

Im Dienste des Berufsstandes

75 Jahre

Steuerberater-Verband e.V. Köln

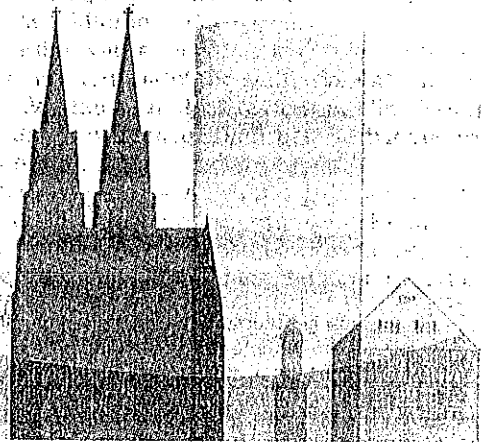
Verband der steuerberatenden und
wirtschaftsprüfenden Berufe

1947 – 2022

Herausgegeben von

Gero Hagemeister

Manfred Hofstede



Stollfuß

Der Steuerberater als unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege

INHALT	Seite
I. Vorbemerkung	72
II. Der steinige Weg zur Unabhängigkeit der Steuerberater	72
III. Die Emanzipation zu einem freien Beruf der Steuerberater	75
IV. Steuerberater als Mittler im Spannungsverhältnis zwischen Finanzverwaltung und Mandanten	77
1. Steuerberater als Partner der Finanzverwaltung	77
2. Mittlerfunktion der Steuerberater bei der Bewältigung der wirtschaftlichen Folgen der COVID 19-Pandemie	78
3. Steuerberater als Interessenvertreter des Mandanten	79
4. Unabhängigkeit als entscheidendes Kriterium der Mittlertätigkeit und Grundlage eines Vertrauensvorschlusses	80
V. Fazit	84

SCHRIFTTUM

Drüen, Amtsermittlungsgrundsatz und Risikomanagement, DSJG Bd.42 (2019), 193; *DWS-Institut, Wiss. Arbeitskreis Steuerrecht*, Reform der Außenprüfung aus der Perspektive des Mittelstandes, Berlin, 2021; *Grabower*, Die ethische Betrachtungsweise im Steuerrecht, StuW 1933 I, Sp. 49, 76; *Hauffen*, FR 1953, 139; *Hensel*, Die Steuerberatung, ihre Bedeutung, ihre Aufgaben und ihr Strafrecht, StuW 1930, Sp. 1015; *Hommerich*, Ethik des steuerberatenden Berufs als Freier Beruf, DSr 2008, 1161; *Jochimsen/Dietrich*, Die deutsche Umsetzung der „DAC 6“, Teil 1: Übersicht über wesentliche Grundfragen und Klärungsversuche, ISr 2020, 241; *Kämmerer*, „Organ der Steuerrechtspflege“: Steuerberater im Spannungsfeld von Staat und Gesellschaft, Beihefter zu DSr Heft 50/2019, 47; *Kilian*, Der Rechtsanwalt als Organ der Rechtspflege – eine Spurensuche, Beihefter zu DSr Heft 50/2019, 38; *Knauer/Müller/Schlottbauer*, Münchener Anwaltshandbuch Strafverteidigung, München, 3. Aufl. 2022; *Kobor*, Kooperative Amtsermittlung im Verwaltungsrecht – Mitwirkungspflichten und Informationshilfe im Lichte des verfassungsdirigierten Leitbildes des Untersuchungsgrundsatzes, Habil., Baden-Baden 2009; *Kuhls/Appich/Busse*, StBerG, Herne, 4. Aufl. 2020; *Krüger*, Steuerberatung und Gerechtigkeit, Diss., Aachen 2014; *Maaßen*, Das Recht der Steuerberatung, Stuttgart 1956; *Mann*, Der Steuerberater als Compliance-

Faktor?, DStR 2009, 506; Mann, Qualitätssicherung und Fortbildungspflicht bei Steuerberatern – systematisierende Überlegungen, Beihefter zu DStR Heft 12-13/2016, 36; Mayr, Begleitende Kontrolle – Erfahrungsbericht aus Österreich, FR 2020, 941; Mutschler, Vom „Soldaten Adolf Hitlers“ zum unabhängigen Organ der Steuerrechtspflege, Diss. Stuttgart 2005; Redeker, Freiheit der Advokatur heute, NJW 1987, 2610; Reinhardt, Fachanwälte für Steuerrecht – Reichsfinanzschule Berlin (Vortrag gehalten am 4. Juli 1938 anlässlich der Eröffnung der Reichsfinanzschule Berlin), DStZ 1938, 685; Ring, Der Steuerberater, ein „unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege“ – Zur Unabhängigkeit der Steuerberater, Beihefter zu DStR Heft 50/2019, 54; Schützler, Tax Compliance im Kooperationsverhältnis zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung, Diss., Frankfurt a. M. u. a. 2015, 265; Seer, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, DStJG Bd. 31 (2008), 7; Seer, Möglichkeiten und Grenzen eines „maßvollen“ Gesetzesvollzugs durch die Finanzverwaltung, FR 1997, 553; Seer, Gedanken zum Reformentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, StuW 2015, 315; Seer/Hardeck, Strukturelle Implementierung kooperativer Verfahrenselemente in das Unternehmensteuerrecht, StuW 2016, 366; Spitaler, Steuerberater und Finanzverwaltung, FR 1949 Sonderheft Nr. 6; Spohr, Die Haftung des Steuerberaters und des Helfers in Steuersachen für Steuerschulden des Auftraggebers, StuW 1943, Sp. 793; Thoma, Ziele und Aufgaben des Fachinstituts der Steuerberater, StbJb 1949, 7; Thoma, Zur Frage der Unabhängigkeit des Steuerberaters, FR 1949, 207; Waldhoff, Die Reichsabgabenordnung 1919 – Historischer Kontext, Entstehung, Vorbildfunktion, StuW 2020, 147.

I. Vorbemerkung

Der Steuerberater-Verband Köln pflegt seit vielen Jahren den Austausch nicht nur mit der Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit, sondern auch mit den Steuerwissenschaften. Davon profitierten alle Seiten, nicht nur der Berufsstand und sein Verband, sondern umgekehrt auch die Wissenschaft. Vor diesem Hintergrund engagiert sich der Verfasser seit zehn Jahren als Leiter des Wissenschaftlichen Arbeitskreises Steuerrecht des Deutschen Wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater (DWS). Das 75jährige Jubiläum des Steuerberater-Verbandes Köln bildet den Anlass, über die Stellung des Steuerberaters als „unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege“ aus dem Blickwinkel des Steuerverfahrensrechts und dessen Fortentwicklung unter Berücksichtigung der Entwicklungsgeschichte nachzudenken.

