BERUFSRECHTLICHES HANDBUCH

CD-ROM-Version

(Stand: September 2013)

Was ist neu?

Das auf dieser CD-ROM eingestellte

Berufsrechtliche Handbuch
– Stand September 2013 –
enthält gegenüber dem

Berufsrechtlichen Handbuch
– Stand Juni 2012 –
an folgenden Stellen Änderungen:

I. Berufsrechtlicher Teil

Inhaltsverzeichnis I. Berufsrechtlicher Teil

1. Steuerberatungsgesetz (StBerG)
1,2; 7–10; 15–18; 55–58; 99,100

2.1 Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften (DVStB)
1,2; 21–31

4. Vergütungsverordnung für Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften (Steuerberatervergütungsverordnung – StBVV)
– neu –

5.2.3.3 Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Praxisübertragung
– aktualisiert –

5.2.3.5 Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zu notwendigen Maßnahmen im Todesfall von Steuerberatern
– aktualisiert –

5.2.4 Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zum Datenschutz und zur Datensicherheit in der Steuerberaterpraxis
– aktualisiert –

5.2.5 Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zum Zurückbehaltungs- und Leistungsverweigerungsrecht
– aktualisiert –

5.4 Anforderungsprofil des Steuerberaters
11–12

5.5.1 Geldwäschegesetz (GwG): Bestellung eines Geldwäschebeauftragten – Anordnung der Bundessteuerberaterkammer nach § 9 Abs. 4 GwG
– neu –

5.5.2 Anwendungshinweise der Bundessteuerberaterkammer zum Geldwäschegesetz
– entnommen –

5.6 Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für den Weg in die berufliche Selbstständigkeit als Steuerberater
5,6; 11,12

6.1.3 Hinweise zum Ausbildungsrahmenplan für die Berufsausbildung zum/zur Steuerfachangestellten
5,6

II. Berufsfachlicher Teil

Inhaltsverzeichnis II. Berufsfachlicher Teil

1.1.1 Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zur Qualitätssicherung in der Steuerberaterkanzlei
1,2; 5–12; 17,18; 23,24

3.2.2 Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zum Ausweis des Eigenkapitals bei Personenhandelsgesellschaften im Handelsrecht
– aktualisiert –

4.2.1 Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ermittlung des Wertes einer Steuerberaterpraxis
7,8

5.2.1 Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten
7,8

5.2.2 Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Testamentsvollstrecker
5,6

5.2.3 Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Sanierungs- und Insolvenzberater
– aktualisiert –

5.2.4 Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Fördermittel- und Subventionsberater
3,4

5.2.5 Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Finanzierungsberater
3,4

5.2.6 Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Hausverwalter und Verwalter nach dem Wohnungseigentumsgesetz
3,4

5.2.7 Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Zwangsverwalter
5

5.2.8 Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Insolvenzverwalter
– aktualisiert –

5.2.9 Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Mediator
3,4

5.2.10 Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters in schiedsrichterlichen Verfahren
3,4

5.2.11 Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Prüfung von Maklern und Darlehensvermittlern (im Sinne des § 34c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 1a GewO) gemäß § 16 Makler- und Bauträgerverordnung (MaBV)
1–4

5.2.13 Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Beirat
3,4

5.2.14 Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Aufsichtsrat
7,8

5.2.15 Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Treuhänder
5

5.2.16 Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Sachverständiger
1,2; 5–7

5.2.17 Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Vormund, Pfleger oder Betreuer
7,8

5.2.18 Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters bei Unternehmensbewertungen
5

5.2.19 Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Existenzgründungsberater
3–6

5.2.20 Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Sachwalter
– neu –

5.2.21 Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Liquidator
– neu –

5.2.22 Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Notgeschäftsführer aufgrund gerichtlicher Bestellung
– neu –

5.2.23 Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters in Gläubigerausschüssen
– neu –

III. Organisatorischer Teil

2. Anschriften
– aktualisiert –

INHALTSVERZEICHNIS

I. BERUFSRECHTLICHER TEIL

1. Steuerberatungsgesetz (StBerG)
2. Durchführungsverordnung zum Steuerberatungsgesetz
3. Berufsordnungen
4. Gebührenverordnung für Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften (Steuerberatergebührenverordnung – StBGebV)
5. Verlautbarungen und Hinweise für die Berufspraxis
6. Ausbildung und Fortbildung der Steuerfachangestellten
7. Vordruckmuster
8. Sonstiges

II. BERUFSFACHLICHER TEIL

1. Allgemeines
2. Facharbeit im Steuerrecht
3. Facharbeit im Rechnungswesen
4. Facharbeit in der Unternehmensberatung
5. Facharbeit in vereinbaren Tätigkeiten
6. Sonstiges

III. ORGANISATORISCHER TEIL

1. Organisation der Kammer
2. Anschriften
3. Sonstiges

INHALTSVERZEICHNIS
I. BERUFSRECHTLICHER TEIL

1. Steuerberatungsgesetz (StBerG)

2. Durchführungsverordnungen zum Steuerberatungsgesetz

Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften (DVStB) 2.1

Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über die Lohnsteuerhilfevereine (DVLStHV) 2.2

3. Berufsordnungen

Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer
Satzung über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe der Steuerberater und der Steuerbevollmächtigten (BOStB) 3.1

Fachberaterordnung 3.1.1

Berufsqualifikationen und Ethik der Steuerberater in Europa..... 3.2

Deutsche Fassung..... 3.2.1

Englische Fassung 3.2.2

Französische Fassung..... 3.2.3

4. Vergütungsverordnung für Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften (Steuerberatervergütungsverordnung – StBVV)

5. Verlautbarungen und Hinweise für die Berufspraxis

Verlautbarungen der Bundessteuerberaterkammer 5.1

Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zur Verwendung von Rundstempeln durch Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Steuerberatungs- und Partnerschaftsgesellschaften..... 5.1.1

Hinweise der Bundessteuerberaterkammer 5.2

Hinweise für die beruflichen Formen der Zusammenarbeit des Steuerberaters 5.2.1

Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Gestaltung eines Sozietätsvertrages..... 5.2.1.1

Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Gründung einer Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform einer Partnerschaftsgesellschaft..... 5.2.1.2

Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur Berufshaftpflichtversicherung 5.2.2

Hinweise zu organisatorischen Maßnahmen im Falle einer vorübergehenden oder dauernden Verhinderung des Steuerberaters 5.2.3

Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur Bestellung eines allgemeinen Vertreters 5.2.3.1

Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur Bestellung eines Praxistreuhänders 5.2.3.2
Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Praxisübertragung 5.2.3.3
Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur Tätigkeit des Steuerberaters als Praxisabwickler (§ 70 StBerG) 5.2.3.4
Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zu notwendigen Maßnahmen im Todesfall von Steuerberatern und Steuerberaterinnen 5.2.3.5
Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zum Datenschutz und zur Datensicherheit in der Steuerberaterpraxis 5.2.4
Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zum Zurückbehaltungs- und Leistungsverweigerungsrecht 5.2.5
Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur Durchsuchung und Beschlagnahme von Unterlagen beim Steuerberater 5.2.6
Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur steuerstraf- und bußgeldrechtlichen Verantwortlichkeit des Steuerberaters 5.2.7
Anderkontenbedingungen 5.3
Sonderbedingungen für Anderkonten und Anderdepots von Angehörigen der öffentlich bestellten wirtschaftsprüfenden und wirtschafts- und steuerberatenden Berufe (Treuhänder) 5.3.1
Anforderungsprofil des Steuerberaters 5.4
Geldwäschegesetz (GwG): Bestellung eines Geldwäschebeauftragten – Anordnung der Bundessteuerberaterkammer nach § 9 Abs. 4 GwG 5.5.1
Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für den Weg in die berufliche Selbstständigkeit als Steuerberater 5.6

6. Ausbildung und Fortbildung der Steuerfachangestellten
Zum Inhalt siehe das in Fach 6 enthaltene Inhaltsverzeichnis

7. Vordruckmuster

8. Sonstiges

1. Steuerberatungsgesetz (StBerG)

Vom 16. August 1961 (BGBl. I S. 1301), in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. November 1975 (BGBl. I S. 2735), zuletzt geändert durch Artikel 4 des Gesetzes vom 15. Juli 2013 (BGBl. I S. 2386).

Inhaltsübersicht

Erster Teil: Vorschriften über die Hilfeleistung in Steuersachen §

Erster Abschnitt: Ausübung der Hilfe in Steuersachen

Erster Unterabschnitt: Anwendungsbereich

Anwendungsbereich 1

Zweiter Unterabschnitt: Befugnis

Geschäftsmäßige Hilfeleistung 2

Befugnis zu unbeschränkter Hilfeleistung in Steuersachen 3

Befugnis zu vorübergehender und gelegentlicher Hilfeleistung in Steuersachen 3a

Befugnis zu beschränkter Hilfeleistung in Steuersachen 4

Dritter Unterabschnitt: Verbot und Untersagung

Verbot der unbefugten Hilfeleistung in Steuersachen, Missbrauch von Berufsbezeichnungen 5

Ausnahmen vom Verbot der unbefugten Hilfeleistung in Steuersachen 6

Untersagung der Hilfeleistung in Steuersachen 7

Vierter Unterabschnitt: Sonstige Vorschriften

Werbung. 8

Vergütung 9

Erfolgshonorar 9a

Mitteilungen über Pflichtverletzungen und andere Informationen. 10

Erhebung und Verwendung personenbezogener Daten . . . 11

Hilfeleistung im Abgabenrecht fremder Staaten. 12

Zweiter Abschnitt: Lohnsteuerhilfevereine

Erster Unterabschnitt: Aufgaben

Zweck und Tätigkeitsbereich. 13

§

Zweiter Unterabschnitt: Anerkennung

Voraussetzungen für die Anerkennung, Aufnahme der Tätigkeit 14
Anerkennungsbehörde, Satzung 15
Gebühren für die Anerkennung 16
Urkunde 17
Bezeichnung „Lohnsteuerhilfeverein“ 18
Erlöschen der Anerkennung 19
Rücknahme und Widerruf der Anerkennung 20

Dritter Unterabschnitt: Pflichten

Aufzeichnungspflicht 21
Geschäftsprüfung 22
Ausübung der Hilfeleistung in Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11, Beratungsstellen 23
Abwicklung der schwebenden Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11 24
Haftungsausschluss, Haftpflichtversicherung 25
Allgemeine Pflichten der Lohnsteuerhilfevereine 26

Vierter Unterabschnitt: Aufsicht

Aufsichtsbehörde 27
Pflicht zum Erscheinen vor der Aufsichtsbehörde, Befugnisse der Aufsichtsbehörde 28
Teilnahme der Aufsichtsbehörde an Mitgliederversammlungen 29
Verzeichnis der Lohnsteuerhilfevereine 30

Fünfter Unterabschnitt: Verordnungsermächtigung

Durchführungsbestimmungen zu den Vorschriften über die Lohnsteuerhilfevereine 31

Zweiter Teil: Steuerberaterordnung

Erster Abschnitt: Allgemeine Vorschriften

Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften 32
Inhalt der Tätigkeit 33
Berufliche Niederlassung, weitere Beratungsstellen 34

§

Zweiter Abschnitt: Voraussetzungen für die Berufsausübung

Erster Unterabschnitt: Persönliche Voraussetzungen

Zulassung zur Prüfung, Befreiung von der Prüfung, organisatorische Durchführung der Prüfung, Abnahme der Prüfung, Wiederholung der Prüfung und Besetzung des Prüfungsausschusses 35
Voraussetzungen für die Zulassung zur Prüfung. 36
Steuerberaterprüfung 37
Prüfung in Sonderfällen 37a
Zuständigkeit für die Zulassung zur Prüfung, für die Befreiung von der Prüfung, für die organisatorische Durchführung der Prüfung, für die Abnahme der Prüfung und für die Berufung und Abberufung des Prüfungsausschusses . . . 37b
Voraussetzungen für die Befreiung von der Prüfung 38
Verbindliche Auskunft 38a
Gebühren für Zulassung, Prüfung, Befreiung und verbindliche Auskunft, Kostenerstattung 39
Rücknahme von Entscheidungen 39a

Zweiter Unterabschnitt: Bestellung

Bestellende Steuerberaterkammer, Bestellungsverfahren 40
Berufsurkunde 41
Steuerbevollmächtigter 42
Berufsbezeichnung 43
Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“ 44
Erlöschen der Bestellung 45
Rücknahme und Widerruf der Bestellung 46
Erlöschen der Befugnis zur Führung der Berufsbezeichnung 47
Wiederbestellung 48

Dritter Unterabschnitt: Steuerberatungsgesellschaft

Rechtsform der Gesellschaft, anerkennende Steuerberaterkammer, Gesellschaftsvertrag 49
Voraussetzungen für die Anerkennung. 50
Kapitalbindung. 50a
Gebühren für die Anerkennung 51

§

Urkunde 52
Bezeichnung „Steuerberatungsgesellschaft“ 53
Erlöschen der Anerkennung 54
Rücknahme und Widerruf der Anerkennung 55

Dritter Abschnitt: Rechte und Pflichten

Weitere berufliche Zusammenschlüsse 56
Allgemeine Berufspflichten 57
Werbung 57a
Tätigkeit als Angestellter 58
Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte im öffentlich-rechtlichen Dienst- oder Amtsverhältnis 59
Eigenverantwortlichkeit 60
Ehemalige Angehörige der Finanzverwaltung 61
Verschwiegenheitspflicht der Gehilfen 62
Mitteilung der Ablehnung eines Auftrags 63
Gebührenordnung 64
Pflicht zur Übernahme einer Prozessvertretung 65
Handakten 66
Berufshaftpflichtversicherung 67
Vertragliche Begrenzung von Ersatzansprüchen 67a
Verjährung von Ersatzansprüchen 68
Bestellung eines allgemeinen Vertreters 69
Bestellung eines Praxisabwicklers 70
Bestellung eines Praxistreuhänders 71
Steuerberatungsgesellschaften 72

Vierter Abschnitt: Organisation des Berufs

Steuerberaterkammer 73
Mitgliedschaft 74
Gemeinsame Steuerberaterkammer 75
Aufgaben der Steuerberaterkammer 76
Vorstand 77
Abteilungen des Vorstandes 77a
Satzung 78
Beiträge und Gebühren 79
Pflicht zum Erscheinen vor der Steuerberaterkammer . . 80
Zwangsgeld bei Verletzung von Mitwirkungspflichten . . . 80a

§
Rügerecht des Vorstandes 81
Antrag auf berufsgerichtliche Entscheidung 82
Pflicht der Vorstandsmitglieder zur Verschwiegenheit . . . 83
Arbeitsgemeinschaft 84
Bundessteuerberaterkammer 85
Aufgaben der Bundessteuerberaterkammer 86
Zusammensetzung und Arbeitsweise der Satzungsversammlung 86a
Beiträge zur Bundessteuerberaterkammer 87
Wirtschaftsplan, Rechnungslegung 87a
Staatsaufsicht 88

Fünfter Abschnitt: Berufsgerichtsbarkeit

Erster Unterabschnitt: Die berufsgerichtliche Ahndung von Pflichtverletzungen

Ahndung einer Pflichtverletzung 89
Berufsgerichtliche Maßnahmen 90
Rüge und berufsgerichtliche Maßnahme 91
Anderweitige Ahndung 92
Verjährung der Verfolgung einer Pflichtverletzung 93
Vorschriften für Mitglieder der Steuerberaterkammer, die nicht Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte sind . . . 94

Zweiter Unterabschnitt: Die Gerichte

Kammer für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Landgericht 95
Senat für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Oberlandesgericht 96
Senat für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Bundesgerichtshof 97
(aufgehoben) 98
Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte als Beisitzer . 99
Voraussetzungen für die Berufung zum Beisitzer und Recht zur Ablehnung 100
Enthebung vom Amt des Beisitzers 101
Stellung der ehrenamtlichen Richter und Pflicht zur Verschwiegenheit 102
Reihenfolge der Teilnahme an den Sitzungen 103
Entschädigung der ehrenamtlichen Richter 104

§

Dritter Unterabschnitt: Verfahrensvorschriften

1. Allgemeines
Vorschriften für das Verfahren. 105
Keine Verhaftung des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten. 106
Verteidigung 107
Akteneinsicht des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten. 108
Verhältnis des berufsgerichtlichen Verfahrens zum Straf- oder Bußgeldverfahren 109
Verhältnis des berufsgerichtlichen Verfahrens zu den Verfahren anderer Berufsgerichtsbarkeiten 110
Aussetzung des berufsgerichtlichen Verfahrens. 111
2. Das Verfahren im ersten Rechtszug
Örtliche Zuständigkeit 112
Mitwirkung der Staatsanwaltschaft 113
Einleitung des berufsgerichtlichen Verfahrens 114
Gerichtliche Entscheidung über die Einleitung des Verfahrens 115
Antrag des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten auf Einleitung des berufsgerichtlichen Verfahrens 116
Inhalt der Anschuldigungsvorschrift 117
Entscheidung über die Eröffnung des Hauptverfahrens . 118
Rechtskraftwirkung eines ablehnenden Beschlusses 119
Zustellung des Eröffnungsbeschlusses 120
Hauptverhandlung trotz Ausbleibens des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten. 121
Nichtöffentliche Hauptverhandlung. 122
Beweisaufnahme durch einen ersuchten Richter. 123
Verlesen von Protokollen 124
Entscheidung 125
3. Rechtsmittel
Beschwerde 126
Berufung 127
Mitwirkung der Staatsanwaltschaft im zweiten Rechtszug 128
Revision 129
Einlegung der Revision und Verfahren 130
Mitwirkung der Staatsanwaltschaft vor dem Bundesgerichtshof. 131

§

4. Die Sicherung von Beweisen
Anordnung der Beweissicherung ... 132
Verfahren ... 133

5. Das Berufs- und Vertretungsverbot
Voraussetzung des Verbots ... 134
Mündliche Verhandlung ... 135
Abstimmung über das Verbot ... 136
Verbot im Anschluss an die Hauptverhandlung ... 137
Zustellung des Beschlusses ... 138
Wirkungen des Verbots ... 139
Zuwiderhandlungen gegen das Verbot ... 140
Beschwerde ... 141
Außer-Kraft-Treten des Verbots ... 142
Aufhebung des Verbots ... 143
Mitteilung des Verbots ... 144
Bestellung eines Vertreters ... 145

Vierter Unterabschnitt: Die Kosten in dem berufsgerichtlichen Verfahren und in den Verfahren bei Anträgen auf berufsgerichtliche Entscheidung über die Rüge. Die Vollstreckung der berufsgerichtlichen Maßnahmen und der Kosten. Die Tilgung

Gerichtskosten ... 146
Kosten bei Anträgen auf Einleitung des berufsgerichtlichen Verfahrens ... 147
Kostenpflicht des Verurteilten ... 148
Kostenpflicht in dem Verfahren bei Anträgen auf berufsgerichtliche Entscheidung über die Rüge ... 149
Haftung der Steuerberaterkammer ... 150
Vollstreckung der berufsgerichtlichen Maßnahmen und der Kosten ... 151
Tilgung ... 152

Fünfter Unterabschnitt: Für die Berufsgerichtsbarkeit anzuwendende Vorschriften ... 153

Sechster Abschnitt: Übergangsvorschriften

Bestehende Gesellschaften ... 154
Übergangsvorschriften aus Anlass des Vierten Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes ... 155

§

Übergangsvorschriften anlässlich des Sechsten Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes 156
Übergangsvorschriften anlässlich des Gesetzes zur Änderung von Vorschriften über die Tätigkeit der Steuerberater. 157
Übergangsvorschriften anlässlich des Achten Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes 157a
Anwendungsvorschrift 157b

Siebenter Abschnitt: Verordnungsermächtigung

Durchführungsbestimmungen zu den Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften. 158

Dritter Teil: Zwangsmittel, Ordnungswidrigkeiten

Erster Abschnitt: Vollstreckung wegen Handlungen und Unterlassungen

Zwangsmittel 159

Zweiter Abschnitt: Ordnungswidrigkeiten

Unbefugte Hilfeleistung in Steuersachen 160
Schutz der Bezeichnungen „Steuerberatungsgesellschaft“, „Lohnsteuerhilfeverein“ und „Landwirtschaftliche Buchstelle“ 161
Verletzung der den Lohnsteuerhilfevereinen obliegenden Pflichten 162
Pflichtverletzung von Personen, deren sich der Verein bei der Hilfeleistung in Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11 bedient 163
Verfahren 164

Vierter Teil: Schlussvorschriften

Verwaltungsverfahren und finanzgerichtliches Verfahren. . . 164a
Gebühren 164b
Laufbahngruppenregelungen der Länder 164c
Ermächtigung zur Neubekanntmachung des Gesetzes . . 165
Fortgeltung bisheriger Vorschriften 166
Freie und Hansestadt Hamburg 167
In-Kraft-Treten des Gesetzes 168
Anlage (zu § 146 Satz 1)

Erster Teil:
Vorschriften über die Hilfeleistung in Steuersachen

Erster Abschnitt: Ausübung der Hilfe in Steuersachen

Erster Unterabschnitt: Anwendungsbereich

§ 1 – Anwendungsbereich

(1) Dieses Gesetz ist anzuwenden auf die Hilfeleistung

1. in Angelegenheiten, die durch Bundesrecht, Recht der Europäischen Union oder der Vertragsstaaten des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum geregelte Steuern und Vergütungen betreffen, soweit diese durch Bundesfinanzbehörden oder durch Landesfinanzbehörden verwaltet werden,
2. in Angelegenheiten, die die Realsteuern oder die Grunderwerbsteuer betreffen,
3. in Angelegenheiten, die durch Landesrecht oder aufgrund einer landesrechtlichen Ermächtigung geregelte Steuern betreffen,
4. in Monopolsachen,
5. in sonstigen von Bundesfinanzbehörden oder Landesfinanzbehörden verwalteten Angelegenheiten, soweit für diese durch Bundesgesetz oder Landesgesetz der Finanzrechtsweg eröffnet ist.

(2) Die Hilfeleistung in Steuersachen umfasst auch

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

(3) Die Vorschriften der einzelnen Verfahrensordnungen über die Zulassung von Bevollmächtigten und Beiständen bleiben unberührt.

(4) Das Berufsqualifikationsfeststellungsgesetz findet mit Ausnahme des § 17 keine Anwendung.

Zweiter Unterabschnitt: Befugnis

§ 2 – Geschäftsmäßige Hilfeleistung

Die Hilfeleistung in Steuersachen darf geschäftsmäßig nur von Personen und Vereinigungen ausgeübt werden, die hierzu befugt sind. Dies gilt ohne Unterschied für hauptberufliche, nebenberufliche, entgeltliche oder unentgeltliche Tätigkeit.

§ 3 – Befugnis zu unbeschränkter Hilfeleistung in Steuersachen

Zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen sind befugt:

1. Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer,
2. Partnerschaftsgesellschaften, deren Partner ausschließlich die in Nummer 1 genannten Personen sind,
3. Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften.

§ 3a – Befugnis zu vorübergehender und gelegentlicher Hilfeleistung in Steuersachen

(1) Personen, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder in der Schweiz beruflich niedergelassen sind und dort befugt geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen nach dem Recht des Niederlassungsstaates leisten, sind zur vorübergehenden und gelegentlichen geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen auf dem Gebiet der Bundesrepublik Deutschland befugt. Der Umfang der Befugnis zur Hilfeleistung in Steuersachen im Inland richtet sich nach dem Umfang dieser Befugnis im Niederlassungsstaat. Bei ihrer Tätigkeit im Inland unterliegen sie denselben Berufsregeln wie die in § 3 genannten Personen. Wenn weder der Beruf noch die Ausbildung zu diesem Beruf im Staat der Niederlassung reglementiert ist, gilt die Befugnis zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen im Inland nur, wenn die Person den Beruf dort während der vorhergehenden zehn Jahre mindestens zwei Jahre ausgeübt hat. Ob die geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen vorübergehend und gelegentlich erfolgt, ist insbesondere anhand ihrer Dauer, Häufigkeit, regelmäßiger Wiederkehr und Kontinuität zu beurteilen.

(2) Die geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen nach Absatz 1 ist nur zulässig, wenn die Person vor der ersten Erbringung

im Inland der zuständigen Stelle schriftlich Meldung erstattet. Zuständige Stelle ist für Personen aus:

1. Finnland die Steuerberaterkammer Berlin,
2. Polen die Steuerberaterkammer Brandenburg,
3. Zypern die Steuerberaterkammer Bremen,
4. den Niederlanden und Bulgarien die Steuerberaterkammer Düsseldorf,
5. Schweden und Island die Steuerberaterkammer Hamburg,
6. Portugal und Spanien die Steuerberaterkammer Hessen,
7. Belgien die Steuerberaterkammer Köln,
8. Estland, Lettland, Litauen die Steuerberaterkammer Mecklenburg-Vorpommern,
9. Italien und Österreich die Steuerberaterkammer München,
10. dem Vereinigten Königreich die Steuerberaterkammer Niedersachsen,
11. Rumänien und Liechtenstein die Steuerberaterkammer Nordbaden,
12. Tschechien die Steuerberaterkammer Nürnberg,
13. Frankreich die Steuerberaterkammer Rheinland-Pfalz,
14. Luxemburg die Steuerberaterkammer Saarland,
15. Ungarn die Steuerberaterkammer des Freistaates Sachsen,
16. der Slowakei die Steuerberaterkammer Sachsen-Anhalt,
17. Dänemark und Norwegen die Steuerberaterkammer Schleswig-Holstein,
18. Griechenland die Steuerberaterkammer Stuttgart,
19. der Schweiz die Steuerberaterkammer Südbaden,
20. Malta und Slowenien die Steuerberaterkammer Thüringen,
21. Irland die Steuerberaterkammer Westfalen-Lippe.

Die Meldung der Person muss enthalten:

1. den Familiennamen und die Vornamen, den Namen oder die Firma einschließlich der gesetzlichen Vertreter,
2. das Geburts- oder Gründungsjahr,
3. die Geschäftsanschrift einschließlich der Anschriften aller Zweigstellen,
4. die Berufsbezeichnung, unter der die Tätigkeit im Inland zu erbringen ist,
5. eine Bescheinigung darüber, dass die Person in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, in einem anderen Ver-

tragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder in der Schweiz rechtmäßig zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen niedergelassen ist und dass ihr die Ausübung dieser Tätigkeit zum Zeitpunkt der Vorlage der Bescheinigung nicht, auch nicht vorübergehend, untersagt ist,

6. einen Nachweis über die Berufsqualifikation,
7. einen Nachweis darüber, dass die Person den Beruf im Staat der Niederlassung während der vorhergehenden zehn Jahre mindestens zwei Jahre ausgeübt hat, wenn weder der Beruf noch die Ausbildung zu diesem Beruf im Staat der Niederlassung reglementiert ist,
8. eine Information über Einzelheiten zur Berufshaftpflichtversicherung oder eines anderen individuellen oder kollektiven Schutzes in Bezug auf die Berufshaftpflicht.

Die Meldung ist jährlich zu wiederholen, wenn die Person nach Ablauf eines Kalenderjahres erneut nach Absatz 1 geschäftsmäßig Hilfeleistung in Steuersachen im Inland erbringen will. In diesem Fall sind die Bescheinigung nach Satz 3 Nr. 5 und die Information nach Satz 3 Nr. 8 erneut vorzulegen.

(3) Sobald die Meldung nach Absatz 2 vollständig vorliegt, veranlasst die zuständige Stelle eine vorübergehende Eintragung der Angaben nach Absatz 2 Satz 3 Nr. 1 bis 4 im Berufsregister oder ihre Verlängerung um ein Jahr. Die jeweilige Eintragung erfolgt unter Angabe der zuständigen Stelle und des Datums der Eintragung. Das Verfahren ist kostenfrei.

(4) Registrierte Personen nach Absatz 3 oder ihre Rechtsnachfolger müssen der zuständigen Stelle alle Änderungen der Angaben nach Absatz 2 Satz 3 Nr. 1 bis 4 unverzüglich schriftlich mitteilen.

(5) Personen, die nach Absatz 1 geschäftsmäßig Hilfeleistung in Steuersachen im Inland erbringen, dürfen dabei nur unter der Berufsbezeichnung in den Amtssprachen des Niederlassungsstaates tätig werden, unter der sie ihre Dienste im Niederlassungsstaat anbieten. Wer danach berechtigt ist, die Berufsbezeichnung „Steuerberater“/„Steuerberaterin“, „Steuerbevollmächtigter“/„Steuerbevollmächtigte“ oder „Steuerberatungsgesellschaft“ zu führen, hat zusätzlich die Berufsorganisation, der er im Niederlassungsstaat angehört, sowie den Niederlassungsstaat anzugeben. Eine Verwechslung mit den genannten Berufsbezeichnungen muss ausgeschlossen sein.

(6) Die zuständige Stelle kann einer nach Absatz 1 geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leistenden Person die weitere Erbrin-

gung ihrer Dienste im Inland untersagen, wenn die Person im Staat der Niederlassung nicht mehr rechtmäßig niedergelassen ist oder ihr die Ausübung der Tätigkeit dort untersagt wird, wenn sie nicht über die für die Ausübung der Berufstätigkeit im Inland erforderlichen deutschen Sprachkenntnisse verfügt oder wenn sie wiederholt eine unrichtige Berufsbezeichnung führt.

(7) Die zuständigen Stellen arbeiten mit den zuständigen Stellen in den anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union, in den anderen Vertragsstaaten des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum und in der Schweiz zusammen und übermitteln auf Anfrage:

1. Informationen über die Rechtmäßigkeit der Niederlassung und die gute Führung des Dienstleisters;
2. Informationen darüber, dass keine berufsbezogenen disziplinarischen oder strafrechtlichen Sanktionen vorliegen;
3. Informationen, die im Falle von Beschwerden eines Dienstleistungsempfängers gegen einen Dienstleister für ein ordnungsgemäßes Beschwerdeverfahren erforderlich sind.

§ 83 dieses Gesetzes und § 30 der Abgabenordnung stehen dem nicht entgegen.

§ 4 – Befugnis zu beschränkter Hilfeleistung in Steuersachen

Zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen sind ferner befugt:

1. Notare im Rahmen ihrer Befugnisse nach der Bundesnotarordnung,
2. Patentanwälte und Patentanwaltsgesellschaften im Rahmen ihrer Befugnisse nach der Patentanwaltsordnung,
3. Behörden und Körperschaften des öffentlichen Rechts sowie die überörtlichen Prüfungseinrichtungen für Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts im Rahmen ihrer Zuständigkeit,
4. Verwahrer und Verwalter fremden oder zu treuen Händen oder zu Sicherungszwecken übereigneten Vermögens, soweit sie hinsichtlich dieses Vermögens Hilfe in Steuersachen leisten,
5. Unternehmer, die ein Handelsgewerbe betreiben, soweit sie in unmittelbarem Zusammenhang mit einem Geschäft, das zu ihrem Handelsgewerbe gehört, ihren Kunden Hilfe in Steuersachen leisten,
6. genossenschaftliche Prüfungs- und Spitzenverbände und genossenschaftliche Treuhandstellen, soweit sie im Rahmen ihres

Aufgabenbereichs den Mitgliedern der Prüfungs- und Spitzenverbände Hilfe in Steuersachen leisten,

7. als Berufsvertretung oder auf ähnlicher Grundlage gebildete Vereinigungen, soweit sie im Rahmen ihres Aufgabenbereichs ihren Mitgliedern Hilfe in Steuersachen leisten; § 95 des Bundesvertriebenengesetzes bleibt unberührt,
8. als Berufsvertretung oder auf ähnlicher Grundlage gebildete Vereine von Land- und Forstwirten, zu deren satzungsmäßiger Aufgabe die Hilfeleistung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe im Sinne des Bewertungsgesetzes gehört, soweit sie diese Hilfe durch Personen leisten, die berechtigt sind, die Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“ zu führen, und die Hilfe nicht die Ermittlung der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb betrifft, es sei denn, dass es sich hierbei um Nebeneinkünfte handelt, die üblicherweise bei Landwirten vorkommen,
9. a) Speditionsunternehmen, soweit sie Hilfe in Eingangsabgabensachen oder bei der verbrauchsteuerlichen Behandlung von Waren im Warenverkehr mit anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union leisten,
   b) sonstige gewerbliche Unternehmen, soweit sie im Zusammenhang mit der Zollbehandlung Hilfe in Eingangsabgabensachen leisten,
   c) die in den Buchstaben a und b genannten Unternehmen, soweit sie für Unternehmer im Sinne des § 22a des Umsatzsteuergesetzes Hilfe in Steuersachen nach § 22b des Umsatzsteuergesetzes leisten und im Geltungsbereich dieses Gesetzes ansässig sind, nicht Kleinunternehmer im Sinne des § 19 des Umsatzsteuergesetzes und nicht von der Fiskalvertretung nach § 22e des Umsatzsteuergesetzes ausgeschlossen sind,
10. Arbeitgeber, soweit sie für ihre Arbeitnehmer Hilfe bei lohnsteuerlichen Sachverhalten oder bei Sachverhalten des Familienleistungsausgleichs im Sinne des Einkommensteuergesetzes leisten,
11. Lohnsteuerhilfevereine, soweit sie für ihre Mitglieder Hilfe in Steuersachen leisten, wenn diese
    a) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, sonstige Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen (§ 22 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes), Einkünfte aus Unterhaltsleistungen (§ 22 Nr. 1a des Einkommensteuergesetzes) oder Einkünfte aus Leistungen nach § 22 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzes erzielen,
    b) keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbstständiger Arbeit erzielen oder umsatzsteuerpflichtige Umsätze ausführen, es sei denn, die den Einkünften zugrunde liegenden Einnahmen sind nach

§ 3 Nr. 12, 26 oder 26 a des Einkommensteuergesetzes in voller Höhe steuerfrei, und

c) Einnahmen aus anderen Einkunftsarten haben, die insgesamt die Höhe von dreizehntausend Euro, im Falle der Zusammenveranlagung von sechsundzwanzigtausend Euro, nicht übersteigen und im Veranlagungsverfahren zu erklären sind oder auf Grund eines Antrags des Steuerpflichtigen erklärt werden. An die Stelle der Einnahmen tritt in Fällen des § 20 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes der Gewinn im Sinne des § 20 Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes und in den Fällen des § 23 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes der Gewinn im Sinne des § 23 Absatz 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes; Verluste bleiben unberücksichtigt.

Die Befugnis erstreckt sich nur auf die Hilfeleistung bei der Einkommensteuer und ihren Zuschlagsteuern. Soweit zulässig, berechtigt sie auch zur Hilfeleistung bei der Eigenheimzulage und der Investitionszulage nach den §§ 3 bis 4 des Investitionszulagengesetzes 1999, bei mit Kinderbetreuungskosten im Sinne von § 9 Abs. 5, § 9c Abs. 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes sowie bei mit haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen im Sinne des § 35a des Einkommensteuergesetzes zusammenhängenden Arbeitgeberaufgaben sowie zur Hilfe bei Sachverhalten des Familienleistungsausgleichs im Sinne des Einkommensteuergesetzes und der sonstigen Zulagen und Prämien, auf die die Vorschriften der Abgabenordnung anzuwenden sind.

12. inländische Kapitalanlagegesellschaften sowie Personen, Gesellschaften und andere Gesamthandsgemeinschaften, soweit sie in Vertretung der Gläubiger von Kapitalerträgen Sammelanträge auf Erstattung von Kapitalertragsteuer nach § 45b des Einkommensteuergesetzes stellen,

12. a. ausländische Kreditinstitute, soweit sie in Vertretung der Gläubiger von Kapitalerträgen Anträge auf Erstattung von Kapitalertragsteuer nach § 50d des Einkommensteuergesetzes stellen,

13. öffentlich bestellte versicherungsmathematische Sachverständige, soweit sie in unmittelbarem Zusammenhang mit der Berechnung von Pensionsrückstellungen, versicherungstechnischen Rückstellungen und Zuführungen zu Pensions- und Unterstützungskassen ihren Auftraggebern Hilfe in Steuersachen leisten,

14. diejenigen, die Verträge im Sinne des § 2 Abs. 1 Wohnungsbau-Prämiengesetz schließen oder vermitteln, soweit sie bei der Ausfüllung von Anträgen auf Wohnungsbauprämie Hilfe leisten.

15. Stellen, die durch Landesrecht als geeignet im Sinne des § 305 Abs. 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung anerkannt sind, im Rahmen ihres Aufgabenbereichs,

16.a) diejenigen, die Verträge im Sinne des § 1 Abs. 1 und 1a des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes schließen oder vermitteln,

b) die in § 82 Abs. 2 Satz 1 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes genannten Versorgungseinrichtungen,

soweit sie im Rahmen des Vertragsabschlusses, der Durchführung des Vertrages oder der Antragstellung nach § 89 des Einkommensteuergesetzes Hilfe leisten.

Dritter Unterabschnitt: Verbot und Untersagung

§ 5 – Verbot der unbefugten Hilfeleistung in Steuersachen, Missbrauch von Berufsbezeichnungen

(1) Andere als die in den §§ 3, 3 a und 4 bezeichneten Personen und Vereinigungen dürfen nicht geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten, insbesondere nicht geschäftsmäßig Rat in Steuersachen erteilen. Die in § 4 bezeichneten Personen und Vereinigungen dürfen nur im Rahmen ihrer Befugnis geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten.

(2) Werden den Finanzbehörden oder den Steuerberaterkammern Tatsachen bekannt, die den Verdacht begründen, dass eine Person oder Vereinigung entgegen Absatz 1 geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leistet, so haben sie diese Tatsachen der für das Bußgeldverfahren zuständigen Stelle mitzuteilen.

(3) Die Finanzbehörden oder die Steuerberaterkammern haben der für das Strafverfahren, das Bußgeldverfahren oder ein berufsaufsichtliches Verfahren zuständigen Stelle ihnen bekannte Tatsachen mitzuteilen, die den Verdacht begründen, dass

1. Personen, die geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten, entgegen § 132a Absatz 1 Nummer 2 des Strafgesetzbuches die Berufsbezeichnungen „Steuerberater“, „Steuerbevollmächtigter“, „Rechtsanwalt“, „Wirtschaftsprüfer“ oder „vereidigter Buchprüfer“ führen,
2. Vereinigungen, die geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten, entgegen § 161 dieses Gesetzes unbefugt die Bezeichnungen „Steuerberatungsgesellschaft“, „Lohnsteuerhilfeverein“, „Landwirtschaftliche Buchstelle“ oder unbefugt den Zusatz „und Partner“, „Partnerschaft“ (§ 2 Absatz 1 Satz 1 des Partnerschaftsgesellschaftsgesetzes), „mit beschränkter Berufshaftung“ oder jeweilige Abkürzungen (§ 8 Absatz 4 des Partnerschaftsgesellschaftsgesetzes) oder entgegen § 133 der Wirtschaftsprüferordnung die Bezeichnungen „Wirtschaftsprüfungsgesellschaft“ oder „Buchprüfungsgesellschaft“ führen.

§ 83 dieses Gesetzes und § 30 der Abgabenordnung stehen den Mitteilungen nicht entgegen.

§ 6 – Ausnahmen vom Verbot der unbefugten Hilfeleistung in Steuersachen

Das Verbot des § 5 gilt nicht für

1. die Erstattung wissenschaftlich begründeter Gutachten,
2. die unentgeltliche Hilfeleistung in Steuersachen für Angehörige im Sinne des § 15 der Abgabenordnung,
3. die Durchführung mechanischer Arbeitsgänge bei der Führung von Büchern und Aufzeichnungen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind; hierzu gehören nicht das Kontieren von Belegen und das Erteilen von Buchungsanweisungen,
4. das Buchen laufender Geschäftsvorfälle, die laufende Lohnabrechnung und das Fertigen der Lohnsteuer-Anmeldungen, soweit diese Tätigkeiten verantwortlich durch Personen erbracht werden, die nach Bestehen der Abschlussprüfung in einem kaufmännischen Ausbildungsberuf oder nach Erwerb einer gleichwertigen Vorbildung mindestens drei Jahre auf dem Gebiet des Buchhaltungswesens in einem Umfang von mindestens 16 Wochenstunden praktisch tätig gewesen sind.

§ 7 – Untersagung der Hilfeleistung in Steuersachen

(1) Das Finanzamt kann die Hilfeleistung in Steuersachen untersagen,

1. wenn die Tätigkeit durch eine Person oder Vereinigung ausgeübt wird, die nicht unter §§ 3, 3 a oder § 4 fällt,
2. wenn eine Tätigkeit nach den §§ 4 und 6 oder eine Tätigkeit als Arbeitnehmer zur Umgehung des Verbots nach § 5 missbraucht wird.

(2) Die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde kann den in § 4 Nr. 7 bezeichneten Vereinigungen im Einvernehmen mit den fachlich beteiligten obersten Landesbehörden die Hilfeleistung in Steuersachen ganz oder teilweise untersagen, wenn eine sachgemäße Tätigkeit nicht gewährleistet ist. Dies gilt nicht, wenn eine der in § 3 Nr. 1 aufgeführten Personen die Hilfeleistung in Steuersachen leitet.

(3) Örtlich zuständig ist die Finanzbehörde, in deren Bezirk die Person oder Vereinigung, deren Tätigkeit untersagt werden soll, ihre Geschäftsleitung hat, hilfsweise in deren Bezirk die Tätigkeit vorwiegend ausgeübt wird.

Vierter Unterabschnitt: Sonstige Vorschriften

§ 8 – Werbung

(1) Auf eigene Dienste oder Dienste Dritter zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen darf hingewiesen werden, soweit über die Tätigkeit in Form und Inhalt sachlich unterrichtet wird.

(2) Werbung, die auf die Erteilung eines Auftrags zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen im Einzelfall gerichtet ist, ist verboten. Dies gilt nicht für die Durchführung der Tätigkeiten nach § 6 Nr. 3 und 4.

(3) Die in § 3 Nr. 1 bis 3 bezeichneten Personen und Gesellschaften dürfen auf ihre Befugnis zur Hilfeleistung in Steuersachen nach den für sie geltenden berufsrechtlichen Vorschriften hinweisen.

(4) Die in § 6 Nr. 4 bezeichneten Personen dürfen auf ihre Befugnisse zur Hilfeleistung in Steuersachen hinweisen und sich als Buchhalter bezeichnen. Personen, die den anerkannten Abschluss „Geprüfter Bilanzbuchhalter/Geprüfte Bilanzbuchhalterin“ oder „Steuerfachwirt/Steuerfachwirtin“ erworben haben, dürfen unter dieser Bezeichnung werben. Die genannten Personen dürfen dabei nicht gegen das Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb verstoßen.

§ 9 – Vergütung

Die Abgabe oder Entgegennahme eines Teils der Gebühren oder sonstiger Vorteile für die Vermittlung von Aufträgen, gleichviel ob im Verhältnis zu einem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten oder zu einem Dritten gleich welcher Art, ist unzulässig.

§ 9a – Erfolgshonorar

(1) Vereinbarungen, durch die eine Vergütung für eine Hilfeleistung in Steuersachen oder ihre Höhe vom Ausgang der Sache oder vom Erfolg der Tätigkeit abhängig gemacht wird oder nach denen der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte einen Teil der zu erzielenden Steuerermäßigung, Steuerersparnis oder Steuervergütung als Honorar erhält (Erfolgshonorar), sind unzulässig, soweit nachfolgend nichts anderes bestimmt ist. Vereinbarungen, durch die der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte sich verpflichtet, Gerichtskosten, Verwaltungskosten oder Kosten anderer Beteiligter zu tragen, sind unzulässig.

(2) Ein Erfolgshonorar darf nur für den Einzelfall und nur dann vereinbart werden, wenn der Auftraggeber aufgrund seiner wirtschaftlichen Verhältnisse bei verständiger Betrachtung ohne die Vereinbarung eines Erfolgshonorars von der Rechtsverfolgung abgehalten würde. Dabei darf für den Fall des Misserfolgs vereinbart werden, dass keine oder eine geringere als die gesetzliche Vergütung zu zahlen ist, wenn für den Erfolgsfall ein angemessener Zuschlag auf die gesetzliche Vergütung vereinbart wird.

(3) Die Vereinbarung bedarf der Textform. Sie muss als Vergütungsvereinbarung oder in vergleichbarer Weise bezeichnet werden, von anderen Vereinbarungen deutlich abgesetzt sein und darf nicht in der Vollmacht enthalten sein. Die Vereinbarung muss

enthalten:

1. die voraussichtliche gesetzliche Vergütung und gegebenenfalls die erfolgsunabhängige vertragliche Vergütung, zu der der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte bereit wäre, den Auftrag zu übernehmen, sowie
2. die Angabe, welche Vergütung bei Eintritt welcher Bedingungen verdient sein soll.

(4) In der Vereinbarung sind außerdem die wesentlichen Gründe anzugeben, die für die Bemessung des Erfolgshonorars bestimmend sind. Ferner ist ein Hinweis aufzunehmen, dass die Vereinbarung keinen Einfluss auf die gegebenenfalls vom Auftraggeber zu zahlenden Gerichtskosten, Verwaltungskosten und die von ihm zu erstattenden Kosten anderer Beteiligter hat.

(5) Aus einer Vergütungsvereinbarung, die nicht den Anforderungen der Absätze 2 und 3 entspricht, kann der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte keine höhere als die gesetzliche Vergütung fordern. Die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über die ungerechtfertigte Bereicherung bleiben unberührt.

§ 10 – Mitteilungen über Pflichtverletzungen und andere Informationen

(1) Werden den Finanzbehörden oder den Steuerberaterkammern Tatsachen bekannt, die den Verdacht begründen, dass eine der in den §§ 3, 3a oder § 4 Nr. 1 und 2 genannten Personen eine Berufspflicht verletzt hat, so teilen sie diese Tatsachen, soweit ihre Kenntnis aus der Sicht der übermittelnden Stelle für die Verwirklichung der Rechtsfolgen erforderlich ist, der zuständigen Stelle mit; § 83 dieses Gesetzes und § 30 der Abgabenordnung stehen dem nicht entgegen.

(2) Gerichte und Behörden übermitteln Informationen über natürliche und juristische Personen, die aus der Sicht der übermittelnden Stelle

1. für die Zulassung zur Prüfung, für die Befreiung von der Prüfung, für die Bestellung und Wiederbestellung, für die Rücknahme oder für den Widerruf der Bestellung als Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter,
2. für die Anerkennung, für die Rücknahme oder für den Widerruf der Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft oder als Lohnsteuerhilfeverein,
3. für die Einleitung eines Rügeverfahrens oder eines berufsgerichtlichen Verfahrens zur Ahndung von Pflichtverletzungen oder

4. für die Überprüfung der Pflichten eines Beratungsstellenleiters im Sinne des § 23 Abs. 3

erforderlich sind, der für die Entscheidung zuständigen Stelle, soweit hierdurch schutzwürdige Interessen des Betroffenen nicht beeinträchtigt werden oder das öffentliche Interesse das Geheimhaltungsinteresse der Beteiligten überwiegt. Die Übermittlung unterbleibt, wenn besondere gesetzliche Verwendungsregelungen entgegenstehen; § 83 dieses Gesetzes und § 30 der Abgabenordnung stehen dem nicht entgegen.

(3) Soweit natürliche oder juristische Personen über weitere Qualifikationen im Sinne von § 3 verfügen, dürfen Finanzbehörden und Steuerberaterkammern Informationen im Sinne des Absatzes 2 und nach Maßgabe dieser Vorschrift auch an andere zuständige Stellen übermitteln, soweit ihre Kenntnis aus der Sicht der übermittelnden Stelle für die Verwirklichung der Rechtsfolgen erforderlich ist.

§ 11 – Erhebung und Verwendung personenbezogener Daten

Soweit es zur Erfüllung der Aufgaben nach diesem Gesetz erforderlich ist, dürfen personenbezogene Daten erhoben und auch für Zwecke künftiger Verfahren verarbeitet und genutzt werden; § 83 dieses Gesetzes und § 30 der Abgabenordnung stehen dem nicht entgegen.

§ 12 – Hilfeleistung im Abgabenrecht fremder Staaten

Personen und Vereinigungen im Sinne des § 3 Nr. 1 bis 3 sind in Angelegenheiten, die das Abgabenrecht fremder Staaten betreffen, zur geschäftsmäßigen Hilfe in Steuersachen befugt. Die entsprechenden Befugnisse Dritter auf Grund anderer Rechtsvorschriften bleiben unberührt.

Zweiter Abschnitt: Lohnsteuerhilfevereine

Erster Unterabschnitt: Aufgaben

§ 13 – Zweck und Tätigkeitsbereich

(1) Lohnsteuerhilfevereine sind Selbsthilfeeinrichtungen von Arbeitnehmern zur Hilfeleistung in Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11 für ihre Mitglieder.

(2) Lohnsteuerhilfevereine bedürfen für ihre Tätigkeit der Anerkennung.

Zweiter Unterabschnitt: Anerkennung

§ 14 – Voraussetzungen für die Anerkennung, Aufnahme der Tätigkeit

(1) Ein rechtsfähiger Verein kann als Lohnsteuerhilfeverein anerkannt werden, wenn nach der Satzung

1. seine Aufgabe ausschließlich die Hilfeleistung in Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11 für seine Mitglieder ist;
2. der Sitz und die Geschäftsleitung des Vereins sich in demselben Bezirk der Aufsichtsbehörde befinden;
3. der Name des Vereins keinen Bestandteil mit besonderem Werbecharakter enthält;
4. eine sachgemäße Ausübung der Hilfeleistung in Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11 sichergestellt ist;
5. für die Hilfeleistung in Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11 neben dem Mitgliedsbeitrag kein besonderes Entgelt erhoben wird;
6. die Anwendung der Vorschriften des § 27 Abs. 1 und 3 sowie der §§ 32 und 33 des Bürgerlichen Gesetzbuches nicht ausgeschlossen ist;
7. Verträge des Vereins mit Mitgliedern des Vorstands oder deren Angehörigen der Zustimmung oder Genehmigung der Mitgliederversammlung bedürfen;
8. innerhalb von drei Monaten nach Bekanntgabe des wesentlichen Inhalts der Prüfungsfeststellungen an die Mitglieder (§ 22 Abs. 7 Nr. 2) eine Mitgliederversammlung stattfinden muss, in der insbesondere eine Aussprache über das Ergebnis der Geschäftsprüfung durchzuführen und über die Entlastung des Vorstands wegen seiner Geschäftsführung während des geprüften Geschäftsjahres zu befinden ist.

An die Stelle der Mitgliederversammlung kann eine Vertreterversammlung treten, sofern durch sie eine ausreichende Wahrnehmung der Interessen der Mitglieder gewährleistet ist. Die Vorschriften über Mitgliederversammlungen gelten für Vertreterversammlungen sinngemäß.

(2) Die Anerkennung darf nur ausgesprochen werden, wenn das Bestehen einer Versicherung gegen die sich aus der Hilfeleistung in Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11 ergebenden Haftpflichtgefahren (§ 25 Abs. 2) nachgewiesen wird.

(3) Die Hilfeleistung in Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11 darf erst nach der Anerkennung als Lohnsteuerhilfeverein aufgenommen werden.

§ 15 – Anerkennungsbehörde, Satzung

(1) Für die Entscheidung über den Antrag auf Anerkennung als Lohnsteuerhilfeverein ist die Aufsichtsbehörde zuständig, in deren Bezirk der Verein seinen Sitz hat.

(2) Dem Antrag auf Anerkennung als Lohnsteuerhilfeverein ist eine öffentlich beglaubigte Abschrift der Satzung beizufügen.

(3) Der Lohnsteuerhilfeverein hat jede Satzungsänderung der für den Sitz des Vereins zuständigen Aufsichtsbehörde innerhalb eines Monats nach der Beschlussfassung anzuzeigen. Der Änderungsanzeige ist eine öffentlich beglaubigte Abschrift der jeweiligen Urkunde beizufügen.

§ 16 – Gebühren für die Anerkennung

Für die Bearbeitung des Antrags auf Anerkennung als Lohnsteuerhilfeverein hat der Verein eine Gebühr von dreihundert Euro an die Aufsichtsbehörde zu zahlen.

§ 17 – Urkunde

Über die Anerkennung als Lohnsteuerhilfeverein stellt die Aufsichtsbehörde eine Urkunde aus.

§ 18 – Bezeichnung „Lohnsteuerhilfeverein“

Der Verein ist verpflichtet, die Bezeichnung „Lohnsteuerhilfeverein“ in den Namen des Vereins aufzunehmen.

§ 19 – Erlöschen der Anerkennung

(1) Die Anerkennung erlischt durch

1. Auflösung des Vereins;
2. Verzicht auf die Anerkennung;
3. Verlust der Rechtsfähigkeit.

(2) Der Verzicht ist schriftlich gegenüber der Aufsichtsbehörde zu erklären.

§ 20 – Rücknahme und Widerruf der Anerkennung

(1) Die Aufsichtsbehörde hat die Anerkennung zurückzunehmen, wenn sich nach der Anerkennung ergibt, dass sie hätte versagt werden müssen.

(2) Die Aufsichtsbehörde hat die Anerkennung zu widerrufen,

1. wenn die Voraussetzungen für die Anerkennung als Lohnsteuerhilfeverein nachträglich fortfallen, es sei denn, dass der Verein innerhalb einer angemessenen, von der Aufsichtsbehörde zu bestimmenden Frist den dem Gesetz entsprechenden Zustand herbeiführt;
2. wenn die tatsächliche Geschäftsführung des Lohnsteuerhilfevereins nicht mit den in § 14 bezeichneten Anforderungen an die Satzung übereinstimmt;
3. wenn eine sachgemäße Ausübung der Hilfeleistung in Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11 oder eine ordnungsgemäße Geschäftsführung nicht gewährleistet ist; eine ordnungsgemäße Geschäftsführung liegt insbesondere nicht vor, wenn
   a) gegen Pflichten nach diesem Gesetz in nachhaltiger Weise verstoßen wurde oder
   b) der Lohnsteuerhilfeverein in Vermögensverfall geraten ist; ein Vermögensverfall wird vermutet, wenn ein Insolvenzverfahren über das Vermögen des Lohnsteuerhilfevereins eröffnet oder der Lohnsteuerhilfeverein in das vom Vollstreckungsgericht zu führende Schuldnerverzeichnis (§ 26 Abs. 2 der Insolvenzordnung; § 882b der Zivilprozessordnung) eingetragen ist.

(3) Vor der Rücknahme oder dem Widerruf ist der Lohnsteuerhilfeverein zu hören.

Dritter Unterabschnitt: Pflichten

§ 21 – Aufzeichnungspflicht

(1) Der Lohnsteuerhilfeverein hat sämtliche Einnahmen und Ausgaben fortlaufend und vollständig aufzuzeichnen. Die Aufzeichnungen sind unverzüglich und in deutscher Sprache vorzunehmen.

(2) Für einzelne Mitglieder des Lohnsteuerhilfevereins empfangene Beträge sind vom Vereinsvermögen getrennt zu erfassen und gesondert zu verwalten.

(3) Der Lohnsteuerhilfeverein hat bei Beginn seiner Tätigkeit und am Ende eines jeden Geschäftsjahres aufgrund einer für diesen Zeitpunkt vorgenommenen Bestandsaufnahme seine Vermögenswerte und Schulden aufzuzeichnen und in einer Vermögensübersicht zusammenzustellen.

(4) Die Belege und sonstigen Unterlagen sind geordnet zu sammeln und sechs Jahre aufzubewahren. Die Aufzeichnungen der Einnahmen und Ausgaben und die Vermögensübersichten sind zehn Jahre aufzubewahren. Im Übrigen gelten für die Aufbewahrung der Belege, sonstigen Unterlagen, Aufzeichnungen und Vermögensübersichten die Vorschriften des Handelsgesetzbuches über die Aufbewahrung von Bilanzen, Inventaren, Belegen und sonstigen Unterlagen entsprechend.

(5) Sonstige Vorschriften über Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten bleiben unberührt.

§ 22 – Geschäftsprüfung

(1) Der Lohnsteuerhilfeverein hat die Vollständigkeit und Richtigkeit der Aufzeichnungen und der Vermögensübersicht (§ 21 Abs. 1 bis 3) sowie die Übereinstimmung der tatsächlichen Geschäftsführung mit den satzungsmäßigen Aufgaben des Lohnsteuerhilfevereins jährlich innerhalb von sechs Monaten nach Beendigung des Geschäftsjahres durch einen oder mehrere Geschäftsprüfer prüfen zu lassen.

(2) Zu Geschäftsprüfern können nur bestellt werden

1. Personen und Gesellschaften, die nach § 3 zu unbeschränkter Hilfeleistung in Steuersachen befugt sind,
2. Prüfungsverbände, zu deren satzungsmäßigem Zweck die regelmäßige oder außerordentliche Prüfung der Mitglieder gehört, wenn mindestens ein gesetzlicher Vertreter des Verbandes Steuerberater, Steuerbevollmächtigter, Rechtsanwalt, niedergelassener europäischer Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer ist.

(3) Als Geschäftsprüfer dürfen keine Personen tätig sein, bei denen die Besorgnis der Befangenheit besteht, insbesondere weil sie Vorstandsmitglied, besonderer Vertreter oder Angestellter des zu prüfenden Lohnsteuerhilfevereins sind.

(4) Den Geschäftsprüfern ist Einsicht in die Bücher und Aufzeichnungen sowie den Schriftwechsel des Vereins zu gewähren und eine Untersuchung des Kassenbestandes und der Bestände an sonstigen Vermögenswerten zu gestatten. Ihnen sind alle Aufklärungen und Nachweise zu geben, die für die Durchführung einer sorgfältigen Prüfung notwendig sind.

(5) Die Geschäftsprüfer sind zu gewissenhafter und unparteiischer Prüfung und zur Verschwiegenheit verpflichtet. Sie dürfen Geschäftsgeheimnisse, die sie bei der Wahrnehmung ihrer Obliegenheiten erfahren haben, nicht unbefugt verwerten. Wer seine Obliegenheiten vorsätzlich oder grob fahrlässig verletzt, haftet dem Lohnsteuerhilfeverein für den daraus entstehenden Schaden. Mehrere Personen haften als Gesamtschuldner.

(6) Die Geschäftsprüfer haben über das Ergebnis der Prüfung dem Vorstand des Lohnsteuerhilfevereins unverzüglich schriftlich zu berichten.

(7) Der Lohnsteuerhilfeverein hat

1. innerhalb eines Monats nach Erhalt des Prüfungsberichts, spätestens jedoch neun Monate nach Beendigung des Geschäftsjahres, eine Abschrift hiervon der zuständigen Aufsichtsbehörde zuzuleiten;
2. innerhalb von sechs Monaten nach Erhalt des Prüfungsberichts den wesentlichen Inhalt der Prüfungsfeststellungen den Mitgliedern schriftlich bekannt zu geben.

§ 23 – Ausübung der Hilfeleistung in Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11, Beratungsstellen

(1) Die Hilfeleistung in Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11 darf nur durch Personen ausgeübt werden, die einer Beratungsstelle angehören. Für jede Beratungsstelle ist ein Leiter zu bestellen. Er darf gleichzeitig nur eine weitere Beratungsstelle leiten.

(2) Der Lohnsteuerhilfeverein muss in dem Bezirk der Aufsichtsbehörde, in dem er seinen Sitz hat, mindestens eine Beratungsstelle unterhalten. Die Unterhaltung von Beratungsstellen in Bezirken anderer Aufsichtsbehörden ist zulässig.

(3) Der Lohnsteuerhilfeverein darf zum Leiter einer Beratungsstelle nur Personen bestellen, die

1. zu dem in § 3 Nr. 1 bezeichneten Personenkreis gehören oder
2. eine Abschlussprüfung in einem kaufmännischen Ausbildungsberuf bestanden haben oder eine andere gleichwertige Vorbildung besitzen und nach Abschluss der Ausbildung drei Jahre in einem Umfang von mindestens 16 Wochenstunden auf dem Gebiet der von den Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwalteten Steuern praktisch tätig gewesen sind oder
3. mindestens drei Jahre auf den für die Beratungsbefugnis nach § 4 Nr. 11 einschlägigen Gebieten des Einkommensteuerrechts in einem Umfang von mindestens 16 Wochenstunden praktisch

tätig gewesen sind; auf die mindestens dreijährige Tätigkeit können Ausbildungszeiten nicht angerechnet werden.

Zum Leiter einer Beratungsstelle darf nicht bestellt werden, wer sich so verhalten hat, dass die Besorgnis begründet ist, er werde die Pflichten des Lohnsteuerhilfevereins nicht erfüllen.

(4) Der Lohnsteuerhilfeverein hat der für den Sitz der Beratungsstelle zuständigen Aufsichtsbehörde mitzuteilen

1. die Eröffnung oder Schließung einer Beratungsstelle;
2. die Bestellung oder Abberufung des Leiters einer Beratungsstelle;
3. die Personen, deren sich der Verein bei der Hilfeleistung in Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11 bedient.

(5) Der Mitteilung über die Bestellung des Leiters einer Beratungsstelle ist ein Nachweis darüber beizufügen, dass die Voraussetzungen des Absatzes 3 erfüllt sind.

(6) Eine Beratungsstelle darf ihre Tätigkeit nur ausüben, wenn sie und der Beratungsstellenleiter nach Überprüfung der in Absatz 3 genannten Voraussetzungen bei der zuständigen Aufsichtsbehörde (§ 27 Abs. 2) im Verzeichnis der Lohnsteuerhilfevereine eingetragen sind.

§ 24 – Abwicklung der schwebenden Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11

(1) Ist die Anerkennung als Lohnsteuerhilfeverein erloschen, zurückgenommen oder widerrufen worden, so kann die Aufsichtsbehörde auf Antrag erlauben, dass der Verein einen Beauftragten zur Abwicklung der schwebenden Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11 bestellt.

(2) Zum Beauftragten darf nur bestellt werden, wer die in § 23 Abs. 3 bezeichneten Voraussetzungen erfüllt.

(3) Die Erlaubnis nach Absatz 1 darf längstens für die Dauer von sechs Monaten erteilt werden; sie kann jederzeit widerrufen werden.

(4) § 70 Abs. 2 und 3 gilt sinngemäß.

§ 25 – Haftungsausschluss, Haftpflichtversicherung

(1) Bei der Hilfeleistung in Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11 für die Mitglieder kann die Haftung des Vereins für das Verschulden seiner Organe und Angestellten nicht ausgeschlossen werden.

(2) Die Lohnsteuerhilfevereine müssen gegen die sich aus der Hilfeleistung in Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11 ergebenden Haftpflichtgefahren angemessen versichert sein. Zuständige Stelle im Sinne des § 158 c Abs. 2 des Gesetzes über den Versicherungsvertrag ist die Aufsichtsbehörde.

§ 26 – Allgemeine Pflichten der Lohnsteuerhilfevereine

(1) Die Hilfeleistung in Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11 ist sachgemäß, gewissenhaft, verschwiegen und unter Beachtung der Regelungen zur Werbung (§ 8) auszuüben.

(2) Die Ausübung einer anderen wirtschaftlichen Tätigkeit in Verbindung mit der Hilfeleistung in Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11 ist nicht zulässig.

(3) Alle Personen, deren sich der Verein bei der Hilfeleistung in Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11 bedient, sind zur Einhaltung der in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten Pflichten anzuhalten.

(4) Die Handakten über die Hilfeleistung in Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11 sind auf die Dauer von zehn Jahren nach Abschluss der Tätigkeit des Vereins in der Steuersache des Mitgliedes aufzubewahren. § 66 ist sinngemäß anzuwenden.

Vierter Unterabschnitt: Aufsicht

§ 27 – Aufsichtsbehörde

(1) Aufsichtsbehörde ist die Oberfinanzdirektion oder die durch die Landesregierung bestimmte Landesfinanzbehörde. Sie führt die Aufsicht über die Lohnsteuerhilfevereine, die ihren Sitz im Bezirk der Aufsichtsbehörde haben.

(2) Der Aufsicht durch die Aufsichtsbehörde unterliegen auch alle im Bezirk der Aufsichtsbehörde bestehenden Beratungsstellen. Die im Wege der Aufsicht getroffenen Feststellungen sind der für den Sitz des Lohnsteuerhilfevereins zuständigen Aufsichtsbehörde mitzuteilen.

(3) Die Finanzbehörden teilen der zuständigen Aufsichtsbehörde die ihnen bekannten Tatsachen mit, die den Verdacht begründen, dass ein Lohnsteuerhilfeverein gegen Vorschriften dieses Gesetzes verstoßen hat.

§ 28 – Pflicht zum Erscheinen vor der Aufsichtsbehörde, Befugnisse der Aufsichtsbehörde

(1) Die Mitglieder des Vorstandes eines Lohnsteuerhilfevereins und die Personen, deren sich der Verein bei der Hilfeleistung in Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11 bedient, haben auf Verlangen vor der Aufsichtsbehörde zu erscheinen, Auskunft zu geben sowie Handakten und Geschäftsunterlagen vorzulegen.

(2) Die mit der Aufsicht betrauten Amtsträger sind berechtigt, die Geschäftsräume der Lohnsteuerhilfevereine und der in Absatz 1 bezeichneten Personen während der Geschäfts- und Arbeitszeiten zu betreten, um Prüfungen vorzunehmen oder sonst Feststellungen zu treffen, die zur Ausübung der Aufsicht für erforderlich gehalten werden.

(3) Ist für eine Beratungsstelle ein Leiter nicht vorhanden oder erfüllt die zum Leiter bestellte Person nicht die in § 23 Abs. 3 bezeichneten Voraussetzungen oder ist in einer Beratungsstelle die Einhaltung der in § 26 bezeichneten Pflichten nicht gewährleistet, so kann die Aufsichtsbehörde die Schließung dieser Beratungsstelle anordnen.

§ 29 – Teilnahme der Aufsichtsbehörde an Mitgliederversammlungen

(1) Von bevorstehenden Mitgliederversammlungen ist die Aufsichtsbehörde spätestens zwei Wochen vorher zu unterrichten.

(2) Die Aufsichtsbehörde ist berechtigt, zur Teilnahme an der Mitgliederversammlung Vertreter zu entsenden.

§ 30 – Verzeichnis der Lohnsteuerhilfevereine

(1) Die Aufsichtsbehörden führen ein Verzeichnis über

1. die Lohnsteuerhilfevereine, die im Bezirk der Aufsichtsbehörde ihren Sitz haben;

2. die im Bezirk der Aufsichtsbehörde bestehenden Beratungsstellen.

(2) Die Einsicht in das Verzeichnis ist jedem gestattet, der ein berechtigtes Interesse darlegt.

Fünfter Unterabschnitt: Verordnungsermächtigung

§ 31 – Durchführungsbestimmungen zu den Vorschriften über die Lohnsteuerhilfevereine

(1) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates Bestimmungen zu erlassen

1. über das Verfahren bei der Anerkennung als Lohnsteuerhilfeverein,
2. über Einrichtung und Führung des Verzeichnisses nach § 30 Abs. 1 sowie über die sich auf die Eintragung beziehenden Meldepflichten der Lohnsteuerhilfevereine,
3. über die Verfahren bei der Eröffnung und Schließung von Beratungsstellen und bei der Bestellung von Beratungsstellenleitern,
4. über die zur Bestellung eines Beratungsstellenleiters erforderlichen Erklärungen und Nachweise,
5. über den Abschluss und die Aufrechterhaltung der Haftpflichtversicherung, den Inhalt, den Umfang und die Ausschlüsse des Versicherungsvertrags sowie über die Höhe der Mindestdeckungssummen.

(2) Die Landesregierungen werden ermächtigt, die den Oberfinanzdirektionen nach dem Zweiten Abschnitt des Ersten Teils zugewiesenen Aufgaben auf eine andere Landesfinanzbehörde zu übertragen. Diese Aufgaben können durch Vereinbarung auch auf eine Landesfinanzbehörde eines anderen Landes übertragen werden. Die Landesregierungen können die Ermächtigung durch Rechtsverordnung auf die jeweils für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde übertragen.

Zweiter Teil: Steuerberaterordnung

Erster Abschnitt: Allgemeine Vorschriften

§ 32 – Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften

(1) Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften leisten geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen nach den Vorschriften dieses Gesetzes.

(2) Steuerberater und Steuerbevollmächtige bedürfen der Bestellung; sie üben einen freien Beruf aus. Ihre Tätigkeit ist kein Gewerbe.

(3) Steuerberatungsgesellschaften bedürfen der Anerkennung. Die Anerkennung setzt den Nachweis voraus, dass die Gesellschaft von Steuerberatern verantwortlich geführt wird.

§ 33 – Inhalt der Tätigkeit

Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften haben die Aufgabe, im Rahmen ihres Auftrags ihre Auftraggeber in Steuersachen zu beraten, sie zu vertreten und ihnen bei der Bearbeitung ihrer Steuerangelegenheiten und bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten Hilfe zu leisten. Dazu gehören auch die Hilfeleistung in Steuerstrafsachen und in Bußgeldsachen wegen einer Steuerordnungswidrigkeit sowie die Hilfeleistung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten, die aufgrund von Steuergesetzen bestehen, insbesondere die Aufstellung von Steuerbilanzen und deren steuerrechtliche Beurteilung.

§ 34 – Berufliche Niederlassung, weitere Beratungsstellen

(1) Steuerberater und Steuerbevollmächtigte müssen unmittelbar nach der Bestellung eine berufliche Niederlassung begründen und eine solche unterhalten. Berufliche Niederlassung eines selbstständigen Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten ist die eigene Praxis, von der aus er seinen Beruf überwiegend ausübt. Als berufliche Niederlassung eines ausschließlich nach § 58 angestellten Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten gilt seine regelmäßige, bei mehreren Anstellungsverhältnissen seine zuerst begründete Arbeitsstätte.

(2) Weitere Beratungsstellen können unterhalten werden, soweit dadurch die Erfüllung der Berufspflichten nicht beeinträchtigt wird. Leiter der weiteren Beratungsstelle muss jeweils ein anderer Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter sein, der seine berufliche Niederlassung am Ort der Beratungsstelle oder in deren Nahbereich hat. Satz 2 gilt nicht, wenn die weitere Beratungsstelle in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder in der Schweiz liegt. Die für die berufliche Niederlassung zuständige Steuerberaterkammer kann auf Antrag eine Ausnahme von Satz 2 zulassen. Liegt die weitere Beratungsstelle in einem anderen Kammerbezirk, ist vor der Erteilung der Ausnahmegenehmigung die für die weitere Beratungsstelle zuständige Steuerberaterkammer zu hören. Eine Ausnahmegenehmigung ist nur für eine weitere Beratungsstelle des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten zulässig.

Zweiter Abschnitt: Voraussetzungen für die Berufsausübung

Erster Unterabschnitt: Persönliche Voraussetzungen

§ 35 – Zulassung zur Prüfung, Befreiung von der Prüfung, organisatorische Durchführung der Prüfung, Abnahme der Prüfung, Wiederholung der Prüfung und Besetzung des Prüfungsausschusses

(1) Als Steuerberater darf nur bestellt werden, wer die Prüfung als Steuerberater bestanden hat oder von dieser Prüfung befreit worden ist. Die Prüfung muss vor einem Prüfungsausschuss abgelegt werden, der bei der für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörde zu bilden ist. Diesem gehören drei Beamte des höheren Dienstes oder vergleichbare Angestellte der Finanzverwaltung an, davon einer als Vorsitzender, sowie drei Steuerberater oder zwei Steuerberater und ein Vertreter der Wirtschaft.

(2) Die Teilnahme an der Prüfung bedarf der Zulassung.

(3) Das Ergebnis der Prüfung wird dem Bewerber von der für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörde bekannt gegeben. Das Bestehen der Prüfung ist von der für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörde, die Befreiung von der Prüfung ist von der zuständigen Steuerberaterkammer schriftlich zu bescheinigen.

(4) Die Prüfung kann zweimal wiederholt werden.

(5) Die Zulassung zur Prüfung, die Befreiung von der Prüfung und die organisatorische Durchführung der Prüfung sind Aufgaben der zuständigen Steuerberaterkammer. Die Abnahme der Prüfung ist Aufgabe des Prüfungsausschusses.

§ 36 – Voraussetzungen für die Zulassung zur Prüfung

(1) Die Zulassung zur Steuerberaterprüfung setzt voraus, dass der Bewerber,

1. ein wirtschaftswissenschaftliches oder rechtswissenschaftliches Hochschulstudium oder ein anderes Hochschulstudium mit wirtschaftswissenschaftlicher Fachrichtung erfolgreich abgeschlossen hat und
2. danach praktisch tätig gewesen ist.

Die praktische Tätigkeit muss über einen Zeitraum von mindestens drei Jahren ausgeübt worden sein, wenn die Regelstudienzeit des Hochschulstudiums nach Satz 1 Nr. 1 weniger als vier Jahre beträgt, sonst über einen Zeitraum von mindestens zwei Jahren.

Wurde in einem Hochschulstudium nach Satz 1 Nr. 1 ein erster berufsqualifizierender Abschluss und in einem, einen solchen ersten Abschluss voraussetzenden, weiteren Hochschulstudium nach Satz 1 Nr. 1 ein weiterer berufsqualifizierender Abschluss erworben, werden die Regelstudienzeiten beider Studiengänge zusammengerechnet; Zeiten der praktischen Tätigkeit werden berücksichtigt, soweit sie nach dem Erwerb des ersten berufsqualifizierenden Abschlusses liegen.

(2) Ein Bewerber ist zur Steuerberaterprüfung auch zuzulassen, wenn er

1. eine Abschlussprüfung in einem kaufmännischen Ausbildungsberuf bestanden hat oder eine andere gleichwertige Vorbildung besitzt und nach Abschluss der Ausbildung zehn Jahre oder im Falle der erfolgreich abgelegten Prüfung zum geprüften Bilanzbuchhalter oder Steuerfachwirt sieben Jahre praktisch tätig gewesen ist oder
2. der Finanzverwaltung als Beamter des gehobenen Dienstes oder als vergleichbarer Angestellter angehört oder angehört hat und bei ihr mindestens sieben Jahre als Sachbearbeiter oder in mindestens gleichwertiger Stellung praktisch tätig gewesen ist.

(3) Die in den Absätzen 1 und 2 geforderte praktische Tätigkeit muss sich in einem Umfang von mindestens 16 Wochenstunden auf das Gebiet der von den Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwalteten Steuern erstrecken.

(4) Nachweise über das Vorliegen der in den Absätzen 1 bis 3 genannten Voraussetzungen sind nach Maßgabe der Bestimmungen des amtlichen Vordrucks zu erbringen, der gemäß § 158 Nr. 1 Buchstabe a eingeführt worden ist. Der Bewerber hat diese Unterlagen seinem Antrag auf Zulassung zur Prüfung beizufügen.

§ 37 – Steuerberaterprüfung

(1) Mit der Prüfung hat der Bewerber darzutun, dass er in der Lage ist, den Beruf eines Steuerberaters ordnungsgemäß auszuüben.

(2) Die Prüfung gliedert sich in einen schriftlichen Teil aus drei Aufsichtsarbeiten und eine mündliche Prüfung. Der Zeitpunkt der Durchführung des schriftlichen Teils der Prüfung, die Prüfungsaufgaben der Aufsichtsarbeiten, die Bearbeitungszeit und die zum schriftlichen Teil der Prüfung zugelassenen Hilfsmittel sollen von den für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Finanzbehörden der Länder bundeseinheitlich bestimmt werden.

(3) Prüfungsgebiete der Steuerberaterprüfung sind

1. Steuerliches Verfahrensrecht sowie Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht,

2. Steuern vom Einkommen und Ertrag,
3. Bewertungsrecht, Erbschaftsteuer und Grundsteuer,
4. Verbrauch- und Verkehrsteuern, Grundzüge des Zollrechts,
5. Handelsrecht sowie Grundzüge des Bürgerlichen Rechts, des Gesellschaftsrechts, des Insolvenzrechts und des Rechts der Europäischen Gemeinschaft,
6. Betriebswirtschaft und Rechnungswesen,
7. Volkswirtschaft,
8. Berufsrecht.

Nicht erforderlich ist, dass sämtliche Gebiete Gegenstand der Prüfung sind.

§ 37a – Prüfung in Sonderfällen

(1) Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer sowie Bewerber, die die Prüfung als Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer bestanden haben, können auf Antrag die Steuerberaterprüfung in verkürzter Form ablegen. Dabei entfallen die in § 37 Abs. 3 Nr. 5 bis 7 genannten Prüfungsgebiete. Die Prüfung gliedert sich in einen schriftlichen Teil aus zwei Aufsichtsarbeiten und eine mündliche Prüfung.

(2) Bewerber mit einem Befähigungs- oder Ausbildungsnachweis, der in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder in der Schweiz zur selbstständigen Hilfe in Steuersachen berechtigt, können auf Antrag eine Eignungsprüfung im Sinne des Artikels 14 Absatz 1 in Verbindung mit Absatz 3 der Richtlinie 2005/36/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 7. September 2005 über die Anerkennung von Berufsqualifikationen (ABl. L 255 vom 30. September 2005, S. 22, ABl. L 271 vom 16. Oktober 2007, S. 18), geändert durch die Richtlinie 2006/100/EG des Rates vom 20. November 2006 (ABl. L 363 vom 20. Dezember 2006, S. 141) ablegen. Mit der erfolgreich abgelegten Eignungsprüfung werden dieselben Rechte erworben wie durch die erfolgreich abgelegte Steuerberaterprüfung.

(3) Die Befähigungs- und Ausbildungsnachweise im Sinne von Absatz 2 müssen in einem Mitgliedstaat oder Vertragsstaat oder der Schweiz von einer entsprechend dessen Rechts- und Verwaltungsvorschriften benannten zuständigen Behörde ausgestellt worden sein. Sie müssen bescheinigen, dass das Berufsqualifikationsniveau des Inhabers zumindest unmittelbar unter dem Niveau nach Artikel 11 Buchstabe d oder Buchstabe e der Richtlinie

2005/36/EG liegt und der Inhaber damit in diesem anderen Mitgliedstaat oder Vertragsstaat oder der Schweiz zur Hilfe in Steuersachen berechtigt ist. Satz 2 gilt auch für Ausbildungsnachweise, die von einer zuständigen Behörde in einem anderen Mitgliedstaat oder Vertragsstaat oder der Schweiz ausgestellt wurden, sofern sie in der Gemeinschaft erworbene abgeschlossene Ausbildungen bescheinigen, von diesen als gleichwertig anerkannt wurden und in Bezug auf die Aufnahme und Ausübung des Berufs des Steuerberaters dieselben Rechte verleihen oder auf die Ausübung des Berufs des Steuerberaters vorbereiten. Satz 2 gilt ferner für Berufsqualifikationen, die zwar nicht den Erfordernissen der Rechts- und Verwaltungsvorschriften des Herkunftsmitgliedstaates für die Aufnahme und Ausübung des Berufs des Steuerberaters entsprechen, ihrem Inhaber jedoch nach dem Recht des Herkunftsmitgliedstaates erworbene Rechte nach den dort maßgeblichen Vorschriften verleihen. Bewerber aus Staaten, in denen der Beruf des Steuerberaters nicht reglementiert ist, müssen diesen Beruf zusätzlich in den vorhergehenden zehn Jahren mindestens drei Jahre in einem Umfang von mindestens 16 Wochenstunden in einem Mitgliedstaat oder Vertragsstaat oder der Schweiz ausgeübt haben. Die zuständige Behörde nach Satz 1 muss bescheinigen, dass der Inhaber auf die Ausübung des Berufs vorbereitet wurde. Die Pflicht zum Nachweis dieser dreijährigen Berufserfahrung entfällt, wenn der Ausbildungsnachweis den Abschluss einer reglementierten Ausbildung im Sinne des Artikels 13 Abs. 2 Unterabs. 3 der Richtlinie 2005/36/EG bestätigt.

(3a) Die zuständige Behörde hat dem Antragsteller den Empfang der Unterlagen innerhalb eines Monats zu bestätigen und ggf. mitzuteilen, welche Unterlagen fehlen. Das Berufsanerkennungsverfahren ist innerhalb kürzester Frist, spätestens jedoch drei Monate nach Einreichung der vollständigen Unterlagen abzuschließen. Die Frist kann um einen Monat verlängert werden. Die Eignungsprüfung ist innerhalb der Frist für die Durchführung des Berufsanerkennungsverfahrens anzusetzen. Der Antragsteller kann gegen nicht fristgerecht getroffene Entscheidungen Einspruch einlegen.

(4) Bewerber mit den in Absatz 2 genannten Voraussetzungen sollen mit der Eignungsprüfung ihre Befähigung nachweisen, den Beruf eines Steuerberaters auch im Inland ordnungsgemäß ausüben zu können. Die Eignungsprüfung umfasst die zur Berufsausübung notwendigen Kenntnisse aus den in § 37 Abs. 3 genannten Gebieten. Die Eignungsprüfung gliedert sich in einen schriftlichen Teil aus höchstens zwei Aufsichtsarbeiten aus unterschiedlichen Prüfungsgebieten und eine mündliche Prüfung. Die Prü-

fung in einem der in § 37 Abs. 3 genannten Prüfungsgebiete entfällt, wenn der Bewerber nachweist, dass er im Rahmen seiner bisherigen Ausbildung oder im Rahmen seiner bisherigen Berufstätigkeit einen wesentlichen Teil der Kenntnisse erlangt hat, die in dem entfallenden Prüfungsgebiet gefordert werden. Der Nachweis der im Rahmen der bisherigen Ausbildung erworbenen Kenntnisse ist durch Diplome oder gleichwertige Prüfungszeugnisse einer staatlichen oder staatlich anerkannten Universität oder einer Hochschule oder einer anderen Ausbildungseinrichtung zu führen. Zum Nachweis der im Rahmen der bisherigen beruflichen Tätigkeit erworbenen Kenntnisse sind Falllisten vorzulegen, die regelmäßig folgende Angaben enthalten müssen: Akten- oder Geschäftszeichen, Gegenstand, Zeitraum, Art und Umfang der Tätigkeit, Sachstand. Ferner sind auf Verlangen der für die Prüfung zuständigen Stelle anonymisierte Arbeitsproben vorzulegen.

(4a) Die zuständigen Behörden im Sinne von Absatz 3 arbeiten mit den zuständigen Behörden in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union, in den Vertragsstaaten des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum und der Schweiz zusammen und tauschen Informationen über das Vorliegen von disziplinar- oder strafrechtlichen oder sonstigen schwerwiegenden Sachverhalten aus, wenn sie Auswirkungen auf die Berufsausübung der Betroffenen haben. § 83 dieses Gesetzes und § 30 der Abgabenordnung stehen dem nicht entgegen.

(5) Für die Prüfung in verkürzter Form und für die Eignungsprüfung gelten im Übrigen die Vorschriften für die Steuerberaterprüfung.

§ 37b – Zuständigkeit für die Zulassung zur Prüfung, für die Befreiung von der Prüfung, für die organisatorische Durchführung der Prüfung, für die Abnahme der Prüfung und für die Berufung und Abberufung des Prüfungsausschusses

(1) Für die Zulassung zur Prüfung, für die Befreiung von der Prüfung und für die organisatorische Durchführung der Prüfung ist die Steuerberaterkammer zuständig, in deren Bezirk der Bewerber im Zeitpunkt der Antragstellung vorwiegend beruflich tätig ist oder, sofern der Bewerber keine Tätigkeit ausübt, er seinen Wohnsitz hat. Bei mehreren Wohnsitzen ist der Wohnsitz maßgebend, an dem sich der Bewerber vorwiegend aufhält.

(2) Befindet sich der nach Absatz 1 maßgebliche Ort im Ausland, so ist die Steuerberaterkammer zuständig, in deren Bezirk sich der Ort der beabsichtigten beruflichen Niederlassung im Inland befindet. Befindet sich der Ort der beabsichtigten beruflichen

Niederlassung im Ausland, so ist die Steuerberaterkammer zuständig, bei der die Zulassung zur Prüfung beantragt wurde.

(3) Zur Erfüllung der Aufgaben nach Absatz 1 kann eine Steuerberaterkammer durch Vereinbarung, die der Genehmigung der für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörde bedarf, mit einer anderen Steuerberaterkammer eine gemeinsame Stelle bilden. Dies gilt auch über Landesgrenzen hinweg, wenn die jeweils für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörden dies genehmigen. Die gemeinsame Stelle handelt für diejenige Steuerberaterkammer, die für den Bewerber örtlich zuständig ist. Gibt es in einem Land mehrere Steuerberaterkammern, bestimmt die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde nach Anhörung der Steuerberaterkammern, ob eine, mehrere gemeinsam oder jede Steuerberaterkammer für sich die Aufgaben wahrnimmt.

(4) Für die Abnahme der Prüfung ist der Prüfungsausschuss bei der für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörde zuständig, in deren Bereich der Bewerber zur Prüfung zugelassen wurde. Die Zuständigkeit kann auf einen Prüfungsausschuss bei einer anderen für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörde einvernehmlich übertragen werden.

(5) Die Berufung und Abberufung des Vorsitzenden, der übrigen Mitglieder des Prüfungsausschusses und ihrer Stellvertreter erfolgt durch die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde. Es können mehrere Prüfungsausschüsse gebildet werden.

§ 37 c (aufgehoben)

§ 37 d (aufgehoben)

§ 38 – Voraussetzungen für die Befreiung von der Prüfung

(1) Von der Steuerberaterprüfung sind zu befreien

1. Professoren, die an einer deutschen Hochschule mindestens zehn Jahre auf dem Gebiet der von den Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwalteten Steuern als Professor gelehrt haben;
2. ehemalige Finanzrichter, die mindestens zehn Jahre auf dem Gebiet der von den Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwalteten Steuern tätig gewesen sind;
3. ehemalige Beamte des höheren Dienstes und vergleichbare Angestellte

a) der Finanzverwaltung, die im höheren Dienst oder als Angestellter in vergleichbaren Vergütungsgruppen mindestens zehn

Jahre auf dem Gebiet der von den Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwalteten Steuern als Sachgebietsleiter oder mindestens in gleichwertiger Stellung tätig gewesen sind,

b) der gesetzgebenden Körperschaften, der Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit sowie der obersten Behörden und der Rechnungsprüfungsbehörden des Bundes und der Länder, die im höheren Dienst oder als Angestellter in vergleichbaren Vergütungsgruppen mindestens zehn Jahre überwiegend auf dem Gebiet der von den Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwalteten Steuern als Sachgebietsleiter oder mindestens in gleichwertiger Stellung tätig gewesen sind; die Angestellten der Fraktionen des Deutschen Bundestages gelten als Bedienstete der gesetzgebenden Körperschaften im Sinne dieser Vorschrift;

4. ehemalige Beamte des gehobenen Dienstes und vergleichbare Angestellte

a) der Finanzverwaltung, die im gehobenen oder höheren Dienst oder als Angestellter in vergleichbaren Vergütungsgruppen mindestens fünfzehn Jahre auf dem Gebiet der von den Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwalteten Steuern als Sachbearbeiter oder mindestens in gleichwertiger Stellung tätig gewesen sind,

b) der gesetzgebenden Körperschaften, der Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit sowie der obersten Behörden und der Rechnungsprüfungsbehörden des Bundes und der Länder, die im gehobenen oder höheren Dienst oder als Angestellter in vergleichbaren Vergütungsgruppen mindestens fünfzehn Jahre überwiegend auf dem Gebiet der von den Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwalteten Steuern als Sachbearbeiter oder mindestens in gleichwertiger Stellung tätig gewesen sind; die Angestellten der Fraktionen des Deutschen Bundestages gelten als Bedienstete der gesetzgebenden Körperschaften im Sinne dieser Vorschrift.

(2) § 36 Abs. 3 und 4 gilt auch für die Befreiung von der Prüfung. Personen, die unter Absatz 1 Nr. 2 bis 4 fallen, sowie Professoren an staatlichen verwaltungsinternen Fachhochschulen mit Ausbildungsgängen für den öffentlichen Dienst können erst nach dem Ausscheiden aus dem öffentlichen Dienst oder dem Dienstverhältnis als Angestellter einer Fraktion des Deutschen Bundestages von der Prüfung befreit werden.

§ 38 a – Verbindliche Auskunft

(1) Auf Antrag erteilt die zuständige Steuerberaterkammer eine verbindliche Auskunft über die Erfüllung einzelner Vorausset-

zungen für die Zulassung zur Prüfung oder für die Befreiung von der Prüfung.

(2) Für die örtliche Zuständigkeit gilt § 37 b Abs. 1 bis 3 entsprechend.

§ 39 – Gebühren für Zulassung, Prüfung, Befreiung und verbindliche Auskunft, Kostenerstattung

(1) Für die Bearbeitung des Antrags auf Zulassung zur Prüfung, auf Befreiung von der Prüfung oder auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft über die Erfüllung einzelner Voraussetzungen für die Zulassung zur Prüfung oder über die Befreiung von der Prüfung hat der Bewerber eine Gebühr von zweihundert Euro an die zuständige Steuerberaterkammer zu zahlen.

(2) Für die Prüfung hat der Bewerber bis zu einem von der zuständigen Steuerberaterkammer zu bestimmenden Zeitpunkt eine Gebühr von eintausend Euro an die zuständige Steuerberaterkammer zu zahlen. Zahlt der Bewerber die Gebühr nicht rechtzeitig, so gilt dies als Verzicht auf die Zulassung zur Prüfung. Tritt der Bewerber bis zu dem von der zuständigen Steuerberaterkammer zu bestimmenden Zeitpunkt von der Prüfung zurück, so wird die Gebühr nicht erhoben. Tritt der Bewerber bis zum Ende der Bearbeitungszeit für die letzte Aufsichtsarbeit zurück, so ist die Gebühr zur Hälfte zu erstatten.

(3) In einer Gebührenordnung nach § 79 Abs. 2 können der Höhe nach andere als die in den Absätzen 1 und 2 genannten Gebühren bestimmt werden.

(4) Die zuständige Steuerberaterkammer hat die für die Erstellung der Prüfungsaufgaben der Aufsichtsarbeiten entstandenen Kosten der für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörde zu erstatten. Die Vergütungen und sonstigen Aufwendungen für die Mitglieder des Prüfungsausschusses werden von der zuständigen Steuerberaterkammer unmittelbar an die Mitglieder des Prüfungsausschusses gezahlt. Die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde wird insoweit von ihrer Zahlungsverpflichtung gegenüber den Mitgliedern des Prüfungsausschusses befreit. Für die Zahlungen nach den Sätzen 1 und 2 kann die zuständige Steuerberaterkammer keinen Ersatz von der für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörde verlangen.

§ 39 a – Rücknahme von Entscheidungen

(1) Die Zulassung zur Prüfung oder die Befreiung von der Prüfung ist von der zuständigen Steuerberaterkammer, die Prüfungsentscheidung ist von der für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörde, vertreten durch die zuständige Steuerberaterkammer, zurückzunehmen, wenn

1. sie durch unlautere Mittel wie arglistige Täuschung, Drohung oder Bestechung erwirkt worden ist,
2. sie der Begünstigte durch Angaben erwirkt hat, die in wesentlicher Beziehung unrichtig oder unvollständig waren,
3. ihre Rechtswidrigkeit dem Begünstigten bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war.

Erstrecken sich die Rücknahmegründe nach Satz 1 nur auf die Zulassung zur Prüfung, ist auch die Prüfungsentscheidung zurückzunehmen. Nach einer Rücknahme gemäß Satz 1 oder Satz 2 gilt die Steuerberaterprüfung als nicht bestanden.

(2) Die für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörden und die Steuerberaterkammern haben Tatsachen im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 der zuständigen Steuerberaterkammer unverzüglich mitzuteilen. § 83 dieses Gesetzes und § 30 der Abgabenordnung stehen diesen Mitteilungen nicht entgegen. Werden Tatsachen nach Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 während des Bestellungsverfahrens der zuständigen Steuerberaterkammer bekannt, so ruht dieses bis zum Ausgang des Verfahrens.

(3) Vor der Rücknahme ist der Betroffene zu hören.

Zweiter Unterabschnitt: Bestellung

§ 40 – Bestellende Steuerberaterkammer, Bestellungsverfahren

(1) Nach bestandener Prüfung oder nach der Befreiung von der Prüfung ist der Bewerber auf Antrag durch die zuständige Steuerberaterkammer als Steuerberater zu bestellen. Die örtliche Zuständigkeit der bestellenden Steuerberaterkammer richtet sich nach der beabsichtigten beruflichen Niederlassung des Bewerbers. Bei beabsichtigter beruflicher Niederlassung im Ausland ist für die Bestellung die Steuerberaterkammer zuständig, die den Bewerber von der Prüfung befreit hat oder die Steuerberaterkammer, in deren Kammerbezirk der Bewerber geprüft worden ist.

(2) Vor der Bestellung hat die Steuerberaterkammer zu prüfen, ob der Bewerber persönlich geeignet ist. Die Bestellung ist zu versagen, wenn der Bewerber

1. nicht in geordneten wirtschaftlichen Verhältnissen lebt;

2. infolge strafgerichtlicher Verurteilung die Fähigkeit zur Bekleidung öffentlicher Ämter nicht besitzt;

3. aus gesundheitlichen Gründen nicht nur vorübergehend unfähig ist, den Beruf des Steuerberaters ordnungsgemäß auszuüben;

4. sich so verhalten hat, dass die Besorgnis begründet ist, er werde den Berufspflichten als Steuerberater nicht genügen.

(3) Die Bestellung ist auch zu versagen,

1. wenn eine Entscheidung nach § 39 a Abs. 1 ergangen ist;

2. solange der Bewerber eine Tätigkeit ausübt, die mit dem Beruf unvereinbar ist (§ 57 Abs. 4);

3. solange nicht die vorläufige Deckungszusage auf den Antrag zum Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung oder der Nachweis der Mitversicherung bei einem Arbeitgeber vorliegt.

(4) Wenn es zur Entscheidung über den Versagungsgrund des Absatzes 2 Nr. 3 erforderlich ist, gibt die zuständige Steuerberaterkammer dem Bewerber schriftlich auf, innerhalb einer von ihr zu bestimmenden angemessenen Frist das Gutachten eines von ihr bestimmten Arztes über seinen Gesundheitszustand vorzulegen. Das Gutachten muss auf einer Untersuchung des Bewerbers und, wenn dies ein Arzt für notwendig hält, auch auf einer klinischen Beobachtung des Bewerbers beruhen. Die Kosten des Gutachtens hat der Bewerber zu tragen. Kommt der Bewerber ohne zureichenden Grund der Anordnung der Steuerberaterkammer innerhalb der gesetzten Frist nicht nach, gilt der Antrag auf Bestellung als zurückgenommen.

(5) Vor der Versagung der Bestellung ist der Bewerber zu hören. Wird die Bestellung versagt, so ist ein schriftlicher Bescheid zu erteilen.

(6) Für die Bearbeitung des Antrags auf Bestellung hat der Bewerber eine Gebühr von fünfzig Euro an die zuständige Steuerberaterkammer zu zahlen, soweit nicht durch eine Gebührenordnung nach § 79 Abs. 2 etwas anderes bestimmt ist.

§ 40a (aufgehoben)

§ 41 – Berufsurkunde

(1) Der Bewerber wird durch Aushändigung einer Urkunde als Steuerberater bestellt.

(2) Vor der Aushändigung der Urkunde hat der Bewerber vor der zuständigen Steuerberaterkammer die Versicherung abzugeben, dass er die Pflichten eines Steuerberaters gewissenhaft erfüllen wird.

§ 42 – Steuerbevollmächtigter

Steuerbevollmächtigter ist, wer nach den Vorschriften dieses Gesetzes als solcher bestellt ist. Die Vorschriften für die Bestellung als Steuerberater sind bei der Bestellung als Steuerbevollmächtigter sinngemäß anzuwenden.

§ 43 – Berufsbezeichnung

(1) Die Berufsbezeichnung lautet „Steuerberater“ oder „Steuerbevollmächtigter“. Frauen können die Berufsbezeichnung „Steuerberaterin“ oder „Steuerbevollmächtigte“ wählen. Die Berufsangehörigen haben im beruflichen Verkehr die Berufsbezeichnung zu führen.

(2) Die Führung weiterer Berufsbezeichnungen ist nur gestattet, wenn sie amtlich verliehen worden sind. Andere Zusätze und der Hinweis auf eine ehemalige Beamteneigenschaft sind im beruflichen Verkehr unzulässig.

(3) Zusätze, die auf einen akademischen Grad oder eine staatlich verliehene Graduierung hinweisen, sind erlaubt.

(4) Die Bezeichnung „Steuerberater“, „Steuerbevollmächtigter“ oder „Steuerberatungsgesellschaft“ darf nur führen, wer nach diesem Gesetz dazu berechtigt ist. Es ist unzulässig, zum Hinweis auf eine steuerberatende Tätigkeit andere Bezeichnungen zu verwenden. Satz 2 findet auf Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte und Rechtsanwaltsgesellschaften keine Anwendung.

§ 44 – Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“

(1) Steuerberatern, Steuerbevollmächtigten, Rechtsanwälten und niedergelassenen europäischen Rechtsanwälten, die eine besondere Sachkunde auf dem Gebiet der Hilfeleistung in Steuersachen

für land- und forstwirtschaftliche Betriebe im Sinne des Bewertungsgesetzes nachweisen, kann auf Antrag die Berechtigung verliehen werden, als Zusatz zur Berufsbezeichnung die Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“ zu führen. Die Verleihung erfolgt durch die Steuerberaterkammer, in deren Kammerbezirk der Antragsteller seine berufliche Niederlassung hat.

(2) Die besondere Sachkunde im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 ist durch eine mündliche Prüfung vor einem Sachkunde-Ausschuss nachzuweisen, der bei der Steuerberaterkammer zu bilden ist. Personen, die ihre besondere Sachkunde durch eine einschlägige Ausbildung nachweisen und mindestens drei Jahre buchführende land- und forstwirtschaftliche Betriebe steuerlich beraten haben, können auf Antrag von der mündlichen Prüfung befreit werden. Über den Antrag auf Befreiung entscheidet die zuständige Steuerberaterkammer im Benehmen mit der für die Landwirtschaft zuständigen obersten Landesbehörde oder der von ihr benannten Behörde und, soweit der Antragsteller Rechtsanwalt oder niedergelassener europäischer Rechtsanwalt ist, im Benehmen mit der für die berufliche Niederlassung des Antragstellers zuständigen Rechtsanwaltskammer.

(2 a) Partnerschaftsgesellschaften gemäß § 3 Nr. 2 sind befugt, die Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“ als Zusatz zum Namen zu führen, wenn mindestens ein Partner berechtigt ist, die Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“ als Zusatz zur Berufsbezeichnung zu führen.

(3) Steuerberatungsgesellschaften sind befugt, die Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“ als Zusatz zur Firma oder zum Namen zu führen, wenn mindestens ein gesetzlicher Vertreter berechtigt ist, diese Bezeichnung als Zusatz zur Berufsbezeichnung zu führen.

(4) Vereine im Sinne des § 4 Nr. 8 sind befugt, als Zusatz zum Namen des Vereins die Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“ zu führen.

(5) Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 4 Nr. 3) und Personenvereinigungen im Sinne des § 4 Nr. 7, die eine Buchstelle für land- und forstwirtschaftliche Betriebe unterhalten, dürfen für diese Buchstelle die Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“ benutzen, wenn der Leiter der Buchstelle berechtigt ist, diese Bezeichnung als Zusatz zur Berufsbezeichnung zu führen.

(6) Die Befugnis zur Führung der Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“ erlischt mit dem Erlöschen der Rücknahme oder dem Widerruf der Bestellung als Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter bzw. mit dem Erlöschen oder der Rücknahme der Zu-

lassung als Rechtsanwalt oder niedergelassener europäischer Rechtsanwalt.

(7) Die Befugnis zur Führung der Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“ ist in das Berufsregister einzutragen.

(8) Für die Bearbeitung des Antrags auf Verleihung der Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“ ist eine Gebühr von einhundertfünfzig Euro an die zuständige Steuerberaterkammer zu zahlen, soweit nicht durch eine Gebührenordnung nach § 79 Abs. 2 etwas anderes bestimmt ist.

§ 45 – Erlöschen der Bestellung

(1) Die Bestellung als Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter erlischt durch

1. Tod,
2. Verzicht gegenüber der zuständigen Steuerberaterkammer,
3. rechtskräftige Ausschließung aus dem Beruf,
4. rechtskräftige Rücknahme der Prüfungsentscheidung oder der Entscheidung über die Befreiung von der Prüfung nach § 39 a Abs. 1.

Der Verzicht nach Nummer 2 ist zu Protokoll oder schriftlich gegenüber der Steuerberaterkammer zu erklären, die für die berufliche Niederlassung des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten örtlich zuständig ist. Ein im berufsgerichtlichen Verfahren gegenüber dem Berufsgericht erklärter Verzicht gilt als gegenüber der zuständigen Steuerberaterkammer abgegeben.

(2) Die Bestellung als Steuerbevollmächtigter erlischt ferner durch die Bestellung als Steuerberater.

§ 46 – Rücknahme und Widerruf der Bestellung

(1) Die Bestellung ist zurückzunehmen, wenn der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte die Bestellung durch arglistige Täuschung, Drohung oder Bestechung oder durch Angaben erwirkt hat, die in wesentlicher Beziehung unrichtig oder unvollständig waren.

(2) Die Bestellung ist zu widerrufen, wenn der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte

1. eine gewerbliche Tätigkeit oder eine Tätigkeit als Arbeitnehmer ausübt, die mit seinem Beruf nicht vereinbar ist (§ 57 Abs. 4);
2. infolge strafgerichtlicher Verurteilung die Fähigkeit zur Bekleidung öffentlicher Ämter verloren hat;

3. nicht die vorgeschriebene Haftpflichtversicherung gegen die Haftpflichtgefahren aus seiner Berufstätigkeit unterhält;

4. in Vermögensverfall geraten ist, es sei denn, dass dadurch die Interessen der Auftraggeber nicht gefährdet sind; ein Vermögensverfall wird vermutet, wenn ein Insolvenzverfahren über das Vermögen des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten eröffnet oder der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte in das vom Vollstreckungsgericht zu führende Verzeichnis (§ 26 Abs. 2 der Insolvenzordnung; § 882b der Zivilprozessordnung) eingetragen ist;

5. seine berufliche Niederlassung in das Ausland verlegt, ohne dass ein Zustellungsbevollmächtigter mit Wohnsitz im Inland benannt worden ist. Name und Anschrift sowie jede Änderung der Person oder der Anschrift des Zustellungsbevollmächtigten sind der zuständigen Steuerberaterkammer unverzüglich mitzuteilen. Der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte bleibt Mitglied der Steuerberaterkammer, der er bisher angehört hat;

6. eine berufliche Niederlassung nicht unterhält oder

7. aus gesundheitlichen Gründen nicht nur vorübergehend unfähig ist, seinen Beruf ordnungsgemäß auszuüben.

(3) In Verfahren wegen des Widerrufs der Bestellung nach Absatz 2 Nr. 7 ist § 40 Abs. 4 entsprechend anzuwenden. Wird das Gutachten ohne zureichenden Grund nicht innerhalb der von der zuständigen Steuerberaterkammer gesetzten Frist vorgelegt, so wird vermutet, dass der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte aus einem Grund des Absatzes 2 Nr. 7, der durch das Gutachten geklärt werden soll, nicht nur vorübergehend unfähig ist, seinen Beruf ordnungsgemäß auszuüben.

(4) Die Bestellung als Steuerberater und als Steuerbevollmächtigter wird durch die Steuerberaterkammer zurückgenommen oder widerrufen. Die örtliche Zuständigkeit richtet sich nach der beruflichen Niederlassung, in den Fällen des Absatzes 2 Nr. 6 nach der beabsichtigten beruflichen Niederlassung gemäß § 40 Abs. 1 Satz 2. § 40 Abs. 1 Satz 3 gilt entsprechend. Bei beruflicher Niederlassung im Ausland richtet sich die örtliche Zuständigkeit nach der letzten beruflichen Niederlassung im Geltungsbereich dieses Gesetzes; ist eine solche nicht vorhanden, so ist die Steuerberaterkammer zuständig, in deren Bezirk der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte bestellt wurde. Vor der Rücknahme oder dem Widerruf ist der Betroffene zu hören.

§ 47 – Erlöschen der Befugnis zur Führung der Berufsbezeichnung

(1) Mit dem Erlöschen, der Rücknahme oder dem Widerruf der Bestellung erlischt die Befugnis, die Berufsbezeichnung „Steuerberater“ oder „Steuerbevollmächtigter“ zu führen. Die Bezeichnung darf auch nicht mit einem Zusatz, der auf die frühere Berechtigung hinweist, geführt werden.

(2) Die zuständige Steuerberaterkammer kann einem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten, der wegen hohen Alters oder wegen körperlicher Leiden auf die Rechte aus der Bestellung verzichtet, auf Antrag die Erlaubnis erteilen, sich weiterhin Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter zu nennen.

(3) Die zuständige Steuerberaterkammer kann eine Erlaubnis, die sie nach Absatz 2 erteilt hat, zurücknehmen oder widerrufen, wenn nachträglich Umstände bekannt werden oder eintreten, die bei einem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten das Erlöschen, die Rücknahme oder den Widerruf der Bestellung nach sich ziehen würden oder zur Ablehnung der Erlaubnis nach Absatz 2 Satz 1 hätte führen können.Vor der Rücknahme oder dem Widerruf der Erlaubnis ist der Betroffene zu hören.

§ 48 – Wiederbestellung

(1) Ehemalige Steuerberater und Steuerbevollmächtigte können wiederbestellt werden,

1. wenn die Bestellung nach § 45 Abs. 1 Nr. 2 erloschen ist; wurde auf die Bestellung nach Einleitung eines berufsgerichtlichen Verfahrens (§ 114) verzichtet, kann die Wiederbestellung nicht vor Ablauf von acht Jahren erfolgen, es sei denn, dass eine Ausschließung aus dem Beruf nicht zu erwarten war;
2. wenn im Falle des Erlöschens der Bestellung nach § 45 Abs. 1 Nr. 3 die rechtskräftige Ausschließung aus dem Beruf im Gnadenwege aufgehoben worden ist oder seit der rechtskräftigen Ausschließung mindestens acht Jahre verstrichen sind;
3. wenn die Bestellung nach § 46 widerrufen ist und die Gründe, die für den Widerruf maßgeblich gewesen sind, nicht mehr bestehen.

(2) Die Vorschriften des § 40 gelten vorbehaltlich des Absatzes 3 entsprechend für die Wiederbestellung.

(3) Für die Bearbeitung des Antrags auf Wiederbestellung hat der Bewerber eine Gebühr von einhundertfünfundzwanzig Euro an die zuständige Steuerberaterkammer zu zahlen, soweit nicht durch eine Gebührenordnung nach § 79 Abs. 2 etwas anderes bestimmt ist.

Dritter Unterabschnitt: Steuerberatungsgesellschaft

§ 49 – Rechtsform der Gesellschaft, anerkennende Steuerberaterkammer, Gesellschaftsvertrag

(1) Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften können nach Maßgabe dieses Gesetzes als Steuerberatungsgesellschaften anerkannt werden.

(2) Offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften können als Steuerberatungsgesellschaften anerkannt werden, wenn sie wegen ihrer Treuhandtätigkeit als Handelsgesellschaften in das Handelsregister eingetragen worden sind.

(3) Für die Entscheidung über den Antrag auf Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft ist die Steuerberaterkammer zuständig, in deren Kammerbezirk die Gesellschaft ihren Sitz hat. Dem Antrag auf Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft ist eine Ausfertigung oder eine öffentlich beglaubigte Abschrift des Gesellschaftsvertrages oder der Satzung beizufügen.

(4) Jede Änderung des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung oder der Gesellschafter oder in der Person der Vertretungsberechtigten ist der zuständigen Steuerberaterkammer innerhalb eines Monats anzuzeigen. Der Änderungsanzeige ist eine öffentlich beglaubigte Abschrift der jeweiligen Urkunde beizufügen. Die Vorlage einer einfachen Abschrift der jeweiligen Urkunde reicht aus, wenn die Änderung im Handelsregister oder Partnerschaftsregister eingetragen und eine beglaubigte Abschrift oder ein amtlicher Ausdruck der Eintragung bei der Steuerberaterkammer eingereicht wird. Wird die Änderung im Handelsregister oder Partnerschaftsregister eingetragen, so ist eine beglaubigte Abschrift oder ein amtlicher Ausdruck der Eintragung nachzureichen. Liegt der Steuerberaterkammer bereits eine öffentlich beglaubigte Abschrift der jeweiligen Urkunde vor, reicht es aus, wenn nach Eintragung der Änderung im Handelsregister oder Partnerschaftsregister ein einfacher Ausdruck der Eintragung oder eine Kopie des Ausdrucks bei der Steuerberaterkammer eingereicht wird.

§ 50 – Voraussetzungen für die Anerkennung

(1) Voraussetzung für die Anerkennung ist, dass die Mitglieder des Vorstandes, die Geschäftsführer oder die persönlich haftenden Gesellschafter Steuerberater sind. Mindestens ein Steuerberater, der Mitglied des Vorstandes, Geschäftsführer oder persönlich

haftender Gesellschafter ist, muss seine berufliche Niederlassung am Sitz der Gesellschaft oder in dessen Nahbereich haben. Persönlich haftender Gesellschafter kann auch eine Steuerberatungsgesellschaft sein, die die Voraussetzungen des § 50 a erfüllt.

(2) Neben Steuerberatern können auch Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Steuerbevollmächtigte Mitglieder des Vorstands, Geschäftsführer oder persönlich haftende Gesellschafter von Steuerberatungsgesellschaften sein.

(3) Die zuständige Steuerberaterkammer kann genehmigen, dass besonders befähigte Personen mit einer anderen Ausbildung als in einer der in § 36 genannten Fachrichtungen neben Steuerberatern Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer oder persönlich haftende Gesellschafter von Steuerberatungsgesellschaften werden. Die Genehmigung darf nur versagt werden, wenn die besondere Fachkunde fehlt oder die persönliche Zuverlässigkeit nicht vorhanden ist.

(4) Die Zahl der unter Absatz 2 und 3 fallenden Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer und persönlich haftenden Gesellschafter darf die Zahl der Steuerberater im Vorstand, unter den Geschäftsführern oder unter den persönlich haftenden Gesellschaftern nicht übersteigen.

(5) Bei Aktiengesellschaften oder Kommanditgesellschaften auf Aktien müssen die Aktien auf Namen lauten. Die Übertragung muss an die Zustimmung der Gesellschaft gebunden sein. Dasselbe gilt für die Übertragung von Geschäftsanteilen an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

(6) Die Anerkennung darf nicht erteilt werden, solange nicht die vorläufige Deckungszusage auf den Antrag zum Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung vorliegt.

§ 50 a – Kapitalbindung

(1) Voraussetzung für die Anerkennung ist ferner, dass

1. die Gesellschafter ausschließlich Steuerberater, Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer, Steuerbevollmächtigte, in der Gesellschaft tätige Personen, deren Tätigkeit als Vorstandsmitglied, Geschäftsführer oder persönlich haftender Gesellschafter nach § 50 Abs. 3 genehmigt worden ist, oder Steuerberatungsgesellschaften, die die Voraussetzungen dieses Absatzes erfüllen, sind;
2. Anteile an der Steuerberatungsgesellschaft nicht für Rechnung eines Dritten gehalten werden;

3. bei Kapitalgesellschaften die Anteile Personen im Sinne von Nummer 1 gehören;

4. bei Kommanditgesellschaften die im Handelsregister eingetragenen Einlagen von Personen im Sinne von Nummer 1 übernommen worden sind;

5. Steuerberatern, Rechtsanwälten, niedergelassenen europäischen Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern, vereidigten Buchprüfern, Steuerbevollmächtigten oder Steuerberatungsgesellschaften, die die Voraussetzungen dieses Absatzes erfüllen, zusammen die Mehrheit der Stimmrechte der Aktionäre, Kommanditaktionäre, Gesellschafter einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder Kommanditisten zusteht und

6. im Gesellschaftsvertrag bestimmt ist, dass zur Ausübung von Gesellschafterrechten nur Personen bevollmächtigt werden können, die Steuerberater, Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer oder Steuerbevollmächtigte sind.

(2) Haben sich Personen im Sinne von Absatz 1 Nr. 1 zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zusammengeschlossen, deren Zweck ausschließlich das Halten von Anteilen an einer Steuerberatungsgesellschaft ist, so werden ihnen die Anteile an der Steuerberatungsgesellschaft im Verhältnis ihrer Beteiligung an der Gesellschaft bürgerlichen Rechts zugerechnet. Stiftungen und eingetragene Vereine gelten als Berufsangehörige im Sinne von Absatz 1 Nr. 1, wenn sie ausschließlich der Altersversorgung in der Steuerberatungsgesellschaft tätiger Personen und ihrer Hinterbliebenen dienen und die zur gesetzlichen Vertretung berufenen Organe der Regelung in § 50 Abs. 4 entsprechen.

§ 51 – Gebühren für die Anerkennung

(1) Für die Bearbeitung des Antrags auf Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft hat die Gesellschaft eine Gebühr von fünfhundert Euro an die zuständige Steuerberaterkammer zu zahlen, soweit nicht durch eine Gebührenordnung nach § 79 Abs. 2 etwas anderes bestimmt ist.

(2) Für die Bearbeitung eines Antrags auf Ausnahmegenehmigung nach § 50 Abs. 3 hat die Gesellschaft eine Gebühr von einhundertfünfzig Euro an die zuständige Steuerberaterkammer zu zahlen, soweit nicht durch eine Gebührenordnung nach § 79 Abs. 2 etwas anderes bestimmt ist.

§ 52 – Urkunde

Über die Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft stellt die zuständige Steuerberaterkammer eine Urkunde aus.

§ 53 – Bezeichnung „Steuerberatungsgesellschaft“

Die Gesellschaft ist verpflichtet, die Bezeichnung „Steuerberatungsgesellschaft“ in die Firma oder den Namen aufzunehmen. Für eine Partnerschaftsgesellschaft entfällt die Pflicht nach § 2 Abs. 1 des Partnerschaftsgesellschaftsgesetzes vom 25. Juli 1994 [BGBl. I S. 1744], zusätzlich die Berufsbezeichnungen aller in der Partnerschaft vertretenen Berufe in den Namen aufzunehmen.

§ 54 – Erlöschen der Anerkennung

(1) Die Anerkennung erlischt durch

1. Auflösung der Gesellschaft,
2. Verzicht auf die Anerkennung.

(2) Der Verzicht ist schriftlich gegenüber der zuständigen Steuerberaterkammer zu erklären.

(3) Die zuständige Steuerberaterkammer kann, wenn die zur gesetzlichen Vertretung bestellten Personen keine hinreichende Gewähr zur ordnungsgemäßen Abwicklung der schwebenden Angelegenheiten nach § 33 bieten, einen oder mehrere Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte insoweit zum Abwickler bestellen.

(4) § 70 Abs. 1 bis 4 gilt entsprechend.

§ 55 – Rücknahme und Widerruf der Anerkennung

(1) Die zuständige Steuerberaterkammer hat die Anerkennung zurückzunehmen, wenn sich nach der Anerkennung ergibt, dass sie hätte versagt werden müssen.

(2) Die zuständige Steuerberaterkammer hat die Anerkennung zu widerrufen, wenn

1. die Gesellschaft nicht die nach diesem Gesetz vorgeschriebene Haftpflichtversicherung unterhält oder
2. andere Voraussetzungen für die Anerkennung der Gesellschaft nachträglich fortfallen,

es sei denn, dass die Gesellschaft innerhalb einer angemessenen, von der zuständigen Steuerberaterkammer zu bestimmenden Frist den dem Gesetz entsprechenden Zustand herbeiführt. Die Frist beträgt bei Fortfall der in § 50 a genannten Voraussetzungen wegen eines Erbfalls mindestens fünf Jahre.

(2 a) Die Anerkennung ist ferner zu widerrufen, wenn die Gesellschaft in Vermögensverfall geraten ist, es sei denn, dass dadurch die Interessen der Auftraggeber nicht gefährdet sind; der Vermögensverfall wird vermutet, wenn die Gesellschaft in das vom Vollstreckungsgericht zu führende Schuldnerverzeichnis (§ 26 Abs. 2 der Insolvenzordnung; § 882b der Zivilprozessordnung) eingetragen ist.

(3) Vor der Rücknahme oder dem Widerruf ist die Steuerberatungsgesellschaft zu hören.

(4) Erfolgt die Rücknahme oder der Widerruf, weil die Gesellschaft keinen Vorstand, keinen Geschäftsführer oder keinen persönlich haftenden Gesellschafter hat, kann die Entscheidung jedem Gesellschafter bekannt gegeben werden.

(5) § 54 Abs. 3 und § 70 Abs. 1 bis 4 gelten entsprechend.

Dritter Abschnitt: Rechte und Pflichten

§ 56 – Weitere berufliche Zusammenschlüsse

(1) Steuerberater und Steuerbevollmächtigte dürfen sich mit anderen Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten, Wirtschaftsprüfern, vereidigten Buchprüfern, Mitgliedern einer Rechtsanwaltskammer und der Patentanwaltskammer zur gemeinschaftlichen Berufsausübung im Rahmen der eigenen beruflichen Befugnisse verbinden. Mit Rechtsanwälten, die zugleich Notare sind, darf diese Verbindung nur bezogen auf die anwaltliche Berufsausübung eingegangen werden. Im Übrigen richtet sich die Verbindung mit Rechtsanwälten, die zugleich Notare sind, nach den Bestimmungen und Anforderungen des notariellen Berufsrechts.

(2) Steuerberater und Steuerbevollmächtigte dürfen mit anderen Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten, Wirtschaftsprüfern, vereidigten Buchprüfern, Mitgliedern einer Rechtsanwaltskammer und der Patentanwaltskammer, den in § 3 Nr. 2 und 3 genannten Vereinigungen, Lohnsteuerhilfevereinen, Vereinen im Sinne des § 4 Nr. 8 und Gesellschaften und Personenvereinigungen im Sinne des § 155 Abs. 1 eine Bürogemeinschaft bilden. Absatz 1 Satz 2 und 3 ist sinngemäß anzuwenden.

(3) Ein Zusammenschluss im Sinne der Absätze 1 und 2 mit ausländischen Berufsangehörigen, die ihre berufliche Niederlassung im Ausland haben, ist zulässig, wenn diese im Ausland einen den in § 3 Nr. 1 genannten Berufen in der Ausbildung und den Befugnissen vergleichbaren Beruf ausüben und die Voraussetzungen für die Berufsausübung den Anforderungen dieses Gesetzes im Wesentlichen entsprechen.

(4) Die Gründung von Gesellschaften nach den Absätzen 1 und 3 und Veränderungen in den Gesellschaftsverhältnissen sind nach Maßgabe der Berufsordnung der zuständigen Steuerberaterkammer anzuzeigen. Auf Verlangen der Steuerberaterkammer sind erforderliche Auskünfte zu erteilen und die Verträge über die gemeinsame Berufsausübung sowie deren Änderungen vorzulegen.

(5) Steuerberater und Steuerbevollmächtigte dürfen eine auf einen Einzelfall oder auf Dauer angelegte berufliche Zusammenarbeit, der nicht die Annahme gemeinschaftlicher Aufträge zugrunde liegt, mit Angehörigen freier Berufe im Sinne des § 1 Abs. 2 des Partnerschaftsgesellschaftsgesetzes sowie von diesen gebildeten Berufsausübungsgemeinschaften eingehen (Kooperation). Sie sind verpflichtet, sicherzustellen, dass bei der Kooperation ihre Berufspflichten eingehalten werden. Ist dies nicht gewährleistet, muss die Kooperation unverzüglich beendet werden.

§ 57 – Allgemeine Berufspflichten

(1) Steuerberater und Steuerbevollmächtigte haben ihren Beruf unabhängig, eigenverantwortlich, gewissenhaft, verschwiegen und unter Verzicht auf berufswidrige Werbung auszuüben.

(2) Steuerberater und Steuerbevollmächtigte haben sich 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.

(2 a) Steuerberater und Steuerbevollmächtigte sind verpflichtet, sich fortzubilden.

(3) Mit dem Beruf eines Steuerberaters oder eines Steuerbevollmächtigten sind insbesondere vereinbar

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

6. die Durchführung von Lehr- und Vortragsveranstaltungen zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung sowie die Prüfung als Wirtschaftsprüfer und vereidigter Buchprüfer und zur Fortbildung der Mitglieder der Steuerberaterkammern und deren Mitarbeiter.

(4) Als Tätigkeiten, die mit dem Beruf des Steuerberaters und des Steuerbevollmächtigten nicht vereinbar sind, gelten insbesondere

1. eine gewerbliche Tätigkeit; die zuständige Steuerberaterkammer kann von diesem Verbot Ausnahmen zulassen, soweit durch die Tätigkeit eine Verletzung von Berufspflichten nicht zu erwarten ist;
2. eine Tätigkeit als Arbeitnehmer mit Ausnahme der Fälle des Absatzes 3 Nr. 4 sowie der §§ 58 und 59. Eine Tätigkeit als Angestellter der Finanzverwaltung ist stets mit dem Beruf des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigen unvereinbar.

§ 57 a – Werbung

Werbung ist nur erlaubt, soweit sie über die berufliche Tätigkeit in Form und Inhalt sachlich unterrichtet und nicht auf die Erteilung eines Auftrags im Einzelfall gerichtet ist.

§ 58 – Tätigkeit als Angestellter

Steuerberater und Steuerbevollmächtigte dürfen ihren Beruf als Angestellte einer Person oder Vereinigung im Sinne des § 3 Nr. 1 bis 3 ausüben. Sie dürfen ferner tätig werden

1. als Leiter oder als Angestellte von genossenschaftlichen Prüfungsverbänden, genossenschaftlichen Treuhandstellen oder überörtlichen Prüfungseinrichtungen für Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts,
2. als Leiter von Buchstellen oder von Beratungsstellen der Lohnsteuerhilfevereine,
3. als Angestellte von Buchstellen oder von Beratungsstellen der Lohnsteuerhilfevereine, wenn die Buchstelle, die jeweilige Geschäftsstelle der Buchstelle oder die Beratungsstelle von einem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten geleitet wird,
4. als Angestellte von Genossenschaften oder anderen Personenvereinigungen,
   a) deren Mitglieder ausschließlich Personen und Gesellschaften im Sinne des § 3 sind und

b) deren Zweck ausschließlich der Betrieb von Einrichtungen zur Unterstützung der Mitglieder bei der Ausübung ihres Berufes ist,

5. als Angestellte von Berufskammern der in § 56 Abs. 1 genannten Berufe,

5a. als Angestellte, wenn sie im Rahmen des Angestelltenverhältnisses Tätigkeiten im Sinne des § 33 wahrnehmen. Dies gilt nicht, wenn hierdurch die Pflicht zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung beeinträchtigt wird. Der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte darf für einen Auftraggeber, dem er aufgrund eines ständigen Dienst- oder ähnlichen Beschäftigungsverhältnisses seine Arbeitszeit und -kraft zur Verfügung stellen muss, nicht in seiner Eigenschaft als Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter tätig werden. Bei Mandatsübernahme hat der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte den Mandanten auf seine Angestelltentätigkeit hinzuweisen. § 57 Abs. 4 Nr. 2 Satz 2 bleibt unberührt,

6. als Angestellte von ausländischen Berufsangehörigen, die ihre berufliche Niederlassung im Ausland haben, wenn diese den in § 56 Abs. 4 genannten vergleichbar sind und die Voraussetzungen für die Berufsausübung den Anforderungen dieses Gesetzes im Wesentlichen entsprechen; für Angestellte von Vereinigungen mit Sitz im Ausland gilt dies nur, soweit es sich um Vereinigungen handelt, deren Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer, persönlich haftende Gesellschafter, Mitglieder oder sonstige Anteilseigner mehrheitlich Personen sind, die im Ausland einen den in § 3 Nr. 1 genannten Berufen in der Ausbildung und den Befugnissen vergleichbaren Beruf ausüben und bei denen die Voraussetzungen für die Berufsausübung den Anforderungen dieses Gesetzes im Wesentlichen entsprechen,

7. als Geschäftsführer oder als Angestellte einer europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung, wenn alle Geschäftsführer und alle Mitglieder Angehörige europäischer steuerberatender, wirtschaftsprüfender oder rechtsberatender Berufe sind.

§ 59 – Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte im öffentlich-rechtlichen Dienst- oder Amtsverhältnis

Ist ein Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter ein öffentlich-rechtliches Dienstverhältnis als Wahlbeamter auf Zeit oder ein öffentlich-rechtliches Amtsverhältnis eingegangen, so darf er seinen Beruf als Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter nicht ausüben, es sei denn, dass er die ihm übertragene Aufgabe ehrenamtlich wahrnimmt. Die zuständige Steuerberaterkammer kann dem

Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten auf seinen Antrag einen Vertreter bestellen oder ihm gestatten, seinen Beruf selbst auszuüben, wenn die Einhaltung der allgemeinen Berufspflichten dadurch nicht gefährdet wird.

§ 60 – Eigenverantwortlichkeit

(1) Eigenverantwortliche Tätigkeit nach § 57 Abs. 1 üben nur aus

1. selbstständige Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte,
2. zeichnungsberechtigte Vertreter eines Steuerberaters, eines Steuerbevollmächtigten oder einer Steuerberatungsgesellschaft,
3. Angestellte, die nach § 58 mit dem Recht der Zeichnung Hilfe in Steuersachen leisten.

(2) Eine eigenverantwortliche Tätigkeit in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 2 und 3 übt nicht aus, wer sich als zeichnungsberechtigter Vertreter oder als Angestellter an Weisungen zu halten hat, durch die ihm die Freiheit zu pflichtmäßigem Handeln (§ 57) genommen wird.

§ 61 – Ehemalige Angehörige der Finanzverwaltung

Ehemalige Beamte und Angestellte der Finanzverwaltung dürfen während eines Zeitraumes von drei Jahren nach dem Ausscheiden aus dem öffentlichen Dienst nicht für Auftraggeber tätig werden, mit deren Steuerangelegenheiten sie innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Ausscheiden materiell befasst waren.

§ 62 – Verschwiegenheitspflicht der Gehilfen

Steuerberater und Steuerbevollmächtigte haben ihre Gehilfen, die nicht selbst Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte sind, zur Verschwiegenheit zu verpflichten.

§ 63 – Mitteilung der Ablehnung eines Auftrags

Steuerberater und Steuerbevollmächtigte, die in ihrem Beruf in Anspruch genommen werden und den Auftrag nicht annehmen wollen, haben die Ablehnung unverzüglich zu erklären. Sie haben den Schaden zu ersetzen, der aus einer schuldhaften Verzögerung dieser Erklärung entsteht.

§ 64 – Gebührenordnung

(1) Steuerberater und Steuerbevollmächtigte sind an eine Gebührenordnung gebunden, die das Bundesministerium der Finanzen

durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates erlässt. Das Bundesministerium der Finanzen hat vorher die Bundessteuerberaterkammer zu hören. Die Höhe der Gebühren darf den Rahmen des Angemessenen nicht übersteigen und hat sich nach

1. Zeitaufwand,
2. Wert des Objekts und
3. Art der Aufgabe

zu richten.

(2) Die Abtretung von Gebührenforderungen oder die Übertragung ihrer Einziehung an Personen und Vereinigungen im Sinne des § 3 Nr. 1 bis 3 und von diesen gebildeten Berufsausübungsgemeinschaften (§ 56) ist auch ohne Zustimmung des Mandanten zulässig. Im Übrigen sind Abtretung oder Übertragung nur zulässig, wenn eine ausdrückliche, schriftliche Einwilligung des Mandanten vorliegt oder die Forderung rechtskräftig festgestellt ist. Vor der Einwilligung ist der Mandant über die Informationspflicht des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten gegenüber dem neuen Gläubiger oder Einziehungsermächtigten aufzuklären. Der neue Gläubiger oder Einziehungsermächtigte ist in gleicher Weise zur Verschwiegenheit verpflichtet wie der beauftragte Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte.

§ 65 – Pflicht zur Übernahme einer Prozessvertretung

Steuerberater haben im Verfahren vor den Gerichten der Finanzgerichtsbarkeit die Vertretung eines Beteiligten zu übernehmen, wenn sie diesem zur vorläufig unentgeltlichen Wahrnehmung der Rechte aufgrund des § 142 der Finanzgerichtsordnung beigeordnet sind. Der Steuerberater kann beantragen, die Beiordnung aufzuheben, wenn hierfür wichtige Gründe vorliegen.

§ 66 – Handakten

(1) Der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte hat die Handakten für die Dauer von zehn Jahren nach Beendigung des Auftrages aufzubewahren. Diese Verpflichtung erlischt mit der Übergabe der Handakten an den Auftraggeber, spätestens jedoch binnen sechs Monaten, nachdem der Auftraggeber die Aufforderung des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten erhalten hat, die Handakten in Empfang zu nehmen.

(2) Der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte kann seinem Auftraggeber die Herausgabe der Handakten verweigern, bis er wegen seiner Gebühren und Auslagen befriedigt ist. Dies gilt

nicht, soweit die Vorenthaltung der Handakten und der einzelnen Schriftstücke nach den Umständen unangemessen ist.

(3) Handakten im Sinne dieser Vorschrift sind nur die Schrift-stücke, die der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte aus Anlass seiner beruflichen Tätigkeit von dem Auftraggeber oder für ihn erhalten hat, nicht aber der Briefwechsel zwischen dem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten und seinem Auftraggeber, die Schriftstücke, die dieser bereits in Urschrift oder Abschrift erhalten hat, sowie die zu internen Zwecken gefertigten Arbeitspapiere.

(4) Die Absätze 1 bis 3 gelten entsprechend, soweit sich der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte zum Führen von Handakten der elektronischen Datenverarbeitung bedient. Die in anderen Gesetzen getroffenen Regelungen über die Pflicht zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen bleiben unberührt.

§ 67 – Berufshaftpflichtversicherung

(1) Selbstständige Steuerberater, Steuerbevol1mächtigte und Partnerschaftsgesellschaften, auch solche mit beschränkter Berufshaftung nach § 8 Absatz 4 des Partnerschaftsgesellschaftsgesetzes, müssen gegen die aus ihrer Berufstätigkeit sich ergebenden Haftpflichtgefahren angemessen versichert sein.

(2) Partnerschaftsgesellschaften mit beschränkter Berufshaftung erfüllen die Voraussetzungen nach § 8 Absatz 4 Satz 1 des Partnerschaftsgesellschaftsgesetzes, wenn sie eine Berufshaftpflichtversicherung unterhalten, deren Mindestversicherungssumme eine Million Euro beträgt. Die Leistungen des Versicherers für alle innerhalb eines Versicherungsjahres verursachten Schäden können auf den Betrag der Mindestversicherungssumme, vervielfacht mit der Zahl der Partner begrenzt werden. Die Jahreshöchstleistung für alle in einem Versicherungsjahr verursachten Schäden muss jedoch mindestens vier Millionen Euro betragen.

(3) Zuständige Stelle im Sinne des § 117 Absatz 2 des Versicherungsvertragsgesetzes ist die Steuerberaterkammer.

(4) Die Steuerberaterkammer erteilt Dritten zur Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen auf Antrag Auskunft über den Namen, die Adresse und die Versicherungsnummer der Berufshaftpflichtversicherung des Steuerberaters, des Steuerbevollmächtigten, der Steuerberatungsgesellschaft oder der Partnerschaftsgesellschaft, soweit der Steuerberater, der Steuerbevollmächtigte, die Steuerberatungsgesellschaft oder die Partnerschaftsgesellschaft kein überwiegendes schutzwürdiges Interesse an der Nichterteilung der Auskunft hat.

§ 67 a – Vertragliche Begrenzung von Ersatzansprüchen

(1) Der Anspruch des Auftraggebers aus dem zwischen ihm und dem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten bestehenden Vertragsverhältnis auf Ersatz eines fahrlässig verursachten Schadens kann beschränkt werden:

1. durch schriftliche Vereinbarung im Einzelfall bis zur Höhe der Mindestversicherungssumme;
2. durch vorformulierte Vertragsbedingungen auf den vierfachen Betrag der Mindestversicherungssumme, wenn insoweit Versicherungsschutz besteht.

Für Berufsausübungsgesellschaften gilt Satz 1 entsprechend.

(2) Die persönliche Haftung auf Schadenersatz kann durch vorformulierte Vertragsbedingungen beschränkt werden auf die Mitglieder einer Sozietät, die das Mandat im Rahmen ihrer eigenen beruflichen Befugnisse bearbeiten und namentlich bezeichnet sind. Die Zustimmungserklärung zu einer solchen Beschränkung darf keine anderen Erklärungen enthalten und muss vom Auftraggeber unterschrieben sein.

§ 68 – (aufgehoben)

§ 69 – Bestellung eines allgemeinen Vertreters

(1) Steuerberater und Steuerbevollmächtigte müssen einen allgemeinen Vertreter bestellen, wenn sie länger als einen Monat daran gehindert sind, ihren Beruf auszuüben; die Bestellung ist der zuständigen Steuerberaterkammer unverzüglich anzuzeigen. Auf Antrag des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten bestellt die zuständige Steuerberaterkammer den Vertreter. Der Vertreter muss ein Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter (§§ 40, 42) sein.

(2) Dem Vertreter stehen im Rahmen der eigenen Befugnisse die rechtlichen Befugnisse des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten zu, den er vertritt. Der Vertreter wird in eigener Verantwortung, jedoch im Interesse, für Rechnung und auf Kosten des Vertretenen tätig. Die §§ 666, 667 und 670 des Bürgerlichen Gesetzbuches gelten entsprechend.

(3) Die zuständige Steuerberaterkammer kann den Vertreter von Amts wegen bestellen, wenn der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte es unterlassen hat, eine Maßnahme nach Absatz 1 Satz 1 zu treffen oder die Bestellung eines Vertreters nach Absatz 1 Satz 2 zu beantragen. Der Vertreter soll jedoch erst bestellt werden, wenn der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte vorher aufgefordert worden ist, den Vertreter selbst zu bestellen oder einen Antrag nach Absatz 1 Satz 2 einzureichen, und die ihm hierfür gesetzte Frist fruchtlos verstrichen ist. Der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte, der von Amts wegen als Vertreter bestellt

wird, kann die Vertretung nur aus einem wichtigen Grund ablehnen. Über die Zulässigkeit der Ablehnung entscheidet die zuständige Steuerberaterkammer.

(4) Der von Amts wegen bestellte Vertreter ist berechtigt, die Praxisräume zu betreten und die zur Praxis gehörenden Gegenstände einschließlich des dem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten zur Verwahrung unterliegenden Treugutes in Besitz zu nehmen, herauszuverlangen und hierüber zu verfügen. An Weisungen des Vertretenen ist er nicht gebunden. Der Vertretene darf die Tätigkeit des Vertreters nicht beeinträchtigen. Er hat dem von Amts wegen bestellten Vertreter eine angemessene Vergütung zu zahlen, für die Sicherheit zu leisten ist, wenn die Umstände es erfordern. Können sich die Beteiligten über die Höhe der Vergütung oder über die Sicherheit nicht einigen oder wird die geschuldete Sicherheit nicht geleistet, setzt die Steuerberaterkammer auf Antrag des Vertretenen oder des Vertreters die Vergütung fest. Der Vertreter ist befugt, Vorschüsse auf die vereinbarte oder festgesetzte Vergütung zu entnehmen. Für die festgesetzte Vergütung haftet die Steuerberaterkammer wie ein Bürge.

(5) Der Vertreter wird für einen bestimmten Zeitraum, längstens jedoch für die Dauer von zwei Jahren bestellt. In den Fällen des § 59 erfolgt die Bestellung des Vertreters für die Dauer des Dienst- oder Amtsverhältnisses. Die Bestellung kann jederzeit widerrufen werden.

(6) Der von Amts wegen bestellte Vertreter darf für die Dauer von zwei Jahren nach Ablauf der Bestellung nicht für Auftraggeber tätig werden, die er in seiner Eigenschaft als Vertreter für den Vertretenen betreut hat.

(7) Ist ein Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter, für den ein Vertreter bestellt ist, gestorben, so sind Rechtshandlungen, die der Vertreter vor Eintragung der Löschung des verstorbenen Berufsangehörigen in das Berufsregister vorgenommen hat, nicht deshalb unwirksam, weil der Berufsangehörige zur Zeit der Bestellung des Vertreters oder zur Zeit der Vornahme der Handlung nicht mehr gelebt hat. Das Gleiche gilt für Rechtshandlungen, die vor Eintragung der Löschung des verstorbenen Berufsangehörigen in das Berufsregister dem Vertreter gegenüber noch vorgenommen worden sind.

§ 70 – Bestellung eines Praxisabwicklers

(1) Ist ein Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter gestorben, kann die zuständige Steuerberaterkammer einen anderen Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten zum Abwickler der Praxis bestellen. Ein Abwickler kann auch für die Praxis eines früheren Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten bestellt

werden, dessen Bestellung erloschen, zurückgenommen oder widerrufen worden ist.

(2) Der Abwickler ist in der Regel nicht länger als für die Dauer eines Jahres zu bestellen. Auf Antrag des Abwicklers ist die Bestellung jeweils höchstens um ein Jahr zu verlängern, wenn er glaubhaft macht, dass schwebende Angelegenheiten noch nicht zu Ende geführt werden konnten.

(3) Dem Abwickler obliegt es, die schwebenden Angelegenheiten abzuwickeln. Er führt die laufenden Aufträge fort; innerhalb der ersten sechs Monate ist er auch berechtigt, neue Aufträge anzunehmen. Ihm stehen die gleichen Befugnisse zu, die der verstorbene oder frühere Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte hatte. Der Abwickler gilt für die schwebenden Angelegenheiten als von der Partei bevollmächtigt, sofern diese nicht für die Wahrnehmung ihrer Rechte in anderer Weise gesorgt hat.

(4) Der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte, der von Amts wegen zum Abwickler bestellt worden ist, kann die Abwicklung nur aus einem wichtigen Grund ablehnen. Über die Zulässigkeit der Ablehnung entscheidet die zuständige Steuerberaterkammer.

(5) § 69 Abs. 2 und 4 gilt entsprechend.

(6) Der Abwickler ist berechtigt, jedoch außer im Rahmen eines Kostenfestsetzungsverfahrens nicht verpflichtet, Gebührenansprüche und Kostenforderungen des verstorbenen oder früheren Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten im eigenen Namen geltend zu machen, im Falle des verstorbenen Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten allerdings nur für Rechnung der Erben.

(7) Die Bestellung kann widerrufen werden.

(8) § 69 Abs. 6 gilt entsprechend, es sei denn, es liegt eine schriftliche Einwilligung der Erben oder des früheren Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten vor.

§ 71 – Bestellung eines Praxistreuhänders

(1) Soll die Praxis eines verstorbenen Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten auf eine bestimmte Person übertragen werden, die im Zeitpunkt des Todes des verstorbenen Berufsangehörigen noch nicht zur Hilfeleistung in Steuersachen befugt ist, so kann auf Antrag der Erben die zuständige Steuerberaterkammer für einen Zeitraum bis zu drei Jahren einen Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten zum Treuhänder bestellen. In Ausnahmefällen kann der Zeitraum um ein weiteres Jahr verlängert werden.

(2) Der Treuhänder führt sein Amt unter eigener Verantwortung, jedoch für Rechnung und auf Kosten der Erben des verstorbenen Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten. Er hat Anspruch auf eine angemessene Vergütung.

(3) Die Bestellung kann jederzeit widerrufen werden.

(4) Absatz 1 gilt entsprechend für die Praxis eines früheren Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten, dessen Bestellung wegen nicht nur vorübergehender Berufsunfähigkeit widerrufen ist (§ 46 Abs. 2 Nr. 7) oder der aus den in § 57 Abs. 4 genannten Gründen auf seine Bestellung verzichtet hat.

(5) § 69 Abs. 6 gilt entsprechend.

§ 72 – Steuerberatungsgesellschaften

(1) Die §§ 34, 56 Abs. 2, §§ 57, 57a, 62 bis 64 und 66 bis 71 gelten sinngemäß für Steuerberatungsgesellschaften sowie für Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer und persönlich haftende Gesellschafter einer Steuerberatungsgesellschaft, die nicht Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte sind.

(2) Die Gesellschafter sowie die Mitglieder der durch Gesetz, Satzung oder Gesellschaftsvertrag vorgesehenen Aufsichtsorgane der Gesellschaften sind zur Verschwiegenheit verpflichtet.

Vierter Abschnitt: Organisation des Berufs

§ 73 – Steuerberaterkammer

(1) Die Steuerberater und Steuerbevollmächtigten, die in einem Oberfinanzbezirk oder durch die Landesregierung bestimmten Kammerbezirk ihre berufliche Niederlassung haben, bilden eine Berufskammer. Diese führt die Bezeichnung „Steuerberaterkammer".

(2) Die Steuerberaterkammer hat ihren Sitz im Kammerbezirk. Sie ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts.

(3) Werden Oberfinanzdirektionen aufgelöst oder zusammengelegt, bleiben die bisher gebildeten Kammern bestehen. Der vormalige Geschäftsbereich einer aufgelösten Oberfinanzdirektion gilt als Kammerbezirk fort, soweit die Landesregierung nichts anderes bestimmt.

§ 74 – Mitgliedschaft

(1) Mitglieder der Steuerberaterkammer sind außer Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten die Steuerberatungsgesellschaften, die ihren Sitz im Kammerbezirk haben. Steuerberater und Steuerbevollmächtigte, die im Geltungsbereich dieses Gesetzes keine berufliche Niederlassung begründet haben, sind Mitglieder der Steuerberaterkammer, in deren Bezirk sie bestellt worden sind. § 46 Abs. 2 Nr. 6 bleibt unberührt.

(2) Mitglieder der Steuerberaterkammer sind außerdem, soweit sie nicht Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte sind, die Mitglieder des Vorstandes, Geschäftsführer oder persönlich haftende Gesellschafter einer Steuerberatungsgesellschaft, die ihren Sitz im Kammerbezirk hat.

§ 75 – Gemeinsame Steuerberaterkammer

(1) Die Steuerberaterkammern können sich durch einen übereinstimmenden Beschluss der beteiligten Kammern für den Bereich eines oder mehrerer Kammerbezirke oder mehrerer Länder zu einer gemeinsamen Steuerberaterkammer zusammenschließen. Die einzelnen für den Kammerbezirk gebildeten Steuerberaterkammern werden damit aufgelöst.

(2) Ein Zusammenschluss für mehrere Länder ist nur zulässig, wenn eine Vereinbarung der beteiligten Länder vorliegt.

§ 76 – Aufgaben der Steuerberaterkammer

(1) Die Steuerberaterkammer hat die Aufgabe, die beruflichen Belange der Gesamtheit der Mitglieder zu wahren und die Erfüllung der beruflichen Pflichten zu überwachen.

(2) Der Steuerberaterkammer obliegt insbesondere,

1. die Mitglieder der Kammer in Fragen der Berufspflichten (§ 57) zu beraten und zu belehren;
2. auf Antrag bei Streitigkeiten unter den Mitgliedern der Kammer zu vermitteln;
3. auf Antrag bei Streitigkeiten zwischen Mitgliedern der Kammer und ihren Auftraggebern zu vermitteln;
4. die Erfüllung der den Mitgliedern obliegenden Pflichten (§ 57) zu überwachen und das Recht der Rüge (§ 81) zu handhaben;
5. die Vorschlagslisten der ehrenamtlichen Beisitzer bei den Berufsgerichten den Landesjustizverwaltungen einzureichen (§ 99 Abs. 3);
6. Fürsorgeeinrichtungen für Steuerberater und Steuerbevollmächtigte sowie deren Hinterbliebene zu schaffen;
7. Gutachten zu erstatten, die ein Gericht, eine Landesfinanzbehörde oder eine andere Verwaltungsbehörde des Landes anfordert;
8. die durch Gesetz zugewiesenen Aufgaben im Bereich der Berufsbildung wahrzunehmen;
9. die berufsständischen Mitglieder der Prüfungsausschüsse für die steuerberatenden Berufe vorzuschlagen;

10. die Wahrnehmung der den Steuerberaterkammern zugewiesenen Aufgaben des Zweiten und Sechsten Abschnitts des Zweiten Teils dieses Gesetzes.

(3) Die Steuerberaterkammer kann die in Absatz 2 Nr. 1 bis 3 bezeichneten Aufgaben einzelnen Mitgliedern des Vorstandes übertragen; weitere Aufgaben können Abteilungen im Sinne des § 77 a übertragen werden. Im Fall des Absatzes 2 Nr. 4 zweite Alternative kann der Betroffene eine Entscheidung des Vorstandes verlangen.

(4) Im Einvernehmen mit der Steuerberaterkammer, die nach den Vorschriften dieses Gesetzes für die Wahrnehmung der ihr nach Absatz 2 Nr. 10 obliegenden Aufgaben örtlich zuständig ist, kann eine andere Steuerberaterkammer diese Aufgaben übernehmen. Diese Vereinbarung ist in die Satzungen der beteiligten Steuerberaterkammern aufzunehmen.

(5) Die Steuerberaterkammer hat ferner die Aufgabe, das Berufsregister zu führen.

(6) Die Steuerberaterkammer ist berechtigt, die Ausbildung des Berufsnachwuchses zu fördern.

(7) Die Länder können durch Gesetz den Steuerberaterkammern allein oder gemeinsam mit anderen Stellen die Aufgaben einer einheitlichen Stelle im Sinne des Verwaltungsverfahrensgesetzes übertragen. Das Gesetz regelt die Aufsicht und kann vorsehen, dass die Steuerberaterkammern auch für Antragsteller tätig werden, die nicht als Steuerberater tätig werden wollen.

(8) Die Steuerberaterkammer ist im Sinne des § 36 Absatz 1 Nummer 1 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten Verwaltungsbehörde für Ordnungswidrigkeiten nach § 6 der Dienstleistungs-Informationspflichten-Verordnung, die durch ihre Mitglieder begangen werden.

(9) Die Geldbußen aus der Ahndung von Ordnungswidrigkeiten nach Absatz 8 fließen in die Kasse der Verwaltungsbehörde, die den Bußgeldbescheid erlassen hat.

(10) Die nach Absatz 9 zuständige Kasse trägt abweichend von § 105 Absatz 2 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten die notwendigen Auslagen. Sie ist auch ersatzpflichtig im Sinne des § 110 Absatz 4 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten.

§ 77 – Vorstand

Der Vorstand der Steuerberaterkammer wird von den Mitgliedern gewählt. Zum Mitglied des Vorstandes kann nur gewählt werden, wer persönliches Mitglied der Kammer ist.

§ 77a – Abteilungen des Vorstandes

(1) Der Vorstand kann mehrere Abteilungen bilden, wenn die Satzung der Steuerberaterkammer es zulässt. Er überträgt den Abteilungen die Geschäfte, die sie selbstständig führen.

(2) Jede Abteilung muss aus mindestens drei Mitgliedern des Vorstandes bestehen. Die Mitglieder der Abteilung wählen aus ihren Reihen einen Abteilungsvorsitzenden, einen Abteilungsschriftführer und deren Stellvertreter.

(3) Der Vorstand setzt die Zahl der Abteilungen und ihrer Mitglieder fest, überträgt den Abteilungen die Geschäfte und bestimmt die Mitglieder der einzelnen Abteilungen. Jedes Mitglied des Vorstandes kann mehreren Abteilungen angehören.

(4) Der Vorstand kann die Abteilungen ermächtigen, ihre Sitzung außerhalb des Sitzes der Steuerberaterkammer abzuhalten.

(5) Die Abteilungen besitzen innerhalb ihrer Zuständigkeit die Rechte und Pflichten des Vorstandes.

(6) Anstelle der Abteilung entscheidet der Vorstand, wenn er es für angemessen hält oder wenn die Abteilung oder ihr Vorsitzender es beantragt.

§ 78 – Satzung

Jede Steuerberaterkammer gibt sich ihre Satzung selbst. Die Satzung bedarf der Genehmigung der Aufsichtsbehörde.

§ 79 – Beiträge und Gebühren

(1) Die Mitglieder sind verpflichtet, Beiträge nach Maßgabe einer Beitragsordnung zu leisten. Die Beitragsordnung bedarf der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde. Die Höhe der Beiträge bestimmt die Mitgliederversammlung. Für die Verjährung des Anspruchs der Steuerberaterkammer auf Zahlung von Beiträgen sind die für die Gebühren geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden.

(2) Die Steuerberaterkammer kann für die Inanspruchnahme von besonderen Einrichtungen oder Tätigkeiten oder für Amtshandlungen nach dem Zweiten und Sechsten Abschnitt des Zweiten Teils dieses Gesetzes Gebühren nach Maßgabe einer Gebührenordnung erheben. Die Gebührenordnung bedarf der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. Die Gebühren entstehen mit Inanspruchnahme der besonderen Einrichtung oder Tätigkeit, bei Amtshandlungen, die einen Antrag voraussetzen, mit dessen Eingang bei der Steuerberaterkammer, bei anderen Amtshandlungen mit der Beendigung der Amtshandlung. Der Zweite Abschnitt des Verwaltungskostengesetzes ist entsprechend anzuwenden. Im Übrigen gilt das jeweilige Verwaltungsgebührenrecht des Landes.

