴⁵⁸

d) Exzessive Ausnutzung von Fristen

Wie bereits in Abschnitt D.IV beschrieben, werden von der Finanzverwaltung recht großzügige Fristen für die Abgabe der Steuererklärungen eingeräumt. Der Steuerberater betreut nicht selten eine erhebliche Zahl von Mandaten; eine Abgabe dieser Mandate an den Markt erfolgt wegen des Fehlschlusses „Jedes Mandat ist Geld wert“ nicht. Vielmehr werden die großzügigen Fristverlängerungen teilweise exzessiv ausgenutzt, mit wenig erfreulichen Konsequenzen für die Mandanten:

- Die Steuerpflichtigen, deren Erklärungen so spät eingereicht werden, erhalten im Falle einer Steuererstattung diese später als notwendig⁴⁵⁹; werden Steuernachzahlungen festgesetzt, geraten die Steuerpflichtigen nicht selten in Zahlungsschwierigkeiten, da neben der (oftmals nicht einkalkulierten) Steuernachzahlung für den in der Steuererklärung erfassten Veranlagungszeitraum auch noch gleichzeitig er-

⁴⁵⁸ Vgl. hierzu bereits Abschn. E.IV. 1. b).

⁴⁵⁹ Bis zum Ablauf des 15. Monats nach Ende des jeweiligen Veranlagungszeitraumes wird der Nachteil der verspäteten Steuererstattung auch nicht durch die Vollverzinsung des § 233 a AO ausgeglichen. Vgl. auch Abschn. D.IV. Umgekehrt ergibt sich aus der verspäteten Festsetzung von Vorauszahlungen und der bis zum Ablauf des 15. Monats nach Ende des jeweiligen Veranlagungszeitraumes festgesetzten Nachzahlung ein Zinsvorteil des Steuerpflichtigen, welcher ebenfalls nicht durch § 233 a AO abgeschöpft wird.

höhte oder ggf. erstmals festgesetzte Steuervorauszahlungen für das inzwischen ebenfalls abgelaufene Folgejahr zu zahlen sind.

- Bei Erstellung eines Jahresabschlusses oder einer Gewinnberechnung mehr als zwölf Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres sind die Ergebnisse der Gewinnermittlungen mangels Aktualität praktisch nicht mehr geeignet, als Information für wirtschaftliche Dispositionen zu dienen. Mangels rechtzeitiger Information unterbliebene oder verspätete Dispositionen verursachen Kosten, die an keiner Stelle erfasst werden und damit kaum abzuschätzen sind.
- Die Erstellung von Steuererklärungen, Gewinnberechnungen und Jahresabschlüssen für Zeiträume, die mehr als zwölf Monate zurückliegen, wird unnötig verteuert und erschwert, da den Beteiligten viele Sachverhalte, die im Rahmen dieser Arbeiten zu würdigen sind, nach so langer Zeit nur noch begrenzt erinnerlich sind.
- Steuerberater, die noch am Beginn des fortfolgenden Jahres mit Hochdruck daran arbeiten, die Steuererklärungen für das vorvergangene Jahr zu bearbeiten, können mit der Bearbeitung der Steuererklärungen des gerade abgelaufenen Jahres noch gar nicht beginnen.

Steuerberater, welche die großzügig bemessenen Fristen regelmäßig ausnutzen, schieben häufig einen Berg von Aufträgen vor sich her. Dem Verfasser sind Fälle bekannt, in denen Kanzleiinhaber angewiesen wurden, die zahlreichen überfälligen Steuererklärungen in der Reihenfolge der Höhe der bereits festgesetzten Zwangsgelder zu bearbeiten.

Sofern sich diese Auftragsüberhänge nicht auf Sondereinflüsse, wie etwa längere Krankheit des Kanzleiinhabers oder wichtiger Mitarbeiter zurückführen und damit auf Sicht auch wieder abbauen lassen, muss der Kanzleiinhaber eingestehen, dass er entweder zu knappe Ressourcen bereithält oder zu viele Mandate betreut. Ein solches Verhalten verstößt nicht nur gegen den Grundsatz der gewissenhaften Berufsausübung des § 57 I StBerG, sondern ist darüberhinaus aus Sicht der überlasteten Steuerberater ökonomisch unsinnig. Die Kanzlei kann nur solche Leistungen abrechnen, die sie auch erbringt. Bei Vollausslastung oder gar Überlastung der Kanzlei erhöht der ständig bestehende Auftragsüberhang das laufende Kanzleiergebnis also nicht. Eine Ergebnisverbesserung wäre vielmehr dadurch zu erzielen, dass der Kanzleiinhaber seine Mandate im Rahmen einer ABC-Analyse⁴⁶⁰ klassifiziert und durch Abgabe von C-Mandaten sein Kunden-Portefeuille und damit seine Rentabilität optimiert. Die Konsequenzen einer solchen Lenkung der Ressourcen in die gewinnoptimale Verwendungsrichtung wären für alle Beteiligten positiv. Der Steuerberater schont seine Nerven und seine Gesundheit und erhöht sein Kanzlei-Ergebnis. Die beim Steuerberater verbliebenen Mandanten erhalten eine zeitnähere, persönlichere und qualifiziertere Steuerberatung. Die von dem Steuerberater abgegebe-

⁴⁶⁰ Vgl. Abschn. B.IV. 1. a) (2).

nen C-Mandanten wenden sich an junge Berufskollegen, die aufgrund ihrer noch deutlich geringeren Auslastung ein höheres Anstrengungsniveau entfalten können, als dies beim Vorberater der Fall war.⁴⁶¹ Junge Berufskollegen profitieren von der erhöhten Mandatsfluktuation dadurch, dass sie innerhalb deutlich kürzerer Zeit als bisher einen Mandantenstamm und damit eine Existenz aufbauen können. Die Finanzämter erhalten zeitnähere Steuererklärungen, müssen nicht wie bisher oftmals drei Veranlagungszeiträume, die wegen laufender Steuerrechtsänderungen häufig unterschiedlich zu behandeln sind, parallel bearbeiten, verringern den Anteil der nur als Vorauszahlung eingenommenen Steuern und verbessern damit die Grundlage für die Steuerschätzung.

e) Vernachlässigung der Beratung

Wo bereits die Leistung des „Pflichtprogramms“ – die Erstellung der Steuererklärungen – unter enormem Zeitdruck erfolgt, bleibt nur wenig Zeit für qualifizierte Beratung. Die Mandanten sind nicht „durchberaten“. Eine betriebswirtschaftliche Beratung durch den Steuerberater anhand des zu besprechenden Jahresabschlusses ist vergleichsweise wertlos, wenn der Jahresabschluss mehr als ein Jahr nach dem Bilanzstichtag fertig gestellt wird.

Unter dem permanenten Zeitdruck hat Dringliches immer Vorrang vor Wichtigem. Dies führt dazu, dass strategische Überlegungen für die Mandanten nur sehr begrenzt angestellt werden. Wichtige Angelegenheiten wie die frühzeitige Vorbereitung der Unternehmensnachfolge, die Ausarbeitung eines Testaments oder die langfristige Planung der Unternehmensentwicklung, der Steuerbelastung und der Altersvorsorge werden höchst stiefmütterlich behandelt. Was für die Betriebe der Mandanten gilt, gilt natürlich auch für das eigene Steuerberatungsunternehmen der so überlasteten Berufsangehörigen.

f) Schwache Anreize für Qualitätsverbesserung und das Anbieten von Zusatznutzen

In einem Marktmilieu, in dem alle Anbieter gleich gut zu sein scheinen und Fehler selten entdeckt werden, ist naturgemäß auch der exogene Anreiz niedrig, über Möglichkeiten der qualitativen Verbesserung der Leistungen und das Anbieten von Zusatznutzen für die Mandanten nachzudenken. Das jahrzehntelange Verbot jeglicher Werbeformen behinderte bisher die in jüngerer Zeit langsam einsetzende Auseinandersetzung des Berufsstandes und seiner Vertreter mit den Bedürfnissen der Mandanten.⁴⁶² Die wachsende Anzahl von Publikationen und Appellen der Berufs-

⁴⁶¹ Vgl. Barz, D. (1994), S. 83 mit dem Hinweis, dass B- und vor allem C-Mandate weitgehend im Rahmen der berufsrechtlichen Möglichkeiten an Mitarbeiter delegiert werden.

⁴⁶² Ebenso Wacker, E. (1994), S. 169.

vertreter zum Themenkreis Qualitätssicherung und Zertifizierung zeigen, dass das Bewusstsein um die Wichtigkeit qualitativ hochwertiger Leistungen im Steuerberatungsberuf in den letzten Jahren zugenommen hat. Ob und wie schnell sich dieser Impuls auf das Tagesgeschäft auch kleinerer Kanzleien positiv auswirken wird, kann nicht abgeschätzt werden, zumal es bisher keine empirischen Untersuchungen über die Qualität von Steuerberatungsdienstleistungen gibt, welche als Vergleichsobjekt dienen könnten.

g) Tendenz zur Weiterbelastung eigener Ineffizienzen

Wegen der nur sehr begrenzten Kontroll- und Vergleichsmöglichkeiten des Mandanten hinsichtlich des mit dem Beratungsauftrages verbundenen Arbeitsaufwandes besteht marktseitig kein Druck, evtl. vorhandene Ineffizienzen im Rahmen der Leistungserstellung aufzudecken und abzubauen. Vielmehr ist es möglich, soweit es die Tragfähigkeit des Mandates erlaubt, für die erstellte Leistung so viel abzurechnen, wie man angesichts der eingesetzten Produktionsfaktoren erzielen muss, um einen angemessenen Gewinn zu realisieren. In einer solchen Situation fallen Ineffizienzen nicht auf, da sie weiterbelastet werden. Umgekehrt besteht für die Steuerberatungsunternehmen auch kein Druck, ggf. erzielte Effizienzverbesserungen über den Preis zumindest teilweise an die Mandanten weiterzugeben.

h) „Schmuse“-kurs gegenüber der Finanzverwaltung

Weil der Mandant nicht nachvollziehen kann, wie nachhaltig der Steuerberater seine Interessen vertritt, kann dem Steuerberater aus opportunistischen Erwägungen durchaus daran gelegen sein, die Interessen seiner Mandanten nicht allzu vehement zu verfolgen. Statt ggf. exotische Gestaltungen zu Gunsten der Mandanten zu wählen oder beharrlich als Unrecht erkannte Rechtsauffassungen der Finanzverwaltung anzugehen, bevorzugt der opportunistische Berater lieber einen „Schmuse“-kurs zur Finanzverwaltung. So erleichtern verwaltungsfromme Steuererklärungen das Berufsleben des Steuerberaters erheblich. Es gibt weniger Ärger mit dem Finanzamt, der Steuerberater spart Arbeit und der Mandant gewinnt den durchaus erwünschten Eindruck, dass alles glatt geht. Da Streit mit dem Finanzamt hierdurch weitgehend vermieden wird, entgeht der Berater außerdem der Gefahr, gelegentlich im Streit mit der Finanzverwaltung zu unterliegen. Ein solch verwaltungsfrommes Vorgehen kann auch hilfreich sein, einen (vermeintlich) guten Ruf bei der Finanzverwaltung zu erwerben. Daneben schafft es zweifellos einen gewissen „Kredit“ bei der Verwaltung, den der Steuerberater zu gegebener Zeit einmal in Anspruch nehmen kann. Der durch die verwaltungsfromme Berufsausübung geschädigte Mandant, der diesen Kredit durch überzogene Steuerzahlungen „finanziert“, kann jedoch nicht darauf vertrauen, dass die „Kreditauszahlung“ ebenfalls an ihn erfolgt.

Der Grad des vorauseilenden Gehorsams bzw. des Ungehorsams eines Steuerberaters kann innerhalb der beiden Extreme „Erfüllungsgehilfe des Finanzamtes“ und „Querulant in Steuersachen“ mannigfache Ausprägungen annehmen. Welche Position innerhalb dieses Kontinuums im Interesse des Mandanten liegt, ist vom jeweiligen Einzelfall und der persönlichen Risikoneigung des Mandanten abhängig. Nach Ansicht des Verfassers ist die Grenze zum Erfüllungsgehilfen des Finanzamtes durch vorauseilenden Gehorsam bereits dann überschritten, wenn sich der Steuerberater unkritisch an alle Regelungen der Steuergesetze und der hierzu ergangenen Verwaltungsrichtlinien und Erlasse gebunden fühlt, sofern dies nicht im Einzelfall dem ausdrücklichen Wunsch des Mandanten entspricht.

Die Vermeidung eines allzu verwaltungsfrommen Auftretens der Berufsangehörigen liegt nicht nur im Interesse der Mandanten, sondern ist auch für das Bild der Steuerberater in der Öffentlichkeit von wichtiger Bedeutung.

II. Der Mandant

Im Folgenden soll nach einer zusammenfassenden Beschreibung der bisherigen Ausführungen zum steuerberatungsmarkt-relevanten Umfeld der Mandanten auf die Gründe für die Auswahl und den Wechsel von Steuerberatern eingegangen werden. Die getrennte Behandlung der häufig zeitnah auftretenden Aktionen Auswahl und Wechsel eines Steuerberaters ist im Sinne einer exakten Beschreibung notwendig, da der Informationsstand beider Entscheidungen in Bezug auf die jeweils betroffenen Steuerberater höchst unterschiedlich ist. Die Leistung und Persönlichkeit des Alt-Steuerberaters lässt sich im Allgemeinen deutlich besser beurteilen als jene des potenziell neuen Steuerberaters. Abschließend werden Hinderungsgründe für einen Wechsel des Steuerberaters und für die Inanspruchnahme von Steuerberatern überhaupt beschrieben.

1. Umfeld aus Sicht des Mandanten

Hier ist zunächst sinngemäß auf die in Abschnitt I.2 genannten Umweltfaktoren zu verweisen:

- Keine Konkurrenz auf dem Anbietermarkt durch Nicht-Berufsangehörige,
- mildes Konkurrenzklima innerhalb des so auf den Berufsstand der Steuerberater begrenzten Anbietermarktes,
- Vorherrschaft anlassunabhängiger Dauermandate, wodurch der Wechsel des Steuerberaters zur Ausnahme wird,
- fehlende Vergleichsmöglichkeit der Leistungen des beauftragten Steuerberaters mit den Leistungen eines alternativen Anbieters und
- asymmetrische Informationsverteilung zu Lasten der Mandanten.

Ein für die Nachfragenden nachvollziehbarer Preiswettbewerb findet wegen der Anwendung und der Intransparenz der Regelungen der Steuerberatergebührenverordnung kaum statt⁴⁶³ und wird seitens der Berufsvertretungen auch ausdrücklich untersagt⁴⁶⁴. Eine verlässliche Auskunft über die voraussichtlichen Steuerberatkosten ist wegen der Individualität der Leistung, nicht zuletzt aber auch aufgrund der Empfehlungen der Berufsvertretungen⁴⁶⁵, kaum zu erlangen.

2. Gründe für die Auswahl eines Steuerberaters

Wie bereits ausgeführt, ist die Auswahl eines geeigneten Steuerberaters wegen der Besonderheit der Steuerberatungsleistung⁴⁶⁶ und der Intransparenz des Marktes⁴⁶⁷ ein schwieriges Unterfangen. Die Gründe für die Auswahl eines Steuerberaters waren bisher Gegenstand zweier empirischer Untersuchungen. *Scharl/Niederer/Faltermeier* stellten bei einer Befragung von Unternehmen⁴⁶⁸ mit mindestens 10 bis höchstens 500 Beschäftigten fest, dass die Auswahlgründe je nach Unternehmensgröße der Mandanten variieren und dass bei kleinen Mandanten insbesondere der private Bereich (beeinflusst durch Bekannte und private Kontakte) eine relativ große Rolle spielt.⁴⁶⁹ Die nachstehende Tabelle zeigt zur Verdeutlichung dieser These die wesentlichen Ergebnisse dieser Befragung für die Erhebungsgesamtheit und exemplarisch für die jeweils kleinste und größte Umsatzklasse der befragten Unternehmen.⁴⁷⁰ Die größte Umsatzklasse der befragten Unternehmen dürfte mit über 25,6 Mio. € Unternehmen betreffen, die nach der in Abschnitt B.IV. 1. a) vorgenommenen Abgrenzung⁴⁷¹ nicht Gegenstand des in dieser Arbeit zu betrachtenden Nachfragermarktes sind. Die für diese Umsatzklasse zu beobachtende Erkenntnis, dass Steuerberater hier nach deutlich anderen Kriterien ausgewählt werden als von

⁴⁶³ Vgl. Abschn. B. VI. 2. a) (3).

⁴⁶⁴ Deutscher Steuerberaterverband e.V. (1995), S. 9: „Unkollegial und damit berufswidrig ist die *Gebührenunterbietung* zum Zwecke der *Abwerbung von Mandanten*. Die Gebührenunterbietung wird berufsrechtlich geahndet.“ (Hervorhebungen entsprechen der Original-Quelle). Die hier zit. Aussage wird nicht begründet. Es darf angesichts der oben zit. Apothekerbeschluss-Rechtsprechung (vgl. Abschn. D.II. 1. b) (1)) bezweifelt werden, ob die Rechtsauffassung des DStV einer verfassungsrechtlichen Überprüfung standhielte, da eine Verletzung des Gemeinwohls durch Gebührenunterbietung nicht ersichtlich ist.

⁴⁶⁵ Z. B. Deutscher Steuerberaterverband e.V. (1995), S. 6: „Die Abgabe von Kostenvorschlägen sollte daher grds. unterbleiben.“.

⁴⁶⁶ Vgl. Abschn. E.II.

⁴⁶⁷ Vgl. Abschn. E.III.

⁴⁶⁸ Es wurde ein Rücklauf von 191 auswertbaren Bögen bei 998 versendeten Fragebögen ausgewertet. Vgl. Scharl, H.-P. et al. (1998), S. 2. Alle folgenden unter dieser Quelle zitierten Auswertungen beziehen sich auf diese Stichprobe.

⁴⁶⁹ Vgl. Scharl, H.-P. et al. (1998), S. 5–6.

⁴⁷⁰ Zeilensummen > 100 % ergeben sich aufgrund der Möglichkeit der Mehrfachauswahl innerhalb der Befragung.

⁴⁷¹ Dort jedoch nicht nach dem Gesamtumsatz des Unternehmens, sondern nach jenem Umsatz abgegrenzt, welches das jeweilige Unternehmen bei seinem Steuerberater tätigt.

kleineren Unternehmen (Dominanz der Empfehlung von Banken und Geschäftspartnern sowie des Rufes der ausgewählten Kanzlei) stützt das Vorgehen des Verfassers, wegen dieser Unterschiedlichkeiten ein bestimmtes Marktsegment zu definieren und zu untersuchen.

Tabelle 12

Wie haben Sie Ihren Wirtschaftsprüfer/Steuerberater ausgewählt?

Beraterwahl beeinflusst durch Umsatz in €	Bank	Bekannte	Geschäftspartner	private Kontakte	berufliche Kontakte	guter Ruf	Branchenverzeichnis
0–über 25,6 Mio. (Befragungsgrundgesamtheit)	7,4 %	19,5 %	29,5 %	22,1 %	7,9 %	16,8 %	2,6 %
0–0,51 Mio. (kleinste Umsatzklasse der Befragung)	0,0 %	25,0 %	40,0 %	25,0 %	5,0 %	10,0 %	5,0 %
über 25,6 Mio. (größte Umsatzklasse der Befragung)	13,6 %	13,6 %	50,0 %	4,5 %	4,5 %	31,8 %	5,0 %

Quelle: Scharl, H.-P. et al. (1998), S. 5–6, Umrechnung in € durch den Verf.

In der von Klug durchgeführten empirischen Untersuchung stellen Empfehlungen, die Qualität der Dienstleistung, räumliche Nähe oder persönliche Bekanntschaft 88 % der relevanten Gründe für die Auswahl des Steuerberaters durch seine Mandanten dar.⁴⁷² Berücksichtigt man hierbei, dass die Qualität der Dienstleistung vom Mandanten meist nicht beurteilt werden kann⁴⁷³ und dieser Auswahlgrund daher richtigerweise eher als „Vertrauen in die Qualität der Dienstleistung“ zu bezeichnen ist, so stehen auch hier ausdrücklich persönliche Auswahl-Aspekte im Vordergrund. Damit stützen beide empirischen Erhebungen trotz Unterschieden in Fragestellung und Kreis der Befragten den auch vielfach in der Literatur genannten Befund, dass die Auswahl des Steuerberaters in hohem Maße von unspezifischen persönlichen Aspekten dominiert wird.⁴⁷⁴

3. Gründe für einen Wechsel des Steuerberaters

Während Ratsuchende bei der Auswahl des Steuerberaters nur auf sehr vage Informationen zurückgreifen können, liegen bei der Entscheidung für einen Wechsel des Steuerberaters aus den durch die Betreuung gewonnenen Erfahrungen zumindest über den aktuellen Steuerberater umfassendere Informationen vor. Die nachstehende Tabelle zeigt, mit welcher Häufigkeit wechselwillige Mandanten vorgegebenen Kritikpunkten an ihrem Wirtschaftsprüfer/Steuerberater zustimmen.

⁴⁷² Vgl. Klug, A. (1996), S. 155. Hierbei handelt es sich jedoch nicht unmittelbar um Auskünfte der Mandanten, sondern um die Einschätzung von 127 befragten Steuerberatern.

⁴⁷³ Gleicher Ansicht zuvor noch Klug, A. (1996), S. 77.

⁴⁷⁴ Vgl. nur o.V. (1997 c), S. 18: „So wählen etwa 80 Prozent der Mandanten ihren Steuerberater nach einer persönlichen Empfehlung von Verwandten oder Bekannten oder nach dem Zufallsprinzip aus.“

Tabelle 13

Häufigkeit der Mandantenkritik hinsichtlich möglicher Defizite „ihrer“ Kanzlei

Kritikpunkte \ Ja-Nennungen	Prozentuale Zahl von Ja-Nennungen ...		
	aller Mandanten	bei Mandanten mit Wechselabsicht	bei Mandanten ohne Wechselabsicht
Berater nutzt nicht alle steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten aus	21,1 %	59,1 %	16,1 %
übertragene Aufgaben werden spät erledigt	20,6 %	54,5 %	16,2 %
geringe Kontakthäufigkeit	25,4 %	54,5 %	21,6 %
eingeschränktes Beratungsangebot	32,1 %	54,5 %	29,2 %
geringes Durchsetzungsvermögen gegenüber Finanzamt und Banken	10,0 %	36,4 %	6,5 %
zu gesetzestreu	12,7 %	36,4 %	9,6 %
Honorarhöhe	35,4 %	36,4 %	35,3 %
fehlende Branchenkenntnisse	15,9 %	31,8 %	13,8 %
fehlende internationale Kontakte	6,3 %	22,7 %	4,2 %
Aufträge werden nicht wie besprochen erledigt	4,2 %	18,2 %	2,4 %
zu fachspezifische Ausdrucksweise	4,2 %	9,1 %	3,6 %

Quelle: Scharl, H.-P. et al. (1998), S. 9.⁴⁷⁵

Jeweils mehr als die Hälfte der Mandanten mit Wechselabsicht monieren die Nichtausnutzung aller steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten, die späte Erledigung übertragener Aufgaben, die geringe Kontakthäufigkeit und ein eingeschränktes Beratungsangebot ihres Steuerberaters. Jeweils mehr als ein Drittel aller Wechselwilligen bemängeln ein geringes Durchsetzungsvermögen gegenüber Finanzamt und Banken, die zu ausgeprägte Gesetzestreue ihres Beraters und dessen Honorarhöhe. Die Bemängelung der Honorarhöhe ist alleine jedoch noch kein Indiz für einen Wechselwillen; selbst die treuen Mandanten bemängeln zu 35,3 % die Honorarhöhe ihres Beraters. Von der Höhe des Honorars abgesehen, lassen sich die Kritikpunkte der wechselwilligen Mandanten auf die Formel „Mein Steuerberater kümmert sich zuwenig um meine Belange“ verdichten.

Die in der zitierten Umfrage vorgegebenen Kritikpunkte dürften jedoch für die Entscheidung eines Mandanten, seinen Steuerberater zu wechseln, unvollständig sein. In der Praxis werden darüber hinaus häufig persönliche Gründe genannt, etwa dass der Mandant das Gefühl hat, dem Berater nicht alles anvertrauen zu können oder den Berater als arrogant und herablassend empfindet.

Teilweise sind auch tatsächliche oder vermeintliche Beratungsfehler der Grund für den Bruch mit dem Steuerberater. Die meisten Steuerberaterwechsel finden im

⁴⁷⁵ Die Spaltenüberschriften wurden bis auf die Hervorhebungen des Verf. wörtlich übernommen. Eleganter wäre m. E. die Bezeichnung von „Ja-Nennungen“ als „Zustimmung“ und die Bezeichnung „Prozentuale Zahl“ als „Anteil“.

Anschluss an nicht im Sinne der Mandanten verlaufene steuerliche Außenprüfungen statt.⁴⁷⁶ Mit welchen Tätigkeiten ihres Steuerberaters wechselwillige Mandanten unzufrieden sind, zeigt die nachstehende Tabelle.

Tabelle 14

Tätigkeitsbereiche und Grade der Unzufriedenheit der diese Tätigkeiten in Anspruch nehmenden Mandanten

Tätigkeitsbereiche \ Unzufriedenheitsgrad	mit der jeweiligen Dienstleistung weniger oder nicht zufriedene Mandanten		
	Gesamt	mit Wechselabsicht	ohne Wechselabsicht
Finanz-/Lohnbuchhaltung	6,8 %	23,1 %	4,4 %
Bilanzerstellung/-prüfung	10,9 %	47,6 %	6,2 %
Steuergestaltung	23,9 %	71,4 %	17,6 %
gesellschaftsrechtliche Beratung	29,2 %	61,9 %	24,1 %
EDV-Beratung	54,7 %	91,7 %	47,6 %
betriebswirtschaftliche Beratung	49,2 %	100,0 %	40,0 %
Unternehmensnachfolgeberatung	43,6 %	80,0 %	34,9 %

Quelle: Scharl, H.-P. et al. (1998), S. 12; Hervorhebungen des Verf.

Auf den ersten Blick scheinen die gravierendsten Mängel in jenen Tätigkeitsbereichen zu liegen, welche nicht die Kerntätigkeit der Steuerberater ausmachen. Mehr als die Hälfte aller wechselwilligen Mandanten ist z. B. noch mit den Kerntätigkeiten Finanz-/Lohnbuchhaltung und Bilanzerstellung/-prüfung zufrieden⁴⁷⁷, während die übrigen Tätigkeiten von mehr als der Hälfte dieser Befragten, im Bereich der betriebswirtschaftlichen Beratung sogar von 100 % der Wechselwilligen, moniert werden. Die Unterscheidung in Kern- und Nebentätigkeiten führt jedoch ein wenig in die Irre. Besonders bei Kleinunternehmen ist der Kern der Tätigkeit des Steuerberaters als einziger externer Berater des Mandanten vielmehr die laufende *universelle* (d. h. steuerliche, betriebswirtschaftliche und, trotz Problemen bezüglich des Verbotes der unerlaubten Rechtsberatung, wohl auch rechtliche) *Beratung*. Dies entspricht zwar nicht den Vorbehaltsaufgaben der Steuerberater und dem explizit erteilten Mandat, wird jedoch durch die Unzufriedenheitsäußerungen gestützt. Warum sollte ein Mandant Unzufriedenheit mit der betriebswirtschaftlichen oder der EDV-Beratung seines Steuerberaters artikulieren, wenn er eine solche erst gar nicht erwartet? Die Richtung der Unzufriedenheit ist jedoch auch bei den treuen Mandanten nicht anders. Auch hier ergeben sich die höchsten Unzufriedenheitswerte in jenen Bereichen, die nicht zu den Kerntätigkeiten der Berater gehören. In anderer Formulierung könnte man auch davon sprechen, dass sich die höchsten Unzufriedenheitswerte in jenen Bereichen ergeben, die der Steuerberater nicht an seine Mitarbeiter delegieren kann, in jenen Bereichen also, in denen sein höchstpersönli-

⁴⁷⁶ Vgl. nur Lutz, D./App, M. (1997), S. 101.

⁴⁷⁷ Exakt ausgedrückt „nicht weniger oder nicht nicht zufrieden“.

cher Einsatz gefordert ist, welches wiederum die allgemeine Klage „Mein Steuerberater kümmert sich zuwenig um meine Belange“ stützt.

Da die Umfrage bei Wechselwilligen wie bei treuen Mandanten sehr ähnliche Unzufriedenheits-Rankings ergibt, dürfte es für die Fragen nach Gründen eines Mandatswechsels bedeutsamer sein, in welchen Bereichen die Unzufriedenheit der Wechselwilligen signifikant größer ist als jene der treuen Mandanten. Diese relativen Unterschiede zwischen wechselwilligen und treuen Mandanten sind demnach im Bereich der Deklarationsberatung als Kerntätigkeit der Steuerberater am größten.⁴⁷⁸

Tabelle 15

Prozentuale Unterschiede der Unzufriedenheitsgrade wechselwilliger und treuer Mandanten

Tätigkeitsbereiche \ Unzufriedenheitsgrad	mit der jeweiligen Dienstleistung weniger oder nicht zufriedene Mandanten		relativer Unterschied der Unzufriedenheit zwischen Mandanten mit und Mandanten ohne Wechselabsicht
	ohne Wechselabsicht	mit Wechselabsicht	
Finanz-/Lohnbuchhaltung	4,4 %	23,1 %	525 %
Bilanzerstellung/-prüfung	6,2 %	47,6 %	768 %
Steuergestaltung	17,6 %	71,4 %	406 %
gesellschaftsrechtliche Beratung	24,1 %	61,9 %	257 %
EDV-Beratung	47,6 %	91,7 %	193 %
betriebswirtschaftliche Beratung	40,0 %	100,0 %	250 %
Unternehmensnachfolgeberatung	34,9 %	80,0 %	229 %

Quelle: Scharl, H.-P. et al. (1998), S. 12 und eigene Berechnungen; Hervorhebungen des Verf.⁴⁷⁹

Summarisch dürfte der häufigste Grund für einen vom Mandanten ausgehenden Steuerberaterwechsel der Verlust des Vertrauens zum Berater sein. Dieser Vertrauensverlust kann vielfache Ursachen haben. Hierbei dürfte in den seltensten Fällen ein einziger Grund deutlich dominieren, etwa bei gravierenden Beratungsfehlern. Meist ist eher ein diffuses Zusammenspiel zahlreicher Unzufriedenheitsaspekte und Unsicherheiten zu beobachten, welche erst in ihrer Summe einen Beraterwechsel notwendig erscheinen lassen. Hierbei ist die Frustrationsgrenze höchst variabel und hängt neben der individuellen Einstellung des Mandanten auch von den sich bietenden Alternativen ab.