II. Der steinige Weg zur Unabhängigkeit der Steuerberater

Mit der jüngsten Änderung des § 32 Abs. 2 Satz 1 StBerG hat auch der Gesetzgeber über das in § 1 Abs. 1 BStB niedergelegte Selbstbild des Berufsstandes der steuerberatenden Berufe hinaus Steuerberater und Steuerbevollmächtigte als unabhängige Organe der Steuerrechtspflege eingeordnet und festgeschrieben.¹⁾ Ein solches Verständnis von der Rolle der Steuerberater ist

1) Eingeführt durch Art. 23 Nr. 4 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Jahressteuergesetz 2019) v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451, 2485 = BStBl. I 2020, 17.

vor dem Hintergrund der historischen Entwicklung dieser Berufe mitnichten eine Selbstverständlichkeit, sondern vielmehr durch einen langwierigen und steinigen Weg gezeichnet. Die steuerberatenden Berufe fanden ihre ersten Anfänge nach dem Ende des Ersten Weltkriegs: Zu diesem Zeitpunkt sah sich die noch junge Weimarer Republik nach dem verlorenen Krieg einem gewaltigen Finanzbedarf gegenüber. Die *Erzbergersche* Finanzreform²⁾ brach mit der im Kaiserreich noch vorzufindenden Rechtszersplitterung und schuf insbesondere in Gestalt der Reichsabgabenordnung mit ausgeweiteten Mitwirkungspflichten und der materiellen Reichssteuergesetze (insbesondere dem Reichseinkommensteuergesetz) Kodifikationen, die einen Beratungsbedarf mit sich brachten, der ohne in diesem Bereich spezialisierte Personen allein durch die bis dato tätigen rechts- oder wirtschaftsberatenden Personengruppen nicht mehr bewältigt werden konnte.³⁾ Allerdings zeigte sich die RAO gegenüber der Etablierung eines freien Berufsstandes eher reserviert gegenüber. § 88 Abs. 1 Satz 1 RAO i. d. F. vom 13. Dezember 1919⁴⁾ sah die Wahrnehmung steuerlicher Rechte und Pflichten durch einen Bevollmächtigten nicht als eine generelle Möglichkeit, sondern nur für den Fall vor, dass der Steuerpflichtige abwesend oder sonst verhindert war.⁵⁾ Gleichwohl wird § 88 RAO 1919 als „Keimzelle“ des Berufsstandes der Steuerberater angesehen.⁶⁾ Das Verständnis über die Rolle und Funktion der Steuerberater blieb aber unklar. Es reichte in dieser Zeit vom Interessenvertreter des Mandanten bis hin zu einer Mittlerrolle zwischen Steuerpflichtigem und der Finanzverwaltung.⁷⁾

Die Bezeichnung „Steuerberater“ fand sich erstmals in dem Gesetz über die Zulassung von Steuerberatern vom 6. Mai 1933⁸⁾ wieder. In der Zeit des Nationalsozialismus begriff Fritz Reinhardt, der als Staatssekretär im Reichsfinanzministerium und ab 1934 parallel dazu im „Stab des Stellvertreters des Führers“ maßgeblich an der Steuerpolitik beteiligt war, den Berufsstand als „verlängerten Arm der Finanzverwaltung“; Steuerberater sollten als „Soldaten Adolf Hitlers“ fungieren.⁹⁾ In dieser Funktion verstand Reinhardt den Steuerberater als „Steuerrechtswahrer“, der mit dem Vertragsverhältnis zum Mandanten überlagernden, eigenständigen öffentlich-rechtlichen Pflichten versehen wurde und dessen Aufgabe die Erleichterung der Arbeit

2) Zur *Erzbergerschen* Finanzreform instruktiv Waldhoff, *StuW* 2020, 147, 149f.

3) Mutschler, 2005, 21ff.

4) *RGBl.* 1919, 1993.

5) Daher krit. hinsichtlich des Rollenverständnisses des Berufsstandes der Steuerberater in der Weimarer Zeit Krüger, 2014, 316.

6) Mutschler, 2005, 21f., mit dem Hinweis darauf, dass Bevollmächtigte, die von einem Landesfinanzamt allgemein zugelassen waren, nicht zurückgewiesen werden durften.

7) Hensel, *StuW* 1930, Sp. 1015f.; ähnlich auch Grabower, *StuW* 1933 I, Sp. 49, 76.

8) Gesetz der Reichsregierung v. 6.5.1933, *RGBl.* I 1933, 257 = *RSBl.* 1933, 413.

9) So ausdrücklich Reinhardt, *DStZ* 1938, 685, 692; eingehend Mutschler, 2005, 26ff., m. w. N.

der Finanzbehörden sei, die bei einer durch einen Steuerberater betreuten Person keinen Grund zur Beanstandung mehr vorfinden dürften.¹⁰⁾

In dieser Zeit des Nationalsozialismus herrschte zu Gunsten der Angehörigen der steuerberatenden Berufe kaum Rechtssicherheit. Der Zugang zu dem Beruf des Steuerberaters wurde entsprechend der nationalsozialistischen Ideologie geregelt und die steuerberatenden Personen maßgeblich durch ein entsprechend ausgerichtetes straf-, disziplinar- und haftungsrechtliches Sanktionssystem kontrolliert. Das bereits zitierte Gesetz vom 6. Mai 1933 verhängte für Nichtarier eine Zugangssperre zu dem Beruf des Steuerberaters.¹¹⁾ Art. 2 § 1 Nr. 1 des Gesetzes zur Verhütung von Missbräuchen auf dem Gebiet der Rechtsberatung vom 13. Dezember 1935¹²⁾ führte außerdem den zulassungsbedürftigen Beruf des „Helfers in Steuersachen“ ein.¹³⁾ Als Steuerberater durften nur noch solche Personen zugelassen werden, die die für den Beruf erforderliche Zuverlässigkeit, persönliche Eignung und Sachkunde besaßen.¹⁴⁾ Ein bestimmendes Element der Zuverlässigkeit war dabei die „politische Zuverlässigkeit“.¹⁵⁾ Zusätzlich mussten sich die Antragsteller noch einer Prüfung an einer Reichsfinanzschule¹⁶⁾ unterziehen.¹⁷⁾

Neben diesen neugeschaffenen Zugangsvoraussetzungen war ein wichtiges und spürbares Druckmittel die in § 109 Abs. 1 RAO 1931 vorgesehene persönliche Haftung des Steuerberaters und des Helfers in Steuersachen bei einem Pflichtverstoß und einer darauf beruhenden Verkürzung von Steueransprüchen oder unberechtigten Erstattung oder Vergütung zu Gunsten des Mandanten.¹⁸⁾ Einen unmittelbaren Einfluss auf die Steuerberater und die Helfer in Steuersachen sicherten daneben die Disziplinarmaßnahmen. Gesetzlich geregelt waren in § 107 RAO 1931 lediglich die Zurücknahme der Zulassung als Steuerberater und die Zurückweisung der Helfer in Steuersachen.