§ 80 – Pflicht zum Erscheinen vor der Steuerberaterkammer

(1) In Aufsichts- und Beschwerdesachen haben Mitglieder der Steuerberaterkammer dem Vorstand oder dem durch die Satzung bestimmten Organ der zuständigen Steuerberaterkammer oder einem Beauftragten des Vorstandes oder des Organs Auskunft zu geben sowie auf Verlangen seine Handakten vorzulegen oder vor der zuständigen Steuerberaterkammer zu erscheinen. Das gilt nicht, wenn und soweit der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte dadurch seine Verpflichtung zur Verschwiegenheit verletzten oder sich durch wahrheitsgemäße Beantwortung oder Vorlage seiner Handakten die Gefahr zuziehen würde, wegen einer Straftat, einer Ordnungswidrigkeit oder einer Berufspflichtverletzung verfolgt zu werden und er sich hierauf beruft. Der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte ist auf das Recht zur Auskunftsverweigerung hinzuweisen.

(2) Sofern Steuerberatungsgesellschaften, die ihren Sitz im Kammerbezirk haben, nicht oder nicht mehr durch persönliche Mitglieder der Steuerberaterkammer vertreten sind, gilt Absatz 1 auch für deren gesetzliche Vertreter, die keine persönlichen Mitglieder sind.

§ 80 a – Zwangsgeld bei Verletzung von Mitwirkungspflichten

(1) Um einen Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten zur Erfüllung seiner Pflichten nach § 80 anzuhalten, kann die zuständige Steuerberaterkammer gegen ihn, auch mehrfach, ein Zwangsgeld festsetzen. Das einzelne Zwangsgeld darf eintausend Euro nicht übersteigen.

(2) Das Zwangsgeld muss vorher schriftlich angedroht werden. Die Androhung und die Festsetzung des Zwangsgeldes sind dem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten zuzustellen.

(3) Gegen die Androhung und gegen die Festsetzung des Zwangsgeldes kann innerhalb eines Monats nach der Zustellung die Entscheidung des Oberlandesgerichts beantragt werden. Zuständig ist das Oberlandesgericht, in dessen Bezirk die Steuerberaterkammer ihren Sitz hat. Der Antrag ist bei der zuständigen Steuerberaterkammer schriftlich einzureichen. Erachtet die zuständige Steuerberaterkammer den Antrag für begründet, so hat sie ihm abzuhelfen; andernfalls ist der Antrag unverzüglich dem Oberlandesgericht vorzulegen. Die Vorschriften der Strafprozessordnung über die Beschwerde sind sinngemäß anzuwenden. Die Gegenerklärung (§ 308 Abs. 1 der Strafprozessordnung) wird von der zuständigen Steuerberaterkammer abgegeben. Die Staatsanwaltschaft ist an dem Verfahren nicht beteiligt. Der Beschluss des Oberlandesgerichts kann nicht angefochten werden.

(4) Das Zwangsgeld fließt der zuständigen Steuerberaterkammer zu. Es wird aufgrund einer von ihr erteilten, mit der Bescheinigung der Vollstreckbarkeit versehenen beglaubigten Abschrift

des Festsetzungsbescheides nach den Vorschriften beigetrieben, die für die Vollstreckung von Urteilen in bürgerlichen Rechtsstreitigkeiten gelten.

§ 81 – Rügerecht des Vorstandes

(1) Der Vorstand kann das Verhalten eines Mitglieds der Steuerberaterkammer, durch das dieses ihm obliegende Pflichten verletzt hat, rügen, wenn die Schuld des Mitglieds gering ist und ein Antrag auf Einleitung eines berufsgerichtlichen Verfahrens nicht erforderlich erscheint. § 89 Abs. 2 und 3, §§ 92 und 109 Abs. 2 gelten entsprechend.

(2) Der Vorstand darf eine Rüge nicht mehr erteilen, wenn das berufsgerichtliche Verfahren gegen das Mitglied der Steuerberaterkammer eingeleitet ist oder wenn seit der Pflichtverletzung mehr als drei Jahre vergangen sind. Eine Rüge darf nicht erteilt werden, während das Verfahren auf den Antrag des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten nach § 116 anhängig ist.

(3) Bevor die Rüge erteilt wird, ist das Mitglied zu hören.

(4) Der Bescheid des Vorstandes, durch den das Verhalten des Mitglieds gerügt wird, ist zu begründen. Er ist dem Mitglied zuzustellen. Eine Abschrift des Bescheides ist der Staatsanwaltschaft bei dem für den Sitz der Steuerberaterkammer zuständigen Oberlandesgericht mitzuteilen, bei dem der Senat für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen besteht (§ 96).

(5) Gegen den Bescheid kann das Mitglied binnen eines Monats nach der Zustellung bei dem Vorstand Einspruch erheben. Über den Einspruch entscheidet der Vorstand; Absatz 4 ist entsprechend anzuwenden.

§ 82 – Antrag auf berufsgerichtliche Entscheidung

(1) Wird der Einspruch gegen den Rügebescheid durch den Vorstand der Steuerberaterkammer zurückgewiesen, so kann das Mitglied der Steuerberaterkammer innerhalb eines Monats nach der Zustellung die Entscheidung des Landgerichts (Kammer für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen) beantragen. Zuständig ist das Landgericht, in dessen Bezirk die Steuerberaterkammer, deren Vorstand die Rüge erteilt hat, ihren Sitz hat.

(2) Der Antrag ist bei dem Landgericht schriftlich einzureichen. Auf das Verfahren sind die Vorschriften der Strafprozessordnung über die Beschwerde sinngemäß anzuwenden. Die Gegenerklärung (§ 308 Abs. 1 der Strafprozessordnung) wird von dem Vorstand der Steuerberaterkammer abgegeben. Die Staatsanwaltschaft ist an dem Verfahren nicht beteiligt. Eine mündliche Verhandlung findet statt, wenn sie das Mitglied der Steuerberaterkammer beantragt oder das Landgericht für erforderlich hält. Von Zeit und Ort der mündlichen Verhandlung sind der Vorstand der

Steuerberaterkammer, das Mitglied der Steuerberaterkammer und sein Verteidiger zu benachrichtigen. Art und Umfang der Beweisaufnahme bestimmt das Landgericht. Es hat jedoch zur Erforschung der Wahrheit die Beweisaufnahme von Amts wegen auf alle Tatsachen und Beweismittel zu erstrecken, die für die Entscheidung von Bedeutung sind.

(3) Der Rügebescheid kann nicht deshalb aufgehoben werden, weil der Vorstand der Steuerberaterkammer zu Unrecht angenommen hat, die Schuld des Mitgliedes der Steuerberaterkammer sei gering und der Antrag auf Einleitung des berufsgerichtlichen Verfahrens nicht erforderlich. Treten die Voraussetzungen, unter denen nach § 92 von einer berufsgerichtlichen Ahndung abzusehen ist oder nach § 109 Abs. 2 ein berufsgerichtliches Verfahren nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden darf, erst ein, nachdem der Vorstand die Rüge erteilt hat, so hebt das Landgericht den Rügebescheid auf. Der Beschluss ist mit Gründen zu versehen. Er kann nicht angefochten werden.

(4) Das Landgericht, bei dem ein Antrag auf berufsgerichtliche Entscheidung eingelegt wird, teilt unverzüglich der Staatsanwaltschaft bei dem Oberlandesgericht eine Abschrift des Antrags mit. Der Staatsanwaltschaft ist auch eine Abschrift des Beschlusses mitzuteilen, mit dem über den Antrag entschieden wird.

(5) Leitet die Staatsanwaltschaft wegen desselben Verhaltens, das der Vorstand der Steuerberaterkammer gerügt hat, ein berufsgerichtliches Verfahren gegen das Mitglied der Steuerberaterkammer ein, bevor die Entscheidung über den Antrag auf berufsgerichtliche Entscheidung gegen den Rügebescheid ergangen ist, so wird das Verfahren über den Antrag bis zum rechtskräftigen Abschluss des berufsgerichtlichen Verfahrens ausgesetzt. In den Fällen des § 91 Abs. 2 stellt das Landgericht nach Beendigung der Aussetzung fest, dass die Rüge unwirksam ist.

§ 83 – Pflicht der Vorstandsmitglieder zur Verschwiegenheit

(1) Die Mitglieder des Vorstandes haben – auch nach dem Ausscheiden aus dem Vorstand – über die Angelegenheiten, die ihnen bei ihrer Tätigkeit im Vorstand über Mitglieder der Steuerberaterkammer, Bewerber und andere Personen bekannt werden, Verschwiegenheit gegen jedermann zu bewahren. Das Gleiche gilt für Mitglieder, die zur Mitarbeit im Vorstand oder in den durch die Satzung bestimmten Organen herangezogen werden, und für Angestellte der Steuerberaterkammer.

(2) In Verfahren vor Gerichten oder Behörden dürfen die in Absatz 1 bezeichneten Personen über solche Angelegenheiten, die ihnen bei ihrer Tätigkeit im Vorstand oder in den durch die Satzung bestimmten Organen über Mitglieder der Steuerberaterkammer, Bewerber und andere Personen bekannt geworden sind, nur aus-

sagen oder Auskunft geben, wenn eine Aussage- oder Auskunftspflicht besteht und von der Verpflichtung zur Verschwiegenheit nach Absatz 3 entbunden worden ist. Sonstige Geheimhaltungspflichten und Zeugnisverweigerungsrechte bleiben unberührt.

(3) Die Genehmigung erteilt der Vorstand der Steuerberaterkammer nach pflichtgemäßem Ermessen. Die Genehmigung soll nur versagt werden, wenn Rücksichten auf die Stellung oder die Aufgaben der Steuerberaterkammer oder berechtigte Belange der Personen, über welche die Tatsachen bekannt geworden sind, es unabweisbar fordern. § 28 Abs. 2 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht bleibt unberührt.

§ 84 – Arbeitsgemeinschaft

(1) Mehrere Steuerberaterkammern können sich zu einer nicht rechtsfähigen Arbeitsgemeinschaft zusammenschließen, wenn die Satzungen der Steuerberaterkammern dies vorsehen. Der Arbeitsgemeinschaft können jedoch nicht Aufsichtsbefugnisse oder andere Aufgaben übertragen werden, für die gesetzlich die Zuständigkeit der einzelnen Steuerberaterkammern begründet ist.

(2) Die in § 83 bezeichneten Personen verstoßen nicht gegen ihre Pflicht zur Verschwiegenheit, wenn sie der Arbeitsgemeinschaft Angelegenheiten mitteilen, die zum Aufgabengebiet der Arbeitsgemeinschaft gehören. § 83 Abs. 1 gilt sinngemäß für die Personen, die für die Arbeitsgemeinschaft tätig werden.

§ 85 – Bundessteuerberaterkammer

(1) Die Steuerberaterkammern bilden eine Bundeskammer. Diese führt die Bezeichnung „Bundessteuerberaterkammer“.

(2) Die Bundessteuerberaterkammer ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Ihr Sitz bestimmt sich nach ihrer Satzung.

(3) Der Vorstand der Bundessteuerberaterkammer wird von den Steuerberaterkammern gewählt. Im Übrigen gibt sich die Bundessteuerberaterkammer ihre Satzung selbst. Die Satzung bedarf der Genehmigung der Aufsichtsbehörde.

(4) Die Vorschrift des § 83 ist sinngemäß anzuwenden.

§ 86 – Aufgaben der Bundessteuerberaterkammer

(1) Die Bundessteuerberaterkammer hat die ihr durch Gesetz zugewiesenen Aufgaben zu erfüllen.

(2) Der Bundessteuerberaterkammer obliegt insbesondere,

1. in Fragen, welche die Gesamtheit der Steuerberaterkammern angehen, die Auffassung der einzelnen Kammern zu ermitteln und im Wege gemeinschaftlicher Aussprache die Auffassung der Mehrheit festzustellen;
2. die Berufsordnung als Satzung zu erlassen und zu ändern;

3. Richtlinien für die Fürsorgeeinrichtungen der Steuerberaterkammern (§ 76 Abs. 2 Nr. 6) aufzustellen;
4. in allen die Gesamtheit der Steuerberaterkammern berührenden Angelegenheiten die Auffassung der Bundessteuerberaterkammer den zuständigen Gerichten und Behörden gegenüber zur Geltung zu bringen;
5. die Gesamtheit der Steuerberaterkammern gegenüber Behörden und Organisationen zu vertreten;
6. Gutachten zu erstatten, die eine an der Gesetzgebung beteiligte Behörde oder Körperschaft des Bundes oder ein Bundesgericht anfordert;
7. die berufliche Fortbildung in den steuerberatenden Berufen zu fördern; sie kann den Berufsangehörigen unverbindliche Fortbildungsempfehlungen erteilen.

(3) Die Satzung im Sinne des Absatzes 2 Nr. 2 und deren Änderung wird durch die Satzungsversammlung als Organ der Bundessteuerberaterkammer beschlossen. Sie ist an das Bundesministerium der Finanzen zu übermitteln. Soweit nicht das Bundesministerium der Finanzen die Satzung und deren Änderung im Ganzen oder in Teilen binnen drei Monaten nach Übermittlung aufhebt, ist sie in dem Presseorgan zu veröffentlichen, das für Verlautbarungen der Bundessteuerberaterkammer bestimmt ist. Sie tritt am ersten Tag des Monats in Kraft, der auf die Veröffentlichung folgt. Stellt sich nach In-Kraft-Treten der Satzung heraus, dass sie ganz oder in Teilen höherrangigem Recht widerspricht, kann das Bundesministerium der Finanzen die Satzung insoweit aufheben.

(4) Die Satzung kann zur Ausführung der gesetzlichen Vorschriften nähere Regelungen enthalten, insbesondere hinsichtlich

1. der unabhängigen, eigenverantwortlichen und gewissenhaften Berufsausübung;
2. der Verschwiegenheitspflicht;
3. der zulässigen und der berufswidrigen Werbung;
4. des Verbotes der Mitwirkung bei unbefugter Hilfeleistung in Steuersachen;
5. des berufsmäßigen Verhaltens gegenüber Mandanten, Kollegen, Gerichten, Behörden und Steuerberaterkammern sowie gegenüber Personen, Gesellschaften und Einrichtungen im Sinne der §§ 4 und 6;
6. der vereinbaren und nichtvereinbaren Tätigkeiten;
7. der Berufshaftpflichtversicherung sowie der Haftungsausschlüsse und Haftungsbeschränkungen;

8. der besonderen Pflichten gegenüber Aufftraggebern, insbesondere in Zusammenhang mit dem Umgang mit fremden Vermögenswerten;
9. der Vereinbarung, Berechnung, Sicherung und Beitreibung von Gebühren und Auslagen;
10. der Pflichten in Prozesskostenhilfesachen;
11. der Voraussetzung des Führens von Bezeichnungen, die auf besondere Kenntnis bestimmter Steuerrechtsgebiete hinweisen;
12. der Gründung von beruflichen Niederlassungen und weiteren Beratungsstellen;
13. dem Verhalten bei grenzüberschreitender Tätigkeit;
14. der besonderen Pflichten bei der gemeinsamen Ausübung der Berufstätigkeit nach § 56;
15. der besonderen Pflichten bei der Errichtung, Ausgestaltung und Tätigkeit von Steuerberatungsgesellschaften;
16. der Abwicklung und der Übertragung der Praxis;
17. der Ausbildung von Steuerfachgehilfen.

§ 86 a – Zusammensetzung und Arbeitsweise der Satzungsversammlung

(1) Der Satzungsversammlung gehören als Mitglieder an: der Präsident der Bundessteuerberaterkammer, die Präsidenten der Steuerberaterkammern sowie weitere Mitglieder (Delegierte). Die Bundessteuerberaterkammer führt die Geschäfte der Satzungsversammlung.

(2) Die Delegierten werden von den Mitgliedern der einzelnen Steuerberaterkammern in Kammerversammlungen unmittelbar gewählt. Wählbar ist nur, wer persönliches Mitglied der Steuerberaterkammer ist. Die Zahl der Delegierten bemisst sich nach der Zahl der Kammermitglieder. Je angefangene eintausendfünfhundert Mitglieder der Steuerberaterkammer sind ein Delegierter und ein Stellvertreter, für die einzelne Steuerberaterkammer jedoch mindestens zwei Delegierte und Stellvertreter, zu wählen. Maßgebend ist die Zahl der Kammermitglieder am 1. Januar des Jahres, in dem die Satzungsversammlung einberufen wird.

(3) Jedes Mitglied der Satzungsversammlung ist unabhängig und verfügt in der Satzungsversammlung über eine Stimme.

(4) Die Satzungsversammlung wird durch den Präsidenten der Bundessteuerberaterkammer mit einer Frist von sechs Wochen schriftlich einberufen. Der Präsident der Bundessteuerberaterkammer muss die Satzungsversammlung innerhalb von sechs Wo-

chen einberufen, wenn mindestens fünf Steuerberaterkammern oder ein Viertel der Mitglieder der Satzungsversammlung es schriftlich beantragen und hierbei den Gegenstand angeben, über den in der Satzungsversammlung beschlossen werden soll.

(5) Den Vorsitz in der Satzungsversammlung führt der Präsident der Bundessteuerberaterkammer, bei seiner Verhinderung sein Vertreter im Amt, soweit die Geschäftsordnung nichts anderes vorsieht.

(6) Die Satzungsversammlung ist beschlussfähig, wenn mindestens zwei Drittel ihrer Mitglieder anwesend sind. Beschlüsse der Satzungsversammlung, die den Erlass oder die Änderung der Berufsordnung betreffen, werden mit der Mehrheit aller Mitglieder der Satzungsversammlung gefasst, sonstige Beschlüsse mit einfacher Mehrheit der anwesenden Mitglieder.

(7) Der Wortlaut der von der Satzungsversammlung gefassten Beschlüsse ist in einer Niederschrift festzuhalten, die vom Vorsitzenden und von einem von der Satzungsversammlung zu bestimmenden Schriftführer zu unterzeichnen und bei der Geschäftsstelle der Bundessteuerberaterkammer zu verwahren ist.

(8) Die Satzungsversammlung kann weitere Einzelheiten des Verfahrens in einer Geschäftsordnung regeln.

§ 87 – Beiträge zur Bundessteuerberaterkammer

Die Bundessteuerberaterkammer erhebt von den Steuerberaterkammern Beiträge nach Maßgabe einer Beitragsordnung. Die Beitragsordnung bedarf der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde. Die Höhe der Beiträge wird von der Mitgliederversammlung festgesetzt.

§ 87 a – Wirtschaftsplan, Rechnungslegung

(1) Die Bundessteuerberaterkammer ist berechtigt, abweichend von den Bestimmungen der Bundeshaushaltsordnung einen Wirtschaftsplan aufzustellen, die Bücher nach den Regeln der kaufmännischen Buchführung zu führen und einen Jahresabschluss sowie einen Lagebericht nach handelsrechtlichen Grundsätzen zu erstellen.

(2) Näheres regelt die Satzung der Bundessteuerberaterkammer. § 109 Abs. 2 der Bundeshaushaltsordnung ist anzuwenden.

(3) Die §§ 7, 9 und 24 der Bundeshaushaltsordnung sowie die Vorschriften des Teils III der Bundeshaushaltsordnung gelten entsprechend mit Ausnahme der §§ 38 und 45 sowie der Bestimmungen, die eine Buchung nach Einnahmen und Ausgaben voraussetzen. Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt,

weitere Ausnahmen von der Anwendung der Vorschriften der Bundeshaushaltsordnung zuzulassen.

(4) Für das Prüfungsrecht des Bundesrechnungshofes gilt § 111 Abs. 1 der Bundeshaushaltsordnung.

§ 88 – Staatsaufsicht

(1) Die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde führt die Aufsicht über die Steuerberaterkammern, die den Sitz im Lande haben.

(2) Das Bundesministerium der Finanzen führt die Aufsicht über die Bundessteuerberaterkammer.

(3) Die Aufsicht beschränkt sich darauf, dass Gesetz und Satzung beachtet, insbesondere die den Steuerberaterkammern übertragenen Aufgaben erfüllt werden. Die Aufsichtsbehörden können die hierzu erforderlichen Anordnungen und Maßnahmen treffen.

Fünfter Abschnitt: Berufsgerichtsbarkeit

Erster Unterabschnitt: Die berufsgerichtliche Ahndung von Pflichtverletzungen

§ 89 – Ahndung einer Pflichtverletzung

(1) Gegen einen Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten, der seine Pflichten schuldhaft verletzt, wird eine berufsgerichtliche Maßnahme verhängt.

(2) Ein außerhalb des Berufs liegendes Verhalten eines Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten, das eine rechtswidrige Tat oder eine mit Geldbuße bedrohte Handlung darstellt, ist eine berufsgerichtlich zu ahndende Pflichtverletzung, wenn es nach den Umständen des Einzelfalls in besonderem Maße geeignet ist, Achtung und Vertrauen in einer für die Ausübung der Berufstätigkeit oder für das Ansehen des Berufs bedeutsamen Weise zu beeinträchtigen.

(3) Eine berufsgerichtliche Maßnahme kann nicht verhängt werden, wenn der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte zur Zeit der Tat der Berufsgerichtsbarkeit nicht unterstand.

§ 90 – Berufsgerichtliche Maßnahmen

(1) Die berufsgerichtlichen Maßnahmen sind

1. Warnung,
2. Verweis,

3. Geldbuße bis zu fünfzigtausend Euro,
4. Berufsverbot für die Dauer von einem bis zu fünf Jahren,
5. Ausschließung aus dem Beruf.

(2) Die berufsgerichtlichen Maßnahmen des Verweises und der Geldbuße können nebeneinander verhängt werden.

§ 91 – Rüge und berufsgerichtliche Maßnahme

(1) Der Einleitung eines berufsgerichtlichen Verfahrens gegen einen Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten steht es nicht entgegen, dass der Vorstand der Steuerberaterkammer ihm bereits wegen desselben Verhaltens eine Rüge erteilt hat (§ 81). Hat das Landgericht den Rügebescheid aufgehoben (§ 82), weil es eine schuldhafte Pflichtverletzung nicht festgestellt hat, so kann ein berufsgerichtliches Verfahren wegen desselben Verhaltens nur aufgrund solcher Tatsachen oder Beweismittel eingeleitet werden, die dem Landgericht bei seiner Entscheidung nicht bekannt waren.

(2) Die Rüge wird mit der Rechtskraft eines berufsgerichtlichen Urteils unwirksam, das wegen desselben Verhaltens gegen den Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten ergeht und auf Freispruch oder eine berufsgerichtliche Maßnahme lautet. Die Rüge wird auch unwirksam, wenn rechtskräftig die Eröffnung des Hauptverfahrens abgelehnt ist, weil eine schuldhafte Pflichtverletzung nicht festzustellen ist.

§ 92 – Anderweitige Ahndung

Ist durch ein Gericht oder eine Behörde eine Strafe, eine Disziplinarmaßnahme, eine ehrengerichtliche Maßnahme, eine anderweitige berufsgerichtliche Maßnahme oder eine Ordnungsmaßnahme verhängt worden, so ist von einer berufsgerichtlichen Ahndung wegen desselben Verhaltens abzusehen, wenn nicht eine berufsgerichtliche Maßnahme zusätzlich erforderlich ist, um den Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten zur Erfüllung seiner Pflichten anzuhalten und das Ansehen des Berufs zu wahren. Der Ausschließung steht eine anderweitig verhängte Strafe oder Maßnahme nicht entgegen.

§ 93 – Verjährung der Verfolgung einer Pflichtverletzung

(1) Die Verfolgung einer Pflichtverletzung, die nicht die Ausschließung aus dem Beruf rechtfertigt, verjährt in fünf Jahren. § 78 Abs. 1, § 78 a Satz 1 sowie die §§ 78 b und 78 c Abs. 1 bis 4 des Strafgesetzbuches gelten entsprechend.

(2) Ist vor Ablauf der Verjährungsfrist nach Absatz 1 Satz 1 wegen desselben Sachverhalts ein Strafverfahren eingeleitet worden, ist der Ablauf der Verjährungsfrist für die Dauer des Strafverfahrens gehemmt.

§ 94 – Vorschriften für Mitglieder der Steuerberaterkammer, die nicht Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte sind

(1) Die Vorschriften des Fünften Abschnitts (Berufsgerichtsbarkeit) gelten entsprechend für Personen, die der Steuerberaterkammer nach § 74 Abs. 2 angehören.

(2) An die Stelle der Ausschließung aus dem Beruf tritt bei den in § 74 Abs. 2 genannten Personen die Aberkennung der Eignung, Steuerberatungsgesellschaften zu vertreten und deren Geschäfte zu führen.

(3) Soweit im berufsgerichtlichen Verfahren die Mitwirkung ehrenamtlicher Richter vorgesehen ist, entscheiden die Berufsgerichte in der gleichen Besetzung wie in Steuerberatersachen.

Zweiter Unterabschnitt: Die Gerichte

§ 95 – Kammer für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Landgericht

(1) In dem berufsgerichtlichen Verfahren entscheidet im ersten Rechtszug eine Kammer des Landgerichts (Kammer für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen), das für den Sitz der Steuerberaterkammer zuständig ist.

(2) Bestehen in einem Land mehrere Steuerberaterkammern, so kann die Landesregierung durch Rechtsverordnung die Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen einem oder einigen der Landgerichte zuweisen, wenn eine solche Zusammenfassung der Rechtspflege in Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen, insbesondere der Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung, dienlich ist. Die Vorstände der beteiligten Steuerberaterkammern sind vorher zu hören.

(3) Durch Vereinbarung der beteiligten Länder können die Aufgaben, für die nach diesem Gesetz das Landgericht eines Landes zuständig ist, einem Landgericht des anderen Landes übertragen werden.

(4) Die Kammer für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen entscheidet außerhalb der Hauptverhandlung in der Besetzung von drei Mitgliedern des Landgerichts mit Einschluss des

Vorsitzenden. In der Hauptverhandlung ist sie mit dem Vorsitzenden und zwei Steuerberatern oder Steuerbevollmächtigten als Beisitzern besetzt.

§ 96 – Senat für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Oberlandesgericht

(1) In dem berufsgerichtlichen Verfahren entscheidet im zweiten Rechtszug ein Senat des Oberlandesgerichts (Senat für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Oberlandesgericht).

(2) § 95 Abs. 2 und 3 findet entsprechende Anwendung. Die Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen können auch dem obersten Landesgericht zugewiesen oder übertragen werden.

(3) Der Senat für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen entscheidet außerhalb der Hauptverhandlung in der Besetzung von drei Mitgliedern des Oberlandesgerichts mit Einschluss des Vorsitzenden. In der Hauptverhandlung wirken außerdem als Beisitzer zwei Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte mit.

§ 97 – Senat für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Bundesgerichtshof

(1) In dem berufsgerichtlichen Verfahren entscheidet im dritten Rechtszug ein Senat des Bundesgerichtshofs (Senat für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Bundesgerichtshof).

(2) Der Senat für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen besteht aus einem Vorsitzenden sowie zwei Mitgliedern des Bundesgerichtshofs und zwei Steuerberatern oder Steuerbevollmächtigten als Beisitzern.

§ 98 (aufgehoben)

§ 99 – Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte als Beisitzer

(1) Die Beisitzer aus den Reihen der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten sind ehrenamtliche Richter.

(2) Die ehrenamtlichen Richter werden für die Gerichte des ersten und zweiten Rechtszugs von der Landesjustizverwaltung auf die Dauer von fünf Jahren berufen. Sie können nach Ablauf ihrer Amtszeit wiederberufen werden.

(3) Die ehrenamtlichen Richter werden den Vorschlagslisten entnommen, die die Vorstände der Steuerberaterkammern der Landesjustizverwaltung einreichen. Die Landesjustizverwaltung be-

stimmt, welche Zahl von ehrenamtlichen Richtern für jedes Gericht erforderlich ist; sie hat vorher die Vorstände der Steuerberaterkammern zu hören. Jede Vorschlagsliste soll mindestens die doppelte Zahl der zu berufenden Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten enthalten.

(4) Scheidet ein ehrenamtlicher Richter vorzeitig aus, so wird für den Rest seiner Amtszeit ein Nachfolger berufen.

(5) § 6 des Einführungsgesetzes zum Gerichtsverfassungsgesetz gilt entsprechend.

(6) Die Absätze 1 bis 5 finden auf die ehrenamtlichen Richter des Senats für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Bundesgerichtshof mit der Maßgabe Anwendung, dass an Stelle der Steuerberaterkammern die Bundessteuerberaterkammer und an Stelle der Landesjustizverwaltung das Bundesministerium der Justiz treten.

(7) Die Landesjustizverwaltung kann die Befugnisse, die ihr nach den Absätzen 2 und 3 zustehen, auf nachgeordnete Behörden übertragen.

§ 100 – Voraussetzungen für die Berufung zum Beisitzer und Recht zur Ablehnung

(1) Zum ehrenamtlichen Richter kann nur ein Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter berufen werden, der in den Vorstand der Steuerberaterkammer gewählt werden kann (§ 77). Er darf als Beisitzer nur für die Kammer für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Landgericht oder den Senat für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Oberlandesgericht oder den Senat für Steuerberater und Steuerbevollmächtigtensachen beim Bundesgerichtshof berufen werden.

(2) Die ehrenamtlichen Richter dürfen nicht gleichzeitig dem Vorstand der Steuerberaterkammer angehören oder bei ihr im Haupt- oder Nebenberuf tätig sein.

(3) Die Übernahme des Beisitzeramtes kann ablehnen,

1. wer das 65. Lebensjahr vollendet hat;
2. wer in den letzten vier Jahren Mitglied des Vorstandes gewesen ist;
3. wer in gesundheitlicher Hinsicht beeinträchtigt ist.

§ 101 – Enthebung vom Amt des Beisitzers

(1) Ein Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter ist in den Fällen der §§ 95 und 96 auf Antrag der für die Ernennung zuständigen Behörde, im Falle des § 97 auf Antrag des Bundesministeriums der Justiz seines Amtes als Beisitzer zu entheben,

1. wenn nachträglich bekannt wird, dass er nicht hätte zum Beisitzer berufen werden dürfen;

2. wenn nachträglich ein Umstand eintritt, welcher der Berufung zum Beisitzer entgegensteht;

3. wenn der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte seine Amtspflicht als Beisitzer grob verletzt.

(2) Über den Antrag entscheidet in den Fällen der §§ 95 und 96 ein Zivilsenat des Oberlandesgerichts, im Falle des § 97 ein Zivilsenat des Bundesgerichtshofs. Bei der Entscheidung dürfen die Mitglieder der Senate für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen nicht mitwirken.

(3) Vor der Entscheidung ist der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte zu hören.

§ 102 – Stellung der ehrenamtlichen Richter und Pflicht zur Verschwiegenheit

(1) Die Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten haben in der Sitzung, zu der sie als ehrenamtliche Richter herangezogen werden, die Stellung eines Berufsrichters.

(2) Die Steuerberater und Steuerbevollmächtigten haben über Angelegenheiten, die ihnen bei ihrer Tätigkeit als ehrenamtliche Richter bekannt werden, Verschwiegenheit gegen jedermann zu bewahren. § 83 Abs. 2 und 3 ist entsprechend anzuwenden. Die Genehmigung zur Aussage erteilt der Präsident des Gerichts.

§ 103 – Reihenfolge der Teilnahme an den Sitzungen

Die ehrenamtlichen Richter sind zu den einzelnen Sitzungen in der Reihenfolge einer Liste heranzuziehen, die der Präsident des Gerichts nach Anhörung der beiden ältesten ehrenamtlichen Richter vor Beginn des Geschäftsjahres aufstellt.

§ 104 – Entschädigung der ehrenamtlichen Richter

Die ehrenamtlichen Richter erhalten eine Entschädigung nach dem Justizvergütungs- und -entschädigungsgesetz.

Dritter Unterabschnitt: Verfahrensvorschriften

1. Allgemeines

§ 105 – Vorschriften für das Verfahren

Für das berufsgerichtliche Verfahren gelten die nachstehenden Vorschriften.

§ 106 – Keine Verhaftung des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten

Der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte darf zur Durchführung des berufsgerichtlichen Verfahrens weder vorläufig festgenommen noch verhaftet oder vorgeführt werden. Er kann nicht zur Vorbereitung eines Gutachtens über seinen psychischen Zustand in ein psychiatrisches Krankenhaus gebracht werden.

§ 107 – Verteidigung

(1) Zu Verteidigern im berufsgerichtlichen Verfahren vor dem Landgericht und vor dem Oberlandesgericht können außer den in § 138 Abs. 1 der Strafprozessordnung genannten Personen auch Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte gewählt werden.

(2) § 140 Abs. 1 Nr. 1 bis 3, 6 und 7 der Strafprozessordnung ist auf die Verteidigung im berufsgerichtlichen Verfahren nicht anzuwenden.

§ 108 – Akteneinsicht des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten

Der Vorstand der Steuerberaterkammer und der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte sind befugt, die Akten, die dem Gericht vorliegen oder diesem im Falle der Einreichung einer Anschuldigungsschrift vorzulegen wären, einzusehen sowie amtlich verwahrte Beweisstücke zu besichtigen. § 147 Abs. 2 Satz 1, Abs. 3, 5 und 6 der Strafprozessordnung ist insoweit entsprechend anzuwenden.

§ 109 – Verhältnis des berufsgerichtlichen Verfahrens zum Straf- oder Bußgeldverfahren

(1) Ist gegen einen Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten, der einer Verletzung seiner Pflichten beschuldigt wird, wegen desselben Verhaltens die öffentliche Klage im strafgerichtlichen Verfahren erhoben, so kann gegen ihn ein berufsgerichtliches Verfah-

ren zwar eingeleitet, es muss aber bis zur Beendigung des strafgerichtlichen Verfahrens ausgesetzt werden. Ebenso muss ein bereits eingeleitetes berufsgerichtliches Verfahren ausgesetzt werden, wenn während seines Laufes die öffentliche Klage im strafgerichtlichen Verfahren erhoben wird. Das berufsgerichtliche Verfahren ist fortzusetzen, wenn die Sachaufklärung so gesichert erscheint, dass sich widersprechende Entscheidungen nicht zu erwarten sind, oder wenn im strafgerichtlichen Verfahren aus Gründen nicht verhandelt werden kann, die in der Person des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten liegen.

(2) Wird der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte im gerichtlichen Verfahren wegen einer Straftat oder einer Ordnungswidrigkeit freigesprochen, so kann wegen der Tatsachen, die Gegenstand der gerichtlichen Entscheidung waren, ein berufsgerichtliches Verfahren nur dann eingeleitet oder fortgesetzt werden, wenn diese Tatsachen, ohne den Tatbestand einer Strafvorschrift oder eine Bußgeldvorschrift zu erfüllen, eine Verletzung der Pflichten des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten enthalten.

(3) Für die Entscheidung im berufsgerichtlichen Verfahren sind die tatsächlichen Feststellungen des Urteils im Strafverfahren oder Bußgeldverfahren bindend, auf denen die Entscheidung des Gerichts beruht. In dem berufsgerichtlichen Verfahren kann ein Gericht jedoch die nochmalige Prüfung solcher Feststellungen beschließen, deren Richtigkeit seine Mitglieder mit Stimmenmehrheit bezweifeln; dies ist in den Gründen der berufsgerichtlichen Entscheidung zum Ausdruck zu bringen.

(4) Wird ein berufsgerichtliches Verfahren nach Absatz 1 Satz 3 fortgesetzt, ist die Wiederaufnahme des rechtskräftig abgeschlossenen berufsgerichtlichen Verfahrens auch zulässig, wenn die tatsächlichen Feststellungen, auf denen die Verurteilung oder der Freispruch im berufsgerichtlichen Verfahren beruht, den Feststellungen im strafgerichtlichen Verfahren widersprechen. Den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens kann die Staatsanwaltschaft, der Steuerberater oder der Steuerbevollmächtigte binnen eines Monats nach Rechtskraft des Urteils im strafgerichtlichen Verfahren stellen.

§ 110 – Verhältnis des berufsgerichtlichen Verfahrens zu den Verfahren anderer Berufsgerichtsbarkeiten

(1) Über eine Pflichtverletzung eines Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten, der zugleich der Disziplinar-, Ehren- oder Berufsgerichtsbarkeit eines anderen Berufs untersteht, wird im berufsgerichtlichen Verfahren nur dann entschieden, wenn die

Pflichtverletzung überwiegend mit der Ausübung des Berufs als Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter im Zusammenhang steht oder wenn wegen der Schwere der Pflichtverletzung das berufsgerichtliche Verfahren mit dem Ziel der Ausschließung aus dem Beruf eingeleitet worden ist.

(2) Beabsichtigt die Staatsanwaltschaft gegen einen solchen Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten das berufsgerichtliche Verfahren einzuleiten, so teilt sie dies der Staatsanwaltschaft oder Behörde mit, die für die Einleitung eines Verfahrens gegen ihn als Angehörigen des anderen Berufs zuständig wäre. Hat die für den anderen Beruf zuständige Staatsanwaltschaft oder Einleitungsbehörde die Absicht, gegen den Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten ein Verfahren einzuleiten, so unterrichtet sie die Staatsanwaltschaft, die für die Einleitung des berufsgerichtlichen Verfahrens zuständig wäre (§ 113).

(3) Hat das Gericht einer Disziplinar-, Ehren- oder Berufsgerichtsbarkeit sich zuvor rechtskräftig für zuständig oder unzuständig erklärt, über die Pflichtverletzung eines Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten, der zugleich der Disziplinar-, Ehren- oder Berufsgerichtsbarkeit eines anderen Berufs untersteht, zu entscheiden, so sind die anderen Gerichte an diese Entscheidung gebunden.

(4) Die Absätze 1 bis 3 sind auf Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte, die in einem öffentlich-rechtlichen Dienst- oder Amtsverhältnis stehen und ihren Beruf als Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter nicht ausüben dürfen (§ 59), nicht anzuwenden.

§ 111 – Aussetzung des berufsgerichtlichen Verfahrens

Das berufsgerichtliche Verfahren kann ausgesetzt werden, wenn in einem anderen gesetzlich geordneten Verfahren über eine Frage zu entscheiden ist, deren Beurteilung für die Entscheidung im berufsgerichtlichen Verfahren von wesentlicher Bedeutung ist.

2. Das Verfahren im ersten Rechtszug

§ 112 – Örtliche Zuständigkeit

Die örtliche Zuständigkeit des Landgerichts bestimmt sich nach dem Sitz der Steuerberaterkammer, welcher der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte im Zeitpunkt der Beantragung der Einleitung des Verfahrens angehört. Die Verlegung der beruflichen Niederlassung nach diesem Zeitpunkt in einen anderen Kammerbezirk führt nicht zu einem Wechsel der Zuständigkeit.

§ 113 – Mitwirkung der Staatsanwaltschaft

Die Staatsanwaltschaft bei dem Oberlandesgericht, bei dem der Senat für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen besteht, nimmt in den Verfahren vor der Kammer für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen die Aufgaben der Staatsanwaltschaft wahr.

§ 114 – Einleitung des berufsgerichtlichen Verfahrens

Das berufsgerichtliche Verfahren wird dadurch eingeleitet, dass die Staatsanwaltschaft eine Anschuldigungsschrift bei dem Landgericht einreicht.

§ 115 – Gerichtliche Entscheidung über die Einleitung des Verfahrens

(1) Gibt die Staatsanwaltschaft einem Antrag des Vorstandes der Steuerberaterkammer, gegen einen Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten das berufsgerichtliche Verfahren einzuleiten, keine Folge oder verfügt sie die Einstellung des Verfahrens, so hat sie ihre Entschließung dem Vorstand der Steuerberaterkammer unter Angabe der Gründe mitzuteilen.

(2) Der Vorstand der Steuerberaterkammer kann gegen den Bescheid der Staatsanwaltschaft binnen eines Monats nach der Bekanntmachung bei dem Oberlandesgericht die gerichtliche Entscheidung beantragen. Der Antrag muss die Tatsachen, welche die Einleitung des berufsgerichtlichen Verfahrens begründen sollen, und die Beweismittel angeben.

(3) Auf das Verfahren nach Absatz 2 sind die §§ 173 bis 175 der Strafprozessordnung entsprechend anzuwenden.

(4) § 172 der Strafprozessordnung ist nicht anzuwenden.

§ 116 – Antrag des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten auf Einleitung des berufsgerichtlichen Verfahrens

(1) Will sich der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte von dem Verdacht einer Pflichtverletzung befreien, muss er bei der Staatsanwaltschaft beantragen, das berufsgerichtliche Verfahren gegen ihn einzuleiten. Wegen eines Verhaltens, das der Vorstand der Steuerberaterkammer gerügt hat (§ 81) kann der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte den Antrag nicht stellen.

(2) Gibt die Staatsanwaltschaft dem Antrag des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten keine Folge oder verfügt sie die Einstellung des Verfahrens, so hat sie ihre Entschließung dem Antrag-

steller unter Angabe der Gründe mitzuteilen. Wird in den Gründen eine schuldhafte Pflichtverletzung festgestellt, das berufsgerichtliche Verfahren aber nicht eingeleitet, oder wird offen gelassen, ob eine schuldhafte Pflichtverletzung vorliegt, kann der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte bei dem Oberlandesgericht die gerichtliche Entscheidung beantragen. Der Antrag ist binnen eines Monats nach der Bekanntmachung der Entschließung der Staatsanwaltschaft zu stellen.

(3) Auf das Verfahren vor dem Senat für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Oberlandesgericht ist § 173 Abs. 1 und 3 der Strafprozessordnung entsprechend anzuwenden. Das Oberlandesgericht entscheidet durch Beschluss, ob eine schuldhafte Pflichtverletzung des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten festzustellen ist. Der Beschluss ist mit Gründen zu versehen. Erachtet das Oberlandesgericht den Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten einer berufsgerichtlich zu ahndenden Pflichtverletzung für hinreichend verdächtig, so beschließt es die Einleitung des berufsgerichtlichen Verfahrens. Die Durchführung dieses Beschlusses obliegt der Staatsanwaltschaft.

(4) Erachtet das Oberlandesgericht eine schuldhafte Pflichtverletzung nicht für gegeben, so kann nur aufgrund neuer Tatsachen oder Beweismittel wegen desselben Verhaltens ein Antrag auf Einleitung des berufsgerichtlichen Verfahrens gestellt oder eine Rüge durch den Vorstand der Steuerberaterkammer erteilt werden.

§ 117 – Inhalt der Anschuldigungsschrift

In der Anschuldigungsschrift (§ 114 dieses Gesetzes sowie § 207 Abs. 3 der Strafprozessordnung) ist die dem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten zur Last gelegte Pflichtverletzung unter Anführung der sie begründenden Tatsache zu bezeichnen (Anschuldigungssatz). Ferner sind die Beweismittel anzugeben, wenn in der Hauptverhandlung Beweise erhoben werden sollen. Die Anschuldigungsschrift enthält den Antrag, das Hauptverfahren vor der Kammer für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Landgericht zu eröffnen.

§ 118 – Entscheidung über die Eröffnung des Hauptverfahrens

(1) In dem Beschluss, durch den das Hauptverfahren eröffnet wird, lässt die Kammer für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Landgericht die Anschuldigung zur Hauptverhandlung zu.

(2) Der Beschluss, durch den das Hauptverfahren eröffnet worden ist, kann von dem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten nicht angefochten werden.

(3) Der Beschluss, durch den die Eröffnung des Hauptverfahrens abgelehnt wird, ist zu begründen. Gegen den Beschluss steht der Staatsanwaltschaft die sofortige Beschwerde zu.

§ 119 – Rechtskraftwirkung eines ablehnenden Beschlusses

Ist die Eröffnung des Hauptverfahrens durch einen nicht mehr anfechtbaren Beschluss abgelehnt, so kann der Antrag auf Einleitung des berufsgerichtlichen Verfahrens nur aufgrund neuer Tatsachen oder Beweismittel und nur innerhalb von fünf Jahren, seitdem der Beschluss rechtskräftig geworden ist, erneut gestellt werden.

§ 120 – Zustellung des Eröffnungsbeschlusses

Der Beschluss über die Eröffnung des Hauptverfahrens ist dem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten spätestens mit der Ladung zuzustellen. Entsprechendes gilt in den Fällen des § 207 Abs. 3 der Strafprozessordnung für die nachgereichte Anschuldigungsschrift.

§ 121 – Hauptverhandlung trotz Ausbleibens des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten

Die Hauptverhandlung kann gegen einen Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten, der nicht erschienen ist, durchgeführt werden, wenn er ordnungsmäßig geladen und in der Ladung darauf hingewiesen ist, dass in seiner Abwesenheit verhandelt werden kann. Eine öffentliche Ladung ist nicht zulässig.

§ 122 – Nichtöffentliche Hauptverhandlung

(1) Die Hauptverhandlung ist nicht öffentlich. Auf Antrag der Staatsanwaltschaft kann, auf Antrag des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten muss die Öffentlichkeit hergestellt werden; in diesem Fall sind die Vorschriften des Gerichtsverfassungsgesetzes über die Öffentlichkeit sinngemäß anzuwenden.

(2) Zu nichtöffentlichen Verhandlungen ist Vertretern der Landesjustizverwaltung, dem Präsidenten des Oberlandesgerichts oder seinem Beauftragten und den Beamten der Staatsanwaltschaft bei dem Oberlandesgericht der Zutritt gestattet. Der Zutritt ist ferner Vertretern des Bundesministeriums der Finanzen, Vertretern der für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landes-

behörde und Vertretern der Steuerberaterkammer gestattet. Steuerberater und Steuerbevollmächtigte sind als Zuhörer zugelassen. Die Kammer für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Landgericht kann nach Anhörung der Beteiligten auch andere Personen als Zuhörer zulassen.

§ 123 – Beweisaufnahme durch einen ersuchten Richter

Die Kammer für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Landgericht kann ein Amtsgericht um die Vernehmung von Zeugen oder Sachverständigen ersuchen. Der Zeuge oder Sachverständige ist jedoch auf Antrag der Staatsanwaltschaft oder des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten in der Hauptverhandlung zu vernehmen, es sei denn, dass er voraussichtlich am Erscheinen in der Hauptverhandlung verhindert ist oder ihm das Erscheinen wegen großer Entfernung nicht zugemutet werden kann.

§ 124 – Verlesen von Protokollen

(1) Die Kammer für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Landgericht beschließt nach pflichtmäßigem Ermessen, ob die Aussage eines Zeugen oder eines Sachverständigen, der bereits in dem berufsgerichtlichen oder in einem anderen gesetzlich geordneten Verfahren vernommen worden ist, zu verlesen sei.

(2) Bevor der Gerichtsbeschluss ergeht, kann der Staatsanwalt oder der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte beantragen, den Zeugen oder Sachverständigen in der Hauptverhandlung zu vernehmen. Einem solchen Antrag ist zu entsprechen, es sei denn, dass der Zeuge oder Sachverständige voraussichtlich am Erscheinen in der Hauptverhandlung verhindert ist oder ihm das Erscheinen wegen großer Entfernung nicht zugemutet werden kann. Wird dem Antrag stattgegeben, so darf das Protokoll über die frühere Vernehmung nicht verlesen werden.

(3) Ist ein Zeuge oder Sachverständiger durch einen ersuchten Richter vernommen worden (§ 123), so kann der Verlesung des Protokolls nicht widersprochen werden. Der Staatsanwalt oder der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte kann jedoch der Verlesung widersprechen, wenn ein Antrag gemäß § 123 Satz 2 abgelehnt worden ist und Gründe für die Ablehnung des Antrags jetzt nicht mehr bestehen.

§ 125 – Entscheidung

(1) Die Hauptverhandlung schließt mit der auf die Beratung folgenden Verkündung des Urteils.

(2) Das Urteil lautet auf Freisprechung, Verurteilung oder Einstellung des Verfahrens.

(3) Das berufsgerichtliche Verfahren ist, abgesehen von dem Fall des § 260 Abs. 3 der Strafprozessordnung, einzustellen,

1. wenn die Bestellung nach § 45 Abs. 1 erloschen oder nach § 46 zurückgenommen oder widerrufen ist;
2. wenn nach § 92 von einer berufsgerichtlichen Ahndung abzusehen ist.

3. Rechtsmittel

§ 126 – Beschwerde

Für die Verhandlungen und Entscheidungen über Beschwerden ist der Senat für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Oberlandesgericht zuständig.

§ 127 – Berufung

(1) Gegen das Urteil der Kammer für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Landgericht ist die Berufung an den Senat für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Oberlandesgericht zulässig.

(2) Die Berufung muss binnen einer Woche nach Verkündung des Urteils bei der Kammer für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Landgericht schriftlich eingelegt werden. Ist das Urteil nicht in Anwesenheit des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten verkündet worden, so beginnt für diesen die Frist mit der Zustellung.

(3) Die Berufung kann nur schriftlich gerechtfertigt werden.

(4) Auf das Verfahren sind im Übrigen neben den Vorschriften der Strafprozessordnung über die Berufung die §§ 121 bis 125 dieses Gesetzes sinngemäß anzuwenden. Hat der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte die Berufung eingelegt, so ist bei seiner Abwesenheit in der Hauptverhandlung § 329 Abs. 1 Satz 1 und 2 und Abs. 3 der Strafprozessordnung entsprechend anzuwenden, falls der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte ordnungsgemäß geladen und in der Ladung ausdrücklich auf die sich aus seiner Abwesenheit ergebende Rechtsfolge hingewiesen wurde.

§ 128 – Mitwirkung der Staatsanwaltschaft im zweiten Rechtszug

Die Aufgaben der Staatsanwaltschaft im zweiten Rechtszug werden von der Staatsanwaltschaft bei dem Oberlandesgericht wahr-

genommen, bei dem der Senat für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen besteht.

§ 129 – Revision

(1) Gegen das Urteil des Senats für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Oberlandesgericht ist die Revision an den Bundesgerichtshof zulässig,

1. wenn das Urteil auf Ausschließung aus dem Beruf lautet;
2. wenn der Senat für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Oberlandesgericht entgegen einem Antrag der Staatsanwaltschaft nicht auf Ausschließung erkannt hat;
3. wenn der Senat für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Oberlandesgericht sie in dem Urteil zugelassen hat.

(2) Der Senat für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Oberlandesgericht darf die Revision nur zulassen, wenn er über Rechtsfragen oder Fragen der Berufspflichten entschieden hat, die von grundsätzlicher Bedeutung sind.

(3) Die Nichtzulassung der Revision kann selbstständig durch Beschwerde innerhalb eines Monats nach Zustellung des Urteils angefochten werden. Die Beschwerde ist bei dem Oberlandesgericht einzulegen. In der Beschwerdeschrift muss die grundsätzliche Rechtsfrage ausdrücklich bezeichnet werden.

(4) Die Beschwerde hemmt die Rechtskraft des Urteils.

(5) Wird der Beschwerde nicht abgeholfen, so entscheidet der Bundesgerichtshof durch Beschluss. Der Beschluss bedarf keiner Begründung, wenn die Beschwerde einstimmig verworfen oder zurückgewiesen wird. Mit Ablehnung der Beschwerde durch den Bundesgerichtshof wird das Urteil rechtskräftig. Wird der Beschwerde stattgegeben, so beginnt mit Zustellung des Beschwerdebescheides die Revisionsfrist.

§ 130 – Einlegung der Revision und Verfahren

(1) Die Revision ist binnen einer Woche bei dem Oberlandesgericht schriftlich einzulegen. Die Frist beginnt mit der Verkündung des Urteils. Ist das Urteil nicht in Anwesenheit des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten verkündet worden, so beginnt für diesen die Frist mit der Zustellung.

(2) Seitens des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten können die Revisionsanträge und deren Begründung nur schriftlich angebracht werden.

(3) Auf das Verfahren vor dem Bundesgerichtshof sind im Übrigen neben den Vorschriften der Strafprozessordnung über die Revision die §§ 122 und 125 Abs. 3 dieses Gesetzes sinngemäß anzu-

wenden. In den Fällen des § 354 Abs. 2 der Strafprozessordnung kann die Sache auch an das Oberlandesgericht eines anderen Landes zurückverwiesen werden.

§ 131 – Mitwirkung der Staatsanwaltschaft vor dem Bundesgerichtshof

Die Aufgaben der Staatsanwaltschaft in den Verfahren vor dem Bundesgerichtshof werden von dem Generalbundesanwalt wahrgenommen.

4. Die Sicherung von Beweisen

§ 132 – Anordnung der Beweissicherung

(1) Wird ein berufsgerichtliches Verfahren gegen den Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten eingestellt, weil seine Bestellung erloschen, zurückgenommen oder widerrufen ist, so kann in der Entscheidung zugleich auf Antrag der Staatsanwaltschaft die Sicherung der Beweise angeordnet werden, wenn zu erwarten ist, dass auf Ausschließung aus dem Beruf erkannt worden wäre. Die Anordnung kann nicht angefochten werden.

(2) Die Beweise werden von der Kammer für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Landgericht aufgenommen. Die Kammer für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen kann eines ihrer berufsrichterlichen Mitglieder mit der Beweisaufnahme beauftragen.

§ 133 – Verfahren

(1) Die Kammer für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Landgericht hat von Amts wegen alle Beweise zu erheben, die eine Entscheidung darüber begründen können, ob das eingestellte Verfahren zur Ausschließung aus dem Beruf geführt hätte. Den Umfang des Verfahrens bestimmt die Kammer für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen nach pflichtmäßigem Ermessen, ohne an Anträge gebunden zu sein; ihre Verfügungen können insoweit nicht angefochten werden.

(2) Zeugen sind, soweit nicht Ausnahmen vorgeschrieben oder zugelassen sind, eidlich zu vernehmen.

(3) Die Staatsanwaltschaft und der frühere Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte sind an dem Verfahren zu beteiligen. Ein Anspruch auf Benachrichtigung von den Terminen, die zum Zwecke

der Beweissicherung anberaumt werden, steht dem früheren Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten nur zu, wenn er sich im Inland aufhält und seine Anschrift dem Landgericht angezeigt hat.

5. Das Berufs- und Vertretungsverbot

§ 134 – Voraussetzung des Verbots

(1) Sind dringende Gründe für die Annahme vorhanden, dass gegen einen Steuerberater oder einen Steuerbevollmächtigten auf Ausschließung aus dem Beruf erkannt werden wird, so kann gegen ihn durch Beschluss ein Berufs- oder Vertretungsverbot verhängt werden.

(2) Die Staatsanwaltschaft kann vor Einleitung des berufsgerichtlichen Verfahrens den Antrag auf Verhängung eines Berufs- oder Vertretungsverbots stellen. In dem Antrag sind die Pflichtverletzung, die dem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten zur Last gelegt wird, sowie die Beweismittel anzugeben.

(3) Für die Verhandlung und Entscheidung ist das Gericht zuständig, das über die Eröffnung des Hauptverfahrens gegen den Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten zu entscheiden hat oder vor dem das berufsgerichtliche Verfahren anhängig ist.

§ 135 – Mündliche Verhandlung

(1) Der Beschluss, durch den ein Berufs- oder Vertretungsverbot verhängt wird, kann nur aufgrund mündlicher Verhandlung ergehen.

(2) Auf die Besetzung des Gerichts, die Ladung und die mündliche Verhandlung sind die Vorschriften entsprechend anzuwenden, die für die Hauptverhandlung vor dem erkennenden Gericht maßgebend sind, soweit sich nicht aus den folgenden Vorschriften etwas anderes ergibt.

(3) In der Ladung ist die dem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten zur Last gelegte Pflichtverletzung durch Anführung der sie begründenden Tatsachen zu bezeichnen; ferner sind die Beweismittel anzugeben. Dies ist jedoch nicht erforderlich, wenn dem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten die Anschuldigungsschrift bereits mitgeteilt worden ist.

(4) Den Umfang der Beweisaufnahme bestimmt das Gericht nach pflichtmäßigem Ermessen, ohne an Anträge der Staatsanwaltschaft oder des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten gebunden zu sein.

§ 136 – Abstimmung über das Verbot

Zur Verhängung des Berufs- oder Vertretungsverbots ist eine Mehrheit von zwei Dritteln der Stimmen erforderlich.

§ 137 – Verbot im Anschluss an die Hauptverhandlung

Hat das Gericht auf die Ausschließung aus dem Beruf erkannt, so kann es im unmittelbaren Anschluss an die Hauptverhandlung über die Verhängung des Berufs- oder Vertretungsverbots verhandeln und entscheiden. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte zu der Hauptverhandlung nicht erschienen ist.

§ 138 – Zustellung des Beschlusses

Der Beschluss ist mit Gründen zu versehen. Er ist dem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten zuzustellen.

§ 139 – Wirkungen des Verbots

(1) Der Beschluss wird mit der Verkündung wirksam.

(2) Der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte, gegen den ein Berufsverbot verhängt ist, darf seinen Beruf nicht ausüben.

(3) Der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte, gegen den ein Vertretungsverbot verhängt ist, darf nicht vor Gerichten oder Behörden in Person auftreten, Vollmachten oder Untervollmachten erteilen und mit Gerichten, Behörden, Steuerberatern oder Steuerbevollmächtigten oder anderen Vertretern in Steuersachen schriftlich verkehren.

(4) Der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte, gegen den ein Berufs- oder Vertretungsverbot verhängt ist, darf jedoch seine eigenen Angelegenheiten und die Angelegenheiten seiner Angehörigen im Sinne des § 15 der Abgabenordnung wahrnehmen.

(5) Die Wirksamkeit von Rechtshandlungen des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten wird durch das Berufs- oder Vertretungsverbot nicht berührt. Das Gleiche gilt für Rechtshandlungen, die ihm gegenüber vorgenommen werden.

§ 140 – Zuwiderhandlungen gegen das Verbot

(1) Der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte, der einem gegen ihn ergangenen Berufs- oder Vertretungsverbot wissentlich zuwiderhandelt, wird aus dem Beruf ausgeschlossen, sofern nicht

wegen besonderer Umstände eine mildere berufsgerichtliche Maßnahme ausreichend erscheint.

(2) Gerichte oder Behörden sollen einen Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten, der entgegen einem Berufs- oder Vertretungsverbot vor ihnen auftritt, zurückweisen.

§ 141 – Beschwerde

(1) Gegen den Beschluss, durch den das Landgericht oder das Oberlandesgericht ein Berufs- oder Vertretungsverbot verhängt, ist die sofortige Beschwerde zulässig. Die Beschwerde hat keine aufschiebende Wirkung.

(2) Gegen den Beschluss, durch den das Landgericht oder das Oberlandesgericht es ablehnt, ein Berufs- oder Vertretungsverbot zu verhängen, steht der Staatsanwaltschaft die sofortige Beschwerde zu.

(3) Über die sofortige Beschwerde entscheidet, sofern der angefochtene Beschluss von dem Landgericht erlassen ist, das Oberlandesgericht und, sofern er von dem Oberlandesgericht erlassen ist, der Bundesgerichtshof. Für das Verfahren gelten neben den Vorschriften der Strafprozessordnung über die Beschwerde § 135 Abs. 1, 2 und 4 sowie die §§ 136 und 138 dieses Gesetzes entsprechend.

§ 142 – Außer-Kraft-Treten des Verbots

Das Berufs- oder Vertretungsverbot tritt außer Kraft,

1. wenn ein nicht auf Ausschließung lautendes Urteil ergeht;
2. wenn die Eröffnung des Hauptverfahrens vor der Kammer für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen abgelehnt wird.

§ 143 – Aufhebung des Verbots

(1) Das Berufs- oder Vertretungsverbot wird aufgehoben, wenn sich ergibt, dass die Voraussetzungen für seine Verhängung nicht oder nicht mehr vorliegen.

(2) Über die Aufhebung entscheidet das nach § 134 Abs. 3 zuständige Gericht.

(3) Beantragt der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte, das Verbot aufzuheben, so kann eine erneute mündliche Verhandlung angeordnet werden. Der Antrag kann nicht gestellt werden, solange über eine sofortige Beschwerde des Beschuldigten nach § 141 Abs. 1 noch nicht entschieden ist. Gegen den Beschluss, durch den der Antrag abgelehnt wird, ist eine Beschwerde nicht zulässig.

§ 144 – Mitteilung des Verbots

(1) Der Beschluss, durch den ein Berufs- oder Vertretungsverbot verhängt wird, ist alsbald dem Präsidenten der zuständigen Steuerberaterkammer in beglaubigter Abschrift mitzuteilen.

(2) Tritt das Berufs- oder Vertretungsverbot außer Kraft oder wird es aufgehoben oder abgeändert, so ist Absatz 1 entsprechend anzuwenden.

§ 145 – Bestellung eines Vertreters

(1) Für den Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten, gegen den ein Berufs- oder Vertretungsverbot verhängt ist, wird im Fall des Bedürfnisses von der zuständigen Steuerberaterkammer ein Vertreter bestellt. Der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte ist vor der Bestellung zu hören; er kann einen geeigneten Vertreter vorschlagen.

(2) Der Vertreter muss Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter sein.

(3) Ein Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter, dem die Vertretung übertragen wird, kann sie nur aus einem wichtigen Grund ablehnen.

(4) § 69 Abs. 2 bis 4 ist entsprechend anzuwenden.

Vierter Unterabschnitt: Die Kosten in dem berufsgerichtlichen Verfahren und in dem Verfahren bei Anträgen auf berufsgerichtliche Entscheidung über die Rüge. Die Vollstreckung der berufsgerichtlichen Maßnahmen und der Kosten. Die Tilgung.

§ 146 – Gerichtskosten

Im berufsgerichtlichen Verfahren und im Verfahren über den Antrag auf Entscheidung des Landgerichts über die Rüge (§ 82 Abs. 1) werden Gebühren nach dem Gebührenverzeichnis der Anlage zu diesem Gesetz erhoben. Im Übrigen sind die für Kosten in Strafsachen geltenden Vorschriften des Gerichtskostengesetzes entsprechend anzuwenden.

§ 147 – Kosten bei Anträgen auf Einleitung des berufsgerichtlichen Verfahrens

(1) Einem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten, der einen Antrag auf gerichtliche Entscheidung über die Entschließung der Staatsanwaltschaft (§ 116 Abs. 2) zurücknimmt, sind die durch dieses Verfahren entstandenen Kosten aufzuerlegen.

(2) Wird ein Antrag des Vorstandes der Steuerberaterkammer auf gerichtliche Entscheidung in dem Fall des § 115 Abs. 2 verworfen, so sind die durch das Verfahren über den Antrag veranlassten Kosten der Steuerberaterkammer aufzuerlegen.

§ 148 – Kostenpflicht des Verurteilten

(1) Dem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten, der in dem berufsgerichtlichen Verfahren verurteilt wird, sind zugleich die in dem Verfahren entstandenen Kosten ganz oder teilweise aufzuerlegen. Dasselbe gilt, wenn das berufsgerichtliche Verfahren wegen Erlöschens, Rücknahme oder Widerruf der Bestellung eingestellt wird und nach dem Ergebnis des bisherigen Verfahrens die Verhängung einer berufsgerichtlichen Maßnahme gerechtfertigt gewesen wäre; zu den Kosten des berufsgerichtlichen Verfahrens gehören in diesem Fall auch diejenigen, die in einem anschließenden Verfahren zum Zwecke der Beweissicherung (§§ 132 und 133) entstehen.

(2) Dem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten, der in dem berufsgerichtlichen Verfahren ein Rechtsmittel zurückgenommen oder ohne Erfolg eingelegt hat, sind zugleich die durch dieses Verfahren entstandenen Kosten aufzuerlegen. Hatte das Rechtsmittel teilweise Erfolg, so kann dem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten ein angemesssener Teil dieser Kosten auferlegt werden.

(3) Für die Kosten, die durch einen Antrag auf Wiederaufnahme des durch ein rechtskräftiges Urteil abgeschlossenen Verfahrens verursacht worden sind, ist Absatz 2 entsprechend anzuwenden.

§ 149 – Kostenpflicht in dem Verfahren bei Anträgen auf berufsgerichtliche Entscheidung über die Rüge

(1) Wird der Antrag auf berufsgerichtliche Entscheidung über die Rüge als unbegründet zurückgewiesen, so ist § 148 Abs. 1 Satz 1 entsprechend anzuwenden. Stellt das Landgericht fest, dass die Rüge wegen der Verhängung einer berufsgerichtlichen Maßnahme unwirksam ist (§ 82 Abs. 5 Satz 2), oder hebt es den Rügebescheid gemäß § 82 Abs. 3 Satz 2 auf, so kann es dem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten die in dem Verfahren entstandenen Kosten ganz oder teilweise auferlegen, wenn es dies für angemessen erachtet.

(2) Nimmt der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte den Antrag auf berufsgerichtliche Entscheidung zurück oder wird der Antrag als unzulässig verworfen, so gilt § 148 Abs. 2 Satz 1 entsprechend.

(3) Wird der Rügebescheid, den Fall des § 82 Abs. 3 Satz 2 ausgenommen, aufgehoben oder wird die Unwirksamkeit der Rüge wegen eines Freispruchs des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten im berufsgerichtlichen Verfahren oder aus den Gründen des § 91 Abs. 2 Satz 2 festgestellt (§ 82 Abs. 5 Satz 2), so sind die notwendigen Auslagen des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten der Steuerberaterkammer aufzuerlegen.

§ 150 – Haftung der Steuerberaterkammer

Auslagen, die weder dem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten noch einem Dritten auferlegt oder von dem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten nicht eingezogen werden können, fallen der Steuerberaterkammer zur Last, welcher der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte angehört.

§ 151 – Vollstreckung der berufsgerichtlichen Maßnahmen und der Kosten

(1) Die Ausschließung aus dem Beruf (§ 90 Abs. 1 Nr. 4) wird mit der Rechtskraft des Urteils wirksam. Der Verurteilte wird aufgrund einer beglaubigten Abschrift der Urteilsformel, die mit der Bescheinigung der Rechtskraft versehen ist, im Berufsregister der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten gelöscht.

(2) Warnung und Verweis (§ 90 Abs. 1 Nr. 1 und 2) gelten mit der Rechtskraft des Urteils als vollstreckt.

(3) Die Vollstreckung der Geldbuße und die Beitreibung der Kosten werden nicht dadurch gehindert, dass der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte nach rechtskräftigem Abschluss des Verfahrens aus dem Beruf ausgeschieden ist. Werden zusammen mit einer Geldbuße die Kosten beigetrieben, so gelten auch für die Kosten die Vorschriften über die Vollstreckung der Geldbuße.

§ 152 – Tilgung

(1) Eintragungen in den über den Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten geführten Akten über eine Warnung sind nach fünf, über einen Verweis oder eine Geldbuße nach zehn Jahren zu tilgen, auch wenn sie nebeneinander verhängt wurden. Die über diese berufsgerichtlichen Maßnahmen entstandenen Vorgänge sind aus den über den Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten geführten Akten zu entfernen und zu vernichten. Nach Ablauf der Frist dürfen diese Maßnahmen bei weiteren berufsgerichtlichen Maßnahmen nicht mehr berücksichtigt werden.

(2) Die Frist beginnt mit dem Tage, an dem die berufsgerichtliche Maßnahme unanfechtbar geworden ist.

(3) Die Frist endet nicht, solange gegen den Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten ein Strafverfahren, ein ehrengerichtliches oder berufsgerichtliches Verfahren oder ein Disziplinarverfahren schwebt, eine andere berufsgerichtliche Maßnahme berücksichtigt werden darf oder ein auf Geldbuße lautendes Urteil noch nicht vollstreckt worden ist.

(4) Nach Ablauf der Frist gilt der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte als von berufsgerichtlichen Maßnahmen nicht betroffen.

(5) Die Absätze 1 bis 4 gelten für Rügen des Vorstandes der Steuerberaterkammer entsprechend. Die Frist beträgt fünf Jahre.

Fünfter Unterabschnitt: Für die Berufsgerichtsbarkeit anzuwendende Vorschriften

§ 153 – Für die Berufsgerichtsbarkeit anzuwendende Vorschriften

Für die Berufsgerichtsbarkeit sind ergänzend das Gerichtsverfassungsgesetz und die Strafprozessordnung sinngemäß anzuwenden.

Sechster Abschnitt: Übergangsvorschriften

§ 154 – Bestehende Gesellschaften

(1) Steuerberatungsgesellschaften, die am 16. Juni 1989 anerkannt sind, bleiben anerkannt. Dies gilt auch, wenn die Gesellschaft zur Übernahme der Mandanten einer Einrichtung gemäß § 4 Nr. 3, 7 und 8 gegründet wurde oder später die Mandanten einer solchen Einrichtung übernommen hat. Verändert sich nach dem 31. Dezember 1990 der Bestand der Gesellschafter oder das Verhältnis ihrer Beteiligungen oder Stimmrechte durch Rechtsgeschäft oder Erbfall und geht der Anteil oder das Stimmrecht nicht auf einen Gesellschafter über, der die Voraussetzungen des § 50 a, Abs. 1 Nr. 1 oder Abs. 2 Satz 2 erfüllt, so hat die zuständige Steuerberaterkammer nach § 55 Abs. 2 und 3 zu verfahren. Sie kann vom Widerruf der Anerkennung absehen, wenn Anteile von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts im Zusammenhang mit der Übertragung von Aufgaben auf eine andere Körperschaft des öffentlichen Rechts übergehen.

(2) Absatz 1 Satz 3 und 4 gilt auch für unmittelbar oder mittelbar an Steuerberatungsgesellschaften beteiligte Gesellschaften, wenn

sie nicht die Kapitalbindungsvorschriften des § 50a Abs. 1 Nr. 1 oder Abs. 2 Satz 2 dieses Gesetzes oder des § 28 Abs. 4 der Wirtschaftsprüferordnung erfüllen. Auf Antrag kann aufgrund einer von der zuständigen Steuerberaterkammer erteilten Ausnahmegenehmigung von der Anwendung des Satzes 1 abgesehen werden, wenn

1. sich der Bestand der Gesellschafter einer beteiligten Gesellschaft und das Verhältnis ihrer Beteiligungen oder Stimmrechte dadurch ändert, dass ein Gesellschafter aus der beteiligten Gesellschaft ausscheidet und infolgedessen sein Anteil oder Stimmrecht auf einen Gesellschafter übergeht, der vor dem 19. Mai 1994 Gesellschafter der beteiligten Gesellschaft war, und die beteiligte Gesellschaft, bei der die Änderung eintritt, vor der Änderung von Berufsvertretungen desselben Berufs gebildet wurde, oder
2. sich der Bestand der Gesellschafter einer beteiligten Gesellschaft und das Verhältnis ihrer Beteiligungen oder Stimmrechte in den vergangenen Jahren jeweils nur geringfügig geändert hat, oder
3. sich der Bestand der Gesellschafter einer beteiligten Gesellschaft und das Verhältnis ihrer Beteiligungen oder Stimmrechte ändert und dies auf einen Strukturwandel im landwirtschaftlichen Bereich zurückzuführen ist.

§ 155 – Übergangsvorschriften aus Anlass des Vierten Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes

(1) Gesellschaften und Personenvereinigungen, die nach § 4 Nr. 8 in der am 15. Juni 1989 geltenden Fassung zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt waren, behalten diese Befugnis, soweit diese Hilfe durch gesetzliche Vertreter oder leitende Angestellte geleistet wird, die unter § 3 fallen, und die Hilfe nicht die Ermittlung der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb betrifft, es sei denn, dass es sich hierbei um Nebeneinkünfte handelt, die üblicherweise bei Landwirten vorkommen. Die Befugnis zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen erlischt, wenn sie nicht nach dem 16. Juni 1999 durch Personen geleistet wird, die berechtigt sind, die Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“ zu führen. Die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde kann die Frist um bis zu zwei Jahre verlängern, wenn dies nach Lage des einzelnen Falles angemessen ist.

(2) Vereinigungen im Sinne des Absatzes 1, die am 16. Juni 1989 befugt waren, die Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“

zu führen, dürfen diese Bezeichnung als Zusatz zum Namen der Vereinigung weiter führen, wenn mindestens ein leitender Angestellter berechtigt ist, diese Bezeichnung als Zusatz zur Berufsbezeichnung zu führen.

(3) Die in § 36 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 Nr. 1 bestimmte Reihenfolge der Vorbildungsvoraussetzungen gilt nicht für Tätigkeiten, die vor dem 16. Juni 1989 ausgeübt worden sind.

§ 156 – Übergangsvorschriften aus Anlass des Sechsten Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes

§ 36 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 gilt für Bewerber, die in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet einen Fachschulabschluss erworben und mit der Fachschulausbildung vor dem 1. Januar 1991 begonnen haben, mit der Maßgabe, dass sie nach dem Fachschulabschluss vier Jahre praktisch tätig gewesen sind.

§ 157 – Übergangsvorschriften aus Anlass des Gesetzes zur Änderung von Vorschriften über die Tätigkeit der Steuerberater

(1) Prozessagenten im Sinne des § 11 in der bis zum 30. Juni 2000 geltenden Fassung sind weiterhin zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt.

(2) Stundenbuchhalter im Sinne von § 12 Abs. 2 in der bis zum 30. Juni 2000 geltenden Fassung sind weiterhin zur beschränkten geschäftsmäßigen Hilfe in Steuersachen befugt.

(3) Die vorläufige Bestellung von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten, deren Bestellung nach Maßgabe des § 40 a Abs. 1 Satz 6 in der bis zum 30. Juni 2000 geltenden Fassung nicht mit Ablauf des 31. Dezember 1997 erloschen ist, gilt weiter und erlischt erst mit Eintritt der Bestandskraft der Rücknahmeentscheidung nach § 46 Abs. 1 Satz 2 in der bis zum 30. Juni 2000 geltenden Fassung. Soweit in diesen Fällen aufgrund rechtskräftiger Gerichtsentscheidungen endgültige Bestellungen vorzunehmen sind, gilt § 40 a Abs. 1 Satz 3 bis 5 in der bis zum 30. Juni 2000 geltenden Fassung weiter.

(4) Die Vorschriften dieses Gesetzes über die Zulassung zur Prüfung in der ab dem 1. Juli 2000 geltenden Fassung sind erstmals auf die Zulassung zur Prüfung im Jahr 2001 anzuwenden.

(5) Auf Prüfungen, die vor dem 1. November 2000 begonnen haben, sind die Vorschriften dieses Gesetzes in der bis zum 30. Juni 2000 geltenden Fassung weiter anzuwenden.

(6) Die den Steuerberaterkammern zugewiesenen Aufgaben des Ersten und Zweiten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts des

Zweiten Teils dieses Gesetzes in der ab dem 1. Juli 2000 geltenden Fassung werden bis zum 31. Dezember 2000 von den bisher zuständigen Behörden der Finanzverwaltung wahrgenommen.

157a – Übergangsvorschriften anlässlich des Achten Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes

(1) Die Vorschriften dieses Gesetzes in der ab dem 12. April 2008 geltenden Fassung über die Zulassung zur Prüfung, die Befreiung von der Prüfung, die organisatorische Durchführung der Prüfung und die Abnahme der Prüfung sind erstmals für Prüfungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen und für Anträge auf Befreiung von der Prüfung oder auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft über die Erfüllung einzelner Voraussetzungen für die Zulassung zur Prüfung oder über die Befreiung von der Prüfung, die nach dem 31. Dezember 2008 gestellt werden. Das gilt nicht für § 36 Abs. 1, § 37 Abs. 3, § 37 a Abs. 2 bis 4 a, § 38 Abs. 1 und die in § 39 Abs. 1 für die Bearbeitung eines Antrags auf Befreiung von der Prüfung oder auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach § 38 a bestimmte Gebührenhöhe. Die in § 39 Abs. 2 bestimmte Höhe der Gebühr gilt für Prüfungen, die nach dem 31. Dezember 2007 beginnen.

(2) Auf Prüfungen, die vor dem 1. November 2007 begonnen haben, sind die Vorschriften dieses Gesetzes in der bis zum 11. April 2008 geltenden Fassung weiter anzuwenden.

(3) Unabhängig von den Absätzen 1 und 2 geht am 1. Juli 2009 in den zu diesem Zeitpunkt anhängigen Rechtsstreitigkeiten wegen der Zulassung zur Prüfung, der Befreiung von der Prüfung oder der Erteilung verbindlicher Auskünfte gemäß § 38 a und Überdenkungsverfahren die Zuständigkeit von der für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörde auf die zuständige Steuerberaterkammer über.

(4) Unabhängig von den Absätzen 1 und 2 wird ab dem 1. Juli 2009 in den zu diesem Zeitpunkt anhängigen Rechtsstreitigkeiten wegen Prüfungsentscheidungen die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde durch die zuständige Steuerberaterkammer vertreten.

§ 157b – Anwendungsvorschrift

§ 154 Abs. 2 Satz 2 Nummer 2 in der Fassung des Artikels 14 des Gesetzes vom 22. Juli 2009 (BGBl. I. S. 1959) ist auf alle bei Inkrafttreten dieser Vorschrift nicht bestandskräftig abgeschlossenen Verfahren anzuwenden.

Siebenter Abschnitt: Verordnungsermächtigung

§ 158 – Durchführungsbestimmungen zu den Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften

Die Bundesregierung wird ermächtigt, nach Anhören der Bundessteuerberaterkammer mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung Bestimmungen zu erlassen

1. über

   a) das Verfahren bei der Zulassung zur Prüfung, der Befreiung von der Prüfung und der Erteilung verbindlicher Auskünfte, insbesondere über die Einführung von Vordrucken zur Erhebung der gemäß §§ 36, 37 a, 38 und 38 a erforderlichen Angaben und Nachweise,

   b) die Durchführung der Prüfung, insbesondere die Prüfungsgebiete, die schriftliche und mündliche Prüfung, das Überdenken der Prüfungsbewertung,

   c) das Verfahren bei der Wiederholung der Prüfung,

   d) das Verfahren der Berufung und Abberufung der Mitglieder des Prüfungsausschusses und ihrer Stellvertreter;

2. über die Bestellung;

3. über das Verfahren bei der Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft;

4. über die mündliche Prüfung im Sinne des § 44, insbesondere über die Prüfungsgebiete, die Befreiung von der Prüfung und das Verfahren bei der Erteilung der Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“;

5. über Einrichtung und Führung des Berufsregisters sowie über Meldepflichten;

6. über den Abschluss und die Aufrechterhaltung der Haftpflichtversicherung, den Inhalt, den Umfang und die Ausschlüsse des Versicherungsvertrages sowie über die Mindesthöhe der Deckungssummen.

Dritter Teil: Zwangsmittel, Ordnungswidrigkeiten

Erster Abschnitt: Vollstreckung wegen Handlungen und Unterlassungen

§ 159 – Zwangsmittel

Die Anwendung von Zwangsmitteln richtet sich nach der Abgabenordnung.

Zweiter Abschnitt: Ordnungswidrigkeiten

§ 160 – Unbefugte Hilfeleistung in Steuersachen

(1) Ordnungswidrig handelt, wer entgegen § 5 Abs. 1 oder entgegen einer vollziehbaren Untersagung nach § 7 geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leistet.

(2) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu fünftausend Euro geahndet werden.

§ 161 – Schutz der Bezeichnungen „Steuerberatungsgesellschaft", „Lohnsteuerhilfeverein" und „Landwirtschaftliche Buchstelle"

(1) Ordnungswidrig handelt, wer unbefugt die Bezeichnung „Steuerberatungsgesellschaft", „Lohnsteuerhilfeverein", „Landwirtschaftliche Buchstelle" oder eine einer solchen zum Verwechseln ähnliche Bezeichnung benutzt.

(2) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu fünftausend Euro geahndet werden.

§ 162 – Verletzung der den Lohnsteuerhilfevereinen obliegenden Pflichten

(1) Ordnungswidrig handelt, wer

1. entgegen § 14 Abs. 1 Nr. 8 eine Mitgliederversammlung oder eine Vertreterversammlung nicht durchführt,
2. entgegen § 15 Abs. 3 eine Satzungsänderung der zuständigen Aufsichtsbehörde nicht oder nicht rechtzeitig anzeigt,
3. entgegen § 22 Abs. 1 die jährliche Geschäftsprüfung nicht oder nicht rechtzeitig durchführen lässt,

4. entgegen § 22 Abs. 7 Nr. 1 die Abschrift des Berichts über die Geschäftsprüfung der zuständigen Aufsichtsbehörde nicht oder nicht rechtzeitig zuleitet,
5. entgegen § 22 Abs. 7 Nr. 2 den Mitgliedern des Lohnsteuerhilfevereins den wesentlichen Inhalt der Prüfungsfeststellungen nicht oder nicht rechtzeitig bekannt gibt,
6. entgegen § 23 Abs. 3 Satz 1 zur Leitung einer Beratungsstelle eine Person bestellt, die nicht die dort bezeichneten Voraussetzungen erfüllt,
7. entgegen § 23 Abs. 4 der zuständigen Aufsichtsbehörde die Eröffnung oder Schließung einer Beratungsstelle, die Bestellung oder Abberufung des Leiters einer Beratungsstelle oder die Personen, deren sich der Verein bei der Hilfeleistung in Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11 bedient, nicht mitteilt oder
8. entgegen § 25 Abs. 2 Satz 1 nicht angemessen versichert ist oder
9. entgegen § 29 Abs. 1 die Aufsichtsbehörde nicht oder nicht rechtzeitig von Mitgliederversammlungen oder Vertreterversammlungen unterrichtet.

(2) Die Ordnungswidrigkeit nach Absatz 1 Nr. 1, 3 bis 6 und 8 kann mit einer Geldbuße bis zu fünftausend Euro, die Ordnungswidrigkeit nach Absatz 1 Nr. 2, 7 und 9 mit einer Geldbuße bis zu eintausend Euro geahndet werden.

§ 163 – Pflichtverletzung von Personen, deren sich der Verein bei der Hilfeleistung in Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11 bedient

(1) Ordnungswidrig handelt, wer entgegen § 26 Abs. 2 in Verbindung mit der Hilfeleistung in Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11 eine andere wirtschaftliche Tätigkeit ausübt.

(2) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu fünfundzwanzigtausend Euro geahndet werden.

§ 164 – Verfahren

Verwaltungsbehörde im Sinne des § 36 Abs. 1 Nr. 1 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten ist das Finanzamt, § 387 Abs. 2 der Abgabenordnung ist entsprechend anzuwenden. Im Übrigen gelten für das Bußgeldverfahren § 410 Abs. 1 Nr. 1, 2, 6 bis 11 und Abs. 2 sowie § 412 der Abgabenordnung entsprechend.

Vierter Teil: Schlussvorschriften

§ 164 a – Verwaltungsverfahren und finanzgerichtliches Verfahren

(1) Die Durchführung des Verwaltungsverfahrens in öffentlich-rechtlichen und berufsrechtlichen Angelegenheiten, die durch den Ersten Teil, den Zweiten und Sechsten Abschnitt des Zweiten Teils und den Ersten Abschnitt des Dritten Teils dieses Gesetzes geregelt werden, richtet sich nach der Abgabenordnung. Das Verfahren kann über eine einheitliche Stelle abgewickelt werden. Dafür gelten die Vorschriften des Verwaltungsverfahrensgesetzes entsprechend.

(2) Die Vollziehung der Rücknahme oder des Widerrufs der Anerkennung als Lohnsteuerhilfeverein (§ 20), der Anordnung der Schließung einer Beratungsstelle (§ 28 Abs. 3), der Rücknahme oder des Widerrufs der Bestellung als Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter (§ 46) oder der Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft (§ 55) ist bis zum Eintritt der Unanfechtbarkeit gehemmt; § 361 Abs. 4 Sätze 2 und 3 der Abgabenordnung und § 69 Abs. 5 Sätze 2 bis 4 der Finanzgerichtsordnung bleiben unberührt. In den Fällen des Satzes 1 kann daneben die Ausübung der Hilfeleistung in Steuersachen mit sofortiger Wirkung untersagt werden, wenn es das öffentliche Interesse erfordert.

(3) In finanzgerichtlichen Verfahren in Angelegenheiten der §§ 37, 37 a und 39 a wird die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde durch die zuständige Steuerberaterkammer vertreten. Die der für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörde in Verfahren nach Satz 1 auferlegten Kosten werden von der zuständigen Steuerberaterkammer unmittelbar an den Kostengläubiger gezahlt. Die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde wird insoweit von ihrer Zahlungsverpflichtung gegenüber dem Kostengläubiger befreit. Die zuständige Steuerberaterkammer kann für eigene Aufwendungen in Verfahren nach Satz 1 und für die Zahlung nach Satz 2 keinen Ersatz von der für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörde verlangen.

§ 164 b – Gebühren

(1) Soweit dieses Gesetz für die Bearbeitung von Anträgen Gebühren vorsieht, sind diese bei der Antragstellung zu entrichten.

(2) Wird ein Antrag vor der Entscheidung zurückgenommen, ist die Gebühr zur Hälfte zur erstatten.

§ 164c – Laufbahngruppenregelungen der Länder

Soweit in diesem Gesetz die Bezeichnung gehobener und höherer Dienst verwendet wird, richtet sich die Zuordnung der Beamten zu einer dieser Laufbahngruppen in den Ländern, die durch landesrechtliche Regelungen die zuvor bezeichneten Laufbahngruppen zusammengefasst oder abweichend bezeichnet haben, nach den Zugangsvoraussetzungen für die Einstellung als Inspektor oder Regierungsrat. Beamte, die durch eine Qualifizierungsmaßnahme die Voraussetzungen für die Verleihung des Amtes eines Oberinspektors erfüllen oder denen aufgrund einer Qualifizierungsmaßnahme ein Amt verliehen worden ist, das vor Verleihung des Amtes eines Oberinspektors durchlaufen werden muss, sind dem gehobenen Dienst, Beamte, die durch eine Qualifizierungsmaßnahme die Voraussetzungen für die Verleihung des Amtes eines Oberregierungsrates erfüllen, sind dem höheren Dienst zuzuordnen.

§ 165 – Ermächtigung

Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, den Wortlaut dieses Gesetzes und der zu diesem Gesetz erlassenen Durchführungsverordnungen in der jeweils geltenden Fassung mit neuem Datum und in neuer Paragraphenfolge bekannt zu machen und dabei Unstimmigkeiten des Wortlauts zu beseitigen.

§ 166 – Fortgeltung bisheriger Vorschriften

Das Versorgungswerk der Kammer der Steuerberater und Helfer in Steuersachen für das Saarland bleibt aufrechterhalten. Die Regierung des Saarlandes wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung die erforderlichen Vorschriften über die Beibehaltung des Versorgungswerkes, insbesondere in der Form einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, über die Mitgliedschaft der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten, über die Satzung und über die Dienstaufsicht zu erlassen.

§ 167 – Freie und Hansestadt Hamburg

Der Senat der Freien und Hansestadt Hamburg wird ermächtigt, die Vorschriften dieses Gesetzes über die Zuständigkeit der Behörden dem besonderen Verwaltungsaufbau in Hamburg anzupassen.

§ 168*) – In-Kraft-Treten des Gesetzes

(1) Dieses Gesetz tritt mit Ausnahme des § 166 Abs. 2 am ersten Kalendertage des dritten Kalendermonats nach seiner Verkündung in Kraft.

(2) § 166 Abs. 2 tritt am Tage nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft.

---

*) Die Vorschrift betrifft das In-Kraft-Treten des Gesetzes in der ursprünglichen Fassung vom 16. August 1961.

Anlage (zu § 146 Satz 1)

Gebührenverzeichnis

Gliederung

Abschnitt 1	Verfahren vor dem Landgericht
Unterabschnitt 1	Berufsgerichtliches Verfahren erster Instanz
Unterabschnitt 2	Antrag auf gerichtliche Entscheidung über die Rüge
Abschnitt 2	Verfahren vor dem Oberlandesgericht
Unterabschnitt 1	Berufung
Unterabschnitt 2	Beschwerde
Abschnitt 3	Verfahren vor dem Bundesgerichtshof
Unterabschnitt 1	Revision
Unterabschnitt 2	Beschwerde
Abschnitt 4	Rüge wegen Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör

Nr.	Gebührentatbestand	Gebührenbetrag oder Satz der jeweiligen Gebühr 110 bis 112
Vorbemerkung: (1) Im berufsgerichtlichen Verfahren bemessen sich die Gerichtsgebühren vorbehaltlich des Absatzes 2 für alle Rechtszüge nach der rechtskräftig verhängten Maßnahme. (2) Wird ein Rechtsmittel oder ein Antrag auf berufsgerichtliche Entscheidung nur teilweise verworfen oder zurückgewiesen, so hat das Gericht die Gebühr zu ermäßigen, soweit es unbillig wäre, den Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten damit zu belasten. (3) Im Verfahren nach Wiederaufnahme werden die gleichen Gebühren wie für das wiederaufgenommene Verfahren erhoben. Wird jedoch nach Anordnung der Wiederaufnahme des Verfahrens das frühere Urteil aufgehoben, gilt für die Gebührenerhebung jeder Rechtszug des neuen Verfahrens mit dem jeweiligen Rechtszug des früheren Verfahrens zusammen als ein Rechtszug. Gebühren werden auch für Rechtszüge erhoben, die nur im früheren Verfahren stattgefunden haben.		

Nr.	Gebührentatbestand	Gebührenbetrag oder Satz der jeweiligen Gebühr 110 bis 112
	Abschnitt 1 **Verfahren vor dem Landgericht**	
	Unterabschnitt 1 **Berufsgerichtliches Verfahren erster Instanz**	
110	Verfahren mit Urteil bei Verhängung einer oder mehrerer der folgenden Maßnahmen: 1. einer Warnung, 2. eines Verweises, 3. einer Geldbuße	240,00 EUR
112	Verfahren mit Urteil bei Ausschließung aus dem Beruf	480,00 EUR
	Unterabschnitt 2 **Antrag auf gerichtliche Entscheidung über die Rüge**	
120	Verfahren über den Antrag auf gerichtliche Entscheidung über die Rüge nach § 82 Abs. 1 StBerG: Der Antrag wird verworfen oder zurückgewiesen	160,00 EUR
	Abschnitt 2 **Verfahren vor dem Oberlandesgericht**	
	Unterabschnitt 1 **Berufung**	
210	Berufungsverfahren mit Urteil	1,5
211	Erledigung des Berufungsverfahrens ohne Urteil Die Gebühr entfällt bei Zurücknahme der Berufung vor Ablauf der Begründungsfrist.	0,5
	Unterabschnitt 2 **Beschwerde**	
220	Verfahren über Beschwerden im berufsgerichtlichen Verfahren, die nicht nach anderen Vorschriften gebührenfrei sind: Die Beschwerde wird verworfen oder zurückgewiesen . . . . . Von dem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten wird eine Gebühr nur erhoben, wenn gegen ihn rechtskräftig eine berufsgerichtliche Maßnahme verhängt worden ist.	50,00 EUR

Nr.	Gebührentatbestand	Gebührenbetrag oder Satz der jeweiligen Gebühr 110 bis 112
	Abschnitt 3 **Verfahren vor dem Bundesgerichtshof**	
	Unterabschnitt 1 **Revision**	
310	Revisionsverfahren mit Urteil oder mit Beschluss nach § 130 Abs. 3 Satz 1 StBerG i.V. m. § 349 Abs. 2 oder Abs. 4 StPO	2,0
311	Erledigung des Revisionsverfahrens ohne Urteil und ohne Beschluss nach § 130 Abs. 3 Satz 1 StBerG i.V.m. § 349 Abs. 2 oder Abs. 4 StPO . . . . Die Gebühr entfällt bei Zurücknahme der Revision vor Ablauf der Begründungsfrist.	1,0
	Unterabschnitt 2 **Beschwerde**	
320	Verfahren über die Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision: Die Beschwerde wird verworfen oder zurückgewiesen	1,0
321	Verfahren über sonstige Beschwerden im berufsgerichtlichen Verfahren, die nicht auch anderen Vorschriften gebührenfrei sind: Die Beschwerde wird verworfen oder zurückgewiesen	50,00 EUR
	Von dem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten wird eine Gebühr nur erhoben, wenn gegen ihn rechtskräftig eine berufsgerichtliche Maßnahme verhängt worden ist.	
	Abschnitt 4 **Rüge wegen Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör**	
400	Verfahren über die Rüge wegen Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör: Die Rüge wird in vollem Umfang verworfen oder zurückgewiesen	50,00 EUR

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

Vom 12. November 1979 (BGBl. I S. 1922), zuletzt geändert durch Artikel 5 des Gesetzes vom 15. Juli 2013 (BGBl. I S. 2386).

Erster Teil: Prüfungsordnung für Steuerberater

§ 1 – Zulassungsverfahren

(1) Über die Anträge auf Zulassung zur Steuerberaterprüfung entscheidet die zuständige Steuerberaterkammer.

(2) Die Anträge auf Zulassung zur Prüfung sind bis zu einem von der zuständigen Steuerberaterkammer zu bestimmenden Zeitpunkt einzureichen. Der Antrag kann nur für die Teilnahme an der nächsten Prüfung gestellt werden.

(3) Die zuständige Steuerberaterkammer prüft die Angaben der Bewerber auf Vollständigkeit und Richtigkeit. Sie kann vor einer Entscheidung erforderlichenfalls weitere Ermittlungen anstellen.

(4) Über die Entscheidung hat die zuständige Steuerberaterkammer einen schriftlichen Bescheid zu erteilen.

§ 2 (aufgehoben)

§ 3 (aufgehoben)

§ 4 – Antrag auf Zulassung zur Prüfung

(1) Der Antrag auf Zulassung zur Prüfung ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu stellen.

---

* Nichtamtliche Fassung.

(2) Der Bewerber muss in dem Antrag angeben

1. Namen, Wohnsitz oder vorwiegenden Aufenthalt und Anschrift sowie Beruf und Ort der vorwiegend beruflichen Tätigkeit,
2. den Ort der beabsichtigten beruflichen Niederlassung,
3. ob und bei welcher Stelle er bereits früher einen Antrag auf Zulassung zur Prüfung eingereicht hat,
4. welche Staatsangehörigkeit er besitzt.

(3) Dem Antrag sind beizufügen

1. ein Lebenslauf mit genauen Angaben über die Person und den beruflichen Werdegang,
2. beglaubigte Abschrift der Prüfungszeugnisse, Diplome und Befähigungsnachweise über die gesetzlichen Vorbildungsvoraussetzungen für die Prüfung als Steuerberater,
3. beglaubigte Abschrift der Zeugnisse über die bisherige berufliche Tätigkeit des Bewerbers, insbesondere mit Angaben über Art und Umfang der Tätigkeit auf dem Gebiet der von den Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwalteten Steuern, und über bisher von ihm abgelegte einschlägige Prüfungen; Nachweise über die Arbeitszeit,
4. ein Passbild.

§ 5 – Sonstige Nachweise

(1) In den Fällen des § 37 a Abs. 1 des Gesetzes ist dem Antrag eine Bescheinigung der nach den Vorschriften der Wirtschaftsprüferordnung zuständigen Stelle darüber beizufügen, dass der Bewerber Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer ist oder die Prüfung als Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer bestanden hat.

(2) In den Fällen des § 37 a Abs. 2 des Gesetzes sind dem Antrag zusätzlich beizufügen

1. (weggefallen)
2. eine Bescheinigung der zuständigen Stelle eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (Mitgliedstaat oder Vertragsstaat) oder der Schweiz, durch die nachgewiesen wird, dass der Bewerber ein Diplom erlangt hat, mit dem er in diesem Mitgliedstaat oder Vertragsstaat oder der Schweiz zur Hilfe in Steuersachen berechtigt ist,

3. soweit erforderlich ein Nachweis über die dreijährige Tätigkeit in einem Umfang von mindestens 16 Wochenstunden im steuerberatenden Beruf sowie ein oder mehrere Ausbildungsnachweise im Sinne des Artikels 7 Abs. 2 Buchstabe c der Richtlinie Nr. 2005/36/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 7. September 2005 über die Anerkennung von Berufsqualifikationen (ABl. EU 2005 Nr. L 255, S. 22, ABl. EU Nr. L 271, S. 18), zuletzt geändert durch die Richtlinie 2006/100/EG des Rates vom 20. November 2006 (ABl. EU 2006 Nr. L 363, S. 141),

4. eine Bescheinigung über eine mindestens dreijährige Berufsausübung in einem Umfang von mindestens 16 Wochenstunden in einem Mitgliedstaat oder Vertragsstaat oder in der Schweiz, sofern dieser Staat ein Diplom, ein Prüfungszeugnis oder einen sonstigen Befähigungsnachweis eines Drittlandes anerkannt hat,

5. die Bestimmung der Prüfungsgebiete, die bei der Prüfung gemäß § 37 b Abs. 2 Satz 3 des Gesetzes entfallen sollen, sowie ein Nachweis über die für diese Prüfungsgebiete erlangten Kenntnisse.

Der Antrag und die beizufügenden Unterlagen, soweit sie vom Bewerber stammen, sind in deutscher Sprache einzureichen; sonstige Unterlagen sind mit einer beglaubigten Übersetzung vorzulegen.

§ 6 – Zulassung zur Prüfung

(1) Die Zulassung gilt nur für die Teilnahme an der nächsten Prüfung. Für eine spätere Prüfung bedarf es einer erneuten Zulassung.

(2) Hat der Bewerber die Zulassungsvoraussetzung einer mehrjährigen praktischen Tätigkeit auf dem Gebiet der von den Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwalteten Steuern im Zeitpunkt der Entscheidung noch nicht voll erfüllt, so kann die Zulassung unter der Bedingung ausgesprochen werden, dass der Bewerber diese Zulassungsvoraussetzung spätestens bei Beginn der schriftlichen Prüfung erfüllt hat. Der Nachweis ist bis zu dem von der zuständigen Steuerberaterkammer zu bestimmenden Zeitpunkt zu erbringen.

§ 7 – Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft

(1) Der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu stellen.

(2) Die verbindliche Auskunft bedarf der Schriftform. In die Auskunft ist ein Hinweis auf die mögliche Rechtsfolge nach Absatz 4 aufzunehmen.

(3) Betrifft die Auskunft eine noch nicht erfüllte Voraussetzung, so ist sie nur dann verbindlich, wenn sich der später verwirklichte Sachverhalt mit dem der Auskunft zu Grunde gelegten deckt.

(4) Die Auskunft verliert ihre Verbindlichkeit, wenn die Rechtsvorschriften, auf denen sie beruht, geändert werden.

(5) Für das Verfahren sind die §§ 1, 4, 5 und 8 entsprechend anzuwenden.

§ 8 – Antrag auf Befreiung von der Prüfung

(1) § 1 Abs. 1 und § 4 gelten sinngemäß für einen Antrag auf Befreiung von der Prüfung nach § 38 des Gesetzes mit der Maßgabe, dass der Bewerber in der Erklärung nach § 4 Abs. 2 Nr. 3 über etwaige frühere Anträge auf Zulassung zur Prüfung oder auf Befreiung von der Prüfung Auskunft zu geben hat.

(2) Der Bewerber hat dem Antrag auf Befreiung von der Prüfung anstelle der in § 4 Abs. 3 Nr. 2 und 3 genannten Nachweise beizufügen

1. in den Fällen des § 38 Abs. 1 Nr. 1 des Gesetzes die Bescheinigung einer deutschen Hochschule, der er angehört oder angehört hat, über Art und Dauer seiner Lehrtätigkeit auf dem Gebiet der von den Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwalteten Steuern;

2. in den Fällen des § 38 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 des Gesetzes eine Bescheinigung

   a) der letzten Dienstbehörde oder

   b) des Fraktionsvorstands, wenn er bei einer Fraktion des Deutschen Bundestages angestellt gewesen ist,

über Art und Dauer seiner Tätigkeit auf dem Gebiet der von den Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwalteten Steuern.

§ 9 (aufgehoben)

§ 10 – Prüfungsausschuss

(1) Die Mitglieder des Prüfungsausschusses und ihre Stellvertreter sind durch die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde grundsätzlich für drei Jahre zu berufen. Sie können nur aus wichtigem Grund abberufen werden. Im Falle des vorzeitigen Ausscheidens oder der Abberufung wird der Nachfolger nur für den Rest der Amtszeit des ausgeschiedenen oder abberufenen Mitglieds oder Stellvertreters berufen. Vor der Berufung oder Abberufung von Steuerberatern ist die Steuerberaterkammer zu hören, deren Mitglied der jeweilige Steuerberater ist; vor der Berufung oder Abberufung eines Vertreters der Wirtschaft ist die für die Wirtschaft zuständige oberste Landesbehörde zu hören. Bei der Berufung von Stellvertretern ist eine Einzelzuordnung zwischen Stellvertreter und Mitglied des Prüfungsausschusses nicht erforderlich. Mitglieder und Stellvertreter können während ihrer Amtszeit begonnene Verfahren auch nach Ablauf ihrer Amtszeit fortführen.

(2) Der Ausschuss entscheidet mit Stimmenmehrheit. Bei Stimmengleichheit ist die Stimme des Vorsitzenden entscheidend.

(3) Die Mitglieder des Prüfungsausschusses haben das Recht, die Zulassungs- und Prüfungsunterlagen einzusehen. Sie haben über die Tatsachen, die ihnen bei ihrer Tätigkeit bekannt geworden sind, Verschwiegenheit zu wahren.

(4) Die Mitglieder des Prüfungsausschusses, die nicht Beamte oder Angestellte der Finanzverwaltung sind, sind vom Vorsitzenden des Ausschusses auf gewissenhafte Erfüllung ihrer Obliegenheiten zu verpflichten.

(5) Die Mitglieder des Prüfungsausschusses sind nicht weisungsgebunden. Sie sind aus dem Gebührenaufkommen zu entschädigen.

§ 11 (aufgehoben)

§ 12 (aufgehoben)

§ 13 (aufgehoben)

§ 14 – Durchführung der Prüfungen

(1) Die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde setzt, in der Regel jährlich einmal, die Prüfung der zugelassenen Bewerber durch den Prüfungsausschuss im Einvernehmen mit den übrigen für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörden an.

(2) Die Prüfungen und die Beratungen des Prüfungsausschusses sind nicht öffentlich. An der mündlichen Prüfung können Vertreter der für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörde und des Vorstandes der zuständigen Steuerberaterkammer teilnehmen. Anderen Personen kann der Vorsitzende des Prüfungsausschusses die Anwesenheit gestatten.

§ 15 – Prüfungsnoten, Gesamtnoten

(1) Für die Bewertung der einzelnen Prüfungsleistungen werden sechs Notenstufen gebildet. Es bedeuten

Note 1	sehr gut	eine hervorragende Leistung,
Note 2	gut	eine erheblich über dem Durchschnitt liegende Leistung,
Note 3	befriedigend	eine Leistung, die in jeder Hinsicht durchschnittlichen Anforderungen gerecht wird,
Note 4	ausreichend	eine Leistung, die, abgesehen von einzelnen Mängeln, durchschnittlichen Anforderungen entspricht,

Note 5	mangelhaft	eine an erheblichen Mängeln leidende, im Ganzen nicht mehr brauchbare Leistung,
Note 6	ungenügend	eine völlig unbrauchbare Leistung.

Die Bewertung mit halben Zwischennoten ist zulässig.

(2) Gesamtnoten errechnen sich aus der Summe der einzelnen Noten, geteilt durch deren Zahl. Das Ergebnis ist auf zwei Dezimalstellen zu berechnen; die dritte Dezimalstelle bleibt unberücksichtigt.

§ 16 – Schriftliche Prüfung

(1) Die schriftliche Prüfung besteht aus drei Aufsichtsarbeiten.

(2) Zwei Aufsichtsarbeiten sind den Prüfungsgebieten nach § 37 Abs. 3 Nr. l bis 4 des Gesetzes und eine Aufsichtsarbeit den Gebieten der Buchführung und des Bilanzwesens zu entnehmen. Die Aufsichtsarbeiten können sich daneben jeweils auch auf andere Prüfungsgebiete erstrecken.

(3) In der Steuerberaterprüfung in Sonderfällen (§ 37 a des Gesetzes) sind die Aufsichtsarbeiten den Prüfungsgebieten nach § 37 Abs. 3 Nr. 1 bis 4 des Gesetzes zu entnehmen. Absatz 2 Satz 2 gilt entsprechend.

§ 17 – Ladung zur schriftlichen Prüfung

Die zuständige Steuerberaterkammer lädt die Bewerber, die Aufsichtsarbeiten zu fertigen haben, spätestens einen Monat vor dem Tag der ersten Aufsichtsarbeit.

§ 18 – Fertigung der Aufsichtsarbeiten

(1) Die Prüfungsaufgaben der Aufsichtsarbeiten werden von der für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörde im Einvernehmen mit den übrigen für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörden gestellt. Sie bestimmt die zulässigen Hilfsmittel und die Bearbeitungszeit. Die Bearbeitungszeit soll für jede Arbeit mindestens vier und höchstens sechs Stunden betragen. Die zuständige Steuerberaterkammer bestimmt in der Ladung zur schriftlichen Prüfung, ob die Arbeiten mit der Anschrift und der Unterschrift des Bewerbers oder mit der zugeteilten Kennzahl zu versehen sind.

(2) Die Prüfungsaufgaben sind geheim zu halten. Sie sind von der zuständigen Steuerberaterkammer an den jeweiligen Prüfungstagen dem Aufsichtsführenden in der erforderlichen Anzahl zur Verteilung an die erschienenen Bewerber auszuhändigen.

(3) Auf Antrag hat die zuständige Steuerberaterkammer körperbehinderten Personen für die Fertigung der Aufsichtsarbeiten der Behinderung entsprechende Erleichterungen zu gewähren. Der Antrag soll mit dem Antrag auf Zulassung zur Prüfung gestellt werden. Die zuständige Steuerberaterkammer kann die Vorlage eines amtsärztlichen Zeugnisses verlangen.

§ 19 – Aufsicht

(1) Die zuständige Steuerberaterkammer veranlasst, dass die Aufsichtsarbeiten unter ständiger Aufsicht angefertigt werden.

(2) Der Aufsichtsführende stellt am Prüfungstag die Personalien der erschienenen Bewerber fest. Sodann gibt er an jeden Bewerber die Prüfungsaufgabe aus. Er gibt den Beginn und das Ende der Bearbeitungszeit bekannt und hat darauf zu achten, dass die Arbeit spätestens am Ende der Bearbeitungszeit abgegeben wird und dass sie mit der Anschrift und der Unterschrift des Bewerbers oder mit der Kennzahl versehen ist.

(3) Der Aufsichtsführende hat darauf zu achten, dass Bewerber sich nicht unerlaubter Hilfsmittel bedienen oder eines sonstigen Täuschungsversuchs schuldig machen.

(4) Der Aufsichtsführende kann Bewerber wegen ungebührlichen Verhaltens aus dem Prüfungsraum weisen. Der Bewerber ist von der Fortsetzung der an diesem Prüfungstag anzufertigenden Aufsichtsarbeit ausgeschlossen.

§ 20 – Verhalten während der schriftlichen Prüfung

(1) Die Bewerber haben die Aufsichtsarbeiten selbstständig zu fertigen. Während der Bearbeitungszeit dürfen sie mit anderen

Bewerbern nicht sprechen oder sich mit ihnen in anderer Weise verständigen. Sie dürfen nur die von der für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörde zugelassenen Hilfsmittel benutzen. Die zuständige Steuerberaterkammer kann anordnen, dass nur von ihr zur Verfügung gestellte Ausgaben der zugelassenen Hilfsmittel benutzt werden dürfen.

(2) Am Ende der Bearbeitungszeit haben die Bewerber die Arbeit abzugeben, auch wenn sie unvollendet ist. Die Arbeit ist mit der Anschrift und der Unterschrift des Bewerbers oder mit der Kennzahl zu versehen.

(3) Die Bewerber haben Anordnungen des Aufsichtsführenden, die sich auf das Verhalten während der Prüfung beziehen, nachzukommen.

(4) Einwendungen gegen den Ablauf der Prüfung wegen Störungen, die durch äußere Einwirkungen verursacht worden sind, sind unverzüglich, spätestens bis zum Ende der Bearbeitungszeit der jeweiligen Aufsichtsarbeit durch Erklärung gegenüber dem Aufsichtsführenden geltend zu machen.

§ 21 – Rücktritt von der Prüfung

(1) Der Bewerber kann bis zum Ende der Bearbeitungszeit der letzten Aufsichtsarbeit durch Erklärung gegenüber der zuständigen Steuerberaterkammer oder dem Aufsichtsführenden von der Prüfung zurücktreten. Als Rücktritt gilt auch, wenn der Bewerber zu einer der Aufsichtsarbeiten nicht erscheint. In diesem Fall gilt die Prüfung als nicht abgelegt.

(2) Im Falle des Rücktritts ist die gesamte Prüfung erneut abzulegen.

§ 22 – Niederschrift über die Aufsichtsarbeit

Der Aufsichtsführende hat an jedem Prüfungstag jeweils eine Niederschrift zu fertigen, in der insbesondere zu vermerken sind

1. der Beginn und das Ende der Bearbeitungszeit,

2. etwa beobachtete Täuschungsversuche und sonstige Unregelmäßigkeiten,

3. die Namen der Bewerber, die nicht erschienen sind, wegen ungebührlichen Verhaltens aus dem Prüfungsraum gewiesen worden sind oder keine Arbeit abgegeben haben,

4. etwaige Einwendungen wegen Störung des Prüfungsablaufs (§ 20 Abs. 4) und eine Stellungnahme hierzu,

5. etwaige Rücktritte von Bewerbern.

§ 23 – Täuschungsversuche, Ordnungsverstöße

(1) Unternimmt es ein Bewerber, das Ergebnis einer schriftlichen Arbeit durch Täuschung oder Benutzung nicht zugelassener Hilfsmittel zu beeinflussen, so kann der Prüfungsausschuss die Arbeit mit „ungenügend“ bewerten. In schweren Fällen kann er den Bewerber von der Prüfung ausschließen.

(2) In Fällen schweren ungebührlichen Verhaltens kann der Prüfungsausschuss den Bewerber von der Prüfung ausschließen.

(3) Im Fall des Ausschlusses gilt die Prüfung als nicht bestanden, auch wenn der Bewerber von der Prüfung zurückgetreten ist.

§ 24 – Bewertung der Aufsichtsarbeiten

(1) Für die Bewertung der Aufsichtsarbeiten kann der Prüfungsausschuss mit Stimmenmehrheit auch Prüfer bestimmen, die stellvertretende Mitglieder des Prüfungsausschusses sind.

(2) Jede Aufsichtsarbeit ist von mindestens zwei Prüfern (Erst- und Zweitprüfer) persönlich zu bewerten. Dem Zweitprüfer kann die Bewertung des Erstprüfers mitgeteilt werden; dies gilt entsprechend, wenn weitere Prüfer bestimmt sind.

(3) Weichen die Bewertungen einer Arbeit nicht voneinander ab, gilt der von den Prüfern übereinstimmend ermittelte Notenvorschlag als Note des Prüfungsausschusses. Bei Abweichungen sind die Prüfer gehalten, sich auf übereinstimmende Notenvorschläge zu einigen.

(4) Können sich die Prüfer nicht auf einen gemeinsamen Notenvorschlag einigen, setzt der Prüfungsausschuss die Note fest.

(5) Abweichend von den Absätzen 3 und 4 kann der Prüfungsausschuss in allen Fällen die Note festsetzen.

(6) Eine vom Bewerber nicht abgegebene Arbeit ist mit „ungenügend“ zu bewerten.

§ 25 – Ergebnis der schriftlichen Prüfung, Ausschluss von der mündlichen Prüfung

(1) Für die schriftliche Prüfung wird eine Gesamtnote gebildet.

(2) Der Bewerber ist von der mündlichen Prüfung ausgeschlossen, wenn die Gesamtnote für die schriftliche Prüfung die Zahl 4,5 übersteigt; er hat die Prüfung nicht bestanden.

(3) Die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde, vertreten durch die zuständige Steuerberaterkammer, hat Bewerber, die die Prüfung nach Absatz 2 nicht bestanden haben, schriftlich zu bescheiden.

§ 26 – Mündliche Prüfung

(1) Die zuständige Steuerberaterkammer hat die Bewerber, die an der mündlichen Prüfung teilnehmen, hierzu spätestens zwei Wochen vorher zu laden. Mit der Ladung können die Teilnoten der schriftlichen Prüfung mitgeteilt werden,

(2) Der Vorsitzende des Prüfungsausschusses leitet die mündliche Prüfung. Er ist berechtigt, jederzeit in die Prüfung einzugreifen.

(3) Die mündliche Prüfung besteht aus einem kurzen Vortrag des Bewerbers über einen Gegenstand der in § 37 Abs. 3 des Gesetzes genannten Prüfungsgebiete und aus sechs Prüfungsabschnitten. In den Prüfungsabschnitten sind an den Bewerber Fragen aus den Prüfungsgebieten zu stellen. Prüfungsabschnitt ist jeweils die gesamte Prüfungstätigkeit eines Mitglieds des Prüfungsausschusses während der mündlichen Prüfung.

(4) In der Steuerberaterprüfung in verkürzter Form (§ 37 a Abs. 1 des Gesetzes) sind der Gegenstand des Vortrags und die Fragen an die Bewerber den in § 37 Abs. 3 Nr. 1 bis 4 und 8 des Gesetzes genannten Prüfungsgebieten zu entnehmen.

(5) In der Eignungsprüfung (§ 37 a Abs. 2 des Gesetzes) sind der Gegenstand des Vortrags und die Fragen an den Bewerber den in § 37 Abs. 3 des Gesetzes genannten Prüfungsgebieten zu entnehmen, soweit sie nicht gemäß § 37 a Abs. 4 Satz 4 des Gesetzes entfallen.

(6) Für den Vortrag über den Fachgegenstand werden dem Bewerber eine halbe Stunde vor Beginn der Prüfung drei Themen zur Wahl gestellt.

(7) Die auf jeden Bewerber entfallende Prüfungszeit soll neunzig Minuten nicht überschreiten.

(8) Einwendungen gegen den Ablauf der Vorbereitung auf den Vortrag oder der mündlichen Prüfung wegen Störungen, die durch äußere Einwirkungen verursacht worden sind, sind unverzüglich, spätestens bis zum Ende der mündlichen Prüfung, durch Erklärung gegenüber dem Aufsichtsführenden oder dem Vorsitzenden des Prüfungsausschusses geltend zu machen. § 23 ist auf die mündliche Prüfung entsprechend anzuwenden.

§ 27 – Bewertung der mündlichen Prüfung

(1) In der mündlichen Prüfung werden der Vortrag und jeder Prüfungsabschnitt gesondert bewertet.

(2) Die Noten werden vom Prüfungsausschuss festgesetzt.

(3) Für die mündliche Prüfung wird eine Gesamtnote gebildet.

§ 28 – Ergebnis der Prüfung, Wiederholung der Prüfung

(1) Im unmittelbaren Anschluss an die mündliche Prüfung berät der Prüfungsausschuss über das Ergebnis der Prüfung. Die Prüfung ist bestanden, wenn die durch zwei geteilte Summe aus den Gesamtnoten für die schriftliche und die mündliche Prüfung die Zahl 4,15 nicht übersteigt. Der

Vorsitzende eröffnet hierauf den Bewerbern, ob sie die Prüfung nach der Entscheidung des Prüfungsausschusses bestanden haben; er handelt insoweit als Vertreter der für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörde. Noten werden nicht erteilt.

(2) Hat der Bewerber die Prüfung nicht bestanden, kann er eine Bekanntgabe der tragenden Gründe der Entscheidung verlangen.

(3) Für die Wiederholung bedarf es einer erneuten Zulassung.

§ 29 – Überdenken der Prüfungsbewertung

(1) Die Prüfer sind verpflichtet, ihre Bewertung der Prüfungsleistungen zu überdenken, wenn dies von einem Bewerber, der die Prüfung nicht bestanden hat, mit begründeten Einwendungen bei der zuständigen Steuerberaterkammer schriftlich beantragt wird und die Entscheidung über das Ergebnis der Prüfung noch nicht bestandskräftig ist. Die Frist zur Erhebung einer Anfechtungsklage nach § 47 der Finanzgerichtsordnung wird dadurch nicht berührt.

(2) Das Ergebnis des Überdenkens teilt die zuständige Steuerberaterkammer dem Antragsteller schriftlich mit.

§ 30 – Nichtteilnahme an der mündlichen Prüfung

(1) Die mündliche Prüfung gilt als nicht abgelegt, wenn der Bewerber aus einem von ihm nicht zu vertretenden Grund an der Ablegung der Prüfung verhindert ist. Eine Erkrankung ist auf Verlangen durch ein amtsärztliches Zeugnis nachzuweisen.

(2) Hat ein Bewerber aus einem von ihm nicht zu vertretenden Grund nicht an der mündlichen Prüfung teilgenommen, so kann sie nachgeholt werden.

(3) Versäumt ein Bewerber die mündliche Prüfung ohne ausreichende Entschuldigung, so gilt die Prüfung als nicht bestanden.

§ 31 – Niederschrift über die mündliche Prüfung

(l) Über die Prüfung ist eine Niederschrift zu fertigen. Aus ihr müssen ersichtlich sein

1. die Namen der Beteiligten,
2. das Ergebnis der Prüfung und seine Bekanntgabe an die Bewerber,

3. ein Begehren nach § 28 Abs. 2 und die Behandlung des Begehrens durch den Prüfungsausschuss,
4. besondere Vorkommnisse.

(2) Ein Auszug aus der Niederschrift ist zu den Akten des Bewerbers zu nehmen.

§ 32 – Aufbewahrungsfristen

(1) Die Aufsichtsarbeiten sind bei der zuständigen Steuerberaterkammer für die Dauer von mindestens zwei Jahren nach Eintritt der Bestandskraft der Prüfungsentscheidung aufzubewahren. In den Fällen des § 21 Absatz 1 besteht keine Aufbewahrungspflicht.

(2) Die Anträge auf Zulassung, auf Befreiung, auf verbindliche Auskunft, die Prüfungsunterlagen der einzelnen Bewerber und die Unterlagen zu den Entscheidungen über die Anträge und Prüfungen sind bei der zuständigen Steuerberaterkammer für die Dauer von mindestens zehn Jahren nach Eintritt der Bestandskraft der Verwaltungsentscheidung aufzubewahren.

(3) Ein Nachweis über das Bestehen oder über die Befreiung von der Prüfung ist bei der zuständigen Steuerberaterkammer für die Dauer von mindestens 50 Jahren nach Eintritt der Bestandskraft der Verwaltungsentscheidung aufzubewahren.

(4) Unterlagen können auch in elektronischer Form aufbewahrt werden.

§ 33 (aufgehoben)

Zweiter Teil: Bestellung als Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter

§ 34 – Bestellungsverfahren

(1) Über den Antrag auf Bestellung als Steuerberater entscheidet die zuständige Steuerberaterkammer.

(2) Der Antrag auf Bestellung ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu stellen.

(3) Der Bewerber muss in dem Antrag angeben:

1. Name, Wohnsitz oder vorwiegenden Aufenthalt und Anschrift sowie Beruf und Ort der beruflichen Tätigkeit,
2. den Ort der beabsichtigten beruflichen Niederlassung,

3. wann und bei welcher Stelle er die Steuerberaterprüfung bestanden hat bzw. von der Prüfung befreit wurde,

4. ob und bei welcher Stelle er bereits früher einen Antrag auf Bestellung eingereicht hat,

5. ob er sich in geordneten wirtschaftlichen Verhältnissen befindet,

6. ob er innerhalb der letzten zwölf Monate strafgerichtlich verurteilt worden ist und ob gegen ihn ein gerichtliches Strafverfahren oder ein Ermittlungsverfahren anhängig ist; Entsprechendes gilt für berufsgerichtliche Verfahren sowie für Bußgeldverfahren nach der Abgabenordnung und nach dem Steuerberatungsgesetz,

7. ob und gegebenenfalls welche Tätigkeit er nach seiner Bestellung neben dem Beruf als Steuerberater weiter ausüben oder übernehmen will,

8. dass er bei der Meldebehörde die Erteilung eines Führungszeugnisses zur Vorlage bei der zuständigen Steuerberaterkammer beantragt hat.

Ein Bewerber, der nach § 38 Abs. 1 des Gesetzes von der Prüfung befreit wurde, muss außerdem eine Erklärung darüber abgeben, ob innerhalb der letzten zwölf Monate disziplinarrechtliche Maßnahmen gegen ihn verhängt worden sind und ob disziplinarrechtliche Ermittlungen gegen ihn anhängig sind oder innerhalb der letzten zwölf Monate anhängig waren.

(4) Dem Antrag sind beizufügen:

1. eine beglaubigte Abschrift der Bescheinigung der zuständigen Stelle über die erfolgreich abgelegte Steuerberaterprüfung oder die Befreiung von dieser Prüfung,

2. ein Passbild.

Ist der Bewerber Rechtsanwalt, niedergelassener europäischer Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer, so hat er außerdem eine Bescheinigung der für ihn zuständigen Berufsorganisation oder sonst zuständigen Stelle beizufügen, dass keine Tatsachen bekannt sind, die die Rücknahme oder den Widerruf der Zulassung oder Bestellung oder die Einleitung eines berufsgerichtlichen Verfahrens gegen ihn rechtfertigen.

(5) Die Steuerberaterkammer prüft die Angaben des Bewerbers auf Vollständigkeit und Richtigkeit. Sie kann vor einer Entscheidung erforderlichenfalls weitere Ermittlungen anstellen.

§ 35 – Berufsurkunde

Die Berufsurkunde enthält

1. die Bezeichnung der bestellenden Steuerberaterkammer,
2. Ort und Datum der Ausstellung,
3. Namen, Geburtsort und Geburtsdatum des Bewerbers,
4. die Erklärung, dass der Bewerber als Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter bestellt wird,
5. Dienstsiegel und
6. Unterschrift.

Weitere Berufsbezeichnungen des Bewerbers sind in die Berufsurkunde nicht aufzunehmen. Akademische Grade oder staatlich verliehene Graduierungen sind nur aufzunehmen, wenn sie nachgewiesen worden sind.

§ 36 (aufgehoben)

§ 37 (aufgehoben)

§ 38 – Wiederbestellung

(1) Über den Antrag auf Wiederbestellung als Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter entscheidet die zuständige Steuerberaterkammer.

(2) Der Antrag auf Wiederbestellung ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu stellen. § 34 Abs. 3 bis 5 gilt entsprechend.

(3) Die bestellende Steuerberaterkammer prüft, ob die Voraussetzungen des § 40 Abs. 2 und 3 des Gesetzes gegeben sind. Vor der Entscheidung ist die Steuerberaterkammer zu hören, der der Bewerber im Zeitpunkt des Erlöschens oder des Widerrufs der Bestellung angehört hat. § 40 Abs. 4 des Gesetzes ist sinngemäß anzuwenden.

(4) Unter den Voraussetzungen des § 48 des Gesetzes können auch Personen wiederbestellt werden, die ohne nochmalige Bestellung die Eigenschaft als Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter erlangt hatten (§ 154 Abs. 1 und 3 des Gesetzes in der bis zum 30. Juni 2000 geltenden Fassung).

§ 39 (aufgehoben)

Dritter Teil: Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft

§ 40 – Verfahren

(1) Der Antrag auf Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft ist schriftlich bei der Steuerberaterkammer einzureichen, in deren Kammerbezirk die Gesellschaft ihren Sitz hat. In dem Antrag sind Name, Beruf und berufliche Niederlassung der Personen anzugeben, die die Gesellschaft verantwortlich führen (§ 32 Abs. 3 Satz 2 des Gesetzes) sowie Name, Beruf und berufliche Niederlassung der sonst zur Vertretung berechtigten Personen (§ 50 Abs. 2 und 3 des Gesetzes).

(2) Die zuständige Steuerberaterkammer prüft anhand des Gesellschaftsvertrages oder der Satzung, ob der Nachweis der verantwortlichen Führung der Gesellschaft durch Steuerberater nach § 32 Abs. 3 Satz 2 des Gesetzes erbracht ist und ob die Voraussetzungen der §§ 49 bis 53 des Gesetzes für die Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft gegeben sind.

(3) Liegen die Voraussetzungen für die Anerkennung vor, hat die zuständige Steuerberaterkammer die Gesellschaft durch Ausstellung einer Urkunde nach § 41 als Steuerberatungsgesellschaft anzuerkennen. Vor Eintragung in das Handels- oder Partnerschaftsregister kann die zuständige Steuerberaterkammer bereits bestätigen, dass bis auf die Eintragung in das Handels- oder Partnerschaftsregister alle Voraussetzungen für die Anerkennung vorliegen. Über die Ablehnung des Antrags auf Anerkennung ist ein schriftlicher Bescheid zu erteilen.

§ 41 – Anerkennungsurkunde

Die Anerkennungsurkunde enthält

1. die Bezeichnung der anerkennenden Steuerberaterkammer,
2. Ort und Datum der Anerkennung,
3. Firma oder Name der Gesellschaft,
4. die Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft,
5. Dienstsiegel und
6. Unterschrift.

Außer der Firma oder dem Namen sind keine weiteren Bezeichnungen der Gesellschaft in die Anerkennungsurkunde aufzunehmen.

Vierter Teil: Verleihung der Berechtigung zur Führung der Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“

§ 42 – Nachweis der besonderen Sachkunde

(1) Der Antrag auf Verleihung der Berechtigung zur Führung der Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“ ist bei der Steuerberaterkammer zu stellen, in deren Kammerbezirk sich die berufliche Niederlassung des Antragstellers befindet.

(2) Der Antrag muss genaue Angaben über den beruflichen Werdegang und die bisherige berufliche Tätigkeit des Antragstellers enthalten. In dem Antrag ist anzugeben, ob der Antragsteller die besondere Sachkunde durch eine mündliche Prüfung vor dem Sachkunde-Ausschuss nachweisen oder von dieser Prüfung befreit werden will; erforderliche Nachweise sind dem Antrag beizufügen.

(3) Die mündliche Prüfung erstreckt sich auf folgende Gebiete:

1. steuerliche Besonderheiten der Land- und Forstwirtschaft,
2. Höferecht (Anerbenrecht) bzw. erbrechtliche Bestimmungen des Bürgerlichen Gesetzbuchs,
3. Landpachtrecht,
4. Grundstücksverkehrsrecht,
5. Grundlagen des Agrarkreditwesens,
6. landwirtschaftliche Betriebswirtschaft einschließlich Rechnungswesen und Statistik.

Nicht erforderlich ist, dass alle Gebiete Gegenstand der Prüfung sind. Die auf jeden Antragsteller entfallende Prüfungszeit soll sechzig Minuten nicht übersteigen.

(4) Die Steuerberaterkammer hat die Antragsteller, die an der mündlichen Prüfung teilnehmen, hierzu spätestens zwei Wochen vorher zu laden.

(5) Die mündliche Prüfung wird vom Vorsitzenden des Sachkunde-Ausschusses geleitet. Er ist berechtigt, jederzeit in die Prüfung einzugreifen. Im unmittelbaren Anschluss an die mündliche Prüfung berät der Sachkunde-Ausschuss über das Ergebnis der Prüfung. Der Vorsitzende eröffnet hierauf den Antragstellern, ob sie die Prüfung nach der Entscheidung des Sachkunde-Ausschusses bestanden haben; eine Note wird nicht erteilt.

(6) Für die Befreiung von der mündlichen Prüfung hat der Antragsteller neben einer einschlägigen Ausbildung nachzuweisen, dass er vor der Antragstellung mindestens fünf buchführende land- und forstwirtschaftliche Betriebe drei Jahre lang steuerlich beraten hat. Die steuerliche Beratung kann auch im Rahmen einer Tätigkeit als Angestellter nach § 58 des Gesetzes erfolgt sein.

(7) Einschlägig im Sinne des § 44 Abs. 2 Satz 2 des Gesetzes ist eine Ausbildung, die Kenntnisse auf den in Absatz 3 genannten Gebieten vermittelt. Dazu rechnen insbesondere

1. ein erfolgreich abgeschlossenes Hochschulstudium der Agrarwissenschaften oder

2. sonstige Ausbildungsgänge im Sinne des Satzes 1, die mit einer Prüfung abgeschlossen werden.

Die Teilnahme an einem fachbezogenen Seminar bzw. Lehrgang ohne Abschlussprüfung oder sonstigen Leistungsnachweis der einzelnen Teilnehmer reicht nicht aus.

(8) Nachweise über eine einschlägige Ausbildung und über die praktische Tätigkeit im Sinne des § 44 Abs. 2 Satz 2 des Gesetzes sind dem Antrag beizufügen. Antrag und Nachweise hat die Steuerberaterkammer der für die Landwirtschaft zuständigen obersten Landesbehörde oder der von ihr

benannten Behörde und, soweit der Antragsteller Rechtsanwalt oder niedergelassener europäischer Rechtsanwalt ist, der für die berufliche Niederlassung zuständigen Rechtsanwaltskammer zur Stellungnahme zuzuleiten.

(9) Über die Ablehnung eines Antrags auf Befreiung von der mündlichen Prüfung ist ein schriftlicher Bescheid zu erteilen.

§ 43 – Sachkunde-Ausschuss

(1) Die mündliche Prüfung wird vor einem Sachkunde-Ausschuss abgelegt, der bei der Steuerberaterkammer zu bilden ist.

(2) Die Prüfung kann auch einem Sachkunde-Ausschuss übertragen werden, der bei einer anderen Steuerberaterkammer besteht. Die mit der Abnahme der mündlichen Prüfung verbundenen Aufgaben werden im Falle der Übertragung nach Satz 1 von der anderen Steuerberaterkammer wahrgenommen. Diese erhält auch die Gebühr nach § 44 Abs. 8 des Gesetzes.

(3) Dem Sachkunde-Ausschuss gehören an

1. zwei Vertreter der Steuerberaterkammer, davon einer als Vorsitzender,

2. ein Vertreter der für die Landwirtschaft zuständigen obersten Landesbehörde oder einer von ihr benannten Behörde.

(4) Die Steuerberaterkammer beruft die Mitglieder des Sachkunde-Ausschusses und ihre Stellvertreter grundsätzlich für drei Jahre; sie können aus wichtigen Gründen abberufen werden. Im Falle des vorzeitigen Ausscheidens oder der Abberufung wird der Nachfolger nur für den Rest der Amtszeit des ausgeschiedenen oder abberufenen Mitglieds oder Vertreters berufen. Vor der Berufung oder Abberufung ist bei dem Vertreter der für die Landwirtschaft zuständigen obersten Landesbehörde dieses oder die von ihr benannte Behörde zu hören. § 10 Abs. 4 bis 6 gilt sinngemäß.

(5) Der Ausschuss entscheidet mit Stimmenmehrheit.

§ 44 – Verleihung, Verleihungsurkunde

(1) Über die Verleihung der Berechtigung zur Führung der Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“ ist eine Urkunde auszustellen.

(2) Die Urkunde enthält

1. die Bezeichnung der verleihenden Steuerberaterkammer,

2. Namen und Berufsbezeichnung des Empfängers der Urkunde,

3. die Erklärung, dass dem in der Urkunde Bezeichneten die Berechtigung verliehen wird, als Zusatz zur Berufsbezeichnung die Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“ zu führen,

4. Ort und Datum der Verleihung,

5. Dienstsiegel und

6. Unterschrift.

Fünfter Teil: Berufsregister

§ 45 – Registerführende Stelle

(1) Das Berufsregister wird durch die zuständige Steuerberaterkammer geführt. Die Steuerberaterkammern können sich bei der Führung des Berufsregisters einer nach § 84 des Gesetzes gebildeten Arbeitsgemeinschaft bedienen.

(2) Alle Eintragungen und Löschungen im Berufsregister sind den Beteiligten mitzuteilen.

Die Löschung von Steuerberatungsgesellschaften ist ferner dem zuständigen Registergericht mitzuteilen.

(3) Die Einsicht in das Berufsregister ist jedem gestattet, der ein berechtigtes Interesse darlegt.

2.1 DVStB

§ 46 – Eintragung

In das Berufsregister sind einzutragen:

1. Steuerberater und Steuerbevollmächtigte, wenn sie in dem Bezirk, für den das Register geführt wird (Registerbezirk), bestellt werden oder wenn sie ihre berufliche Niederlassung in den Registerbezirk verlegen, und zwar
   a) Name, Vorname, Geburtstag, Geburtsort,
   b) Tag der Bestellung und die Behörde oder die Steuerberaterkammer, die die Bestellung vorgenommen hat,
   c) Befugnis zur Führung der Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“ und von Bezeichnungen nach der Fachberaterordnung,
   d) Anschrift der beruflichen Niederlassung und die geschäftliche E-Mail-Adresse,
   e) berufliche Zusammenschlüsse im Sinne von § 56 Abs. 1 bis 3 des Gesetzes,
   f) sämtliche weiteren Beratungsstellen und die Namen der die weiteren Beratungsstellen leitenden Personen,
   g) Name und Anschrift des Zustellungsbevollmächtigten im Sinne von § 46 Abs. 2 Nr. 5 des Gesetzes,
   h) Bestehen eines Berufsverbotes im Sinne von § 90 Abs. 1 Nr. 4 des Gesetzes und, sofern ein Vertreter bestellt ist, die Vertreterbestellung unter Angabe von Familiennamen und Vornamen des Vertreters,

   sowie alle Veränderungen zu den Buchstaben a und c bis h;

2. Steuerberatungsgesellschaften, wenn sie im Registerbezirk anerkannt werden oder wenn sie ihren Sitz in den Registerbezirk verlegen, und zwar
   a) Firma oder Name und Rechtsform,
   b) Tag der Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft und die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde oder die Steuerberaterkammer, die die Anerkennung ausgesprochen hat,
   c) Befugnis zur Führung der Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“,
   d) Sitz und Anschrift und die geschäftliche E-Mail-Adresse,
   e) berufliche Zusammenschlüsse im Sinne von § 56 Abs. 2 des Gesetzes,

f) Namen der Mitglieder des zur gesetzlichen Vertretung berufenen Organs sowie der vertretungsberechtigten Gesellschafter und Partner,

g) sämtliche weiteren Beratungsstellen und die Namen der die weiteren Beratungsstellen leitenden Personen

sowie alle Veränderungen zu den Buchstaben a und c bis g;

3. weitere Beratungsstellen von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten, wenn sie im Registerbezirk errichtet werden, und zwar

a) Namen und Ort der beruflichen Niederlassung des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten,

b) Befugnis zur Führung der Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“,

c) Anschrift der weiteren Beratungsstelle,

d) Namen der die weitere Beratungsstelle leitenden Person sowie alle Veränderungen zu den Buchstaben a bis d;

4. weitere Beratungsstellen von Steuerberatungsgesellschaften, wenn sie im Registerbezirk errichtet werden, und zwar

a) Firma, Sitz und Rechtsform der Steuerberatungsgesellschaft,

b) Befugnis zur Führung der Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“,

c) Anschrift der weiteren Beratungsstelle,

d) Namen der die weitere Beratungsstelle leitenden Person sowie alle Veränderungen zu den Buchstaben a bis d.

§ 47 – Löschung

(1) Im Berufsregister sind zu löschen

1. Steuerberater und Steuerbevollmächtigte,

a) wenn die Bestellung erloschen oder vollziehbar zurückgenommen oder widerrufen ist,

b) wenn die berufliche Niederlassung aus dem Registerbezirk verlegt wird;

2. Steuerberatungsgesellschaften,

a) wenn die Anerkennung erloschen oder vollziehbar zurückgenommen oder widerrufen ist,

b) wenn der Sitz aus dem Registerbezirk verlegt wird;

3. weitere Beratungsstellen, wenn die Beratungsstelle aufgelöst ist.

(2) Die Eintragung über die Befugnis zur Führung der Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“ ist zu löschen, wenn bei einer Steuerberatungsgesellschaft die in § 44 Abs. 3 des Gesetzes bezeichneten Voraussetzungen weggefallen sind. Die Eintragung von Bezeichnungen nach der Fachberaterordnung ist zu löschen, wenn die Bezeichnung nicht mehr geführt werden darf.

§ 48 – Mitteilungspflichten

(1) Die in das Berufsregister einzutragenden Tatsachen sind der zuständigen Steuerberaterkammer mitzuteilen

1. in Fällen des § 46 Nr. 1 von dem einzutragenden Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten;
2. im Falle des § 46 Nr. 2 von den Mitgliedern des zur gesetzlichen Vertretung berufenen Organs oder den vertretungsberechtigten Gesellschaftern der einzutragenden Steuerberatungsgesellschaft;
3. im Falle des § 46 Nr. 3 von dem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten, der die weitere Beratungsstelle errichtet hat;
4. im Falle des § 46 Nr. 4 von den Mitgliedern des zur gesetzlichen Vertretung berufenen Organs oder den vertretungsberechtigten Gesellschaftern der Steuerberatungsgesellschaft, die die weitere Beratungstelle errichtet hat;

(2) Die im Berufsregister zu löschenden Tatsachen sind der zuständigen Berufskammer mitzuteilen

1. im Falle des § 47 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b von dem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten, der seine berufliche Niederlassung verlegt;
2. in den Fällen des § 47 Abs. 1 Nr 2 Buchstabe b von den Mitgliedern des zur gesetzlichen Vertretung berufenen Organs oder den vertretungsberechtigten Gesellschaftern der Steuerberatungsgesellschaft;
3. in den Fällen des § 47 Abs. 1 Nr. 3 von den in Absatz 1 Nr. 3 oder 4 genannten Personen;
4. in den Fällen des § 47 Abs. 2 von den Mitgliedern des zur gesetzlichen Vertretung berufenen Organs oder den vertretungsberechtigten Gesellschaftern der Steuerberatungsgesellschaft.

§ 49 – Vereine, Personenvereinigungen und Körperschaften, die zur Führung der Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“ befugt sind

(1) In das Berufsregister sind ferner einzutragen

1. Vereine, die nach § 44 Abs. 4 des Gesetzes befugt sind, die Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“ als Zusatz zum Namen zu führen, wenn sie ihren Sitz im Registerbezirk haben,

2. Buchstellen von Körperschaften des öffentlichen Rechts und Personenvereinigungen, für die nach § 44 Abs. 5 des Gesetzes die Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“ geführt werden darf, wenn die Buchstellen im Registerbezirk gelegen sind.

(2) Die Eintragung nach Absatz 1 ist zu löschen,

a) wenn der Verein im Sinne des § 44 Abs. 4 des Gesetzes oder die Buchstelle der Personenvereinigung oder Körperschaft im Sinne des § 44 Abs. 5 des Gesetzes aufgelöst ist,

b) wenn die in § 44 Abs. 4 oder 5 des Gesetzes bezeichneten Voraussetzungen weggefallen sind,

c) wenn der Sitz des Vereins im Sinne des § 44 Abs. 4 des Gesetzes oder die Buchstelle der Personenvereinigung oder Körperschaft im Sinne des § 44 Abs. 5 des Gesetzes aus dem Registerbezirk verlegt wird.

(3) Die Eintragung oder Löschung ist von den Vertretungsberechtigten des Vereins, der Personenvereinigung oder Körperschaft zu beantragen. Die Löschung kann auch von Amts wegen vorgenommen werden.

§ 50 – Anzeigepflichten

(1) Alljährlich im Monat Januar haben die Mitglieder des zur gesetzlichen Vertretung berufenen Organs oder die vertretungsberechtigten Gesellschafter einer Steuerberatungsgesellschaft sowie die Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts im Sinne des § 50 a Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes eine von ihnen unterschriebene Liste der Gesellschafter, aus welcher Name, Vorname, Beruf, Wohnort und berufliche Niederlassung der Gesellschafter, ihrer Aktien, Stammeinlagen oder Beteiligungsverhältnisse zu ersehen sind,

bei der zuständigen Steuerberaterkammer einzureichen. Sind seit Einreichung der letzten Liste Veränderungen hinsichtlich der Person oder des Berufs der Gesellschafter und des Umfangs der Beteiligung nicht eingetreten, so genügt die Einreichung einer entsprechenden Erklärung.

(2) Absatz 1 gilt entsprechend in den Fällen des § 154 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes.

Sechster Teil: Berufshaftpflichtversicherung

§ 51 – Versicherungspflicht

(1) Selbständige Steuerberater und Steuerbevollmächtigte sowie Steuerberatungsgesellschaften sind verpflichtet, sich gegen die sich aus ihrer Berufstätigkeit (§§ 33, 57 Absatz 3 Nummer 2 und 3 des Gesetzes) ergebenden Haftpflichtgefahren für Vermögensschäden zu versichern und die Versicherung während der Dauer ihrer Bestellung oder Anerkennung aufrechtzuerhalten. Satz 1 gilt sinngemäß für Partnerschaftsgesellschaften, auch solche mit beschränkter Berufshaftung nach § 8 Absatz 4 des Partnerschaftsgesellschaftsgesetzes. Der Versicherungsschutz muss sich auch auf solche Vermögensschäden erstrecken, für die der Versicherungsnehmer nach § 278 oder § 831 des Bürgerlichen Gesetzbuchs einzustehen hat.

(2) Selbstständige Steuerberater und Steuerbevollmächtigte, die ausschließlich als freie Mitarbeiter für Auftraggeber, die die Voraussetzungen des § 3 des Gesetzes erfüllen, tätig sind, genügen der Versicherungspflicht nach Absatz 1, wenn die sich aus der freien Mitarbeit sowie aus § 63 des Gesetzes ergebenden Haftpflichtgefahren für Vermögensschäden durch die beim Auftraggeber bestehende Versicherung gedeckt sind. Der entsprechende Versicherungsschutz ist durch eine Bestätigung der Versicherung des Auftraggebers nachzuweisen. Satz 1 gilt nicht, wenn neben der freien Mitarbeit eigene Mandate betreut werden.

(3) Absatz 2 gilt sinngemäß auch für Steuerberater und Steuerbevollmächtigte, die ausschließlich als Angestellte nach § 58 des Gesetzes tätig sind, sowie für Partner einer Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung nach § 8 Absatz 4 des Partnerschaftsgesellschaftsgesetzes, die ausschießlich für die Partnerschaftsgesellschaft tätig sind.

(4) Die Versicherung muss bei einem im Inland zum Geschäftsbetrieb befugten Versicherungsunternehmen zu den nach Maßgabe des Versicherungsaufsichtsgesetzes einge-

reichten allgemeinen Versicherungsbedingungen genommen werden.

§ 52 – Mindestversicherungssumme

(1) Die Mindestversicherungssumme muss für den einzelnen Versicherungsfall zweihundertfünzigtausend Euro betragen.

(2) Ein Selbstbehalt von eintausendfünfhundert Euro ist zulässig. Der Selbstbehalt ist auszuschließen für den Fall, dass bei Geltendmachung des Schadens durch einen Dritten die Bestellung des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten oder die Anerkennung der Steuerberatungsgesellschaft erloschen ist.

(3) Wird eine Jahreshöchstleistung für alle in einem Versicherungsjahr verursachten Schäden vereinbart, muss sie mindestens eine Million Euro betragen.

(4) Die Absätze 1 und 3 gelten für Partnerschaftsgesellschaften mit beschränkter Berufshaftung nach § 8 Absatz 4 des Partnerschaftsgesellschaftsgesetzes mit der Maßgabe, dass die Mindestversicherungssumme für den einzelnen Versicherungsfall eine Million Euro und die Jahreshöchstleistung für alle in einem Versicherungsjahr verursachten Schäden mindestens vier Millionen Euro betragen muss.

§ 53 – Weiterer Inhalt des Versicherungsvertrages

(1) Der Versicherungsvertrag muss vorsehen, dass

1. Versicherungsschutz für jede einzelne, während der Geltung des Versicherungsvertrages begangene Pflichtverletzung besteht, die gesetzliche Haftpflichtansprüche privatrechtlichen Inhalts zur Folge haben könnte,
2. der Versicherungsschutz für einen allgemeinen Vertreter, einen Praxisabwickler oder einen Praxistreuhänder für die Dauer ihrer Bestellung sowie für einen Vertreter während der Dauer eines Berufs- oder Vertretungsverbots aufrechterhalten bleibt, soweit die Mitversicherten nicht durch eine eigene Versicherung Deckung erhalten und
3. die Leistungen des Versicherers für das mitversicherte Auslandsrisiko im Inland in Euro zu erbringen sind.

(2) Im Versicherungsvertrag ist der Versicherer zu verpflichten, der zuständigen Steuerberaterkammer den Beginn und die Beendigung oder Kündigung des Versicherungsvertrages sowie jede Änderung des Versicherungsvertrages, die den vorgeschriebenen Versicherungsschutz beeinträchtigt, unverzüglich mitzuteilen.

(3) Der Versicherungsvertrag kann vorsehen, dass die Versicherungssumme den Höchstbetrag der dem Versicherer in jedem einzelnen Schadensfall obliegenden Leistung darstellt, und zwar mit der Maßgabe, dass nur eine einmalige Leistung der Versicherungssumme in Frage kommt,

a) gegenüber mehreren entschädigungspflichtigen Personen, auf welche sich der Versicherungsschutz erstreckt,

b) bezüglich eines aus mehreren Verstößen stammenden einheitlichen Schadens,

c) bezüglich sämtlicher Folgen eines Verstoßes. Dabei gilt mehrfaches, auf gleicher oder gleichartiger Fehlerquelle beruhendes Tun oder Unterlassen als einheitlicher Verstoß, wenn die betreffenden Angelegenheiten miteinander in rechtlichem oder wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. In diesem Fall kann die Leistung des Versicherers auf das Fünffache der Mindestversicherungssumme begrenzt werden.

§ 53 a – Ausschlüsse

(1) Von der Versicherung kann die Haftung ausgeschlossen werden für

1. Ersatzansprüche wegen wissentlicher Pflichtverletzung,

2. Ersatzansprüche wegen Schäden, die durch Fehlbeträge bei der Kassenführung, durch Verstöße beim Zahlungsakt oder durch Veruntreuung durch das Personal, Angehörige oder Sozien des Versicherungsnehmers entstehen,

3. Ersatzansprüche, die aus Tätigkeiten entstehen, die über Niederlassungen, Zweigniederlassungen oder weitere Beratungsstellen im Ausland ausgeübt werden,

4. Ersatzansprüche wegen Verletzung oder Nichtbeachtung des Rechts außereuropäischer Staaten mit Ausnahme der Türkei,

5. Ersatzansprüche, die vor Gerichten in den Ländern Albanien, Armenien, Aserbaidschan, Bosnien-Herzegowina, Bulgarien, Estland, Georgien, Jugoslawien (Serbien und Montenegro), Kroatien, Lettland, Litauen, Mazedonien, Moldau, Polen, Rumänien, Russische Föderation, Slowakische Republik, Slowenien, Tschechische

Republik, Ukraine und Weißrussland sowie vor Gerichten in außereuropäischen Ländern mit Ausnahme der Türkei geltend gemacht werden.

(2) Von der Versicherung kann die Haftung für Ersatzansprüche wegen Verletzung oder Nichtbeachtung des Rechts der Länder Albanien, Armenien, Aserbaidschan, Bosnien-Herzegowina, Bulgarien, Estland, Georgien, Jugoslawien (Serbien und Montenegro), Kroatien, Lettland, Litauen, Mazedonien, Moldau, Polen, Rumänien, Russische Föderation, Slowakische Republik, Slowenien, Tschechische Republik, Ukraine und Weißrussland nur insoweit ausgeschlossen werden, als die Ansprüche nicht bei der das Abgabenrecht dieser Staaten betreffenden geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen entstehen.

§ 54 – Anerkennung anderer Berufshaftpflichtversicherungen

(1) Ist eine versicherungspflichtige Person zugleich als Rechtsanwalt, niedergelassener europäischer Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer bestellt oder nach § 131 b Abs. 2 oder § 131 f Abs. 2 der Wirtschaftsprüferordnung vorläufig bestellt oder ist eine versicherungspflichtige Gesellschaft zugleich als Rechtsanwaltsgesellschaft, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft anerkannt, wird der Versicherungspflicht auch mit einer diesen Berufen vorgeschriebenen Berufshaftpflichtversicherung genügt, sofern der Versicherungsvertrag die Voraussetzungen der §§ 52 bis 53 a erfüllt.

(2) Erfolgt die Bestellung zum Steuerberater auf Grund des Bestehens einer Eignungsprüfung im Sinne des § 37 a Abs. 2 des Gesetzes, so sind Bescheinigungen über eine abgeschlossene Berufshaftpflichtversicherung, die von den Versicherungsunternehmen eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz ausgestellt worden sind, als gleichwertig mit den in Deutschland ausgestellten Bescheinigungen anzuerkennen, sofern sie in Bezug auf Deckungsbedingungen und -umfang den in Deutschland geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften genügen. Die zum Nachweis vorgelegten Unterlagen sind mit einer beglaubigten Übersetzung vorzulegen, wenn sie nicht in deutscher Sprache abgefasst sind. Die Bescheinigungen dürfen bei ihrer Vorlage nicht älter als drei Monate sein.