Abgesehen von Wechselgründen, mit denen der Mandant eine negative Sicht auf seinen Steuerberater verbindet, gibt es auch Fälle rein strukturell bedingter, vom Steuerberater nicht unmittelbar beeinflussbarer Beraterwechsel. Hierzu wären sol-

⁴⁷⁸ Vgl. auch Scharl, H.-P. et al. (1998), S. 13.
⁴⁷⁹ Die im Original anzufindende unzutreffende Spaltenbezeichnung „Zufriedenheitsgrad“ wird hier als „Unzufriedenheitsgrad“ bezeichnet.

che Fälle zu rechnen, in denen aufgrund struktureller Veränderungen des Mandantenunternehmens wie Expansion, Internationalisierung, Rechtsformwechsel etc. das Qualifikations- oder Leistungsprofil des Steuerberaters nicht mehr mit den Anforderungen des Mandanten übereinstimmt, z. B. bei eintretender Prüfungspflicht nach § 316 HGB. In diesen Fällen dürfte regelmäßig ein Wechsel zu einer größeren Kanzlei angezeigt sein. Dies erklärt auch den empirischen Befund, dass die Mandatswechsel sich in der Nettobilanz hin zur (nächst)größeren Kanzlei vollziehen.⁴⁸⁰

Ein weiterer Fall, in dem der Steuerberater den Weggang seiner Mandanten nicht durch mangelnde Leistung zu verantworten hat, wäre etwa der Aufkauf von Mandantenunternehmen durch Konkurrenten und Übertragung der steuerlichen Vertretung auf die Steuerabteilung oder den Steuerberater des Erwerbers.

Der Vollständigkeit halber ist als letzter Grund für einen Wechsel des Steuerberaters dessen eigene zielgerichtete Disposition – etwa durch Kündigung des Mandats oder die Bitte, sich einen neuen Steuerberater zu suchen – zu nennen. Solchermaßen begründete Mandatswechsel sind in der Praxis fast ausschließlich auf Problemmandate⁴⁸¹ beschränkt.

Zum Anteil unzufriedener Mandanten liegt eine im Auftrag der DATEV bei mehr als 400 mittelständischen Mandanten durchgeführte Untersuchung der IRES Gesellschaft für Unternehmens-, Marketing- und Kommunikationsforschung vor.⁴⁸² Hiernach beurteilen 24 % der befragten Mandanten ihren Steuerberater durchweg negativ, 12 % der Befragten äußern sich neutral/ambivalent. In kleineren Betrieben (bis zu vier Beschäftigten) war die Unzufriedenheitsrate deutlich größer als in Betrieben mit 50 und mehr Beschäftigten. Innerhalb der kleineren Betriebe äußerten sich 27 % der Befragten negativ und 13 % neutral/ambivalent während in Betrieben mit 50 und mehr Beschäftigten nur 11 % der Befragten negative und 10 % neutral/ambivalente Beurteilungen abgaben. Im Rahmen der Untersuchung wird aufgrund dieser Ergebnisse vermutet, dass Steuerberater für größere Kunden mehr Engagement zeigen.⁴⁸³ Alternativ oder ergänzend lassen diese Untersuchungsergebnisse auch den Schluss zu, dass sich größere Unternehmen schlicht bessere und engagiertere Steuerberater leisten können. Jedenfalls stützt auch diese Erhebung den Befund, dass nicht wenige Mandanten, insbesondere solche mit kleineren Gegenstandswerten, das Gefühl haben, ihr Steuerberater kümmere sich zuwenig um ihre Belange.

4. Hinderungsgründe für einen Wechsel des Steuerberaters

Neben den genannten Gründen, die für einen Wechsel des Steuerberaters sprechen, gibt es auch teils sachliche, teils emotionale Gründe, welche die Entschei-

⁴⁸⁰ Vgl. Scharl, H.-P. et al. (1998), S. 6.

⁴⁸¹ Vgl. hierzu Abschn. E. IV. 2. b).

⁴⁸² Vgl. Franke, D. (1994), S. 47–51.

⁴⁸³ Vgl. Franke, D. (1994), S. 49.

dung des Mandanten zum Wechsel des Steuerberaters erschweren und ihn dazu bewegen, dem Steuerberater ggf. trotz des Vorliegens von Wechselgründen „die Treue zu halten“.

a) Fehlender Wechsel-Anlass

Nicht selten berichten Mandanten, die ihren Steuerberater gewechselt haben, dass sie vorher schon seit vielen Jahren mit der Arbeit ihres Beraters unzufrieden waren. Es gibt offensichtlich die Situation, dass ein Beraterwechsel zumindest zeitweise selbst beim Vorliegen von Wechselgründen unterbleibt. Einen Erklärungsbeitrag liefert die begriffliche Unterscheidung von „Grund“ und „Anlass“ für bzw. zum Wechsel. Mandanten, welche ihren Steuerberater wechseln, können hierfür meist mehrere Gründe angeben. Ein Anlass zur Mandatskündigung besteht jedoch regelmäßig erst dann, wenn die Wechselgründe kumuliert die Grenze der je nach Mandant sowie im Zeitverlauf höchst unterschiedlichen Frustrationstoleranz überschreiten. Wechselanlass wäre in diesem Fall das Hinzutreten des letzten Wechselgrundes vor der Kündigung, jenes Ereignisses, welches gewissermaßen „das Fass zum Überlaufen“ bringt. Wechselanlässe dieser Art können auch sehr unbedeutende Ereignisse sein. Neben diesem langsamen „Überlaufen des Fasses“ können gewisse Ereignisse auch eine spontane Kündigung des Mandats auslösen. Hierzu gehören:

- Heftiger Streit mit dem Steuerberater,
- gravierende Steuernachzahlungen, z. B. aufgrund einer steuerlichen Außenprüfung,
- Eintreten eines Haftungsfalles,
- Angebot eines Konkurrenten,
- eine Zäsur durch zumindest zeitweisen Abschluss aller laufenden Projekte.

Die meisten der zuletzt genannten Wechselanlässe treten jedoch relativ selten auf. So findet in den dieser Untersuchung zu Grunde liegenden Mandantenkreisen, bei Mittelbetrieben im Sinne der Größenklassen der BpO nur alle 11,8 Jahre, bei Klein- und Kleinstbetrieben rechnerisch nur alle 46 Jahre eine steuerliche Außenprüfung statt.⁴⁸⁴ Hierbei muss nicht zwingend bei allen schlechten Steuerberatern eine gravierende Steuernachzahlung entstehen, ebenso wenig wie eine Steuernachzahlung einen Beleg für eine schlechte Leistung des Steuerberaters darstellt. Daneben kann selbst eine steuerliche Außenprüfung, die ohne Steuernachforderung oder gar mit einer Steuererstattung abgeschlossen wird, ein Hinweis auf eine schlechte Leistung des Steuerberaters sein. Schließlich kann die Erstattung auch darauf beruhen, dass

⁴⁸⁴ Vgl. Rückle, D./Schmitz, E. (2002), Sp. 351, mit dem Hinweis, dass der Prüfungsturnus von 46 Jahren wegen der statistischen Zusammenfassung von Klein- und Kleinstbetrieben als bloße Rechengröße nur eingeschränkt aussagefähig ist.

der Steuerberater in voreuseilendem Gehorsam oder irrtümlich jahrelang mehr Steuern als notwendig gezahlt hat. In diesem Falle können im Rahmen der Außenprüfung nur die überzahlten Steuern jener Veranlagungszeiträume berichtigt werden, für welche noch nicht die Festsetzungsverjährung nach § 169 AO eingetreten ist. Sofern das Prüfungsergebnis ohne Nachzahlung abschließt, könnte man dem Steuerberater vorwerfen, dass er allzu sparsam von vertretbaren, jedoch ggf. nicht außenprüfungsfesten Gestaltungen Gebrauch gemacht hat.⁴⁸⁵ Möglicherweise resultiert die Nichtbeanstandung durch den Außenprüfer allerdings auch daraus, dass der Steuerberater seine Gestaltung geschickt „verkauft“ hat.

Das Eintreten eines Haftungsfalles ist erfahrungsgemäß ebenfalls recht selten. Das Marktumfeld begünstigt die Situation, dass Mandanten einen latenten Wechselwillen nicht realisieren, da sich ihnen wegen des Verbots der auf die Erteilung eines Auftrages im Einzelfall gerichteten Werbung⁴⁸⁶ keine auffällige Alternative zu ihrem bisherigen Steuerberater bietet. Da es sich bei der Beauftragung von Steuerberatern überwiegend um anlassunabhängige Dauermandate handelt, sind natürliche Zäsuren, die zur kritischen Rückschau einladen und ggf. einen günstigen Zeitpunkt zum Beraterwechsel darstellen, eher selten. Dies liegt in der Verzahnung der verschiedenen Tätigkeiten des Steuerberaters mit unterschiedlichem Zeitbezug begründet. Die Fertigstellung von Jahresabschluss und Steuererklärungen eines Kalenderjahres stellen zwar eine gewisse Zäsur dar; gleichzeitig sind zu diesem Zeitpunkt jedoch bereits wieder einige Monate des laufenden Jahres unter der Regie des Steuerberaters gebucht, Rechtsbehelfe zu Vorjahreserklärungen oder sonstige Beratungsaufträge anhängig, sodass gewissermaßen jederzeit Projekte laufen. Eine deutliche Zäsur ergibt sich allenfalls noch bei Unternehmensveräußerungen oder Generationswechseln innerhalb eines Unternehmens. Die besondere Bedeutung einer Zäsur als Anlass für den Steuerberaterwechsel macht die Aussage der Mandanten einer Berufskollegin deutlich, welche angab, dass sie eigentlich schon längst wechseln, aber wenigstens noch so lange warten wollten, bis die Sonderabschreibung für ihr Mietobjekt ausgelaufen sei.

⁴⁸⁵ Ein gewisser Spielraum zur Auslotung von Grenzen ergibt sich regelmäßig in Fragen der Abgrenzung der privaten und der betrieblichen Sphäre. Weicht der Berater hier von den Vorstellungen der Außenprüfung ab, werden durch die Außenprüfung meist lediglich die innerhalb des i. Allg. dreijährigen Prüfungszeitraum liegenden Veranlagungszeiträume korrigiert. Darüber hinaus sind Korrekturen unüblich und allenfalls für Veranlagungszeiträume zulässig, für welche noch keine Festsetzungsverjährung nach § 169 AO eingetreten ist. Für die übrigen Zeiträume ergibt sich eine definitive Steuerersparnis. Bei einem durchschnittlichen Prüfungszyklus von mindestens 12 Jahren für Kleinbetriebe bleiben somit mindestens ca. acht bis neun Jahre unbeanstandet. Ein voreuseilend gehorsamer Steuerberater würde die Steuerersparnis für diesen Zeitraum hingegen für seinen Mandanten nicht wahrnehmen. Der nicht voreuseilend gehorsame Steuerberater sollte diese Strategie jedoch mit seinen Mandanten absprechen. Vgl. hierzu auch Rückle, D. (1983), S. 84.

⁴⁸⁶ Vgl. § 10 III BStB.

b) Transaktionskosten

Ein Wechsel des Steuerberaters verursacht bereits vor Tätigwerden des neuen Steuerberaters Transaktionskosten für die Auswahl des Steuerberaters, Vorgespräche und Vertragsvereinbarungen und die Kündigung des Vorberaters.

Mit Tätigwerden des neuen Beraters entstehen Einarbeitungs- und Umstellungskosten, welche umso höher sind, je umfassender die Betreuung durch die Steuerberatungskanzlei ist. Diese Kosten fallen insbesondere bei einer umfassenden Rundum-Betreuung betrieblicher Mandate mit Finanz-, Debitoren-, Kreditoren- und Lohnbuchhaltung ins Gewicht.

Der zunächst auf der Seite des neuen Steuerberaters entstehende Einarbeitungsaufwand bei Neumandaten wurde bereits unter Abschnitt E.IV.1.b) beschrieben und braucht daher hier nicht weiter ausgeführt zu werden. Für die Wechselentscheidung des Mandanten spielen die Einarbeitungskosten des Steuerberaters vermutlich nur eine untergeordnete Rolle, da diese selten explizit weiterverrechnet werden und sich erfahrungsgemäß nur wenige Mandanten Gedanken über die bei ihrem Steuerberater entstehenden Kosten machen.

Für eine Wechselentscheidung relevant sind daher eher die erwarteten Einarbeitungs- und Umstellungskosten auf Seiten der Mandanten an der Schnittstelle zwischen Betrieb und Steuerberatungskanzlei. Betriebliche Abläufe wie Belegverkehr und -ablage, Lohnberechnung und -auszahlung sind ggf. neu zu organisieren, die Buchhaltungsmitarbeiter des Mandanten erhalten neue Ansprechpartner, EDV-Schnittstellen und Datenformate sind auf den neuen Berater abzustimmen.

c) Soziale Bindungen

Die Mandatsbeendigung mit dem Vorberater bedarf, soweit keine anderslautenden besonderen Vereinbarungen getroffen wurden, grundsätzlich keiner besonderen Kündigung, sodass man formal den Steuerberater genauso unkompliziert wechseln kann wie den Frisör. Der kommentarlose Wechsel ist jedoch eher die Ausnahme. Meist wird das Mandat gegenüber dem Steuerberater zumindest formlos gekündigt. Hierbei sollten bestehende Vollmachten und eine evtl. erteilte Bankeinzugsermächtigung zweckmäßigerweise zurückgezogen werden. Meist besitzt der Vorberater noch Unterlagen und Daten, die für die weitere Betreuung durch den neuen Steuerberater von Bedeutung sind. Der Vorberater sollte daher freundlich gebeten werden, die noch in seinem Besitz befindlichen Mandantenunterlagen herauszugeben und dem neuen Steuerberater für Auskünfte zur Verfügung zu stehen. In Gesprächen des Verfassers mit Neumandanten berichten diese nicht selten, dass dieses Kündigungsgespräch mit dem Vorberater von den Mandanten nicht zuletzt wegen des über viele Jahre gewachsenen Vertrauensverhältnisses als sehr unangenehm empfunden

wird.⁴⁸⁷ Ein Mandant berichtete, er habe zunächst nicht den Berater wechseln wollen, um seinen Vorberater, der seinem Vater doch so gute Dienste leistete, nicht zu enttäuschen. Die persönliche Bindung wird vielfach dadurch verstärkt, dass der Vorberater über sehr umfassende Kenntnisse über die Vermögenssituation und Lebensumstände des Mandanten verfügt. Es gibt genügend Beispiele dafür, dass der Steuerberater als „Beichtvater“ seiner Mandanten umfassendere Kenntnisse hat als deren Ehepartner.

d) Bequemlichkeit, Unsicherheit und diffuse Gründe

Ein nennenswertes Hemmnis für einen Mandatswechsel ist die Bequemlichkeit der Mandanten. So ist der Mandatswechsel mit Arbeit, Kosten und Unannehmlichkeiten verbunden. Gleichzeitig ist sich der Mandant häufig nicht sicher, ob ein hinreichender Grund für einen Wechsel des Beraters besteht. Eine eigene Beurteilung der Leistungen des Steuerberaters durch den Mandanten scheitert üblicherweise an dessen mangelnden fachlichen Kenntnissen. Die Überprüfung des Steuerberaters durch einen Fachmann ist nur wenig verbreitet, da befürchtet wird, hierdurch das bestehende Vertrauensverhältnis zum bisherigen Steuerberater zu beeinträchtigen. Aus der eigenen Berufstätigkeit kann von einem Fall berichtet werden, in dem der Verfasser beauftragt wurde, als überprüfender Steuerberater die Gestaltungsvorschläge eines Berufskollegen zu begutachten. Das für diese Leistung in Rechnung gestellte Honorar hat der Mandant aus seinem Privatvermögen bezahlt und auf den Betriebsausgabenabzug verzichtet, damit der betreuende Steuerberater nicht beleidigt ist, wenn ihm die Rechnung in die Hände fällt.

Dass der Mandant bei seinem neuen Steuerberater besser bedient wird, ist eher Hoffnung als Gewissheit. Es verwundert daher nicht, wenn etliche Mandanten in einer solchen Unsicherheitssituation zunächst einmal gar nichts veranlassen und damit ihrem bisherigen Steuerberater treu bleiben.

Gerade bei einem Vertrauensgut wie der Dienstleistung Steuerberatung sind noch weitere, vielfach nicht messbare Faktoren bedeutsam. Hartnäckig hält sich etwa das Gerücht, bei einem Wechsel des Steuerberaters werde das Finanzamt hellhörig und veranlasse ggf. eine steuerliche Außenprüfung oder eine Steuerfahndung.

Teilweise besteht zwischen dem bisherigen Berater und seinem Mandanten auch eine Bindung über die EDV-Nutzung im Bereich der Buchführung und der Gehaltsabrechnung. Sowohl für die Programme der DATEV als auch für die meisten Programme der übrigen Anbieter von Steuerberatungssoftware besteht die Möglichkeit, kostengünstige Mandantenversionen dieser Programme in den Mandantenun-

⁴⁸⁷ Nach Scharl, H.-P. et al. (1998), S. 13 ist die Beendigung der oft langjährigen Beziehung zu einer Kanzlei durch den Mandanten ein „meist schwieriger Schritt“, welcher meist erst dann durchgeführt wird, „wenn die Diskrepanz zwischen den Anforderungen des Mandanten und den Leistungen der Kanzlei ihm keine andere Wahl läßt.“.

ternehmen zu installieren. Durch die Verwendung aufeinander abgestimmter Software kann eine effizientere Zusammenarbeit zwischen Berater und Mandant erreicht werden. Im Falle eines Steuerberaterwechsels sind hiermit jedoch zusätzliche Hindernisse verbunden.

5. Hemmungen, die Dienstleistung Steuerberatung in Anspruch zu nehmen

a) Nichteinreichung von Einkommensteuererklärungen durch Lohnsteuerzahler

Dem Lohnsteuerabzug unterliegende, ausschließlich nichtselbstständig beschäftigte Steuerbürger (die betroffenen Personen sollen im Folgenden vereinfachend als „Lohnsteuerzahler“ bezeichnet werden⁴⁸⁸) verschenken Jahr für Jahr ca. 409 Mio. € an den Fiskus, weil sie keine Einkommensteuererklärungen einreichen⁴⁸⁹. Aufgrund der regelmäßigen Berichterstattung über dieses Geschenk an den Fiskus und der alljährlichen, bei der Ausgabe der Lohnsteuerkarten beigelegten, amtlichen Hinweise auf die Möglichkeit der Steuererstattung im Rahmen einer Antragsveranlagung⁴⁹⁰, muss ein derartiges Verhalten verwundern. Sicherlich wird dieses Verhalten durch die nachzuvollziehende Scheu der Lohnsteuerzahler vor dem Umgang mit Finanzamt und Steuerformularen begünstigt. Warum diese Steuerbürger jedoch keinen Steuerberater oder Lohnsteuerhilfeverein konsultieren, erschließt sich hieraus nicht. Der Verzicht auf eine Steuererklärung ist in den meisten Fällen jedenfalls ökonomischer Unsinn, da erfahrungsgemäß selbst bei kleinen Steuerfällen die Steuererstattung i. Allg. höher ist als die, im Folgejahr wiederum als Sonderausgaben abzugsfähigen, Ausgaben für die Gebührenrechnung des Steuerberaters oder für den Beitrag an den Lohnsteuerhilfeverein.

Ein banaler, aber wesentlicher Grund für die Nichtbeauftragung eines Steuerberaters oder Lohnsteuerhilfevereins durch Angehörige dieses Personenkreises ist natürlich die Freiwilligkeit der Abgabe der Steuererklärung. Während Bezieher anderer Einkunftsarten gesetzlich zur Abgabe von Einkommensteuererklärungen verpflichtet und bei mangelnden eigenen Kenntnissen auf die Mithilfe eines Steuerberaters angewiesen sind, können die bloßen Lohnsteuerzahler die zwar häufig ökonomisch unsinnige, aber bequeme Null-Alternative wahrnehmen und überhaupt keine

⁴⁸⁸ Die Bezeichnung ist unscharf, da auch Arbeitnehmer mit Einkünften aus weiteren Einkunftsarten hinsichtlich ihrer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dem Lohnsteuerabzug unterliegen. Sie wurde dennoch gewählt, da die korrekte Bezeichnung als „Nur-Lohnsteuerzahler“ oder „Nur-Arbeitnehmer“ als abwertend empfunden werden könnte.

⁴⁸⁹ Vgl. nur Bundesverband der Lohnsteuerhilfevereine (2001), www.bdl-online.de/steueraufkommen.html (durch den Verf. in € umgerechnet).

⁴⁹⁰ Vgl. Oberste Finanzbehörden der Länder (2000), S. 3 und 30. Die Antragsveranlagung wird durch (freiwillige) Abgabe der Einkommensteuererklärung innerhalb der Antragsfrist beim Finanzamt in Gang gesetzt.

Steuererklärung einreichen.⁴⁹¹ Bevor die Gründe für die Nichtinanspruchnahme von Steuerberatungsdienstleistungen näher untersucht werden, soll zunächst dargestellt werden, welche Beratungsalternativen den ratsuchenden Lohnsteuerzahlern zur Verfügung stehen.

b) Beratungsalternativen in der Lohnsteuerberatung

(1) Lohnsteuerhilfvereine

Lohnsteuerhilfvereine sind als Selbsthilfeeinrichtungen von Arbeitnehmern seit 1964⁴⁹² zur Hilfeleistung in Steuersachen für ihre Mitglieder befugt, wenn diese im Wesentlichen nur Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit beziehen⁴⁹³. Sie bedürfen für ihre Tätigkeit der Anerkennung der Oberfinanzdirektion, in deren Bezirk der Verein seinen Sitz hat.⁴⁹⁴ Die gesetzlichen Vorschriften über die Tätigkeiten der Lohnsteuerhilfvereine ergeben sich aus den §§ 13 bis 31 StBerG. Nach Angaben des Bundesverbandes der Lohnsteuerhilfvereine (BDL e.V.) in Berlin waren zum 01.01.2001 ca. 780 Lohnsteuerhilfvereine mit insgesamt ca. 2 bis 2,5 Mio. betreuten Arbeitnehmer-Haushalten in Deutschland tätig.⁴⁹⁵

Notwendigkeit, Umfang der Beratungsbefugnis und Tätigkeit der Lohnsteuerhilfvereine sind nicht unumstritten, sollen in der vorliegenden Untersuchung jedoch nicht diskutiert werden.⁴⁹⁶ Die in Form eines jährlichen Mitgliedsbeitrages abzugelenden Kosten der Steuerberatung durch einen Lohnsteuerhilfverein sind je nach Verein unterschiedlich und reichen nach Angaben des BDL e.V., meist sozial nach Einkommen gestaffelt, von jährlich ca. 41 € bis durchschnittlich ca. 205 €, seltener bis 230 €, zzgl. einer einmaligen Aufnahmegebühr von ca. 5 bis 15 €, jeweils inkl. Umsatzsteuer.⁴⁹⁷ Mit dem Jahresbeitrag sind neben der Deklarationsberatung auch

⁴⁹¹ Zwar bezieht sich dieses Kapitel ausschließlich auf Lohnsteuerzahler, die geschilderten Hemmnisse sind nach Ansicht des Verfassers jedoch auch bei anderen Kleinmandanten gegeben, wo sie sich teilweise jedoch im Ergebnis kaum auswirken, da dieser Personenkreis i. Allg. gezwungen ist, die Hilfe von Steuerberatern oder ggf. des grauen Steuerberatungsmarktes in Anspruch zu nehmen.

⁴⁹² Vgl. Art. I des Gesetzes zur Änderung der Reichsabgabenordnung vom 29.04.1964.

⁴⁹³ Vgl. zur exakten Abgrenzung der Beratungsbefugnisse von Lohnsteuerhilfvereinen § 4 S. 1 Nr. 11 StBerG sowie Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zum Umfang der Beratungsbefugnis der Lohnsteuerhilfvereine vom 23.03.2001.

⁴⁹⁴ Vgl. §§ 13 II und 15 I StBerG.

⁴⁹⁵ Laut telefonischer Auskunft des Geschäftsführers des BDL e.V., E. Nöll, v. 19.06.2001.

⁴⁹⁶ Vgl. stattdessen kritisch Deutscher Steuerberaterverband e.V. (1988), S. 127–128; Holz-müller, H. (1989), S. 298–300; Pinne, J. (1999), S. 541; für sowohl positive als auch negative Kritik vgl. Röthig, I. (1997), S. 26; zur Geschichte der Lohnsteuerhilfvereine vgl. Verbeek, E. (1986), S. 145–165.

⁴⁹⁷ Vgl. Bundesverband der Lohnsteuerhilfvereine (2001 a), www.bdl-online.de/pi2001/pn-0500.html (durch den Verf. in € umgerechnet), ergänzt durch telefonische Angaben des Geschäftsführers des BDL e.V., E. Nöll, v. 19.06.2001.

die Kosten der Prüfung der Steuerbescheide und ggf. erforderlicher Steuerrechtsdurchsetzungsberatung wie der Bearbeitung von Einsprüchen und finanzgerichtlichen Verfahren abgegolten.

(2) Lohnsteuerberatung durch Steuerberater

Die Gebühren einer Einkommensteuererklärung für einen Lohnsteuerzahler reichen je nach Gegenstandswert inkl. pauschalem Aufwendungsersatz nach den Vorschriften der StBGebV⁴⁹⁸ bei Ansatz der Mindestgebühr von 113 bis 466 €, bei Ansatz der Mittelgebühr von 174 bis 706 €. ⁴⁹⁹ In den genannten Gebühren sind, anders als bei den Lohnsteuerhilfvereinen, Kosten für die Prüfung des Bescheides und ggf. erforderlicher Steuerrechtsdurchsetzungsberatung nicht enthalten. Damit ist die Lohnsteuerberatung durch Steuerberater bei Abrechnung nach der StBGebV selbst bei Ansatz der Mindestgebühr deutlich teurer als die Beratung durch Lohnsteuerhilfvereine.⁵⁰⁰ Trotz der Konkurrenz durch Lohnsteuerhilfvereine und deren Preisvorteil werden auch Steuerberater in nennenswertem Umfang mit Mandaten von Lohnsteuerzahlern betraut. Allerdings gehören diese i. Allg. nicht zu den primären Zielkunden der Steuerberater.

c) Mögliche Gründe für die Nichtinanspruchnahme von Lohnsteuerberatung

Da keine empirischen Erhebungen über die Gründe der Nichtinanspruchnahme von Lohnsteuerberatung durch die Lohnsteuerzahler vorliegen, können im Folgenden lediglich plausible Thesen aufgestellt werden. Der wichtigste Grund für die Nichtinanspruchnahme dürfte im Vorhandensein von Informationsdefiziten über Möglichkeit und Vorteilhaftigkeit der Antragsveranlagung liegen, wobei der Terminus „Informationsdefizit“ hierbei auch das Vorliegen falscher Informationen und falscher Einschätzungen umfassen soll.

⁴⁹⁸ Vgl. §§ 16, 241 Nr. 1 und 271 StBGebV.

⁴⁹⁹ Jeweils inkl. 16 % Umsatzsteuer für Gegenstandswerte von 15.000 bis 35.000 € bei Alleinstehenden oder allein verdienenden Ehegatten, welche ausschließlich Einkünfte aus nicht-selbstständiger Arbeit erzielen.

⁵⁰⁰ Bei der Betrachtung der Frage, welche Alternative teurer oder billiger ist, ist grundsätzlich der Vollständigkeit halber auch die Ergebnisqualität der jeweiligen Dienstleistung einzubeziehen. Solange empirische Erkenntnisse über die Qualitätsstandards der Lohnsteuerberatung von Steuerberatern und Lohnsteuerhilfvereinen wie bisher nicht vorliegen, wird davon ausgegangen, dass sich keine signifikanten Qualitätsunterschiede zwischen den beiden Anbietergruppen ergeben.

(1) Informationsdefizit hinsichtlich der Möglichkeit der Antragsveranlagung und der Hilfeleistung durch Steuerberater und Lohnsteuerhilfvereine

Die bereits in Abschnitt 5 genannten Informationen über die Möglichkeit der Einreichung einer Steuererklärung sind für viele Steuerbürger offenbar nur schwache Signale. Die alljährlich zusammen mit den Lohnsteuerkarten übersendete Informationsschrift der obersten Finanzbehörden der Länder weist zwar auf die Möglichkeit einer Antragsveranlagung hin⁵⁰¹, wird jedoch angesichts der heutigen allgemeinen Informationsflut, der speziellen Berührungsängste der meisten Steuerbürger vor Finanzamt und Formularen und der ggf. vorliegenden Sprachbarrieren bei ausländischen Arbeitnehmern sicher nur von wenigen Steuerbürgern gelesen. Hinzu kommt, dass die Informationsschrift als möglichen Ansprechpartner in Steuerfragen vorrangig die Finanzämter nennt und lediglich im letzten Satz der Informationsschrift ausführt „Außerdem können Sie sich von den zur Hilfe in Steuersachen gesetzlich zugelassenen Personen oder Vereinigungen beraten lassen!“⁵⁰², ohne jedoch Steuerberater und Lohnsteuerhilfvereine als die wichtigsten Anbieter dieser Dienstleistung beim Namen zu nennen.