10) So in den internen „Mitteilungen an die Steuerberater und die Helfer in Steuersachen“ (sog. Staatssekretär-Mitteilungen), S. 11 (Ende Februar 1944), zitiert nach Mutschler, 2005, 31 f.

11) Gesetz über die Zulassung von Steuerberatern v. 6.5.1933, RGBl. I 1933, 257 = RSStBl 1933, 413. Die Zurückweisung „nichtarischer“ Steuerberater fand später die Billigung durch den RFH v. 20.10.1936, I A 208/36, RSStBl 1936, 1077. Die Ausschaltung „nichtarischer“ Steuerberater untermauerten dann die weiteren Runderlasse des RMF v. 18.2.1937, RSStBl 1937, 314, und v. 18.2.1941, RSStBl 1941, 143.

12) RGBl. I 1935, 1478, 1479.

13) Siehe Art. 107a Abs. 1 RAO 1935 und § 2 VO zur Durchführung des § 107a RAO, RSStBl 1936, 65.

14) § 1 Abs. 1 VO zur Durchführung des § 107 RAO v. 18.2.1937, RGBl. I 1937, 245.

15) Dazu wurde jeweils eine Stellungnahme des Gau- oder Kreisleiters der NSDAP eingeholt, s. Runderlass des RMF v. 18.2.1937, RSStBl 1937, 313, 314.

16) Zum Charakter der Reichsfinanzschulen als nationalsozialistische Kadernschmieden instruktiv Mutschler, 2005, 55-57.

17) Steuerberater-Prüfungsverordnung v. 3.4.1937, RSStBl 1937, 457. Später würden sogar die Ableistung eines Vorbereitungsdienstes bei der Finanzverwaltung sowie obligatorische Kurse an der Reichsfinanzschule von Steuerberater-Kandidaten verlangt, s. Runderlass des RMF v. 18.2.1941, RSStBl 1941, 143.

18) Dazu Spohr, StuW 1943, Sp. 793.

Diese als eine Art Generalklausel ausgestaltete und in ihren Rechtsschutzmöglichkeiten erheblich eingeschränkte Regelung diente insbesondere auch zur Entfernung unliebsamer Angehöriger der steuerberatenden Berufe.¹⁹⁾ Eine weitergehende Kontrolle der steuerberatenden Personen bewirkte die von *Reinhardt* gegenüber den Steuerberatern und Helfern in Steuersachen erlassenen konkreten Dienstanweisungen „Staatssekretär-Mitteilungen“, die – dem Verständnis als verlängerter Arm der Finanzverwaltung entsprechend – nur für den „inneren Dienstgebrauch“ bestimmt waren und häufig auf gewisse Prüfpflichten gegenüber den Mandanten hinwiesen, nach denen mitgeteilte Sachverhalte nicht ohne Weiteres als richtig unterstellt werden durften.²⁰⁾ Die Indienstnahme der steuerberatenden Personen wurde auch durch die von der Rechtsprechung auf der Grundlage von § 201 RAO 1931 aus dem Gewaltverhältnis der Steuerpflichtigen und dritter Personen zum Deutschen Reich entwickelte besondere Steueraufsicht realisiert, die eine laufende Überwachung der Erfüllung der einwandfreien Berufsausübung der Angehörigen der steuerberatenden Berufe und eine damit einhergehende Kontrolle der durch diese vorzunehmende Überprüfung der Mandanten ermöglichte.²¹⁾

III. Die Emanzipation zu einem freien Beruf der Steuerberater

Mit dem Ende des Nationalsozialismus wandelte sich auch das Verständnis von der Berufsgruppe steuerberatend tätiger Personen hin zu einem „Diener des Rechts in der Funktion eines Interessenvertreters“, dessen Ausprägung von einem besonderen Vertrauen seines Mandanten und einer daraus resultierenden Treuepflicht gegenüber demselben geprägt war und der insbesondere nicht mehr als verlängerter Arm der Finanzverwaltung verstanden werden konnte. Vor allem *Armin Spitaler*²²⁾ und *Gerhard Thoma*²³⁾ waren die Protagonisten dieser sich von der Zeit des Nationalsozialismus distanzierenden Neuausrichtung des Berufsstandes. Ein solches Verständnis erreichte die Praxis allerdings zunächst nicht. Die Finanzverwaltung übte weiterhin die Aufsicht über die Angehörigen der steuerberatenden Berufe aus und stützte dazu angewendete Disziplinarmaßnahmen nicht auf eigenständige Rechtsgrundlagen, sondern lediglich auf den aus der Zeit des Nationalsozialismus stammenden Erlass des Reichsministers der Finanzen vom 28. Juli 1943.²⁴⁾ Die Vertreter der beiden Berufsstände der Steuerberater und der Helfer in Steuersachen versuchten, ihren Einfluss geltend zu machen und den Zustand durch eine gesetzliche Regelung der Berufsstände zu überwinden.²⁵⁾ Die Bundesor-

19) Mutschler, 2005, 60f. m. w. N.

20) Im Detail s. Mutschler, 2005, 53f.

21) Mutschler, 2005, 62ff.

22) Spitaler, FR 1949 Sonderheft Nr. 6, 1, 5, 15.

23) Thoma, FR 1949, 207f.; Thoma, StbJb 1949, 7, 15.

24) RMF v. 28.7.1943, RStBl 1943, 602; zum von der Finanzverwaltung nach wie vor dominierten Berufsrecht der Steuerberater in der Nachkriegszeit s. Maaßen, 1956.