(3) Ist im Falle des Absatzes 2 die Erfüllung der Verpflichtung des § 53 Abs. 2 durch das Versicherungsunternehmen nicht sichergestellt, so haben die in Deutschland beruflich niedergelassenen selbstständigen Steuerberater der zuständigen Steuerberaterkammer jährlich eine Bescheinigung des Versicherers vorzulegen, aus der sich die Versicherungsbedingungen und der Deckungsumfang ergeben.

§ 55 – Nachweis des Versicherungsabschlusses

(l) Bewerber, die ihre Bestellung zum Steuerberater oder zum Steuerbevollmächtigten beantragen und den Beruf selbstständig ausüben wollen, müssen der bestellenden Steuerberaterkammer den Abschluss einer dieser Verordnung entsprechenden Berufshaftpflichtversicherung durch eine Bestätigung des Versicherers nachweisen oder eine entsprechende vorläufige Deckungszusage vorlegen, in der sich der Versicherer verpflichtet, den Widerruf der Deckungszusage unverzüglich der zuständigen Steuerberaterkammer mitzuteilen. Bei Vorlage einer vorläufigen Deckungszusage ist nach der Bestellung der zuständigen Steuerberaterkammer unverzüglich der Abschluss der Berufshaftpflichtversicherung durch eine Bestätigung des Versicherers oder eine beglaubigte Abschrift des Versicherungsscheines nachzuweisen.

(2) Absatz 1 gilt sinngemäß für die Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft.

(3) Absatz 1 gilt sinngemäß für Partnerschaftsgesellschaften mit der Maßgabe, dass eine entsprechende Versicherungsbescheinigung mit der Anmeldung zum Partnerschaftsregister der Steuerberaterkammer, in deren Bezirk die Partnerschaftsgesellschaft ihren Sitz hat, vorzulegen ist.

§ 56 – Anzeige von Veränderungen

(1) Die Beendigung oder Kündigung des Versicherungsvertrages, jede Änderung des Versicherungsvertrages, die den nach dieser Verordnung vorgeschriebenen Versicherungsschutz beeinträchtigt, der Wechsel des Versicherers, der Beginn und die Beendigung der Versicherungspflicht infolge einer Änderung der Form der beruflichen Tätigkeit und der Widerruf einer vorläufigen Deckungszusage sind der gemäß § 67 des Gesetzes zuständigen Steuerberaterkammer von dem Versicherungspflichtigen unverzüglich anzuzeigen.

(2) Der Versicherer ist befugt, der zuständigen Steuerberaterkammer Beginn und Ende des Versicherungsvertrags, jede Änderung des Versicherungsvertrags, die den nach dieser Verord-

nung vorgeschriebenen Versicherungsschutz beeinträchtigt, und den Widerruf einer vorläufigen Deckungszusage mitzuteilen. Die zuständige Steuerberaterkammer ist berechtigt, entsprechende Auskünfte bei dem Versicherer einzuholen.

§ 57 (aufgehoben)

Siebter Teil: Übergangs- und Schlussvorschriften

§ 58 Übergangsregelung

(1) Die Vorschriften dieser Verordnung über die Zulassung zur Prüfung in der ab dem 1. Juli 2000 geltenden Fassung sind erstmals auf die Zulassung zur Prüfung im Jahre 2001 anzuwenden.

(2) Auf Prüfungen, die vor dem 1. November 2000 begonnen haben, sind die Vorschriften dieser Verordnung in der bis zum 30. Juni 2000 geltenden Fassung weiter anzuwenden.

(3) Die den Steuerberaterkammern zugewiesenen Aufgaben des Zweiten und Vierten Teils dieser Verordnung in der ab dem 1. Juli 2000 geltenden Fassung werden bis zum 31. Dezember 2000 von den bisher zuständigen Behörden der Finanzverwaltung wahrgenommen.

(4) Die Vorschriften dieser Verordnung in der ab dem 12. April 2008 geltenden Fassung über die Zulassung zur Prüfung, die Befreiung von der Prüfung, die organisatorische Durchführung der Prüfung und die Abnahme der Prüfung sind erstmals für Prüfungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen und für Anträge auf Befreiung von der Prüfung oder auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft über die Erfüllung einzelner Voraussetzungen für die Zulassung zur Prüfung oder über die Befreiung von der Prüfung, die nach dem 31. Dezember 2008 gestellt werden.

§ 59 (aufgehoben)

2.2 Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über die Lohnsteuerhilfevereine (DVLStHV)

Vom 15. Juli 1975 (BGBl. I S. 1906), zuletzt geändert durch die Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen vom 17. November 2010 (BGBl. I 2010, S. 1544). Auf Grund des § 31 des Steuerberatungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. November 1975 (BGBl. I S. 2735), der zuletzt durch Artikel 9 Abs. 8 Nr. 2 des Gesetzes vom 30. Juli 2009 (BGBl. I S. 2449) geändert worden ist, verordnet der Bundesminister der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrates:

Erster Teil: Anerkennung als Lohnsteuerhilfeverein

§ 1 – Antrag

Der Antrag auf Anerkennung als Lohnsteuerhilfeverein ist schriftlich bei der Oberfinanzdirektion einzureichen, in deren Bezirk der Verein seinen Sitz und seine Geschäftsleitung hat.

§ 2 – Nachweise

Dem Antrag auf Anerkennung als Lohnsteuerhilfeverein sind neben der öffentlich beglaubigten Abschrift der Satzung (§ 15 Abs. 2 des Gesetzes) beizufügen

1. der Nachweis über den Erwerb der Rechtsfähigkeit,
2. eine Liste mit den Namen und den Anschriften der Mitglieder des Vorstands,
3. der Nachweis über das Bestehen einer Versicherung gegen die sich aus der Hilfeleistung in Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11 des Steuerberatungsgesetzes ergebenden Haftpflichtgefahren,
4. ein Verzeichnis der Beratungsstellen, deren Eröffnung im Bezirk der für die Anerkennung zuständigen Oberfinanzdirektion (§ 1) beabsichtigt ist, sowie die nach den §§ 4 a und 4 b erforderlichen Mitteilungen nebst Erklärungen und Nachweisen,
5. eine Abschrift der nicht in der Satzung enthaltenen Regelungen über die Erhebung von Beiträgen.

§ 3 – Anerkennungsurkunde

Die Anerkennungsurkunde (§17 des Gesetzes) enthält

1. die Bezeichnung der anerkennenden Behörde,
2. Ort und Datum der Anerkennung,
3. Namen und Sitz des Vereins,
4. die Anerkennung als Lohnsteuerhilfeverein,
5. Dienstsiegel und
6. Unterschrift

§ 4 – Ablehnung der Anerkennung

Über eine Ablehnung des Antrags auf Anerkennung als Lohnsteuerhilfeverein ist ein schriftlicher Bescheid zu erteilen.

Zweiter Teil: Beratungsstellen, Beratungsstellenleiter

§ 4 a – Eröffnung einer Beratungsstelle

Die Mitteilung über die Eröffnung einer Beratungsstelle (§ 23 Abs. 4 Nr. 1 des Gesetzes) muss folgende Angaben enthalten:

1. Anschrift der Beratungsstelle,
2. ob und gegebenenfalls welche räumlichen, personellen und organisatorischen Verflechtungen mit anderen wirtschaftlichen Unternehmen bestehen.

§ 4 b – Bestellung eines Beratungsstellenleiters

(1) Die Mitteilung über die Bestellung des Leiters einer Beratungsstelle (§ 23 Abs. 4 Nr. 2 des Gesetzes) muss die Anschrift der übernommen Beratungsstelle sowie folgende Angaben über den Beratungsstellenleiter enthalten:

1. Name, Anschrift und Beruf,
2. ob und gegebenenfalls bei welchem Lohnsteuerhilfeverein er bereits früher Hilfe in Steuersachen im Rahmen der Befugnis nach § 4 Nr. 11 des Steuerberatungsgesetzes geleistet hat,
3. ob und gegebenenfalls welche andere Beratungsstelle eines Lohnsteuerhilfevereins er weiterhin leitet.

(2) Der Mitteilung nach Absatz 1 sind beizufügen:

1. Bescheinigungen über die bisherige berufliche Tätigkeit, insbesondere mit Angaben über Art und Umfang der Tätigkeit, als Nachweis darüber, dass die Voraussetzungen des § 23 Abs. 3 Satz 1 des Gesetzes erfüllt sind.

2. eine Erklärung des Beratungsstellenleiters,
   a) dass er sich in geordneten wirtschaftlichen Verhältnissen befindet,
   b) ob er innerhalb der letzten zwölf Monate strafgerichtlich verurteilt worden ist und ob gegen ihn ein gerichtliches Strafverfahren oder ein Ermittlungsverfahren anhängig ist; Entsprechendes gilt für berufsgerichtliche Verfahren sowie für Bußgeldverfahren nach der Abgabenordnung und dem Steuerberatungsgesetz,
   c) dass er bei der Meldebehörde die Erteilung eines Führungszeugnisses zur Vorlage bei der zuständigen Behörde beantragt hat.

Dritter Teil: Verzeichnis der Lohnsteuerhilfevereine

§ 5 – Eintragung

In das Verzeichnis der Lohnsteuerhilfevereine sind einzutragen

1. Lohnsteuerhilfevereine, die im Oberfinanzbezirk ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung haben, und zwar
   a) der Name, der Sitz und die Anschrift der Geschäftsleitung des Vereins,
   b) der Tag der Anerkennung als Lohnsteuerhilfeverein und die Oberfinanzdirektion, die die Anerkennung ausgesprochen hat,
   c) die Namen und die Anschriften der Mitglieder des Vorstands,
   d) sämtliche Beratungsstellen des Vereins sowie alle Veränderungen zu den Buchstaben a, c und d;
2. im Oberfinanzbezirk bestehende Beratungsstellen, und zwar
   a) der Name, der Sitz und die Anschrift der Geschäftsleitung des Vereins,
   b) die Anschrift der Beratungsstelle,
   c) der Name und die Anschrift des Leiters der Beratungsstelle sowie alle Veränderungen zu den Buchstaben a bis c.

§ 5a – Ablehnung der Eintragung

Wird die Eintragung einer Beratungsstelle oder eines Beratungsstellenleiters in das Verzeichnis der Lohnsteuerhilfevereine abgelehnt, gilt § 4 entsprechend.

§ 6 – Löschung

Im Verzeichnis der Lohnsteuerhilfevereine sind zu löschen

1. Lohnsteuerhilfevereine,
   a) wenn die Anerkennung als Lohnsteuerhilfeverein erloschen oder unanfechtbar zurückgenommen oder widerrufen ist,
   b) wenn der Sitz und die Geschäftsleitung aus dem Oberfinanzbezirk verlegt wird;
2. Beratungsstellen, wenn die Beratungsstelle geschlossen ist.

§ 7 – Meldepflichten

Die Vertretungsberechtigten des Vereins haben der das Verzeichnis führenden Oberfinanzdirektion die für die Eintragung oder Löschung nach § 5 Nr. 1 Buchstaben a und c, Nr. 2, § 6 Nr. 1 Buchstabe b und Nr. 2 erforderlichen Angaben innerhalb von zwei Wochen nach Eintritt des Ereignisses, das eine Eintragung oder Löschung notwendig macht, mitzuteilen. Mitteilungen nach § 23 Abs. 4 des Gesetzes gelten gleichzeitig als Mitteilungen im Sinne dieser Vorschrift.

§ 8 – Mitteilung über Eintragung und Löschung

(1) Die das Verzeichnis führende Behörde hat dem Verein Eintragungen, die für das Tätigwerden einer Beratungsstelle Voraussetzung sind (§ 23 Abs. 6 des Gesetzes), mitzuteilen. Hat der Verein seinen Sitz und seine Geschäftsleitung im Bezirk einer anderen Oberfinanzdirektion, so sind auch dieser Mitteilungen zu übersenden.
(2) Wird der Verein im Verzeichnis gelöscht, so ist dies allen Oberfinanzdirektionen, in deren Verzeichnissen Beratungsstellen des Vereins eingetragen sind, sowie dem zuständigen Registergericht mitzuteilen.

Vierter Teil: Haftpflichtversicherung

§ 9 – Versicherungspflicht

(1) Lohnsteuerhilfevereine sind verpflichtet, sich gegen die aus ihrer Tätigkeit (§ 4 Nummer 11 des Gesetzes) ergebenden Haftpflichtgefahren für Vermögensschäden zu versichern und die Versicherung während der Dauer ihrer Anerkennung aufrechtzuerhalten. Der Versicherungsschutz muss sich auch auf

solche Vermögensschäden erstrecken, für die der Versicherungsnehmer nach § 278 oder § 831 des Bürgerlichen Gesetzbuchs einzustehen hat.

(2) Die Versicherung muss bei einem im Inland zum Geschäftsbetrieb befugten Versicherungsunternehmen zu den nach Maßgabe des Versicherungsaufsichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 17. Dezember 1992 (BGBl. 1993 I S. 2), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 21. Juli 2010 (BGBl. I S. 950) geändert worden ist, in der jeweils gültigen Fassung eingereichten allgemeinen Versicherungsbedingungen genommen werden.

§ 10 – Mindestversicherungssumme

(1) Die Mindestversicherungssumme muss für den einzelnen Versicherungsfall 50.000,00 € betragen.

(2) Eine Selbstbeteiligung von bis zu 300,00 € ist zulässig. Die Selbstbeteiligung ist auszuschließen für den Fall, dass bei Geltendmachung des Schadens durch einen Dritten die Anerkennung als Lohnsteuerhilfeverein erloschen ist.

(3) Wird eine Jahreshöchstleistung für alle im Versicherungsjahr verursachten Schäden vereinbart, muss sie mindestens 200.000,00 € betragen.

§ 11 – Sonstige Inhalte des Versicherungsvertrags

(1) Der Versicherungsvertrag muss vorsehen, dass Versicherungsschutz für jede einzelne, während der Geltung des Versicherungsvertrags begangene Pflichtverletzung besteht, die gesetzliche Haftpflichtansprüche privatrechtlichen Inhalts zur Folge haben könnte.

(2) Im Versicherungsvertrag ist der Versicherer zu verpflichten, der zuständigen Aufsichtsbehörde den Beginn und die Beendigung oder Kündigung des Versicherungsvertrags sowie jede Änderung des Versicherungsvertrags, die den vorgeschriebenen Versicherungsschutz beeinträchtigt, unverzüglich mitzuteilen. Die Aufsichtsbehörde (§ 27 des Gesetzes) erteilt Dritten zur Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen auf Antrag Auskunft über den Namen und die Adresse der Berufshaftpflichtversicherung des Lohnsteuerhilfevereins sowie die Versicherungsnummer, soweit der Lohnsteuerhilfeverein kein überwiegendes schutzwürdiges Interesse an der Nichterteilung der Auskunft hat.

(3) Der Versicherungsvertrag kann vorsehen, dass die Versicherungssumme den Höchstbetrag der dem Versicherer in jedem einzelnen Schadensfall obliegenden Leistung darstellt, und zwar mit der Maßgabe, dass nur eine einmalige Leistung der Versicherungssumme in Frage kommt

1. gegenüber mehreren entschädigungspflichtigen Personen, auf welche sich der Versicherungsschutz erstreckt,
2. bezüglich eines aus mehreren Verstößen stammenden einheitlichen Schadens,
3. bezüglich sämtlicher Folgen eines Verstoßes. Dabei gilt mehrfaches, auf gleicher oder gleichartiger Fehlerquelle beruhendes Tun oder Unterlassen als einheitlicher Verstoß, wenn die betreffenden Angelegenheiten miteinander in rechtlichem oder wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. In diesem Fall kann die Leistung des Versicherers auf das Fünffache der Mindestversicherungssumme begrenzt werden.

§ 12 – Ausschlüsse

Von der Versicherung kann die Haftung ausgeschlossen werden für

1. Ersatzansprüche wegen wissentlicher Pflichtverletzung und
2. Ersatzansprüche wegen Schäden, die durch fehlerhafte Kassenführung, durch Verstöße beim Zahlungsakt oder durch Veruntreuung durch das Personal des Versicherungsnehmers entstehen.

§ 13 – Nachweis des Versicherungsabschlusses vor der Anerkennung

Der Lohnsteuerhilfeverein, der die Anerkennung beantragt, muss der anerkennenden Aufsichtsbehörde (§ 27 des Gesetzes) den Abschluss einer dieser Verordnung entsprechenden Berufshaftpflichtversicherung durch eine Bestätigung des Versicherers nachweisen oder eine entsprechende vorläufige Deckungszusage vorlegen, in der sich der Versicherer verpflichtet, den Widerruf der Deckungszusage unverzüglich der zuständigen Aufsichtsbehörde mitzuteilen. Bei Vorlage einer vorläufigen Deckungszusage ist nach der Anerkennung der zuständigen Aufsichtsbehörde unverzüglich der Abschluss der Berufshaftpflichtversicherung durch eine Bestätigung des

Versicherers oder eine beglaubigte Abschrift des Versicherungsscheins nachzuweisen.

§ 14 – Anzeige von Veränderungen

(1) Die Beendigung oder Kündigung des Versicherungsvertrags, jede Änderung des Versicherungsvertrags, die den nach dieser Verordnung vorgeschriebenen Versicherungsschutz beeinträchtigt, der Wechsel des Versicherers und der Widerruf einer vorläufigen Deckungszusage sind der gemäß § 25 Absatz 2 des Gesetzes zuständigen Aufsichtsbehörde von dem Versicherungspflichtigen unverzüglich anzuzeigen.

(2) Die zuständige Aufsichtsbehörde ist berechtigt, Auskünfte über den Beginn und über die in Absatz 1 aufgeführten Veränderungen des Versicherungsvertrags beim Versicherer einzuholen.

3.1 Satzung über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe der Steuerberater und der Steuerbevollmächtigten – Berufsordnung (BOStB)

in der Fassung vom 8. September 2010 (DStR 2010, S. 2659)

Inhaltsübersicht

1. Teil: Grundpflichten

§ 1 Allgemeine Grundsätze 2
§ 2 Unabhängigkeit 2
§ 3 Eigenverantwortlichkeit 3
§ 4 Gewissenhaftigkeit 3
§ 5 Verschwiegenheit 3
§ 6 Interessenkollisionen 4
§ 7 Berufswürdiges Verhalten 4
§ 8 Umgang mit fremden Vermögenswerten 5
§ 9 Werbung und Kundmachung 5

2. Teil: Berufspflichten

§ 10 Berufliche Niederlassung 7
§ 11 Weitere Beratungsstellen 7
§ 12 Verbot der Mitwirkung bei unbefugter Hilfeleistung in Steuersachen 8
§ 13 Auftragserfüllung 8
§ 14 Auftragskündigung durch den Steuerberater 8
§ 15 Vereinbare Tätigkeiten 9
§ 16 Gewerbliche Tätigkeit 9
§ 17 Beschäftigung von Mitarbeitern 10
§ 18 Mehrfachfunktionen 10
§ 19 Übernahme eines Mandats 10
§ 20 Ausbildung des Berufsnachwuchses und von Steuerfachangestellten 11
§ 21 Verhalten bei grenzüberschreitender Tätigkeit 11

3. Teil: Besondere Berufspflichten gegenüber der Steuerberaterkammer, Behörden und Gerichten

§ 22 Anzeigepflichten 12

§ 23 Besondere Pflichten gegenüber Gerichten und Behörden 12

4. Teil: Besondere Berufspflichten bei beruflicher Zusammenarbeit

§ 24 Grundsätze der Steuerberatungsgesellschaft 14

§ 25 Verantwortliche Führung, Geschäftsführung und Vertretung der Steuerberatungsgesellschaft 14

§ 26 Beendigung eines beruflichen Zusammenschlusses . . . 15

§ 27 Tätigkeit als Leiter von Buchstellen oder von Beratungsstellen von Lohnsteuerhilfevereinen 15

5. Teil: Besondere Berufspflichten bei Praxisübertragung, Praxiseinbringung und Praxisverpachtung

§ 28 Praxisübertragung, Praxiseinbringung und Praxisverpachtung 17

6. Teil: Schlussvorschriften

§ 29 Fachberaterordnung 18

§ 30 Anwendungsbereich 18

1. Teil: Grundpflichten

§ 1 – Allgemeine Grundsätze

(1) Steuerberater sind Angehörige eines Freien Berufs und ein unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege.

(2) Steuerberater haben gemäß § 57 Abs. 1 StBerG ihren Beruf unabhängig, eigenverantwortlich, gewissenhaft, verschwiegen und unter Verzicht auf berufswidrige Werbung auszuüben.

(3) Steuerberater haben sich gemäß § 57 Abs. 2 StBerG jeder Tätigkeit zu enthalten, die mit ihrem Beruf oder mit dem Ansehen ihres Berufs nicht vereinbar ist. Sie haben sich auch außerhalb der Berufstätigkeit des Vertrauens und der Achtung würdig zu erweisen, die ihr Beruf erfordert.

§ 2 – Unabhängigkeit

(1) Steuerberater haben ihre persönliche und wirtschaftliche Unabhängigkeit gegenüber jedermann zu wahren.

(2) Steuerberater dürfen keine Bindungen eingehen, die ihre berufliche Entscheidungsfreiheit gefährden können.

(3) Die Unabhängigkeit ist insbesondere nicht gewährleistet bei

1. Annahme von Vorteilen jeder Art von Dritten,
2. Vereinbarung und Annahme von Provisionen,
3. Übernahme von Mandantenrisiken.

§ 3 – Eigenverantwortlichkeit

(1) Steuerberater sind verpflichtet, ihre Tätigkeit in eigener Verantwortung auszuüben. Sie bilden sich ihr Urteil selbst und treffen ihre Entscheidungen selbstständig.

(2) Die Annahme von Mandaten muss durch einen Steuerberater oder einen sozietätsfähigen Berufsträger erfolgen.

(3) Steuerberater haben dafür Sorge zu tragen, dass durch (Mit-) Zeichnungsrechte ihre Eigenverantwortung gewahrt bleibt. Sie müssen die wesentliche Korrespondenz persönlich unterschreiben.

(4) Die Eigenverantwortlichkeit ist auch bei der elektronischen Korrespondenz zu gewährleisten.

§ 4 – Gewissenhaftigkeit

(1) Steuerberater sind verpflichtet, die für eine gewissenhafte Berufsausübung erforderlichen fachlichen, personellen und sonstigen organisatorischen Voraussetzungen zu gewährleisten.

(2) Steuerberater dürfen einen Auftrag nur annehmen und ausführen, wenn sie über die dafür erforderliche Sachkunde und die zur Bearbeitung erforderliche Zeit verfügen.

(3) Steuerberater sind verpflichtet, sich in dem Umfange fortzubilden, wie dies zur Sicherung und Weiterentwicklung der für ihre berufliche Tätigkeit erforderlichen Sachkunde notwendig ist.

§ 5 – Verschwiegenheit

(1) Die Pflicht zur Verschwiegenheit erstreckt sich auf alles, was Steuerberatern in Ausübung ihres Berufs oder bei Gelegenheit der Berufstätigkeit anvertraut worden oder bekannt geworden ist, und gilt gegenüber jedem Dritten, auch gegenüber Behörden und Gerichten.

(2) Die Pflicht zur Verschwiegenheit besteht nicht, soweit die Offenlegung der Wahrung eigener berechtigter Interessen des Steu-

erberaters dient oder soweit der Steuerberater vom Auftraggeber von seiner Verschwiegenheitspflicht entbunden worden ist.

(3) Steuerberater haben gemäß § 62 StBerG ihre Mitarbeiter, die nicht selbst Steuerberater sind, zur Verschwiegenheit zu verpflichten und sie über die einschlägigen Vorschriften, insbesondere des § 102 AO (Auskunftsverweigerungsrecht in Steuersachen), des § 203 Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 3 bis 5 StGB (Verletzung von Privatgeheimnissen), der §§ 53 Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 2 und 53a sowie des § 97 StPO (Zeugnisverweigerungsrecht und Beschlagnahmeverbot im Strafprozess), der §§ 383 Abs. 1 Nr. 6 und Abs. 3, 385 Abs. 2 ZPO (Zeugnisverweigerungsrecht im Zivilprozess), des § 5 BDSG sowie die jeweiligen landesrechtlichen Datenschutzbestimmungen zu unterrichten. Die Verpflichtung ist schriftlich vorzunehmen.

(4) Steuerberater müssen dafür sorgen, dass Unbefugte während und nach Beendigung ihrer beruflichen Tätigkeit keinen Einblick in Mandantenunterlagen und Mandanten betreffende Unterlagen erhalten. Dies gilt auch für Bürogemeinschaften.

(5) Die Pflicht zur Verschwiegenheit besteht nach Beendigung des Auftragsverhältnisses fort.

(6) Steuerberater, die Gebührenforderungen abtreten oder ihre Einziehung Dritten übertragen, müssen den neuen Gläubiger oder Einziehungsermächtigten auf dessen gesetzliche Verschwiegenheitspflicht (§ 64 Abs. 2 StBerG) hinweisen.

§ 6 – Interessenkollisionen

(1) Steuerberater dürfen nicht tätig werden, wenn eine Kollision mit eigenen Interessen gegeben ist.

(2) Mehrere Auftraggeber dürfen in derselben Sache beraten oder vertreten werden, wenn dem Steuerberater ein gemeinsamer Auftrag erteilt ist oder alle Auftraggeber einverstanden sind. Steuerberater müssen auf widerstreitende Interessen ausdrücklich hinweisen und dürfen insoweit nur vermittelnd tätig werden.

(3) Sozietäten, Steuerberatungsgesellschaften, Partnerschaftsgesellschaften, Anstellungsverhältnisse oder sonstige Formen der Zusammenarbeit dürfen nicht zu einer Umgehung eines Betätigungsverbots (z. B. in den Fällen des § 61 StBerG) führen.

§ 7 – Berufswürdiges Verhalten

(1) Steuerberater sind zur Sachlichkeit und zur Kollegialität verpflichtet. Sachlich ist ein Verhalten, das bei gewissenhafter Berufsausübung geeignet ist, die anvertrauten Interessen in ange-

messener Form zu vertreten. Die Verpflichtung zur Kollegialität verbietet es, das Ansehen eines Steuerberaters durch unsachliche Angriffe oder leichtfertige Anschuldigungen zu gefährden.

(2) Bei einem Widerstreit zwischen dem Gebot der Kollegialität und den Interessen des Auftraggebers geht regelmäßig das Interesse des Auftraggebers vor.

(3) Bei berufsbezogenen Streitigkeiten unter Steuerberatern sind die Beteiligten verpflichtet, eine gütliche Einigung zu versuchen und vor Einleitung gerichtlicher Schritte grundsätzlich eine Vermittlung durch die Steuerberaterkammer zu beantragen.

§ 8 – Umgang mit fremden Vermögenswerten

(1) Steuerberater haben ihnen anvertraute fremde Vermögenswerte mit besonderer Sorgfalt zu behandeln.

(2) Steuerberater haben fremde Vermögenswerte von ihrem eigenen Vermögen getrennt zu halten. Fremde Gelder und Wertpapiere sind unverzüglich an den Empfangsberechtigten weiterzuleiten. Solange dies nicht möglich ist, sind sie auf einem Anderkonto oder Anderdepot zu verwahren. Fremde Vermögenswerte im Gewahrsam von Steuerberatern sind vor dem Zugriff Dritter zu sichern.

(3) Steuerberater dürfen aus ihnen anvertrauten Vermögenswerten Vergütungen und Vorschüsse nicht entnehmen, soweit die Vermögenswerte zweckgebunden sind.

§ 9 – Werbung und Kundmachung

(1) Steuerberater haben ihren Beruf unter Verzicht auf berufswidrige Werbung auszuüben. Berufswidrige Werbung liegt insbesondere bei wettbewerbswidriger Werbung vor. Es ist unzulässig, berufswidrige Werbung durch Dritte zu veranlassen oder zu dulden.

(2) Eine nach § 57a StBerG unzulässige Werbung um die Erteilung eines Auftrags im Einzelfall liegt insbesondere vor, wenn der Umworbene in einem konkreten Einzelfall der Beratung oder der Vertretung bedarf und der Werbende dies in Kenntnis der Umstände zum Anlass für seine Werbung nimmt.

(3) Andere Bezeichnungen als amtlich verliehene Berufs-, Fachberater- und Fachanwaltsbezeichnungen, akademische Grade und staatliche Graduierungen, z. B. Hinweise auf absolvierte Fortbildungen, dürfen von Steuerberatern nur geführt werden, wenn eine klare räumliche Trennung von der zusammenhängenden Angabe des Namens und der Berufsbezeichnung „Steuerbe-

rater“ besteht. Bezeichnungen nach Satz 1 sind unzulässig, soweit sie die Gefahr einer Verwechselung mit Fachberaterbezeichnungen im Sinne des § 86 Abs. 4 Nr. 11 StBerG begründen oder sonst irreführend sind.

(4) Wer Bezeichnungen als Hinweis auf besondere Qualifikationen verwendet, muss im benannten Gebiet entsprechende theoretische Kenntnisse und praktische Erfahrungen nachweisen können.

(5) Bei gemeinschaftlicher Berufsausübung, soweit sie in einer Sozietät, Partnerschaftsgesellschaft oder in sonstiger Weise (Anstellungsverhältnis, freie Mitarbeit) mit sozietätsfähigen Personen im Sinne des § 56 Abs. 1 StBerG erfolgt, darf eine Kurzbezeichnung geführt werden. Diese muss bei der Unterhaltung mehrerer Standorte einheitlich verwendet werden.

(6) Auf den Geschäftspapieren einer Sozietät/Partnerschaft müssen die Sozien/Partner mit Namen und Berufsbezeichnungen aufgeführt werden. Dies gilt auch dann, wenn eine Kurzbezeichnung verwendet wird. Enthält die Bezeichnung der Sozietät/Partnerschaft weitere amtlich verliehene Berufs-, Fachberater- und Fachanwaltsbezeichnungen, müssen diese personenbezogen angegeben werden. Ausgeschiedene Sozien/Partner und Praxisvorgänger dürfen auf den Geschäftspapieren weiter geführt werden, wenn ihr Ausscheiden kenntlich gemacht wird.

(7) Bei überörtlichen Sozietäten/Partnerschaften muss auf den Geschäftspapieren angegeben werden, welcher Sozius/Partner welche Berufsbezeichnung führt und wo sich seine berufliche Niederlassung befindet. Auf die in der Sozietät/Partnerschaft vertretenen Berufe (Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer) darf auch dann hingewiesen werden, wenn nicht alle Berufe an allen Standorten vertreten sind.

2. Teil: Berufspflichten

§ 10 – Berufliche Niederlassung

(1) Steuerberater haben nur eine berufliche Niederlassung.

(2) Der Steuerberater muss an seiner beruflichen Niederlassung für Mandanten, Gerichte und Behörden angemessen erreichbar sein.

(3) Die berufliche Niederlassung eines Steuerberaters gemäß § 58 Satz 2 Nr. 5a StBerG (Syndikus-Steuerberater) kann sich bei seinem Arbeitgeber befinden. In diesem Fall sind dort die notwendigen organisatorischen Vorkehrungen zur Einhaltung der Berufspflichten zu treffen.

§ 11 – Weitere Beratungsstellen

(1) Weitere Beratungsstelle im Sinne des § 34 Abs. 2 Satz 1 StBerG ist jede organisatorische selbstständige Einheit, die keine berufliche Niederlassung ist. Zweigniederlassungen von Steuerberatungsgesellschaften sind weitere Beratungsstellen.

(2) Weitere Beratungsstellen und Zweigniederlassungen sind als solche kenntlich zu machen.

(3) Eine Ausnahme vom Leitererfordernis nach § 34 Abs. 2 Satz 4 StBerG kann erteilt werden, insbesondere wenn aufgrund

- der persönlichen Anwesenheit des Praxisinhabers sowohl in seiner beruflichen Niederlassung als auch in der weiteren Beratungsstelle,
- des tatsächlichen Geschäftsumfangs,
- der Art und des Umfangs des Mandantenstammes,
- der Anzahl und Qualifikation der Mitarbeiter,
- der räumlichen Entfernung und Verkehrsanbindung,
- der technischen Verknüpfung zwischen beruflicher Niederlassung und weiterer Beratungsstelle

die Einsetzung eines anderen Steuerberaters als Leiter der weiteren Beratungsstelle zur Sicherstellung der Erfüllung der Berufspflichten nicht erforderlich ist.

(4) Die Ausnahmegenehmigung soll für die Dauer von längstens zwei Jahren erteilt werden; sie kann mit Auflagen verbunden werden. Die Ausnahmegenehmigung kann verlängert werden, wenn die Voraussetzungen vor Ablauf der Befristung durch den Antragsteller erneut nachgewiesen werden.

§ 12 – Verbot der Mitwirkung bei unbefugter Hilfeleistung in Steuersachen

(1) Steuerberatern ist untersagt, bei unbefugter Hilfeleistung in Steuersachen mitzuwirken.

(2) Ihnen ist insbesondere untersagt,

1. mit einem Lohnsteuerhilfeverein Vereinbarungen über eine Mandatsteilung in der Weise zu treffen, dass sie jene Steuerrechtshilfe leisten, die über die Beschränkungen des § 4 Nr. 11 StBerG hinausgeht,
2. durch ihre Mitwirkung einer Person im Sinne des § 6 Nr. 4 StBerG Tätigkeiten zu ermöglichen, die über den erlaubten Rahmen hinausgehen.

(3) Die in Absatz 2 genannten Verbote gelten auch für den Fall einer Bürogemeinschaft eines Steuerberaters mit einem Lohnsteuerhilfeverein.

§ 13 – Auftragserfüllung

(1) Der Auftrag ist unter Einhaltung der Grundsätze pflichtgemäßer Berufsausübung sowie unter Beachtung der Verlautbarungen und Hinweise der Bundessteuerberaterkammer auszuführen. Der Auftrag ist unverzüglich zurückzugeben, wenn seine Durchführung nach diesen Grundsätzen nicht möglich ist.

(2) Steuerberater haben ihren Auftraggebern von allen wesentlichen Vorgängen und Schriftstücken, die sie erhalten oder absenden, zeitnah Kenntnis zu geben.

(3) Steuerberater müssen bei der Durchführung von Prüfungen hinsichtlich des Umfangs der Prüfung, der Prüfungshandlungen und des Prüfungsvermerks die dafür geltenden Grundsätze beachten.

(4) Handakten im Sinne des § 66 Abs. 3 StBerG sind nach Aufforderung vorbehaltlich etwaiger Zurückbehaltungsrechte herauszugeben.

§ 14 – Auftragskündigung durch den Steuerberater

Bei Kündigung des Auftrags durch den Steuerberater sind zur Vermeidung von Rechtsverlusten des Auftraggebers in jedem Fall noch diejenigen Handlungen vorzunehmen, die zumutbar sind und keinen Aufschub dulden.

§ 15 – Vereinbare Tätigkeiten

Zu den mit dem Beruf eines Steuerberaters vereinbaren Tätigkeiten im Sinne von § 57 Abs. 3 Nr. 2 und 3 StBerG gehören insbesondere

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

Erlaubnisvorschriften in anderen Gesetzen sind zu beachten.

§ 16 – Gewerbliche Tätigkeit

(1) Eine Ausnahme vom Verbot der gewerblichen Tätigkeit im Sinne des § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG kann von der zuständigen Steuerberaterkammer zugelassen werden, soweit durch die Tätigkeit eine Verletzung von Berufspflichten nicht zu erwarten ist. Eine Ausnahmegenehmigung kann unter dieser Voraussetzung insbesondere erteilt werden bei

- Ausübung gewerblicher Tätigkeiten im Rahmen vereinbarer Tätigkeiten,
- Ausübung vereinbarer Tätigkeiten in Gesellschaften, die nicht Berufsausübungsgesellschaften sind; dabei ist sicherzustellen, dass Steuerberater nicht in ihren Berufspflichten beeinträchtigt werden,
- gewerblichen Tätigkeiten, die gemessen an Art und Umfang und unter Beachtung der wirtschaftlichen Auswirkungen nur geringfügig sind,
- vorübergehendem Betrieb von gewerblichen Unternehmen, die im Wege der Erbfolge auf den Steuerberater übergegangen

sind, oder von Unternehmen naher Angehöriger des Steuerberaters,

– Übernahme der Notgeschäftsführung bei Mandantenunternehmen.

(2) Die Ausübung von Tätigkeiten nach § 33 StBerG in gewerblicher Form ist nicht zulässig.

(3) Eine Beteiligung an einem gewerblichen Unternehmen ist keine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG, wenn der Steuerberater weder nach den vertraglichen Vereinbarungen noch nach den tatsächlichen Verhältnissen für das Unternehmen geschäftsführend oder in ähnlicher Weise tätig ist.

(4) Steuerberater dürfen nicht dulden, dass ein gewerbliches Unternehmen wesentliche Bestandteile ihres Namens übernimmt. Satz 1 gilt nicht, wenn vertraglich sichergestellt ist, dass das andere Unternehmen das Verbot berufs- und wettbewerbswidriger Werbung beachtet und ausschließlich Tätigkeiten im Sinne von § 57 Abs. 3 Nr. 3 erster Halbsatz StBerG ausübt.

§ 17 – Beschäftigung von Mitarbeitern

Die Beschäftigung von Mitarbeitern, die nicht Personen im Sinne des § 56 Abs. 1 StBerG sind, ist zulässig, soweit diese weisungsgebunden unter der fachlichen Aufsicht und beruflichen Verantwortung des Steuerberaters tätig werden.

§ 18 – Mehrfachfunktionen

Steuerberater dürfen ihren Beruf in mehreren Funktionen (z. B. selbstständige Tätigkeit, Angestelltentätigkeit, freie Mitarbeit, Leitung einer weiteren Beratungsstelle, Geschäftsführung einer Steuerberatungsgesellschaft) ausüben, wenn hierdurch die Erfüllung ihrer Berufspflichten nicht beeinträchtigt wird.

§ 19 – Übernahme eines Mandats

Jede Maßnahme, die darauf gerichtet ist, einen anderen Steuerberater unlauter aus einem Auftrag zu verdrängen, ist berufswidrig. Unlauter ist insbesondere

– eine Abwerbung von Mandanten unter Verwendung rechtswidrig beschaffter Adressdaten,

– ein Zusammenwirken mit einem Mitarbeiter eines anderen Steuerberaters, der während seines Beschäftigungsverhältnisses Mandanten seines Arbeitgebers abwirbt,

– das Angebot, zu einer unangemessen niedrigen Vergütung tätig zu werden,
– einen anderen Steuerberater oder dessen Dienstleistungen herabzusetzen oder zu verunglimpfen.

§ 20 – Ausbildung des Berufsnachwuchses und von Steuerfachangestellten

Steuerberater sollen an der Ausbildung des Berufsnachwuchses sowie an der Ausbildung zum Steuerfachangestellten mitwirken. Steuerberater sind verpflichtet, als Ausbildende oder Ausbilder zum Beruf „Steuerfachangestellte/r" neben den gesetzlichen Vorschriften die von der Steuerberaterkammer erlassene Prüfungsordnung und sonstigen Regelungen zu beachten.

§ 21 – Verhalten bei grenzüberschreitender Tätigkeit

(1) Das Steuerberatungsgesetz und diese Berufsordnung sind auch bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten grundsätzlich zu beachten.

(2) Steuerberater werden insbesondere dann grenzüberschreitend tätig, wenn sie

1. von ihrer inländischen Niederlassung aus im Ausland tätig werden,
2. über eine ausländische weitere Beratungsstelle im Sinne des § 34 Abs. 2 StBerG im Ausland tätig werden,
3. eine überörtliche Sozietät mit Personen im Sinne des § 56 Abs. 1 oder Abs. 3 StBerG, die ihre Niederlassung im Ausland haben, eingehen,
4. ihre berufliche Niederlassung in das Ausland verlegen.

3. Teil: Besondere Berufspflichten gegenüber der Steuerberaterkammer, Behörden und Gerichten

§ 22 – Anzeigepflichten

Außer den nach § 56 Abs. 4 StBerG und §§ 48, 50 und 56 DVStB mitzuteilenden oder anzuzeigenden Tatsachen sind der Steuerberaterkammer unaufgefordert und unverzüglich anzuzeigen:

1. Anschrift des Wohnsitzes sowie dessen Änderung,
2. Telefon-, Telefax- und ähnliche Anschlüsse sowie die E-Mailadresse der beruflichen Niederlassung und weiterer Beratungsstellen sowie deren Änderung,
3. Begründung und Beendigung eines Anstellungsverhältnisses (§ 58 StBerG) durch den Arbeitnehmer sowie in den Fällen des § 58 Satz 2 Nr. 5a StBerG den Wegfall der Ausübung von Tätigkeiten nach § 33 StBerG,
4. Begründung, Änderung oder Beendigung der Beteiligung an einer Europäischen Wirtschaftlichen Interessenvereinigung (EWIV),
5. Eingehung und Beendigung eines öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses als Wahlbeamter auf Zeit oder eines öffentlich-rechtlichen Amtsverhältnisses,
6. Erwerb oder Wegfall einer weiteren Berufsqualifikation,
7. Übernahme oder Abgabe der Leitung einer Buchstelle oder der Beratungsstelle eines Lohnsteuerhilfevereins,
8. Übernahme oder Beendigung des Amts eines Vorstandsmitglieds eines Lohnsteuerhilfevereins,
9. Bestellung oder Erlöschen der Bestellung eines Prokuristen oder Handlungsbevollmächtigten einer Steuerberatungsgesellschaft.

§ 23 – Besondere Pflichten gegenüber Gerichten und Behörden

(1) Steuerberater haben ordnungsgemäße Zustellungen entgegenzunehmen und das Empfangsbekenntnis mit Datum und Unterschrift zu versehen und unverzüglich zurückzusenden.

(2) Originalunterlagen von Gerichten und Behörden, die Steuerberatern zur Einsichtnahme überlassen sind, dürfen nur an Mitarbeiter des Steuerberaters ausgehändigt werden. Die Unterlagen sind sorgfältig zu verwahren und unverzüglich zurückzugeben.

(3) Bei der Ablichtung oder sonstigen Vervielfältigungen von Unterlagen von Gerichten und Behörden haben Steuerberater sicherzustellen, dass Unbefugte keine Kenntnis nehmen.

(4) Soweit das Akteneinsichtsrecht durch gesetzliche Bestimmungen oder eine in zulässiger Weise ergangene Anordnung der die Akten aushändigenden Stelle beschränkt ist, haben Steuerberater auch bei der Vermittlung des Akteninhalts an ihre Auftraggeber oder andere Personen diese Beschränkungen zu beachten.

4. Teil: Besondere Berufspflichten bei beruflicher Zusammenarbeit

§ 24 – Grundsätze der Steuerberatungsgesellschaft

(1) Steuerberatungsgesellschaften stehen Steuerberatern zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen zur Verfügung.

(2) Die Bezeichnung „Steuerberatungsgesellschaft" ist ungekürzt und ungebrochen zu führen. Wortverbindungen, wie z. B. „Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft" oder „Steuerberatungs- und Treuhandgesellschaft", sind unzulässig.

(3) Die Namen ausgeschiedener Gesellschafter dürfen weitergeführt werden. Das gilt nicht, wenn dadurch das Ansehen des Berufs gefährdet wird.

(4) Die Bezeichnung „Steuerberatungsgesellschaft" darf nur einmal geführt werden. Die Verbindung der Bezeichnung „Steuerberatungsgesellschaft" mit dem Rechtsformzusatz „mbH" ist zulässig.

§ 25 – Verantwortliche Führung, Geschäftsführung und Vertretung der Steuerberatungsgesellschaft

(1) Kann bei der Willensbildung im Vorstand, der Geschäftsführung, unter den persönlich haftenden Gesellschaftern oder den Partnern im Sinne des PartGG keine Einigung erzielt werden, sind die Stimmen der Steuerberater ausschlaggebend.

(2) Eine Steuerberatungsgesellschaft wird vertreten durch einen zur Alleinvertretung oder zur Einzelvertretung berechtigten Steuerberater, durch mehrere zur gemeinschaftlichen Vertretung berechtigte Steuerberater oder durch einen Steuerberater mit dem Recht zur gemeinschaftlichen Vertretung mit einem Vorstandsmitglied, einem Geschäftsführer, einem vertretungsberechtigten persönlich haftenden Gesellschafter oder Partner im Sinne des PartGG, der nicht Steuerberater ist; im letzten Fall muss durch Regelungen im Innenverhältnis gewährleistet sein, dass bei der Willensbildung innerhalb der Geschäftsführung die Stimmen der Steuerberater ausschlaggebend sind. Dies ist der zuständigen Steuerberaterkammer unverzüglich unter Vorlage geeigneter Unterlagen nachzuweisen; Änderungen der Regelungen sind vor ihrem Wirksamwerden anzuzeigen.

(3) Andere Personen als Steuerberater oder Steuerberatungsgesellschaften dürfen eine Steuerberatungsgesellschaft nicht allein vertreten. Haben andere Personen als Steuerberater Einzelvertretungsbefugnis, muss deren Geschäftsführungsbefugnis durch Regelungen im Innenverhältnis so beschränkt sein, dass die ver-

antwortliche Führung der Gesellschaft durch Steuerberater gewährleistet ist. Absatz 2 Satz 2 gilt entsprechend.

(4) Neben Steuerberatern darf Prokura grundsätzlich nur Personen im Sinne des § 50 Abs. 2 StBerG erteilt werden. Wird in Ausnahmefällen anderen Personen Prokura erteilt, so muss im Innenverhältnis eine Vertretung in Steuersachen ausgeschlossen sein; im Übrigen ist nur eine Gesamtvertretung in Gemeinschaft mit einem Steuerberater zulässig. Absatz 2 Satz 2 gilt entsprechend.

(5) Für die Erteilung einer Generalvollmacht gilt Absatz 4 entsprechend. Eine Handlungsvollmacht zur Hilfeleistung in Steuersachen darf nur an die in § 3 StBerG genannten natürlichen Personen erteilt werden; eine Handlungsvollmacht, die zum Betrieb einer Steuerberatungsgesellschaft berechtigt (§ 54 Abs. 1 Satz 1, 1. Alternative HGB), ist unzulässig.

(6) Abweichend von Absatz 2 kann bei Steuerberatungsgesellschaften, die zugleich Wirtschaftsprüfungsgesellschaften oder Buchprüfungsgesellschaften sind, ein Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer, der nicht Steuerberater ist, zur Einzelvertretung zugelassen werden, wenn auch einem Steuerberater, der nicht Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer ist, Einzelvertretung zusteht.

§ 26 – Beendigung eines beruflichen Zusammenschlusses

(1) Bei Auflösung einer Sozietät oder Ausscheiden eines Sozius haben die Sozien, soweit nicht andere vertragliche oder gesetzliche Regelungen bestehen, jeden Auftraggeber darüber zu befragen, welcher Steuerberater künftig das Mandat erhalten soll. Wenn sich die bisherigen Sozien über die Art der Befragung nicht einigen, hat die Befragung in einem gemeinsamen Rundschreiben zu erfolgen. Kommt eine Verständigung der bisherigen Sozien über ein solches Rundschreiben nicht zustande und scheitert auch ein Vermittlungsversuch der Steuerberaterkammer, darf jeder der bisherigen Sozien von sich aus durch ein sachlich gehaltenes Schreiben einseitig die Entscheidung der Auftraggeber einholen.

(2) Dies gilt entsprechend für Partnerschaftsgesellschaften im Sinne des § 56 Abs. 1 StBerG und bei der Auflösung/Liquidation von Steuerberatungsgesellschaften.

§ 27 – Tätigkeit als Leiter von Buchstellen oder von Beratungsstellen von Lohnsteuerhilfevereinen

(1) Steuerberater, die nach § 58 Satz 2 Nr. 1 und 2 StBerG als Leiter von Einrichtungen nach § 4 Nr. 3 StBerG oder als Leiter von

Buchstellen von Einrichtungen nach § 4 Nr. 6, 7 und 8 StBerG tätig werden, haben darauf zu achten, dass bei der Hilfeleistung in Steuersachen die in § 4 StBerG gezogenen Grenzen nicht überschritten werden.

(2) Steuerberater, die nach § 58 Satz 2 Nr. 2 StBerG als Leiter für einen Lohnsteuerhilfeverein tätig werden, haben dafür zu sorgen, dass bei der Hilfeleistung in Lohnsteuersachen die in § 4 Nr. 11 StBerG gezogenen Grenzen und die in § 26 StBerG festgelegten Pflichten beachtet werden. Entsprechendes gilt für den Fall, dass sie Mitglied eines Gremiums sind, das mit der Überwachung des Vorstandes beauftragt ist.

(3) Steuerberater, die eine Buchstelle leiten, dürfen nicht dulden, dass direkt oder indirekt in unzulässiger Weise für die Buchstelle geworben wird.

(4) Steuerberater, die Mitglied des Vorstandes eines Lohnsteuerhilfevereins oder Leiter der Beratungsstelle eines Lohnsteuerhilfevereins sind, dürfen nicht dulden, dass direkt oder indirekt in unzulässiger Weise für den Lohnsteuerhilfeverein geworben wird.

5. Teil: Besondere Berufspflichten bei Praxisübertragung, Praxiseinbringung und Praxisverpachtung

§ 28 – Praxisübertragung, Praxiseinbringung und Praxisverpachtung

(1) Die Übertragung einer Praxis oder eines Teiles einer Praxis gegen Entgelt ist zulässig.

(2) Die Pflicht zur Verschwiegenheit (§ 5) ist bei der Übertragung der Praxis in besonderer Weise zu beachten. Unterlagen zur Praxiswertermittlung dürfen keine Rückschlüsse auf die Auftraggeber zulassen. Den Auftraggeber betreffende Akten und Unterlagen dürfen nur nach seiner Einwilligung übergeben werden.

(3) Die Beteiligten sollen den Übertragungsvertrag vor Abschluss der Berufskammer vorlegen.

(4) Bei der Einbringung einer Einzelpraxis in eine Sozietät, eine Partnerschaftsgesellschaft oder eine Steuerberatungsgesellschaft sowie beim Abschluss eines Pachtvertrags gelten die Absätze 1 bis 3 sinngemäß.

6. Teil: Schlussvorschriften

§ 29 – Fachberaterordnung

(1) Die Fachberaterordnung regelt auf der Grundlage des § 86 Abs. 4 Nr. 11 StBerG die zugelassenen Fachberaterbezeichnungen, die Voraussetzungen für die Verleihung der Fachberaterbezeichnungen und das Verfahren einschließlich der Rücknahme und des Widerrufs der Verleihung der Fachberaterbezeichnung.

(2) Die Fachberaterordnung ist Teil dieser Berufsordnung.

§ 30 – Anwendungsbereich

(1) Die Berufsordnung gilt für Steuerberater und Steuerberaterinnen, Steuerbevollmächtigte, Steuerberatungsgesellschaften und Mitglieder nach § 74 Abs. 2 StBerG sowie Personen nach § 3a StBerG. In der Berufsordnung wird für alle vorgenannten Mitglieder der Steuerberaterkammern und Personen nach § 3a StBerG der Begriff „Steuerberater“ verwendet.

(2) Auf Steuerberatungsgesellschaften finden die Vorschriften insoweit Anwendung, als sich aus der Rechtsform keine Besonderheiten ergeben.

3.1.1 Fachberaterordnung

in der Fassung vom 28. März 2007 (DStR 2007, S. 1274), zuletzt geändert durch Beschluss der Satzungsversammlung vom 8. September 2010 (DStR 2010, S. 2663)

Inhaltsübersicht

Erster Teil

Fachberater

Erster Abschnitt: Fachgebiete

§ 1 Zugelassene Fachberaterbezeichnungen

Zweiter Abschnitt: Voraussetzungen für die Verleihung

§ 2 Besondere Kenntnisse und Erfahrungen
§ 3 Anforderungen an die beratende Tätigkeit
§ 4 Erwerb der besonderen theoretischen Kenntnisse
§ 5 Erwerb der besonderen praktischen Erfahrungen
§ 6 Schriftliche Leistungskontrollen
§ 7 Nachweise durch Unterlagen
§ 8 Fachgespräch
§ 9 Fortbildung
§ 10 Nachzuweisende besondere Kenntnisse

Zweiter Teil

Verfahrensordnung

§ 11 Zusammensetzung der Fachausschüsse
§ 12 Gemeinsame Ausschüsse
§ 13 Berufung der Ausschussmitglieder
§ 14 Vorzeitiges Ausscheiden aus dem Ausschuss
§ 15 Entschädigung
§ 16 Antragstellung
§ 17 Mitwirkungsverbote
§ 18 Weiteres Verfahren
§ 19 Verleihung, Rücknahme und Widerruf

3.1.1 Fachberaterordnung

Erster Teil

Fachberater

Erster Abschnitt: Fachgebiete

§ 1 Zugelassene Fachberaterbezeichnungen

Fachberaterbezeichnungen können als Bezeichnung zum Hinweis auf besondere Kenntnisse bestimmter Steuerrechtsgebiete im Sinne von § 86 Abs. 4 Nr. 11 StBerG verliehen werden. Die Bezeichnung ist wie folgt zu führen:

– „Fachberater/in für Internationales Steuerrecht“

– „Fachberater/in für Zölle und Verbrauchsteuern“.

Sie darf nur zusammen mit der Berufsbezeichnung „Steuerberater/in“ oder „Steuerbevollmächtigte/r“ geführt werden.

Zweiter Abschnitt: Voraussetzungen für die Verleihung

§ 2 Besondere Kenntnisse und Erfahrungen

(1) Für die Verleihung einer Fachberaterbezeichnung hat der/die Antragsteller/in nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen besondere theoretische Kenntnisse und besondere praktische Erfahrungen nachzuweisen.

(2) Besondere theoretische Kenntnisse und besondere praktische Erfahrungen liegen vor, wenn diese auf dem Fachgebiet erheblich das Maß dessen übersteigen, das üblicherweise durch die berufliche Ausbildung und praktische Erfahrung im Beruf vermittelt wird.

(3) Die besonderen theoretischen Kenntnisse müssen die verfassungs- und europarechtlichen Bezüge des Fachgebiets umfassen.

§ 3 Anforderungen an die beratende Tätigkeit

Voraussetzung für die Verleihung einer Fachberaterbezeichnung ist, dass der Antragsteller seit mindestens drei Jahren als Steuerberater oder als Steuerbevollmächtigter bestellt ist.

§ 4 Erwerb der besonderen theoretischen Kenntnisse

(1) Der Erwerb besonderer theoretischer Kenntnisse setzt in der Regel voraus, dass der Antragsteller an einem auf die Fachberaterbezeichnung vorbereitenden beraterspezifischen Lehrgang teilgenommen hat, der alle relevanten Bereiche des Fachgebiets umfasst. Die Gesamtdauer des Lehrgangs muss, Leistungskontrollen nicht eingerechnet, mindestens 120 Zeitstunden betragen.

Der Lehrgangsveranstalter muss sich von der Steuerberaterkammer, in deren Bezirk er seinen Sitz hat, vor Beginn des Lehrgangs bestätigen lassen, dass der Lehrgang zur Vermittlung der besonderen theoretischen Kenntnisse geeignet ist.

(2) Wird der Antrag auf Verleihung der Fachberaterbezeichnung nicht innerhalb eines Jahres nach erfolgreichem Abschluss des Lehrgangs gestellt, ist ab dem Jahr, das auf die Lehrgangsbeendigung folgt, Fortbildung in Art und Umfang von § 9 nachzuweisen.

(3) Außerhalb eines Lehrgangs erworbene besondere theoretische Kenntnisse müssen mit dem im jeweiligen Fachlehrgang zu vermittelnden Wissen deckungsgleich sein. Soweit die theoretischen Kenntnisse außerhalb eines Lehrgangs durch eine Tätigkeit als Dozent erlangt wurden, muss diese Dozententätigkeit auf die Aus- und Fortbildung von Steuerberatern gerichtet gewesen sein.

§ 5 Erwerb der besonderen praktischen Erfahrungen

(1) Der Erwerb besonderer praktischer Erfahrungen setzt voraus, dass der Antragsteller innerhalb der letzten drei Jahre vor der Antragstellung im Fachgebiet als Steuerberater persönlich und eigenverantwortlich bearbeitet hat:

a) Internationales Steuerrecht: mindestens 30 Fälle

b) Zölle und Verbrauchsteuern: mindestens 30 Fälle

(2) Der Zeitraum des Absatzes 1 verlängert sich um

a) Zeiten eines Beschäftigungsverbots nach den Mutterschutzvorschriften;

b) Zeiten der Inanspruchnahme von Elternzeit;

c) Zeiten, in denen der Antragsteller aufgrund eines besonderen Härtefalls in seiner Tätigkeit als Steuerberater eingeschränkt war. Härtefälle sind auf Antrag und bei entsprechendem Nachweis zu berücksichtigen.

Eine Verlängerung ist auf 36 Monate beschränkt.

(3) Bedeutung, Umfang und Schwierigkeit einzelner Fälle können zu einer höheren oder niedrigeren Gewichtung führen.

§ 6 Schriftliche Leistungskontrollen

Der Antragsteller muss sich für den „Fachberater für Internationales Steuerrecht“ und für den „Fachberater für Zölle und Verbrauchsteuern“ jeweils mindestens drei schriftlichen Leistungskontrollen (Aufsichtsarbeiten) aus verschiedenen Bereichen des Lehrgangs erfolgreich unterzogen haben. Die schriftlichen Leistungskontrollen dauern jeweils mindestens vier Zeitstunden.

§ 7 Nachweise durch Unterlagen

(1) Zur Prüfung der Voraussetzungen nach § 4 sind der Steuerberaterkammer Zeugnisse, Bescheinigungen oder andere geeignete Unterlagen vorzulegen.

(2) Soweit besondere theoretische Kenntnisse durch eine erfolgreiche Lehrgangsteilnahme (§§ 4, 6) dargelegt werden sollen, hat der Antragsteller Zeugnisse des Lehrgangsveranstalters der Steuerberaterkammer vorzulegen, die zusammen folgende Nachweise umfassen müssen:

a) dass die Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 erfüllt sind,
b) dass, wann und von wem im Lehrgang alle das Fachgebiet betreffenden Bereiche unterrichtet worden sind,
c) die Aufsichtsarbeiten und ihre Bewertungen.

(3) Zur Prüfung der Voraussetzungen nach § 5 sind Falllisten der Steuerberaterkammer vorzulegen, die regelmäßig folgende Angaben enthalten müssen: Gegenstand, Zeitraum, Art und Umfang der Tätigkeit, Stand der Beratungsangelegenheit. Ferner sind auf Verlangen des Fachausschusses anonymisierte Arbeitsproben vorzulegen.

§ 8 Fachgespräch

(1) Zum Nachweis der besonderen theoretischen Kenntnisse oder der praktischen Erfahrungen führt der Ausschuss ein Fachgespräch mit dem Antragsteller. Er kann davon absehen, wenn er seine Stellungnahme gegenüber dem Vorstand hinsichtlich der besonderen theoretischen Kenntnisse oder der besonderen praktischen Erfahrungen nach dem Gesamteindruck der vorgelegten Zeugnisse und schriftlichen Unterlagen auch ohne ein Fachgespräch abgeben kann.

(2) Bei der Ladung zum Fachgespräch sind Hinweise auf die Bereiche zu geben, die Gegenstand des Fachgesprächs sein werden. Die Fragen sollen sich an in diesen Bereichen in der Praxis überwiegend vorkommenden Fällen ausrichten. Die auf den einzelnen Antragsteller entfallende Befragungszeit soll nicht weniger als 45 und nicht mehr als 60 Minuten betragen. Über das Fachgespräch ist ein Inhaltsprotokoll zu führen.

§ 9 Fortbildung

Wer eine Fachberaterbezeichnung führt, muss nach Verleihung der Fachberaterbezeichnung in jedem Kalenderjahr auf diesem Gebiet wissenschaftlich publizieren oder mindestens an einer der Fachberaterbezeichnung entsprechenden Fortbildungsveranstaltung dozierend oder hörend teilnehmen. Die Gesamtdauer der Fortbildung darf zehn Zeitstunden nicht unterschreiten. Dies ist der Steuerberaterkammer unaufgefordert bis zum 31. März des Folgejahres nachzuweisen.

§ 10 Nachzuweisende besondere Kenntnisse

Die nachzuweisenden besonderen Kenntnisse ergeben sich aus den Anlagen 1 und 2 zur Fachberaterordnung.

Zweiter Teil

Verfahrensordnung

§ 11 Zusammensetzung der Fachausschüsse

(1) Der Vorstand der Steuerberaterkammer bildet für jedes Fachgebiet mindestens einen Ausschuss und beruft dessen Mitglieder sowie die entsprechende Anzahl stellvertretender Mitglieder.

(2) Bilden mehrere Steuerberaterkammern gemeinsame Ausschüsse, so soll jede Steuerberaterkammer in jedem Ausschuss mit mindestens einem Mitglied vertreten sein.

(3) Jeder Ausschuss besteht aus mindestens drei Mitgliedern.

(4) Der Ausschuss wählt aus seinen Mitgliedern den Vorsitzenden, einen stellvertretenden Vorsitzenden und einen Schriftführer.

(5) Der Vorsitzende des Ausschusses stellt den Vertretungsfall fest.

(6) Der Ausschuss gibt sich eine Geschäftsordnung, die insbesondere das Verfahren zur Berufung von Berichterstattern und das Abstimmungsverfahren regelt.

§ 12 Gemeinsame Ausschüsse

Wollen mehrere Steuerberaterkammern gemeinsame Ausschüsse bilden, so ist hierüber eine schriftliche, von den Präsidenten der Kammern zu unterzeichnende Vereinbarung zu treffen. Die Vereinbarung ist nach Maßgabe der Geschäftsordnung oder Satzung der jeweiligen Steuerberaterkammer zu veröffentlichen. In der Vereinbarung sind mindestens zu regeln:

a) Fachgebiete, für die gemeinsame Ausschüsse gebildet werden.
b) Anzahl der Mitglieder der Ausschüsse sowie deren Stellvertreter.
c) Zuständigkeit für die Bestimmung der Mitglieder, deren Stellvertreter und des Vorsitzenden.
d) Anstelle der gemeinsamen Berufung der Ausschussmitglieder und des Vorsitzenden kann die Vereinbarung auch einer der vertragsschließenden Kammern die Zuständigkeit für die Berufung der Mitglieder und des Vorsitzenden in alleiniger Verantwortung zuweisen.
e) Bezeichnung derjenigen Kammer, deren Geschäftsstelle die Geschäftsführung des Ausschusses übernimmt.
f) Bestimmungen über die Entschädigung der Ausschussmitglieder.
g) Bestimmungen über das Recht, die Vereinbarung zu kündigen.

§ 13 Berufung der Ausschussmitglieder

(1) Zum Mitglied des Ausschusses kann nur berufen werden, wer Mitglied der Steuerberaterkammer ist und den Beruf eines Steuerberaters seit mindestens fünf Jahren ohne Unterbrechung ausübt.

(2) Zum Mitglied oder stellvertretenden Mitglied eines Ausschusses soll in der Regel nur berufen werden, wer berechtigt ist, die Fachberaterbezeichnung für das jeweilige Fachgebiet zu führen.

(3) Die Steuerberaterkammer beruft die Mitglieder des Ausschusses grundsätzlich für vier Jahre. Scheidet ein Mitglied oder stellvertretendes Mitglied vorzeitig aus, erfolgt eine Neuberufung für die restliche Dauer der Amtszeit des Ausgeschiedenen.

(4) Zum Mitglied des Ausschusses kann ein Steuerberater nicht berufen werden, gegen den

1. ein berufsgerichtliches Verfahren eingeleitet oder ein Berufs- oder Vertretungsverbot verhängt worden ist;
2. die öffentliche Klage wegen einer Straftat, welche die Unfähigkeit zur Bekleidung öffentlicher Ämter zur Folge haben kann, erhoben ist;
3. in den letzten fünf Jahren ein Verweis oder eine Geldbuße oder in den letzten zehn Jahren ein Vertretungsverbot verhängt oder in den letzten 15 Jahren auf einen Ausschluss aus dem Beruf erkannt worden ist.

§ 14 Vorzeitiges Ausscheiden aus dem Ausschuss

Ein Mitglied scheidet aus dem Ausschuss aus, wenn es

1. nicht mehr Mitglied der Kammer ist oder seine Wählbarkeit aus den in § 13 Abs. 4 angegebenen Gründen verloren hat;
2. das Amt niederlegt;
3. vom Vorstand der Kammer, für die es berufen ist, abberufen wird.

§ 15 Entschädigung

Mitglieder und stellvertretende Mitglieder des Ausschusses können von ihrer Steuerberaterkammer eine Aufwandsentschädigung erhalten.

§ 16 Antragstellung

(1) Der Antrag, die Führung einer Fachberaterbezeichnung zu gestatten, ist bei der Steuerberaterkammer einzureichen, der der Antragsteller angehört.

(2) Dem Antrag sind die nach § 7 erforderlichen Unterlagen beizufügen.

(3) Die Steuerberaterkammer hat dem Antragsteller auf Antrag die Zusammensetzung des Ausschusses sowie deren Änderung schriftlich mitzuteilen.

§ 17 Mitwirkungsverbote

(1) Für die Ausschließung und die Ablehnung eines Ausschussmitglieds durch den Antragsteller gelten die §§ 41 Nr. 2, 2a und 3, 42 Abs. 1 und 2 Zivilprozessordnung entsprechend. Ein Ausschussmitglied ist darüber hinaus von der Mitwirkung ausgeschlossen, wenn es mit dem Antragsteller in Sozietät oder zur gemeinschaftlichen Berufsausübung in sonstiger Weise oder zu einer Bürogemeinschaft verbunden ist oder in den letzten fünf Jahren vor Antragstellung war. Ausgeschlossen ist auch, wer an Bewertungen nach § 7 Abs. 2c beteiligt war.

(2) Ein Ablehnungsgesuch ist innerhalb von zwei Wochen nach Zugang der Mitteilung über die Zusammensetzung des Ausschusses geltend zu machen, im weiteren Verfahren unverzüglich nach Kenntnis des Ablehnungsgrundes.

(3) Der Vorstand oder die zuständige Abteilung der Steuerberaterkammer entscheidet über das Ablehnungsgesuch sowie die Berechtigung einer Selbstablehnung nach Anhörung des Ausschussmitgliedes und des Antragstellers. Die Entscheidung ist unanfechtbar.

§ 18 Weiteres Verfahren

(1) Der Vorsitzende prüft die Vollständigkeit der ihm von der Steuerberaterkammer zugegangenen Antragsunterlagen.

(2) Im schriftlichen Verfahren gibt der Berichterstatter nach formeller und inhaltlicher Prüfung der Nachweise eine begründete Stellungnahme darüber ab, ob der Antragsteller die besonderen theoretischen Kenntnisse und praktischen Erfahrungen nachgewiesen hat, ob ein Fachgespräch entbehrlich ist oder ob er weitere Nachweise für erforderlich hält. Die Stellungnahme des Berichterstatters ist den anderen Ausschussmitgliedern und anschließend dem Vorsitzenden jeweils zur Abgabe einer schriftlichen Stellungnahme zuzuleiten; Abs. 4 gilt entsprechend.

(3) Bei mündlicher Beratung ist ein Inhaltsprotokoll zu führen, das die Voten der Ausschussmitglieder und deren wesentliche Begründung wiedergibt.

(4) Gewichtet der Ausschuss Fälle zu Ungunsten des Antragstellers, hat er dem Antragsteller Gelegenheit zu geben, Fälle nachzumelden. Im Übrigen kann er dem Antragsteller zur ergänzenden Antragsbegründung Auflagen erteilen. Meldet der Antragsteller innerhalb einer angemessenen Ausschlussfrist keine Fälle

nach oder erfüllt er die Auflagen nicht, kann der Ausschuss seine Stellungnahme nach Aktenlage abgeben. Auf diese Rechtsfolge ist der Antragsteller bei der Fristsetzung hinzuweisen.

(5) Der Vorsitzende lädt den Antragsteller unter Beachtung des § 8 Abs. 2 mit einer Frist von mindestens einem Monat zum Fachgespräch.

(6) Das Fachgespräch ist nicht öffentlich. Geschäftsführer, Mitglieder des Vorstandes und des Präsidiums der Steuerberaterkammer sowie stellvertretende Ausschussmitglieder können am Fachgespräch und der Beratung als Zuhörer teilnehmen. Geschäftsführer der Steuerberaterkammer sind zur Teilnahme an den Sitzungen des Ausschusses verpflichtet, wenn der Vorsitzende des Prüfungsausschusses dies nach vorheriger Terminabsprache verlangt.

(7) Versäumt der Antragsteller zwei Termine für das Fachgespräch, zu dem ordnungsgemäß geladen ist, ohne ausreichende Entschuldigung, entscheidet der Ausschuss nach Lage der Akten.

(8) Der Ausschuss beschließt über seine abschließende Stellungnahme mit der Mehrheit seiner Stimmen. Bei Stimmengleichheit entscheidet die Stimme des Vorsitzenden.

(9) Der Vorsitzende gibt die abschließende Stellungnahme des Ausschusses der zuständigen Steuerberaterkammer schriftlich bekannt. Auf Aufforderung des Vorstandes hat der Vorsitzende oder sein Stellvertreter die Stellungnahme zu erläutern.

(10) Für das Verfahren werden Verwaltungsgebühren nach § 79 Abs. 2 StBerG erhoben.

§ 19 Verleihung, Rücknahme und Widerruf

(1) Zuständig für die Verleihung der Fachberaterbezeichnung ist die Steuerberaterkammer, welcher der Steuerberater im Zeitpunkt dieser Entscheidung angehört.

(2) Zuständig für die Rücknahme und den Widerruf der Verleihung ist die Steuerberaterkammer, welcher der Steuerberater im Zeitpunkt dieser Entscheidung angehört. Die Voraussetzung für das Führen der Fachberaterbezeichnung entfallt, wenn die vorgeschriebene Fortbildung unterlassen wird. In diesem Fall kann die zuständige Steuerberaterkammer die Verleihung der Fachberaterbezeichnung widerrufen.

(3) Die Rücknahme und der Widerruf sind nur innerhalb eines Jahres seit Kenntnis der Steuerberaterkammer von den sie rechtfertigenden Tatsachen zulässig.

(4) Vor der Entscheidung ist der Steuerberater zu hören. Der Bescheid ist zu begründen. Er ist dem Steuerberater zuzustellen.

Anlage 1

Nachzuweisende besondere Kenntnisse im Internationalen Steuerrecht

A. Internationales Steuerrecht

1. Außensteuerrecht (Nationales)
2. Recht der Doppelbesteuerung
3. Internationale Bezüge des Umwandlungssteuerrechts
4. Grundzüge der systematischen Grundstrukturen ausländischer Steuerrechtsordnungen
5. Grundsätze internationaler Einkünftezuordnung, soweit nicht in einem anderen Punkt erfasst
6. Besteuerung von Steuerausländern in Deutschland (beschränkt Steuerpflichtige)
7. Besteuerung inländischer Steuerpflichtiger im Ausland, insbesondere Strukturierung von Auslandsinvestitionen
8. Grenzüberschreitende Arbeitnehmerbesteuerung
9. Steuerplanungstechniken
10. Internationales Erbschaftsteuerrecht und ggf. Vermögensteuerrecht
11. Verrechnungspreise einschließlich der Dokumentationspflichten
12. Verfahrensrechtliche Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

B. Steuerrechtliche Bezüge des Europarechts

1. Grundzüge des EGV, insbesondere die Grundfreiheiten, soweit sie für das Europäische und Internationale Steuerrecht relevant sind
2. EU-Steuerrecht, insbesondere die EU-Richtlinien

Gegenstand ist nicht die Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt sowie anderer ausländischer Staaten.

Anlage 2

Nachzuweisende besondere Kenntnisse im Bereich der Zölle und Verbrauchsteuern

A. Zölle

1. Grundlagen des Zollrechts
2. Einfuhrabfertigung und freier Verkehr, Zolltarifrecht
3. Zollwertrecht
4. Warenursprungs- und Präferenzrecht
5. Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung, einschließlich externes Versandverfahren
6. Elektronische Zollabwicklung unter ATLAS, Ausfuhrverfahren
7. Zollschuldrecht, Rechtsschutz und Billigkeitsmaßnahmen
8. Straf- und Bußgeldsachen im Bereich Zölle und Verbrauchsteuern
9. Zoll- und (Einfuhr-)Umsatzsteuer
10. Marktordnungsrecht
11. Außenwirtschaftsrecht
12. Außenwirtschafts-Straftaten und Ordnungswidrigkeiten
13. Besonderheiten des Abgabenrechts

B. Verbrauchsteuer- und Monopolrecht

1. Rechtsquellen
2. Wesen der Verbrauchsteuern
3. Art und Besonderheiten der jeweiligen Verbrauchsteuer
4. Besondere verfahrensrechtliche Vorschriften einzelner Verbrauchsteuern, z. B. bezüglich der Buchführungs- und Anmeldepflichten
5. Europarechtliche und internationale Fragestellungen im Zusammenhang mit den Verbrauchsteuern
6. Rechtsprechung

3.2.1 Berufsqualifikationen und Ethik der Steuerberater in Europa

Verabschiedet von der Generalversammlung der Confédération Fiscale Européenne am 13. September 1991 in Zürich und geändert durch Beschluss des Rates am 29. April 2005 in Brüssel.

Präambel

Die Besteuerung ist in ihren vielfältigen Erscheinungsformen für das Wirtschaftsleben, aber auch für die meisten Privatpersonen von besonderer Bedeutung. Es ist daher für die Erhaltung und Sicherung gesunder finanzieller Grundlagen notwendig, dass für Unternehmen und Einzelpersonen fachkundig und gewissenhaft Steuerberatung geleistet wird.

Steuerberatung umfasst die Vorbereitung und die Abgabe von Steuererklärungen, die Beratung bei der Steuergestaltung, die Vertretung und Verteidigung des Steuerpflichtigen vor Behörden und Gerichten und die Versorgung mit allgemeiner Beratung in steuerlichen und verwandten Gebieten. Der Begriff der Steuerberatung kann entsprechend den nationalen Regelungen enger oder weiter gefasst sein.

Die Interessen der Mandanten und der Steuerbehörden erfordern es, dass diejenigen, die Steuerberatung gegen Gebühr leisten, entsprechend qualifiziert sind, ihren Beruf unabhängig ausüben, die persönliche Verantwortung für ihre Tätigkeiten übernehmen, in Bezug auf die ihnen anvertrauten Tatsachen ihrer Mandanten verschwiegen sind und deren berechtigte Interessen wahrnehmen.

Grundsätze

In Verfolgung der o. g. Forderungen setzt sich die C.F.E. für die Schaffung eines Freien Berufes „Steuerberater“ in Europa ein, der von der Verwaltung und der Öffentlichkeit voll anerkannt wird. Solch ein anerkannter und straff organisierter Beruf bietet die beste Gewähr für den Schutz der Steuerpflichtigen, für Steuerberater in Ausübung ihres Berufes und für die Allgemeinheit, unter Wahrung der gesetzlichen Vorschriften. Die C.F.E. setzt sich dafür ein, die Rechte der Steuerpflichtigen zu stärken und die Hindernisse für die internationale Zusammenarbeit und die internationalen Wirtschaftsbeziehungen soweit wie möglich zu beseitigen.

3.2.1 Europ BGr

Als Vereinigung der Organisationen der Steuerberater in den europäischen Ländern empfiehlt die C.F.E. daher ihren Mitgliedsorganisationen, für ihre Mitglieder die nachstehenden Grundsätze festzulegen. Zum Schutz der Interessen der Steuerzahler, zur Verbesserung der Beziehungen zu den Finanzbehörden und zur Verbesserung der fachlichen Leistungen empfiehlt die C.F.E. ferner den Regierungen der europäischen Länder, dass sie die Einhaltung dieser Grundsätze von allen Personen verlangen, die zur Steuerberatung befugt sind.

Zugangsbedingungen zu den Mitgliedsorganisationen

1. Die Mitgliedsorganisationen der C.F.E. setzen sich dafür ein, dass nur Personen als Mitglieder der Mitgliedsorganisationen zugelassen werden, die folgende Voraussetzungen erfüllen:
   a) eine einschlägige theoretische Vorbildung auf Hochschulabschluss- oder vergleichbarem Niveau;
   b) eine praktische Ausbildung von mindestens drei Jahren in der Steuerberatung;
   c) eine erfolgreich abgeschlossene staatliche oder staatlich anerkannte Prüfung, die den Nachweis theoretischer und praktischer Kenntnisse auf dem Gebiet des Steuerwesens zum Gegenstand hat, oder die Prüfung durch eine Mitgliedsorganisation.

Ausnahmen von den oben genannten Voraussetzungen können von den Mitgliedsorganisationen gemacht werden, wenn dadurch die o. g. Grundsätze der Ausbildung nicht beeinträchtigt werden.

2. Die Prüfung soll sich auf das nationale Recht unter Berücksichtigung des Rechts der Europäischen Gemeinschaft, insbesondere auf folgende Gebiete erstrecken:
   a) Steuerrecht, insbesondere Steuern vom Einkommen, Vermögen und Umsatz
   b) Volkswirtschafts- und Betriebswirtschaftslehre
   c) Grundsätze des Rechnungswesens
   d) Wirtschaftsrecht
   e) Steuerliches Verfahrensrecht
   f) Berufspflichten und Ethik
3. Vor der endgültigen Zulassung zur Steuerberatung ist schriftlich zu versichern, dass die Berufspflichten und die ethischen Regeln eingehalten werden.

Berufliches Verhalten

Von einem Steuerberater wird erwartet, dass er sich stets so verhält, wie dies dem Ansehen des Berufes und den Grundsätzen seiner Organisation entspricht. Es gelten insbesondere folgende Grundsätze:

1. Unabhängigkeit

Bei der Erfüllung der Aufgaben hat der Steuerberater persönliche und berufliche Unabhängigkeit zu wahren. Dies gilt sowohl bei der Vertretung eines Mandanten als auch bei dem Ausgleich widerstreitender Interessen zwischen ihm, den Mandanten, den Finanzbehörden und anderen Parteien.

2. a) Eigenverantwortlichkeit

Der Beruf ist eigenverantwortlich auszuüben. Bei der Beschäftigung von Mitarbeitern ist zu berücksichtigen, dass der Steuerberater selbst die volle Verantwortung für die Arbeitsergebnisse trägt.

Wenn die Steuerberatung durch Gesellschaften ausgeübt wird, müssen diese von Steuerberatern verantwortlich geführt und beaufsichtigt werden. Erstreckt sich der Zweck der Gesellschaft auch auf andere berufliche Leistungen, so müssen für die Steuerberatung ein oder mehrere Steuerberater verantwortlich sein.

b) Haftung

Das Haftungsrisiko des Steuerberaters für Schäden, die durch Fahrlässigkeit in der Berufsausübung oder andere einklagbare Ansprüche ähnlicher Natur verursacht werden, ist durch eine ausreichende Berufshaftpflichtversicherung abzudecken.

3. Sorgfalt und Gewissenhaftigkeit

Bei der Ausübung des Berufs sind die geltenden Rechtsvorschriften sowie die fachlichen Regeln zu beachten.

Dieser Grundsatz fordert Unabhängigkeit in der Berufsausübung und insbesondere Objektivität bei der Beurteilung eines Falles. Ähnlich große Sorgfalt ist zu verwenden auf den Umgang mit anvertrautem Geld und Vermögenswerten; fremde Vermögenswerte sind von den eigenen getrennt zu verwalten. Vor der Annahme eines Auftrages hat der Steuerberater sorgfältig und gewissenhaft zu prüfen, ob er in der Lage ist, den Auftrag pflichtgemäß und sachverständig durchzuführen.

3.2.1 Europ BGr

4. Verschwiegenheit

Die Pflicht zur Verschwiegenheit erstreckt sich ohne zeitliche Begrenzung auf alles, was dem Steuerberater in Ausübung des Berufs oder bei Gelegenheit der Berufstätigkeit von seinem Mandanten anvertraut und was ihm über diesen bekannt geworden ist. Auf die Einhaltung der Verschwiegenheitspflicht sind die Mitarbeiter zu verpflichten. Die Pflicht zur Verschwiegenheit umfasst auch das Verbot der unbefugten Verwertung von Geschäfts- und Betriebsgeheimnissen.

5. Vereinbare und unvereinbare Tätigkeiten

Mit der Ausübung der Steuerberatung sind nur diejenigen Tätigkeiten vereinbar, die die Einhaltung der Berufspflichten nicht gefährden.

6. Werbung

Steuerberater dürfen über ihre berufliche Tätigkeit informieren; dies muss wahrheitsgemäß und genau erfolgen.

7. Beziehungen zu Kollegen

Gegenüber anderen Berufsangehörigen ist ein kollegiales Verhalten zu beachten. Dies gilt insbesondere bei der gemeinsamen Betreuung eines Mandanten oder bei der Übergabe eines Mandanten.

8. Gebühren

Der Mandant soll das Recht haben, vor Übernahme des Auftrages über die Grundsätze der Gebührenberechnung unterrichtet zu werden. Das Honorar für die Steuerberatung muss in einem angemessenen Verhältnis zur Bedeutung der Angelegenheit und der zeitlichen Inanspruchnahme stehen.

9. Berufsaufsicht

Die von den Mitgliedsorganisationen aufgestellten Berufsgrundsätze müssen gegenüber deren Mitgliedern durch Disziplinarmaßnahmen durchsetzbar sein; diese Maßnahmen sollen auch die Möglichkeit des Ausschlusses zum Inhalt haben.

10. Berufliche Fortbildung

Die Berufsorganisationen bestärken ihre Mitglieder darin, sich auf ihrem Fachgebiet fortzubilden und bieten ihnen entsprechende Fortbildungsmöglichkeiten an.

Anwendungsbereich

Diese Grundsätze sind als Hinweise an die Mitgliedsorganisationen zu betrachten. Sie sind aufgerufen, ihre eigene Berufsordnung entsprechend anzupassen. Ihre Einhaltung entbindet nicht von der Beachtung der jeweiligen nationalen, gesetzlichen und sonstigen Bestimmungen des Heimatstaates. Bei einer Tätigkeit im Ausland sind auch die dort für die Ausübung des Berufs geltenden Bestimmungen zu beachten.

Die im Kapitel „Zugangsbedingungen zu den Mitgliedsorganisationen“ genannten Regelungen berühren nicht den Status der Personen, die bei In-Kraft-Treten dieser Grundsätze Mitglied der Mitgliedsorganisation sind und unter den bisherigen Bedingungen zugelassen wurden.

3.2.2 Professional qualifications and ethics of tax advisers in Europe

Approved on September 13th 1991 by the General Assembly of the Confédération Fiscale Européenne in Zurich and revised in accordance with the decision of the Council on 29th April 2005 in Brussels.

Preamble

Taxation, in its many forms, is a significant consideration in the conduct of business operations and in the financial affairs of most individuals. The provision of sound, practical and relevant tax advice to business enterprises and individuals is an important factor in developing and preserving their financial well-being and future security.

Tax advice includes the preparation and submission of tax returns and supporting statements, the provision of advice and opinions on tax planning, the representation and defence of taxpayers before administrative authorities and tribunals and the provision of other tax advice and related services. The definition of tax advice can be narrower or broader depending on national regulations.

The interest of such taxpayers and the Revenue Authorities require that those who provide professional tax advice for a fee are professionally qualified, act independently, assume personal responsibility for their actions, preserve confidentiality in regard to their clients' affairs and act in the best interest of their clients.

Basic principles

In furtherance of the above requirements, the C.F.E. seeks to establish the liberal profession of „tax adviser" within Europe which is fully recognised, both at Government and public level. Such a recognised and strongly structured profession will provide the best protection for taxpayers, tax advisers in the pursuit of their profession and the general public in preserving the rule of law. The C.F.E. seeks to strengthen the rights of taxpayers and to eliminate, in so far as possible, obstacles which stand in the way of international cooperation and trade.

3.2.2 Europ BGr

The C.F.E. as the association of organisations of tax advisers from European countries therefore recommends that its Member organisations apply the principles set forth in the following paragraphs. The C.F.E. further recommends that in protecting the interests of taxpayers and in improving the relationship with and the standards of reporting to Revenue Authorities, the national governments in Europe should require the application of similar principles from all whom they permit to render tax advice.

Conditions of admission to Member organisations

1. The Member Organisations of the C.F.E. will ensure that only individuals who satisfy the following conditions are admitted to the Member organisations, i.e. an individual should:
   a) have undertaken appropriate theoretical training at university degree level or its equivalent;
   b) have practical experience of at least three years as a trainee in tax matters;
   c) have passed an examination held by the State or an educational establishment which is recognised by the State, or a Member organisation covering theoretical and practical tax knowledge.

Exceptions to the above conditions may be granted by Member organisations provided such exceptions do not reduce the standards of training set forth in such paragraphs.

2. The examination should be based on national law as modified by European Community legislation and should preferably cover the following subjects:
   a) tax law (in particular relating to taxes on income, wealth and value added)
   b) business economics
   c) principles of accountancy
   d) business related law
   e) tax procedures (including appearance before the tax administration and tax courts)
   f) professional responsibilities and ethics
3. Before any individual is admitted, that individual shall be required to complete and sign an undertaking in writing confirming that he or she will abide by the code of conduct and ethics applicable to the profession.

Professional conduct

A tax adviser is expected to conduct himself at all times in a manner consistent with the principles governing the profession and of the organisation to which he belongs. The following principles apply in particular in the practice of the profession:

1. Independence

While carrying out his duties, the tax adviser should always have complete moral, intellectual and professional independence. This applies both to the representation of a client's interests and to the settlement of conflicting interests as between the tax adviser, the client, the Revenue Authorities and any other interested parties.

2. a) Personal responsibility

The tax adviser carries out his professional activity under his own responsibility. He is responsible for his own work and that carried out by those in his employ.

If tax advice is rendered through a company, the company must be responsibly directed by qualified tax advisers and control of the company must be held by qualified tax advisers. If tax advice is rendered through a company which also renders other professional services, one or more qualified tax advisers should have specific responsibility for the tax advice.

b) Personal liability

The tax adviser's risk of liability for damages in respect of professional negligence or arising from any other legally inforceable claim of a similar nature should be covered by adequate professional indemnity insurance.

3. Care and conscientiousness

While practising his profession, the tax adviser must have due regard to legal requirements as well as these of his profession.

This principle calls for independence in all professional dealings and in particular the exercise of objectivity when judging the facts of a case. Similarly great care should be taken with entrusted money and assets which should be maintained separately from the tax adviser's own funds. Before accepting an appointment, the tax adviser should examine carefully and thoroughly whether he is in a position to carry out the engagement with due regard to his obligations and his competence.

3.2.2 Europ BGr

4. Confidentiality

The duty to observe confidentiality applies to all information with which the adviser is entrusted by his client or which is brought to his knowledge during or at any time after the carrying out of his assignment. The same rules of confidentiality should be imposed on employees. This duty to observe confidentiality precludes the unauthorized use of professional or business secrets.

5. Compatible and incompatible activities

The tax adviser should undertake only such activities which are permissible and compatible with his profession and which do not endanger observance of his professional obligations.

6. Publicity

Tax advisers are permitted to provide technical information about their professional activities; it should be truthful and accurate.

7. Relations with colleagues

The tax adviser must promote good relations with other members of the profession. This applies in particular when handling the affairs of a client jointly with another tax adviser, or following a transfer of responsibility.

8. Fees

The client should be entitled to be informed of the basis of calculation of fees before taking on an engagement. The tax adviser's fee should have regard to his degree of responsibility and the nature and importance of the work and time devoted to it.

9. Disciplinary sanctions

The Code of Conduct developed by each Member organisation shall be enforceable on the members of the organisation by application of disciplinary sanctions, which shall include a power of exclusion.

10. Post qualification education

The professional tax organisations shall encourage members to maintain their skills and technical knowledge after qualification and shall provide or arrange facilities for the continuation of such professional education.

Scope

These guidelines are advisory and Member organisations should review their own professional rules accordingly. Adherence to these principles does not remove the obligation to observe appropriate national legal or professional provisions. While practising in a foreign country the provisions applicable to the practice of the profession in that country shall be respected.

The requirements specified in „Conditions of admission to Member organisations“ shall not affect the status of individuals who are members of the Member organisations and were admitted under the conditions for admission to membership prior the time these guidelines became operative.

3.2.3 Qualifications professionnelles et éthique des Conseils fiscaux en Europe

Adoptée par l'assemblée générale de la Confédération Fiscale Européenne le 13 septembre 1991 à Zurich et modifiée par la décision du Conseil le 29 avril 2005 à Bruxelles.

Préambule

La fiscalité constitue, sous ses différentes formes, un volet important, d'une part, de la gestion des entreprises et, d'autre part, des intérêts financiers des personnes physiques. Le conseil en matière fiscale sérieux et efficace constitue un facteur puissant de développement et de défense des entreprises et des intérêts financiers des personnes.

Le conseil en matière fiscale comprend la préparation et la rédaction des déclarations fiscales et documents annexes, le conseil et les avis en matière de planification fiscale, la représentation et la défense des contribuables devant les autorités administratives et les tribunaux, ainsi que le conseil au sens le plus large du terme dans le domaine fiscal et d'autres apparantés. La notion de conseil en matière fiscale peut, suivant les cas, être plus ou moins large suivant les législations nationales.

Pour ce faire et dans l'intérêt tant des contribuables, personnes physiques ou morales, que des autorités fiscales, les professionnels qui fournissent ces prestations directement rémunérées doivent être hautement qualifiés, parfaitement indépendants, pleinement responsables de leur action, particulièrement respectueux du secret professionnel qui leur est imposé, et profondément soucieux des intérêts légitimes de leurs clients.

Principes fondamentaux

Pour aboutir à ces résultats, la C.F.E. vise à établir la profession libérale de „conseil fiscal" en Europe pleinement reconnue et fortement structurée aussi bien par les autorités des pays concernés que par les usagers du droit. Une telle profession sera la meilleure garantie pour faire respecter la loi fiscale, pour les contribuables, et pour les conseils fiscaux eux-mêmes. La C.F.E. a également pour but de renforcer les droits des contribuables et de lever autant que faire se peut les obstacles qui entravent la coopération et le commerce au plan international.

3.2.3 Europ BGr

La C.F.E., qui regroupe des associations professionnelles de conseils fiscaux des pays européens, recommande d'appliquer les principes ci-dessous mentionnés. Elle recommande, par ailleurs, dans cette perspective, et afin d'établir des rapports de qualité avec les autorités fiscales, que les gouvernements nationaux exigent une qualification de haut niveau de tous les professionnels exerçant en ce domaine.

Conditions d'admission aux organisations Membres

1. Les organisations Membres de la C.F.E. s'engagent à ce que seuls les professionnels satisfaisant aux conditions énumérées ci-dessous soient admis parmis les organisations Membres:

   a) avoir une formation de base, universitaire, sanctionnée par un diplôme ou une formation d'un niveau équivalent pareillement sanctionnée;

   b) posséder une expérience professionnelle d'au moins trois années en matière fiscale;

   c) avoir réussi un examen professionnel, aussi bien théorique que pratique en matière fiscale, organisé par l'Etat ou placé sous sa responsabilité, ou un examen organisé par une organisation Membre.

Des exceptions aux conditions ci-dessus pourront être accordées par les organisations Membres à la condition que celles-ci ne viennent pas réduire le niveau d'expérience mentionné ci-dessus.

2. L'examen aurait pour base la loi nationale, modifiée par la législation de la Communauté Européenne, si c'est le cas, et devrait couvrir les sujets suivants:

   a) le Droit Fiscal, et plus particulièrement l'impôt sur le revenu, sur la fortune et la T.V.A,

   b) l'économie en général et l'économie des affaires,

   c) les principes de la comptabilité,

   d) le Droit des Affaires,

   e) les procédures contentieuses fiscales et les litiges fiscaux,

   f) le Droit professionnelle et l'éthique

3. Le candidat devra avant de commencer toute activité professionnelle s'engager, par écrit, à respecter les devoirs et la déontologie edictée par la profession.

La déontologie professionnelle

D'un conseil fiscal on attend qu'il se comporte avec droiture et intégrité, de manière à ne pas desservir l'honneur de la profession et de l'organisation professionnelle dont il est membre.

Les principes suivants serviront de base à l'exercice de la profession:

1. Indépendance

Le conseil fiscal doit sauvegarder son indépendance tant du point de vue moral, intellectuel, que professionnel lors de l'accomplissement de ses devoirs professionnels. Cette règle s'applique tant à la représentation des intérêts de son client qu'aux règlements des conflits d'intérêts pouvant exister aussi bien entre les parties qu'à l'égard de l'autorité fiscale, ou de tiers concernés par ces conflits.

2. a) Responsabilité personnelle

Le conseil fiscal exerce sa profession sous sa propre responsabilité. Lorsqu'il emploie des collaborateurs, ceux-ci travailleront également sous sa responsabilité.

Si les prestations fiscales sont rendues par une société, celle-ci doit être dirigée par des conseils fiscaux, la majorité du capital étant détenue par les membres de la profession. Au cas où ces prestations sont rendues par une société dont l'objet n'est pas uniquement fiscal, un ou plusieurs conseils fiscaux qualifiés doivent avoir la responsabilité des prestations ainsi fournies par la société.

b) Risques

Le conseil fiscal devra souscrire une assurance professionnelle pour couvrir les risques encourus par lui.

3. Exigences de qualité des prestations

Lors de l'exercice de sa profession, le conseil fiscal doit observer les dispositions légales en vigueur ainsi que la déontologie professionnelle.

C'est ainsi qu'il doit se comporter avec indépendance dans le cadre de l'exercice de son métier, il devra, en particulier, veiller à l'objectivité des évaluations faites par lui. Les fonds ou dépôts qui lui sont remis seront détenus dans des comptes indépendants des siens propres. Avant d'accepter un mandat, il examinera, en conscience, s'il est à même de l'exécuter.

3.2.3 Europ BGr

4. Le secret professionnel

L'obligation de respecter la confidentialité des informations dont il a connaissance s'applique aussi bien pendant, qu'après l'accomplissement de son mandat, elle vise le conseil et ses collaborateurs, ainsi que son personnel administratif. Ce devoir comprend l'interdiction de faire usage, sauf accord du client, du secret des personnes et des entreprises dont il est le conseil.

5. Activités compatibles et incompatibles

Seules les activités qui ne compromettent pas le respect des obligations professionnelles sont compatibles avec la profession de conseil fiscal.

6. La publicité

Le conseil fiscal est autorisé à donner des informations techniques sur son activité professionnelle. Elles doivent être conformes à la vérité et exactes.

7. Rapports avec les collègues

Le conseil fiscal doit se comporter en confrère loyal et respectueux avec les autres membres de la profession. Ceci s'applique, en particulier, dans le cas de clients communs ou dans celui où le client change de conseil.

8. Honoraires

Le client aura le droit d'être informé, avant de confier un mandat au conseil, des principes de base concernant les honoraires. L'honoraire du conseil fiscal doit prendre en compte sa responsabilité, le caractère du mandat, ainsi que l'importance du service rendu.

9. Sanctions professionnelles

Les principes réglant la ligne de conduite professionnelle du conseil fiscal, développés par chaque organisation Membre, seront sanctionnés disciplinairement et pourront aboutir à l'exclusion du conseil fautif de son organisation professionnelle.

10. Formation permanente

Les organisations Membres recommandent, avec beaucoup d'insistance, à leurs membres de poursuivre, tout au long de leur carrière professionnelle, leur formation et proposeront, à cette fin, des stages.

Domaine d'application

Les principes édictés ci-dessus s'appliquent à toutes les organisations Membres qui sont invitées à adapter en conséquence leurs propres règles déontologiques. Le respect de ces principes ne les dispensent, évidemment pas, de l'obligation de se conformer aux lois, décrets et règlements nationaux. Lors de l'activité dans un pays étranger, le conseil fiscal devra tenir compte des règles régissant dans ce pays l'exercice de la profession.

Les conditions mentionnées sous le chapitre „Conditions d'admission aux organisations Membres" ne s'appliqueront pas aux membres des organisations Membres de conseils fiscaux ayant été admis aux conditions antérieurement requises.

4. Vergütungsverordnung für Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften (Steuerberatervergütungsverordnung – StBVV)

Vom 17. Dezember 1981 (BGBl. I S. 1442), zuletzt geändert durch Artikel 5 der Verordnung vom 11. Dezember 2012 (BGBl. I S. 2637).

Aufgrund des § 64 des Steuerberatungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. November 1975 (BGBl. I S. 2735) wird nach Anhörung der Bundessteuerberaterkammer mit Zustimmung des Bundesrates verordnet:

Erster Abschnitt: Allgemeine Vorschriften

§ 1 Anwendungsbereich

(1) Die Vergütung (Gebühren und Auslagenersatz) des Steuerberaters für seine selbstständig ausgeübte Berufstätigkeit (§ 33 des Gesetzes) bemisst sich nach dieser Verordnung.

(2) Für die Vergütung der Steuerbevollmächtigten und der Steuerberatungsgesellschaften gelten die Vorschriften über die Vergütung der Steuerberater entsprechend.

§ 2 Sinngemäße Anwendung der Verordnung

Ist in dieser Verordnung über die Gebühren für eine Berufstätigkeit des Steuerberaters nichts bestimmt, so sind die Gebühren in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften dieser Verordnung zu bemessen.

§ 3 Mindestgebühr, Auslagen

(1) Der Mindestbetrag einer Gebühr ist 10 Euro.

(2) Mit den Gebühren werden auch die allgemeinen Geschäftskosten entgolten.

(3) Der Anspruch auf Zahlung der auf die Vergütung entfallenden Umsatzsteuer und auf Ersatz für Post- und Telekommunikations-

dienstleistungen zu zahlende Entgelte, der Dokumentenpauschale und der Reisekosten bestimmt sich nach den §§ 15 bis 20.

§ 4 Vereinbarung der Vergütung

(1) Aus einer Vereinbarung kann der Steuerberater eine höhere als die gesetzliche Vergütung nur fordern, wenn die Erklärung des Auftraggebers schriftlich abgegeben und nicht in der Vollmacht enthalten ist. Ist das Schriftstück nicht vom Auftraggeber verfasst, muss es als Vergütungsvereinbarung bezeichnet und die Vergütungsvereinbarung von anderen Vereinbarungen deutlich abgesetzt sein; Art und Umfang des Auftrags sind zu bezeichnen. Hat der Auftraggeber freiwillig und ohne Vorbehalt geleistet, kann er das Geleistete nicht deshalb zurückfordern, weil seine Erklärung den Vorschriften der Sätze 1 und 2 nicht entspricht.

(2) Ist eine vereinbarte Vergütung unter Berücksichtigung aller Umstände unangemessen hoch, so kann sie im Rechtsstreit auf den angemessenen Betrag bis zur Höhe der sich aus dieser Verordnung ergebenden Vergütung herabgesetzt werden.

§ 5 Mehrere Steuerberater

Ist die Angelegenheit mehreren Steuerberatern zur gemeinschaftlichen Erledigung übertragen, so erhält jeder Steuerberater für seine Tätigkeit die volle Vergütung.

§ 6 Mehrere Auftraggeber

(1) Wird der Steuerberater in derselben Angelegenheit für mehrere Auftraggeber tätig, so erhält er die Gebühren nur einmal.

(2) Jeder Auftraggeber schuldet dem Steuerberater die Gebühren und Auslagen, die er schulden würde, wenn der Steuerberater nur in seinem Auftrag tätig geworden wäre. Der Steuerberater kann aber insgesamt nicht mehr als die Gebühr nach Absatz 1 fordern, die in den Fällen des § 40 Abs. 5 nach Maßgabe dieser Vorschrift zu berechnen ist; die Auslagen kann er nur einmal fordern.

§ 7 Fälligkeit

Die Vergütung des Steuerberaters wird fällig, wenn der Auftrag erledigt oder die Angelegenheit beendigt ist.

§ 8 Vorschuss

Der Steuerberater kann von seinem Auftraggeber für die entstandenen und die voraussichtlich entstehenden Gebühren und Auslagen einen angemessenen Vorschuss fordern.

§ 9 Berechnung

(1) Der Steuerberater kann die Vergütung nur auf Grund einer von ihm unterzeichneten und dem Auftraggeber mitgeteilten Berechnung einfordern. Der Lauf der Verjährungsfrist ist von der Mitteilung der Berechnung nicht abhängig.

(2) In der Berechnung sind die Beträge der einzelnen Gebühren und Auslagen, die Vorschüsse, eine kurze Bezeichnung des jeweiligen Gebührentatbestands, die Bezeichnung der Auslagen sowie die angewandten Vorschriften dieser Gebührenverordnung und bei Wertgebühren auch der Gegenstandswert anzugeben. Nach demselben Stundensatz berechnete Zeitgebühren können zusammengefasst werden. Bei Entgelten für Post- und Telekommunikationsdienstleistungen genügt die Angabe des Gesamtbetrages.

(3) Hat der Auftraggeber die Vergütung gezahlt, ohne die Berechnung erhalten zu haben, so kann er die Mitteilung der Berechnung noch fordern, solange der Steuerberater zur Aufbewahrung der Handakten verpflichtet ist.

Zweiter Abschnitt: Gebührenberechnung

§ 10 Wertgebühren

(1) Die Wertgebühren bestimmen sich nach den der Verordnung als Anlage beigefügten Tabellen A bis E. Sie werden nach dem Wert berechnet, den der Gegenstand der beruflichen Tätigkeit hat. Maßgebend ist, soweit diese Verordnung nichts anderes bestimmt, der Wert des Interesses.

(2) In derselben Angelegenheit werden die Werte mehrerer Gegenstände zusammengerechnet; dies gilt nicht für die in den §§ 24 bis 27, 30, 35 und 37 bezeichneten Tätigkeiten.

§ 11 Rahmengebühren

Ist für die Gebühren ein Rahmen vorgesehen, so bestimmt der Steuerberater die Gebühr im Einzelfall unter Berücksichtigung aller Umstände, vor allem des Umfangs und der Schwierigkeit der beruflichen Tätigkeit, der Bedeutung der Angelegenheit sowie

der Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Auftraggebers, nach billigem Ermessen. Ein besonderes Haftungsrisiko des Steuerberaters kann bei der Bemessung herangezogen werden. Bei Rahmengebühren, die sich nicht nach dem Gegenstandswert richten, ist das Haftungsrisiko zu berücksichtigen. Ist die Gebühr von einem Dritten zu ersetzen, ist die von dem Steuerberater getroffene Bestimmung nicht verbindlich, wenn sie unbillig ist.

§ 12 Abgeltungsbereich der Gebühren

(1) Die Gebühren entgelten, soweit diese Verordnung nichts anderes bestimmt, die gesamte Tätigkeit des Steuerberaters vom Auftrag bis zur Erledigung der Angelegenheit.

(2) Der Steuerberater kann die Gebühren in derselben Angelegenheit nur einmal fordern.

(3) Sind für Teile des Gegenstandes verschiedene Gebührensätze anzuwenden, so erhält der Steuerberater für die Teile gesondert berechnete Gebühren, jedoch nicht mehr als die aus dem Gesamtbetrag der Wertteile nach dem höchsten Gebührensatz berechneten Gebühr.

(4) Auf bereits entstandene Gebühren ist es, soweit diese Verordnung nichts anderes bestimmt, ohne Einfluss, wenn sich die Angelegenheit vorzeitig erledigt oder der Auftrag endigt, bevor die Angelegenheit erledigt ist.

(5) Wird der Steuerberater, nachdem er in einer Angelegenheit tätig geworden war, beauftragt, in derselben Angelegenheit weiter tätig zu werden, so erhält er nicht mehr an Gebühren, als er erhalten würde, wenn er von vornherein hiermit beauftragt worden wäre. Ist der frühere Auftrag seit mehr als zwei Kalenderjahren erledigt, gilt die weitere Tätigkeit als neue Angelegenheit.

(6) Ist der Steuerberater nur mit einzelnen Handlungen beauftragt, so erhält er nicht mehr an Gebühren, als der mit der gesamten Angelegenheit beauftragte Steuerberater für die gleiche Tätigkeit erhalten würde.

§ 13 Zeitgebühr

Die Zeitgebühr ist zu berechnen

1. in den Fällen, in denen diese Verordnung dies vorsieht,
2. Wenn keine genügenden Anhaltspunkte für eine Schätzung des Gegenstandswerts vorliegen; dies gilt nicht für Tätigkeiten nach § 23 sowie für die Vertretung im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren (§ 40), im Verwaltungsvollstreckungs-

verfahren (§ 44) und in gerichtlichen und anderen Verfahren (§§ 45, 46).

Sie beträgt 30 bis 70 Euro je angefangene halbe Stunde.

§ 14 Pauschalvergütung

(1) Für einzelne oder mehrere für denselben Auftraggeber laufend auszuführende Tätigkeiten kann der Steuerberater eine Pauschalvergütung vereinbaren. Die Vereinbarung ist schriftlich und für einen Zeitraum von mindestens einem Jahr zu treffen. In der Vereinbarung sind die vom Steuerberater zu übernehmenden Tätigkeiten und die Zeiträume, für die sie geleistet werden, im Einzelnen aufzuführen.

(2) Die Vereinbarung einer Pauschalvergütung ist ausgeschlossen für

1. die Anfertigung nicht mindestens jährlich wiederkehrender Steuererklärungen;
2. die Ausarbeitung von schriftlichen Gutachten (§ 22);
3. die in § 23 genannten Tätigkeiten;
4. die Teilnahme an Prüfungen (§ 29);
5. die Beratung und Vertretung im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren (§ 40), im Verwaltungsvollstreckungsverfahren (§ 44) und in gerichtlichen und anderen Verfahren (§ 45).

(3) Der Gebührenanteil der Pauschalvergütung muss in einem angemessenen Verhältnis zur Leistung des Steuerberaters stehen.

Dritter Abschnitt: Umsatzsteuer, Ersatz von Auslagen

§ 15 Umsatzsteuer

Der Vergütung ist die Umsatzsteuer hinzuzurechnen, die nach § 12 des Umsatzsteuergesetzes auf die Tätigkeit entfällt. Dies gilt nicht, wenn die Umsatzsteuer nach § 19 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes unerhoben bleibt.

§ 16 Entgelte für Post- und Telekommunikationsdienstleistungen

Der Steuerberater hat Anspruch auf Ersatz der bei der Ausführung des Auftrags für Post- und Telekommunikationsdienstleistungen zu zahlenden Entgelte. Er kann nach seiner Wahl an Stelle der tatsächlich entstandenen Kosten einen Pauschsatz fordern, der 20 Prozent der sich nach dieser Verordnung ergebenden Gebühren beträgt, in derselben Angelegenheit jedoch höchstens 20 Euro.

§ 17 Dokumentenpauschale

(1) Der Steuerberater erhält eine Dokumentenpauschale

1. für Ablichtungen
   a) aus Behörden- und Gerichtsakten, soweit deren Herstellung zur sachgerechten Bearbeitung der Angelegenheit geboten war,
   b) zur Mitteilung an Gegner oder Beteiligte und Verfahrensbevollmächtigte auf Grund einer Rechtsvorschrift oder nach Aufforderung durch das Gericht, die Behörde oder die sonst das Verfahren führende Stelle, soweit hierfür mehr als 100 Ablichtungen zu fertigen waren,
   c) zur notwendigen Unterrichtung des Auftraggebers, soweit hierfür mehr als 100 Ablichtungen zu fertigen waren,
   d) in sonstigen Fällen nur, wenn sie im Einverständnis mit dem Auftraggeber zusätzlich, auch zur Unterrichtung Dritter, angefertigt worden sind und
2. für die Überlassung elektronischer Dokumente an Stelle der in Nummer 1 Buchstabe d genannten Ablichtungen. Eine Übermittlung durch den Steuerberater per Telefax steht der Herstellung einer Ablichtung gleich.

(2) Die Höhe der Dokumentenpauschale bemisst sich nach den für die Dokumentenpauschale im Vergütungsverzeichnis zum Rechtsanwaltsvergütungsgesetz bestimmten Beträgen. Die Höhe der Dokumentenpauschale nach Absatz 1 Nr. 1 ist in derselben Angelegenheit und in gerichtlichen Verfahren in demselben Rechtszug einheitlich zu berechnen.

§ 18 Geschäftsreisen

(1) Für Geschäftsreisen sind dem Steuerberater als Reisekosten die Fahrtkosten und die Übernachtungskosten zu erstatten; ferner erhält er ein Tage- und Abwesenheitsgeld. Eine Geschäftsreise liegt vor, wenn das Reiseziel außerhalb der Gemeinde liegt, in der sich die Kanzlei oder die Wohnung des Steuerberaters befindet.

(2) Als Fahrtkosten sind zu erstatten:

1. bei Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeugs zur Abgeltung der Anschaffungs-, Unterhaltungs- und Betriebskosten sowie der Abnutzung des Kraftfahrzeugs 0,30 Euro für jeden gefahrenen Kilometer zuzüglich der durch die Benutzung des Kraftfahrzeugs aus Anlass der Geschäftsreise regelmäßig anfallenden baren Auslagen, insbesondere der Parkgebühren,

2. bei Benutzung anderer Verkehrsmittel die tatsächlichen Aufwendungen, soweit sie angemessen sind.

(3) Als Tage- und Abwesenheitsgeld erhält der Steuerberater bei einer Geschäftsreise von nicht mehr als 4 Stunden 20 Euro, von mehr als 4 bis 8 Stunden 35 Euro und von mehr als 8 Stunden 60 Euro; bei Auslandsreisen kann zu diesen Beträgen ein Zuschlag von 50 Prozent berechnet werden. Die Übernachtungskosten sind in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen zu erstatten, soweit sie angemessen sind.

§ 19 Reisen zur Ausführung mehrerer Geschäfte

Dient eine Reise der Ausführung mehrerer Geschäfte, so sind die entstandenen Reisekosten und Abwesenheitsgelder nach dem Verhältnis der Kosten zu verteilen, die bei gesonderter Ausführung der einzelnen Geschäfte entstanden wären.

§ 20 Verlegung der beruflichen Niederlassung

Ein Steuerberater, der seine berufliche Niederlassung nach einem anderen Ort verlegt, kann bei Fortführung eines ihm vorher erteilten Auftrags Reisekosten und Abwesenheitsgelder nur insoweit verlangen, als sie auch von seiner bisherigen beruflichen Niederlassung aus entstanden wären.

Vierter Abschnitt: Gebühren für die Beratung und für die Hilfeleistung bei der Erfüllung allgemeiner Steuerpflichten

§ 21 Rat, Auskunft, Erstberatung

(1) Für einen mündlichen oder schriftlichen Rat oder eine Auskunft, die nicht mit einer anderen gebührenpflichtigen Tätigkeit zusammenhängt, erhält der Steuerberater eine Gebühr in Höhe von 1 Zehntel bis 10 Zehntel der vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1). Beschränkt sich die Tätigkeit nach Satz 1 auf ein erstes Beratungsgespräch und ist der Auftraggeber Verbraucher, so kann der Steuerberater, der erstmals von diesem Ratsuchenden in Anspruch genommen wird, keine höhere Gebühr als 190 Euro fordern. Die Gebühr ist auf eine Gebühr anzurechnen, die der Steuerberater für eine sonstige Tätigkeit erhält, die mit der Raterteilung oder Auskunft zusammenhängt.

(2) Wird ein Steuerberater, der mit der Angelegenheit noch nicht befasst gewesen ist, beauftragt zu prüfen, ob eine Berufung oder Revision Aussicht auf Erfolg hat, so erhält er 13 Zwanzigstel ei-

ner Gebühr nach Tabelle E (Anlage 5), wenn er von der Einlegung der Berufung oder Revision abrät und eine Berufung oder Revision durch ihn nicht eingelegt wird. Dies gilt nicht für die in Absatz 1 Satz 3 genannten Angelegenheiten.

§ 22 Gutachten

Für die Ausarbeitung eines schriftlichen Gutachtens mit eingehender Begründung erhält der Steuerberater eine Gebühr von 10 Zehnteln bis 30 Zehntel der vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1).

§ 23 Sonstige Einzeltätigkeiten

Die Gebühr beträgt für

1.	die Berichtigung einer Erklärung	2/10 bis 10/10
2.	einen Antrag auf Stundung	2/10 bis 8/10
3.	einen Antrag auf Anpassung der Vorauszahlungen	2/10 bis 8/10
4.	einen Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen	2/10 bis 8/10
5.	einen Antrag auf Erlass von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis oder aus zollrechtlichen Bestimmungen	2/10 bis 8/10
6.	einen Antrag auf Erstattung (§ 37 Abs. 2 der Abgabenordnung)	2/10 bis 8/10
7.	einen Antrag auf Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides oder einer Steueranmeldung	2/10 bis 10/10
8.	einen Antrag auf volle oder teilweise Rücknahme oder auf vollen oder teilweisen Widerruf eines Verwaltungsaktes	4/10 bis 10/10
9.	einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand außerhalb eines Rechtsbehelfsverfahrens	4/10 bis 10/10
10.	sonstige Anträge, soweit sie nicht in Steuererklärungen gestellt werden	2/10 bis 10/10

einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1). Soweit Tätigkeiten nach den Nummern 1 bis 10 denselben Gegenstand betreffen, ist nur eine Tätigkeit maßgebend, und zwar die mit dem höchsten oberen Gebührenrahmen.

§ 24 Steuererklärungen

(1) Der Steuerberater erhält für die Anfertigung

1. der Einkommensteuererklärung ohne Ermittlung der einzelnen Einkünfte — 1/10 bis 6/10

   einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1); Gegenstandswert ist die Summe der positiven Einkünfte, jedoch mindestens 8 000 Euro;

2. der Erklärung zur gesonderten Feststellung der Einkünfte ohne Ermittlung der Einkünfte — 1/10 bis 5/10

   einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1); Gegenstandswert ist die Summe der positiven Einkünfte, jedoch mindestens 8 000 Euro;

3. der Körperschaftsteuererklärung — 2/10 bis 8/10

   einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1); Gegenstandswert ist das Einkommen vor Berücksichtigung eines Verlustabzugs, jedoch mindestens 16 000 Euro; bei der Anfertigung einer Körperschaftsteuererklärung für eine Organgesellschaft ist das Einkommen der Organgesellschaft vor Zurechnung maßgebend; das entsprechende Einkommen ist bei der Gegenstandsberechnung des Organträgers zu kürzen;

4. *aufgehoben*

5. der Erklärung zur Gewerbesteuer — 1/10 bis 6/10

   einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1); Gegenstandswert ist der Gewerbeertrag vor Berücksichtigung des Freibetrags und eines Gewerbeverlustes, jedoch mindestens 8 000 Euro;

6. der Gewerbesteuerzerlegungserklärung — 1/10 bis 6/10

   einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1); Gegenstandswert sind 10 Prozent der als Zerlegungsmaßstab erklärten Arbeitslöhne, jedoch mindestens 4 000 Euro;

7. der Umsatzsteuer-Voranmeldung sowie hierzu ergänzender Anträge und Meldungen — 1/10 bis 6/10

   einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1); Gegenstandswert sind 10 Prozent der Summe aus dem Gesamtbetrag der Entgelte und der Entgelte, für die der Leistungsempfänger Steuerschuldner ist, jedoch mindestens 650 Euro;

8.	der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr einschließlich ergänzender Anträge und Meldungen	1/10 bis 8/10
	einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1); Gegenstandswert sind 10 Prozent der Summe aus dem Gesamtbetrag der Entgelte und der Entgelte, für die der Leistungsempfänger Steuerschuldner ist, jedoch mindestens 8 000 Euro;	
9.	*aufgehoben*	
10.	der Vermögensteuererklärung oder der Erklärung zur gesonderten Feststellung des Vermögens von Gemeinschaften	1/20 bis 18/20
	einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1); Gegenstandswert ist das Rohvermögen, jedoch bei natürlichen Personen mindestens 12 500 Euro und bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen mindestens 25 000 Euro;	
11.	der Erklärung zur Feststellung nach dem Bewertungsgesetz oder dem Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz	1/20 bis 18/20
	einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1); Gegenstandswert ist der erklärte Wert, jedoch mindestens 25 000 Euro;	
12.	der Erbschaftsteuererklärung ohne Ermittlung der Zugewinnausgleichsforderung nach § 5 des Erbschaftsteuergesetzes	2/10 bis 10/10
	einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1); Gegenstandswert ist der Wert des Erwerbs von Todes wegen vor Abzug der Schulden und Lasten, jedoch mindestens 16 000 Euro;	
13.	der Schenkungsteuererklärung	2/10 bis 10/10
	einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1); Gegenstandswert ist der Rohwert der Schenkung, jedoch mindestens 16 000 Euro;	
14.	der Kapitalertragsteueranmeldung sowie für jede weitere Erklärung in Zusammenhang mit Kapitalerträgen	1/20 bis 6/20
	einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1); Gegenstandswert ist die Summe der kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträge, jedoch mindestens 4 000 Euro;	

15.	der Lohnsteuer-Anmeldung	1/20 bis 6/20
	einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1); Gegenstandswert sind 20 Prozent der Arbeitslöhne einschließlich sonstiger Bezüge, jedoch mindestens 1 000 Euro;	
16.	von Steuererklärungen auf dem Gebiet der Einfuhr- und Ausfuhrabgaben und der Verbrauchsteuern, die als Einfuhrabgaben erhoben werden,	1/10 bis 3/10
	einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1); Gegenstandswert ist der Betrag, der sich bei Anwendung der höchsten in Betracht kommenden Abgabensätze auf die den Gegenstand der Erklärung bildenden Waren ergibt, jedoch mindestens 1 000 Euro;	
17.	von Anmeldungen oder Erklärungen auf dem Gebiete der Verbrauchsteuern, die nicht als Einfuhrabgaben geschuldet werden,	1/10 bis 3/10
	einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1); Gegenstandswert ist für eine Steueranmeldung der angemeldete Betrag und für eine Steuererklärung der festgesetzte Betrag, jedoch mindestens 1 000 Euro;	
18.	von Anträgen auf Gewährung einer Verbrauchsteuervergütung oder einer einzelgesetzlich geregelten Verbrauchsteuererstattung, sofern letztere nicht in der monatlichen Steuererklärung oder Steueranmeldung geltend zu machen ist,	1/10 bis 3/10
	einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1); Gegenstandswert ist die beantragte Vergütung oder Erstattung, jedoch mindestens 1 000 Euro;	
19.	von Anträgen auf Gewährung einer Investitionszulage	1/10 bis 6/10
	einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1); Gegenstandswert ist die Bemessungsgrundlage;	
20.	von Anträgen auf Steuervergütung nach § 4a des Umsatzsteuergesetzes	1/10 bis 6/10
	einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1); Gegenstandswert ist die beantragte Vergütung;	
21.	von Anträgen auf Vergütung der abziehbaren Vorsteuerbeträge	1/10 bis 6/10

einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1); Gegenstandswert ist die beantragte Vergütung, jedoch mindestens 1 300 Euro;

22. von Anträgen auf Erstattung von Kapitalertragsteuer und Vergütung der anrechenbaren Körperschaftsteuer 1/10 bis 6/10

einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1); Gegenstandswert ist die beantragte Erstattung, jedoch mindestens 1 000 Euro;

23. von Anträgen nach Abschnitt X des Einkommensteuergesetzes 2/10 bis 10/10

einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1); Gegenstandswert ist das beantragte Jahreskindergeld;

24. *aufgehoben*

25. der Anmeldung über den Steuerabzug von Bauleistungen 1/10 bis 6/10

einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1); Gegenstandswert ist der angemeldete Steuerabzugsbetrag (§§ 48 ff. des Einkommensteuergesetzes), jedoch mindestens 1 000 Euro;

26. für die Erstellung sonstiger Steuererklärungen 1/10 bis 6/10

einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1); Gegenstandswert ist die jeweilige Bemessungsgrundlage, jedoch mindestens 8 000 Euro.

(2) Für die Ermittlung der Zugewinnausgleichsforderung nach § 5 des Erbschaftsteuergesetzes erhält der Steuerberater 5 Zehntel bis 15 Zehntel einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1); Gegenstandswert ist der ermittelte Betrag, jedoch mindestens 12 500 Euro.

(3) Für einen Antrag auf Lohnsteuer-Ermäßigung (Antrag auf Eintragung von Freibeträgen) erhält der Steuerberater 1/20 bis 4/20 einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1); Gegenstandswert ist der voraussichtliche Jahresarbeitslohn; er beträgt mindestens 4 500 Euro.

(4) Der Steuerberater erhält die Zeitgebühr

1. *aufgehoben*
2. für Arbeiten zur Feststellung des verrechenbaren Verlustes gemäß § 15a des Einkommensteuergesetzes;
3. für die Anfertigung einer Meldung über die Beteiligung an ausländischen Körperschaften, Vermögensmassen

und Personenvereinigungen und an ausländischen Personengesellschaften;

4. *aufgehoben*

5. für sonstige Anträge und Meldungen nach dem Einkommensteuergesetz;

6. *aufgehoben*

7. *aufgehoben*

8. *aufgehoben*

9. *aufgehoben*

10. *aufgehoben*

11. für die Überwachung und Meldung der Lohnsumme sowie der Behaltensfrist im Sinne von § 13a Absatz 1 in Verbindung mit Absatz 6 Satz 1, Absatz 5 in Verbindung mit Absatz 6 Satz 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes;

12. für die Berechnung des Begünstigungsgewinnes im Sinne von § 34a Absatz 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne).

§ 25 Ermittlung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben

(1) Die Gebühr für die Ermittlung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbstständiger Arbeit beträgt 5 Zehntel bis 20 Zehntel einer vollen Gebühr nach Tabelle B (Anlage 2). Gegenstandswert ist der jeweils höhere Betrag, der sich aus der Summe der Betriebseinnahmen oder der Summe der Betriebsausgaben ergibt, jedoch mindestens 12 500 Euro.

(2) Für Vorarbeiten, die über das übliche Maß erheblich hinausgehen, erhält der Steuerberater die Zeitgebühr.

(3) Sind bei mehreren Einkünften aus derselben Einkunftsart die Überschüsse getrennt zu ermitteln, so erhält der Steuerberater die Gebühr nach Absatz 1 für jede Überschussrechnung.

(4) Für die Aufstellung eines schriftlichen Erläuterungsberichts zur Ermittlung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben erhält der Steuerberater 2/10 bis 12/10 einer vollen Gebühr nach Tabelle B (Anlage 2). Der Gegenstandswert bemisst sich nach Absatz 1 Satz 2.

§ 26 Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittsätzen

(1) Die Gebühr für die Ermittlung des Gewinns nach Durchschnittsätzen beträgt 5 Zehntel bis 20 Zehntel einer vollen Gebühr nach Tabelle B (Anlage 2). Gegenstandswert ist der Durchschnittssatzgewinn nach § 13a Abs. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes.

(2) Sind für mehrere land- und forstwirtschaftliche Betriebe desselben Auftraggebers die Gewinne nach Durchschnittsätzen getrennt zu ermitteln, so erhält der Steuerberater die Gebühr nach Absatz 1 für jede Gewinnermittlung.

§ 27 Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten

(1) Die Gebühr für die Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung oder sonstigen Einkünften beträgt 1 Zwanzigstel bis 12 Zwanzigstel einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1). Gegenstandswert ist der jeweils höhere Betrag, der sich aus der Summe der Einnahmen oder der Summe der Werbungskosten ergibt, jedoch mindestens 8 000 Euro.

(2) Beziehen sich die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf mehrere Grundstücke oder sonstige Wirtschaftsgüter und ist der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten jeweils getrennt zu ermitteln, so erhält der Steuerberater die Gebühr nach Absatz 1 für jede Überschussrechnung.

(3) Für Vorarbeiten, die über das übliche Maß erheblich hinausgehen, erhält der Steuerberater die Zeitgebühr.

§ 28 Prüfung von Steuerbescheiden

Für die Prüfung eines Steuerbescheids erhält der Steuerberater die Zeitgebühr.

§ 29 Teilnahme an Prüfungen

Der Steuerberater erhält

1. für die Teilnahme an einer Prüfung, insbesondere an einer Außen- oder Zollprüfung (§ 193 der Abgabenordnung, Artikel 78 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. EG Nr. L 302 S. 1, 1993 Nr. L 79 S. 84, 1996 Nr. L 97

S. 38), die zuletzt durch die Verordnung (EG) Nr. 648/2005 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. April 2005 (ABl. EU Nr. L 117 S. 13) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung) einschließlich der Schlussbesprechung und der Prüfung des Prüfungsberichts, an einer Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen (§ 208 der Abgabenordnung) oder an einer Maßnahme der Steueraufsicht (§§ 209 bis 217 der Abgabenordnung) die Zeitgebühr;

2. für schriftliche Einwendungen gegen den Prüfungsbericht 5 Zehntel bis 10 Zehntel einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1).

§ 30 Selbstanzeige

(1) Für die Tätigkeit im Verfahren der Selbstanzeige (§§ 371 und 378 Abs. 3 der Abgabenordnung) einschließlich der Ermittlungen zur Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung der Angaben erhält der Steuerberater 10/10 bis 30/10 einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1).

(2) Der Gegenstandswert bestimmt sich nach der Summe der berichtigten, ergänzten und nachgeholten Angabe, er beträgt jedoch mindestens 8 000 Euro.

§ 31 Besprechungen

(1) Für Besprechungen mit Behörden oder mit Dritten in abgaberechtlichen Sachen erhält der Steuerberater 5/10 bis 10/10 einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1).

(2) Die Besprechungsgebühr entsteht, wenn der Steuerberater an einer Besprechung über tatsächliche oder rechtliche Fragen mitwirkt, die von der Behörde angeordnet ist oder im Einverständnis mit dem Auftraggeber mit der Behörde oder mit einem Dritten geführt wird. Der Steuerberater erhält diese Gebühr nicht für die Beantwortung einer mündlichen oder fernmündlichen Nachfrage der Behörde.

Fünfter Abschnitt: Gebühren für die Hilfeleistung bei der Erfüllung steuerlicher Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten

§ 32 Einrichtung einer Buchführung

Für die Hilfeleistung bei der Einrichtung einer Buchführung im Sinne der §§ 33 und 34 erhält der Steuerberater die Zeitgebühr.

§ 33 Buchführung

(1) Für die Buchführung oder das Führen steuerlicher Aufzeichnungen einschließlich des Kontierens der Belege beträgt die Monatsgebühr 2/10 bis 12/10

einer vollen Gebühr nach Tabelle C (Anlage 3).

(2) Für das Kontieren der Belege beträgt die Monatsgebühr 1/10 bis 6/10

einer vollen Gebühr nach Tabelle C (Anlage 3)

(3) Für die Buchführung oder das Führen steuerlicher Aufzeichnungen nach vom Auftraggeber kontierten Belegen oder erstellten Kontierungsunterlagen beträgt die Monatsgebühr 1/10 bis 6/10

einer vollen Gebühr nach Tabelle C (Anlage 3).

(4) Für die Buchführung oder das Führen steuerlicher Aufzeichnungen nach vom Auftraggeber erstellten Eingaben für die Datenverarbeitung und mit beim Auftraggeber eingesetzten Datenverarbeitungsprogrammen des Steuerberaters erhält der Steuerberater neben der Vergütung für die Datenverarbeitung und für den Einsatz der Datenverarbeitungsprogramme eine Monatsgebühr von 1/20 bis 10/20

einer vollen Gebühr nach Tabelle C (Anlage 3).

(5) Für die laufende Überwachung der Buchführung oder der steuerlichen Aufzeichnungen des Auftraggebers beträgt die Monatsgebühr 1/10 bis 6/10

einer vollen Gebühr nach Tabelle C (Anlage 3).

(6) Gegenstandswert ist der jeweils höchste Betrag, der sich aus dem Jahresumsatz oder aus der Summe des Aufwandes ergibt.

(7) Für die Hilfeleistung bei sonstigen Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Buchführung oder das Führen steuerlicher Aufzeichnungen erhält der Steuerberater die Zeitgebühr.

(8) Mit der Gebühr nach den Absätzen 1, 3 und 4 sind die Gebühren für die Umsatzsteuervoranmeldung (§ 24 Abs. 1 Nr. 7) abgegolten.

§ 34 Lohnbuchführung

(1) Für die erstmalige Einrichtung von Lohnkonten und die Aufnahme der Stammdaten erhält der Steuerberater eine Gebühr von 5 bis 16 Euro je Arbeitnehmer.

(2) Für die Führung von Lohnkonten und die Anfertigung der Lohnabrechnung erhält der Steuerberater eine Gebühr von 5 bis 25 Euro je Arbeitnehmer und Abrechnungszeitraum.

(3) Für die Führung von Lohnkonten und die Anfertigung der Lohnabrechnung nach vom Auftraggeber erstellten Buchungsunterlagen erhält der Steuerberater eine Gebühr von 2 bis 9 Euro je Arbeitnehmer und Abrechnungszeitraum.

(4) Für die Führung von Lohnkonten und die Anfertigung der Lohnabrechnung nach vom Auftraggeber erstellten Eingaben für die Datenverarbeitung und mit beim Auftraggeber eingesetzten Datenverarbeitungsprogrammen des Steuerberaters erhält der Steuerberater neben der Vergütung für die Datenverarbeitung und für den Einsatz der Datenverarbeitungsprogramme eine Gebühr von 1 bis 4 Euro je Arbeitnehmer und Abrechnungszeitraum.

(5) Für die Hilfeleistung bei sonstigen Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Lohnsteuerabzug und der Lohnbuchführung erhält der Steuerberater die Zeitgebühr.

(6) Mit der Gebühr nach den Absätzen 2 bis 4 sind die Gebühren für die Lohnsteueranmeldung (§ 24 Abs. 1 Nr. 15) abgegolten.

§ 35 Abschlussarbeiten

(1) Die Gebühr beträgt für

1.		
	a) die Aufstellung eines Jahresabschlusses (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung)	10/10 bis 40/10
	b) die Erstellung eines Anhangs	2/10 bis 12/10
	c) *aufgehoben*	
2.	die Aufstellung eines Zwischenabschlusses oder eines vorläufigen Abschlusses (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung)	10/10 bis 40/10
3.		
	a) die Ableitung des steuerlichen Ergebnisses aus dem Handelsbilanzergebnis	2/10 bis 10/10
	b) die Entwicklung einer Steuerbilanz aus der Handelsbilanz	5/10 bis 12/10
4.	die Aufstellung einer Eröffnungsbilanz	5/10 bis 12/10
5.	die Aufstellung einer Auseinandersetzungsbilanz	5/10 bis 20/10

6.	den schriftlichen Erläuterungsbericht zu Tätigkeiten nach den Nummern 1 bis 5	2/10 bis 12/10
7.		
	a) die beratende Mitwirkung bei der Aufstellung eines Jahresabschlusses (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung)	2/10 bis 10/10
	b) die beratende Mitwirkung bei der Erstellung eines Anhangs	2/10 bis 4/10
	c) die beratende Mitwirkung bei der Erstellung eines Lageberichts	2/10 bis 4/10

einer vollen Gebühr nach Tabelle B (Anlage 2).

8. *aufgehoben*

(2) Gegenstandswert ist

1. in den Fällen des Absatzes 1 Nummer 1 bis 3 und 7 das Mittel zwischen der berichtigten Bilanzsumme und der betrieblichen Jahresleistung;
2. in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 4 und 5 die berichtigte Bilanzsumme;
3. in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 6 der Gegenstandswert, der für die dem Erläuterungsbericht zugrunde liegenden Abschlussarbeiten maßgeblich ist.

Die berichtigte Bilanzsumme ergibt sich aus der Summe der Posten der Aktivseite der Bilanz zuzüglich Privatentnahmen und offener Ausschüttungen, abzüglich Privateinlagen, Kapitalerhöhungen durch Einlagen und Wertberichtigungen. Die betriebliche Jahresleistung umfasst Umsatzerlöse, sonstige betriebliche Erträge, Erträge aus Beteiligungen, Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, Veränderungen des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen, andere aktivierte Eigenleistungen sowie außerordentliche Erträge. Ist der betriebliche Jahresaufwand höher als die betriebliche Jahresleistung, so ist dieser der Berechnung des Gegenstandswerts zugrunde zu legen. Betrieblicher Jahresaufwand ist die Summe der Betriebsausgaben einschließlich der Abschreibungen. Bei der Berechnung des Gegenstandswerts ist eine negative berichtigte Bilanzsumme als positiver Wert anzusetzen. Übersteigen die betriebliche Jahresleistung oder der höhere betriebliche Jahresaufwand das 5-Fache der berichtigten Bilanzsumme, so bleibt der übersteigende Betrag bei der Ermittlung des Gegenstandswerts außer Ansatz. Der Gegenstandswert besteht nur aus der berichtigten Bilanzsumme, wenn die betriebliche Jahresleistung geringer als 3 000 Euro ist. Der

Gegenstandswert besteht nur aus der betrieblichen Jahresleistung, wenn die berichtigte Bilanzsumme geringer als 3 000 Euro ist.

(3) Für die Anfertigung oder Berichtigung von Inventurunterlagen und für sonstige Abschlussvorarbeiten bis zur abgestimmten Saldenbilanz erhält der Steuerberater die Zeitgebühr.

§ 36 Steuerliches Revisionswesen

(1) Der Steuerberater erhält für die Prüfung einer Buchführung, einzelner Konten, einzelner Posten des Jahresabschlusses, eines Inventars, einer Überschussrechnung oder von Bescheinigungen für steuerliche Zwecke und für die Berichterstattung hierüber die Zeitgebühr.

(2) Der Steuerberater erhält

1. für die Prüfung einer Bilanz, einer Gewinn- und Verlustrechnung, eines Anhangs, eines Lageberichts oder einer sonstigen Vermögensrechnung für steuerliche Zwecke 2/10 bis 10/10 einer vollen Gebühr nach Tabelle B (Anlage 2) sowie die Zeitgebühr; der Gegenstandswert bemisst sich nach § 35 Absatz 2;
2. für die Berichterstattung über eine Tätigkeit nach Nummer 1 die Zeitgebühr.

§ 37 Vermögensstatus, Finanzstatus für steuerliche Zwecke

Die Gebühr beträgt für

1.	die Erstellung eines Vermögensstatus oder Finanzstatus	5/10 bis 15/10
2.	die Erstellung eines Vermögensstatus oder Finanzstatus aus übergebenen Endzahlen (ohne Vornahme von Prüfungsarbeiten)	2/10 bis 6/10
3.	den schriftlichen Erläuterungsbericht zu den Tätigkeiten nach Nummer 1	1/10 bis 6/10

einer vollen Gebühr nach Tabelle B (Anlage 2). Gegenstandswert ist für die Erstellung eines Vermögensstatus die Summe der Vermögenswerte, für die Erstellung eines Finanzstatus die Summe der Finanzwerte.

§ 38 Erteilung von Bescheinigungen

(1) Der Steuerberater erhält für die Erteilung einer Bescheinigung über die Beachtung steuerrechtlicher Vorschriften in Vermögensübersichten und Erfolgsrechnungen 1 Zehntel bis 6 Zehntel einer vollen Gebühr nach Tabelle B (Anlage 2). Der Gegenstandswert bemisst sich nach § 35 Abs. 2.

(2) Der Steuerberater erhält für die Mitwirkung an der Erteilung von Steuerbescheinigungen die Zeitgebühr.

§ 39 Buchführungs- und Abschlussarbeiten für land- und forstwirtschaftliche Betriebe

(1) Für Angelegenheiten, die sich auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe beziehen, gelten abweichend von den §§ 32, 33, 35 und 36 die Absätze 2 bis 7.

(2) Die Gebühr beträgt für

1.	laufende Buchführungsarbeiten einschließlich Kontieren der Belege jährlich	3/10 bis 20/10
2.	die Buchführung nach vom Auftraggeber kontierten Belegen oder erstellten Kontierungsunterlagen jährlich	3/20 bis 20/20
3.	die Buchführung nach vom Auftraggeber erstellten Datenträgern oder anderen Eingabemitteln für die Datenverarbeitung neben der Vergütung für die Datenverarbeitung und für den Einsatz der Datenverarbeitungsprogramme jährlich	1/20 bis 16/20
4.	die laufende Überwachung der Buchführung jährlich	1/10 bis 6/10

einer vollen Gebühr nach Tabelle D (Anlage 4). Die volle Gebühr ist die Summe der Gebühren nach Tabelle D Teil a und Tabelle D Teil b.

(3) Die Gebühr beträgt für

1.	die Abschlussvorarbeiten	1/10 bis 5/10
2.	die Aufstellung eines Abschlusses	3/10 bis 10/10
3.	die Entwicklung eines steuerlichen Abschlusses aus dem betriebswirtschaftlichen Abschluss oder aus der Handelsbilanz oder die Ableitung des steuerlichen Ergebnisses vom Ergebnis des betriebswirtschaftlichen Abschlusses oder der Handelsbilanz	3/20 bis 10/20

4.	die beratende Mitwirkung bei der Erstellung eines Abschlusses	1/20 bis 10/20
5.	die Prüfung eines Abschlusses für steuerliche Zwecke	1/10 bis 8/10
6.	den schriftlichen Erläuterungsbericht zum Abschluss	1/10 bis 8/10

einer vollen Gebühr nach Tabelle D (Anlage 4). Die volle Gebühr ist die Summe der Gebühren nach Tabelle D Teil a und Tabelle D Teil b.

(4) Die Gebühr beträgt für

1.	die Hilfeleistung bei der Einrichtung einer Buchführung	1/10 bis 6/10
2.	die Erfassung der Anfangswerte bei Buchführungsbeginn	3/10 bis 15/10

einer vollen Gebühr nach Tabelle D Teil a (Anlage 4).

(5) Gegenstandswert ist für die Anwendung der Tabelle D Teil a die Betriebsfläche. Gegenstandswert für die Anwendung der Tabelle D Teil b ist der Jahresumsatz zuzüglich der Privateinlagen, mindestens jedoch die Höhe der Aufwendungen zuzüglich der Privatentnahmen. Im Falle des Absatzes 3 vermindert sich der 100.000 Euro übersteigende Betrag auf die Hälfte.

(6) Bei der Errechnung der Betriebsfläche (Absatz 5) ist

1.	bei einem Jahresumsatz bis zu 1 000 Euro je Hektar	das Einfache,
2.	bei einem Jahresumsatz über 1 000 Euro je Hektar	das Vielfache,

das sich aus dem durch 1 000 geteilten Betrag des Jahresumsatzes je Hektar ergibt,

3.	bei forstwirtschaftlich genutzten Flächen	die Hälfte,
4.	bei Flächen mit bewirtschafteten Teichen	die Hälfte,
5.	bei durch Verpachtung genutzten Flächen	ein Viertel

der tatsächlich genutzten Flächen anzusetzen.

(7) Mit der Gebühr nach Absatz 2 Nr. 1, 2 und 3 ist die Gebühr für die Umsatzsteuervoranmeldungen (§ 24 Abs. 1 Nr. 7) abgegolten.

Sechster Abschnitt: Gebühren für die Vertretung im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren und im Verwaltungsvollstreckungsverfahren

§ 40 Verfahren vor den Verwaltungsbehörden

(1) Für die Vertretung im Rechtsbehelfsverfahren vor Verwaltungsbehörden erhält der Steuerberater eine Geschäftsgebühr von 5/10 bis 25/10 einer vollen Gebühr nach Tabelle E (Anlage 5). Eine Gebühr von mehr als 13/10 einer vollen Gebühr nach Tabelle E (Anlage 5) kann nur gefordert werden, wenn die Tätigkeit umfangreich oder schwierig war. Beschränkt sich der Auftrag auf ein Schreiben einfacher Art, das weder schwierige rechtliche Ausführungen noch größere sachliche Auseinandersetzungen enthält, beträgt die Gebühr 3/10 einer vollen Gebühr nach Tabelle E (Anlage 5).

(2) Die Geschäftsgebühr ermäßigt sich auf 3/10 bis 20/10 einer vollen Gebühr nach Tabelle E (Anlage 5), wenn der Steuerberater in dem Verwaltungsverfahren, das dem Verfahren nach Absatz 1 vorausgeht, Gebühren nach § 28 erhält.

(3) Die Geschäftsgebühr ermäßigt sich auf 1/10 bis 7,5/10 einer vollen Gebühr nach Tabelle E (Anlage 5), wenn der Steuerberater im Zusammenhang mit dem Verfahren nach Absatz 1 Gebühren nach § 24 erhält.

(4) Erhält der Steuerberater im Verwaltungsverfahren, das dem Verfahren nach Absatz 1 vorausgeht, Gebühren nach § 23, so darf die Summe dieser Gebühren und der Gebühr nach Absatz 1 25/10 einer vollen Gebühr nach Tabelle E (Anlage 5) nicht übersteigen.

(5) Wird der Steuerberater in derselben Angelegenheit für mehrere Auftraggeber tätig und ist der Gegenstand der beruflichen Tätigkeit derselbe, so erhöht sich die Geschäftsgebühr für jeden weiteren Auftraggeber um 3/10, in den Fällen des Absatzes 2 um 2/10 und in den Fällen des Absatzes 3 um 1/10 einer vollen Gebühr nach Tabelle E (Anlage 5). Die Erhöhung wird nach dem Betrag berechnet, an dem die Auftraggeber gemeinschaftlich beteiligt sind. Mehrere Erhöhungen dürfen den Betrag von 20/10, in den Fällen des Absatzes 2 den Betrag von 16/10 und in den Fällen des Absatzes 3 den Betrag von 6/10 einer vollen Gebühr nach Tabelle E (Anlage 5) nicht übersteigen.

(6) Erhält der Steuerberater in dem Verwaltungsverfahren, das dem Verfahren nach Absatz 1 vorausgeht, eine Gebühr nach § 31, so darf die Summe dieser Gebühr und der Gebühr nach Absatz 1 25/10 einer vollen Gebühr nach Tabelle E (Anlage 5) nicht übersteigen.

(7) Das Verwaltungsverfahren auf Aussetzung der Vollziehung oder auf Beseitigung der aufschiebenden oder hemmenden Wirkung ist zusammen mit dem Verfahren nach Absatz 1 eine Angelegenheit.

(8) Erledigt sich eine Angelegenheit ganz oder teilweise nach Rücknahme, Widerruf, Aufhebung, Änderung oder Berichtigung des mit einem Rechtsbehelf angefochtenen Verwaltungsaktes, so erhält der Steuerberater, der bei der Erledigung mitgewirkt hat, eine Gebühr von 10/10 einer vollen Gebühr nach Tabelle E (Anlage 5).

§ 41 (weggefallen)

§ 42 (weggefallen)

§ 43 (weggefallen)

§ 44 Verwaltungsvollstreckungsverfahren

Auf die Vergütung des Steuerberaters im Verwaltungsvollstreckungsverfahren sind die Vorschriften des Rechtsanwaltsvergütungsgesetzes vom 5. Mai 2004 (BGBl. I S. 718, 788), zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 8. Juli 2006 (BGBl. I S. 1426), in der jeweils geltenden Fassung sinngemäß anzuwenden.

Siebenter Abschnitt: Gerichtliche und andere Verfahren

§ 45 Vergütung in gerichtlichen und anderen Verfahren

Auf die Vergütung des Steuerberaters im Verfahren vor den Gerichten der Finanzgerichtsbarkeit, der Sozialgerichtsbarkeit und der Verwaltungsgerichtsbarkeit, im Strafverfahren, berufsgerichtlichen Verfahren, Bußgeldverfahren und in Gnadensachen sind die Vorschriften des Rechtsanwaltsvergütungsgesetzes sinngemäß anzuwenden.

§ 46 Vergütung bei Prozesskostenhilfe

Für die Vergütung des im Wege der Prozesskostenhilfe beigeordneten Steuerberaters gelten die Vorschriften des Rechtsanwaltsvergütungsgesetzes sinngemäß.

Achter Abschnitt: Übergangs- und Schlussvorschriften

§ 47 Anwendung

(1) Diese Verordnung ist erstmals anzuwenden auf

1. Angelegenheiten, mit deren Bearbeitung nach dem Inkrafttreten dieser Verordnung begonnen wird,
2. die Vertretung in Verfahren vor Verwaltungsbehörden, wenn das Verfahren nach Inkrafttreten dieser Verordnung beginnt.

(2) Hat der Steuerberater vor der Verkündung der Verordnung mit dem Auftraggeber schriftliche Vereinbarungen getroffen, die den Vorschriften dieser Verordnung nicht entsprechen, so ist insoweit diese Verordnung spätestens zwei Jahre nach ihrem Inkrafttreten anzuwenden.

§ 47a Übergangsvorschrift für Änderungen dieser Verordnung

Die Vergütung ist nach bisherigem Recht zu berechnen, wenn der Auftrag zur Erledigung der Angelegenheit vor dem Inkrafttreten einer Änderung der Verordnung erteilt worden ist. Hat der Steuerberater mit dem Auftraggeber schriftliche Vereinbarungen über auszuführende Tätigkeiten mit einer Geltungsdauer von mindestens einem Jahr getroffen oder eine Pauschalvergütung im Sinne des § 14 vereinbart und tritt während der Geltungsdauer dieser Vereinbarung eine Änderung der Verordnung in Kraft, so ist die Vergütung bis zum Ablauf des Jahres, in dem eine Änderung der Verordnung in Kraft tritt, nach bisherigem Recht zu berechnen. Die Sätze 1 und 2 gelten auch, wenn Vorschriften geändert werden, auf die diese Verordnung verweist.

§ 48 (weggefallen)

§ 49 Inkrafttreten

Diese Verordnung tritt am 1. April 1982 in Kraft.

Der Bundesminister der Finanzen

Hinweis: Diese Verordnung wurde zuletzt durch Artikel 5 der „Verordnung zum Erlass und zur Änderung steuerlicher Verordnungen“, welcher am 20. Dezember 2012 in Kraft getreten ist, geändert (BGBl. I 2012, Seite 2637 ff.).