(2) Informationsdefizit hinsichtlich der Vorteilhaftigkeit einer Antragsveranlagung

Abgesehen vom Wissen um die grundsätzliche Möglichkeit der Antragsveranlagung und der Hilfeleistung durch Steuerberater und Lohnsteuerhilfvereine verbleibt ein weiteres Informationsdefizit hinsichtlich der Vorteilhaftigkeit einer Antragsveranlagung. Diese Informationslücke besteht aus der Ungewissheit über die Höhe der individuellen Steuererstattung einerseits und die Kosten der Antragsveranlagung durch Steuerberater oder Lohnsteuerhilfvereine andererseits. Während sich die Frage nach der Steuererstattung nur durch eine individuelle Steuerberechnung beantworten lässt, wäre die Ungewissheit über die Kosten der Lohnsteuerberatung vermeidbar. Diese ist vielmehr eine unmittelbare Folge des jahrzehntelangen Werbeverbots sowohl von Steuerberatern als auch Lohnsteuerhilfvereinen und der Intransparenz der StBGebV. Während der Preis einer Antragsveranlagung bei Lohnsteuerhilfvereinen als lediglich von der Höhe des Einkommens abhängige Größe noch relativ leicht festzulegen und zu kommunizieren ist, können Steuerberater nicht gleichermaßen im Rahmen einer Mischkalkulation Festpreise anbieten. Ein solches Vorgehen würde mit hoher Wahrscheinlichkeit von den Berufskollegen der Berufsaufsicht angezeigt und als Verstoß gegen die StBGebV verfolgt.

⁵⁰¹ Vgl. z. B. Oberste Finanzbehörden der Länder (2000), S. 3 und 30.

⁵⁰² Oberste Finanzbehörden der Länder (2000), S. 31.

(3) Unsicherheit im Umgang mit Steuerberatern und Alternativen hierzu

In der Berufspraxis ist vor allem bei Lohnsteuermandanten unterer Einkommensschichten und ausländischen Arbeitnehmern eine gewisse Unsicherheit im Umgang mit Steuerberatern zu beobachten. Als Gründe hierfür werden in der Berufspraxis die fachliche Überlegenheit des Steuerberaters gegenüber den Ratsuchenden und deren Unsicherheit hinsichtlich des tatsächlichen oder vermuteten Preisniveaus der Lohnsteuerberatung genannt.⁵⁰³ Unter den Lohnsteuermandanten herrscht daneben die nicht gänzlich unplausible Auffassung, Steuerberater seien an einer Auftragserteilung durch diese „kleinen Fische“ nicht besonders interessiert. Eine weitere Unsicherheit ergibt sich aufgrund des häufig unterschiedlichen sozialen Umfeldes von Lohnsteuermandant und Steuerberater. Bezieher niedriger Einkommen haben tendenziell eher Kontakt zu Angehörigen derselben Einkommensgruppe und haben daher seltener private Kontakte zu Steuerberatern als Bezieher höherer Einkommen.

Die Alternative der Inanspruchnahme von Lohnsteuerhilfevereinen wird aufgrund des infolge langjähriger Werbeverbote beschränkten Bekanntheitsgrades dieser Institutionen vielfach nicht gesehen. Die Rechtsform des Vereins assoziiert außerdem das Bild einer geschlossenen Vereinigung und einer langfristigen Bindung und schafft damit Vorbehalte. Es bleibt angesichts der mit dem Siebten StBerÄG kodifizierten Liberalisierung des Werberechts der Lohnsteuerhilfevereine abzuwarten, inwieweit es diesen in Zukunft gelingt, ihr preisgünstiges und umfassendes Beratungsangebot zu kommunizieren.

Die Relevanz der beschriebenen Schwellenängste zeigt sich auch an der Nachfrage nach den seit einiger Zeit verfügbaren (berufsrechtlich umstrittenen) Telefon-Hotlines für Steuerberatungsleistungen. Diese verfügen aus Sicht der Ratsuchenden aufgrund der Anonymität der Beratungssituation über den Vorteil, ggf. vorhandene Schwellenängste abzubauen. Weiter wird diesem Angebot der Vorteil zugesprochen, dass Nachfragenden die Suche nach einem geeigneten Steuerberater erspart bleibe, dass sie insbesondere wegen der Transparenz der Honorarabrechnung (z. B. 3,63 DM/min bzw. 1,86 €/min) den Preis der Beratung abschätzen und diesen durch bloßes Auflegen auch jederzeit selbst begrenzen könnten.⁵⁰⁴

⁵⁰³ Vgl. ebenfalls eine hohe Hemmschwelle vor der Inanspruchnahme von Steuerberatern bejahend Huff, M.W. (1999), S. III; zur Rüge der Intransparenz des Gebührensystems und zur Schwellenangst wegen zu hoher Gebührenerwartungen bei Freiberuflern allgemein vgl. Schiefer, W. (1991), S. 20.

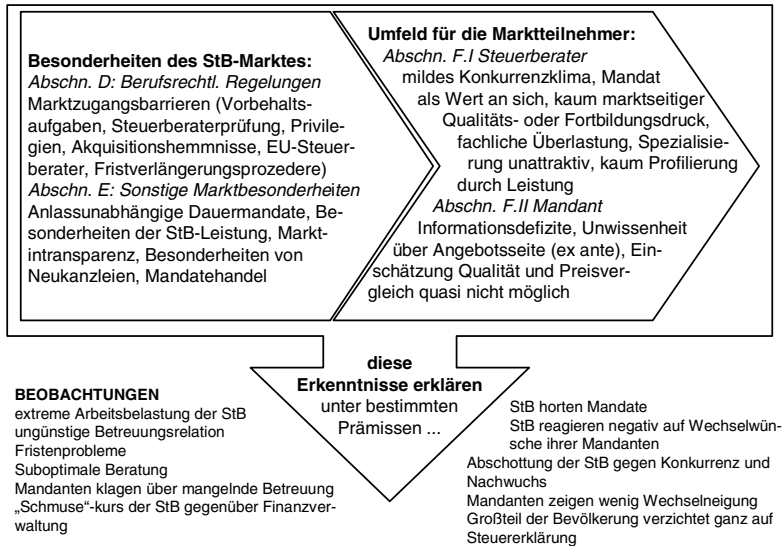
⁵⁰⁴ Hartmann, G. (1999), S. 663.

G. Zusammenfassung und Zwischenergebnis

Der Steuerberatungsmarkt in Deutschland weist auf der Anbieterseite, wie in Abschnitt D beschrieben, vielfache Marktzugangsbarrieren auf. Nicht-Steuerberater sind als Leistungsanbieter aufgrund des gesetzlich geregelten Aufgabenvorbehaltes der Steuerberater (vgl. Abschn. D.I. 1) entweder völlig vom Steuerberatungsmarkt ausgeschlossen oder sehr weitgehenden Beschränkungen ihres Leistungsumfanges unterworfen, während der Zugang zum Steuerberaterberuf insbesondere hinsichtlich der sehr aufwändigen und schwierigen Steuerberaterprüfung (vgl. Abschn. D.I. 3. b)) sowie durch spezielle gesetzliche Zulassungsvoraussetzungen für die Steuerberaterprüfung (vgl. Abschn. D.I. 3. a)) und gesetzliche Hemmnisse für die Bestellung zum Steuerberater (vgl. Abschn. D.I. 3. c)) erhebliche Hindernisse aufweist. Neu in den Markt eintretende Steuerberater sind durch historisch gewachsene, erst in jüngster Zeit langsam und nur teilweise abgebaute Wettbewerbsschranken erheblichen Einschränkungen hinsichtlich des Aufbaus des in diesem Markt maßgeblichen Erfolgsfaktors Mandantenbindung unterworfen (vgl. Abschn. D.II). Steuerberater aus anderen EU-Mitgliedsstaaten spielen für den deutschen Steuerberatungsmarkt bisher nur eine untergeordnete Rolle (vgl. Abschn. D.III).

In Abschnitt E wurden weitere Besonderheiten des Steuerberatungsmarkts beschrieben. Besonderheiten hinsichtlich der Auftragserteilung (vgl. Abschn. E.I), die Individualität der Leistungserbringung (vgl. Abschn. E.II), die Intransparenz des Marktes (vgl. Abschn. E.III) und die besondere Situation von Berufsanfängern (vgl. Abschn. E.IV) ergänzen die berufsrechtlichen Marktzugangsbeschränkungen und führen dazu, dass Mandatsbeziehungen zwischen den Anbietern der Steuerberatungsdienstleistung gehandelt werden (vgl. Abschn. E.V). Die beschriebenen Effekte beschränken sich nicht auf eine bloße Binnenwirkung innerhalb dieser Leistungsanbieter, sondern tangieren auch erheblich die Interessen der Leistungsnachfrager. In Abschnitt F.I wurde gezeigt, dass das Marktumfeld unter der Prämisse der Maximierung des Eigennutzes unerwünschte Verhaltensweisen der Steuerberater begünstigt. Das Umfeld der Mandanten ist vor allem durch Intransparenz gekennzeichnet und verstärkt durch eine Mandantenbindung mangels Alternativen und aufgrund geschäftsbeziehungsspezifischer Zwänge das zumindest für die Mandanten ungünstige Marktumfeld und dessen Negativ-Anreize für die Steuerberater.

Nachstehend werden die bisherigen wesentlichen Erkenntnisse anhand der Struktur der in Abschnitt A.IV gezeigten Abbildung grafisch strukturiert zusammengefasst. Die unter „Beobachtungen“ zusammengefassten Nennungen bedingen teilweise einander und sind daher nicht überschneidungsfrei.



Quelle: Eigene Erstellung

Abbildung 8: Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse

H. Ausgewählte Lösungsvorschläge zur Verbesserung der Position des Mandanten

Nachdem festgestellt wurde, dass das Berufsrecht der Steuerberater zusammen mit den übrigen Besonderheiten des Steuerberatungsmarktes wesentliche Interessen der Mandanten berührt, stellt sich die Frage, ob und ggf. wie die Position der Mandanten verbessert werden kann. Hierzu sollen jedoch nur einige ausgewählte Vorschläge angeführt werden. Der folgende Abschnitt I behandelt hierbei einen Lösungsansatz innerhalb der bestehenden Rahmenbedingungen, während in Abschnitt II mögliche Änderungen dieser Rahmenbedingungen genannt werden.

I. Mandantenorientiertes Vertragsdesign

Zunächst wird untersucht, ob und ggf. wie die Position des Mandanten durch Abschluss geeigneter Verträge verbessert werden kann. Hierbei soll nicht diskutiert werden, ob der dieser Untersuchung zu Grunde liegende Personenkreis (kleine Mandate) in der Lage ist, diese Maßnahmen gegenüber ihren Steuerberatern durchzusetzen. Es wird später dargestellt, dass auch die Steuerberater Vorteile aus dem Anbieten mandantenorientierter Verträge ziehen können, sodass die Initiative zum Angebot solcher Verträge auch von diesen ausgehen könnte.

1. Wünsche und Ziele der Mandanten

Eine Formulierung mandantenorientierter Verträge bedarf zunächst der Hinterfragung der Interessen und Ziele der Mandanten.

Der Mandant möchte, dass der Steuerberater möglichst persönlich seine Leistungen erbringt oder deren Erbringung zumindest aktiv überwacht und koordiniert.⁵⁰⁵ Die Leistungserstellung soll möglichst preiswert und fachgerecht und auf die Wahrnehmung der individuellen Interessen des Mandanten ausgerichtet sein. Dieses Interesse besteht materiell üblicherweise in einer legalen Minimierung der Steuerlast, kann im Individualfall jedoch auch erheblich hierüber hinausgehen, etwa im Bereich der betriebswirtschaftlichen Beratung. Im Idealfall weiß der Mandant, dass eine gravierende Intransparenz gegeben ist und eine asymmetrische Informations-

⁵⁰⁵ Zwischen dem Wunsch nach persönlicher Leistungserbringung durch den Steuerberater und dem Wunsch nach möglichst preiswerter Leistungserstellung besteht ein Zielkonflikt. Daher entspricht es in gewissen, hier nicht zu diskutierenden Grenzen, durchaus dem Interesse der Mandanten, wenn Steuerberater Teile ihrer Arbeit an Mitarbeiter delegieren.

verteilung zu seinen Ungunsten vorliegt, welche die Kontrolle, in welchem Umfang seine Wünsche erfüllt werden, erheblich erschwert.

Aufgrund dieser asymmetrischen Informationsverteilung bedarf der Mandant eines Instruments, welches den Steuerberater so stellt, dass er allein aus dem Vertragsdesign heraus maximale Anreize erfährt, den Wünschen seines Mandanten entsprechend zu arbeiten. Ein hierzu geeignetes Instrument ist ein zweckmäßig formulierter Steuerberatungsvertrag.

2. Standard-Steuerberatungsverträge

In Abschnitt B. VI. 2. c)(3) wurde bereits die Vorteilhaftigkeit schriftlicher Steuerberatungsverträge für die beauftragten Steuerberater erläutert. Die Existenz von Steuerberatungsverträgen ist wegen der Schaffung klarer Auftragsbedingungen und eines klaren Auftragsumfanges und dem so erzielten Transparenz-Zuwachs grundsätzlich jedoch auch für die Mandanten vorteilhaft. Hierbei ist jedoch einschränkend festzustellen, dass die Steuerberatungsverträge fast ausschließlich von den Steuerberatern vorgelegt werden. Die Texte der häufig benutzten Standard-Steuerberatungsverträge enthalten hierbei nicht selten die Mandanten belastende Regelungen, deren Belastungsgehalt der Mandant beim Vertragsabschluss kaum einschätzen kann.

a) Mustervertrag des Verlages für Deutsche Steuerberater AG

Besonders einseitig die Rechtsposition des Steuerberaters bevorzugend ist hierbei der Standard-Steuerberatungsvertrag des Verlages für Deutsche Steuerberater AG Offenburg⁵⁰⁶ formuliert. Dieser sieht z. B. eine *Vertragslaufzeit von drei Jahren* vor, welche sich jeweils *automatisch um ein Jahr verlängert*, wenn nicht unter Wahrung einer *Frist von drei Monaten* vor Vertragsablauf *schriftlich* und unter *Angabe von Gründen* gekündigt wird.⁵⁰⁷ Hiermit schafft der Vertrag gleich fünf Hinderungsgründe für einen Steuerberaterwechsel. Daneben findet sich zwar der Hinweis, das Recht zur außerordentlichen Kündigung gem. § 627 BGB bleibe unberührt. Dieser Hinweis verschweigt durch den bloßen Verweis auf die Regelungen des BGB mangels weiterer Erläuterungen jedoch, dass Steuerberatungsverträge bei Verlust der Vertrauensbasis gem. § 637 BGB ohnehin grundsätzlich jederzeit fristlos gekündigt werden können. Sittenwidrig ist die Regelung zur Vorverlegung der Verjährungsfrist von Schadensersatzansprüchen der Auftraggeber, wonach die Verjährungsfrist „... auch bei unterlassener Belehrung über das Entstehen und den möglichen Umfang von Schadensersatzansprüchen spätestens [beginnt], wenn das gegenwärtige

⁵⁰⁶ Verlag für Deutsche Steuerberater AG Offenburg (1999), Steuerberatungsvertrag (Mustervertrag) in: Neumandat Mandatsbedingungen, Diskette Stand Februar 1999 (Abdruck Mustervertrag siehe Anhang 2), im Folgenden VDS-Vertrag genannt.

⁵⁰⁷ Vgl. Abschn. II und IX. 1 des VDS-Vertrages.

Mandat aufgelöst und ein neues Mandat an einen Angehörigen eines steuer- oder rechtsberatenden Berufs erteilt wird.“⁵⁰⁸. In diesem Fall bliebe es dem Steuerberater überlassen, ob er die Verjährungsfrist durch eine Belehrung des Mandanten oder durch die Niederlegung des Mandates in Gang setzt und damit den Sekundäranspruch des Mandanten aushebelt. Ebenso sittenwidrig ist der vertragliche Vorabverzicht auf die Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen des Mandanten aufgrund der Zurückbehaltung von Unterlagen durch den Steuerberater. Ein Unterlagen-Herausgabeanspruch des Mandanten bei Beendigung des Mandats findet sich nicht im Vertragstext.⁵⁰⁹ Das zitierte Vertragsmuster ist mindestens hinsichtlich des Kündigungserfordernisses der Angabe von Gründen, der Vorverlegung der Verjährungsfrist von Schadensersatzansprüchen und hinsichtlich des zuletzt genannten Schadensersatzverzichts nichtig. Unabhängig davon, ob diese die Rechtsposition der Mandanten belastenden Regelungen einer juristischen Prüfung standhalten, dürften sie dennoch besonders bei rechtsunkundigen Mandanten einen erheblichen Hinderungsgrund zur Ausübung ihrer Mandantenrechte darstellen.

*b) Mustervertrag des Verlages des wissenschaftlichen Instituts
der Steuerberater GmbH*

Das Steuerberatungsvertragsmuster des renommierten Verlages des wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater GmbH⁵¹⁰, ist ausgewogener und dürfte nach grober Einschätzung des Verfassers einer juristischen Überprüfung standhalten. Der Mustervertrag sieht hinsichtlich der Kündigungsmodalitäten ebenfalls eine feste Laufzeit, eine automatische Verlängerung und eine schriftliche Kündigung mit einer Frist von drei Monaten vor. Auf das Erfordernis der Angabe von Kündigungsgründen wird hier jedoch verzichtet⁵¹¹. Der Hinweis zur außerordentlichen Kündigung ist hier zwar umfangreicher, verweist im Kern jedoch ebenfalls lediglich auf die Fundstellen der Bestimmungen des BGB⁵¹², sodass sich dem Mandanten die Bedeutung dieser, seine Rechtsposition bei einem Kündigungswunsch erheblich verbessernden Regelung eher selten erschließen wird. Ausdrücklich enthalten ist eine Regelung zur Herausgabeverpflichtung von Unterlagen durch den Steuerberater im Falle der Mandatsbeendigung⁵¹³.

⁵⁰⁸ Vgl. Abschn. VII. 2 des VDS-Vertrages.

⁵⁰⁹ Vgl. Abschn. IX. 3 des VDS-Vertrages.

⁵¹⁰ DWS-Verlag – Verlag des wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater GmbH (1998), Steuerberatungsvertrag Nr. 1 (Leistungen gegen Einzelvergütung), Stand Oktober 1998 (Abdruck Mustervertrag siehe Anhang 3), im Folgenden DWS-Vertrag genannt.

⁵¹¹ Vgl. § 3 DWS-Vertrag.

⁵¹² Vgl. § 6 IX Buchst. b des DWS-Vertrages.

⁵¹³ Vgl. § 6 IX Buchst. d des DWS-Vertrages.

3. Einzelne Regelungsbestandteile des mandantenorientierten Steuerberatungsvertrages

Die Ausführungen zu den Standard-Steuerberatungsverträgen zeigen, dass diese nicht geeignet sind, die geschäftsbeziehungsspezifischen Nachteile der Mandanten aufzuwiegen. Hierzu bedarf es besonderer, bisher in den Standardverträgen nicht enthaltener Vereinbarungen. In der Sprache der Neuen Institutionenökonomie gesprochen, verfolgt der mandantenorientierte Steuerberatungsvertrag das Ziel, ex-ante-Vorkehrungen gegen ex-post-Opportunismus zu treffen. Dies wird erreicht durch einen höchstmöglichen Abbau der Intransparenzen der Geschäftsbeziehung und der Hinderungsgründe für einen Steuerberaterwechsel und die Schaffung maximaler Anreize für den Steuerberater zur Erfüllung der in ihn gesetzten Erwartungen.

a) Transparenz der Leistung

Ein beträchtlicher Zuwachs an Transparenz wäre damit zu erreichen, dem Mandanten eine möglichst vollständige Information über Stand, Termin, Art, Dauer und die Person der Erbringung der Leistung zu verschaffen und vertraglich zuzusichern. Im Idealfall könnte diesem, etwa über einen persönlichen Internet-Zugang, eine tagesaktuelle, lediglich auf sein Mandat beschränkte Sicht in die Leistungserfassung und Zeitplanung der Kanzlei eingerichtet werden. Damit könnte der Mandant jederzeit sehen, was dort für ihn getan wird, welche Maßnahmen sich noch im Planungsstadium befinden und wann die Leistung erbracht werden wird.

Neben dem Zugriff auf Zeiterfassung und -planung sollte der Mandant jederzeit vollständig auf alle ihn betreffenden Unterlagen des Steuerberaters zugreifen können. Dies ermöglicht zum einen die externe Überprüfung der Arbeiten des Steuerberaters durch qualifizierte Dritte, ohne dass der Steuerberater hiervon Kenntnis erlangt, zum anderen macht es den Mandanten bei einem Steuerberaterwechsel vom Wohlwollen des Beraters hinsichtlich der Übergabe der vollständigen Unterlagen unabhängig und bewirkt damit neben einer Steigerung der Transparenz auch den Abbau von Hinderungsgründen für einen eventuellen Mandatswechsel. Der Steuerberater ist seinerseits wegen der jederzeit gegebenen Möglichkeit, unbemerkt extern beurteilt zu werden, motiviert, mandantenorientiert und gewissenhaft zu arbeiten.

Die genannten Informationen können, soweit diese in elektronisch gespeicherter Form vorhanden sind, mit den heutigen EDV-Mitteln durchaus mandantenspezifisch und sicher vor unbefugtem Zugriff zur Verfügung gestellt werden.

Hierbei steht nicht die tatsächliche Einsichtnahme des Mandanten in die bereitgestellten Informationen im Vordergrund. Vielmehr schafft bereits die bloße Möglichkeit, dies tun zu können, Vertrauen und motiviert den Steuerberater zu einer mandantenorientierten Berufsausübung. Daher wäre der Großteil des hiermit verbundenen Nutzens auch zu realisieren, wenn die gewünschten Informationen nicht

durch einen EDV-Zugang bereitgestellt werden können. Bereits das Versprechen des Steuerberaters gegenüber seinem Mandanten, jederzeit seine gesamten, auf das Mandat bezogenen, Unterlagen und Zeiterfassungsdaten, ggf. in Papierform, einsehen zu können und die ehrliche Ermunterung, dies auch zu tun, dürfte eine ähnliche Wirkung erzielen.

b) Kündigungsmodalitäten

Die Hinderungsgründe für einen Wechsel des Steuerberatungsvertrages können durch die explizite Vereinbarung einer jederzeitigen Kündigungsmöglichkeit innerhalb des StB-Vertrages erheblich abgebaut werden. Die explizite Vereinbarung wirkt eher deklaratorisch als konstitutiv, da das Recht der fristlosen Kündigung von Steuerberatungsleistungen ohnehin den gesetzlichen Normalfall darstellt. Nach § 627 BGB hat der Mandant das Recht zur fristlosen Kündigung, da es sich bei den Diensten eines Steuerberaters um solche höherer Art⁵¹⁴ gem. § 627 BGB handelt, die den Vertragspartner auch ohne Vorliegen eines wichtigen Grundes i. S. v. § 626 BGB jederzeit zur fristlosen Kündigung berechtigen. Diese, die Rechtsposition des Mandanten stärkende Regelung kann nach herrschender Rechtsauffassung nicht durch Allgemeine Geschäftsbedingungen oder Musterverträge des Steuerberaters⁵¹⁵, sehr wohl aber durch eine gesonderte schriftliche Vereinbarung abbedungen werden.⁵¹⁶ Im Idealfall sollte der Steuerberater nicht nur auf eine Abdingung des jederzeitigen Kündigungsrechts verzichten, sondern vielmehr die jederzeitige Kündigungsmöglichkeit explizit im Steuerberatungsvertrag regeln, um die wahrgenommene Rechtsposition des Mandanten zu stärken und damit zu signalisieren, dass der Steuerberater von der Qualität und Konkurrenzfähigkeit seiner eigenen Leistung überzeugt ist.

c) Ausschluss der Gegenseitigkeitsabkommen und Offenlegung oder Verbot des Mandatehandels

Mandatehandel und Gegenseitigkeitsabkommen verschlechtern die Wettbewerbsposition der Mandanten.⁵¹⁷ Es handelt sich um Generationenverträge auf und zumeist auch hinter dem Rücken der Mandanten. Der vordergründige Eindruck, es handle sich hierbei um ein den Mandanten nicht tangierendes Nullsummenspiel, bei dem lediglich Geld und Mandate zwischen Alt- und Jung-Steuerberatern ausgetauscht werden, trifft nicht zu. Der durch Gegenseitigkeitsabkommen oder Mandatehandel verkaufte Mandant ist für den Folgeberater stets teurer als ein freiwillig

⁵¹⁴ Zur Abgrenzung von „Diensten höherer Art“ vgl. Putzo, H. (1999), § 627 Rdn. 2 m. w. N.

⁵¹⁵ Vgl. das n. v. Ur. des LG Göttingen v. 15.10.1998 – II O 356/97 zitierend: Feiter, G. (1999), S. 294–295 m. w. N.

⁵¹⁶ Vgl. Putzo, H. (1999), § 627 Rdn. 5; speziell für Steuerberatungsverträge vgl. LG Aachen, Ur. v. 25.01.1989 – 42 S 5/88; anderer Ansicht Gilgan, H.-G. (1990), S. 11.

⁵¹⁷ Vgl. Abschn. F.I. 3. a) bis F.I. 3. c).

wechselnder, unbelasteter Mandant. Hinzu kommt, dass der Mandant nicht blind darauf vertrauen kann, bei einer Praxisübergabe an den für seine Zwecke geeignetsten Berater zu geraten. Der Vorberater ist in seiner Empfehlung nicht unabhängig. Es ist anzunehmen, dass zumindest in Einzelfällen das Interesse des Beraters an einem solventen Käufer höher ist als das Interesse, dem Mandanten den bestmöglichen Folgeberater – notfalls sogar unter Verzicht auf eine Vergütung für den Mandatswechsel – zu vermitteln. Im Steuerberatungsvertrag sollte daher ein ausdrückliches Verbot eines Beitritts des Steuerberaters zu einem Gegenseitigkeitsabkommen festgeschrieben werden. Darüber hinaus sollte festgelegt werden, dass der Steuerberater verpflichtet ist, bei einem evtl. Verkauf des Mandats die Vertragsbedingungen der Veräußerung offen zu legen und den Mandanten in angemessenem Umfang am Verkaufserlös zu beteiligen. Alternativ käme auch das Verbot jeglichen Mandatehandels in Betracht.

4. Vorteile mandantenorientierter Steuerberatungsverträge für den Berater

An dieser Stelle sollen nur die zusätzlichen Vorteile mandantenorientierter Steuerberatungsverträge beschrieben werden. Die generellen Vorteile schriftlicher Steuerberatungsverträge gegenüber der bloßen mündlichen Auftragserteilung wurden bereits in Abschnitt B. VI. 2. c)(3) dargestellt.

a) Höhere Kundenzufriedenheit und freiwillige Mandantenbindung

Die genannten Maßnahmen sind institutionenökonomisch als „signaling“ einzuordnen. Glaubwürdig wird ein Signal dann, wenn dessen Verwendung für Agenten schlechter Qualität zu teuer ist. So wäre das „Anbieten“ erhöhter Leistungstransparenz und besonders einfacher Kündigungsmöglichkeiten für einen schlechten Steuerberater eine sehr teure, weil Mandatsverluste begünstigende Angelegenheit, während ein guter Steuerberater hierdurch keine Nachteile hat, vorausgesetzt, es gelingt ihm, seine Qualität zu kommunizieren. Die Erhöhung der Leistungstransparenz und der Entscheidungsfreiheit des Auftraggebers stärkt das bestehende Vertrauensverhältnis und bewirkt damit eine höhere Zufriedenheit der Mandanten. Mandantenbindungen sind als Ausfluss des Vertrauens und der Zufriedenheit der Mandanten freiwillig statt Ergebnis geschäftsbeziehungsspezifischer Zwänge. Eine so geschaffene Steigerung des Vertrauens und der Zufriedenheit der Mandanten dürfte auch die Durchsetzung angemessener Honorarforderungen erleichtern. Außerdem kann die mandantenorientierte Vertragsgestaltung als wesentliches „Verkaufsargument“ bei der Akquisition von Neumandaten eingesetzt werden.

b) Qualitäts- und Effizienzsteigerungen

Die neu geschaffene Transparenz leistet c. p. einen Beitrag zur Steigerung der Qualität und der Effizienz der Leistungserstellung in der Kanzlei. Die Mitarbeiter und der Kanzleihinhaber sind aufgrund der jederzeitigen Einsehbarkeit der das Mandat betreffenden Unterlagen motiviert, ihre Arbeiten ordentlich zu dokumentieren.

Der Einblick oder die Einblicksmöglichkeit der Mandanten in Zeiterfassung und mandatsbezogene Unterlagen der Kanzlei bewirken eine Kontrolle sowohl des Inhabers als auch der Mitarbeiter der Kanzlei und ersparen damit eigenen Kontrollaufwand des Kanzleihinhabers. Mitarbeiter können nicht mehr – wie in der Praxis durchaus schon beobachtet – bei der Zeiterfassung schummeln, weil sie Angst haben müssen, dass der Mandant die Aufzeichnung zeitnah durchsieht und evtl. Schummeleien sofort reklamiert.

c) Mandatsbereinigungen

Die ernsthafte Durchführung einer Zeiterfassung und die explizite Vereinbarung des Auftragsgegenstandes eines Mandates hilft auch, unattraktive Mandate als solche zu enttarnen. In diesem Sinne kann die Vereinbarung mandantenorientierter Verträge einen Anlass zur kritischen Bestandsaufnahme und ggf. zur Bereinigung des Mandatsbestandes bieten. Die Abgabe unlukrativer Mandate wird zusätzlich dadurch erleichtert, dass durch das Verbot der Mandatsveräußerung nunmehr auch ein Anreiz weggefallen ist, diese Mandate zu behalten.⁵¹⁸ Mit dem Wegfall unattraktiver Mandate wird zusätzliche Zeit gewonnen, welche wahlweise zur Betreuung oder Akquisition attraktiverer Mandate, zur Verkürzung der Abgabefristen, zur Fortbildung oder schlicht für Freizeit verwendet werden kann.