25) Zum Entwurf eines Steuerberatungs-Notgesetzes s. Hauffen, FR 1953, 139.

ganisation der steuerberatenden Berufe formulierte die Pole in der Auseinandersetzung sinngemäß wie folgt: Entweder der Staat übt die Aufsicht mit allen Reglementierungen aus – dies führe dazu, dass die jeweils Betroffenen als indirekte Staatsfunktionäre anzusehen seien – oder er überträgt diese Aufgaben auf eine Selbstverwaltungskörperschaft des jeweiligen Berufsstandes – dann jedoch auch mit der Beschränkung, dass der Staat lediglich die Einhaltung des Gesetzes und der Satzung überprüfen könne.²⁶⁾ Es dauerte schließlich insgesamt drei Legislaturperioden (I), bis das StBerG vom 16. August 1961 am 1. November 1961 in Kraft treten konnte.²⁷⁾ § 22 Abs. 1 StBerG 1961 formulierte Stellung und Berufspflichten der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten wie folgt: „*Steuerberater und Steuerbevollmächtigte haben ihren Beruf unabhängig, eigenverantwortlich, gewissenhaft, verschwiegen und unter Verzicht auf eine berufswidrige Werbung auszuüben.*“ Das StBerG 1961 löste den Berufsstand endlich aus der Aufsicht der Finanzverwaltung und überführte ihn in eine Selbstverwaltung, auf Grund derer Disziplinarmaßnahmen ausnahmslos durch den Vorstand der zuständigen Selbstverwaltungskörperschaft (Kammer) vorgenommen werden konnten, und schaffte daneben durch eine enumerative Aufzählung der Voraussetzungen zur Zurücknahme der Bestellung als Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter, der den sog. Helfer in Steuersachen ersetzte.²⁸⁾ Wenngleich bereits in § 3 Abs. 1 des Entwurfs des sog. Steuerberater-Notgesetzes²⁹⁾ eine „unabhängige und eigenverantwortliche“ Ausübung der Steuerberatung als freien Beruf vorgesehen war und das BVerfG³⁰⁾ mehrfach die Unabhängigkeit der Angehörigen der steuerberatenden Berufe im Dienste der Steuerrechtspflege betont hatte, dauerte es jedoch noch einmal weitere knapp sechzig Jahre, bis § 32 Abs. 2 Satz 1 StBerG³¹⁾ die Eigenschaft der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten als „unabhängige Organe der Steuerrechtspflege“ gesetzlich pointiert festgeschrieben hat.

26) Beruf und Praxis 1954/55, Heft 7/8, 17 f.

27) Gesetz über die Rechtsverhältnisse der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten (Steuerberatungsgesetz) v. 16.8.1961, BGBl. I 1961, 1301; zum Entwicklungsprozess des StBerG vom ersten Entwurf des sog. Achterausschusses im Jahr 1950 an: Mutschler, 2005, 76 ff.

28) Ein Antrag auf Zulassung zur Prüfung zum Steuerbevollmächtigten konnte jedoch nur noch bis zum 12.8.1980 gestellt werden (s. § 118a Abs. 5 StBerG i. d. F. v. 11.8.1972, BGBl. I 1972, 1401, 1406; § 156 Abs. 5 StBerG i. d. F. v. 4.11.1975, BGBl. I 1975, 2735; 2764). Daher sind Vertreter dieser Berufsgruppe heute nur noch vereinzelt vorhanden und werden in naher Zukunft nicht mehr anzufinden sein.

29) Entwurf eines Gesetzes zur Regelung vordringlicher Angelegenheiten auf dem Gebiet der Steuerberatung (Steuerberatung-Notgesetz) v. 24.3.1953, BT-Drucks. 1/4221, 1.

30) BVerfG v. 18.6.1980, 1 BvR 697/77, BVerfGE 54, 301, 315 und v. 27.1.1982, 1 BvR 807/80, BVerfGE 59, 302, 316 f.

31) Art. 23 Nr. 1 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451, 2485 = BSStBl I 2020, 17.

IV. Steuerberater als Mittler im Spannungsverhältnis zwischen
Finanzverwaltung und Mandanten

1. Steuerberater als Partner der Finanzverwaltung

Die Stellung der Steuerberater als „unabhängige Organe der Steuerrechtspflege“ lässt sich – wie es im Ausgangspunkt bereits *Spitaler* und *Thoma* aufgezeigt haben (siehe hierzu vorstehend II.) – als Doppelfunktion beschreiben. Zum einen sind sie nach dem privatrechtlichen Auftragsverhältnis zum Mandanten dessen Interessenvertreter. Zum anderen werden sie aber durch öffentliche Berufspflichten in die Sicherung des Steuervollzugs im öffentlichen Interesse eingebunden. In der öffentlichen Wahrnehmung tritt die letztgenannte Funktion nicht selten in den Hintergrund. Im Zusammenhang mit öffentlichkeitswirksamen Steuerskandalen werden Steuerberater gern zu steuerfricksenden Gehilfen selbstherrlicher Steuerstraffäter herabgewürdigt. Ein gewisser Argwohn mit einer Vorstellung einer „natürlichen Gegnerschaft“ ist auch bei manchem Angehörigen der Finanzverwaltung anzutreffen. Eine derart eindimensionale Sicht verliert aber die eigenverantwortlich-unabhängige Funktion des Steuerberaters und die Vollzugsrealität aus dem Blick. Ohne Einbindung der steuerberatenden Berufe in die Buchführungs-, Bilanzierungs- und Steuerklärungsarbeit ist der Steuerstaat in seiner jetzigen Ausgestaltung nicht denkbar. Schon die nur knappen Verwaltungsressourcen stehen einer alleinigen Bewältigung der anfallenden Steuerfälle durch die Finanzverwaltung entgegen. Die mit dem Untersuchungsgrundsatz nach § 88 AO verbundene Sachverhaltsermittlung von Amts wegen ist im Lichte der Mitwirkungspflichten des Beteiligten aus § 90 AO zu verstehen. Die über die Zeit deutlich ausgedehnten und zunehmenden Mitwirkungspflichten stellen ein integrales Prinzip des Untersuchungsgrundsatzes und insoweit ein wesentliches Mittel zur Sachverhaltsaufklärung von Amts wegen dar, die sich wiederum im Wege einer kooperativen Arbeitsteilung zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigen vollzieht.³²⁾ In der Realität bereiten Steuerberater zusammen mit ihren Mandanten (insbes. Unternehmern) den steuerlich relevanten Sachverhalt auf und liefern diesen geordnet und verwertbar den Finanzbehörden, die mit einer rein hoheitlichen Erfassung des relevanten Sachverhalts ohne Unterstützung durch Steuerberater hoffnungslos überfordert wären. Auch unter der Annahme eines höchstmöglichen digitalen Aufwands wäre eine Abwicklung und Erfassung der steuerlich relevanten Sachverhalte durch die Finanzbehörden allein schlicht unmöglich, da die entsprechenden Lebenssachverhalte und Daten zuvor einer entsprechenden Aufbereitung bedürften, die jedoch allein durch die Finanzverwaltung und Steuerpflichtige ohne fachkundige Unterstützung in den weitaus überwiegenden Fällen nicht zu leisten wäre. Erst die in Kleinarbeit vorfilternde Aufbereitung der Besteuerungsgrundlagen durch

32) Kobor, 2009, 91 ff.; Seer in Tipke/Kruse, § 88 AO Rz. 3 (Januar 2017); zum Wandel vom hoheitlichen Veranlagungsverfahren zur kontrollierten Selbstregulierung s. Seer, DStJG Bd. 31 (2008), 7, 31 ff.

die Angehörigen der steuerberatenden Berufe ermöglicht also den Steuervollzug als solchen und macht den Steuerberater damit zum Partner und nicht zum Gegner der Finanzverwaltung. Diese Partnerschaft unterscheidet sich aber fundamental von der zu Zeiten des Nationalsozialismus herrschenden Idee des „verlängerten Arms des Staates“ (siehe hierzu vorstehend I.). Im Rahmen der kooperativen Arbeitsteilung bleiben die Steuerberater unabhängige Interessenvertreter ihrer Mandanten (siehe nachfolgend III. 3.) und unterliegen keinerlei Weisungen der Finanzbehörden.