Anlage 1 – Tabelle A (Beratungstabelle)

Gegenstandswert in Euro bis	Volle Gebühr in Euro 10/10	Gegenstandswert in Euro bis	Volle Gebühr in Euro 10/10
300	26	**155 000**	1 664
600	47	**170 000**	1 745
900	68	**185 000**	1 826
1 200	89	**200 000**	1 907
1 500	110	**230 000**	2 031
2 000	140	**260 000**	2 155
2 500	169	**290 000**	2 279
3 000	198	**320 000**	2 408
3 500	228	**350 000**	2 464
4 000	257	**380 000**	2 519
4 500	287	**410 000**	2 573
5 000	316	**440 000**	2 624
6 000	355	**470 000**	2 674
7 000	394	**500 000**	2 724
8 000	433	**550 000**	2 796
9 000	471	**600 000**	2 867
10 000	510		
13 000	552		
16 000	594		
19 000	636		
22 000	678		
25 000	720		
30 000	796		
35 000	872	vom Mehrbetrag bis 5 000 000 Euro je angefangene 50 000 Euro	126
40 000	947		
45 000	1 023		
50 000	1 098	vom Mehrbetrag über 5 000 000 Euro bis 25 000 000 Euro je angefangene 50 000 Euro	95
65 000	1 179		
80 000	1 260		
95 000	1 341		
110 000	1 422	vom Mehrbetrag über 25 000 000 Euro je angefangene 50 000 Euro	74
125 000	1 503		
140 000	1 583		

Anlage 2 – Tabelle B (Abschlusstabelle)

Gegenstandswert in Euro bis	Volle Gebühr in Euro 10/10	Gegenstandswert in Euro bis	Volle Gebühr in Euro 10/10
3 000	41	**400 000**	629
3 500	48	**450 000**	666
4 000	57	**500 000**	701
4 500	64	**625 000**	734
5 000	72	**750 000**	815
6 000	81	**875 000**	885
7 000	88	**1 000 000**	948
8 000	97	**1 250 000**	1 005
9 000	102	**1 500 000**	1 115
10 000	108	**1 750 000**	1 212
12 500	113	**2 000 000**	1 299
15 000	127	**2 250 000**	1 377
17 500	140	**2 500 000**	1 447
20 000	150	**3 000 000**	1 513
22 500	161	**3 500 000**	1 644
25 000	170	**4 000 000**	1 760
37 500	181	**4 500 000**	1 865
50 000	221	**5 000 000**	1 961
62 500	255	**7 500 000**	2 291
75 000	285	**10 000 000**	2 663
87 500	297	**12 500 000**	2 965
100 000	311	**15 000 000**	3 217
125 000	356	**17 500 000**	3 431
150 000	396	**20 000 000**	3 616
175 000	431	**22 500 000**	3 852
200 000	462	**25 000 000**	4 070
225 000	490	**30 000 000**	4 477
250 000	516	**35 000 000**	4 851
300 000	540	**40 000 000**	5 199
350 000	587	**45 000 000**	5 524
		50 000 000	5 832

vom Mehrbetrag bis 125 000 000 Euro je angefangene 5 000 000 Euro 230

vom Mehrbetrag über 125 000 000 Euro bis 250 000 000 Euro je angefangene 12 500 000 Euro 402

vom Mehrbetrag über 250 000 000 Euro je angefangene 25 000 000 Euro 573

Anlage 3 – Tabelle C (Buchführungstabelle)

Gegenstandswert in Euro bis	Volle Gebühr in Euro 10/10	Gegenstandswert in Euro bis	Volle Gebühr in Euro 10/10
15 000	61	**87 500**	146
17 500	67	**100 000**	158
20 000	74	**125 000**	176
22 500	79	**150 000**	194
25 000	85	**200 000**	231
30 000	91	**250 000**	267
35 000	98	**300 000**	303
40 000	103	**350 000**	340
45 000	109	**400 000**	371
50 000	116	**450 000**	400
62 500	122	**500 000**	431
75 000	133		

vom Mehrbetrag über 500 000 Euro je angefangene 50 000 Euro	30

Anlage 4 – Tabelle D
Teil A (Landwirtschaftliche Buchführung)

Betriebsfläche bis … Hektar	Volle Gebühr 10/10 in Euro	Betriebsfläche bis … Hektar	Volle Gebühr 10/10 in Euro
40	311	**280**	866
45	333	**290**	881
50	354	**300**	895
55	374	**320**	924
60	394	**340**	953
65	412	**360**	982
70	428	**380**	1 009
75	444	**400**	1 036
80	459	**420**	1 063
85	473	**440**	1 089
90	485	**460**	1 114
95	496	**480**	1 138
100	506	**500**	1 162
110	531	**520**	1 187
120	555	**540**	1 210
130	579	**560**	1 232
140	602	**580**	1 254
150	625	**600**	1 276
160	647	**620**	1 297
170	668	**640**	1 317
180	689	**660**	1 337
190	709	**680**	1 356
200	729	**700**	1 374
210	748	**750**	1 416
220	767	**800**	1 454
230	785	**850**	1 486
240	802	**900**	1 513
250	819	**950**	1 535
260	836	**1 000**	1 552
270	852		

Betriebsfläche bis … Hektar	
2 000 je ha	1,42
3 000 je ha	1,29
4 000 je ha	1,16
5 000 je ha	1,03
6 000 je ha	0,90
7 000 je ha	0,78

Betriebsfläche bis … Hektar	
8 000 je ha	0,64
9 000 je ha	0,51
10 000 je ha	0,38
11 000 je ha	0,25
12 000 je ha	0,13
ab 12 000 je ha	0,13

Tabelle D – Landwirtschaftliche Buchführung Teil B (Jahresumsatz)

Jahresumsatz im Sinne von § 39 Absatz 5 bis … Euro	Volle Gebühr 10/10 in Euro	Jahresumsatz im Sinne von § 39 Absatz 5 bis … Euro	Volle Gebühr 10/10 in Euro
40 000	323	**210 000**	1 280
42 500	339	**215 000**	1 305
45 000	355	**220 000**	1 331
47 500	372	**225 000**	1 357
50 000	387	**230 000**	1 381
55 000	419	**235 000**	1 406
60 000	449	**240 000**	1 431
65 000	481	**245 000**	1 455
70 000	510	**250 000**	1 479
75 000	541	**255 000**	1 504
80 000	571	**260 000**	1 529
85 000	601	**265 000**	1 552
90 000	630	**270 000**	1 576
95 000	659	**275 000**	1 599
100 000	688	**280 000**	1 622
105 000	716	**285 000**	1 645
110 000	744	**290 000**	1 668
115 000	773	**295 000**	1 691
120 000	801	**300 000**	1 713
125 000	828	**305 000**	1 735
130 000	856	**310 000**	1 757
135 000	883	**315 000**	1 778
140 000	911	**320 000**	1 799
145 000	938	**325 000**	1 820
150 000	965	**330 000**	1 841
155 000	992	**335 000**	1 861
160 000	1 019	**340 000**	1 881
165 000	1 046	**345 000**	1 901
170 000	1 072	**350 000**	1 919
175 000	1 098	**355 000**	1 939
180 000	1 125	**360 000**	1 958
185 000	1 151	**365 000**	1 976
190 000	1 177	**370 000**	1 995
195 000	1 203	**375 000**	2 013
200 000	1 229	**380 000**	2 025
205 000	1 255	**385 000**	2 049

Tabelle D – Landwirtschaftliche Buchführung Teil B (Jahresumsatz)

Jahresumsatz im Sinne von § 39 Absatz 5 bis … Euro	Volle Gebühr 10/10 in Euro	Jahresumsatz im Sinne von § 39 Absatz 5 bis … Euro	Volle Gebühr 10/10 in Euro
390 000	2 065	**440 000**	2 228
395 000	2 082	**450 000**	2 259
400 000	2 099	**460 000**	2 289
410 000	2 132	**470 000**	2 318
420 000	2 164	**480 000**	2 347
430 000	2 197	**490 000**	2 373
		500 000	2 399

vom Mehrbetrag über 500 000 Euro je angefangene 50 000 Euro 139

Anlage 5 – Tabelle E (Rechtsbehelfstabelle)

Gegenstandswert bis … Euro	Volle Gebühr 10/10 in Euro	Gegenstandswert bis … Euro	Volle Gebühr 10/10 in Euro
300	26	**65 000**	1 179
600	47	**80 000**	1 260
900	68	**95 000**	1 341
1 200	89	**110 000**	1 422
1 500	110	**125 000**	1 503
2 000	140	**140 000**	1 583
2 500	169	**155 000**	1 664
3 000	198	**170 000**	1 745
3 500	228	**185 000**	1 826
4 000	257	**200 000**	1 907
4 500	287	**230 000**	2 031
5 000	316	**260 000**	2 155
6 000	355	**290 000**	2 279
7 000	394	**320 000**	2 402
8 000	433	**350 000**	2 526
9 000	471	**380 000**	2 650
10 000	510	**410 000**	2 774
13 000	552	**440 000**	2 898
16 000	594	**470 000**	3 022
19 000	636	**500 000**	3 146
22 000	678		
25 000	720		
30 000	796		
35 000	872		
40 000	947		
45 000	1 023		
50 000	1 098		

vom Mehrbetrag über 500 000 Euro je angefangene 50 000 Euro	158

5.1.1 Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zur Verwendung von Rundstempeln durch Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Steuerberatungs- und Partnerschaftsgesellschaften

Beschlossen von der Bundeskammerversammlung
am 11./12. Juni 2001

Bei der Erteilung von Abschlussvermerken und Prüfungsvermerken sowie bei bestimmten anderen Erklärungen werden in der Regel Rundstempel verwendet. Die Bundessteuerberaterkammer empfiehlt, dass diese Rundstempel nach Inhalt und Form einheitlich ausgestaltet werden.

I. Inhalt des Rundstempels

(1) Der äußere Kreis des Rundstempels eines Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten enthält im oberen Teil seinen Vor- und Zunamen und im unteren Teil den Ort seiner beruflichen Niederlassung (bzw. seiner weiteren Beratungsstelle). Ist der Berufsangehörige zur Führung eines akademischen Grades oder einer staatlich verliehenen Graduierung befugt, so können diese dem Namen hinzugefügt werden.

(2) Der innere Kreis des Rundstempels enthält die Berufsbezeichnung „Steuerberater“ oder „Steuerbevollmächtigter“. Mit Ausnahme der Bezeichnung „Landwirtschaftliche Buchstelle“ darf der Rundstempel keine weiteren Zusätze enthalten.

(3) Der äußere Kreis des Rundstempels einer Steuerberatungsgesellschaft enthält im oberen Teil die Firma und im unteren Teil die Angabe des Sitzes (bzw. des Ortes der weiteren Beratungsstelle). Der innere Kreis des Rundstempels enthält die Bezeichnung „Steuerberatungsgesellschaft“.

(4) Der äußere Kreis des Rundstempels einer Partnerschaftsgesellschaft, die nicht als Steuerberatungsgesellschaft anerkannt ist (einfache Partnerschaftsgesellschaft), enthält im oberen Teil den Namen und im unteren Teil die Angabe des Sitzes (bzw. des Ortes der weiteren Beratungsstelle). Der innere Kreis des Rundstempels enthält die Bezeichnung „Partnerschaftsgesellschaft“.

(5) Die postalische und elektronische Adresse sowie Telefon- und Faxnummer sollen im Rundstempel nicht aufgeführt werden.

5.1.1 Rundstempel

II. Form und Größe des Rundstempels

Nach Form und Größe soll der Rundstempel den unten stehenden Mustern entsprechen. Als Stempelfarbe soll Schwarz oder Dunkelblau Verwendung finden.

III. Verwendung des Rundstempels

(1) Eine Verwendung des Rundstempels wird empfohlen bei Abschlussvermerken und Prüfungsvermerken, anderen Bescheinigungen oder Bestätigungen (vgl. § 57 Abs. 3 Nr. 3 StBerG; § 16 Makler- und Bauträgerverordnung; § 11 Abs. 2 Drittes Vermögensbildungsgesetz) und bei gutachtlichen Stellungnahmen.

(2) Eine Verwendung des Rundstempels soll unterbleiben bei allgemeinem Schriftverkehr, Steuererklärungen, Rechtsbehelfs- und Rechtsmittelschriften.

IV. Muster für Rundstempel

5.1.1 Rundstempel

5.2.1.1 Hinweise* der Bundessteuerberaterkammer für die Gestaltung eines Sozietätsvertrages

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 6./7. Juli 1998

Inhaltsverzeichnis

Vorbemerkung 3

1. Bezeichnung der Sozietät 3
2. Gründung und Erweiterung einer Sozietät 4
3. Einsatz der Arbeitskraft 5
4. Geschäftsführung und Stimmrecht der Gesellschafter 6
5. Arbeitsteilung 6
6. Gegenseitige Unterrichtung und Abstimmung 6
7. Führung der Bücher 7
8. Vertretung 7
9. Gemeinschaftliches Vermögen/Sondervermögen 7
10. Berufshaftpflichtversicherung 7
11. Einnahmen 7
12. Ausgaben 8
13. Gewinnermittlung 8
14. Ergebnisverteilung 8

*) Die Hinweise haben keinen verbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

15. Entnahmen 8

16. Urlaub, Krankheit und Berufsunfähigkeit der Gesellschafter 8

17. Beginn der Sozietät 9

18. Probezeit 9

19. Kündigung 9

20. Auflösung 10

21. Auswirkungen des Ausscheidens wegen Berufsunfähigkeit 10

22. Ausscheiden wegen Alters 10

23. Ausscheiden bei Tod 11

Anlage: Musterbrief 12

Vorbemerkung

Eine Sozietät ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (§ 56 StBerG, § 51 BOStB) mit dem Ziel, den Beruf gemeinschaftlich auszuüben. Wegen der vielfältigen Anlässe und Interessenlagen bei der Gründung einer Sozietät sollte abweichend von den Bestimmungen der §§ 705 ff. BGB ein Sozietätsvertrag geschlossen werden. Im Interesse der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit empfiehlt sich dazu die Schriftform. Im Hinblick auf die vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten wird von einem einheitlichen Vertragsmuster abgesehen. Es empfiehlt sich jedoch, die unter B. „Inhalt des Sozietätsvertrages" aufgeführten Punkte zu beachten.

Die Vorteile einer Sozietät sind hauptsächlich

– gemeinschaftliche Berufsausübung
– Rationalisierung
– Spezialisierung
– Vertretung bei Urlaub und Krankheit
– Nachfolgeregelung

Die Sozietät erfordert eine gegenseitige Abstimmung und Rücksichtnahme. Sie kann auf Dauer nur erfolgreich sein, wenn die Gesellschafter zueinander passen und sich jeder als Teil der Sozietät fühlt.

1. Bezeichnung der Sozietät

Auf den Briefbögen einer Sozietät müssen alle Sozien unter ihren Namen und Berufsbezeichnungen aufgeführt werden. Dies gilt auch dann, wenn eine Kurzbezeichnung verrwendet wird, z. B. durch Nennung einzelner Namen von Steuerberatern* mit Zusätzen, die gemäß § 43 StBerG zulässig sind.

Bei überörtlichen Sozietäten muss auf den Briefbögen angegeben werden, welcher Partner welche Qualifikation besitzt und wo sich seine berufliche Niederlassung befindet. Auf die in der Sozietät vertretenen Berufe (Steuerberater, Steuerbevoll-

*) In diesen Hinweisen wird für alle Mitglieder der Steuerberaterkammern der Begriff „Steuerberater" verwendet. Regelungen, die nur für bestimmte Personengruppen gelten, sind einzeln genannt. Auf Steuerberatungsgesellschaften finden die Vorschriften insoweit Anwendung, als sich aus der Rechtsform keine Besonderheiten ergeben.

mächtigte, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer) darf auch dann hingewiesen werden, wenn nicht alle Berufsqualifikationen an allen Standorten vertreten sind.

Sozietäten dürfen auf ihrem Praxisschild eine Kurzbezeichnung verwenden (§§ 15 Abs. 1 Satz 2 BOStB). Für den Fall, dass bei überörtlichen Sozietäten neben ortsansässigen Gesellschaftern weitere Gesellschafter aufgeführt werden, muss der Ort der beruflichen Niederlassung den Namen jeweils hinzugefügt werden. Verwenden überörtliche Sozietäten eine Kurzbezeichnung, so kann diese auf allen Praxisschildern ohne Ortsangabe geführt werden.

2. Gründung und Erweiterung einer Sozietät

Gründung

Wird zwischen Steuerberatern eine Sozietät begründet und bringt ein Partner seine Einzelpraxis in die Gesellschaft ein, sollten der Umfang und die Bewertung der in das Gesamthandsvermögen übergebenen Vermögenswerte sowie die arbeitsmäßige Betreuung der Mandanten festgelegt werden. Ferner sollte eine Regelung über die Übernahme von Verträgen, insbesondere der Anstellungsverträge, getroffen werden.

Erweiterung

Da die Aufnahme weiterer Gesellschafter eine Vertragsänderung ist, bedarf sie der Zustimmung aller Vertragschließenden. Hiervon abweichend kann vorgesehen werden, dass sich ein Gesellschafter das Recht vorbehält, bestimmte weitere Personen (z. B. seine Kinder) in die Sozietät aufzunehmen. Ferner kann auch eine gegenseitige Verpflichtung vorgesehen werden, dass unter vorher festgelegten Voraussetzungen, z. B. beim Überschreiten bestimmter Umsatzgrenzen, ein weiterer Gesellschafter in die Sozietät aufzunehmen ist.

Verschwiegenheitspflicht

Hinsichtlich der Einhaltung der Verschwiegenheitspflicht ist zu unterscheiden:

Verschwiegenheitspflicht bei Gründung einer Sozietät

Schließt sich ein Steuerberater, der seine Tätigkeit bisher in Einzelpraxis ausübte, mit anderen zu einer Sozietät zusammen oder bringt er seine Einzelpraxis in eine bereits bestehende Sozietät ein, gehen die Mandate nicht automatisch auf die Sozietät über. Denn weder der Mandant noch der Steuerberater haben bei der Auftragserteilung den Willen gehabt, das Auftragsverhältnis mit allen Mitgliedern bzw. für alle Mitglieder der – noch gar nicht bestehenden – Sozietät abzuschließen. Es bedarf deshalb nach Auffassung des BGH sowohl in zivilrechtlicher Hinsicht – Herstellung vertraglicher Beziehungen zwischen dem Mandanten und dem (den) neu hinzutretenden Sozius (Sozii) – wie auch aus berufsrechtlichen Gründen zur Sicherung der Verschwiegenheitspflicht einer Zustimmung des Auftraggebers. Dabei wird man davon ausgehen können, dass das Einverständnis des Mandanten auf Fortsetzung des Vertragsverhältnisses auch die Zustimmung zur Einsichtnahme in alle dem bisherigen Steuerberater/Vertragspartner bekannten Daten oder Unterlagen umfasst, die zur Fortsetzung des Auftragsverhältnisses erforderlich sind.

Verschwiegenheitspflicht bei Aufnahme eines Sozius in eine bestehende Sozietät

Anders verhält es sich, wenn ein neuer Sozius in eine bereits bestehende Sozietät aufgenommen wird. Hier umfasst ein der Sozietät erteilter Auftrag grundsätzlich auch das Einverständnis, später hinzugetretene Sozietätsmitglieder mit den Angelegenheiten des Auftraggebers zu befassen. Sofern der Auftraggeber die Bearbeitung seiner Angelegenheiten jedoch ganz oder teilweise einem bestimmten Mitglied der Sozietät übertragen hat oder will, kann insoweit von einem konkludenten Einverständnis ausnahmsweise nicht ausgegangen werden.

3. Einsatz der Arbeitskraft

Es kann vorgesehen werden, dass die Gesellschafter ihre Arbeitskraft ausschließlich der Sozietät widmen. In diesem Fall erfolgt jegliches Tätigwerden – z. B. in Insolvenzverfahren oder bei Testamentsvollstreckungen – im Innenverhältnis für Rechnung der Sozietät. Es kann auch vereinbart werden, dass ein Gesellschafter sich die Bearbeitung bestimmter Gebiete oder

Mandate auf eigene Rechnung vorbehält oder dass das wirtschaftliche Ergebnis der Sozietät in anderer Weise ermittelt und zugeordnet wird (Nr. 12, 15).

Über die Zulässigkeit von Nebentätigkeiten, z.B. die Ausübung von Ehrenämtern, Vortragstätigkeit etc., sollte eine Regelung im Vertrag enthalten sein; denkbar wäre auch, bei Überschreiten eines bestimmten Umfangs der Nebentätigkeiten diese von der vorherigen Zustimmung der übrigen Gesellschafter abhängig zu machen.

4. Geschäftsführung und Stimmrecht der Gesellschafter

Grundsätzlich besteht Gesamtgeschäftsführungsbefugnis der Gesellschafter. Möglich ist jedoch auch, die Geschäftsführung im Sozietätsvertrag nach einzelnen Gebieten aufzuteilen und festzulegen, in welchen Fällen bei Einzelgeschäftsführung die Zustimmung der anderen Gesellschafter eingeholt werden muss.

In der Regel haben alle Gesellschafter gleiches Stimmrecht. Fakultativ können die Stimmenverhältnisse anders geregelt werden (z. B. unterschiedliche Gewichtigkeit durch Verschiebung im Laufe der Jahre zu Gunsten des jüngeren Partners).

5. Arbeitsteilung

Es ist möglich, festzulegen, dass einzelne Gesellschafter der Sozietät für bestimmte Mandanten oder Sachgebiete zuständig sind.

6. Gegenseitige Unterrichtung und Abstimmung

Die Gesellschafter sollten sich laufend über die Annahme und Kündigung von Mandaten gegenseitig unterrichten. Es empfiehlt sich ferner, insbesondere im Falle der Spezialisierung einzelner Gesellschafter, die Gesellschafter zu verpflichten, sich untereinander über wesentliche Änderungen in der Organisation der Praxis und wesentliche Vorgänge bei den Mandanten sowie über die Übernahme neuer Mandate zu unterrichten.

7. Führung der Bücher

Es sollte festgelegt werden, welcher Gesellschafter für die Führung der Bücher und Aufzeichnungen der Sozietät verantwortlich ist.

8. Vertretung

Es empfiehlt sich, abweichend von der gesetzlich vorgesehenen Gesamtvertretung festzulegen, dass sich die Gesellschafter gegenseitig bevollmächtigen, die Sozietät allein nach außen zu vertreten. Die Sozietätspartner sollten gesellschaftsrechtlich für den Fall der Abwesenheit eines Partners die wechselseitige Vertretung vereinbaren.

9. Gemeinschaftliches Vermögen/Sondervermögen

Üblicherweise wird vereinbart, dass das der gemeinschaftlichen Berufsausübung dienende Vermögen (Inventar, Maschinen, Bibliothek etc.) gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter wird; ebenso auch Ergänzungen und zusätzlicher Erwerb. Wirtschaftsgüter, die zum Sondervermögen eines Gesellschafters gehören, sind ausdrücklich aufzuführen.

10. Berufshaftpflichtversicherung

Die sich aus § 67 a StBerG ergebenden Möglichkeiten der Haftungsbegrenzung sollten beachtet und entsprechend geregelt werden. Danach kann die persönliche Haftung auf Schadenersatz durch vorformulierte Vertragsbedingungen beschränkt werden auf die Mitglieder einer Sozietät, die das Mandat im Rahmen ihrer eigenen beruflichen Befugnisse bearbeiten und als solche namentlich bezeichnet sind. Die Zustimmungserklärung zu einer solchen Beschränkung darf keine anderen Erklärungen enthalten und muss vom Auftraggeber unterschrieben sein.

11. Einnahmen

Es sollte festgelegt werden, ob alle Einnahmen aus beruflicher Tätigkeit (z. B. auch Bezüge aus ehrenamtlicher Tätigkeit, Aufsichtsratsmandaten und aus Testamentsvollstreckungen) Einnahmen der Sozietät sind.

12. Ausgaben

Üblicherweise wird vereinbart, dass alle Ausgaben beruflicher Art Ausgaben der Sozietät sind. Abweichende Regelungen (z. B. Kraftfahrzeug-, Reisekosten, Bewirtungsspesen und sonstige Aufwendungen für Mandanten) sind möglich.

13. Gewinnermittlung

Es empfiehlt sich, eine vertragliche Regelung darüber zu treffen, ob die Sozietät bilanziert oder den Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt. Im Falle der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung sollten für die einzelnen Gesellschafter Kapitalkonten eingerichtet werden.

14. Ergebnisverteilung

Bei der Verteilung des Ergebnisses sind vorbehaltlich einer Regelung i.S.v. Nr. 12 insbesondere zu berücksichtigen:

a) Vorwegvergütung für
die Tätigkeit der Gesellschafter,
die Nutzung überlassener Vermögenswerte,
die Verzinsung des Kapitalkontos.

b) Verteilung des Restergebnisses nach vereinbarten Quoten.

c) Es kann auch vertraglich vorgesehen werden, dass das wirtschaftliche Ergebnis der Sozien (z. B. mittels einer Kostenrechnung) den Partnern direkt zugerechnet wird. Dadurch können Ungleichheiten im Leistungsbeitrag der Sozien ausgeglichen werden.

15. Entnahmen

Es ist eine Regelung erforderlich, in welchem Umfang laufende Entnahmen in Anrechnung auf den Gewinnanteil zulässig sind.

16. Urlaub, Krankheit und Berufsunfähigkeit der Gesellschafter

Es empfiehlt sich, generell zu regeln, dass im Falle der Verhinderung eines Gesellschafters durch Krankheit oder andere in

seiner Person liegenden Gründe die anderen Gesellschafter verpflichtet sind, ihn zu vertreten.

Die Urlaubsansprüche und die Voraussetzungen für deren Änderungen sollten geregelt werden. Ferner sollte vereinbart werden, dass die Urlaubszeit gegenseitig abzustimmen ist.

Für den Fall von Erkrankungen und vorübergehender Arbeitsunfähigkeit empfiehlt es sich, vorzusehen, dass diese bis zu einer festzulegenden Grenze, z. B. 90 Kalendertage im Jahr, ohne Einfluss auf die Gewinnverteilung bleiben. Für den Fall längerer Erkrankung oder Arbeitsunfähigkeit sollte vereinbart werden, dass entweder ein Mitarbeiter zu Lasten des Gewinnanteils des Erkrankten eingestellt wird oder dass sich die Gewinnverteilung ändert (z. B. Vorabvergütung der anderen Partner). Möglich ist auch, eine Reduzierung des Gewinns des Erkrankten, etwa in Höhe des versicherten Krankentagegeldes, zu vereinbaren. Ggf. sollten die Sozien verpflichtet werden, eine angemessene Krankentagegeldversicherung abzuschließen.

Für den Fall der Berufsunfähigkeit eines Gesellschafters kann vorgesehen werden, dass er nach Ablauf eines bestimmten Zeitraums ausscheidet.

17. Beginn der Sozietät

Es empfiehlt sich, insbesondere aus Haftungsgründen, den Zeitpunkt des Beginns der Sozietät vertraglich festzulegen.

18. Probezeit

Die Vereinbarung einer Probezeit ist nicht üblich.

19. Kündigung

Eine Sozietät wird in der Regel auf unbestimmte Zeit mit der Möglichkeit geschlossen, das Vertragsverhältnis jederzeit zu kündigen (§ 723 Abs. l Satz l BGB). Hiervon abweichend wird häufig vorgesehen, dass für die ersten zwei Jahre eine Kündigung nur unter Einhaltung einer bestimmten Frist möglich ist. Das Recht, die Gesellschaft aus wichtigem Grund ohne Einhaltung einer Frist zu kündigen, kann nicht ausgeschlossen werden (§ 723 Abs. l Satz 2 BGB).

Kündigungstermine und -fristen sowie Formvorschriften müssen vertraglich festgelegt werden.

20. Auflösung

Bezüglich der Aufteilung der Mandate werden üblicherweise Regelungen getroffen, die § 33 Abs. 3 BOStB entsprechen; abweichende Regelungen sind möglich.

Für den Fall der Aufteilung der Mandate sollte festgelegt werden, ob und welche Ausgleichszahlungen zu leisten sind. Für die Bemessung können die „Hinweise für die Ermittlung des Wertes einer Steuerberaterpraxis" der Bundessteuerberaterkammer zu Grunde gelegt werden.

Hinsichtlich des gemeinschaftlichen Eigentums sollte vereinbart werden, ob ein Gesellschafter das Gemeinschaftsgut allein entgeltlich übernimmt oder nach welchen Gesichtspunkten eine Aufteilung vorzunehmen ist.

Ausgeschiedene Sozien können auf den Briefbögen weitergeführt werden, wenn ihr Ausscheiden kenntlich gemacht wird (§ 16 Abs. 4 Satz 3 BOStB). Voraussetzung ist natürlich, dass der ausscheidende Sozius seiner Namensfortführung auch zugestimmt hat.

21. Auswirkungen des Ausscheidens wegen Berufsunfähigkeit

Für den Fall des Ausscheidens wegen Berufsunfähigkeit empfehlen sich alternativ folgende Vereinbarungen:

a) der Ausscheidende erhält eine Kapitalabfindung in Höhe eines vereinbarten Prozentsatzes des Praxiswertes in bar. Dabei kann vorgesehen werden, dass die Kapitalabfindung in mehreren Jahresraten gezahlt werden wird; ggf. verzinslich.

b) der Ausscheidende erhält eine Leibrente in Höhe eines fest vereinbarten Betrages. Es ist auch denkbar, die Rente in einem Prozentsatz des bei Eintritt der Berufsunfähigkeit vorhandenen Praxiswertes festzusetzen. Es empfiehlt sich ferner, festzulegen, ob und in welcher Höhe der Rentenanspruch auf Dritte übergeht.

22. Ausscheiden wegen Alters

Es empfiehlt sich, festzulegen, dass jeder Sozius einerseits das Recht hat, bei Erreichen eines bestimmten Alters auszuschei-

den. Gleichzeitig wäre vorzusehen, dass er andererseits verpflichtet ist, bei Erreichen einer bestimmten Altershöchstgrenze aus der Sozietät auszuscheiden.

Als Abfindung kann eine der in Nr. 21 genannten Möglichkeiten gewählt werden.

23. Ausscheiden bei Tod

Um die Fortführung der Sozietät für den Fall des Todes eines der Partner sicherzustellen, muss durch Gesellschaftsvertrag § 727 BGB ausgeschlossen werden.

Für den Fall des Todes eines Gesellschafters sollte vorgesehen werden, dass der oder die verbleibenden Sozien die Verpflichtung übernehmen, an den Ehegatten bzw. an die Erben eine Abfindung zu zahlen. Es kann hierfür eine der in Nr. 21 genannten Möglichkeiten vereinbart werden.

5.2.1.1 Sozietätsvertrag

Musterbrief – Aufnahme eines Sozius in die bisherige Einzelpraxis

Briefkopf des (bisherigen) Praxisinhabers

Anschrift des Mandanten

Ort, Datum

Aufnahme eines Sozius in meine Praxis

Sehr geehrte/r Frau/Herr .....

mit Wirkung vom ..... wird Herr/Frau StB ..... als Sozius in meine Praxis eintreten. Herr/Frau StB ..... war bisher in einer größeren überregional tätigen Steuerberatungsgesellschaft beruflich tätig und hat insbesondere Erfahrungen in den Bereichen ..... gewonnen. Ich freue mich daher sehr, durch Aufnahme von Frau/Herrn StB ..... mein Beratungsangebot erweitern zu können.

Künftig wird die zwischen Frau/Herrn StB ..... und mir begründete Sozietät Sie in allen steuerlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten beraten und vertreten. Ich gehe davon aus, dass dies Ihre Zustimmung findet und möchte Sie bitten, das beigefügte Vollmachtsformular* zu unterzeichnen und mit dem beigefügten Freiumschlag an mich zurückzusenden. Sollte vor Erhalt Ihrer auf die Sozietät lautenden Vollmacht die Notwendigkeit bestehen, dass mein Sozius, Frau/Herr StB ....., in Ihre steuerlichen oder wirtschaftlichen Angelegenheiten eingeschaltet wird, werde ich mich deswegen zuvor mit Ihnen gesondert in Verbindung setzen.

Mit freundlichen Grüßen

---

* Es eignet sich jedes Vollmachtsformular. Es ist darauf zu achten, dass neben den bisherigen Sozien der /die neue/n Sozius/Sozien aufgeführt ist/sind.

5.2.1.2 Hinweise* der Bundessteuerberaterkammer für die Gründung einer Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform einer Partnerschaftsgesellschaft

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 11. März 2002

Inhaltsverzeichnis

Vorbemerkung 2

I. Anforderungen an den Gesellschaftsvertrag 2

1. Form 2

2. Name 3

3. Gesellschaftszweck 3

4. Kapitalbindung 4

   a) Gesellschafter der Partnerschaftsgesellschaft 4

   b) Vollmachten zur Ausübung von Gesellschafterrechten . 5

5. Verantwortliche Führung durch Steuerberater. 5

   a) Geschäftsführung 5

   b) Vertretung 6

   c) Prokura. 6

   d) Residenzpflicht 6

6. Haftung 6

7. Anzeigepflichten 7

8. Versicherungsnachweis 7

II. Anerkennungsverfahren 7

III. Anmeldung der Partnerschaft zur Eintragung in das Partnerschaftsregister 8

* Die Hinweise haben keinen verbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

5.2.1.2 Partnerschaftsgesellschaft

Vorbemerkung

Neben Steuerberatern* sind auch Steuerberatungsgesellschaften zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen befugt (§ 3 StBerG). Diese Gesellschaften, die Steuerberatern als Instrumente ihrer Berufsausübung zur Verfügung stehen, bedürfen der Anerkennung durch die zuständige Steuerberaterkammer im Rahmen eines förmlichen Anerkennungsverfahrens. Dazu müssen bestimmte Voraussetzungen erfüllt sein.

In § 49 StBerG ist abschließend bestimmt, welche Rechtsformen für Steuerberatungsgesellschaften in Betracht kommen können. Neben der AG, der GmbH, der KG, der OHG sowie der KGaA kann auch eine Partnerschaftsgesellschaft als Steuerberatungsgesellschaft anerkannt werden. Die folgenden Hinweise sollen aufzeigen, welche berufsrechtlichen Vorschriften bei der Gründung einer Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform einer Partnerschaftsgesellschaft zu beachten sind.

I. Anforderungen an den Gesellschaftsvertrag

1. Form

Der Gesellschaftsvertrag der Partnerschaft bedarf – auch bei späteren Änderungen – der Schriftform (§ 3 Abs. 1 PartGG), um eine hinreichend sichere Beweislage zu schaffen. Eine notarielle Beurkundung ist nach dem PartGG nicht erforderlich. Die Mindestanforderungen nach § 3 Abs. 2 PartGG an den schriftlichen Vertrag sind:

- Name und Sitz der Partnerschaft
- Name, Vorname, Wohnort sowie der in der Partnerschaft ausgeübte Beruf jedes Partners und der
- Gegenstand der Partnerschaft.

Hinsichtlich der Form der Anmeldung zum Partnerschaftsregister wird auf III. verwiesen.

---

* In diesen Hinweisen wird für alle Mitglieder der Steuerberaterkammern der Begriff „Steuerberater“ verwendet. Regelungen, die nur für bestimmte Personengruppen gelten, sind einzeln genannt. Auf Steuerberatungsgesellschaften finden die Vorschriften insoweit Anwendung, als sich aus der Rechtsform keine Besonderheiten ergeben.

2. Name

Für den Namen einer Steuerberatungsgesellschaft gelten zunächst die allgemeinen firmenrechtlichen Vorschriften des Handelsrechts. Nach den Vorschriften des Steuerberatungsgesetzes ist die Gesellschaft außerdem verpflichtet, die Bezeichnung „Steuerberatungsgesellschaft“ in den Namen aufzunehmen (§ 53 Abs. 1 Satz 1 StBerG). Das bedeutet in berufsrechtlicher Hinsicht, dass diese Bezeichnung ungekürzt und ungebrochen in der Firma zu führen ist. Wortverbindungen, wie z. B. „Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft“ sind unzulässig. Nach § 2 Abs. 1 PartGG muss ferner mindestens der Name eines oder mehrerer Partner sowie der Zusatz „Partnerschaft“ oder „und Partner“ aufgenommen werden. Sind in dem Namen sämtliche Namen enthalten, ist der Zusatz „Partnerschaft“ zu wählen. Der Zusatz „und Partner“ ist in diesem Fall irreführend, da er auf weitere Partner hinweist und damit eine größere Anzahl von Partnern als vorhanden vortäuscht.

Wird in den Namen der Partnerschaft nur der Name eines Partners aufgenommen, soll es sich um einen Steuerberater handeln (§ 56 Abs. 2 Satz 1 BOStB). Daneben können die Namen anderer Partner (§ 50 a Abs. 1 Nr. 1 StBerG) aufgenommen werden, wenn deren Zahl die Namen von Steuerberatern nicht überschreitet (§ 56 Abs. 2 Sätze 1 und 2 BOStB). Bei dem an erster Stelle stehenden Namen soll es sich in jedem Fall um denjenigen eines Steuerberaters handeln. Die Pflicht zur Aufnahme der Berufsbezeichnungen aller in der Partnerschaft vertretenen Berufe entfällt bei Steuerberatungsgesellschaften (§ 53 Satz 2 StBerG).

Außer den Namen der Partner können Bestandteil des Namens einer Partnerschaftsgesellschaft nur noch die nach den Berufsgesetzen vorgesehenen Gesellschaftsbezeichnungen (außer Steuerberatungsgesellschaft z. B. Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) sein. Die Bestimmungen der Berufsordnung zur Firmierung einer Steuerberatungsgesellschaft (§ 56 BOStB) gelten für die Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform einer Partnerschaftsgesellschaft nur in diesem eingeschränkten Umfang.

3. Gesellschaftszweck

Nach § 72 StBerG gelten die in § 57 StBerG für Steuerberater beschriebenen Berufspflichten auch für Steuerberatungsgesellschaften. Als Gegenstand (Zweck) der Gesellschaft dürfen deshalb keine nach § 57 StBerG mit dem Beruf eines Steuerberaters

bzw. Steuerbevollmächtigten nicht vereinbaren Tätigkeiten im Gesellschaftsvertrag festgelegt werden. Der Gesellschaftszweck sollte möglichst allgemein formuliert werden.

4. Kapitalbindung

Die Anerkennung einer Gesellschaft als Steuerberatungsgesellschaft setzt weiterhin voraus, dass der Gesellschaftsvertrag den Regelungen über die Kapitalbindung nach § 50 a StBerG entspricht. Mit der Kapitalbindung soll der Gefahr begegnet werden, dass Berufsfremde durch kapitalmäßige Beherrschung der Steuerberatungsgesellschaft auf die Tätigkeit der im Dienste der Gesellschaft stehenden Steuerberater bestimmenden Einfluss nehmen können. Hierzu ist im Einzelnen Folgendes vorgesehen:

a) Partner der Partnerschaftsgesellschaft

Partner einer Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform einer Partnerschaftsgesellschaft können nach § 50 a Abs. 1 Nr. 1 StBerG i.V.m. § 1 Abs. 1 bis 3 PartGG nur sein:

- natürliche Personen, die nach § 3 Nr. 1 StBerG zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen befugt sind, nämlich Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer sowie
- besonders befähigte Kräfte anderer Fachrichtungen, die einen Beruf i.S.v. § 1 Abs. 2 PartGG ausüben, soweit sie in der Gesellschaft tätig sind und ihre Tätigkeit nach § 50 Abs. 3 StBerG genehmigt worden ist.

Nach § 50 Abs. 3 StBerG können besonders befähigte Personen mit einer anderen Ausbildung als in einer der in § 36 StBerG genannten Fachrichtungen neben Steuerberatern Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer oder persönlich haftende Gesellschafter von Steuerberatungsgesellschaften werden, wenn die besondere Fachkunde gegeben und die persönliche Zuverlässigkeit vorhanden ist. Eine andere Fachrichtung ist bei Personen, welche die Voraussetzungen für die Zulassung zur Prüfung als Steuerberater oder für den Zugang zu einem in § 50 Abs. 2 StBerG genannten Beruf erfüllen oder sich in der Ausbildung für einen dieser Berufe befinden, nicht gegeben. Die andere Fachrichtung muss sich vom Berufsbild der in § 3 Nr. 1 StBerG genannten Personen deutlich unterscheiden. Hierbei ist allerdings zu beachten, dass nach § 1

Abs. 2 PartGG lediglich die dort genannten Angehörigen freier Berufe aufgrund besonderer Fachkunde als Geschäftsführer im Sinne von § 50 Abs. 3 StBerG bestellt werden können.

Steuerberatungsgesellschaften und Wirtschaftprüfungsgesellschaften können an einer Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform einer Partnerschaftsgesellschaft schon deswegen nicht beteiligt sein, weil nach § 1 Abs. 1 Satz 3 PartGG nur natürliche Personen Partner sein können.

Die Beteiligung an einer Partnerschaft ist nach § 9 Abs. 4 PartGG nur vererblich, wenn im Partnerschaftsvertrag hierüber eine ausdrückliche Abrede getroffen ist. Ergänzend ist zu berücksichtigen, dass der Erbe gemäß § 1 Abs. 3 PartGG i.V.m. § 50 a StBerG den dort genannten Berufen angehören muss. Ist dies nicht der Fall, besteht nach § 55 Abs. 2 StBerG eine Frist von mindestens fünf Jahren, um den Voraussetzungen des § 50 a StBerG zu entsprechen. Ansonsten müsste die Anerkennung der Gesellschaft als Steuerberatungsgesellschaft widerrufen werden.

b) Vollmachten zur Ausübung von Partnerrechten

Schließlich ist als Anerkennungsvoraussetzung eine Bestimmung im Gesellschaftsvertrag erforderlich, wonach zur Ausübung von Partnerrechten nur solche Personen bevollmächtigt werden können, die Steuerberater, Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer oder Steuerbevollmächtigte sind (§ 50 a Abs. 1 Nr. 6 StBerG).

5. Verantwortliche Führung durch Steuerberater

Die Anerkennung einer Gesellschaft als Steuerberatungsgesellschaft setzt weiterhin voraus, dass die Gesellschaft von Steuerberatern verantwortlich geführt wird (§ 32 Abs. 3 StBerG). Aus diesem Grunde sind die Regelungen zur Vertretung der Partnerschaftsgesellschaft gemäß § 50 Abs. 1 bis 4 StBerG zu beachten.

a) Geschäftsführung

Neben Steuerberatern sind grundsätzlich alle Partner zur Geschäftsführung berechtigt. Im Innenverhältnis können einzelne Geschäftsbereiche bestimmten Partnern übertragen werden.

Sind neben Steuerberatern auch andere Partner zur Geschäftsführung berechtigt, darf deren Anzahl die Zahl der Steuerbera-

ter-Geschäftsführer nicht übersteigen (§ 50 Abs. 4 StBerG). Kann bei der Willensbildung der Geschäftsführer keine Einigung erzielt werden, sind die Stimmen der Steuerberater ausschlaggebend (§ 57 Abs. 2 Satz 3 BOStB).

b) Vertretung

Zur Vertretung der Partnerschaftsgesellschaft ist jeder Partner, der Steuerberater ist, ermächtigt. Partner, die nicht Steuerberater sind, dürfen die Gesellschaft nicht allein vertreten (§ 50 Abs. 2 StBerG i.V.m. § 57 Abs. 4 Satz 1 BOStB). Eine Einzelvertretung ist nur dann zulässig, wenn deren Geschäftsführungsbefugnis durch Regelungen im Innenverhältnis so beschränkt ist, dass die verantwortliche Führung der Gesellschaft durch Steuerberater gewährleistet ist. Dies ist der zuständigen Steuerberaterkammer unverzüglich unter Vorlage geeigneter Unterlagen nachzuweisen; Änderungen der Regelungen sind vor ihrem Wirksamwerden anzuzeigen (§ 57 Abs. 4 Sätze 2 und 3 i.V.m. Abs. 3 Satz 2 BOStB).

c) Prokura und Handelsvollmacht

Bei Steuerberatungsgesellschaften in der Rechtsform der Partnerschaftsgesellschaft ist die Erteilung von Prokura und damit auch Handlungsvollmacht ausgeschlossen; die Vorschrift des § 125 Abs. 3 HGB findet nach § 7 Abs. 3 PartGG auf die Vertretung der Partnerschaft keine entsprechende Anwendung.

d) Residenzpflicht

Mindestens ein Partner, der Steuerberater und zur Alleinvertretung berechtigt ist, muss seine berufliche Niederlassung am Sitz der Partnerschaftsgesellschaft oder in dessen Nahbereich haben (§ 50 Abs. 1 Satz 2 StBerG).

6. Haftung

Neben dem Vermögen der Partnerschaftsgesellschaft haften auch die Partner mit ihrem Vermögen als Gesamtschuldner.

Waren nur einzelne Partner mit der Bearbeitung eines Auftrags befasst, so haften nur sie für berufliche Fehler neben der Partnerschaft; ausgenommen sind Bearbeitungsbeiträge von untergeordneter Bedeutung (§ 8 Abs. 2 PartGG).

§ 8 Abs. 3 PartGG lässt darüber hinaus für diejenigen Berufe, für die eine Pflicht zum Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung besteht, eine Beschränkung der Haftung auf einen bestimmten Höchstbetrag zu. Da für den steuerberatenden Beruf eine entsprechende Verpflichtung besteht, kann die Partnerschaft für (grob) fahrlässig verursachte Schäden ihre Haftung durch vorformulierte Vertragsbedingungen auf den vierfachen Betrag der Mindestversicherungssumme (zurzeit 1 Mio. Euro) beschränken.

7. Anzeigepflichten

Aus § 49 Abs. 4 Satz 1 StBerG ergibt sich die Verpflichtung, jede Änderung des Gesellschaftsvertrages oder der Satzung oder der Gesellschafter oder in der Person der Vertretungsberechtigten innerhalb eines Monats der zuständigen Steuerberaterkammer anzuzeigen. Der Änderungsanzeige ist eine öffentlich beglaubigte Abschrift der jeweiligen Urkunde beizufügen (§ 49 Abs. 4 Satz 2 StBerG).

Überdies sind zur Eintragung in das Partnerschaftsregister Änderungen des Namens und des Sitzes und des Gegenstandes der Partnerschaft sowie Änderungen von Namen, Vornamen und Wohnort jedes Partners und der in der Partnerschaft ausgeübten Berufe anzumelden (§ 4 Abs. 1 Satz 3 PartGG).

8. Versicherungsnachweis

Nach § 50 Abs. 6 StBerG wird die Anerkennung schließlich davon abhängig gemacht, dass mit dem Antrag auf Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft zumindest die vorläufige Deckungszusage auf den Antrag zum Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung vorliegt.

II. Anerkennungsverfahren

Der Antrag auf Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft ist schriftlich bei der Steuerberaterkammer einzureichen, in deren Kammerbezirk die Steuerberatungsgesellschaft ihren Sitz hat.

Der Antrag auf Erteilung einer Genehmigung für eine „besonders befähigte Person anderer Fachrichtungen“ ist gem. § 50 Abs. 3 StBerG ebenfalls bei dieser Steuerberaterkammer zu stellen.

5.2.1.2 Partnerschaftsgesellschaft

In dem Antrag auf Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft sind Name, Beruf und berufliche Niederlassung der Personen anzugeben, die die Gesellschaft verantwortlich führen, sowie Name, Beruf und berufliche Niederlassung der sonst zur Vertretung berechtigten Personen. Dem Antrag sind folgende Unterlagen beizufügen:

- eine Ausfertigung oder öffentlich beglaubigte Abschrift des Gesellschaftsvertrages oder der Satzung
- eine vorläufige Deckungszusage auf Antrag auf Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung
- eine Erklärung darüber, dass die Anerkennungsgebühr an die Steuerberaterkammer entrichtet worden ist. Wird eine Ausnahmegenehmigung gem. § 50 Abs. 3 StBerG beantragt, beträgt die zu entrichtende Gebühr 150 Euro, soweit durch die Gebührenordnung der Steuerberaterkammer nicht etwas anderes bestimmt ist.

Sind die Voraussetzungen für die Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft gegeben, wird von der Steuerberaterkammer zunächst eine Unbedenklichkeitsbescheinigung ausgestellt, die das Vorliegen aller Anerkennungsvoraussetzungen bis auf die Eintragung in das Partnerschaftsregister bestätigt. Mit dieser Unbedenklichkeitsbescheinigung kann dann die Eintragung in das Partnerschaftsregister beantragt werden. Nach Vorlage einer beglaubigten Abschrift oder eines amtlichen Ausdrucks aus dem Register über die Eintragung der Gesellschaft in das Partnerschaftsregister wird die Anerkennungsurkunde durch die Steuerberaterkammer ausgefertigt und an die Gesellschaft übersandt.

Dieses Verfahren ermöglicht es, dass der Name der Gesellschaft mit der Bezeichnung „Steuerberatungsgesellschaft“ in das Register eingetragen werden kann, obwohl die Steuerberatungsgesellschaft noch nicht besteht und diese Bezeichnung nicht führen dürfte. Die Steuerberatungsgesellschaft darf ihre Tätigkeit aber erst aufnehmen, wenn das Genehmigungsverfahren abgeschlossen und die Anerkennungsurkunde übersandt ist.

III. Anmeldung der Partnerschaft zur Eintragung in das Partnerschaftsregister

In einzelnen Bundesländern ist das Partnerschaftsregister zentralisiert, d.h. für die Eintragung der Partnerschaftsgesellschaft ist nur ein Amtsgericht zuständig (z. B. in NRW das Amtsgericht

Essen). Bitte informieren Sie sich bei Ihrer Steuerberaterkammer, welches Amtsgericht für Sie zuständig ist.

Die Partnerschaft/Partnerschaftsgesellschaft kann wie eine Personenhandelsgesellschaft unter ihrem Namen Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen und als Trägerin von Rechten und Pflichten in das Grundbuch eingetragen werden. Außerdem ist sie vor Gericht parteifähig (§ 7 Abs. 2 PartGG, § 124 HGB). Diese eigenständige Stellung der Partnerschaft und ihr Auftreten im Rechtsverkehr erfordern Publizität. Die Gesellschaft muss identifizierbar und ihre Gesellschafter müssen ermittelbar sein. Die Partnerschaft ist deswegen in ein eigens hierfür errichtetes Partnerschaftsregister, das bei den Amtsgerichten geführt wird, einzutragen (§§ 4, 5 PartGG).

Einzelheiten bezüglich der Einrichtung und Führung dieses Registers sind in der Partnerschaftsregisterverordnung (PRV) geregelt (BGBl 1995 I S. 808).

Die Anmeldung der Partnerschaft zur Eintragung muss deren Namen, Sitz und Gegenstand sowie Namen, Vornamen nebst Wohnort der Gesellschafter und den oder die in der Partnerschaft ausgeübten Berufe enthalten.

Die Eintragung ist durch sämtliche Partner anzumelden. Sie ist durch sämtliche Partner in öffentlich beglaubigter oder notarieller Form zu zeichnen.

5.2.2 Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur Berufshaftpflichtversicherung

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 23. Januar 2009

Inhaltsübersicht

Einleitung

I. Haftung

1. Gesetzliche Grundlagen der Haftung
2. Typische Berufshaftpflichtgefahren
3. Haftungsausschluss und Haftungsbeschränkung
4. Verjährung von Ersatzansprüchen
5. Direktanspruch des Mandanten in der Berufshaftpflichtversicherung

II. Versicherungspflicht

6. Gesetzliche Grundlage der Versicherungspflicht
7. Höhe der Versicherungssummen und Selbstbehalt
8. Nachweis des Versicherungsabschlusses vor der Bestellung
9. Anzeige von Veränderungen
10. Rechtsfolgen eines fehlenden Versicherungsschutzes
11. Folgen eines unterbrochenen Versicherungsschutzes

III. Versicherungsverhältnis

12. Gesetzliche und vertragliche Grundlagen für den Versicherungsvertrag
13. Versicherungssumme im Einzelfall und Jahreshöchstleistung
14. Gebührenanrechnung, Selbstbehalt und Eigenbeteiligung
15. Prämien und Prämienzahlung
16. Fälligkeit der Prämienzahlung, Rücktritt und Leistungsfreiheit des Versicherers
17. Sozietäten

IV. Umfang des Versicherungsschutzes

18. Zeitlicher Umfang des Versicherungsschutzes
19. Rückwärtsversicherung
20. Sachlicher Umfang des Versicherungsschutzes
21. Allgemeiner Umfang des Versicherungsschutzes
22. Auslandsdeckung
23. Versicherungsschutz für Vertreter, Praxisabwickler und Praxistreuhänder
24. Versicherungsschutz für Erfüllungsgehilfen
25. Ausschlüsse und nicht versicherte Tätigkeiten
26. Ansprüche auf Erfüllung des Vertrags
27. Ersatz von Kosten

V. Verhalten im Schadensfall

28. Anzeigepflichten
29. Maßnahmen zur Abwendung und Minderung des Schadens
30. Rechtliche Stellung des Steuerberaters
31. Folgen der Verletzung von Obliegenheiten

Einleitung

Nach § 67 Satz 1 StBerG i.V. m. §§ 51 ff. der Verordnung zur Änderung der Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften (DVStB) vom 19. August 1991 müssen selbstständige Steuerberater und Steuerbevollmächtigte gegen die aus ihrer Berufstätigkeit sich ergebenden Haftpflichtgefahren angemessen versichert sein; Entsprechendes gilt für Steuerberatungsgesellschaften (§ 72 StBerG).

Diese Hinweise sollen Steuerberater und Steuerbevollmächtigte (im Folgenden Steuerberater genannt) über wesentliche Grundsätze unterrichten, die bei Abschluss, während der Dauer des Versicherungsvertrags und im Schadensfall beachtet werden sollten.

I. Haftung

1. Gesetzliche Grundlagen der Haftung

Ansprüche von Auftraggebern und von Dritten auf Ersatz von Vermögensschäden können sich aus einer Verletzung der Vertragspflichten, z. B. §§ 611 ff. BGB (Dienstvertrag), §§ 631 ff. BGB (Werkvertrag), § 675 BGB (entgeltliche Geschäftsbesorgung) sowie aus §§ 823 ff. BGB ergeben.

2. Typische Berufshaftpflichtgefahren

Haftpflichtgefahren können sich aus der gesamten beruflichen Tätigkeit ergeben.

Beispiele:

a) Der Steuerberater erteilt eine unrichtige Auskunft; diese veranlasst den Mandanten zu Entscheidungen, die steuerliche Nachteile zur Folge haben.

b) Der Steuerberater versäumt eine Frist, z. B. eine Rechtsbehelfsfrist oder die Frist für einen Antrag auf Investitionszulage.

c) Die Beratung oder mangelnde Prüfung hat zu falschen Bilanzansätzen und damit zu einem unrichtigen Ergebnis geführt.

d) Der Steuerberater hat den Auftrag zur Erledigung der Buchführungsarbeiten. Ein Fehler bei der Datenerfassung führt zu einer entsprechend fehlerhaften Buchführung und z. B. zu einer unrichtigen Umsatzsteuer-Voranmeldung.

e) Bei der Erarbeitung von Finanz- und Kapitalbeschaffungsplänen werden öffentliche Zuwendungen (z. B. Investitionszulagen und Zinszuschüsse aus bestimmten Förderungsprogrammen) einkalkuliert, obwohl im konkreten Fall die Voraussetzungen für die Gewährung nicht gegeben sind.

f) Der zum Insolvenzverwalter bestellte Steuerberater beachtet ein Aussonderungsrecht nicht.

3. Haftungsausschluss und Haftungsbeschränkung

(1) Ein Ausschluss der Haftung ist nicht zulässig (§ 43 Abs. 2 BOStB).

(2) Die Haftung kann bei einem fahrlässig verursachten Schaden gemäß § 67a StBerG beschränkt werden durch:

- schriftliche Vereinbarung im Einzelfall bis zur Höhe der Mindestversicherungssumme (z. Z. 250.000,00 €)
- durch vorformulierte Vertragsbedingungen auf den vierfachen Betrag der Mindestversicherungssumme, wenn insoweit Versicherungsschutz besteht (z. Z. 1 Mio. €).

(3) Bei einer Haftungsbeschränkung durch Allgemeine Auftragsbedingungen sind die §§ 305 ff. BGB zu beachten. Allgemeine Geschäftsbedingungen werden nur dann Bestandteil des Vertrags, wenn der Steuerberater bei Vertragsabschluss ausdrücklich auf sie hinweist und dem Mandanten die Möglichkeit ihrer Kenntnisnahme verschafft und dieser mit ihrer Geltung einverstanden ist (§ 305 Abs. 2 BGB).

4. Verjährung von Ersatzansprüchen

(1) Nach der bis zum 14. Dezember 2004 geltenden Rechtslage verjährten vertragliche Schadenersatzansprüche des Auftraggebers gegen den Steuerberater gemäß § 68 StBerG a. F. in drei Jahren von dem Zeitpunkt der Anspruchsentstehung an. Da die kurze Verjährung von drei Jahren damit auch ohne Kenntnis des Auftraggebers eintreten konnte, hatte die Rechtsprechung den sog. Sekundäranspruch entwickelt. Danach war der Steuerberater – bei begründetem Anlass – verpflichtet, den Auftraggeber auf die Möglichkeit seiner Haftung hinzuweisen und über die hierfür geltenden Verjährungsvorschriften zu belehren. Bei einem schuldhaften Verstoß gegen die Belehrungspflicht machte sich der Steuerberater erneut schadenersatzpflichtig. Dieser Sekundäranspruch unterlag ebenfalls der dreijährigen Verjährung nach § 68 StBerG a. F.

(2) Mit Wirkung zum 15. Dezember 2004 wurde die Vorschrift des § 68 StBerG a. F. aufgehoben. Damit richtet sich seitdem auch die Verjährung von Schadenersatzansprüchen gegen den Steuerberater nach den allgemeinen Verjährungsvorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuchs (§§ 194 ff. BGB). Ab dem 15. Dezember 2004 findet grundsätzlich das neue Verjährungsrecht Anwendung, auch – allerdings unter Beibehaltung eines Verjährungsbeginns nach altem Recht – auf die an diesem Tag bestehenden und noch nicht verjährten Ansprüche. Dies gilt auch dann, wenn ein Schadenersatzanspruch aus einem Vertragsverhältnis, das vor dem 15. Dezember 2004 begründet wurde, erst nach diesem Stichtag entsteht.

(3) Nach § 195 BGB beträgt die regelmäßige Verjährungsfrist drei Jahre. Sie beginnt mit dem Schluss des Jahres, in dem der Anspruch entstanden ist und der Auftraggeber von den den Anspruch begründenden Umständen und der Person des Steuerberaters Kenntnis erlangt oder ohne grobe Fahrlässigkeit erlangen müsste (§ 199 Abs. 1 BGB). Unabhängig von der Kenntnis oder grob fahrlässigen Unkenntnis des Auftraggebers verjährt der Schadenersatzanspruch in zehn Jahren von der Entstehung des Anspruchs an bzw. unabhängig von der Anspruchsentstehung in 30 Jahren von der Begehung der Handlung oder der Pflichtverletzung an (§ 199 Abs. 3 BGB). Maßgeblich ist die früher endende Frist. Die regelmäßige Verjährungsfrist von drei Jahren gilt auch dann, wenn es sich bei dem Steuerberatungsvertrag um einen Werkvertrag handelt (vgl. § 634a Abs. 1 Nr. 3 BGB).

(4) Da nach § 199 Abs. 1 BGB der Beginn der Verjährungsfrist auch von der Kenntnis des Auftraggebers abhängig ist, besteht nach herrschender Meinung für die von der Rechtsprechung entwickelte verjährungsrechtliche Sekundärhaftung kein Bedürfnis mehr. Sie findet daher keine Anwendung mehr, soweit das neue Verjährungsrecht gilt.

(5) Auch nach der neuen Rechtslage ist Voraussetzung für den Beginn der Verjährungsfrist, dass der Schadenersatzanspruch gegen den Steuerberater entstanden ist. Erforderlich hierfür ist, dass sich die Vermögenslage des Auftraggebers durch die Pflichtverletzung des Steuerberaters gegenüber seinem früheren Vermögensstand objektiv verschlechtert hat. Hier gelten die folgenden Grundsätze:

- **Haftung aus steuerlicher Beratung**

– Liegt die Pflichtverletzung vor Erlass des belastenden Steuerbescheids, beginnt die Verjährung mit Bekanntgabe des (ersten) belastenden Steuerbescheids, d. h. mit dem tatsächlichen Zugang des Steuerbescheids, nicht erst mit dessen Bestandskraft oder Unanfechtbarkeit. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid noch keine Steuerfestsetzung enthält, sondern erst Bemessungsgrundlagen feststellt, die für die nachfolgende Steuerfestsetzung bindend sind.
– Besteht der Schaden des Auftraggebers in vermeidbaren Umsatzsteuern infolge fehlerhafter Selbstveranlagung, beginnt die Verjährung mit Einreichung der Steueranmeldung beim Finanzamt.

– Hängt eine zivilrechtliche Vertragsgestaltung nach dem Willen des Mandanten von dem voraussichtlichen Ergebnis eines Besteuerungsverfahrens ab und erteilt der Steuerberater hierzu eine unrichtige Auskunft, beginnt die Verjährung mit der Bekanntgabe des ersten nachteiligen Steuerbescheids und nicht schon mit dem Vertragsabschluss.

– Bei vom Steuerberater verschuldeten Säumniszuschlägen entsteht der Schaden bereits dann, wenn eine festgesetzte Steuerforderung bzw. Steuernachforderung nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstags entrichtet worden ist, ohne dass es einer gesonderten Festsetzung der Säumniszuschläge bedarf.

– Bei Fehlern, die durch eine Außenprüfung festgestellt werden und zu einer Steuernachzahlung führen, beginnt die Verjährungsfrist erst mit der Schlussbesprechung. Stellt sich bei der Außenprüfung heraus, dass die Steuer zu hoch festgesetzt wurde, so hat die Verjährung bereits mit Eintritt der Bestandskraft des Steuerbescheids begonnen.

– Führt die Versäumung einer Ausschlussfrist zu einem belastenden Steuerbescheid, kommt es nicht auf den Fristablauf, sondern auf den Zugang des Steuerbescheids an. Hat der Steuerberater pflichtwidrig gegen den belastenden Steuerbescheid keinen Rechtsbehelf eingelegt oder eine Ausschlussfrist (z. B. Einspruchs- oder Klagefrist) versäumt, beginnt die Verjährung mit Eintritt der Bestandskraft des Bescheids. Wurde ein Einspruch oder eine Klage nicht ordnungsgemäß begründet, beginnt die Verjährung mit der Bekanntgabe des Einspruchsbescheids oder des Urteils.

- **Haftung aus sonstiger Berufstätigkeit**

– Hat ein Steuerberater, der die Lohnbuchführung seines Auftraggebers übernommen hat, für dessen Arbeitnehmer keine Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung abgeführt, tritt beim Auftraggeber der Schaden in dem Zeitpunkt ein, in dem die geschuldeten Beiträge als Teil des Gesamtsozialversicherungsbeitrags durch die Auszahlung ansteigen. Auch bei zu Unrecht gezahlten Beiträgen zur Arbeitslosenversicherung (z. B. für einen nicht versicherungspflichtigen GmbH-Geschäftsführer) beginnt die Verjährung nicht erst mit Zugang des Festsetzungsbescheids, sondern bereits mit Zahlung der monatlichen Beiträge zur Arbeitslosenversicherung.

- Die Verjährung eines Schadenersatzanspruchs eines Arbeitgebers gegen den Steuerberater, der im Rahmen von Lohnabrechnungen keinen Arbeitnehmeranteil der Rentenversicherungsbeiträge abzieht, beginnt in Fällen der unerkannten Beitragspflicht erst mit dem Zugang des Nachforderungsbescheids.
- Bei Verlust einer Subvention tritt der Schaden ein, sobald feststeht, dass die Voraussetzungen für die Gewährung der Zulage nicht erfüllt sind bzw. nicht mehr erfüllt werden können und nicht erst mit der Entscheidung der zuständigen Behörde.
- Hat der Steuerberater seine Vertragspflicht durch pflichtwidrige Empfehlung einer nachteiligen Vermögensanlage verletzt, kann der Schaden schon mit der rechtlichen Bindung des Mandanten an das Beteiligungsobjekt entstehen.

(6) Eine einzelvertragliche Abkürzung der Verjährungsfrist ist zulässig. Dies gilt jedoch nicht für die Verjährung bei Haftung wegen vorsätzlicher Pflichtverletzung (§ 202 Abs. 1 BGB). Auch kann die Verjährungsfrist vertraglich bis höchstens 30 Jahre verlängert werden (§ 202 Abs. 2 BGB).

Nach der Rechtsprechung des BGH ist dagegen eine vertragliche Abkürzung der Verjährungsfrist in Allgemeinen Auftragsbedingungen (AAB) unwirksam. Nach in der Literatur vertretener Auffassung soll aber eine Verkürzung der kenntnisunabhängigen Zehnjahresfrist des § 199 Abs. 1 Nr. 3 BGB auch durch AAB möglich sein, wenn die Frist höchstens halbiert wird (Palandt/Heinrichs, BGB, 67. Auflage, § 202, Rdnr. 11).

5. Direktanspruch des Mandanten in der Berufshaftpflichtversicherung

Seit der zum 1. Januar 2008 in Kraft getretenen Reform des Versicherungsvertragsgesetzes (VVG) hat der geschädigte Mandant unter bestimmten Voraussetzungen auch im Bereich der Berufshaftpflichtversicherung einen Direktanspruch gegenüber der Versicherung. Ein solcher Direktanspruch besteht nach § 115 Abs. 1 VVG dann, wenn über das Vermögen des Steuerberaters das Insolvenzverfahren eröffnet, der Eröffnungsantrag mangels Masse abgewiesen oder ein vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt worden ist bzw. wenn der Aufenthalt des Steuerberaters unbekannt ist.

In diesem Zusammenhang steht auch der durch das Achte Steuerberatungsänderungsgesetz neu geregelte Auskunftsanspruch des

5.2.2 BerufsHaftpflV

Mandanten gegenüber der Steuerberaterkammer bezüglich der Berufshaftpflichtversicherung des Steuerberaters. Nach § 67 Satz 3 StBerG erteilt die Steuerberaterkammer Dritten zur Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen auf Antrag Auskunft über den Namen, die Adresse und die Versicherungsnummer der Berufshaftpflichtversicherung des Steuerberaters. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass der Steuerberater kein überwiegend schutzwürdiges Interesse an der Nichterteilung der Auskunft hat.

II. Versicherungspflicht

6. Gesetzliche Grundlage der Versicherungspflicht

(1) Selbstständige Steuerberater und Steuerberatungsgesellschaften sind verpflichtet, sich gegen die aus ihrer Berufstätigkeit (§§ 33, 57 Abs. 3 Nr. 2 und 3 StBerG) ergebenden Haftpflichtgefahren für Vermögensschäden angemessen zu versichern und die Versicherung während der Dauer ihrer Bestellung oder Anerkennung aufrechtzuerhalten (§ 67 Satz 1 StBerG i. V. m. § 51 Abs. 1 DVStB). Der Versicherungspflicht unterliegen bei Partnerschaftsgesellschaften, die nicht als Steuerberatungsgesellschaft anerkannt sind, und Gesellschaften bürgerlichen Rechts (Sozietäten) nicht die Gesellschaft, sondern die Partner bzw. Sozien. Der Versicherungsschutz muss sich auch auf solche Vermögensschäden erstrecken, für die der Versicherungsnehmer nach § 278 oder § 831 des Bürgerlichen Gesetzbuchs einzustehen hat.

(2) Die Versicherung ist bei einem im Inland zum Geschäftsbetrieb befugten Versicherungsunternehmen zu den nach Maßgabe des Versicherungsaufsichtsgesetzes eingereichten Allgemeinen Versicherungsbedingungen zu nehmen (§ 51 Abs. 4 DVStB).

(3) Die Versicherungspflicht beginnt mit der Bestellung als Steuerberater. Dies gilt auch im Fall des Syndikus-Steuerberaters im Sinne des § 58 Satz 2 Nr. 5a StBerG. Die Versicherungspflicht einer Steuerberatungsgesellschaft beginnt mit der Anerkennung.

(4) Ist ein Steuerberater ausschließlich als freier Mitarbeiter für Auftraggeber im Sinne des § 3 StBerG tätig, ist er in die Berufshaftpflichtversicherung seines Auftraggebers eingeschlossen und benötigt keine eigene Versicherung. Der entsprechende Versicherungsschutz ist durch Vorlage des Versicherungsscheins des Auftraggebers sowie eine Bestätigung des Auftraggebers über die Beschäftigung als freier Mitarbeiter nachzuweisen. Dies gilt ent-

sprechend für Steuerberater, die ausschließlich als Angestellte nach § 58 StBerG tätig sind (§ 51 Abs. 2 und 3 DVStB).

(5) Betreut der Steuerberater neben der freien Mitarbeit auch eigene Mandate oder übt der angestellte Steuerberater den Beruf auch außerhalb des Anstellungsverhältnisses aus, bleibt er zum Abschluss einer eigenen Berufshaftpflichtversicherung verpflichtet.

(6) Ist ein Steuerberater zugleich als Rechtsanwalt, niedergelassener europäischer Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer bestellt oder nach § 131b Abs. 2 oder § 131f Abs. 2 der Wirtschaftsprüferordnung vorläufig bestellt oder ist eine Steuerberatungsgesellschaft zugleich als Rechtsanwaltsgesellschaft, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft anerkannt, wird der Versicherungspflicht auch mit einer diesen Berufen vorgeschriebenen Berufhaftpflichtversicherung genügt (§ 54 Abs. 1 DVStB).

(7) Erfolgt die Bestellung nach Ablegung der Eignungsprüfung gemäß § 37 Abs. 2 StBerG, ist eine Berufshaftpflichtversicherung, die bei einem Versicherungsunternehmen eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union, eines EWR-Vertragsstaats oder der Schweiz genommen wird, ausreichend, wenn sie in Bezug auf Deckungsbedingungen und -umfang den in Deutschland geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften genügt (§ 54 Abs. 2 DVStB).

7. Höhe der Versicherungssummen und Selbstbehalt

(1) Steuerberater haben in pflichtgemäßer Abwägung aller sich aus ihrer Tätigkeit ergebenden Risiken und Umstände in eigener Verantwortung zu entscheiden, welche Versicherungssumme angemessen ist. Die Mindestversicherungssumme muss für den einzelnen Versicherungsfall 250.000,00 € betragen bei einer Jahreshöchstleistung von mindestens 1 Mio. €; ein Selbstbehalt von 1.500,00 € ist zulässig (§ 52 Abs. 2 Satz 1 DVStB).

(2) Die Mindestversicherungssumme und die Jahreshöchstleistung werden nicht immer den tatsächlichen Risiken entsprechen. Bei der Entscheidung über die Höhe der Versicherungssumme und der Jahreshöchstleistung sind die Haftpflichtgefahren der einzelnen Praxis zu berücksichtigen. Anhaltspunkte dafür können insbesondere sein: Art, Umfang und Zahl der Aufträge; Zahl und Qualifikation der Mitarbeiter; Struktur der Praxis (z. B. Beratungs-, Prü-

fungs- und Buchführungstätigkeit); Art und Umfang von Tätigkeiten nach § 57 Abs. 3 Nr. 2 und 3 StBerG.

(3) Für den Betrag der Versicherungssumme, der über die Mindestversicherungssumme von 250.000,00 € hinausgeht, kann ein Selbstbehalt in frei zu wählender Höhe vereinbart werden (vgl. auch Nr. 14).

(4) Es ist zu empfehlen, für besondere Risiken aus einzelnen Angelegenheiten eine Einzelrisikoversicherung zusätzlich abzuschließen.

(5) Verändert sich während der Laufzeit der Versicherung das Risiko, so sind auch die Versicherungssummen und die Jahreshöchstleistung entsprechend anzupassen. Es ist deshalb erforderlich, die Angemessenheit der Berufshaftpflichtversicherung regelmäßig zu überprüfen.

8. Nachweis des Versicherungsabschlusses vor der Bestellung

(1) Bewerber, die ihre Bestellung zum Steuerberater beantragen und den Beruf selbstständig ausüben wollen, müssen der bestellenden Steuerberaterkammer den Abschluss einer den gesetzlichen Vorschriften entsprechenden Berufshaftpflichtversicherung durch eine Bestätigung des Versicherers nachweisen oder eine entsprechende vorläufige Deckungszusage vorlegen. Im letzteren Fall ist nach der Bestellung der zuständigen Steuerberaterkammer unverzüglich der Abschluss der Berufshaftpflichtversicherung durch eine Bestätigung des Versicherers oder eine beglaubigte Abschrift des Versicherungsscheines nachzuweisen (§ 55 Abs. 1 DVStB).

(2) Abs. 1 gilt sinngemäß für die Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft (§ 55 Abs. 2 DVStB).

9. Anzeige von Veränderungen

(1) Die Beendigung oder Kündigung des Versicherungsvertrags, jede Änderung des Versicherungsvertrags, die den gesetzlich vorgeschriebenen Versicherungsschutz beeinträchtigt, der Wechsel des Versicherers, der Beginn und die Beendigung der Versicherungspflicht infolge einer Änderung der Form der beruflichen Tätigkeit und der Widerruf einer vorläufigen Deckungszusage sind der zuständigen Steuerberaterkammer von dem Versicherungspflichtigen unverzüglich anzuzeigen (§ 56 Abs. 1 DVStB).

(2) Der Versicherer ist befugt, der zuständigen Steuerberaterkammer Beginn und Ende des Versicherungsvertrags, jede Änderung des Versicherungsvertrags, die den vorgeschriebenen Versicherungsschutz beeinträchtigt, und den Widerruf einer vorläufigen Deckungszusage mitzuteilen. Die zuständige Steuerberaterkammer ist berechtigt, entsprechende Auskünfte bei dem Versicherer einzuholen (§ 56 Abs. 2 DVStB).

10. Rechtsfolgen eines fehlenden Versicherungsschutzes

Die Bestellung ist zu widerrufen, wenn der Steuerberater nicht die vorgeschriebene Haftpflichtversicherung gegen die Haftpflichtgefahren aus seiner Berufstätigkeit unterhält (§ 46 Abs. 2 Nr. 3 StBerG).

11. Folgen eines unterbrochenen Versicherungsschutzes

Ein nicht ordnungsgemäßer Versicherungsschutz oder die Verletzung von Anzeigepflichten (Nr. 9) können berufsaufsichtliche Maßnahmen zur Folge haben. Lässt es der Steuerberater zu Versicherungslücken kommen, gilt dies auch, wenn die Versicherungslücke später durch eine Rückwärtsversicherung geschlossen wird.

III. Versicherungsverhältnis

12. Gesetzliche und vertragliche Grundlagen für den Versicherungsvertrag

(1) Gesetzliche Grundlage des Versicherungsvertrags ist das Versicherungsvertragsgesetz (VVG).

(2) Für das Versicherungsverhältnis zwischen dem Versicherungsnehmer (Steuerberater) und dem Versicherer (Versicherungsgesellschaft) gelten die Allgemeinen Versicherungsbedingungen (AVB) zur Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung für Steuerberater bzw. für Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer.

(3) Die Allgemeinen Versicherungsbedingungen werden durch Besondere Bedingungen und Risikobeschreibungen für die Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung von Steuerberatern des Versicherers ergänzt, die Bestandteil des Vertrags sind und das versicherte Risiko festlegen.

(4) Für Steuerberater, die zugleich als Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer bestellt sind, gelten die Risikobeschreibungen zur Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer. Diese Berufsangehörigen haben ferner die Verordnung über die Berufshaftpflichtversicherung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer vom 18. Dezember 1998 und die Besonderen Bedingungen für die Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung von Wirtschaftsprüfern und vereidigten Buchprüfern zu beachten.

13. Versicherungssumme im Einzelfall und Jahreshöchstleistung

(1) Der Versicherungsvertrag enthält eine Versicherungssumme, die den Höchstbetrag der dem Versicherer in jedem einzelnen Schadensfall obliegenden Leistung darstellt. Eine Höchstleistung des Versicherers für alle innerhalb eines Versicherungsjahres verursachten Schäden (Jahreshöchstleistung) kann vereinbart werden, entweder unbegrenzt oder begrenzt auf ein Mehrfaches der für den einzelnen Schadensfall geltenden Versicherungssumme. Die Jahreshöchstleistung muss mindestens 1 Mio. € betragen (§ 52 Abs. 3 DVStB). Die Versicherer bieten in der Regel eine auf das Zweifache der Versicherungssumme begrenzte Jahreshöchstleistung an.

(2) Beispiele bei einer Versicherungssumme von 250.000,00 € im Einzelfall und der Jahreshöchstleistung von 1 Mio. €:

a) Von einer Haftpflichtsumme (endgültig festgestellter Ersatzanspruch des Geschädigten) von 80.000,00 € ist die Selbstbeteiligung (vgl. Nr. 14) von insgesamt höchstens 1.500,00 € zu kürzen. Die danach vom Versicherer zu zahlende anteilige Leistung auf die Haftpflichtsumme von 78.500,00 € bleibt innerhalb der vereinbarten Versicherungssumme von 250.000,00 €. Zusätzlich trägt der Versicherer die vollen Kosten eines Haftpflichtprozesses.

b) Bei einer Haftpflichtsumme von 300.000,00 € beträgt die vom Versicherer zu zahlende anteilige Leistung 248.500,00 € (Versicherungssumme von 250.000,00 € abzgl. Selbstbehalt von 1.500,00 €). Zusätzlich trägt der Versicherer die Kosten eines Haftpflichtprozesses nach einem Streitwert von 250.000,00 €. 51.500,00 € sowie die anteiligen Prozesskosten hat der Steuerberater selber zu tragen.

c) In einem Versicherungsjahr sind fünf Schäden mit Haftpflichtsummen von jeweils 250.000,00 € verursacht worden. Die vom

Versicherer zu erbringende Leistung beträgt insgesamt 1 Mio. €, obwohl die einzelnen Haftpflichtsummen die für den Einzelfall vereinbarte Versicherungssumme nicht überschreiten. Die Begrenzung gilt auch, wenn die Schäden in verschiedenen Jahren gemeldet wurden. 250.000,00 € Euro wären im Beispielsfall vom Steuerberater also selber zu bezahlen.

(3) Der Versicherer erbringt die ihm obliegende Leistung für jeden einzelnen Schadensfall. Als einzelner Schadensfall ist die Summe der Schadenersatzansprüche aller Anspruchsberechtigten zu verstehen, die sich aus derselben Handlung ergeben oder die von demselben Anspruchsberechtigten aus verschiedenen Handlungen gegen den Steuerberater oder seine Mitarbeiter geltend gemacht werden, soweit ein rechtlicher oder wirtschaftlicher Zusammenhang besteht. Demgemäß kommt die dem Versicherer obliegende Leistung nur als einmalige Leistung der Versicherungssumme in Frage.

a) gegenüber mehreren entschädigungspflichtigen Personen, auf welche sich der Versicherungsschutz erstreckt

   Beispiel:

   Zwei Steuerberater übernehmen gemeinsam die Ausführung eines Auftrags für einen Mandanten und haben dieses Risiko durch einen gesonderten gemeinsamen Versicherungsvertrag abgedeckt. Der Versicherer leistet die Versicherungssumme nur einmal.

b) bezüglich eines aus mehreren Verstößen stammenden einheitlichen Schadens

   Beispiel:

   Ein Steuerberater versäumt die Revisionsbegründungsfrist und legt die Prozessvollmacht nicht rechtzeitig vor. Aus beiden Gründen wird die Revision als unzulässig verworfen. Es handelt sich um einen einheitlichen Schaden, für den die Versicherungsleistung nur einmal erbracht wird.

c) bezüglich sämtlicher Folgen eines Verstoßes. Dabei gilt mehrfaches, auf gleicher Weise oder gleichartiger Fehlerquelle beruhendes Tun oder Unterlassen als einheitlicher Verstoß, wenn die betreffenden Angelegenheiten miteinander in rechtlichem oder wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. In diesem Fall ist die Leistung des Versicherers auf das Fünffache der Mindestversicherungssumme begrenzt. Ist die vereinbarte Versicherungssumme höher als das Fünffache der gesetzlich vorgeschriebenen

Mindestversicherungssumme, tritt der Versicherer mit der vereinbarten Versicherungssumme ein.

1. Beispiel:

Durch einen falschen Ansatz in der Bilanz einer OHG entsteht bei dieser eine höhere Gewerbesteuerschuld und bei den Gesellschaftern eine höhere Einkommensteuerschuld. Die Höhe der Versicherungsleistung beträgt höchstens 1.250.000,00 € oder ist, wenn die vereinbarte Versicherungssumme höher als 1.250.000,00 € ist, durch die vereinbarte Versicherungssumme begrenzt.

2. Beispiel:

Ein Unternehmen überlässt seinen Arbeitnehmern Pkws zur privaten Nutzung. Der Steuerberater hat es bei zahlreichen Arbeitnehmern über mehrere Jahre unterlassen, den geldwerten Vorteil zur Lohnsteuer und Sozialversicherung heranzuziehen.

Der Arbeitgeber wird dafür in Anspruch genommen, ohne die von dem Arbeitnehmer zu zahlenden Beträge nachfordern zu können. Der BGH hat entschieden, dass für den Steuerberater, der in jedem Jahr mit der Erledigung der steuerrechtlichen Angelegenheiten beauftragt wird, für jedes Steuerjahr erneut die Verpflichtung und die Möglichkeit besteht, die steuerlichen Fragen zu prüfen. Unterlässt er dies, liegt kein Dauerverstoß, sondern ein Fehler vor, der in jedem Jahr erneut begangen wird, mithin eine Vielzahl von Verstößen.

3. Beispiel:

Ein Steuerberater berät in Unkenntnis einer gesetzlichen Bestimmung oder einer Gesetzesänderung mehrere Mandanten, die nicht miteinander in rechtlichem oder wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, fehlerhaft. Es liegen mehrere Verstöße vor.

14. Gebührenanrechnung, Selbstbehalt und Eigenbeteiligung

(1) Hat der Versicherungsnehmer in der Angelegenheit, bei deren Behandlung der Verstoß erfolgt ist, Gebühren erhalten, sind diese bei der Schadensregulierung nicht zwingend einzubeziehen. Ein solcher Gebühreneinwurf kann aber im Versicherungsvertrag vereinbart werden (siehe auch Abs. 4). Ein Anspruch auf Rückforderung von Gebühren fällt nicht unter den Versicherungsschutz.

(2) Der Steuerberater trägt bei jedem einzelnen Schadensfall einen Selbstbehalt. Der Selbstbehalt beträgt vorbehaltlich abweichender Vereinbarung 1.500,00 € („Festselbstbehalt"). Wird ein anderer Selbstbehalt vereinbart (z. B. gestaffelter Selbstbehalt), darf die Selbstbeteiligung den Betrag von 1.500,00 € nicht übersteigen (§ 52 Abs. 1 Satz 1 DVStB). Die Versicherer bieten gegen Zuschlag einen gestaffelten Selbstbehalt in der Form an, dass der Steuerberater von den ersten 5.000,00 € der Haftpflichtsumme 10 % und vom Mehrbetrag bis 45.000,00 € 2,5 %, in jedem Fall mindestens 250,00 € (Mindestselbstbehalt) übernimmt.

(3) Der Selbstbehalt, nicht aber die Gebührenanrechnung ist ausgeschlossen, wenn bei Geltendmachung des Schadens durch einen Dritten die Bestellung des Steuerberaters oder die Anerkennung der Steuerberatungsgesellschaft erloschen ist (§ 52 Abs. 2 Satz 2 DVStB). Dies gilt auch, wenn Haftpflichtansprüche gegen die Erben des Steuerberaters erhoben werden.

(4) Vertraglich kann zusätzlich zum Selbstbehalt in Höhe von 1.500,00 € ein Gebühreneinwurf vereinbart werden. Diese Kombination aus Selbstbehalt und Gebühreneinwurf wird als „Eigenbeteiligung" bezeichnet. Die Versicherer bieten eine solche Eigenbeteiligung begrenzt auf einen Betrag von 2.500,00 € gegen Prämiennachlass an.

15. Prämien und Prämienzahlung

(1) In der Grundprämie sind in der Regel der Praxisinhaber und bei Sozietäten, Partnerschaften und Steuerberatungsgesellschaften ein Sozius/Partner sowie eine in der Praxis beschäftigte Person bzw. ein Geschäftsführer/Partner eingeschlossen. Die Prämiengestaltung der Versicherer ist allerdings nicht einheitlich. Auf dem Markt werden auch andere Prämienvarianten angeboten.

(2) Werden weitere Personen beschäftigt, so wird ein Personenzuschlag zur Prämie berechnet. Die Versicherer berechnen insbesondere Zuschläge für weitere

- angestellte oder in freier Mitarbeit tätige Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Rechtsanwälte bzw. juristisch/betriebswirtschaftlich vorgebildete Mitarbeiter, die nicht Steuerberater oder Rechtsanwälte sind.
- Geschäftsführer/Partner einer Steuerberatungsgesellschaft.

Der Steuerberater ist verpflichtet, Veränderungen in der Zahl der Beschäftigten dem Versicherer nach Erhalt einer entsprechenden Aufforderung zum Zwecke der Prämienberichtigung zu melden.

(3) Die Versicherer gewähren unter anderem die folgenden Nachlässe:

a) Anfangsnachlass (Einrichtung einer Praxis innerhalb eines Jahres nach Bestellung)

b) Nebentätigkeitsnachlass (selbstständige Tätigkeit neben der Tätigkeit als Angestellter bzw. freier Mitarbeiter eines anderen Steuerberaters, Syndikus-Steuerberater)

c) Kleinpraxennachlass (bei Unterschreitung eines bestimmten Jahreshonorarumsatzes)

d) bei Vereinbarung einer erhöhten Eigenbeteiligung, bei nachgewiesenen Qualitätsmanagement.

16. Fälligkeit der Prämienzahlung, Rücktritt und Leistungsfreiheit des Versicherers

(1) Die erste Prämie ist unverzüglich nach Abschluss des Versicherungsvertrages zu zahlen. Abweichend hiervon sehen die Versicherungsbedingungen einzelner Versicherer vor, dass die Erstprämie nicht vor dem vereinbarten und im Versicherungsschein angegebenen Beginn des Versicherungsschutzes fällig ist.

(2) Wird die erste Prämie nicht rechtzeitig gezahlt, so ist der Versicherer, solange die Zahlung nicht bewirkt ist, berechtigt, vom Vertrag zurückzutreten, es sei denn, der Steuerberater hat die Nichtzahlung nicht zu vertreten (§ 37 Abs. 1 VVG).

(3) Ist die erste Prämie zur Zeit des Eintritts des Versicherungsfalls noch nicht gezahlt, so ist der Versicherer von der Verpflichtung zur Leistung frei, es sei denn, der Steuerberater hat die Nichtzahlung nicht zu vertreten. Der Versicherer ist nur leistungsfrei, wenn er den Steuerberater durch gesonderte Mitteilung in Textform oder durch einen auffälligen Hinweis im Versicherungsschein auf diese Rechtsfolge der Nichtzahlung der Prämie aufmerksam gemacht hat (§ 37 Abs. 2 VVG). Die Leistungspflicht des Versicherers aus einer vorläufigen Deckungszusage ist hiervon nicht berührt.

(4) Wird eine Folgeprämie nicht rechtzeitig bezahlt, kann der Versicherer dem Steuerberater auf dessen Kosten in Textform eine Zahlungsfrist von mindestens zwei Wochen bestimmen. Dabei sind die

rückständigen Beträge der Prämie, Zinsen und Kosten im Einzelnen zu beziffern und die Rechtsfolgen anzugeben, die mit dem Fristablauf verbunden sind (§ 38 Abs. 1 VVG).

(5) Tritt der Versicherungsfall nach Fristablauf ein und ist der Steuerberater zur Zeit des Eintritts mit der Zahlung der Prämie oder der Kosten in Verzug, ist der Versicherer nicht zur Leistung verpflichtet (§ 38 Abs. 2 VVG).

(6) Der Versicherer kann nach Fristablauf den Vertrag ohne Einhaltung einer Frist kündigen, sofern der Steuerberater mit der Zahlung der geschuldeten Beträge in Verzug ist (§ 38 Abs. 3 VVG).

(7) Der Versicherer ist sowohl berechtigt als auch verpflichtet, die gemäß § 67 StBerG zuständige Steuerberaterkammer von der Beendigung oder Kündigung des Versicherungsvertrags zu benachrichtigen (§ 56 Abs. 2 Satz 1 DVStB).

17. Sozietäten

(1) Steuerberater, die ihren Beruf nach außen hin gemeinschaftlich ausüben, sind Sozien ohne Rücksicht darauf, wie ihre vertraglichen Beziehungen untereinander (Innenverhältnis) geregelt sind.

(2) Der Versicherungsfall eines Sozius gilt als Versicherungsfall aller Sozien. In der Person eines Sozius gegebene Umstände, die den Versicherungsschutz beeinflussen (z. B. Ausschlussgründe), gehen zulasten aller Sozien. Bei Sozietäten mit Wirtschaftsprüfern, vereidigten Buchprüfern und Rechtsanwälten gilt eine Pflichtverletzung durch Angehörige dieser Berufe bei der Wahrnehmung ihrer Vorbehaltsaufgaben nicht als Versicherungsfall der Sozietät[1]. Es ist deshalb zu beachten, dass bei Sozietäten mit Wirtschaftsprüfern, vereidigten Buchprüfern und Rechtsanwälten jeder einzelne Partner durch einen gesonderten Vertrag versichert ist, bei dem der Versicherungsschutz die Tätigkeit innerhalb und außerhalb der Sozietät deckt.

(3) Sozien sollten sich mit einer einheitlichen Versicherungssumme zu einheitlichen Bedingungen versichern. Nachteile, die dadurch eintreten, dass gem. § 12 der AVB im Schadensfall nur die Durchschnittsleistung aus den Beträgen, die die Versicherer aus jeder einzelnen Police zu erbringen hätten, zur Verfügung steht, werden so vermieden.

---

1 Umstritten ist, ob dies auch bei Wahrnehmung von Nicht-Vorbehaltsaufgaben gilt oder in diesem Fall § 12 AVB Anwendung findet.

Beispiel:
Die Sozien A, B und C sind mit Versicherungssummen von 250.000,00 € bzw. 375.000,00 € bzw. 500.000,00 € versichert. Der Sozius C verschuldet einen Schaden in Höhe von 425.000,00 €.

Es würde sich dann ohne Berücksichtigung der Selbstbeteiligung folgende Berechnung ergeben:

Sozius A würde für sich allein erhalten	250.000,00 €
Sozius B würde für sich allein erhalten	375.000,00 €
Sozius C würde für sich allein erhalten (Höhe der Haftpflichtsumme)	425.000,00 €
	1.050.000,00 €

Dieser Betrag ist durch die Zahl der Sozien zu teilen; dann ergibt sich die Leistung des Versicherers mit 350.000,00 € ohne Rücksicht darauf, dass Sozius C allein mit 500.000,00 € versichert ist.

(4) Ist ein Mitglied der Sozietät auch im eigenen Namen und für eigene Rechnung tätig, so muss er hierfür eine besondere Versicherung abschließen.

IV. Umfang des Versicherungsschutzes

18. Zeitlicher Umfang des Versicherungsschutzes

(1) Mit der Versicherung sind Verstöße gedeckt, die vom Steuerberater während der Dauer des Versicherungsverhältnisses begangen worden sind. Maßgebend für den Versicherungsschutz ist nicht der Zeitpunkt der Geltendmachung der Ansprüche, sondern der Zeitpunkt des Verstoßes (Verstoßprinzip). Auch nach Beendigung des Versicherungsverhältnisses bleibt der Versicherungsschutz in diesem Umfang und in Höhe der im Zeitpunkt des Verstoßes vereinbarten Versicherungssumme bestehen (Spätschadendeckung).

(2) Soll die Praxis eines verstorbenen Steuerberaters auf einen Nachfolger überführt, abgewickelt (§ 70 StBerG) oder durch einen Treuhänder verwaltet (§ 71 StBerG) werden, so sind die Erben des verstorbenen Steuerberaters gegen Vermögensschäden, die während einer Überleitungszeit von längstens zwei Monaten in der Praxis des Verstorbenen verursacht werden, im bisherigen Umfang versichert. Nach der Bestellung eines Praxisabwicklers oder Praxistreuhänders richtet sich der Versicherungsschutz nach dessen Versicherungsvertrag (Nr. 23).

19. Rückwärtsversicherung

(1) Die Rückwärtsversicherung bietet Deckung gegen in der Vergangenheit vorgekommene Verstöße, welche dem Steuerberater bis zum Abschluss der Rückwärtsversicherung nicht bekannt geworden sind.

(2) Wird während des Bestehens einer Versicherung die Versicherungssumme erhöht, so wirkt diese Erhöhung nur für die Zukunft. Es ist daher zu prüfen, ob eine rückwirkende Anpassung des Versicherungsschutzes an die neue Versicherungssumme vorzunehmen ist.

20. Sachlicher Umfang des Versicherungsschutzes

Gegenstand der Versicherung ist die Befriedigung begründeter und die Abwehr unbegründeter Schadenersatzansprüche, soweit sie bei den in Nr. 21 genannten Tätigkeiten verursacht wurden.

21. Allgemeiner Umfang des Versicherungsschutzes

Der allgemeine Umfang des Versicherungsschutzes wird in der Risikobeschreibung für die Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung von Steuerberatern festgelegt, die derzeit den folgenden Wortlaut hat:

1. Der Versicherungsschutz umfasst

a) Tätigkeiten nach § 33 StBerG,

b) die Hilfeleistung bei der Führung von Büchern und Aufzeichnungen und die Aufstellung von Erfolgsrechnungen, Vermögensübersichten und Bilanzen, auch wenn der Auftraggeber hierzu nicht schon aufgrund steuerrechtlicher Vorschriften verpflichtet ist.

2. Der Versicherungsschutz erstreckt sich auch auf die Tätigkeiten, die nach § 57 Abs. 3 Nr. 2, 3 und 6 StBerG mit dem Beruf vereinbar sind, und zwar

a) Durchführung von betriebswirtschaftlichen Prüfungen sowie die Erteilung von Vermerken und Bescheinigungen hierüber; hierunter fallen auch Unterschlagungs-, Kassen- und Kontenprüfungen;

b) Erstattung von berufsüblichen Gutachten;

c) Erstellung von Bilanzanalysen;

d) Fertigung oder Prüfung der Lohnabrechnung, Erteilung von Verdienstbescheinigungen, An- und Abmeldungen bei Sozialversicherungsträgern und sonstigen gesetzlichen Einrichtungen (z. B. Arbeitsamt wegen Schlechtwettergeld, Zusatzversorgungskasse des Baugewerbes, Pensionssicherungsverein) sowie die dabei vorzunehmende Prüfung der Beitragspflicht und die Berechnung der abzuführenden Beträge, die Erteilung von Haushalts- und Lebensbescheinigungen;

e) Bearbeitung von sonstigen öffentlichen Angaben oder Zuwendungen, auch soweit diese nicht der Verwaltung der Finanzbehörden unterliegen;

f) Tätigkeit als nicht geschäftsführender Treuhänder;

g) Beratung und die Wahrnehmung sonstiger fremder Interessen in wirtschaftlichen Angelegenheiten, soweit diese berufsüblich sind, z. B.:

   aa) die wirtschaftliche Beratung
   bei der Gründung, Umwandlung, Sanierung, Auflösung oder bei dem Verkauf von Unternehmen,
   beim Abschluss von Verträgen,
   bei der Gründung und Unterhaltung betrieblicher Versorgungseinrichtungen,
   bei Finanzierung von Projekten,
   bei Aufstellung von Budgets und Wirtschaftlichkeitsrechnungen:

   bb) die Unternehmens- und Organisationsberatung;

   cc) die Beratung bei der Einrichtung von Datenverarbeitungsanlagen und der Erstellung von Programmen, soweit letztere nicht technischen Zwecken dienen.
   Voraussetzung ist, dass der Steuerberater oder die von ihm mit diesen Arbeiten betrauten Personen über die besonderen Kenntnisse und Erfahrungen verfügen, um diesen Auftrag sachgerecht durchführen zu können.

   Auf die elektronische Datenverarbeitung oder die Erstellung von Datenträgern erstreckt sich der Versicherungsschutz nur dann, wenn diese Arbeiten im Zusammenhang mit einer anderen versicherten Tätigkeit erledigt werden.

   Nicht versichert ist die Empfehlung einer bestimmten Datenverarbeitungsanlage.

h) Durchführung von Lehr- und Vortragsveranstaltungen zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung sowie die Prüfung als

Wirtschaftsprüfer und vereidigter Buchprüfer und zur Fortbildung der Mitglieder der Steuerberaterkammern und deren Mitarbeiter.

3. Der Versicherungsschutz erstreckt sich auch auf die Tätigkeit als Insolvenzverwalter, Sachwalter, gerichtlich bestellter Liquidator, Gläubigerausschussmitglied, Treuhänder gemäß InsO, Testamentsvollstrecker, Nachlasspfleger, Nachlassverwalter, Vormund, Betreuer, Pfleger, Beistand, Praxisabwickler (§ 70 StBerG), Schiedsrichter oder Schiedsgutachter, soweit diese nicht überwiegend ausgeübt werden.
4. Der Versicherungsschutz erstreckt sich auch auf die Besorgung sonstiger fremder Rechtsangelegenheiten, soweit die Grenzen der erlaubten Tätigkeit nicht bewusst überschritten werden.
5. Nicht versichert sind unternehmerische Tätigkeiten, wie z. B. die über eine steuerliche und wirtschaftliche Beratung hinausgehende Empfehlung wirtschaftlicher Geschäfte, insbesondere von Geldanlagen und Kreditgewährungen, sowie die Tätigkeit als Vorstand, Aufsichtsrat, Beirat, Geschäftsführer oder Leiter von Unternehmungen

22. Auslandsdeckung

(1) Steuerberater dürfen ihre berufliche Niederlassung in einen ausländischen Staat verlegen, sofern ein Zustellungsbevollmächtigter mit Wohnsitz im Inland benannt wurde, und weitere Beratungsstellen im Ausland unterhalten. In Angelegenheiten, die das Abgaberecht fremder Staaten betreffen, sind Steuerberater zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt (§ 12 StBerG).

(2) Der Versicherungsschutz bezieht sich grundsätzlich nicht auf Haftpflichtansprüche

a) welche vor ausländischen Gerichten geltend gemacht werden;

b) aus der Verletzung oder Nichtbeachtung ausländischen Rechts.

(3) Der Risikoausschluss des Abs. 2 gilt nicht für das europäische Ausland, die Türkei und die Staaten auf dem Gebiet der ehemaligen Sowjetunion einschließlich Litauen, Lettland und Estland.

In Abänderung des Ausschlusses in Abs. 2 Ziff. b ist die geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen, die das Abgabenrecht der in Satz 1 nicht genannten Staaten betrifft, mitversichert, wenn dem

Auftrag zwischen dem Versicherungsnehmer und seinem Auftraggeber nur deutsches Recht zugrunde liegt. Die Leistungspflicht des Versicherers ist in diesen Fällen auf die gesetzlich vorgeschriebene Mindestversicherungssumme (250.000,00 €) beschränkt.

(4) Der Versicherungsschutz erstreckt sich nicht auf Ansprüche aus Tätigkeiten, die über Niederlassungen, Zweigniederlassungen oder weitere Beratungsstellen im Ausland ausgeübt werden, soweit diese nicht durch besondere Vereinbarung eingeschlossen sind.

(5) Der Steuerberater muss prüfen, ob seine Tätigkeit im Ausland bzw. seine Hilfeleistung im Abgabenrecht fremder Staaten nach Maßgabe der in Abs. 2 und 3 getroffenen Regelungen angemessen versichert ist. Ggf. ist er verpflichtet, zusätzlich eine Einzelversicherung abzuschließen.

23. Versicherungsschutz für Vertreter, Praxisabwickler und Praxistreuhänder

Mitversichert sind allgemeine Vertreter (§ 69 StBerG), Praxisabwickler (§ 70 StBerG) oder Praxistreuhänder (§ 71 StBerG) für die Dauer ihrer Bestellung sowie Vertreter (§ 145 StBerG) während der Dauer eines Berufs- oder Vertretungsverbots. Diese Mitversicherung besteht in dem Umfang nicht, in dem die Mitversicherten durch eine eigene Versicherung Deckung erhalten.

24. Versicherungsschutz für Erfüllungsgehilfen

(1) Der Steuerberater genießt auch insoweit Versicherungsschutz, als er für Verstöße haftpflichtig gemacht wird, die in Ausübung der versicherten Tätigkeit von Erfüllungsgehilfen begangen werden.

(2) Das gilt insbesondere für Verstöße von angestellten Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten nach § 58 StBerG, Gehilfen und sonstigen Angestellten. Auch für Fehler, die von einem datenverarbeitenden Unternehmen verursacht werden, das als Erfüllungsgehilfe des Steuerberaters anzusehen ist, genießt der Versicherungsnehmer Deckungsschutz.

(3) Für den Versicherungsnehmer als freier Mitarbeiter tätige Steuerberater und Steuerbevollmächtigte, die neben der freien Mitarbeit keine eigenen Mandate betreuen, sind in der Versicherung des Auftraggebers mitversichert.

(4) Rückgriff gegen Angestellte des Versicherungsnehmers wird nach den Allgemeinen Versicherungsbedingungen nur genommen, wenn der Angestellte seine Pflichten vorsätzlich oder wissentlich verletzt hat.

25. Ausschlüsse und nicht versicherte Tätigkeiten

(1) Nach den Allgemeinen und Besonderen Versicherungsbedingungen sind einige Risiken vom Versicherungsschutz ausgenommen; das gilt insbesondere für Haftpflichtansprüche

a) wegen Schadensverursachung durch wissentliches Abweichen von Gesetz, Vorschrift, Anweisung oder Bedingung des Auftraggebers oder durch sonstige wissentliche Pflichtverletzungen durch den Steuerberater selbst;

b) aus der Tätigkeit des Steuerberaters oder seines Personals als Leiter, Geschäftsführer, Vorstands-, Aufsichtsrats- oder Beiratsmitglied von Firmen, Unternehmungen, Vereinen oder Verbänden;

c) wegen Schäden, die dadurch entstanden sind, dass der Steuerberater im Bereich eines unternehmerischen Risikos, das sich im Rahmen der Ausübung einer versicherten Tätigkeit ergibt, einen Verstoß begeht, z. B. als Insolvenzverwalter bei der Fortführung eines Unternehmens, als Testamentsvollstrecker, soweit ein gewerbliches Unternehmen zum Nachlass gehört.

d) wegen Schäden, die durch Fehlbeträge bei der Kassenführung, durch Verstöße beim Zahlungsakt oder durch Veruntreuung durch das Personal des Steuerberaters entstehen („Veruntreuungsschaden“).

e) soweit sie aufgrund Vertrags oder besonderer Zusage über den Umfang der gesetzlichen Haftpflicht hinausgehen.

(2) Die Berufshaftpflichtversicherung deckt nicht alle Risiken, aus denen der Steuerberater zum Ersatz eines Schadens in Anspruch genommen wird. Das gilt insbesondere, wenn

a) der Steuerberater auf Ersatz von Personenschäden in Anspruch genommen wird;

b) der Steuerberater auf Ersatz von Sachschäden in Anspruch genommen wird, die nicht in die Versicherung einbezogen sind; nicht versichert sind insbesondere Ansprüche wegen Sachschäden, die durch Abhandenkommen von Geld, geldwerten Zei-

chen, Wertsachen, Inhaberpapieren und in blanko indossierten Orderpapieren entstehen;

c) die einem Dritten zugefügten Vermögensschäden in Ausübung nicht versicherter Tätigkeit, z. B. durch unternehmerische Tätigkeiten (Nr. 21 Ziff. 5), verursacht werden.

(3) Die in Abs. 2 genannten Risiken sowie nicht unter den Versicherungsschutz fallende Tätigkeiten können ggf. durch andere Versicherungen abgedeckt werden.

(4) Bestehen Zweifel, ob eine bestimmte Tätigkeit in den Versicherungsschutz eingeschlossen ist, empfiehlt sich vor Aufnahme dieser Tätigkeit eine Rückfrage bei dem Versicherer.

26. Ansprüche auf Erfüllung des Vertrags

Der Anspruch gegen den Steuerberater wegen Nichterfüllung oder nicht vollständiger Erfüllung des zwischen ihm und dem Auftraggeber bestehenden Vertrags fällt nicht unter den Versicherungsschutz. Auch eine an die Stelle der Erfüllungsleistung tretende Ersatzleistung durch einen Dritten (Erfüllungssurrogat) ist nicht Gegenstand der Haftpflichtversicherung.

Beispiele:

a) Der Auftrag auf Erstellung einer Steuererklärung wird nicht ausgeführt. Der Mandant erteilt den Auftrag einem anderen Berufsangehörigen, der dafür ein höheres Honorar erhält. Der Auftraggeber kann den Ersatz dieses Schadens verlangen. Der Versicherer tritt jedoch nicht dafür ein.

b) Ein Steuerberater hat für einen Mandanten einen Jahresabschluss fehlerhaft erstellt. Nach einem Beraterwechsel erhält der neue Berater den Auftrag, die Bilanz zu berichtigen. Das dafür zu zahlende Honorar wird nicht vom Versicherer erstattet.

27. Ersatz von Kosten

(1) Die Kosten eines gegen den Steuerberater anhängig gewordenen, einen gedeckten Haftpflichtanspruch betreffenden Haftpflichtprozesses sowie einer wegen eines solchen Anspruchs mit Zustimmung des Versicherers betriebenen negativen Feststellungsklage oder Nebenintervention gehen voll zulasten des Versicherers.

(2) Einschränkungen können sich beispielsweise ergeben, wenn der Haftpflichtanspruch die Versicherungssumme übersteigt, wenn die

Erledigung eines Anspruchs am Widerstand des Steuerberaters scheitert oder wenn der Versicherer seinen vertragsgemäßen Anteil zur Befriedigung des Geschädigten zur Verfügung stellt (vgl. Nr. 29).

V. Verhalten im Schadensfall

28. Anzeigepflichten

(1) Der Steuerberater ist verpflichtet, jeden Versicherungsfall dem Versicherer unverzüglich, spätestens innerhalb einer Woche, schriftlich oder in Textform anzuzeigen. Versicherungsfall ist jeder Verstoß, der Haftpflichtansprüche gegen den Steuerberater zur Folge haben könnte.

(2) Die Geltendmachung eines Anspruchs durch den Geschädigten gegenüber dem Steuerberater hat dieser innerhalb einer Woche nach Erhebung des Anspruchs anzuzeigen. Das gilt z. B. auch dann, wenn der Anspruch im Wege der Aufrechnung geltend gemacht wird. Die Anzeigepflicht besteht auch, wenn der Anspruch für unbegründet gehalten wird.

(3) Für die Erben eines Steuerberaters tritt an die Stelle der Wochenfrist eine Frist von einem Monat.

(4) Eine Anzeige ist unverzüglich zu erstatten, sobald dem Steuerberater gerichtliche Maßnahmen (z. B. Mahnbescheid, Klage) oder die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens bekannt geworden sind. Diese Anzeigepflicht besteht auch dann, wenn der Versicherungsfall selbst bereits angezeigt worden ist.

29. Maßnahmen zur Abwendung und Minderung des Schadens

(1) Der Steuerberater ist, soweit für ihn zumutbar, verpflichtet, für die Abwendung und Minderung des Schadens zu sorgen und alles zu tun, was zur Klarstellung des Schadensfalls dient; dabei sind Weisungen des Versicherers zu befolgen.

(2) Der Steuerberater hat den Versicherer bei der Abwehr des Schadens sowie bei der Ermittlung und Regulierung des Schadens zu unterstützen, ihm ausführliche und wahrheitsgemäße Schadensberichte zu erstatten, alle Tatumstände, die auf den Schadensfall Bezug haben, und alle für die Beurteilung des Schadensfalls erheblichen Unterlagen einzusenden.

(3) Die Unterrichtung des Versicherers ist auf dasjenige zu begrenzen, was den Schadensfall betrifft. Die Pflicht zur Verschwiegenheit (§ 57 Abs. 1 StBerG) – auch des Gehilfen des Steuerberaters (§ 62 StBerG) – besteht dann nicht, wenn die Offenlegung zur Wahrung der berechtigten Interessen des Versicherungsnehmers erforderlich ist (§ 9 Abs. 3 BOStB).

30. Rechtliche Stellung des Steuerberaters

(1) Der Steuerberater ist nicht berechtigt, ohne vorherige Zustimmung des Versicherers einen Anspruch ganz oder zum Teil anzuerkennen, zu vergleichen oder zu befriedigen. Anerkenntnisse oder Vergleiche, die vom Steuerberater ohne Zustimmung des Versicherers abgegeben oder abgeschlossen werden, binden den Versicherer nur, soweit der Haftpflichtanspruch auch ohne Anerkenntnis oder Vergleich bestanden hätte.

(2) Der Versicherer ist bevollmächtigt, alle zur Beilegung oder Abwehr des Anspruchs ihm zweckmäßig erscheinenden Erklärungen im Namen des Steuerberaters abzugeben. Gegen Mahnbescheide und behördliche Verfügung (z. B. Haftungsbescheid nach § 191 AO) hat jedoch der Steuerberater fristgemäß Widerspruch zu erheben bzw. die erforderlichen Rechtsbehelfe zu ergreifen, ohne Weisungen des Versicherers abzuwarten.

31. Folgen der Verletzung von Obliegenheiten

Wird eine Obliegenheit aus dem Versicherungsvertrag verletzt, ist der Versicherer von der Verpflichtung zur Leistung frei, wenn der Steuerberater die Obliegenheit vorsätzlich verletzt hat. Im Fall einer grob fahrlässigen Verletzung der Obliegenheit ist der Versicherer berechtigt, seine Leistung in einem der Schwere des Verschuldens des Steuerberaters entsprechenden Verhältnis zu kürzen; die Beweislast für das Nichtvorliegen einer groben Fahrlässigkeit trägt der Steuerberater (§ 28 Abs. 2 VVG). Bei nur einfacher Fahrlässigkeit bleibt der Versicherungsschutz bestehen.

Der Versicherer bleibt zur Leistung verpflichtet, soweit die Verletzung der Obliegenheit weder für den Eintritt oder die Feststellung des Versicherungsfalls noch für die Feststellung oder den Umfang der dem Versicherer obliegenden Leistung ursächlich war. Dies gilt nicht, wenn der Steuerberater die Obliegenheit arglistig verletzt hat (§ 28 Abs. 3 VVG).

5.2.3.1 Hinweise* der Bundessteuerberaterkammer zur Bestellung eines allgemeinen Vertreters

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 25. Juni 2009

Inhaltsverzeichnis

Vorbemerkung 3

I. Bestellung des allgemeinen Vertreters 4
1. Möglichkeiten der Vertreterbestellung 4
2. Qualifikation des Vertreters 5
3. Form der Vertreterbestellung/ Information der Mandanten 5
4. Dauer des Amts 5
5. Vertretung eines Sozietätspartners 6
6. Vertretung des Geschäftsführers einer Steuerberatungsgesellschaft 6

II. Rechtsstellung des allgemeinen Vertreters 7
1. Befugnisse des privatrechtlich oder auf Antrag öffentlich-rechtlich bestellten Vertreters 7
2. Weitergehende Befugnisse des von Amts wegen bestellten Vertreters 8
3. Verhältnis zum Insolvenzverwalter 8

*) Die Hinweise haben keinen verbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

4. Sicherung des Geldverkehrs 8
5. Geschäftspapiere 9
6. Annahme neuer Mandate 9
7. Gebühren 9
8. Vergütung des allgemeinen Vertreters 9

III. Haftung des Praxisvertreters 10
1. Haftung im Außenverhältnis (gegenüber den Mandanten) 10
2. Haftung im Innenverhältnis (gegenüber dem Vertretenen) 11

IV. Wettbewerbsverbot/Mandantenschutz 11

Vorbemerkung

Die Pflicht zur gewissenhaften Berufsausübung bedeutet u. a. dafür zu sorgen, dass die Steuerberaterpraxis auch im Fall der Abwesenheit des Praxisinhabers ordnungsgemäß geführt wird. Für eine mehr als einmonatige Verhinderung bestimmt § 69 Abs. 1 Satz 1 StBerG, dass Steuerberater einen allgemeinen Vertreter bestellen müssen.

Je nach Struktur der Praxis sollte jedoch überprüft werden, ob nicht auch für kürzere Ausfallzeiten für eine Vertretung gesorgt werden sollte, insbesondere um die Erreichbarkeit eines Berufsträgers zu gewährleisten und die Mandanteninteressen nicht zu gefährden. Übrigens: Rechtsanwälte müssen bereits dann für eine Vertretung sorgen, wenn sie länger als eine Woche daran gehindert sind, ihren Beruf auszuüben bzw. sich länger als eine Woche von ihrer Kanzlei entfernen wollen (§ 53 Abs. 1 BRAO).

Die nachfolgenden Hinweise berücksichtigen sowohl die privatrechtliche Bestellung eines Vertreters durch den zu vertretenen Steuerberater selbst (§ 69 Abs. 1 Satz 1 StBerG) als auch die öffentlich-rechtliche Bestellung durch die Steuerberaterkammer auf Antrag des zu Vertretenen (§ 69 Abs. 1 Satz 2 StBerG) bzw. von Amts wegen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 StBerG).

Grundsätzlich ist die Praxisvertretung vom Steuerberater selbst zu organisieren. Bei der Auswahl und der „Einweisung“ des Vertreters sollte von vornherein darauf geachtet werden, Konfliktpotenziale zu vermeiden. Ggf. kann die zuständige Steuerberaterkammer bei der Auswahl des Vertreters behilflich sein, indem diese Listen von Kollegen zur Verfügung stellt, die sich zur Praxisvertretung bereit erklärt haben.

I. Bestellung des allgemeinen Vertreters

1. Möglichkeiten der Vertreterbestellung

a) Privatrechtliche Vertreterbestellung

Damit die Interessen der Auftraggeber auch im Fall der Abwesenheit ihres Steuerberaters nicht gefährdet sind, insbesondere keine Fristen versäumt werden, muss der Steuerberater Regelungen für den Fall seiner möglichen, erst recht aber seiner geplanten Verhinderung treffen. Als Vorsorge für den Notfall wird empfohlen, den Praxisvertreter zugleich mit Vollmachten (z. B. Vertretungsvollmacht, Postvollmacht, Kontovollmacht) auszustatten.

Des Weiteren wird die Vereinbarung eines Wettbewerbsverbots empfohlen. Schließlich ist nur für den von Amts wegen bestellten Vertreter geregelt, dass dieser für die Dauer von zwei Jahren nach Ablauf der Bestellung nicht für Auftraggeber tätig sein darf, die er als Vertreter betreut hat (§ 69 Abs. 6 StBerG; siehe auch IV. Wettbewerbsverbot/Mandantenschutz).

Es empfiehlt sich, die Steuerberaterkammer über für den Vertretungsfall getroffene Vereinbarungen zu informieren. Spätestens dann, wenn der Vertretungsfall eingetreten ist, muss sie unterrichtet werden (§ 69 Abs. 1 Satz 1 2. HS StBerG).

b) Öffentlich-rechtliche Vertreterbestellung

Wer keine privatrechtliche Vertreterbestellung vornimmt, kann bei der Steuerberaterkammer die öffentlich-rechtliche Bestellung eines Vertreters beantragen (§ 69 Abs. 1 Satz 2 StBerG). Eine Vertreterbestellung durch die Steuerberaterkammer kommt in Betracht, wenn der Steuerberater nicht mehr in der Lage ist oder es unterlassen hat, selbst einen Vertreter zu bestellen bzw. die Bestellung bei der Steuerberaterkammer zu beantragen. In diesen Fällen kann die Steuerberaterkammer den Vertreter von Amts wegen bestellen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 StBerG). Zuvor soll der Steuerberater die Gelegenheit erhalten, innerhalb einer bestimmten Frist den Vertreter selbst zu bestellen oder die Bestellung bei der Steuerberaterkammer zu beantragen (§ 69 Abs. 3 Satz 2 StBerG).

Eine Vertreterbestellung kommt auch in Betracht, wenn der Steuerberater ein öffentlich-rechtliches Dienst- oder Amtsverhältnis eingeht und er bei der Steuerberaterkammer beantragt hat, einen Vertreter zu bestellen (§ 59 StBerG). In diesen Fällen gilt nicht die Höchstvertretungsdauer von zwei Jahren (siehe dazu unter 4.); sondern richtet sich die Dauer der Vertretung nach der Dienst- bzw. Amtsperiode.

2. Qualifikation des Vertreters

Als Vertreter kommen nur Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte in Betracht (§ 69 Abs. 1 Satz 3 StBerG). Weil sie nicht der Berufsaufsicht der Steuerberaterkammer unterliegen, können Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer nicht als allgemeine Vertreter bestellt werden.

3. Form der Vertreterbestellung/Information der Mandanten

Für die Vertreterbestellung ist keine besondere Form vorgeschrieben. Allerdings ist eine schriftliche Fixierung verbunden mit den notwendigen Vollmachten (siehe dazu unter 1. a) zur Legitimation des Vertreters gegenüber Dritten sinnvoll. Bestellt die Steuerberaterkammer den Vertreter, übergibt sie ihm zu diesem Zweck üblicherweise eine Bestellungsurkunde.

Auch die Information der Mandanten ist formlos möglich, z. B. in Gestalt eines Rundschreibens.

Aus dem Rechtsgedanken von § 627 BGB, wonach dem Steuerberatungsvertrag ein besonderes Vertrauensverhältnis zugrunde liegt, hängt die Mandatswahrnehmung durch den Praxisvertreter für die einzelnen Mandanten grundsätzlich von deren Zustimmung ab. Diese darf im Allgemeinen als stillschweigend erteilt angenommen werden. Vertragspartner der Mandanten bleibt der Vertretene. Der Vertreter wird für ihn als Erfüllungsgehilfe oder gesetzlicher Vertreter tätig (Kuhls u. a., StBerG, 2. Aufl./Stand 2004, Vor §§ 69-71, Rdnr. 6).

4. Dauer des Amts

Der Vertreter wird längstens für die Dauer von zwei Jahren bestellt (§ 69 Abs. 5 Satz 1 StBerG). Hintergrund ist, dass auf eine dauerhafte Verhinderung der Berufsausübung nicht mit

einer Vertretung, sondern mit einer Praxisabwicklung oder -übertragung reagiert werden muss. Eine Ausnahme besteht lediglich für Vertretungen gemäß § 59 StBerG; in diesen Fällen richtet sich die Dauer der Vertretung nach der Dienstzeit bzw. Amtsperiode (siehe auch 1. b).

Die Bestellung ist jederzeit widerruflich (§ 69 Abs. 5 StBerG). Widerrufsberechtigt ist bei privatrechtlicher Bestellung der Vertretene selbst, ansonsten die Steuerberaterkammer.

Die Vertretungsbefugnis erlischt nicht nur durch Ablauf der Zweijahresfrist bzw. Widerruf der Bestellung, sondern auch durch den Tod des Vertretenen. Da der Vertreter jedoch i. d. R. nicht sofort Kenntnis vom Ableben des Praxisinhabers erlangt, stellt § 69 Abs. 7 Satz 1 StBerG klar, dass Rechtshandlungen, die der Vertreter vor Eintragung der Löschung des verstorbenen Berufsangehörigen in das Berufsregister vorgenommen hat, nicht deshalb unwirksam sind, weil der Berufsangehörige zur Zeit der Bestellung des Vertreters oder zur Zeit der Vornahme der Handlung nicht mehr gelebt hat. Das Gleiche gilt für Rechtshandlungen, die vor Eintragung der Löschung des verstorbenen Berufsangehörigen in das Berufsregister dem Vertreter gegenüber noch vorgenommen worden sind (§ 69 Abs. 7 Satz 2 StBerG).

5. Vertretung eines Sozietätspartners

Sozietätspartner können, sofern es sich um Steuerberater und Steuerbevollmächtigte handelt, gesellschaftsrechtlich eine wechselseitige Vertretung für den Fall einer einmonatigen oder längeren Abwesenheit eines Sozietätsmitglieds vereinbaren. Aber auch kürzere Abwesenheitszeiten sollten gesellschaftsrechtlich geregelt und eine gegenseitige Vertretung vorgesehen werden.

6. Vertretung des Geschäftsführers einer Steuerberatungsgesellschaft

Die Pflicht zur Bestellung eines Vertreters trifft auch und gerade den alleinigen Geschäftsführer einer Steuerberatungsgesellschaft (§§ 72 Abs. 1, 69 StBerG). Dabei ist darauf zu achten, dass der Vertreter auch gesellschaftsrechtlich zur Vertretung der Gesellschaft berechtigt sein muss.

Bei Steuerberatungsgesellschaften mit mehreren Steuerberater-Geschäftsführern, die jeweils zur Alleinvertretung berechtigt sind, können diese sich, wie bei einer Steuerberater-Sozietät, gegenseitig vertreten. In den Fällen, in denen nur ein Geschäftsführer Steuerberater ist, muss ein weiterer Steuerberater als Vertreter bestellt werden. Dies gilt auch, wenn der weitere Geschäftsführer Steuerbevollmächtigter ist, denn gemäß §§ 32 Abs. 3 Satz 2, 50 Abs. 1 StBerG muss die Gesellschaft von Steuerberatern verantwortlich geleitet werden.

Für den Fall, dass die weiteren Geschäftsführer einer Steuerberatungsgesellschaft nur mit dem Recht zur gemeinsamen Vertretung ausgestattet sind, könnte es zu gesellschaftsrechtlichen Problemen kommen, wenn diese als alleinige Vertreter bestellt werden würden. Es muss deshalb darauf geachtet werden, in der Satzung der Gesellschaft vorzusehen, dass weitere Steuerberater-Geschäftsführer im Vertretungsfall zur Alleinvertretung berechtigt sind.

Da von den Gerichten in bestimmten Fällen Notgeschäftsführer für Gesellschaften mit beschränkter Haftung bestellt werden, empfiehlt es sich, schon im Vorfeld einen Vertreter für diesen Fall zu bestimmen.

II. Rechtsstellung des allgemeinen Vertreters

1. Befugnisse des privatrechtlich oder auf Antrag öffentlich-rechtlich bestellten Vertreters

Dem Vertreter stehen im beruflichen Bereich die rechtlichen Befugnisse des Steuerberaters zu, den er vertritt. Er wird im Interesse, für Rechnung und auf Kosten des Vertretenen tätig (§ 69 Abs. 2 Satz 1 und 2 StBerG). Wie alle Steuerberater ist auch der Vertreter eigenverantwortlich tätig, d. h. er ist nicht an fachliche Weisungen gebunden, auch nicht an solche des Vertretenen. Die originären Rechte des Vertretenen werden mit der Vertreterbestellung nicht außer Kraft gesetzt; er könnte rechtswirksam neben dem Vertreter tätig werden. Der Vertreter und der Vertretene sollten daher eine klare Vereinbarung über das Tätigkeitsfeld des Vertreters treffen. Der allgemeine Vertreter ist – zumindest zusätzlich zu dem Vertretenen

– verfügungsberechtigt über die Geschäftskonten des Vertretenen sowie über ggf. vorhandene Anderkonten. Der Vertreter ist dem Vertretenen gegenüber zur Auskunft und Rechenschaft sowie zur Herausgabe des im Zusammenhang mit der Vertretung Erlangten verpflichtet (§ 69 Abs. 2 Satz 3 StBerG).

2. Weitergehende Befugnisse des von Amts wegen bestellten Vertreters

Für den durch die Steuerberaterkammer – womöglich gegen den Willen des Vertretenen – von Amts wegen bestellten Vertreter erklärt das Gesetz ausdrücklich die Befugnis, die Praxisräume zu betreten und die zur Praxis gehörenden Gegenstände einschließlich des zur Verwahrung gegebenen Treuguts in Besitz zu nehmen, herauszuverlangen und hierüber zu verfügen. Dabei ist er an Weisungen des Vertretenen nicht gebunden und der Vertretene darf die Tätigkeit des Vertreters nicht beeinträchtigen (§ 69 Abs. 4 Satz 1 bis 3 StBerG). Grobe Behinderungen der Vertretertätigkeit durch den Vertretenen sind daher als Berufspflichtverletzungen berufsaufsichtlich oder berufsgerichtlich zu ahnden (BGH, Urteil vom 21. Juni 1999, AnwZ (B) 83/98). Das Betreten der Praxisräume kann der Vertreter ggf. durch Antrag auf Erlass einer einstweiligen Verfügung (§§ 935, 945 ZPO) erzwingen. Soweit erforderlich, kann der Vertreter Sicherungsmaßnahmen (z. B. Auswechslung der Schlösser) vornehmen.

3. Verhältnis zum Insolvenzverwalter

Ist für die Steuerberaterpraxis, für die ein Vertreter bestellt ist, zugleich ein Insolvenzverwalter bestellt, so werden beide Amtsinhaber nebeneinander tätig. Der Insolvenzverwalter ist für die vermögensrechtliche, der Praxisvertreter für die berufsrechtliche Seite zuständig. Der Vergütungsanspruch des Vertreters besteht in diesem Fall gegenüber dem Insolvenzverwalter.

4. Sicherung des Geldverkehrs

Der Vertreter ist grundsätzlich sowohl über die Geschäftskonten als auch über die etwaigen Anderkonten verfügungsberechtigt, weil anderenfalls eine umfassende Vertretung nicht

möglich wäre. Der allgemeine Vertreter muss beachten, dass der Vertretene gegenüber der Bank noch unverändert bevollmächtigter Kontoinhaber ist und ggf. missbräuchliche Verfügungen vornehmen könnte. U. U. empfiehlt sich deshalb die Errichtung eines neuen Geschäftskontos (Anderkonto), auf welches das Guthaben zu übertragen ist. Bei Anderkonten der vertretenen Praxis geht nach den gleichlautenden AGB der Banken die Verfügungsbefugnis auf den bestellten Vertreter über. Eine Sicherung ist daher hier nicht erforderlich.

5. Geschäftspapiere

Im Vertretungsfall müssen die Geschäftspapiere des Vertretenen verwendet werden, wobei der Vertreter auf seine Stellung als Praxisvertreter hinzuweisen hat (z. B. mit der Unterschrift „als allgemeiner Vertreter").

6. Annahme neuer Mandate

Der Vertreter ist verpflichtet, neue Mandate mit Wirkung für den Vertretenen anzunehmen, sofern nach seiner Überzeugung berufsrechtliche Hindernisse nicht entgegenstehen. In Zweifelsfällen sollte sich der Vertreter mit seiner Steuerberaterkammer abstimmen.

7. Gebühren

Der Vertreter wird für Rechnung des Vertretenen tätig und ist verpflichtet auf dem Geschäftspapier des Vertretenen die für die erbrachte Leistung anfallenden Gebühren zeitnah gegenüber den Mandanten abzurechnen.

8. Vergütung des allgemeinen Vertreters

Die Vergütung des Vertreters bestimmt sich grundsätzlich nach der vertraglichen Regelung. Wurde eine solche nicht getroffen, richtet sich die Vergütung nach der Üblichkeit (§ 612 Abs. 2 BGB) und wird vom Vertreter nach § 316 BGB bestimmt. Schuldner der Vergütung ist der Vertretene (§ 69 Abs. 2 StBerG). Üblicherweise wird eine Zeitgebühr oder eine Pauschale vereinbart. Zudem hat der Vertreter gegenüber dem

Vertretenen einen Anspruch auf Ersatz seiner Aufwendungen gemäß § 670 BGB (§ 69 Abs. 2 Satz 3 StBerG).

Können sich der Vertretene und der Vertreter nicht über die Höhe der Vergütung einigen, setzt die Steuerberaterkammer auf entsprechenden Antrag eines der Beteiligten die Vergütung fest und haftet in diesem Fall für die festgesetzte Vergütung wie ein Bürge (§ 69 Abs. 4 Sätze 5 und 7 StBerG). Im Ausnahmefall, nämlich dann, wenn eine vereinbarte Vergütung nicht, auch nicht aus dem Gebührenaufkommen der Steuerberaterpraxis realisiert werden kann, kann der Vertreter eine nachträgliche Festsetzung der Vergütung durch die Steuerberaterkammer beantragen und damit in den Genuss der Bürgenhaftung der Steuerberaterkammer kommen. Allerdings besteht kein Anspruch auf eine Festsetzung der Vergütung in der mit dem Vertretenen vereinbarten Höhe. Vielmehr hat dies nach den von der Rechtsprechung entwickelten Maßstäben (u. a. Zeitaufwand, berufliche Erfahrung, Stellung des Vertreters) zu erfolgen. Die Festsetzungspflicht und die Bürgenhaftung der Steuerberaterkammer erstrecken sich grundsätzlich nicht auf die vom allgemeinen Vertreter gemachten Aufwendungen i. S. v. § 670 BGB, wozu bspw. Personalkosten und Nutzungsentschädigungen zählen.

III. Haftung des Praxisvertreters

1. Haftung im Außenverhältnis (gegenüber den Mandanten)

Gegenüber den Mandanten und Dritten haftet nur der Vertretene für das Handeln seines Vertreters. Wichtig ist jedoch, dass der Vertreter die Vertretung stets ausreichend deutlich macht, um nicht nach den Grundsätzen der Rechtscheinhaftung in Anspruch genommen werden zu können. Die Besonderen Versicherungsbedingungen für die Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung von Steuerberatern sowie die Risikobeschreibung (A. 1.a) Satz 1 BBR-S) sehen eine Mitversicherung des allgemeinen Vertreters für die Dauer seiner Bestellung in der Berufshaftpflichtversicherung des Vertretenen vor. Diese Mitversicherung besteht jedoch in dem Umfange nicht, in dem der Mitversicherte durch eine eigene Versicherung Deckung erhält (A. 1.a) Satz 2 BBR-S).

Der Vertreter sollte daher unbedingt den Bestand der Versicherungsverträge überprüfen, insbesondere auch daraufhin, ob die Versicherungssummen ausreichen. Für darüber hinausgehende Schäden kann die Haftung nur durch vertragliche Vereinbarung mit dem Auftraggeber wirksam begrenzt werden (vgl. § 67a StBerG). Bezüglich dem Grunde und der Höhe nach nicht hinreichend abgedeckter Risiken sollte eine Klärung mit der Versicherung und dem Vertretenen herbeigeführt werden.

2. Haftung im Innenverhältnis (gegenüber dem Vertretenen)

Im Innenverhältnis haftet der Vertreter gegenüber dem Vertretenen für die Schäden, die aus der Vertretung herrühren, nach den Vertretungsregeln des BGB. Dazu zählen auch Schäden, die dem Vertretenen daraus erwachsen, dass der Vertreter Mandanten des Vertretenen Schäden zufügt, die durch die Berufshaftpflichtversicherung des Vertretenen nicht vollständig abgedeckt sind. Der Schaden des Vertretenen liegt in der Differenz zwischen der Versicherungsleistung und der tatsächlichen Höhe des Schadens. Der Vertreter haftet beispielsweise auch für Schäden des Vertretenen aus fehlerhafter Auszahlung von einem Anderkonto.

IV. Wettbewerbsverbot/Mandantenschutz

Während der Dauer des Vertretungsverhältnisses ist der Vertreter nach dem Wesen der Treuhandschaft entsprechend dem Gebot von Treu und Glauben gehindert, Mandate des Vertretenen, die er als Vertreter betreut, als eigene Mandate zu übernehmen. Nach der Beendigung der allgemeinen Vertretung darf der von Amts wegen bestellte Vertreter für die Dauer von zwei Jahren nach Ablauf der Bestellung nicht für Auftraggeber tätig werden, die er in seiner Eigenschaft als Vertreter für den Vertretenen betreut hat (§ 69 Abs. 6 StBerG). Da dieses Verbot nicht für privatrechtlich bzw. für auf Antrag öffentlich-rechtlich bestellte Vertreter gilt, empfiehlt es sich, im Praxisvertretervertrag zu regeln, dass § 69 Abs. 6 StBerG entsprechend gilt.

Abweichende Vereinbarungen sind im Rahmen zivilrechtlicher Vertragsfreiheit zulässig.

5.2.3.2 Hinweise* der Bundessteuerberaterkammer zur Bestellung eines Praxistreuhänders

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 25. Juni 2009

Inhaltsverzeichnis

Vorbemerkung 2

1. Voraussetzungen für die Bestellung als Praxistreuhänder 2
   a) Verwaiste Praxis 2
   b) Übertragung der Praxis auf eine bestimmte Person . . 2
   c) Qualifikation des Praxistreuhänders 3
   d) Antrag der Erben bzw. des ausgeschiedenen Berufsangehörigen 3
   e) Bestellung des Praxistreuhänders durch die Steuerberaterkammer 4
   f) Geschäftsbesorgungsvertrag. 4
   g) Information der Mandanten 4
2. Die Rechtsstellung des Praxistreuhänders 4
3. Haftung 5
4. Der Vergütungsanspruch des Praxistreuhänders 5
5. Wettbewerbsverbot 6
6. Beendigung der Praxistreuhandschaft 6
7. Schlichtung von Streitigkeiten 7

Anlage: Musterbriefe

*) Die Hinweise haben keinen verbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

5.2.3.2 Praxistreuhänder

Vorbemerkung

Der Praxistreuhänder soll die Steuerberaterpraxis, die zivilrechtlich dem Vermögen des Treugebers (Erbe bzw. ausgeschiedener Berufsangehöriger) zuzuordnen ist, bis zur Übernahme durch den vorgesehenen Nachfolger im Bestand erhalten.

Die nachfolgenden Hinweise zeigen einem Praxistreuhänder insbesondere die Voraussetzungen der Treuhandschaft und seine rechtliche Stellung auf.

1. Voraussetzungen für die Bestellung als Praxistreuhänder

In § 71 StBerG sind abschließend die Voraussetzungen genannt, die erfüllt sein müssen, damit die zuständige Steuerberaterkammer einen Praxistreuhänder bestellen kann.

a) Verwaiste Praxis

Im Falle des Todes des Praxisinhabers, bei bestandskräftigem Widerruf der Bestellung wegen nicht nur vorübergehender Berufsunfähigkeit und bei Verzicht auf die Bestellung aus den in § 57 Abs. 4 StBerG genannten Gründen besteht die Möglichkeit der Bestellung eines Praxistreuhänders. Bei Vorliegen anderer Widerrufsgründe, einer anderen Motivation für den Verzicht oder bei einem Ausschluss aus dem steuerberatenden Beruf darf ausweislich des abschließenden Wortlauts von § 71 Abs. 4 StBerG kein Praxistreuhänder bestellt werden.

b) Übertragung der Praxis auf eine bestimmte Person

Die Treuhandschaft ist nur möglich, wenn zuvor die Person feststeht, die die Steuerberaterpraxis nach Erwerb der Qualifikation, die zur Hilfeleistung in Steuersachen berechtigt, übernehmen wird. Der künftige Praxisinhaber muss in absehbarer Zeit, im Regelfall innerhalb von drei Jahren, in Ausnahmefällen innerhalb von vier Jahren, nach Beginn der Treuhandschaft zur Steuerrechtshilfe befugt sein.

Erforderlich ist danach, dass der Übernehmer dieser Praxis innerhalb der genannten Fristen als Steuerberater*, Wirt-

---

*) In diesen Hinweisen wird für alle Mitglieder der Steuerberaterkammern der Begriff „Steuerberater“ verwendet. Regelungen, die nur für bestimmte Personengruppen gelten, sind einzeln genannt. Auf Steuerberatungsgesellschaften finden die Vorschriften insoweit Anwendung, als sich aus der Rechtsform keine Besonderheiten ergeben.

schaftsprüfer, vereidigter Buchprüfer bestellt oder als Rechtsanwalt zugelassen wird, da diese Berufsgruppen geschäftsmäßige Hilfe in Steuersachen leisten dürfen (§ 3 StBerG).

Nach dem Wortlaut von § 71 Abs. 1 Satz 1 StBerG ist es auch denkbar, eine Treuhandschaft einzurichten, wenn der künftige Praxisinhaber bereits sein Berufsexamen erfolgreich abgelegt hat, jedoch noch keine Bestellung, zum Beispiel als Steuerberater, erfolgt ist. Entsprechendes gilt auch für den Fall einer Wiederbestellung als Steuerberater.

c) Qualifikation des Praxistreuhänders

Der Praxistreuhänder muss Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter (s. § 71 Abs. 1 Satz 1 StBerG) sein. Obwohl ebenfalls zur Hilfeleistung in Steuersachen berechtigt, kann aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Aussage kein Angehöriger der rechtsberatenden oder wirtschaftsprüfenden Berufe als Praxistreuhänder bestellt werden. Voraussetzung für die Bestellung ist nicht, dass der Praxistreuhänder eine eigene Steuerberaterpraxis unterhält. Es kann deswegen grundsätzlich auch ein ausschließlich im Anstellungsverhältnis beschäftigter Steuerberater als Praxistreuhänder in Betracht kommen, sofern er die erforderliche Zeit für die Treuhandschaft hat.

d) Antrag der Erben bzw. des ausgeschiedenen Berufsangehörigen

Die Bestellung eines Praxistreuhänders durch die Steuerberaterkammer erfolgt nur auf Antrag der Erben oder des Steuerberaters, dessen Bestellung wegen dauernder Berufsunfähigkeit widerrufen wurde oder der aus den in § 57 Abs. 4 StBerG genannten Gründen auf seine Bestellung verzichtet hat. In dem Antrag ist die Person des Praxisübernehmers anzugeben und aufzuzeigen, dass innerhalb der Dreijahresfrist die erforderliche berufliche Qualifikation erworben werden kann. Die Angaben sind durch aussagekräftige Unterlagen glaubhaft zu machen (Zeugnis über den Hochschulabschluss; Anstellungsvertrag etc.).

e) Bestellung des Praxistreuhänders durch die Steuerberaterkammer

Der Praxistreuhänder muss durch die Steuerberaterkammer bestellt werden. Die Bestellung erfolgt durch einen Verwaltungsakt, in dem Beginn und Dauer der Treuhandschaft festgelegt werden. Die Bestellung entfällt nach Ablauf der festgesetzten Zeit der Treuhandschaft oder wenn der Praxisnachfolger die Berechtigung zur Hilfeleistung in Steuersachen erworben hat. Die Praxistreuhänderschaft endet außerdem, wenn die Steuerberaterkammer die Bestellung des Praxistreuhänders widerruft, was jederzeit möglich ist (§ 71 Abs. 3 StBerG).

f) Geschäftsbesorgungsvertrag

Es empfiehlt sich, das bestehende Geschäftsbesorgungsverhältnis (§§ 675, 611 ff. BGB) schriftlich abzufassen. Dieser Vertrag sollte der Steuerberaterkammer zur Prüfung vorgelegt werden.

g) Information der Mandanten

Die Mandanten sind über die Tätigkeit des Praxistreuhänders unverzüglich zu informieren. Die Zustimmung des Mandanten muss jedoch nicht eingeholt werden.

2. Die Rechtsstellung des Praxistreuhänders

Der Praxistreuhänder führt sein Amt in eigener Verantwortung und im eigenen Namen, jedoch für Rechnung und auf Kosten des Treugebers. Nach dem Zweck der Treuhandschaft ist er nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet, neue Aufträge anzunehmen und zu erledigen. Der Treugeber bleibt Inhaber der vom Praxistreuhänder einzuziehenden Honorare. Der Praxistreuhänder ist nicht berechtigt, im eigenen Namen Gebührenansprüche gegenüber Auftraggebern gerichtlich geltend zu machen. Seine Honorarklage müsste wegen der fehlenden Prozessführungsbefugnis als unzulässig abgewiesen werden.

Im Auftreten nach außen hat der Praxistreuhänder durch einen entsprechenden Zusatz, z. B. in der Kopfleiste oder bei seiner Unterschrift, auf die Treuhandschaft hinzuweisen (z. B. „StB Max Meier bestellter Praxistreuhänder für StB Bernd Müller“).

3. Haftung

Die Besonderen Versicherungsbedingungen für die Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung von Steuerberatern sowie die Risikobeschreibung (A. 1.a) Satz 1 BBR-S) sehen eine Mitversicherung des Praxistreuhänders für die Dauer seiner Bestellung vor. Diese Mitversicherung besteht jedoch in dem Umfange nicht, in dem der mitversicherte Praxistreuhänder durch eine eigene Versicherung Deckung erhält (A. 1.a) Satz 2 BBR-S).

Der Versicherungsschutz gilt allerdings nur im Verhältnis zu den Mandanten, nicht im Verhältnis zum Treugeber. Tatsächlich haftet der Praxistreuhänder sowohl im Innenverhältnis gegenüber den vertretenen Personen, also den/m Erben bzw. dem/der ausgeschiedenen Berufsangehörigen, als auch im Außenverhältnis unmittelbar gegenüber den betreuten Mandanten. Von daher ist zu empfehlen, dass Praxistreuhänder und Treugeber bei Übernahme der Treuhandschaft Kontakt zu ihren Versicherungen aufnehmen. Der Praxistreuhänder sollte das Risiko aus seiner treuhändischen Tätigkeit zusätzlich in seinen Versicherungsvertrag aufnehmen lassen, um sowohl gegen Ansprüche der Mandanten als auch gegen solche der vertretenen Person/en abgesichert zu sein. Auch die Deckungssumme und der materielle Deckungsinhalt, bezogen auf die konkrete Risikosituation, sollten einer genauen Überprüfung unterzogen werden.

Bezüglich der aufgrund der Treuhandschaft zusätzlich anfallenden Versicherungsprämien sollte vertraglich geregelt werden, dass diese zulasten der Erben bzw. des Praxisinhabers gehen.

4. Der Vergütungsanspruch des Praxistreuhänders

Der Praxistreuhänder hat nach § 71 Abs. 2 Satz 2 StBerG Anspruch auf eine angemessene Vergütung. Nach Art und Umfang der Tätigkeit des Praxistreuhänders kommen folgende Regelungen in Betracht:

– In Anlehnung an die Vergütung eines Steuerberaters im freien Mitarbeiterverhältnis kann ein bestimmter Prozentsatz der monatlich oder jährlich in Rechnung gestellten Umsätze als Vergütung des Praxistreuhänders festgelegt werden.

– Eine Vereinbarung, wonach der Praxistreuhänder nach einem bestimmten Stundensatz seinen Zeitaufwand abrechnen kann.

– Festlegung eines monatlichen Fixums und daneben Vereinbarung eines bestimmten Prozentsatzes des Gebührenumsatzes als Vergütung.

Es empfiehlt sich eine Vereinbarung, im Falle von Meinungsverschiedenheiten ein Schiedsgutachten durch die Steuerberaterkammer erstellen zu lassen, welches beiderseitig als bindend angesehen wird.

5. Wettbewerbsverbot

Da die Treuhandschaft der Erhaltung des Mandantenstammes der verwaisten Steuerberaterpraxis dienen soll, besteht schon während der treuhänderischen Tätigkeit ein Wettbewerbsverbot. Dem Praxistreuhänder ist es untersagt, ohne vertragliche Vereinbarung mit dem Treugeber Mandanten des Treugebers zu übernehmen. Dies gilt auch für Mandate, die während der Treuhandschaft neu hinzukommen.

Nach Beendigung der Praxistreuhandschaft besteht außerdem ein gesetzliches Wettbewerbsverbot (§§ 71 Abs. 5, 69 Abs. 6 StBerG). Danach darf der Praxistreuhänder für die Dauer von zwei Jahren nach Ablauf der Bestellung nicht für Auftraggeber tätig werden, für die er in seiner Eigenschaft als Praxistreuhänder tätig war.

Für den Fall, dass dieses Wettbewerbsverbot nicht eingehalten wird, sollte die Zahlung einer Vertragsstrafe vorgesehen werden.

6. Beendigung der Praxistreuhandschaft

Amtsdauer

Bei der Bestellung des Praxistreuhänders legt die Steuerberaterkammer zugleich auch die Amtsdauer für einen Zeitraum von bis zu drei Jahren (mit Verlängerungsmöglichkeit um ein weiteres Jahr in Ausnahmefällen) fest (§ 71 Abs. 1 StBerG).

Ende der Praxistreuhandschaft

Die Praxistreuhandschaft endet mit dem Ablauf der Amtsdauer oder vorzeitig durch Bestellung des Praxisnachfolgers als Steuerberater. Vorzeitig endet die Praxistreuhandschaft auch im Falle des jederzeit möglichen Widerrufs durch die Steuerberaterkammer (§ 71 Abs. 3 StBerG). Endet die Amtsdauer, ohne dass ein Nachfolger die Praxis übernimmt, muss diese abgewickelt und veräußert werden.

Übergabe der Akten/Mandantenunterlagen

Bei der Übergabe der Akten, insbesondere der Mandantenunterlagen ist nach der Rechtsprechung des BGH das sog. informationelle Selbstbestimmungsrecht der Mandanten zu beachten. Im Falle eines Beraterwechsels dürfen die Unterlagen nur mit Einverständnis des Mandanten übergeben werden. Bei der Übergabe der Akten, insbesondere der Mandantenunterlagen ist nach der Rechtsprechung des BGH das sog. informationelle Selbstbestimmungsrecht der Mandanten zu beachten. Im Falle eines Beraterwechsels dürfen die Unterlagen nur mit Einverständnis des Mandanten übergeben werden. Ein solches Einverständnis ist ausnahmsweise dann nicht erforderlich, wenn der Praxisnachfolger schon vor der Praxisübernahme mit den Unterlagen befasst war oder den Mandanten betreut hat (z. B. bei seiner Tätigkeit als Steuerfachwirt) und die Mandanten nach Mitteilung der Praxisübernahme der Übergabe der Unterlagen nicht widersprochen haben. Generell aber bedarf es vor der Übergabe der Unterlagen des ausdrücklichen Einverständnisses dieser Mandanten. Zweckmäßigerweise setzen sich Praxistreuhänder und Praxisnachfolger dazu gemeinsam mit den Mandanten in Verbindung.

7. Schlichtung von Streitigkeiten

Für den Fall, dass es zwischen dem Praxistreuhänder und dem Treugeber zu Streitigkeiten kommt, z. B. wegen der Vergütung oder der Einhaltung des Wettbewerbsverbotes, sollte im Vertrag bestimmt werden, dass die Steuerberaterkammer um Vermittlung gebeten wird. Im Unterschied zur Praxisvertretung und Praxisabwicklung kann die Steuerberaterkammer die Vergütung eines Praxistreuhänders im Streitfall nicht festsetzen und steht hierfür auch nicht wie ein Bürge ein.

5.2.3.2 Praxistreuhänder

Musterbrief des Praxistreuhänders

Briefkopf des Praxistreuhänders

Anschrift des Mandanten

Ort, Datum

Praxistreuhandschaft

Sehr geehrte/r Frau/Herr .....,

die Steuerberaterkammer ..... hat mich mit Wirkung zum ..... zum Praxistreuhänder meiner/meines am ..... verstorbenen Kollegin/Kollegen, Frau/Herrn StB ....., bestellt. Ich übernehme diese Treuhandschaft für Frau/Herrn ....., die/der im Bereich des Steuerwesens tätig ist und die Qualifikation als Steuerberaterin/Steuerberater anstrebt. Frau/Herr ..... wird im Fall ihrer/seiner Bestellung die Praxis weiterführen.

Die bisherigen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter stehen der Praxis weiterhin zur Verfügung. Ihre steuerlichen Angelegenheiten würde ich gerne mit Ihnen in einem persönlichen Gespräch erörtern und stehe ggf. auch für andere aktuelle Fragen jederzeit gerne zu Ihrer Verfügung. Wegen einer Terminabsprache werde ich mich in Kürze mit Ihnen in Verbindung setzen.

Mit freundlichen Grüßen

Musterbrief des Nachfolgers

Briefkopf des Nachfolgers

Anschrift des Mandanten

Ort, Datum

Praxisübernahme

Sehr geehrte/r Frau/Herr .....,

mit Schreiben vom ..... hatte Ihnen Frau/Herr StB ..... mitgeteilt, dass sie/er bis zu meiner Bestellung als Steuerberater unsere Steuerberaterpraxis treuhänderisch leitet. Nachdem ich am ..... als Steuerberater bestellt worden bin, wird Frau/Herr StB ..... die ihr/ihm von der Steuerberaterkammer übertragene treuhänderische Tätigkeit zum ..... beenden. Die Praxis wird von diesem Zeitpunkt an von mir übernommen.

Um einen reibungslosen Übergang sicherzustellen, werde ich mit Frau/Herrn ..... Ihre steuerlichen und sonstigen Angelegenheiten besprechen. Zusätzlich möchte ich mich Ihnen in einem persönlichen Gespräch vorstellen und die aktuellen Fragen mit Ihnen erörtern. Zur Abstimmung eines Gesprächstermins werde ich mich in Kürze mit Ihnen in Verbindung setzen.

Mit freundlichen Grüßen

5.2.3.3 Hinweise* der Bundessteuerberaterkammer für die Praxisübertragung

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 14. November 2012

Inhaltsverzeichnis

1. Vorbemerkungen
   1.1 Zulässigkeit von Praxisübertragungen 2
   1.2 Angemessenheit der Übertragungsbedingungen .. 2
   1.3 Übernahmeentgelt 2
   1.4 Verschwiegenheitspflicht 3
   1.5 Information der Steuerberaterkammer 5
   1.6 Information der Mandanten 5
2. Vertragsverhandlungen und Sicherung der Verschwiegenheitspflicht 6
3. Hinweise zur Vertragsgestaltung 6
   3.1 Konkurrenzklausel 6
   3.2 Einwilligung des Ehegatten 7
   3.3 Kaufpreis, Kaufpreisveränderungsklauseln und Zahlungsmodalitäten 7
   3.4 Schiedsklausel 9
4. Übergang der Mandate 9
5. Übernahme laufender Verträge 11
   5.1 Arbeits- und Ausbildungsverhältnisse 11
   5.2 Sonstige Verträge 11
6. Haftung 12
   6.1 Haftung gegenüber den Mandanten 12
   6.2 Haftung gegenüber den Mitarbeitern 12
   6.3 Haftung gegenüber dem Finanzamt, der Gebietskörperschaft etc. 13
Anlage: Musterbrief mit Einverständniserklärung 14

*) Die Hinweise haben keinen verbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

1. Vorbemerkungen

1.1 Zulässigkeit von Praxisübertragungen

Die Übertragung einer Praxis oder eines Teils einer Praxis auf einen anderen Berufsträger gegen Entgelt ist unter berufs- und zivilrechtlichen Grundsätzen grundsätzlich zulässig (§ 28 Abs.1 BOStB). Dagegen ist die Übertragung von Einzelmandaten grundsätzlich nicht zulässig (§ 9 StBerG). Unbedenklich ist die Übernahme von Einzelmandaten gegen Entgelt lediglich dann, wenn die Zahlung freiwillig und ohne vertragliche Verpflichtung, etwa aufgrund kollegialer Rücksichtnahme oder aus Anstandspflicht gegenüber den Erben eines verstorbenen Kollegen, erfolgt.

1.2 Angemessenheit der Übertragungsbedingungen

Die Bedingungen für die Übertragung sollen angemessen sein. Dies bedeutet beispielsweise, dass ein Steuerberater sich nicht auf eine Praxisübertragung einlassen darf, deren Bedingungen seine Unabhängigkeit und Eigenverantwortlichkeit gefährden. Zur Angemessenheit gehört auch, dass die gegenseitigen Leistungen der Vertragspartner in einem angemessenen Verhältnis zueinander stehen und Praxiswert und Kaufpreis einander entsprechen.