II. Ausgewählte Diskussionsvorschläge zur Weiterentwicklung des Steuerberatungsmarktes

Vorrangiges Ziel der vorliegenden Arbeit ist die Beschreibung des durch berufsrechtliche Regelungen und sonstige Besonderheiten als wettbewerbsarm zu kennzeichnenden Steuerberatungsmarktes im Marktsegment für kleine und mittelgroße Mandate und die Untersuchung der hieraus resultierenden Besonderheiten der Beziehung zwischen Mandant und Steuerberater. Die gewonnenen Erkenntnisse erlau-

⁵¹⁸ Hiergegen mag eingewendet werden, dass bereits von Anfang an kein Anreiz bestehe, unlukrative Mandate zu behalten und vielmehr stets eine sofortige Mandatsveräußerung gegen Entgelt vorteilhafter sei. Die sofortige Mandatsveräußerung gegen Entgelt scheidet wegen des berufsrechtlichen Verbots der Veräußerung einzelner Mandate jedoch aus. Zum Einzelveräußerungsverbot vgl. Gehre, H. (1999), § 32 Rdn. 13. Es gibt daher nur die Alternativen, das Mandat entweder unentgeltlich an den Markt abzugeben oder es, meist erst sehr viel später, zusammen mit den übrigen Mandaten zu veräußern.

ben nicht ohne weiteres die wissenschaftlich-logische Ableitung von Handlungsempfehlungen an den Gesetzgeber, da bei der Untersuchung der bestehenden Berufsgesetze deren Wirkung auf die Wettbewerbssituation im Steuerberatungsmarkt im Vordergrund stand und maßgebliche weitere, vielleicht positive Aspekte dieser Regelungen ausdrücklich außer Acht gelassen wurden. Die nachstehend genannten, teilweise bewusst unkonventionellen Vorschläge sollen daher lediglich als Anstoß zur Diskussion verstanden werden.

Vorab sei darauf hingewiesen, dass die existierenden gesetzlichen Vorschriften marktfreundlicher sind, als es die tatsächliche Lage des Marktes vermuten lässt. Zahlreiche, z. T. gravierende Markteintrittsbarrieren sind bereits in den letzten Jahren gefallen: Zulassung von Lohnsteuerhilfvereinen im Jahr 1964⁵¹⁹, Wegfall des Buchführungsprivilegs im Jahr 1980⁵²⁰, Wegfall der überholten, gesetzlich nicht legitimierten Standesrichtlinien im Jahr 1987⁵²¹, Liberalisierung des Werberechts im Jahr 1994⁵²², Beseitigung der Diskriminierung von Teilzeitbeschäftigten im Hinblick auf Anerkennung der berufspraktischen Tätigkeit im Jahr 1998⁵²³ und Befugnis zur Hilfeleistung in Steuersachen für EU-Steuerberater im Jahr 2000⁵²⁴. Während in den meisten anderen Bereichen üblicherweise die Gesetzgebung der gesellschaftlichen Entwicklung angepasst wird⁵²⁵, ist es für den Bereich der steuerberatenden Berufe genau umgekehrt. Die Berufspraxis und teilweise auch die Rechtsprechung laufen hier kurioserweise der europäischen und nationalen Gesetzgebung hinterher.

Zur bisherigen Geschichte der Entwicklung des Berufsrechts kann festhalten werden, dass alle o. g. bedeutsamen Veränderungen im Berufsrecht durch drohende oder tatsächliche Entscheidungen des BVerfG oder des EuGH erzwungen wurden. Anders formuliert kann man auch behaupten, dass es der Berufsstand seit Bestehen des Steuerberatungsgesetzes schafft, sich mit der Blockade der Fortentwicklung des Berufsrechts immer hart in der Nähe der Verfassungswidrigkeit seines Handelns zu bewegen.⁵²⁶ Eine wirkliche Bereitschaft zu Änderungen ist immer nur erkennbar, wenn ohnehin der Niedergang der entsprechenden Regelung droht.

⁵¹⁹ Vgl. Art. 1 des Gesetzes zur Änderung der Reichsabgabenordnung vom 29.04.1964.

⁵²⁰ Vgl. BVerfG, Beschl. v. 18.06.1980 – 1 BvR 697/77.

⁵²¹ Durch BVerfG Beschl. v. 14.07.1987 – 1 BvR 537/81 und 1 BvR 362/76 zu den Standesrichtlinien der Rechtsanwälte.

⁵²² Durch das Sechste StBÄndG v. 24.06.1994.

⁵²³ Obwohl erst durch das Siebte StBÄndG v. 24.06.2000 gesetzlich kodifiziert, fand die neue Regelung bereits ab dem Zulassungszeitraum 1998 Anwendung. Vgl. Heurung, R./Wagener, K. (1999), S. 168.

⁵²⁴ Durch das Siebte StBÄndG v. 24.06.2000.

⁵²⁵ Z. B. zuletzt durch Gesetz über Fernabsatzverträge und andere Fragen des Verbraucherrechts sowie zur Umstellung von Vorschriften auf Euro v. 27.06.2000 oder Gesetz zur Beendigung der Diskriminierung gleichgeschlechtlicher Gemeinschaften: Lebenspartnerschaften v. 16.02.2001.

⁵²⁶ Gleicher Ansicht im Hinblick auf die BOSTb unter Verweis auf die Ansicht des BMF Kleine-Cosack, M. (1997b), S. 439.

Die nachstehend genannten Vorschläge sind demnach weniger als ein Anprangern von Versäumnissen des Gesetzgebers zu sehen denn als Versuch, dem Berufsstand im Interesse der betreuten Mandanten „auf die Sprünge zu helfen“ und damit aktiven Verbraucherschutz zu betreiben. Zugleich dient jedes aktive Verfolgen der Interessen der Mandanten dem Ansehen des Berufsstandes.

1. Der Hauptvorschlag: Öffnung eines weiteren Teils der Vorbehaltsaufgaben für qualifizierte Dienstleister unterhalb des Qualifikationsniveaus der Steuerberater

Das Qualifikationsniveau der Steuerberater, welches heutigen (!)⁵²⁷ Berufsbewerbern abverlangt wird, ist außerordentlich hoch. Die Fülle des Prüfungsstoffes ist sehr umfassend. Bedenkt man einmal die Breite des beruflichen Spektrums eines Steuerberaters von der Erledigung von Dokumentationspflichten über die Steuererklärung, Steuerberatung, Beistand bei steuerlichen Außenprüfungen, Bilanzerstellung, Rechtsformberatung und Betreuung bei Umwandlungen, Unternehmensnachfolgeberatung, Steuerrechtsdurchsetzungsberatung bis hin zur gerichtlichen Vertretung der Mandanten vor Finanzgericht und Bundesfinanzhof erscheint diese Stofffülle als angemessene Anforderung an einen Universal-Steuerberater.

Der Kreis der im Rahmen dieser Untersuchung betrachteten kleinen bis maximal mittelgroßen Mandanten benötigt einen solchen breit qualifizierten Steuerberater jedoch nicht oder nur in seltenen Fällen. Kein vernünftig denkender Mensch käme auf die Idee, alle Autofahrer gesetzlich zu zwingen, statt eines Kleinwagens lieber einen deutlich teureren Kombi oder besser noch einen Lastkraftwagen zu kaufen, weil diese Autofahrer in Einzelfällen (Umzug, Campingurlaub) vielleicht doch irgendwann einmal mehr Platz brauchen. Ebenso wenig sollten kleine Mandanten gezwungen sein, einen Universalberater als ausgewiesenen „Steuerrechtsspezialisten“ mit Aufgaben zu betrauen, die dessen ausgewiesenen hohen Qualifikationsprofils nicht bedürfen.

Es wird daher vorgeschlagen, einen fachlich unterhalb des Steuerberaters angesiedelten steuerberatenden Beruf zu schaffen, dessen Angehörige innerhalb eines klar zu definierenden Rahmens zur beschränkten geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt sind. Einschränkungen der Betreuungsbefugnis wären z. B. denkbar bezüglich der Vertretung vor Finanzgerichten, der Beratung hinsichtlich Unternehmensübergaben und -umwandlungen und vor allem bei der Betreuung von Unternehmen bestimmter Größenklassen oder Rechtsformen. Dieser „Steuerberater für den kleinen Mann“ könnte durchaus denselben Berufspflichten unterworfen

⁵²⁷ Das hohe Qualifikationsniveau wird häufig unter Bezugnahme auf die anerkannt schwierige heutige Steuerberaterprüfung undifferenziert für alle Berufsangehörigen angepriesen. Hierbei ist zu beachten, dass ein nennenswerter Teil der zugelassenen Steuerberater sich dieser Prüfung nicht unterziehen mussten sondern in Übergangsfällen von deutlich erleichterten Prüfungsmodalitäten profitierten.

werden wie der Universal-Steuerberater und sollte eine Berufsbezeichnung tragen, die ihn vom höher qualifizierten Universal-Berater deutlich unterscheidet und die den ratsuchenden Steuerbürgern deutlich signalisiert, dass hier ein Anbieter deutlich niedrigeren Qualifikationsniveaus Problemlösungen für einfachere Fälle auf niedrigerem Niveau anbietet. Für die folgenden Ausführungen wird hierzu der Begriff „Steuerhelfer“ verwendet. Ob der Beruf des Steuerhelfers als völlig neuer Beruf mit einer eigenen Prüfungsordnung oder durch maßvolle Erweiterung der Tätigkeitsbefugnisse von Bilanzbuchhaltern und/oder Steuerfachassistenten einzurichten ist, kann hierbei diskutiert werden.

Jedenfalls würde die Schaffung des Berufs des Steuerhelfers der Praxis entsprechen, dass Steuerberater bisher vielfach eben nicht im gehobenen Beratungsbereich tätig sind, sondern häufig Routinearbeiten verrichten. Steuerberater „... erbringen massenhaft gewerbliche Leistungen ohne persönliche Beratung. Erwähnt seien nur laufende Buchhaltung, Lohnbuchhaltung, betriebswirtschaftliche Beratung, Auswertung und Erweiterung der Buchhaltung zu kurzfristigen Erfolgsrechnungen und betrieblichen Kennzahlen.“⁵²⁸ Dieser Aussage ist im Wesentlichen zuzustimmen. Zumindest die betriebswirtschaftliche Beratung und die Auswertung der Buchhaltung gehen jedoch über routinemäßige gewerbliche Leistungen hinaus.

Für die Bildung eines eigenständigen Anbietermarktes unterhalb des Qualifikationsniveaus der Steuerberater hinsichtlich jener Tätigkeiten, die bei Steuerberatern regelmäßig an Hilfskräfte delegiert werden, spricht sich auch *Jaeger* aus.⁵²⁹ In Österreich wurde hierzu im Jahr 1999 der Freie Beruf „Selbständiger Buchhalter“ geschaffen. Die Berufspflichten und Befugnisse des Selbständigen Buchhalters sind zusammen mit den Regelungen zu den übrigen Wirtschaftstreuhandberufen (Steuerberater, Buchprüfer und Wirtschaftsprüfer) in einem gemeinsamen Bundesgesetz über die Wirtschaftstreuhandberufe (Wirtschaftstreuhandberufsgesetz – WTBG) geregelt. Der Berechtigungsumfang der Hilfeleistung in Steuersachen ergibt sich aus § 2 WTBG.

Dem Vorschlag hier zu Lande ähnlich zu Verfahren, dürfte seitens des Berufsstandes entgegengesetzt werden, dass die Gefahr bestehe, dass die „Steuerhelfer“ künftig auf Erweiterung ihrer Befugnisse und Aufwertung ihrer Qualifikation drängen werden und damit erneut eine Diskussion über die Schaffung eines Einheitsberufes auslösen würden, wie dies 1972 für den Beruf des Steuerbevollmächtigten der Fall war.⁵³⁰ Dieses Argument vermag jedoch nicht zu überzeugen. Sofern es einen Bedarf an einem derartigen Berufsstand gibt, ist das Interesse der Verbraucher höher zu werten als die Bedenken noch immer vom Trauma der 1972 begangenen Gleichmacherei geschockter Berufsvertreter.

⁵²⁸ Kleine-Cosack, M. (1999), S. 21.

⁵²⁹ Vgl. Jaeger, R. (1999), S. 14; anderer Ansicht Westermann, H. (2000), S. 79–83.

⁵³⁰ Vgl. Abschn. D.I.2. a).

2. Weitere Diskussionsvorschläge

Die nachstehend genannten Punkte sollen, ihrer Bedeutung als bloße Diskussionsvorschläge gemäß und zur Vermeidung von Wiederholungen, hier ohne umfassende Begründungen genannt werden. Weitere Argumente hierzu wurden bereits im Hauptteil der Arbeit besprochen.

- Gesetzliches Verbot von Gegenseitigkeitsabkommen und Mandatehandel. Ersatzweise eine Verpflichtung zur Offenlegung der Erlöse aus Mandatehandel gegenüber den betroffenen Mandanten.
- Überprüfung des Schwierigkeitsgrades der Steuerberaterprüfung durch die Einbindung von Referenzgruppen.
- Der laufenden Fortbildung der Berufsangehörigen ist der Vorrang zu geben gegenüber einer einmaligen, ggf. überspannten Prüfung. Die Festschreibung einer gesetzlichen Fortbildungsverpflichtung dürfte für das Qualitätsniveau des Berufsstandes eine anhaltendere Wirkung entfalten als eine punktuelle, nur zu Beginn der Berufstätigkeit abgenommene Prüfung.
- Qualitativ ausgewogene Beschreibung von Berufspflichten statt starrer Unvereinbarkeitsregelungen, da letztere den eigentlichen Regelungszweck der Vorschriften in Vergessenheit geraten lassen, damit das Ziel der Regelung verfehlen und häufig einen unnötig weitgehenden Eingriff in die Berufsausübungsfreiheit betroffener Berufsangehöriger darstellen.
- Weitere Liberalisierung von Gesetzgebung und Rechtsprechung zum Werberecht.
- Abschaffung der Steuerberatergebührenverordnung als gesetzlicher Preisuntergrenze für Steuerberatungsdienstleistungen.
- Herausgabe von Empfehlungen der Bundessteuerberaterkammer zum Verhalten der Berufsangehörigen bei Kündigung eines Mandats, insbesondere hinsichtlich der Herausgabe von Handakten.

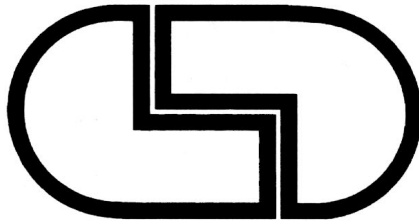
I. Schlusswort

Eine Zusammenfassung der wesentlichen Erkenntnisse der Arbeit erfolgte bereits in Abschnitt G, auf den hier ausdrücklich verwiesen werden soll. Ausgehend von dem dort erläuterten Befund einer für kleine und mittelgroße Mandanten eher ungünstigen Marktsituation wurde gezeigt, dass bereits bei der geltenden Rechtslage die Position der kleinen Nachfrager durch das Angebot mandantenorientierter Vertragsgestaltungen verbessert werden kann. Der Mandant kann sich jedoch nicht darauf verlassen, dass sein Steuerberater von sich aus entsprechende Angebote macht. Es ist nicht einmal besonders wahrscheinlich, dass kleine Mandanten in Zukunft die mandantenfreundlichen Vertragsbedingungen durchsetzen werden können. Es gibt jedoch keinen Grund zur Resignation. Nachdem die Zusammenhänge des Steuerberatungsmarktes nun erstmals aus Sicht der kleinen Nachfrager dargestellt wurden, sollten potenzielle Konkurrenzanbieter und die betroffenen Mandanten selbstbewusst auftreten und gemeinsam mit Gesetzgeber und dem Berufsstand der Steuerberater fundiert diskutieren und nach Lösungen suchen. Ausgewählte Diskussionsvorschläge hierzu finden sich in Abschnitt H. II. Der Verfasser blickt dieser Diskussion neugierig entgegen in dem nahezu 500 Jahre alten Bewusstsein, dass „... jeder Neuerer ... alle die zu Feinden [hat], die von der alten Ordnung Vorteile hatten, und er hat an denen nur laue Verteidiger, die sich von der neuen Ordnung Vorteile erhoffen. Diese Lauheit kommt zum Teil von der Furcht vor den Gegnern, die die Gesetze zu ihren Gunsten nützen können ... teils von dem Mißtrauen der Menschen, die wirkliches Zutrauen zu den neuen Verhältnissen erst haben, wenn sie von deren Dauerhaftigkeit durch Erfahrung überzeugt worden sind.“⁵³¹

⁵³¹ Machiavelli, N. (1532), S. 22–23.

Anhang 1

Gegenseitigkeitsabkommen
des Steuerberaterverbandes Rheinland-Pfalz e.V. (GA RhPf)
v. 03.06.1987 (n. v.)



Gegenseitigkeitsabkommen des Steuerberaterverbandes Rheinland-Pfalz e. V.

Gegenseitigkeitsabkommen

des **Steuerberaterverbandes Rheinland-Pfalz e.V.** zur Ergänzung der Kollegialitätsgrundsätze der Standesrichtlinien (Ziffer 25 Abs. 5 i.V.m. Ziffer 41) vom 24./25. Januar 1977

Präambel

Nach Auffassung des **Steuerberaterverbandes Rheinland-Pfalz e.V.** gehört es bei der Übernahme von Mandanten aus einer verwaisten Praxis zu den Kollegialitätspflichten, eine berufsübliche Entschädigung zu zahlen. Um diesem Kollegialitätsgrundsatz eine verbindliche Rechtsgrundlage zu geben, bietet der **Steuerberaterverband Rheinland-Pfalz e.V.** seinen Mitgliedern das nachfolgende Gegenseitigkeitsabkommen an. Der **Steuerberaterverband Rheinland-Pfalz e.V.** empfiehlt nachdrücklich allen seinen Mitgliedern in ihrem eigenen Interesse und im Interesse ihrer Angehörigen dem Gegenseitigkeitsabkommen mit bindender Wirkung beizutreten.

§ 1

Gegenstand des Abkommens

- (1) Das Abkommen regelt die Rechtsbeziehungen unter denjenigen, die ihm durch schriftliche Erklärung beigetreten sind (im folgenden Vertragspartner genannt), und deren Hinterbliebenen auf schuldrechtlicher Basis. Dem Abkommen können alle nach § 3 StBerG zur uneingeschränkten Steuerberatung Befugten beitreten.
- (2) Gegenstand der vertraglichen Bindungen dieses Abkommens sind die finanziellen Regelungen und die damit im Zusammenhang stehenden Rechte und Pflichten bei der Übernahme von Mandaten aus einer durch Aufgabe oder Tod verwaisten Praxis.

§ 2

Verwaiste Praxis

- (1) Eine verwaiste Praxis im Sinne dieses Abkommens ist die Praxis eines Vertragspartners,
 - a) der verstorben ist,
 - b) der aus Altersgründen oder wegen Berufsunfähigkeit seine Berufstätigkeit aufgibt,
 - c) dessen Bestellung wegen Berufsunfähigkeit gem. § 46 Abs. 3 Ziffer 3 StBerG widerrufen wurde.
- (2) Altersgründe im Sinne des ersten Absatzes werden in der Regel ab Vollendung des 60. Lebensjahres anerkannt. Ob die entsprechenden Altersgründe vor dem 55. Lebensjahr vorliegen, entscheidet der Vorstand des **Steuerberaterverbandes Rheinland-Pfalz e.V.**

- (3) Wird die Berufstätigkeit wegen Berufsunfähigkeit aufgegeben, ist diese im Zweifelsfalle auf Verlangen des **Steuerberaterverbandes Rheinland-Pfalz e.V.** nachzuweisen.
- (4) Eine verwaiste Praxis liegt auch dann vor, wenn eine Steuerberatungsgesellschaft Mitglied des Abkommens ist und in der Person eines der geschäftsführenden Gesellschafter die Voraussetzungen der Absätze 1 - 3 gegeben sind und die Geschäftsanteile aller Gesellschafter zu 100 (einhundert) Prozent an Gesellschafter veräußert werden, die bisher nicht Gesellschafter der Steuerberatungsgesellschaft waren.

§ 3

Beitritt zum Abkommen

- (1) Der Beitritt erfolgt durch schriftliche Erklärung gegenüber dem **Steuerberaterverband Rheinland-Pfalz e.V.** Die rechtliche Bindung tritt mit Annahme der Erklärung ein. Der Beitritt zu diesem Abkommen ist nur Mitgliedern des **Steuerberaterverbandes Rheinland-Pfalz e.V.** möglich.
Eine Steuerberatungsgesellschaft kann dem Abkommen beitreten, wenn die geschäftsführenden Gesellschafter persönlich Mitglied des **Steuerberaterverbandes Rheinland-Pfalz e.V.** sind.
- (2) Die Beitrittserklärung muß zum Inhalt haben, dass sich der Vertragspartner gegenüber dem **Steuerberaterverband Rheinland-Pfalz e.V.** und gegenüber allen weiteren Vertragspartnern, die diesem Abkommen beigetreten sind und noch beitreten werden, vertraglich verpflichtet, alle in diesem Abkommen begründeten Pflichten gewissenhaft zu erfüllen. Mit der Beitrittserklärung erwirbt der Vertragspartner gleichzeitig alle Rechte aus diesem Abkommen. Für den Fall, dass ein beigetretener Vertragspartner seine berufliche Niederlassung später aus dem Bereich des **Steuerberaterverbandes Rheinland-Pfalz e.V.** verlegt, gelten die Rechte und Pflichten fort. Das Gleiche gilt im Falle einer zeitweisen Rückgabe der Bestellung nach erfolgter Wiederbestellung.
- (3) Der Beitritt zu diesem Abkommen ist Berufsangehörigen grundsätzlich innerhalb von drei Jahren nach der Bestellung möglich. Erfolgt der Beitritt nach Ablauf von drei Jahren seit der Bestellung, können Rechte aus dem Gegenseitigkeitsabkommen vom Beigetretenen erst nach Ablauf einer Wartefrist von fünf Jahren seit dem Beitritt geltend gemacht werden. Satz 2 gilt auch bei Verzicht auf die Bestellung und einer späteren Wiederbestellung. Nach Vollendung des 50. Lebensjahres ist ein Beitritt nur noch unter der Voraussetzung des Satzes 1 möglich.
- (4) Der **Steuerberaterverband Rheinland-Pfalz e.V.** bestätigt dem Vertragspartner schriftlich den Zeitpunkt seines Beitritts. Er führt

über die dem Abkommen beigetretenen Vertragspartner ein Verzeichnis, das von jedem Beitrittsberechtigten und Beigetretenen eingesehen werden kann.

- (5) In begründeten Fällen ist der **Steuerberaterverband Rheinland-Pfalz e.V.** berechtigt, den Beitritt zu dem Gegenseitigkeitsabkommen abzulehnen. Gegen die ablehnende Entscheidung kann der Beitrittsberechtigte auf der nächsten Versammlung der Vertragspartner des Gegenseitigkeitsabkommens eine Entscheidung herbeiführen. Geschieht dies nicht, gilt sein Beitrittsgesuch als endgültig abgelehnt.

§ 4

Mandatsübernahme

Eine Mandatsübernahme im Sinne dieses Abkommens liegt vor, wenn ein Vertragspartner im Falle einer verwaisten Praxis (§ 2 Abs. 1) innerhalb eines Zeitraumes von 18 Monaten ab dem Tag, an dem die Praxis verwaist ist, die ganze Praxis, Teile dieser Praxis oder einzelne Mandate aus dieser Praxis übernimmt.

§ 5

Berufsübliche Entschädigung

- (1) Die Vertragspartner verpflichten sich gegenseitig, eine Entschädigung in berufsüblicher Höhe für die Übernahme jedes Mandates aus einer verwaisten Praxis zu zahlen, und zwar
- a) im Falle einer Praxisaufgabe an den bisherigen Praxisinhaber,
 - b) ansonsten an die Erben des bisherigen Praxisinhabers. Im Übergabevertrag ist sicherzustellen, dass Mandate nicht mehrfach vergütet werden.
- (2) Einer Mehrzahl von Erbberechtigten steht die Entschädigung im Verhältnis des jeweiligen Erbteils zu.
- (3) Sind außer dem Fiskus keine Erben vorhanden, so geht der Anspruch auf den Sterbegeldfond des **Steuerberaterverbandes Rheinland-Pfalz e. V.** über.

§ 6

Höhe der Entschädigung

- (1) Für jedes übernommene Mandat ist als Entschädigung der berufsübliche Prozentsatz, mindestens 100 %, des letzten Jahreshonorars zu zahlen.
- (2) Die Zahlung der berufsüblichen Entschädigung kann auch in angemessenen Raten erfolgen.

- (3) Jahreshonorar (Übernahmehonorar) i. S. dieser Vorschrift ist die durchschnittliche Vergütung für die regelmäßig anfallenden Arbeiten für den einzelnen Mandanten in den letzten drei Jahren (Entgelt i. S. § 10 Abs. 1 UStG), vorausgesetzt, dass das Mandat drei Jahre bestanden hat. In anderen Fällen muß der entsprechende Honorarwert aufgrund der Honorarrechnung angesetzt werden.

Zu den regelmäßig anfallenden Arbeiten gehören insbesondere

- Lohnbuchhaltung
 - Finanzbuchhaltung
 - Abschluß und Jahreserklärungen
 - Vermögensteuer und Einheitsbewertung, anteilig 1/3 der letzten drei Jahre
 - Betriebsprüfung, anteilig 1/5 der letzten fünf Jahre
- (4) Beim Abschluß von Übergabeverträgen über ganze oder Teilpraxen ist dem Vertrag eine Liste derjenigen Mandanten beizufügen, die für die Berechnung der Entschädigung berücksichtigt worden sind, einschl. der Honorarberechnungsgrundlagen. Im übrigen sind die Vertragspartner zur Auskunftserteilung verpflichtet.
- (5) Im Zweifel entscheidet der Vorstand des **Steuerberaterverbandes Rheinland-Pfalz e. V.** mit einfacher Mehrheit über die Angemessenheit der berufsüblichen Entschädigung. Hierbei dürfen Vorstandsmitglieder nicht mitentscheiden, wenn sie im betreffenden Fall selbst Mandate übernehmen.
- (6) Für Mandate mit starken Honorarschwankungen sind Sonderregelungen möglich, wobei nicht regelmäßige Sonderleistungen nicht vergütungsfähig sind.

§ 7

Von Vertragspartnern untereinander getroffene Vereinbarungen gehen diesem Abkommen vor.

§ 8

Konkurrenzschutzklausel

- (1) Im Falle der Berufsaufgabe wegen Alters oder Berufsunfähigkeit verpflichtet sich der Mandatsübergeber jede Maßnahme zu unterlassen, die geeignet ist, den Mandatsübernehmer aus seinem Auftrag zu verdrängen.
- (2) Für jeden Fall der Zuwiderhandlung gegen die Verpflichtung nach Absatz 1 dieser Bestimmung hat der Mandatsübergeber als Vertrags-

strafe das dreifache der berufsüblichen Entschädigung für dieses Mandat zu zahlen.

- (3) Die Absätze (1) und (2) dieser Bestimmung gelten entsprechend für den Vertragspartner, dessen Bestellung wegen Berufsunfähigkeit widerrufen war, wenn er gem. § 48 Abs. 1 Ziffer 3 StBerG wieder bestellt worden ist.

§ 9 Kündigung

- (1) Jeder Vertragspartner kann seine Vertragszugehörigkeit mit einer Frist von 12 Monaten zum Jahresende kündigen.
- (2) Übernimmt ein Vertragspartner innerhalb von 18 Monaten nach Wirksamwerden der Kündigung ein oder mehrere Mandate aus einer bereits vor der Kündigung verwaisten Praxis, so bleibt er zur Zahlung der berufsüblichen Entschädigung gemäß den Bedingungen dieses Abkommens verpflichtet.
- (3) Die Kündigung dieses Abkommens hat auf bereits bestehende Zahlungsverpflichtungen keinen Einfluß.

§ 10 Nicht als Steuerberatungsgesellschaften anerkannte Zusammenschlüsse

Für nicht als Steuerberatungsgesellschaften anerkannte Zusammenschlüsse (z. B. Sozietäten) gilt § 2 Abs. 4 entsprechend.

§ 11 Auslegung dieses Abkommens

Bei Anwendung, Erfüllung und Auslegung gehen alle Beteiligten von den Sozial- und Schutzgedanken dieses Abkommens aus, um den aufgebenden Kollegen bzw. dessen Hinterbliebene abzusichern.

§ 12 Vermittlung

Entstehen bei Anwendung, Erfüllung oder Auslegung dieses Abkommens Zweifelsfragen oder Streitfälle, so verpflichten sich die Vertragspartner, den **Steuerberaterverband Rheinland-Pfalz e. V.** vermittelnd einzuschalten. Erst nach erfolglosem Einigungsversuch soll der ordentliche Rechtsweg, unter Beachtung der Standesrichtlinien, beschritten werden.