2. Mittlerfunktion der Steuerberater bei der Bewältigung der wirtschaftlichen Folgen der COVID 19-Pandemie

Die Vermittlungsfunktion des Steuerberaters zwischen der Finanzverwaltung und seinem Mandanten zeigt sich aktuell besonders deutlich am Beispiel der sog. Corona-Hilfen, in deren Abwicklungsverfahren die Berufsgruppe der Steuerberater zentral eingebunden wurde. Dem Steuerberater als prüfenden Dritten i. S. d. Ziff. 2 Abs. 10 der Richtlinien des Landes zur Gewährung von Überbrückungshilfen für kleine und mittelständische Unternehmen (sog. Überbrückungshilfe NRW)³³⁾ und den folgenden Erlassen zu den Überbrückungshilfen II-IV und zur Überbrückungshilfe III Plus NRW oblag eine Art vorgelagerte öffentlich-rechtliche Kontrollfunktion verbunden mit einer Botentätigkeit. Die Hilfen konnten gem. Ziff. 7 Abs. 1 des Erlasses zur Überbrückungshilfe NRW sowie den nachfolgenden Erlassen lediglich durch einen sog. prüfenden Dritten im Namen des Antragstellers beantragt werden, wobei die prüfenden Dritten im Rahmen dieser Antragstellung gem. Ziff. 7 Abs. 2 Satz 2, Abs. 4 des Erlasses zur Überbrückungshilfe NRW und den nachfolgenden Erlassen auch eine Plausibilitätsprüfung hinsichtlich der Glaubhaftmachung der Umsätze und Schäden vornehmen mussten. Bei falschen Angaben innerhalb dieses Antrags kann auch den Steuerberatern und den Steuerbevollmächtigten bereits bei Leichtfertigkeit eine Strafbarkeit wegen eines Subventionsbetruges gem. § 264 Abs. 5 StGB drohen.³⁴⁾ Allerdings setzt diese Leichtfertigkeit als vorsatznahe Schuldform i. S. d. Norm voraus, dass besonders gleichgültig oder unachtsam gehandelt worden ist, die gebotene Handlung für den Betroffenen also ohne weiteres erkennbar war und dennoch nicht vorgenommen wurde.³⁵⁾ Liegt ein solcher Subventionsbetrug vor, haftet der Steuerberater oder der Steuerbevollmächtigte darüber hinaus auch gegenüber dem Staat nach § 823 Abs. 2 BGB i. V. m. § 264 StGB auf Schadensersatz. Eine weitergehende Inanspruchnahme des Steuerberaters durch den Staat durch einen Haftungsbescheid i. S. d. § 191 AO ist – da es sich bei den Hilfen um Wirtschaftshilfen und nicht um Steuern handelt und zudem kein Haftungstatbestand greift – jedoch nicht möglich.

33) Runderlass des Ministeriums für Wirtschaft, Innovation, Digitalisierung und Energie v. 24.8.2020, V A 3 – 81.11.18.02.

34) Zur Anwendbarkeit dieser Vorschrift auf die Corona-Hilfen s. BGH v. 4.5.2021, 6 StR 137/21; NJW 2021, 2055 Rz. 5.

35) BGH v. 13.12.2012, 5 StR 542/12, NStZ 2013, 406 m. w. N.

Über die Antragstellung hinaus kann auch die Schlussabrechnung der Überbrückungshilfen I-IV sowie der November- und Dezemberhilfe nach Ziff. 7 Abs. 6 des Erlasses zur Überbrückungshilfe NRW sowie den nachfolgenden Erlassen lediglich durch sog. prüfende Dritte eingereicht werden. Im Rahmen dieser Schlussabrechnung hat der Steuerberater noch die Möglichkeit, die prognostizierten Angaben zu überprüfen und korrigierte Angaben zu übermitteln, die auch eine straf- wie zivilrechtliche Haftung ausschließen, soweit die falschen Angaben im Rahmen der Antragstellung nicht bereits bewusst oder willentlich erfolgten.³⁶⁾ Neben diesen Boten- und Kontrolltätigkeiten muss der Steuerberater in seiner Funktion als Interessenvertreter des Mandanten aber auch dessen Ansprüche auf die vorgenannten Fördermittel im Blick halten und sachgerecht durchsetzen. Andernfalls droht dem Steuerberater eine zivilrechtliche Haftung aus §§ 280 Abs. 1, 241 Abs. 2 BGB gegenüber dem Mandanten, wenn verfügbare Fördermittel wenigstens fahrlässig nicht beantragt worden sind und der Mandant auf Grund dessen einen tatsächlichen Schaden erlitten hat.

3. Steuerberater als Interessenvertreter des Mandanten

Der Steuerberater muss die legalen Interessen seines Mandanten unbeschadet der kooperativen Beziehung zur Finanzverwaltung (siehe vorstehend III.1.) bestmöglich wahren und unterliegt dabei einem gewissen Weisungsrecht, das jedoch durch gesetzliche Regelungen und den allgemeinen Berufskodex der steuerberatenden Berufe begrenzt wird.³⁷⁾ Zur Vermeidung einer zivilrechtlichen Haftung muss er seinen Mandanten sogar grundsätzlich ungefragt auf jede erkennbare Gefahr einer Steuerbelastung, der durch geeignete Maßnahmen und Empfehlungen entgegengewirkt werden kann, hinweisen und ihm den sichersten Weg zu dem erstrebten steuerlichen Ziel aufzeigen.³⁸⁾ Um dieser Beratungsvorstellung gerecht zu werden, muss der Steuerberater die Haltung der Finanzverwaltung kennen oder zumindest vorab einschätzen können. Dies reicht aber allein nicht aus. Vielmehr hat er auch die Entwicklung der Rechtsprechung einschließlich der Judikatur des BVerfG und des EuGH auf dem Gebiet des Steuerrechts zu verfolgen und einzuschätzen. In der Zusammenschau mit den vielen, teilweise erratischen Gesetzesänderungen handelt es sich dabei um eine äußerst anspruchsvolle Aufgabe, der nur gut ausgebildete und sich fachlich auf dem Laufenden haltende Steuerberater gewachsen sind.