1.3 Übernahmeentgelt

Die Höhe des Veräußerungspreises wird vor allem durch den Wert des Mandantenstammes (Streuung, Alter, Umsatz) beeinflusst. Zudem sind für den Praxiswert folgende Kriterien entscheidend: Rentabilität und Standort der Praxis, Übergabegrund, Expansionsmöglichkeiten, Vorhandensein langfristiger Vertragsbedingungen, Überleitungsmöglichkeit durch den bisherigen Inhaber, Übernahme des Mandatsverlustrisikos, Struktur und Qualifikation der Mitarbeiter sowie Ausstattung und Zustand der Praxiseinrichtung.

Bei der Bestimmung der Höhe des Übernahmeentgelts sind die „Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ermittlung des Wertes einer Steuerberaterpraxis“ hilfreich (siehe 4.2.1 Berufsfachlicher Teil).

1.4 Verschwiegenheitspflicht

Aus berufsrechtlicher Sicht ist die Einhaltung der Pflicht zur Verschwiegenheit (§ 57 Abs. 1 StBerG, §§ 5, 28 Abs. 2 Satz 1 BOStB) das zentrale Problem jeder Praxisübertragung.

Voraussetzung für eine Offenlegung des konkret bestehenden Mandatsverhältnisses ist die vorherige – aus Beweisgründen am besten schriftliche – Einwilligung des Mandanten (Ein Muster für eine entsprechende Befreiungserklärung findet sich beispielsweise im Handbuch „Qualitätssicherung und Qualitätsmanagement in der Steuerberatung“ – s. dort Arbeitshilfe B2 – 16). Ohne diese darf Dritten – hierzu gehören auch Übernahmebewerber einer Berufspraxis – kein Einblick in die über die Mandanten und die für sie geführten Akten gewährt werden. Auch die bloße Preisgabe der Mandantennamen ist unzulässig.

Die Verpflichtung zur Verschwiegenheit gem. § 57 Abs. 1 StBerG, die sich aus dem grundgesetzlich verankerten Recht auf informationelle Selbstbestimmung des Mandanten nach Art. 2 Grundgesetz herleitet, lässt eine ausnahmsweise Offenbarung nur dann zu, wenn die Ausnahme gesetzlich geregelt ist. Im Unterschied zu den Fällen der Praxisvertretung, -abwicklung oder -treuhandschaft, existiert für den Fall der Praxisübertragung keine gesetzliche Regelung, die eine Ausnahme von der Verschwiegenheitspflicht zulässt. Vielmehr hebt § 28 Abs. 2 BOStB ausdrücklich hervor, dass die Pflicht zur Verschwiegenheit bei der Übertragung der Praxis in besonderer Weise zu beachten ist. Bereits die Tatsache des Bestehens eines Mandats ist Teil der Verschwiegenheitsverpflichtung des verkaufswilligen Inhabers, die dieser schon bei Anbahnung eines möglichen Praxis-, Praxisanteils- oder Mandatsverkaufs zu beachten hat. Infolgedessen dürfen die bestehenden Mandatsverhältnisse ohne die vorherige Zustimmung des einzelnen betroffenen Mandanten gegenüber dem oder den Kaufinteressenten nicht offenbart werden. Ein unter Missachtung berufsrechtlicher Verschwiegenheitspflichten geschlossener Praxisübertragungsvertrag ist gemäß § 134 BGB von Anfang an nichtig (erstmals BGH, Urteil v. 11. Dezember 1991, VIII ZR 4/91, NJW 1992, S. 737 ff. und zuletzt OLG Hamm, Urteil v. 15. Dezember 2011, 2 U 65/11, NJW 2012, S. 1743, 1744).

Die Vereinbarung einer „rettenden“ salvatorischen Klausel, wonach eine Anfechtung einzelner Regelungen nur zu einer Teilnichtigkeit des Vertrages führt, vermag den Vertrag jedenfalls

dann nicht zu retten, wenn das Rechtsgeschäft ohne die nichtige Klausel nicht vorgenommen worden wäre, also die nichtige Regelung für das Rechtsgeschäft von grundlegender Bedeutung ist. Da die Einwilligung der Mandanten zu Aktenübergabe an sowie Weiterbetreuung durch den Übernehmer maßgeblich für die Übertragung der Kanzlei, aber auch für die Höhe des Übernahmeentgeltes sind, wird regelmäßig davon auszugehen sein, dass eine Erhaltungsklausel den Vertrag nicht retten kann und der Übernehmer infolge der Nichtigkeit bereicherungsrechtlich entsprechend § 812 Abs. 1 Satz 11. Alt. i.V. m. § 818 BGB Rückabwicklung verlangen kann.

Ein Verzicht auf die Nichtigkeitsfolge ist nicht möglich.

Bereits 1991 hat der BGH (BGHZ 116, 268, XIII ZR 4/91, NJW 1992, S. 737) entschieden, dass die Zustimmung der Mandanten zur Mandatsübertragung weder durch konkludentes Verhalten erteilt, noch aus einem Schweigen des Mandanten auf ein entsprechendes Anschreiben eine konkludente Einwilligung gefolgert werden kann. Dementsprechend reicht auch eine Regelung im Praxisübertragungsvertrag, die vorsieht, dass der Erwerber in die Mandatsverträge eintritt, sofern die Mandanten nicht widersprechen, für das Zustimmungserfordernis nicht aus (OLG Koblenz, Urt. vom 23. Juli 1999, 8 U 2086/98, Gerling Informationen 2000, S. 39).

Lediglich dann, wenn der Erwerber der Praxis schon vor ihrer Übertragung auf anderem Weg in zulässiger Art und Weise Kenntnis von den geschützten Mandantengeheimnissen erhalten hat, ist die Veräußerung einer Steuerberaterpraxis auch ohne die Zustimmung des Mandanten zulässig. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Erwerber zuvor in der Praxis, die er erwirbt, tätig gewesen ist (BGH, Urteil v. 17. Mai 1995, IX ZR 220/94, DStR 1995, S. 2559). Der Zeitraum einer solchen überleitenden Tätigkeit ist von den Umständen des Einzelfalls abhängig. Jedenfalls müssen die Mandanten den potenziellen Übernehmer tatsächlich kennengelernt haben.

Wird die zu übergebene Praxis in der Rechtsform einer BGB-Gesellschaft geführt (Sozietät), kommt (übergangsweise) eine Erweiterung der Sozietät in Betracht. Auch in diesen Fällen ist

eine vorherige Zustimmung der Mandanten nicht erforderlich. Mandanten, die eine Sozietät beauftragt haben, müssen mit Veränderungen der Sozietätsverhältnisse rechnen (Kuhls u. a., Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, 3. Auflage, § 57, Rdnr. 232).

Dagegen gilt das Zustimmungserfordernis bei der Einbringung bzw. Umwandlung einer Einzelkanzlei in eine Sozietät. Wenn ein bisher in Einzelpraxis tätiger Steuerberater einen Sozius oder Partner aufnimmt, kann nicht von einer stillschweigenden Zustimmung der Mandanten, die Vertragsbeziehungen auszuweiten, ausgegangen werden (Kuhls u. a., Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, 3. Auflage, § 57, Rdnr. 232).

Eine Verschwiegenheitspflichtverletzung kann darüber hinaus im Rahmen der Berufsaufsicht geahndet sowie wegen der Verletzung von Privatgeheimnissen gemäß § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB strafrechtlich verfolgt werden.

1.5 Information der Steuerberaterkammer

Gemäß § 28 Abs. 3 BOStB sollen die Beteiligten den Übertragungsvertrag vor seinem Abschluss der Berufskammer vorlegen. Die Regelung dient dem Schutz der Vertragspartner, die nur auf diese Weise Gelegenheit erhalten, von den Erfahrungen der Steuerberaterkammer zu profitieren. Diese prüft insbesondere, ob die Regelungen des Vertrages den berufsrechtlichen Vorschriften entsprechen und damit auch, ob sich die Veräußerungsbedingungen im berufsüblichen Rahmen halten.

1.6 Information der Mandanten

Praxisveräußerer und -erwerber sollten wegen der weiteren Beauftragung des Erwerbers mit den wichtigsten Mandanten Gespräche führen. Soweit der vorgesehene Praxiserwerber die Mandanten aus seiner Tätigkeit als angestellter Steuerberater bereits kennt, können die Verkaufsverhandlungen offen geführt und ein gemeinsames Schreiben an die Mandanten versandt werden. In diesen Fällen ist zwar eine Einsichtnahme in die Mandantendaten ohne weitere Einwilligung zulässig, aber zivilrechtlich bedarf es der Zustimmung der Mandanten zur Fortführung des Mandats durch den Erwerber.

2. Vertragsverhandlungen und Sicherung der Verschwiegenheitspflicht

Die Bereitstellung der für den Übernehmer maßgeblichen Informationen, namentlich die betrieblichen und die persönlichen Daten der Mandanten, hat (s. o. unter 1.4) stets unter Beachtung der Verschwiegenheitspflicht zu erfolgen. Unbedenklich sind insoweit nur Unterlagen ohne konkreten Mandantenbezug (Bilanzen, Einnahme-Überschussrechnungen, GuV-Rechnungen, Steuererklärungen des Übergebers). Der Wert der Praxis wird jedoch maßgeblich durch den Mandantenstamm geprägt, weshalb dieser für den Übernehmer von besonderem Interesse ist. Allerdings ist es dem Veräußerer untersagt, seinem Vertragspartner Einblick in die Mandantenakten zu gewähren. Es empfiehlt sich deshalb, die für die Praxisbewertung wesentlichen Angaben in einer anonymisierten Mandantenliste aufzuführen (Um eine Zuordnung zu einer mit den Mandantennamen versehenen Liste zu ermöglichen, empfiehlt es sich, Mandanten- oder Debitorennummern aufzunehmen). In der Liste aufzuführen sind insbesondere Jahreshonorar – möglichst getrennt nach wesentlichen Umsatzarten, z. B. für Lohn, Finanzbuchhaltung, Jahresabschluss, Beratung –, Gegenstand der steuerberatenden Leistungen, der Unternehmensgegenstand und Rechtsform, Mandatsdauer, Alter der Mandanten etc.

3. Hinweise zur Vertragsgestaltung

3.1 Konkurrenzklausel

Werden Konkurrenzklauseln (Niederlassungsverbote, Mandantenschutz- oder Mandantenübernahmeklauseln) vereinbart, ist zu beachten, dass das Wettbewerbsverbot für den früheren Praxisinhaber gegenständlich, zeitlich und örtlich auf das notwendige Maß beschränkt wird. Das notwendige Maß wird bestimmt durch das Erfordernis des Praxiserwerbers, die ihm bei der Praxisübertragung überlassenen Mandantenbeziehungen festigen zu können. Bei Praxisübertragungen sind Wettbewerbsverbote von zwei Jahren in der Regel unproblematisch; insoweit gibt es keine zeitliche Höchstgrenze. Es kommt stattdessen immer auf den Einzelfall an (Michalski/Römermann, ZIP 1994, S. 441). Auch Zeiträume von drei bis fünf Jahren werden allgemein noch als unkritisch angesehen.

Nichtig ist dagegen ein Wettbewerbsverbot, welches dem Veräußerer in einem Zeitraum von zehn Jahren ab Übernahme der Praxis jegliche Steuerberatertätigkeit für die überzuleitenden Mandanten sowie „jegliche Berufsausübung im Gebiet der Landeshauptstadt und einem Umkreis von 60 km“ untersagt. Die Nichtigkeit dieser Klausel kann auch nicht durch eine salvatorische Klausel abgewendet werden (OLG Naumburg, Urteil v. 19. Juli 2005, 1 U 83/04, Stbg 2006, S. 80). Selbst die Zustimmung des früheren Praxisinhabers ändert an der Nichtigkeit sittenwidriger Vereinbarungen nichts (BGH, Urteil v. 17. November 1997, DStR 1997, S. 2038).

Berufs- als auch wettbewerbsrechtlich ist es unzulässig, wenn sich der Praxisveräußerer nach erfolgter Praxisübergabe und Auslaufen des vertraglich vereinbarten Wettbewerbsverbots mit Werbeschreiben zwecks Weiterbetreuung an ehemalige Mandanten wendet (OLG Frankfurt/M., Urteil v. 25. September 2008, 6 U 112/08).

In steuerlicher Hinsicht ist zu beachten, dass die teilweise Fortführung der bisherigen freiberuflichen Tätigkeit einer nach § 18 Abs. 3 i.V. m. § 16 Abs. 4 und § 34 Abs. 2 Nr. 1 sowie Abs. 3 EStG begünstigten Praxisveräußerung oder Teilpraxisveräußerung nur dann nicht entgegensteht, wenn dies nur in einem geringen Umfang geschieht. Eine Tätigkeit von geringem Umfang ist nach ständiger BFH-Rechtsprechung nur anzunehmen, wenn die darauf entfallenden Umsätze in den letzten drei Jahren vor der Veräußerung weniger als 10 % der gesamten Einnahmen ausmachten (zuletzt BFH, Beschluss v. 20. Januar 2009, VIII B 58/08, BFH/NV 2009, S. 756).

3.2 Einwilligung des Ehegatten

Lebt zumindest der Veräußerer im gesetzlichen Güterstand der Zugewinngemeinschaft, so ist zur Wirksamkeit des Übergabevertrages das Zustimmungserfordernis des § 1365 Abs. 1 BGB zu beachten.

3.3 Kaufpreis, Kaufpreisveränderungsklauseln und Zahlungsmodalitäten

Ist der Gesamtkaufpreis ermittelt, muss eine für beide Seiten tragbare Regelung hinsichtlich des Zahlungsmodus gefunden werden. Insoweit sind zahlreiche Möglichkeiten denkbar.

5.2.3.3 Praxisübertragung

Üblich – und mit Blick auf die Motivation des Übergebers in Bezug auf seine überleitende Tätigkeit sinnvoll – ist eine Vereinbarung, wonach beispielsweise 80 % des Kaufpreises am Übergabestichtag und der Rest nach Ablauf eines Jahres fällig sind. Um das Ausfallrisiko bezüglich des Differenzbetrages zu minimieren, empfiehlt es sich, den Betrag auf einem Anderkonto zu hinterlegen oder z. B. durch eine Bankbürgschaft absichern zu lassen.

In der Praxis finden sich auch sogenannte Abschmelzungsklauseln, auch Garantie- oder Rückrechnungsklauseln genannt. Damit willigt der Übergeber ein, für eine bestimmte Zeitspanne, die meist auf ein Jahr befristet ist, eine Minderung des Kaufpreises in der Höhe zu akzeptieren, wie Mandate nicht übertragen werden können und damit der Zielumsatz nicht erreicht werden kann. Abschmelzungsklauseln sollen dem Übernehmer eine Sicherheit bezüglich der Nachhaltigkeit des – aus Gründen der Verschwiegenheitspflicht – oft anonym erworbenen Mandantenstammes bieten. Andererseits erhöhen sie die Gefahr nachträglicher Auseinandersetzungen. Der Übernehmer muss nachweisen, dass der Mandatsverlust bzw. der Umsatzrückgang nicht durch ihn veranlasst wurde bzw. ihm nicht zurechenbar ist. Trotz einer vermeintlich klaren Regelung kann es jedoch schwierig werden, Rückzahlungsansprüche gegen den Veräußerer erfolgreich geltend zu machen. Auch aus Sicht des Veräußerers, der sich mit der Abgabe seiner Praxis regelmäßig aus dem Berufsleben zurückzieht, bedeuten derartige Vereinbarungen Ungewissheit. Er kann nicht ausschließen, dass ihn der Übernehmer zukünftig mit – gegebenenfalls sogar unberechtigten – Rückzahlungsansprüchen in Anspruch nimmt.

Wird dagegen ein fester Kaufpreis vereinbart, besteht die Gefahr, dass sich bestimmte (Umsatz-)Erwartungen nicht erfüllen und dennoch grundsätzlich keine Möglichkeit besteht, den Kaufpreis nachträglich zu korrigieren. Das Fehlen einer solchen Ausgleichsmöglichkeit wird daher in der Regel mit einem geringeren als dem am Markt erzielbaren Kaufpreis ausgeglichen. Das heißt also, der Veräußerer verzichtet wissentlich auf einen Teil des möglichen Übergabewertes, hat dafür aber Sicherheit, nachträglich nicht mehr in Anspruch genommen zu werden. Der bei diesem Modell zu zahlende günstige Kaufpreis ist zugleich verbunden mit dem Verzicht des Erwerbers auf spätere Regressansprüche gegen den Übergeber.

Es sollte geregelt werden, wie im Fall eines etwaigen Zahlungsverzugs des Übernehmers zu verfahren ist. So könnte der Praxisübergeber in Gestalt einer Risikoversicherung oder Bankbürgschaft abgesichert werden. Schließlich ist an ein etwaiges Verbot der Weiterveräußerung der Praxis durch den Erwerber bis zur vollständigen Kaufpreiszahlung zu denken.

3.4 Schiedsklausel

Für den Fall möglicher Streitigkeiten sollte entsprechend § 7 Abs. 3 BOStB vorgesehen werden, dass die zuständige Steuerberaterkammer unverzüglich eingeschaltet und um Vermittlung gebeten wird.

Außerdem empfiehlt es sich vorzusehen, dass ein Rechtsschutzbedürfnis zur Anrufung eines Gerichts bei allen Streitigkeiten aus dem Vertrag einschließlich seiner Wirksamkeit erst dann gegeben sein soll, wenn ein Vermittlungsversuch der zuständigen Steuerberaterkammer von dieser als erfolglos bestätigt ist, es sei denn, dass es sich um einen Antrag auf Erlass eines Arrestes oder einer einstweiligen Verfügung handelt. Wünschen die Parteien, dass über Streitigkeiten anstelle der ordentlichen Gerichtsbarkeit ein Schiedsgericht entscheidet, muss hierüber eine Vereinbarung getroffen werden, die in den Vertrag aufgenommen oder diesem Vertrag beigefügt werden sollte (§§ 1029, 1031 ZPO).

4. Übergang der Mandate

Mit Abschluss des Übertragungsvertrages gehen die Mandate nicht automatisch auf den Praxiserwerber über. Hierzu bedarf es der Erklärung der Mandanten, (nun) vom Übernehmer steuerlich betreut werden zu wollen. Da die Möglichkeit einer konkludenten Zustimmung durch den Mandanten, z. B. durch Übergabe von Belegen usw., von Literatur und Rechtsprechung unterschiedlich bewertet wird, sollte generell ein schriftliches Einverständnis eingeholt werden. Von daher empfiehlt es sich, dem diesbezüglichen Mandantenschreiben zwei auf den Übernehmer lautende Einverständniserklärungen – zur Fortsetzung des Vertragsverhältnisses mit dem Praxiserwerber (zivilrechtliche Ebene) sowie zur Einsichtnahme in alle dem Praxisveräußerer bekannt gewordenen und bekannt gegebenen Daten oder Unterlagen (berufsrechtliche Ebene) – beizufügen.

5.2.3.3 Praxisübertragung

Insbesondere dann, wenn der Mandant sich weder mit der Offenlegung des Mandatsverhältnisses noch der Beauftragung des Übernehmers schriftlich einverstanden erklärt hat, empfiehlt sich – vor allem zu Beweiszwecken – die Anfertigung von Gesprächsvermerken.

Um einen möglichst vollständigen Übergang der Mandate sicherzustellen und den Wert der angefangenen Arbeiten zutreffend abgrenzen zu können, besteht die Möglichkeit, dass die Vertragspartner eine befristete Sozietät eingehen. Alternativ kann vereinbart werden, dass der Praxisveräußerer dem Praxisübernehmer für eine Übergangszeit für Rückfragen zur Verfügung steht. Diese Tätigkeit kann z. B. im Rahmen eines Freien-Mitarbeiter-Verhältnisses ausgeübt werden.

Um der Verschwiegenheitsverpflichtung beim Übergang der Mandate nachzukommen, ist folgende Vorgehensweise ratsam: Der Praxisübergeber bemüht sich zunächst um die ausdrückliche Zustimmung seiner Mandanten und bittet diese um Einwilligung für eine Datenübertragung auf den Praxisübernehmer. Gegebenenfalls sind die unter 1.4 erwähnten Modelle (vorgeschaltete Einstellung des Übernehmers und Erweiterung der Sozietät) denkbar.

Erklärt sich der Mandant mit der Übergabe seiner Daten nicht einverstanden oder ist er nicht erreichbar, trifft den Übergeber grundsätzlich die zehnjährige Aufbewahrungspflicht gemäß § 66 Abs. 1 StBerG. Diese Frist kann auf sechs Monate verkürzt werden, indem der Mandant ausdrücklich aufgefordert wird, die Handakten (alle Schriftstücke, die der Berufsangehörige aus Anlass seiner beruflichen Tätigkeit von dem Auftraggeber oder für ihn erhalten hat) entgegenzunehmen (§ 66 Abs. 1 Satz 2 StBerG). Wird hiervon Gebrauch gemacht, sollte im eigenen Interesse der Zugang der Aufforderung zur Aktenabholung beim Mandanten sichergestellt und die Empfangsbestätigung aufbewahrt werden.

Für den Fall, dass die Aufbewahrung nur mit erheblichem Aufwand zu verwirklichen ist, kann eine Übergabe an den Übernehmer zur Verwahrung infrage kommen. Allerdings sind die Mandantenunterlagen dann in geeigneter Weise mit der Maßgabe zu übergeben, dass ohne ausdrückliche Einwilligung durch den Mandanten keine Einsicht zu nehmen ist. Zur Absicherung des Übergebers sollte ein diesbezügliches Fehlverhalten im Praxisübertragungsvertrag mit einer Vertragsstrafe bedacht werden.

Beim Mandatsübergang sind neben der Verschwiegenheitspflicht auch allgemeine Sorgfaltspflichten zu beachten. Hierzu gehört beispielsweise die vollständige und rechtzeitige Weitergabe aller wichtigen, die Mandanten betreffenden Informationen. So hat der BFH entschieden, dass eine Wiedereinsetzung in die versäumte Frist zur Begründung einer Nichtzulassungsbeschwerde nicht gewährt werden kann, wenn ein Steuerberater seinen Praxisnachfolger nicht über die zu beachtende Rechtsmittelfrist informiert und keine Absprache trifft, wer von beiden die Nichtzulassungsbeschwerde fristgerecht begründet (BFH, Beschluss v. 23. Oktober 2008, X B 157/08).

5. Übernahme laufender Verträge

5.1 Arbeits- und Ausbildungsverhältnisse

Durch den Kauf und die Übernahme der Praxis tritt der Übernehmer nach § 613a Abs. 1 Satz 1 BGB in die Rechte und Pflichten aus den im Zeitpunkt des Übergangs bestehenden Arbeitsverhältnissen ein. Die Kündigung eines Arbeitsverhältnisses unter Berufung auf die Praxisübertragung ist unwirksam (§ 613a Abs. 4 Satz 1 BGB). Die von dem Übergang betroffenen Arbeitnehmer sind vor der Übergabe – vom bisherigen oder neuen Arbeitgeber – schriftlich über die Modalitäten des Übergangs zu informieren (§ 613a Abs. 5 BGB). Dem Übergang seines Arbeitsverhältnisses kann der Arbeitnehmer innerhalb eines Monats nach Zugang der Unterrichtung schriftlich widersprechen (§ 613a Abs. 6 BGB). Macht ein Arbeitnehmer von diesem Recht Gebrauch, bleibt der Praxisübergeber Arbeitgeber dieser Person. Entsprechendes gilt auch für Berufsausbildungsverhältnisse (§ 10 Abs. 2 BBiG). Von daher wird empfohlen, vor der Praxisübertragung einen Fachanwalt für Arbeitsrecht wegen möglicher Rechtsfolgen zu konsultieren.

5.2 Sonstige Verträge

Für sonstige Verträge, wie z. B. Miet-, Versicherungs- und Versorgungsverträge, besteht eine solche „Automatik“ nicht. Allerdings ist eine Übernahme einzelner Verträge üblich und vielfach auch sinnvoll, etwa weil ein mehrjähriger Mietvertrag geschlossen wurde, dessen vorzeitige Kündigung eine erhebliche finanzielle Belastung darstellen könnte. Daher ist jeweils einzeln eine

eventuelle Übernahme zu prüfen. Die Übernahmeentscheidungen sollten schriftlich, gegebenenfalls im Übernahmevertrag, festgehalten werden. Zu beachten ist, dass für die Übernahme u. a. die Zustimmung von Dritten erforderlich sein kann.

Es empfiehlt sich, dass der Kanzleierwerber seinen eigenen Versicherungsschutz mit dem des Veräußerers dem Inhalt und der Höhe nach abgleicht. Dabei sollte u. a. der Frage nachgegangen werden, ob der Umfang des Versicherungsschutzes vor der Praxisübertragung auch noch nach der Praxisübertragung i. S. d. § 67 Satz 1 StBerG „angemessen" ist.

6. Haftung

6.1 Haftung gegenüber den Mandanten

Macht ein Mandant einen Schadensersatzanspruch aus dem Steuerberatungsvertrag geltend, so ist Anspruchsgegner grundsätzlich der Steuerberater, der die Leistung erbracht hat (bzw. dessen Erben). Aufgrund des sog. Verstoßprinzips tritt daher die Versicherung des Praxisübergebers ein, wenn der Schaden vor der Praxisübergabe verursacht worden ist. Unabhängig davon empfiehlt es sich, im Übertragungsvertrag zu regeln, dass der Übergeber den Übernehmer von jeglicher Inanspruchnahme durch Dritte freistellt, sofern es sich um Handlungen aus seiner beruflichen Tätigkeit, also um Handlungen vor der Praxisübergabe, handelt. Der Übergeber sollte ausdrücklich erklären, dass er hierfür die alleinige Verantwortung übernimmt.

6.2 Haftung gegenüber den Mitarbeitern

Als Arbeitgeber haften der Übergeber und der neue Praxisinhaber gesamtschuldnerisch für die Verpflichtungen nach § 613a Abs. 1 BGB, soweit sie vor dem Zeitpunkt der Übertragung entstanden sind und vor Ablauf von einem Jahr nach diesem Zeitpunkt fällig werden (§ 613a Abs. 2 Satz 1 BGB). Werden solche Verpflichtungen nach dem Zeitpunkt des Übergangs fällig, so haftet der bisherige Arbeitgeber für sie jedoch nur noch in dem Umfang, der dem im Zeitpunkt des Übergangs abgelaufenen Teil ihres Bemessungszeitraums entspricht (§ 613a Abs. 2 Satz 2 BGB).

6.3 Haftung gegenüber dem Finanzamt, der Gebietskörperschaft etc.

Der Erwerber haftet für Steuern, bei denen sich die Steuerpflicht auf den Betrieb der Steuerberaterpraxis gründet, und für Steuerabzugsbeträge. Voraussetzung ist, dass die Steuern seit dem Beginn des letzten, vor der Übereignung liegenden Kalenderjahrs entstanden sind und bis zum Ablauf von einem Jahr nach Anmeldung des Betriebs durch den Erwerber festgesetzt oder angemeldet werden. Die Haftung beschränkt sich auf den Bestand des übernommenen Vermögens. Den Steuern stehen die Ansprüche auf Erstattung von Steuervergütungen gleich (§ 75 Abs. 1 AO).

Da die Haftung für betriebliche Steuern, wie z. B. Umsatz- und Kfz-Steuer für betrieblich genutzte Fahrzeuge, nicht vertraglich ausgeschlossen werden kann, sollten die Angaben des Veräußerers zu seinen Steuerrückständen in den Vertrag aufgenommen werden. Unter Umständen könnte an die Einbehaltung eines Teils des Kaufpreises gedacht werden. Auf jeden Fall aber sollte im Innenverhältnis ein Rückgriffsrecht vereinbart werden.

Alle Risiken (z. B. Steuerrückstände, Lieferantenverbindlichkeiten, Darlehensverbindlichkeiten, Urlaubsrückstände …) sind günstigerweise in einer breit angelegten Gewährleistungsvereinbarung abzusichern.

5.2.3.3 Praxisübertragung

MUSTER

Schreiben des Praxisübergebers an Mandanten

Briefkopf des Praxisübergebers

Anschrift des Mandanten

Ort, Datum

Praxisübernahme

Sehr geehrte Damen und Herren,

zum ..... werde ich meine Praxis an Frau/Herrn Steuerberater/in ..... übergeben. Ich bin überzeugt, mit Frau/Herrn StB ..... eine qualifizierte Nachfolgerin/einen qualifizierten Nachfolger gefunden zu haben.

Bitte bestätigen Sie mir, dass zukünftig/ab dem ..... Frau/Herr Steuerberater/in ..... Ihre steuerliche Betreuung übernimmt. Bitte geben Sie zugleich Ihr Einverständnis dafür, dass ich Frau/Herrn Steuerberater/in ..... Ihre hier geführten Akten übergebe. Eine entsprechend formulierte Einverständniserklärung habe ich als Anlage vorbereitet. Ich bitte Sie, diese an mich zurückzusenden bzw. um Rückgabe bei unserer nächsten Besprechung. Bitte rufen Sie an, wenn Sie hierzu Fragen haben. Die bisherigen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter sind weiterhin in der Praxis tätig.

Mit freundlichen Grüßen

Anlagen
(Einverständniserklärung, frankierter Rückumschlag)

MUSTER

Einverständniserklärung des Mandanten

Anschrift Mandant

Ort, Datum

Anschrift Steuerberater/in

Praxisübernahme

Sehr geehrter Herr/sehr geehrte Frau .....

mit Ihrem Schreiben vom ..... haben Sie mich darüber unterrichtet, dass Sie Ihre Praxis zum ..... an Frau/Herrn Steuerberater/in ..... übergeben werden.

Ich bin damit einverstanden, dass zukünftig/ab dem ..... Frau/Herr Steuerberater/in ..... meine steuerliche Betreuung übernimmt.

Gleichzeitig erteile ich die Erlaubnis zur Daten-/Aktenübergabe an Frau/Herrn Steuerberater/in .....

Mit freundlichen Grüßen

Unterschrift

5.2.3.4 Hinweise* der Bundessteuerberaterkammer zur Tätigkeit des Steuerberaters als Praxisabwickler (§ 70 StBerG)

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 5. März 2009

Inhaltsverzeichnis

Vorbemerkung 2
1. Bestellung des Praxisabwicklers/Dauer des Amts/Beendigung 3
2. Rechtsstellung gegenüber den Erben bzw. dem ehemaligen Steuerberater 4
a) Geschäftsbesorgungsvertrag 4
b) Praxisinhaberschaft und Eigentümer der Praxisgegenstände 5
c) Wettbewerbsverbot 5
3. Aufgaben des Praxisabwicklers 5
a) Umfang des gesetzlichen Auftrags 5
aa) Abwicklung schwebender Angelegenheiten 5
bb) Bearbeitungsrückstände 6
cc) Dringende Arbeiten 6
dd) Nachbesserungsarbeiten 7
ee) Gebührenansprüche und Kostenforderungen . . . 7
b) Betreten der Praxisräume/Aushändigung der Akten . . 7
c) Rechtsstellung gegenüber Dritten 8
d) Auftreten gegenüber Mandanten und Dritten 8
e) Anderkonten 9
f) Anmietung von Büroräumen 9
g) Arbeitsverhältnisse 10
h) Aufbewahrung von Akten 10

*) Die Hinweise haben keinen verbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

4. Haftung 11

5. Vergütung des Praxisabwicklers 11

6. Dokumentation der Tätigkeit 13

7. Insolvenz im Rahmen der Praxisabwicklung 13

Vorbemerkung

Zu den Aufgaben der Steuerberaterkammer zählt auch, sich um eine verwaiste Berufspraxis zu kümmern, die wegen des Todes des Praxisinhabers oder des Wegfalls der Bestellung als Steuerberater* von dem bisherigen Steuerberater nicht mehr verantwortlich geleitet werden kann. Die Einsetzung eines Abwicklers ist in diesen Fällen geboten, wenn der Steuerberaterkammer Beschwerden wegen unterbliebener Auftragserledigung oder wegen Nichtherausgabe von Mandantenunterlagen vorliegen. Die Befugnis der Steuerberaterkammer, einen Praxisabwickler zu bestellen, ergibt sich aus § 70 Abs. 1 StBerG.

Gemäß § 54 Abs. 3, 4 StBerG und § 55 Abs. 5 StBerG gilt Gleiches für Steuerberatungsgesellschaften, deren Anerkennung erloschen ist bzw. zurückgenommen oder widerrufen wurde, um auch in diesen Fällen die Interessen der Mandanten zu schützen, das Ansehen des Berufsstandes in der Öffentlichkeit zu wahren und die wirtschaftlichen Nachteile für die Erben, die mit dem plötzlichen Wegfall des Berufsträgers verbunden sind, wenigstens teilweise auszugleichen.

Zwar sind die Befugnisse des Abwicklers im StBerG näher beschrieben. Dennoch besteht ein Bedürfnis zur Beantwortung zahlreicher Einzelfragen, mit denen sich der Abwickler bei seiner Tätigkeit auseinandersetzen muss. Diese Hinweise sollen hierzu eine Hilfestellung geben.

---

*) In diesen Hinweisen wird für alle Mitglieder der Steuerberaterkammern der Begriff „Steuerberater“ verwendet. Regelungen, die nur für bestimmte Personengruppen gelten, sind einzeln genannt. Auf Steuerberatungsgesellschaften finden die Vorschriften insoweit Anwendung, als sich aus der Rechtsform keine Besonderheiten ergeben.

1. Bestellung des Praxisabwicklers/Dauer des Amts/ Beendigung

Die Bestellung eines Abwicklers durch die Steuerberaterkammer ist nicht von einem Antrag der Erben oder des ehemaligen Steuerberaters abhängig. Sie wird vorgenommen, wenn der ehemalige Berufsangehörige nicht selbst Vorsorge für den Fall seiner Verhinderung getroffen hat und nach Prüfung durch die Steuerberaterkammer und vorausgegangener Anhörung der Beteiligten (Erben/ehemaliger Steuerberater) festgestellt wird, dass vom ehemaligen Steuerberater übernommene Aufträge begonnen, aber nicht zu Ende geführt wurden, und/oder Mandantenunterlagen herausgegeben werden müssen. Sofern keiner der Erben über die erforderliche Qualifikation verfügt, um z. B. als Steuerberater oder Rechtsanwalt die verwaiste Berufspraxis bis zur Erledigung aller noch nicht abgeschlossenen Angelegenheiten selbst weiter zu führen, also Abwicklungsbedarf besteht, bedarf es im Interesse der Mandanten der umgehenden Bestellung eines Abwicklers. Es bleibt den Erben oder dem ehemaligen Steuerberater unbenommen, von sich aus bei der Kammer um die Bestellung eines Praxisabwicklers nachzusuchen und ggf. einen bestimmten Berufsträger vorzuschlagen. Im Hinblick auf den Gesetzeswortlaut des § 70 Abs. 1 Satz 1 StBerG kann jedoch nur ein Steuerberater zum Praxisabwickler berufen werden.

Die Bestellung kann vom Praxisabwickler nur aus einem wichtigen Grund abgelehnt werden. Über die Zulässigkeit der Ablehnung entscheidet die zuständige Steuerberaterkammer (§ 70 Abs. 4 StBerG).

Die Erben bzw. der ehemalige Berufsangehörige sind vor der Bestellung anzuhören. Ist bspw. eine Praxisübertragung oder -treuhandschaft geplant, ist eine Abwicklung nicht erforderlich. Entsteht ein Abwicklungsbedarf nicht wegen des Versterbens eines Steuerberaters, sondern weil der Praxisinhaber seine Bestellung zum Steuerberater verloren hat, kommt es nicht selten zur Bestellung eines Praxisabwicklers gegen den Willen des früheren Berufsangehörigen.

Auch wenn eine Schriftform nicht vorgeschrieben ist, wird über die Bestellung regelmäßig – zur Beweissicherung – eine Urkunde ausgestellt, in der insbesondere der Beginn und die Dauer der Abwicklung festgelegt werden. Gemäß § 70 Abs. 2 Satz 1 StBerG ist der Abwickler in der Regel nicht länger als

für die Dauer eines Jahres zu bestellen. Auf dessen Antrag kann die Bestellung jeweils höchstens um ein Jahr verlängert werden, wenn er glaubhaft macht, dass schwebende Angelegenheiten noch nicht zu Ende gebracht werden konnten.

Die Praxisabwicklung endet mit dem Ablauf der Zeit, für die der Abwickler bestellt ist oder wenn der Abwickler die Erledigung aller schwebenden Angelegenheiten der Steuerberaterkammer angezeigt hat. Die Bestellung als Abwickler ist auch dann beendet, wenn die verwaiste Praxis von einem anderen Steuerberater erworben und von diesem – ggf. auch vom Praxisabwickler selbst (beachte aber § 70 Abs. 8 StBerG) – fortgeführt wird. Darüber hinaus kann die Steuerberaterkammer die Bestellung auch vorzeitig widerrufen, wenn eine ordnungsgemäße Praxisabwicklung durch den bestellten Abwickler nicht mehr möglich ist (§ 70 Abs. 7 StBerG).

2. Rechtsstellung gegenüber den Erben bzw. dem ehemaligen Steuerberater

a) Geschäftsbesorgungsvertrag

Der Praxisabwickler übt ein öffentliches Amt aus. Gleichwohl bestehen zwischen ihm und den Erben bzw. dem ausgeschiedenen Steuerberater zivilrechtliche Beziehungen. Gemäß § 70 Abs. 5, § 69 Abs. 2 Satz 3 StBerG i. V. m. §§ 666, 667 und 670 BGB ist der Abwickler auskunfts- und rechenschaftspflichtig und muss herausgeben, was er zur Ausführung des Amtes erhalten und im Rahmen seiner Tätigkeit erlangt hat. Der Praxisabwickler hat gegenüber den Erben bzw. dem ausgeschiedenen Steuerberater einen Aufwendungsersatzanspruch.

Der Abwickler leitet die verwaiste Praxis in eigener Verantwortung und ist an Weisungen der Erben oder des ausgeschiedenen Steuerberaters nicht gebunden. Gegenüber den Erben bzw. dem ausgeschiedenen Steuerberater hat der Abwickler einen Anspruch auf Aushändigung der Akten. Hierzu gehören alle Unterlagen, die für die Praxisabwicklung erforderlich sind. Kraft seines Amtes gilt der Abwickler für die schwebenden Angelegenheiten als von den betreffenden Mandanten bevollmächtigt. Er muss deswegen weder den Finanzbehörden noch dem Finanzgericht eine neue, auf ihn lautende Vollmacht

vorlegen. Gleichwohl empfiehlt es sich, sich umgehend bei diesen Stellen als Praxisabwickler – ggf. unter Einreichung einer Kopie der Bestellungsurkunde – zu melden.

b) Praxisinhaberschaft und Eigentümer der Praxisgegenstände

Mit dem Tod eines Steuerberaters geht die Steuerberaterpraxis als Vermögenswert im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge (§ 1922 BGB) auf die Erben über, die dadurch „Inhaber" der Praxis und Eigentümer der dort befindlichen Gegenstände werden. Im Todesfall des Steuerberaters werden dessen Erben Gläubiger der vom Praxisabwickler einzuziehenden Honorare. Das Gleiche gilt für den ausgeschiedenen Steuerberater; auch er bleibt Inhaber der Forderungen.

c) Wettbewerbsverbot

Der von Amts wegen bestellte Abwickler darf für die Dauer von zwei Jahren nach Ablauf der Bestellung nicht für Auftraggeber tätig werden, die er in seiner Eigenschaft als Vertreter für den Vertretenen betreut hat. Dies gilt nicht, wenn eine schriftliche Einwilligung der Erben oder des früheren Steuerberaters vorliegt (§ 70 Abs. 8 i.V. m. § 69 Abs. 6 StBerG). In der Regel wird im Zusammenhang mit einer Einwilligung zur Übernahme der abzuwickelnden Praxis im Ganzen oder von Einzelmandaten eine Vereinbarung über ein berufsübliches Entgelt für die Übernahme des Mandantenstamms oder einzelner Mandate getroffen.

3. Aufgaben des Praxisabwicklers

a) Umfang des gesetzlichen Auftrags

aa) Abwicklung schwebender Angelegenheiten

Dem Abwickler (oder aber dem Steuerberater, dem die Praxis übertragen bzw. zur Treuhandschaft übergeben wurde), nicht etwa den ehemaligen Mitarbeitern des Steuerberaters oder seinen Erben – sofern nicht selbst zur Steuerberatung befugt – obliegt es, die schwebenden Angelegenheiten abzuwickeln. Er führt die laufenden Aufträge fort; innerhalb der ersten sechs Monate ist er auch berechtigt, neue Aufträge anzunehmen

(§ 70 Abs. 3 Satz 1, 2 StBerG). Entsprechendes gilt für andere Fälle des Erlöschens der Bestellung, da mit dem Verlust der Bestellung die Nichtigkeit des Auftragsverhältnisses wegen Verstoßes gegen ein gesetzliches Verbot eintritt (§ 134 BGB i. V. m. § 5 StBerG).

Als „schwebende Angelegenheit" und als „laufender Auftrag" sind, gleichermaßen für Vorbehaltsaufgaben und für vereinbare Tätigkeiten i. S. d. § 57 Abs. 3 Nr. 2 und 3 StBerG, nur solche Auftragsverhältnisse zu verstehen, die vom Vorberater angenommen und mit deren Bearbeitung bereits begonnen wurde, die aber noch nicht zum Abschluss gebracht worden sind. Das bedeutet andererseits, dass keine Verpflichtung besteht, Aufträge zu erledigen, mit deren Bearbeitung der vormalige Berater noch nicht begonnen hat. Für Dauerauftragsverhältnisse, wie z. B. die Finanz- und Lohnbuchführung, heißt das, dass im Rahmen der Praxisabwicklung die bereits angefangene Monatsbuchführung zum Abschluss zu bringen ist, während für nicht begonnene Arbeiten diese Verpflichtung nicht besteht.

bb) Bearbeitungsrückstände

Auch im Fall von Bearbeitungsrückständen ist der Abwickler nicht verpflichtet, tätig zu werden. In diesen Fällen hat der Abwickler den Mandanten unverzüglich zu kontaktieren und ihm seine Unterlagen herauszugeben oder aber ihm im Rahmen der Sechsmonatsfrist anzubieten, die noch nicht begonnenen Arbeiten aufzuarbeiten. Vor der Annahme neuer Aufträge gilt jedoch generell, dass vorab zu prüfen ist, ob diese innerhalb des Zeitraums, für den der Abwickler bestellt ist, erledigt werden können. Soweit der Abwickler innerhalb der Sechsmonatsfrist Aufträge annimmt, muss er die Mandanten auf die Möglichkeit hinweisen, dass das Mandat ggf. nicht zu Ende geführt werden kann.

cc) Dringende Arbeiten

Eine Verpflichtung zum Tätigwerden besteht, wenn dies zur Vermeidung von Schäden, z. B. wegen drohenden Fristablaufs oder zur Abwehr anderer Gefahren, dringend geboten erscheint.

dd) Nachbesserungsarbeiten

Auch für vom Auftraggeber geforderte Nachbesserungsarbeiten ist der Praxisabwickler zuständig, wenn der ehemalige Praxisinhaber fehlerhaft gearbeitet hat. Zur Vermeidung von Missverständnissen empfiehlt es sich, die Mandanten unverzüglich über die Praxisabwicklerstellung aufzuklären.

ee) Gebührenansprüche und Kostenforderungen

Der Abwickler ist berechtigt, jedoch außer im Rahmen eines Kostenfestsetzungsverfahrens nicht verpflichtet, Gebührenansprüche und Kostenforderungen des verstorbenen oder früheren Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten im eigenen Namen geltend zu machen, im Falle des verstorbenen Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten allerdings nur für Rechnung der Erben (§ 70 Abs. 6 StBerG).

b) Betreten der Praxisräume/Aushändigung der Akten

Der Praxisabwickler hat sich zunächst einen Überblick über die noch offenen und zu bearbeitenden Vorgänge zu verschaffen. Hierzu muss er die Möglichkeit haben, die Praxisräume zu betreten, um eine Bestandsaufnahme durchführen zu können. Nach §§ 70 Abs. 5, 69 Abs. 4 Satz 1 StBerG ist der Abwickler ausdrücklich berechtigt, die Büro- und Nebenräume zu betreten und die zur Praxis gehörenden Gegenstände, einschließlich des dem bisherigen Praxisinhaber zur Verwahrung unterliegenden Treuguts, in Besitz zu nehmen, herauszuverlangen und hierüber zu verfügen.

Das Betreten der Praxisräume kann ggf. durch den Erlass einer einstweiligen Verfügung (§§ 935, 945 ZPO) erzwungen werden. Soweit erforderlich, hat der Praxisabwickler Sicherungsmaßnahmen vorzunehmen, damit Dritte keinen Zugang zu den Büroräumen haben (z. B. Auswechslung der Schlösser).

Um seiner gesetzlich zugewiesenen Aufgabe, „die schwebenden Angelegenheiten“ abzuwickeln, nachzukommen, muss sich der Abwickler zunächst Gewissheit darüber verschaffen, welche Aufträge insgesamt vorliegen und welche sich davon in Bearbeitung befinden. Er sollte zunächst die noch ungeöffnete Post sichten sowie die im Büro vorgefundenen offenen Schriftstücke und Unterlagen durchsehen und fachlich beurteilen. Ist erkennbar von einem neuen Auftrag auszugehen, ist die Sechs-

monatsfrist gemäß § 70 Abs. 3 Satz 2 StBerG zu beachten. In diesen Fällen kann ein Tätigwerden des Abwicklers vom Mandanten nicht gefordert werden, weil es sich berufsrechtlich nicht um eine „schwebende Angelegenheit" handelt und zivilrechtlich kein Auftragsverhältnis mit dem Abwickler besteht. In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass der Abwickler nicht Rechtsnachfolger des ehemaligen Steuerberaters ist. Dies gilt insbesondere auch für die Rückforderung geleisteter Vorschüsse. Dieser Anspruch richtet sich allein gegen die Erben bzw. den ehemaligen Berufsträger.

c) Rechtsstellung gegenüber Dritten (insb. der Finanzverwaltung)

Dem Abwickler stehen die gleichen Befugnisse zu, die der verstorbene oder frühere Steuerberater hatte. Für die schwebenden Angelegenheiten gilt er als von der Partei bevollmächtigt, sofern diese nicht für die Wahrnehmung ihrer Rechte in anderer Weise gesorgt hat (§ 70 Abs. 3 Satz 3, 4 StBerG). Der Abwickler hat insbesondere alle offenen Angelegenheiten abschließend zu bearbeiten. Dabei ist er an bestehende Vereinbarungen, insbesondere gebührenrechtlicher Art, zwischen dem ausgeschiedenen Steuerberater und den Mandanten gebunden.

Nach Sichtung des Bearbeitungsstands beurteilt der Abwickler nach eigenem Ermessen, nach welchen Prioritäten die Angelegenheiten erledigt werden müssen.

Durch den Tod des Praxisinhabers oder dessen Ausscheiden aus dem steuerberatenden Beruf werden bereits anhängige Verfahren bei der Finanzverwaltung (Einsprüche, Beschwerden) oder beim Finanzgericht nicht unterbrochen, weil hier kein Vertretungszwang besteht. Dagegen wird ein Verfahren vor dem BFH bis zur Bestellung eines neuen Bevollmächtigten oder der Einsetzung eines Praxisabwicklers wegen des dort herrschenden Vertretungszwangs (§ 155 FGO i. V. m. § 244 Abs. 1 ZPO) unterbrochen.

d) Auftreten gegenüber Mandanten und Dritten

Der Praxisabwickler sollte die Mandanten umgehend und nachweislich darüber unterrichten (z. B. per Rundschreiben), dass er von der Steuerberaterkammer bestellt worden ist und

seine Aufgabe insbesondere darin besteht, begonnene Aufträge abschließend zu bearbeiten. Aus Gründen der Klarheit und der Rechtssicherheit sollte ausdrücklich darauf hingewiesen werden, dass er nur innerhalb der ersten sechs Monate berechtigt ist, neue Aufträge anzunehmen.

Gegenüber Mandanten und Dritten hat der Praxisabwickler kenntlich zu machen, dass er in dieser Eigenschaft auftritt. Er darf zwar die Geschäftspapiere des ausgeschiedenen Steuerberaters verwenden, muss aber dessen Ausscheiden in geeigneter Weise kenntlich machen (z. B. durch den Zusatz „† 20xx“ oder „bis 20xx“). Der Abwickler hat insbesondere bei der Unterzeichnung von Schriftstücken ausdrücklich klarzustellen, dass er als Praxisabwickler und nicht in eigener Sache tätig wird. Er hat deswegen im Zusammenhang mit seiner Berufsbezeichnung und seinem Namen den Zusatz „Praxisabwickler“ zu führen.

e) Anderkonten

Der Praxisabwickler hat bei Beginn seiner Tätigkeit ein Anderkonto als Treuhandkonto für die Erben oder für den ehemaligen Berufsträger einzurichten. Die „Sonderbedingungen für Anderkonten und Anderdepots von Angehörigen der öffentlich bestellten wirtschaftsprüfenden und wirtschafts- und steuerberatenden Berufe (Treuhänder)“, abgedruckt im Berufsrechtlichen Teil des Berufsrechtlichen Handbuchs unter 5.3.1., sind zu beachten. Alle den Abwicklungszeitraum betreffenden Geschäftsvorgänge sind ausschließlich über das Anderkonto abzuwickeln.

Unterhielt bereits der verstorbene Steuerberater Treuhänder-/Anderkonten, wird im Falle seines Todes die zuständige Berufskammer oder die von ihr bestimmte Person Kontoinhaber, bis die zuständige Berufskammer einen Abwickler bestellt hat (§ 11 der Sonderbedingungen). Dieser übernimmt die Kontoinhaberschaft kraft Amtes.

f) Anmietung von Büroräumen

Mieter, und damit zur Zahlung des Mietzinses verpflichtet, sind entweder die Erben oder der ausgeschiedene Steuerberater. Werden die Büroräume für die Tätigkeit als Abwickler nicht benötigt, kann der Abwickler seine Tätigkeit auch von

seiner eigenen Steuerberaterpraxis aus erledigen. Sollen die Büroräume dagegen weiterhin benutzt werden und zahlen entweder die Erben oder der ausgeschiedene Steuerberater die Miete nicht, kann der Abwickler nach Maßgabe des Auftragsrechts (§§ 662 ff. BGB) die Nutzungsentschädigung, die er aufwenden muss, um die Räume weiter nutzen zu können, als Aufwendungen gegenüber den Erben oder gegenüber dem ehemaligen Steuerberater geltend machen.

g) Arbeitsverhältnisse

Mit dem Tod des Praxisinhabers treten die Erben in die bestehenden Arbeitsverhältnisse als Rechtsnachfolger ein und werden neue Vertragspartner der Mitarbeiter. Im Falle des Erlöschens, der Rücknahme oder des Widerrufs der Bestellung bleibt der ehemalige Steuerberater Vertragspartei. Allerdings können die Arbeitsverhältnisse aus betrieblichen Gründen je nach Einzelfall von den Erben bzw. dem ausgeschiedenen Steuerberater ordentlich oder außerordentlich gekündigt werden. Der Praxisabwickler tritt somit nicht in die Arbeitsverhältnisse nach § 613a BGB ein. Soweit eine Beschäftigung neuer Mitarbeiter für die Dauer der Praxisabwicklung erforderlich ist, müssen neue Arbeitsverhältnisse zwischen den Erben bzw. dem ehemaligen Steuerberater und den Mitarbeitern abgeschlossen werden.

Bestehen noch Ausbildungsverhältnisse, sollen die Auszubildenden – gegebenenfalls unter Einschaltung der Steuerberaterkammer – weitervermittelt oder selbst übernommen werden.

Ggf. empfiehlt es sich, dass der Abwickler die Mitarbeiter der Praxis darüber belehrt, dass die Abwicklung nicht zu einem Wegfall der Berufspflichten, insbesondere nicht zu einem Wegfall der Verschwiegenheitspflicht, führt.

h) Aufbewahrung von Akten

Der Steuerberater hat die Handakten für die Dauer von zehn Jahren nach Beendigung des Auftrags aufzubewahren (§ 66 Abs. 1 Satz 1 StBerG). Allerdings besteht die Möglichkeit diese Zeit abzukürzen und die Mandanten zur Entgegennahme der Handakten aufzufordern (§ 66 Abs. 1 Satz 2 StBerG). Darüber hinaus sind die Fristen nach § 147 AO zu beachten.

Die Aufbewahrungspflicht und das Recht, die Mandanten zur Entgegennahme der Handakten aufzufordern, geht im Todesfall des Steuerberaters auf die Erben bzw. den Abwickler über. Der Abwickler sollte versuchen, möglichst alle Mandantenunterlagen an diese herauszugeben. Die für eine Fristverkürzung notwendige Aufforderung zur Entgegennahme der Handakte muss nachgewiesen werden. Einem Bestreiten sollte durch einen Zustellungsnachweis vorgebeugt werden. Ist der Mandant nicht erreichbar, sind weitere Ermittlungen erforderlich, z. B. eine Nachfrage bei der Meldebehörde. Bleibt der Auftraggeber unerreichbar, muss die zehnjährige Aufbewahrungsfrist eingehalten werden. Die Handakten sind in diesem Fall von dem ehemaligen Steuerberater, den Erben oder dem Praxisabwickler aufzubewahren. Sofern die Steuerberaterkammer einverstanden ist, kann auch sie die Aufbewahrung übernehmen.

In jedem Fall ist die Verpflichtung zur Verschwiegenheit zu beachten. Werden die Mandantenunterlagen von der Steuerberaterkammer oder den Erben aufbewahrt, so sind die Akten, etwa durch Verschluss und/oder Versiegelung, vor unberechtigter Einsichtnahme zu schützen.

4. Haftung

Nach den Besonderen Versicherungsbedingungen und der Risikobeschreibung für die Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung von Angehörigen des steuerberatenden Berufs (BBR-S) ist die Tätigkeit als Praxisabwickler mitversichert (A 1a BBR-S). Für den Fall, dass mit der Abwicklung zusätzliche Risiken verbunden sind, kann der Praxisabwickler entweder mit der Versicherung eine Erhöhung der Versicherungssumme vereinbaren oder aber eine eigene Objektversicherung abschließen. Die hierfür zu entrichtende zusätzliche Prämie kann den Erben bzw. dem ehemaligen Steuerberater als Aufwendungsersatz in Rechnung gestellt werden.

5. Vergütung des Praxisabwicklers

Der ausgeschiedene Steuerberater bzw. dessen Erben sind verpflichtet, dem Abwickler eine angemessene Vergütung zu zahlen, für die Sicherheit zu leisten ist, wenn die Umstände es erfordern (§§ 70 Abs. 5, 69 Abs. 4 Satz 4 StBerG). Es empfiehlt

sich, hinsichtlich des Vergütungsanspruchs und des Aufwendungsersatzes eine schriftliche Vereinbarung mit den Erben bzw. dem ehemaligen Steuerberater zu treffen.

Da die Vertragspartner des Praxisabwicklers üblicherweise keine Steuerberater sind, empfiehlt es sich, die vertragliche Regelung an den Gesetzeswortlaut anzulehnen. Es bestehen auch keine Bedenken, den Vertragsbeteiligten diese Hinweise zum besseren Verständnis zugänglich zu machen.

Zur Sicherstellung seines Vergütungsanspruches sollte der Praxisabwickler vor Aufnahme seiner Tätigkeit grundsätzlich einen angemessenen Vorschuss fordern. Auch empfiehlt sich eine vorherige gemeinsame Inaugenscheinnahme durch einen Vertreter der Steuerberaterkammer und den Praxisabwickler, um den voraussichtlichen arbeitsmäßigen und finanziellen Umfang der Abwicklung abzuschätzen.

Können sich die Beteiligten über die Höhe der Vergütung oder über die Sicherheit, die geleistet werden soll, nicht einigen oder wird die geschuldete Sicherheit nicht geleistet, setzt die Steuerberaterkammer auf Antrag des Praxisabwicklers, der Erben oder des ausgeschiedenen Steuerberaters die Vergütung fest. Für die festgesetzte Vergütung haftet die Steuerberaterkammer wie ein Bürge (§ 70 Abs. 5 i. V. m. § 69 Abs. 4 Satz 7 StBerG). Für sonstige Auslagen, wie z. B. Miete, Lagerkosten, haftet die Steuerberaterkammer dagegen nicht.

Die Frage, welche Vereinbarung bezüglich der Vergütung getroffen werden soll, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls und der beruflichen Erfahrung des Praxisabwicklers. Als Anhaltspunkt für die Bemessung einer monatlichen Vergütung kann pauschal das Gehalt eines angestellten Steuerberaters oder freien Mitarbeiters zugrunde gelegt werden (BGH, Beschl. v. 30. November 1992, NJW 1993, 1334, VG Frankfurt, Urteil v. 15. März 2006, 12 E 300/05). Insbesondere kommt es darauf an, welche Arbeiten vom Abwickler noch zu verrichten sind. Es kann daran gedacht werden, in Anlehnung an die Vergütung von freien Mitarbeitern entweder einen bestimmten Stundensatz festzulegen oder die Vergütung auf einen bestimmten Prozentsatz der Gebühr zu begrenzen, die für die entsprechende Tätigkeit dem Mandanten berechnet wird. Denkbar ist auch eine Vereinbarung, die ein monatliches Fixum vorsieht und daneben entweder eine Abrechnung nach Stundensätzen oder einen bestimmten Prozentsatz der abge-

rechneten Gebühr vorsieht. Daneben können sonstige Aufwendungen, z. B. die durch die Abwicklung ausgelöste Zusatzprämie zur Berufshaftpflichtversicherung oder Geschäftsreisen, gesondert abgerechnet werden.

Die Vergütung des Praxisabwicklers ist umsatzsteuerpflichtig. Auch wenn es sich bei der Bestellung des Praxisabwicklers um einen öffentlich-rechtlichen Akt handelt, wird der Praxisabwickler aufgrund eines Geschäftsbesorgungsverhältnisses zwischen den Erben bzw. dem ehemaligen Steuerberater tätig (§§ 675, 611 ff. BGB). Es handelt sich somit nicht um eine steuerfreie ehrenamtliche Tätigkeit für die Kammer im Sinne des § 4 Nr. 26 UStG.

6. Dokumentation der Tätigkeit

Der Abwickler hat schriftlich festzuhalten, welche Maßnahmen und Arbeiten von ihm im Rahmen der Abwicklung vorgenommen bzw. ausgeführt wurden. Soweit die Festsetzung der Vergütung durch die Steuerberaterkammer beantragt wurde, ist im Hinblick auf die Berechnung der Vergütung der Zeitaufwand detailliert zu erfassen und dabei die jeweilige Bearbeitung der Mandantenangelegenheiten im Einzelnen zu beschreiben. In jedem Fall ist der Abwickler verpflichtet, gegenüber seiner Berufskammer einen schriftlichen Bericht über seine Tätigkeit zu erstatten.

7. Insolvenz im Rahmen der Praxisabwicklung

Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines ehemaligen Steuerberaters berührt nicht die Rechtsstellung des amtlich bestellten Abwicklers (LG Rostock, Urteil v. 13. Dezember 2001, 4 O 180/00). Insolvenzverwalter und Abwickler sind in unterschiedlichen Funktionen nebeneinander tätig. Der Insolvenzverwalter hat die Interessen aller Gläubiger zu wahren; der Abwickler hat im Interesse der Mandanten die schwebenden Angelegenheiten abzuwickeln.

Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines ehemaligen Steuerberaters treten für den Praxisabwickler insolvenzrechtliche und berufsrechtliche Regelungen miteinander in Konkurrenz. Während der Insolvenzverwalter

durch sein umfassendes Verwaltungs- und Verfügungsrecht nach § 80 Abs. 1 InsO in die Rechtsstellung des ehemaligen Steuerberaters eintritt, stehen dem Abwickler nur die Befugnisse zu, die erforderlich sind, um seine Aufgabe, die Abwicklung der schwebenden Angelegenheiten, zu erfüllen (insbesondere Betreten der Praxisräume, Nutzung der Praxiseinrichtung, Aushändigung von Akten). Allein dem Praxisabwickler obliegt es, die schwebenden Angelegenheiten abzuwickeln. Das dabei zu wahrende Berufsgeheimnis besteht auch gegenüber dem Insolvenzverwalter.

Der Abwickler unterliegt weder den Weisungen des Insolvenzverwalters, noch darf dieser ihn bei der ordnungsgemäßen Praxisabwicklung beeinträchtigen. Der Insolvenzverwalter kann Ansprüche (Auskunfts-, Rechenschafts- und Herausgabeansprüche), die der ausgeschiedene Steuerberater gegenüber dem Abwickler gemäß §§ 70 Abs. 5, 69 Abs. 2 Satz 3 i. V. m. §§ 666, 667 BGB hätte, geltend machen. Der Insolvenzverwalter kann folglich das heraus verlangen, was der Abwickler bei der Abwicklung erlangt hat. Zudem hat der Insolvenzverwalter einen Anspruch darauf, dass der Praxisabwickler Honorarforderungen des ehemaligen Steuerberaters im Kostenfestsetzungsverfahren geltend macht (§ 70 Abs. 6 StBerG).

Je nachdem, welcher Zweck als im Vordergrund stehend betrachtet wird, die Veräußerung der insolventen Praxis oder die ordnungsgemäße Abwicklung der Mandate, steht das Verfügungsrecht über die Mandantenunterlagen dem Insolvenzverwalter „1. Fall“ oder dem Praxisabwickler „2. Fall“ zu.

Der amtlich bestellte Abwickler einer Steuerberaterpraxis kann mit seiner Vergütungsforderung gegen den Anspruch auf Herausgabe des aus der Abwicklung Erlangten aufrechnen. Dies gilt auch dann, wenn zwischenzeitlich das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Praxisinhabers eröffnet worden ist. Nach Ablauf seiner Bestellung ist der ehemalige Abwickler zur Herausgabe des bis dahin nicht ausgekehrten Fremdgeldes an den Verwalter verpflichtet. Eine Aufrechnung mit seinem Vergütungsanspruch ist dann nicht mehr zulässig. (BGH, Urt. v. 23. Juni 2005, IX ZR 139/04).

5.2.3.5 Hinweise* der Bundessteuerberaterkammer zu notwendigen Maßnahmen im Todesfall von Steuerberatern

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 25. April 2012.

Die nachfolgenden Hinweise informieren die Angehörigen und Erben von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten mit eigener Praxis darüber, was von ihnen beim Tod des Berufsangehörigen zu beachten ist, um die Mandanteninteressen zu wahren, den Wert der Praxis zu erhalten und die Sicherung und Übertragung der Praxis vorzubereiten.

Dem Praxisinhaber wird empfohlen, anhand der nachstehenden Hinweise einen separaten Nachlassordner anzulegen. Hilfreich dabei können Musterordner – oft inklusive CD – von berufsständischen Verlagen, z. B. dem Verlag des wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater GmbH, sein.

Inhaltsverzeichnis

I. Sofortmaßnahmen 3

1. Benachrichtigung berufsständischer Organisationen 3

2. Benachrichtigung von Vertrauenspersonen 4

3. Benachrichtigung der Mandanten 4

II. Nach Erledigung der Sofortmaßnahmen 4

1. Bereitstellen von Unterlagen. 4

2. Aufzeichnen der Mandatsverhältnisse 5

*) Die Hinweise haben keinen verbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

3. Gespräche mit Mitarbeitern 6

4. Sicherstellung von Mandantenunterlagen und Verschwiegenheitspflicht 7

5. Benachrichtigung von Versicherungen 8

6. Vermögensaufstellung der Steuerberaterpraxis 8

7. Praxiswert 9

8. Praxisübernahmevertrag 9

9. Steuerliche Folgen nach dem Tod des Praxisinhabers 10

I. Sofortmaßnahmen

1. Benachrichtigung berufsständischer Organisationen

Jeder Steuerberater und Steuerbevollmächtigte ist Mitglied der zuständigen Steuerberaterkammer. Diese gibt Auskunft darüber, welche Maßnahmen erforderlich sind, damit die verantwortliche Betreuung der Mandanten sichergestellt und die zügige Übertragung der Praxis vorbereitet wird, um den Wert der Praxis zu erhalten. Deshalb sollte die Steuerberaterkammer unverzüglich benachrichtigt werden. Die Adressen und Telefonnummern der Steuerberaterkammern finden Sie im III. Teil des Berufsrechtlichen Handbuchs unter „Anschriften" sowie auf der Homepage der Bundessteuerberaterkammer unter www.bstbk.de (Die BStBK – Organisation – Steuerberaterkammern).

Die Benachrichtigung über den Tod des Berufsangehörigen kann zunächst telefonisch geschehen. Ein solches Telefongespräch ist vor allen Dingen deswegen zweckmäßig, weil so die besonderen Umstände in der Praxis des Verstorbenen schneller geklärt werden können, von denen es abhängt, was veranlasst werden sollte. Die Sterbeurkunde sollte der Steuerberaterkammer unverzüglich zugeleitet werden.

Sofern keine andere gesetzlich zulässige Regelung getroffen ist, kann es erforderlich sein, dass die zuständige Steuerberaterkammer bei Auflösung der Praxis einen Praxisabwickler (§ 70 StBerG) und im Fall der Übertragung der Praxis auf Antrag der Erben einen Praxistreuhänder (§ 71 StBerG) zu bestellen hat. Wenn es gewünscht wird, ist die Steuerberaterkammer bei der Suche nach einem Praxiskäufer behilflich.

War der Verstorbene zugleich Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer und/oder Rechtsanwalt, so sind die Wirtschaftsprüferkammer bzw. die zuständige Rechtsanwaltskammer zusätzlich zu informieren. Unter Umständen ist der Todesfall auch einem Versorgungswerk bzw. Hilfs- und Sterbegeldkassen mitzuteilen.

In verschiedenen Kammerbereichen existieren auch sog. Gegenseitigkeitsabkommen, deren Gegenstand finanzielle Regelungen und die damit im Zusammenhang stehenden Rechte und Pflichten bei der Übernahme von Mandanten aus einer durch Aufgabe oder Tod verwaisten Praxis sind. Im Einzelnen informiert Sie die zuständige Steuerberaterkammer hierüber.

2. Benachrichtigung von Vertrauenspersonen

Neben den berufsständischen Organisationen sollten etwaige Vertrauenspersonen (z. B. im Testament aufgeführte Personen) benachrichtigt werden.

3. Benachrichtigung von Mandanten

Mandanten sind durch Rundschreiben vom Tod des Praxisinhabers in Kenntnis zu setzen und darüber zu informieren, ob eine Praxisnachfolge, eine Praxistreuhänderschaft oder eine Praxisabwicklung angestrebt wird. Die endgültige Formulierung eines Mandantenrundschreibens sollte unter Mitwirkung der Steuerberaterkammer erfolgen.

II. Nach Erledigung der Sofortmaßnahmen

1. Bereitstellen von Unterlagen

a) Persönliche Unterlagen

- Letztwillige Verfügungen
  Die gebräuchlichsten Formen sind das eigenhändige und das öffentliche Testament sowie der Erbvertrag. Hat der verstorbene Berufsangehörige keine Verfügungen von Todes wegen getroffen, gilt die gesetzliche Erbfolge.

  Als Aufbewahrungsort für letztwillige Verfügungen kommen insbesondere in Betracht:
- Notar
- Amtsgericht
- Zentrales Testamentsregister
  (Seit dem 1. Januar 2012 betreibt die Bundesnotarkammer das Zentrale Testamentsregister für Deutschland. Das Register dient dem Auffinden von amtlich verwahrten erbfolgerelevanten Urkunden, damit das Nachlassgericht im Sterbefall schnell und vor allem richtig entscheiden kann.)
- Bank (Schließfach)
- Angehöriger oder Vertrauensperson
  Ein privat verwahrtes Testament ist unverzüglich einem Notar oder dem zuständigen Amtsgericht (Nachlassgericht) zu übergeben.

- Ehevertrag
- Versicherungen auf den Todesfall (z. B. Versorgungswerk, Sterbekasse, Lebensversicherung, Pensionskasse, Bauspar-Risikolebensversicherung)
- Rentenbescheide

b) Berufliche Unterlagen

- Sozietätsvertrag
- Gesellschaftsverträge, Geschäftsführerverträge (z. B. bei Steuerberatungsgesellschaften)
- Steuerberatungsverträge mit Mandanten
- Policen der Berufshaftpflichtversicherung
- Mitgliedschaftsunterlagen für Genossenschaften (z. B. DATEV eG, Genossenschaftsbanken)
- Personalakten und sonstige Unterlagen bzgl. der Mitarbeiter der Praxis (z. B. Versorgungszusagen, Direktversicherungen)
- Mietverträge über Praxisräume
- Einzugsermächtigungen/Daueraufträge
- Anderkonten
- Kreditverträge
- Leasingverträge, Wartungsverträge
- Dauerbezugsverträge (z. B. Fachliteratur)
- Sachversicherungsverträge
- Sonstige Verträge und berufliche Unterlagen

2. Aufzeichnen der Mandatsverhältnisse

Die zum Todestag bestehenden Mandatsverhältnisse sollten übersichtlich dargestellt werden. Es empfiehlt sich, wie folgt vorzugehen:

a) Anfertigung einer Mandantenliste mit Angaben über Branche, Finanzamt und Steuernummer

b) Aufzeichnen der bestehenden Steuerberatungsverträge, Auftragsumfang und Gebührenvereinbarung mit eventueller Angabe des Jahres der Mandatsübernahme

c) Erfassen des Arbeitsstandes (z. B. teilfertige Arbeiten) getrennt nach Buchführungen, Abschlüssen und Steuererklärungen

d) Erfassen der fristgebundenen Arbeiten

e) Auflisten von Gebührenforderungen, von noch nicht abgerechneten fertigen und unfertigen Leistungen, von erhaltenen Vorschüssen

Die Aufzeichnungen können in der Regel nicht ohne fachkundige Hilfe erstellt werden. Wenn die Heranziehung der Mitarbeiter der Praxis nicht ausreicht, empfiehlt es sich, einen befreundeten Steuerberater des Verstorbenen bzw. durch Vermittlung der zuständigen Steuerberaterkammer einen Berufsangehörigen einzuschalten.

3. Gespräche mit Mitarbeitern

Da erfahrene und qualifizierte Mitarbeiter für den Erhalt und den Wert der Steuerberaterpraxis von essenzieller Bedeutung sind, empfiehlt es sich, persönliche Gespräche mit den einzelnen Mitarbeitern über die Fortsetzung ihres Arbeitsverhältnisses zu führen.

Eine Praxisübertragung lässt den Bestand der Arbeitsverhältnisse grundsätzlich unberührt, da der Übernehmer gemäß § 613a BGB in die insoweit bestehenden Rechte und Pflichten des bisherigen Praxisinhabers eintritt. Dies schließt nicht nur die Kündigung einzelner Mitarbeiter aus Anlass des Praxiswechsels regelmäßig aus; es bindet den Übernehmer auch hinsichtlich aller vom früheren Praxisinhaber gewährten Leistungen (Gehalt, Arbeitszeit, Fahrtkostenzuschüsse, Vermögensbildung, Gratifikation), soweit sie auf Vertrag oder Betriebsvereinbarung beruhen.

Ist eine Übertragung der Praxis beabsichtigt, sollten die Mitarbeiter davon in Kenntnis gesetzt werden.

Sofern der Erblasser Vertragspartner eines Berufsausbildungsverhältnisses ist, muss hinsichtlich der Fortsetzung der Ausbildung Rücksprache mit der Steuerberaterkammer gehalten werden.

4. Sicherstellung von Mandantenunterlagen und Verschwiegenheitspflicht

Die Erben sind als Rechtsnachfolger des Steuerberaters zur Verschwiegenheit verpflichtet. Gemäß § 203 Abs. 3 Satz 3 StGB treffen diese dieselben Verschwiegenheitspflichten wie den verstorbenen Berufsangehörigen. Die Pflicht zur Verschwiegenheit verbietet den Erben nicht nur die Offenbarung von steuerlichen, betrieblichen, wirtschaftlichen und persönlichen Angelegenheiten sämtlicher Mandanten des Verstorbenen an Dritte; sie gebietet auch, alle Unterlagen einschließlich Handakten in der Praxis des Verstorbenen so unter Verschluss zu nehmen, dass eine Kenntnisnahme Unbefugter ausgeschlossen ist. Eine Verletzung dieser Pflicht ist strafbar und löst eine Schadensersatzpflicht aus (§ 823 Abs. 2 BGB i. V. m. § 203 Abs. 3 Satz 3 StGB).

Zu den vom verstorbenen Berufsangehörigen auf die Erben übergegangenen Verpflichtungen gehört auch, die Handakten für die Dauer von zehn Jahren nach Beendigung des Auftrags aufzubewahren (§ 66 Abs. 1 Satz 1 StBerG). (Ggf. wurde diese Frist vertraglich verkürzt, weshalb insbesondere der Steuerberatungsvertrag auf eine derartige Individualabrede untersucht werden sollte, s. Kuhls, Kommentar StBerG, § 66, Rdnr. 16.)

Die zehnjährige Aufbewahrungspflicht kann auf sechs Monate verkürzt werden, indem der Mandant ausdrücklich aufgefordert wird, die Handakten – hierzu gehören alle Schriftstücke, die der Berufsangehörige aus Anlass seiner beruflichen Tätigkeit von dem Auftraggeber oder für ihn erhalten hat – entgegenzunehmen (§ 66 Abs. 1 Satz 2 StBerG). Wird hiervon Gebrauch gemacht, sollte im eigenen Interesse der Zugang der Aufforderung zur Aktenabholung beim Mandanten sichergestellt und die Empfangsbestätigung aufbewahrt werden.

Hinsichtlich der bei Rechenzentren, insbesondere der DATEV eG, gespeicherten Daten erhalten die Erben einen – zeitlich begrenzten – Herausgabeanspruch. Unter Nachweis ihrer Erbenstellung ist dieses unverzüglich über den Erbfall zu informieren. So geht beispielsweise gemäß DATEV-Satzung mit dem Tod des Mitglieds die Mitgliedschaft auf die Erben über. Die Mitgliedschaft der Erben endet am Ende des Geschäftsjahres, in dem der Erbfall eingetreten ist. In der Zeit ihrer temporären Mitgliedschaft haben die Erben die Möglichkeit, die Daten auf einen anderen Steuerberater, der

DATEV-Mitglied ist, übertragen zu lassen oder von der DATEV eG eine Archiv-CD für Rechnungswesen- oder Lohndaten anzufordern. Ggf. schlägt die DATEV eG den Erben diese Verfahrensweise vor Ende ihrer Mitgliedschaft ausdrücklich vor. Zum Ende des Kalenderjahres, in dem der Erbfall eingetreten ist, werden die Daten im Rechenzentrum in der Regel gelöscht.

Es empfiehlt sich, bis zur endgültigen Regelung über die Fortführung der Praxis und bis zur Klärung ggf. noch offener Honoraransprüche (Zurückbehaltungsrecht gemäß § 66 Abs. 2 Satz 1 StBerG) keine Akten und Unterlagen an die Mandanten herauszugeben.

5. Benachrichtigung von Versicherungen

Folgende Versicherungen sind insbesondere zu benachrichtigen:

- Berufshaftpflichtversicherung
- Berufsständische Versicherungen
- Versorgungswerk
- Gesetzliche und private Rentenversicherungen
- Krankenkassen
- Lebens- und Unfallversicherungen
- Sachversicherungen und sonstige Versicherungen
- Sterbekassen
- Verwaltungsberufsgenossenschaft, Deelbögenkamp 4, 22297 Hamburg

Die Sterbeurkunde und eventuell der Erbennachweis (Erbschein) sind beizufügen.

6. Vermögensaufstellung der Steuerberaterpraxis

Zum Todestag sollten die Erben eine Vermögensaufstellung anfertigen bzw. anfertigen lassen:

a) Sachanlagen

Erfassen und Bewerten der Einrichtungsgegenstände in der Praxis wie Büroeinrichtung, EDV-Anlagen, Bibliothek, Pkw

b) Finanzanlagen
Bargeldbestand, Bankguthaben, Forderungen, Sonstige

c) Schulden/Verbindlichkeiten
Bank- und sonstige Verbindlichkeiten

Die Aufzeichnungen können in der Regel nicht ohne fachkundige Hilfe erstellt werden. Wenn die Heranziehung von Mitarbeitern der Praxis nicht ausreicht, empfiehlt es sich, einen befreundeten Steuerberater des Verstorbenen oder durch Vermittlung der zuständigen Steuerberaterkammer einen Berufsangehörigen einzuschalten.

7. Praxiswert

Bei der Ermittlung des Praxiswerts können u. a. die vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer beschlossenen Hinweise (vgl. Berufsfachlicher Teil 4.2.1) hilfreich sein.

Weitere Auskünfte erteilt die zuständige Steuerberaterkammer.

8. Praxisübernahmevertrag

Übernimmt ein anderer Steuerberater die Praxis des Verstorbenen, können die vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer beschlossenen „Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Praxisübertragung" (vgl. Berufsrechtlicher Teil 5.2.3.3) weiterhelfen. Diese sprechen die üblicherweise bei einer Praxisübernahme zu regelnden Fragen an.

Bei Sozietäten sind die Regelungen des Sozietätsvertrags, bei der Übernahme von Anteilen an einer Steuerberatungsgesellschaft sind der Gesellschaftsvertrag sowie die Vorschriften des Steuerberatungsgesetzes über die Kapitalbindung (vgl. § 50a StBerG) zu beachten. Die „Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Praxisübertragung" finden entsprechende Anwendung.

Es empfiehlt sich, vor Vertragsabschluss die zuständige Steuerberaterkammer einzuschalten. Die Berufsordnung legt fest, dass die Beteiligten den Übertragungsvertrag vor Abschluss der Berufskammer vorlegen sollen (§ 28 Abs. 3 BOStB).

9. Steuerliche Folgen nach dem Tod des Praxisinhabers

Mit dem Tod des Praxisinhabers können sich zusätzliche steuerliche Belastungen ergeben:

- Einkommensteuer (evtl. Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinne)
- Umsatzsteuer
- Erbschaftsteuer (bei Überschreitung der Freibeträge)

Die persönliche Steuerberatung ist kein Gewerbe und somit nicht gewerbesteuerpflichtig.

Falls die Erben nicht selbst zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen (§ 3 StBerG) befugt sind, besteht für die Zeit, in der die Steuerberaterpraxis für Rechnung der Erben fortgeführt wird (Praxistreuhänder, Praxisabwickler), Gewerbesteuerpflicht.

5.2.4 Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zum Datenschutz und zur Datensicherheit in der Steuerberaterpraxis

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 25. April 2012.

Gliederung

I. Grundsätzliche Bemerkungen 2

1. Verschwiegenheit und Datenschutz – Wesensmerkmale des Berufs Steuerberater 2
2. Verhältnis Berufsrecht und Datenschutzrecht 3
3. Bestellung eines Datenschutzbeauftragten 5
4. Auftragsdatenverarbeitung 6
5. Informationspflichten nach § 42a BDSG 7
6. Durchsuchung und Beschlagnahme 8

II. Anhang: Glossar mit Anwendungshinweisen 9

I. Grundsätzliche Bemerkungen

1. Verschwiegenheit und Datenschutz – Wesensmerkmale des Berufs Steuerberater

Bei der Beurteilung dieser Merkmale lassen sich folgende Fallgruppen differenzieren:

- Die Verschwiegenheitspflicht des Steuerberaters, unabhängig davon, ob er angestellt oder selbstständig tätig ist, ergibt sich aus § 57 Abs. 1 StBerG, § 5 BOStB und § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB. Sie stellt eine der Grundvoraussetzungen für die steuerberatende Tätigkeit dar. Die Verschwiegenheitspflicht erstreckt sich auf alles, was dem Steuerberater in Ausübung des Berufs oder bei Gelegenheit seiner Berufstätigkeit anvertraut oder bekannt geworden ist. Hierzu gehört u. a. auch die bestehende Mandatsbeziehung selbst. Geschützt werden auch solche Tatsachen, die anlässlich einer sog. „vereinbaren" Tätigkeit zur Kenntnis gelangt sind sowie solche Tatsachen, die keine unmittelbare Verbindung zur Berufstätigkeit haben, wie z. B. die privaten Verhältnisse des Mandanten. Wegen der zentralen Bedeutung der Verschwiegenheit ist bereits jeder Anschein einer Verletzung zu vermeiden. Die Verschwiegenheitspflicht besteht auch nach Beendigung des Auftragsverhältnisses zeitlich unbeschränkt fort.

- Mitarbeiter i. S. d. § 62 StBerG sind vom Praxisinhaber bzw. Arbeitgeber zur Verschwiegenheit zu verpflichten. Dies gilt unabhängig davon, ob sie angestellt tätig oder freie Mitarbeiter i. S. v. § 17 BOStB sind. Hierzu zählen neben Steuerfachangestellten und Steuerfachwirten z. B. auch Auszubildende, Aushilfskräfte oder gelegentlich helfende Familienmitglieder. Die Verpflichtung ist schriftlich vorzunehmen und hat sich auf alle einschlägigen Vorschriften zu erstrecken. Entsprechende Vordrucke sind in den berufsständischen Verlagen erhältlich. Durch die Verpflichtung zur Verschwiegenheit werden die Gehilfen des Steuerberaters diesem in Bezug auf das berufliche Auskunfts- und Zeugnisverweigerungsrecht gleichgestellt (s. u. a. § 102 Abs. 2 AO, § 53a StPO). Eine Verletzung der Verschwiegenheitspflicht ist auch für sie strafbewehrt (§ 203 Abs. 3 Satz 2 StGB).

- Sonstige Beschäftigte des Steuerberaters, die nicht Mitarbeiter im Sinne des § 62 StBerG sind, die aber Zugang zu den Praxisräumen und den geschützten Personendaten haben, z. B. Reinigungspersonal, sind nicht nach dem Steuerberatungsgesetz, sondern bei Aufnahme ihrer Tätigkeit gemäß § 5 Satz 2 BDSG auf das Datengeheimnis zu verpflichten. Unabhängig von der Verpflichtung auf das Bundesdatenschutzgesetz dürfen diese Personen keinen Zugang zu berufsrechtlich geschützten Daten oder Akten haben.

- Rechtsnachfolger der Berufsangehöriger und weitere Personen i. S. d. § 203 Abs. 3 Satz 3 StGB sind ebenfalls auf das Berufsgeheimnis verpflichtet und dem Steuerberater in Bezug auf das berufliche Auskunfts- und Zeugnisverweigerungsrecht gleichgestellt.

- Dem Datenschutzbeauftragten des Berufsträgers steht wie diesem ein Zeugnisverweigerungsrecht zu (§ 4f Abs. 4a BDSG und § 203 Abs. 2a StGB). Über die Ausübung dieses Rechts entscheidet der Berufsträger.

- Beschäftigte eines Fremdunternehmens, wie z. B. von DV-Wartungsfirmen, Aktenvernichtungs- oder Reparaturdiensten, kann der Steuerberater nicht auf die Wahrung des Datengeheimnisses verpflichten. Hier gilt vielmehr über § 11 Abs. 5 BDSG die Pflicht, den Auftragnehmer sorgfältig auszuwählen und einen schriftlichen Auftrag zu erteilen. In diesem Rahmen muss der Steuerberater mit dem Fremdunternehmen vereinbaren, dass dieses seine bei ihm tätigen Personen auf das Datengeheimnis des BDSG verpflichtet.

2. Verhältnis Berufsrecht und Datenschutzrecht

Die berufliche Pflicht zur Verschwiegenheit und das Datenschutzrecht sind zwei Regelungskreise, die sich partiell überschneiden. Sowohl die berufliche Pflicht zur Verschwiegenheit als auch das Datenschutzrecht zielen auf einen sorgsamen Umgang mit personenbezogenen Daten und dienen der Abwehr unbefugter Zugriffe durch Dritte einschließlich des Staates.

Die berufsrechtliche Verschwiegenheitspflicht dient dem Schutz aller durch das Mandat bekannt gewordenen Informationen und

damit dem Vertrauen des Mandanten in die Integrität der von ihm zur Verfügung gestellten Daten. Darüber hinaus schützen die Regelungen zur berufsrechtlichen Verschwiegenheit (vgl. § 203 StGB, § 57 Abs. 1 StBerG) auch das allgemeine Vertrauen in die Verschwiegenheit des Berufsstands, da die Verschwiegenheit nicht nur auf die personenbezogenen Daten beschränkt, sondern auch Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse umfasst. Das öffentliche Interesse an diesen Schutzgütern zeigt sich in der strafrechtlichen Sanktionierung (§ 203 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 3 Satz 2 StGB).

Schutzzweck des Datenschutzrechts ist dagegen das Recht auf informelle Selbstbestimmung. Das Bundesdatenschutzgesetz bzw. die Landesdatenschutzgesetze sind jedoch nur nachrangig anzuwenden. Sie kommen dann zur Anwendung, wenn Spezialgesetze keine bereichsspezifischen Regelungen treffen. Der Grundsatz der Subsidiarität des BDSG ist in § 1 Abs. 3 Satz 1 BDSG formuliert. Darin heißt es: „Soweit andere Rechtsvorschriften des Bundes auf personenbezogene Daten einschließlich deren Veröffentlichung anzuwenden sind, gehen sie den Vorschriften dieses Gesetzes vor." Im Steuerberatungsgesetz sind dies die §§ 57, 62, die die Verschwiegenheitspflicht des Steuerberaters und seiner Gehilfen regeln. Soweit der Anwendungsbereich dieser beiden Vorschriften reicht, kommen die datenschutzrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Länder nicht zur Anwendung. Weitere Voraussetzung für die Anwendung des BDSG bei nicht-öffentlichen Stellen[1] ist, dass sie Daten unter Einsatz von Datenverarbeitungsanlagen verarbeiten, nutzen oder dafür erheben (§ 1 Abs. 2 Nr. 3, 1. Alt. BDSG) bzw. ein manueller Datenumgang einen Dateibezug aufweist (§ 1 Abs. 2 Nr. 3, 2. Alt. BDSG) und keine Verwendung ausschließlich für persönliche oder familiäre Tätigkeiten vorliegt. Das bedeutet, dass z. B. manuell geführte Mandantenkarteien oder elektronisch geführte Akten und Listen genauso unter das BDSG fallen wie die auf einem elektronischen Terminkalender gespeicherten dienstlichen Notizen. In Papierform vorliegende Akten und Aktensammlungen fallen in der Regel nicht unter das BDSG. Insoweit gilt allerdings die berufsrechtliche Pflicht zur Verschwiegenheit.

1 Das sind natürliche und juristische Personen, Gesellschaften und andere Personenvereinigungen des privaten Rechts.

In einer Steuerberaterpraxis zählen zu den personenbezogenen Daten i. S. d. BDSG vor allem die im Rahmen der steuerberatenden Tätigkeit verwendeten Mandantendaten. Aber auch die Daten über Angestellte und Dienstleister der Praxis stellen Daten im vorgenannten Sinne dar.

3. Bestellung eines Datenschutzbeauftragten

Die Bestellung eines Datenschutzbeauftragten ist erforderlich, wenn in der Steuerberaterpraxis in der Regel mehr als neun Personen ständig mit der automatisierten Verarbeitung personenbezogener Daten befasst sind (§ 4f Abs. 1 Satz 4 BDSG). Aus datenschutzrechtlicher Sicht ist allein die Anzahl der Personen entscheidend, die sich im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung mit der automatisierten Verarbeitung personenbezogener Daten befassen. Auszubildende oder freie Mitarbeiter sind mitzuzählen. Durch die Formulierung „in der Regel" wird klargestellt, dass Personen, die nicht regelmäßig mit der automatisierten Verarbeitung personenbezogener Daten befasst sind, unberücksichtigt bleiben können.

Die Auffassung, dass Steuerberater unabhängig von der Anzahl der bei ihnen tätigen Personen nach § 4f Abs. 1 Satz 6 BDSG zur Bestellung eines Datenschutzbeauftragten verpflichtet seien, ist unzutreffend. Zwar haben Steuerberater im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit u. a. auch besondere Arten personenbezogener Daten i. S. d. § 3 Abs. 9 BDSG, wie z. B. den Konfessionsstand, zu erheben und zu verarbeiten. Allerdings liegt hierzu regelmäßig entweder die Einwilligung des Betroffenen vor und/oder die Erhebung, Verarbeitung oder Nutzung dient der Zweckbestimmung des Vertragsverhältnisses, was eine Vorabkontrolle und damit die Bestellung eines Datenschutzbeauftragten – allein wegen der Verarbeitung dieser Daten – entbehrlich macht (§ 4d Abs. 5 Satz 2, 2. Halbsatz BDSG).

Datenschutzbeauftragter kann sowohl ein Mitarbeiter der Steuerberaterpraxis als auch eine externe Person sein. § 4f Abs. 2 Satz 3 BDSG ermöglicht es Berufsgeheimnisträgern, also auch Steuerberatern, eine Person außerhalb der Praxis zum Beauftragten für Datenschutz zu bestellen.

Der Datenschutzbeauftragte hat ein Zeugnisverweigerungsrecht im Hinblick auf die Daten, die der beruflichen Geheimhaltungspflicht des Praxisinhabers/Steuerberaters unterliegen. Aller-

dings entscheidet der Steuerberater, ob und in welchem Umfang der Datenschutzbeauftragte von diesem Recht Gebrauch machen darf. Um dem Datenschutzbeauftragten diese Konstellation ausreichend deutlich zu machen, empfiehlt sich die Aufnahme einer klarstellenden Regelung im Bestellungsvertrag. In gleichem Umfang besteht ein Beschlagnahmeverbot für die Akten und Schriftstücke des Datenschutzbeauftragten (vgl. § 4f Abs. 4a BDSG).

Kanzleiinhaber, die nicht verpflichtet sind, einen Datenschutzbeauftragten zu bestellen, haben in anderer Weise sicherzustellen, dass die Erfüllung der Aufgaben des Datenschutzbeauftragten (vgl. § 4g Abs. 1 und 2 BDSG) gewährleistet ist (§ 4g Abs. 2a BDSG). Dieser Verpflichtung wird insbesondere durch die Erstellung des gemäß § 4e BDSG erforderlichen Verfahrensverzeichnisses und dessen Meldung an die Datenschutzaufsichtsbehörde gemäß § 4d Abs. 1 BDSG sowie eine (dokumentierte) turnusmäßige Belehrung der Mitarbeiter in Bezug auf die datenschutzrechtlichen Vorschriften einschließlich der Überwachung der Einhaltung dieser Vorschriften nachgekommen.

4. Auftragsdatenverarbeitung

Wird eine andere Stelle mit der Erhebung, Verarbeitung oder Nutzung personenbezogener Daten beauftragt, ist der Auftraggeber für die Einhaltung der Vorschriften des BDSG verantwortlich (§ 11 Abs. 1 BDSG). Der Auftraggeber ist verpflichtet, den Auftragnehmer sorgfältig auszuwählen und in der schriftlichen Beauftragung bestimmte Inhalte zu vereinbaren, wie z. B. den Umfang, die Art und den Zweck der vorgesehenen Verarbeitung oder die Art der Daten und den Kreis der Betroffenen (§ 11 Abs. 2 BDSG). Darüber hinaus muss der Auftraggeber sich überzeugen, dass die beim Auftragnehmer getroffenen technischen und organisatorischen Maßnahmen eingehalten werden (§ 11 Abs. 1 Satz 4 BDSG). Eine persönliche Augenscheinnahme ist nicht erforderlich, sofern die Überzeugung auf andere Weise gebildet werden kann, z. B. durch Vorlage von Auditierungs-Testaten des Auftragnehmers.

Sowohl die nicht ordnungsgemäße Beauftragung zur Auftragsdatenverarbeitung als auch die unterbliebene Kontrolle sind bußgeldbewehrt (§ 43 Abs. 1 Nr. 2b BDSG).

Eine Auftragsdatenverarbeitung liegt auch vor, wenn die Prüfung oder Wartung automatisierter Verfahren oder von Datenverarbeitungsanlagen durch andere Stellen im Auftrag vorgenommen wird und dabei ein Zugriff auf personenbezogene Daten nicht ausgeschlossen werden kann (§ 11 Abs. 5 BDSG).

Das Verhältnis zwischen Mandant und Steuerberater stellt nach der herrschenden Meinung keine Auftragsdatenverarbeitung dar. Hierbei handelt es sich regelmäßig um eine Funktionsübertragung. Die Begründung hierfür liegt darin, dass dem Steuerberater die zugrunde liegende Aufgabe übertragen wird und dafür eine Dienstleistung erbracht wird, die über eine weisungsabhängige, technische Dienstleistung hinausgeht. Das bedeutet, dass der Steuerberater kein Auftragnehmer i. S. d. § 11 BDSG ist und (Steuerberatungs-)Verträge nicht angepasst werden müssen.

Bei der Beauftragung von Dienstleistern, die den Steuerberater unterstützen und dabei mit personenbezogenen Daten zu tun haben können, liegt hingegen eine Auftragsdatenverarbeitung vor. Dies gilt z. B. bei der Einschaltung eines Rechenzentrums, eines Wartungspartners des EDV-Systems oder von Entsorgungstätigkeiten von Datenträgern. Hierbei ist dann der Steuerberater als Auftraggeber in der Verantwortung, dass eine BDSG-konforme Beauftragung abgeschlossen wird.

5. Informationspflichten nach § 42a BDSG

Bei der unrechtmäßigen Kenntniserlangung von bestimmten personenbezogenen Daten durch Dritte sind die Betroffenen und die datenschutzrechtliche Aufsichtsbehörde (Kontaktdaten der Datenschutzaufsichtsbehörden der Länder s. Homepage des Bundesdatenschutzbeauftragten: www.bfdi.bund.de) unverzüglich zu informieren, wenn für die Betroffenen schwerwiegende Beeinträchtigungen für ihre Rechte oder ihre schutzwürdigen Interessen drohen (§ 42a BDSG). Zu diesen Daten gehören nach § 42a Abs. 1 Nr. 2 BDSG auch personenbezogene Daten, die einem Berufsgeheimnis unterliegen. Für das Merkmal der schwerwiegenden Beeinträchtigung der Rechte oder der schutzwürdigen Interessen müssen weitere Hinweise hinzukommen, die über eine bloße Kenntnisnahme hinausgehen. Die Datenschutzaufsichtsbehörde ist in jedem Fall unverzüglich zu informieren. Gegenüber den Betroffenen kann im Einzelfall noch die Beseitigung der Ursache abgewartet werden, sofern durch die

Information über den Vorfall ein weiterer Schaden eintreten könnte.

Die Benachrichtigung der Betroffenen muss eine Darlegung der Art der unrechtmäßigen Kenntniserlangung und Empfehlungen für Maßnahmen zur Minderung möglicher nachteiliger Folgen enthalten. Die Benachrichtigung der zuständigen Aufsichtsbehörde muss zusätzlich eine Darlegung möglicher nachteiliger Folgen der unrechtmäßigen Kenntniserlangung und der daraufhin ergriffenen Maßnahmen umfassen. Die Unterlassung der Informationspflicht ist nach § 42 Abs. 2 Nr. 7 BDSG bußgeldbewehrt.

6. Durchsuchung und Beschlagnahme

Mit der Stellung des Steuerberaters und dem gesetzlichen Schutz des Vertrauensverhältnisses zu seinen Mandanten ist es nicht vereinbar, dass der Steuerberater zum „Beweisbeschaffer" im Ermittlungsverfahren wird. Daher ist der Steuerberater verpflichtet, sich sowohl auf das Zeugnisverweigerungsrecht nach § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO als auch auf die Beschlagnahmefreiheit aus § 97 Abs. 1 StPO zu berufen.

Auch die Mitarbeiter müssen entsprechend aufgeklärt werden. Des Weiteren sind bei der Anlegung von Akten und Datenbeständen zwischen beschlagnahmefreien und -fähigen Unterlagen, Daten und Handakten zu unterscheiden und diese – deutlich gekennzeichnet – getrennt aufzubewahren bzw. (ggf. verschlüsselt) abzuspeichern. Näheres zum richtigen Verhalten im Falle von Durchsuchung und Beschlagnahme enthalten die „Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur Durchsuchung und Beschlagnahme von Unterlagen beim Steuerberater", Berufsrechtliches Handbuch, Berufsfachlicher Teil, Abschnitt 5.2.6, die sowohl die Befugnisse der Strafverfolgungsbehörden und die Rechtsstellung des Beraters erläutern als auch praktische Hinweise für das Verhalten vor, während und nach der Maßnahme geben.

II. Anhang: Glossar mit Anwendungshinweisen

Die Autoren haben sich bemüht, nachfolgend die Schlagworte zusammenzutragen und zu erläutern, die im Zusammenhang mit dem Datenschutz und der Datensicherheit in Steuerberaterpraxen ggf. klärungsbedürftig sind. Die Begriffssammlung erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Anregungen in Bezug auf weiter aufzunehmende Begriffe werden unter berufsrecht@bstbk.de gern entgegengenommen. Gerade der IT-Bereich unterliegt einer ständigen Weiterentwicklung, weshalb nicht ausgeschlossen werden kann, dass bestimmte Ausführungen kurzfristig überholt sind. Hierfür wird um Verständnis gebeten.

Begriff	Erläuterung
Administration/ Administrator	Der Administrator betreut Computersysteme und -netzwerke. Er ist Inhaber umfassender Nutzungsrechte, plant, installiert, konfiguriert und pflegt die IT-Infrastruktur einer Praxis bzw. eines Unternehmens. Hierzu gehören neben Servern und Arbeitsplatzrechnern auch die zugrunde liegenden Speichersysteme, Netzwerke und Telekommunikationssysteme. In Betracht kommt nur eine Person, der absolute Vertraulichkeit entgegengebracht werden kann und die über die erforderlichen Sachkenntnisse verfügt. Der Datenschutzbeauftragte und der Administrator sind grundsätzlich personenverschieden.
Akkreditierter Zertifizierungsdiensteanbieter	Zertifizierungsdiensteanbieter können bei der Bundesnetzagentur für Elektrizität, Gas, Telekommunikation, Post und Eisenbahnen (BNetzA) einen Antrag auf Akkreditierung stellen. Die Akkreditierung ist ein Gütezeichen, das die BNetzA dem Zertifizierungsdiensteanbieter ausstellt, wenn eine umfassende Prüfung der verwendeten technischen Komponenten und des Sicherheitskonzepts zu einem positiven Ergebnis geführt hat. Die auf einem qualifizierten Zertifikat beruhende qualifizierte elektronische Signatur, ausgestellt durch einen Zertifizierungsdiensteanbieter mit Anbieterakkreditierung, wird auch qualifizierte elektronische Signatur mit Anbieterakkreditierung genannt und entspricht der höchsten Sicherheitsstufe bei den elektronischen Signaturen.

5.2.4 Datenschutz und Datensicherheit

Begriff	Erläuterung
Akte	Akte im Sinne des BDSG ist jede sonstige, amtlichen oder dienstlichen Zwecken dienende Unterlage, die nicht unter den Dateibegriff des § 46 Abs. 1 BDSG fällt. Dazu zählen auch Bild- und Tonträger, nicht aber Vorentwürfe und Notizen, die nicht Bestandteil eines Vorgangs werden sollen (§ 46 Abs. 2 BDSG).
Aktive bzw. ausführbare Inhalte/ Programme	Da die Möglichkeiten, mit normalen HTML-Seiten ein dynamisches und benutzerorientiertes Internetangebot zu schaffen, begrenzt sind, werden Internetangebote zunehmend von ausführbaren Programmcodes unterstützt, die eine nahezu unbegrenzte Funktionsvielfalt bieten. Derartige Internetangebote sind ohne das Herunterladen und Ausführen von Programmen auf dem lokalen Rechner gar nicht oder nur mit Einschränkungen nutzbar. Durch aktive bzw. ausführbare Inhalte auf Web-Seiten (z. B. Java, ActiveX) kommen Programme auf dem Rechner des Benutzers zur Ausführung, von denen dieser nicht unbedingt vorher weiß, was sie tun. Häufig ist beim Anklicken eines Links nicht klar ersichtlich, dass damit ein Programm gestartet wird. Durch aktive Inhalte können im eigenen DV-System Daten zerstört, übermittelt oder verändert werden. So können z. B. vertrauliche Daten des Steuerberaters ausgespäht und über bestehende Internetverbindungen direkt übertragen oder bei nicht bestehender Internetverbindung an einem geheimen Ort gespeichert und zu einem späteren Zeitpunkt übermittelt werden. Datenveränderungen durch ausführbare Inhalte können z. B. in der Infektion von Programmen mit einem Computervirus oder in der Veränderung von Datenbankeinträgen bestehen. Auch kann der Rechner des Steuerberaters zu Angriffen auf weitere Rechner genutzt werden.
Aktenvernichtung	↗ **Datenlöschung**, ↗ **Schredder**
Anhänge	↗ **E-Mail-Attachments**

Begriff	Erläuterung
Anonymisieren	Anonymisieren ist das Verändern personenbezogener Daten derart, dass die Einzelangaben über persönliche oder sachliche Verhältnisse nicht mehr oder nur mit einem unverhältnismäßig großen Aufwand an Zeit, Kosten und Arbeitskraft einer bestimmten oder bestimmbaren natürlichen Person zugeordnet werden können (§ 3 Abs. 6 BDSG).
Arbeitsspeicher	Der Arbeitsspeicher oder Hauptspeicher ist in der Informationstechnik der Speicher eines Computers, in dem Datenobjekte, also Programme und die von diesen in Mikroprozessoren zu verarbeitenden Nutzdaten, abgelegt und zu einem späteren Zeitpunkt (unverändert) abgerufen werden können, solange der Computer angeschaltet ist. Die Informationspsychologie verwendet den Ausdruck „Arbeitsspeicher“ als ein Synonym für den menschlichen „Kurzspeicher“ oder „Kurzzeitspeicher“.
Archiv	Die Archivierung von Daten und Unterlagen ist von der reinen Aufbewahrung zu unterscheiden. Aufbewahrung (↗ **Aufbewahrungspflicht**) bedeutet im weitesten Sinne die Speicherung auf einem Medium (Plattenspeicher, Magnetband etc.) bzw. in einem System (Dokumentenverwaltungssystem), wobei das Originaldokument stets im Vordergrund steht. Die Archivierung hingegen ist an weitere Regeln gebunden wie Unveränderbarkeit, langfristige Wiederauffindbarkeit und Wiedergabefähigkeit. Die Lebensdauer der Information im Fall der Archivierung ist nicht konstant oder unendlich. Die Aufbewahrungsfrist (Retention time) ist zum Archivierungszeitpunkt festzulegen bzw. ist durch gesetzliche Regelungen vorgegeben. Sie beinhaltet eine mögliche bzw. notwendige Vernichtung der Information zur gegebenen Zeit.
ASP (neuere Bezeichnung ist SaaS für Software as a Service)	Der Application Service Provider (deutsch: „Anwendungsdienstleister“) ist ein Dienstleister, der eine Anwendung zum Informationsaustausch über ein öffentliches (z. B. Internet) oder ein privates Datennetz anbietet. ASP-Leistungen sind ein Teil von ↗ **Cloud Computing**. Der

5.2.4 Datenschutz und Datensicherheit

Begriff	Erläuterung
	ASP kümmert sich um die gesamte Administration, wie Datensicherung, das Einspielen von Patches usw. Teil der ASP-Dienstleistung ist regelmäßig auch ein Service (z. B. Benutzerbetreuung) rund um die Anwendung. Dabei wird die benötigte Software nicht gekauft, sondern im Bedarfsfall über das Datennetz für die Nutzung angemietet. Mit Hilfe von ASP-Dienstleistungen können ganze Verwaltungsbereiche oder Prozessschritte ausgelagert werden. Aus der Pflicht zur gewissenhaften Berufsausübung folgt, dass der ASP-Dienstleister sorgfältig auszuwählen ist und sichergestellt werden muss, dass dieser die Anforderungen an die Datensicherheit und die Einhaltung der beruflichen Verschwiegenheitspflicht erfüllt. Hierzu gehört auch, dass er durch den Steuerberater vertraglich zur Verschwiegenheit verpflichtet wird. Darüber hinaus ist eine Vereinbarung zur Auftragsdatenverarbeitung gemäß § 11 BDSG zu schließen. Die betroffenen Verkehrskreise müssen heutzutage davon ausgehen, dass Dienstleister, auch solche, die einer besonderen Verschwiegenheitspflicht unterliegen, ASP-Dienste nutzen, sodass eine entsprechende Unterrichtung der Mandanten entbehrlich ist.
Attributzertifikat	Ein qualifiziertes Zertifikat kann auf Verlangen des Antragstellers Angaben über seine Vertretungsmacht für eine dritte Person, z. B. Geschäftsführer der Steuerberatungsgesellschaft XY, sowie berufsbezogene, z. B. Steuerberater, oder sonstige Angaben zu seiner Person enthalten (§ 5 Abs. 2 Satz 1 SigG). Diese zusätzlichen Angaben (Attributzertifikat) werden bei geschäftlichen Vorgängen mitgesendet. Bei privater Nutzung kann das Attributzertifikat unterdrückt werden. Voraussetzung für die Aufnahme der o. g. Attribute in das Zertifikat ist, dass diese Angaben von der zuständigen Stelle gegenüber dem Zertifizierungsdiensteanbieter bestätigt werden.

Begriff	Erläuterung
Aufbewahrungspflicht	Unter der Aufbewahrungspflicht wird die Pflicht verstanden, Daten und Belege über bestimmte Zeiträume aufzubewahren. Vorschriften zur Aufbewahrung sind insbesondere in § 257 HGB, § 147 AO, § 66 StBerG und § 14b UStG enthalten. Der DWS-Verlag gibt das Merkblatt „Aufbewahrungsfristen sowie Recht auf Datenzugriff“ heraus. Bestimmte Belege, z. B. Bilanzen, vollstreckbare Urkunden, müssen in Papierform aufbewahrt werden. Originär elektronisch entstandene Daten und Dokumente müssen aus steuerlichen Gründen in auswertbarer elektronischer Form vorgehalten werden (§ 147 Abs. 6 AO).
Aufsichtsbehörden für den Datenschutz	Aufsichtsbehörden für den Datenschutz sind staatliche Aufsichts- und Ordnungsbehörden, die die Beachtung datenschutzrechtlicher Regelungen überwachen. Für Berufsträger sind in der Regel die „Aufsichtsbehörden für den nicht-öffentlichen Bereich“ (Landesbeauftragte für den Datenschutz) zuständig.
Auftragsdatenverarbeitung	↗ Grundsätzliche Bemerkungen (Ziffer 4)
Auskunft/ Auskunftsrecht	↗ Betroffener
Auskunftsverhalten	Grundsätzlich hat nur der Mandant einen Auskunftsanspruch gegen seinen Steuerberater. Für eine umfassendere Auskunftsberechtigung gegenüber Dritten, z. B. Auskunft an Familienmitglieder, bedarf es der vorherigen Entbindung des Steuerberaters von der Verschwiegenheitspflicht.
Authentifizierung/ Authentisierung	**Authentifizierung** ist der Vorgang der Überprüfung einer behaupteten Identität, beispielsweise einer Person oder eines Objekts. **Authentisierung** dagegen ist der Vorgang des Nachweises der eigenen Identität. Die Authentifizierung von Objekten, Dokumenten oder Daten meint die Feststellung, dass diese authentisch sind – es sich somit um ein unverändertes, nicht kopiertes Original handelt. Eine überprüfte Identität, also nach der erfolgreichen

5.2.4 Datenschutz und Datensicherheit

Begriff	Erläuterung
	Authentifizierung, wird Authentizität genannt. In Computer-Netzwerken wie dem Internet wird Authentifizierung eingesetzt, um die Authentizität von Informationen sicherzustellen.
Automatisierte Verarbeitung	↗ **Datenverarbeitung, automatisierte**
Automatisiertes Abrufverfahren	Automatisierte Abrufverfahren ermöglichen die Übermittlung personenbezogener Daten durch Abruf (§ 3 Abs. 2 BDSG). Die Einrichtung eines automatisierten Verfahrens zur Übermittlung personenbezogener Daten durch Abruf ist zulässig, soweit es unter Berücksichtigung der schutzwürdigen Interessen der Betroffenen und der Aufgaben oder Geschäftszwecke der beteiligten Stellen angemessen ist (§ 10 Abs. 1 BDSG).
Backup	Unter Backup versteht man das teilweise oder gesamte Kopieren der in einem Computersystem vorhandenen Daten auf ein anderes Speichermedium, um einen Datenverlust bei Systemausfällen zu begrenzen. Zur wiederherstellbaren, vollständigen Datensicherung ist die Fixierung aller Werte bzw. Daten notwendig. Die auf dem Speichermedium gesicherten Daten werden als Sicherungskopie, oft auch als Backup, bezeichnet. Es empfiehlt sich, eine turnusmäßige, in der Regel tägliche Sicherung durchzuführen. Zudem sollte mindestens ein wöchentliches Backup an einem anderen sicheren Ort außerhalb des Gebäudes aufbewahrt werden. Gleichzeitig ist organisatorisch sicherzustellen, dass die Datenwiederherstellung nur beim berechtigten Dateninhaber erfolgt und möglich ist.
Benutzerkennung	Die Benutzerkennung dient der Identifikation eines Anwenders (Login) und besteht in der Regel aus Buchstaben, Zahlen, Sonderzeichen oder biometrischen Merkmalen. Eine komplexe Zusammensetzung der Benutzerkennung aus verschiedenen Zahlen und Zeichen erhöht in Verbindung mit einem sicheren Passwort die Systemsicherheit.

Begriff	Erläuterung
Berufsgeheimnis	Unter dem Berufsgeheimnis wird die Verpflichtung bestimmter Berufsgruppen verstanden, Daten und Informationen, von denen sie im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit Kenntnis erlangen, nicht an Dritte weiterzugeben. Die berufliche Schweigepflicht, der neben Steuerberatern z. B. auch Ärzte, Rechtsanwälte, Apotheker und Psychologen unterliegen, ist auch von den Mitarbeitern zu beachten. Die Missachtung des Berufsgeheimnisses stellt eine Straftat gemäß § 203 StGB dar (↗ **Vorbemerkungen – Verschwiegenheit und Datenschutz – Wesensmerkmale des Freien Berufs Steuerberater**).
Betrieblicher Datenschutzbeauftragter	Der betriebliche Datenschutzbeauftragte ist ein Organ der innerbetrieblichen Selbstkontrolle. Er hat die Einhaltung der Bestimmungen zum Datenschutz im Unternehmen sicherzustellen (↗ **Vorbemerkungen – Bestellung eines Datenschutzbeauftragten**). Die Voraussetzungen für seine Bestellung und die Aufgaben sind in § 4f und § 4g BDSG geregelt.
Betroffener	Betroffener i. S. d. Datenschutzes ist jede bestimmte oder bestimmbare natürliche Person, über die Daten bei öffentlichen oder nichtöffentlichen Stellen gespeichert sind (§ 3 Abs. 1 BDSG). Betroffene haben nach § 34 BDSG ein Recht auf Auskunft, ob und welche personenbezogenen Daten über sie gespeichert sind, aus welchen Quellen diese Daten stammen und zu welchem Verwendungszweck sie gespeichert werden. Hinsichtlich falscher Daten besteht ein Berichtigungsanspruch. Die Rechte auf Auskunft und Berichtigung können jedoch verweigert werden, wenn das allgemeine öffentliche Interesse, das Interesse der jeweiligen nichtöffentlichen Stelle an der Wahrung des Geschäftsgeheimnisses oder das Interesse Dritter zur Geheimhaltung überwiegt. Betroffene können die Übermittlung ihrer persönlichen Daten an Dritte untersagen. Weiterhin besteht ein Anspruch auf Sperrung bzw. Löschung der Daten. Schließlich haben Betroffene ein Beschwerderecht bei der zuständigen Aufsichtsbehörde für den Datenschutz (↗ **Aufsichtsbehörden für den Datenschutz**).

5.2.4 Datenschutz und Datensicherheit

Begriff	Erläuterung
Bildschirmschoner	Bildschirmschoner werden zum Schutz des Bildschirms sowie aus Gründen des Datenschutzes verwendet. Mit ihrer Hilfe kann verhindert werden, dass Unbefugte Einblick in zu schützende Daten erhalten. Dazu ist der Bildschirmschoner mit einer Passworteingabe bei Reaktivierung der Arbeitsoberfläche einzurichten. Dem Sicherheitsgedanken wird ebenso Rechnung getragen, wenn eingestellt wird, dass der Bildschirm – wiederum passwortgeschützt – in der inaktiven Phase schwarz geschaltet wird oder in einen Stromsparmodus wechselt.
Browser-einstellungen	Im Internet-Browser können verschiedene Sicherheitsstufen eingestellt werden. Grundsätzlich sollte eine möglichst hohe Sicherheitsstufe gewählt werden. So kann z. B. durch die Deaktivierung von aktiven Inhalten (ActiveX, Java, Java Script) und Skript-Sprachen (z. B. Visual Basic Script VBS) die Ausführung von aktiven Inhalten verhindert werden. Wird der Browser auf die höchste Sicherheitsstufe eingestellt, ist jedoch eine uneingeschränkte Internetnutzung nicht mehr möglich: Bei der Deaktivierung von JavaScript können z. B. verschiedene Websites nicht bzw. nicht vollständig angezeigt werden; so wird z. B. das Home-Banking nicht mehr unterstützt. Aufgrund der Funktionseinschränkungen empfiehlt sich die Installation einer ↗ **Firewall** sowie der Einsatz eines aktuellen Virenschutzprogramms anstelle der Einstellung des Browsers auf die höchste Sicherheitsstufe. Zusätzlich kann auch angedacht werden, beim Internet-Browser grundsätzlich die höchste Sicherheitsstufe einzustellen, aber die Rechner einiger, für die Gefahren des Internets besonders sensibilisierter Mitarbeiter hiervon auszunehmen. Checkliste für einige wichtige Browsereinstellungen: • Hohe Sicherheitsstufe auswählen • „Proxyserver verwenden“ kann eingestellt werden • „Proxyserver für lokale Adressen umgehen“ einstellen

Begriff	Erläuterung
	• ActiveX-Steuerelemente wegen der hohen Sicherheitsrisiken deaktivieren bzw. nur nach Eingabeaufforderung ausführen • Scripting deaktivieren bzw. für einzelne, für die Gefahren von ausführbaren Inhalten sensibilisierte Mitarbeiter aktivieren • Für den Aufruf von externen Programmen zur Darstellung von Dateien „Eingabeaufforderung“ einstellen • Automatisches Starten von heruntergeladenen Programmen abstellen • Warnmeldungen wie z. B. „Bei ungültigen Zertifikaten warnen“, „Bei Wechsel zwischen sicherem und nicht sicherem Modus warnen“, „Warnen falls Formulardaten umgelenkt werden“ aktivieren
Bundesbeauftragter für den Datenschutz	Der Bundesbeauftragte für den Datenschutz überprüft als Aufsicht die Ausführungen der datenschutzrechtlichen Regelungen im öffentlichen Bereich, vornehmlich der Bundesbehörden. Er wird auf Vorschlag der Bundesregierung vom Deutschen Bundestag für eine Amtszeit von fünf Jahren gewählt. Er ist fachlich unabhängig und nur dem Gesetz unterworfen. Die Dienststelle ist beim Innenministerium angesiedelt. Neben der Aufsichtsfunktion trägt er zur Sicherung und Weiterentwicklung des Datenschutzes sowie der Informationsfreiheit auf nationaler und europäischer Ebene bei. Der Bundesbeauftragte für Datenschutz ist Ansprechpartner und kann kontaktiert werden, wenn öffentliche und nicht öffentliche Stellen Persönlichkeitsrechte im Datenschutz nicht beachten.
Bundesdatenschutzgesetz (BDSG)	Das Bundesdatenschutzgesetz soll den Einzelnen davor schützen, dass er durch den Umgang mit seinen personenbezogenen Daten in seinem Persönlichkeitsrecht beeinträchtigt wird (§ 1 Abs. 1 BDSG; ↗ **Datenschutzrecht**).
Bit	Ein Bit ist eine Maßeinheit für Datenmenge. Dabei bezeichnet 1 Bit die kleinste darstellbare Datenmenge, die beispielsweise durch eine Binärziffer dargestellt werden kann. Moderne Computer und Speichermedien verfügen über

5.2.4 Datenschutz und Datensicherheit

Begriff	Erläuterung
	Speicherkapazitäten von Milliarden von Bits. Speichergrößen werden daher in anderen Einheiten angegeben. Vielfache von Bit sind z. B. Kilobit (10^3 bit), Megabit (10^6 bit) oder Gigabit (10^9 bit).
Cloud Computing	Beim Cloud Computing werden Daten und Anwendungen nicht mehr auf lokalen Rechnern gespeichert, sondern ausgelagert und über ein fremdes Netzwerk zur Verfügung gestellt. Dabei können nicht nur die Anwendungen, sondern auch die daraus erzeugten Daten in einem externen Rechenzentrum gespeichert und verarbeitet werden. Cloud Computing ermöglicht eine flexible und ortsungebundene Nutzung von IT-Leistungen, die – im Vergleich zu Inhouse-Lösungen – mit Kostenersparnissen verbunden sein kann. In jedem Fall ist dabei die Einhaltung deutscher Steuer-, Datenschutz- und Berufsrechtsbestimmungen zu gewährleisten. Zudem muss hinsichtlich bestimmter Daten jederzeit nachgewiesen werden können, wo sich diese befinden und wer sie einsehen kann. In der Regel ist Cloud Computing auch ↗ **Auftragsdatenverarbeitung**, wenn personenbezogene Daten betroffen sind. Weitere Informationen zur Thematik z. B. auf www.bitkom.org.
Chiffrat	Ein Chiffrat (auch Kryptogramm, Kryptotext oder Schlüsseltext) ist eine verschlüsselte Nachricht. Ohne den zur Entschlüsselung notwendigen Schlüssel können aus dem Chiffrat keine Informationen gewonnen, also kein Klartext erstellt werden.
Cookie	Als Cookie bezeichnet man einen kurzen Eintrag in einer meist kleinen Datenbank bzw. in einem speziellen Dateiverzeichnis auf einem Computer, der dem Austausch von Informationen zwischen Computerprogrammen oder der zeitlich beschränkten Archivierung von Informationen dient. Ein Cookie besteht aus mindestens zwei Bestandteilen, seinem Namen und dem Inhalt oder Wert des Cookies. Zusätzlich können Angaben über den zweckmäßigen

Begriff	Erläuterung
	Gebrauch vorhanden sein. Die Datenbank kann oft vom Benutzer des Computers ohne besondere Hilfsmittel nicht eingesehen oder verändert werden. Viele Webseiten hinterlegen ein solches Cookie, um die Nutzer beim erneuten Einloggen wiedererkennen zu können (und z. B. dann andere Werbung einzublenden). Ein häufiges Beispiel für notwendige Cookies sind Foren. Dort findet sich oft die Möglichkeit, „eingeloggt zu bleiben“. Dabei wird ein Cookie abgelegt, das bei erneutem Besuch der Seite ausgelesen und ausgewertet wird. Auch Shops basieren häufig auf Cookies, die den Warenkorb steuern. Die meisten Browser (↗ **Browsereinstellungen**) erlauben Einschränkungen für das Ablegen von Cookies auf der Festplatte. Trotz der damit verbundenen Einschränkungen in der Benutzerfreundlichkeit sollten Cookies und andere temporäre Internetdateien in regelmäßigen Abständen gelöscht werden.
Datei	Aus **technischer** Sicht betrachtet, enthält eine Datei Daten in strukturierter Form. Gleichartige Daten werden zu jeweils einer Datei, z. B. Textdatei, Programmdatei, Zeichnungsdatei, oder zu einer Datenbankdatei, wie Materialdatei, Preisdatei, Kreditorendatei, Debitorendatei, zusammengefasst. Sie können auf beliebigen Speichermedien abgelegt bzw. gespeichert werden. In der EDV ist die Datei eine Aneinanderreihung von ↗ **Bits**. Erst ein Anwendungsprogramm oder das Betriebssystem interpretieren die Datei als Text, Programm oder Bild. **Rechtlich** versteht man unter einer Datei eine Sammlung personenbezogener Daten, die durch automatisierte Verfahren nach bestimmten Merkmalen ausgewertet werden kann (vgl. § 3 Abs. 2 BDSG ↗ **automatisierte Verarbeitung**), oder eine sonstige Sammlung personenbezogener Daten, die gleichartig aufgebaut ist und nach bestimmten Merkmalen geordnet, umgeordnet und ausgewertet werden kann. Ausdrücklich hiervon ausgeschlossen sind Akten und Aktensammlungen, es sei denn, dass sie durch automatisierte Verfahren umgeordnet und ausgewertet werden können.

5.2.4 Datenschutz und Datensicherheit

Begriff	Erläuterung
Datenfernübertragung (DFÜ)	Als DFÜ bezeichnet man die Übermittlung von Daten zwischen Computern über ein Medium, bei der ein zusätzliches Protokoll verwendet wird. Am weitesten verbreitet ist DFÜ über Festnetz. Üblich sind auch andere Übertragungsmedien wie Funk (GPRS, UMTS, Bluetooth, WLAN ...). In Bezug auf notwendige Sicherheitsmaßnahmen wird auf die Ausführungen in den Vorbemerkungen („Verschwiegenheit und Datenschutz – Wesensmerkmale des Freien Berufs Steuerberater“) verwiesen.
Datengeheimnis	Das Datengeheimnis untersagt es den bei der Datenverarbeitung Beschäftigten, personenbezogene Daten unbefugt zu erheben, zu verarbeiten oder zu nutzen. Es besteht auch nach Beendigung der Beschäftigung weiter (§ 5 BDSG). ↗ auch **Berufsgeheimnis**
Datenklassifikation	Als Datenklassifikation bezeichnet man die Einteilung aller Daten und Informationen eines Unternehmens in Vertraulichkeitsklassen. Für den Umgang mit den Daten verschiedener Vertraulichkeitsstufen sind intern jeweils spezielle Verhaltensregeln festzulegen.
Datenlöschung	Löschen i. S. d. BDSG bezeichnet das Unkenntlichmachen gespeicherter personenbezogener Daten (§ 3 Abs. 4 Nr. 5 BDSG). Personenbezogene Daten **können** grundsätzlich jederzeit gelöscht werden (Ausnahmen s. § 35 Abs. 3 Nr. 1 und 2 BDSG). Auch um dem Grundsatz der ↗ **Datensparsamkeit** (§ 3a BDSG) zu entsprechen, empfiehlt es sich, nicht mehr benötigte Daten zu löschen. Dagegen **sind** Daten zu löschen, wenn ihre Speicherung unzulässig ist, die Richtigkeit sensibler Daten nicht bewiesen werden kann bzw. die Daten nicht mehr benötigt werden (§ 35 Abs. 2 BDSG). Die Datenlöschung ist abzugrenzen von der ↗ **Datensperre** **Generelle Hinweise zur (unwiederbringlichen) Löschung von Daten** • Sicheres Löschen erfordert technisch-organisatorische Maßnahmen in allen Phasen der Verarbeitung, insbesondere bei Veräuße-

Begriff	Erläuterung
	rung, Vermietung, Aussonderung, Rückgabe, Reparatur und Wartung von Datenträgern. • Die Maßnahmen sind durch konkrete Handlungsanweisungen zu bestimmen, welche den Schutzbedarf der zu löschenden Daten ebenso berücksichtigen wie den Aufwand und die Kosten für eine mögliche Datenwiederherstellung. • Das einmalige, komplette Überschreiben mit Zufallszahlen sollte beim Löschen von Daten jeder Art praktiziert werden. Mehrmaliges Überschreiben ist beim Löschen personenbezogener Daten mittlerer und höherer Schutzstufen erforderlich. Hierbei können spezielle Softwarewerkzeuge zum Einsatz kommen. • Soll ein noch intakter Datenträger verkauft, vermietet, ausgesondert, zurückgegeben oder einer neuen Nutzung zugeführt werden, ist zuvor der gesamte Datenträger zu löschen. • Das selektive Löschen einzelner Dateien durch Überschreiben ist nur dann geeignet, wenn sichergestellt ist, dass keine Kopien der in diesen Dateien enthaltenen Daten an anderen Orten abgelegt wurden. • Das Löschen durch Überschreiben ist durch geeignete und geprüfte Softwarewerkzeuge vorzunehmen und stichprobenartig zu kontrollieren. • Defekte Datenträger, deren Daten nicht mehr mit Softwarewerkzeugen überschrieben werden können, sind durch mechanische oder thermische Zerstörung (Disketten, CD, DVD, Festplatten) bzw. durch magnetische Durchflutung (Disketten) unbrauchbar zu machen. • Müssen Datenträger ohne vorheriges Löschen der Daten aus der Hand gegeben werden (z. B. Reparatur, Rückgabe an den Hersteller in der Garantiezeit), ist in Abhängigkeit von der Sensibilität der Daten durch vertragliche Regelungen zu verhindern, dass unerwünschte Informationsflüsse stattfinden oder von Angreifern ausgenutzt werden können. Gegebenenfalls sind Scha-

5.2.4 Datenschutz und Datensicherheit

Begriff	Erläuterung
	densersatzansprüche zu vereinbaren oder es ist auf Garantieansprüche zu verzichten. Der Begriff des Unkenntlichmachens verlangt, dass irreversibel bewirkt wird, dass eine Information nicht länger aus den gespeicherten Daten gewonnen werden kann. Unter Umständen sind hierfür mechanische, thermische, chemische oder sonstige Methoden erforderlich. **Löschung von Daten auf CDs bzw. DVDs** Neuere Aktenvernichter können neben Papier auch Kreditkarten und CDs bzw. DVDs schreddern. Dabei ist zu bedenken, dass auf einem Quadratmillimeter einer zerstörten CD noch bis zu 12 DIN A4-Seiten Informationen sichtbar gemacht werden können, auf einem Quadratmillimeter einer zerstörten DVD sind es sogar noch bis zu 80 DIN A4-Seiten. Aus diesem Grund können CDs/DVDs auch nur bedingt durch Zerkratzen gegen unbefugtes Lesen geschützt werden. Deshalb, aber auch aus Gründen des Umweltschutzes, sollten CDs/DVDs datenschutzgerecht recycelt werden. Dabei werden nicht nur die Daten zuverlässig vernichtet, sondern es entsteht auch ein hochwertiger Wertstoff für die Medizintechnik, Automobil- und Computerindustrie. **Löschung von Daten auf USB-Sticks, Speicherkarten und Festplatten** Die Annahme, das Löschen der Daten auf einem mobilen Speichermedium oder Festplatten sei endgültig, und Daten nicht mehr lesbar, wenn sie auf dem Speichermedium gelöscht wurden, ist falsch. Einfach gelöschte Daten sind in der Regel wieder herstellbar, weil dabei lediglich die Einträge im Dateiverzeichnis entfernt werden und selbst dies nicht vollständig geschieht. Auch zur Löschung von Festplatten ist ein bloßer Druck auf die Löschtaste oder ein einfacher Löschbefehl im Explorer nicht ausreichend. Wenn ein Computer mit einer Festplatte den Besitzer wechselt, ist es diesem in vielen Fällen ohne Weiteres möglich, den vermeintlich gelöschten früheren Inhalt zu rekonstruieren.

Begriff	Erläuterung
	Auch bei vielen Löschprogrammen werden die Dateninhalte nicht tatsächlich gelöscht, sondern es wird nur die Verknüpfung im „Inhaltsverzeichnis“ auf dem Datenträger (Festplatte, Disketten, Speicherkarten, USB-Stick etc.) gelöscht. Da die Daten weiterhin vorhanden sind, können sie beim Verkauf, bei einer Reparatur oder bei der Aussonderung des Geräts von Unbefugten ausgelesen werden. Dies bedeutet, dass Software-Lösungen ggf. nicht ausreichen, um die Daten endgültig zu löschen. Für die sichere Datenvernichtung empfehlen sich daher Hardware-Lösungen. Insoweit kommt die Datenträgervernichtung durch Entmagnetisieren, Ausglühen oder Schreddern in entsprechend gesicherten Vernichtungsanlagen bei einer zertifizierten Recycling-Firma in Betracht. Beim professionellen Löschen mit einem Entmagnetisierer (Degausser) wird der Datenträger mehreren Magnetfeldern von sich ändernder Polarität und allmählich abnehmender Stärke ausgesetzt. Allerdings gibt es selbst bei diesem gründlichen Verfahren immer noch die Gefahr von Restmagnetisierungen und damit der Datenrückgewinnung. Das „Ausglühen“ der Datenträger in einer Verbrennungsanlage ist eine sichere Löschmöglichkeit. Beim Ausglühen verliert die Kobalt-Nickel-Legierung, deren Schmelzpunkt bei 700° C liegt, ihre magnetischen Eigenschaften. Damit sind die Daten irreversibel gelöscht. Beim „Schreddern“ werden die Datenträger mechanisch zermalen. Dann ist eine Reproduktion der Daten nur unter erheblichem Aufwand möglich. Nach dem Verbrennen des Schredderguts ist der Datenträger endgültig gelöscht. Der ↗ **Bundesbeauftragte für den Datenschutz** empfiehlt, die Vernichtung von sensiblen Datenträgern unter Aufsicht des Auftraggebers durchführen zu lassen, was bei verschiedenen Recycling-Firmen angeboten werden soll. Außerdem würden bei einer professionellen Datenträgervernichtung in einem Zertifikat Typ, Hersteller, Modell und Seriennummer bei der endgültigen Vernichtung des Datenträgers dokumentiert.

5.2.4 Datenschutz und Datensicherheit

Begriff	Erläuterung
Datennutzung	Datennutzung bezeichnet jede Verwendung personenbezogener Daten, soweit es sich nicht um Verarbeitung handelt (§ 3 Abs. 5 BDSG). Typische Fälle des Nutzens sind das Abrufen, Auswerten oder Zusammensortieren vorhandener Daten.
Datenpanne	Wird umgangssprachlich als Bezeichnung eines Vorfalls verwendet, der eine Informationspflicht nach § 42a BDSG zur Folge hat. ↗ **Grundsätzliche Bemerkungen** (Ziffer 5)
Datenschutz	Datenschutz dient dem grundgesetzlich gewährleisteten Schutz vor einer Beeinträchtigung des Persönlichkeitsrechts gemäß Art. 2 Abs. 1 GG (§ 1 Abs. 1 BDSG), aus dem sich auch das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung ergibt. Danach kann grundsätzlich jeder selbst über die Preisgabe und Verwendung seiner personenbezogenen Daten bestimmen. Einschränkungen sind nur aufgrund von Gesetzen zulässig. Zu den Gesetzen, die das Persönlichkeitsrecht beim Umgang mit personenbezogenen Daten schützen sollen, gehört insbesondere das ↗ **Bundesdatenschutzgesetz**. ↗ auch **Datenschutzrecht**
Datenschutzaudit	Zur Verbesserung des Datenschutzes und der Datensicherheit können Steuerberater ihr Datenschutzkonzept sowie ihre technischen Einrichtungen durch unabhängige und zugelassene Gutachter prüfen und bewerten lassen sowie das Ergebnis der Prüfung veröffentlichen (vgl. § 9a BDSG).
Datenschutzbeauftragter (DSB)	↗ **betrieblicher Datenschutzbeauftragter;** ↗ **Vorbemerkungen;** ↗ **§§ 4f und 4g BDSG;** ↗ **Bundesbeauftragter für den Datenschutz;** ↗ **Landesbeauftragter für den Datenschutz**
Datenschutzrecht	Auf Bundesebene regelt das ↗ **Bundesdatenschutzgesetz** den Datenschutz für alle öffentlichen Stellen des Bundes und der Länder sowie für alle nicht-öffentlichen Stellen, die Datenverarbeitungsanlagen nutzen. Hierzu gehören auch Steuerberaterpraxen. Daneben regeln die Landesdatenschutzgesetze der

Begriff	Erläuterung
	Bundesländer den Datenschutz in Landes- und Kommunalbehörden. Der Datenschutz ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ein Grundrecht (Recht auf informationelle Selbstbestimmung). Hieraus folgt, dass der ↗ **Betroffene** grundsätzlich selbst darüber entscheiden kann, wem er welche persönlichen Informationen offenbart.
Datensicherheit	Datensicherheit umfasst, im Gegensatz zum Datenschutz, begrifflich alle Maßnahmen, die notwendig sind, um die Datenverarbeitung selbst (z. B. Daten, Programme, Datenverarbeitungsgeräte, Daten- und Kommunikationsnetze sowie DV-Prozesse und -Verfahren) und die sonstige Nutzung zur Gewährleistung der Datenschutzvorschriften vor unbefugtem Zutritt, Zugang und Zugriff, vor unbefugter Weitergabe, Veränderung und Verarbeitung sowie bei Missbrauch, Diebstahl, Fehlern und Störungen jeder Art in angemessener Weise zu sichern; sie bezeichnet eine technisch-organisatorische Aufgabe.
Datensicherung	Im weiteren Sinne bezeichnet die Datensicherung die Summe der technischen, organisatorischen und personellen Maßnahmen, um die Datensicherheit zu gewährleisten. Im engeren Sinne kann die Datensicherung (auch Bestandssicherung genannt) mit einem ↗ **Backup** gleichgesetzt werden.
Datenspeicherung	↗ **Datenträger**
Datensperre	Sperren ist – wie auch das Speichern, Verändern, Übermitteln und Löschen personenbezogener Daten – eine Form der Datenverarbeitung i. S. d. ↗ **Bundesdatenschutzgesetzes** und bezeichnet das Kennzeichnen gespeicherter personenbezogener Daten, um ihre weitere Verarbeitung oder Nutzung einzuschränken (§ 3 Abs. 4 Nr. 4 BDSG). Eine Sperrung personenbezogener Daten ist gemäß § 35 Abs. 3, 4 BDSG vorzunehmen, wenn

5.2.4 Datenschutz und Datensicherheit

Begriff	Erläuterung
	• einer Löschung gesetzliche, satzungsmäßige oder vertragliche Aufbewahrungsfristen entgegenstehen • Grund zur Annahme besteht, dass durch eine Löschung schutzwürdige Interessen des Betroffenen beeinträchtigt würden • eine Löschung wegen der besonderen Art der Speicherung nicht oder nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand möglich ist, bzw. • die Richtigkeit personenbezogener Daten, die automatisiert verarbeitet oder in nicht automatisierten Dateien gespeichert sind, vom Betroffenen bestritten wird und sich weder die Richtigkeit noch die Unrichtigkeit feststellen lässt.
Datenträger	Datenträger sind insbesondere Bänder, Disketten, CDs und DVDs, USB-Sticks, Speicherkarten und Festplatten. Auch in anderen Geräten wie Netzwerkdruckern, Digicams, Faxgeräten, Diktiergeräten, Mobiltelefonen und Kopierern befinden sich Datenträger, woran im Fall der Weitergabe an Dritte zu denken ist, um dem Datenschutz Rechnung zu tragen. ↗ **Datenlöschung**
Datenverarbeitung, automatisierte	Automatisierte Datenverarbeitung ist die Erhebung, Verarbeitung oder Nutzung ↗ **personenbezogener Daten** unter Einsatz von Datenverarbeitungsanlagen. Erheben ist das Beschaffen von Daten über den Betroffenen. Verarbeiten ist das Speichern, Verändern, Übermitteln, Sperren und Löschen personenbezogener Daten (§ 3 Abs. 4 BDSG).
Datenvermeidung und Datensparsamkeit	Datenvermeidung und Datensparsamkeit beschreiben datenschutzrechtliche Grundsätze, nach denen sich die Gestaltung und Auswahl von Datenverarbeitungssystemen an dem Ziel auszurichten haben, keine oder so wenig personenbezogene Daten wie möglich zu erheben, zu verarbeiten oder zu nutzen. Insbesondere soll von den Möglichkeiten der Anonymisierung und Pseudonymisierung Gebrauch gemacht werden, soweit dies möglich ist und der Aufwand in einem angemessenen Verhältnis zu

Begriff	Erläuterung
	dem angestrebten Schutzzweck steht (§ 3a BDSG). Das Prinzip der Datenvermeidung und Datensparsamkeit steht in engem Zusammenhang mit dem traditionellen datenschutzrechtlichen Grundsatz, dass nur diejenigen personenbezogenen Daten verarbeitet werden dürfen, die für die Erfüllung der jeweiligen Aufgabe benötigt werden. ↗ auch **Zweckbindung der Daten**
Direkterhebung	Der Grundsatz der Direkterhebung verlangt, personenbezogene Daten unmittelbar beim Betroffenen zu erheben (§ 4 Abs. 2 Satz 1 BDSG).
Download	Als Download wird das Herunterladen und die Übertragung von Daten von einer Gegenstelle (z. B. Netzrechner, Internet) auf den eigenen Rechner bezeichnet. Herunterladen ist somit das Gegenstück zum Hochladen bzw. „Upload“. Fehlende Integrität durch gefälschte oder veränderte bzw. virenbehaftete Software stellt ein Sicherheitsrisiko dar. Die Vertraulichkeit lässt sich unter anderem durch Verschlüsselungsverfahren erreichen. **Hinweise für Downloads aus dem Internet** 1. Um nicht versehentlich ein Programm mit Schadensfunktion zu starten, sollten Fenster im Internet nie mit einem möglicherweise dort vorhandenen Button „Schließen“ geschlossen werden, da hier ein Programm mit Schadensfunktion hinterlegt sein könnte. Stattdessen sollte das im oberen rechten Eck vorhandene Kreuzchen des Softwareherstellers für das Schließen eines Fensters verwendet werden. 2. Programme sollten nur von vertrauenswürdigen Seiten, z. B. Originalseite des Herstellers, geladen werden. 3. Nach dem Download sollte die Angabe der Größe der Datei und – soweit angegeben – auch der Prüfsumme mit der vorgegebenen Größe und Prüfsumme verglichen werden. Werden dabei Abweichungen festgestellt, kann davon ausgegangen werden, dass unzulässige Veränderungen, meist durch

5.2.4 Datenschutz und Datensicherheit

Begriff	Erläuterung
	Viren, vorgenommen worden sind. Die Datei sollte daher sofort gelöscht werden. 4. Die heruntergeladenen Dateien sollten vor der Installation stets mit einem aktuellen Virenschutzprogramm überprüft werden. 5. Gepackte (komprimierte) Dateien sollten erst entpackt und auf Viren überprüft werden. 6. Installierte Entpackungsprogramme sollten so eingestellt werden, dass die zu entpackenden Dateien nicht automatisch gestartet werden.
Dritter	Dritter ist jede Person oder Stelle außerhalb der verantwortlichen Stelle. Dritte sind nicht der Betroffene sowie Personen und Stellen, die im Inland, in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum personenbezogene Daten im Auftrag erheben, verarbeiten oder nutzen (§ 3 Abs. 8 Satz 2 BDSG).
Electronic Banking	Prinzipiell gibt es fünf Arten von Electronic Banking: • Electronic Banking per Datenträgeraustausch (DTA oder DTAUS) • Onlinebanking (auch E-Banking, Homebanking oder Telebanking) • Telefonbanking • SB-Banking • Kartengestütztes Bezahlen (auch POS). Die einzelnen Varianten sind für bestimmte Zielgruppen entwickelt worden. So wird z. B. der klassische Datenträgeraustausch bevorzugt von größeren Geschäftskunden genutzt, während das in der Nutzung sehr einfache Telefonbanking eher den Privatkunden anspricht. In der Praxis findet jedoch oft eine Vermischung statt. Es ist zwischen der Sicherheit der eigentlichen Datenübertragung zur oder von der Bank und der Abwicklung am Arbeitsplatz zu unterscheiden. Bei allen Browser- oder Client-basierten Electronic Banking-Systemen ist eine Verschlüsselung der Datenübertragung seitens der Banken gewährleistet. Diese ist nur

Begriff	Erläuterung
	unter erheblichem Zeit- und Ressourcenaufwand manipulierbar. Erste Angriffsfläche für einen eventuellen Betrüger ist neben dem bedienenden Menschen vor allem der heimische PC. So sollten Computer immer durch einen aktuellen Virenscanner und eine Firewall gesichert werden, um die Verbreitung von Schadprogrammen, wie z. B. Virus Keyloggern und Trojanern, zu unterbinden. Mit solchen Schadprogrammen wäre z. B. die Fernsteuerung des Computers möglich. Durch Phishing und Pharming wird versucht, direkt an die zur Auftragsunterzeichnung notwendigen Daten (z. B. PIN/TAN) zu gelangen. Jeder Bankkunde kann sich bereits dadurch schützen, wenn die von den Banken zur Verfügung gestellten Zugangsberechtigungen nicht weitergegeben bzw. im Computer hinterlegt werden. Soweit der Steuerberater Zahlungen für seine Mandanten auf elektronischem Weg erledigt, sind – dem Vertrauensverhältnis entsprechend – besondere Sicherheitsmechanismen einzurichten. Diese können aus der Einschaltung eines sicheren Serviceproviders oder der Nutzung von E-Banking-Programmen und der zusätzlich gesicherten Aufbewahrung der Zugangs- und Transaktionscodes bestehen.
Elektronische Signatur	Elektronische Signaturen sind Daten in elektronischer Form, die anderen elektronischen Daten beigefügt oder logisch mit ihnen verknüpft sind und die zur Authentifizierung dienen (§ 2 Nr. 1 SigG). Die **(einfache) elektronische Signatur** gem. § 2 Nr. 1 SigG unterliegt keinen besonderen Regulierungen. Sie kann z. B. mithilfe des weitverbreiteten „Pretty Good Privacy"-Verfahrens (PGP) erzeugt werden. Es handelt sich hierbei um eine Software, die der Nutzer im Internet herunterladen und mit deren Hilfe er ein Schlüsselpaar generieren kann. Mit dem privaten, geheim zu haltenden Schlüssel signiert der Nutzer ein Dokument. Den öffentlichen Schlüssel gibt der Nutzer z. B. auf seiner Homepage bekannt oder hängt ihn an eine E-Mail an. Mithilfe des öffentlichen Schlüssels

5.2.4 Datenschutz und Datensicherheit

Begriff	Erläuterung
	kann der Empfänger prüfen, ob die übermittelten Daten vollständig und unverfälscht sind. Nicht festgestellt werden kann jedoch, ob die Signatur von dem angegebenen Absender oder von einer fiktiven Person, die unter dem Namen des Absenders auftritt, stammt. Sofern sich zwei Personen kennen, kann dieses Problem ausgeräumt werden, indem sie sich ihre öffentlichen Schlüssel gegenseitig übergeben. Die **fortgeschrittene elektronische Signatur** (§ 2 Nr. 2 SigG) ist eine elektronische Signatur, die • ausschließlich dem Signaturschlüssel-Inhaber zugeordnet ist • die Identifizierung des Signaturschlüssel-Inhabers ermöglicht • mit Mitteln erzeugt wird, die der Signaturschlüssel-Inhaber unter seiner alleinigen Kontrolle halten kann und • mit den Daten, auf die sie sich bezieht, so verknüpft ist, dass eine nachträgliche Veränderung der Daten erkannt werden kann. Die **qualifizierte elektronische Signatur** (§ 2 Nr. 3 SigG) ist eine fortgeschrittene elektronische Signatur, die • auf einem zum Zeitpunkt ihrer Erzeugung gültigen qualifizierten Zertifikat beruht und • mit einer sicheren Signaturerstellungseinheit erzeugt wird.
E-Mail	Eine E-Mail ist eine elektronische, briefartige Nachricht. Die meisten E-Mails werden im Klartext (↗ Chiffrat) verschickt, können also prinzipiell auf jedem Rechner, den die Nachricht auf ihrem Weg vom Absender zum Empfänger passiert, gelesen werden. Zieht man eine Analogie zur Briefpost, ist eine E-Mail daher eher mit einer Postkarte vergleichbar als mit einem durch einen Umschlag vor neugierigen Blicken geschützten Brief. Ebenfalls ähnlich wie bei einem Brief oder einer Postkarte und genauso einfach lassen sich E-Mails mit einer falschen Absenderadresse verschicken, was zum Beispiel bei Spam oft zu beobachten ist.

Begriff	Erläuterung
	Empfänger-, Kopie- und Blindkopie-Adressen (mit *TO, CC* bzw. *BCC* im E-Mail-Kopf gekennzeichnet) lassen sich gleichermaßen fälschen (Mail-Spoofing). Die Lösung für diese beiden Probleme ist ↗ **Verschlüsselung und Absenderauthentifizierung** (↗ **Authentifizierung**). Hierzu existieren bspw. die Verfahren Pretty Good Privacy und dessen freie Variante GNU Privacy Guard sowie S/MIME (vorwiegend im Business-to-Business-Bereich), die jedoch nicht weitverbreitet sind. Selbst solche Verschlüsselungsverfahren decken lediglich den Inhalt der E-Mail ab, nicht die Betreff-Zeile oder das E-Mail-Datum. Dadurch können unter Umständen Rückschlüsse auf den Inhalt einer verschlüsselten Mail gezogen werden. Gemäß BDSG (Anlage zu § 9 Satz 1) sind je nach Art der Daten geeignete Schutzmaßnahmen zu treffen. Dabei wird auf die Verwendung von dem Stand der Technik entsprechenden Verschlüsselungsverfahren hingewiesen. (↗ **E-Mail-Verschlüsselung**) **Der Umgang mit E-Mails könnte z. B. wie folgt geregelt werden:** 1. Offensichtlich unsinnige E-Mails bzw. solche von unbekannten Absendern sind ungeöffnet zu löschen. 2. Auch bei E-Mails von vermeintlich bekannten bzw. vertrauenswürdigen Absendern ist stets zu prüfen, ob die Nachricht inhaltlich und sprachlich zum Absender passt (z. B. englischsprachige Nachricht von deutschem Mandanten, fehlender Bezug zur Geschäftsbeziehung) und ob die Anlage (↗ **Attachment**) auch erwartet wurde. 3. Beim Eintreffen mehrerer E-Mails mit gleichlautendem Betreff ist besondere Achtsamkeit geboten. 4. E-Mails von unbekannten Absendern, die zwar nicht offenkundig sinnlos, aber auch nicht mit einer (qualifizierten) elektronischen Signatur versehen sind, sind mit Vorsicht zu behandeln.

5.2.4 Datenschutz und Datensicherheit

Begriff	Erläuterung
	5. Automatische Empfangsbestätigungen sind zu unterlassen, sofern sie nicht verlangt oder im Einzelfall mit dem Mandanten vereinbart wurden. 6. E-Mail-Attachments sind nur dann zu öffnen, wenn sie von einem vertrauenswürdigen Absender stammen und vorher auf Viren, Trojaner etc. untersucht wurden. 7. Vertrauliche Nachrichten und Anlagen sind nur verschlüsselt per E-Mail zu versenden. 8. Anlagen sind in allgemein üblichen, möglichst kompatiblen, sicheren und sparsamen Formaten zu versenden. 9. Der Versand von ausführbaren Programmen (*.com, *.exe), Skriptsprachen (*.vbs, *.bat), Office-Dateien (*.doc, *.xls, *.ppt) oder Bildschirmschonern (*.scr) ist zu vermeiden und vorher mit dem Empfänger abzustimmen. 10. Wegen der Gefahr von aktiven Inhalten mit Schadensfunktion sind E-Mails grundsätzlich nicht im HTML-Format zu verschicken. 11. Aufforderungen zur Weiterleitung einer E-Mail mit Viruswarnung, Anhängen etc. an Geschäftspartner, Freunde, Bekannte oder Kollegen sind auf gar keinen Fall zu befolgen. 12. Sofern eine elektronische Signatur vom Empfänger (z. B. § 77a FGO oder individuelle Vereinbarungen mit den Mandanten) gefordert oder durch das Berufsrecht (z. B. § 9 Abs. 1 StBVV, siehe auch § 14 Abs. 4 UStG) vorgeschrieben ist, ist die E-Mail mit dem jeweils verlangten Typ von elektronischer Signatur zu unterzeichnen. Ist eine elektronische Signatur nicht vorgeschrieben, ist das Erfordernis einer elektronischen Signatur sowie die Auswahl des geeigneten Typs der Signatur im Einzelfall zu prüfen. 13. Es ist regelmäßig zu prüfen, ob im Postausgangskorb E-Mails liegen, die nicht vom Nutzer verfasst oder dort eingestellt wurden.