§ 13 Härteklausel

- (1) Bei Vorliegen besonderer Umstände kann einem Beitrittsberechtigten auch nach Ablauf aller Beitrittsfristen der Beitritt zu diesem Abkommen zur Vermeidung von Härten gestattet werden. Die Entscheidung trifft der Vorstand des Steuerberaterverbandes Rheinland-Pfalz.
- (2) Sofern ein Vertragspartner seine berufliche Niederlassung in einen anderen OFD-, Kammer- bzw. Verbandsbezirk verlegt, hat er ein außerordentliches Kündigungsrecht. § 9 Abs. 2 dieses Abkommens findet Anwendung.

§ 14 Schlussbestimmungen, Änderungen, Ergänzungen

- (1) Im Falle der Unwirksamkeit oder Nichtigkeit einer oder mehrerer Bestimmungen dieses Abkommens, berührt dies nicht die Wirksamkeit der übrigen Vorschriften dieses Abkommens.
- (2) Die unwirksamen oder nichtigen Bestimmungen sind in der Weise auszulegen, dass der mit diesem Abkommen gewünschte wirtschaftliche Zweck erreicht wird.
- (3) Änderungen und Ergänzungen dieses Abkommens können nur von den Vertragspartnern des Gegenseitigkeitsabkommens mit einfacher Mehrheit beschlossen werden. Änderungen und Ergänzungen, die Rechte oder Pflichten des **Steuerberaterverbandes Rheinland-Pfalz e. V.** zum Inhalt haben, bedürfen seiner Zustimmung.
- (4) Änderungs- und Ergänzungsanträge können nur in einer besonderen Versammlung der Vertragspartner des Gegenseitigkeitsabkommens gestellt werden. Diese Versammlung findet stets im Anschluß an eine Mitgliederversammlung des **Steuerberaterverbandes Rheinland-Pfalz e. V.** statt. Antragsberechtigt ist jeder Vertragspartner des Gegenseitigkeitsabkommens und der Präsident des **Steuerberaterverbandes Rheinland-Pfalz e. V.**
Wenn in der einberufenen Versammlung Änderungen und Ergänzungen beschlossen werden, mit denen ein Vertragspartner nicht einverstanden ist, so kann er bis spätestens drei Monate nach der Beschlussfassung seinen Austritt erklären. § 9 (2) dieses Abkommens findet jedoch Anwendung.
- (5) Beschlossene Änderungen und Ergänzungen i. S. d. § 14 Abs. 4 treten einen Tag nach der Mitteilung an die Vertragspartner des Gegenseitigkeitsabkommens in Kraft.

§ 15 Inkrafttreten

Das Abkommen wurde in der Mitgliederversammlung des **Steuerberaterverbandes Rheinland-Pfalz e. V.** am 03. Juni 1987 in Mainz beschlossen und tritt einen Tag nach Beschlussfassung in Kraft.

Steuerberaterverband
Rheinland-Pfalz e.V.
Postfach 3808

55028 Mainz

Beitrittserklärung

Hiermit erklärt

Name:

Anschrift:

oder
Firma:

Anschrift:
Vertreten durch:

mit sofortiger Wirkung seinen (ihren) Beitritt zum **Gegenseitigkeitsabkommen des Steuerberaterverbandes Rheinland - Pfalz e. V.** vom 03.07.1987 zur Konkretisierung und Ergänzung der Kollegialitätsgrundsätze der Standesrichtlinien (Ziffer 24, 25 und 26 i. V. m. Ziffer 41).

Mit dieser Beitrittserklärung verpflichte (n) ich mich (wir uns) schuldrechtlich sowohl dem **Steuerberaterverband Rheinland - Pfalz e. V.** und auch allen **Vertragspartnern** gegenüber, die diesem Abkommen beigetreten sind und noch beitreten werden, alle Verpflichtungen aus diesem Abkommen gewissenhaft zu erfüllen. Zugleich bevollmächtige (n) ich (wir) den **Steuerverband Rheinland - Pfalz e. V.** die entsprechenden Erklärungen für mich (uns) abzugeben bzw. entgegen zu nehmen. Insoweit wird der **Steuerverband Rheinland - Pfalz e. V.** vom Verbot des Selbstkontrahierens gemäß § 181 BGB befreit.

.....
Ort, Datum

.....
Unterschrift, Stempel

Anhang 2

Verlag für Deutsche Steuerberater AG Offenburg (Hrsg.) (1999):
Steuerberatungsvertrag (Mustervertrag), in: Neumandat
Mandatsbedingungen, Diskette Stand Februar 1999.

Steuerberatungsvertrag

zwischen

Name

Anschrift

PLZ/Ort

– im folgenden *Steuerberater* genannt –

und

Firmenname

Anschrift

Gesetzliche Vertreter laut Handelsregister (Inhaber, Geschäftsführer, Vorstand)

Name

– im folgenden *Auftraggeber* genannt –

I. Vertragsumfang

Für den Umfang der vom Steuerberater zu erbringenden Leistungen ist der erteilte Auftrag maßgebend.

Der Auftrag umfaßt die nachfolgend angekreuzten Tätigkeiten:

Abschlußarbeiten

- ☐ Aufstellung des Jahresabschlusses
- ☐ Erstellung eines Anhangs
- ☐ Beratende Mitwirkung bei der Erstellung eines Lageberichtes
- ☐ Schriftlicher Erläuterungsbericht gem. § 35 Abs. 1 Nr. 6 StBGebV
- ☐ Erbringung von sinnvollen Nebenarbeiten
- ☐ Betriebswirtschaftliche Auswertungen
- ☐ Betriebswirtschaftliche Auswertungen mit schriftlichem Bericht

Ermittlung von Einkünften

- ☐ Ermittlung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben
- ☐ Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten bei Einkünften gem. § 27 StBGebV
- ☐ Betriebswirtschaftliche Auswertungen
- ☐ Betriebswirtschaftliche Auswertungen mit schriftlichem Bericht

Steuererklärungen, Bescheide

- ☐ Anfertigung von Entwürfen für sämtliche notwendigen betrieblichen und privaten Steuererklärungen
- ☐ Prüfung sämtlicher Bescheide

Buchführungsarbeiten

- ☐ Erstellung der Finanzbuchführung nach den Grundaufzeichnungen incl. USt-VA
- ☐ Erstellung der Finanzbuchführung nach kontierten Belegen incl. USt-VA
- ☐ Erstellung der Finanzbuchführung nach übernommenen Datenträgern incl. USt-Voranmeldungen
- ☐ Erstellung der Anlagenbuchführung nach den Grundaufzeichnungen
- ☐ Erstellung der Sonderbuchführung nach den Grundaufzeichnungen

Bezeichnung:

- ☐ Erbringung von sinnvollen Nebenarbeiten
- ☐ Überprüfung der vom Mandanten erstellten Buchführung
- ☐ Offene Posten Buchführung

- ☐ Betriebswirtschaftliche Auswertungen monatlich
- ☐ Betriebswirtschaftliche Auswertungen mit schriftlichem Bericht monatlich
- ☐ Buchführung, auch soweit keine Buchführungspflicht besteht.

Lohnarbeiten

- ☐ Gehalts- und Lohnbuchführung
- ☐ Erbringung von sinnvollen Nebenarbeiten
- ☐ Überprüfung der vom Mandanten erstellten Gehalts- und Lohnbuchführung

Rückfragen des Finanzamtes, anderer Ämter, Krankenkassen oder der Banken

- ☐ Bearbeitung sämtlicher Rückfragen des Finanzamtes, anderer Ämter, Krankenkassen oder der Banken zu oben angekreuzten Tätigkeiten

Steuerliche Vertragsüberprüfung

- ☐ Laufende steuerliche Vertragsüberprüfung

Betriebsprüfungen

- ☐ Teilnahme an Betriebsprüfungen, die, soweit möglich, in den Räumen des Steuerberaters stattfinden sollen

Steuerliche Vertragsüberprüfung

- ☐ Zu Beginn des Mandates sollen sämtliche Verträge überprüft werden.

Für Leistungen, die über obigen Inhalt hinausgehen, – insbesondere Beratungsaufträge – ist ein gesonderter, schriftlicher Auftrag zu erteilen. Soweit kein schriftlicher Auftrag vorliegt, Leistungen aber erbracht und bezahlt wurden, wird auf den Einwand eines mangelnden Auftrags verzichtet.

II. Vertragsdauer

Dieser Vertrag gilt für die vereinbarte Laufzeit oder für die Erfüllung der vereinbarten Tätigkeiten. Soweit nichts anderes schriftlich vereinbart wurde, gilt der Vertrag ab dem _____. für die Dauer von drei Jahren. Er verlängert sich jeweils um ein Jahr, wenn er nicht gekündigt wird.

Das Kündigungsrecht richtet sich nach Abschnitt VIII dieses Vertrages.

III. Honorare, Auslagenersatz und Rechnungsmängel

Die Höhe der Vergütung ist Gegenstand einer gesonderten Honorarvereinbarung der Vertragspartner.

Der Auftraggeber verzichtet bei bezahlten Leistungen auf sämtliche Rechtsmittel, die über eine Rechnungsberichtigung hinausgehen. Schadensersatzansprüche bleiben unberührt.

IV. Lastschriften

Honorare und Auslagen werden vom Steuerberater mittels Abbuchungs- oder Einzugsermächtigung erhoben.

Die monatliche Vergütung wird als Abschlag jeweils Anfang des Monats für den laufenden Monat im voraus erhoben. Der Auftraggeber ermächtigt hiermit den Steuerberater widerruflich, die von ihm zu entrichtenden Zahlungen aus diesem Vertrag, gegebenenfalls in Verbindung mit einer weiteren gesonderten Honorarvereinbarung, bei Fälligkeit zu Lasten des nachbenannten Girokontos mittels Lastschrift einzuziehen.

Bankverbindung:

Bankleitzahl:

Kontonummer:

Eine gesonderte Abbuchungsermächtigung zur Vorlage bei der Bank ist vom Auftraggeber zu unterzeichnen.

Wenn das Konto des Auftraggebers die erforderliche Deckung nicht aufweist, besteht seitens des vorbenannten kontoführenden Kreditinstituts keine Verpflichtung zur Einlösung. Anfallende Rücklastschriftkosten hat der Auftraggeber dem Steuerberater zu erstatten.

Je Mahnung ist der Steuerberater berechtigt, Mahnkosten in einer pauschalen Höhe von 15,00 DM zu erheben.

V. Pflichten des Auftraggebers

Der Auftraggeber ist zur Mitwirkung verpflichtet, soweit es zur ordnungsgemäßen Erledigung des Auftrages erforderlich ist. Insbesondere hat er dem Steuerberater unaufgefordert alle für die Ausführung des Auftrags erforderlichen Unterlagen vollständig und so rechtzeitig zu übergeben, daß dem Steuerberater eine angemessene Bearbeitungszeit zur Verfügung steht. Entsprechendes gilt für die Unterrichtung über alle Vorgänge und Umstände, die für die Ausführung des Auftrags von Bedeutung sein können. Der Auftraggeber verpflichtet sich, die Mandantenrundschriften zu lesen und gegebenenfalls Rücksprache zu nehmen. Erhält der Auftraggeber EDV-Programme vom Steuerberater, ist er verpflichtet, die Bedienungsanweisungen zu befolgen, die Urheberrechte zu beachten, Disketten virenfrei zu halten, dem Steuerberater das Programm samt sämtlicher Kopien bei Mandatsende in der Kanzlei unverzüglich auszuhändigen und Festinstallationen zu löschen.

Der Auftraggeber hat alles zu unterlassen, was die Unabhängigkeit des Steuerberaters oder seiner Erfüllungsgehilfen beeinträchtigen könnte.

Der Auftraggeber darf berufliche Äußerungen des Steuerberaters nur mit dessen schriftlicher Einwilligung weitergeben, soweit sich nicht bereits aus dem Auftragsinhalt die Einwilligung zur Weitergabe an einen bestimmten Dritten ergibt.

VI. Pflichten des Steuerberaters

1. Auftragsausführung

Der Steuerberater führt den Auftrag nach den Grundsätzen seines Berufsstandes aus. Er legt die ihm vom Auftraggeber genannten Tatsachen, insbesondere Zahlenangaben, als richtig zugrunde. Nur bei gesonderter schriftlicher Vereinbarung erfolgt eine Prüfung der Vollständigkeit, der Richtigkeit, und Ordnungsmäßigkeit der übergebenen Unterlagen und Zahlen, insbesondere der Buchführung und Bilanz. Ansonsten besteht kein Auftrag.

Der Steuerberater ist nur verpflichtet, dem Auftraggeber offensichtlich erkennbare Mängel der Buchführung mitzuteilen und auf besonders auffällige Buchhaltungsvorgänge hinzuweisen, soweit dem Auftraggeber hieraus erkennbar ein Schaden erwachsen könnte.

2. Verschwiegenheit

Der Steuerberater ist nach Maßgabe der Gesetze verpflichtet, über alle Tatsachen, die ihm im Zusammenhang mit der Ausführung des Auftrags zur Kenntnis gelangen, Stillschweigen zu bewahren, es sei denn, daß ihn der Auftraggeber schriftlich von dieser Verpflichtung entbindet. Die Verschwiegenheitspflicht besteht auch nach Beendigung des Vertragsverhältnisses fort. Die Verschwiegenheitspflicht besteht im gleichen Umfang für die Mitarbeiter des Steuerberaters.

Soweit die Offenlegung von Kenntnissen und die Übergabe von Unterlagen zur Wahrung berechtigter Interessen des Steuerberaters oder seiner Mitarbeiter erforderlich sind, wird der Steuerberater von seiner Verschwiegenheitspflicht entbunden. Die Verschwiegenheitspflichtentbindung gilt insbesondere für die Information und Mitwirkung bei der Haftpflichtversicherung des Steuerberaters, soweit er nach den Versicherungsbedingungen dazu verpflichtet ist.

Der Steuerberater darf Berichte, Gutachten und sonstige schriftliche Äußerungen über die Ergebnisse seiner Tätigkeit Dritten nur mit Einwilligung des Auftraggebers aushändigen. Gesetzliche Auskunft- und Aussageverweigerungsrechte nach § 102 AO, § 53 StPO und § 383 ZPO bleiben unberührt.

Der Auftraggeber stimmt aufgrund des vertraglichen Mandatsverhältnisses der Verarbeitung und Speicherung seiner Daten zu.

3. Mitwirkung Dritter

Der Steuerberater darf zur Ausführung des Auftrags Mitarbeiter, fachkundige Dritte sowie datenverarbeitende Unternehmen heranziehen. Bei der Beteiligung von fachkundigen Dritten und datenverarbeitenden Unternehmen muß der Steuerberater sicherstellen, daß diese sich wie er selbst zur Verschwiegenheit verpflichten.

- Der Steuerberater wird von seiner Verschwiegenheitspflicht gegenüber Banken und Dritten, soweit sie zur Verschwiegenheit verpflichtet sind, entbunden. Unterlagen dürfen übergeben werden.

VII. Haftung des Steuerberaters, Verjährung

1. Haftung

Die Haftung des Steuerberaters wird gesondert vereinbart. Für telefonische Auskünfte ohne schriftliche Bestätigung besteht keine Haftung.

2. Verjährung

Schadensersatzansprüche des Auftraggebers verjähren innerhalb von drei Jahren ab Entstehung, soweit keine kürzeren gesetzlichen Verjährungsfristen gelten. Im Zweifel ist der Schaden entstanden, wenn ein den Auftraggeber belastender Bescheid in Bestandskraft erwachsen ist. Die Verjährungsfrist beginnt auch bei unterlassener Belehrung über das Entstehen und den möglichen Umfang von Schadensersatzansprüchen spätestens, wenn das gegenwärtige Mandat aufgelöst und ein neues Mandat an einen Angehörigen eines steuer- oder rechtsberatenden Berufs erteilt wird.

VIII. Gewährleistung

Soweit die Arbeitsergebnisse des Steuerberaters mit Mängeln behaftet sind, ist ihm Gelegenheit zur Nachbesserung zu geben. Es gelten die gesetzlichen Regelungen. Offenbare Unrichtigkeiten und Mängel können jederzeit vom Steuerberater auch gegenüber Dritten berichtigt werden, ohne daß der Auftraggeber zustimmen muß.

IX. Beendigung des Vertrages, Aufrechnung, Zurückbehaltungsrecht

1. Beendigung des Vertrages

Der Vertrag endet mit Erfüllung der vereinbarten Leistungen, durch Ablauf der vereinbarten Laufzeit oder durch Kündigung. Der Vertrag endet nicht durch den Tod oder durch den Eintritt der Geschäftsunfähigkeit des Auftraggebers. Er endet im Fall einer Gesellschaft durch deren Auflösung, sofern nicht eine Rechtsnachfolge stattfindet.

Ordentliche Kündigung:

Ein auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Vertrag kann von jedem Vertragsteil mit einer Frist von drei Monaten gekündigt werden. Die Kündigung hat schriftlich unter Angabe von Gründen zu erfolgen.

Außerordentliche Kündigung:

Das Recht zur außerordentlichen Kündigung gem. § 627 BGB bleibt unberührt.

Vergütungsanspruch bei vorzeitiger Beendigung des Vertrages.

Endet der Auftrag vor seiner Fertigstellung, erhält der Steuerberater den Anteil der Vergütung, entsprechend dem Verhältnis seiner Tätigkeit zur Gesamttätigkeit.

Endet der Auftrag vorzeitig aus vom Auftraggeber zu vertretenden Gründen, steht dem Steuerberater die Hälfte der ihm für die Ausführung des gesamten Auftrags zustehenden Vergütung zu. Soweit ein geringerer bzw. höherer Schaden entstanden ist, bleibt den Vertragsparteien der konkrete Nachweis offen.

2. Aufrechnung

Eine Aufrechnung oder die Geltendmachung eines Zurückbehaltungsrechts gegenüber einem Vergütungsanspruch des Steuerberaters ist nur mit unbestrittenen oder rechtskräftig festgestellten Forderungen zulässig.

3. Aufbewahrung und Herausgabe von Unterlagen

Der Steuerberater hat die Handakten für die Dauer von sieben Jahren nach Beendigung des Auftrags aufzubewahren. Diese Verpflichtung erlischt jedoch schon vor Beendigung dieses Zeitraums, wenn der Steuerberater den Auftraggeber schriftlich aufgefordert hat, die Handakten in Empfang zu nehmen und der Auftraggeber dieser Aufforderung innerhalb von sechs Monaten, nachdem er sie erhalten hat, nicht nachgekommen ist.

Soweit Rechnungen des Steuerberaters vom Auftraggeber nicht gezahlt wurden, steht dem Steuerberater bis zur Rechnungszahlung ein Zurückbehaltungsrecht an allen Unterlagen zu. Auf die Geltungmachung von ggf. bestehenden Schadensersatzansprüchen aufgrund der Zurückbehaltung verzichtet der Auftraggeber.

X. Sonstige Bestimmungen

Für den Auftrag, seine Ausführung und die sich daraus ergebenden beiderseitigen Ansprüche gilt ausschließlich deutsches Recht, auch dann, wenn der Auftraggeber nicht deutscher Staatsangehöriger ist oder keinen allgemeinen Gerichtsstand in der Bundesrepublik Deutschland hat oder die Erfüllung des Vertrages oder seine Ausführung außerhalb der Bundesrepublik Deutschland zu erfolgen hat. Erfüllungsort ist der Sitz des Steuerberaters. Soweit es gesetzlich zulässig ist, gilt als Gerichtsstand der Sitz des Steuerberaters als vereinbart.

Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages und von Zusatzvereinbarungen, die mit ihm in Zusammenhang stehen, bedürfen der Schriftform.

Sollte eine Bestimmung dieses Vertrages oder eine Zusatzvereinbarung, die mit ihm in Zusammenhang steht, ganz oder teilweise unwirksam sein oder werden, wird die Wirksamkeit der übrigen Bestimmungen dadurch nicht berührt. Die unwirksame Bestimmung ist durch die wirksame zu ersetzen, die dem ursprünglich verfolgten Zweck so nahe wie möglich kommt und die die Vertragsparteien vereinbart hätten, wenn ihnen die Unwirksamkeit der Bestimmung bei Vertragsschluß bekannt gewesen wäre. Entsprechendes gilt, wenn sich eine ergänzungsbedürftige Lücke ergeben sollte.

PLZ / Ort, den

Unterschrift Name

Unterschrift

Anhang 3

DWS-Verlag –
Verlag des wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater GmbH (Hrsg.)
(1998):
Steuerberatungsvertrag Nr. 1 (Leistungen gegen Einzelvergütung),
Stand Oktober 1998.

Steuerberatungsvertrag
(Leistungen gegen Einzelvergütung)

Zwischen dem Steuerberater/Steuerbevollmächtigten/der Steuerberatungsgesellschaft

(im folgenden „Steuerberater“ genannt)

und

(im folgenden „Auftraggeber“ genannt)

wird folgender Vertrag geschlossen:

§ 1
Umfang

(1) Der Steuerberater wird mit der Durchführung folgender Tätigkeiten gemäß § 33 StBerG beauftragt*:

a)

b)

c)

d)

(2) Der Steuerberater wird mit der Durchführung folgender Tätigkeiten gemäß § 57 Abs. 3 Nrn. 2 und 3 StBerG beauftragt:

a)

b)

§ 2
Vergütung

(1) Die Vergütung (Gebühren und Auslagenersatz) des Steuerberaters für seine Berufstätigkeit nach § 33 StBerG bemisst sich nach der Gebührenverordnung für Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften (Steuerberatergebührenverordnung – StBGebV). Für Tätigkeiten nach § 57 Abs. 3 Nrn. 2 und 3 StBerG gilt die vereinbarte Vergütung, anderenfalls die übliche Vergütung nach § 612 Abs. 2 und § 632 Abs. 2 BGB.

* Zur Vermeidung von Mißverständnissen sind die Paragraphen und Absätze bzw. Nrn. der StBGebV bei den einzelnen Tätigkeiten anzugeben.



- 2 -

(2) Für einzelne Tätigkeiten gemäß § 1 dieses Vertrags werden folgende Vergütungen vereinbart:

- a) Tätigkeit gemäß § 1 Abs. _____ Buchstabe _____ DM
 b) Tätigkeit gemäß § 1 Abs. _____ Buchstabe _____ DM
 c) Tätigkeit gemäß § 1 Abs. _____ Buchstabe _____ DM
 jeweils zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer.

(3) Die Vereinbarung einer höheren Vergütung nach § 4 StBGebV erfordert eine gesonderte schriftliche Erklärung des Auftraggebers, die nicht in diesem Vertrag oder z.B. in einer Vollmachtserteilung enthalten sein darf („Vergütungvereinbarung nach § 4 StBGebV“).

§ 3 Vertragsdauer

- (1) Der Vertrag wird geschlossen für die Zeit vom _____ bis _____.
 (2) Der Vertrag gilt für Tätigkeiten¹⁾
☐ die in dieser Zeit üblicherweise anfallen oder
☐ die wirtschaftlich dem vorgenannten Zeitraum zugehören.
 (3) Der Vertrag verlängert sich jeweils um 1 Jahr, wenn er nicht schriftlich gekündigt wird.

§ 4 Gesonderte Vollmacht

- (1) Dieser Vertrag stellt keine Vollmacht für die Vertretung vor Gerichten und sonstigen Stellen dar. Sie ist gesondert zu erteilen.
 (2) Ist wegen der Abwesenheit des Auftraggebers eine Abstimmung mit dem Auftraggeber für die Einlegung von Rechtsbehelfen oder Rechtsmitteln nicht möglich, ist der Steuerberater im Zweifel zur erforderlichen Handlung berechtigt und verpflichtet.

§ 5 Haftung

- (1) Der Steuerberater haftet für eigenes sowie für das Verschulden seiner Erfüllungsgehilfen.
 (2) Der Anspruch des Auftraggebers gegen den Steuerberater auf Ersatz eines nach Abs. 1 fahrlässig verursachten Schadens wird auf _____ DM (mindestens 2 Mio. DM) begrenzt.
 (3) Soweit im Einzelnen von abgemachten Umständen die Haftung auf einen geringeren als den in Abs. 2 genannten Betrag begrenzt werden soll, bedarf dies einer schriftlichen Vereinbarung, die gesondert zu erstellen und dem Auftraggeber bei Vertragsabschluß auszuhändigen ist.
 (4) Soweit ein Schadensersatzanspruch des Auftraggebers kraft Gesetzes nicht einer kürzeren Verjährungsfrist unterliegt, verjährt er in drei Jahren ab dem Zeitpunkt, ab dem der Anspruch entstanden ist.

§ 6 Sonstige Auftragsbedingungen

Soweit schriftlich nichts anderes vereinbart ist, gelten die folgenden Auftragsbedingungen:

- (1) Umfang und Ausfüllung des Auftrags:
 a) Für den Umfang der vom Steuerberater zu erbringenden Leistungen ist der erteilte Auftrag maßgebend.
 b) Der Auftrag wird nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Berufsausübung ausgeführt.
 c) Der Steuerberater wird die vom Auftraggeber genannten Tatsachen, insbesondere Zahlenangaben, als richtig zugrunde legen. Soweit er Unrichtigkeiten feststellt, ist er verpflichtet, darauf hinzuweisen.
 d) Die Prüfung der Richtigkeit, Vollständigkeit und Ordnungsmäßigkeit der übergebenen Unterlagen und Zahlen, insbesondere der Buchführung und Bilanz, gehört nur zum Auftrag, wenn dies schriftlich vereinbart ist.
 (2) Verschwiegenheitspflicht:
 a) Der Steuerberater ist nach Maßgabe der Gesetze verpflichtet, über alle Tatsachen, die ihm im Zusammenhang mit der Ausführung des Auftrags zur Kenntnis gelangen, Stillschweigen zu bewahren, es sei denn, daß der Auftraggeber ihn schriftlich von dieser Verpflichtung entbindet. Die Verschwiegenheitspflicht besteht auch nach Beendigung des Vertragsverhältnisses fort.
 b) Die Verschwiegenheitspflicht besteht im gleichen Umfang auch für die Mitarbeiter des Steuerberaters.
 c) Die Verschwiegenheitspflicht besteht nicht, soweit die Offenlegung zur Wahrung berechtigter Interessen des Steuerberaters erforderlich ist. Der Steuerberater ist auch insoweit von der Verschwiegenheitspflicht entbunden, als er nach den Versicherungsbedingungen seiner Berufshaftpflichtversicherung zur Information und Mitwirkung verpflichtet ist.
 d) Gesetzliche Auskunfts- und Aussageverweigerungsrechte nach § 102 AO, § 53 StPO, § 383 ZPO bleiben unberührt.
 e) Der Steuerberater darf Berichte, Gutachten und sonstige schriftliche Äußerungen über die Ergebnisse seiner Tätigkeit Dritten nur mit Einwilligung des Auftraggebers aushändigen.

1) Zutreffendes bitte ankreuzen.

2) Bitte ggf. Betrag einsetzen. (Um von dieser Regelung Gebrauch machen zu können, muß die vertragliche Versicherungssumme wenigstens 2 Mio. DM für den einzelnen Schadensfall betragen.)