36) Mit einem Überblick über die verschiedenen Szenarien s. auch IWW Institut, BBP 2022, 71 unter Ziff. 3.3.

37) Ring, Beihefter zu DStR Heft 50/2019, 54, 58, spricht unter Verweis auf OLG Celle v. 15.6.1967, 12 U 5/67, sogar von einer in diesem Rahmen bestehenden Gehorsamspflicht.

38) BGH v. 18.12.1997, IX ZR 153/96, DStRE 1998, 334; v. 8.2.2007, IX ZR 188/05, DStR 2007, 1098 und v. 15.11.2007, IX ZR 34/04, DStR 2008, 321.

4. Unabhängigkeit als entscheidendes Kriterium der Mittlertätigkeit und Grundlage eines Vertrauensvorschlusses

Mit der gesetzlichen Regelung zur Unabhängigkeit der Steuerberater in § 32 Abs. 2 Satz 1 StBerG wollte der Gesetzgeber die besondere Funktion des Steuerberaters als Organ der Steuerrechtspflege aufzeigen und insoweit einen Gleichklang mit der für Rechtsanwälte nach § 1 BRAO geltenden Regelung schaffen.³⁹⁾ Über die Festlegung und Ausgestaltung der Tätigkeit als freier Beruf genossen Steuerberater und Steuerbevollmächtigte bereits in der Vergangenheit eine über lange Zeit erarbeitete Unabhängigkeit vom Staat und insbesondere von der Finanzverwaltung. Die nunmehr in § 32 Abs. 2 StBerG aufgenommene „Unabhängigkeit“ geht aber über die Unabhängigkeit vom Staat hinaus und erfasst auf einer zweiten Ebene auch das Verhältnis zum Mandanten. Diese zweite Ausprägung der Unabhängigkeit lässt den Steuerberater nicht als bloßen Interessenvertreter seines Mandanten erscheinen. Er tritt vielmehr – wie auch das BVerfG bereits vor der gesetzlichen Regelung zutreffend formuliert hat – mit einer Doppelfunktion in einer Mittlerstellung auf, vermittelt aus dieser Position heraus zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen und stellt so gewissermaßen auch eine gerechte Steuererhebung sicher.⁴⁰⁾ Seine Tätigkeit ist weder durch eine bloße Ausführung von Richtlinien der Finanzverwaltung geprägt noch von einer das Allgemeininteresse an einem funktionierenden Steuervollzug außer Acht lassenden Verfolgung der Mandanteninteressen um jeden Preis. Dabei ist jedoch nicht zu verkennen, dass der Steuerberater nicht völlig losgelöst von seinem Mandantenauftreten kann, sondern die Interessen seines Mandanten bestmöglich wahren muss. Eine natürliche Grenze bilden dabei jedoch die bestehenden Steuergesetze. Innerhalb der bestehenden Räume und Lücken der Steuergesetze darf und kann der Steuerberater sich zulässigerweise bewegen und diese zu Gunsten seines Mandanten bis zur Grenze des Gestaltungsmissbrauchs (§ 42 AO) nutzen.

Im Schrifttum würde diese Mittlerstellung des Steuerberaters immer wieder kritisiert und diesem lediglich die Rolle des Interessenvertreters seines Mandanten zugeteilt. Die Stellung des Steuerberaters folge und konkretisiere sich lediglich aus dem jeweils erteilten Mandantenauftrag und eine Verpflichtung gegenüber dem Gemeinwohl sei lediglich auf die Berufspflichten zurückzuführen.⁴¹⁾ Eine ähnliche Auffassung findet sich ungeachtet einer bereits seit längerer Zeit bestehenden und § 32 Abs. 2 Satz 1 StBerG entsprechenden Regelung in § 1 BRAO auch im Schrifttum zu der Stellung des Rechtsanwalts.⁴²⁾ Der Vorschrift – im Kern der Kritik steht jedoch die För-

39) BfD Drucks. 19/13436, 195. www.bfd.de (Stand: 15.02.2019).

40) BVerfG v. 15.2.1967, 1 BvR 569/92, BVerfGE 21, 173, 179f. www.bverfg.de (Stand: 15.02.2019).

41) So Kleemann in: Kuhl/Appich/Büsse, 41. Aufl. 2020, § 32 StBerG Rz. 15 f.; Kössel in: StBerG, 7. Aufl., Einl. Rz. 18 f.; auch Kammerer, Beih. zu DStR, Heft

42) Im Überblick zu verschiedenen Ansätzen s. Kilian, Beih. zu DStR, Heft

50/2019, 38, 45f. www.dstz.de (Stand: 15.02.2019).

mulierung als „Organ der Rechtspflege“ – soll lediglich ein standesideologischer Hintergrund zukommen und die schwammigen Begriffe seien stetigen Einflüssen der unterschiedlichen zeitlichen Epochen ausgesetzt, die eine Interpretation letztlich in alle möglichen Richtungen erlaubten.⁴³⁾ Eine hieran angelehnte, einseitige Zuordnung der steuerberatenden Berufe nur zum Mandanten, verkennet jedoch die Funktion dieser letzten Personengruppe für die tatsächliche Umsetzung der steuerlichen Vorschriften in einen gesetz- und gleichmäßigen Steuervollzug. Zwar vertritt und berät der Steuerberater seinen Mandanten in steuerlichen Angelegenheiten. Er sichert im regulären Verwaltungsverfahren⁴⁴⁾ in Achtung des gesetzlichen Rahmens und den eingehenden Grenzen seiner Beratungstätigkeit jedoch auch die Funktionsfähigkeit des ordnungsgemäßen Steuervollzugs, der ohne seine Mitwirkung allein durch staatliche Aktivitäten nicht durchführbar ist. Um dies im rechtsstaatlichen Gefüge zu gewährleisten, muss der Steuerberater unabhängig – also innerhalb der rechtlichen Vorgaben frei – agieren können und ihm diese Unabhängigkeit vom Staat ebenso wie vom Mandanten zugesichert bleiben.⁴⁵⁾ Mit der gesetzlichen Verankerung der Unabhängigkeit in § 32 Abs. 2 Satz 1 StBerG wird jenes bereits in § 1 BStB niedergelegte Selbstbild allgemeinverbindlich festgeschrieben.⁴⁶⁾