Begriff	Erläuterung
	14. Auch bei E-Mails sind die Aufbewahrungspflichten gemäß Berufsrecht und GdPdU zu beachten.
E-Mail-Attachment	Ein Attachment ist eine Datei, die einer anderen Datei, einer ↗ **E-Mail**, angehängt wird. Attachments können Viren enthalten, weshalb das sofortige Öffnen ein Sicherheitsrisiko darstellt und vor dem Öffnen auf Computerviren, Trojanische Pferde etc. untersucht werden sollten. Die Einstellungen des E-Mail-Programms sollten so gewählt werden, dass die Anlagen von E-Mails nicht automatisch geöffnet werden. Wird z. B. das E-Mail-Programm Outlook verwendet, kann durch die Auswahl eines hohen Sicherheitsgrades (unter Extras → Optionen → Sicherheit → Anlagensicherheit) das automatische Starten einer Anwendung verhindert werden.
E-Mail-Verschlüsselung	Grundsätzlich gilt: Eine Pflicht, nur verschlüsselte E-Mails zu versenden, besteht nicht, wenn der Mandant einem ungeschützten E-Mail-Verkehr zugestimmt hat. Hierfür reicht grundsätzlich die allgemeine Zustimmung des Mandanten aus. Einschlägige Fachverlage bieten entsprechende Musterformulierungen an. Etwas anderes gilt, wenn es sich um sensible Daten bzw. Dokumente handelt (z. B. Jahresabschluss, Steuererklärung, betriebswirtschaftliche Auswertungen). In diesen Fällen muss der Mandant einer unverschlüsselten Übermittlung ausdrücklich zustimmen. Es empfiehlt sich, – bestenfalls bereits bei Abschluss des Steuerberatungsvertrags – zu vereinbaren, hinsichtlich welcher Daten bzw. Dokumente ein verschlüsselter bzw. ein unverschlüsselter E-Mail-Verkehr zu erfolgen hat.
Empfänger	Vor einem Versand ist immer nochmals die Prüfung des/der Empfänger/s vorzunehmen und auch in den Adressstammdaten sicherzustellen, dass in Unternehmensadressen die richtige Person bezeichnet wird. Überdies sollte, soweit möglich, auch bei den verschiedenen Formen der elektronischen Post das Vier-Augen-Prinzip gewahrt werden.

5.2.4 Datenschutz und Datensicherheit

Begriff	Erläuterung
Erhebung	Die Erhebung beschreibt gemäß § 3 Abs. 3 BDSG das Beschaffen von Daten über den Betroffenen.
Explorer	Die Bezeichnung Explorer (lat.: „explorator“ = „Erkunder“, „Entdecker“) wird für Hilfsmittel zur internen und externen Datenverwaltung und -suche verwendet. Über eine entsprechende Einstellung kann die Nutzung des Explorers für einzelne Anwender oder Gruppen eingeschränkt werden, was im Sinne des Datenschutzes erfolgen sollte. Der Internet-Explorer ist ein Browserprogramm für das Internet. ↗ **Browser-Einstellungen**.
Fernwartung von ITK-Systemen	Mit Fernwartung/Fernbetreuung kann bei Problemen im ITK-System schnelle Hilfe geleistet werden, da der Zugriff mittels spezieller Programme über die Leitung erfolgt. Insbesondere im Zusammenhang mit der berufsständischen Verschwiegenheitspflicht wird die Frage diskutiert, ob die Fernwartung bei den Angehörigen des steuerberatenden Berufes durch Dritte zulässig ist. Mitarbeiter von Serviceunternehmen können mittels Fernwartung in der Regel zwangsläufig auch auf Mandantendaten zugreifen. Bei der Möglichkeit zur Kenntnisnahme von personenbezogenen Daten durch den Dienstleister liegt auch bei Fernwartung ↗ **Auftragsdatenverarbeitung** vor. Voraussetzung ist ein Vertrag über die Auftragsdatenverarbeitung (§ 11 BDSG) mit dem Fernwartungsdienstleister. Ein Rechtsverstoß, u. a. gegen § 203 StGB, liegt vor, wenn die Fernwartung von Personen wahrgenommen wird, die nicht auf die berufliche Verschwiegenheit des Steuerberaters verpflichtet sind. Der Verstoß kann vermieden werden, indem von jedem einzeln betroffenen Mandanten die Zustimmung erteilt wurde. Neben den strafrechtlichen Auswirkungen kann auch eine zivilrechtliche Haftung in Betracht kommen.

Begriff	Erläuterung
Festplatte	Festplatten sind interne und externe Speichermedien für große Datenmengen beliebiger Datenart. Sowohl Dateien des Betriebssystems als auch andere, etwa durch Anwendungsprogramme erzeugte persönliche Daten, können (relativ) dauerhaft gespeichert werden. Die Archivierung digitaler Informationen über längere Zeiträume (10 bis mehrere hundert Jahre) wirft jedoch Probleme auf, da nicht nur die Informationen evtl. verloren gehen können, sondern weil auch die Computer, Betriebssysteme und Programme zum Bereitstellen dieser Informationen u. U. nicht mehr verfügbar sind. Daher sollten die Daten in sich ständig wiederholenden Zyklen neu archiviert werden (↗ Backup). **Ausfallrisiken:** Die Anfälligkeit von Festplatten ist besonders bei sehr schnell drehenden Systemen vorwiegend auf thermische Probleme zurückzuführen. Beim mechanischen Aufsetzen des Schreib-Lesekopfes kann die Festplatte beschädigt werden (Head-Crash). Der Kopf schwebt im Betrieb über der Platte und wird nur durch ein Luftpolster am Aufsetzen gehindert, das durch die von der drehenden Scheibe mitgerissene Luft entsteht. Im laufenden Betrieb sollte die Festplatte daher möglichst nicht bewegt werden und keinen Erschütterungen ausgesetzt sein. Weiterhin können äußere Magnetfelder die Sektorierung der Festplatte irreversibel zerstören. Fehler in der Steuerelektronik oder Verschleiß der Mechanik führen ebenfalls zu Ausfällen. Umgekehrt kann auch längerer Stillstand dazu führen, dass die Mechanik stecken bleibt und die Platte gar nicht erst anläuft. Sollen Festplatten ausgetauscht (auch bei Garantiefällen) oder repariert werden, ist zu beachten, dass alle schutzwürdigen Daten zuvor gelöscht werden und nicht mehr lesbar sind. Dies gilt auch, wenn ein komplettes PC-System zur Reparatur außer Haus gegeben wird.

5.2.4 Datenschutz und Datensicherheit

Begriff	Erläuterung
File-Viren	File-Viren hängen sich an eine Programmdatei an und werden beim Start des betroffenen Programms ausgeführt. Viele Anti-Viren-Produkte können File-Viren entfernen; bei einigen File-Viren gelingt die Beseitigung jedoch nicht. Das Löschen der betroffenen Programmdatei muss zwingend durch „Überschreiben" erfolgen, da bei einer Verschiebung in den sog. Papierkorb eine Wiederherstellung möglich ist. Einige Anti-Viren-Produkte verfügen über eine „Löschfunktion", die die befallene Programmdatei durch Überschreiben löscht. Weiter empfiehlt es sich, das gesamte betroffene Programm zu löschen und neu zu installieren.
Firewall	Eine Firewall schützt das DV-System vor Angriffen. Es ist **kein** Virenschutzprogramm, sondern entscheidet darüber, welche Daten oder Dateien von außen nach innen bzw. von innen nach außen gelangen dürfen. So kann z. B. mittels einer Firewall festgelegt werden, dass ↗ **E-Mails mit Attachments** (↗ **E-Mail-Attachment**), die ausführbare Programme (*.exe) enthalten, entweder gar nicht oder nur in Verbindung mit einer Warnung in das Netz der Steuerberaterpraxis gelangen. Durch aktive Inhalte können jedoch Angriffe auch von innen gestartet werden, indem z. B. bei der Nutzung des Internets versehentlich ein Programm gestartet wird. Um diese Gefahr zu vermindern, sind bestimmte ↗ **Browser-Einstellungen** und eine Sensibilisierung der Benutzer notwendig.
Funktionsübertragung	↗ **Vorbemerkung Ziff. 4: Auftragsdatenverarbeitung**
GDPdU	GDPdU steht für „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen". Danach kann der Betriebsprüfer, wenn eine Betriebsprüfung den Zugriff auf Daten, die beim Steuerpflichtigen gespeichert sind, gemäß § 147 Abs. 5, 6 AO zwischen folgenden drei Arten des Datenzugriffs wählen: • unmittelbarer Lesezugriff (Z1) • mittelbarer Zugriff über Auswertungen (Z2) und

Begriff	Erläuterung
	• Datenträgerüberlassung in verschiedenen Formaten (Z3). Das Recht, eigene Software auf die Systeme des Steuerpflichtigen aufzuspielen, hat der Betriebsprüfer dabei nicht. Für die Datenträgerüberlassung sind verschiedene Formate zugelassen, wozu es auch eine Empfehlung des Bundesfinanzministeriums für einen entsprechenden Beschreibungsstandard gibt. Die Daten lassen sich dann vom Betriebsprüfer in eine Prüfersoftware einlesen. Bei einem Zugriff ist zu beachten, dass nur prüfungsrelevante Daten eingesehen werden können. Die Zugriffsberechtigung ist entsprechend einzurichten (nur Lesezugriff, eingegrenzte Daten, Auswertungen und Zeiträume). Durch § 147 Abs. 6 AO ist der Umfang der steuerlichen Außenprüfung nicht erweitert worden.
Gebäude- und Raumabsicherung	Gebäude und Räume können durch geeignete Maßnahmen gegen Feuer, Einbruch, Diebstahl, Vandalismus, Wassereinbruch oder Stromausfall geschützt werden. Damit können Schäden weitgehend abgewendet bzw. minimiert werden. Zum einen wird damit ungewollter Datenverlust vermieden und zum anderen wird verhindert, dass Dritte unberechtigten Zugang zu den Daten erhalten. (↗ **Zugangskontrolle,** ↗ **Gefährdungspotenzial**)
Gefährdungspotenzial	**Mitarbeiter und Dritte** Die Gefahr eines vorsätzlichen Datenschutzverstoßes von „innen“ ist ebenso groß wie ein entsprechender Angriff von „außen“. Immer wieder werden Vorfälle wie Sabotage oder Diebstahl von Mandantendaten bekannt. Ein vollständiger Schutz gegen kriminelle Energie ist nicht möglich. Umso wichtiger sind präventive Maßnahmen, die es einem potenziellen Angreifer erschweren, Schaden anzurichten. Hierzu zählen u. a. Rollenkonzepte mit indivi-

5.2.4 Datenschutz und Datensicherheit

Begriff	Erläuterung
	duellen und eingeschränkten Zugriffsrechten, regelmäßiger Zwang zum Passwortwechsel, Aktivierung von Logbüchern, Checkliste für neue und ausscheidende Mitarbeiter, Trennung kanzleieigener Daten von Mandantendaten etc. Inhalt und Umfang von Datenschutzschutzmaßnahmen sind von den beteiligten Personen abhängig. Bereits ein unvorsichtiger oder uneinsichtiger Mitarbeiter stellt ein Gefährdungspotenzial dar. Regelmäßige Schulungs- und Sensibilisierungsaktionen zur Förderung von Akzeptanz und Toleranz für die Datenschutzmaßnahmen sind von größter Bedeutung. Nur von der Notwendigkeit des Datenschutzes überzeugte Mitarbeiter werden die erforderlichen Schutzmaßnahmen konsequent umsetzen. Grundsätzlich gilt: • tägliche Datensicherung einrichten • Mitarbeiter zur Einhaltung von Sicherheitsregeln auffordern • Gesamtverantwortung für den Betrieb und die Sicherheit des Netzes der Steuerberaterpraxis regeln • Zugriffsrechte definieren • Internetnutzung regeln (Befugnis zum Versand/Empfang von E-Mails, zur Recherche im Internet, zum Download aus dem Netz etc.) • Konsequenzen bei Zuwiderhandlungen festlegen. Außen- und auch Innentäter können aus ganz unterschiedlichen Beweggründen (Rache, Böswilligkeit, Frust) heraus versuchen, IT-Geräte, Software, Zubehör, Schriftstücke oder Ähnliches zu manipulieren oder zu zerstören. Die Manipulationen sind dabei umso wirkungsvoller, je später sie entdeckt werden, je umfassender die Kenntnisse des Täters sind und je tief greifender die Auswirkungen auf einen konkreten Arbeitsvorgang sind. Sie reichen von der unerlaubten Einsichtnahme in schützenswerte Daten bis hin zur Zerstörung von Daten-

Begriff	Erläuterung
	trägern oder IT-Systemen, was erhebliche Ausfallzeiten nach sich ziehen kann. **Fremdfirmen** Fremdfirmen haben meist einen direkten (Kanzleizugang) oder indirekten (Remote-) Zugang zu den IT-Systemen der Kanzlei. Diesen Dienstleistern ist daher zwangsläufig in datenschutzrechtlich relevanter Weise ein Zugriff auf die zu schützenden Daten möglich. Neben einer sorgsamen Auswahl des IT-Partners ist zur Absicherung daher in jedem Fall eine schriftliche Verpflichtung zur strikten Geheimhaltung notwendig. Um den physischen Einsatz von Fremdmitarbeitern in den Kanzleiräumen möglichst gering zu halten, ist es ratsam, die Nutzung einer speziellen Fernwartungssoftware zuzulassen. Unbedingt abzuraten ist dabei von Software-Lösungen, die den Fremdfirmen zeitlich und technisch einen ungehinderten und unbeschränkten Zugriff auf die Kanzleirechner ermöglichen. Diese Grundsätze sind auch bei automatischen Updates zu beachten. **Einbruch** Bei Kanzleieinbrüchen kommt neben dem Vermögensschaden immer auch ein Imageschaden durch den Verlust berufsrechtlich geschützter Daten in Betracht. Dem Vorwurf einer fahrlässigen Offenbarung von geschützten Daten kann durch den Nachweis der Beachtung von Datenschutzmaßnahmen begegnet werden. Hierzu zählen in erster Linie die Umsetzung technischer (insbesondere Zutritts-, Zugangs- und Zugriffskontrolle; ↗ **Zugangskontrolle Gebäude, Zugriffsrechte**) und organisatorischer Maßnahmen (z. B. Regelungen nach Verlassen der Büroräume). Diese müssen in richtiger Kombination und im Verhältnis zum Schutzzweck getroffen werden. Weitere Entlastungsmöglichkeiten ergeben sich aus der fristgerechten Bestellung eines Datenschutzbeauftragten und einer hinreichenden Dokumentation aller getroffenen Datenschutzmaßnahmen.

5.2.4 Datenschutz und Datensicherheit

Begriff	Erläuterung
Geschäftsmäßigkeit	Das Merkmal der Geschäftsmäßigkeit im Sinne des BDSG erfordert grundsätzlich eine auf eine gewisse Dauer angelegte, also mit Wiederholungsabsicht, ausgeführte Tätigkeit. Eine Entgeltlichkeit oder Gewinnerzielungsabsicht ist dagegen nicht erforderlich.
Handakte	Das Berufsrecht unterscheidet zwischen den Handakten i. w. S. und den Handakten im Sinne von § 66 Abs. 2 StBerG. Im weiteren Sinne sind Handakten sämtliche Unterlagen, die der Steuerberater im Rahmen eines Auftragsverhältnisses vom Mandanten oder für diesen von Dritten erhalten oder die der Steuerberater selbst angefertigt hat. Deutlich enger gefasst ist der Handaktenbegriff i. S. d. § 66 Abs. 2 StBerG. Die Unterscheidung spielt jedoch in datenschutzrechtlicher Hinsicht keine Rolle, da die gesamten Handakten nach § 57 Abs. 1 StBerG (Pflicht zur Verschwiegenheit), § 203 Abs. 3 StGB und nach den Bestimmungen der Datenschutzgesetze, insbesondere nach § 5 BDSG, verschwiegen zu behandeln sind. Diese gesetzlichen Verpflichtungen beginnen mit der erstmaligen Einrichtung der Akten, bestehen während der Dauer des Auftragsverhältnisses sowie während der Aufbewahrungsfrist nach Beendigung des Auftragsverhältnisses fort und enden mit der Aushändigung der Akten an den Mandanten oder mit der Aktenvernichtung. Staatliche Behörden – Staatsanwaltschaft, Steuerfahndung und Polizei – haben hinsichtlich der Akten grundsätzlich ein Beschlagnahmeverbot (§ 97 StPO) zu beachten.
Heimarbeitsplatz	Die Zunahme der Netzqualität und Geschwindigkeit macht es möglich, von einem außerhalb der Kanzlei über das Internet angeschlossenen PC/Laptop wie am Kanzlei-PC zu arbeiten. Die hierzu notwendigen Sicherheitsanforde-

Begriff	Erläuterung
	rungen müssen es einem Dritten unmöglich machen, in das Kanzleinetz einzudringen. Zugangs- und Verschlüsselungstechniken sind einzusetzen, um den Schutz vor unbefugtem Eindringen zu gewährleisten.
Homepage	Die Homepage einer Kanzlei ist der Ort, an dem der Berufsangehörige sich, seine Praxis, seine Mitarbeiter und das berufliche Umfeld präsentiert. Sie bildet deshalb das elektronische Aushängeschild der Kanzlei. Sie ist ein Telemediendienst. Gemäß § 5 TMG ist ein Impressum mit vorgeschriebenen Inhalten erforderlich. Auch für die Homepage gelten die allgemeinen Werberegelungen (§ 9 BOStB), wenn auch die Grenzen der inhaltlichen Ausgestaltung grundsätzlich weiter zu ziehen sind als bei sonstigen Werbeträgern, da der potenzielle Mandant durch das Aufrufen der Homepage bereits ein Interesse an der Kanzlei zum Ausdruck gebracht hat. **Unzulässig sind daher zumindest die folgenden Inhalte bzw. Gestaltungen:** • Werbeanzeigen gewerblicher Unternehmer, die dem Internet-Nutzer beim Öffnen der Homepage „entgegenspringen“ (sogenannte „Pop-Ups“) • Benutzung sachfremder sogenannter „Metatags“, die mit der beruflichen Tätigkeit und dem Internetangebot in keinem Zusammenhang stehen oder die (Marken-)Rechte Dritter verletzen, indem z. B. der Name einer renommierten Großkanzlei als Metatag verwendet wird (Metatags sind u. U. versteckte HTML-Elemente mit Metadaten über das betreffende Dokument, die die Auffindbarkeit im Internet verbessern sollen) • Vorhalten eines öffentlichen Gästebuchs auf der Homepage, wenn es Aussagen Dritter enthält, die einem Steuerberater untersagt wären • Verwendung von Werbebannern gewerblicher Unternehmen auf der eigenen Kanzleihomepage.

5.2.4 Datenschutz und Datensicherheit

Begriff	Erläuterung
Identifikation	Bei der Identifikation gibt der Benutzer dem Zugangskontrollsystem seine Identität bekannt, indem er beispielsweise seine Benutzerkennung in das System eingibt (↗ **Authentifizierung** und **Authentisierung**).
Integrität	Die Integrität umfasst Datensicherheit (Schutz vor Verlust) und Fälschungssicherheit (Schutz vor vorsätzlicher Veränderung). Sie ist gewahrt, wenn Daten und Programme nur bestimmungsgemäß erzeugt und verändert werden können, wenn die Daten vom angegebenen Absender stammen, vollständig und unverändert (an den Empfänger übertragen worden) sind.
Interoperabilität	Als Interoperabilität wird im IT-Bereich die Zusammenarbeit von verschiedenen Systemen bezeichnet. Beim Einsatz von verschiedenen Programmen sollte unbedingt darauf geachtet werden, dass alle Daten in einem einfachen, üblichen Dateiformat vorliegen, in einen Datenbestand ausgelesen werden können und eine Schnittstellenbeschreibung vorliegt, um sie im Bedarfsfall auf ein neues System übertragen zu können. Bei Programmänderungen sollte darauf geachtet werden, dass die volle Funktionalität auch für die Alt-Datenbestände erhalten bleibt. Bei einem Systemwechsel ohne komplette Datenübernahme besteht die Notwendigkeit, das Altsystem noch zehn Jahre betriebsbereit zu halten. Durch Datensicherungen, auch kompletter Verzeichnisse, wird dies üblicherweise nicht erreicht.
Kontrolle	↗ **Zugriffsrechte**
Kryptographie	In der Kryptographie werden Verfahren (zumeist mathematische Algorithmen) entwickelt, um Informationen zu ver- und entschlüsseln, dass es Unberechtigten nur mit höchstem Aufwand möglich ist, diese Informationen zur Kenntnis zu nehmen (↗ **Chiffrat**).

Begriff	Erläuterung
Landesbeauftragter für den Datenschutz	Der Landesbeauftragte für Datenschutz überprüft als Aufsichtsbehörde die Ausführungen der datenschutzrechtlichen Regelungen im öffentlichen Bereich, vornehmlich der Landes- und Kommunalbehörden und auch der Berufskammern.
Landesdatenschutzgesetz	Jedes Bundesland verfügt über ein eigenes, unter Umständen vom Bundesdatenschutzgesetz abweichendes Landesdatenschutzgesetz, das den Datenschutz in der jeweiligen unmittelbaren und mittelbaren Landesverwaltung regelt.
Laptop	Aus datenschutzrechtlichen Gründen sind besondere Vorkehrungen bzgl. der Diebstahlsgefahr und des Zugangs zu den darauf befindlichen Daten zu beachten. Dies gilt für alle portablen Datenspeicher- und Auswertungsgeräte (z. B. USB-Sticks, Tablet-PCs, Mobiltelefone).
Leserecht	↗ **Zugriffsrechte**
Löschen	↗ **Datenlöschung**
Makro-Viren	Makro-Viren befinden sich als Makros innerhalb von Dateien, also z. B. in Word-Dateien, und werden beim Start des entsprechenden Programms ausgeführt.
Makro-Virenschutz	Sofern nicht ständig mit makrobehafteten Dateien gearbeitet werden muss, sollte der Makro-Virenschutz von Anwendungsprogrammen (z. B. WinWord, Excel, PowerPoint) aktiviert und die Warnmeldungen beachtet werden. Es empfiehlt sich der Einsatz von Anti-Viren-Programmen (↗ **Makro-Viren;** ↗ **Virenschutzprogramme**).
Meldepflicht	§ 4d Abs. 1 BDSG: Jede verantwortliche Stelle muss ihrer Datenschutzaufsichtsbehörde die EDV-Verfahren melden, bevor sie in Betrieb genommen werden. § 4d Abs. 2 BDSG: Für verantwortliche Stellen, die einen Datenschutzbeauftragten bestellt haben, entfällt die Meldepflicht.

5.2.4 Datenschutz und Datensicherheit

Begriff	Erläuterung
Netzwerk	Ein Netzwerk ist der Zusammenschluss verschiedener Datenverarbeitungs- und Datenspeicherungsgeräte, sowohl intern als auch extern. Bei der Einrichtung von Netzwerken sollte eine Definition der ↗ **Zugriffsrechte** erfolgen. „Kabelloses" Netzwerk ↗ **WLAN**
Nicht-automatisierte Datei	Eine nicht-automatisierte Datei ist jede sonstige Sammlung personenbezogener Daten, die gleichartig aufgebaut ist und nach bestimmten Merkmalen geordnet, umgeordnet und ausgewertet werden kann (§ 3 Abs. 2 BDSG).
Nicht-öffentliche Stellen	Nicht-öffentliche Stellen i. S. d. BDSG sind natürliche und juristische Personen, Gesellschaften und andere Personenvereinigungen des privaten Rechts. Hierunter sind auch Steuerberaterpraxen zu subsumieren.
Nutzungskontrolle	↗ **Zugriffsrechte**
Papier	↗ **Datenträger**
Passwort	Das Passwort (Kennwort) ist eine beliebige, vorgegebene oder vom Nutzer selbst gewählte alphanumerische Zeichenfolge, das der Authentifizierung eines Benutzers dient. Passwörter kommen in Verbindung mit einem Benutzer- oder User-Namen zum Einsatz. Definierte Passwortregeln erhöhen das Sicherheitsniveau.
Personenbezogene Daten	Personenbezogene Daten sind Einzelangaben über persönliche oder sachliche Verhältnisse einer bestimmten oder bestimmbaren natürlichen Person (§ 3 Abs. 1 BDSG).
Phishing	Phishing bezeichnet den Versuch Dritter, an die Daten eines Internetnutzers zu gelangen, z. B. über gefälschte www-Adressen, per E-Mail oder SMS, um diesen zu schädigen. Merkmale von Phishing-Attacken sind bspw. namenlose Anreden („Sehr geehrter Kunde"), ungewöhnliche Aufforderungen, mangelhafte Grammatik und Orthographie, eine vermeindliche Dringlichkeit („Wenn Sie nicht innerhalb der nächsten zwei Tage eine Verifikation durchführen, wird ihr Konto/ihre Kreditkarte

Begriff	Erläuterung
	gesperrt“). Im Zweifel kann man den Quelltext der Phishing-E-Mail anzeigen und untersuchen. Meist erkennt man darin relativ schnell den eigentlichen Absender oder eine URL aus dem Ausland, der mit dem vorgetäuschten Absender nichts zu tun hat. Zum Schutz gegen Phishing-Angriffe kann man bei seinem E-Mail-Programm die HTML-Darstellung sowie Java-Script deaktivieren. Wichtig ist auch, das Antivirenprogramm stets auf aktuellem Stand zu halten. Die E-Mail-Filter einiger **Antivirenprogramme** können Phishing-E-Mails unter günstigen Umständen erkennen und eliminieren. Neben den technischen Schutzmöglichkeiten sind ein gesundes Misstrauen gegenüber dem unsicheren Medium E-Mail sowie das aufmerksame Lesen der Phishing-E-Mails erforderlich. Kein seriöses deutsches Unternehmen erwartet bspw. eine Reaktion innerhalb von zwei Tagen. Außerdem sollte hinterfragt werden, ob der Absender überhaupt im Besitz der Maildaten ist. Die meisten Banken und Sparkassen etwa verfügen gegenwärtig nicht über diese und schreiben ihre Kunden auf herkömmliche Weise (Postweg) an.
Proxyserver	Der Proxyserver ist eine Netzwerkkomponente, die zur Vermittlung von Internetverbindungen dient. So wird u. a. jede Website, die einmal von einem Nutzer aufgerufen wurde, im Proxyserver gespeichert. Bei nachfolgenden Aufrufen dieser Seite wird diese dann automatisch vom Proxyserver abgerufen und nicht von der ursprünglich eingegebenen Adresse. Richten sich die Kosten der Internetnutzung nach dem Datenvolumen, kann dies zu Einsparungen führen. Nachteil dieser Methode ist, dass die im Proxyserver gespeicherte Website bei einem späteren Aufruf bereits veraltet sein kann.
Prüfsummenprogramm	↗ Virenschutzprogramm

5.2.4 Datenschutz und Datensicherheit

Begriff	Erläuterung
Pseudonymisierung (BDSG)	Pseudonymisieren ist das Ersetzen des Namens und anderer Identifikationsmerkmale durch ein Kennzeichen zu dem Zweck, die Bestimmung des Betroffenen auszuschließen oder wesentlich zu erschweren (§ 3 Abs. 6a BDSG). Beim Pseudonymisieren werden lediglich typische Identifikationsmerkmale durch „neutrale“ Merkmale ersetzt. Die Zuordnung zu einer natürlichen Person bleibt dabei durchaus möglich, wird aber erschwert.
Pseudonymisierung (SigG)	Durch die in § 5 Abs. 3 SigG vorgesehene Möglichkeit der Pseudonymisierung des Signaturschlüsselinhabers sind beliebige organisatorische Details abbildbar: So kann z. B. die natürliche Person, Frau Müller, die in der Steuerberatungsgesellschaft XY als Sekretärin für den Steuerberater Schulz arbeitet, das Pseudonym „Steuerberatungsgesellschaft XY, Sekretariat von StB Schulz“ erhalten. Das Pseudonym ist als solches um den Kennzeichner „:PN“ zu ergänzen. Das heißt im Zertifikat wird die Bezeichnung „Steuerberatungsgesellschaft XY, Sekretariat von StB Schulz:PN“ als Name des Signaturschlüsselinhabers verwendet. Die Möglichkeit der Vergabe eines Attributzertifikats wird durch den Ersatz des Namens durch ein Pseudonym nicht berührt. Darüber hinaus ermöglichen Pseudonyme beispielsweise, faktisch anonym im Internet einzukaufen und das Erstellen von Benutzerprofilen zu ver- bzw. zumindest zu behindern (↗ **Attributzertifikat**).
Qualifizierte elektronische Signatur	Die qualifizierte elektronische Signatur gem. § 2 Nr. 3 SigG ersetzt im elektronischen Rechts- und Geschäftsverkehr die eigenhändige Unterschrift und ist als Beweismittel vor Gericht zugelassen. Die Signaturschlüssel werden von einem Zertifizierungsdiensteanbieter (Trustcenter; ↗ **Akkreditierter Zertifizierungsdiensteanbieter**) erzeugt. Der Inhaber der elektronischen Signatur wird anhand seiner Ausweispapiere bei Beantragung der Signaturkarte identifiziert. Der geheime private Signaturschlüssel muss auf einer sicheren Hardware-Komponente (z. B. Smartcard) liegen. Dadurch wird gewährleistet, dass auch für den Inhaber

Begriff	Erläuterung
	der Signaturkarte der private Schlüssel nicht auslesbar ist. Mit dem privaten Schlüssel signiert der Nutzer ein Dokument. Den öffentlichen Schlüssel gibt der Nutzer z. B. auf seiner Homepage bekannt oder fügt ihn als Attachment einer E-Mail bei. Mithilfe des öffentlichen Schlüssels kann der Empfänger nun feststellen, ob das Dokument tatsächlich von dem ausgewiesenen Absender stammt und ob es unverändert ist.
Qualifizierte elektronische Signatur mit Anbieterakkreditierung	Aufgrund einer umfassenden Prüfung der verwendeten technischen Komponenten und des Sicherheitskonzepts des Zertifizierungsdiensteanbieters durch die Bundesnetzagentur für Elektrizität, Gas, Telekommunikation, Post und Eisenbahnen (BNetzA) stellt die qualifizierte elektronische Signatur mit Anbieterakkreditierung die höchste Sicherheitsstufe bei den digitalen Signaturen dar.
Raid-System	Ein Raid-System erhöht die Sicherheit von Daten durch gleichzeitige Speicherung auf eine weitere oder mehrere Festplatten.
Rechenzentrum (extern)	Im steuerberatenden Bereich versteht man unter einem Rechenzentrum in der Regel das Gebäude bzw. die Räumlichkeiten, in denen extern Rechen- und Speichertechnik (z. B. Großrechner, Server-Farmen aber auch die zum Betrieb notwendige Infrastruktur) untergebracht ist. Bei der Auswahl eines solchen IT-Dienstleisters sind besondere Sicherheitsmaßnahmen bezüglich der Kommunikationswege, der Trennung der Datenbestände und der ↗ **Zugriffsrechte** zu beachten. Voraussetzung zur Nutzung eines Dienstleisters ist ein Vertrag über die ↗ **Auftragsdatenverarbeitung**.
Richtlinien zur Nutzung der betrieblichen EDV	Bei der Nutzung der betrieblichen EDV sind verbindliche Richtlinien festzulegen, wie z. B.: • Verpflichtung zur Verschwiegenheit (↗ **Verschwiegenheitspflicht**) • Verpflichtung der Mitarbeiter sowie zugriffsberechtigter Dritter zur Einhaltung der Zugriffskontrollen (d. h., z. B. keine Weitergabe von Passwörtern)

5.2.4 Datenschutz und Datensicherheit

Begriff	Erläuterung
	• Verbot von Downloads unbekannter oder unsicherer Programmanbieter • Verbot der Verbindung privater Hard- und Software mit den Geräten der Praxis • Bestellungen, von z. B. Büromaterial, bei Online-Shops nur für zuvor ausgewählte vertrauenswürdige Adressen • Regelung hinsichtlich zulässiger privater Internetnutzung (Dauer und Art der Dienste; ↗ **Gefährdungspotenzial**)
Rollenkonzepte	In der EDV wird als Rollenkonzept eine Benutzerverwaltung bezeichnet, in der System-Benutzern Rechte auf EDV-Systeme vergeben werden.
Schredder	Bei der Anschaffung eines Schredders sollte die DIN-Norm DIN 32757-1, 1995-01 beachtet werden, die die Datensicherheit eines Aktenvernichters/Reißwolfs nach fünf Sicherheitsstufen bewertet: • Sicherheitsstufe 1 (empfohlen für allgemeines Schriftgut) – bei Streifenschnitt: max. 12 mm Streifenbreite – bei Cross Cut: max. 1 000 mm² Partikelfläche • Sicherheitsstufe 2 (empfohlen für internes, nicht besonders vertrauliches Schriftgut) – bei Streifenschnitt: max. 6 mm Streifenbreite – bei Cross Cut: max. 400 mm² Partikelfläche • Sicherheitsstufe 3 (empfohlen für vertrauliches und/oder personenbezogenes Schriftgut) – bei Streifenschnitt: max. 2 mm Streifenbreite – bei Cross Cut: max. 4 mm Breite auf max. 60 mm Partikellänge (240 mm² Partikelfläche) • Sicherheitsstufe 4 (empfohlen für geheimzuhaltendes/existenziell wichtiges Schriftgut) – Cross Cut: max. 2 mm Breite auf max. 15 mm Partikellänge (30 mm² Partikelfläche) • Sicherheitsstufe 5 (für maximale Sicherheitsanforderungen)

Begriff	Erläuterung
	– Cross Cut: max. 0,8 mm Breite auf max. 15 mm Partikellänge (12 mm² Partikelfläche) – zerkleinerte Asche, Suspension, Lösung oder Fasern Für eine ordnungsgemäße Aktenvernichtung wird für die Steuerberatungspraxis mindestens die Sicherheitsstufe 3 empfohlen.
SaaS	↗ ASP
Schreibrechte	↗ Zugriffsrechte
Server	Server stellen innerhalb einer Netzwerkumgebung Daten und Programme zentral zur Verfügung. Daher sind bei ihnen sowohl physikalisch als auch administrativ besondere Sicherheitsvorkehrungen erforderlich, z. B. durch Definition von Zutritts- und ↗ Zugriffsrechten.
Sicherheitsregeln	↗ Richtlinien zur Nutzung der betrieblichen EDV
Signatur	↗ Elektronische Signatur
SmartCard	Eine SmartCard ist eine spezielle Plastikkarte mit eingebautem Chip, der eine Hardware-Logik, Speicher oder auch einen Mikroprozessor enthält. Sie wird u. a. im Bereich der digitalen Signatur eingesetzt.
Social Engineering	Beim „Social Engineering“ wird versucht, durch persönliche Kontakte, z. B. Telefonate, den unberechtigten Zugang zu Informationen oder zum IT-System zu erhalten. Dabei werden vom „Social Engineer“ menschliche Eigenschaften, wie z. B. Hilfsbereitschaft, Vertrauen, Angst oder Respekt, bzw. Schwächen ausgenutzt, um die Daten oder Zugänge zu erhalten. Skepsis und Zurückhaltung gegenüber Unbekannten und ihrem Auskunftsbegehren sind angebracht; gezielte Rückfragen schrecken ab.

5.2.4 Datenschutz und Datensicherheit

Begriff	Erläuterung
Spyware	Spyware ist eine Software, die persönliche Daten eines PC-Benutzers ohne dessen Wissen oder Zustimmung an Dritte sendet. Zum Schutz und den Verhaltensmaßnahmen ↗ **Viren**.
Systempartner	Der Systempartner als Betreuer der EDV-Anlage hat unmittelbaren Zugang zu sensiblen Daten. Daher muss sichergestellt werden, dass über die Verschwiegenheitsverpflichtung hinaus eine klare Regelung der Zugriffszeiten und -rechte vereinbart wird und Maßnahmen zur Überwachung der Vereinbarungen getroffen werden. Dies kann im vorgeschriebenen Vertrag über die ↗ **Auftragsdatenverarbeitung** geregelt werden.
Technische und organisatorische Maßnahmen	Zum Schutz der personenbezogenen Daten sind von den verantwortlichen Stellen die technischen und organisatorischen Maßnahmen zu treffen, die erforderlich sind, um die Ausführung der Vorschriften des BDSG zu gewährleisten. Insbesondere sind dazu die in der Anlage zu § 9 BDSG enthaltenen „Gebote" einzuhalten, die folgende Kontrollziele vorgeben: Zutrittskontrolle, Zugangskontrolle, Zugriffskontrolle, Weitergabekontrolle, Eingabekontrolle, Auftragskontrolle, Verfügbarkeitskontrolle und Trennungsgebot (Einhaltung der Zweckbestimmung).
Trojaner	Trojaner sind selbstständige Programme, die neben ihrer eigentlichen Funktion, z. B. dem Überbringen einer Nachricht, noch weitere Funktionen ausführen, von denen der Anwender jedoch nichts weiß und deren Ausführung er im Regelfall auch nicht bemerkt. Eine solche weitere Funktion kann z. B. die Protokollierung und Versendung des Benutzernamens und Kennworts an Dritte sein. Mithilfe der Zugangsdaten können diese dann den Rechner unberechtigt nutzen, z. B. zum Ausspionieren vertraulicher Daten oder zur Nutzung der Telekommunikationsanbindung auf Kosten des Betroffenen. Trojaner gelangen über aus dem Internet heruntergeladene Programme oder über Dateianhänge an E-Mails (z. B. *.exe-Dateien) in das eigene DV-System. Sie können

Begriff	Erläuterung
	sich nicht selbstständig verbreiten. Das heißt, in der Regel muss der Anwender aktiv werden und ein Programm aus dem Internet herunterladen oder eine *.exe-Datei, die als E-Mail-Anhang versandt wurde, starten.
Verantwortliche Stelle	Verantwortliche Stelle ist jede Person oder Stelle, die personenbezogene Daten für sich selbst erhebt, verarbeitet oder nutzt oder dies durch andere im Auftrag vornehmen lässt (§ 3 Abs. 7 BDSG).
Verarbeitung	↗ **Datenverarbeitung, automatisierte**
Verbindlichkeit	Die Verbindlichkeit ist gewahrt, wenn die Urheberschaft und der Empfang beweisbar sind sowie die Korrektheit (oder Unversehrtheit) der übertragenden Informationen gewährleistet ist.
Verfahrensverzeichnis/Verfahrensdokumentation	Ein Verfahrensverzeichnis bezeichnet eine Übersicht mit bestimmten Angaben, die sich aus § 4e BDSG ergeben. Für das Verzeichnis, das auf Antrag jedermann und gemäß § 4g Abs. 2 dem ↗ **Datenschutzbeauftragten** zur Verfügung gestellt werden muss, handelt es sich um folgende Angaben: 1. Name oder Firma der verantwortlichen Stelle 2. Inhaber, Vorstände, Geschäftsführer oder sonstige gesetzliche oder nach der Verfassung des Unternehmens berufene Leiter und die mit der Leitung der Datenverarbeitung beauftragten Personen 3. Anschrift der verantwortlichen Stelle 4. Zweckbestimmungen der Datenerhebung -verarbeitung oder -nutzung 5. eine Beschreibung der betroffenen Personengruppen und der diesbezüglichen Daten oder Datenkategorien 6. Empfänger oder Kategorien von Empfängern, denen die Daten mitgeteilt werden können 7. Regelfristen für die Löschung der Daten 8. eine geplante Datenübermittlung in Drittstaaten.

5.2.4 Datenschutz und Datensicherheit

Begriff	Erläuterung
	sowie nur für den Datenschutzbeauftragten, nicht für jedermann: 9. eine allgemeine Beschreibung, die es ermöglicht, vorläufig zu beurteilen, ob die Maßnahmen nach § 9 zur Gewährleistung der Sicherheit der Verarbeitung angemessen sind.
Verfügbarkeit	Die Verfügbarkeit ist gewahrt, wenn Informationen und IT-Komponenten von Berechtigten bei Bedarf genutzt werden können.
Verpflichtungserklärung	Die bei der Datenverarbeitung beschäftigten Personen sind vor der Aufnahme ihrer Tätigkeit auf das Datengeheimnis zu verpflichten (§ 5 Satz 2 BDSG). Die Verpflichtung zur Wahrung des Datengeheimnisses besteht auch nach Beendigung der Tätigkeit fort. Die Verpflichtung muss in geeigneter Weise durchgeführt werden, die Durchführung ist zu dokumentieren und bei Bedarf zu wiederholen.
Verschlüsselung	Als Verschlüsselung wird ein Sicherheitsmechanismus zur Erreichung von Vertraulichkeit bezeichnet. Die Verschlüsselung erlaubt eine Transformation von Daten in eine Darstellung, die ohne Kenntnis des kryptographischen Schlüssels und ohne unverhältnismäßig hohen Aufwand keine Rückschlüsse auf die ursprünglichen Daten erlaubt (↗ **Chiffrat**). In der Anlage zu § 9 BDSG weist der Gesetzgeber explizit auf die Verwendung von dem Stand der Technik entsprechende Verschlüsselungsverfahren bei der Zugangs-, Zugriffs- und Weitergabekontrolle hin. Diese sollen in einem angemessenen Verhältnis zum angestrebten Schutzzweck stehen (§ 9 Satz 2 BDSG).
Versicherung gegen Datenverluste	In Deutschland entsteht jährlich ein gesamtwirtschaftlicher Schaden von mehr als 10 Milliarden Euro durch illegale Datenbeschaffung und Sabotage im Internet. Daneben gibt es eine Reihe anderer Gefahrenquellen für Daten.

Begriff	Erläuterung
	Die Versicherungswirtschaft hat darauf reagiert und bietet verschiedenen Versicherungsschutz wie z. B. Internetpolicen an. Die zwei wichtigsten Komponenten bei einer **Hacker- und Virenversicherung** sind die Übernahme der Kosten für die Wiederbeschaffung von Daten und Software nach einem Angriff und der Ersatz der Ertragsausfälle, die entstehen können, wenn die Computer einer Firma lahm gelegt werden **(Betriebsunterbrechungsversicherung)**.
	Auch ist es möglich, den Versicherungsumfang der **Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung** (gegen Prämienzuschlag) zu erweitern, um sich gegen materielle oder immaterielle Schäden aus Verletzungen von Persönlichkeitsrechten, insbesondere im Sinne des ↗ Bundesdatenschutzgesetzes abzusichern.
	Erhältlich ist auch eine **Haftpflichtversicherung gegen die Ansprüche Dritter**. Vom eigenen Datenverlust können nämlich auch andere betroffen sein. Es müssen aber nicht immer Hacker sein, die das Netz lahmlegen. Wenn bei Bauarbeiten versehentlich eine Leitung durchtrennt wird oder technische Probleme auftauchen, kann es zu einem Ausfall der externen Netze kommen. Eine (Mit-)Haftung des Steuerberaters ist etwa in den Fällen denkbar, in denen er die Arbeiten in Auftrag gegeben und Informationen zu in der Erde befindlichen Leitungen nicht erteilt hat.
	Angeboten wird auch eine **Vertrauensschaden-, Computer- und Datenmissbrauchversicherung**. Sie sichert vor Vermögensschäden, die durch Diebstahl, Untreue und Computerbetrug entstehen und versichert Schäden durch eigene Mitarbeiter sowie Datenmissbrauch, der durch betriebsfremde Dritte verursacht wurde.
	Eine **Straf-Rechtsschutzversicherung** bietet Schutz für die Verteidigung gegen den Vorwurf einer beruflich verursachten Ordnungswidrigkeit oder fahrlässigen Verletzung von Strafbestimmungen bzw. bei Verstößen gegen das Steuer- und sonstige Abgabenrecht und standesrechtliche Verfahren nach §§ 89 ff. StBerG.

5.2.4 Datenschutz und Datensicherheit

Begriff	Erläuterung
	Diese Versicherung könnte etwa für den Fall sinnvoll sein, wenn der Datenmissbrauch/ Datenklau durch die eigenen Mitarbeiter mit dem Vorwurf verbunden ist, der Steuerberater habe gegen die Verschwiegenheitspflicht verstoßen bzw. den Straftatbestand des § 203 StGB (Verletzung von Privatgeheimnissen) erfüllt. Ein sorgloser Umgang mit den Daten ist selbstverständlich auch mit Versicherung nicht zulässig. So wird z. B. verlangt, dass Kunden Sicherheitsvorkehrungen wie Virenschutz oder Firewalls auf dem neuesten Stand halten, Duplikate anlegen und aktuelle Datensicherungen vornehmen. Auch fordern die Versicherer von ihren Kunden grundsätzlich, dass sie ihre Mitarbeiter anweisen, firmeneigene EDV-Geräte nicht privat zu nutzen. Selbst die Nutzung unbekannter Quellen aus dem Netz ist teilweise untersagt. Bei Verstoß muss die Versicherung nicht zahlen. Sogar die Zusammenarbeit mit Sicherheitsspezialisten kann Auflage sein, um die Police überhaupt zu bekommen.
Videoüberwachung	§ 6b BDSG regelt die Videoüberwachung im öffentlich zugänglichen Raum. Im innerbetrieblichen Einsatz sind arbeitsrechtliche Regelungen zu beachten. Sie ist vorabkontrollpflichtig (↗ **Vorabkontrolle**).
Viren	Computerviren sind sich selbstverbreitende Computerprogramme, die sich z. B. in andere Programme einschleusen können und sich damit reproduzieren. Ein Virus kann vom Anwender nicht kontrollierbare Änderungen am Status der Hardware (z. B. Netzwerkverbindungen), am Betriebssystem oder an der vorhandenen Software bewirken. Ein absoluter Schutz gegen Viren ist nicht möglich. Es empfiehlt sich die mindestens tägliche Aktualisierung eines ↗ **Virenschutzprogrammes**. **Verhalten bei Verdacht auf Virenbefall:** 1. Zügige Beendigung der Arbeit, Herunterfahren und Ausschalten des Rechners.

Begriff	Erläuterung
	2. Der Datenaustausch zwischen einzelnen Rechnern sollte rückverfolgt werden, um festzustellen, welche weiteren Rechner möglicherweise infiziert sind. 3. Die betroffenen Anwender (Mitarbeiter in der eigenen Steuerberaterpraxis, Mandanten, andere Geschäftspartner, Freunde oder Bekannte) sind sofort darüber zu unterrichten, dass ihnen u. U. infizierte Dateien oder Datenträger zugegangen sind, um die weitere Verbreitung des Virus zu begrenzen. 4. Zur Vermeidung eines künftigen Virusbefalls ist es zweckmäßig, den Weg der Erstinfektion zu ermitteln. 5. Nach der Virenentfernung ist besondere Vorsicht geboten beim Aufspielen von Datensicherungsdisketten, da diese u. U. auch von dem Virus befallen sind. Hier muss zunächst eine Virenprüfung und ggf. -beseitigung erfolgen.
Virenschutzprogramme	Virenschutzprogramme sind Softwarelösungen, die bekannte Computerviren, -würmer, -trojaner etc. aufspüren, blockieren und ggf. beseitigen.
V. o. I. P.	Als „Voice over Internet Protocol“ bezeichnet man die Telefonie über Computernetzwerke, die nach dem Internetstandard aufgebaut sind. Es können sowohl über Computer, auf IP-Telefonie spezialisierte Telefonendgeräte, als auch über spezielle Adapter angeschlossene klassische Telefone die Verbindung ins Netz herstellen. Daten sind leichter abhörbar, als über eine Standardtelefonleitung.
Vorabkontrolle	Weist eine automatisierte Verarbeitung besondere Risiken für die Rechte und Freiheiten der Betroffenen auf, wie z. B. die Verarbeitung besonderer Datenarten (Angaben über rassische und ethnische Herkunft, politische Meinung, religiöse oder philosophische Überzeugungen, Gewerkschaftszugehörigkeit, Gesundheit oder Sexualleben) oder soll damit die Persönlichkeit des Betroffenen einschließlich seiner Fähigkeiten, seiner Leistung oder seines

5.2.4 Datenschutz und Datensicherheit

Begriff	Erläuterung
	Verhaltens bewertet werden, ist vor dem Beginn der Verarbeitung eine Vorabkontrolle durchzuführen und dabei zu überprüfen, ob die Daten für die Aufgabenerfüllung überhaupt benötigt werden (§ 4d Abs. 5 BDSG).
VPN	Als Virtual Private Network bezeichnet man eine Software zur Einbindung von Geräten eines anderen Netzwerks an das eigene Netzwerk, ohne dass die Netzwerke zueinander kompatibel sein müssen. VPN basiert auf einer Tunneltechnik über ein spezielles Gateway (VPN-Einwahlknoten), in der die Partner virtuell miteinander verbunden sind.
Web-Cookies	↗ Cookies
W-LAN	Wireless LAN (W-LAN, WLAN) bezeichnet ein „drahtloses" lokales Funknetz. Diese können je nach Hardware-Ausstattung und Bedürfnissen der Betreiber in verschiedenen Modi betrieben werden. Bei der Nutzung von W-LAN sind grundlegende Sicherheitsmaßnahmen zu beachten. Dazu gehören einige Einstellungen am Router bzw. AP: Aktivierung der Verschlüsselung mit einer sicheren Verschlüsselungsmethode, d. h. mindestens WPA-Vergabe eines sicheren Netzwerkschlüssels, Ersetzen der werkseitig voreingestellten Router- bzw. AP-Passwörter, Änderung des werkseitig voreingestellten SSID-Namens, Deaktivierung der Fernkonfiguration eines eventuell vorhandenen Routers.
XML/XBRL	Die **Extensible Markup Language** („erweiterbare Auszeichnungssprache"), abgekürzt XML, ist eine Auszeichnungssprache zur Darstellung hierarchisch strukturierter Daten in Form von Textdateien. Die Verwendung vom XML vereinfacht die Auswertung, Repräsentation und Verarbeitung der Daten und wird bevorzugt für den Austausch von Daten zwischen unterschiedlichen IT-Systemen eingesetzt, speziell über das Internet.

Begriff	Erläuterung
	Die **Extensible Business Reporting Language** (XBRL) ist eine frei verfügbare Sprache auf der Basis von XML. XBRL dient der Erstellung und dem technisch und inhaltlich standardisierten Austausch von Informationen der Geschäftsberichterstattung. Ziel von XBRL ist es, Ineffizienzen im Prozess des Datenaustauschs und der -analyse zu reduzieren sowie den Vergleich und die Vergleichbarkeit von Informationen zu erleichtern. XBRL ist auf dem Weg, ein internationaler Standard zu werden und deshalb für die Softwareentwickler sehr relevant.
Zeitstempel	Die qualifizierte elektronische Signatur unter einem Dokument kann mit dem (qualifizierten) Zeitstempel des Zertifizierungsdiensteanbieters versehen werden. Die Zeitsignatur eines Trustcenters verknüpft bestimmte Daten mit der gesetzlich gültigen Zeit und bestätigt digital, dass diese Daten, wie z. B. die qualifizierte elektronische Signatur oder ein elektronisches Dokument, zu dem angegebenen Zeitpunkt dem Trustcenter vorgelegen haben. Das heißt, anhand des Zeitstempels kann festgestellt werden, ob die qualifizierte elektronische Signatur und z. B. das Attribut „Steuerberater“ zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung oder der Unterzeichnung einer E-Mail gültig waren. Über die ausgegebenen Zeitstempel werden von den Zertifizierungsdiensteanbietern Protokolldateien angelegt, sodass eine nachträgliche Fälschung kaum möglich ist.
Zertifikat	Das Zertifikat, auch „qualifiziertes Zertifikat“ genannt, ist eine mit der elektronischen Signatur des Zertifizierungsdiensteanbieters versehene digitale Bescheinigung darüber, dass der öffentliche Signaturschlüssel einer bestimmten Person zugeordnet wurde und die Identität dieser Person bei Ausstellung des Zertifikats eindeutig (z. B. durch Vorlage eines gültigen Personalausweises) festgestellt wurde. Mit der qualifizierten elektronischen Signatur übernimmt der Zertifizierungsdiensteanbieter eine Garantenfunktion für die Richtigkeit der Angaben in dem Zertifikat. Darüber hinaus ist

5.2.4 Datenschutz und Datensicherheit

Begriff	Erläuterung
	der Zertifizierungsdiensteanbieter verpflichtet, das qualifizierte Zertifikat jederzeit für jeden über öffentlich erreichbare Kommunikationsverbindungen nachprüfbar und – unter der Voraussetzung der Zustimmung des Signaturschlüssel-Inhabers – abrufbar zu halten. Da qualifizierte Zertifikate rechtlich der eigenhändigen Unterschrift gleichgestellt sind, kann der öffentliche Signaturschlüssel per Zertifikat nur einer natürlichen Person zugeordnet werden, was die Ausstellung eines öffentlichen Schlüssels auf eine juristische Person oder ein Unternehmen ausschließt. Die Verbindung zu der juristischen Person, z. B. der Steuerberatungsgesellschaft XY, oder der Berufsbezeichnung, z. B. „Steuerberater“, kann über die Pseudonymisierung bzw. das Attributzertifikat hergestellt werden. Im Unterschied zur fortgeschrittenen elektronischen Signatur beruht die qualifizierte elektronische Signatur auf einem zum Zeitpunkt ihrer Erzeugung gültigen Zertifikat, das von einem Zertifizierungsdiensteanbieter ausgestellt sein muss.
Zertifizierungsdiensteanbieter	↗ **Akkreditierter Zertifizierungsdiensteanbieter**
Zugangskontrolle (Datenverarbeitungssystem)	Eine Zugangskontrolle besteht in der Regel aus der Identifikation und der Authentifizierung eines Benutzers. ↗ **Zugriffsrechte**
Zutrittskontrolle (Gebäude)	Eine physikalische Kontrolle ist z. B. durch Schließmechanismen und Alarmanlagen sicherzustellen.
Zugriffskontrolle (Daten)	↗ **Zugriffsrechte**
Zugriffsrechte	Zugriffsrechte bezeichnen in der EDV die Regeln der administrativen Zugriffskontrolle, nach denen entschieden wird, ob und wie Benutzer Programme oder Programmteile ausführen und Netzwerke, Drucker, Dateisysteme nutzen dürfen. Am geläufigsten ist dieses Konzept bei Dateisystemberechtigungen, in denen festgelegt wird, welche Benutzer welche Dateien und Verzeichnisse lesen, schreiben,

Begriff	Erläuterung
	ändern oder ausführen dürfen. Eine Möglichkeit, Zugriffsrechte sehr flexibel zu gestalten, sind Zugriffskontrolllisten: Für jedes zu schützende Objekt gibt es eine Liste, die für jeden Benutzer (Benutzerrolle) oder jede Gruppe angibt, welche Zugriffe erlaubt sind und welche nicht. Manche Programmiersprachen haben auch ein eigenes, vom Betriebssystem unabhängiges Sicherheitssystem, das in die Laufzeitumgebung integriert ist. Beispiele hierfür sind die Sicherheitskonzepte von Java und .NET. Dabei sind die Zugriffsrechte zumeist nicht vom Benutzer abhängig, sondern davon, inwieweit eine bestimmte Programmbibliothek als vertrauenswürdig angesehen wird.
Zweckbindung der Daten	Die Zweckbindung der Daten bedeutet, dass personenbezogene Daten nur für den Zweck weiterverarbeitet werden dürfen, für den sie erhoben worden sind. Bei der Erhebung personenbezogener Daten sind die Zwecke, für die die Daten verarbeitet oder genutzt werden sollen, konkret festzulegen.

5.2.5 Hinweise* der Bundessteuerberaterkammer zum Zurückbehaltungs- und Leistungsverweigerungsrecht

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 15. November 2012.

Mit Beendigung des Mandats wird der Steuerberater vom Auftraggeber regelmäßig auf Herausgabe von Unterlagen in Anspruch genommen. Der Vertrag zwischen Mandant und Steuerberater ist üblicherweise als Geschäftsbesorgungsvertrag mit Dienstvertragscharakter (§§ 675, 611 BGB) zu qualifizieren. Auf den Geschäftsbesorgungsvertrag finden einzelne Vorschriften des Auftragsrechts nach §§ 662 ff. BGB Anwendung, namentlich auch der Herausgabeanspruch nach **§ 667 BGB**. Danach hat der Steuerberater alles, **„was er zur Ausführung des Auftrags erhält und was er aus der Geschäftsbesorgung erlangt hat, herauszugeben".**

Sofern Gebührenforderungen noch offenstehen, stellt sich für den Steuerberater die Frage, ob er in Ausübung eines Zurückbehaltungs- bzw. Leistungsverweigerungsrechts die Herausgabe von Mandantenunterlagen/Arbeitsergebnissen verweigern kann. Diese Frage beurteilt sich zivilrechtlich nach **§§ 273, 320 BGB** und berufsgesetzlich nach **§ 66 Abs. 2 StBerG**.

§ 273 Abs. 1 BGB lautet:

„Hat der Schuldner aus demselben rechtlichen Verhältnis, auf dem seine Verpflichtung beruht, einen fälligen Anspruch gegen den Gläubiger, so kann er, sofern nicht aus dem Schuldverhältnis sich ein anderes ergibt, die geschuldete Leistung verweigern, bis die ihm gebührende Leistung bewirkt wird (Zurückbehaltungsrecht)".

§ 320 Abs. 1 Satz 1 BGB lautet:

„Wer aus einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet ist, kann die ihm obliegende Leistung bis zur Bewirkung der Gegenleistung verweigern, es sei denn, dass er vorzuleisten verpflichtet ist."

*) Die Hinweise haben keinen verbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

5.2.5 Zurückbehaltungsrecht

§ 66 Abs. 2 StBerG lautet wie folgt:

„Der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte kann seinem Auftraggeber die Herausgabe der Handakten verweigern, bis er wegen seiner Gebühren und Auslagen befriedigt ist. Dies gilt nicht, soweit die Vorenthaltung der Handakten und der einzelnen Schriftstücke nach den Umständen unangemessen ist."

Die Handakte ist in **§ 66 Abs. 3 StBerG** wie folgt definiert:

„Handakten im Sinne dieser Vorschrift sind nur die Schriftstücke, die der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte aus Anlass seiner beruflichen Tätigkeit von dem Auftraggeber oder für ihn erhalten hat, nicht aber der Briefwechsel zwischen dem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten und seinem Auftraggeber, die Schriftstücke, die dieser bereits in Urschrift oder Abschrift erhalten hat, sowie die zu internen Zwecken gefertigten Arbeitspapiere."

1. Umfang des Zurückbehaltungs- und Leistungsverweigerungsrechts

Bis zur Einführung von § 66 Abs. 4 (jetzt Abs. 2) StBerG – vgl. die parallelen Regelungen in § 51b Abs. 3, Abs. 4 WPO und § 50 Abs. 3, Abs. 4 BRAO – war lange Zeit umstritten, ob und bejahendenfalls in welchem Umfang dem Steuerberater ein Zurückbehaltungs- bzw. Leistungsverweigerungsrecht zusteht. Nach inzwischen gefestigter Rechtsprechung wird dem Steuerberater ein solches Recht an Arbeitsergebnissen (BGH, Urteil v. 17. Februar 1988, BB 1988 S. 656) und an (Original-)Mandantenunterlagen grundsätzlich zugestanden (KG Berlin, Urteil v. 28. September 2002, GI 2002, S. 256; OLG Düsseldorf, Urteil v. 19. Mai 1994, Az: 13 U 247/93 n. v.; OLG Nürnberg, Beschluss v. 11. April 1990, BB 1990 S. 1102; LG Zweibrücken, Urteil v. 3. Dezember 1990, DStR 1991, S. 663).

a) Mandantenunterlagen (Handakte i. S. v. § 66 Abs. 3 StBerG)

Zu dem Begriff der Handakte, wie in § 66 Abs. 3 StBerG definiert, zählen folgende Unterlagen:

- vom Auftraggeber zu Beginn des Mandats übergebene Schriftstücke und Urkunden, z. B. Kontoauszüge, Rechnungen, Buchführungsunterlagen/Belegwesen, Grundaufzeichnungen und Steuerbescheide/Bilanzen früherer Veranlagungszeiträume;
- während des bestehenden Mandats dem Berater durch Finanzbehörden, Gerichte oder Dritte direkt übermittelte oder ihm vom Mandanten übergebene Bescheide, Entscheidungen und

sonstiger Schriftverkehr (OLG Nürnberg, Beschluss v. 11. April 1990, BB 1990 S. 1102; OLG Düsseldorf, Urteil v. 19. Mai 1994, a. a. O.; LG Heidelberg, Urteil v. 29. September 1997, MDR 1998, S. 188);

- bei einem Rechenzentrum gespeicherte und vom Vorgänger übertragene Stammdaten (LG Münster, Urteil v. 10. Juli 1981, Az. 10 S. 29/81 n. v.; LG Duisburg, Urteil v. 1. April 1982, ZIP 1982 S. 603). Zwischen den Unterlagen, die der Auftraggeber körperlich übergibt, und den nicht in Akten, sondern in einem Rechenzentrum gespeicherten Daten, bestehe kein Unterschied hinsichtlich der Herausgabepflicht. Der Mandant – so die Argumentation weiter – habe den Aufbau des Datenbestands mit seinen Gebühren für die Einrichtung der Buchführung honoriert (vgl. §§ 32, 34 Abs. 1 StBVV), sodass die Befugnis, über sie zu verfügen, allein ihm zustehe (OLG Celle, Urteil v. 12. Oktober 1988, Gl 1989 S. 39; LG München I, Urteil v. 10. Mai 1988, StB 1989 S. 234; LG Bielefeld, Urteil v. 11. Juli 1991, Stbg 1994, S. 46). Nach dem Urteil des OLG Celle (a. a. O.) ist der Steuerberater aus dem Gebot von Treu und Glauben (§ 242 BGB) sogar verpflichtet, dem Mandanten vor Löschung der Daten eine Überspielung auf den Datenspeicher eines Kollegen anzubieten, andernfalls macht er sich schadenersatzpflichtig. Eine Herausgabepflicht könnte demgegenüber entfallen, wenn die Datenbestände Ausdruck eines spezifischen EDV-Know-hows sind oder es sich um selbst entworfene Textbausteine handelt, an denen eine Art Urheberrechtsschutz des Steuerberaters besteht.

Ob der Auftraggeber nach dem Ende des Mandats vom Steuerberater verlangen kann, dass dieser der Übertragung der von ihm bei der DATEV eG gespeicherten Daten auf einen anderen Steuerberater zustimmt, hängt davon ab, ob die Daten das vertraglich geschuldete Arbeitsergebnis enthalten oder es sich um dieses vorbereitende Arbeitsleistungen handelt (BGH, Urteil v. 11. März 2004, DStR 2004, S. 1397). Während sich im letzteren Fall ein Anspruch auf Zustimmung zur Datenübertragung aus §§ 675, 667 BGB ergibt, besteht in dem Fall, dass es sich bei den gespeicherten Daten um das vertraglich geschuldete Arbeitsergebnis handelt, ein solcher Anspruch nicht, da das Arbeitsergebnis nicht im Sinne des § 667 BGB erlangt, sondern Gegenstand des vertraglichen Erfüllungsanspruchs ist.

Der Herausgabepflicht genügt der Steuerberater regelmäßig durch seine Zustimmung zur Übertragung der Rechenzentrumsdaten an den neuen Berater (vgl. hierzu Geisendorfer, Rechtsfragen zum Datenübertrag, DSWR 1993, S. 253).

b) Noch nicht weitergeleitete eigene Arbeitsergebnisse des Steuerberaters (§§ 273, 320 BGB)

Unter eigenen Arbeitsergebnissen versteht man das Ergebnis der vom Steuerberater in Ausführung des Auftrags erbrachten Leistungen, sei es in Papierform oder, wie regelmäßig im Fall der Buchführung, in Form von Datenbeständen. Hierher gehören:

- erstellte Jahresabschlüsse/Bilanzen (OLG Düsseldorf, Urteil v. 12. September 1996, Gl 1997 S. 295), Inventar- und Anlageverzeichnis, Steuererklärungen, Umbuchungslisten, Hauptabschlussübersichten (BGH, Urteil v. 17. Februar 1988, a. a. O.);
- Sachkonten (LG Münster, Urteil v. 9. Dezember 1988, Az. 3 S 154/88), DATEV-Datenbestände (vgl. Schroer, INF 1995, S. 695; INF 2001, S. 406; Kuhls/Goez, StBerG, 3. Auflage, § 66, Rdnr. 22).

Kein Herausgabeanspruch des Mandanten besteht an **internen Arbeitspapieren** des Steuerberaters wie z. B. Aktenvermerke, vorbereitende Berechnungen, Telefonnotizen, Korrespondenz mit Mandanten oder Dritten, Duplikaten von mandanteneigenen Unterlagen etc. Für interne Zwecke gefertigte Arbeitspapiere und Arbeitshilfen fallen nicht unter den Begriff der Handakte, wie sich aus § 66 Abs. 3 StBerG ausdrücklich ergibt.

2. Voraussetzungen für die Ausübung des Zurückbehaltungsrechts

Die Ausübung des Zurückbehaltungsrechts an Arbeitsergebnissen und/oder Mandantenunterlagen ist an zwei Voraussetzungen geknüpft:

a) Konnexität der Rechtsverhältnisse

Anspruch und Gegenanspruch, d. h. das Herausgabeverlangen des Mandanten sowie der Honoraranspruch des Steuerberaters, müssen auf „demselben rechtlichen Verhältnis“ beruhen (§ 273 Abs. 1 BGB). Voraussetzung ist ein einheitlicher Lebenssachverhalt, was regelmäßig zu bejahen ist, wenn Gebührenforderung und Herausgabeanspruch ihren Rechtsgrund in demselben Mandatsverhältnis haben (bei der Vertretung von Ehegatten oder einer Gesellschaft und deren Gesellschafter/Geschäftsführer ist zwischen den Mandatsverhältnissen zu differenzieren). Die Rechtsprechung fordert für das Tatbestandsmerkmal der Gegenseitigkeit der Forderungen außerdem, dass sich der Gebührenanspruch aus der konkreten Angelegenheit ergibt, auf die sich die zurückbehaltene Handakte bezieht, und vertritt die Auffassung, dass es

nicht ausreicht, wenn irgendeine andere Gebührenrechnung aus dem Mandat offensteht. Für das Zurückbehaltungsrecht eines Rechtsanwalts an den **Handakten** gemäß § 50 Abs. 3 BRAO hat der BGH bereits mit Urteil vom 3. Juli 1997 (NJW 1997, S. 2944) entschieden, dass dieses auf das konkrete Auftragsverhältnis beschränkt sei und die Handakten nicht wegen offener Gebührenforderungen aufgrund anderer Aufträge desselben Mandanten zurückbehalten werden dürften, woran auch die Zusammenfassung der Einzelaufträge durch einen Beratungsvertrag nichts ändere. Auch für das Zurückbehaltungsrecht des Steuerberaters an den Handakten nach § 66 Abs. 4 StBerG nimmt die Rechtsprechung an, dass Mandantenunterlagen nur zurückbehalten werden dürfen, soweit die Gebührenansprüche konkret aus der Steuerberatertätigkeit hervorgehen, in deren Zusammenhang die Unterlagen zum Steuerberater gelangten. Das Zurückbehaltungsrecht an den Handakten bestehe nur insoweit, als der Steuerberater für die konkrete Angelegenheit, für die er die Unterlagen erhalten hat, noch Vergütung verlangen könne (KG Berlin, Urteil v. 28. September 2001, GI 2002, S. 256; OLG Düsseldorf, Urteil v. 22. Dezember 2004, NJW-RR 2005, S. 364).

Demgegenüber werden die **Arbeitsergebnisse**, wie unter Ziffer 1b) aufgezeigt, durch die Handaktenregelung in § 66 Abs. 3 StBerG (vgl. ebenso § 50 BRAO, § 51 WPO) nicht betroffen, sodass insoweit §§ 273, 320 BGB als Grundnormen gelten. Nach bisheriger Rechtsprechung des BGH reicht es für das Zurückbehaltungsrecht an Arbeitsergebnissen aus, wenn irgendein Honoraranspruch aus demselben Mandatsverhältnis offen ist. Insbesondere soll es der Geltendmachung des Zurückbehaltungsrechts nicht entgegenstehen, wenn sich die Gebührenforderungen auf andere Abrechnungsjahre beziehen als die herausverlangten Unterlagen (BGH, Urteil. v. 17. Februar 1988, a. a. O.). Dennoch ist der sichere Weg auch bei dem Zurückbehalten von Arbeitsergebnissen der, dem Herausgabebegehren nur solcher Unterlagen nicht nachzukommen, die Grundlage der konkreten und nicht bezahlten Gebührenforderung sind.

b) Fälligkeit des Zahlungsanspruchs

Der Honoraranspruch des Steuerberaters muss fällig sein. Fehlen vertragliche Vereinbarungen, gelten die allgemeinen Regelungen. Bei einem Dienstvertrag wird der Vergütungsanspruch gem. § 614 BGB „nach der Leistung der Dienste“ fällig; handelt es sich um einen Werkvertrag, wie etwa die Ausarbeitung eines Gutachtens, ist die Vergütung „bei der Abnahme des Werks“ zu entrichten (§ 641 BGB). Auch § 7 StBVV bestimmt, dass die Fälligkeit erst

nach Erledigung des Auftrags (also Fertigstellung des Arbeitsergebnisses) oder Beendigung der Angelegenheit eintritt. Der Steuerberater ist also hinsichtlich der Beratungsleistungen regelmäßig vorleistungspflichtig (zur vereinbarten Vorleistungspflicht vgl. LG Düsseldorf, Urteil v. 21. September 1998, INF 1999, S. 543). Die Vorleistungspflicht erstreckt sich jedoch nicht auch auf die Übergabe der Arbeitsergebnisse und der zur Verfügung gestellten Unterlagen (vgl. Kuhls/Goez, StBerG, 3. Auflage, § 66, Rdnr. 30). Abweichend hiervon kann der Steuerberater von seinem Auftraggeber gem. § 8 StBVV für die entstandenen und die voraussichtlich entstehenden Gebühren und Auslagen einen **angemessenen Vorschuss** fordern. Wird der Gebührenvorschuss nicht fristgerecht gezahlt, besteht keine Vorleistungs- und auch keine Herausgabepflicht (OLG Karlsruhe, Urteil v. 19. November 1987, StB 1989, S. 41 betr. Rechtsanwälte).

Die Rechtsprechung verlangt für die Klagbarkeit des Honoraranspruchs zusätzlich eine **ordnungsgemäße Abrechnung der Gebühren gem. § 9 StBVV,** weil für den Auftraggeber erst von dem Zeitpunkt der Rechnungsstellung an Art und Umfang des Honorars erkennbar sind (OLG München, Bonner Handbuch, § 57, Rdnr. 716.2; OLG Düsseldorf, Bonner Handbuch, § 57 Rdnr. 716.8; LG Bielefeld, Urteil v. 11. Juli 1991, Stbg 1994, S. 46 f). Auch bei verjährter Forderung besteht ein Zurückbehaltungsrecht, sofern der Herausgabeanspruch des Mandanten bereits zu einem Zeitpunkt bestand, als der Gebührenanspruch noch nicht verjährt war (LG Düsseldorf, Beschluss v. 10. August 1978, AnwBl. 1979, S. 123; LG Heidelberg, Urteil v. 29. September 1997, MDR 1998, S. 188).

3. Das Zurückbehaltungsrecht des Steuerberaters bei Anwendung des Lastschriftverfahrens

Vielfach wird aus Vereinfachungsgründen zwischen Steuerberater und Mandant vereinbart, dass Honorarforderungen im Lastschriftverfahren eingezogen werden. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, inwieweit sich der Steuerberater bei **Anwendung des Lastschriftverfahrens** auf das Zurückbehaltungsrecht nach § 66 Abs. 2 StBerG berufen kann, wenn die Lastschrift auf seinem Konto gutgeschrieben wurde. Insoweit ist zwischen den verschiedenen Formen des Lastschriftverfahrens wie folgt zu differenzieren:

a) Abbuchungsauftragsverfahren

Beim Abbuchungsauftragsverfahren weist der Zahlungspflichtige seine Bank mittels Abbuchungsauftrag an, eine Lastschrift auf

seine Rechnung einzulösen und damit wie bei der Einlösung eines Schecks zu Lasten seines Kontos mit befreiender Wirkung an den Zahlungsempfänger zu leisten (§ 362 Abs. 2 BGB). lm Verhältnis zwischen der Bank und dem Zahlungspflichtigen ist die Lastschrift eingelöst, wenn die Belastung nicht spätestens am zweiten Bankarbeitstag nach ihrer Buchung rückgängig gemacht wird. Eine Rückgängigmachung ist jedoch nur dann möglich, wenn der Abbuchungsauftrag vorher vom Kunden widerrufen wurde oder der Kunde der Bank gesondert die Weisung erteilt hat, Zahlung aus bestimmten Lastschriften nicht zu bewirken. Ein **späterer Rückruf einer ordnungsgemäß eingelösten Lastschrift** ist im Abbuchungsauftragsverfahren nicht möglich, da die in § 675x BGB vorgesehene Widerrufsmöglichkeit in Nr. 2.5 Bedingung für Abbuchungsauftragsverfahren ausdrücklich ausgeschlossen ist.

Damit gilt eine Zahlung, die im Wege des Abbuchungsauftragsverfahrens geleistet wird, mit der Buchung auf dem Konto des Zahlungsempfängers als bewirkt im Sinne des § 362 Abs. 1 BGB. Durch die damit eintretende **Erfüllungswirkung** entfallen zugleich die Voraussetzungen des Zurückbehaltungsrechts. Im Rahmen des Abbuchungsauftragsverfahrens kann sich der Steuerberater deshalb jedenfalls dann nicht auf sein Zurückbehaltungsrecht berufen, wenn bereits eine Gutschrift auf seinem Konto erfolgt ist.

b) Einzugsermächtigungsverfahren

aa) Traditionelles Einzugsermächtigungsverfahren

Beim traditionellen Einzugsermächtigungsverfahren ermächtigt der Schuldner den Gläubiger, bestimmte Zahlungen zu Lasten seines Kontos einzuziehen. Durch die Erteilung der Einzugsermächtigung erfolgt jedoch keine Abtretung des auf dem Girovertrag beruhenden Weisungsrechts. Es fehlt somit an einer Weisung des Zahlungspflichtigen an seine Bank zur Einlösung der Lastschrift, sodass die Kontobelastung im Verhältnis zum Zahlungspflichtigen zunächst unberechtigt ist und seiner Genehmigung bedarf (sogenannte **Genehmigungstheorie**). lm Rahmen des Einzugsermächtigungsverfahrens ist daher notwendig, dass der Zahlungspflichtige eine Genehmigung der Kontobelastung erteilt. Diese kann sowohl ausdrücklich als auch konkludent erfolgen. Darüber hinaus gilt nach Nr. 7 Abs. 3 AGB-Banken bzw. Nr. 2.4 Abs. 2 Satz 3 der Bedingung für Zahlungen mittels Lastschrift im Einzugsermächtigungsverfahren der Sparkassen (Fassung Oktober 2009) die Genehmigung spätestens dann als erteilt, wenn der Kunde der Lastschriftbelastung **nicht vor Ablauf von sechs Wochen** nach Zugang des Rechnungsabschlusses für die entsprechende Kontokorrentperiode widersprochen hat.

5.2.5 Zurückbehaltungsrecht

Der BGH vertritt im Zusammenhang mit dem traditionellen Einzugsermächtigungsverfahren die sogenannte Genehmigungstheorie, nach der die Erfüllungswirkung wegen des Widerspruchsrechts des Schuldners erst mit dessen Genehmigung eintritt (BGH, NJW 2005, S. 675 (S. 676), NJW 2008, S. 63 und S. 3348). Die vom Schuldner erteilte Einzugsermächtigung beinhaltet danach nur die Gestattung, das von der Kreditwirtschaft entwickelte technische Verfahren des Lastschrifteinzugs zu nutzen (BGHZ 167, 171). Hieraus folgt, dass beim traditionellen Einzugsermächtigungsverfahren die alleinige Gutschrift auf dem Gläubigerkonto für die **Erfüllungswirkung des § 362 Abs. 1 BGB** nicht ausreicht, sondern es der Genehmigung des Schuldners bedarf. Der Steuerberater darf sich somit auch nach erfolgtem Einzug der Forderung solange auf sein Zurückbehaltungsrecht berufen, bis die Genehmigung des Schuldners erteilt ist oder als erteilt gilt.

bb) SEPA-Lastschriftverfahren

(1) Eintritt der Erfüllungswirkung

Beim SEPA-Lastschriftverfahren, das spätestens bis zum Jahr 2014 das Einzugsermächtigungsverfahren ersetzen soll, ist Grundlage des Lastschrifteinzugs eine erweiterte Einzugsermächtigung, die der Zahlungspflichtige dem Zahlungsempfänger erteilt und die auch als **SEPA-Lastschriftmandat** bezeichnet wird. Die erweiterte Einzugsermächtigung enthält zwei Willenserklärungen des Zahlungspflichtigen, die an unterschiedliche Adressaten gerichtet sind. Zum einen wird der Gläubiger ermächtigt, unter Benutzung des SEPA-Lastschriftverfahrens Lastschriften zu Lasten des Kontos des Schuldners beim Kreditinstitut des Schuldners einzuziehen. Andererseits wird das Kreditinstitut des Schuldners angewiesen, eingehende Lastschriften des betreffenden Gläubigers zu Lasten des Kontos des Schuldners einzulösen.

Das SEPA-Lastschriftverfahren kennt zwei Ausgestaltungen, die **SEPA-Firmenlastschrift** und die **SEPA-Basislastschrift**. Das SEPA-Firmenlastschriftverfahren ersetzt zum 1. Januar 2014 das Abbuchungsverfahren. Voraussetzung für die Nutzung der SEPA-Firmenlastschrift ist, dass der Zahlungspflichtige kein Verbraucher ist, dieser dem Zahlungsempfänger ein SEPA-Firmenlastschrift-Mandat erteilt hat und für den Zahlungsempfänger eine Gläubiger-Identifikationsnummer vorliegt. lm SEPA-Firmenlastschriftverfahren kann der Zahlungspflichtige grundsätzlich eine ordnungsgemäß eingelöste Lastschrift nicht mehr rückgängig machen (§ 675e Abs. 4 BGB i. V. m. Nr. 2.5 Bedingungen für SEPA-Firmenlastschriftverfahren). Beim SEPA-Basislastschriftverfah-

ren ist gemäß § 675x Abs. 2 BGB i. V. m. Nr. 2.5 Bedingungen für SEPA-Basislastschriftverfahren jedoch binnen einer **Frist von acht Wochen** ab Belastungsbuchung die Rückerstattung des belasteten Betrages möglich.

Für den Fall, dass in den Allgemeinen Auftragsbedingungen (AGB) der Banken das **Lastschriftverfahren dem SEPA-Lastschriftverfahren nachgebildet** wird, hat der BGH entschieden, dass die §§ 675c bis 676c BGB Anwendung finden und der Schuldner somit bis acht Wochen nach der Belastungsbuchung Erstattung verlangen kann, sofern er diese vorher nicht genehmigt hat (§ 675x Abs. 6 BGB). Nach Ansicht des BGH ist somit in der Regel davon auszugehen, dass die dem Einzug zugrunde liegende **Forderung mit vorbehaltloser Gutschrift auf dem Gläubigerkonto unter der auflösenden Bedingung der Nichtrückgängigmachung der Buchung als erfüllt gilt** (BGH, Urteil vom 20. Juli 2010, Xl ZR 236/07, ZIP 2010, S. 1556). Dies gilt gleichsam für das SEPA-Basislastschriftverfahren, wenn dieses nach Umstellung durch die Banken unmittelbar Anwendung findet.

(2) Berufung auf das Zurückbehaltungsrecht

Der Steuerberater kann sich bei Anwendung des **SEPA-Basislastschriftverfahrens** bzw. im Fall des Einzugsermächtigungsverfahrens, soweit die AGB der Bank an das SEPA-Lastschriftverfahren angelehnt sind, trotz der zunächst eingetretenen Erfüllungswirkung auf das **Zurückbehaltungsrecht** nach § 66 Abs. 2 StBerG berufen, solange der Mandant die Lastschrift nicht genehmigt bzw. seine Bank nicht angewiesen hat, die Buchung nicht rückgängig zu machen. Hierfür spricht, dass bei einer rein formalen Betrachtungsweise, die darauf abstellt, dass die Forderung bei Gutschrift auf dem Konto als erfüllt gilt, das Zurückbehaltungsrecht ins Leere laufen würde, wenn der Mandant nach erfolgter Herausgabe der Unterlagen bzw. Übertragung der Daten die Buchung innerhalb der Acht-Wochen-Frist rückgängig machen würde. Sinn und Zweck der Regelung des § 66 Abs. 2 StBerG gebieten daher in diesem Fall eine **wirtschaftliche Betrachtungsweise**, die dem Steuerberater ein Zurückbehaltungsrecht einräumt, solange die Acht-Wochen-Frist noch nicht abgelaufen ist.

Auch hat der BGH in dem Urteil vom 20. Juli 2010 (Xl ZR 236/07, ZIP 2010, S. 1556) auf die Interessenlage der Parteien abgestellt und betont, dass der Gläubiger ein anerkennenswertes Interesse daran habe, den Schuldner wieder aus der ursprünglichen Forderung auf Zahlung in Anspruch nehmen zu können, wenn die Gutschrift infolge des Erstattungsverlangens des Schuldners entfällt. Hieraus lässt sich der **allgemeine Rechtsgedanke** entnehmen, dass es nicht allein auf die rechtliche Erfüllungswirkung, sondern darauf an-

kommt, ob der Gläubiger eine Rechtsposition erwirbt, die ihm nachträglich durch den Schuldner nicht mehr entzogen werden kann.

Um sich ganz abzusichern, wird empfohlen, sich vor der Herausgabe der Unterlagen bzw. Übertragung der Daten an den Mandanten von diesem **schriftlich bestätigen** zu lassen, dass er die Lastschrift genehmigt oder gegenüber seiner Bank eine Erklärung abgegeben hat, in der er die Bank anweist, die Buchung nicht rückgängig zu machen. Eine solche Bestätigung zu verlangen, ist weder treu- noch berufswidrig. Auf der sicheren Seite ist der Steuerberater auch dann, wenn er das **SEPA-Firmenlastschriftverfahren** wählt. Denn in diesem Fall ist nach § 675e Abs. 4 BGB i.V.m. Nr. 2.5 der Bedingungen für SEPA-Firmenlastschriftverfahren der Widerruf einer ordnungsgemäß eingelösten Lastschrift nicht möglich.

4. Ausschluss des Zurückbehaltungs- bzw. Leistungsverweigerungsrechts

a) Natur des Schuldverhältnisses

Aufgrund der Bedeutung der Ansprüche für den Gläubiger (Mandant) ist das Zurückbehaltungsrecht generell ausgeschlossen gegenüber **Ansprüchen aus Treuhandverhältnissen** (RGZ 160, S. 52, 59; MüKo-Keller, BGB, § 273, Rdnr. 44) sowie gegenüber Ansprüchen auf **Rechenschaftslegung und Auskunft** gem. §§ 666, 259–261 BGB (BGH, Urteil v. 3. Februar 1978, NJW 1978, S. 1157, MüKo-Keller, a. a. O.).

b) Nach Treu und Glauben

Rechtsprechung und Literatur haben dem Zurückbehaltungsrecht seit jeher eine Grenze dort gezogen, wo seine Ausübung treuwidrig ist (vgl. Palandt-Grüneberg, 70. Auflage, BGB, § 273, Rdnr. 17 f.). Dieser Rechtsgrundsatz hat auch in § 66 Abs. 2 StBerG Eingang gefunden. Danach kann die Herausgabe der Handakten nicht verweigert werden, **„soweit die Vorenthaltung der Handakten und der einzelnen Schriftstücke nach den Umständen unangemessen ist“**. Diese Voraussetzung ist von der Rechtsprechung in der Vergangenheit ganz allgemein – also nicht bezogen auf das Zurückbehaltungsrecht des Steuerberaters – angenommen worden, wenn

- der Schuldner für seinen Gegenanspruch ausreichend Sicherheit besitzt (BGHZ 7, S. 123);

- der Schuldner wegen einer unverhältnismäßig geringen Forderung die ganze Leistung zurückhalten will (BGH, Urteil v. 13. Juli 1970, NJW 1970, S. 2019);
- die Erfüllung einer nach Grund und Höhe unbestrittenen Forderung wegen Gegenforderungen verweigert wird, deren Klärung schwierig und zeitraubend ist, und dadurch die Durchsetzung der Forderung des Gegners auf unabsehbare Zeit verhindert werden kann (BGHZ 91, S. 73; OLG Düsseldorf, Urteil v. 22. Dezember 2004, a. a. O.);
- die Herausgabe von Unterlagen an den Auftraggeber deshalb verweigert wird, um sie als Druckmittel zur Durchsetzung einer Honorarerhöhung einzusetzen (AG Düsseldorf, Urteil v. 14. Januar 1985, StB 1985, S. 274);
- der Auftraggeber zur Fortsetzung seiner Berufstätigkeit auf die herauszugebenden Unterlagen dringend angewiesen und damit zu rechnen ist, dass der Honorarstreit über einen längeren Zeitraum andauern wird (AG Landshut, Urteil v. 16. März 2006, 2 C 1961/05 n. v.).

Nicht gefolgt werden kann der Ansicht des LG Kleve, dass die Zurückbehaltung von Unterlagen treuwidrig sein soll, wenn diese nicht anderweitig rekonstruiert werden können (LG Kleve, Urteil v. 3. Oktober 1989, Az. 6 S 73/89, n. v.). Diese Auffassung ist mit dem Gedanken des legalen Druckmittels nicht vereinbar (so auch Kuhls/Goez, StBerG, 3. Aufl., § 66, Rdnr. 36).

Keine Bedeutung kommt bei der vom Steuerberater nach § 66 Abs. 2 Satz 2 StBerG vorzunehmenden Verhältnismäßigkeitsprüfung dagegen dem üblichen Nachteil zu, der dem Mandanten dadurch entsteht, dass durch die Geltendmachung des Zurückbehaltungsrechts die weitere Wahrung und Verfolgung seiner Interessen erschwert wird. Denn es entspricht gerade Sinn und Zweck des Zurückbehaltungsrechts, den Auftraggeber zur Erfüllung der berechtigten Ansprüche des Steuerberaters zu zwingen (OLG Nürnberg, Beschluss v. 11. April 1990, BB 1990, S. 1102, 1103).

c) Durch Sicherheitsleistung (§ 273 Abs. 3 BGB)

Die Ausübung des Zurückbehaltungsrechts kann vom Auftraggeber durch Sicherheitsleistung, insbesondere durch Hinterlegung eines der Höhe der Honorarforderung entsprechenden Geldbetrags (vgl. § 232 BGB) abgewendet werden, § 273 Abs. 3 BGB (LG Heidelberg, Urteil v. 29. September 1997, MDR 1998, S. 188). Hinterlegungsstelle ist gem. § 1 HinterlO das Amtsgericht. Abweichende Vereinbarungen, wie z. B. Hinterlegung beim Notar oder Einrich-

tung eines Treuhandkontos, sind zulässig (Palandt-Ellenberger, BGB, 70. Auflage, Vorbm. § 232, Rdnr. 2).

Demgegenüber kann das Leistungsverweigerungsrecht aus § 320 BGB nicht durch Sicherheitsleistung abgewendet werden, § 320 Abs. 1 Satz 3 BGB. Der Herausgabeanspruch des Mandanten an Arbeitsergebnissen des Berufsangehörigen resultiert unmittelbar aus dem im Gegenseitigkeitsverhältnis stehenden Steuerberatungsvertrag. Zur Erfüllung ist der Steuerberater nur Zug um Zug gegen Zahlung offener Honorare verpflichtet.

d) Insolvenz des Mandanten

Im Fall der Insolvenz des Mandanten ist zwischen der Herausgabe von Mandantenunterlagen (Handakte) und Arbeitsergebnissen (Verkörperungen der vom Steuerberater erbrachten Leistungen) zu unterscheiden. Nach der noch zur Konkursordnung ergangenen Rechtsprechung besteht nach Eröffnung des Konkursverfahrens kein Zurückbehaltungsrecht des Steuerberaters an Mandantenunterlagen (vgl. BGH, Urteil v. 3. November 1989, Stbg 1990, S. 194; OLG Düsseldorf, Urteil v. 12. März 1982, StB 1984, S. 50; OLG Hamm, Urteil v. 4. August 1987, StB 1988 S. 235; LG Duisburg, Urteil v. 1. April 1982, ZIP 1982, S. 603). Weil die Rechtsstellung des Insolvenzverwalters mit der des Konkursverwalters im Wesentlichen vergleichbar ist, gilt diese Rechtsprechung auch nach Einführung der Insolvenzordnung fort (vgl. Kuhls/Goez, StBerG, 3. Aufl., § 66, Rdnr. 41). Da nach § 116 i.V. m. § 115 Abs. 1 InsO Geschäftsbesorgungsverträge und damit auch Steuerberatungsverträge durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens erlöschen, ist der Steuerberater nach §§ 667, 675 BGB verpflichtet, die Mandantenunterlagen, da diese im Sinne des § 667 BGB aus der Geschäftsbesorgung erlangt sind, an den Insolvenzverwalter zur Masse herauszugeben.

Bei Arbeitsergebnissen ist danach zu differenzieren, wie der Insolvenzverwalter das ihm nach § 103 InsO zustehende Wahlrecht ausübt. Entscheidet er sich für die Erfüllung des Steuerberatungsvertrags, entstehen nach der Rechtsprechung des BGH die zunächst durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens erloschenen beiderseitigen Erfüllungsansprüche mit dem ursprünglichen Inhalt neu und der Steuerberater hat bei verweigertem Honorar ein Leistungsverweigerungsrecht gemäß § 320 BGB aus nicht erfülltem Vertrag (BGH, Urteil v. 25. Oktober 1988, NJW 1989, S. 1216). Anders verhält es sich dann, wenn der Insolvenzverwalter für den Mandanten die Erfüllung ablehnt. In diesem Fall bleibt es dabei, dass der Steuerberatungsvertrag mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gemäß § 116 InsO i.V. m. § 115 Abs. 1 InsO er-

loschen ist. Da kein Erfüllungsanspruch mehr besteht, braucht der Steuerberater nicht zu leisten und sein Arbeitsergebnis nicht herauszugeben.

Der BGH hat in seiner Grundsatzentscheidung vom 25. Oktober 1988 zwar festgestellt, dass die Arbeitsergebnisse des Steuerberaters als Erfüllung seiner Vertragspflichten nicht im Sinne des § 667 BGB erlangt sind und daher nach dieser Vorschrift auch nicht herausverlangt werden können. Es sind aber auch danach noch vereinzelt Entscheidungen ergangen, durch die der Steuerberater zur Herausgabe von Arbeitsergebnissen an den Konkurs- bzw. Insolvenzverwalter verurteilt wurde. So hat das LG Essen entschieden, dass trotz bestehender Honorarrückstände die DATEV-Konten vom Steuerberater an den Konkursverwalter herauszugeben sind (LG Essen, Urteil v. 24. Mai 1996, ZIP 1996, S. 1878). Auch das LG Cottbus hat einen Steuerberater dazu verurteilt, die von ihm im Rahmen der Finanzbuchhaltung erstellten Kontenblätter an den Insolvenzverwalter herauszugeben. Nach Auffassung des Gerichts sind auch Arbeitsergebnisse, die der Berater nicht körperlich an seinen Mandanten übergibt, nach deren Fertigstellung und faktischer „Ablieferung", auch wenn diese zur weiteren Mandatsbearbeitung beim Steuerberater verbleiben, rechtlich aus dem Mandat erlangt und stellen damit Mandantenunterlagen im Sinne der Handakte dar (LG Cottbus, Urteil v. 2. Mai 2001, DStR-E 2002, S. 63).

Im vorläufigen Insolvenzverfahren kommt es darauf an, ob das Insolvenzgericht einen „starken" oder „schwachen" Insolvenzverwalter bestellt hat. Im ersteren Fall geht die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Schuldners auf den vorläufigen Insolvenzverwalter über (§ 21 Abs. Nr. 2, § 22 Abs. 1 Satz 1 InsO). Der „starke" vorläufige Insolvenzverwalter hat damit dieselbe Rechtsstellung wie der Insolvenzverwalter im eröffneten Verfahren. Er kann deshalb – anders als der „schwache" vorläufige Insolvenzverwalter – auch Auskunfts- und Herausgabeansprüche anstelle des Schuldners geltend machen. Inwieweit sich in diesem Fall der Steuerberater bei offenen Honorarforderungen auf das Zurückbehaltungsrecht nach § 66 Abs. 4 StBerG berufen kann, ist noch nicht abschließend entschieden. Die Rechtsprechung der Instanzgerichte tendiert aber dazu, zugunsten des vorläufigen Insolvenzverwalters zu entscheiden und ein Zurückbehaltungsrecht des Steuerberaters zu verneinen (vgl. zuletzt LG Berlin, Urteil v. 3. März 2006, 28 O 92/06 – betr. Herausgabe von bei der DATEV eG gespeicherten Finanz- und Lohnbuchführungsdaten).

e) Weitere Sonderfälle

Ein Zurückbehaltungsrecht besteht nicht an einer Vollmachtsurkunde (§ 175 BGB) sowie an Unterlagen Dritter, z. B. unbearbeiteten Lohnsteuerkarten von Angestellten des Auftraggebers oder deren Arbeitspapieren wie z. B. Versicherungsnachweishefte oder Versicherungskarten (Kuhls/Goez, StBerG, 3. Auflage, § 66, Rdnr. 43 f.; Schroer, INF 2001, S. 407).

5. Erfüllungsort für die Herausgabeverpflichtung

Die Bestimmung des Orts, an dem die Herausgabeverpflichtung zu erfüllen ist, bestimmt sich nach den allgemeinen Grundsätzen des § 269 BGB. Bei der Herausgabepflicht in Bezug auf die Handakte handelt es sich um eine Holschuld. Erfüllungsort ist daher die berufliche Niederlassung des Steuerberaters, d. h. der Sitz der Kanzlei (Kuhls/Goez, StBerG, 3. Auflage, § 66, Rdnr. 22; Gehre/von Borstel, StBerG, 5. Auflage, § 66, Rdnr. 25).

Der Erfüllungsort entscheidet zugleich darüber, auf wessen Kosten und Risiko die Leistungshandlung vorzunehmen ist (vgl. Palandt-Grüneberg, BGB, 70. Auflage, § 269, Rdnr. 1). Da Erfüllungsort die Praxis des Berufsangehörigen ist, reicht es aus, wenn er dem Mandanten hier die Übergabe der Unterlagen anbietet. Dagegen ist er nicht verpflichtet, diese auf seine Kosten und Gefahr dem Auftraggeber zuzusenden.

6. Das Zurückbehaltungsrecht gem. § 66 Abs. 2 StBerG gegenüber der Finanzverwaltung

Die Frage, ob das Zurückbehaltungsrecht auch gegenüber Dritten, insbesondere der Finanzverwaltung geltend gemacht werden kann, ist in Rechtsprechung und Lehre bisher kaum behandelt worden. Gleichwohl ergibt sich in der täglichen Praxis nicht selten die Konstellation, dass der Steuerberater zulässigerweise sein Zurückbehaltungsrecht sowohl an eigenen Arbeitsergebnissen als auch an Mandantenunterlagen ausübt, während die Finanzverwaltung eine steuerliche Betriebsprüfung anordnet, zu deren Durchführung sie den Steuerberater auffordert, die Unterlagen zur Verfügung zu stellen. Nach den Bestimmungen der §§ 93, 97 AO unterliegt der Steuerberater einer Mitwirkungspflicht, die ggf. durch Anwendung von Verwaltungszwang erzwungen werden kann. Eine solche Fallgestaltung war Anlass für den zuständigen Ausschuss der Bundessteuerberaterkammer, sich der Thematik anzunehmen mit dem Ergebnis, dass das **Zurückbehaltungsrecht des Steuerberaters nur ein Gegenrecht gegenüber dem Herausgabeanspruch des Mandanten darstellt, ihn jedoch nicht berechtigt,**

sich auch gegenüber Ansprüchen Dritter, hier dem öffentlich-rechtlichen Vorlageanspruch der Finanzverwaltung, auf sein Zurückbehaltungsrecht zu berufen. Es fehle hierzu an einer gesetzlichen Grundlage. Der Herausgabeanspruch des Mandanten und damit korrespondierend das Zurückbehaltungsrecht des Steuerberaters seien zivilrechtlicher Natur, während es sich zwischen Finanzverwaltung und Steuerberater um eine öffentlich-rechtliche Rechtsbeziehung handele. Die besondere Eigenart zivilrechtlicher Rechtsverhältnisse liege aber gerade darin, dass sie nur zwischen den beteiligten Parteien wirke, Rechtsverhältnisse Dritter davon nicht berührt würden.

Die Herausgabepflicht gegenüber dem Finanzamt bestimmt sich nach §§ 93, 97, 104 AO. Zu den nach § 104 Abs. 2 AO vorlagepflichtigen Urkunden zählt die Kommentarliteratur Durchschriften von Steuererklärungen, Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnungen, soweit sie für den Mandanten aufbewahrt werden, sowie den Briefwechsel mit den Finanzbehörden. Dazu gehören ferner Unterlagen im Sinne von § 147 Abs. 1 AO, also auch die gesamte Buchführung (vgl. Hübschmann/Hepp/Spitaler-Söhn, AO, § 104, Rdnr. 14 b). Demgegenüber bezieht sich § 104 Abs. 2 AO nicht auf für interne Zwecke gefertigte Arbeitspapiere und die persönliche Handakte des Steuerberaters sowie dessen **Arbeitsergebnisse**, da diese Aufzeichnungen nicht für den Steuerpflichtigen aufbewahrt werden. Sie stehen weder in seinem Eigentum noch in seinem Besitz. Vielmehr hat der Mandant bezüglich der Arbeitsergebnisse nur einen vertraglichen Herausgabeanspruch gegen den Steuerberater Zug um Zug gegen Bezahlung der Gebührenrechnung gem. §§ 273, 320 BGB. Dadurch, dass § 104 Abs. 2 AO die persönliche Handakte des Steuerberaters sowie die für interne Zwecke gefertigten Arbeitspapiere und Arbeitsergebnisse nicht erfasst, kann der Steuerberater nach § 104 Abs. 1 AO die Herausgabe der genannten Unterlagen verweigern, freilich nicht wegen der Beachtlichkeit eines Zurückbehaltungsrechts, sondern wegen des Fehlens eines gesetzlichen Herausgabeanspruchs nach § 104 Abs. 2 AO.

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat in einem aktuellen Urteil entschieden, dass ein steuerlicher Berater nach § 97 i. V. m. § 104 Abs. 2 AO zur Herausgabe der von ihm wegen offener Honorarforderungen zurückbehaltenen, für die Besteuerung seines ehemaligen Mandanten bedeutsamen und ihm anvertrauten schriftlichen Unterlagen (hier: Ausdrucke der Konten der Finanzbuchführung, dazugehörige Journale oder Primanoten sowie Summenlisten und Saldenlisten) an das Finanzamt zur Durchführung einer Umsatzsteuersonderprüfung verpflichtet ist (FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 13. April 2007, Az. 6 K 2012/06 B, EFG 2007, S. 1658). Das Gericht stellte klar, dass die schuldrechtlichen Be-

5.2.5 Zurückbehaltungsrecht

ziehungen zwischen dem Steuerpflichtigen und seinem steuerlichen Berater abgabenrechtlich ohne Bedeutung seien. Auch sei das Herausgabeverlangen nicht unverhältnismäßig, wenn alternativ die Möglichkeit eingeräumt werde, die benötigten Daten durch Überlassung eines entsprechend mit den Daten ausgestatteten Datenträgers (z. B. einer CD-ROM) zuzuleiten.

5.2.6 Hinweise[1] der Bundessteuerberaterkammer zur Durchsuchung und Beschlagnahme von Unterlagen beim Steuerberater

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 3. November 2005.

Stand: 1. Januar 2011

Das Problem

Im Rahmen von Ermittlungsverfahren gegen Mandanten erscheinen Beamte der Strafverfolgungsbehörden gelegentlich überraschend auch bei Steuerberatern, um die Praxis zu durchsuchen und Unterlagen von Mandanten zu beschlagnahmen, die als Beweismittel in einem späteren Strafverfahren dienen sollen. Für den Berufsangehörigen stellt sich dann die Frage, ob er diese Maßnahme dulden muss und die in seinem Gewahrsam befindlichen Unterlagen herauszugeben hat. Diese Frage ist wichtig, weil das persönliche Vertrauensverhältnis zwischen Berater und Mandant gesetzlich geschützt ist und die Verletzung der Verschwiegenheitspflicht den Berater der Gefahr strafrechtlicher und berufsrechtlicher Sanktionen aussetzt (§§ 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB, 57 Abs. 1 StBerG, 9 BOStB). Ausgangspunkt aller Überlegungen ist dabei die Orientierung am verfassungsrechtlichen Schutz des Art. 13 GG.

1. Befugnisse der Strafverfolgungsbehörden

Bei dem Vorgehen der Strafverfolgungsbehörden ist die Durchsuchung von der Beschlagnahme rechtlich zu trennen, obwohl sich beide Maßnahmen während ihrer Durchführung vermischen können. Rechtsgrundlage für entsprechende Maßnahmen ist ein **Durchsuchungs- und/oder Beschlagnahmebeschluss**, den das örtlich zuständige Amtsgericht erlässt (§§ 94, 98, 102, 103, 105 StPO). Diese Beschlüsse müssen den Tatvorwurf und die Beweismittel, die sichergestellt werden sollen, so genau konkretisieren, dass eine Eingrenzung der Maßnahme möglich ist (LG Freiburg, Beschluss vom 7. September 1999, VIII Qs 4/99, DStRE 2000, S. 103). Zu beachten ist, dass der Beschluss nicht älter sein darf

1 Die Hinweise haben keinen verbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

als 6 Monate (Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 27. Mai 1997, 2 BvR 1992/92, BVerfGE 96, S. 44, 52 ff.; LG Berlin, Beschluss vom 24. September 2002, 508 Qs 115/02, NStZ 2004, S. 102). Danach ist eine erneute Prüfung durch den Richter notwendig.

Nur bei **Gefahr im Verzug** sind Durchsuchung und Beschlagnahme auch **ohne** gerichtlichen Beschluss zulässig, es genügt dann die mündliche Bekanntgabe des Ermittlungsgegenstandes (§§ 105 Abs. 1, 106 Abs. 2 StPO).

Gefahr im Verzug besteht, wenn die richterliche Anordnung nicht eingeholt werden kann, ohne dass der Zweck der Maßnahme gefährdet wird. Es muss eine konkrete, durch Tatsachen begründete Gefahr des **Beweismittelverlusts** bestehen.

Wichtig: „Gefahr im Verzug" kann nicht dadurch entstehen, dass die Strafverfolgungsbehörden deren tatsächliche Voraussetzungen selbst herbeiführen (Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 3. Dezember 2002, 2 BvR 1845/00). In der Praxis ist darauf abzustellen, ob die Ermittlungsbehörden noch in der Lage waren, vor der Durchführung der Durchsuchungsmaßnahme eine richterliche Anordnung zu erlangen. Das wird, da das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 20. Februar 2001 (BVerfGE 103, 142 ff.) die Justiz praktisch verpflichtet hat, so genannte Eildienste einzurichten, in der Regel der Fall sein (zum zwar erreichbaren, jedoch „unwilligen" Bereitschaftsrichter siehe Beichel/Kieninger NStZ 03, 10). Hat keine „Gefahr im Verzug" vorgelegen, kann das zu einem Beweisverwertungsverbot hinsichtlich der bei der Durchsuchung gewonnenen Erkenntnisse führen.

Art. 19 Abs. 4 GG gewährleistet einen möglichst lückenlosen gerichtlichen Schutz gegen die Verletzung der Rechtssphäre des Einzelnen durch Eingriffe der öffentlichen Gewalt. Auch für die nachträgliche gerichtliche Überprüfung gilt das Gebot der Effektivität des Rechtsschutzes (vgl. BVerfGE 104, 220; Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 22. Januar 2002, 2 BvR 1473/01, StV 2002, S. 348). Eine wirksame gerichtliche Nachprüfung der Annahme von „Gefahr im Verzug" setzt daher voraus, dass sowohl das Ergebnis als auch die Grundlagen der Entscheidung in den Ermittlungsakten dargelegt werden (Bundesverfassungsgericht, Urteil vom 20. Februar 2001, 2 BvR 1444/00, BVerfGE 103, S. 142, 151 ff.).

1.1 Durchsuchung

Zu unterscheiden ist die Durchsuchung beim Verdächtigen nach § 102 StPO von der Durchsuchung bei anderen Personen gemäß § 103 StPO (informativ zur Durchsuchung nach § 103 StPO, BGH-Beschluss vom 15. Oktober 1999, 2 BJs 20/97-2-StB 9/99, NStZ 2000, S. 154, 155 und BGH-Beschluss vom 21. November 2001, 3 BJs 22/04-4 (9)-StB 20/01, NStZ 2002, S. 215, 216).

Beim Verdächtigen einer Straftat kann die Durchsuchung zum Zwecke seiner Ergreifung oder dann vorgenommen werden, wenn zu vermuten ist, dass die Durchsuchung zur Auffindung von Beweismitteln führen wird. Bei anderen Personen sind die Voraussetzungen einer Durchsuchung enger: Sie ist nur zulässig zur Ergreifung des Beschuldigten, zur Verfolgung von Spuren einer Straftat oder zwecks Beschlagnahme bestimmter Gegenstände und dies auch nur dann, wenn Tatsachen vorliegen, aus denen zu schließen ist, dass die gesuchte Person, Spur oder Sache sich in den Räumen des Betroffenen befindet.

Die Ermittler sind, soweit sie nicht sogleich auf die gesuchten Unterlagen zugreifen können, zur Durchsuchung der Praxisräume berechtigt (§§ 102, 103 StPO).

Während die Durchsuchung der Unterlagen des Mandanten, gegen den die Ermittlungen sich richten, bei entsprechendem Beschluss nach § 103 StPO uneingeschränkt zulässig ist, ist das **„Durchblättern“** von Unterlagen des Steuerberaters, die sich auf das betreffende Mandat beziehen, problematisch. Entgegen der Auffassung des Berufsstandes billigt die Rechtsprechung (OLG Hamm, Beschluss vom 23. Juni 1988 – 1 VAs 3/88, NStE 1989 H. 2) den Strafverfolgungsbehörden das Recht zu, sich darüber Gewissheit zu verschaffen, dass sich in den als Handakte bezeichneten Unterlagen (**Vorsicht:** Dies entspricht nicht der Handakte i. S. d. § 66 StBerG) des Beraters nur solche befinden, auf die sich das Zeugnisverweigerungsrecht des Beraters bezieht und die gemäß § 97 StPO beschlagnahmefrei sind. Eine entsprechende Befugnis besitzen die Staatsanwaltschaft sowie auf deren Anordnung ihre Ermittlungspersonen (§ 110 Abs. 1 StPO) und die ihr gleichgestellten Steuer- und Zollfahndungsstellen und deren Beamte (§ 404 AO).

Hinweis: Eine separate Aufbewahrung der Handakte, unabhängig davon, ob diese in Papierform oder elektronisch vorliegt, ist anzuraten. Zu empfehlen ist eine Aufbewahrung in einem gesonderten, verschlossenen Behältnis.

Das Durchblättern bzw. Sichten von Daten darf allerdings **nur** dazu dienen, **überschlägig** festzustellen, ob es sich um die gesuch-

ten Unterlagen handelt. Darüber hinausgehendes Lesen des Akteninhalts ist den Beamten nicht gestattet.

Weder durchsuchen noch durchblättern dürfen **Kriminalbeamte**, die wegen einer anderen als einer Steuerstraftat (z. B. Insolvenzvergehen) ermitteln. Möchten Kriminalbeamte Unterlagen mitnehmen, sind sie verpflichtet, diese im Beisein des Steuerberaters mit ihrem Amtssiegel zu verschließen und an die Staatsanwaltschaft abzuliefern (§ 110 Abs. 2 StPO), es sei denn, der Inhaber genehmigt die Durchsicht.

Eine Durchsuchung, die ausschließlich dazu dient, Gegenstände ausfindig zu machen, die einem Beschlagnahmeverbot unterliegen, ist unzulässig (LG Köln, Beschluss vom 7. April 1981, 117 (62) Qs 3/80, NJW 1981, S. 1746, 1747; LG Fulda, Beschluss vom 12. Oktober 1999, 2 Qs 51/99, NJW 2000, S. 1508, 1509).

Erfolgt die Durchsuchung beim Berater, der selbst im Verdacht steht, Täter oder Teilnehmer einer Steuerstraftat zu sein, so kann die Durchsuchung unter den eingeschränkten Voraussetzungen des § 102 StPO erfolgen.

Brisanz hat in diesem Zusammenhang eine Entscheidung des BGH erlangt, nach der ein Berater als Teilnehmer einer Steuerstraftat gilt, sobald eine „Solidarisierung“ mit dem Täter vorliegt. In diesem Fall kann die Durchsuchung i. S. d. § 102 StPO durchgeführt werden, wenn zu erwarten ist, dass diese zur Auffindung von Beweismitteln führen wird (BGH Urteil vom 1. August 2000, 5 StR 624/99, BGHSt 46, S. 107, 113 ff.).

1.2 Beschlagnahme

Werden die Unterlagen nicht freiwillig herausgegeben, so können sie beschlagnahmt und mitgenommen werden, soweit es sich nicht um beschlagnahmefreie Gegenstände i. S. der § 97 StPO, § 66 II StBerG handelt. Beschlagnahmeverbote können sich auch direkt aus der Verfassung ergeben (bspw. Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 14. September 1989, 2 BvR 1062/87 zum Frage der Beschlagnahmefähigkeit von Tagebüchern.

Grundlage für eine Beschlagnahme ist, außer im Fall von Gefahr im Verzug, ein richterlicher **Beschlagnahmebeschluss**. In diesem müssen die zu beschlagnahmenden **Gegenstände konkret bezeichnet** werden.

Es darf für den Ermittlungsbeamten und den Betroffenen **keinen Zweifel** hinsichtlich des Umfangs und des Objekts der Beschlagnahme geben; die pauschale Anordnung der Beschlagnahme „aller aufgefundener Gegenstände als Beweismittel“ genügt dem Bundesverfassungsgericht zufolge nicht (Bundesverfassungsge-

richt, Beschluss vom 3. September 1991 – 2 BvR 279/90 – NStZ 1992, S. 91), da ansonsten die Entscheidung, welche Gegenstände unter die richterliche Beschlagnahmeanordnung fallen, allein den Strafverfolgungsbehörden obliegen würde.

Wichtig: Die Beschlagnahme von Gegenständen im Gewahrsam des Steuerberaters, auf die sich dessen Zeugnisverweigerungsrecht erstreckt, ist unzulässig. Die Grenzen des Beschlagnahmeverbotes nach § 97 Abs. 1 StPO bestimmen sich nach der Reichweite des Zeugnisverweigerungsrechtes. Vom Beschlagnahmeverbot werden daher nur solche Unterlagen erfasst, die dem Steuerberater in seiner Eigenschaft als Steuerberater anvertraut oder bekannt geworden sind.

Zu den beschlagnahme**fähigen** Unterlagen zählen nach herrschender Ansicht sämtliche dem Steuerberater überlassenen Buchführungsunterlagen, Verträge, Belege und sonstigen Geschäftspapiere des Beschuldigten, die zur Buchführung und Erstellung von Bilanzen erforderlich sind, sowie endgültige, d. h. vom Auftraggeber gebilligte Bilanzen und Steuererklärungen nebst Anlagen (LG Stuttgart, Beschluss vom 12. Oktober 1995, B 29 Gs 14523/95; Nr. 58 AStBV (St)).

Insbesondere die Frage der **Beschlagnahmefähigkeit von Belegen, Buchhaltungs- und Bilanzunterlagen** ist nach wie vor umstritten. Inzwischen wird sie von den Gerichten aber wohl überwiegend bejaht (LG München I, Beschluss vom 4. Januar 1984, 29 Qs 16/83, BB 1985, S. 373; LG Stuttgart, Beschluss vom 14. September 1987, 10 Qs 53/87, wistra 1988, S. 40; LG Hildesheim, Beschluss vom 21. April 1988, 22 Qs 1/88, wistra 1988, S. 327; **a. A.** LG Bonn, Beschluss vom 15. März 1984, 22 Qs 30/84, StB 1984, S. 391; LG Koblenz, Urteil vom 30. Oktober 1984, 10 Qs 1023/84, StBG 1985, S. 13; LG Stade, Beschluss vom 24. März 1986, NStZ 1987, S. 38). In der Literatur wird dies zum Teil anders gesehen (Vgl. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 399 Rdnr. 54 mit weiteren Hinweisen). Die nicht eindeutige Rechtslage führt dazu, dass die Steuerfahndung unbeeindruckt von der anhaltenden rechtswissenschaftlichen Diskussion und der unterschiedlichen Beurteilung beim Steuerberater auf Belege, Buchführungs- und Bilanzunterlagen zugreift (vgl. Nr. 58 AStBV (St)). Für die Praxis bedeutet dies, dass sich der Steuerberater auf die Beschlagnahme der entsprechenden Unterlagen einstellen und auf die sorgfältige Trennung zwischen Handakte und übrigen Unterlagen achten sollte.

Beschlagnahmefähig sind darüber hinaus sämtliche Unterlagen, auf die sich das Zeugnisverweigerungsrecht nicht erstreckt; also

Unterlagen, die keinen Bezug zu dem Beratungs- und Vertrauensverhältnis haben, wie z. B. Steuerbescheide.

Ein **Beschlagnahmeverbot** gilt dagegen für alle Mitteilungen, Aufzeichnungen bzw. sonstigen Gegenstände, die nach ihrem Aussagegehalt das Vertrauensverhältnis zwischen dem Beschuldigten und dem Steuerberater betreffen und deshalb zur Zeugnisverweigerung gemäß § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO berechtigen, also in unmittelbarem Zusammenhang mit der berufsspezifischen Tätigkeit des Steuerberaters stehen. Dies sind Akten und Gegenstände, die an die Stelle des zeugnisverweigernden Zeugen treten könnten oder durch ihn im Einzelnen erläutert werden müssten, mithin eigene Wahrnehmungen des Zeugen in vergegenständlichter Form enthalten (LG Stuttgart, Beschluss vom 12. Oktober 1995, B 29 Gs 14523/95).

Beschlagnahme**frei** sind im Einzelnen:

- **Schriftliche Mitteilungen** zwischen dem Berater und seinen Mandanten, also Briefe, Karten, Telegramme, usw. Ob es sich dabei um das Original oder um Durchschriften oder Fotokopien handelt, ist unerheblich (§ 97 Abs. 1 Nr. 1 StPO);
- **Aufzeichnungen** des Beraters über vertrauliche Mitteilungen seines Mandanten und eigene das Mandat betreffende Aufzeichnungen des Beraters (§ 97 Abs. 1 Nr. 2 StPO), also auch **Aktenvermerke** des Steuerberaters über den Inhalt von Telefonaten oder Besprechungen, die er mit dem Mandanten oder in dessen Auftrag mit Dritten geführt hat;
- andere **Gegenstände**, auf die sich das Zeugnisverweigerungsrecht des Steuerberaters erstreckt (§ 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO). Dazu gehören im Hinblick auf das Zeugnisverweigerungsrecht z. B. auch die vom Mandanten übergebenen Unterlagen zur Vorbereitung einer Selbstanzeige (z. B. Bankbelege, vgl. LG Stuttgart vom 20. Februar 1997, 13 Qs 2/97, DStR 1997, S. 1449). Dagegen unterliegen diese Gegenstände dem Beschlagnahmeverbot nicht, wenn sie dem Berater nur zur Aufbewahrung und damit gerade nicht zur Ausübung seines Berufes übergeben wurden (Nr. 58 AStBV (St)).

Problematisch sind von Dritten erstellte Unterlagen, auf denen der Berater **handschriftliche Vermerke**, Stellungnahmen etc. angebracht hat. Nach zutreffender Ansicht erstreckt sich das Beschlagnahmeverbot auch auf vom Beschuldigten oder von Dritten erstellte Unterlagen, die nicht erst aus dem geschützten Vertrauensverhältnis zwischen Steuerberater und Mandant hervorgegangen sind, jedoch in enger Verbindung damit stehen. Wird z. B. dem Steuerberater ein Gutachten eines Dritten mit der Bitte um steuerliche Stellungnahme zugesandt, ist dieses Dokument keine

Aufzeichnung i. S. d. § 97 Abs. 1 Nr. 2 StPO, die der Berater im Rahmen des Mandats selbst erstellt hat. Die handschriftlichen Anmerkungen des Beraters auf dem Dokument sind jedoch erst aus dem geschützten Mandatsverhältnis heraus entstanden. Sie sind untrennbar mit der Urkunde verbunden und führen daher insgesamt zur Beschlagnahmefreiheit. Gleiches gilt insoweit für **Kopien** von Geschäftspapieren des Mandanten, sofern solche Kopien mit **handschriftlichen Notizen** versehen sind, sowie Ergänzungen, Korrekturen oder Bearbeitungshinweise des Steuerberaters zur Erstellung des Jahresabschlusses nebst Auszügen aus entsprechender Fachliteratur.

Auch eigene **Arbeitsergebnisse** des Beraters, z. B. Bilanzentwürfe, die noch nicht vom Mandanten gebilligt und freigegeben wurden, sind **beschlagnahmefrei**. In diesen Arbeitsergebnissen liegt eine noch nicht abgeschlossene Beratung, die vom Beratungsgeheimnis umfasst und deswegen beschlagnahmefrei ist (LG Stuttgart, Beschluss vom 14. September 1987, 10 Qs 53/87, wistra 1988, S. 40).

Für elektronische Daten gelten grundsätzlich die gleichen Prinzipien wie für Papierunterlagen, das heißt zwischen einer Ablage in Papier und einer digitalen Ablage besteht rechtlich kein Unterschied.

Das Beschlagnahmeverbot entfällt in zwei Ausnahmefällen:

- bei **Entbindung** des Beraters von der **Verschwiegenheitspflicht,** da dann nach § 53 Abs. 2 StPO auch das Zeugnisverweigerungsrecht entfällt;
- wenn der Berater selbst der **Teilnahme** an der dem Mandanten zur Last gelegten Tat oder einer Strafvereitelung, Begünstigung oder Hehlerei verdächtig ist.

Sollen Gegenstände beschlagnahmt werden, die der Berufsgeheimnisträger für beschlagnahmefrei hält, so sollte mit den Ermittlungsbeamten vereinbart werden, dass die Dokumente in einem Umschlag oder Karton **versiegelt** und dem **Gericht zur Entscheidung** über die Zulässigkeit der Beschlagnahme vorgelegt werden.

Hinweis: Auch beschlagnahmefähige Unterlagen sollten generell nicht freiwillig herausgegeben werden. Die Beweismittel sollten in jedem Fall förmlich beschlagnahmt werden, denn nur in diesem Fall sind Rechtsmittel gegen die Sicherstellung der Beweismittel möglich. Ein **Steuerberater** muss auf jeden Fall auf eine förmliche Beschlagnahme bestehen und darf die gesuchten Unterlagen keinesfalls freiwillig herausgeben. Die freiwillige Herausgabe verstößt gegen das Verschwiegenheitsgebot des **Steu-**

erberaters und verletzt darüber hinaus möglicherweise Straftatbestände.

2. EDV-Durchsuchung und Beschlagnahme auch unter Nutzung von Dokumenten-Management-Systemen (DMS) und Application Service Providing (ASP)

Kommen Datenträger, wie z. B. Festplatten, CDs oder DVDs, als Beweismittel in Betracht, können auch diese als bewegliche Gegenstände beschlagnahmt werden. Nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts sind die darauf gespeicherten Daten ebenso beschlagnahmefähig. In der Praxis werden regelmäßig Kopien von den entsprechenden Daten gefertigt. Etwas anderes gilt nur, wenn zu befürchten ist, dass sich verborgene oder verschlüsselte Daten auf dem Datenträger befinden. Eine Beschlagnahme der gesamten EDV-Anlage beim Steuerberater kommt im Regelfall nicht in Frage (Bundesverfassungsgericht vom 12. April 2005, 2 BvR 1027/02, wistra 2005, S. 295 ff). Die Fahndungsbeamten können nur die den entsprechenden Mandanten betreffenden Daten sicherstellen und beschlagnahmen.

In der Praxis führt das Auffinden einer beschlagnahmefähigen Datei dennoch oftmals dazu, dass zunächst der gesamte Datenbestand hinsichtlich des Mandanten kopiert und zur Durchsicht mitgenommen wird. Dabei sollte dokumentiert werden, welche Daten und Verzeichnisse kopiert wurden. Soweit es zumutbar ist, sollten die einzelnen Dateien benannt werden. Alternativ sollte zumindest ein Ausdruck der Verzeichnisstruktur erfolgen.

In jedem Fall sollte der Steuerberater bei der Beschlagnahme von Daten, die eventuell dem Beschlagnahmeverbot unterliegen, deren Verschlüsselung bzw. Versiegelung veranlassen und den zuständigen Ermittlungsrichter über die Beschlagnahmefähigkeit entscheiden lassen (vgl. ausführlich hierzu Schindhelm/Reiß, DSWR 11/99, S. 318).

Gleiches gilt, wenn die elektronische Handakte beschlagnahmt werden soll. Diese ist dann vom Steuerberater zu verschlüsseln und mit Passwort in versiegelter Form dem Ermittlungsrichter zur Entscheidung über die Beschlagnahmefähigkeit vorzulegen.

Die Sicherstellung der Daten zur Durchsicht ist zulässig, weil sonst die Beschlagnahme beweisrelevanter Daten nahezu unmöglich gemacht werden könnte, sofern sich unter beschlagnahmefähigen auch nur eine beschlagnahmefreie Datei befinden würde. Das Beschlagnahmeprivileg des § 97 StPO wird aber nicht umgangen: Werden beschlagnahmefreie Daten sichergestellt und beschlagnahmt, so unterliegen sie einem Verwertungsverbot.

Deshalb muss die elektronische Ablage des Steuerberaters in einer eindeutigen und transparenten Verzeichnisstruktur auf den Datenträgern organisiert sein. Genau wie bei der Ablage der Schriftstücke muss quasi auf einen Blick zu erkennen sein, welche Datei welchem Mandanten zuzuordnen ist, z. B. mit einer Nummer für den Mandanten. Es ist davon auszugehen, dass (erst recht) dann, wenn solche Vorkehrungen getroffen werden, eine Sicherung des kompletten Datenbestandes, also der Daten aller Mandanten, grundsätzlich unverhältnismäßig und daher unzulässig ist (zur Sicherung des kompletten Datenbestandes siehe auch weiter unten).

Umstritten ist, was die Ermittlungsbeamten unternehmen dürfen, um sich über das EDV-System des Betroffenen einen Überblick zu verschaffen, um anschließend die beschlagnahmten Daten zu sichten und auszuwerten.

Nach herrschender Rechtsprechung dürfen EDV-Anlagen in Betrieb genommen werden, um überhaupt an die Daten zu gelangen (Meyer-Goßner, § 102 Rdnr. 10a). Den Behörden ist es also gestattet, in der EDV-Anlage des Steuerberaters gespeicherte Daten auf dem Bildschirm sichtbar zu machen, um zu beschlagnahmende Dateien aufzufinden. Sind Spezialprogramme erforderlich, um die Daten zu lesen, dürfen auch diese Programme auf der EDV-Anlage des Betroffenen beschlagnahmt werden (LG Trier, 5 QS 133/03 vom 16. Oktober 2003, NJW 2004, S. 869). Das Bundesverfassungsgericht hat jedoch der verbreiteten Praxis der undifferenzierten Beschlagnahme von Daten im Zusammenhang mit Durchsuchungen bei Berufsgeheimnisträgern mit Beschluss vom 12. April 2005 (2 BvR 1027/02, wistra 2005, S. 295 ff.) klare Grenzen gesetzt. Danach ist bei der Durchsuchung, Sicherstellung und Beschlagnahme von Datenträgern und darauf vorhandenen Daten im Rahmen des Vertretbaren zu vermeiden, dass auf Informationen zugegriffen wird, die für das Verfahren bedeutungslos sind.

Nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts ist daher zumindest bei schwerwiegenden, bewussten oder willkürlichen Verfahrensverstößen ein Beweisverwertungsverbot als Folge einer fehlerhaften Durchsuchung und Beschlagnahme geboten.

Bei Verwendung eines Dokumenten-Management-Systems (DMS) stellt sich die Situation komplexer dar. Hier sind die Dateien in der Regel verschlüsselt und nicht strukturiert abgelegt, weshalb **keine** eindeutige Zuordnung „auf einen Blick“ erfolgen kann. So ist z. B. eine Selektion auf Ebene des Speichermediums, z. B. der Festplatte, nicht möglich. Eine Zuordnung der Dateien zu den sie betreffenden Mandanten ist nur mit Kenntnis des/der Zugangs-

passworts/Zugangspasswörter und unter Verwendung des eigentlichen Programms (DMS) möglich.

Mit dem oben erwähnten Beschluss vom 12. April 2005 hat das Bundesverfassungsgericht auch klargestellt, dass an die Sicherstellung und Beschlagnahme von Datenträgern und hierauf gespeicherten Daten bei Berufsgeheimnisträgern besondere Anforderungen zu stellen sind, weil dadurch in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung eingegriffen wird. Durch den Zugriff auf den Datenbestand einer Rechtsanwalts- und Steuerberaterkanzlei werde in schwerwiegender Weise das rechtlich besonders geschützte Vertrauensverhältnis zwischen den Mandanten und den für sie tätigen Berufsträgern beeinträchtigt. Dies bedeutet zwar einerseits, dass die Beschlagnahme des kompletten Datenbestandes in der Regel unverhältnismäßig ist. Andererseits bedeutet dies aber auch, dass die Ermittlungsbehörden grundsätzlich einen Anspruch auf Erhalt des Zugangspassworts haben.

Damit durch die Bekanntgabe des Passworts nicht alle im DMS-System befindlichen Daten zugänglich werden, ist es erforderlich, die Dokumente durch ein gesondertes Sicherungssystem mandanten- und objektbezogen (z. B. Handakte bzw. nur beschlagnahmefreie Dokumente) zu schützen. Die Herausgabe des – dafür erstellten – Passwortes, das einen Zugriff auf die so selektierten Daten ermöglicht, stellt keine freiwillige Herausgabe dar und entspricht im Bereich von Papierakten einer Schlüsselübergabe für den Schrank, in dem sich nur die gesuchten Akten befinden.

Welche Daten in einem DMS in welchen Ordner gehören, hat die Kanzleileitung ebenso klar vorzugeben wie die strikte Trennung der (grundsätzlich beschlagnahmefreien) Handakte – einschließlich einer eventuellen Strafakte – von der (grundsätzlich beschlagnahmefähigen) Mandantenakte.

Es wird davon ausgegangen, dass Kopien in elektronischer Form dann zur Handakte gehören und damit (grundsätzlich) beschlagnahmefrei sind, wenn sie mit händischen oder elektronischen Anmerkungen versehen sind, die über bloße Organisationsanweisungen hinausgehen.

Für die Untersuchung bzw. Feststellung, ob sich in der Datei Dokumente befinden, die einer Beschlagnahme unterliegen, kann der Berater – zur Vermeidung ausufernder Durchsuchungsmaßnahmen – die betreffenden Dokumente vorab selektieren. Dies entspricht dem Durchblättern und Durchsehen von Handakten in Papierform. Auch hier stellt die Beschlagnahme der ganzen Datei – unter möglicher Einbeziehung nicht betroffener Mandanten – eine unverhältnismäßige Maßnahme dar.

Das Gleiche gilt sinngemäß bei der Nutzung eines Application-Service-Providing (ASP). Hier liegen die Daten jedoch nicht auf dem Kanzleiserver, sondern sind bei einem Provider gehostet.

3. Rechtsstellung des Beraters

Mit der Stellung des Steuerberaters und dem gesetzlichen Schutz des Vertrauensverhältnisses mit seinem Mandanten ist es nicht vereinbar, wenn er zum „Beweisbeschaffer" im Ermittlungsverfahren wird. Er ist rechtlich **verpflichtet**, sich sowohl auf das **Zeugnisverweigerungsrecht** nach § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO als auch auf die **Beschlagnahmefreiheit** aus § 97 Abs. 1 StPO zu berufen. Insoweit sollten auch die Mitarbeiter entsprechend instruiert werden, damit sie nicht in falsch verstandener Kooperationsbereitschaft Gegenstände freiwillig herausgeben. Wenn Gegenstände freiwillig herausgegeben werden, liegt keine Beschlagnahme vor und eine gerichtliche Überprüfung der Maßnahme ist nicht mehr möglich.

Dies gilt nicht, wenn der Mandant sich ausdrücklich mit der Herausgabe bestimmter Unterlagen **einverstanden** erklärt hat. Es empfiehlt sich daher, mit dem betroffenen Auftraggeber beim Erscheinen der Ermittlungsbeamten **Kontakt** aufzunehmen; ggf. kann auch der Rechtsanwalt des Mandanten angerufen werden. Um eine zeitaufwändige und auch sonst unzweckmäßige **Durchsuchung** der gesamten Praxisräume zu **vermeiden**, bestehen keine Bedenken, wenn der Berater die gesuchten Akten vorlegt. Davon zu unterscheiden ist die **Einwilligung** des Steuerberaters in die Mitnahme von Unterlagen des Mandanten, die nur bei ausdrücklichem Einverständnis des Mandanten erlaubt ist.

Hinweis: Der Steuerberater sollte während der Ermittlungsmaßnahme keinesfalls von der Verschwiegenheitsverpflichtung entbunden werden.

Ist der Mandant nicht erreichbar oder stimmt er der Herausgabe nicht zu, folgt die Beschlagnahme durch die Steuerfahndung. Hiergegen muss der Steuerberater **Widerspruch** erheben und auch auf einer entsprechenden **Dokumentation** im Protokoll über die Beschlagnahme bestehen, um ggf. nachweisen zu können, dass Unterlagen nicht mit seiner Einwilligung herausgegeben wurden.

Werden Unterlagen beschlagnahmt, die nicht beschlagnahmefähig sind, trifft den Steuerberater die weitere **Pflicht**, den Strafverfolgungsbehörden keinen Einblick zu ermöglichen. Dazu empfiehlt es sich, die Unterlagen in einen Karton zu verpacken und zu **versiegeln.** Wichtig ist zudem, eine **Dokumentation** der beschlagnahmten Unterlagen zu erstellen und zu verlangen, dass im

5.2.6 Durchsuchung und Beschlagnahme

Protokoll die weggenommenen Unterlagen im Einzelnen aufgelistet werden. Je nach dem Umfang der beschlagnahmten Unterlagen kann es sich empfehlen, diese zu **nummerieren** und **Fotokopien** anzufertigen. Im Beschlagnahmeprotokoll ist zudem durch die Angabe der **Seitenzahlen** eine weitere Konkretisierung der weggenommenen Unterlagen möglich.

Das Gleiche gilt, wenn unklar ist, ob die Unterlagen beschlagnahmefrei sind. Im Rahmen der Durchsicht nach § 110 StPO ist dann zu prüfen, ob die als Beweisgegenstände in Betracht kommenden Unterlagen beschlagnahmefrei sind oder ob eine richterliche Beschlagnahme zu beantragen ist. Das Beschlagnahmeverbot nach § 97 Abs. 1 StPO kann nur dann nach seinem Sinn und Zweck wirksam umgesetzt werden, wenn die Strafverfolgungsbehörden die möglicherweise beschlagnahmefreien Unterlagen erst gar nicht zu Gesicht bekommen. Der Berater hat daher dafür zu sorgen, dass die entsprechenden Unterlagen der zuständigen Stelle ungelesen vorgelegt werden (AG Hanau, NJW 1989, S. 1493, 1494; Burkhard, Stbg 2000, S. 401, 404).

Bevor in der Berufspraxis eines Steuerberaters Unterlagen beschlagnahmt werden, kommt es häufig vor, dass zuvor schon in den Geschäftsräumen des Mandanten Unterlagen sichergestellt wurden. In diesen Fällen wird der Berufsangehörige regelmäßig vom Mandanten hierüber unterrichtet. Soweit der Steuerberater beauftragt wird, den Mandanten gemäß § 392 AO in dem gegen ihn nunmehr anhängigen Ermittlungsverfahren zu **verteidigen,** hat dies auch für die Beschlagnahme von Unterlagen beim Steuerberater weitreichende Konsequenzen.

Die Frage der Zulässigkeit einer Beschlagnahme richtet sich in diesem Fall nicht nur nach der Vorschrift des § 97 StPO, sondern ebenso auch nach § 148 StPO (ungehinderter schriftlicher und mündlicher Verkehr des Beschuldigten mit dem Verteidiger). Näheres kann den einschlägigen Kommentierungen zur StPO entnommen werden.

Benötigt der Steuerberater beschlagnahmte Unterlagen zur weiteren Bearbeitung und kann er nicht alle Unterlagen kopieren, empfiehlt es sich, bei der **Strafverfolgungsbehörde** vorstellig zu werden, um eine **baldige Durchsicht und anschließende Herausgabe** zu erwirken.

Die Strafverfolgungsbehörden müssen bei der Durchsicht keine gesetzlich geregelte Frist beachten. Eine Frist orientiert sich allein am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (BGH-Beschluss vom 5. August 2003, 2 BJs 11/03-5, NStZ 2003, S. 670). Diese kann allerdings im Einzelfall schon nach Ablauf von 3 Monaten ver-

letzt sein (LG Dresden, Beschluss vom 18. Oktober 2002, 5 Qs 82/2002, NStZ 2003, S. 567).

4. Rechtsmittel

Die Durchsuchungs- und Beschlagnahmeanordnung beruht im Regelfall auf einer richterlichen Anordnung (§ 105 Abs. 1 Satz 1 StPO). Hiergegen kann jederzeit die **Beschwerde** gemäß § 304 Abs. 1 StPO erhoben werden. Sie ist nicht fristgebunden und wird bei dem Gericht erhoben, das den Beschluss erlassen hat. Zuständig ist der Ermittlungsrichter beim Amtsgericht, der die Fahndungsmaßnahmen angeordnet hat.

Durch die Einlegung der Beschwerde wird der Vollzug der Beschlagnahme zwar nicht gehemmt (§ 307 Abs. 1 StPO), das angerufene Gericht kann jedoch die Auswertung der beschlagnahmten Unterlagen aussetzen (§ 307 Abs. 2 StPO). Es empfiehlt sich deswegen, mit der Einlegung der Beschwerde auch einen **Antrag auf Aussetzung der Vollziehung der Beschlagnahme** zu stellen.

Hält das Gericht die Beschwerde für begründet, wird der Beschlagnahmebeschluss aufgehoben. Wird dagegen die Beschwerde für unbegründet gehalten, ist der Rechtsbehelf binnen drei Tagen dem Beschwerdegericht (Landgericht) zur Entscheidung vorzulegen (§ 306 Abs. 2 StPO). Gegen die Entscheidung des Beschwerdegerichts kann **keine** weitere Beschwerde erhoben werden (§ 310 Abs. 2 StPO).

Da die Steuerfahndung selbst die Unterlagen durchsehen kann, erfolgen Rechtsbehelfe oft nicht rechtzeitig bzw. kann eine Überprüfung der Maßnahme nur nachträglich erfolgen. Angesichts der Schwere des Eingriffs und der nicht kontrollierbaren Auswirkungen eines rechtswidrig erlangten Wissens (auch wenn die Unterlagen selbst als Beweismittel nicht verwertbar sind) ist diese Rechtslage bedenklich. In der Praxis zeigt sich die Tendenz, dass die Steuerfahndung bereit ist, im Einzelfall auf die Durchsicht der Dokumente vorläufig zu verzichten, wenn die Durchsuchung und die Beschlagnahme angegriffen werden sollen – ein Anspruch darauf besteht allerdings nicht.

Bei Gefahr im Verzug können die Ermittlungsbehörden auch ohne richterliche Anordnung die Berufspraxis durchsuchen und Gegenstände beschlagnahmen. In diesem Fall sollte der Steuerberater die Unterlagen versiegeln und unverzüglich gemäß § 98 Abs. 2 Satz 2 StPO beim zuständigen Ermittlungsrichter **einen Antrag auf gerichtliche Entscheidung** stellen, damit die bereits begonnene Beschlagnahmeaktion noch vor ihrem Abschluss gestoppt werden kann.

5.2.6 Durchsuchung und Beschlagnahme

In der Rechtsprechungspraxis zeigt sich, dass nur den Unterlagen Beschlagnahmefreiheit zuerkannt wird, die aufgrund des besonderen Vertrauensverhältnisses vom Steuerberater selbst erstellt worden sind.

Stellt das Gericht die Rechtswidrigkeit der Beschlagnahme fest und werden die beschlagnahmefreien Unterlagen gleichwohl im Strafprozess als Beweismittel verwendet, sollte dies unbedingt gerügt werden, weil ein **Beweisverwertungsverbot** besteht.

Praktische Hinweise

Vor der Maßnahme:

- **Von Anfang an** bei der Anlegung von Akten und Datenbanken zwischen beschlagnahmefreien und -fähigen Unterlagen, Daten und Handakten unterscheiden und diese – deutlich gekennzeichnet – **getrennt aufbewahren bzw. abspeichern** (Handakten möglichst separat in einem verschlossenen Behältnis aufbewahren)
- **Fotokopien** wichtiger Unterlagen anfertigen
- Mit einem **Rechtsanwalt** die grundsätzliche Möglichkeit einer Durchsuchung der Praxis und Beschlagnahme von Mandantenunterlagen erörtern und vereinbaren, dass der Rechtsanwalt im Falle einer solchen Maßnahme ggf. in der Praxis des Steuerberaters anwesend ist
- **Mitarbeiter** über berufsgerechtes Verhalten unterrichten (auch für den Fall der Abwesenheit des Praxisinhabers)

Während der Maßnahme:

- Durchsuchungs- bzw. Beschlagnahmebeschluss vorlegen lassen und auf dessen **Bestimmtheit** achten
- Bei einer Maßnahme aufgrund „Gefahr im Verzug“ diese **begründen** lassen
- Unbedingt sofort **Kontakt** zum Mandanten und ggf. einem Rechtsanwalt aufnehmen, evtl. **Bestellung als Verteidiger**
- **Suchhilfe** geben, um Zufallsfunde zu vermeiden, aber **keine** freiwillige Herausgabe, bei DMS-Systemen eine Selektion vornehmen und ggf. kontrolliert beschlagnahmen lassen
- Immer **widersprechen** und Widerspruch im Beschlagnahmeprotokoll **dokumentieren** lassen

- **Sichtbarmachen** von Daten auf dem Bildschirm muss geduldet werden, Fahnder können Kopien des EDV-Speichers anfertigen
- Falls dies noch nicht vorher geschehen ist, beschlagnahmte Akten **nummerieren** und **paginieren**, um später Nachweis der Vollständigkeit zu ermöglichen
- Soweit möglich, beschlagnahmte Unterlagen **kopieren**
- Beschlagnahmte Unterlagen **versiegeln**
- **Zeugen** hinzuziehen, die die Untersuchung begleiten, aber nicht behindern
- **Namen** der Handelnden **dokumentieren**

Nach der Maßnahme:

- Mögliche **Rechtsmittel** prüfen
- Bei Maßnahme aufgrund „Gefahr im Verzug“ **richterliche Bestätigung** gemäß § 98 Abs. 2 StPO beantragen
- **Steuerberaterkammer** informieren
- Im Falle einer Beschlagnahme trotz Beschlagnahmeverbots **Beweisverwertungsverbot** geltend machen

5.2.7 Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur steuerstraf- und bußgeldrechtlichen Verantwortlichkeit des Steuerberaters

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 28. Juni 2007

I. Vorsätzliche Steuerhinterziehung 2

1. Der Mandant als Täter einer Steuerhinterziehung 3

a) Steuerverkürzung ohne Kenntnis des Steuerberaters 3

b) Nachträgliche Kenntnis des Steuerberaters von der Steuerverkürzung. 3

Exkurs 1: Mandatsniederlegung. 4

Exkurs 2: Inwieweit darf der Steuerberater den Angaben des Mandanten vertrauen?. 4

2. Strafrechtliche Verantwortlichkeit des Steuerberaters . . 5

Täterschaft. 6

Teilnahme. 6

Exkurs 3: Folgerungen für die Praxis – Absicherung gegen den Vorwurf der Beihilfe 9

Exkurs 4: Büroorganisation 10

Vorsatz 10

II. Fahrlässige Steuerhinterziehung – nicht sanktionsbewehrt 12

III. Leichtfertige Steuerverkürzung. 12

1. Tathandlung des § 378 AO 13

2. Leichtfertigkeit 14

Exkurs 5: Folgen außerhalb des Strafrechts 17

1. Steuerliche Folgen. 17

2. Zivilrechtliche Folgen 18

3. Berufsrechtliche Folgen 19

Steuerstraf- und bußgeldrechtliche Verantwortlichkeit des Steuerberaters

Kommt es zu Ermittlungen der Steuerfahndung, steht im Regelfall der Steuerpflichtige, also der Mandant, im Mittelpunkt des Interesses. Aber auch der Steuerberater kann Gefahr laufen, von einem Mandanten mit in den Tatbestand einer Steuerhinterziehung „hineingezogen" zu werden. Der Steuerberater kann also unter Umständen selbst zum potenziellen Verantwortlichen einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit werden. In welchen Fällen eine eigene strafrechtliche Verantwortlichkeit des Steuerberaters in Betracht kommt und wie sich ein Steuerberater in Zweifelsfällen verhalten sollte, wird im Folgenden dargestellt.

Hinweis:
Die Berufstätigkeit als solche begründet **keine allgemeine strafrechtliche Verantwortung** für Hinterziehungen. Genauso wenig existiert eine allgemeine Pflicht des Steuerberaters, Steuerhinterziehungen zu verhindern.[1]

Hinweis:
Die Berufstätigkeit gewährleistet allerdings wegen der Allgemeinheit der Steuerstrafgesetze **keine Befreiung** von deren Anwendung, sondern lässt eine strafrechtliche Verantwortlichkeit unter den allgemeinen Voraussetzungen eintreten, sofern der Steuerberater schuldhaft einen gesetzlichen Steuerstraftatbestand verwirklicht.

I. Vorsätzliche Steuerhinterziehung

Zentrale Vorschrift des Steuerstrafrechts ist die Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO. Danach macht sich derjenige strafbar,

- der den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht,
- die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt

oder

1 BFH-Urteil vom 21.11.2000, VII R 8/00, HFR 2001, 543.

- pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern unterlässt

und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.

1. Der Mandant als Täter einer Steuerhinterziehung

a) Steuerverkürzung ohne Kenntnis des Steuerberaters

Wirkt der Steuerberater an der Steuerklärung seines Mandanten mit und verwendet dabei unzutreffende Angaben des Mandanten, die schließlich zu einer Steuerverkürzung führen, ohne dass dies für den Steuerberater zu erkennen war, so ist er mangels Vorsatzes nicht wegen einer Steuerstraftat zu belangen.

b) Nachträgliche Kenntnis des Steuerberaters von der Steuerverkürzung

Der Steuerberater kann auch nicht steuerstrafrechtlich belangt werden, wenn ihm nachträglich auffällt, dass die unzutreffenden Angaben auf Grund seiner Mithilfe gemacht worden sind. Es stellt sich allerdings die Frage, ob er die nachträgliche Kenntnis den Finanzbehörden mitteilen muss.

> **Hinweis:**
> In der Regel besteht für den Steuerberater **keine Berichtigungspflicht** falscher Angaben.

Erkennt der Steuerberater nachträglich, dass der Mandant, möglicherweise auch durch ihn, gegenüber der Finanzverwaltung falsche Angaben gemacht hat, so ist er nicht zur Berichtigung verpflichtet. Er gehört nicht zu den berichtigungspflichtigen Personen nach § 153 AO. Er würde sich möglicherweise sogar strafbar machen (§ 203 StGB, Geheimnisverrat), würde er die Angaben ohne Rücksprache berichtigen. Der Steuerberater ist nach Ansicht des BGH[2] mit Rücksicht auf den Grundsatz der Mandantentreue gehalten, nach außen sein Wissen für sich zu behalten. Er kann nur versuchen, seinen Mandanten von der Zweckmäßigkeit einer Selbstanzeige zu überzeugen. Eine eigene Berichtigungspflicht trifft ihn nicht. Etwas anderes kann nur gelten, wenn der Steuerberater in die Rolle des gesetzlichen Vertreters nach § 34 AO oder die des Verfügungsberechtigten nach § 35 AO tritt. In diesen Fällen ist er nach § 153 berichtigungspflichtig.[3] Kommt er

2 BGH-Beschluss vom 20.12.1995, 5 StR 412/95, wistra 1996, 184 ff.
3 Klein/Brockmeyer AO § 153 Rdnr. 2.

dieser Pflicht dann nicht nach, macht er sich einer Steuerhinterziehung schuldig.

Ausnahme:

Etwas anderes gilt nur, wenn der Steuerberater infolge eigener Fahrlässigkeit zutreffende Angaben seiner Mandanten so umsetzt, dass es zu einer fehlerhaften Steuererklärung und somit zu einer Steuerverkürzung kommt. Kann er in einem solchen Fall den Mandanten nicht von einer Berichtigung überzeugen, so muss er die Angaben selbst gegenüber der Finanzbehörde berichtigen, da er selbst die Ursache für die Verwirklichung der Steuerhinterziehung gesetzt hat.

Exkurs 1: Mandatsniederlegung

Der Steuerberater sollte bei jeder steuerlichen Beratung bedenken, dass im Regelfall ein Mandant viele Anfragen oder steuerliche Gestaltungsvorschläge, die auf den ersten Blick dubios erscheinen, nicht mit strafrechtlichem Vorsatz an den Steuerberater heranträgt. Hier handelt es sich oftmals um steuerliche Unwissenheit. In einem solchen Fall sollte der Steuerberater Aufklärungsarbeit leisten und dem Steuerpflichtigen ausführlich erläutern, welche Gestaltungsmöglichkeiten mit dem geltenden Recht zu vereinbaren sind und wo die Grenze zur Illegalität überschritten wird. Dies gehört zum typischen Aufgabenfeld jedes Steuerberaters und ist daher strafrechtlich eine nicht relevante Handlung.

Es kann sinnvoll sein, in diesen Fällen eine kurze Aktennotiz aufzunehmen bzw. bei schriftlichen Anfragen des Mandanten verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten entsprechend schriftlich zu beantworten und darauf hinzuweisen, dass die legale Steuergestaltung Aufgabe des Steuerberaters und verständliches Ziel auch des Mandanten ist, die entsprechenden Vorschläge jedoch nicht im Rahmen des gesetzlich Möglichen realisierbar sind.

Grundsätzlich besteht keine Verpflichtung des Steuerberaters, bei festgestellter Steuerunehrlichkeit des Mandanten das Mandat niederzulegen. Auch ein steuerunehrlicher Mandant hat einen Anspruch auf steuerliche Beratung. Allerdings ist in solchen Fällen Vorsicht geboten: Ist beispielsweise der Mandant nach einer umfassenden Beratung weiterhin nicht von der dubiosen oder zweifelhaften Gestaltung abzubringen, so sollte das Mandat niedergelegt werden.

Exkurs 2: Inwieweit darf der Steuerberater den Angaben des Mandanten vertrauen?

Grundsätzlich kann und darf der Steuerberater den Angaben des Mandanten vertrauen. Auch Angaben, die auf den ersten Blick merkwürdig erscheinen, muss der Steuerberater im Rahmen der Steuererklärung verwenden. Der Steuerberater hat insoweit keine Treupflichten gegenüber den Finanzbehörden. Er muss also nicht eventuelle Zweifel an den Angaben des Mandanten im Vorfeld ausräumen. Der Steuerberater ist nicht Garant für die Richtigkeit der Angaben des Mandanten. Allein der Steuerpflichtige, der den Erklärungsbogen unterzeichnet, haftet für die Steuererklärung. Der Steuerberater darf also grundsätzlich den Angaben des Mandanten vertrauen. Bei plausiblen Zweifeln sollte sich der Steuerberater allerdings möglicherweise absichern, beispielsweise im Rahmen einer Vollständigkeitserklärung.

> **Hinweis:**
> Ein **Mitwirkungsvermerk** des Steuerberaters an der Erklärung des Mandanten führt nicht zu einer Täterschaft des Steuerberaters; ein solcher kann im Einzelfall möglicherweise aber zur Begründung von Beihilfe führen.[4]

Erst wenn sich dem Steuerberater offensichtliche Unrichtigkeiten der Angaben des Mandanten geradezu aufdrängen müssen, stellt sich die Frage, ob der Steuerberater noch leichtfertig oder schon vorsätzlich handelt. Hat der Steuerberater konkrete Kenntnisse von der bewussten Unrichtigkeit der Angaben des Mandanten, so sollte er auf jeden Fall nachforschen bzw. nachfragen, einen entsprechenden Aktenvermerk aufnehmen und ggf. über die Mandatsniederlegung nachdenken, bevor er sich in die Gefahr begibt selber bsp. durch Beihilfe in die strafrechtliche Verantwortung zu kommen.

2. Strafrechtliche Verantwortlichkeit des Steuerberaters

Der Steuerberater kann den Tatbestand der Steuerhinterziehung sowohl in eigenen Angelegenheiten als auch zu Gunsten seines Mandanten erfüllen.