- (3) Mitwirkung Dritter:
- Der Steuerberater ist berechtigt, zur Ausführung des Auftrags Mitarbeiter, fachkundige Dritte sowie datenverarbeitende Unternehmen heranzuziehen.
 - Bei der Heranziehung von fachkundigen Dritten und datenverarbeitenden Unternehmen hat der Steuerberater dafür zu sorgen, daß diese sich zur Verschwiegenheit entsprechend Abs. 2 Buchstabe a verpflichten.
 - Der Auftraggeber erklärt sich damit einverstanden, daß allgemeine Vertreter (§ 69 StBerG) sowie Praxistreuhand (§ 71 StBerG) im Falle ihrer Bestellung Einsicht in die Handakten i.S.d. § 66 Abs. 2 StBerG nehmen dürfen.
- (4) Mängelbeseitigung:
- a) Der Auftraggeber hat Anspruch auf Beseitigung etwaiger Mängel. Dem Steuerberater ist Gelegenheit zur Nachbesserung zu geben.
 - b) Beseitigt der Steuerberater die geltend gemachten Mängel nicht innerhalb einer angemessenen Frist oder lehnt er die Mängelbeseitigung ab, so kann der Auftraggeber auf Kosten des Steuerberaters die Mängel beseitigen lassen und den Steuerberater beseitigen lassen bzw. nach seiner Wahl Herabsetzung der Vergütung oder Rückgängigmachung der Leistung verlangen.
 - c) Offenbare Unrichtigkeiten (z.B. Schreibfehler, Rechenfehler) können vom Steuerberater jederzeit ohne Fristsetzung gegenüber berichtigt werden. Sonstige Mängel darf der Steuerberater Dritten gegenüber mit Einwilligung des Auftraggebers berichtigen. Die Einwilligung ist nicht erforderlich, wenn berechnigte Interessen des Steuerberaters den Interessen des Auftraggebers vorgehen.
- (5) Pflichten des Auftraggebers:
- a) Der Auftraggeber ist zur Mitwirkung verpflichtet, soweit dies zur ordnungsgemäßen Erledigung des Auftrags erforderlich ist. Insbesondere hat er dem Steuerberater unaufgefordert alle für die Ausführung des Auftrags notwendigen Unterlagen vollständig und so rechtzeitig zu übergeben, daß dem Steuerberater eine angemessene Bearbeitungszeit zur Verfügung steht. Entsprechendes gilt für die Unterrichtung über alle Vorgänge und Umstände, die für die Ausführung des Auftrags von Bedeutung sein können. Der Mandant ist verpflichtet, alle schriftlichen und mündlichen Mitteilungen des Steuerberaters zur Kenntnis zu nehmen und bei Zweifelsfragen Rücksprache zu halten.
 - b) Der Auftraggeber hat alles zu unterlassen, was den Unabhängigkeit des Steuerberaters oder seiner Erfüllungsgehilfen beeinträchtigen könnte.
 - c) Der Auftraggeber verpflichtet sich, Anordnungen des Steuerberaters nur mit dessen schriftlicher Einwilligung weiterzugeben, soweit sich nicht bereits aus der Natur der Leistung zur Weitergabe an einen bestimmten Dritten ergibt.
 - d) Setzt der Steuerberater beim Auftraggeber in dessen Rahmen Datenverarbeitungsprogramme ein, so ist der Auftraggeber verpflichtet, den Hinweisen des Steuerberaters zur Installation und Anwendung der Programme nachzukommen. Des weiteren ist der Auftraggeber verpflichtet, die Programme nur in dem vom Steuerberater vorgeschriebenen Umfang zu vervielfältigen. Der Auftraggeber ist verpflichtet, die Programme nicht zu kopieren. Der Steuerberater bleibt Inhaber der Nutzungsrechte. Der Auftraggeber hat alles zu unterlassen, was die Ausübung der Nutzungsrechte an den Programmen durch den Steuerberater entgegensteht.
- (6) Unterlassene Mitwirkung und Amtsantrag des Auftraggebers:
- Unterläßt der Auftraggeber eine ihm nach Abs. 5 oder sonstige obliegende Mitwirkung oder kommt er mit der Annahme der vom Steuerberater angebotenen Leistung in Verzug, so ist der Steuerberater berechtigt, eine angemessene Frist mit der Erklärung zu bestimmen, innerhalb derer die Fortsetzung des Vertrags nach Ablauf der Frist ablehnt. Nach erfolglosem Ablauf der Frist darf der Steuerberater den Auftrag kündigen (Abs. 2 Buchstabe c). Unberührt bleibt der Anspruch des Steuerberaters auf Ersatz der ihm durch den Verzug des Auftraggebers entstandenen Mehraufwendungen sowie des verursachten Schadens, und zwar auch dann, wenn der Steuerberater von dem Kündigungsrecht keinen Gebrauch macht.
- (7) Bemessung der Vergütung:
- a) Die Vergütung, Gebühren und Auslagensatz) des Steuerberaters für seine Berufstätigkeit nach § 33 StBerG bemißt sich nach der Gebührenverordnung für Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften.
 - b) Für Tätigkeiten, die in der Gebührenverordnung keine Regelung erfahren (z.B. § 57 Abs. 3 Nr. 2 und 3 StBerG), gilt die vereinbarte Vergütung, andernfalls die übliche Vergütung (§ 612 Abs. 2 und § 632 Abs. 2 BGB).
 - c) Eine Aufrechnung gegenüber einem Vergütungsanspruch des Steuerberaters ist nur mit unbestrittenen oder rechtskräftig festgestellten Forderungen zulässig.
- (8) Vorschuß:
- a) Für bereits entstandene und die voraussichtlich entstehenden Gebühren und Auslagen kann der Steuerberater einen Vorschuß fordern.
 - b) Wird der eingeforderte Vorschuß nicht gezahlt, kann der Steuerberater nach vorheriger Ankündigung seine weitere Tätigkeit für den Mandanten einstellen, bis der Vorschuß eingeht. Der Steuerberater ist verpflichtet, seine Absicht, die Tätigkeit einzustellen, dem Mandanten rechtzeitig bekanntzugeben, wenn dem Auftraggeber Nachteile aus einer Einstellung der Tätigkeit erwachsen können.
- (9) Beendigung des Vertrags:
- a) Der Vertrag endet durch Erfüllung der vereinbarten Leistungen, durch Ablauf der vereinbarten Laufzeit oder durch Kündigung. Der Vertrag endet nicht durch den Tod, durch den Eintritt der Geschäftsunfähigkeit des Auftraggebers oder im Falle einer Gesellschaft durch deren Auflösung.
 - b) Ein auf unbestimmte Zeit geschlossener Vertrag kann – wenn und soweit er einen Dienstvertrag im Sinne der §§ 611, 675 BGB darstellt – von jedem Vertragspartner nach Maßgabe der §§ 626 ff. BGB gekündigt werden; die Kündigung hat schriftlich zu erfolgen. Soweit im Einzelfall hiervon abgewichen werden soll, bedarf es einer schriftlichen Vereinbarung, die gesondert zu erstellen ist und dem Auftraggeber zusammen mit diesen Allgemeinen Auftragsbedingungen bei Vertragsabschluß ausgehändigt werden soll.

- 4 -

- c) Bei Kündigung des Vertrags durch den Steuerberater sind zur Vermeidung von Rechtsverlusten des Auftraggebers in jedem Fall noch diejenigen Handlungen vorzunehmen, die zumutbar sind und keinen Aufschub dulden (z.B. Fristverlängerungsantrag bei drohendem Fristablauf). Auch für diese Handlungen haftet der Steuerberater nach § 5.
- d) Der Steuerberater ist verpflichtet, dem Auftraggeber alles, was er zur Ausführung des Auftrags erhält oder erhalten hat und was er aus der Geschäftsbesorgung erlangt, herauszugeben. Außerdem ist der Steuerberater verpflichtet, dem Auftraggeber die erforderlichen Nachrichten zu geben, auf Verlangen über den Stand der Angelegenheit Auskunft zu erteilen und Rechenschaft abzulegen.
- e) Mit Beendigung des Vertrags hat der Auftraggeber dem Steuerberater die bei ihm zur Ausführung des Auftrags eingesetzten Datenverarbeitungsprogramme einschließlich angefertigter Kopien sowie sonstige Programmunterlagen unverzüglich herauszugeben bzw. von der Festplatte zu löschen. Bei Kündigung des Vertrags durch den Steuerberater kann der Mandant jedoch die Programme für einen noch zu vereinbarenden Zeitraum zurückbehalten, soweit dies zur Vermeidung von Rechtsnachteilen unbedingt erforderlich ist.
- f) Nach Beendigung des Mandatsverhältnisses sind die Unterlagen beim Steuerberater zu bewahren.
- (10) Vergütungsanspruch bei vorzeitiger Beendigung des Vertrags:
- a) Endet der Auftrag vor seiner vollständigen Ausführung, so erhält der Steuerberater den ihm bis zur Beendigung des Auftrags geleisteten Tätigkeit entsprechenden Anteil der Vergütung.
- b) Wird der Auftrag aus Gründen, die der Auftraggeber zu vertreten hat, vorzeitig beendet, hat der Steuerberater Anspruch auf 50 v.H. der ihm für die Ausführung des gesamten Auftrags zustehenden Vergütung. Die Vertragsparteien haben die Möglichkeit, einen geringeren bzw. höheren Schaden nachzuweisen.
- (11) Aufbewahrung, Herausgabe und Zurückbehaltungsrecht von Akten und Handakten:
- a) Der Steuerberater hat die Handakten auf die Dauer von sechs Jahren nach Beendigung des Auftrags aufzubewahren. Diese Verpflichtung erlischt jedoch schon vor Beendigung dieses Zeitraums, wenn der Steuerberater dem Auftraggeber schriftlich aufgefordert hat, die Handakten in Empfang zu nehmen, und der Auftraggeber diesen Aufforderung binnen sechs Monaten, nachdem er sie erhalten hat, nicht nachgekommen ist.
- b) Zu den Handakten im Sinne dieser Vorschrift gehören alle Schriftstücke, die der Steuerberater aus Anlaß seiner beruflichen Tätigkeit von dem Auftraggeber oder für ihn erhalten hat. Dies gilt nicht für den Briefwechsel zwischen dem Steuerberater und seinem Auftraggeber und für die Schriftstücke, die dieser bereits in Schrift oder Abschrift erhalten hat, sowie für die zu internen Zwecken gefertigten Arbeitspapiere.
- c) Auf Anforderung des Auftraggebers, der die Beendigung des Vertrags, hat der Steuerberater dem Auftraggeber die Handakten innerhalb einer angemessenen Frist herauszugeben. Der Steuerberater kann von Unterlagen, die er an den Auftraggeber zurückgibt, Abschriften oder Fotokopien anfertigen und zurückbehalten.
- d) Der Steuerberater kann die Herausgabe seiner Arbeitsergebnisse und der Handakten verweigern, bis er wegen seiner Gebühren und Auslagen befriedigt ist. Dies gilt nicht, soweit die Zurückbehaltung nach den Umständen, insbesondere wegen verhältnismäßiger Geringfügigkeit der geschuldeten Beträge, unangemessen und gegen Treu und Glauben verstoßen würde. Bis zur Beseitigung vom Auftraggeber rechtzeitig geltend gemachter Mängel ist der Auftraggeber zur Zurückbehaltung eines angemessenen Teils der Vergütung berechtigt.
- (12) Anzuwendendes Recht bei Erfüllung:
- a) Für den Auftraggeber und die Erfüllung des Auftrags nach hieraus ergebenden Ansprüche gilt nur deutsches Recht.
- b) Erfüllungsort ist der Ort der schriftlichen Niederlassung bzw. der Ort der weiteren Beratungsstelle des Steuerberaters, soweit nicht zwischen den Vertragspartnern etwas anderes vereinbart ist.
- (13) Wirksamkeit des Auftrags:
- Falls einzelne Bestimmungen dieses Auftragsbedingungen unwirksam sein oder werden sollten, wird die Wirksamkeit der übrigen Bestimmungen dadurch nicht berührt. Die unwirksame Bestimmung ist durch eine gültige zu ersetzen, die dem angestrebten Ziel möglichst nahekommt.

§ 7 Sondervereinbarungen

Es werden folgende Sondervereinbarungen getroffen:

§ 8 Vertragsänderungen

Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrags bedürfen der Schriftform. Nebenabreden sind nicht getroffen worden.

(Ort, Datum)

(Unterschrift des Auftraggebers)

(Unterschrift des Steuerberaters)

Literaturverzeichnis

- Altenburger, Otto A./Janschek, Otto/Müller, Heinrich* (Hrsg.) (2000): Fortschritte im Rechnungswesen. Vorschläge für Weiterentwicklungen im Dienste der Unternehmens- und Konzernsteuerung durch Unternehmensorgane und Eigentümer. Gerhard Seicht zum 60. Geburtstag, 2. Aufl., Wiesbaden.
- App, Michael* (1991): Wettbewerbsverbote (Mandantenschutzklauseln beim Ausscheiden aus einer Sozietät – ein Überblick, in: WPg, S. 445–447.
- Arbeitsgemeinschaft Media-Analyse, Media-Micro-Census GmbH Auftragsforschung und Verlag (2001): Mediaanalyse Pressemedien 2001 II, Frankfurt/Main 2001 (n. v. Auszählung durch NFO Infratest Incom GmbH).
- Bahr, Andreas/Richter, Martin* (2001): Ist das Wirtschaftsprüfer-Examen noch zeitgemäß? Alternativen und empirische Ergebnisse (Teil I), in: WPK-Mitt., S. 6–20.
- Ballwieser, Wolfgang/Coenenberg Adolf G./v. Wysocki, Klaus* (Hrsg.) (2002): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Aufl., Stuttgart.
- Barz, Dieter* (1994): Reorganisationspotentiale in der Steuerberatungspraxis, in: DSWR, Sonderheft 1994, S. 80–87.
- Bassenge, Peter/Diederichsen, Uwe* et al. (1999): Palandt. Bürgerliches Gesetzbuch, 59. neu bearb. Aufl., München.
- Becker, Matthias/Streck, Michael* et al. (1993): Steuerberatung in der Europäischen Gemeinschaft, hrsg. v. Michael Streck/Deutsches Steuerberaterinstitut, Bonn.
- Beckmann, E.* [Vorname n. v.] (2000): Rechtsschutz gegen Prüfungsentscheidungen, in: NWB, F. 29, S. 1363–1370, [Laufende Seitennummerierung des Jahrgangs S. 2473–2480].
- Behrens, Carl* (1982): Steuerberatung in der Europäischen Gemeinschaft. Vergleich des Berufsrechts – Chancen der Harmonisierung – Neue Aufgabenfelder des europäisch-internationalen Steuerberaters, Reihe: Steuerberatung – Betriebsprüfung – Unternehmensbesteuerung, Schriften zur betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, hrsg. v. Wilhelm H. Wacker, Band 11, Berlin 1982, zugl. Univ. Göttingen, Diss., 1980.
- Benkendorff, Gerhard* (1956): Freie Berufe und Kartellgesetz, in: WuW, H. 1, S. 20–31.
- Bilsdorfer, Peter* (1999): Die Informationsquellen und -wege der Finanzverwaltung. Auf dem Weg zum „gläsernen Steuerbürger“, 4., neu bearb. und erw. Aufl., Bielefeld.
- Böttlich, Jürgen* (1997): Rechtsschutz in der Steuerberaterprüfung. Orientierungshilfe unter besonderer Berücksichtigung des verwaltungsinternen Kontrollverfahrens, in: StB, S. 275–278.
- Bonus, Holger/Maselli, Anke* (1997): Neue Institutionenökonomik, in: Gabler Wirtschaftslexikon, 14. Aufl., Wiesbaden, S. 2742–2744.
- Brandhuber, Herbert* (1993): Management der erfolgreichen Steuerberater-Kanzlei der Zukunft – 1. Analyse der Ist-Situation, in: DStR, S. XXXV–XXXVI.

- Bundesinstitut für Berufsbildung (Hrsg.) (2001): Tarifliche Ausbildungsvergütungen 2000: Anstieg in West und Ost. Pressemitteilung Nr. 01/2001 v. 04.01.2001, in: www.bibb.de/publikat/pm/pm01/pm040101.htm, Stand: 10.09.2001, Bonn.
- Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.) (2000): Liste der beim Bundesfinanzhof, Bundesverfassungsgericht und Europäischen Gerichtshof anhängigen Verfahren in Steuersachen, in: Beilage Nr. 3/2000 zum BStBl. II, Nr. 17 v. 23.10.2000.
- Bundessteuerberaterkammer (2001): Die europäische Berufsorganisation der Steuerberater, in: www.bstbk.de/bstbk/wir/europa.html, Stand v. 06.11.2001.
- (Hrsg.) (1990): Empfehlungen für die Ermittlung des Wertes einer Steuerberaterpraxis. Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 14./15. Januar 1990, in: Steuerberaterkammer Rheinland-Pfalz (Hrsg.), Berufsrechtliches Handbuch, Lsbls., Stand: April 2001, Nr. 5.1.5.
 - (Hrsg.) (1998 a): Empfehlungen der Bundessteuerberaterkammer für die Praxisübertragung. Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 6./7. Juli 1998, in: Steuerberaterkammer Rheinland-Pfalz (Hrsg.), Berufsrechtliches Handbuch, Lsbls., Stand: April 2001, Nr. 5.1.3.
 - (Hrsg.) (1998 b): Verlautbarung zur Qualitätssicherung in der Steuerberaterpraxis. Beschlossen von der Bundeskammerversammlung am 8./9. Juni 1998, in: Steuerberaterkammer Rheinland-Pfalz (Hrsg.), Berufsrechtliches Handbuch, Lsbls., Stand: April 2001, Nr. 5.1.7.
 - (Hrsg.) (o.J.): Werden Sie Steuerberater, Bonn o. J. (vor 1993).
 - (Hrsg.) (2001): Merkblatt zum Zurückbehaltungs- und Leistungsverweigerungsrecht – Empfehlungen der Bundessteuerberaterkammer. Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 25.01.2001, in: Steuerberaterkammer Rheinland-Pfalz (Hrsg.), Berufsrechtliches Handbuch, Lsbls., Stand: April 2001, Nr. 5.16.
- Bundesverband der Freien Berufe (1958): Gutachten des Bundesverbandes der freien Berufe zur Frage der Gewerbesteuerpflicht von prüfenden und beratenden Berufen bei der Beschäftigung qualifizierter Angestellter vom 23.06.1958, in: Beiheft zu: Das geistige Kapital 1958 (so zit. in Hummes W. (1979), S. 63).
- (1997 a): Definition „Freie Berufe“, in: Jahrbuch 1997 des Bundesverbandes der Freien Berufe, hrsg. v. Bundesverband der Freien Berufe, Bonn, S. 174.
 - (1997 b): Jahrbuch 1997 des Bundesverbandes der Freien Berufe, hrsg. v. Bundesverband der Freien Berufe BFB, Bonn.
- Bundesverband der Lohnsteuerhilfvereine (2001): Lohnsteueraufkommen, in: www.bdl-online.de/steueraufkommen.html, Stand: 06.08.2001.
- (2001 a): Aktuelle Pressenotiz 05/2001. Beratungsbefugnis der Steuerberatungsvereine für Arbeitnehmer erheblich ausgeweitet, in: www.bdl-online.de/steueraufkommen.html, Stand: 06.08.2001.
- Caspers, Anne (1999): Die Besteuerung freiberuflicher Einkünfte. Steuerrecht als Folge der Berufs- und Standesordnungen, Reihe: Rechtsordnung und Steuerwesen, begr. v. Brigitte Knobbe-Keuk, hrsg. v. Wolfgang Schön, Band 26, Köln, zugl. Univ. Mainz, Diss., 1999.

- Castan*, Björn (1997): Die Partnerschaftsgesellschaft. Recht, Steuer, Betriebswirtschaft, Reihe: Moderne Rechtsformen der Wirtschaft, hrsg. v. Lutz Fischer, Band 15, Bielefeld, zugl. Univ. Hamburg, Diss., 1996.
- Cezanne*, Wolfgang/*Mayer*, Annette (1998): Neue Institutionenökonomik – Ein Überblick, in: WISU, S. 1345–1353.
- Chmielewicz*, Klaus (1970): Forschungskonzeptionen der Wirtschaftswissenschaft, Stuttgart.
- Confédération Fiscale Européenne (2001): Mitgliedsorganisationen, in: www.cfe.de/german, Stand v. 06.11.2001.
- Confédération internationale des Travailleurs intellectuels (1959): Titel unbekannt, in: Das geistige Kapital, H. 3, S. 34 (so zit. in Hummes W. (1979), S. 63).
- Dahl*, Peter (1986): Steuerberatungspraxis und Steuerberatungslehre in Europa. Berufsrecht und Ausbildung des Steuerberaters – dargestellt am Beispiel der Länder Deutschland, Belgien, Frankreich, Luxemburg, Österreich, Schweiz, Reihe Steuer Wirtschaft und Recht, hrsg. v. Johannes Georg Bischoff/Alfred Kellermann, Band 27, Bergisch-Gladbach/Köln.
- Dann*, Wilfried (1987): Auszüge aus dem Eröffnungsreferat anlässlich des Steuerberaterkongresses '87 in Hamburg am 27. April 1987, in: StB, S. 125–128.
- Deneke*, J. F. Volrad (1958): Freie Berufe, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, hrsg. v. Hans Seischab/Karl Schwantag, 3., völlig neu bearb. Aufl., Stuttgart, Sp. 2080–2086.
- Deutscher Steuerberaterverband e.V. (1988): Für Erweiterung der Befugnisse der Lohnsteuerhilfvereine besteht kein Bedürfnis. Stellungnahme des Deutschen Steuerberaterverbandes (DStV), in: Stbg, S. 127–129.
- (1991): Neuordnung des Berufsrechts. Diskussionsentwürfe des Deutschen Steuerberaterverbandes (DStV) für ein Sechstes Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes und für eine Berufsordnung für Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften, Beihefter zu: Stbg, H. 7/1991.
- (Hrsg.) (1995): Praxishilfe Gebührenrecht. Praxishilfe Nr. 3, Stand September 1995, unter Mitarbeit v. Hans-Günther Gilgan/Holger F. Högemann/Rolf W. Hoss et al., Bonn.
- (Hrsg.) (1996): Steuerberater im Aufwärtstrend. Berufsinformationen Nr. 1, Stand November 1996, unter Mitarbeit v. Hans-Günther Gilgan/Axel Pestke/Wolfgang Wehmeier, Bonn.
- (2000a): Geschäftsbericht 1999 des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V. Bonn, in: Stbg, Sonderdruck 2000.
- (2000b): Kleiner DStV/DStI-Jahresrückblick 1999; in: Stbg, S. 34–43.
- DWS-Verlag – Verlag des wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater GmbH (Hrsg.) (1998): Steuerberatungsvertrag Nr. 1 (Leistungen gegen Einzelvergütung), Stand Oktober 1998 [Abdruck Mustervertrag siehe Anhang 3].
- Elschen*, Rainer/*Siegel*, Theodor/*Wagner*, Franz W. (Hrsg.) (1995): Unternehmenstheorie und Besteuerung. Festschrift zum 60. Geburtstag von Dieter Schneider, Wiesbaden.
- Emmerich-Fritsche*, Angelika (1993): Grundfreiheiten des EWG-Vertrages. Bedeutung für den Steuerberater, in: DSWR, S. 10–18.
- Englert*, Joachim (1997): Die Bewertung von freiberuflichen Praxen mit Hilfe branchentypischer Wertfindungsmethoden, in: BB, S. 142–149.

- Feiter*, Gregor (1999): Vergütungsregelungen bei vorzeitiger Vertragsbeendigung – Anmerkung zu LG Göttingen, Urt. v. 15.10.1998 – II O 356/97 – n. v., in: Stbg, S. 294–295.
- Fischer*, Kristian (1993): Die Kollision von nationalem Berufsrecht mit der Niederlassungsfreiheit in der europäischen Gemeinschaft. Dargestellt am Beispiel der Rechtsanwaltschaft und der Steuerberatung, Frankfurt/Main, zugl. Univ. Mannheim, Diss., 1993.
- Fleischmann*, Eugen (1970): Die freien Berufe im Rechtsstaat. Eine Untersuchung von Begriff und Wesen der freien Berufe und ihrer verfassungsrechtlichen Stellung nach dem Grundgesetz unter besonderer Berücksichtigung der freien Heil- und Beratungsberufe, Reihe: Schriften zum Öffentlichen Recht, Band 127, Berlin.
- Franke*, Dieter (1994): Überschätzt sich der Steuerberater? Wie Mandanten ihre Berater wirklich sehen, in: DSWR, Sonderheft 1994, S. 47–51.
- Freiberg*, Ralf (1995): Umkämpfter Steuerberatermarkt, Leserbrief in: Stbg, S. 365–367.
- Frick*, Jörg/*Spatscheck*, Rainer (1995): Werden die Steuerberater gewerbesteuerpflichtig? Das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 17.3.1993 als Anlaß für eine Bestandsaufnahme, in: DB, S. 239–242.
- Gehre*, Horst (1999): Steuerberatungsgesetz. Mit Durchführungsverordnungen, Kommentar, 4. Aufl., München.
- Gilgan*, Hans-Günther (1990): Anmerkung zum Urteil des LG Aachen vom 25.1.1989 – 42 S 5/88, in: StB, S. 11.
- (1996): Der Beruf des Steuerberaters. Berufsbild, Ausbildung, Perspektiven, 5., neubearb. Aufl., Herne/Berlin.
- Goetzke*, Wolfgang (1976): Bewertung freiberuflicher Praxen, in: BFuP, S. 525–542.
- (1979): Thesen zur Bewertung von Freiberuflerpraxen, in: Goetzke, Wolfgang/Sieben, Günther, Moderne Unternehmensbewertung und Grundsätze ihrer ordnungsmäßigen Durchführung, Köln, S. 185–188.
- Goetzke*, Wolfgang/*Sieben*, Günther (Hrsg.) (1979), Moderne Unternehmensbewertung und Grundsätze ihrer ordnungsmäßigen Durchführung, Köln.
- Goez*, Christoph (1997): §§ 10–20 und 47–49 StBGebV, in: Horst Mayer/Christoph Goetz, Steuerberatergebührenverordnung. Handkommentar für die tägliche Praxis, Bielefeld.
- Gräfe*, Jürgen (1998): Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, in: Gräfe, Jürgen/Lenzen, Rolf/Schmeer, Andreas, Steuerberaterhaftung: Zivilrecht – Steuerrecht – Strafrecht, 3., völlig neubearb. Aufl., Herne/Berlin, S. 21–451 (= Rdn. 1–968).
- Gräfe*, Jürgen/*Lenzen*, Rolf/*Schmeer*, Andreas (1998): Steuerberaterhaftung: Zivilrecht – Steuerrecht – Strafrecht, 3., völlig neubearb. Aufl., Herne/Berlin.
- Grochla*, Erwin/*Wittmann*, Waldemar (Hrsg.) (1976): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. völlig neu gestaltete Aufl., Stuttgart.
- Gründler*, Klaus (1980): Werbesbeschränkungen bei den freien Berufen und ihre Zulässigkeit nach amerikanischem Recht, Univ. München, Diss.
- Gut*, Wolfgang V. (1980): Zusammenhänge zwischen Steuerberatung und Unternehmensberatung. Zur betriebswirtschaftlichen Beratungstätigkeit der steuerberatenden Berufe in Deutschland und Österreich, Würzburg.

- Hakelmacher*, Sebastian (1998): Der Wirtschaftsprüfer als Verrechnungskünstler, in: WPg, S. 174–178.
- Hartmann*, Georg (1999): Die Steuerberatung per Telefon-Hotline aus dem Blickwinkel des Berufsrechts, in: INF, S. 662–665.
- Hebig*, Michael (1984): Steuerabteilung und Steuerberatung in der Großunternehmung. Eine empirische Untersuchung, Reihe: Steuerberatung – Betriebsprüfung – Unternehmensbesteuerung, Schriften zur betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, hrsg. v. Wilhelm H. Wacker, Band 12, Berlin.
- Herzig*, Norbert/*Watrin*, Christoph (1994): Anforderungen im Steuerberaterexamen. Analyse, Kritik und Verbesserungsvorschläge, in: DStR, S. 1282–1288.
- Heurung*, Rainer/*Wagener*, Klaus (1999): Weitere Zulassungserleichterungen zum Steuerberater-Examen, in: StuB, S. 168.
- Hörstmann*, [Vorname n. v.] (1965): Der Steuerberater, in: StB, S. 68–70.
- Holzmüller*, Hans (1989): Der Lohnsteuerhilfverein als Anbieter am grauen Steuerberatungsmarkt, in: Stbg, S. 298–300.
- Huber*, Oswald (1993): Beobachtung, in: Sozialwissenschaftliche Methoden, hrsg. v. Erwin Roth/Klaus Heidenreich, 3. völlig überarb. und erw. Aufl., München/Wien, S. 126–145.
- Huff*, Martin W. (1998): Werbung und freie Berufe, in: FAZ Nr. 177 v. 03.08.1998, S. 15.
- (1999): Nachdenken über Freiberufler – Editorial, in: Stbg, H. 5, S. III.
- Hummes*, Wolfgang (1979): Die rechtliche Sonderstellung der freien Berufe im Vergleich zum Gewerbe, Univ. Göttingen, Diss.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.) (2000): Wirtschaftsprüfer-Handbuch 2000. Handbuch für Rechnungslegung, Prüfung und Beratung, Band I, 12. Aufl., Düsseldorf.
- Jaeger*, Renate (1997): Verfassungsrechtliche Anstöße für die Weiterentwicklung des Rechts der Freien Berufe, in: Stbg, S. 211–216.
- (1999): Qualität der freien Berufsausübung. Vertrauen erarbeiten, in: DATEV magazin, H. 6, S. 12–14.
- Jany*, Hubert (1986): Die Bedeutung der steuerlichen Berater, insbesondere der steuerberatenden Berufe für mittelständische Gewerbetriebe. Eine empirische Untersuchung über den Bedarf an steuerlichen Beratungsdienstleistungen von kleinen und mittelgroßen Gewerbetrieben im Bezirk der Industrie- und Handelskammer zu Köln und Ergebnisse der Erhebung über den Bedarf an betriebswirtschaftlichen Beratungsdienstleistungen, Reihe: Steuer Wirtschaft und Recht, hrsg. v. Johannes Georg Bischoff/Alfred Kellermann, Band 24, Bergisch-Gladbach/Köln.
- Kaminski*, Horst (2000): Abschnitte A bis D, in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 2000. Handbuch für Rechnungslegung, Prüfung und Beratung, Band I, hrsg. v. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., 12. Aufl., Düsseldorf.
- Kapferer*, Rolf (1999): Schreckgespenst – Fortbildungsverpflichtung, in: Der Wirtschaftstreuhänder, H. 1, S. 19.

- Kaufmann, Arnd* (1996): Die Berufshaftpflichtversicherung des Steuerberaters, Reihe: Veröffentlichungen des Seminars für Versicherungswissenschaft der Universität Hamburg und des Vereins zur Förderung der Versicherungswissenschaft in Hamburg e.V., Reihe A Rechtswissenschaft, hrsg. v. Herbert Bernstein et al., Heft 89, Karlsruhe, zugl. Univ. Hamburg, Diss., 1996.
- Klandt, Heinz/Michalowski, Klaus* (1999): Existenz- und Unternehmensgründung: ein Thema für die Beratungspraxis des Steuerberaters, in: Finanz Betrieb, S. 100–105.
- Kleine-Cosack, Michael* (1986 a): Berufsständische Autonomie und Grundgesetz, Reihe: Studien und Materialien zur Verfassungsgerichtsbarkeit, hrsg. v. Christian Starck, Band 32, Baden-Baden.
- (1986 b): Antiquierte Standesrichtlinien. Reformbedürftigkeit des Standesrechts der rechtsberatenden Berufe, in: AnwBl., S. 502–512.
- (1996): Steuerberater im berufsrechtlichen Abseits: Mißachtung der Berufsfreiheit in der Praxis der Steuerberaterkammern und der Beschlüsse zur Berufsordnung, in: INF, S. 693–698 (Teil I) und S. 725–729 (Teil II).
- (1997 a): Bundesrechtsanwaltsordnung. Kommentar, 3. Aufl., München.
- (1997 b): Berufsrechtsdebakel der Satzungsversammlung der Steuerberater, in: INF, S. 436–442.
- (1999): Das Werberecht der rechts- und steuerberatenden Berufe. Die geltenden Regelungen für Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte und Notare, Freiburg i. Br. et al.
- Klug, Andreas* (1996): Dienstleistungsproduktion in Steuerberatungsbetrieben. Strukturen, Erfolgsfaktoren und theoretische Ansätze, Reihe: Dissertationsreihe, hrsg. v. Deutsches Steuerberaterinstitut e.V., Band 1, Bonn, zugl. Univ. München, Diss., 1995.
- Knabe, Frank* (1999): Die Chance gestalten, in: Forum Aktuell, Nr. 81 März/April 1999, (Beilage zu Forum, H. 2/1999).
- Knief, Peter* (1978): Neue Ansätze zur Bewertung von Wirtschaftsprüfer- und/oder Steuerberaterpraxen, in: DStR, S. 21–27.
- (1988): Die Entwicklung des Steuerberater-Marktes. Steuerberatung bis zum Jahr 2011, in: Siemens AG (Hrsg.), Die Entwicklung des Steuerberater-Marktes – Steuerberatung bis zum Jahr 2011, München, S. 11–102.
- (2000): Steuerberater- und Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2001, 19. Aufl., Stuttgart.
- Knoll, Walter* (1997): Steuerberater-Prüfung. Doppelbelastung durch Berufstätigkeit und Prüfungsvorbereitung eine Überforderung für viele Prüfungsbewerber, n. v. Hinweise an die Teilnehmer des Fernlehrganges zur Vorbereitung auf die Steuerberater-Prüfung 1997–1998, München.
- Köhler, Stefan A.* (1988): Das Werbeverbot für Rechtsanwälte und Steuerberater. Eine kritische Analyse aus betriebswirtschaftlicher Sicht, Reihe: Wirtschaftsrecht und Wirtschaftspolitik, hrsg. v. Ernst-Joachim Mestmäcker, Band 90, Baden-Baden.
- Kornblum, Udo* (1985): Zum Werbeverbot für die rechts- und wirtschaftsberatenden akademischen freien Berufe, in: BB, S. 65–76.