Diese besondere Stellung der Angehörigen steuerberatender Berufe gebietet es, denselben einen Vertrauensvorschuss zukommen zu lassen. Bereits im Jahr 2008 attestierte Hommerich dem „Expertensystem Steuerberater“ ein allgemeines Vertrauen.⁴⁷⁾ Ein solcher Vertrauensvorschuss kann insbesondere aus einer Einbindung in das Verfahren – wie zuletzt im Verfahren zur Gewährung sog. Corona-Hilfen als besonders vertrauenswürdige Instanz mit einer Art Vorprüfungsrecht – herrühren. Er sollte darüber hinaus aber auch im Rahmen des finanzbehördlichen Risikomanagementsystems i. S. d. § 88 Abs. 5 AO Berücksichtigung finden. Die von Mann aufgezeigten verfassungsrechtlichen Gefahren (Art. 1 Abs. 1, Art. 2 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1 GG) der Einbindung des einzelnen Steuerberaters durch Erhebung und Auswertung von Daten seiner Mandate im Rahmen des finanzbehördlichen Risikomanagementsystems⁴⁸⁾ sind durchaus ernst zu nehmen. Eine konkrete und individuelle Berücksichtigung des Steuerberater-Verhaltens in seinen Mandaten geht über eine grundsätzliche Berücksichtigung, die allein auf die Einschaltung des Steuerberaters als solchen abstellt, deutlich hinaus.

43) Redeker, NJW 1987, 2610, 2612; ausf. Diskurs zum Strafverteidiger als Organ der Rechtspflege („zweideutige Chiffre einer schwankenden Judikatur“) bei Knauer in Müller/Schlothauer/Knauer, Münchener Anwaltshandbuch, 3. Aufl. 2022, § 1 Rz. 2 ff.

44) Im Einspruchs- und Klageverfahren mag dies möglicherweise anders zu beurteilen sein, insbes. wenn der Steuerberater auf ausdrückliche Anweisung seines Mandanten einen Rechtsbehelf auch dann einlegen muss, wenn er diesen für aussichtslos hält; s. zur letzten Fallkonstellation auch OLG Celle v. 15.6.1967, 12 U 5/67.

45) Ring, Beihefter zu DStR Heft 50/2019, 54, 55 f.

46) Kämmerer, Beihefter zu DStR Heft 50/2019, 47, 53.

47) Hommerich, DStR 2008, 1161, 1164 f.

48) Mann, DStR 2009, 506, 507 f.

Eine grundsätzliche positive Berücksichtigung der Steuerberatereigenschaft als Compliance-Faktor kommt jedoch bereits wegen der Inanspruchnahme besonderen Fachwissens im Steuerverfahren in Betracht. Ausgehend davon, dass nicht die Erzielung größtmöglicher Steueraufkommen das Ziel der Steuerverwaltung sein kann, sondern zuvorderst eine gleich- und gesetzmäßige Besteuerung sichergestellt werden soll, muss sich das erforderliche strukturelle Verifikationssystem am Kontrollbedürfnis und damit am Risiko des jeweiligen Steuerfalls ausrichten.⁴⁹⁾ Danach gilt: Wirkt der Steuerpflichtige hinreichend mit und liegen aus Sicht der Finanzbehörde keinerlei Anhaltspunkte dafür vor, dass die von ihm erklärten Tatsachen unrichtig oder unvollständig sind, besteht grundsätzlich kein Anlass für weitere Ermittlungen. Dies trifft im verstärkten Maße dann zu, wenn der Steuerpflichtige einen Steuerberater als Organ der Steuerrechtspflege in das Steuerrechtsverhältnis einschaltet. Ebenso wie die Finanzverwaltung ist der Steuerberater an die Steuergesetze gebunden; ihn trifft eine Wahrheitspflicht. Steuerberater müssen nicht nur durch ein anspruchsvolles Examen ihre berufliche Qualifikation nachweisen. Sie unterliegen außerdem einer Überwachung ihrer laufenden Pflichten durch die Kammern. Die Konsultation eines Steuerberaters verringert auf dieser Grundlage regelmäßig das Kontrollbedürfnis der Finanzverwaltung.

Allerdings sind mangels weiterer Qualifikationen oder Organisationsnachweise nach einmaliger Zulassung durchaus signifikante Qualitätsunterschiede zwischen den Angehörigen der steuerberatenden Berufe festzustellen.⁵⁰⁾ Denkbar ist ein an laufende Fortbildungsmaßnahmen geknüpftes Zertifizierungsprogramm, das aus Gründen der Qualitätssicherung in Gestalt der Beratungsvita⁵¹⁾ zu einem positiven Compliance-Faktor und für die erstellten Steuererklärungen zu einem freiheitsschonenden Vertrauensvorschuss führt.⁵²⁾ In diesem Zuge könnten sodann auch die in das Risikomanagement einfließenden Faktoren im Wege einer echten Partnerschaft gemeinsam durch die Finanzverwaltung und die steuerberatenden Berufe bzw. Berufsverbände erarbeitet werden und bräuchten keine Geheimwissenschaft der Finanzverwaltung zu bleiben.⁵³⁾ Ausgehend von diesem Ansatz und in Anlehnung an die zollrechtliche Figur des zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten (AEO – Authorised Economic Operator) ließe sich ein weitergehendes ganzheitlich kooperatives Konzept für die Prüfung mittelständischer Unternehmen in das Besteuerungsverfahren implementieren, innerhalb dessen eine hoheitliche Überprüfung und Kontrolle von Seiten der Finanz-

49) So bereits Tipke, Band III, 1993, 1364 ff.; Seer, FR 1997, 553, 561.

50) Überlegungen zur Qualitätssicherung finden sich bei Mann, Beihefter zu DStR Heft 12-13/2016, 36.

51) Siehe Schützler, 2015, 265.

52) Seer/Härdeck, StW 2016, 366, 379.