In der Praxis bereitet im Zusammenhang mit der Mitwirkung des Steuerberaters die Abgrenzung zwischen Täterschaft und Teilnahme oftmals Schwierigkeiten.

---

4 Krekeler, PStR 2002, 133.

5.2.7 Verantwortlichkeit des Steuerberaters

Täterschaft

Täterschaft kann in drei Erscheinungsformen auftreten: Alleintäterschaft, Mittäterschaft oder mittelbare Täterschaft. Täterschaftliches Handeln setzt objektiv voraus, das Geschehen, das heißt das „Ob“ und „Wie“ der Tat gestaltend in den Händen zu halten und den Willen zur Verwirklichung des Straftatbestands zu haben. Täter einer Steuerhinterziehung kann also der Steuerberater sein, wenn er in eigener Verantwortung für den Steuerpflichtigen gegenüber der Finanzbehörde eine Erklärung abgibt. Nur rein vorbereitende Tätigkeiten reichen für eine Täterschaft nicht aus.

Im Rahmen der Mittäterschaft wirken mehrere Personen aufgrund eines gemeinsamen Tatentschlusses an der Begehung der Straftat mit. Dabei werden die Tatbeiträge des einzelnen Mittäters dem jeweils anderen zugerechnet. Voraussetzung für die Annahme einer Mittäterschaft sind der gemeinsame Wille, Mittäter zu sein sowie ein eigener Tatbeitrag.

Zu vernachlässigen ist in diesem Zusammenhang die mittelbare Täterschaft. Sie liegt vor, wenn jemand eine Straftat „durch einen anderen“ begeht. Diese Begehungsform kommt allerdings im Steuerstrafrecht nur sehr selten vor.

Teilnahme

Wohl am häufigsten vorkommende Beteiligungsform des Steuerberaters in der Praxis ist die Beihilfe zu einer Steuerhinterziehung des Mandanten. Der Steuerberater wird als **Gehilfe** bestraft, wenn er vorsätzlich die vorsätzliche Steuerhinterziehung eines anderen fördert. Voraussetzung dafür ist der für die Beihilfe erforderliche so genannte doppelte **Teilnehmervorsatz**. Das heißt, dass sich der Vorsatz des Steuerberaters sowohl auf die vorsätzlich rechtswidrige Haupttat des anderen, also im Zweifel auf die Steuerhinterziehung des Mandanten, als auch auf deren Förderung durch den eigenen Tatbeitrag beziehen muss. Die innere Einstellung des Steuerberaters zu seinem Handeln, strafrechtlich der so genannte subjektive Tatbestand, ist daher entscheidend für die Abgrenzung zwischen erlaubtem Handeln und strafbarer Beihilfe.

Zunächst entscheidend ist die Frage, wann ein Steuerberater die **Steuerhinterziehung** seines Mandanten **fördert**. Als **Hilfeleistung** im Sinne der Tatförderung ist grundsätzlich jede Handlung anzusehen, welche die Herbeiführung des Taterfolges des Haupttäters objektiv fördert, ohne dass sie für den Erfolg selbst ursächlich

sein muss. Die Grenzen sind dabei fließend. Sie sind jedenfalls dann überschritten, wenn der Steuerberater dem Mandanten mit „Rat und Tat" zur Seite steht.[5] Das bedeutet, dass Beihilfe schon dann vorliegen kann, wenn der Steuerberater lediglich in psychischer Form auf den Mandanten einwirkt und diesen in seinem Tatentschluss bestärkt.[6]

Ein bloßes Billigen der Tat reicht für eine Beihilfe nicht aus. Auch bei **psychischer Beihilfe** muss ein Verhalten des Gehilfen vorliegen, durch die die Steuerhinterziehung des Mandanten bewusst gefördert oder erleichtert werden soll.

Keine Beihilfe liegt daher im folgenden Fall vor:

> **Beispiel:**
> Der Steuerberater gewinnt bei einer Besprechung mit seinem Mandanten und Vertretern des Finanzamtes die Überzeugung von einer Straftat, er beschränkt sich jedoch darauf, **anwesend** zu sein. Wenn er also darauf verzichtet in das Geschehen einzugreifen, „fördert" er nicht, wie eine Beihilfe nach § 27 StGB verlangt, eine andere Tat.[7]

Häufig wird sich nur nachweisen lassen, dass der Steuerberater keine direkte Kenntnis hatte, dass der Täter den **Tatbeitrag des Steuerberaters zur Begehung einer Straftat nutzen** werde, dies aber für möglich hält. Diese Annahme allein reicht nicht aus, um eine strafbare Beihilfe anzunehmen.[8]

> **Beispiel:**
> Fragt ein Mandant nach der Entdeckungswahrscheinlichkeit ausländischer Kapitalanlagen und hält der Steuerberater diese für gering, kann er seinem Mandanten wahrheitsgemäß antworten. Dies gilt auch, wenn sich der Mandant nach dieser Auskunft in seinem Tatentschluss bestärkt fühlt, diese Erträge nicht zu erklären. Ein Gespräch mit dem Mandanten zur eigenen Absicherung in Anwesenheit eines Zeugen zu führen, wird den Nachweis der Haltung des Steuerberaters erleichtern, aber das Vertrauensverhältnis zum Steuerpflichtigen zerstören.

---

5 Wannemacher, Steuerstrafrecht, Rdnr. 2949.
6 Vgl. FG Nürnberg Urteil vom 10.12.2002, II 536/2000.
7 BGH-Beschluss vom 20.12.1995, 5 StR 412/95, NStZ 1996, 563, 564; BGH-Beschluss vom 13.01.1993, 3 StR 516/92, wistra 1993, 181, Bornheim, AO-StB 2001, 29.
8 Im Ergebnis auch Burkhard, INF 2002, 281.

5.2.7 Verantwortlichkeit des Steuerberaters

Kennt der Steuerberater dagegen den **Entschluss** des Täters, etwa durch Scheinrechnungen Umsatzsteuer zu hinterziehen, sieht er damit das erhebliche Risiko des Erfolgseintritts und nimmt er dieses billigend hin, sind der nötige Vorsatz in Gestalt des indirekten Vorsatzes und eine strafbare Beihilfe anzunehmen.[9]

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang insbesondere auf die Rechtsprechung des BGH zur so genannten berufstypischen Handlung. Der BGH hat klargestellt, dass eine generelle Straflosigkeit von neutralen, berufstypischen Handlungen nicht in Betracht kommt. Diese seien nicht in jedem Fall neutral, sondern nach folgenden Grundsätzen als strafrechtlich relevante Beihilfehandlung zu beurteilen:

- Weiß der Steuerberater, dass das Handeln des Mandanten ausschließlich darauf abzielt, eine strafbare Handlung zu begehen, so ist der Tatbeitrag des Steuerberaters als Beihilfehandlung zu werten. In diesem Fall verliere sein Tun den „Alltagscharakter“ und stelle eine „Solidarisierung“ mit dem Täter dar.
- Weiß der Steuerberater dagegen nicht, wie der von ihm geleistete Beitrag vom Mandanten verwendet wird, hält er es lediglich für möglich, dass sein Tun zur Begehung einer Straftat genutzt werde, so sei sein Handeln regelmäßig noch nicht als strafbare Beihilfehandlung zu werten, es sei denn, das von ihm erkannte Risiko strafbaren Verhaltens des von ihm unterstützten Mandanten war derart hoch, dass er sich mit seiner Hilfeleistung „die Förderung des erkennbar tatgeneigten Täters angelegen sein ließ“.[10]

  Beispiel:

  Gibt der Steuerberater z. B. dem Mandanten Tipps, wie er die Gelder sinnvoll anlegen könne, kann die an sich neutrale Handlung ihren Alltagscharakter verlieren und sich der Steuerberater die Förderung eines tatgeneigten Täters „angelegen sein lassen“.[11]

Der BGH zieht also die Grenze zwischen zulässiger Beratung und strafbarer Beihilfe in erster Linie auf der subjektiven Tatseite. Entscheidende Bedeutung kommt insoweit der Einstellung des Gehilfen zu.

---

9 FG Köln, Urteil vom 19.12.2001, 10 K 2330/96, EFG 2002, 513, 514.
10 BGH-Urteil vom 01.08.2000, 5 StR 624/99, DStR 2001, 96, NJW 2000, 3010.
11 BGH-Urteil vom 18.06.2003, 5 StR 489/02, NJW 2003, 2996, 2999.

Diese Rechtsprechung des BGH wird kritisiert[12], denn eine derart weite Auslegung des Förderungsbegriffes bedeutet in der Konsequenz eine umfassende Kriminalisierung berufstypischen Verhaltens.

Exkurs 3: Folgerungen für die Praxis – Absicherung gegen den Vorwurf der Beihilfe

Der Verdacht einer strafbaren Beihilfe des Steuerberaters ergibt sich in erster Linie aus den Ermittlungen gegen den Mandanten. Im Rahmen dieser Ermittlungen kann auch der Steuerberater in den Blickpunkt der Ermittlungsbehörden gelangen. Anlässe für Ermittlungsmaßnahmen gegen den Mandanten gibt es viele (Betriebsprüfungen, Kontrollmitteilungen aber auch bspw. Scheidungen oder anonyme Anzeigen). Dabei gerät der Steuerberater nicht zwangsläufig in den Verdacht selbst steuerstrafrechtlich verantwortlich zu sein. Leider ist es jedoch keine Seltenheit, dass der Mandant aus Gründen der Selbstverteidigung belastende Angaben bezüglich des Steuerberaters macht. Daher sollte sich der Steuerberater frühzeitig absichern sofern er gegen seinen Mandanten einen begründeten Verdacht hegt.

Am zweckmäßigsten erscheint ein Beratungsgespräch im Beisein eines oder mehrerer Zeugen. In Betracht kommen hier beispielsweise Büroangestellte oder Steuerberater-Kollegen. Nach dem Gespräch sollte sich der Steuerberater genauso wie die Zeugen einen entsprechenden Vermerk machen, der zu den Handakten genommen wird.

> **Hinweis:**
> Der entsprechende Vermerk sollte unter keinen Umständen dem Mandanten ausgehändigt sondern nur zur Handakte genommen werden. Wird ein solcher Hinweis beim Steuerpflichtigen im Falle einer Ermittlungsmaßnahme der Steuerfahndung gefunden, so kann durch die abratende Belehrung die Kenntnis des Steuerpflichtigen nachgewiesen werden. Ein entsprechender Beratungshinweis beim Steuerpflichtigen kann sich u. U. strafschärfend auswirken, wenn der Steuerpflichtige dennoch handelte.

Ein solches Gespräch unter Zeugen ist natürlich nicht unproblematisch, insbesondere kann das Vertrauensverhältnis zwischen Steuerberater und Mandanten leiden, wenn zu einem Gespräch

12 Kutzner, NWB, Fach 30, S. 1543 ff.

eine dritte Person hinzugezogen wird. Deswegen sollte der Steuerberater nur zu diesem Mittel greifen, wenn er tatsächlich von der Steuerunehrlichkeit seines Mandanten überzeugt ist. Verdichten sich also für einen Steuerberater die Anhaltspunkte für ein steuerunehrliches Verhalten des Mandanten, so muss im Einzelfall abgeschätzt werden, wie weit man das Risiko mittragen will, in die Ermittlungen hineingezogen zu werden. Manchmal kann es auch in dieser Situation nur den Weg der Mandatsniederlegung geben.

Exkurs 4: Büroorganisation

Der Steuerberater sollte sämtliche Mitarbeiter, die mit Steuerpflichtigen Kontakt haben, über die Problematik der steuerstrafrechtlichen Risiken, insbesondere der Beihilfethematik informieren. Der Steuerberater muss deutlich machen, dass es sich beispielsweise bei falschen Verbuchungen nicht etwa um Kavaliersdelikte handelt, sondern dass sich auch die Mitarbeiter in solchen Fällen strafbar machen können.

Vorsatz

Nach dem aktuellen **Stand der Rechtsprechung** handelt ein Täter vorsätzlich,

> „wenn er den Eintritt des tatbestandlichen Erfolges als möglich und nicht ganz fern liegend erkennt und damit in der Weise einverstanden ist, dass er die Tatbestandsverwirklichung billigend in Kauf nimmt oder sich um des erstrebten Zieles Willen wenigstens mit ihr abfindet, mag ihm auch der Erfolgseintritt an sich unerwünscht sein; bewusste Fahrlässigkeit liegt hingegen dann vor, wenn der Täter mit der als möglich erkannten Tatbestandsverwirklichung nicht einverstanden ist und ernsthaft – nicht nur vage – darauf vertraut, der tatbestandliche Erfolg werde nicht eintreten“.[13]

Beteiligt sich der Steuerberater an einer **fremdnützigen Hinterziehung,** müssen verschiedene Fallgestaltungen unterschieden werden:

- **Tatsächliche Beurteilung**

  Hält der Steuerberater **die steuerlichen Angaben des Mandanten** möglicherweise für unrichtig, ist zu differenzieren:

13 zu Fällen bedingten Vorsatzes anschaulich BFH-Urteil vom 08.09.2004, XI R 1/03, HFR 2005, 293, 294; FG Hamburg, Beschluss vom 14.07.2004, I 184/04, EFG 2005, 166 (Leits. 1).

Beispiel 1:

Lässt er es auf den Eintritt des tatbestandlichen Erfolges ankommen, lässt er sich demnach nicht von seinem Tatbeitrag abhalten, liegt indirekter Vorsatz und somit eine tatbestandsmäßige Steuerhinterziehung vor.

Beispiel 2:

Geht er dagegen davon aus, der Erfolg werde sich nicht realisieren und vertraut demnach auf die Richtigkeit von Angaben, scheidet Vorsatz aus. In einem Strafverfahren wird sich der Steuerberater darauf berufen, bereits seine allgemeine Pflicht, den **Beruf** unabhängig und gewissenhaft auszuüben (§ 57 Abs. 1 StBerG), stehe der Annahme der zuerst genannten Alternative entgegen.[14]

- **Rechtliche Beurteilung**

  Ist er sich hinsichtlich der **steuerrechtlichen Bewertung** einzelner Vorgänge nicht sicher, ist ebenfalls zu differenzieren. Zur ordnungsgemäßen Berufsausübung gehört, dass er rechtliche Bewertungen sucht, die im Interesse des Auftraggebers liegen. Erweist sich die rechtliche Bewertung als unzutreffend, kann dies allein den Tatbestand des § 370 AO nicht erfüllen.[15]

  Beispiel 1:

  Werden die für die steuerliche Bewertung maßgebenden tatsächlichen Umstände vollständig und richtig angegeben, bleibt der Finanzbehörde die Möglichkeit, die Steuer unter Zugrundelegung einer abweichenden rechtlichen Bewertung zutreffend festzusetzen. Zweifelsfälle können für den Steuerberater Anlass sein, eine verbindliche Auskunft der Finanzverwaltung einzuholen. Für den **Regress** gegen den Steuerberater überspannt das OLG Düsseldorf die Anforderungen, wenn es ihn für verpflichtet hält, beim Fehlen gesicherter Rechtsprechung wie einer Verwaltungsübung und einem ersichtlichen Streitstand in der Literatur eine verbindliche Auskunft einzuholen.[16]

---

14 Vgl. Volk, BB 1987, 142 f.; Krekeler, PStR 2002, 132.
15 BGH-Urteil vom 23.02.2000, 5 StR 570/99, NStZ 2000, 320, 321.
16 OLG Düsseldorf, Urteil vom 20.01.2004, 23 U 28/03, Stbg 2004, 508, 510, n. rk., mit abl. Anm. Spiess, a. a. O. 511 f.

Beispiel 2:
Der Fall liegt anders, wenn der Steuerberater Tatsachenmaterial „manipuliert", also beispielsweise die Erheblichkeit bestimmter Vorgänge für die steuerliche Bewertung nicht ersichtlich macht und für möglich hält, dass durch die Manipulation Steuern verkürzt werden und diesen **Erfolg in Kauf nimmt.**[17]

II. Fahrlässige Steuerhinterziehung – nicht sanktionsbewehrt

Ein Steuerberater verkürzt **fahrlässig** Steuern, wenn er z. B. durch Unachtsamkeit, Sorglosigkeit oder Desorganisation gegenüber der Finanzbehörde zu seinen Gunsten unzutreffende Angaben macht und als Folge Steuern zu niedrig angesetzt werden. Eine fahrlässige Verkürzung ist denkbar, jedoch entgegen dem bis 1956 bestehenden Rechtszustand nicht **sanktionsbewehrt.** Gefordert ist seitdem eine qualifizierte Fahrlässigkeit als **„Leichtfertigkeit",** und das 2. AOStrafÄG von 1968 stuft die leichtfertige Verkürzung als **Ordnungswidrigkeit** ein.[18]

III. Leichtfertige Steuerverkürzung

§ 378 AO beinhaltet den Tatbestand der **leichtfertigen Steuerverkürzung.** Danach handelt ordnungswidrig, wer als Steuerpflichtiger oder bei Wahrung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen eine der in § 370 Abs. 1 AO bezeichneten Taten leichtfertig begeht. § 378 AO unterscheidet sich also von § 370 AO nur durch den Täterkreis und die Schuldform.

Die Frage einer leichtfertigen Verkürzung stellt sich erst, wenn der Steuerberater überhaupt den **Tatbestand** mit seinen weiteren Merkmalen erfüllt hat. Über die Anforderungen an das tatbestandsmäßige Verhalten, soweit ein Angehöriger der rechts- und steuerberatenden Berufe tätig wird, besteht Streit:

---

17 Zu dieser Konstellation BGH-Urteil vom 10.11.1999, 5 StR 221/99, HFR 2000, 676, 677; Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 AO Rz. 228, zum Meinungsstand Bornheim, AO-StB 2001, 30.

18 Die Neufassung des § 50 e EStG zerstört die Systematik, wenn sie als ersichtlich politischer Kompromiss die Nichtanmeldung geringfügiger Beschäftigungen im Privathaushalt nicht als Straftat wertet, jedoch systemwidrig auch bei Vorsatz als Ordnungswidrigkeit nach § 378 AO; dazu Wegner, PStR 2004, 120.

1. Tathandlung des § 378 AO

- Die **finanzgerichtliche Rechtsprechung** will den Tatbestand auch annehmen, soweit der Steuerberater nicht nach außen gegenüber der Finanzbehörde tätig wird, sondern ausschließlich im **Innenverhältnis** gegenüber dem Mandanten, indem er dessen Steuererklärung vorbereitet. Entscheidend sei seine **Funktion**, also dass er im Sinne der 2. Alternative des § 378 Abs. 1 Satz 1 AO „bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen" tätig werde.[19]

  Beispiel:

  Der Steuerberater führt für seinen Mandanten nur dessen Bücher. Der Mandant erstellt selbst die Steuererklärungen und reicht diese beim FA ein. Dem Steuerberater sind grobe Fehler unterlaufen, die zur Steuerverkürzung führen. Der Steuerberater kann wegen einer leichtfertigen Steuerverkürzung belangt werden, obwohl er nur im Hintergrund aktiv geworden ist.

- Die **überwiegende Auffassung**, insbesondere die Rechtsprechung der ordentlichen Gerichte, lehnt eine derartige Ausdehnung der Verantwortlichkeit nicht nur ab, sondern hält sie mit der **Gesetzesfassung** des § 378 AO für nicht vereinbar. Abs. 1 Satz 1 begnüge sich nicht damit, dass der Täter Angelegenheiten des Steuerpflichtigen wahrnehme, sondern verlange weiter, dass er in dieser Funktion „eine der in § 370 Abs. 1 AO bezeichneten Taten" begehe. Aus der gesetzlichen Rückverweisung auf die Voraussetzungen der vorsätzlichen Hinterziehung, damit auch auf einschlägige Umschreibungen des tatbestandsmäßigen Verhaltens, folge, dass der Täter auch bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen selbst gegenüber der Finanzbehörde **unrichtige Angaben** machen müsse.[20]

---

19 BFH-Urteil vom 19.12.2002, IV R 37/01, BStBl II 2003, 385, 389; FG Düsseldorf, Urteil vom 11.04.2001, 18 K 7170/97, EFG 2001, 944, 946; offenbar gegen eine Konzeption, dass sowohl der Steuerpflichtige als auch ein Dritter in derselben Sache Angaben machen, Dörn, Stbg 2002, 455.

20 Grundlegend BayObLG vom 09.11.1993, 4 StRR 54/93, BayObLGSt 1993, 188, 191; OLG Braunschweig, Beschluss vom 08.03.1996, Ss (B) 100/95, NJW 1997, 3255, 3256; Rüping in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 378 AO Rz. 22 ff.; Müller, AO-StB 2003, 211; Rolletschke, wistra 2004, 51; Harms, Stbg 2005, 12.

Diese Sichtweise erscheint nach der Gesetzesfassung zwingend. Die entgegenstehende Auffassung insbesondere des BFH ist mit der Formulierung in § 378 Abs. 1 Satz 1 AO nicht zu vereinbaren und unterläuft das auch im Ordnungswidrigkeitenrecht (vgl. § 3 OWiG) geltende Prinzip der **gesetzlichen Bestimmtheit der Tatbestände.**

In der Praxis führt die berechtigte Sicht der nach wie vor überwiegenden Auffassung zu dem Ergebnis, dass sich die Frage eines möglicherweise leichtfertigen Verhaltens des Steuerberaters nicht stellt, wenn er nicht selbst Angaben gegenüber der Finanzbehörde macht.

> **Hinweis:**
> Im Übrigen ist auch für die Begehung eines leichtfertigen **Subventionsbetruges** nach § 264 Abs. 4 StGB, damit einer dem Verhältnis von § 370 AO und § 378 AO vergleichbaren Vorschrift anerkannt, dass sich die Leichtfertigkeit im Hauptfall des § 264 Abs. 1 Nr. 1 StGB auf die dort geforderten Angaben gegenüber der Subventionsbehörde bezieht.[21]

Allerdings muss hier noch einmal betont werden, dass sich aus dieser Ansicht keine generelle Freistellung des steuerrechtlichen Steuerberaters von bußgeldrechtlicher Inhaftungnahme ergibt. Ein Steuerberater, der selbst gegenüber den Finanzbehörden leichtfertig unrichtige Angaben macht, handelt tatbestandsmäßig nach § 378 AO.

2. Leichtfertigkeit

§ 378 Abs. 1 AO verlangt in subjektiver Hinsicht Leichtfertigkeit. Der scheinbar eindeutige Begriff ist nur schwer eindeutig zu definieren.[22] Das ist darauf zurückzuführen, dass die Leichtfertigkeit zwar eigentlich die subjektive Seite, also die Schuld des Täters betrifft, aber dennoch auch eine objektive Komponente, nämlich die Verletzung einer Sorgfaltspflicht voraussetzt.

Leichtfertiges Verhalten muss in einem Ordnungswidrigkeitenverfahren im Einzelfall konkret nachgewiesen werden. Leichtfertigkeit kann nicht etwa schon dann angenommen werden, wenn sich der für § 370 AO notwendige Vorsatz nicht nachweisen lässt und § 378 AO als **„Auffangtatbestand"** dienen soll.[23]

---

21 Tröndle/Fischer, § 264 StGB Rz. 38.
22 Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, Rdnr. 1640.
23 Ausdrücklich BGH-Urteil vom 13.01.1988, 3 StR 450/87, NStZ 1988, 276; dazu Rüping in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 378 AO Rz. 8.

Leichtfertigkeit als allgemeiner und damit auch im Sinne des Verfassungsrechts hinreichend bestimmbarer Rechtsbegriff lässt sich weder durch die **Nähe zum Vorsatz,** als eine an Vorsatz grenzende Fahrlässigkeit[24], konkretisieren noch durch das verwerfliche **Motiv,** etwa ein Handeln aus besonderem Leichtsinn oder aus Gleichgültigkeit.[25] Ausgangspunkt bleibt das **gesteigerte Risiko für das durch § 378 AO geschützte Rechtsgut,** nämlich den Anspruch des Staates auf den vollen Ertrag aus einzelnen Steuerarten.[26]

Leichtfertigkeit ist demnach als gesteigerte Verantwortlichkeit zu bestimmen. Sie orientiert sich hinsichtlich der den Tatbestand konstituierenden Verletzung der normativ gebotenen Sorgfalt an der groben **Fahrlässigkeit** des Zivilrechts.[27] Hinzu kommt die den Schuldvorwurf beim Fahrlässigkeitsdelikt konstituierende **besondere individuelle Vorwerfbarkeit**[28], wie sie teilweise auch in den zivilrechtlichen Begriff Eingang gefunden hat.[29] Die Praxis arbeitet mit bestimmten, **typisiert wahrgenommenen Indizien,** die teils den Tatbestand leichtfertiger Begehung, teils die Schuldebene betreffen und letztlich in eine richterlicher Rechtsanwendung gemäße Gesamtbetrachtung des konkreten Falles einfließen.[30]

Verallgemeinernd führt die Praxis bestimmte, für leichtfertiges Verhalten sprechende Indizien darauf zurück, dass der Betroffene im konkreten Fall besonderen **Anlass** hatte, eine Verkürzung zu vermeiden.[31] Dabei beruht die im konkreten Fall angenommene Verantwortlichkeit häufig nicht auf dem schwierigen individuellen Nachweis, sondern auf einer **Zuschreibung,** dass der Betroffene bestimmte Sorgfaltspflichten kennen *musste*.[32]

---

24 So jedoch BGH-Urteil vom 13.01.1988, 3 StR 450/87, NStZ 1988, 276, 277

25 So jedoch BGH-Urteil vom 09.11.1984, 2 StR 257/84, BGHSt 33, 66, 67 zu § 30 I Nr. 3 BtMG

26 Zum Rechtsgut vgl. aus der Rechtsprechung BGH-Urteil vom 01.02.1989, 3 StR 179/88, BGHSt 36, 100, 102; BGH-Beschluss vom 23.03.1994, 5 StR 91/94, BGHSt 40, 109, 111; aus der Literatur Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler § 370 AO Rz. 43.

27 Vgl. für diesen Maßstab bei der Sorgfalt in eigenen Angelegenheiten § 277 BGB.

28 In der Rechtsprechung z. B. BayObLG vom 02.12.1980, RReg 4 St 168/80, BayObLGSt 1980, 146, 150 (zu § 378 AO); BFH-Urteil vom 04.02.1987, I R 58/86, BStBl II 1988, 215 ff.

29 Z. B. BGH-Urteil vom 11.05.1953, IV ZR 170/52, BGHZ 10, 14, 17.

30 Zum methodischen Verfahren BGH-Urteil vom 13.01.1988, 3 StR 450/87, NStZ 1988, 276 f.; BFH-Beschluss vom 25.06.1997, VIII B 35/96, BFH/NV 1998, 8, 9.

31 Zur Systematik Duttge, wistra 2000, 207.

32 Als Beispiel FG Baden-Württemberg, Gerichtsbescheid vom 18.04.2001, 10 K 302/98, EFG 2001, 1416, 1417.

5.2.7 Verantwortlichkeit des Steuerberaters

Als **Fallgruppen** lassen sich folgende Konstellationen festhalten:

- dem Betroffenen muss sich eine Nachprüfung aufdrängen,
- er hat sich nicht einschlägig informiert oder
- er hat Pflichten unkontrolliert delegiert.

Die beiden zuletzt genannten Konstellationen betreffen den Steuerberater unmittelbar. Für die zuerst genannte kommt etwa in Betracht, wenn der Steuerberater augenfällige Differenzen zwischen erklärten Angaben und tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen ignoriert.[33]

Im **Verhältnis zum Mandanten** gilt nach dem Selbstverständnis des Steuerberaters als Angehörigen eines freien Berufes (§ 32 Abs. 2 Satz 1 StBerG), dass er dem Steuerpflichtigen nicht in öffentlichem Auftrag, als „Wahrer des Rechts“[34], oder verlängerter Arm der Finanzverwaltung nicht mit Misstrauen begegnet, sondern ihm auf der **Ebene gegenseitigen Vertrauens** gegenüber tritt.[35]

Im Grundsatz trifft den Steuerberater daher **keine Pflicht zu Erkundigungen,** Nachprüfungen oder eigenen Ermittlungen. Er ist ebenso wenig nach § 153 AO zur **Berichtigung** nachträglich als unzutreffend erkannter Angaben des Mandanten verpflichtet, da sich die Erklärungspflicht nach ihrem Wortlaut nicht auf Beauftragte bezieht.[36] Unterlässt der Steuerberater Angaben, hat er weder aufgrund seiner beruflichen Stellung eine **Garantenstellung** nach §§ 377 Abs. 2 AO, 8 OWiG, allgemein Steuerzuwiderhandlungen zu verhindern, noch bei unzutreffenden Angaben des Mandanten aus **Ingerenz**[37] tätig zu werden.[38]

Im Einzelnen entscheidet der **Auftrag des Mandanten** und begrenzt sowohl die zivilrechtliche Haftung wie hier die bußgeldrechtliche Verantwortlichkeit.[39]

---

33 Bezogen auf den groben Buchungsfehler eines Steuerfachgehilfen, Einnahmen zu kompensieren durch gleich hohe Betriebsausgaben, FG Düsseldorf, Urteil vom 11.04.2001, 18 K 7170/97, EFG 2001, 944, 945.

34 Verfehlt OLG Celle, Urteil vom 02.06.1960, 10 U 151/59, DB 1960, 1181.

35 In der Rechtsprechung OLG Bremen, Urteil vom 26.04.1985, Ws 111, 115,116/84, StV 1985, 282, 284; OLG Karlsruhe, Urteil vom 19.03.1986, 3 Ws 147785, wistra 1986, 189, 190; in der Literatur zum Vertrauensprinzip Rüping in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 378 AO Rz. 46.

36 Grundsätzlich BGH-Beschluss vom 20.12.1995, 5 StR 412/95, NStZ 1996, 563, 565.

37 Ingerenz ist ein Verhalten, durch das eine Gefahr geschaffen wird und das zur Abwendung gerade dieser Gefahr verpflichtet

38 Zu dieser Konstellation Harms, Stbg 2005, 14; bezogen auf die praktische Situation, dass der Erwerber von Grundbesitz, wie der Berater weiß, seiner Anzeigepflicht nicht nachkommt, Fischer/Waßmer, StB 2002, 268.

39 Zu diesem Ausgangspunkt Burkhard, INF 2002, 307.

Hinweis:

Ein **Vermerk,** der Steuerberater habe in zweifelhaften Fällen die Erklärung ausschließlich nach den Angaben des Steuerpflichtigen erstellt, kann das Risiko einer Verantwortlichkeit wegen Steuerzuwiderhandlungen mindern, jedoch nicht ausschließen.

Beispiel:

Weitere Anlässe für erhöhte Sorgfaltspflichten des Steuerberaters können sein, dass der Steuerberater die **Unzuverlässigkeit des Mandanten** erkennt oder dass eine **schwierige Sachlage** Erkundungen und Nachprüfungen nahe legt.

Beispiel:

Generell kann Leichtfertigkeit indiziert sein, wenn sich der Steuerberater über die steuerrechtliche Rechtslage **unzureichend informiert** oder informiert hält. Dazu zählt die Kenntnis der einschlägigen Rechtsprechung sowie der Verwaltungserlasse. Ein bewusstes Abweichen vermag Vorsatz zu begründen, ein unbewusstes, indem der Steuerberater nicht mit der Möglichkeit rechnet, seine Auffassung könne unzutreffend sein, Leichtfertigkeit. Ebenfalls wird nur Leichtfertigkeit, im konkreten Fall auch nur schlichte Fahrlässigkeit in Betracht kommen, wenn die Finanzverwaltung durch **Nichtanwendungserlasse** Ergebnisse der Rechtsprechung zu unterlaufen sucht.

Beispiel:

Leichtfertiges Verhalten kann schließlich aus der **Desorganisation** der eigenen Arbeit erwachsen. Überschätzt oder verkennt der Steuerberater die Möglichkeiten, Aufträge ordnungsgemäß und insbesondere fristgemäß zu erledigen, und treten dadurch, für ihn erkennbar, Steuerverkürzungen ein, trägt die Verletzung der in diesem Fall erhöhten Anforderungen den Vorwurf aus § 378 AO.

Exkurs 5: Folgen außerhalb des Strafrechts

1. Steuerliche Folgen

Als steuerliche Folge verlängert sich die **Festsetzungsfrist** bei der Steuerhinterziehung gemäß § 169 Abs. 2 AO auf 10 Jahre, bei leichtfertiger Verkürzung auf 5 Jahre. Die Folge tritt unabhängig von einer Strafaufhebung durch Selbstanzeige, von der straf-

rechtlichen Verjährung oder von einer Einstellung des Verfahrens nach § 153 StPO ein.[40]

Weiter wird die Frist **gehemmt,** z. B. bis zum Eintritt der Verfolgungsverjährung (§ 171 Abs. 7 AO) oder wenn dem Steuerpflichtigen vor Ablauf der Festsetzungsfrist die Einleitung eines Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben ist (§ 171 Abs. 5 AO).

Zudem werden hinterzogene Steuern nach §§ 235, 238 AO **verzinst.** Dazu muss der Tatbestand der Steuerhinterziehung objektiv wie subjektiv erfüllt sein. Eine versuchte Hinterziehung oder nur leichtfertige Verkürzung nach § 378 AO genügt nicht. Die Zinspflicht entsteht unabhängig von einer Selbstanzeige, von strafrechtlicher Verjährung oder Einstellung des Strafverfahrens.

2. Zivilrechtliche Folgen

Der BGH hält den Steuerberater für verpflichtet, dem Mandanten ein gegen ihn wegen leichtfertiger Steuerhinterziehung verhängtes **Bußgeld** zu ersetzen.[41]

> **Beispiel:**
> Der Steuerberater hatte seinem Mandanten zur Bildung von Pensionsrückstellungen geraten, welche aufgrund der Höhe und fehlenden Absicherung steuerlich nicht anzuerkennen waren. Daraufhin setzte das Finanzamt ein Bußgeld wegen leichtfertiger Steuerverkürzung gegen den Mandanten fest.

Im Gegensatz zur bisherigen Praxis, den Steuerberater nur in Anspruch zu nehmen, wenn er vertraglich verpflichtet war, den Mandanten vor der Begehung von Straftaten zu schützen,[42] begründet der BGH aus einem erhöhten „Betreuungsbedarf" des Mandanten dessen Pflicht, den Steuerberater zu **überwachen.** Als paradoxe Folge würde der Steuerberater dafür haften, dass er den Mandanten nicht zur Überwachung des Steuerberaters selbst anhält.[43] Wieweit sich diese Rechtsprechung durchsetzt, bleibt abzuwarten. Nach derzeitiger Rechtslage ist eine zivilrechtliche

---

40 BFH-Urteil vom 14.08.1963, V 230/60, HFR 1964, 182 f.

41 In BGH-Urteil vom 14.11.1996, IX ZR 215/95, DB 1997, 472 f. = JZ 1997, 1177 f. m. kritischer Anm. von Ebke/Mößle hatte der Berater dem Mandanten zur Bildung von Pensionsrückstellungen geraten, die jedoch wegen ihrer Höhe und fehlenden Absicherung steuerlich nicht anerkannt wurden.

42 BGH-Urteil vom 31.01.1957, II ZR 41/56, BGHZ 23, 222, 225; nach RGZ 168, 267 z. B. beim fehlerhaften Abraten von einer Selbstanzeige.

43 Vogt, StB 1998, 160, 164.

Haftung ausgeschlossen, wenn der Steuerberater die Unrichtigkeit bzw. Fehlerhaftigkeit seiner Handlung nicht erkennen konnte.

3. Berufsrechtliche Folgen

Berufsrechtliche Folgen setzen ein tatbestandsmäßiges, rechtswidriges und schuldhaftes Verhalten des Steuerberaters voraus (§ 109 Abs. 2 StBerG). Unabhängig von der Verwirklichung einer Straftat kommen berufsrechtliche Folgen nur bei einem sog. **disziplinären Überhang** in Betracht. Seine Berechtigung steht nicht mehr außer Diskussion, und die Tendenz geht ersichtlich dahin, das Berufsrecht durch restriktive Interpretation eines „Überhangs" zurückzunehmen.

Der Überhang wird praktisch bei bereits rechtskräftig abgeurteilten Taten in unmittelbarem oder mittelbarem Zusammenhang mit der Berufsausübung. Dazu zählen z. B. die Hinterziehung zum eigenen Vorteil oder zugunsten des Mandanten, Untreuehandlungen zum Nachteil des Mandanten durch Scheckeinlösungen für sich selbst bzw. Falschbuchung von Mandantengeldern. Bei Steuerstraftaten geht die Praxis auch in den berufsgerichtlichen Urteilen zumeist ohne nähere Begründung von einem disziplinären Überhang aus.[44]

Wie allgemein im Berufsrecht die **Schädigung des Ansehens des Berufsstandes** entscheidend ist und entgegen dem durch die Fassung des § 89 Abs. 1 StBerG hervorgerufenen Eindruck nicht das Maß der Schuld[45], bestimmt sich auch der disziplinäre Überhang danach, wie weit außerberufliches Verhalten das **Ansehen beeinträchtigt** und in der **Öffentlichkeit Aufsehen** erregt hat.[46]

---

44 Zu beruflichem Fehlverhalten, BGH-Urteil vom 27.08.1979, Srb StR 71/79, BGHSt 29, 97 f. und zum Überhang BGH-Urteil vom 25.04.1994, StBSt (R) 1/94, DStR 1994, 1398.

45 Späth, HB § 90 R 1030.4 [BGH], § 89 R 1023.1 [LG Düsseldorf], dazu Schäfer in Kuhls, § 89 StBerG Rz. 10, Meine, DStR 1992, 1706.

46 Entsprechende Umschreibungen bei Gehre, § 92 StBerG Rz. 5, § 89 Rz. 7 sowie Rechtsprechungsnachweis bei Späth, HB, etwa LG Hannover in § 92 R 1048.9.

5.3.1 Sonderbedingungen für Anderkonten und Anderdepots von Angehörigen der öffentlich bestellten wirtschaftsprüfenden und wirtschafts- und steuerberatenden Berufe (Treuhänder)

Aufgestellt von den Spitzenverbänden der Kreditwirtschaft
(Stand: Dezember 2010)

Begriffsbestimmungen

1 Für Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer, Steuerberater und Steuerbevollmächtigte sowie Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Buchprüfungsgesellschaften und Steuerberatungsgesellschaften (im Weiteren: „Kontoinhaber“) werden Anderkonten und Anderdepots (beide im Folgenden „Anderkonten“ genannt) eingerichtet. Diese dienen der Verwahrung von Vermögenswerten eines Mandanten, die dem Kontoinhaber anvertraut wurden. Der Bank gegenüber ist nur der Kontoinhaber berechtigt und verpflichtet.

Kontoeröffnung

2 Bei jeder Kontoeröffnung ist der Kontoinhaber verpflichtet, den Namen und die Anschrift desjenigen mitzuteilen, auf dessen Veranlassung er handelt (wirtschaftlich Berechtigter). Wird das Anderkonto vom Kontoinhaber für einen anderen als den nach Satz 1 benannten wirtschaftlich Berechtigten wieder verwendet, ist der Kontoinhaber verpflichtet, unverzüglich Name und Anschrift des neuen wirtschaftlich Berechtigten schriftlich mitzuteilen. Auf Wunsch des Kontoinhabers kann die Bank weitere Anderkonten auch ohne schriftlichen Kontoeröffnungsantrag einrichten.

Kontoführung

3 Der Kontoinhaber darf Werte, die seinen eigenen Zwecken dienen, nicht einem Anderkonto zuführen oder auf einem Anderkonto belassen. Diese Werte sind auf ein Eigenkonto zu übertragen.

4 Die Eigenschaft eines Kontos als Anderkonto kann nicht aufgehoben werden.

5 Eine Kontovollmacht darf der Kontoinhaber nur einem Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer, Steuerberater, Steuerbevollmächtigten, Rechtsanwalt, Notar, Notarassessor oder Patentanwalt erteilen.

6 Die Bank nimmt unbeschadet der Regelung in Nr. 2 Satz 1 und 2 keine Kenntnis vom Rechtsverhältnis zwischen Kontoinhaber und seinem Mandanten. Rechte des Mandanten auf Leistung aus einem Anderkonto oder auf Auskunft über ein Anderkonto bestehen der Bank gegenüber nicht; die Bank ist demgemäß nicht berechtigt, dem Mandanten Verfügungen über ein Anderkonto zu gestatten oder Auskunft über das Anderkonto zu erteilen, selbst wenn nachgewiesen wird, dass das Konto im Interesse des Mandanten errichtet worden ist.

7 Die Bank prüft die Rechtmäßigkeit der Verfügungen des Kontoinhabers in seinem Verhältnis zu Dritten nicht, auch wenn es sich um Überweisungen von einem Anderkonto auf ein Eigenkonto handelt.

8 Ansprüche gegen die Bank aus Anderkonten sind nicht abtretbar und nicht verpfändbar.

9 Im Falle der Pfändung wird die Bank den pfändenden Gläubiger im Rahmen der Drittschuldnererklärung auf die Eigenschaft als Anderkonto hinweisen.

10 Die Bank wird bei einem Anderkonto weder das Recht der Aufrechnung noch ein Pfand- oder Zurückbehaltungsrecht geltend machen, es sei denn wegen Forderungen, die in Bezug auf das Anderkonto selbst entstanden sind.

Rechtsnachfolge

11 (1) Wird das Anderkonto als Einzelkonto für einen Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer, Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten geführt, so wird im Falle seines Todes die zuständige Berufskammer oder die von ihr bestimmte Person Kontoinhaber, bis die zuständige Berufskammer einen Abwickler bestellt.

(2) Absatz 1 gilt entsprechend, wenn der Kontoinhaber infolge Zurücknahme oder Erlöschens seiner Zulassung aus dem Personenkreis der Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer, Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten ausscheidet oder gegen ihn ein Berufs- oder Vertretungsverbot verhängt ist. Wird im Falle eines Berufs- oder Vertretungsverbots von der zuständigen Berufskammer ein Vertreter für den Kontoinhaber bestellt, so tritt dieser an die Stelle der in Absatz 1 genannten Personen. Die Wirksamkeit von Rechtshandlungen des Wirtschaftsprüfers, vereidigten Buchprüfers, Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten wird durch ein Berufs- oder Vertretungsverbot nicht berührt (§ 144 Abs. 4 Wirtschaftsprüferordnung; § 139 Abs. 5 StBerG).

5.4 Anforderungsprofil des Steuerberaters*

Empfehlungen zur theoretischen und praktischen Grundausbildung

Inhalt

A. Grundlagen des Anforderungsprofils
- I. Aufgaben des Steuerberaters
- II. Überblick über die notwendigen Fachkenntnisse
- III. Gesetzliche Zulassungsvoraussetzungen und Gegenstand der Steuerberaterprüfung
- IV. Zweck des Anforderungsprofils

B. Anforderungen an die theoretische Grundausbildung

C. Praktische Tätigkeit nach dem Hochschulstudium

* Im Interesse einer fachlich-gezielten Berufsausbildung des Steuerberaters wurde seitens der Bundessteuerberaterkammer und des Arbeitskreises der Professoren der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre eine Fachkommission zur Erarbeitung eines Anforderungsprofils des Steuerberaters eingesetzt. Die erste Fassung des Anforderungsprofils wurde von der Bundeskammerversammlung der Bundessteuerberaterkammer und vom Arbeitskreis der Professoren der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre am 20./21. Mai 1985 bzw. am 2. August 1985 verabschiedet. Die letzte Fortschreibung des Anforderungsprofils des Steuerberaters wurde von der 63. Bundeskammerversammlung am 11./12. Juni 2001 und vom Arbeitskreis der Professoren der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre am 28. Oktober 2001 verabschiedet.

5.4 Anforderungsprofil

A. Grundlagen des Anforderungsprofils

I. Aufgaben des Steuerberaters

Komplexität, Wandelbarkeit, Gestaltungs- und Wahlrechtsintensität des heutigen nationalen wie internationalen Steuerrechts führen dazu, dass eine Vielzahl von Steuerpflichtigen einer qualifizierten Unterstützung hinsichtlich der Planung steuerrelevanter Sachverhalte und der Durchführung ihrer steuerlichen Angelegenheiten bedürfen. Diese Beratung hat einerseits an den vielfältigen wirtschaftlichen Gestaltungen anzusetzen sowie andererseits Empfehlungen für die optimale Ausübung der zahlreichen steuerlichen Wahlrechte zu geben und sämtliche weiteren gewünschten Hilfeleistungen im Besteuerungsverfahren zu gewähren.

Steuerberater und Steuerbevollmächtigte sind gemäß § 3 Nr. 1 StBerG unbeschränkt zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt. Damit sind sie als Organ der Steuerrechtspflege tätig und übernehmen auch im Rahmen der Volkswirtschaft eine bedeutsame Dienstleistungsfunktion.

Das Steuerberatungsgesetz verweist in der Beschreibung der Tätigkeit von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten im Einzelnen auf folgende Aufgaben (§ 33 StBerG):

- Beratung der Auftraggeber in Steuersachen
- Vertretung im Besteuerungsverfahren
- Hilfeleistung bei der Bearbeitung der Steuerangelegenheiten und bei der Erfüllung der steuerlichen Pflichten einschließlich der Hilfeleistung in Steuerstrafsachen und in Bußgeldsachen, bei Steuerordnungswidrigkeiten sowie
- Hilfeleistung bei der Erfüllung von steuerlichen Buchführungspflichten, insbesondere bei der Aufstellung von Steuerbilanzen und deren steuerrechtlicher Beurteilung.

Aufgrund der notwendigen besteuerungsrelevanten Gestaltungsüberlegungen umfasst das Tätigkeitsfeld des Steuerberaters die steuerrechtliche und betriebswirtschaftliche Beratung. Die Beratung der Mandanten in Fragen der Steuerwirkungen und der Steuerplanung ist wegen der engen wechselseitigen Abhängigkeit von allgemeinen betriebswirtschaftlichen Entscheidungen und steuerlichen Sachverhaltsgestaltungen in eine umfassende Unternehmensplanung einzubeziehen. Ein derartiger Beratungs-

bedarf besteht nicht nur bei Großunternehmen, sondern ergibt sich erst recht für mittlere und kleinere Unternehmen wie auch für alle sonst am Wirtschaftsleben Beteiligten.

Steuerberater sind darüber hinaus auch bei der Erfüllung der handelsrechtlichen Rechnungslegungspflichten gemäß §§ 238 ff. HGB sowie im Bereich wirtschaftlicher Prüfungen tätig, soweit diese nicht nach den gesetzlichen Vorschriften, insbesondere des § 319 HGB, Wirtschaftsprüfern und vereidigten Buchprüfern vorbehalten sind. Sie erteilen Testate im Rahmen der rechtlichen Befugnisse und Prüfungsvermerke bei freiwilligen Prüfungen.

Der Steuerberater hat eine Reihe gesetzlicher Berufspflichten zu erfüllen, zu der auch die Gewissenhaftigkeit zählt. Diese erfordert, die Entwicklungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung und der Betriebswirtschaftslehre zu beachten.

II. Überblick über die notwendigen Fachkenntnisse

Wegen der engen Verzahnung der Besteuerung mit wirtschaftlichen Sachverhalten setzt eine solche Steuerberatung neben den speziellen steuerrechtlichen Fachkenntnissen entsprechende betriebswirtschaftliche und juristische Fachkenntnisse voraus. So können z. B. Fragen der Standort- und Rechtsformwahl ohne gründliche Rechtskenntnisse genauso wenig wie ohne detaillierte Kenntnisse der wirtschaftlichen Auswirkungen solcher Entscheidungen beantwortet werden.

Ähnliches gilt auch für andere Fragen, wie z. B. Entscheidungen über einzelne Investitionen im privaten oder gewerblichen Bereich. Hier sind Fragen der zivil- und handelsrechtlichen Gestaltung, des Steuerartenrechts und der Investitionsrechnung ebenso unmittelbar miteinander verbunden.

Daher umfassen die erforderlichen Kenntnisse nicht nur das gesamte Steuerrecht, sondern auch Grundlagen des Zivil-, Sozial- und Wirtschafts-, vor allem des Handels- und Gesellschaftsrechts, des Verwaltungsrechts sowie wesentliche Teile der Betriebswirtschaftslehre. Insbesondere im Steuerrecht sind Kenntnisse der jeweiligen Rechtsprechung und der Verwaltungsauffassung erforderlich.

III. Gesetzliche Zulassungsvoraussetzungen und Gegenstand der Steuerberaterprüfung

Die Bestellung zum Steuerberater setzt nach § 35 StBerG das Bestehen der Steuerberaterprüfung voraus. Für Bewerber mit einem Diplom aus einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union sieht § 37 a Abs. 2 StBerG das Bestehen einer besonderen Eignungsprüfung vor.

Zur Steuerberaterprüfung zugelassen werden nur Bewerber, die die in § 36 Abs. 1 und 2 StBerG genannten Anforderungen an die Vorbildung erfüllen. Die erforderlichen Vorbildungsvoraussetzungen lassen sich in zwei Gruppen zusammenfassen:

1. Von Absolventen eines wirtschafts- oder rechtswissenschaftlichen Hochschulstudiums oder eines Hochschulstudiums mit wirtschaftswissenschaftlicher Fachrichtung mit einer Regelstudienzeit von jeweils mindestens acht Semestern wird nach dem erfolgreichen Abschluss des Studiums eine mindestens zweijährige praktische Tätigkeit auf dem Gebiet der von den Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwalteten Steuern (i.d.R. in einer Steuerberaterpraxis) gefordert. Von Absolventen eines entsprechenden Studiums mit einer Regelstudienzeit von weniger als acht Semestern wird entsprechend dem Vorherstehenden eine mindestens dreijährige praktische Tätigkeit verlangt.

2. Prüfungsbewerber, die eine Abschlussprüfung in einem kaufmännischen Ausbildungsberuf (z. B. Steuerfachangestellter) bestanden haben oder eine andere gleichwertige Ausbildung besitzen, müssen nach Abschluss der Ausbildung eine mindestens zehnjährige Berufspraxis auf dem Gebiet der von den Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwalteten Steuern (i.d.R. in einer Steuerberaterpraxis) nachweisen. Bei erfolgreich abgelegter Prüfung zum Steuerfachwirt oder geprüften Bilanzbuchhalter beträgt die Dauer der praktischen Tätigkeit mindestens sieben Jahre.

Die Anerkennung der berufspraktischen Tätigkeit setzt gemäß § 36 Abs. 3 StBerG voraus, dass eine Arbeitszeit von 16 Stunden/Woche nicht unterschritten wird.

§ 37 Abs. 3 StBerG sieht folgende Prüfungsgebiete für die Steuerberaterprüfung vor:

1. Steuerliches Verfahrensrecht
2. Steuern vom Einkommen und Ertrag

3. Bewertungsrecht, Erbschaftsteuer und Grundsteuer
4. Verbrauch- und Verkehrssteuern, Grundzüge des Zollrechts
5. Handelsrecht sowie Grundzüge des Bürgerlichen Rechts, des Gesellschaftsrechts, des Insolvenzrechts und des Rechts der Europäischen Gemeinschaft
6. Betriebswirtschaft und Rechnungswesen
7. Volkswirtschaft
8. Berufsrecht

Das Steuerberaterexamen besteht aus einem schriftlichen Teil mit drei Klausurarbeiten und einer mündlichen Prüfung. Dabei soll für den mündlichen Teil die auf jeden Bewerber entfallene Prüfungszeit von 90 Minuten nicht überschritten werden.

Dem gewandelten Berufsbild des Steuerberaters und der wachsenden Bedeutung einer qualifizierten betriebswirtschaftlichen Beratung muss im Steuerberaterexamen ausreichend Rechnung getragen werden. Für den Bereich Betriebswirtschaft ist deshalb eine vierte Klausur vorzusehen.

IV. Zweck des Anforderungsprofils

Das Anforderungsprofil legt in Form von Empfehlungen diejenigen Kenntnisse und Fertigkeiten fest, über die ein Steuerberater nach erfolgreichem Abschluss seiner Ausbildung, also bei Beginn seiner beruflichen Tätigkeit, verfügen sollte.

Das Anforderungsprofil soll insbesondere als Orientierungshilfe dienen für

- die Hochschulen bei der Planung und Bereitstellung einschlägiger Ausbildungsangebote
- die Studenten, die den Beruf des Steuerberaters anstreben, bei der Wahl der Studienfächer
- die Ausbildung sowohl in den Steuerberaterpraxen als auch in berufsständischen Einrichtungen
- die Darstellung des Beratungsangebotes der Steuerberater
- den Gesetz- und Verordnungsgeber bei der Anpassung des Berufsrechts.

5.4 Anforderungsprofil

Das Anforderungsprofil bezieht sich entsprechend der gesetzlichen Zulassungsvoraussetzungen auf eine theoretische Grundausbildung und eine praktische Tätigkeit, die sich ergänzen. Praktische Tätigkeiten können ohne theoretisches Fundament nicht sinnvoll ausgeübt werden; theoretische Ausbildung ist ohne Kenntnis der praktischen Erfordernisse und Bedingungen auf Dauer nicht gewährleistet.

Das Anforderungsprofil betont neben der rechtlichen die betriebswirtschaftliche Ausbildung. Ausbildungsziele in diesem Bereich sind:

– das Urteilsvermögen in wirtschaftlichen Fragen für die ökonomische Gewichtung von Normen und Handlungsmöglichkeiten zu schulen und

– die zweckmäßige Anwendung wirtschaftswissenschaftlicher Methoden und Verfahren zur Lösung eines bestimmten Beratungsauftrages zu erlernen.

Der Steuerberater kann die Anforderungen an eine solche betriebswirtschaftlich qualifizierte Steuerberatung nur erfüllen, wenn diese sowohl in der Ausbildung als auch in der Steuerberaterprüfung ihren Niederschlag finden.

Die Darstellung der Anforderungen an die theoretische Grundausbildung ist primär auf die universitären Studiengänge der Betriebswirtschaftslehre, der Volkswirtschaftslehre bzw. der Ökonomie und der Rechtswissenschaft bezogen. Die betreffenden Kenntnisse müssen aber auch bei jedem anderen Zugang zum Steuerberaterberuf in der jeweiligen Tätigkeit oder durch zusätzliche Maßnahmen erworben werden.

B. Anforderungen an die theoretische Grundausbildung

Das Anforderungsprofil beschreibt im Folgenden die Grundzüge der theoretischen Wissensgebiete, die ein Steuerberater unabhängig von seiner konkreten Vorbildung für seine berufliche Tätigkeit benötigt und die er insoweit – zumindest in wesentlichen Teilen – im Steuerberaterexamen nachweisen muss.

Je nach Studiengang und Struktur der Studienfächer steht an den Hochschulen für die relevanten Hauptgebiete der Rechtswissenschaft, speziell des Steuerrechts, sowie für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre nur ein begrenzter Zeitrahmen zur Verfügung.

Da in diesem Anforderungsprofil aber nur ein allgemeines und in gewisser Weise idealtypisches Bild gezeichnet werden kann, müssen die Bewerber fehlende Gebiete bzw. fehlende Intensität im Einzelfall bis zur Steuerberaterprüfung durch Eigenstudium oder Kursbesuche ergänzen.

Dieser Ergänzungsbedarf gilt einerseits für Absolventen wirtschaftswissenschaftlicher Studiengänge in den genannten Teilen der Rechtswissenschaft und anderen für Absolventen des rechtswissenschaftlichen Studiums in den dargestellten Aspekten der Wirtschaftswissenschaften.

I. Rechtswissenschaft

Die theoretische Grundausbildung soll sich nach den oben abgeleiteten Aufgaben und angesprochenen Zulassungsvoraussetzungen insbesondere auf folgende Bereiche des deutschen Rechts, speziell des deutschen Steuerrechts, den Grundzügen des Internationalen Steuerrechts sowie auf das Recht der Europäischen Gemeinschaft erstrecken:

1. Allgemeine Rechtsgebiete

a) Bürgerliches Recht

Allgemeiner Teil, insbesondere Rechtssubjekte, Rechtsgeschäfte, Fristen, Termine, Verjährung

Recht der Schuldverhältnisse, insbesondere Allgemeines und Besonderes Schuldrecht

Sachenrecht, insbesondere Eigentum, Besitz, Grundpfandrechte, sonstige Nutzungs- und Sicherungsrechte (vor allem Nießbrauch)

Familienrecht, insbesondere eheliches Güterrecht, Unterhaltsrecht, Betreuungsrecht

Erbrecht, insbesondere Erbfolge, Erbenhaftung, Testament, Erbvertrag, Vermächtnis, Pflichtteil, Erbverzicht, Testamentsvollstreckung

b) Handelsrecht, Wechsel- und Scheckrecht

Handelsrecht, insbesondere Recht der Kaufleute, Prokura, Handlungsvollmacht, Firmenrecht, allgemeine Rechnungslegungsvorschriften

Wechselrecht und Scheckrecht

c) Gesellschaftsrecht

Recht der Gesellschaften nach Bürgerlichem Recht und Handelsrecht, insbesondere hinsichtlich Gründung und Beteiligung, Veräußerung, Verschmelzung und Umwandlung, Auseinandersetzung und Abwicklung, Gesellschaftsformen des EU-Rechts

Spezielle Rechnungslegungsvorschriften der Gesellschaften und Unternehmenszusammenschlüsse

d) Grundzüge des Insolvenzrechts

e) Grundzüge des Verwaltungs-, Arbeits- und Sozialversicherungsrechts

f) Recht der Europäischen Gemeinschaft

2. Allgemeines Steuerrecht, insbesondere Verfahrensrecht

– Abgabenordnung

– Finanzgerichtsordnung

3. Steuerartenrecht

a) Ertragsteuerrecht

Einkommensteuerrecht

Körperschaftsteuerrecht

Gewerbeertragsteuerrecht

Umwandlungssteuerrecht

b) Substanzsteuerrecht

Bewertungsrecht

Grundsteuerrecht

Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

c) Verkehrssteuerrecht

Umsatzsteuerrecht

Grunderwerbsteuerrecht

d) Recht der Verbrauchsteuer und Grundzüge des Zollrechts

4. Systematik und Grundzüge des Internationalen Steuerrechts

- Regelungen des allgemeinen deutschen Steuerrechts zu internationalen Sachverhalten einschl. international bedeutsamer Rechtsinstitute
- Außensteuer- und Auslandsinvestmentgesetz
- Recht der Doppelbesteuerungsabkommen
- EU-Binnenmarktregelungen

5. Recht der Steuerordnungswidrigkeiten und Steuerstrafrecht

6. Berufsrecht der Steuerberater

II. Betriebswirtschaftslehre

1. Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

Soweit die steuerrechtlichen Kenntnisse nicht in einem entsprechenden rechtswissenschaftlichen Studienabschnitt erworben werden können, müssen sie im Rahmen des Teilgebiets der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als Voraussetzung für die Steuerwirkungs- bzw. Steuergestaltungslehre angeboten bzw. erworben werden.

a) Allgemeine Grundlagen, Methodik und Verfahren

- Unternehmerische Ziele in Theorie und Praxis
- Grundzüge von Beschaffung, Produktion, Absatz, Organisation, Personalwesen, Unternehmensführung
- Unternehmensplanung, Investitionsrechnung, Finanzierung und allgemeine Optimierungsverfahren

b) Rechnungswesen einschließlich steuerlicher Gewinnermittlung

- Funktionen und methodische Grundlagen des Rechnungswesens

- Handelsrechtlicher Jahresabschluss (Bilanzansatz, Bewertung, Ausweis, Berichterstattungs- und Offenlegungspflichten, Bilanztheorie und -analyse)
- Handelsrechtliche und gesellschaftsrechtliche Sonderbilanzen
- Steuerliche Gewinn- und Überschussermittlung
- Steuerliche Sonder- und Ergänzungsbilanzen
- Handelsrechtliche und steuerliche Rechnungslegungspolitik
- Kostenrechnung, kurzfristige Erfolgsrechnung
- Unternehmensbewertung

c) Steuerwirkungsanalyse

- Allgemeine Steuerwirkungsanalyse und Steuergestaltungslehre
- Steuerbelastungsrechnungen und Ableitung von Steuerwirkungsfunktionen
- Anwendung der Planungsmethoden auf Fallgestaltungen (siehe auch d)

d) Betriebliche Entscheidungen unter Berücksichtigung nationaler und internationaler Rahmenbedingungen

- Standortwahl
- Rechtsformwahl
- Investitionsplanung
- Finanzierungsplanung
- Weitere Entscheidungsbereiche

2. Datenverarbeitung

3. Prüfungswesen

a) Grundlagen des Prüfungswesens

b) Prüfungsgrundsätze

c) Prüfungstechnik und Prüfungsplanung

d) Handelsrechtliche Jahresabschlussprüfung einschließlich Prüfungsberichterstattung

e) Sonderprüfungen

C. Praktische Tätigkeit nach dem Hochschulstudium

Eine wichtige Phase auf dem Weg zum Beruf des Steuerberaters ist die hauptberufliche praktische Tätigkeit auf dem Gebiet des Steuerwesens (s. oben A. III.). Während dieser praktischen Grundausbildung soll der zukünftige Steuerberater lernen, die in der theoretischen Grundausbildung erworbenen Kenntnisse und Fertigkeiten in der Praxis anzuwenden.

Ziel dieser praktischen Grundausbildung ist in erster Linie die Berufsfertigkeit, d. h. ein unabhängiges, eigenverantwortliches und gewissenhaftes Tätigwerden auf dem Berufsfeld der Steuerberatung. Eine solche Berufsfertigkeit umfasst vor allem

- die Fähigkeit, fundierte fachliche Kenntnisse auf den einschlägigen rechtlichen, insbesondere steuerrechtlichen und den betriebswirtschaftlichen Gebieten praktisch anzuwenden
- die Fähigkeit, den jeweiligen Sachverhalt entscheidungsreif aufzubereiten, Prioritäten zu setzen und Alternativlösungen zu entwickeln
- die Fähigkeit, den Mandanten Ratschläge und Empfehlungen verständlich und präzise zu vermitteln.

Diese Fähigkeiten werden dem zukünftigen Steuerberater am besten in der Praxis eines Steuerberaters, Steuerbevollmächtigten oder einer Steuerberatungsgesellschaft vermittelt. Der zukünftige Steuerberater soll in der Praxis insbesondere an Aufgaben mitwirken, die die Selbstständigkeit des Denkens und das praktisch-methodische Vorgehen sowie sein wirtschaftliches, rechtliches und soziales Verständnis fördern. Dabei soll er sich eine zweckmäßige Arbeitsweise aneignen. Am Ende der praktischen Grundausbildung soll er in der Lage sein, sich selbstständig auch in solche Fachgebiete einzuarbeiten, in denen er nicht ausgebildet worden ist.

Die praktische Tätigkeit soll darüber hinaus Gelegenheit geben, sich mit der Mitarbeiterführung, der Handhabung des Berufsrechts einschließlich des Vergütungsrechts, vor allem im Bereich der Buchführung, des Besteuerungsverfahrens und der betriebswirtschaftlichen Auswertungen sowie Planungen vertraut zu machen.

Zur Orientierung sowohl des zukünftigen Steuerberaters als auch der Ausbildungspraxen werden nachstehend die Kenntnisse, Fähigkeiten und Tätigkeiten aufgeführt, die bei der prakti-

schen Grundausbildung im Vordergrund stehen sollen und die der Bewerber beherrschen sollte:

1. Deklarationsberatung

a. Aufklären von Sachverhalten und Erkennen der steuerlichen Probleme

b. Anfertigen von Steuererklärungen

2. Gestaltungsberatung

a. Erteilen von Rat und Auskunft sowie gutachtliche Stellungnahmen zu Steuerfragen, insbesondere im Zusammenhang mit

- Gründung von Unternehmen
- Beteiligung an Unternehmen
- Veräußerung, Verschmelzung und Umwandlung
- Auseinandersetzung und Abwicklung

b. Betriebswirtschaftliche Beratung, insbesondere bei

- Existenzgründung
- Beteiligung
- Inanspruchnahme von Fördermitteln
- Bilanzanalyse
- Controlling
- kurzfristigen Erfolgsrechnungen
- Rationalisierung
- Anwendung der Elektronischen Datenverarbeitung
- Sanierung
- Veräußerung

c. Beratung bei betrieblichen Entscheidungen unter Verwendung von Steuerwirkungs- und Steuerplanungsrechnungen, insbesondere bei

- Standortwahl
- Rechtsformwahl
- Investitionsplanung
- Finanzierungsplanung

d. Beratung bei der Bewertung von Unternehmen und Unternehmensteilen und Anfertigen von Gutachten

e. Organisation, Durchführung und Überwachung des betrieblichen Rechnungswesens, insbesondere

- Einrichtung der Lohn- und Finanzbuchführung
- Erstellung und Überwachung der Lohn- und Finanzbuchführung
- Aufstellung von Abschlüssen einschließlich Sonderbilanzen sowie Beratung in den damit zusammenhängenden Fragen
- Einrichtung und Überwachung der Kostenrechnung

3. Durchsetzungsberatung

a. Vertretung im Besteuerungsverfahren (Steuerfestsetzungs- und Erhebungsverfahren), insbesondere bei

- Prüfung ergangener Verwaltungsakte
- Anträgen auf Änderung oder Berichtigung von Bescheiden
- Stundungs-, Erlass-, Aussetzungs- und Vorauszahlungsanpassungsanträgen

b. Bearbeiten von außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsbehelfen einschließlich Auftreten vor Behörden und Gerichten

c. Vertretung bei behördlichen Prüfungen

d. Vertretung in Steuerstraf- und Ordnungswidrigkeitsverfahren

4. Sonstige

a. Durchführung von gesetzlichen Prüfungen, soweit diese nicht Wirtschaftsprüfern und vereidigten Buchprüfern vorbehalten sind, und von freiwilligen Prüfungen einschließlich Berichterstattung insbesondere von

   – Abschluss- und Sonderprüfungen

   – Erteilung von Prüfungsvermerken und sonstigen Bescheinigungen

b. Tätigkeiten als Sachverständiger auf allen Gebieten des Rechnungswesens, der Treuhand- und Verwaltungstätigkeiten und des Steuerrechts

c. Tätigkeit als Testamentsvollstrecker

d. Praxisorganisation und EDV-Einsatz

5.5.1 Geldwäschegesetz (GwG): Bestellung eines Geldwäschebeauftragten – Anordnung der Bundessteuerberaterkammer nach § 9 Abs. 4 GwG

(Veröffentlicht in DStR 2012, S. 772)

Die Bundessteuerberaterkammer trifft aufgrund der Befugnis gemäß § 9 Abs. 4 Sätze 1 und 2 GwG folgende Anordnung zur Bestellung eines Geldwäschebeauftragten:

Steuerberater und Steuerbevollmächtigte[1], die in eigener Praxis tätig sind, haben einen Geldwäschebeauftragten, der Ansprechpartner für die Strafverfolgungsbehörden, das Bundeskriminalamt – Zentralstelle für Verdachtsmeldungen – und die zuständige Steuerberaterkammer als Aufsichtsbehörde ist, zu bestellen, wenn in der eigenen Praxis mehr als insgesamt 30 Berufsangehörige oder Berufsträger sozietätsfähiger Berufe gemäß § 56 StBerG tätig sind. Für den Fall seiner Verhinderung ist dem Geldwäschebeauftragten ein Stellvertreter zuzuordnen. Seine Bestellung und Entpflichtung ist der zuständigen Steuerberaterkammer mitzuteilen.

Entsprechendes gilt für Steuerberater, die ihren Beruf gemäß § 56 StBerG in Gesellschaften bürgerlichen Rechts (Sozietäten) gemeinsam ausüben oder die in einer Partnerschaftsgesellschaft, die nicht als Steuerberatungsgesellschaft anerkannt ist, tätig sind. Gleiches gilt für Steuerberater im Falle einer Kundmachung einer Sozietät, auch wenn die Voraussetzungen nach § 56 StBerG nicht vorliegen und im Falle der Kundmachung einer Partnerschaftsgesellschaft, auch wenn die Voraussetzungen nach § 1 PartGG nicht gegeben sind (Scheinsozietät oder Scheinpartnerschaft).

1 Im Folgenden wird für beide Berufe einheitlich die Bezeichnung „Steuerberater“ verwendet.

5.5.1 Anordnung nach § 9 Abs. 4 GwG

Entsprechendes gilt für Steuerberatungsgesellschaften mit dem Unterschied, dass die Pflicht zur Bestellung eines Geldwäschebeauftragten grundsätzlich die Berufsgesellschaft und nicht die natürlichen Personen des Berufsstandes treffen (§ 9 Abs. 3 Satz 1 GwG i. V. m. § 9 Abs. 1 GwG).

Diese Anordnung wird in der Zeitschrift Deutsches Steuerrecht (DStR) bekannt gemacht und wird gemäß §§ 41 Abs. 4 Satz 3, 43 Abs. 1 Satz 1 VwVfG zwei Wochen nach Bekanntmachung wirksam.

Die vorstehende Anordnung wird hiermit ausgefertigt und verkündet.

Berlin, 25. März 2012

Dr. Horst Vinken
– Präsident –

Erläuterungen:

Steuerberater sind grundsätzlich nicht dazu verpflichtet, einen Geldwäschebeauftragten zu bestellen. Die Bundessteuerberaterkammer kann nach § 9 Abs. 4 Sätze 1 und 2 GwG allerdings anordnen, dass Steuerberater einen Geldwäschebeauftragten zu bestellen haben, wenn sie dies für angemessen erachtet.

Die Bundessteuerberaterkammer macht hiermit von dieser Anordnungsbefugnis Gebrauch. Steuerberater, die in beruflichen Einheiten tätig sind, die mehr als insgesamt 30 Berufsangehörige oder Angehörige sozietätsfähiger Berufe gemäß § 56 StBerG umfassen, sind verpflichtet, einen Geldwäschebeauftragten zu bestellen. Dies gilt unabhängig davon, in welcher Funktion oder Stellung die Berufsträger dort tätig sind. Absatz 2 Satz 2 der Anordnung bezieht auch die sogenannte „Scheinsozietät“ und sogenannte „Scheinpartnerschaftsgesellschaft“ mit ein.

Grund für die Anordnung der Bestellung eines Geldwäschebeauftragten bei Tätigkeit in beruflichen Einheiten mit einer „Gesamtkopfzahl“ von mehr als 30 Berufsträgern und von Berufsgesellschaften mit einer entsprechenden Größe ist, dass in Einheiten dieser Größe die Gefahr von Informationsverlusten und -defiziten aufgrund einer arbeitsteiligen und zergliederten Unternehmensstruktur und der Anonymisierung innerbetrieblicher Prozesse, die Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung erleichtert, in erhöhtem Maße besteht. Bei größeren Einheiten besteht daher aufgrund des erhöhten Risikos ein besonderes Bedürfnis für die Bestellung eines Geldwäschebeauftragten, der als Ansprechpartner für die Mitarbeiter sowie für Aufsichts- und Ermittlungsbehörden zur Verfügung steht und für die Implementierung und Überwachung der Einhaltung geldwäscherechtlicher Vorschriften in der Praxis zuständig ist.

Die Bundessteuerberaterkammer hat sich bezüglich des Inhalts dieser Anordnung mit der Wirtschaftsprüferkammer und der Bundesrechtsanwaltskammer abgestimmt, um einheitliche Maßstäbe zu schaffen. Dies ist vor dem Hintergrund der Bündelung mehrfacher Berufsqualifikationen in einer natürlichen Person, der interdisziplinären Zusammenarbeit in

5.5.1 Anordnung nach § 9 Abs. 4 GwG

Einzelpraxen, Sozietäten und Partnerschaftsgesellschaften sowie der Mehrfachanerkennungen von Berufsgesellschaften von besonderer Bedeutung. Auch die Entscheidung der beteiligten Kammern, die Anordnung der Bestellung eines Geldwäschebeauftragten an eine Gesamtkopfzahl der in der jeweiligen Einheit tätigen Berufsträger aller sozietätsfähigen Berufe anzuknüpfen, trägt dem Rechnung. Zudem bedeutet diese „Gesamtlösung“ gegenüber dem auch denkbaren Weg, getrennt nach den einzelnen Berufen vorzugehen, einen geringeren Aufwand für die Berufsangehörigen aller beteiligten Berufsstände, da für die internen Sicherungsmaßnahmen gleichmäßige Anforderungen bestehen.

Die Anordnung wird in der Zeitschrift Deutsches Steuerrecht (DStR) bekannt gemacht. Sie wird gemäß §§ 41 Abs. 4 Satz 3, 43 Abs. 1 Satz 1 VwVfG zwei Wochen nach der Bekanntmachung wirksam.

Die Wirtschaftsprüferkammer und Bundesrechtsanwaltskammer werden entsprechende Anordnungen erlassen.

Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für den Weg in die berufliche Selbstständigkeit als Steuerberater

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 22./23. Januar 2009

Vorbemerkungen

Diese Hinweise richten sich an Steuerberater, die eine berufliche Selbstständigkeit anstreben. Sie sollen die verschiedenen Wege in die Selbstständigkeit aufzeigen. Wie alle Hinweise des Berufsrechtlichen Handbuchs beschränken sie sich auf grundsätzliche Erwägungen, erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit und ersetzen insbesondere nicht die umfangreiche Fachliteratur sowie Seminare zu diesem Thema.

Berufsangehörige, die ihre berufliche Tätigkeit in Form einer eigenverantwortlich geführten Praxis ausüben wollen, sollten die üblichen Voraussetzungen und Fähigkeiten eines Unternehmers mitbringen. Hierzu gehören insbesondere Leistungs-, Risiko- und Verantwortungsbereitschaft. Die damit zusammenhängende Allverantwortlichkeit als Unternehmer und ggf. Arbeitgeber wird bspw. im Handbuch „Qualitätssicherung und Qualitätsmanagement in der Steuerberatung“ (Kapitel 4, Gliederungspunkt 4.2-1, 2.13) eingehender beschrieben.

I. Wege in die Selbstständigkeit

1. Allein oder gemeinsam

Zunächst muss der Berufsangehörige entscheiden, ob er seine Berufstätigkeit allein oder gemeinsam ausüben möchte. Für die Entscheidung ist die Persönlichkeitsstruktur des Einzelnen maßgebend. Vor allem Teamfähigkeit ist erforderlich, wenn man eine Berufsausübung im Zusammenschluss favorisiert. Die Entscheidung, allein oder gemeinsam, wird weiter-

hin vor allem beeinflusst von den finanziellen Möglichkeiten, der beruflichen Erfahrung, eventuellen Spezialkenntnissen und den Erwartungen an die künftige Mandantenstruktur.

2. Standort

Der Standort bindet sowohl den Gründer als auch den Übernehmer einer Steuerberaterpraxis oft für lange Zeit und beeinflusst auch den wirtschaftlichen Erfolg der Praxis. Die Standortfrage wird von verschiedenen Faktoren beeinflusst, die bei der Standortwahl zu berücksichtigen sind. Dazu zählen beispielsweise Nachfrage, Wettbewerb, Arbeitsmarkt/Fachkräftepotenzial, Infrastruktur, Wirtschaftskraft, Miete/Grundstückskosten, Lebens- und Arbeitsbedingungen. Eventuelle Standorthindernisse, insbesondere solche rechtlicher Art wie z. B. Wettbewerbsabreden/-verbote, sind zu beachten.

3. Neugründung oder Übernahme

3.1 Neugründung

Eine Steuerberaterpraxis kann in unterschiedlicher Form geführt werden, z. B. als Einzelpraxis, als Sozietät gemäß § 56 StBerG oder als Steuerberatungsgesellschaft gemäß § 49 StBerG.

Die Neugründung einer Steuerberatungspraxis erfordert im Gegensatz zur Übernahme oder Beteiligung an einer bestehenden Praxis einen geringeren Kapitaleinsatz. Dem steht das Risiko geringerer Einnahmen in der Gründungsphase gegenüber. Die Zahlungsströme sollten in den entsprechenden Businessplänen zum Ausdruck kommen.

3.2 Übernahme einer bestehenden Praxis

Vor der Übernahme einer bestehenden Praxis ist zu prüfen, ob diese den eigenen Vorstellungen, den persönlichen Erwartungen und den angestrebten Entwicklungsmöglichkeiten entspricht. Als Entscheidungshilfe bietet sich die als Anlage zu diesen Hinweisen beigefügte Tabelle an, mittels derer subjektive Vorstellungen von einer „idealen“ Praxis objektiviert werden können.

5.6 Hinweise für den Weg in die berufliche Selbstständigkeit

In Betracht kommt ein entgeltlicher, teilentgeltlicher oder unentgeltlicher Erwerb von Dritten oder Familienangehörigen. Hierbei ist das Versorgungsbedürfnis des Abgebenden, etwaige Ansprüche von Angehörigen, die Ablösung von Pflichtteilsansprüchen oder ähnliches zu berücksichtigen.

Auf die „Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Praxisübertragung“ (Berufsrechtliches Handbuch, Berufsrechtlicher Teil, 5.2.3.3) wird verwiesen. Die darin genannten berufsrechtlichen Besonderheiten sind zu beachten.

Besondere Aufmerksamkeit erfordern bestehende Miet-, Arbeits-, Leasing-, Versicherungsverträge usw. Ausdrücklich hingewiesen wird in diesem Zusammenhang auf die in § 613 a Abs. 5 BGB festgelegte Pflicht zur schriftlichen Unterrichtung der Arbeitnehmer über die Praxisübertragung sowie auf die Haftungsrisiken für rückständige Sozialversicherungsbeiträge und betriebliche Steuern.

Stellt sich die Frage einer begleitenden Einarbeitung durch den Übertragenden ist zu bedenken, dass sich daraus sowohl Chancen als auch Risiken ergeben.

3.3 Erwerb von Anteilen an einer Steuerberatungspraxis

Neben den unter Punkt 3.2 genannten Aspekten ist beim Erwerb eines Praxisanteils auf die übereinstimmenden Zielsetzungen der Praxisinhaber, die Altersstruktur der Gesellschafter und die Inhalte des bestehenden Gesellschaftsvertrages etc. zu achten. Der Vertrag muss den Kapitalanteil sowie den Umfang des Stimmrechts und der Geschäftsführungsbefugnis regeln. Weiterhin sind Kündigungsrechte und -fristen sowie die Ermittlung des Auseinandersetzungsguthabens festzulegen. Die künftige Übertragbarkeit des eigenen Anteils und der Anteile der Partner sowie die Haftung, Gewinnverteilung und Entnahmerechte sollten ebenfalls geregelt sein. Häufige Diskussionspunkte sind die Anschaffung und Nutzung von Kraftfahrzeugen, die Arbeits-, Urlaubs-, und Ausfallzeiten sowie die Vertretung der Berufsträger untereinander, weshalb eine diesbezügliche vertragliche Regelung zu empfehlen ist. Familien- und erbrechtliche Fragen und deren Folgen bezüglich des Gesellschaftsanteils sind zu bedenken und ggf. notariell zu regeln. Möglicherweise ist ein Rechtsformwechsel

zu prüfen (siehe auch „Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Gestaltung eines Sozietätsvertrages“, Berufsrechtliches Handbuch, Berufsrechtlicher Teil, 5.2.1.1 sowie „Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Gründung einer Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform einer Partnerschaft“, Berufsrechtliches Handbuch, Berufsrechtlicher Teil, 5.2.1.2)

II. Businessplan

Zwingend erforderlich ist die Erstellung eines detaillierten Businessplanes über mehrere Jahre. Dieser sollte mindestens die Umsatz-, Investitions-, Liquiditäts- und Personalplanung sowie eine Rentabilitätsvorschau beinhalten. Muster-Businesspläne sind bei berufsständischen Verlagen erhältlich.

III. Finanzierung

Die Möglichkeiten der Finanzierung des Kaufpreises sind vielfältig. Die nachstehende Aufzählung erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit.

1. Eigenkapital

2. Fremdkapital

In Betracht kommen bspw. folgende Quellen bzw. Finanzierungsmöglichkeiten:

- Öffentliche Finanzierungshilfen und Förderprogramme (www.kfw.de)

- Bankkredite in der klassischen Form von:
  - Annuitätendarlehen
  - Tilgungsdarlehen
  - Kapital-Lebensversicherungsdarlehen

- Kaufpreisfinanzierung durch den Verkäufer (ggf. mit Wertsicherungsklausel)
  - verzinsliche Kaufpreisraten
  - unverzinsliche Kaufpreisraten mit Anzahlung
  - Zeit-Rentenvereinbarung
- Leasingfinanzierung (bewegliche Wirtschaftsgüter)

Im Fall der Kaufpreisfinanzierung durch den Verkäufer soll eine entsprechende Besicherung des Kaufpreises für den Verkäufer in Betracht genommen werden. Diese kann in Form einer Sicherungshypothek oder -grundschuld, einer Bankbürgschaft, einer Abtretung der Ansprüche aus einer Lebensversicherung und/oder einer Risikolebensversicherung geschehen.

IV. Faktoren für die erfolgreiche Praxisführung

Die erfolgreiche Praxisführung kann auf Dauer nur sichergestellt werden, wenn die Praxis so organisiert ist, dass eine Qualität der Arbeit jederzeit gewährleistet ist. Hierzu empfiehlt es sich, die „Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zur Qualitätssicherung in der Steuerberaterpraxis“ (Berufsrechtliches Handbuch, Berufsfachlicher Teil, 1.1.1) zu beachten. Für den Aufbau eines Qualitätsmanagementsystems kann am Markt erhältliche Software hilfreich sein (z. B. die im Handbuch für „Qualitätssicherung und Qualitätsmanagement in der Steuerberatung“ angewandte Methode).

Die bestehende Praxisorganisation ist laufend auf Entwicklungs- und Verbesserungsmöglichkeiten zu untersuchen und anzupassen.

Für die Ertragssicherung ist die Einhaltung des Businessplans regelmäßig einem Controlling zu unterziehen und ggf. bei Abweichungen gegenzusteuern. Für ein wirksames Controlling ist es erforderlich, die Einnahmen nach Tätigkeitsbereichen/Branchen etc. zu trennen.

5.6 Hinweise für den Weg in die berufliche Selbstständigkeit

Um ein stetiges Kanzleiwachstum zu sichern, ist eine intensive Mandantenpflege erforderlich, wozu z. B. das Erkennen von Beratungsbedürfnissen und -anlässen gehört. Zusätzlich besteht das Erfordernis der Aus- und Fortbildung der Kanzleimitarbeiter.

Das rechtzeitige Erkennen von Risiken, wie z. B. Mandantenfluktuation, Forderungsausfall, Kapazitätsschwierigkeiten, Terminunzuverlässigkeit, ist erforderlich, um die Zukunftsfähigkeit der Praxis zu sichern. Entsprechende Gegenmaßnahmen sind frühzeitig einzuleiten. So ist stets zu kontrollieren, ob der Versicherungsschutz, insbesondere der Deckungsumfang aus der Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung und anderer abgeschlossener Sachversicherungen noch ausreichend ist. Auf die Problematik bei der Verwendung von Allgemeinen Auftragsbedingungen – auch im Zusammenhang mit dem Versicherungsschutz – wird ausdrücklich hingewiesen (s. auch „Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur Berufshaftpflichtversicherung“, Berufsrechtliches Handbuch, Berufsrechtlicher Teil, 5.2.2).

Persönliche Risiken, wie z. B. Krankheit, Berufsunfähigkeit, Tod, sind ebenfalls zu berücksichtigen und wirksam abzusichern. Hierzu gehört auch die Beschäftigung mit der Frage, welche geeignete Person im Bedarfsfall als Praxisvertreter fungieren könnte. Insoweit wird auf die „Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur Bestellung eines Praxisvertreters“ (Berufsrechtliches Handbuch, Berufsrechtlicher Teil, 5.2.3.1) hingewiesen. Des Weiteren sind z. B. auch ehevertragliche Regelungen (insb. modifizierte Zugewinngemeinschaft) zu überprüfen.

Im Rahmen der Honorarpolitik sind die Vorbehaltsaufgaben von den vereinbaren Tätigkeiten zu trennen, da nur für Erstere die Steuerberatervergütungsverordnung Anwendung findet. Für den Abschluss eines Steuerberatungsvertrages ist eine Schriftform zwar nicht vorgeschrieben, allerdings empfiehlt sich eine entsprechende Fixierung, weil der vereinbarte Leistungsumfang auf diese Weise klar dokumentiert wird und dies u. a. dazu führt, dass eine detaillierte und vollständige Abrechnung erleichtert wird.

5.6 Hinweise für den Weg in die berufliche Selbstständigkeit

Da dem steuerberatenden Beruf sachliche und informative Werbung gestattet ist, sollten die entsprechenden Marketinginstrumente genutzt und eingesetzt werden. Hierzu gehören insbesondere Vorträge, Mandantenveranstaltungen sowie ein ansprechender Internetauftritt. Aber auch dem äußeren Erscheinungsbild der Praxis, wozu z. B. eine ansprechende Bürogestaltung, ein gepflegter Besprechungsraum sowie freundliches und kompetentes Empfangspersonal gehört, wird, wie Umfragen immer wieder bestätigen, hohe Bedeutung beigemessen. Bei Geschäftspapieren, Visitenkarten, Praxisschildern, Kanzleibroschüren usw. empfiehlt es sich, diese so zu gestalten, dass die Praxis in der gewünschten Art und Weise repräsentiert wird. Sehr hilfreich und empfehlenswert ist der „Leitfaden – Externe Kommunikation", herausgegeben von der Bundessteuerberaterkammer.

Es besteht die Möglichkeit, bei der zuständigen Steuerberaterkammer sowohl eine Beratung im Vorfeld als auch bei Problemen im Zusammenhang mit der Kanzleiführung einzuholen. Hingewiesen wird in diesem Zusammenhang auch auf die Internetseiten der Steuerberaterkammern mit verschiedenen Downloadangeboten.

V. Hilfen

Weitere Informationen für den Weg in die berufliche Selbstständigkeit sind bspw. bei folgenden Institutionen/Quellen erhältlich:

- Steuerberaterkammern
- DWS-Verlag
- DWS-Institut
- Institut für Freie Berufe
- Bundesagentur für Arbeit
- KfW Mittelstandsbank

5.6 Hinweise für den Weg in die berufliche Selbstständigkeit

- BMWi – Softwarepaket für Gründer und junge Unternehmen sowie http://www.existenzgruender.de/

- Handbuch „Qualitätssicherung und Qualitätsmanagement in der Steuerberaterpraxis“

- DATEV: „Lösungen für neu bestellte Steuerberater und Kanzleigründer“

- Broschüre „Versicherungen für Selbstständige – Mehr Sicherheit für Betriebe und Freiberufler“ vom Informationszentrum der deutschen Versicherer, www.klipp-und-klar.de

Anlage zu den Hinweisen der Bundessteuerberaterkammer für den Weg in die berufliche Selbstständigkeit

Bewertungsbogen für eine persönliche Einschätzung

Objektive Kriterien	Bewertung (nach Schulnotensystem)	Sonstige Anmerkungen (z. B. zur Relevanz des Kriteriums)
I. Umsatz		
Umsatzhöhe		
Umsatzentwicklung		
Umsatzstruktur		
Anteil Steuerberatung		
Anteil Deklarationsberatung		
Anteil Jahresabschlüsse		
Anteil Buchführung/Löhne		
Anteil vereinb. Tätigkeiten		
II. Mandanten		
Mandantenstruktur nach …	_____	
Branchen		
Rechtsform		
Lebensalter		
Umsatzanteilen		
Dauer der Mandantenbeziehungen		
persönlichen Mandatenbindungen		
III. Personal		
Anzahl		
Anzahl i. B. z. Umsatz		
Qualifikation i. B. z. Umsatz		

5.6 Anlage zu den Hinweisen

Objektive Kriterien	Bewertung (nach Schulnotensystem)	Sonstige Anmerkungen (z. B. zur Relevanz des Kriteriums)
Mitarbeit des Praxisinhabers		
Mitarbeit von Familienangehörigen		
Berufliche Fortbildung		
Alter/Zugehörigkeit		
Fluktuation		
Vergütungsstruktur		
Altersversorgung		
Arbeitsklima / Sonstiges		
Infrastruktur der Praxis		
IV. Praxisorganisation		
Qualitätsstandards		
Arbeitsabläufe/-strukturen		
Arbeitsanweisungen		
Auftragsbearbeitung allgemein		
Schriftliche Mandatsverträge		
Auftragsüberwachung		
Arbeitsrückstände		
Ausstattung		
Äußerer Gesamteindruck		
Arbeitsplätze		
EDV/Stand der Technik		
Literaturbestand		
Sekretariat		
V. Praxisräume		
Eigentum		
Miete		
Dauer des Mietvertrages		

Objektive Kriterien	Bewertung (nach Schulnotensystem)	Sonstige Anmerkungen (z. B. zur Relevanz des Kriteriums)
Vertragsübernahme möglich		
Kündigungsmöglichkeiten		
Baulicher Zustand außen		
Baulicher Zustand innen		
Höhe der Miete		
Höhe der Umlagen		
Verkehrslage/Erreichbarkeit		
Umgebung/Nachbarschaften		
VI. Honorare		
Abrechnungsnuancen		
StBVV		
Pauschalvergütung		
Rahmengebühr (1/10-Sätze)		
Zeitgebühren		
Honorarvereinbarungen		
Honorarrechnungen		
Abrechnung sämtlicher Leistungen		
Formvorschriften beachtet		
Höhe der Honorare		
Zeiterfassung		
Nachkalkulation wird durchgeführt		
Rechnungen zeitnah		
Überwachung Zahlungseingang		
Höhe der Außenstände		
Durchschnittliche Zahlungsdauer		

5.6 Anlage zu den Hinweisen

Objektive Kriterien	Bewertung (nach Schulnotensystem)	Sonstige Anmerkungen (z. B. zur Relevanz des Kriteriums)
Lastschrifteinzug		
VII. Wirtschaftliche Verhältnisse		
Vermögenslage		
Ertragslage		
Finanzierung		
Haftungsverhältnisse		
Haftpflichtschäden		
VIII. Subjektive Kriterien		
1. Berufsbezogen		
Umsatzpotenzial hinsichtlich		
Mandantenstruktur		
Branche		
Alter		
persönliche Bindungen		
bisheriger Praxisführung		
Eigene fachliche Eignung hinsichtlich …	_____	
– Praxisgröße		
– Branchen		
– Fremdsprachen		
– Spezialanforderungen		
– Praxisstruktur		
2. Weitere Gesichtspunkte		
Leumund der Praxis		
Regionales Umfeld		
Konkurrenzsituation/Markt		
Durchschnittsnote		

6.1.1 Verordnung über die Berufsausbildung zum Steuerfachangestellten/zur Steuerfachangestellten*)

Vom 9. Mai 1996 (BGBl. I Nr. 25 S. 672 ff.)

Auf Grund des § 25 des Berufsbildungsgesetzes vom 14. August 1969 (BGBl. I S. 1112), der zuletzt durch § 24 Nr. 1 des Gesetzes vom 24. August 1976 (BGBl. I S. 2525) geändert worden ist, in Verbindung mit Artikel 56 des Zuständigkeitsanpassungs-Gesetzes vom 18. März 1975 (BGBl. I S. 705) und dem Organisationserlass vom 17. November 1994 (BGBl. I S. 3667) verordnen das Bundesministerium der Finanzen und das Bundesministerium für Wirtschaft im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft, Forschung und Technologie:

§ 1 Staatliche Anerkennung des Ausbildungsberufes

Der Ausbildungsberuf Steuerfachangestellter/Steuerfachangestellte wird staatlich anerkannt.

§ 2 Ausbildungsdauer

Die Ausbildung dauert drei Jahre.

§ 3 Ausbildungsberufsbild

Gegenstand der Berufsausbildung sind mindestens die folgenden Fertigkeiten und Kenntnisse:

1. Ausbildungspraxis:

1.1 Bedeutung, Stellung und gesetzliche Grundlagen der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe,

1.2 Personalwesen, arbeits- und sozialrechtliche Grundlagen,

---

*) Diese Rechtsverordnung ist eine Ausbildungsordnung im Sinne des § 25 *(ab 1. April 2005: „§§ 4, 5“)* des Berufsbildungsgesetzes. Die Ausbildungsordnung und der damit abgestimmte, von der Ständigen Konferenz der Kultusminister der Länder in der Bundesrepublik Deutschland beschlossene Rahmenlehrplan für die Berufsschule wurde als Beilage zum Bundesanzeiger 156 a vom 21.8.1996 veröffentlicht.

1.3 Berufsbildung,

1.4 Arbeitssicherheit, Umweltschutz und rationelle Energieverwendung;

2. Praxis- und Arbeitsorganisation:

2.1 Inhalt und Organisation der Arbeitsabläufe,

2.2 Kooperation und Kommunikation;

3. Anwenden von Informations- und Kommunikationstechniken;

4. Rechnungswesen:

4.1 Buchführungs- und Bilanzierungsvorschriften,

4.2 Buchführungs- und Abschlusstechnik,

4.3 Lohn- und Gehaltsabrechnung,

4.4 Erstellen von Abschlüssen;

5. Betriebswirtschaftliche Facharbeit:

5.1 Auswerten der Rechnungslegung,

5.2 Finanzierung;

6. Steuerliche Facharbeit:

6.1 Abgabenordnung,

6.2 Umsatzsteuer,

6.3 Einkommensteuer,

6.4 Körperschaftsteuer,

6.5 Gewerbesteuer,

6.6 Bewertungsgesetz,

6.7 Vermögensteuer.

§ 4 Ausbildungsrahmenplan

(1) Die Fertigkeiten und Kenntnisse nach § 3 sollen nach den in den Anlagen I und II enthaltenen Anleitungen zur sachlichen und zeitlichen Gliederung der Berufsausbildung (Ausbil-

dungsrahmenplan) vermittelt werden. Eine von dem Ausbildungsrahmenplan abweichende sachliche und zeitliche Gliederung des Ausbildungsinhaltes ist insbesondere zulässig, soweit betriebspraktische Besonderheiten die Abweichung erfordern.

(2) Die in dieser Verordnung genannten Fertigkeiten und Kenntnisse sollen so vermittelt werden, dass der Auszubildende zur Ausübung einer qualifizierten beruflichen Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 des Berufsbildungsgesetzes befähigt wird, die insbesondere selbstständiges Planen, Durchführen und Kontrollieren einschließt. Diese Befähigung ist auch in den Prüfungen nach den §§ 7 und 8 nachzuweisen.

§ 5 Ausbildungsplan

Der Ausbildende hat unter Zugrundelegung des Ausbildungsrahmenplanes für den Auszubildenden einen Ausbildungsplan zu erstellen.

§ 6 Berichtsheft

Der Auszubildende hat ein Berichtsheft in Form eines Ausbildungsnachweises zu führen. Ihm ist Gelegenheit zu geben, das Berichtsheft während der Ausbildungszeit zu führen. Der Ausbildende hat das Berichtsheft regelmäßig durchzusehen.

§ 7 Zwischenprüfung

(1) Zur Ermittlung des Ausbildungsstandes ist eine Zwischenprüfung durchzuführen. Sie soll vor dem Ende des zweiten Ausbildungsjahres stattfinden.

(2) Die Zwischenprüfung erstreckt sich auf die in den Anlagen I und II für das erste Ausbildungsjahr und die für das zweite Ausbildungsjahr unter laufender Nummer 4.2 Buchstabe d und laufender Nummer 4.3 aufgeführten Fertigkeiten und Kenntnisse sowie auf den im Berufsschulunterricht entsprechend dem Rahmenlehrplan zu vermittelnden Lehrstoff, soweit er für die Berufsausbildung wesentlich ist.

(3) Die Zwischenprüfung ist schriftlich anhand praxisbezogener Fälle oder Aufgaben in insgesamt höchstens 180 Minuten in folgenden Prüfungsfächern durchzuführen:

1. Steuerwesen,

2. Rechnungswesen,

3. Wirtschafts- und Sozialkunde.

(4) Die in Absatz 3 genannte Prüfungsdauer kann insbesondere unterschritten werden, soweit die Prüfung in programmierter Form durchgeführt wird.

§ 8 Abschlussprüfung

(1) Die Abschlussprüfung erstreckt sich auf die in der Anlage I aufgeführten Fertigkeiten und Kenntnisse sowie auf den im Berufsschulunterricht vermittelten Lehrstoff, soweit er für die Berufsausbildung wesentlich ist.

(2) Die Prüfung ist schriftlich in den Prüfungsfächern Steuerwesen, Rechnungswesen, Wirtschafts- und Sozialkunde und mündlich im Prüfungsfach Mandantenorientierte Sachbearbeitung durchzuführen.

(3) In der schriftlichen Prüfung soll der Prüfling in den nachstehend genannten Prüfungsfächern je eine Arbeit anfertigen:

1. Prüfungsfach Steuerwesen:

   In 150 Minuten soll der Prüfling praxisbezogene Fälle oder Aufgaben bearbeiten und dabei zeigen, daß er Fertigkeiten und Kenntnisse steuerlicher Facharbeit erworben hat und wirtschafts- und steuerrechtliche Zusammenhänge versteht. Hierfür kommen insbesondere folgende Gebiete in Betracht:

   a) Steuern vom Einkommen und Ertrag,

   b) Steuern vom Vermögen,

   c) Steuern vom Umsatz,

   d) Abgabenordnung;

2. Prüfungsfach Rechnungswesen:

   In 120 Minuten soll der Prüfling praxisbezogene Aufgaben oder Fälle insbesondere aus den folgenden Gebieten bear-

beiten und dabei zeigen, dass er Fertigkeiten und Kenntnisse dieser Gebiete erworben hat und Zusammenhänge versteht:

a) Buchführung,

b) Jahresabschluss;

3. Prüfungsfach Wirtschafts- und Sozialkunde:

In 90 Minuten soll der Prüfling praxisbezogene Aufgaben oder Fälle bearbeiten und dabei zeigen, dass er wirtschaftliche, rechtliche und gesellschaftliche Zusammenhänge der Berufs- und Arbeitswelt darstellen und beurteilen kann. Hierfür kommen insbesondere folgende Gebiete in Betracht:

a) Arbeitsrecht und soziale Sicherung,

b) Schuld- und Sachenrecht,

c) Handels- und Gesellschaftsrecht,

d) Finanzierung.

(4) Die in Absatz 3 genannte Prüfungsdauer kann insbesondere unterschritten werden, soweit die Prüfung in programmierter Form durchgeführt wird.

(5) Das Prüfungsfach Mandantenorientierte Sachbearbeitung besteht aus einem Prüfungsgespräch. Der Prüfling soll ausgehend von einer von zwei ihm mit einer Vorbereitungszeit von höchstens zehn Minuten zur Wahl gestellten Aufgaben zeigen, dass er berufspraktische Vorgänge und Problemstellungen bearbeiten und Lösungen darstellen kann. Für das Prüfungsgespräch kommen insbesondere folgende Gebiete in Betracht:

a) allgemeines Steuer- und Wirtschaftsrecht,

b) Einzelsteuerrecht,

c) Buchführungs- und Bilanzierungsgrundsätze,

d) Rechnungslegung.

Das Prüfungsgespäch soll für den einzelnen Prüfling nicht länger als 30 Minuten dauern.

(6) Sind in der schriftlichen Prüfung die Prüfungsleistungen in bis zu zwei Prüfungsfächern mit „mangelhaft“ und in dem weiteren Prüfungsfach mit mindestens „ausreichend“ bewertet worden, so ist auf Antrag des Prüflings oder nach Ermessen des Prüfungsausschusses in einem der mit „mangelhaft“ bewerteten Prüfungsfächer die schriftliche Prüfung durch eine mündliche Prüfung von etwa 15 Minuten zu ergänzen, wenn diese für das Bestehen der Prüfung den Ausschlag geben kann. Das Prüfungsfach ist vom Prüfling zu bestimmen. Bei der Ermittlung des Ergebnisses für dieses Prüfungsfach sind die Ergebnisse der schriftlichen Arbeit und der mündlichen Ergänzungsprüfung im Verhältnis 2:1 zu gewichten.

(7) Bei der Ermittlung des Gesamtergebnisses haben die Prüfungsfächer das gleiche Gewicht.

(8) Zum Bestehen der Abschlussprüfung müssen im Gesamtergebnis, im Prüfungsfach Steuerwesen und in mindestens zwei weiteren der vier in Absatz 2 genannten Prüfungsfächer mindestens ausreichende Leistungen erbracht werden. Werden die Prüfungsleistungen in einem Prüfungsfach mit „ungenügend“ bewertet, ist die Prüfung nicht bestanden.

§ 9 Übergangsregelung

Auf Berufsausbildungsverhältnisse, die bei In-Kraft-Treten dieser Verordnung bestehen, sind die bisherigen Vorschriften weiter anzuwenden, es sei denn, die Vertragsparteien vereinbaren die Anwendung der Vorschriften dieser Verordnung.

§ 10 In-Kraft-Treten, Außer-Kraft-Treten

Diese Verordnung tritt am 1. August 1996 in Kraft. Gleichzeitig tritt die Verordnung über die Berufsausbildung zum Fachgehilfen in steuer- und wirtschaftsberatenden Berufen vom 15. Februar 1978 (BGBl. I S. 269) außer Kraft.

Bonn, den 9. Mai 1996

Der Bundesminister der Finanzen
Theo Waigel

Der Bundesminister für Wirtschaft
Rexrodt

Anlage I
(zu § 4)

Ausbildungsrahmenplan für die Berufsausbildung zum Steuerfachangestellten/ zur Steuerfachangestellten

– sachliche Gliederung –

Lfd. Nr.	Teil des Ausbildungsberufsbildes	Zu vermittelnde Fertigkeiten und Kenntnisse
1.	Ausbildungspraxis (§ 3 Nr. 1)	
1.1	Bedeutung, Stellung und gesetzliche Grundlagen der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe (§ 3 Nr. 1.1)	a) Die Ausbildungspraxis und ihre Aufgaben in den gesamtwirtschaftlichen Zusammenhang einordnen b) Aufgaben der für die Ausbildungspraxis wichtigen Organisationen der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer sowie der Finanzbehörden darstellen c) Aufgaben der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe erklären d) wesentliche Vorschriften des Berufsrechts der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten sowie der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer erläutern e) Vorschriften über Verschwiegenheitspflichten und Auskunftsverweigerungsrechte beachten sowie die Folgen ihrer Verletzung beschreiben
1.2	Personalwesen, arbeits- und sozialrechtliche Grundlagen (§ 3 Nr. 1.2)	a) für das Ausbildungs- und Arbeitsverhältnis in Betracht kommende Vorschriften des Arbeits- und Sozialrechts erläutern

6.1.1 Ausbildungsrahmenplan (sachliche Gliederung)

Lfd. Nr.	Teil des Ausbildungsberufsbildes	Zu vermittelnde Fertigkeiten und Kenntnisse
		b) die für das Ausbildungs- und Arbeitsverhältnis wichtigen Nachweise erklären c) Personaleinsatzplanung an praktischen Beispielen erläutern d) Anforderungen an handlungskompetente Mitarbeiter in der Ausbildungspraxis beschreiben e) die durch das Berufsrecht gesetzten Grenzen des selbstständigen Handelns bei der eigenen Arbeit beachten
1.3	Berufsbildung (§ 3 Nr. 1.3)	a) rechtliche Vorschriften der Berufsbildung erklären b) Inhalte des Berufsausbildungsvertrages, insbesondere die Rechte und Pflichten des Auszubildenden und des Ausbildenden, erläutern c) den betrieblichen Ausbildungsplan mit der Ausbildungsordnung vergleichen und zu seiner Umsetzung beitragen d) berufliche Fortbildungsmöglichkeiten und ihren Nutzen darstellen
1.4	Arbeitssicherheit, Umweltschutz und rationelle Energieverwendung (§ 3 Nr. 1.4)	a) berufsbezogene Arbeitsschutz- und Unfallverhütungsvorschriften einhalten und sich bei Unfällen situationsgerecht verhalten b) zur Vermeidung betriebsbedingter Umweltbelastungen im beruflichen Einwirkungsbereich beitragen c) zur sparsamen Material- und Energieverwendung im beruflichen Einwirkungsbereich beitragen

6.1.1 Ausbildungsrahmenplan (sachliche Gliederung)

Lfd. Nr.	Teil des Ausbildungsberufsbildes	Zu vermittelnde Fertigkeiten und Kenntnisse
2.	Praxis- und Arbeitsorganisation (§ 3 Nr. 2)	
2.1	Inhalt und Organisation der Arbeitsabläufe (§ 3 Nr. 2.1)	a) Organisation der Ausbildungspraxis in Aufbau und Ablauf darstellen b) Zeichnungs- und Vertretungsregelung sowie Weisungsbefugnisse beachten c) Posteingang und Postausgang bearbeiten d) Termine planen und bei Fristenkontrolle mitwirken e) Aktenvermerke verfassen, Schriftstücke entwerfen und gestalten f) Registratur- und Fachbibliotheksarbeiten durchführen g) Vorgänge des Zahlungsverkehrs bearbeiten h) Möglichkeiten humaner Arbeitsgestaltung an Beispielen der Ausbildungspraxis erläutern i) Vorschriften für Büroarbeitsplätze beachten und den eigenen Arbeitsplatz sachgerecht gestalten k) den eigenen Aufgabenbereich selbstverantwortlich und zeitökonomisch gestalten
2.2	Kooperation und Kommunikation (§ 3 Nr. 2.2)	a) Möglichkeiten der gegenseitigen Information und der Kooperation innerhalb der Ausbildungspraxis nutzen b) Gespräche und Korrespondenz mandantenorientiert führen

6.1.1 Ausbildungsrahmenplan (sachliche Gliederung)

Lfd. Nr.	Teil des Ausbildungsberufsbildes	Zu vermittelnde Fertigkeiten und Kenntnisse
3.	Anwenden von Informations- und Kommunikationstechniken (§ 3 Nr. 3)	a) die in der Ausbildungspraxis für unterschiedliche Arbeitsaufgaben, insbesondere für die Finanzbuchhaltung, eingesetzten Datenverarbeitungsanwendungen nutzen b) Handbücher, Dokumentationen und andere Hilfsmittel nutzen c) Schutzvorschriften und Regelungen für Bildschirmarbeitsplätze beachten d) die in der Ausbildungspraxis eingesetzten Informations- und Kommunikationstechniken nutzen e) Vorschriften des Datenschutzes beachten f) betriebliche Regelungen zur Datensicherheit anwenden
4.	Rechnungswesen (§ 3 Nr. 4)	
4.1	Buchführungs- und Bilanzierungsvorschriften (§ 3 Nr. 4.1)	a) Buchführungspflichten nach Handels- und Steuerrecht sowie Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beachten b) Aufzeichnungspflichten nach Steuerrecht beachten und von den Buchführungspflichten unterscheiden c) Vorschriften über die Eröffnungsbilanz und den Jahresabschluss anwenden d) Vorschriften über die Aufbewahrungsfristen beachten
4.2	Buchführungs- und Abschlusstechnik (§ 3 Nr. 4.2)	a) die verschiedenen Buchungstechniken nach ihren Einsatzmöglichkeiten unterscheiden

6.1.1 Ausbildungsrahmenplan (sachliche Gliederung)

Lfd. Nr.	Teil des Ausbildungsberufsbildes	Zu vermittelnde Fertigkeiten und Kenntnisse
		b) Kontenrahmen auswählen und Kontenpläne aufstellen c) Konten eröffnen, Geschäftsvorfälle kontieren und buchen sowie Konten abschließen d) Nebenbücher führen und abschließen e) Anlagenverzeichnisse führen
4.3	Lohn- und Gehaltsabrechnung (§ 3 Nr. 4.3)	a) steuer- und sozialversicherungsrechtliche Vorschriften für die Lohn- und Gehaltsabrechnung anwenden b) Lohn- und Gehaltsabrechnungen erstellen c) Lohn- und Gehaltskonten führen d) die im Rahmen der Lohn- und Gehaltsbuchführung notwendigen Nachweise und Anmeldungen erstellen e) die Ergebnisse der Lohn- und Gehaltsabrechnung in die Finanzbuchhaltung übernehmen
4.4	Erstellen von Abschlüssen (§ 3 Nr. 4.4)	a) Einnahme-Überschussrechnung erstellen b) Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung aus der Buchführung entwickeln
5.	Betriebswirtschaftliche Facharbeit (§ 3 Nr. 5)	
5.1	Auswerten der Rechnungslegung (§ 3 Nr. 5.1)	a) Zielsetzung innerer und äußerer Betriebsvergleiche darstellen b) betriebliche Kennziffern ermitteln und auswerten

6.1.1 Ausbildungsrahmenplan (sachliche Gliederung)

Lfd. Nr.	Teil des Ausbildungsberufsbildes	Zu vermittelnde Fertigkeiten und Kenntnisse
		c) Vermögens- und Kapitalstrukturen ermitteln d) Kosten und Erlöse im Mehrjahresvergleich gegenüberstellen e) Richtsatzvergleiche durchführen
5.2	Finanzierung (§ 3 Nr. 5.2)	a) Finanzierungsregeln unterscheiden b) Eigen- und Fremdfinanzierung; Außen- und Innenfinanzierung an Beispielen erläutern
6.	Steuerliche Facharbeit (§ 3 Nr. 6)	
6.1	Abgabenordnung (§ 3 Nr. 6.1)	a) mit steuerlichen Vorschriften, Richtlinien, Rechtsprechung und Fachliteratur umgehen b) Rechte und Pflichten der Beteiligten, ihrer gesetzlichen Vertreter sowie der Finanzbehörden im Besteuerungsverfahren unterscheiden c) Vorschriften über die Entstehung und Festsetzung der Steuer sowie über die Fälligkeit beachten d) Anträge auf Stundung, Aussetzung der Vollziehung und Erlass sowie Aufrechnungserklärungen entwerfen e) Fristen und Termine berechnen, Verjährungsfristen beachten und Anträge auf Fristverlängerung entwerfen f) über die Zulässigkeit und Durchführung des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens sowie über die Aufhebung und Änderung

6.1.1 Ausbildungsrahmenplan (sachliche Gliederung)

Lfd. Nr.	Teil des Ausbildungsberufsbildes	Zu vermittelnde Fertigkeiten und Kenntnisse
		von Steuerbescheiden Auskunft geben g) Einsprüche und Anträge auf Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden entwerfen h) Tatbestände der Steuerhinterziehung, der leichtfertigen Steuerverkürzung und der Steuergefährdung unterscheiden i) über den Ablauf des finanzgerichtlichen Verfahrens Auskunft geben
6.2	Umsatzsteuer (§ 3 Nr. 6.2)	a) Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Zusammenfassende Meldungen erstellen b) Umsatzsteuererklärungen erstellen und Umsatzverprobungen durchführen c) Umsatzsteuerbescheide prüfen
6.3	Einkommensteuer (§ 3 Nr. 6.3)	a) Besteuerungsgrundlagen ermitteln b) Einkommensteuererklärungen erstellen c) Erklärungen zur gesonderten Feststellung der Einkünfte erstellen d) das zu versteuernde Einkommen ermitteln e) tarifliche und festzusetzende Einkommensteuer berechnen f) Einkommensteuer- und Feststellungsbescheide prüfen g) Anträge auf Lohnsteuerermäßigung stellen und Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte prüfen
6.4	Körperschaftsteuer (§ 3 Nr. 6.4)	a) Körperschaftsteuerpflicht prüfen b) steuerpflichtiges Einkommen nach dem Einkommensteuergesetz und

6.1.1 Ausbildungsrahmenplan (sachliche Gliederung)

Lfd. Nr.	Teil des Ausbildungsberufsbildes	Zu vermittelnde Fertigkeiten und Kenntnisse
		nach dem Körperschaftsteuergesetz unterscheiden c) Körperschaftsteuertarife, Ausschüttungsbelastung und Anrechnungsverfahren erklären
6.5	Gewerbesteuer (§ 3 Nr. 6.5)	a) Gewerbesteuerrückstellungen berechnen b) Gewerbesteuererklärungen einschließlich Zerlegungserklärungen erstellen c) Gewerbesteuermessbescheide, Zerlegungsbescheide und Gewerbesteuerbescheide prüfen
6.6	Bewertungsgesetz (§ 3 Nr. 6.6)	a) Vermögensarten und die Bewertung der zu ihnen gehörenden Wirtschaftsgüter sowie der Schulden und Abzüge erläutern b) Vermögensaufstellungen erstellen c) Wertfortschreibungsgrenzen prüfen d) Einheitswertbescheide für Betriebsvermögen und das einem freien Beruf dienende Vermögen prüfen
6.7	Vermögensteuer (§ 3 Nr. 6.7)	a) Vermögensteuererklärungen erstellen b) Vermögensteuerbelastung errechnen c) Neuveranlagungsgrenzen prüfen d) Vermögensteuerbescheide prüfen

Anlage II
(zu § 4)

Ausbildungsrahmenplan für die Berufsausbildung zum Steuerfachangestellten/zur Steuerfachangestellten

– zeitliche Gliederung –

A.

Die Fertigkeiten und Kenntnisse zu den Berufsbildpositionen 1.4, 2.1, Lernziele h, i, k, und 2.2 sind während der gesamten Ausbildungsdauer zu vermitteln. Ihre Vermittlung soll insbesondere in Zusammenhang mit den Berufsbildpositionen 4 und 6 erfolgen.

B.

1. Ausbildungsjahr

1) In einem Zeitraum von insgesamt vier bis sechs Monaten sind schwerpunktmäßig die Fertigkeiten und Kenntnisse der Berufsbildpositionen

   4.2 Buchführungs- und Abschlusstechnik, Lernziele a bis c,

   6.1 Abgabenordnung, Lernziele a und e,

   6.2 Umsatzsteuer, Lernziel a

   zu vermitteln.

2) In einem Zeitraum von insgesamt drei bis fünf Monaten sind schwerpunktmäßig die Fertigkeiten und Kenntnisse der Berufsbildpositionen

   2.1 Inhalt und Organisation der Arbeitsabläufe, Lernziele a, b, c, d, f und g,

   4.1 Buchführungs- und Bilanzierungsvorschriften, Lernziele a, b und d,

   zu vermitteln.

3) In einem Zeitraum von insgesamt zwei bis vier Monaten sind schwerpunktmäßig die Fertigkeiten und Kenntnisse der Berufsbildpositionen

6.1.1 Ausbildungsrahmenplan (zeitliche Gliederung)

1.1 Bedeutung, Stellung und gesetzliche Grundlagen der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe,

1.2 Personalwesen, arbeits- und sozialrechtliche Grundlagen, Lernziele a, b und e,

1.3 Berufsbildung, Lernziele a bis c,

3. Anwenden von Informations- und Kommunikationstechniken, Lernziele d und e,

6.3 Einkommensteuer, Lernziele a und b,

zu vermitteln.

2. Ausbildungsjahr

1) In einem Zeitraum von insgesamt vier bis sechs Monaten sind schwerpunktmäßig die Fertigkeiten und Kenntnisse der Berufsbildpositionen

6.1 Abgabenordnung, Lernziele c und g,

6.2 Umsatzsteuer, Lernziele b und c,

6.3 Einkommensteuer, Lernziele c bis g,

6.5 Gewerbesteuer

zu vermitteln sowie in Verbindung damit die Fertigkeiten und Kenntnisse der Berufsbildpositionen

6.1 Abgabenordnung, Lernziele a und e,

6.2 Umsatzsteuer, Lernziel a,

6.3 Einkommensteuer, Lernziele a und b,

zu vertiefen.

2) In einem Zeitraum von insgesamt drei bis fünf Monaten sind schwerpunktmäßig die Fertigkeiten und Kenntnisse der Berufsbildpositionen

4.2 Buchführungs- und Abschlusstechnik, Lernziele d und e,

4.4 Erstellen von Abschlüssen, Lernziel a,

und in Verbindung damit die Fertigkeiten und Kenntnisse der Berufsbildposition

3. Anwenden von Informations- und Kommunikationstechniken, Lernziele a, b, c und f,

zu vermitteln sowie die Fertigkeiten und Kenntnisse der Berufsbildpositionen

4.1 Buchführungs- und Bilanzierungsvorschriften, Lernziele a, b und d,

4.2 Buchführungs- und Abschlusstechnik, Lernziele a bis c,

3. Anwenden von Informations- und Kommunikationstechniken, Lernziele d und e,

zu vertiefen.

3) In einem Zeitraum von insgesamt zwei bis vier Monaten sind schwerpunktmäßig die Fertigkeiten und Kenntnisse der Berufsbildpositionen

1.2 Personalwesen, arbeits- und sozialrechtliche Grundlagen, Lernziele c und d,

2.1 Inhalt und Organisation der Arbeitsabläufe, Lernziel e,

4.3 Lohn- und Gehaltsabrechnung

zu vermitteln.

3. Ausbildungsjahr

1) In einem Zeitraum von insgesamt vier bis sechs Monaten sind schwerpunktmäßig die Fertigkeiten und Kenntnisse der Berufsbildpositionen

6.1 Abgabenordnung, Lernziele b, d, f, h und i,

6.4 Körperschaftsteuer,

6.6 Bewertungsgesetz,

6.7 Vermögensteuer

zu vermitteln sowie die Fertigkeiten und Kenntnisse der Berufsbildpositionen

6.1 Abgabenordnung, Lernziele a, c und g,

6.2 Umsatzsteuer,

6.3 Einkommensteuer,

6.5 Gewerbesteuer

zu vertiefen.

2) In einem Zeitraum von insgesamt drei bis fünf Monaten sind schwerpunktmäßig die Fertigkeiten und Kenntnisse der Berufsbildpositionen

4.1 Buchführungs- und Bilanzierungsvorschriften, Lernziel c,

4.4 Erstellen von Abschlüssen, Lernziel b,

zu vermitteln sowie in Verbindung damit die Fertigkeiten und Kenntnisse der Berufsbildpositionen

3. Anwenden von Informations- und Kommunikationstechniken,

4.2 Buchführungs- und Abschlusstechnik, Lernziele c und e,

4.3 Lohn- und Gehaltsabrechnung,

4.4 Erstellen von Abschlüssen, Lernziel a,

zu vertiefen.

3) In einem Zeitraum von insgesamt zwei bis vier Monaten sind schwerpunktmäßig die Fertigkeiten und Kenntnisse der Berufsbildpositionen

1.3 Berufsbildung, Lernziel d,

5. Betriebswirtschaftliche Facharbeit

zu vermitteln sowie die Fertigkeiten und Kenntnisse der Berufsbildposition

2.1 Inhalt und Organisation der Arbeitsabläufe, Lernziel e,

zu vertiefen.

6.1.2 Rahmenlehrplan für den Ausbildungsberuf Steuerfachangestellter/Steuerfachangestellte

(Beschluss der Kultusministerkonferenz vom 8.12.1995[1)])

1) unter Vorbehalt gemäß Ziffer 3 Abs. 2 und 3 der „Richtlinien für die Einsetzung und Arbeitsweise von Gremien der Kultusministerkonferenz“ (Beschluss der KMK vom 2.12.1993)

6.1.2 Rahmenlehrplan

I. Allgemeine Vorbemerkungen

Berufsschulen vermitteln dem Schüler allgemeine und berufsbezogene Lerninhalte für die Berufsausbildung, die Berufsausübung und im Hinblick auf die berufliche Weiterbildung. Soweit eine berufsfeldbreite Grundbildung in vollzeitschulischer Form durchgeführt wird, wird auch die fachpraktische Ausbildung vermittelt.

Allgemeine und berufsbezogene Lerninhalte zielen auf die Bildung und Erziehung für berufliche und außerberufliche Situationen.

Entsprechend diesen Zielvorstellungen sollen die Schüler/ Schülerinnen

- eine fundierte Berufsausbildung erhalten, auf deren Grundlage sie befähigt sind, sich auf veränderte Anforderungen einzustellen und neue Aufgaben zu übernehmen. Damit werden auch ihr Entscheidungs- und Handlungsspielraum und ihre Möglichkeit zur freien Wahl des Arbeitsplatzes über die Grenzen hinaus erweitert,
- unter Berücksichtigung ihrer betrieblichen Erfahrungen Kenntnisse und Einsichten in die Zusammenhänge ihrer Berufstätigkeit erwerben, damit sie gut vorbereitet in die Arbeitswelt eintreten,
- Fähigkeiten und Einstellungen erwerben, die ihr Urteilsvermögen und ihre Handlungsfähigkeit und -bereitschaft in beruflichen und außerberuflichen Bereichen vergrößern,
- Möglichkeiten und Grenzen der persönlichen Entwicklung durch Arbeit und Berufsausübung erkennen, damit sie mit mehr Selbstverständnis ihre Aufgaben erfüllen und ihre Befähigung zur Weiterbildung ausschöpfen,
- in der Lage sein, betriebliche, rechtliche sowie wirtschaftliche, ökologische, soziale und politische Zusammenhänge zu erkennen,
- sich der Spannung zwischen den eigenen Ansprüchen und denen ihrer Mit- und Umwelt bewusst werden und bereit sein, zu einem Ausgleich beizutragen und Spannungen zu ertragen.

6.1.2 Rahmenlehrplan

Der Lehrplan für den allgemeinen Unterricht wird durch die einzelnen Länder erstellt. Für den berufsbezogenen Unterricht wird der Rahmenlehrplan durch die Ständige Konferenz der Kultusminister und -senatoren der Länder beschlossen. Die Lernziele und Lerninhalte des Rahmenlehrplans sind mit der entsprechenden, von den zuständigen Fachministern des Bundes im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Bildung und Wissenschaft erlassenen Ausbildungsordnung abgestimmt. Das Abstimmungsverfahren ist durch das „Gemeinsame Ergebnisprotokoll vom 30. Mai 1972“ geregelt. Der beschlossene Rahmenlehrplan für den beruflichen Unterricht der Berufsschule baut grundsätzlich auf dem Hauptschulabschluß auf.

Er ist in der Regel in eine berufsfeldbreite Grundbildung und darauf aufbauende Fachbildung gegliedert. Dabei kann ein Rahmenlehrplan in der Fachstufe mit Ausbildungsordnungen mehrerer verwandter Ausbildungsberufe abgestimmt sein.

Auf der Grundlage der Ausbildungsordnung und des Rahmenlehrplans, die Ziele und Inhalte der Berufsausbildung regeln, werden die Abschlussqualifikation in einem anerkannten Ausbildungsberuf sowie – in Verbindung mit Unterricht in weiteren Fächern – der Abschluss der Berufsschule vermittelt. Damit sind zugleich wesentliche Voraussetzungen für den Eintritt in berufliche Weiterbildungsgänge geschaffen.

Der Rahmenlehrplan ist nach Ausbildungsjahren gegliedert. Er umfasst Lerngebiete, Lernziele, Lerninhalte und Zeitrichtwerte. Dabei gilt:

Lerngebiete sind thematische Einheiten, die unter fachlichen und didaktischen Gesichtspunkten gebildet werden; sie können in Abschnitte gegliedert sein.

Lernziele beschreiben das angestrebte Ergebnis (z. B. Kenntnisse, Fertigkeiten, Verhaltensweisen), über das ein Schüler am Ende des Lernprozesses verfügen soll.

Lerninhalte bezeichnen die fachlichen Inhalte, durch deren unterrichtliche Behandlung die Lernziele erreicht werden sollen.

Zeitrichtwerte geben an, wie viele Unterrichtsstunden zum Erreichen der Lernziele einschließlich der Leistungsfeststellung vorgesehen sind.

Der Rahmenlehrplan enthält keine methodischen Vorgaben für den Unterricht. Selbstständiges und verantwortungsbewusstes Denken und Handeln wird vorzugsweise in solchen Unterrichtsformen vermittelt, in denen es Teil des methodischen Gesamtkonzeptes ist. Dabei kann grundsätzlich jedes methodische Vorgehen zur Erreichung dieses Zieles beitragen; Methoden, welche die Handlungskompetenz unmittelbar fördern, sind besonders geeignet und sollten deshalb in der Unterrichtsgestaltung angemessen berücksichtigt werden.

Die Länder übernehmen den Rahmenlehrplan unmittelbar oder setzen ihn in einen eigenen Lehrplan um. Sie ordnen Lernziele und Lerninhalte den Fächern bzw. Kursen zu. Dabei achten sie darauf, dass die erreichte fachliche und zeitliche Gliederung des Rahmenlehrplanes erhalten bleibt; eine weitere Abstimmung hat zwischen der Berufsschule und den örtlichen Ausbildungsbetrieben unter Berücksichtigung des entsprechenden Ausbildungsrahmenplanes zu erfolgen.

II. Berufsbezogene Vorbemerkungen

Der vorliegende Rahmenlehrplan für den Ausbildungsberuf

Steuerfachangestellte/-r

ist mit der Verordnung über die Berufsausbildung
vom 9.5.1996 abgestimmt.

Ziel der Ausbildung ist eine breit fundierte Handlungskompetenz mit den Fähigkeiten zum Denken in Zusammenhängen, Flexibilität, Genauigkeit und Verantwortungsbewusstsein unter besonderer Beachtung der für diesen Ausbildungsberuf wichtigen rechtlichen Rahmenbedingungen sowie mitarbeiter- und mandantenorientiertem Verhalten.

Diese angestrebte Qualifikation drückt sich in der Befähigung zu selbstständiger Sachbearbeitung sowie in Handlungen wie Planen, Durchführen, Kontrollieren und Bewerten berufsbezogener Aufgaben aus.

Zur sachgerechten Erfüllung dieser Aufgaben vermitteln die Ausbildungsbetriebe im Zusammenhang mit übergreifenden Qualifikationen Fertigkeiten und Kenntnisse in folgenden Ausbildungsbereichen:

- Ausbildungspraxis
- Praxis- und Arbeitsorganisation
- Anwenden von Informations- und Kommunikationstechniken
- Rechnungswesen
- Betriebswirtschaftliche Facharbeit
- Steuerliche Facharbeit

Ziele der schulischen Ausbildung

Die aufgeführten Ziele sind auf die Entwicklung von Handlungskompetenz gerichtet. Diese wird hier verstanden als die Bereitschaft und Fähigkeit des Einzelnen, sich in gesellschaftlichen, beruflichen und privaten Situationen sachgerecht, durchdacht sowie individuell und sozial verantwortlich zu verhalten.

Handlungskompetenz entfaltet sich in den Dimensionen von Fachkompetenz, Humankompetenz (Personalkompetenz) und Sozialkompetenz.

Fachkompetenz bezeichnet die Bereitschaft und Fähigkeit, auf der Grundlage fachlichen Wissens und Könnens Aufgaben und Probleme zielorientiert, sachgerecht, methodengeleitet und selbstständig zu lösen und das Ergebnis zu beurteilen.

Humankompetenz (Personalkompetenz) bezeichnet die Bereitschaft und Fähigkeit, als individuelle Persönlichkeit die Entwicklungschancen, Anforderungen und Einschränkungen in Familie, Beruf und öffentlichem Leben zu klären, zu durchdenken und zu beurteilen, eigene Begabungen zu entfalten sowie Lebenspläne zu durchdenken, zu planen, zu beurteilen und fortzuentwickeln. Sie umfasst personelle Eigenschaften wie Selbstständigkeit, Kritikfähigkeit, Selbstvertrauen, Zuverlässigkeit, Verantwortungs- und Pflichtbewusstsein. Zu ihr

gehören insbesondere auch die Entwicklung durchdachter Wertvorstellungen und die selbstbestimmte Bindung an Werte.

Sozialkompetenz bezeichnet die Bereitschaft und Fähigkeit, soziale Beziehungen zu leben und zu gestalten, Zuwendungen und Spannungen zu erfassen, zu verstehen sowie sich mit anderen rational und verantwortungsbewusst auseinander zu setzen und zu verständigen. Hierzu gehört insbesondere auch die Entwicklung sozialer Verantwortung und Solidarität.

Methoden- und Lernkompetenz erwachsen aus einer ausgewogenen Entwicklung dieser drei Dimensionen.

Diese Kompetenzen werden im berufsbezogenen Unterricht in den Lerngebieten

- Allgemeine Wirtschaftslehre
- Steuerlehre
- Rechnungswesen

unter Einbeziehung der modernen Kommunikationstechniken (Datenverarbeitung) vermittelt.

Die Schülerinnen und Schüler sollen daher

- ein breites, nicht nur auf einen einzelnen Wirtschaftszweig bezogenes Grundwissen erwerben und – gestützt auf die in diesem Beruf zu erwerbenden Qualifikationen – wirtschaftliche, steuerliche und soziale Zusammenhänge in der Arbeitswelt und in der Gesellschaft erkennen, verstehen und dazu befähigt werden, verantwortungsbewusst zu handeln,
- die ihnen übertragenen betrieblichen Aufgaben und Problemstellungen erfassen, Lösungsvorschläge entwickeln, Entscheidungen vorbereiten und Lösungsmöglichkeiten begründen,
- die Notwendigkeit zur Verschwiegenheit einsehen und entsprechend handeln,
- Teamfähigkeit erwerben und bereit sein, kooperativ in arbeitsteiligen Funktionen zu handeln sowie mit Arbeitsmitteln sachgerecht und sorgfältig umzugehen,

- ihre Konzentrationsfähigkeit und ihr Abstraktionsvermögen weiterentwickeln,
- befähigt werden, Informationen gezielt und selbstständig zu sammeln, aufzubereiten, auszuwerten und weiterzugeben,
- lernen, selbstständig rechtliche Vorschriften und Fachliteratur zu nutzen,
- Informations- und Kommunikationstechniken als Hilfsmittel bei der Aufgabenbewältigung einsetzen,
- ihre Sprachkompetenz weiterentwickeln, um selbstständig schriftliche und mündliche Informationen sprachlich angemessen aufzunehmen, abzufassen und weiterzugeben,
- erkennen, wie entscheidend die Qualität ihrer Ausbildung und die eigene Weiterbildung den beruflichen Werdegang beeinflussen,
- begreifen, dass der Erwerb wichtiger Arbeits- und Lerntechniken und die Fähigkeit zum selbstständigen Lernen eine wesentliche Voraussetzung für eine erfolgreiche Ausbildung und Berufsausübung ist,
- ihr eigenes Wissen und Können ständig überprüfen und selbstständig ergänzen,
- Problembewusstsein für Fragen des Umweltschutzes entwickeln und bei der Ausübung des Berufs berücksichtigen,
- Vorschriften und Maßnahmen der Arbeitssicherheit und des Arbeitsschutzes kennen und befolgen.

Berufsspezifische Anforderungen und Qualifikationen – vor allem aus dem steuerlichen Bereich – ändern sich ständig. Die künftige Entwicklung wird daher dazu führen, dass Lernziele und Lerninhalte für den Unterricht aktualisiert und weiterentwickelt werden müssen.

Wo immer bei Lerninhalten die Formulierungen „z. B." oder „wie" verwendet werden, sollen Freiräume auch für künftige Entwicklungen und didaktische Reserven eröffnet werden. Solche Lerninhalte sollen außerdem als exemplarische Vorgaben für den Unterricht verstanden werden.

6.1.2 Rahmenlehrplan

III. Übersicht über die Lerngebiete mit Zeitrichtwerten

Lernabschnitte	Zeitrichtwerte			
	je Ausbildungsjahr			insgesamt
	1.	2.	3.	
Allgemeine Wirtschaftslehre	80	80	40	200
Steuerlehre	160	120	120	400
Rechnungswesen	80	80	120	280
Zeitrichtwerte insgesamt	320	280	280	880*)

*) Die integrierte Vermittlung von Datenverarbeitung wurde bei der Festlegung der Zeitrichtwerte für das Lerngebiet „Allgemeine Wirtschaftslehre“ mit 20 Stunden, für das Lerngebiet „Steuerlehre“ mit 30 Stunden und für das Lerngebiet „Rechnungswesen“ mit 30 Stunden berücksichtigt.

Durch die Integration von Inhalten der Datenverarbeitung in die Lerngebiete Allgemeine Wirtschaftslehre, Steuerlehre und Rechnungswesen sollen die Schülerinnen und Schüler zum Einsatz eines zeitgemäßen Hilfsmittels bei der Lösung berufsspezifischer Aufgabenstellungen befähigt werden. Dazu sollten die Schulen mit entsprechender Hard- und Software ausgestattet sein.

Die Schülerinnen und Schüler sollen

- die Komponenten eines Datenverarbeitungssystems und deren Zusammenwirken kennen,
- Standardsoftware zur Lösung berufsbezogener Aufgaben einsetzen
- branchenspezifische Software zur Lösung berufsbezogener Aufgaben einsetzen.

Aus diesen Zielvorstellungen leiten sich Lernziele und Lerninhalte für die integrierte Vermittlung in den drei Lerngebieten der schulischen Ausbildung ab, die im Anhang dargestellt sind.

Allgemeine Wirtschaftslehre

In der Allgemeinen Wirtschaftslehre sollen die Schülerinnen und Schüler das Verständnis für Aufgaben der Wirtschaft im Rahmen eines Staates und den Einblick in weltwirtschaftliche Gegebenheiten und Zusammenhänge gewinnen, die für die Beratung zu betreuender Unternehmen notwendig sind.

Sie sollen lernen, die erworbenen Kenntnisse und Einsichten auch aus den unterschiedlichen Interessenlagen der Konsumenten und Produzenten, der Arbeitnehmer und Arbeitgeber sowie des Bürgers und des Politikers zu beurteilen.

Daher sind einzel- und gesamtwirtschaftliche Kenntnisse für die Ausübung dieses Berufes sinnvoll und notwendig.

Die Schülerinnen und Schüler sollen

- das zur Berufsausübung notwendige wirtschaftliche und rechtliche Grundwissen erwerben und anwenden,
- konkrete wirtschaftliche Sachverhalte auf der Basis rechtlicher Bestimmungen verstehen sowie Entwicklungen und Spannungsverhältnisse interpretieren,
- wirtschafts- und sozialpolitische Zielvorstellungen und Maßnahmen zu ihrer Verwirklichung kennen,
- über Einsatzmöglichkeiten integrierter Datenverarbeitungssysteme bei wirtschaftlichen Problemlösungen informiert sein,
- nationale und internationale wirtschaftliche Zusammenhänge verstehen,
- bei wirtschaftlichen Entscheidungen ein Problembewusstsein für Fragen des Umweltschutzes entwickeln.

6.1.2 Rahmenlehrplan

Stundenverteilung: **„Allgemeine Wirtschaftslehre“**

Lerngebiete	Zeitrichtwerte			
	1. Jahr	2. Jahr	3. Jahr	insgesamt
1. Rechtliche Rahmenbedingungen der Wirtschaft; Grundzüge des Schuld- und Sachenrechts	40			40
2. Arbeitsrecht und soziale Sicherung	30			30
3. Handels- und Gesellschaftsrecht	10	50		60
4. Investition und Finanzierung		30		30
5. Grundzüge der Wirtschaftsordnung und Wirtschaftspolitik			20	20
Zeitrichtwerte insgesamt	80	80	40	200

Lernziele	Lerninhalte
1. Rechtliche Rahmenbedingungen der Wirtschaft; Grundzüge des Schuld- und Sachenrechts	**1. Rechtliche Rahmenbedingungen der Wirtschaft; Grundzüge des Schuld- und Sachenrechts (40)**
Recht nach verschiedenen Merkmalen unterscheiden und Rechtsquellen angeben	Öffentliches und privates Recht Rechtsquellen
Möglichkeiten und Grenzen der rechtlichen Handlungsfähigkeit aufzeigen	Rechts- und Geschäftsfähigkeit natürlicher und juristischer Personen
Rechtsgeschäfte des Wirtschaftslebens unterscheiden	Willenserklärung Rechtsgeschäfte: – Kaufvertrag – Dienstvertrag/Arbeitsvertrag – Werk- und Werklieferungsvertrag und weitere, z. B.: – Mietvertrag – Pachtvertrag – Darlehensvertrag – Leasingvertrag
Abschluss und Erfüllung von Verträgen an einem Beispiel erklären und Gestaltungsmöglichkeiten beim Vertragsabschluss aufzeigen	Vertragsfreiheit Verpflichtungsgeschäft Erfüllungsgeschäft
Störungen bei der Erfüllung von Verträgen am Beispiel des Kaufvertrages darstellen und dabei rechtliche und wirtschaftliche Entscheidungsmöglichkeiten abwägen	Schuldnerverzug Schlechterfüllung
Grundzüge des Sachenrechts kennen	Besitz Eigentum
Mahnverfahren beschreiben	Mahnverfahren
Fälle zur Verjährung bearbeiten	Verjährung

6.1.2 Rahmenlehrplan

Lernziele	Lerninhalte
2. Arbeitsrecht und soziale Sicherung	**2. Arbeitsrecht und soziale Sicherung (30)**
Rechtliche Bedingungen der Berufsausbildung kennen und die Rechte und Pflichten der Auszubildenden erläutern	Duales Ausbildungssystem Berufsbildungsgesetz Ausbildungsvertrag Jugendarbeitsschutzgesetz
Institutionen zur Wahrnehmung ausbildungs- und arbeitsrechlicher Ansprüche kennen	Betriebsrat, Mitbestimmung Jugend- und Auszubildendenvertretung Zuständige Stelle nach BBiG: Steuerberaterkammer (Ausbildungsberater) Gewerkschaften Gewerbeaufsicht Arbeitsgericht
Wichtige arbeitsrechtliche Bestimmungen und ihre Auswirkungen kennen und anwenden	Arbeitszeitregelungen Tarifvertrag Gesetze zum – Unfallschutz – Mutterschutzgesetz – Kündigungsschutz
Wesentliche Bestimmungen des gesetzlichen Datenschutzes beurteilen	Datenschutzgesetze u. a. Zulässigkeitsvoraussetzung für die Verarbeitung personenbezogener Daten Datenschutzbeauftragte Zugriffsberechtigung
Ziele, Aufgaben und Probleme der sozialen Sicherung erörtern	Zweige der Sozialversicherung
An konkreten Fällen Regelungen zur Sozialversicherung anwenden und Berechnungen durchführen	Arten Träger Leistungen Versicherungspflicht Beiträge einschließlich Beitragsbemessungsgrenzen
Möglichkeiten der Weiterqualifizierung kennen und deren Notwendigkeiten einsehen	Inner- und außerbetriebliche Weiterbildungsangebote

Lernziele	Lerninhalte
3. Handels- und Gesellschaftsrecht	**3. Handels- und Gesellschaftsrecht (60)**
Arten des Kaufmanns laut HGB unterscheiden	Musskaufmann Sollkaufmann Kannkaufmann Formkaufmann Vollkaufmann Minderkaufmann
Die Aufgaben der Register verstehen	Handelsregister Partnerschaftsregister Grundbuch evtl. Genossenschaftsregister Vereinsregister Güterrechtsregister
Die Bedeutung der Firma erkennen	Arten der Firma Firmengrundsätze
Einen Überblick über kaufmännische Hilfsgewerbe gewinnen	Kommissionär Handelsvertreter Handelsmakler
Mitarbeitervollmachten unterscheiden	Handlungsvollmacht Prokura
Unternehmensformen darstellen und Rechtsformen unterscheiden	Einzelunternehmung Stille Gesellschaft BGB-Gesellschaft Partnerschaftsgesellschaft OHG, KG GmbH, GmbH & Co. KG, AG evtl. Genossenschaft Unterscheidungskriterien: – Haftung – Kapitalaufbringung – Ergebnisverteilung – Geschäftsführung – Vertretung steuerliche Besonderheiten

6.1.2 Rahmenlehrplan

Lernziele	Lerninhalte
4. Investition und Finanzierung	**4. Investition und Finanzierung (30)**
Investitions- und Finanzierungsanlässe beschreiben	Ersatzinvestitionen Erweiterungsinvestitionen Umschuldung
Finanzierungsmöglichkeiten auswählen	Finanzierungsmöglichkeiten nach Herkunft und Fristigkeit – Außenfinanzierung • Eigenfinanzierung • Fremdfinanzierung – Innenfinanzierung • Offene Selbstfinanzierung • Verdeckte Selbstfinanzierung Finanzierungsregeln
Kreditarten nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten beurteilen	Einteilung der Kredite – nach Dauer – nach Verwendungszweck Sonderformen, z. B. – Leasing – Factoring
Kreditsicherungsmöglichkeiten unterscheiden	Sicherungsübereignung Pfandrechte Zessionen Bürgschaft

Lernziele	Lerninhalte
5. Grundzüge der Wirtschaftsordnung und Wirtschaftspolitik	**5. Grundzüge der Wirtschaftsordnung und Wirtschaftspolitik (40)**
Ziele unternehmerischen Handelns im System der sozialen Marktwirtschaft darstellen und beurteilen	Wirtschaftliche, ökologische und soziale Ziele Zielkonflikte Funktionsweise der sozialen Marktwirtschaft Ordnungsmerkmale Marktformen Rolle des Staates
Gesamtwirtschaftliche Ziele beschreiben und ihre Bedeutung für betriebliche und individuelle Entscheidungen beurteilen	Preisniveaustabilität hoher Beschäftigungsstand Wirtschaftswachstum Außenwirtschaftliches Gleichgewicht Umweltschutz Sozialverträgliche Einkommens- und Vermögensverteilung
Konjunkturelle Schwankungen unterscheiden	Konjunkturphasen Konjunkturindikatoren
Wirtschaftspolitische Einflussmöglichkeiten von Staat, Bundesbank und Europäischer Zentralbank unter Berücksichtigung außenwirtschaftlicher Einflüsse beurteilen	Staat: – Einnahmenpolitik – Ausgabenpolitik – Strukturpolitik Bundesbank – Aufgaben und Stellung – geldpolitisches Instrumentarium Europäisches Währungssystem Ziel- und Interessenkonflikte

6.1.2 Rahmenlehrplan

Steuerlehre

In diesem Ausbildungsberuf hat die Steuerlehre die Aufgabe der anwendungsorientierten Vermittlung des Steuerrechts. Darüber hinaus hat sie den Einfluss des Steuerrechts auf wirtschaftliche Entscheidungen aufzuzeigen. Sie vermittelt die Fachbildung der angehenden Steuerfachangestellten.

Die Schülerinnen und Schüler sollen

- die gesellschaftspolitischen Bezüge der Steuergesetzgebung sowie die Wechselwirkungen zwischen Staat und Bürger als Folge der Steuergesetzgebung – auch mit ihren betriebswirtschaftlichen Auswirkungen – begreifen,
- präzise Kenntnisse der grundlegenden Zusammenhänge in den wesentlichen Bereichen der Steuergesetzgebung und ihren untereinander bestehenden Abhängigkeiten verstehen,
- befähigt werden, die wichtigsten steuerlichen Gesetze, Durchführungsverordnungen und Richtlinien anzuwenden, um an der Lösung berufstypischer Fälle der Praxis mitwirken zu können,
- lernen, auch mit Änderungen von Gesetzen, Durchführungsverordnungen bzw. Richtlinien umzugehen,
- die Schwierigkeit zutreffender Auslegung von Gesetzen erkennen,
- über Einsatzmöglichkeiten integrierter Datenverarbeitungssysteme bei der Lösung steuerrechtlicher Probleme informiert sein,
- die Notwendigkeit der genauen Wiedergabe von Fachausdrücken einsehen und sich in der Fachsprache verständlich ausdrücken können.

Den Schülerinnen und Schülern soll ebenfalls deutlich werden, dass Steuern als Staatseinnahmen in zunehmendem Umfang auch als Wirtschafts- und Konjunkturlenkungsinstrument eingesetzt werden. Sie sollen lernen, die wichtigsten betriebswirtschaftlichen Folgen der Besteuerung abzuschätzen.