- Krause-Junk*, Gerold (Hrsg.) (1998): *Steuersysteme der Zukunft*. Und Johann-Heinrich-von-Thünen-Vorlesung: Rudolf Richter, *Neue Institutionenökonomik – Ideen und Möglichkeiten*, Reihe: Schriften des Vereins für Socialpolitik, Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Neue Folge Band 256, Berlin, zugl. Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Beiheft 6.
- Kudert*, Stephan (1999): *Steuerberatung. Betriebswirtschaftliche Grundlagen des Kanzleimanagements von Steuerberatungsunternehmen*, Bielefeld.
- Kugelstadt*, Rolf (1993): *Wohin geht die Reise? Berufspolitische Fragen und Sorgen*; in: Stbg, S. 153–154.
- Kuhls*, Clemens (1995): §§ 32–42 und 61–71, in: Kuhls, Clemens/Meurers, Th. [Vorname n. v.] et al., Herne u. a., S. 267–371 und 772–911.
- Kuhls*, Clemens/Meurers, Th. [Vorname n. v.] et al. (1995): *Steuerberatungsgesetz. Praktikerkommentar mit Schwerpunkten zum Berufsrecht der Steuerberater*, Herne u. a.
- Lang*, Evi (2000): *Kauf und Verkauf einer Steuerberatungspraxis. Bewertung des Praxiswerts aus praktischer Sicht*, in: StuB, S. 1140–1147.
- Lauster*, Peter (1993): *Arbeitet Ihr Steuerberater fürs Finanzamt? Oder für Sie?*, in: impulse, H. 10 (ohne Seitenangabe), so zit. in Merz, G. J. (1995), S. 30.
- Lehwald*, Klaus-Jürgen (1998): *Gebührenrecht*, in: Pelka, Jürgen/Niemann, Walter, Beck'sches Steuerberater-Handbuch 1998/99, 7. Aufl., München, S. 1891–1934 (= Teil V Rdn. 1–58).
- Loitsberger*, Erich (1966): *Treuhand- und Revisionswesen*, 2., überarb. und erw. Aufl., Stuttgart.
- (1975): *Zur Theorie der Steuerberatung. Die Steuerberatung als spieltheoretisches Problem*, in: JfB, S. 81–105 und 145–159.
- Lorch*, Bernhard (1999): *Umsätze und Kosten in Steuerberatungskanzleien. Der steuerberatende Beruf im Vergleich mit anderen freien Berufen*, in: DSWR, S. 1–4.
- Lücht*, Günther van de (1994): *Jagd auf Existenzgründer. Die gefährlichsten Gegner des Jungunternehmers von B bis Z*, 2. überarb. Aufl., Berlin.
- Lutz*, Dieter/App, Michael (1997): *Das Leistungsangebot der Steuerberaterkanzlei jenseits des klassischen Kernbereichs der Deklarationsberatung. Chancen und Aufgaben der Berater-schaft*, in: StB, S. 100–106.
- Machiavelli*, Niccolò (1532): *Il Principe*, in: *Der Fürst „Il Principe“*, deutsche Übersetzung von Rudolf Zorn (Hrsg.), 6. Aufl. Stuttgart 1978.
- Mack*, Alexandra (1993): *Steuerberaterrecht in der EG*, in: Becker, Matthias/Streck, Michael et al., *Steuerberatung in der Europäischen Gemeinschaft*, hrsg. v. Michael Streck/Deutsches Steuerberaterinstitut, Bonn, S. 145–157.
- Mandl*, Gerwald/Rabel, Klaus (1997): *Unternehmensbewertung. Eine praxisorientierte Einführung*, Wien.
- Maxl*, Peter (1998): *Ausgewählte Fragen zum Werberecht der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer. Anzeigen, Mailing, Informationsveranstaltungen, Sponsoring*, in: WPK-Mitt., S. 114–122.
- (2000): *Siebtes Steuerberatungsänderungsgesetz*, in: NWB, F. 30, S. 1287–1292, [Laufende Seitennummerierung des Jahrgangs S. 2735–2740].

- Mayer, Horst/Goez, Christoph* (1997): Steuerberatergebührenverordnung. Handkommentar für die tägliche Praxis, unter Mitarbeit v. Harro Muuss/Walter Jost, Bielefeld.
- Mayer, Horst/Pommerening, Sylke/Kitzing, Silke* (1997): Qualitätssicherung in Steuerberatungskanzleien, Reihe: Dresdner Beiträge zu Revision und Steuerlehre, hrsg. v. Dresdner Forum für Revision und Steuerlehre e.V., Band 10, 2. Aufl., Dresden.
- Meng, Dietrich* (1991): Berufsrecht der Steuerberater, Heidelberg.
- (1996): Die Steuerberater-Eignungsprüfung für EG-Bewerber, in: *SteuerStud*, S. 294–295.
- Merz, Gerd J.* (1994): Unternehmens- und Mitarbeiterführung in der Steuerberatungspraxis, in: *DSWR*, Sonderheft 1994, S. 39–46.
- (1995): Optimales Marketing für Steuerberater, Ludwigshafen.
- (1996): Optimale Mitarbeiterführung für Steuerberater, Ludwigshafen.
- Michalski, Lutz* (1989): Der Begriff des freien Berufs im Standes- und im Steuerrecht, Köln.
- Mittelsteiner, Karl-Heinz* (1997): Satzung über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe der Steuerberater und der Steuerbevollmächtigten, kommentiert und erläutert von Steuerberater Karl-Heinz Mittelsteiner, Beihefter zu: *DStR*, H. 43.
- Mittelsteiner, Karl-Heinz/Hund, Thomas* (1997): Zeitungsanzeigen von Steuerberatern nur bei sachlicher Veranlassung?, in: *DStR*, S. 219–224.
- Moxter, Adolf* (1983): Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensbewertung, 2., vollständig umgearbeitete Aufl., Wiesbaden.
- Müller, Ursula* (1995): Die Partnerschaftsgesellschaft – Eine Rechtsform für freie Berufe aus der Sicht der freiberuflichen Leistung, in: *FR*, S. 402–407.
- Niehues, Karl* (1994): Marketingorientiertes Controlling in Steuerberater-Praxen, in: *DStR*, S. 372–376.
- Oberste Finanzbehörden der Länder (Hrsg.) (2000): Lohnsteuer 2001. Kleiner Ratgeber für Lohnsteuerzahler, [ohne Verlagsort].
- Ohnewald, Helmut* (1992): Das Verbot der berufswidrigen Werbung für die steuerberatenden Berufe heute und seine Entwicklung in der Europäischen Gemeinschaft ab 1993, in: *Stbg*, S. 102–106.
- o.V.* (1995): Bilanzbuchhalter fordern mehr Kompetenz, in: *FAZ* Nr. 113 v. 16.05.1995, S. 22.
- o.V.* (1997 a): Panne bei diesjähriger Steuerberaterprüfung, in: *FAZ* Nr. 245 v. 22.10.1997, S. 18.
- o.V.* (1997 b): Alte Prüfung vorgelegt, in: *Wirtschaftswoche* Nr. 44 v. 23.10.1997, S. 12.
- o.V.* (1997 c): Komplizen dringend gesucht, in: *DM*, H. 10, S. 14–18.
- o.V.* (1997 d): Die Berufsexamina: Eine harte Nuß, in: *Praxisführer Deutschland*, Dez. 1997, [ohne Seitenangabe].
- o.V.* (1999): Bericht über den Arbeitskreis „Honorare“ anlässlich der Beiratssitzung am 16. Juni 1999, in: *WPK-Mitt.*, S. 180–181.
- Pasch, Helmut* (1997 a): Zertifizierung eines Qualitätsmanagementsystems ein „Muß“? Die Zertifizierung von QM-Systemen nach DIN EN ISO 9001 ff., in: *Stbg*, S. 313–324.

- (1997 b): Die Implementierung eines Qualitätsmanagementsystems nach DIN EN ISO 9001 ff. in Steuerberatungskanzleien. Eine Analyse der Eignung eines Qualitätsmanagementsystems nach DIN EN ISO 9000 ff. als Instrument zur Qualitätssicherung im Rahmen der Kanzleiführung im Freien Beruf des Steuerberaters, Reihe: Dissertationsreihe, hrsg. v. Deutsches Steuerberaterinstitut e.V., Band 3, Bonn, zugl. Univ. Augsburg, Diss.
- Pausch*, Alfons (1984): Die historische Dimension des steuerberatenden Berufes. Neue Forschungsergebnisse zur Kulturgeschichte der Steuerberatung, in: StB, S. 129–137.
- Pausch*, Alfons/*Kumpf*, Johann Heinrich (1984): Illustrierte Geschichte des steuerberatenden Berufes, hrsg. v. Karl-Heinz Mittelsteiner, Köln.
- Peemöller*, Volker H./*Geiger*, Thomas/*Beinroth*, Jürgen (1999): Mandatspolitik in der Steuerberaterpraxis unter Berücksichtigung von Aspekten der Qualitätssicherung, in: DStR, S. 2045–2052.
- Peemöller*, Volker H./*Meyer-Pries*, Lars (1998): Bewertung von Steuerberatungskanzleien. Koexistenz von Umsatzwertmethode und Ertragswertverfahren?, in: DSWR, S. 78–83.
- Pelka*, Jürgen/*Niemann*, Walter (1998): Beck'sches Steuerberater-Handbuch 1998/99, hrsg. v. Deutsches wissenschaftliches Steuerinstitut der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten e.V., 7. Aufl., München.
- Pelka*, Jürgen/*Rohde*, Wolf-G. (1998): Adressenverzeichnis, in: Pelka, Jürgen/Niemann, Walter, Beck'sches Steuerberater-Handbuch 1998/99, 7. Aufl., München, S. 2069–2122 (= Teil X Rdn. 1–14).
- Pestke*, Axel (1996): Der Steuerberatungsvertrag als Rechts- und Marketinginstrument, in: Stbg, S. 34–37.
- Pinne*, Jürgen (1999): Warnung vor der Ausdehnung der Befugnisse von Lohnsteuerhilfvereinen und Bilanzbuchhaltern, so zit. v. o.V., in: Stbg, S. 541.
- Platz*, Jürgen (1997): Veräußerung und Übertragung von Steuerberater- und Wirtschaftsprüferpraxen, in: DStR, S. 1465–1468.
- Pohlmann*, Hans-R. (1999), Verfassungsrechtliche Anstöße für die Weiterentwicklung des Rechts der Freien Berufe (Zusammenfassung einer Rede v. Jaeger, Renate anlässlich des Verbandstages des Steuerberaterverbandes Hessen am 23.03.1999 in Frankfurt am Main, in: Stbg, S. 147–248.
- Putzo*, Hans (1999): §§ 433–630 BGB, in: Palandt. Bürgerliches Gesetzbuch, bearb. v. Peter Bassenge/Uwe Diederichsen et al., 59. neubearb. Aufl., München, S. 490–711.
- Rehbinder*, Manfred/*Jungraithmayr*, Martin (2000): Das Wettbewerbsverbot im Arbeitsrecht, in: NWB, F. 26, S. 3785–3798, [Laufende Seitennummerierung des Jahrganges S. 3753–3766].
- Richter*, Heinz (1998): Die berufspraktischen Voraussetzungen für die Zulassung zur Steuerberaterprüfung, in: DStR, S. 1810–1812.
- Richter*, Heinz/*Richter*, Horst (1999): Rechtsbehelfsaussichten bei nichtbestandener (mündlicher) Steuerberaterprüfung. Anmerkungen zum BFH-Urteil v. 21.1.1999 (BStBl II, 242), in: SteuerStud, S. 440–441.
- Richter*, Rudolf (1998): Neue Institutionenökonomik – Ideen und Möglichkeiten, in: Krause-Junk, Gerold (Hrsg.), Steuersysteme der Zukunft. Und Johann-Heinrich-von-Thünen-Vorlesung: Rudolf Richter: Neue Institutionenökonomik – Ideen und Möglichkeiten, Reihe:

- Schriften des Vereins für Socialpolitik, Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Neue Folge Band 256, Berlin, zugl. Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Beiheft 6, S. 323–355.
- Richter, Rudolf/Bindseil, Ulrich* (1995): Neue Institutionenökonomik, in: WiSt, S. 132–140.
- Römermann, Volker/Beckmann, Marcus* (2000): Berufsrechtliche Zulässigkeit von Kostenvoranschlägen und Beauty Contests durch Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, in: INF, S. 374–376.
- Röthig, Iris* (1997): Nicht im Griff. Was leisten Steuerberater und Lohnsteuerhilfvereine?, in: DM, H. 10, S. 24–27.
- Rose, Gerd* (1969): Steuerberatung und Wissenschaft. Gedanken anlässlich des 50jährigen Bestehens der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: Steuerberater-Jahrbuch 1969/70, zugleich Bericht über den XXI. Fachkongreß der Steuerberater der Bundesrepublik Deutschland, Köln, 10. bis 12. November 1969, hrsg. v. Gerhard Thoma/O. H. Zacharias/Ursula Niemann, Köln, S. 31–66.
- (1976): Steuerberatung und Steuerberatungswesen, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, hrsg. von Erwin Grochla/Waldemar Wittmann, 4. völlig neu gestaltete Aufl., Stuttgart, Sp. 3754–3760.
- (1989): Einführung in den Beruf des Steuerberaters, Köln.
- (1995) Einführung in den Beruf des Steuerberaters, 2., überarb. Aufl., Köln.
- (1996 a) Konsiliarisch unterstützte Steuerberatung – ein Wettbewerbsinstrument für persönlich geführte Steuerberatungspraxen, in: Stbg, S. 83–84.
- (1996 b): Ergebnisse der Steuerberater-Prüfung 1995 – Segen oder Schande für den Berufsstand? Diskussionsbeitrag, in: Stbg, S. 558.
- Roth, Erwin/Heidenreich, Klaus* (Hrsg.) (1993): Sozialwissenschaftliche Methoden, 3. völlig überarb. und erw. Aufl., München/Wien.
- Rudel, Meinhard* (1979): Praxis der Steuerberatungsbetriebe: Organisationsstruktur, Mandanten und Leistungsprogramm. Eine empirische Untersuchung über Stand und Entwicklungschancen der steuerberatenden Berufe, Reihe: Steuerberatung – Betriebsprüfung – Unternehmensbesteuerung, Schriften zur betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, hrsg. v. Wilhelm H. Wacker, Band 7, Berlin.
- Rückle, Dieter* (1967): Zur Diskussion um die Selbständigkeit der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, BFuP, S. 36–48.
- (1975): Interessenausgleich und wirtschaftliche Aufgabenteilung bei der Entwicklung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung, in: ZfbF, S. 517–537.
- (1983): Normative Theorie der Steuerbilanzpolitik, Reihe: Veröffentlichungen der Kommission für Sozial- und Wirtschaftswissenschaften, hrsg. v. Wilhelm Weber, Band 18, Wien.
- (1995): Bestellung und Auswahl des Abschlussprüfers. Zur ökonomischen Analyse des Rechts der Rechnungslegung, in: Unternehmenstheorie und Besteuerung. Festschrift zum 60. Geburtstag von Dieter Schneider, hrsg. v. Rainer Elschen/Theodor Siegel/Franz W. Wagner, Wiesbaden, S. 495–514.

- (1996): Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA). Stand und Entwicklungsmöglichkeiten im Rahmen des Gesamtsystems der Unternehmensführung, in: Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensführung (GoF) für die Unternehmensleitung (GoU), Überwachung (GoÜ) und Abschlussprüfung (GoA), Sonderheft 36/96 der ZfbF, hrsg. v. Axel von Werder, S. 107–148.
- (2000): Die Abschlußprüfung im Gesamtsystem der Unternehmensüberwachung. Problemaufriß und Reformvorschläge, in: Fortschritte im Rechnungswesen. Vorschläge für Weiterentwicklungen im Dienste der Unternehmens- und Konzernsteuerung durch Unternehmensorgane und Eigentümer. Gerhard Seicht zum 60. Geburtstag, hrsg. v. Otto A. Altenburger/Otto Janschek/Heinrich Müller, 2. Aufl., Wiesbaden, S. 169–210.
- Rückle, Dieter/Schmitz, Eckhard* (2002): Betriebsprüfungsstellen der Finanzverwaltung, in: Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, hrsg. v. Wolfgang Ballwieser/Adolf G. Coenenberg/Klaus v. Wsocki, 3. Aufl., Stuttgart, Sp. 346–352.
- Sattler, Wolfgang* (1997): Kalkulation von Stundensätzen, in: Kanzleiführung professionell, H. 6, S. 3–7.
- Scharl, Hans-Peter* (1992): Erfolgsfaktoren der betriebswirtschaftlichen Beratung mittelständischer Unternehmen durch die steuerberatenden Berufe. Analysen und Empfehlungen auf der Grundlage einer empirischen Untersuchung, Köln, zugl. Univ. Passau, Diss.
- Scharl, Hans-Peter/Niederer, Thomas/Faltermeier, Sonja* (1998): Anforderungsprofil mittelständischer Unternehmer an ihren steuerlichen Berater. Ergebnisse einer empirischen Untersuchung im Bereich der IHK für München und Oberbayern, Beilage 1/1998 zu: NWB, H. 4.
- Schick, Walter* (1985): Die Ausbildung zur „unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen“ in verfassungsrechtlicher Sicht, in: StuW, S. 172–183.
- Schiefer, Wolfgang* (1991): Marketing für Freie Berufe, in: der freie beruf, H. 10, S. 19–26.
- Schmittmann, Jens M.* (2001): Aktuelle Entwicklungen im Recht des Internets, in: NWB, F. 28, S. 929–942, [Laufende Seitennummerierung des Jahrgangs S. 2785–2798].
- Schmitz, Helmut* (1998): 1998 – Neue Herausforderungen an die Steuerberater, in: Stbg, S. 72–77.
- (1999): Kein geordnetes Konzept bei der Vielzahl von Reformvorschlägen und Nachbesserungen, in: Stbg, S. 502–505.
- Schmoller, Gustav* (1900): Grundriß der allgemeinen Volkswirtschaftslehre. Erster, größerer Teil, Leipzig.
- Schönfelder, Jonas* (1989): Steuerberatung – Qualität mangelhaft, in: Wirtschaftswoche, Nr. 9 v. 24.02.1989, S. 175.
- Schoor, Hans Walter* (1998): Geschäfts- und Praxiswertabschreibung, in: StB, S. 301–308.
- Schroer, Heinrich J.* (1999 a): Wettbewerbsvereinbarungen durch Steuerberater – Teil I. Vereinbarungen mit Angestellten, in: INF, S. 115–122.
- (1999 b): Wettbewerbsvereinbarungen durch Steuerberater – Teil II. Freie Mitarbeiter, Sozietäten, Gesellschaften, in: INF, S. 148–151.
- Schuhmann, Walter/Abel, Christian* (1996): Nochmals: Sind Informationsanzeigen von Steuerberatern ohne besonderen Anlaß zulässig? Stellungnahme zum Aufsatz von Meyer in Stbg Nr. 10/1995 S. 561 f., in: Stbg, S. 87–88.

- Schulz, Guido* (1980): Steuerberatungslehre in den Vereinigten Staaten von Amerika und der Bundesrepublik Deutschland. Eine empirisch-komparative Untersuchung über die in den beiden Staaten bestehenden Aus- und Fortbildungsmöglichkeiten für Steuerberater. Reihe: Schriftenreihe „Besteuerung der Unternehmung“, hrsg. v. Gerd Rose, Band 10, Wiesbaden.
- Schwarze, Jürgen* (Hrsg.) (2000a): EU-Kommentar, Baden-Baden.
- (2000b): Art. 1 EGV, in: EU-Kommentar, hrsg. v. Jürgen Schwarze, Baden-Baden, S. 233–237.
- Seischab, Hans/Schwantag, Karl* (1958): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3., völlig neu bearb. Aufl., Stuttgart.
- Siemens AG* (Hrsg.) (1998): Die Entwicklung des Steuerberater-Marktes – Steuerberatung bis zum Jahr 2011, München.
- Späth, Wolfgang* (1996a): Mandatsakquisition und Werbeverbot, in: INF, S. 311–314.
- (1996b): Die Bedeutung des Verbots berufswidriger Werbung im Rahmen von Presseberichten über den Steuerberater und/oder Vorgänge in seiner Kanzlei, in: DStR, S. 1381–1383.
- (1999): Das zeitliche Tätigkeitsverbot ehemaliger Finanzbeamter für bestimmte Mandanten nach der Bestellung als Steuerberater, in: DStZ, S. 33–39.
- Stalf, Jörg* (1996): Steuerumgehung als Mittel der Steuerberatung? Eine Untersuchung der berufsrechtlichen und SteuerStrafrechtlichen Zulässigkeit der Steuerumgehung als Mittel der Steuergestaltungsberatung durch den Steuerberater, Freie Univ. Berlin, Diss.
- Statistisches Bundesamt (1998): Kostenstruktur bei Rechtsanwälten und Anwaltsnotaren, bei Wirtschaftsprüfern, vereidigten Buchprüfern, Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten, bei Architekten und Beratenden Ingenieuren 1995, Fachserie 2, Reihe 1.6.2, Unternehmen und Arbeitsstätten, Wiesbaden.
- Stein, Gabriele* (1998): Angriff aufs Monopol, in: Capital, H. 6, S. 250–259.
- Steuerberaterkammer Berlin (1995): Bericht des Vorstandes der Steuerberaterkammer Berlin vom 15.05.1995, so zit. in Schuhmann W./Abel C. (1996), S. 88.
- Steuerberaterkammer Rheinland-Pfalz (2000a): Mitgliederstand per 1.1.2000, in: KM, H. 3, S. 5.
- (2000b): Fristverlängerungen, in: KM, H. 3, S. 9.
- (2000c): Strukturdaten des steuerberatenden Berufes zum 31.12.1999, in: KM, H. 4, S. 11.
- (2001): Mitgliederstand bundesweit zum 1. Januar 2001, in: KM, H. 2, S. 30.
- (Hrsg.) (o. J.): Berufsrechtliches Handbuch, Lsbls., Stand: April 2001.
- Steuerberaterkammer Stuttgart (Hrsg.) (1995): Der Steuerberater – ein verantwortungsvoller Beruf. Festschrift für Hermann Oettinger, Stuttgart.
- Steuerberaterkammer Westfalen-Lippe (1998): Ergebnis der Steuerberaterprüfung 1997, in: MBI, H. 2, S. 4.
- (2000): Ergebnis der Steuerberaterprüfung 1999, in: MBI, H. 2, S. 33.
- (2001): Ergebnis der Steuerberaterprüfung 2000, in: MBI, H. 2, S. 22.

- Steuerberaterverband Rheinland-Pfalz e.V./Fachhochschule Worms (Hrsg.) (2000): Perspektiven der Besteuerung. Perspektiven des Berufsstandes der Steuerberater. Tagungsband zum 1. Steuertag der Fachhochschule Worms, bearb. v. Katrin Reinmöller/Bernd Geißendörfer, Worms.
- Taupitz, Jochen (1991): Die Standesordnungen der freien Berufe. Geschichtliche Entwicklung, Funktionen, Stellung im Rechtssystem, Berlin/New York, zugl. Univ. Göttingen, Habil.-Schr.
- Thoma, Gerhard/Zacharias O.H./Niemann, Ursula, (1969), Steuerberater-Jahrbuch 1969/70, zugleich Bericht über den XXI. Fachkongreß der Steuerberater der Bundesrepublik Deutschland, Köln, 10. bis 12. November 1969, Köln 1969.
- Tiemann, Susanne (1995): Der Steuerberater in Europa, in: Steuerberaterkammer Stuttgart (Hrsg.), Der Steuerberater – ein verantwortungsvoller Beruf. Festschrift für Hermann Oettinger, Stuttgart, S. 25–31.
- Tipke, Klaus (1996): §§ 149–153 AO, in: Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm (1996): Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung. Kommentar zur AO und FGO (ohne SteuerStrafrecht), 16. Aufl., Köln, Lsbls., Stand: April 2001, §§ 149–153, S. 1–58.
- Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm (1996): Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung. Kommentar zur AO und FGO (ohne SteuerStrafrecht), 16. Aufl., Köln, Lsbls., Stand: April 2001.
- Tönnies, Wolfgang (1998 a): Anmerkung zum Urt. des BGH v. 15.12.1997 – Stb St (R) 5/97, in: Stbg, S. 80.
- (1998 b): A-B-C Analyse einmal anders, in: Der Honorar-Brief für Steuerberater, hrsg. v. Wolfgang Tönnies, Nr. 9 a/98 v. 01.09.1998, S. 3–4.
- (1999): Die Zukunft hat begonnen: Steuerberater-Hotline 0190/...!, in: Der Honorar-Brief für Steuerberater, hrsg. v. Wolfgang Tönnies, Nr. 6/99 v. 30.06.1999, S. 1–2.
- Uhlir, Helmut (1974): Strukturanalyse der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsbetriebe. Empirische Untersuchungen in Österreich, der BRD, den USA und Großbritannien, Reihe: Forschungsergebnisse aus dem Revisionswesen und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, hrsg. v. Erich Loitlsberger, Band 1, Berlin.
- Upmeyer, Jochen (1999): Bericht über den Arbeitskreis „Berufsrecht (Berufssatzung)“ anläßlich der Beiratssitzung am 5. November 1998, in: WPK-Mitt., S. 47.
- Verbeek, Eckhard (1986): Steuerberatung außerhalb der steuerberatenden Berufe. Rechtliche Grenzen und praktische Erscheinungsformen des Steuerberatungsangebots durch die Träger beschränkter Steuerberatungsbefugnis, Reihe: Steuer Wirtschaft und Recht, hrsg. v. Johannes Georg Bischoff/Alfred Kellermann, Band 25, Bergisch-Gladbach/Köln.
- Verlag für Deutsche Steuerberater AG Offenburg (Hrsg.) (1999): Steuerberatungsvertrag (Mustervertrag), in: Neumandat Mandatsbedingungen, Diskette Stand Februar 1999 [Abdruck Mustervertrag siehe Anhang 2].
- Vogt, Fritz (2000): Rückblick und Ausblick, in: 50 Jahre erfolgreiche berufsständische Arbeit, hrsg. v. Steuerberaterverband Rheinland-Pfalz, Mainz, S. 3–12.
- Vollmer, Raimund (1991): Das Milliarden-Mandat. Wie die Informationsgenossenschaft der Steuerberater die deutsche Wirtschaft prägte – Die Geschichte der DATEV, Frankfurt.

- Wacker, Eberhard (1994): Möglichkeiten eines Marketing steuerberatender Unternehmen, Univ. Erlangen-Nürnberg, Diss.
- Wacker, Wilhelm H. (1970): Methodologisch-systematische Probleme des Revisions- und Treuhandwesens sowie der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: BFuP, S. 321–352.
- Wahl, Adalbert (1999): Bericht über den Arbeitskreis „Honorare“ anlässlich der Beiratssitzung am 5. November 1998, in: WPK-Mitt., S. 47–48.
- Wehmeier, Wolfgang (1996): Praxisübertragung in wirtschaftsprüfenden und steuerberatenden Berufen, 3. Aufl., Bonn.
- (1997): Veräußerung einer Steuerberater-Praxis, in: DSWR, S. 230–234.
- (2000): Praxisveräußerung und Praxisnachfolge. Freiberufliche Kooperationsformen, n. v. Manuskript zum gleichnamigen Vortrag bei der Steuerberaterakademie Rheinland-Pfalz am 18.05.00 in Koblenz, Mainz.
- Weisbrodt, Michael (1997): Ein Milliardenmarkt wird aufgemischt, in: impulse, H. 12, S. 170–173.
- Werder, Axel von (Hrsg.) (1996): Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensführung (GoF) für die Unternehmensleitung (GoU), Überwachung (GoÜ) und Abschlussprüfung (GoA), Sonderheft 36/96 der ZfbF.
- Westermann, Holger (2000): Zukunftsperspektiven der steuerberatenden Berufe, in: Perspektiven der Besteuerung. Perspektiven des Berufsstandes der Steuerberater, hrsg. v. Steuerberaterverband Rheinland-Pfalz e.V./Fachhochschule Worms, Worms, S. 77–92.
- Wiedenhöfer, Jürgen/Quiévreux, Steffen (1998): Das Client Information System von Financial Services. Wissen ist für Mandanten da, in: PwCtakeoff (hrsg. v. PwC Deutsche Revision), H. 12, S. 10.
- Williamson, Oliver E. (1975): Markets and Hierarchies. Analysis and Antitrust Implications. A Study in the Economics of Internal Organization, New York.
- Wirtschaftsprüferkammer (1999): Bericht über die Durchsicht der im Bundesanzeiger 1998 veröffentlichten und hinterlegten Abschlüsse sowie Zusammenstellungen der Einschränkungen und Zusätze in Bestätigungsvermerken durch die Wirtschaftsprüferkammer, in: Beilage zu WPK-Mitt. H. 2/1999.
- Wittsiepe, Richard (1997): Entwicklungstendenzen im Markt für Steuerberatung, in: NWB, H. 26, Meinungen-Stellungnahmen, [Laufende Seitennummerierung des Jahrgangs S. 2117–2120].
- Wöhe, Günter (1993): Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 18., überarb. und erw. Aufl., München.
- Wunram, Stefan (1994): Der Weg zur Kanzlei mit unverwechselbarem Profil. Strategie zur Mandantenbindung und Mandantengewinnung, in: DSWR, S. 211–216.