53) Krit. zu der von der Finanzverwaltung gepflegten strikten Geheimhaltung der Parameter des finanzbehördlichen Risikomanagements nach § 88 Abs. 5 Satz 4 AO: Seer, StW 2015, 315, 324 f.; Drüen, DStJG Bd. 42 (2019), 193, 212 f.; kein absolutes Geheimhaltungsgebot, sondern nur ein beschränkt-funktionales Publikationsverbot.

behörde in von diesen Personen betreuten Angelegenheiten erheblich reduziert und dadurch eine Fokussierung der Finanzbehörden auf Steuerfälle mit erhöhtem Risiko ermöglicht wird.⁵⁴⁾ Einen weiterführenden Ansatz hat Österreich seit dem 1. Januar 2019 in Gestalt der sog. begleitenden Kontrolle als Alternativinstrument zur traditionellen Außenprüfung in der Bundesabgabenordnung (BAO) implementiert.⁵⁵⁾ Dies ließe sich unter Einbindung der Angehörigen der steuerberatenden Berufe auch in Deutschland einführen und auf mittelständische Unternehmen ausdehnen.⁵⁶⁾ Zwischen dem ein wirksames und angemessenes unternehmensinternes Kontrollsystem attestierenden Steuerberater und der Finanzverwaltung könnte eine besondere Compliance-Vereinbarung getroffen werden, nach welcher sich das Unternehmen bzw. sein zertifizierter Berater verpflichtet, näher beschriebene Risikosachverhalte innerhalb der Steuererklärung von selbst offenzulegen. Die Finanzverwaltung könnte auf der genannten Vertrauensgrundlage die auf die Erklärung hin ergehenden Steuerbescheide regelmäßig ohne Vorbehalt der Nachprüfung endgültig festsetzen.⁵⁷⁾

Ein solches System ist bislang nicht umgesetzt worden. Stattdessen mangelt es in der Praxis weitgehend an einem den steuerberatenden Berufen zuteilwerdenden Vertrauensvorschuss. Positiv hervorzuheben sind an dieser Stelle die Antragsverfahren bei den Corona-Hilfen. Mit der weitergehenden Einbindung der Steuerberater ging auch ein gem. Ziff. 9 Abs. 1 Satz 2 des Erlasses zu der Überbrückungshilfe NRW und den nachfolgenden Erlassen gewährter Vertrauensvorschuss einher, nach dem die Bewilligungsstellen auf die von dem prüfenden Dritten gemachten Angaben vertrauen durften, soweit keine Anhaltspunkte für unvollständige oder fehlerhafte Angaben vorlagen. Dennoch ist ein solches Vertrauen wohl eher die Ausnahme. Im Gegensatz hierzu ist in der Finanzverwaltung nach wie vor nicht selten ein Freund-Feind-Läger-Denken anzutreffen. Aber auch der Gesetzgeber verhält sich insoweit widersprüchlich. Einerseits billigt er Steuerberatern eine besonders hervorgehobene Stellung zu, die nunmehr mit der ausdrücklichen Festschreibung der Unabhängigkeit in § 32 Abs. 2 Satz 1 StBerG sogar auf gesetzlichem Grund fußt. Andererseits begegnet er ihnen aber mit einem grundlegenden Misstrauen und belegt sie mit weitergehenden Mitteilungs- und Kontrollpflichten (s. §§ 138d ff. AO) für geplante, aber noch nicht durchgeführte grenzüberschreitende Steuergestaltungen. Wann eine solche grenzüberschreitende Steuergestaltung vorliegt, hat der Gesetzgeber in §§ 138d Abs. 2, 138e AO versucht zu konkretisieren.⁵⁸⁾ Er knüpft dazu

54) Zum AEO und zum Ansatz der Kooperationsmodelle Seer/Hardeck, *StuW* 2016, 366, 373 f.

55) Dazu Mayr, *FR* 2020, 941.

56) DWS-Institut, 2021, 29 ff.

57) Zum Verfahrensablauf s. Seer/Hardeck, *StuW* 2016, 366, 375; durch eine Zufallsauswahl in der Größenordnung von 5-10 % der Fälle, die zu einer Prüfung vorgesehen sind, ließe sich das kooperative Verfahren ergänzend absichern.

58) Zur hochkomplexen Prüfung des Tatbestandes s. etwa Jochimsen/Dietrich, *IStR* 2020, 241.

mit § 138e AO insbesondere an Kennzeichen an, die eine gewisse Steuerumgehungsqualität auf Grund einer Vereinbarung (§ 138e Abs. 1 Nr. 1 AO), ihrer Struktur oder Dokumentation (§ 138e Abs. 1 Nr. 2 AO) oder ihrem Inhalt (§ 138e Abs. 1 Nr. 3 AO) indizieren. Da diese Mitteilungspflichten den Steuerberater bzw. den Steuerbevollmächtigten in einen Konflikt zu dem mit dem Beratungsauftrag einhergehenden strafbewährten Berufsgeheimnis stellen können, hat der Gesetzgeber die Mitteilungspflichten dem Nutzer der Steuergestaltung in § 138f Abs. 6 AO für die Fälle auferlegt, in denen der Berufsträger nicht von seiner Verschwiegenheitspflicht entbunden werden kann. Diese bisweilen nur für grenzüberschreitende Steuergestaltung geltenden Mitteilungspflichten sollen nach dem aktuellen Koalitionsvertrag aber sogar noch auf Sachverhalte mit bloßem Inlandsbezug ausgeweitet werden.⁵⁹⁾ Anstelle solcher neuer und weitergehender Regelungen hat sich der Gesetzgeber an seiner eigenen Wertung zur Unabhängigkeit der Steuerberater und der Hervorhebung ihrer besonderen Stellung messen zu lassen und sollte daran bei der Ausgestaltung des Steuerverfahrens anknüpfen.

V. Fazit

Die Angehörigen steuerberatender Berufe sind im kooperativ ausgestalteten Steuerstaat nicht mehr wegzudenken. Sie leisten einen erheblichen Beitrag zur Umsetzung des Grundsatzes der gesetz- und gleichmäßigen Besteuerung, da der Steuervollzug allein durch den staatlichen Verwaltungsapparat ohne die Mithilfe dieser Berufsgruppe nicht denkbar ist. Die Angehörigen der steuerberatenden Berufe werden aber nicht lediglich im staatlichen Interesse zur Sicherung der Gemeinwohlbelange tätig, sondern agieren dabei als Interessenvertreter ihrer Mandanten. Auf Grund dieses Spagats entsteht ein Spannungsverhältnis, das sich dadurch auflösen lässt, dass die in § 32 Abs. 2 Satz 1 StBerG normierte Unabhängigkeit sowohl die einseitige Bindung an den Staat als auch an den Mandanten ausschließt. Damit die Funktion „Organ der Steuerrechtspflege“ nicht zu einer leeren Worthülse verkommt, ist es geboten, den Angehörigen dieser Berufsgruppe im Besteuerungsverfahren einen Vertrauensvorschuss zu gewähren und dieser nicht mit einem – wie einer beabsichtigten Verschärfung von §§ 138d ff. AO inhärenten – Misstrauen zu begegnen.

59) Koalitionsvertrag 2021-2025, Zwischen der Sozialdemokratischen Partei Deutschlands (SPD), Bündnis 90/Die Grünen und den Freien Demokraten (FDP), 132.