Rechtsquellenverzeichnis

A. Nationale Gesetze

(Die Steuergesetze berücksichtigen mindestens die Rechtsentwicklung bis zum 01.08.2001, die übrigen Gesetze mindestens bis zum 15.06.2001)

Gesetz zur Entlastung des Bundesfinanzhofs (BFHEntlG) v. 08.07.1975 (BGBl. I S. 1861), zuletzt geändert durch Gesetz v. 17.12.1999 (BGBl. I S. 2447).

Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) v. 18.08.1896 (RGBl. S. 195), zuletzt geändert durch Gesetz zur Beendigung der Diskriminierung gleichgeschlechtlicher Gemeinschaften: Lebenspartnerschaften v. 16.02.2001 (BGBl. I S. 266).

Einkommensteuergesetz 1997 (EStG), in der Fassung der Bekanntmachung v. 16.04.1997 (BGBl. I S. 821), zuletzt geändert durch Altersvermögensgesetz v. 29.06.2001 (BGBl. I S. 1310).

Gesetz über Fernabsatzverträge und andere Fragen des Verbraucherrechts sowie zur Umstellung von Vorschriften auf Euro v. 27.06.2000 (BGBl. I S. 897).

Gesetz zur Änderung der Reichsabgabenordnung v. 29.04.1964 (BGBl. I S. 297).

Gesetz zur Beendigung der Diskriminierung gleichgeschlechtlicher Gemeinschaften: Lebenspartnerschaften v. 16.02.2001 (BGBl. I S. 266).

Gesetz zur Verhütung von Mißbräuchen auf dem Gebiete der Rechtsberatung v. 13.12.1935 (RGBl. I S. 1478).

Gewerbsteuergesetz 1999 (GewStG) in der Fassung der Bekanntmachung v. 19.05.1999 (BGBl. I S. 1010, ber. BGBl. I S. 1491), zuletzt geändert durch Steuer-Euroglättungsgesetz v. 19.12.2000 (BGBl. I S. 1790).

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (GG) v. 23.05.1949 (BGBl. S. 1), zuletzt geändert durch Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes v. 16.07.1998 (BGBl. I S. 1822).

Handelsgesetzbuch (HGB) v. 10.05.1897 (RGBl. S. 219), zuletzt geändert durch Gesetz zur Namensaktie und zur Erleichterung der Stimmrechtsausübung v. 18.01.2001 (BGBl. I S. 123).

Gesetz über Partnerschaftsgesellschaften Angehöriger Freier Berufe (Partnerschaftsgesellschaftsgesetz – PartGG) v. 25.07.1994 (BGBl. I S. 1744), zuletzt geändert durch Gesetz vom 22.07.1998 (BGBl. I S. 1878).

Prüfungsordnung für Wirtschaftsprüfer (PrüfO) v. 31.07.1962 (BGBl. I S. 529), zuletzt geändert durch Verordnung zur Änderung der Prüfungsordnung für Wirtschaftsprüfer und zur Änderung anderer Prüfungsordnungen v. 22.02.1995 (BGBl. I S. 233).

Steuerberatungsgesetz (StBerG), in der Fassung der Bekanntmachung v. 04.11.1975, BGBl. I S. 2735, zuletzt geändert durch Altersvermögensgesetz v. 26.06.2001 (BGBl. I S. 1310).

Erstes Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes v. 26.08.1969 (BGBl. I S. 1411).

Zweites Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes v. 11.08.1972 (BGBl. I S. 1401).

Drittes Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes v. 24.06.1975 (BGBl. I S. 1509).

Viertes Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes v. 09.06.1989 (BGBl. I S. 1062).

Fünftes Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes v. 13.12.1990 (BGBl. I S. 2756).

Sechstes Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes v. 24.06.1994 (BGBl. I S. 1387).

Gesetz zur Änderung von Vorschriften über die Tätigkeit der Steuerberater (7. StBÄndG) v. 24.06.2000 (BGBl. I S. 874).

Gebührenordnung für Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften (Steuerberatergebührenverordnung – StBGebV) v. 17.12.1981 (BGBl. I S. 1442), zuletzt geändert durch Gesetz zur Umstellung des Kostenrechts und der Steuerberatergebührenverordnung auf Euro v. 27.04.2001 (BGBl. I S. 751).

Bundesgesetz über die Wirtschaftstreuhandberufe (Wirtschaftstreuhandberufsgesetz – WTBG) v. 09.04.1999 (BGBl. für die Republik Österreich I S. 465).

B. Nationale Verordnungen und Richtlinien

(in chronologischer Reihenfolge)

Erlass des Reichsministers der Finanzen v. 06.04.1933 – S 1144 – 93 III R (so zit. in Begründung zum Entwurf eines Gesetzes über die Zulassung von Steuerberatern in RStBl. 1933, S. 414).

Verordnung zur Ausführung des Gesetzes zur Verhütung von Mißbräuchen auf dem Gebiete der Rechtsberatung v. 13.12.1935 (RGBl. I S. 1481).

Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften (DVStB) v. 12.11.1979 (BGBl. I S. 1922), zuletzt geändert durch das Gesetz zur Änderung von Vorschriften über die Tätigkeit der Steuerberater (7. StBÄndG) v. 24.06.2000 (BGBl. I S. 874).

Verordnung über die Hilfeleistung in Steuersachen (StBerO) v. 27.06.1990 (GBl. der DDR, Sonderdruck Nr. 1455).

Erlaß betr. Unterrichtung der Berufskammern und sonst zuständiger Stellen über Berufspflichtverletzungen der in den §§ 3 und 4 Nr. 1 und 2 StBerG genannten Personen nach § 10 StBerG (Gleichlautender Ländererlaß) Stand: 01.08.1990 (in: Beck'sche Textausgaben „Steuererlasse“, Lsbls., Stand: 01.07.2001, 800 § 30/12).

Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen v. 15.01.1995 – IV B 2 – S 2172 – 15/94 (BStBl. I S 14).

Ursprüngliche Fassung der Satzung über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe der Steuerberater und der Steuerbevollmächtigten (Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer – BOSTB) v. 18.11.1996 (Beilage 1/1997 zu NWB H. 12).

Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen v. 26.02.1997 – IV A – S 0897 – 11/97 zur früheren Fassung der BOSTB (veröffentlicht in: Kleine-Cosack M. (1999), S. 198–200; auszugswise veröffentlicht in Beilage 1/1997 zu NWB H. 12).

Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen v. 03.03.1997 zur Anrechnung berufspraktischer Tätigkeiten von Wirtschaftsprüfungsassistenten (so zit. in: o.V. „Anerkennung berufspraktischer Tätigkeiten von Wirtschaftsprüfungsassistenten“, WPK-Mitt. 1997, S. 140–141).

Satzung über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe der Steuerberater und der Steuerbevollmächtigten (Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer – BOSTB) v. 02.06.1997 (DStR 1997, Beihefter zu H. 26), zuletzt geändert durch Beschluss der Satzungsversammlung vom 08.11.2000 (DStR 2001, S. 551–552).

Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder. Praktische Tätigkeit auf dem Gebiet der von den Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwalteten Steuern als Voraussetzung für die Zulassung zur und die Befreiung von der Steuerberaterprüfung (Berücksichtigung von Teilzeitarbeit, Übergangsregelung) v. 12.01.1999 (BStBl. I S. 151).

Betriebsprüfungsordnung (BpO 2000) v. 15.03.2000, Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung (BAnz. Nr. 58 S. 4898, BStBl. I S. 368).

Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden über Steuererklärungsfristen v. 02.01.2001 (BStBl. I S. 62).

Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zum Umfang der Beratungsbefugnis der Lohnsteuerhilfevereine v. 23.03.2001 (BStBl. I S. 246).

C. Internationale Rechtsquellen

Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft v. 25.03.1957 (EGV) (BGBl. II S. 766, ber. S. 1678 und 1958 II S. 64) in der konsolidierten Fassung v. 02.10.1997, ABl. Nr. C 340, S. 145.

Anerkennungsrichtlinie: Richtlinie des Rates der EG v. 21.12.1988 über die allgemeine Regelung zur Anerkennung der Hochschuldiplome, die eine mindestens dreijährige Berufsausbildung abschließen (ABl. Nr. L 19, 1989, S. 16).

Berufsordnung der Steuerberater in Europa. Empfehlungen der Confédération Fiscale Européenne, der Vereinigung der steuerberatenden Organisationen der europäischen Länder, an ihre Mitgliedsorganisationen und an die Regierungen der europäischen Länder, verabschiedet von der Generalversammlung der Confédération Fiscale Européenne am 13.09.1991 (DSWR 1992, S. 10–11 = Steuerberaterkammer Rheinland-Pfalz (Hrsg.), Berufsrechtliches Handbuch, Lsbls., Stand: April 2001, Nr. 3.2).

D. Rechtsprechung

1. Europäischer Gerichtshof

Urt. v. 02.10.1997 – C – 100/95, Stbg 1998, S. 119–121.

2. Bundesverfassungsgericht

- Urt. v. 13.02.1964 – 1 BvL 17/61, 1 BvR 494/60, 128/61, BVerfGE 17, S. 232–252.
Beschl. v. 15.02.1967 – 1 BvR 569, 589/62, NJW 1967, S. 1317–1318.
Beschl. v. 18.06.1980 – 1 BvR 697/77, BStBl. II 1980, S. 706–715.
Beschl. v. 14.07.1987 – 1 BvR 537/81, BVerfGE 76, S. 171–196 = NJW 1988, S. 191.
Beschl. v. 14.07.1987 – 1 BvR 362/76, BVerfGE 76, S. 196–210.
Beschl. v. 08.11.1995 – 1 BvR 1478/94, Stbg 1996, S. 84–86.
Beschl. v. 22.05.1996 – 1 BvR 744/88, 60/89, 1519/91, BVerfGE 94, S. 372–400.

3. Zivilgerichte

- RGZ, Urt. v. 11.06.1907 – Rep. III. 21/07, RGZ 66, S. 143–153.
BGH, Urt. v. 20.01.1982 – IV a ZR 314/80, DStR 1982, S. 297–299.
BGH, Urt. v. 15.12.1997 – Stb St (R) 5/97, Stbg 1998, S. 78–80.
BGH, Urt. v. 03.12.1998 – IZR 112/96, BB 1999, S. 1028–1030.
KG Berlin, Urt. v. 11.01.2000 – 5 U 7694/98, AnwBl. 2000, S. 315.
OLG Bremen, Urt. v. 31.05.1994 – STO 5/93 (StV 2/89), StB 1994, S. 460–462.
OLG Dresden, Urt. v. 01.09.1998 – 14 U 174/98, NWB Eiln. v. 21.12.1998, F. 1, S. 412.
OLG Düsseldorf, Urt. v. 30.04.1986 – 18 U 15/86, StB 1986, S. 160.
OLG Düsseldorf, Urt. v. 03.05.1990 – 18 U 243/98, GI 1990, S. 115–118.
OLG Düsseldorf, Urt. v. 31.10.1990 – 18 U 99/90, GI 1991, S. 66–67.
OLG Düsseldorf, Urt. v. 25.03.1993 – 13 U 134/92, GI 1993, S. 419.
OLG Düsseldorf, Urt. v. 28.08.1998 – 20 U 11/98, KM, H. 11/1998, S. 4.
OLG Düsseldorf, Urt. v. 18.04.2000 – 20 U 79/99, Stbg 2000, S. 376.
OLG Frankfurt/Main, Urt. v. 25.03.1999 – 6 U 200/98, StuB 2000, S. 168.
OLG Hamm, Urt. v. 19.08.1998 – 25 U 42/98, Stbg 1999, S. 576–577.
OLG Karlsruhe, Urt. v. 25.11.1998 – 6 U 269/97, StuB 1999, S. 340.
OLG Karlsruhe, Urt. v. 01.02.2001 – 4 U 96/00, Stbg 2001, S. 187.
OLG Köln, Urt. v. 31.01.1992 – 6 U 111/91, Stbg 1992, S. 442.
OLG München, Urt. v. 02.03.2000 – 29 U 4401/99, Stbg 2000, S. 440–441.
OLG München, Urt. v. 29.03.2000 – 29 U 2007/00, m. abweichendem Datum zit. (16.3.2000) in: Stbg 2000, S. 430–433.
OLG Schleswig-Holstein, Urt. v. 12.10.1999 – 6 U 53/99 n. v., so zit. in Schmittmann, J. (2001), S. 938 [2794].

- OLG Thüringen, Urt. v. 28.04.1999 – 2 HKO 3208/98, Stbg 2000, S. 186–187.
- LG Aachen, Urt. v. 25.01.1989 – 42 S 5/88, StB 1990, S. 9–11.
- LG Berlin, Beschl. v. 26.08.1993 – 27 O 387/93, Stbg 1994, S. 457.
- LG Berlin, Urt. v. 14.02.2000 – 97 O 118/99 – n. rkr., Stbg 2000, S. 435–437.
- LG Braunschweig, Urt. v. 26.05.1999 – 9 O 690/99 (137) – n. rkr., Stbg 1999, S. 575–576 (dort m. abweichendem Datum 30.06.1999 zit.) sowie DStRE 1999, S. 855–856.
- LG Cottbus, Beschl. v. 13.12.1996 – 31 StL 1/96, KM, H. 12/1998, S. 141.
- LG Düsseldorf, Beschl. v. 27.03.1996 – 46 – 132 (95), WPK-Mitt. 1996, S. 231.
- LG Düsseldorf, Beschl. v. 01.07.1996 – 46–133 (95), WPK-Mitt. 1996, S. 231.
- LG Essen, Urt. v. 21.07.1999 – 41 O 93/99, KM, H. 10–12/1999, S. 19.
- LG Göttingen v. 15.10.1998 – II O 356/97, n. v., (so zit. in: Feiter G. (1999), S. 294–295).
- LG Hamburg, Beschl. v. 23.06.1997 – 651 StL 09/97, StB 1997, S. 435–436.
- LG Hamburg, Beschl. v. 06.03.1998 – 651 StL 27/97, WPK-Mitt. 1998, S. 168–169.
- LG Hannover, Urt. v. 16.11.1992 – 44 StL 26/92, Stbg 1993, S. 396–397.
- LG Hannover, Beschl. v. 08.05.2000 – 44 StL 12/2000. NWB Eiln. v. 28.08.2000, F. 1, S. 264.
- AG Osnabrück, Urt. v. 29.11.2000 – 47 C 237/00, NWB Eiln. v. 26.02.2000, F. 1, S. 74.

4. Verwaltungsgerichte

- BVerwG, Urt. v. 24.02.1993 – 6 C 35/92 (Koblenz), NVwZ 1993, S. 681–686.
- OVG Lüneburg, Urt. v. 23.01.1998 – 8 L 2853/96, StuB 1999, S. 1012.

5. Bundesfinanzhof

- Urt. v. 26.09.1967 – VIIR 51/66, BFHE 89, S. 559–562.
- Urt. v. 26.09.1967 – VII 89/65, BFHE 89, S. 504–509.
- Urt. v. 20.04.1971 – VIIR 95/68, BStBl. II 1971, S. 499.
- Urt. v. 30.01.1979 – VIIR 13/78, DStR 1979, S. 384–385.
- Urt. v. 24.02.1994 – IV R 33/93, BStBl. II 1994, S. 590–591.
- Urt. v. 21.05.1999 – VIIR 34/98, BStBl. II 1999, S. 573–578.
- Beschl. v. 08.02.2000 – V B 1/00, NWB Eiln. v. 16.10.2000, F. 1, S. 316.
- Urt. v. 08.02.2000 – VIIR 52/99, n. v., StuB 2000, S. 696.
- Urt. v. 23.03.2000 – VIIR 48/99, BStBl. II 2000, S. 550–553.
- Urt. v. 06.03.2001 – VIIR 38/00, BStBl. II 2001, S. 370–374.

6. Finanzgerichte

FG Düsseldorf, Gerichtsbescheid v. 17.03.1993 – 14 K 112/88 G, EFG 1993, S.512.

FG Köln, Urt. v. 05.11.1996 – 8 K 2484/92, n. rkr., (Az. beim BFH – VIIR 26/97), Stbg 1997, S.350–351, inzwischen erledigt durch „Löschung in den Registern“ lt. Beilage Nr. 3/2000 zum BStBl. II Nr. 17 v. 23.10.2000, S. 151.

FG Köln, Urt. v. 05.11.1996 – 8 K 4965/94, n. rkr., (Az. beim BFH – VIIR 31/97), Stbg 1997, S.351–352, inzwischen erledigt durch „Löschung in den Registern“ lt. Beilage Nr. 3/2000 zum BStBl. II Nr. 17 v. 23.10.2000, S. 8.

FG Nürnberg, Urt. v. 18.02.2000 – VII 106/98, n. rkr., (Az. beim BFH – VIIR 38/00), StuB 2001, S. 260.

E. Gesetzesentwürfe

Entwurf eines Gesetzes über die Rechtsverhältnisse der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten (Steuerberatungsgesetz) vom 27.08.1954, BT-Drucks. Nr. 785.

Gesetzesentwurf zum PartGG 1975, BT-Drucks. Nr. 7/4089.

Entwurf eines Siebten Änderungsgesetzes (7. ÄndG) zum Steuerberatungsgesetz (StBerG) und zur Änderung anderer Gesetze, Stand: 30.06.1999, n. v.

F. Sonstige Rechtsquellen

Allgemeine Gebührenordnung für die wirtschaftsprüfenden sowie wirtschafts- und steuerberatenden Berufe (AllGO), n. v. private Gebührenordnung, deren Verbreitung vom Bundeskartellamt als ordnungswidrige Preisempfehlung beanstandet wurde, vgl. Amtl. Begründung zur StBGebV, S. 45.

Amtl. Begründung zur StBGebV, BR-Drucks. 419/81 v. 14.10.1981, S.45–71 (auch veröffentlicht in Steuerberaterkammer Rheinland-Pfalz (Hrsg.), Berufsrechtliches Handbuch, Lsbls., Stand: Juli 2000, Nr.4).

Empfehlungen der Bundessteuerberaterkammer für die Praxisübertragung. Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer vom 6./7. Juli 1998, in: Steuerberaterkammer Rheinland-Pfalz (Hrsg.), Berufsrechtliches Handbuch, Lsbls., Stand: Juli 2000, Nr.5.1.3.

Empfehlungen für die Ermittlung des Wertes einer Steuerberaterpraxis. Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 14./15. Januar 1990, in: Steuerberaterkammer Rheinland-Pfalz (Hrsg.), Berufsrechtliches Handbuch, Lsbls., Stand: Juli 2000, Nr.5.1.5.

Gegenseitigkeitsabkommen des Steuerberaterverbandes Hessen e.V. (GAHess) v. 12.06.1992 (n. v.).

Gegenseitigkeitsabkommen des Steuerberaterverbandes Rheinland-Pfalz e.V. (GA RhPf) v. 03.06.1987 (n. v., siehe Anhang 1).

Verpflichtungsvereinbarung des Steuerberaterverbandes Niedersachsen/Sachsen-Anhalt e.V. (ohne Datum, n. v.).

Sachwortverzeichnis

- ABC-Analyse 34, 36, 150
Abwerbeverbot 97, 98, 126
Akademikerprinzip 75, 78
Akquisition 35, 97, 99, 126, 134, 135, 176, 177
Allgemeininteresse 108
Anbieter 29, 32, 33, 37, 151, 167, 169
Apothekerwerbungsbeschluss 98, 101
Ausbildungsmonopol 80
Ausbildungsvergütung 80, 81

Belehrungspflicht 138
Beobachtung 17, 20, 21, 22, 28, 63, 78, 116, 169
Berufsanfänger 94, 105, 118, 144
Berufsnachwuchs 80, 87, 143
Berufsordnung 52, 53, 54, 55, 56, 58, 98, 100
Berufspflichten 22, 42, 46, 64, 179, 180, 181
Berufsrecht 19, 20, 22, 24, 25, 26, 41, 45, 46, 47, 56, 58, 108, 109, 132, 135, 145, 146, 171, 178
Bestellung 49, 57, 60, 71, 76, 82, 83, 93, 94, 95, 107, 119, 169
Betriebsblindheit 20
Betriebswirtschaftliche Steuerlehre 24, 36
– institutionelle 18, 19, 126
Bewertung 34, 84, 92, 126, 127
Buchhalter/Bilanzbuchhalter 28, 48, 73, 78, 180

Confédération Fiscale Européenne 43, 55

DATEV 44, 95, 159, 163
Dauermandat 111, 113, 153, 161
Denunziationsermächtigung 74
Deutscher Steuerberaterverband e.V. 27, 42, 43, 55, 59, 70, 98, 118, 132, 146
Deutsches Steuerrecht 26, 145

Dienstleistungsfreiheit 108
Durchfallquoten 81, 83, 85, 88, 89, 90, 145

Eigenverantwortlichkeit 46, 55, 65, 94
Einheitsberuf 47, 48, 75, 180
Einstiegsgehalt 80
EldV-Prinzip 119, 120, 138
Erst-Mandate 120, 121
Erstprüfung 85
Erteilung eines Auftrages im Einzelfall 98, 102, 161
Ertragswertverfahren 127, 128
Ethos 131
EU-Steuerberater 105, 106, 107, 108, 109, 134, 178
Existenzgründung 94, 119, 120, 121, 143

Flüster-Propaganda 127
Forschungsgegenstand 17, 18
Forschungsstand 22
Fortbildung 65, 91, 119, 139, 140, 142, 177, 181
Frauenanteil 67
Freie Berufe 21, 29, 30, 31, 54, 113, 132
Fristverlängerung 95, 109, 110, 111, 131, 149
Führungsstrukturen 81

Gebührenrahmen 50, 51, 52, 53
Gegenseitigkeitsabkommen 58, 59, 60, 126, 128, 147, 148, 175, 181
Gegenstandswert 50, 51, 121, 122, 136, 137, 166
Gemeinwohlbelange 98, 101
Gesetzestreue 156
Gewerbesteuerpflicht 30
Gewinnstreben 103, 132
Grundfreiheiten 107

- Handlungskonsequenzen 146
Heterogenität 71, 114, 134
homo ethicus 130, 132
Honorar 49, 51, 71, 121, 122, 156, 163
- Informationsverteilung, asymmetrische 38, 117, 153, 172
Insider 29, 144
Institutionen 22, 39, 40, 41, 47, 115
Intangibilität 114, 115, 134
Intransparenz 51, 84, 88, 115, 116, 117, 126, 134, 154, 167, 169, 171, 174
- Klausureinsicht 85
Kollegialitätsgebot 58, 97, 126
Komplexität 114, 115, 134
Konkurrenzkampf 69
konsiliarisch unterstützte Steuerberatung 141
Kostenstruktur 37, 119
Kundenzufriedenheit 176
Kündigungsmodalitäten 173, 175
- Leistungsangebot 116, 117
Leistungsprozess 116, 117, 134
Leistungsqualität 116, 117, 134, 139, 143
Lohnsteuerberatung 165, 166, 167, 168
Lohnsteuerhilfeverein 27, 48, 53, 74, 146, 164, 165, 166, 167, 168, 178
Lohnsteuerzahler 164, 166
- Mandanten 31, 46, 47, 153, 169
Mandantenbindung 129, 169, 176
Mandanteninteressen 97, 119, 130, 131, 132, 133, 147, 148, 153, 171, 179
Mandantenschutzklausel 32, 61, 63
Mandantenstamm 121, 125, 129, 135, 151
Mandate 31, 34, 35, 36, 137
Mandatehandel 125, 129, 148, 175, 181
Mandatsbeendigung 162, 173
Mandatsbereinigungen 177
Mandatsfluktuation 151
Mandatsschutzklausel 61
Mandatsverlust 149
Mandatswechsel 98, 120, 158, 159, 163, 174, 176
Marktbesonderheiten 19, 21, 22, 32, 113, 134
Marktpotenzial 69
Marktprozesse 20, 21
Marktsegment 17, 22, 32, 33, 34, 37, 155, 177
Marktteilnehmer 19, 22, 33, 113, 130, 135
Marktzugangsbarrieren 72, 169
- Neue Institutionenökonomie 21, 39, 40, 41, 47, 174
Neumandate 18, 119
Niederlassungsfreiheit 108
Normalweg 77, 78
- Organisationen 20, 22, 40, 41, 42, 44, 46, 47
Outsider 29, 45, 134, 144
- Partnerschaftsgesellschaft 30
Periodizität 84, 87, 113
Persönlichkeitsintensität 114, 115, 134
Portfolio-Analyse 35
Prämisse 21, 22, 39, 130, 146, 169
Praxisverkauf 122
Praxiswert 123, 125, 127, 135, 148
Preiskalkulation 104, 105
Preiswettbewerb 154
Prestige 35
Prinzipal-Agent-Theorie 39, 40
Profilierung 143
Property-Rights-Theorie 39
Prüfungsausschuss 42, 84, 86, 87, 88, 92, 93
Prüfungsergebnis 75, 83, 87, 88, 161
Prüfungsmodalitäten 84, 88, 179
Prüfungsversuch 84, 85
- Qualitätssicherung 32, 119, 139, 140, 152
- Rechtsanwalt 27, 37, 48, 55, 66, 70, 73, 102, 113, 131, 178
Rechtsform 30, 38
Rechtsprechung 20, 26, 46, 48, 50, 54, 56, 62, 63, 91, 92, 93, 99, 101, 102, 103, 130, 138, 178, 181
Referenztest 91, 92
Rokoko-Verfahren 99
Rücktrittsmöglichkeit 84, 85, 86

- Sachlichkeit 102
 Schmusekurs 152
 Schwierigkeitsgrad 35, 85, 91, 181
 Selbstständigenquote 67
 Spezialisierung 37, 105, 140, 142
 Standesbelange 101
 Standesrichtlinien 45, 55, 97, 178
 Steuerberaterdichte 68, 69, 70
 Steuerberatergebührenverordnung 46, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 104, 116, 136, 137, 154, 166, 167, 181
 Steuerberaterkammer 26, 27, 41, 42, 43, 48, 49, 52, 55, 57, 66, 67, 73, 74, 76, 86, 99, 100, 101, 127, 128, 145, 146, 181
 Steuerberaterprüfung 48, 57, 75, 76, 77, 78, 79, 81, 82, 83, 84, 85, 87, 88, 89, 91, 92, 93, 95, 96, 107, 143, 144, 145, 169, 179, 181
 Steuerberater-Suchservice 118
 Steuerberaterwechsel 121, 147, 156, 158, 160, 161, 164, 172, 174
 Steuerberatungsgesetz 47, 49, 58, 98, 108, 178
 Steuerberatungslehre 24, 26, 36
 Steuerberatungsmarkt 18, 19, 20, 22, 27, 28, 29, 32, 33, 37, 38, 47, 66, 69, 74, 96, 107, 113, 115, 123, 144, 169, 171, 177, 182
 Steuerberatungsprivileg 72, 75, 134
 Steuerberatungsvertrag 63, 172, 174, 175, 176
 Steuerbevollmächtigte 27, 29, 37, 47, 73, 75, 76, 95, 180
 Steuerfachassistent 28, 144, 180
 Steuerhelfer 180
 Strukturdaten 22, 66
 Sympathie 35
 Tätigkeitsbeschränkung 105
 Tätigkeitsvoraussetzungen 79
 Transaktionskosten 39, 162
 Transaktionskostentheorie 39
 Übergangsprüfung 75, 107
 Überlastung 141, 142, 144, 150
 Umsatz 34, 37, 127, 136, 148, 149
 Umsatzwertverfahren 127, 128, 148
 Unabhängigkeit 47, 55, 65, 94, 135, 148
 Unternehmerrisiko 136
 Unvereinbarkeitsregelung 94
 Veranlassungswerbung 101
 vereidigter Buchprüfer 27, 37, 73
 Verhalten 22, 39, 40, 45, 72, 97, 128, 130, 133, 150, 164, 181
 Verklärung 20
 Vertragsdesign, mandantenorientiertes 22, 171
 Vertragsverhältnis 31, 38, 63
 Vertrauen 30, 63, 88, 115, 125, 129, 141, 155, 163, 174, 176
 Vorbehaltsaufgaben 72, 75, 157, 179
 Vorbereitungskurs 82
 Vorbildungsvoraussetzungen 48, 77
 Wechsel-Anlass 160
 Wechsel-Mandat 120, 121, 126
 Werbebeschränkung 54, 98, 104, 126
 Werberecht 26, 56, 58, 98, 99, 101, 103, 143, 145, 146, 168, 178, 181
 Werbeverbot 99, 103, 104, 118, 140
 Wertgebühr 50
 Wettbewerbsabreden 61, 62, 105
 Wettbewerbsbeschränkung 22
 wettbewerbsfeindlich 21, 32
 Wettbewerbsverbot 31, 61, 62, 63, 126
 Wiederholungsprüfung 84, 85, 87, 88, 90, 93
 Wirtschaftsprüfer 27, 37, 73, 80, 98, 101, 139, 143
 Zeitgebühr 50