Stundenverteilung: **„Steuerlehre“**

Lerngebiete	Zeitrichtwerte			
	1. Jahr	2. Jahr	3. Jahr	insgesamt
1. Grundlagen des Allgemeinen Steuerrechts	10			10
2. Umsatzsteuer	100			100
3. Einkommensteuer	50	100	50	200
4. Körperschaftsteuer			15	15
5. Bewertungsgesetz			20	20
6. Gewerbesteuer		20		20
7. Vermögensteuer			15	15
8. Abgabenordnung			20	20
Zeitrichtwerte insgesamt	160	120	120	400

6.1.2 Rahmenlehrplan

Lernziele	Lerninhalte
1. Grundlagen des Allgemeinen Steuerrechts	**1. Grundlagen des Allgemeinen Steuerrechts (10)**
Über die öffentlich-rechtlichen Abgaben informiert sein und die Abgaben gegeneinander abgrenzen	Öffentlich-rechtliche Abgaben – Steuern – Steuerliche Nebenleistungen – Gebühren – Beiträge – Aufkommen und Verwendung
Steuern nach verschiedenen Kriterien einteilen	Einteilung der Steuern nach – dem Steuergegenstand – der Ertragshoheit – der Überwälzbarkeit – der Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse – der Behandlung im Rechnungswesen
Einen Überblick über die steuerlichen Vorschriften unter Beachtung ihrer Entstehung und Rechtswirkung gewinnen	Steuerliche Vorschriften – Gesetze, Verordnungen, Richtlinien – Erlasse des Finanzministers – OFD-Verfügungen – Urteile
Einen Überblick über die Steuerverwaltung gewinnen	Steuerverwaltung – Aufbau – Aufgaben

Lernziele	Lerninhalte
2. Umsatzsteuer Die Bedeutung und Stellung der Umsatzsteuer im Steuersystem erläutern und die rechtlichen Grundlagen nennen	**2. Umsatzsteuer (100)** Einführung in die Umsatzsteuer – geschichtliche Entwicklung – Steueraufkommen – Rechtsgrundlagen – System der Umsatzsteuer – Schema zur Berechnung der Umsatzsteuer
Die Umsatzarten unterscheiden	Lieferungen und sonstige Leistungen Eigenverbrauch Unentgeltliche Leistungen von Gesellschaften an ihre Gesellschafter Einfuhr aus dem Drittlandsgebiet Innergemeinschaftlicher Erwerb
Tatbestandsmerkmale steuerbarer Umsätze erläutern	Kriterien steuerbarer Leistungen – Lieferungen und sonstige Leistungen – Unternehmer – Unternehmen – Inland – Entgelt (Leistungsaustausch) Ort der Lieferung und der sonstigen Leistung Sonderfälle, z. B. – Werklieferung – Werkleistung – Reihengeschäft Eigenverbrauch Unentgeltliche Leistungen von Gesellschaften an ihre Gesellschafter oder diesen nahe stehenden Personen Einfuhr aus dem Drittlandsgebiet Innergemeinschaftlicher Erwerb

6.1.2 Rahmenlehrplan

Lernziele	Lerninhalte
Wichtige Steuerbefreiungen anwenden	Einteilung der Steuerbefreiungen hinsichtlich des Vorsteuerabzugs der Optionsmöglichkeit Erläuterung wichtiger Befreiungen z. B. – Ausfuhr – innergemeinschaftliche Lieferung – Vermietungsumsätze
Die Bemessungsgrundlagen für die Besteuerung ermitteln	Bemessungsgrundlage für – Lieferungen, sonstige Leistungen und innergemeinschaftl. Erwerb – Eigenverbrauch – unentgeltliche Leistungen von Gesellschaften an ihre Gesellschafter – Einfuhr Mindestbemessungsgrundlagen Sonderfälle, z. B. – Tausch und tauschähnliche Umsätze – durchlaufende Posten Änderung der Bemessungsgrundlage
Die Steuersätze anwenden	Allgemeiner Steuersatz Ermäßigter Steuersatz
Die Entstehung der Steuer bestimmen und den Steuerschuldner nennen	Entstehung der Steuer – für Lieferungen und sonstige Leistungen – für Eigenverbrauch – für innergemeinschaftlichen Erwerb Steuerschuldner

Lernziele	Lerninhalte
Rechnungen auf Vereinbarkeit mit den rechtlichen Vorschriften prüfen	Berechtigung und Verpflichtung zum Ausstellen von Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis Vereinfachungen für Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweise Folgen fehlerhafter Rechnungsausstellung
Die Vorschriften zum Vorsteuerabzug anwenden	Abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuer Erleichterungen bei Kleinbetragsrechnungen, Reisekosten, Fahrausweisen Berichtigung des Vorsteuerabzugs
Die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten anwenden	Voraussetzungen der Istbesteuerung
Die Vorschriften über die Aufzeichnungspflichten beachten	Aufzeichnungspflichten
Voranmeldungen und Jahreserklärungen erstellen und besondere Meldepflichten kennen	Fälligkeit Voranmeldung Vorauszahlung Veranlagung Dauerfristverlängerung besondere Meldepflichten

6.1.2 Rahmenlehrplan

Lernziele	Lerninhalte
3. Einkommensteuer	**3. Einkommensteuer (200)**
Die Bedeutung und Stellung im Steuersystem der Einkommensteuer erläutern und die rechtlichen Grundlagen nennen	Einführung in die Einkommensteuer – geschichtliche Entwicklung – Steueraufkommen – Rechtsgrundlagen – Schema zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens – Erhebungsformen
Die Einkommensteuerpflicht kennen und Fälle mit Hilfe der einschlägigen Vorschriften lösen	Steuerpflicht – Unbeschränkte Steuerpflicht – Beschränkte Steuerpflicht
Wichtige Steuerbefreiungen kennen	Steuerbefreiungen
Die Vorschriften über die Gewinnermittlung auf Fälle anwenden	Arten der Gewinnermittlung – Betriebsvermögensvergleich – Überschussrechnung Unterschiede zwischen den Gewinnermittlungsarten Grundlagen der Gewinnermittlung – Betriebsvermögen, Privatvermögen – Entnahmen, Einlagen – Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben – Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben Gewinnermittlungszeitraum, abweichendes Wirtschaftsjahr

Lernziele	Lerninhalte
Die Bewertungsvorschriften kennen, ihre Bedeutung für die Gewinnermittlung begründen und an Fällen vertiefen Bewertungsvorschriften alternativ in Lernabschnitt 9, Rechnungswesen	Bewertungsmaßstäbe – Anschaffungskosten – Herstellungskosten – Teilwert Bewertungsvorschriften – abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens – nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Umlaufvermögens – Verbindlichkeiten – Entnahmen – Einlagen Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter Maßgeblichkeit der Handelsbilanz, die Steuerbilanz (und umgekehrte Maßgeblichkeit) Bewertungsgrundsätze – Grundsatz der Bilanzidentität – Grundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit – Grundsatz der Einzelbewertung – Grundsatz der Vorsicht – Grundsatz der periodengerechten Aufwands- und Ertragsabgrenzung – Grundsatz der Stetigkeit der Bewertungsmethoden

6.1.2 Rahmenlehrplan

Lernziele	Lerninhalte
Die gesetzlichen Bestimmungen über die Absetzungen für Abnutzungen und Sonderabschreibungen anwenden	Absetzung für Abnutzung – AfA-Verfahren bei beweglichen Wirtschaftsgütern, z. B. • lineare AfA • Leistungs-AfA • degressive AfA • Sonderabschreibungen – AfA-Verfahren bei Gebäuden, z. B. • lineare AfA • degressive AfA • erhöhte AfA – AfA-Verfahren bei immateriellen Wirtschaftsgütern – Absetzungen für außergewöhnlich technische oder wirtschaftliche Abnutzung
Die Begriffe Einnahmen und Werbungskosten nennen, ihre Merkmale erläutern und Beispiele aufzählen	Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten – Einnahmen – Werbungskosten • nachgewiesene Werbungskosten • Pauschbeträge – zeitliche Zuordnung
Die Unterschiede zwischen Betriebsausgaben, Werbungskosten und Kosten der privaten Lebensführung aufzeigen	Kosten der privaten Lebensführung

Lernziele	Lerninhalte
Die einzelnen Einkunftsarten gegeneinander abgrenzen, Einkünfte den Einkunftsarten zuordnen und Fälle lösen	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft – Begriff und Umfang – Abgrenzung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus Gewerbebetrieb – Begriff und Umfang – Einkünfte bei gewerblichen Einzelunternehmen und Personengesellschaften Einkünfte aus selbstständiger Arbeit – Begriff und Umfang – Abgrenzung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb und aus nicht selbstständiger Arbeit Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit – Begriff des Arbeitnehmers – Einnahmen, Arbeitslohn – Werbungskosten – Freibeträge Einkünfte aus Kapitalvermögen – Begriff und Umfang – Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten – Freibeträge Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung – Begriff und Umfang – Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten – Einnahmen – Werbungskosten Sonstige Einkünfte – Begriff und Umfang – wiederkehrende Bezüge – Spekulationsgeschäfte

6.1.2 Rahmenlehrplan

Lernziele	Lerninhalte
Den Gesamtbetrag der Einkünfte ermitteln	Summe der Einkünfte Altersentlastungsbetrag Freibetrag für Land- und Forstwirtschaft
Das Einkommen ermitteln und die sozialpolitische Bedeutung der steuerlichen Abzugsbeträge erkennen	Sonderausgaben – Begriff und Umfang – Vorsorgeaufwendungen – übrige Sonderausgaben, insbesondere Spenden – Vorsorgepauschale – Sonderausgaben-Pauschbetrag Förderung des selbst genutzten Wohneigentums Außergewöhnliche Belastung – Begriff und Umfang – Außergewöhnliche Belastung im Allgemeinen – Außergewöhnliche Belastung in besonderen Fällen Verlustabzug
Das zu versteuernde Einkommen ermitteln	Kinder – Begriff – Alter – Zuordnung Kinderfreibetrag Haushaltsfreibetrag
Die tarifliche und festzusetzende Einkommensteuer ermitteln	Veranlagungsarten – Einzelveranlagung – Ehegattenveranlagung Einkommensteuertarif — Aufbau — Grundtabelle — Splittingtabelle — Progressionsvorbehalt Steuerermäßigungen

Lernziele	Lerninhalte
Die Abrechnung der Einkommensteuer vornehmen	Anrechenbare Steuern – Einkommensteuer-Vorauszahlung – Lohnsteuer – Körperschaftsteuer – Kapitalertragsteuer
Lohnsteuervorschriften anwenden	Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) – Erhebung der Lohnsteuer – Lohnsteuerklassen – Lohnsteuertabellen – Lohnsteuerkarte – Lohnsteuerermäßigungsverfahren – Pauschalierung der Lohnsteuer – Arbeitnehmerveranlagung

6.1.2 Rahmenlehrplan

Lernziele	Lerninhalte
4. Körperschaftsteuer	**4. Körperschaftsteuer (15)**
Die Bedeutung und Stellung der Körperschaftsteuer im Steuersystem erläutern und die rechtlichen Grundlagen nennen	Allgemeine Einführung – Stellung im Steuersystem – Steueraufkommen – Rechtsgrundlagen
Die Vorschriften über die Körperschaftsteuerpflicht kennen	Steuerpflicht
Wichtige Steuerbefreiungen kennen	Steuerbefreiungen
Das Verfahren zur Ermittlung des Einkommens wiedergeben	Einkommen – Grundlagen der Besteuerung – Ermittlung des Einkommens
Die Steuersätze kennen	Steuersätze – Tarifbelastung – Ausschüttungsbelastung
Das Anrechnungsverfahren erläutern und den Zusammenhang mit der Einkommensteuer herstellen	Anrechnungsverfahren

Lernziele	Lerninhalte
5. Bewertungsgesetz	**5. Bewertungsgesetz (20)**
Die Bedeutung und Stellung des Bewertungsgesetzes im Steuersystem erläutern und die rechtlichen Grundlagen nennen	Einführung in das Bewertungsgesetz – Einordnung und Abgrenzung zu anderen Gesetzen – Rechtsgrundlagen
Den Aufbau des Bewertungsgesetzes beschreiben	Allgemeine und besondere Bewertungsvorschriften
Den Bewertungsgegenstand bestimmen und den Vermögensarten zuordnen	Wirtschaftliche Einheit
Bewertungsmaßstäbe erläutern	Gemeiner Wert, z. B. Kurswert, Nennwert, Kapitalwert Teilwert
Die Vermögensarten unterscheiden	Land- u. forstwirtschaftl. Vermögen Grundvermögen Betriebsvermögen Sonstiges Vermögen
Beschreiben, für welche wirtschaftlichen Einheiten Einheitswerte festgestellt werden	Einheitswerte für inländischen Grundbesitz – Betriebe der Land- und Forstwirtschaft – Grundstücke – Betriebsgrundstücke Einheitswerte für inländische Gewerbebetriebe
Die Feststellung von Einheitswerten und deren Bedeutung erläutern und Wertfortschreibungsvoraussetzungen ermitteln und berechnen	Hauptfeststellung Fortschreibungen – Wertfortschreibung – Artfortschreibung – Zurechnungsfortschreibung Nachfeststellung
Umfang und Begriffe des Grundvermögens erläutern	Unbebaute Grundstücke Bebaute Grundstücke

6.1.2 Rahmenlehrplan

Lernziele	Lerninhalte
Die Bewertung des Betriebsvermögens darstellen	Begriff Umfang Abgrenzung Bewertung
Das sonstige Vermögen berechnen	Begriff Umfang Abgrenzung Freibeträge und Freigrenzen
Das Gesamtvermögen ermitteln	Rohvermögen Schulden

Lernziele	Lerninhalte
6. Gewerbesteuer	**6. Gewerbesteuer (20)**
Die Bedeutung und Stellung der Gewerbesteuer im Steuersystem erläutern und die rechtlichen Grundlagen nennen	Einführung in die Gewerbesteuer – geschichtliche Entwicklung – Stellung im Steuersystem – Steueraufkommen – Rechtsgrundlagen – Verwaltung – Schema zur Ermittlung der Gewerbesteuer
Die Gewerbesteuerpflicht feststellen	Steuergegenstand Steuerschuldner
Wichtige Steuerbefreiungen kennen	Steuerbefreiungen
Den einheitlichen Steuermessbetrag ermitteln und die Hinzurechnungen und Kürzungen begründen	Ausgangswert Hinzurechnungen Kürzungen Gewerbeverlust Freibetrag Steuermesszahl Steuermessbetrag
Die Gewerbesteuer berechnen	Hebesatz der Gemeinde Gewerbesteuer Vorauszahlungen Abschlußzahlung
Die Zerlegungsvorschriften anwenden und begründen	Zerlegung des einheitlichen Steuermessbetrages – Betriebsstätten – Zerlegungsmaßstäbe
Die Gewerbesteuer-Rückstellung berechnen und begründen	Rückstellungsberechnung
Die verschiedenen Bescheide und die dazugehörigen Rechtsbehelfe kennen	Steuermessbescheid Zerlegungsbescheid Steuerbescheid Rechtsbehelfe

6.1.2 Rahmenlehrplan

Lernziele	Lerninhalte
7. Vermögensteuer	**7. Vermögensteuer (15)**
Die Bedeutung und Stellung der Vermögensteuer im Steuersystem erläutern und die rechtlichen Grundlagen nennen	Einführung in die Vermögensteuer – geschichtliche Entwicklung – Steueraufkommen – Rechtsgrundlagen – Schema zur Ermittlung des steuerpflichtigen Vermögens
Die Vermögensteuerpflicht erläutern	Steuerpflicht – unbeschränkte Steuerpflicht – beschränkte Steuerpflicht
Wichtige Steuerbefreiungen kennen	Steuerbefreiungen
Das steuerpflichtige Vermögen ermitteln und die Vermögensteuer berechnen	Gesamtvermögen, Inlandsvermögen Freibeträge steuerpflichtiges Vermögen Steuersätze
Die Besonderheiten der Haushaltsbesteuerung beschreiben	Zusammenveranlagung – von Ehegatten – von Ehegatten und Kindern
Die Erhebungsverfahren unterscheiden	Hauptveranlagung Neuveranlagung Nachveranlagung
Die Vorschriften über die Steuerentrichtung kennen	Entrichtung der Jahressteuer Vorauszahlungen

Lernziele	Lerninhalte
8. Abgabenordnung	**8. Abgabenordnung (20)**
Die Zuständigkeit der Finanzbehörden feststellen	Sachliche Zuständigkeit Örtliche Zuständigkeit
Die wichtigsten Bestimmungen über Steuerverwaltungsakte kennen	Steuerverwaltungsakte – Begriff – Arten – Voraussetzungen für das Wirksamwerden
Die Bedeutung von Fristen und Terminen erkennen und Fristen berechnen	Termine Fristen Folgen der Fristversäumnis Wiedereinsetzung in den vorigen Stand
Die Pflichten und Rechte der Beteiligten im Ermittlungsverfahren kennen	Melde- und Anzeigepflichten Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen Auskunftspflichten Auskunftsverweigerungsrecht Außenprüfung
Das Festsetzungs- und Feststellungsverfahren kennen	Steuerbescheide, Steueranmeldungen – Vorbehalt der Nachprüfung – vorläufige Steuerfestsetzung Festsetzungsverjährung Berichtigung von Steuerbescheiden
Das Erhebungsverfahren kennen	Entstehung der Steuer Festsetzung der Steuer Fälligkeit der Steuer Steuerstundung Erlöschen des Steueranspruchs Verzinsung

6.1.2 Rahmenlehrplan

Lernziele	Lerninhalte
Das Rechtsbehelfsverfahren kennen	Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren Gerichtliches Rechtsbehelfsverfahren
Die Folgen von Rechtsverstößen im Steuerrecht kennen	Steuerstraftaten Steuerordnungswidrigkeiten Selbstanzeige

Rechnungswesen

Im Rechnungswesen werden Kenntnisse und Fertigkeiten der Erfassung, Aufbereitung und Auswertung von Informationen zur Steuerung und Überwachung eines Unternehmens erworben.

Das erfordert in diesem Ausbildungsberuf Denken und Handeln in steuer- und handelsrechtlichen sowie betriebswirtschaftlichen Zusammenhängen. Deshalb steht ganzheitliches Lernen im Vordergrund.

Die Schülerinnen und Schüler sollen

- den betrieblichen Güter- und Wertefluss und seine Erfassung im Rechnungswesen kennen lernen und dabei Einblick in einzel- und gesamtwirtschaftliche Zusammenhänge erwerben,
- kaufmännische Rechenverfahren als Voraussetzung zur Erfassung von Betriebsvorgängen beherrschen,
- über Einsatzmöglichkeiten integrierter Datenverarbeitungssysteme im Rechnungswesen informiert sein,
- befähigt sein, selbstständig zu buchen sowie Jahresabschlüsse zu entwerfen,
- durch sichere Anwendung verschiedener Rechenverfahren Ergebnisse des Rechnungswesens unter Beachtung der rechtlichen Vorschriften analysieren und zur Entscheidungsfindung verwenden.

Innerhalb des Rechnungswesens sind Buchführung und Jahresabschluss, verknüpft mit handels- und steuerrechtlichen Vorschriften, ein zentraler Lernbereich mit besonderen Anforderungen. Der fallbezogenen Anwendung handels- und steuerrechtlicher Bewertungs- und Bilanzierungsvorschriften kommt vorrangige Bedeutung zu. Dabei ist die spätere Mitwirkung der Steuerfachangestellten bei der Beratung von Mandanten aus unterschiedlichen Bereichen der Wirtschaft zu berücksichtigen.

6.1.2 Rahmenlehrplan

Stundenverteilung: **„Rechnungswesen“**

Lernabschnitte	Zeitrichtwerte			
	1. Jahr	2. Jahr	3. Jahr	insgesamt
1. Einführung in das Rechnungswesen	5			5
2. Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften	5			5
3. Grundlagen der Finanzbuchführung	50			50
4. Beschaffung und Absatzwirtschaft	20			20
5. Personalwirtschaft		30		30
6. Finanzwirtschaft		50		50
7. Anlagenwirtschaft			25	25
8. Buchungen im Steuerbereich			20	20
9. Abschlüsse nach Handels- und Steuerrecht (Bilanzsteuerrecht)			50	50
10. Betriebswirtschaftliche Auswertung			25	25
Zeitrichtwerte insgesamt	80	80	120	280

Lernziele	Lerninhalte
1. Einführung in das Rechnungswesen	**1. Einführung in das Rechnungswesen (5)**
Aufgaben des Rechnungswesens mit Schwerpunkt der Besteuerung im Überblick kennen	Information Planung Kontrolle Rechenschaftslegung
Die Aufgabenbereiche des betrieblichen Rechnungswesens als Elemente eines Informations-, Steuerungs- und Kontrollsystems aufzeigen	Buchführung Kosten- und Leistungsrechnung Statistik Planung
2. Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften	**2. Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften (5)**
Die Buchführungspflicht nach Handels- und Steuerrecht feststellen	Handels- und steuerrechtliche Buchführungsvorschriften
Die formellen und materiellen Anforderungen an die Buchführung kennen	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung Folgen von Mängeln
Über wichtige Aufzeichnungspflichten Auskünfte geben	Aufzeichnungspflichten, z. B. nach AO, UStG, EStG, EStDV
Die Aufbewahrungspflichten erklären	Aufbewahrungspflichten nach HGB und AO
3. Grundlagen der Finanzbuchführung	**3. Grundlagen der Finanzbuchführung (50)**
Über die handels- und steuerrechtlichen Vorschriften der Inventur informiert sein	Inventur Inventar
Eine Bilanz aus dem Inventar ableiten	Bilanzgliederung
Bilanzveränderungen darstellen	Bilanzveränderungen

6.1.2 Rahmenlehrplan

Lernziele	Lerninhalte
Einen einfachen Geschäftsgang durchführen	Eröffnungsbilanz Ableitung der Konten Buchungen auf den Bestandskonten Buchungssätze Abschluss der Bestandskonten Schlussbilanz Kontenrahmen, Kontenplan
Buchungen auf Erfolgskonten vornehmen	Erfolgswirksame Vorgänge und ihre buchmäßige Darstellung – Aufwandskonten – Ertragskonten – Gewinn- und Verlustkonto Warenkonten und Möglichkeiten der Kontenabschlüsse
Geschäftsvorfälle mit Umsatzsteuer und Vorsteuer buchen	Umsatzsteuerkonten
Private Vorgänge buchen	Privatkonten Eigenverbrauch
Den Werteverzehr des Anlagevermögens erkennen	Abschreibung des Anlagevermögens
Die Buchführung mittels einer Hauptabschlussübersicht abschließen	Vereinfachte Hauptabschlussübersicht
4. Beschaffung und Absatzwirtschaft	**4. Beschaffung und Absatzwirtschaft (20)**
Buchungen und Berechnungen bei Beschaffung und Absatz von Waren durchführen	Wareneinkauf – Anschaffungsnebenkosten – Minderung der Anschaffungskosten – Rücksendungen Warenverkauf – Vertriebskosten – Erlösschmälerungen – Rücksendungen Buchungen im Fertigungsbereich Handelskalkulation

Lernziele	Lerninhalte
5. Personalwirtschaft	**5. Personalwirtschaft (30)**
Personalkosten berechnen und buchen	Personalkosten – Lohn- und Gehaltsbuchungen unter Berücksichtigung der Abzüge – Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung – Vermögenswirksame Leistungen – Sachbezüge – Vorschüsse – Abschläge – Lohnnebenkosten
6. Finanzwirtschaft	**6. Finanzwirtschaft (50)**
Das Verfahren der kaufmännischen Zinsrechnung beherrschen	Berechnung von Zinsen, Zeit, Kapital, Zinsfuß Summarische Zinsrechnung
Vorgänge des Zahlungsverkehrs buchen	Geldverrechnungskonten Scheck Debitoren-/Kreditorenkontokorrentkonten Anzahlungen Festgeldkonten
Aufnahme und Rückzahlung von Darlehen buchen	Auszahlungsbetrag Rückzahlungsbetrag Disagio/Damnum
Leasingvorgänge buchen	Einfache Leasingvorgänge
Berechnungen und Buchungen im Wechselverkehr durchführen	Besitz- und Schuldwechsel Wechselsumme Diskont Barwert
An- und Verkauf von Wertpapieren nach vorliegenden Abrechnungen buchen	Zuordnung zum Anlage- bzw. Umlaufvermögen An- und Verkauf von Beteiligungspapieren und festverzinslichen Wertpapieren

6.1.2 Rahmenlehrplan

Lernziele	Lerninhalte
7. Anlagenwirtschaft Buchungen im Zuge von Anschaffung, Herstellung, Inzahlunggabe, Veräußerung von Sachanlagen vornehmen	**7. Anlagenwirtschaft (25)** Sachanlagenverkehr – Anschaffung – Herstellung – Abschreibungen – Veräußerung – Geringwertige Wirtschaftsgüter – Anlagenspiegel – Anlagen im Bau – geleistete Anzahlungen
8. Buchungen im Steuerbereich Steuern und steuerliche Nebenleistungen buchen	**8. Buchungen im Steuerbereich (20)** Steuerbuchungen – Betriebssteuern – Privatsteuern – aktivierungspflichtige Steuern – steuerliche Nebenleistungen
Steuerliche Sonderfälle buchen	Export – Import Innergemeinschaftliche Lieferung Innergemeinschaftlicher Erwerb Bewirtungsaufwendungen Geschenke – Kunden – Arbeitnehmer Reisekosten Nicht abzugsfähige Vorsteuer Grundstückaufwendungen und -erträge Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben Eigenverbrauch

Lernziele	Lerninhalte
9. Abschlüsse nach Handels- und Steuerrecht (Bilanzsteuerrecht)	**9. Abschlüsse nach Handels- und Steuerrecht (Bilanzsteuerrecht) (50)**
Bestandteile und Aufgaben des Jahresabschlusses erläutern	Handelsbilanz Steuerbilanz Gewinn- und Verlustrechnung Anhang Lagebericht
Zeitliche Abgrenzungen unterscheiden und buchen und dabei umsatzsteuerliche Vorschriften beachten	Zeitliche Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen – Aktive Rechnungsabgrenzung – Passive Rechnungsabgrenzung – Sonstige Forderungen – Sonstige Verbindlichkeiten – Abgrenzung und Umsatzsteuer • noch nicht abziehbare Vorsteuer • noch nicht fällige Umsatzsteuer
Wertansätze der Vermögens- und Schuldposten nach Handels- und Steuerrecht ermitteln, begründen und den Jahresabschluss durchführen	Bewertungsmaßstäbe Bewertungsvorschriften Bewertung des nicht abnutzbaren Anlagevermögens, z. B. – Grund und Boden – Finanzanlagen
Steuerliche Bewertungsvorschriften alternativ in Lernabschnitt 3, Steuerlehre	Bewertung des abnutzbaren Anlagevermögens – immaterielle Vermögensgegenstände • Software • evtl. Geschäfts- oder Firmenwert – Gebäude • lineare AfA bei Gebäuden • degressive AfA bei Gebäuden – bewegliche Wirtschaftsgüter • lineare AfA • geometrisch-degressive AfA

6.1.2 Rahmenlehrplan

Lernziele	Lerninhalte
	• Sonderabschreibung für kleine und mittlere Betriebe • Bewertungsfreiheit bei GWG – Außerplanmäßige Abschreibungen für außergewöhnliche Abnutzungen Bewertung des Umlaufvermögens – Vorräte • Durchschnittsbewertung • Lifo-Verfahren • Fifo-Verfahren – Forderungen • einwandfreie Forderungen • zweifelhafte Forderungen • uneinbringliche Forderungen • Abschreibungsverfahren Bewertungsbesonderheiten, z. B. – Umgekehrte Maßgeblichkeit – Wertbeibehaltung – Wertaufholung bzw. Zuschreibung Bewertung der Verbindlichkeiten – Verfügungsbetrag – Rückzahlungsbetrag – Abschreibung des Damnums/Disagio z. B. • bei Fälligkeitsdarlehen • bei Ratendarlehen – Fremdwährungsschulden Bewertung der Entnahmen und Einlagen

Lernziele	Lerninhalte
Rückstellungen nach Handels- und Steuerrecht darstellen und buchen	Passivierungspflicht in Handelsteuerbilanz für – ungewisse Verbindlichkeiten (insb. Gewerbesteuerrückstellung) – drohende Verluste aus schwebenden Geschäften – unterlassene Instandhaltungen – Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung
Rücklagen und Sonderposten mit Rücklagenanteil unterscheiden, letztere am Beispiel der Rücklage für Ersatzbeschaffung verstehen und buchen	Rücklagen – Offene Rücklagen, z. B. • Kapitalrücklagen • Gewinnrücklagen – Stille Rücklagen (Reserven) – Sonderposten mit Rücklagenanteil
Den Jahresabschluss auswerten	Formelle Aufbereitung – Gliederung der Bilanz und GuV nach gesetzlichen Vorschriften – Gliederungszahlen Materielle Aufbereitung – Bilanzanalyse – Erfolgsanalyse – Umsatzanalyse
Die Erstellung von Jahresabschlüssen von Personengesellschaften und GmbH nachvollziehen sowie Gewinnverteilungs- und Kapitalentwicklungstabellen aufstellen	Gesellschaftsabschlüsse – Personengesellschaften • Gewinnverteilung • Kapitalentwicklung – GmbH • Rechnungslegungsvorschriften • Gewinnausschüttung

6.1.2 Rahmenlehrplan

Lernziele	Lerninhalte
10. Betriebswirtschaftliche Auswertung	**10. Betriebswirtschaftliche Auswertung (25)**
Sachliche Abgrenzungen vornehmen	Ausgaben – Einnahmen Aufwand – Ertrag – betriebsfremde – außerordentliche – periodenfremde Kosten – Leistungen Kalkulatorische Kosten Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit Außerordentliches Ergebnis Jahresüberschuss – Jahresfehlbetrag
Die betriebswirtschaftliche Auswertung als Instrument der Kontrolle des betrieblichen Geschehens sowie als Grundlage künftiger Entscheidungen kennen und interpretieren	Innerer Betriebsvergleich (Auswertung des Jahresabschlusses) – Aufbereitung der Daten – Ermittlung von Kennzahlen, z. B.: • Rentabilität • Cash-flow Äußerer Betriebsvergleich (Verprobung mittels steuerlicher Kennzahlen) – wirtschaftlicher Umsatz – wirtschaftlicher Wareneinsatz – wirtschaftlicher Rohgewinn • Rohgewinnaufschlag • Rohgewinnsatz – wirtschaftlicher Reingewinn • Reingewinnsatz
Möglichkeiten der Darstellung von Daten kennen und Daten des Rechnungswesens mit Hilfe der Statistik auswerten und darstellen	Kennziffern aus dem – betrieblichen Leistungsprozess – Jahresabschluss der Betriebe Vergleich innerbetrieblicher Daten Grafische Darstellungsformen

Lernziele	Lerninhalte
a) Anwendungssoftware in den Fächern des berufsbezogenen Unterrichts zielorientiert einsetzen und dabei Möglichkeiten und Grenzen des DV-Einsatzes kennen und beurteilen lernen	
Textverarbeitung Textverarbeitungssysteme zur Lösung kaufmännischer Probleme einsetzen	z. B. Texte eingeben, laden, speichern, ausdrucken
Tabellenkalkulation Grundoperationen bei der Bearbeitung kaufmännischer Aufgaben beherrschen	Tabellen mit Texten, Werten, Formeln und Funktionen
Geschäftsgrafik Geschäftsgrafiken unterstützend bei der Bearbeitung kaufmännischer Aufgaben einsetzen	Grafiken in unterschiedlichen Darstellungsarten und Maßstäben
Datenbanken Grundoperationen für die Bearbeitung kaufmännischer Aufgaben nutzen	Grundbegriffe wie Datenarten, Datenfeld, Datensatz, Datei, Dateistruktur z. B. Eingabe, Löschung, Änderung, Selektion, Sortieren, Ausgabe von Daten
b) Berufsbezogene Aufgaben mit Hilfe von Standardsoftware lösen	Systemvoraussetzungen, z. B. – DV-Konfiguration – Betriebssystem/Benutzeroberflächen – Datennetze/Datenfernübertragung Anwendung, z. B. – Gewinnverteilung, Finanzierungsplan – Rechtsbehelfe – Betriebswirtschaftliche Auswertungen – Personaldatei

6.1.2 Rahmenlehrplan

Lernziele	Lerninhalte
c) Berufsbezogene Aufgaben mit Hilfe von branchenspezifischer Software lösen	Anwendung, z. B. – Lohn- und Gehaltsabrechnungen – Finanzbuchhaltung – Steuerberechnung
d) Wesentliche Bestimmungen des gesetzlichen Datenschutzes auf berufsspezifische Fälle anwenden	Ziele des Datenschutzes Schutzbedürftige Daten Rechtliche Regelung

6.1.3 Hinweise zum Ausbildungsrahmenplan für die Berufsausbildung zum/zur Steuerfachangestellten

Vorbemerkung

Da der Ausbildungsrahmenplan (Anlage zu § 4 der Verordnung über die Berufsausbildung zum Steuerfachangestellten/zur Steuerfachangestellten vom 9. Mai 1996, BGBl I, 672) nur eine grobe Gliederung enthält, können bei der Umsetzung der am 1. August 1996 in Kraft getretenen „Verordnung über die Berufsausbildung zum/zur Steuerfachangestellten" in der Steuerberaterpraxis auf bestimmten Gebieten über den Umfang der konkret zu vermittelnden Kenntnisse und Fertigkeiten Zweifel bestehen. Um den Ausbildungspraxen eine Orientierungshilfe zu geben, hat die Bundessteuerberaterkammer für einzelne Gebiete des Ausbildungsrahmenplans entsprechende Hinweise erarbeitet.

Berlin, im März 2012

Bundessteuerberaterkammer
Körperschaft des öffentlichen Rechts

6.1.3 Hinweise zum Ausbildungsrahmenplan

1.1	Bedeutung, Stellung und gesetzliche Grundlagen der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe (§ 3 Nr. 1.1)	a) Die Ausbildungspraxis und ihre Aufgaben in den gesamtwirtschaftlichen Zusammenhang einordnen b) Aufgaben der für die Ausbildungspraxis wichtigen Organisationen der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer sowie der Finanzbehörden darstellen c) Aufgaben der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe erklären d) wesentliche Vorschriften des Berufsrechts der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten sowie der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer erläutern e) Vorschriften über Verschwiegenheitspflichten und Auskunftsverweigerungsrechte beachten sowie die Folgen ihrer Verletzung beschreiben

a) Die Ausbildungspraxis und ihre Aufgaben in den gesamtwirtschaftlichen Zusammenhang einordnen

Unterschied zwischen

1. Industrie, Handel, Handwerk und Dienstleistungssektor
2. Dienstleistungen und Tätigkeitsumfang der Ausbildungspraxis
3. Stellung der Ausbildungspraxis in der Gesamtwirtschaft
   - Wirtschaftszweig und Branche
   - Mitbewerber
   - Kooperationsmöglichkeiten
4. Art und Rechtsform der Ausbildungspraxis
   - Einzelpraxis, Sozietät, Steuerberatungsgesellschaft (Kapitalgesellschaft, Personengesellschaft), Partnerschaftsgesellschaft

b) Aufgaben der für die Ausbildungspraxen wichtigen Organisationen der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer sowie der Finanzbehörden darstellen

- Steuerberaterkammern, Bundessteuerberaterkammer, Wirtschaftsprüferkammer
- Finanzämter, Hauptzollämter/Zollämter, Oberfinanzdirektionen, Landesfinanzministerien, Bundesfinanzministerium, Bundeszentralamt für Steuern

c) Aufgaben der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe erklären

Zusammensetzung und Aufgaben

Gemäß § 3 StBerG sind zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt:

- Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften
- Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften, Rechtsanwälte und Rechtsanwaltsgesellschaften, niedergelassene europäische Rechtsanwälte
- Partnerschaftsgesellschaften, deren Partner ausschließlich die o. g. Personen sind

1. Aufgaben des steuerberatenden Berufs

- Beratung und Vertretung in Steuersachen (z. B. Beratung in allen Steuerangelegenheiten, Vertretung des Mandanten vor Finanzbehörden und Gerichten)
- Hilfeleistung bei Erfüllung der steuerlichen Pflichten des Mandanten (z. B. Buchführungs- und Abschlussarbeiten, Erstellung von Steuererklärungen, Mitwirkung bei Außenprüfungen, Revisionsarbeiten)
- Durchführung freiwilliger Prüfungen

2. Aufgaben des wirtschaftsprüfenden Berufs
   - Durchführung von freiwilligen und Pflichtprüfungen, insbesondere von Jahresabschlüssen mittelgroßer und großer Kapitalgesellschaften mit anschließender Erteilung eines Bestätigungsvermerks über das Ergebnis der Prüfung
   - Beratung und Vertretung in steuerlichen Angelegenheiten

3. Weitere Aufgabengebiete des steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufs, z. B.
   - Wirtschaftsberatung, insbesondere betriebswirtschaftliche Beratung
   - Tätigkeiten als Treuhänder
   - Tätigkeiten als Gutachter
   - Tätigkeiten als Sachverständiger
   - Tätigkeiten als Insolvenzverwalter, Zwangsverwalter
   - Tätigkeiten als Mediator
   - Tätigkeiten als Testamentsvollstrecker

d) wesentliche Vorschriften des Berufsrechts der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten sowie der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer erläutern

Folgende Vorschriften des Steuerberatungsgesetzes (StBerG) und der Wirtschaftsprüferordnung (WPO) sind zu erläutern

1. Zugang zum Beruf
   - Zulassungsvoraussetzungen (§§ 36, 37 StBerG; 5–11 WPO)
   - Bestellung (§§ 40, 41 StBerG; 15–19 WPO)
   - Anerkennung von StBG, WPG und BuchprG (§§ 49, 50 StBerG; 27, 28, 29, 31 WPO)
2. Berufsausübung
   - allgemeine Berufspflichten (§§ 57 StBerG; 43, 43a, 44 WPO)
   - Berufshaftpflichtversicherung (§§ 67 StBerG; 54 WPO)

- Vergütungsverordnung für Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften (StBVV) gemäß § 64 StBerG

3. Berufsaufsicht, Berufsgerichtsbarkeit

   Ahndung von Berufspflichtverletzungen durch

   - Rügeverfahren (§§ 81 StBerG; 63, 63a WPO)
   - Zwangsgeld bei Verletzung von Mitwirkungspflichten (§ 80a StBerG)
   - berufsgerichtliches Verfahren (Berufsgerichte, berufsgerichtliche Maßnahmen)

4. Berufsorganisationen

   - Bildung von Berufskammern (§§ 73, 74, 85 StBerG; 58 WPO)
   - Aufgaben der Berufskammern (§§ 76, 86 StBerG; 57 WPO)

e) Vorschriften über Verschwiegenheitspflichten und Auskunftsverweigerungsrechte beachten sowie die Folgen ihrer Verletzung beschreiben

1. Verpflichtung zur Verschwiegenheit gemäß

   - Steuerberatungsgesetz (§§ 57, 62 StBerG)
   - Bundesdatenschutzgesetz (§ 5 BDSG)

2. Berechtigung zur Auskunftsverweigerung gemäß

   - Strafprozessordnung (§§ 53, 53a, 97 StPO)
   - Zivilprozessordnung (§§ 383, 384 ZPO)
   - Abgabenordnung (§ 102 AO)

3. Bei Verletzung von Verschwiegenheitspflichten gemäß §§ 203, 204 StGB Strafandrohung

6.1.3 Hinweise zum Ausbildungsrahmenplan

1.2	Personalwesen, arbeits- und sozialrechtliche Grundlagen (§ 3 Nr. 1.2)	a) für das Ausbildungs- und Arbeitsverhältnis in Betracht kommende Vorschriften des Arbeits- und Sozialrechts erläutern b) die für das Ausbildungs- und Arbeitsverhältnis wichtigen Nachweise erklären c) Personaleinsatzplanung an praktischen Beispielen erläutern d) Anforderungen an handlungskompetente Mitarbeiter in der Ausbildungspraxis beschreiben e) die durch das Berufsrecht gesetzten Grenzen des selbstständigen Handelns bei der eigenen Arbeit beachten

a) für das Ausbildungs- und Arbeitsverhältnis in Betracht kommende Vorschriften des Arbeits- und Sozialrechts erläutern

Folgende Vorschriften sind insbesondere von Bedeutung:

1. Vorschriften zum Arbeitsvertrag

§ 3 BUrlG	– Anspruch auf jährlichen Mindesturlaub
§ 125 SGB IX	– Zusatzurlaub für Schwerbehinderte
§ 622 BGB	– Kündigungsfristen bei ordentlicher Kündigung
§ 626 BGB	– „wichtiger Grund“ bei fristloser Kündigung

2. Vorschriften des Kündigungsschutzrechts

§ 23 KSchG	– Geltungsbereich des Kündigungsschutzgesetzes
§ 1 KSchG	– Begriff der sozial ungerechtfertigten Kündigung
§ 4 KSchG	– Anrufung des Arbeitsgerichts (Frist für die Klageerhebung)

§ 13 KSchG	– Kündigungsschutzklage auch bei fristloser Kündigung
§ 85 SGB IX	– Kündigungsschutz für Schwerbehinderte
§ 9 MuSchG	– Kündigungsschutz für werdende Mütter
§ 18 BEEG	– Kündigungsschutz in der Elternzeit

3. Arbeitsgerichtsbarkeit

§ 2 ArbGG	– sachliche Zuständigkeit der Arbeitsgerichte

4. Jugendarbeitsschutzgesetz

§ 1	– Geltungsbereich
§ 8	– Dauer der Arbeitszeit
§ 9	– Berufsschule
§ 10	– Prüfungen und außerbetriebliche Ausbildungsmaßnahmen
§ 11	– Ruhepausen, Aufenthaltsräume
§ 15	– Fünf-Tage-Woche
§ 19	– Mindesturlaub für Jugendliche
§ 32	– Erstuntersuchung
§ 33	– erste Nachuntersuchung
§ 47	– Aushang des Gesetzes

5. Mutterschutzgesetz

§ 3	– Beschäftigungsverbot für werdende Mütter
§ 6	– Beschäftigungsverbot nach der Entbindung
§ 13	– Mutterschaftsgeld

6. Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz

§ 2	– Höhe des Elterngeldes
§ 3	– Anrechnung von anderen Leistungen
§ 4	– Bezugszeitraum

6.1.3 Hinweise zum Ausbildungsrahmenplan

b) die für das Ausbildungs- und Arbeitsverhältnis wichtigen Nachweise erklären

Hierzu zählen u. a. die Bescheinigungen über die

1. ärztliche Erstuntersuchung vor Beginn der Ausbildung
2. ärztliche Nachuntersuchung vor Ablauf des ersten Ausbildungsjahres
3. Teilnahme an der Zwischenprüfung

c) Personaleinsatzplanung an praktischen Beispielen erläutern

Darstellung am Beispiel der eigenen Praxis

d) Anforderungen an handlungskompetente Mitarbeiter in der Ausbildungspraxis beschreiben

Die Ausbildungsordnung enthält zur Interpretation des Begriffs „Handlungskompetenz“ im § 4 Abs. 2 folgende Hinweise: „Die genannten Fertigkeiten und Kenntnisse sollen so vermittelt werden, dass der Auszubildende zur Ausübung einer qualifizierten beruflichen Tätigkeit befähigt wird, die insbesondere selbstständiges Planen, Durchführen und Kontrollieren einschließt“. Damit ist die Fähigkeit gemeint, komplexe berufliche Aufgaben weitgehend selbstständig zu lösen. „Diese Fähigkeit ist auch in den Prüfungen nachzuweisen“.

e) die durch das Berufsrecht gesetzten Grenzen des selbstständigen Handelns bei der eigenen Arbeit beachten

Das Steuerberatungsgesetz hat mit den §§ 57 Abs. 1 und 60 StBerG geregelt, dass der Steuerberater eigenverantwortlich tätig ist. Dies schränkt die Handlungskompetenz eines Mitarbeiters ein, der nicht Berufsträger ist.

6.1.3 Hinweise zum Ausbildungsrahmenplan

§ 57 StBerG Allgemeine Berufspflichten

„(1) Steuerberater und Steuerbevollmächtigte haben ihren Beruf unabhängig, eigenverantwortlich, gewissenhaft, verschwiegen und unter Verzicht auf berufswidrige Werbung auszuüben."

§ 60 StBerG Eigenverantwortlichkeit

(1) Eigenverantwortliche Tätigkeit nach § 57 Abs. 1 üben nur aus

1. selbstständige Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte,
2. zeichnungsberechtigte Vertreter eines Steuerberaters, eines Steuerbevollmächtigten oder einer Steuerberatungsgesellschaft,
3. Angestellte, die nach § 58 mit dem Recht der Zeichnung Hilfe in Steuersachen leisten.

(2) Eine eigenverantwortliche Tätigkeit in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 2 und 3 übt nicht aus, wer sich als zeichnungsberechtigter Vertreter oder als Angestellter an Weisungen zu halten hat, durch die ihm die Freiheit zu pflichtmäßigem Handeln (§ 57) genommen wird.

Ferner sind die folgenden Vorschriften aufzuzählen und anhand von Beispielen darzustellen:

Verpflichtung zur Verschwiegenheit gemäß

- Steuerberatungsgesetz (§§ 57, 62 StBerG),
- Bundesdatenschutzgesetz (§ 5 BDSG)

Berechtigung zur Auskunftsverweigerung gemäß

- Strafprozessordnung (§§ 53, 53a, 97 StPO),
- Zivilprozessordnung (§§ 383, 384 ZPO),
- Abgabenordnung (§ 102 AO)

Strafandrohung bei Verletzung von Verschwiegenheitspflichten gemäß §§ 203, 204 StGB

6.1.3 Hinweise zum Ausbildungsrahmenplan

1.3	Berufsbildung (§ 3 Nr. 1.3)	a) rechtliche Vorschriften der Berufsbildung erklären b) Inhalte des Berufsausbildungsvertrages, insbesondere die Rechte und Pflichten des Auszubildenden und des Ausbildenden, erläutern c) den betrieblichen Ausbildungsplan mit der Ausbildungsordnung vergleichen und zu seiner Umsetzung beitragen d) berufliche Fortbildungsmöglichkeiten und ihren Nutzen darstellen

a) rechtliche Vorschriften der Berufsbildung erklären

Hierzu gehören insbesondere:

§ 71 Abs. 5 BBiG	Steuerberaterkammer als „zuständige Stelle“ für die Berufsausbildung zum Steuerfachangestellten/zur Steuerfachangestellten
§ 30 Abs. 4 BBiG i. V. m. der Verordnung über die Anforderungen an die fachliche Eignung für die Berufsausbildung der Fachangestellten im Bereich der Steuerberatung.	Festlegung, dass nur Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer die für die Ausbildung zum/zur Steuerfachangestellten erforderliche fachliche Eignung besitzen

b) Inhalte des Berufsausbildungsvertrages, insbesondere die Rechte und Pflichten des Auszubildenden und des Ausbildenden, erläutern

Insbesondere folgende Regelungen des Berufsausbildungsvertrages sind zu erklären:

1. Pflichten des Ausbildenden
   - Der Ausbildende hat dafür zu sorgen, dass dem Auszubildenden die Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten vermittelt werden, die zum Erreichen des Ausbildungszieles nach der Ausbildungsordnung erforderlich sind. Er ist daher v. a. zu einer sachgerechten Durchführung der Ausbildung entsprechend dem Ausbildungsrahmenplan verpflichet.

2. Pflichten des Ausbildenden
   - Der Auszubildende hat sich zu bemühen, die Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten zu erwerben, die erforderlich sind, um das Ausbildungsziel zu erreichen. Die im Rahmen der Berufsausbildung erteilten Weisungen hat er zu befolgen und die ihm übertragenen Arbeiten sorgfältig auszuführen.
   - Der Auszubildende ist verpflichtet, über die Vorgänge, die ihm in Ausübung und bei Gelegenheit seiner Tätigkeit zur Kenntnis gelangen und die der Verschwiegenheitspflicht unterliegen, Stillschweigen zu bewahren.

c) den betrieblichen Ausbildungsplan mit der Ausbildungsordnung vergleichen und zu seiner Umsetzung beitragen

1. Das Ausbildungsberufsbild gemäß § 3 Ausbildungsordnung darstellen und an Beispielen erläutern, wie die Inhalte des Ausbildungsberufsbildes im Ausbildungsrahmenplan (Anlage zu § 4 Ausbildungsordnung) in sachlicher und zeitlicher Hinsicht aufgegliedert sind

2. Die Führung des Ausbildungsnachweises (§ 6 Ausbildungsordnung) erläutern

3. Die Regelungen über die Zwischenprüfung (§ 7 Ausbildungsordnung) erklären, insbesondere Zeitpunkt und Prüfungsgegenstand nennen

4. Die folgenden Regelungen über die Abschlussprüfung (§ 8 Ausbildungsordnung) erklären:
   - Prüfungsfächer der Abschlussprüfung
   - Voraussetzungen für das Bestehen der Abschlussprüfung

d) berufliche Fortbildung und ihren Nutzen darstellen

Berufliche Fortbildungsmöglichkeiten:

1. Anpassungsfortbildung
   - Lehrveranstaltungen zum Steuerrecht, zur Buchführung, zum Jahresabschluss und zur EDV-Anwendung

6.1.3 Hinweise zum Ausbildungsrahmenplan

2. Aufstiegsfortbildung zum/zur Steuerfachwirt/in

   – Zulassungsvoraussetzungen, Anmeldeverfahren, Prüfungsanforderungen gemäß der Prüfungsordnung der jeweiligen Steuerberaterkammer als der zuständigen Stelle gemäß § 71 Abs. 5 BBiG

   – Vorbereitungsseminare

3. Berufszugang zum Steuerberater

Zulassungsvoraussetzungen gemäß § 36 StBerG

   – wirtschafts- oder rechtswissenschaftliches Hochschulstudium oder anderes Hochschulstudium mit wirtschaftswissenschaftlicher Fachrichtung mit einer Regelstudienzeit von jeweils mindestens vier Jahren und nach dem erfolgreichen Abschluss des Studiums eine mindestens zweijährige praktische Tätigkeit. Bei einer Regelstudienzeit von weniger als vier Jahren wird mindestens eine dreijährige praktische Tätigkeit verlangt.

   – Abschlussprüfung in einem kaufmännischen Ausbildungsberuf (z. B. Steuerfachangestellter) und nach Abschluss der Ausbildung muss eine mindestens zehnjährige Berufspraxis nachgewiesen werden. Bei erfolgreich abgelegter Prüfung zum Steuerfachwirt oder Geprüften Bilanzbuchhalter beträgt die Dauer der praktischen Tätigkeit mindestens sieben Jahre.

Zuständig: örtlich zuständige Steuerberaterkammer (§ 37b Abs. 1 StBerG)

Nutzen der Fortbildung

– Erfüllung der beruflichen Anforderungen
– Beruflicher Aufstieg
– Finanzielle Vorteile
– Erfüllung der persönlichen Interessen
– Erfüllung der Anforderungen des Arbeitgebers
– Sicherung des Arbeitsplatzes

1.4	Arbeitssicherheit, Umweltschutz und rationelle Energieverwendung (§ 3 Nr. 1.4)	a) berufsbezogene Arbeitsschutz- und Unfallverhütungsvorschriften einhalten und sich bei Unfällen situationsgerecht verhalten b) zur Vermeidung betriebsbedingter Umweltbelastungen im beruflichen Einwirkungsbereich beitragen c) zur sparsamen Material- und Energieverwendung im beruflichen Einwirkungsbereich beitragen

a) berufsbezogene Arbeitsschutz- und Unfallverhütungsvorschriften einhalten und sich bei Unfällen situationsgerecht verhalten

b) zur Vermeidung betriebsbedingter Umweltbelastungen im beruflichen Einwirkungsbereich beitragen

c) zur sparsamen Material- und Energieverwendung im beruflichen Einwirkungsbereich beitragen

1. Die Bedeutung von Arbeitssicherheit, Umweltschutz und rationeller Energieverwendung an Beispielen der Ausbildungspraxen erklären, insbesondere

   Arbeitssicherheit, z. B.
   - ergonomische Gestaltung des Arbeitsplatzes
   - sicherheitsgerechtes Verhalten

   Umweltschutz, z. B.
   - umweltgerechtes Verhalten
   - Verursacherprinzip
   - Abfallvermeidung, -verwertung und -trennung

   Rationelle Energieverwendung, z. B.
   - Zusammenhang von Umweltschutz und Energieverwendung
   - Möglichkeiten rationeller Energieverwendung (Strom- und Wasserverbrauch)

6.1.3 Hinweise zum Ausbildungsrahmenplan

2. Betriebliche Einrichtungen für den Arbeitsschutz, die Unfallverhütung und den Umweltschutz nennen, z. B.
   - Sicherheitsbeauftragter
   - Unfallstation, Ambulanz
3. Berufsspezifische Arbeitsschutz- und Unfallverhütungsvorschriften einhalten, geeignete Maßnahmen zur Verhütung von Unfällen im eigenen Arbeitsbereich ergreifen und sich bei Unfällen situationsgerecht verhalten
   - Vorschriften der zuständigen Berufsgenossenschaft
   - Gefahrensymbole und Gefahrenbezeichnungen; Kennzeichnung von Unfallgefahren
   - Möglichkeiten für Vorsorgemaßnahmen, z. B. zur Vermeidung von Gefahrenquellen
4. Wichtige Vorschriften über Brandverhütung und Brandschutzeinrichtungen beachten
   - Vorschriften der zuständigen Berufsgenossenschaft
   - Verhaltensregeln für den Brandfall und Maßnahmen der Brandbekämpfung
   - Brandschutzmittel, Feuerlöscher (Standort, Bedienungshinweise)
   - Fluchtwege und Notausgänge, Markierungen und Sicherheitszeichen
5. Zur Vermeidung betriebsbedingter Umweltbelastungen im beruflichen Einwirkungsbereich beitragen sowie Abfallmaterialien im Büro nach ökologischen Gesichtspunkten entsorgen
   - Informationen über betriebsbedingte Umweltbelastungen im beruflichen Einwirkungsbereich
   - Möglichkeiten der Abfallreduzierung, -trennung und -verwertung
6. Zur rationellen Energieverwendung im beruflichen Einwirkungsbereich beitragen

2.1	Inhalt und Organisation der Arbeitsabläufe (§ 3 Nr. 2.1)	h) Möglichkeiten humaner Arbeitsgestaltung an Beispielen der Ausbildungspraxis erläutern i) Vorschriften für Büroarbeitsplätze beachten und den eigenen Arbeitsplatz sachgerecht gestalten

h) Möglichkeiten humaner Arbeitsgestaltung an Beispielen der Ausbildungspraxis erläutern

Gestaltungsmöglichkeiten am Arbeitsplatz und im Arbeitsraum, z. B.

- Beleuchtung
- Lärmschutz
- Temperaturregulierung

i) Vorschriften für Büroarbeitsplätze beachten und den eigenen Arbeitsplatz sachgerecht gestalten

Vorschriften für Büroarbeitsplätze enthalten z. B.

- Regelungen der Verwaltungs-Berufsgenossenschaft
- Arbeitsstättenverordnung
- Arbeitssicherheitsgesetz
- von der Bundesanstalt für Arbeitsschutz gegebene Empfehlungen

6.1.3 Hinweise zum Ausbildungsrahmenplan

3.	Anwenden von Informations- und Kommunikationstechniken (§ 3 Nr. 3)	c) Schutzvorschriften und Regelungen für Bildschirmarbeitsplätze beachten e) Vorschriften des Datenschutzes beachten

c) Schutzvorschriften und Regelungen für Bildschirmarbeitsplätze beachten

- Richtlinien zur Regelung von Arbeitsbedingungen für Arbeitnehmer/innen an Bildschirmarbeitsplätzen
- Berücksichtigung der Bestimmungen von Arbeitsstättenverordnung, Jugendarbeitsschutzgesetz

e) Vorschriften des Datenschutzes beachten

- Bundesdatenschutzgesetz
- Betriebsregelungen
- Datenmissbrauch

5.1	Auswerten der Rechnungslegung (§ 3 Nr. 5.1)	b) betriebliche Kennziffern ermitteln und auswerten c) Vermögens- und Kapitalstrukturen ermitteln

b) betriebliche Kennziffern ermitteln und auswerten

1. Bestandteile des Erfolges
   - Gesamtleistung
   - Material-/Wareneinsatz
   - Rohertrag
2. Kennzahlen zur Finanz- und Liquiditätsstruktur
   - Anlagendeckung
   - Nettoverschuldung
   - Liquidität
   - Kennzahlen zur Rentabilität, z. B. Eigenkapitalrentabilität
   - Aufschlagsatz
   - Handelsspanne
   - Cash Flow

c) Vermögens- und Kapitalstrukturen ermitteln

1. Bestandteile des Vermögens
   - Gesamtvermögen
   - Anlagevermögen
   - Umlaufvermögen

6.1.3 Hinweise zum Ausbildungsrahmenplan

2. Bestandteile des Kapitals
   - Gesamtkapital
   - Eigenkapital
   - Fremdkapital, nach Fristigkeit
3. Kennzahlen
   - Anlagenintensität
   - Eigenkapitalquote
   - Verschuldungsgrad

6.1	Abgabenordnung (§ 3 Nr. 6.1)	b) Rechte und Pflichten der Beteiligten, ihrer gesetzlichen Vertreter sowie der Finanzbehörden im Besteuerungsverfahren unterscheiden c) Vorschriften über die Entstehung und Festsetzung der Steuer sowie über die Fälligkeit beachten d) Anträge auf Stundung, Aussetzung der Vollziehung und Erlass sowie Aufrechnungserklärungen entwerfen e) Fristen und Termine berechnen, Verjährungsfristen beachten und Anträge auf Fristverlängerung entwerfen f) über die Zulässigkeit und Durchführung des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens sowie über die Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden Auskunft geben g) Einsprüche und Anträge auf Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden entwerfen h) Tatbestände der Steuerhinterziehung, der leichtfertigen Steuerverkürzung und der Steuergefährdung unterscheiden i) über den Ablauf des finanzgerichtlichen Verfahrens Auskunft geben

b) Rechte und Pflichten der Beteiligten, ihrer gesetzlichen Vertreter sowie der Finanzbehörden im Besteuerungsverfahren unterscheiden

1. Beteiligte – § 78 AO
   - Beteiligte am Verfahren, insbesondere Antragsteller und Antragsgegner bzw. derjenige, an den die Finanzbehörde einen Verwaltungsakt richtet
   - Vornahme von Verfahrenshandlungen setzt Handlungsfähigkeit gem. § 79 AO voraus; handlungsfähig: natürli-

che Personen, wenn nach bürgerlichem Recht geschäftsfähig oder juristische Personen durch gesetzliche Vertreter (gesetzliche Vertreter §§ 34 ff. AO)

2. Rechte und Pflichten der Beteiligten

   – Beteiligte generell zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts verpflichtet (§ 90 AO); Anspruch auf rechtliches Gehör durch die Finanzbehörde gem. § 91 AO

   – besondere Pflichten der Beteiligten: Auskunftspflicht (§ 93 AO), Vorlagepflicht (§§ 97, 100 AO), Anzeigepflichten (§§ 137 – 139 AO), Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten (§§ 140 – 148 AO)

   – Auskunftsverweigerungsrechte aus persönlichen Gründen (§ 101 i. V. m. § 15 AO), zum Schutz bestimmter Berufsgeheimnisse (§ 102 AO), bei Gefahr der Verfolgung wegen einer Straftat oder einer Ordnungswidrigkeit (§ 103 AO)

c) Vorschriften über die Entstehung und Festsetzung der Steuer sowie über die Fälligkeit beachten

1. Feststellung der Besteuerungsgrundlagen – §§ 134 ff. AO

   – Ermittlung von Amts wegen gem. § 88 AO; Mitwirkungs- und Anzeigepflichten des Steuerpflichtigen oder Dritter

   – Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen nach den Vorschriften der Einzelsteuergesetze (§ 149 AO); Festsetzung eines Zwangsgeldes bei Nichtabgabe (§ 328 AO), Verspätungszuschlag bei verspäteter Abgabe (§ 152 AO) möglich; Berichtigung abgegebener Steuererklärungen (§ 153 AO), Verzögerungsgeld (§ 146 Abs. 2b AO)

2. Festsetzung der Steuer – §§ 155 ff. AO

   – Festsetzung nach erklärten Besteuerungsgrundlagen durch Steuerbescheid (§ 155 AO); anders bei Anmeldungssteuern (§ 167 AO)

- Form und Inhalt der Steuerbescheide (§ 157 AO); zu beachten auch § 121 AO (Begründung eines schriftlichen oder elektronischen Verwaltungsaktes)
- Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO)
- Festsetzungsfrist/Festsetzungsverjährung (§ 169 AO); Festsetzungsfristen im Einzelnen § 169 Abs. 2 AO; Beginn der Festsetzungsfrist (§ 170 AO); Ablaufhemmung (§ 171 AO)

3. Fälligkeit
   - gem. § 220 AO Fälligkeit von Steueransprüchen nach Einzelsteuergesetzen (z. B. § 18 UStG, § 36 EStG) oder mit Entstehung; bei Veranlagungssteuern abhängig von Bekanntgabe des Steuerbescheides
   - abweichende Fälligkeitsbestimmungen in § 221 AO für Umsatzsteuer und Verbrauchsteuern
   - Bedeutung der Fälligkeit z. B. für Säumniszuschlag, Zinsen, Aufrechnung und Vollstreckung
   - Säumniszuschlag bei Überschreiten der Fälligkeit (§ 240 AO)

d) Anträge auf Stundung, Aussetzung der Vollziehung und Erlass sowie Aufrechnungserklärungen entwerfen

Bei der Vorbereitung der Schriftsätze müssen folgende Rechtsgrundlagen bekannt sein:

1. Stundung – § 222 AO
   - Fälligkeitszeitpunkt bei Besitz- und Verkehrsteuern durch Stundung hinausschiebbar
   - Voraussetzung für Stundung: erhebliche Härte für Steuerpflichtigen, Steueranspruch nicht gefährdet (Ausnahme: Stundung zur späteren Verrechnung mit Erstattungsansprüchen)
   - Stundung nur auf Antrag und in Einzelfällen gegen Sicherheitsleistung; Stundungszinsen – § 234 AO
   - bei Lohnsteuer und Umsatzsteuer i. d. R. keine Zahlungserleichterung, da Einbehalt bzw. Überwälzung

2. Aussetzung der Vollziehung – § 361 AO
   - Einlegung eines Einspruchs hemmt nicht automatisch die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsaktes, insbesondere auch nicht die Erhebung der Steuer
   - Finanzbehörde kann – ohne Antrag – die Vollziehung ganz oder teilweise aussetzen
   - bei Antrag durch den Steuerpflichtigen soll Aussetzung erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen oder die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige Härte wäre

3. Erlass – § 227 AO
   - voller oder anteiliger Erlass von Steueransprüchen, wenn Einziehung nach Lage des Einzelfalles unbillig
   - Ermessensentscheidung; Prüfung der persönlichen (Erlassbedürftigkeit und Erlasswürdigkeit) oder sachlichen Billigkeitsgründe

4. Aufrechnung – § 226 AO
   - Anknüpfung an bürgerlich-rechtliche Regelungen (§§ 387 ff. BGB); ergänzende bzw. klarstellende Bestimmungen in § 226 Abs. 2 – 4 AO
   - Aufrechnungsvoraussetzungen: Gegenseitigkeit und Gleichartigkeit der Forderungen, Erfüllbarkeit der Hauptforderung, Fälligkeit der Gegenforderung
   - Erklärung und Wirkung der Aufrechnung (§§ 388, 389 BGB)

e) Fristen und Termine berechnen, Verjährungsfristen beachten und Anträge auf Fristverlängerung entwerfen

1. Fristen und Termine
   - Für die Berechnung von Fristen und für die Bestimmung von Terminen gelten die Vorschriften des BGB (§§ 187 – 193), soweit in § 108 Abs. 2 – 5 AO nichts anderes geregelt ist

- Verlängerung von Fristen (§ 109 AO); verlängerbare und nicht verlängerbare Fristen
- Berechnung von Fristen
- Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 110 AO in bestimmten Fällen von Fristversäumnis
- wichtige Termine (Zahlungstermine ESt, LSt, USt u. a.)

2. Verjährungsfristen
   - Unterscheidung Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff. AO) und Zahlungsverjährung (§ 228 ff. AO)
   - Steuerfestsetzung sowie Aufhebung oder Änderung nicht mehr zulässig, wenn Festsetzungsfrist abgelaufen
   - Festsetzungsfristen (gem. § 169 Abs. 2 AO ein oder vier Jahre je nach Steuerart bzw. fünf oder zehn Jahre bei Steuerverkürzung/Steuerhinterziehung)
   - Berechnung der Festsetzungsfrist mit An- und Ablaufhemmung (§§ 170, 171 AO)
   - Verjährungsfrist bei der Steuerzahlung einheitlich für Steuergläubiger und Steuerschuldner fünf Jahre; keine Verlängerung, auch nicht bei Steuerhinterziehung
   - Beginn der Zahlungsverjährung (§ 229 AO); Hemmung (§ 230 AO) und Unterbrechung (§ 231 AO)
   - Wirkung der Zahlungsverjährung: Erlöschen des Steueranspruchs und der von ihm abhängigen Zinsen (§ 232 AO)

f) über die Zulässigkeit und Durchführung des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens sowie über die Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden Auskunft geben und

g) Einsprüche und Anträge auf Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden entwerfen

1. Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren (§§ 347 ff. AO)
   - Statthaftigkeit des Einspruchs (§ 347 AO)
   - Ausschluss des Einspruchs (§ 348 AO)

- Einspruchsfrist (§ 355 AO); Einspruch innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Verwaltungsaktes (§ 122 AO), sofern er eine Rechtsbehelfsbelehrung enthält (sonst § 356 AO)

2. Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden (§ 172 ff. AO)
   - Aufhebung und Änderung von – endgültigen – Steuerbescheiden
   - Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel gem. § 173 AO
   - Hinweis auf § 129 AO (Änderungsmöglichkeit bei offenbaren Unrichtigkeiten beim Erlass eines Verwaltungsaktes)

h) Tatbestände der Steuerhinterziehung, der leichtfertigen Steuerverkürzung und der Steuergefährdung unterscheiden

Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten

- Steuerstraftaten werden mit Freiheits- oder Geldstrafe belegt und ins Strafregister eingetragen, bei Steuerordnungswidrigkeiten nur Geldbuße
- Steuerstraftaten im Einzelnen (§ 369 AO); Steuerhinterziehung und Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung (§§ 370, 371 AO)
- Steuerordnungswidrigkeiten (§ 377 AO); Leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO), Steuergefährdung (§ 379 AO); Gefährdung von Abzugsteuern (§ 380 AO)
- Verfahrensvorschriften: Strafverfahren (§§ 385 ff. AO), Bußgeldverfahren (§§ 409 ff. AO)

i) über den Ablauf des finanzgerichtlichen Verfahrens Auskunft geben

Finanzgerichtliches Verfahren

- Rechtsgrundlage: Finanzgerichtsordnung (FGO)
- Rechtsbehelf/Rechtsmittel: Klage (§§ 40 ff. FGO), Revision (§§ 115 ff. FGO)
- gegen Einspruchsentscheidungen der Verwaltungsbehörden Klage beim zuständigen Finanzgericht innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe; Tatsacheninstanz, Verbot der Verböserung
- gegen Urteil des Finanzgerichts Revision beim Bundesfinanzhof; Voraussetzung Zulassung der Revision durch das Finanzgericht oder Zulassung auf Grund der Nichtzulassungsbeschwerde durch den Bundesfinanzhof; Frist ein Monat nach Zustellung des Zulassungsbeschlusses

6.1.3 Hinweise zum Ausbildungsrahmenplan

6.4	Körperschaftsteuer (§ 3 Nr. 6.4)	a) Körperschaftsteuerpflicht prüfen b) steuerpflichtiges Einkommen nach dem Einkommensteuergesetz und nach dem Körperschaftsteuergesetz unterscheiden c) Körperschaftsteuertarife, Ausschüttungsbelastung und Anrechnungsverfahren erklären

a) Körperschaftsteuerpflicht prüfen

Körperschaftsteuerpflicht von Kapitalgesellschaften, insbesondere unbeschränkte Steuerpflicht von Gesellschaften mit beschränkter Haftung (§§ 1 und 2 KStG)

b) steuerpflichtiges Einkommen nach dem Einkommensteuergesetz und nach dem Körperschaftsteuergesetz unterscheiden

1. Grundlagen der Besteuerung (§ 7 KStG)

   Wie die Einkommensteuer knüpft die Körperschaftsteuer an das Einkommen der Steuerpflichtigen im Besteuerungszeitraum (Kalenderjahr/Wirtschaftsjahr) an.

2. Ermittlung des Einkommens (§ 8 KStG)

   Was als Einkommen gilt und wie dieses zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und den besonderen Vorschriften.

3. Abziehbare Aufwendungen (§ 9 KStG) und nicht abziehbare Aufwendungen (§ 10 KStG)

   Da eine Körperschaft keine persönliche Sphäre hat, entfallen Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen. In Betracht kommen jedoch bestimmte abziehbare Ausgaben und bestimmte nicht abziehbare Aufwendungen.

c) Körperschaftsteuertarife, Ausschüttungsbelastung und Anrechnungsverfahren erklären

Steuersatz (§ 23 KStG)

Ausschüttungen unterliegen der Kapitalertragsteuer, die ggf. wie eine Einkommensteuervorauszahlung verrechnet werden kann.

Die Anrechnung von Kapitalertragsteuer erfolgt nur, wenn eine Bescheinigung i. S. v. § 45a EStG der ausschüttenden Gesellschaft vorliegt.

6.2 Berufsbildungsgesetz (BBiG)

Vom 23. März 2005 (BGBl. I S. 931), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 6. Dezember 2011 (BGBl. I 2011, S. 2515).

Teil 1: Allgemeine Vorschriften

§ 1 – Ziele und Begriffe der Berufsbildung

(1) Berufsbildung im Sinne dieses Gesetzes sind die Berufsausbildungsvorbereitung, die Berufsausbildung, die berufliche Fortbildung und die berufliche Umschulung.

(2) Die Berufsausbildungsvorbereitung dient dem Ziel, durch die Vermittlung von Grundlagen für den Erwerb beruflicher Handlungsfähigkeit an eine Berufsausbildung in einem anerkannten Ausbildungsberuf heranzuführen.

(3) Die Berufsausbildung hat die für die Ausübung einer qualifizierten beruflichen Tätigkeit in einer sich wandelnden Arbeitswelt notwendigen beruflichen Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten (berufliche Handlungsfähigkeit) in einem geordneten Ausbildungsgang zu vermitteln. Sie hat ferner den Erwerb der erforderlichen Berufserfahrungen zu ermöglichen.

(4) Die berufliche Fortbildung soll es ermöglichen, die berufliche Handlungsfähigkeit zu erhalten und anzupassen oder zu erweitern und beruflich aufzusteigen.

(5) Die berufliche Umschulung soll zu einer anderen beruflichen Tätigkeit befähigen.

§ 2 – Lernorte der Berufsbildung

(1) Berufsbildung wird durchgeführt

1. in Betrieben der Wirtschaft, in vergleichbaren Einrichtungen außerhalb der Wirtschaft, insbesondere des öffentlichen Dienstes, der Angehörigen freier Berufe und in Haushalten (betriebliche Berufsbildung),
2. in berufsbildenden Schulen (schulische Berufsbildung) und
3. in sonstigen Berufsbildungseinrichtungen außerhalb der schulischen und betrieblichen Berufsbildung (außerbetriebliche Berufsbildung).

(2) Die Lernorte nach Absatz 1 wirken bei der Durchführung der Berufsbildung zusammen (Lernortkooperation).

(3) Teile der Berufsausbildung können im Ausland durchgeführt werden, wenn dies dem Ausbildungsziel dient. Ihre Gesamtdauer soll ein Viertel der in der Ausbildungsordnung festgelegten Ausbildungsdauer nicht überschreiten.

§ 3 – Anwendungsbereich

(1) Dieses Gesetz gilt für die Berufsbildung, soweit sie nicht in berufsbildenden Schulen durchgeführt wird, die den Schulgesetzen der Länder unterstehen.

(2) Dieses Gesetz gilt nicht für

1. die Berufsbildung, die in berufsqualifizierenden oder vergleichbaren Studiengängen an Hochschulen auf der Grundlage des Hochschulrahmengesetzes und der Hochschulgesetze der Länder durchgeführt wird,
2. die Berufsbildung in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis,
3. die Berufsbildung auf Kauffahrteischiffen, die nach dem Flaggenrechtsgesetz die Bundesflagge führen, soweit es sich nicht um Schiffe der kleinen Hochseefischerei oder der Küstenfischerei handelt.

(3) Für die Berufsbildung in Berufen der Handwerksordnung gelten die §§ 4 bis 9, 27 bis 49, 53 bis 70, 76 bis 80 sowie 102 nicht; insoweit gilt die Handwerksordnung.

Teil 2: Berufsbildung

Kapitel 1: Berufsausbildung

Abschnitt 1: Ordnung der Berufsausbildung; Anerkennung von Ausbildungsberufen

§ 4 – Anerkennung von Ausbildungsberufen

(1) Als Grundlage für eine geordnete und einheitliche Berufsausbildung kann das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie oder das sonst zuständige Fachministerium im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Bildung und Forschung durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, Ausbildungsberufe staatlich anerkennen und hierfür Ausbildungsordnungen nach § 5 erlassen.

(2) Für einen anerkannten Ausbildungsberuf darf nur nach der Ausbildungsordnung ausgebildet werden.

(3) In anderen als anerkannten Ausbildungsberufen dürfen Jugendliche unter 18 Jahren nicht ausgebildet werden, soweit die Berufsausbildung nicht auf den Besuch weiterführender Bildungsgänge vorbereitet.

(4) Wird die Ausbildungsordnung eines Ausbildungsberufes aufgehoben, so gelten für bestehende Berufsausbildungsverhältnisse die bisherigen Vorschriften.

(5) Das zuständige Fachministerium informiert die Länder frühzeitig über Neuordnungskonzepte und bezieht sie in die Abstimmung ein.

§ 5 – Ausbildungsordnung

(1) Die Ausbildungsordnung hat festzulegen

1. die Bezeichnung des Ausbildungsberufes, der anerkannt wird,
2. die Ausbildungsdauer; sie soll nicht mehr als drei und nicht weniger als zwei Jahre betragen,
3. die beruflichen Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten, die mindestens Gegenstand der Berufsausbildung sind (Ausbildungsberufsbild),
4. eine Anleitung zur sachlichen und zeitlichen Gliederung der Vermittlung der beruflichen Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten (Ausbildungsrahmenplan),
5. die Prüfungsanforderungen.

(2) Die Ausbildungsordnung kann vorsehen,

1. dass die Berufsausbildung in sachlich und zeitlich besonders gegliederten, aufeinander aufbauenden Stufen erfolgt; nach den einzelnen Stufen soll ein Ausbildungsabschluss vorgesehen werden, der sowohl zu einer qualifizierten beruflichen Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 3 befähigt als auch die Fortsetzung der Berufsausbildung in weiteren Stufen ermöglicht (Stufenausbildung),
2. dass die Abschlussprüfung in zwei zeitlich auseinander fallenden Teilen durchgeführt wird,
3. dass abweichend von § 4 Abs. 4 die Berufsausbildung in diesem Ausbildungsberuf unter Anrechnung der bereits zurückgelegten Ausbildungszeit fortgesetzt werden kann, wenn die Vertragsparteien dies vereinbaren,
4. dass auf die durch die Ausbildungsordnung geregelte Berufsausbildung eine andere, einschlägige Berufsausbildung unter Berücksichtigung der hierbei erworbenen beruflichen Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten angerechnet werden kann,
5. dass über das in Absatz 1 Nr. 3 beschriebene Ausbildungsberufsbild hinaus zusätzliche berufliche Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten vermittelt werden können, die die berufliche Handlungsfähigkeit ergänzen oder erweitern,

6. dass Teile der Berufsausbildung in geeigneten Einrichtungen außerhalb der Ausbildungsstätte durchgeführt werden, wenn und soweit es die Berufsausbildung erfordert (überbetriebliche Berufsausbildung),

7. dass Auszubildende einen schriftlichen Ausbildungsnachweis zu führen haben.

Im Rahmen der Ordnungsverfahren soll stets geprüft werden, ob Regelungen nach Nummer 1, 2 und 4 sinnvoll und möglich sind.

§ 6 – Erprobung neuer Ausbildungsberufe, Ausbildungs- und Prüfungsformen

Zur Entwicklung und Erprobung neuer Ausbildungsberufe sowie Ausbildungs- und Prüfungsformen kann das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie oder das sonst zuständige Fachministerium im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Bildung und Forschung nach Anhörung des Hauptausschusses des Bundesinstituts für Berufsbildung durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, Ausnahmen von § 4 Abs. 2 und 3 sowie den §§ 5, 37 und 48 zulassen, die auch auf eine bestimmte Art und Zahl von Ausbildungsstätten beschränkt werden können.

§ 7 – Anrechnung beruflicher Vorbildung auf die Ausbildungszeit

(1) Die Landesregierungen können nach Anhörung des Landesausschusses für Berufsbildung durch Rechtsverordnung bestimmen, dass der Besuch eines Bildungsganges berufsbildender Schulen oder die Berufsausbildung in einer sonstigen Einrichtung ganz oder teilweise auf die Ausbildungszeit angerechnet wird. Die Ermächtigung kann durch Rechtsverordnung auf oberste Landesbehörden weiter übertragen werden.

(2) Die Anrechnung nach Absatz 1 bedarf des gemeinsamen Antrags der Auszubildenden und Ausbildenden. Der Antrag ist an die zuständige Stelle zu richten. Er kann sich auf Teile des höchstzulässigen Anrechnungszeitraums beschränken.

§ 8 – Abkürzung und Verlängerung der Ausbildungszeit

(1) Auf gemeinsamen Antrag der Auszubildenden und Ausbildenden hat die zuständige Stelle die Ausbildungszeit zu kürzen, wenn zu erwarten ist, dass das Ausbildungsziel in der gekürzten Zeit erreicht wird. Bei berechtigtem Interesse kann sich der Antrag auch auf die Verkürzung der täglichen oder wöchentlichen Ausbildungszeit richten (Teilzeitberufsausbildung).

(2) In Ausnahmefällen kann die zuständige Stelle auf Antrag Auszubildender die Ausbildungszeit verlängern, wenn die Verlängerung erforderlich ist, um das Ausbildungsziel zu erreichen. Vor der Entscheidung nach Satz 1 sind die Ausbildenden zu hören.

(3) Für die Entscheidung über die Verkürzung oder Verlängerung der Ausbildungszeit kann der Hauptausschuss des Bundesinstituts für Berufsbildung Richtlinien erlassen.

§ 9 – Regelungsbefugnis

Soweit Vorschriften nicht bestehen, regelt die zuständige Stelle die Durchführung der Berufsausbildung im Rahmen dieses Gesetzes.

Abschnitt 2: Berufsausbildungsverhältnis

Unterabschnitt 1: Begründung des Ausbildungsverhältnisses

§ 10 – Vertrag

(1) Wer andere Personen zur Berufsausbildung einstellt (Ausbildende), hat mit den Auszubildenden einen Berufsausbildungsvertrag zu schließen.

(2) Auf den Berufsausbildungsvertrag sind, soweit sich aus seinem Wesen und Zweck und aus diesem Gesetz nichts anderes ergibt, die für den Arbeitsvertrag geltenden Rechtsvorschriften und Rechtsgrundsätze anzuwenden.

(3) Schließen die gesetzlichen Vertreter oder Vertreterinnen mit ihrem Kind einen Berufsausbildungsvertrag, so sind sie von dem Verbot des § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuchs befreit.

(4) Ein Mangel in der Berechtigung, Auszubildende einzustellen oder auszubilden, berührt die Wirksamkeit des Berufsausbildungsvertrages nicht.

(5) Zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen der Ausbildenden können mehrere natürliche oder juristische Personen in einem Ausbildungsverbund zusammenwirken, soweit die Verantwortlichkeit für die einzelnen Ausbildungsabschnitte sowie für die Ausbildungszeit insgesamt sichergestellt ist (Verbundausbildung).

§ 11 – Vertragsniederschrift

(1) Ausbildende haben unverzüglich nach Abschluss des Berufsausbildungsvertrages, spätestens vor Beginn der Berufsausbildung, den wesentlichen Inhalt des Vertrages gemäß Satz 2 schriftlich niederzulegen; die elektronische Form ist ausgeschlossen. In die Niederschrift sind mindestens aufzunehmen

1. Art, sachliche und zeitliche Gliederung sowie Ziel der Berufsausbildung, insbesondere die Berufstätigkeit, für die ausgebildet werden soll,
2. Beginn und Dauer der Berufsausbildung,
3. Ausbildungsmaßnahmen außerhalb der Ausbildungsstätte,
4. Dauer der regelmäßigen täglichen Ausbildungszeit,
5. Dauer der Probezeit,
6. Zahlung und Höhe der Vergütung,
7. Dauer des Urlaubs,
8. Voraussetzungen, unter denen der Berufsausbildungsvertrag gekündigt werden kann,
9. ein in allgemeiner Form gehaltener Hinweis auf die Tarifverträge, Betriebs- oder Dienstvereinbarungen, die auf das Berufsausbildungsverhältnis anzuwenden sind.

(2) Die Niederschrift ist von den Ausbildenden, den Auszubildenden und deren gesetzlichen Vertretern und Vertreterinnen zu unterzeichnen.

(3) Ausbildende haben den Auszubildenden und deren gesetzlichen Vertretern und Vertreterinnen eine Ausfertigung der unterzeichneten Niederschrift unverzüglich auszuhändigen.

(4) Bei Änderungen des Berufsausbildungsvertrages gelten die Absätze 1 bis 3 entsprechend.

§ 12 – Nichtige Vereinbarungen

(1) Eine Vereinbarung, die Auszubildende für die Zeit nach Beendigung des Berufsausbildungsverhältnisses in der Ausübung ihrer beruflichen Tätigkeit beschränkt, ist nichtig. Dies gilt nicht, wenn sich Auszubildende innerhalb der letzten sechs Monate des Berufsausbildungsverhältnisses dazu verpflichten, nach dessen Beendigung mit den Ausbildenden ein Arbeitsverhältnis einzugehen.

(2) Nichtig ist eine Vereinbarung über

1. die Verpflichtung Auszubildender, für die Berufsausbildung eine Entschädigung zu zahlen,

2. Vertragsstrafen,
3. den Ausschluss oder die Beschränkung von Schadensersatzansprüchen,
4. die Festsetzung der Höhe eines Schadensersatzes in Pauschbeträgen.

Unterabschnitt 2: Pflichten der Auszubildenden

§ 13 – Verhalten während der Berufsausbildung

Auszubildende haben sich zu bemühen, die berufliche Handlungsfähigkeit zu erwerben, die zum Erreichen des Ausbildungsziels erforderlich ist. Sie sind insbesondere verpflichtet,

1. die ihnen im Rahmen ihrer Berufsausbildung aufgetragenen Aufgaben sorgfältig auszuführen,
2. an Ausbildungsmaßnahmen teilzunehmen, für die sie nach § 15 freigestellt werden,
3. den Weisungen zu folgen, die ihnen im Rahmen der Berufsausbildung von Ausbildenden, von Ausbildern oder Ausbilderinnen oder von anderen weisungsberechtigten Personen erteilt werden,
4. die für die Ausbildungsstätte geltende Ordnung zu beachten,
5. Werkzeug, Maschinen und sonstige Einrichtungen pfleglich zu behandeln,
6. über Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse Stillschweigen zu wahren.

Unterabschnitt 3: Pflichten der Ausbildenden

§ 14 – Berufsausbildung

(1) Ausbildende haben

1. dafür zu sorgen, dass den Auszubildenden die berufliche Handlungsfähigkeit vermittelt wird, die zum Erreichen des Ausbildungsziels erforderlich ist, und die Berufsausbildung in einer durch ihren Zweck gebotenen Form planmäßig, zeitlich und sachlich gegliedert so durchzuführen, dass das Ausbildungsziel in der vorgesehenen Ausbildungszeit erreicht werden kann,
2. selbst auszubilden oder einen Ausbilder oder eine Ausbilderin ausdrücklich damit zu beauftragen,
3. Auszubildenden kostenlos die Ausbildungsmittel, insbesondere Werkzeuge und Werkstoffe zur Verfügung zu stellen, die zur Berufsausbildung und zum Ablegen von Zwischen- und Ab-

schlussprüfungen, auch soweit solche nach Beendigung des Berufsausbildungsverhältnisses stattfinden, erforderlich sind,

4. Auszubildende zum Besuch der Berufsschule sowie zum Führen von schriftlichen Ausbildungsnachweisen anzuhalten, soweit solche im Rahmen der Berufsausbildung verlangt werden, und diese durchzusehen,
5. dafür zu sorgen, dass Auszubildende charakterlich gefördert sowie sittlich und körperlich nicht gefährdet werden.

(2) Auszubildenden dürfen nur Aufgaben übertragen werden, die dem Ausbildungszweck dienen und ihren körperlichen Kräften angemessen sind.

§ 15 – Freistellung

Ausbildende haben Auszubildende für die Teilnahme am Berufsschulunterricht und an Prüfungen freizustellen. Das Gleiche gilt, wenn Ausbildungsmaßnahmen außerhalb der Ausbildungsstätte durchzuführen sind.

§ 16 – Zeugnis

(1) Ausbildende haben den Auszubildenden bei Beendigung des Berufsausbildungsverhältnisses ein schriftliches Zeugnis auszustellen. Die elektronische Form ist ausgeschlossen. Haben Ausbildende die Berufsausbildung nicht selbst durchgeführt, so soll auch der Ausbilder oder die Ausbilderin das Zeugnis unterschreiben.

(2) Das Zeugnis muss Angaben enthalten über Art, Dauer und Ziel der Berufsausbildung sowie über die erworbenen beruflichen Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten der Auszubildenden. Auf Verlangen Auszubildender sind auch Angaben über Verhalten und Leistung aufzunehmen.

Unterabschnitt 4: Vergütung

§ 17 – Vergütungsanspruch

(1) Ausbildende haben Auszubildenden eine angemessene Vergütung zu gewähren. Sie ist nach dem Lebensalter der Auszubildenden so zu bemessen, dass sie mit fortschreitender Berufsausbildung, mindestens jährlich, ansteigt.

(2) Sachleistungen können in Höhe der nach § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch festgesetzten Sachbezugswerte angerechnet werden, jedoch nicht über 75 Prozent der Bruttovergütung hinaus.

(3) Eine über die vereinbarte regelmäßige tägliche Ausbildungszeit hinausgehende Beschäftigung ist besonders zu vergüten oder durch entsprechende Freizeit auszugleichen.

§ 18 – Bemessung und Fälligkeit der Vergütung

(1) Die Vergütung bemisst sich nach Monaten. Bei Berechnung der Vergütung für einzelne Tage wird der Monat zu 30 Tagen gerechnet.

(2) Die Vergütung für den laufenden Kalendermonat ist spätestens am letzten Arbeitstag des Monats zu zahlen.

§ 19 – Fortzahlung der Vergütung

(1) Auszubildenden ist die Vergütung auch zu zahlen

1. für die Zeit der Freistellung (§ 15),
2. bis zur Dauer von sechs Wochen, wenn sie
   a) sich für die Berufsausbildung bereithalten, diese aber ausfällt oder
   b) aus einem sonstigen, in ihrer Person liegenden Grund unverschuldet verhindert sind, ihre Pflichten aus dem Berufsausbildungsverhältnis zu erfüllen.

(2) Können Auszubildende während der Zeit, für welche die Vergütung fortzuzahlen ist, aus berechtigtem Grund Sachleistungen nicht abnehmen, so sind diese nach den Sachbezugswerten (§ 17 Abs. 2) abzugelten.

Unterabschnitt 5:
Beginn und Beendigung des Ausbildungsverhältnisses

§ 20 – Probezeit

Das Berufsausbildungsverhältnis beginnt mit der Probezeit. Sie muss mindestens einen Monat und darf höchstens vier Monate betragen.

§ 21 – Beendigung

(1) Das Berufsausbildungsverhältnis endet mit dem Ablauf der Ausbildungszeit. Im Falle der Stufenausbildung endet es mit Ablauf der letzten Stufe.

(2) Bestehen Auszubildende vor Ablauf der Ausbildungszeit die Abschlussprüfung, so endet das Berufsausbildungsverhältnis mit Bekanntgabe des Ergebnisses durch den Prüfungsausschuss.

(3) Bestehen Auszubildende die Abschlussprüfung nicht, so verlängert sich das Berufsausbildungsverhältnis auf ihr Verlangen bis zur nächstmöglichen Wiederholungsprüfung, höchstens um ein Jahr.

§ 22 – Kündigung

(1) Während der Probezeit kann das Berufsausbildungsverhältnis jederzeit ohne Einhalten einer Kündigungsfrist gekündigt werden.

(2) Nach der Probezeit kann das Berufsausbildungsverhältnis nur gekündigt werden

1. aus einem wichtigen Grund ohne Einhalten einer Kündigungsfrist,
2. von Auszubildenden mit einer Kündigungsfrist von vier Wochen, wenn sie die Berufsausbildung aufgeben oder sich für eine andere Berufstätigkeit ausbilden lassen wollen.

(3) Die Kündigung muss schriftlich und in den Fällen des Absatzes 2 unter Angabe der Kündigungsgründe erfolgen.

(4) Eine Kündigung aus einem wichtigen Grund ist unwirksam, wenn die ihr zugrunde liegenden Tatsachen dem zur Kündigung Berechtigten länger als zwei Wochen bekannt sind. Ist ein vorgesehenes Güteverfahren vor einer außergerichtlichen Stelle eingeleitet, so wird bis zu dessen Beendigung der Lauf dieser Frist gehemmt.

§ 23 – Schadensersatz bei vorzeitiger Beendigung

(1) Wird das Berufsausbildungsverhältnis nach der Probezeit vorzeitig gelöst, so können Ausbildende oder Auszubildende Ersatz des Schadens verlangen, wenn die andere Person den Grund für die Auflösung zu vertreten hat. Dies gilt nicht im Falle des § 22 Abs. 2 Nr. 2.

(2) Der Anspruch erlischt, wenn er nicht innerhalb von drei Monaten nach Beendigung des Berufsausbildungsverhältnisses geltend gemacht wird.

Unterabschnitt 6: Sonstige Vorschriften

§ 24 – Weiterarbeit

Werden Auszubildende im Anschluss an das Berufsausbildungsverhältnis beschäftigt, ohne dass hierüber ausdrücklich etwas vereinbart worden ist, so gilt ein Arbeitsverhältnis auf unbestimmte Zeit als begründet.

§ 25 – Unabdingbarkeit

Eine Vereinbarung, die zuungunsten Auszubildender von den Vorschriften dieses Teils des Gesetzes abweicht, ist nichtig.

§ 26 – Andere Vertragsverhältnisse

Soweit nicht ein Arbeitsverhältnis vereinbart ist, gelten für Personen, die eingestellt werden, um berufliche Fertigkeiten, Kenntnisse, Fähigkeiten oder berufliche Erfahrungen zu erwerben, ohne dass es sich um eine Berufsausbildung im Sinne dieses Gesetzes handelt, die §§ 10 bis 23 und 25 mit der Maßgabe, dass die gesetzliche Probezeit abgekürzt, auf die Vertragsniederschrift verzichtet und bei vorzeitiger Lösung des Vertragsverhältnisses nach Ablauf der Probezeit abweichend von § 23 Abs. 1 Satz 1 Schadensersatz nicht verlangt werden kann.

Abschnitt 3:
Eignung von Ausbildungsstätte und Ausbildungspersonal

§ 27 – Eignung der Ausbildungsstätte

(1) Auszubildende dürfen nur eingestellt und ausgebildet werden, wenn

1. die Ausbildungsstätte nach Art und Einrichtung für die Berufsausbildung geeignet ist und
2. die Zahl der Auszubildenden in einem angemessenen Verhältnis zur Zahl der Ausbildungsplätze oder zur Zahl der beschäftigten Fachkräfte steht, es sei denn, dass anderenfalls die Berufsausbildung nicht gefährdet wird.

(2) Eine Ausbildungsstätte, in der die erforderlichen beruflichen Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten nicht im vollen Umfang vermittelt werden können, gilt als geeignet, wenn diese durch Ausbildungsmaßnahmen außerhalb der Ausbildungsstätte vermittelt werden.

(3) Eine Ausbildungsstätte ist nach Art und Einrichtung für die Berufsausbildung in Berufen der Landwirtschaft, einschließlich der ländlichen Hauswirtschaft, nur geeignet, wenn sie von der nach Landesrecht zuständigen Behörde als Ausbildungsstätte anerkannt ist. Das Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz kann im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Bildung und Forschung nach Anhörung des Hauptausschusses des Bundesinstituts für Berufsbildung durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, Mindestanforderungen für die Größe, die Einrich-

tung und den Bewirtschaftungszustand der Ausbildungsstätte festsetzen.

(4) Eine Ausbildungsstätte ist nach Art und Einrichtung für die Berufsausbildung in Berufen der Hauswirtschaft nur geeignet, wenn sie von der nach Landesrecht zuständigen Behörde als Ausbildungsstätte anerkannt ist. Das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie kann im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Bildung und Forschung nach Anhörung des Hauptausschusses des Bundesinstituts für Berufsbildung durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, Mindestanforderungen für die Größe, die Einrichtung und den Bewirtschaftungszustand der Ausbildungsstätte festsetzen.

§ 28 – Eignung von Ausbildenden und Ausbildern oder Ausbilderinnen

(1) Auszubildende darf nur einstellen, wer persönlich geeignet ist. Auszubildende darf nur ausbilden, wer persönlich und fachlich geeignet ist.

(2) Wer fachlich nicht geeignet ist oder wer nicht selbst ausbildet, darf Auszubildende nur dann einstellen, wenn er persönlich und fachlich geeignete Ausbilder oder Ausbilderinnen bestellt, die die Ausbildungsinhalte in der Ausbildungsstätte unmittelbar, verantwortlich und in wesentlichem Umfang vermitteln.

(3) Unter der Verantwortung des Ausbilders oder der Ausbilderin kann bei der Berufsausbildung mitwirken, wer selbst nicht Ausbilder oder Ausbilderin ist, aber abweichend von den besonderen Voraussetzungen des § 30 die für die Vermittlung von Ausbildungsinhalten erforderlichen beruflichen Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten besitzt und persönlich geeignet ist.

§ 29 – Persönliche Eignung

Persönlich nicht geeignet ist insbesondere, wer

1. Kinder und Jugendliche nicht beschäftigen darf oder
2. wiederholt oder schwer gegen dieses Gesetz oder die auf Grund dieses Gesetzes erlassenen Vorschriften und Bestimmungen verstoßen hat.

§ 30 – Fachliche Eignung

(1) Fachlich geeignet ist, wer die beruflichen sowie die berufs- und arbeitspädagogischen Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten besitzt, die für die Vermittlung der Ausbildungsinhalte erforderlich sind.

(2) Die erforderlichen beruflichen Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten besitzt, wer

1. die Abschlussprüfung in einer dem Ausbildungsberuf entsprechenden Fachrichtung bestanden hat,
2. eine anerkannte Prüfung an einer Ausbildungsstätte oder vor einer Prüfungsbehörde oder eine Abschlussprüfung an einer staatlichen oder staatlich anerkannten Schule in einer dem Ausbildungsberuf entsprechenden Fachrichtung oder
3. eine Abschlussprüfung an einer deutschen Hochschule in einer dem Ausbildungsberuf entsprechenden Fachrichtung bestanden hat oder
4. im Ausland einen Bildungsabschluss in einer dem Ausbildungsberuf entsprechenden Fachrichtung erworben hat, dessen Gleichwertigkeit nach dem Berufsqualifikationsfeststellungsgesetz oder anderen rechtlichen Regelungen festgestellt worden ist.

und eine angemessene Zeit in seinem Beruf praktisch tätig gewesen ist.

(3) Das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie oder das sonst zuständige Fachministerium kann im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Bildung und Forschung nach Anhörung des Hauptausschusses des Bundesinstituts für Berufsbildung durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, in den Fällen des Absatzes 2 Nr. 2 bestimmen, welche Prüfungen für welche Ausbildungsberufe anerkannt werden.

(4) Das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie oder das sonst zuständige Fachministerium kann im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Bildung und Forschung nach Anhörung des Hauptausschusses des Bundesinstituts für Berufsbildung durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, für einzelne Ausbildungsberufe bestimmen, dass abweichend von Absatz 2 die für die fachliche Eignung erforderlichen beruflichen Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten nur besitzt, wer

1. die Voraussetzungen des Absatzes 2 Nr. 2 oder 3 erfüllt und eine angemessene Zeit in seinem Beruf praktisch tätig gewesen ist oder
2. die Voraussetzungen des Absatzes 2 Nr. 3 erfüllt und eine angemessene Zeit in seinem Beruf praktisch tätig gewesen ist oder
3. für die Ausübung eines freien Berufes zugelassen oder in ein öffentliches Amt bestellt ist.

(5) Das Bundesministerium für Bildung und Forschung kann nach Anhörung des Hauptausschusses des Bundesinstituts für

Berufsbildung durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, bestimmen, dass der Erwerb berufs- und arbeitspädagogischer Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten gesondert nachzuweisen ist. Dabei können Inhalt, Umfang und Abschluss der Maßnahmen für den Nachweis geregelt werden.

(6) Die nach Landesrecht zuständige Behörde kann Personen, die die Voraussetzungen des Absatzes 2, 4 oder 5 nicht erfüllen, die fachliche Eignung nach Anhörung der zuständigen Stelle widerruflich zuerkennen.

§ 31 – Europaklausel

(1) In den Fällen des § 30 Abs. 2 und 4 besitzt die für die fachliche Eignung erforderlichen beruflichen Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten auch, wer die Voraussetzungen für die Anerkennung seiner Berufsqualifikation nach der Richtlinie 2005/36/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 7. September 2005 über die Anerkennung von Berufsqualifikationen (ABl. EU Nr. L 255 S. 22) erfüllt, sofern er eine angemessene Zeit in seinem Beruf praktisch tätig gewesen ist. § 30 Abs. 4 Nr. 3 bleibt unberührt.

(2) Die Anerkennung kann unter den in Artikel 14 der in Absatz 1 genannten Richtlinie aufgeführten Voraussetzungen davon abhängig gemacht werden, dass der Antragsteller oder die Antragstellerin zunächst einen höchstens dreijährigen Anpassungslehrgang ableistet oder eine Eignungsprüfung ablegt.

(3) Die Entscheidung über die Anerkennung trifft die zuständige Stelle. Sie kann die Durchführung von Anpassungslehrgängen und Eignungsprüfungen regeln.

§ 31 a – Sonstige ausländische Vorqualifikationen

In den Fällen des § 30 Abs. 2 und 4 besitzt die für die fachliche Eignung erforderlichen Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten, wer die Vorraussetzungen von § 2 Absatz 1 in Verbindung mit § 9 des Berufsqualifikationsfeststellungsgesetzes erfüllt und nicht in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Europäischen Wirtschaftsraums oder der Schweiz seinen Befähigungsnachweis erworben hat, sofern er eine angemessene Zeit in seinem Beruf praktisch tätig gewesen ist. § 30 Absatz 4 Nummer 3 bleibt unberührt.

§ 32 – Überwachung der Eignung

(1) Die zuständige Stelle hat darüber zu wachen, dass die Eignung der Ausbildungsstätte sowie die persönliche und fachliche Eignung vorliegen.

(2) Werden Mängel der Eignung festgestellt, so hat die zuständige Stelle, falls der Mangel zu beheben und eine Gefährdung Auszubildender nicht zu erwarten ist, Ausbildende aufzufordern, innerhalb einer von ihr gesetzten Frist den Mangel zu beseitigen. Ist der Mangel der Eignung nicht zu beheben oder ist eine Gefährdung Auszubildender zu erwarten oder wird der Mangel nicht innerhalb der gesetzten Frist beseitigt, so hat die zuständige Stelle dies der nach Landesrecht zuständigen Behörde mitzuteilen.

§ 33 – Untersagung des Einstellens und Ausbildens

(1) Die nach Landesrecht zuständige Behörde kann für eine bestimmte Ausbildungsstätte das Einstellen und Ausbilden untersagen, wenn die Voraussetzungen nach § 27 nicht oder nicht mehr vorliegen.

(2) Die nach Landesrecht zuständige Behörde hat das Einstellen und Ausbilden zu untersagen, wenn die persönliche oder fachliche Eignung nicht oder nicht mehr vorliegt.

(3) Vor der Untersagung sind die Beteiligten und die zuständige Stelle zu hören. Dies gilt nicht im Falle des § 29 Nr. 1.

Abschnitt 4: Verzeichnis der Berufsausbildungsverhältnisse

§ 34 – Einrichten, Führen

(1) Die zuständige Stelle hat für anerkannte Ausbildungsberufe ein Verzeichnis der Berufsausbildungsverhältnisse einzurichten und zu führen, in das der Berufsausbildungsvertrag einzutragen ist. Die Eintragung ist für Auszubildende gebührenfrei.

(2) Die Eintragung umfasst für jedes Berufsausbildungsverhältnis

1. Name, Vorname, Geburtsdatum, Anschrift der Auszubildenden;
2. Geschlecht, Staatsangehörigkeit, allgemeinbildender Schulabschluss, vorausgegangene Teilnahme an berufsvorbereitender Qualifizierung oder beruflicher Grundbildung, berufliche Vorbildung;
3. erforderlichenfalls Name, Vorname und Anschrift der gesetzlichen Vertreter oder Vertreterinnen;
4. Ausbildungsberuf einschließlich Fachrichtung;
5. Datum des Abschlusses des Ausbildungsvertrages, Ausbildungsdauer, Dauer der Probezeit;
6. Datum des Beginns der Berufsausbildung;
7. Art der Förderung bei überwiegend öffentlich, insbesondere auf Grund des Dritten Buches Sozialgesetzbuch geförderten Berufsausbildungsverhältnissen;

8. Name und Anschrift der Ausbildenden, Anschrift der Ausbildungsstätte, Wirtschaftszweig, Zugehörigkeit zum öffentlichen Dienst;
9. Name, Vorname, Geschlecht und Art der fachlichen Eignung der Ausbilder und Ausbilderinnen.

§ 35 – Eintragen, Ändern, Löschen

(1) Ein Berufsausbildungsvertrag und Änderungen seines wesentlichen Inhalts sind in das Verzeichnis einzutragen, wenn

1. der Berufsausbildungsvertrag diesem Gesetz und der Ausbildungsordnung entspricht,
2. die persönliche und fachliche Eignung sowie die Eignung der Ausbildungsstätte für das Einstellen und Ausbilden vorliegen und
3. für Auszubildende unter 18 Jahren die ärztliche Bescheinigung über die Erstuntersuchung nach § 32 Abs. 1 des Jugendarbeitsschutzgesetzes zur Einsicht vorgelegt wird.

(2) Die Eintragung ist abzulehnen oder zu löschen, wenn die Eintragungsvoraussetzungen nicht vorliegen und der Mangel nicht nach § 32 Abs. 2 behoben wird. Die Eintragung ist ferner zu löschen, wenn die ärztliche Bescheinigung über die erste Nachuntersuchung nach § 33 Abs. 1 des Jugendarbeitsschutzgesetzes nicht spätestens am Tage der Anmeldung der Auszubildenden zur Zwischenprüfung oder zum ersten Teil der Abschlussprüfung zur Einsicht vorgelegt und der Mangel nicht nach § 32 Abs. 2 behoben wird.

(3) Die nach § 34 Abs. 2 Nr. 1, 4, 6 und 8 erhobenen Daten dürfen zur Verbesserung der Ausbildungsvermittlung, zur Verbesserung der Zuverlässigkeit und Aktualität der Ausbildungsvermittlungsstatistik sowie zur Verbesserung der Feststellung von Angebot und Nachfrage auf dem Ausbildungsmarkt an die Bundesagentur für Arbeit übermittelt werden. Bei der Datenübermittlung sind dem jeweiligen Stand der Technik entsprechende Maßnahmen zur Sicherstellung von Datenschutz und Datensicherheit zu treffen, die insbesondere die Vertraulichkeit, Unversehrtheit und Zurechenbarkeit der Daten gewährleisten.

§ 36 – Antrag und Mitteilungspflichten

(1) Ausbildende haben unverzüglich nach Abschluss des Berufsausbildungsvertrages die Eintragung in das Verzeichnis zu beantragen. Eine Ausfertigung der Vertragsniederschrift ist beizufügen. Entsprechendes gilt bei Änderungen des wesentlichen Vertragsinhalts.

(2) Ausbildende und Auszubildende sind verpflichtet, den zuständigen Stellen die zur Eintragung nach § 34 erforderlichen Tatsachen auf Verlangen mitzuteilen.

Abschnitt 5: Prüfungswesen

§ 37 – Abschlussprüfung

(1) In den anerkannten Ausbildungsberufen sind Abschlussprüfungen durchzuführen. Die Abschlussprüfung kann im Falle des Nichtbestehens zweimal wiederholt werden. Sofern die Abschlussprüfung in zwei zeitlich auseinander fallenden Teilen durchgeführt wird, ist der erste Teil der Abschlussprüfung nicht eigenständig wiederholbar.

(2) Dem Prüfling ist ein Zeugnis auszustellen. Ausbildenden werden auf deren Verlangen die Ergebnisse der Abschlussprüfung der Auszubildenden übermittelt. Sofern die Abschlussprüfung in zwei zeitlich auseinander fallenden Teilen durchgeführt wird, ist das Ergebnis der Prüfungsleistungen im ersten Teil der Abschlussprüfung dem Prüfling schriftlich mitzuteilen.

(3) Dem Zeugnis ist auf Antrag der Auszubildenden eine englischsprachige und eine französischsprachige Übersetzung beizufügen. Auf Antrag der Auszubildenden kann das Ergebnis berufsschulischer Leistungsfeststellungen auf dem Zeugnis ausgewiesen werden.

(4) Die Abschlussprüfung ist für Auszubildende gebührenfrei.

§ 38 – Prüfungsgegenstand

Durch die Abschlussprüfung ist festzustellen, ob der Prüfling die berufliche Handlungsfähigkeit erworben hat. In ihr soll der Prüfling nachweisen, dass er die erforderlichen beruflichen Fertigkeiten beherrscht, die notwendigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten besitzt und mit dem im Berufsschulunterricht zu vermittelnden, für die Berufsausbildung wesentlichen Lehrstoff vertraut ist. Die Ausbildungsordnung ist zugrunde zu legen.

§ 39 – Prüfungsausschüsse

(1) Für die Abnahme der Abschlussprüfung errichtet die zuständige Stelle Prüfungsausschüsse. Mehrere zuständige Stellen können bei einer von ihnen gemeinsame Prüfungsausschüsse errichten.

(2) Der Prüfungsausschuss kann zur Bewertung einzelner, nicht mündlich zu erbringender Prüfungsleistungen gutachterliche Stellungnahmen Dritter, insbesondere berufsbildender Schulen, einholen.

(3) Im Rahmen der Begutachtung nach Absatz 2 sind die wesentlichen Abläufe zu dokumentieren und die für die Bewertung erheblichen Tatsachen festzuhalten.

6.2 BBiG

§ 40 – Zusammensetzung, Berufung

(1) Der Prüfungsausschuss besteht aus mindestens drei Mitgliedern. Die Mitglieder müssen für die Prüfungsgebiete sachkundig und für die Mitwirkung im Prüfungswesen geeignet sein.

(2) Dem Prüfungsausschuss müssen als Mitglieder Beauftragte der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer in gleicher Zahl sowie mindestens eine Lehrkraft einer berufsbildenden Schule angehören. Mindestens zwei Drittel der Gesamtzahl der Mitglieder müssen Beauftragte der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer sein. Die Mitglieder haben Stellvertreter oder Stellvertreterinnen.

(3) Die Mitglieder werden von der zuständigen Stelle längstens für fünf Jahre berufen. Die Beauftragten der Arbeitnehmer werden auf Vorschlag der im Bezirk der zuständigen Stelle bestehenden Gewerkschaften und selbstständigen Vereinigungen von Arbeitnehmern mit sozial- oder berufspolitischer Zwecksetzung berufen. Die Lehrkraft einer berufsbildenden Schule wird im Einvernehmen mit der Schulaufsichtsbehörde oder der von ihr bestimmten Stelle berufen. Werden Mitglieder nicht oder nicht in ausreichender Zahl innerhalb einer von der zuständigen Stelle gesetzten angemessenen Frist vorgeschlagen, so beruft die zuständige Stelle insoweit nach pflichtgemäßem Ermessen. Die Mitglieder der Prüfungsausschüsse können nach Anhören der an ihrer Berufung Beteiligten aus wichtigem Grund abberufen werden. Die Sätze 1 bis 5 gelten für die stellvertretenden Mitglieder entsprechend.

(4) Die Tätigkeit im Prüfungsausschuss ist ehrenamtlich. Für bare Auslagen und für Zeitversäumnis ist, soweit eine Entschädigung nicht von anderer Seite gewährt wird, eine angemessene Entschädigung zu zahlen, deren Höhe von der zuständigen Stelle mit Genehmigung der obersten Landesbehörde festgesetzt wird.

(5) Von Absatz 2 darf nur abgewichen werden, wenn anderenfalls die erforderliche Zahl von Mitgliedern des Prüfungsausschusses nicht berufen werden kann.

§ 41 – Vorsitz, Beschlussfähigkeit, Abstimmung

(1) Der Prüfungsausschuss wählt ein Mitglied, das den Vorsitz führt, und ein weiteres Mitglied, das den Vorsitz stellvertretend übernimmt. Der Vorsitz und das ihn stellvertretende Mitglied sollen nicht derselben Mitgliedergruppe angehören.

(2) Der Prüfungsausschuss ist beschlussfähig, wenn zwei Drittel der Mitglieder, mindestens drei, mitwirken. Er beschließt mit der Mehrheit der abgegebenen Stimmen. Bei Stimmengleichheit gibt die Stimme des vorsitzenden Mitglieds den Ausschlag.

§ 42 – Beschlussfassung, Bewertung der Abschlussprüfung

(1) Beschlüsse über die Noten zur Bewertung einzelner Prüfungsleistungen, der Prüfung insgesamt sowie über das Bestehen und Nichtbestehen der Abschlussprüfung werden durch den Prüfungsausschuss gefasst.

(2) Zur Vorbereitung der Beschlussfassung nach Absatz 1 kann der Vorsitz mindestens zwei Mitglieder mit der Bewertung einzelner, nicht mündlich zu erbringender Prüfungsleistungen beauftragen. Die Beauftragten sollen nicht derselben Mitgliedergruppe angehören.

(3) Die nach Absatz 2 beauftragten Mitglieder dokumentieren die wesentlichen Abläufe und halten die für die Bewertung erheblichen Tatsachen fest.

§ 43 – Zulassung zur Abschlussprüfung

(1) Zur Abschlussprüfung ist zuzulassen,

1. wer die Ausbildungszeit zurückgelegt hat oder wessen Ausbildungszeit nicht später als zwei Monate nach dem Prüfungstermin endet,
2. wer an vorgeschriebenen Zwischenprüfungen teilgenommen sowie vorgeschriebene schriftliche Ausbildungsnachweise geführt hat und
3. wessen Berufsausbildungsverhältnis in das Verzeichnis der Berufsausbildungsverhältnisse eingetragen oder aus einem Grund nicht eingetragen ist, den weder die Auszubildenden noch deren gesetzliche Vertreter oder Vertreterinnen zu vertreten haben.

(2) Zur Abschlussprüfung ist ferner zuzulassen, wer in einer berufsbildenden Schule oder einer sonstigen Berufsbildungseinrichtung ausgebildet worden ist, wenn dieser Bildungsgang der Berufsausbildung in einem anerkannten Ausbildungsberuf entspricht. Ein Bildungsgang entspricht der Berufsausbildung in einem anerkannten Ausbildungsberuf, wenn er

1. nach Inhalt, Anforderung und zeitlichem Umfang der jeweiligen Ausbildungsordnung gleichwertig ist,
2. systematisch, insbesondere im Rahmen einer sachlichen und zeitlichen Gliederung, durchgeführt wird und
3. durch Lernortkooperation einen angemessenen Anteil an fachpraktischer Ausbildung gewährleistet.

Die Landesregierungen werden ermächtigt, im Benehmen mit dem Landesausschuss für Berufsbildung durch Rechtsverord-

nung zu bestimmen, welche Bildungsgänge die Voraussetzungen der Sätze 1 und 2 erfüllen. Die Ermächtigung kann durch Rechtsverordnung auf oberste Landesbehörden weiter übertragen werden.

§ 44 – Zulassung zur Abschlussprüfung bei zeitlich auseinander fallenden Teilen

(1) Sofern die Abschlussprüfung in zwei zeitlich auseinander fallenden Teilen durchgeführt wird, ist über die Zulassung jeweils gesondert zu entscheiden.

(2) Zum ersten Teil der Abschlussprüfung ist zuzulassen, wer die in der Ausbildungsordnung vorgeschriebene, erforderliche Ausbildungszeit zurückgelegt hat und die Voraussetzungen des § 43 Abs. 1 Nr. 2 und 3 erfüllt.

(3) Zum zweiten Teil der Abschlussprüfung ist zuzulassen, wer über die Voraussetzungen in § 43 Abs. 1 hinaus am ersten Teil der Abschlussprüfung teilgenommen hat. Dies gilt nicht, wenn Auszubildende aus Gründen, die sie nicht zu vertreten haben, am ersten Teil der Abschlussprüfung nicht teilgenommen haben. In diesem Fall ist der erste Teil der Abschlussprüfung zusammen mit dem zweiten Teil abzulegen.

§ 45 – Zulassung in besonderen Fällen

(1) Auszubildende können nach Anhörung der Ausbildenden und der Berufsschule vor Ablauf ihrer Ausbildungszeit zur Abschlussprüfung zugelassen werden, wenn ihre Leistungen dies rechtfertigen.

(2) Zur Abschlussprüfung ist auch zuzulassen, wer nachweist, dass er mindestens das Eineinhalbfache der Zeit, die als Ausbildungszeit vorgeschrieben ist, in dem Beruf tätig gewesen ist, in dem die Prüfung abgelegt werden soll. Als Zeiten der Berufstätigkeit gelten auch Ausbildungszeiten in einem anderen, einschlägigen Ausbildungsberuf. Vom Nachweis der Mindestzeit nach Satz 1 kann ganz oder teilweise abgesehen werden, wenn durch Vorlage von Zeugnissen oder auf andere Weise glaubhaft gemacht wird, dass der Bewerber oder die Bewerberin die berufliche Handlungsfähigkeit erworben hat, die die Zulassung zur Prüfung rechtfertigt. Ausländische Bildungsabschlüsse und Zeiten der Berufstätigkeit im Ausland sind dabei zu berücksichtigen.

(3) Soldaten oder Soldatinnen auf Zeit und ehemalige Soldaten oder Soldatinnen sind nach Absatz 2 Satz 3 zur Abschlussprü-

fung zuzulassen, wenn das Bundesministerium der Verteidigung oder die von ihm bestimmte Stelle bescheinigt, dass der Bewerber oder die Bewerberin berufliche Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten erworben hat, welche die Zulassung zur Prüfung rechtfertigen.

§ 46 – Entscheidung über die Zulassung

(1) Über die Zulassung zur Abschlussprüfung entscheidet die zuständige Stelle. Hält sie die Zulassungsvoraussetzungen nicht für gegeben, so entscheidet der Prüfungsausschuss.

(2) Auszubildenden, die Elternzeit in Anspruch genommen haben, darf bei der Entscheidung über die Zulassung hieraus kein Nachteil erwachsen.

§ 47 – Prüfungsordnung

(1) Die zuständige Stelle hat eine Prüfungsordnung für die Abschlussprüfung zu erlassen. Die Prüfungsordnung bedarf der Genehmigung der zuständigen obersten Landesbehörde.

(2) Die Prüfungsordnung muss die Zulassung, die Gliederung der Prüfung, die Bewertungsmaßstäbe, die Erteilung der Prüfungszeugnisse, die Folgen von Verstößen gegen die Prüfungsordnung und die Wiederholungsprüfung regeln. Sie kann vorsehen, dass Prüfungsaufgaben, die überregional oder von einem Aufgabenerstellungsausschuss bei der zuständigen Stelle erstellt oder ausgewählt werden, zu übernehmen sind, sofern diese Aufgaben von Gremien erstellt oder ausgewählt werden, die entsprechend § 40 Abs. 2 zusammengesetzt sind.

(3) Der Hauptausschuss des Bundesinstituts für Berufsbildung erlässt für die Prüfungsordnung Richtlinien.

§ 48 – Zwischenprüfungen

(1) Während der Berufsausbildung ist zur Ermittlung des Ausbildungsstandes eine Zwischenprüfung entsprechend der Ausbildungsordnung durchzuführen. Die §§ 37 bis 39 gelten entsprechend.

(2) Sofern die Ausbildungsordnung vorsieht, dass die Abschlussprüfung in zwei zeitlich auseinander fallenden Teilen durchgeführt wird, findet Absatz 1 keine Anwendung.

§ 49 – Zusatzqualifikationen

(1) Zusätzliche berufliche Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten nach § 5 Abs. 2 Nr. 5 werden gesondert geprüft und bescheinigt. Das Ergebnis der Prüfung nach § 37 bleibt unberührt.

(2) § 37 Abs. 3 und 4 sowie die §§ 39 bis 42 und 47 gelten entsprechend.

§ 50 – Gleichstellung von Prüfungszeugnissen

(1) Das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie oder das sonst zuständige Fachministerium kann im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Bildung und Forschung nach Anhörung des Hauptausschusses des Bundesinstituts für Berufsbildung durch Rechtsverordnung außerhalb des Anwendungsbereichs dieses Gesetzes erworbene Prüfungszeugnisse den entsprechenden Zeugnissen über das Bestehen der Abschlussprüfung gleichstellen, wenn die Berufsausbildung und die in der Prüfung nachzuweisenden beruflichen Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten gleichwertig sind.

(2) Das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie oder das sonst zuständige Fachministerium kann im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Bildung und Forschung nach Anhörung des Hauptausschusses des Bundesinstituts für Berufsbildung durch Rechtsverordnung im Ausland erworbene Prüfungszeugnisse den entsprechenden Zeugnissen über das Bestehen der Abschlussprüfung gleichstellen, wenn die in der Prüfung nachzuweisenden beruflichen Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten gleichwertig sind.

§ 50 a – Gleichwertigkeit ausländischer Berufsqualifikationen

Ausländische Berufsqualifikationen stehen einer bestandenen Aus- und Fortbildungsprüfung nach diesem Gesetz gleich, wenn die Gleichwertigkeit der beruflichen Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten nach dem Berufsqualifikationsfeststellungsgesetz festgestellt wurde.

Abschnitt 6: Interessenvertretung

§ 51 – Interessenvertretung

(1) Auszubildende, deren praktische Berufsbildung in einer sonstigen Berufsbildungseinrichtung außerhalb der schulischen und betrieblichen Berufsbildung (§ 2 Abs. 1 Nr. 3) mit in der Regel mindestens fünf Auszubildenden stattfindet und die nicht wahlberechtigt zum Betriebsrat nach § 7 des Betriebsverfassungsgesetzes, zur Jugend- und Auszubildendenvertretung nach § 60 des Betriebsverfassungsgesetzes oder zur Mitwirkungsvertretung nach § 36 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch sind (außerbetriebliche Auszubildende), wählen eine besondere Interessenvertretung.

(2) Absatz 1 findet keine Anwendung auf Berufsbildungseinrichtungen von Religionsgemeinschaften sowie auf andere Berufsbildungseinrichtungen, soweit sie eigene gleichwertige Regelungen getroffen haben.

§ 52 – Verordnungsermächtigung

Das Bundesministerium für Bildung und Forschung kann durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, die Fragen bestimmen, auf die sich die Beteiligung erstreckt, die Zusammensetzung und die Amtszeit der Interessenvertretung, die Durchführung der Wahl, insbesondere die Feststellung der Wahlberechtigung und der Wählbarkeit sowie Art und Umfang der Beteiligung.

Kapitel 2: Berufliche Fortbildung

§ 53 – Fortbildungsordnung

(1) Als Grundlage für eine einheitliche berufliche Fortbildung kann das Bundesministerium für Bildung und Forschung im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie oder dem sonst zuständigen Fachministerium nach Anhörung des Hauptausschusses des Bundesinstituts für Berufsbildung durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, Fortbildungsabschlüsse anerkennen und hierfür Prüfungsregelungen erlassen (Fortbildungsordnung).

(2) Die Fortbildungsordnung hat festzulegen

1. die Bezeichnung des Fortbildungsabschlusses,
2. das Ziel, den Inhalt und die Anforderungen der Prüfung,
3. die Zulassungsvoraussetzungen sowie
4. das Prüfungsverfahren.

(3) Abweichend von Absatz 1 werden Fortbildungsordnungen in Berufen der Landwirtschaft, einschließlich der ländlichen Hauswirtschaft, durch das Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Bildung und Forschung, Fortbildungsordnungen in Berufen der Hauswirtschaft durch das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Bildung und Forschung erlassen.

§ 54 – Fortbildungsprüfungsregelungen der zuständigen Stellen

Soweit Rechtsverordnungen nach § 53 nicht erlassen sind, kann die zuständige Stelle Fortbildungsprüfungsregelungen erlassen. Die zuständige Stelle regelt die Bezeichnung des Fortbildungsabschlusses, Ziel, Inhalt und Anforderungen der Prüfungen, die Zulassungsvoraussetzungen sowie das Prüfungsverfahren.

§ 55 – Berücksichtigung ausländischer Vorqualifikationen

Sofern die Fortbildungsordnung (§ 53) oder eine Regelung der zuständigen Stelle (§ 54) Zulassungsvoraussetzungen vorsieht, sind ausländische Bildungsabschlüsse und Zeiten der Berufstätigkeit im Ausland zu berücksichtigen.

§ 56 – Fortbildungsprüfungen

(1) Für die Durchführung von Prüfungen im Bereich der beruflichen Fortbildung errichtet die zuständige Stelle Prüfungsausschüsse. § 37 Abs. 2 und 3 sowie die §§ 40 bis 42, 46 und 47 gelten entsprechend.

(2) Der Prüfling ist auf Antrag von der Ablegung einzelner Prüfungsbestandteile durch die zuständige Stelle zu befreien, wenn er eine andere vergleichbare Prüfung vor einer öffentlichen oder staatlich anerkannten Bildungseinrichtung oder vor einem staatlichen Prüfungsausschuss erfolgreich abgelegt hat und die Anmeldung zur Fortbildungsprüfung innerhalb von fünf Jahren nach der Bekanntgabe des Bestehens der anderen Prüfung erfolgt.

§ 57 – Gleichstellung von Prüfungszeugnissen

Das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie oder das sonst zuständige Fachministerium kann im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Bildung und Forschung nach Anhörung des Hauptausschusses des Bundesinstituts für Berufsbildung durch Rechtsverordnung außerhalb des Anwendungsbereichs dieses Gesetzes oder im Ausland erworbene Prüfungszeugnisse den entsprechenden Zeugnissen über das Bestehen einer Fortbildungsprüfung auf der Grundlage der §§ 53 und 54 gleichstellen, wenn die in der Prüfung nachzuweisenden beruflichen Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten gleichwertig sind.

Kapitel 3: Berufliche Umschulung

§ 58 – Umschulungsordnung

Als Grundlage für eine geordnete und einheitliche berufliche Umschulung kann das Bundesministerium für Bildung und Forschung im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie oder dem sonst zuständigen Fachministerium nach Anhörung des Hauptausschusses des Bundesinstituts für Berufsbildung durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf,

1. die Bezeichnung des Umschulungsabschlusses,
2. das Ziel, den Inhalt, die Art und Dauer der Umschulung,
3. die Anforderungen der Umschulungsprüfung und die Zulassungsvoraussetzungen sowie
4. das Prüfungsverfahren der Umschulung

unter Berücksichtigung der besonderen Erfordernisse der beruflichen Erwachsenenbildung bestimmen (Umschulungsordnung).

§ 59 – Umschulungsprüfungsregelungen der zuständigen Stellen

Soweit Rechtsverordnungen nach § 58 nicht erlassen sind, kann die zuständige Stelle Umschulungsprüfungsregelungen erlassen. Die zuständige Stelle regelt die Bezeichnung des Umschulungsabschlusses, Ziel, Inhalt und Anforderungen der Prüfungen, die Zulassungsvoraussetzungen sowie das Prüfungsverfahren unter Berücksichtigung der besonderen Erfordernisse beruflicher Erwachsenenbildung.

§ 60 – Umschulung für einen anerkannten Ausbildungsberuf

Sofern sich die Umschulungsordnung (§ 58) oder eine Regelung der zuständigen Stelle (§ 59) auf die Umschulung für einen anerkannten Ausbildungsberuf richtet, sind das Ausbildungsberufsbild (§ 5 Abs. 1 Nr. 3), der Ausbildungsrahmenplan (§ 5 Abs. 1 Nr. 4) und die Prüfungsanforderungen (§ 5 Abs. 1 Nr. 5) zugrunde zu legen. Die §§ 27 bis 33 gelten entsprechend.

§ 61 – Berücksichtigung ausländischer Vorqualifikationen

Sofern die Umschulungsordnung (§ 58) oder eine Regelung der zuständigen Stelle (§ 59) Zulassungsvoraussetzungen vorsieht, sind ausländische Bildungsabschlüsse und Zeiten der Berufstätigkeit im Ausland zu berücksichtigen.

§ 62 – Umschulungsmaßnahmen; Umschulungsprüfungen

(1) Maßnahmen der beruflichen Umschulung müssen nach Inhalt, Art, Ziel und Dauer den besonderen Erfordernissen der beruflichen Erwachsenenbildung entsprechen.

(2) Umschulende haben die Durchführung der beruflichen Umschulung vor Beginn der Maßnahme der zuständigen Stelle schriftlich anzuzeigen. Die Anzeigepflicht erstreckt sich auf den wesentlichen Inhalt des Umschulungsverhältnisses. Bei Abschluss eines Umschulungsvertrages ist eine Ausfertigung der Vertragsniederschrift beizufügen.

(3) Für die Durchführung von Prüfungen im Bereich der beruflichen Umschulung errichtet die zuständige Stelle Prüfungsausschüsse. § 37 Abs. 2 und 3 sowie die §§ 40 bis 42, 46 und 47 gelten entsprechend.

(4) Der Prüfling ist auf Antrag von der Ablegung einzelner Prüfungsbestandteile durch die zuständige Stelle zu befreien, wenn er eine andere vergleichbare Prüfung vor einer öffentlichen oder staatlich anerkannten Bildungseinrichtung oder vor einem staatlichen Prüfungsausschuss erfolgreich abgelegt hat und die Anmeldung zur Umschulungsprüfung innerhalb von fünf Jahren nach der Bekanntgabe des Bestehens der anderen Prüfung erfolgt.

§ 63 – Gleichstellung von Prüfungszeugnissen

Das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie oder das sonst zuständige Fachministerium kann im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Bildung und Forschung nach Anhörung des Hauptausschusses des Bundesinstituts für Berufsbildung durch Rechtsverordnung außerhalb des Anwendungsbereichs dieses Gesetzes oder im Ausland erworbene Prüfungszeugnisse den entsprechenden Zeugnissen über das Bestehen einer Umschulungsprüfung auf der Grundlage der §§ 58 und 59 gleichstellen, wenn die in der Prüfung nachzuweisenden beruflichen Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten gleichwertig sind.

Kapitel 4: Berufsbildung für besondere Personengruppen

Abschnitt 1: Berufsbildung behinderter Menschen

§ 64 – Berufsausbildung

Behinderte Menschen (§ 2 Abs. 1 Satz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch) sollen in anerkannten Ausbildungsberufen ausgebildet werden.

§ 65 – Berufsausbildung in anerkannten Ausbildungsberufen

(1) Regelungen nach den §§ 9 und 47 sollen die besonderen Verhältnisse behinderter Menschen berücksichtigen. Dies gilt insbesondere für die zeitliche und sachliche Gliederung der Ausbildung, die Dauer von Prüfungszeiten, die Zulassung von Hilfsmitteln und die Inanspruchnahme von Hilfeleistungen Dritter wie Gebärdensprachdolmetscher für hörbehinderte Menschen.

(2) Der Berufsausbildungsvertrag mit einem behinderten Menschen ist in das Verzeichnis der Berufsausbildungsverhältnisse (§ 34) einzutragen. Der behinderte Mensch ist zur Abschlussprüfung auch zuzulassen, wenn die Voraussetzungen des § 43 Abs. 1 Nr. 2 und 3 nicht vorliegen.

§ 66 – Ausbildungsregelungen der zuständigen Stellen

(1) Für behinderte Menschen, für die wegen Art und Schwere ihrer Behinderung eine Ausbildung in einem anerkannten Ausbildungsberuf nicht in Betracht kommt, treffen die zuständigen Stellen auf Antrag der behinderten Menschen oder ihrer gesetzlichen Vertreter oder Vertreterinnen Ausbildungsregelungen entsprechend den Empfehlungen des Hauptausschusses des Bundesinstituts für Berufsbildung. Die Ausbildungsinhalte sollen unter Berücksichtigung von Lage und Entwicklung des allgemeinen Arbeitsmarktes aus den Inhalten anerkannter Ausbildungsberufe entwickelt werden. Im Antrag nach Satz 1 ist eine Ausbildungsmöglichkeit in dem angestrebten Ausbildungsgang nachzuweisen.

(2) § 65 Abs. 2 Satz 1 gilt entsprechend.

§ 67 – Berufliche Fortbildung, berufliche Umschulung

Für die berufliche Fortbildung und die berufliche Umschulung behinderter Menschen gelten die §§ 64 bis 66 entsprechend, soweit es Art und Schwere der Behinderung erfordern.

Abschnitt 2: Berufsausbildungsvorbereitung

§ 68 – Personenkreis und Anforderungen

(1) Die Berufsausbildungsvorbereitung richtet sich an lernbeeinträchtigte oder sozial benachteiligte Personen, deren Entwicklungsstand eine erfolgreiche Ausbildung in einem anerkannten Ausbildungsberuf noch nicht erwarten lässt. Sie muss nach Inhalt, Art, Ziel und Dauer den besonderen Erfordernissen des in Satz 1 genannten Personenkreises entsprechen und durch umfassende sozialpädagogische Betreuung und Unterstützung begleitet werden.

(2) Für die Berufsausbildungsvorbereitung, die nicht im Rahmen des Dritten Buches Sozialgesetzbuch oder anderer vergleichbarer, öffentlich geförderter Maßnahmen durchgeführt wird, gelten die §§ 27 bis 33 entsprechend.

§ 69 – Qualifizierungsbausteine, Bescheinigung

(1) Die Vermittlung von Grundlagen für den Erwerb beruflicher Handlungsfähigkeit (§ 1 Abs. 2) kann insbesondere durch inhaltlich und zeitlich abgegrenzte Lerneinheiten erfolgen, die aus den Inhalten anerkannter Ausbildungsberufe entwickelt werden (Qualifizierungsbausteine).

(2) Über vermittelte Grundlagen für den Erwerb beruflicher Handlungsfähigkeit stellt der Anbieter der Berufsausbildungsvorbereitung eine Bescheinigung aus. Das Nähere regelt das Bundesministerium für Bildung und Forschung im Einvernehmen mit den für den Erlass von Ausbildungsordnungen zuständigen Fachministerien nach Anhörung des Hauptausschusses des Bundesinstituts für Berufsbildung durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf.

§ 70 – Überwachung, Beratung

(1) Die nach Landesrecht zuständige Behörde hat die Berufsausbildungsvorbereitung zu untersagen, wenn die Voraussetzungen des § 68 Abs. 1 nicht vorliegen.

(2) Der Anbieter hat die Durchführung von Maßnahmen der Berufsausbildungsvorbereitung vor Beginn der Maßnahme der zuständigen Stelle schriftlich anzuzeigen. Die Anzeigepflicht erstreckt sich auf den wesentlichen Inhalt des Qualifizierungsvertrages sowie die nach § 88 Abs. 1 Nr. 5 erforderlichen Angaben.

(3) Die Absätze 1 und 2 sowie § 76 finden keine Anwendung, soweit die Berufsausbildungsvorbereitung im Rahmen des Dritten

Buches Sozialgesetzbuch oder anderer vergleichbarer, öffentlich geförderter Maßnahmen durchgeführt wird. Dies gilt nicht, sofern der Anbieter der Berufsausbildungsvorbereitung nach § 243 Abs. 1 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch gefördert wird.

Teil 3: Organisation der Berufsbildung

Kapitel 1: Zuständige Stellen; zuständige Behörden

Abschnitt 1: Bestimmung der zuständigen Stelle

§ 71 – Zuständige Stellen

(1) Für die Berufsbildung in Berufen der Handwerksordnung ist die Handwerkskammer zuständige Stelle im Sinne dieses Gesetzes.

(2) Für die Berufsbildung in nichthandwerklichen Gewerbeberufen ist die Industrie- und Handelskammer zuständige Stelle im Sinne dieses Gesetzes.

(3) Für die Berufsbildung in Berufen der Landwirtschaft, einschließlich der ländlichen Hauswirtschaft, ist die Landwirtschaftskammer zuständige Stelle im Sinne dieses Gesetzes.

(4) Für die Berufsbildung der Fachangestellten im Bereich der Rechtspflege sind jeweils für ihren Bereich die Rechtsanwalts-, Patentanwalts- und Notarkammern und für ihren Tätigkeitsbereich die Notarkassen zuständige Stelle im Sinne dieses Gesetzes.

(5) Für die Berufsbildung der Fachangestellten im Bereich der Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung sind jeweils für ihren Bereich die Wirtschaftsprüferkammern und die Steuerberaterkammern zuständige Stelle im Sinne dieses Gesetzes.

(6) Für die Berufsbildung der Fachangestellten im Bereich der Gesundheitsdienstberufe sind jeweils für ihren Bereich die Ärzte-, Zahnärzte-, Tierärzte- und Apothekerkammern zuständige Stelle im Sinne dieses Gesetzes.

(7) Soweit die Berufsausbildungsvorbereitung, die Berufsausbildung und die berufliche Umschulung in Betrieben zulassungspflichtiger Handwerke, zulassungsfreier Handwerke und handwerksähnlicher Gewerbe durchgeführt wird, ist abweichend von den Absätzen 2 bis 6 die Handwerkskammer zuständige Stelle im Sinne dieses Gesetzes.

(8) Soweit Kammern für einzelne Berufsbereiche der Absätze 1 bis 6 nicht bestehen, bestimmt das Land die zuständige Stelle.

(9) Mehrere Kammern können vereinbaren, dass die ihnen durch Gesetz zugewiesenen Aufgaben im Bereich der Berufsbildung durch eine von ihnen wahrgenommen wird. Die Vereinbarung bedarf der Genehmigung durch die zuständige oberste Bundes- oder Landesbehörde.

§ 72 – Bestimmung durch Rechtsverordnung

Das zuständige Fachministerium kann im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Bildung und Forschung durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates für Berufsbereiche, die durch § 71 nicht geregelt sind, die zuständige Stelle bestimmen.

§ 73 – Zuständige Stellen im Bereich des öffentlichen Dienstes

(1) Im öffentlichen Dienst bestimmt für den Bund die oberste Bundesbehörde für ihren Geschäftsbereich die zuständige Stelle

1. in den Fällen der §§ 32, 33 und 76 sowie der §§ 23, 24 und 41a der Handwerksordnung,

2. für die Berufsbildung in anderen als den durch die §§ 71 und 72 erfassten Berufsbereichen;

dies gilt auch für die der Aufsicht des Bundes unterstehenden Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts.

(2) Im öffentlichen Dienst bestimmen die Länder für ihren Bereich sowie für die Gemeinden und Gemeindeverbände die zuständige Stelle für die Berufsbildung in anderen als den durch die §§ 71 und 72 erfassten Berufsbereichen. Dies gilt auch für die der Aufsicht der Länder unterstehenden Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts.

§ 74 – Erweiterte Zuständigkeit

§ 73 gilt entsprechend für Ausbildungsberufe, in denen im Bereich der Kirchen und sonstigen Religionsgemeinschaften des öffentlichen Rechts oder außerhalb des öffentlichen Dienstes nach Ausbildungsordnungen des öffentlichen Dienstes ausgebildet wird.

§ 75 – Zuständige Stellen im Bereich der Kirchen und sonstigen Religionsgemeinschaften des öffentlichen Rechts

Die Kirchen und sonstigen Religionsgemeinschaften des öffentlichen Rechts bestimmen für ihren Bereich die zuständige Stelle für die Berufsbildung in anderen als den durch die §§ 71, 72 und 74 erfassten Berufsbereichen. Die §§ 77 bis 80 finden keine Anwendung.

Abschnitt 2: Überwachung der Berufsbildung

§ 76 – Überwachung, Beratung

(1) Die zuständige Stelle überwacht die Durchführung

1. der Berufsausbildungsvorbereitung,
2. der Berufsausbildung und
3. der beruflichen Umschulung

und fördert diese durch Beratung der an der Berufsbildung beteiligten Personen. Sie hat zu diesem Zweck Berater oder Beraterinnen zu bestellen.

(2) Ausbildende, Umschulende und Anbieter von Maßnahmen der Berufsausbildungsvorbereitung sind auf Verlangen verpflichtet, die für die Überwachung notwendigen Auskünfte zu erteilen und Unterlagen vorzulegen sowie die Besichtigung der Ausbildungsstätten zu gestatten.

(3) Die Durchführung von Auslandsaufenthalten nach § 2 Abs. 3 überwacht und fördert die zuständige Stelle in geeigneter Weise. Beträgt die Dauer eines Ausbildungsabschnitts im Ausland mehr als vier Wochen, ist hierfür ein mit der zuständigen Stelle abgestimmter Plan erforderlich.

(4) Auskunftspflichtige können die Auskunft auf solche Fragen verweigern, deren Beantwortung sie selbst oder einen der in § 52 der Strafprozessordnung bezeichneten Angehörigen der Gefahr strafgerichtlicher Verfolgung oder eines Verfahrens nach dem Gesetz über Ordnungswidrigkeiten aussetzen würde.

(5) Die zuständige Stelle teilt der Aufsichtsbehörde nach dem Jugendarbeitsschutzgesetz Wahrnehmungen mit, die für die Durchführung des Jugendarbeitsschutzgesetzes von Bedeutung sein können.

Abschnitt 3: Berufsbildungsausschuss der zuständigen Stelle

§ 77 – Errichtung

(1) Die zuständige Stelle errichtet einen Berufsbildungsausschuss. Ihm gehören sechs Beauftragte der Arbeitgeber, sechs Beauftragte der Arbeitnehmer und sechs Lehrkräfte an berufsbildenden Schulen an, die Lehrkräfte mit beratender Stimme.

(2) Die Beauftragten der Arbeitgeber werden auf Vorschlag der zuständigen Stelle, die Beauftragten der Arbeitnehmer auf Vorschlag der im Bezirk der zuständigen Stelle bestehenden Gewerkschaften und selbstständigen Vereinigungen von Arbeitnehmern mit sozial- oder berufspolitischer Zwecksetzung, die Lehrkräfte an berufsbildenden Schulen von der nach Landesrecht zuständigen Behörde längstens für vier Jahre als Mitglieder berufen.

(3) Die Tätigkeit im Berufsbildungsausschuss ist ehrenamtlich. Für bare Auslagen und für Zeitversäumnis ist, soweit eine Entschädigung nicht von anderer Seite gewährt wird, eine angemessene Entschädigung zu zahlen, deren Höhe von der zuständigen Stelle mit Genehmigung der obersten Landesbehörde festgesetzt wird.

(4) Die Mitglieder können nach Anhören der an ihrer Berufung Beteiligten aus wichtigem Grund abberufen werden.

(5) Die Mitglieder haben Stellvertreter oder Stellvertreterinnen. Die Absätze 1 bis 4 gelten für die Stellvertreter und Stellvertreterinnen entsprechend.

(6) Der Berufsbildungsausschuss wählt ein Mitglied, das den Vorsitz führt, und ein weiteres Mitglied, das den Vorsitz stellvertretend übernimmt. Der Vorsitz und seine Stellvertretung sollen nicht derselben Mitgliedergruppe angehören.

§ 78 – Beschlussfähigkeit, Abstimmung

(1) Der Berufsbildungsausschuss ist beschlussfähig, wenn mehr als die Hälfte seiner stimmberechtigten Mitglieder anwesend ist. Er beschließt mit der Mehrheit der abgegebenen Stimmen.

(2) Zur Wirksamkeit eines Beschlusses ist es erforderlich, dass der Gegenstand bei der Einberufung des Ausschusses bezeichnet ist, es sei denn, dass er mit Zustimmung von zwei Dritteln der stimmberechtigten Mitglieder nachträglich auf die Tagesordnung gesetzt wird.

§ 79 – Aufgaben

(1) Der Berufsbildungsausschuss ist in allen wichtigen Angelegenheiten der beruflichen Bildung zu unterrichten und zu hören. Er hat im Rahmen seiner Aufgaben auf eine stetige Entwicklung der Qualität der beruflichen Bildung hinzuwirken.

(2) Wichtige Angelegenheiten, in denen der Berufsbildungsausschuss anzuhören ist, sind insbesondere:

1. Erlass von Verwaltungsgrundsätzen über die Eignung von Ausbildungs- und Umschulungsstätten, für das Führen von schriftlichen Ausbildungsnachweisen, für die Verkürzung der Ausbildungsdauer, für die vorzeitige Zulassung zur Abschlussprüfung, für die Durchführung der Prüfungen, zur Durchführung von über- und außerbetrieblicher Ausbildung sowie Verwaltungsrichtlinien zur beruflichen Bildung,
2. Umsetzung der vom Landesausschuss für Berufsbildung empfohlenen Maßnahmen,
3. wesentliche inhaltliche Änderungen des Ausbildungsvertragsmusters.

(3) Wichtige Angelegenheiten, in denen der Berufsbildungsausschuss zu unterrichten ist, sind insbesondere:

1. Zahl und Art der der zuständigen Stelle angezeigten Maßnahmen der Berufsausbildungsvorbereitung und beruflichen Umschulung sowie der eingetragenen Berufsausbildungsverhältnisse,
2. Zahl und Ergebnisse von durchgeführten Prüfungen sowie hierbei gewonnene Erfahrungen,
3. Tätigkeit der Berater und Beraterinnen nach § 76 Abs. 1 Satz 2,
4. für den räumlichen und fachlichen Zuständigkeitsbereich der zuständigen Stelle neue Formen, Inhalte und Methoden der Berufsbildung,
5. Stellungnahmen oder Vorschläge der zuständigen Stelle gegenüber anderen Stellen und Behörden, soweit sie sich auf die Durchführung dieses Gesetzes oder der auf Grund dieses Gesetzes erlassenen Rechtsvorschriften beziehen,
6. Bau eigener überbetrieblicher Berufsbildungsstätten,
7. Beschlüsse nach Absatz 5 sowie beschlossene Haushaltsansätze zur Durchführung der Berufsbildung mit Ausnahme der Personalkosten,
8. Verfahren zur Beilegung von Streitigkeiten aus Ausbildungsverhältnissen,

9. Arbeitsmarktfragen, soweit sie die Berufsbildung im Zuständigkeitsbereich der zuständigen Stelle berühren.

(4) Der Berufsbildungsausschuss hat die auf Grund dieses Gesetzes von der zuständigen Stelle zu erlassenden Rechtsvorschriften für die Durchführung der Berufsbildung zu beschließen. Gegen Beschlüsse, die gegen Gesetz oder Satzung verstoßen, kann die zur Vertretung der zuständigen Stelle berechtigte Person innerhalb einer Woche Einspruch einlegen. Der Einspruch ist zu begründen und hat aufschiebende Wirkung. Der Berufsbildungsausschuss hat seinen Beschluss zu überprüfen und erneut zu beschließen.

(5) Beschlüsse, zu deren Durchführung die für Berufsbildung im laufenden Haushalt vorgesehenen Mittel nicht ausreichen, bedürfen für ihre Wirksamkeit der Zustimmung der für den Haushaltsplan zuständigen Organe. Das Gleiche gilt für Beschlüsse, zu deren Durchführung in folgenden Haushaltsjahren Mittel bereitgestellt werden müssen, die die Ausgaben für Berufsbildung des laufenden Haushalts nicht unwesentlich übersteigen.

(6) Abweichend von § 77 Abs. 1 haben die Lehrkräfte Stimmrecht bei Beschlüssen zu Angelegenheiten der Berufsausbildungsvorbereitung und Berufsausbildung, soweit sich die Beschlüsse unmittelbar auf die Organisation der schulischen Berufsbildung auswirken.

§ 80 – Geschäftsordnung

Der Berufsbildungsausschuss gibt sich eine Geschäftsordnung. Sie kann die Bildung von Unterausschüssen vorsehen und bestimmen, dass ihnen nicht nur Mitglieder des Ausschusses angehören. Für die Unterausschüsse gelten § 77 Abs. 2 bis 6 und § 78 entsprechend.

Abschnitt 4: Zuständige Behörden

§ 81 – Zuständige Behörden

(1) Im Bereich des Bundes ist die oberste Bundesbehörde oder die von ihr bestimmte Behörde die zuständige Behörde im Sinne des § 30 Abs. 6, der §§ 32, 33, 40 Abs. 4 und der §§ 47, 77 Abs. 2 und 3.

(2) Ist eine oberste Bundesbehörde oder eine oberste Landesbehörde zuständige Stelle im Sinne dieses Gesetzes, so bedarf es im Falle des § 40 Abs. 4 sowie der §§ 47 und 77 Abs. 3 keiner Genehmigung.

Kapitel 2: Landesausschüsse für Berufsbildung

§ 82 – Errichtung, Geschäftsordnung, Abstimmung

(1) Bei der Landesregierung wird ein Landesausschuss für Berufsbildung errichtet. Er setzt sich zusammen aus einer gleichen Zahl von Beauftragten der Arbeitgeber, der Arbeitnehmer und der obersten Landesbehörden. Die Hälfte der Beauftragten der obersten Landesbehörden muss in Fragen des Schulwesens sachverständig sein.

(2) Die Mitglieder des Landesausschusses werden längstens für vier Jahre von der Landesregierung berufen, die Beauftragten der Arbeitgeber auf Vorschlag der auf Landesebene bestehenden Zusammenschlüsse der Kammern, der Arbeitgeberverbände und der Unternehmerverbände, die Beauftragten der Arbeitnehmer auf Vorschlag der auf Landesebene bestehenden Gewerkschaften und selbstständigen Vereinigungen von Arbeitnehmern mit sozial- oder berufspolitischer Zwecksetzung. Die Tätigkeit im Landesausschuss ist ehrenamtlich. Für bare Auslagen und für Zeitversäumnis ist, soweit eine Entschädigung nicht von anderer Seite gewährt wird, eine angemessene Entschädigung zu zahlen, deren Höhe von der Landesregierung oder der von ihr bestimmten obersten Landesbehörde festgesetzt wird. Die Mitglieder können nach Anhören der an ihrer Berufung Beteiligten aus wichtigem Grund abberufen werden. Der Ausschuss wählt ein Mitglied, das den Vorsitz führt, und ein weiteres Mitglied, das den Vorsitz stellvertretend übernimmt. Der Vorsitz und seine Stellvertretung sollen nicht derselben Mitgliedergruppe angehören.

(3) Die Mitglieder haben Stellvertreter oder Stellvertreterinnen. Die Absätze 1 und 2 gelten für die Stellvertreter und Stellvertreterinnen entsprechend.

(4) Der Landesausschuss gibt sich eine Geschäftsordnung, die der Genehmigung der Landesregierung oder der von ihr bestimmten obersten Landesbehörde bedarf. Sie kann die Bildung von Unterausschüssen vorsehen und bestimmen, dass ihnen nicht nur Mitglieder des Landesausschusses angehören. Absatz 2 Satz 2 gilt für die Unterausschüsse hinsichtlich der Entschädigung entsprechend. An den Sitzungen des Landesausschusses und der Unterausschüsse können Vertreter der beteiligten obersten Landesbehörden, der Gemeinden und Gemeindeverbände sowie der Agentur für Arbeit teilnehmen.

(5) Der Landesausschuss ist beschlussfähig, wenn mehr als die Hälfte seiner Mitglieder anwesend ist. Er beschließt mit der Mehrheit der abgegebenen Stimmen.

§ 83 – Aufgaben

(1) Der Landesausschuss hat die Landesregierung in den Fragen der Berufsbildung zu beraten, die sich für das Land ergeben. Er hat im Rahmen seiner Aufgaben auf eine stetige Entwicklung der Qualität der beruflichen Bildung hinzuwirken.

(2) Er hat insbesondere im Interesse einer einheitlichen Berufsbildung auf eine Zusammenarbeit zwischen der schulischen Berufsbildung und der Berufsbildung nach diesem Gesetz sowie auf eine Berücksichtigung der Berufsbildung bei der Neuordnung und Weiterentwicklung des Schulwesens hinzuwirken. Der Landesausschuss kann zur Stärkung der regionalen Ausbildungs- und Beschäftigungssituation Empfehlungen zur inhaltlichen und organisatorischen Abstimmung und zur Verbesserung der Ausbildungsangebote aussprechen.

Teil 4 – Berufsbildungsforschung, Planung und Statistik

§ 84 – Ziele der Berufsbildungsforschung

Die Berufsbildungsforschung soll

1. Grundlagen der Berufsbildung klären,
2. inländische, europäische und internationale Entwicklungen in der Berufsbildung beobachten,
3. Anforderungen an Inhalte und Ziele der Berufsbildung ermitteln,
4. Weiterentwicklungen der Berufsbildung in Hinblick auf gewandelte wirtschaftliche, gesellschaftliche und technische Erfordernisse vorbereiten,
5. Instrumente und Verfahren der Vermittlung von Berufsbildung sowie den Wissens- und Technologietransfer fördern.

§ 85 – Ziele der Berufsbildungsplanung

(1) Durch die Berufsbildungsplanung sind Grundlagen für eine abgestimmte und den technischen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Anforderungen entsprechende Entwicklung der beruflichen Bildung zu schaffen.

(2) Die Berufsbildungsplanung hat insbesondere dazu beizutragen, dass die Ausbildungsstätten nach Art, Zahl, Größe und Standort ein qualitativ und quantitativ ausreichendes Angebot an beruflichen Ausbildungsplätzen gewährleisten und dass sie unter Berücksichtigung der voraussehbaren Nachfrage und des

langfristig zu erwartenden Bedarfs an Ausbildungsplätzen möglichst günstig genutzt werden.

§ 86 – Berufsbildungsbericht

(1) Das Bundesministerium für Bildung und Forschung hat Entwicklungen in der beruflichen Bildung ständig zu beobachten und darüber bis zum 1. April jeden Jahres der Bundesregierung einen Bericht (Berufsbildungsbericht) vorzulegen. In dem Bericht sind Stand und voraussichtliche Weiterentwicklungen der Berufsbildung darzustellen. Erscheint die Sicherung eines regional und sektoral ausgewogenen Angebots an Ausbildungsplätzen als gefährdet, sollen in den Bericht Vorschläge für die Behebung aufgenommen werden.

(2) Der Bericht soll angeben

1. für das vergangene Kalenderjahr
   a) auf der Grundlage von Angaben der zuständigen Stellen die in das Verzeichnis der Berufsausbildungsverhältnisse nach diesem Gesetz oder der Handwerksordnung eingetragenen Berufsausbildungsverträge, die vor dem 1. Oktober des vergangenen Jahres in den vorangegangenen zwölf Monaten abgeschlossen worden sind und am 30. September des vergangenen Jahres noch bestehen, sowie
   b) die Zahl der am 30. September des vergangenen Jahres nicht besetzten, der Bundesagentur für Arbeit zur Vermittlung angebotenen Ausbildungsplätze und die Zahl der zu diesem Zeitpunkt bei der Bundesagentur für Arbeit gemeldeten Ausbildungsplätze suchenden Personen;
2. für das laufende Kalenderjahr
   a) die bis zum 30. September des laufenden Jahres zu erwartende Zahl der Ausbildungsplätze suchenden Personen,
   b) eine Einschätzung des bis zum 30. September des laufenden Jahres zu erwartenden Angebots an Ausbildungsplätzen.

§ 87 – Zweck und Durchführung der Berufsbildungsstatistik

(1) Für Zwecke der Planung und Ordnung der Berufsbildung wird eine Bundesstatistik durchgeführt.

(2) Das Bundesinstitut für Berufsbildung und die Bundesagentur für Arbeit unterstützen das Statistische Bundesamt bei der technischen und methodischen Vorbereitung der Statistik.

(3) Das Erhebungs- und Aufbereitungsprogramm ist im Benehmen mit dem Bundesinstitut für Berufsbildung so zu gestalten,

dass die erhobenen Daten für Zwecke der Planung und Ordnung der Berufsbildung im Rahmen der jeweiligen Zuständigkeiten Verwendung finden können.

§ 88 – Erhebungen

(1) Die jährliche Bundesstatistik erfasst

1. für jeden Auszubildenden und jede Auszubildende:
   a) Geschlecht, Geburtsjahr, Staatsangehörigkeit;
   b) allgemeinbildender Schulabschluss, vorausgegangene Teilnahme an berufsvorbereitender Qualifizierung oder beruflicher Grundbildung, berufliche Vorbildung;
   c) Ausbildungsberuf einschließlich Fachrichtung;
   d) Ort der Ausbildungsstätte, Wirtschaftszweig, Zugehörigkeit zum öffentlichen Dienst;
   e) Ausbildungsjahr, Abkürzung der Ausbildungsdauer, Dauer der Probezeit;
   f) Monat und Jahr des Beginns der Berufsausbildung, Monat und Jahr der vorzeitigen Auflösung des Berufsausbildungsverhältnisses;
   g) Anschlussvertrag bei Stufenausbildung mit Angabe des Ausbildungsberufs;
   h) Art der Förderung bei überwiegend öffentlich, insbesondere auf Grund des Dritten Buches Sozialgesetzbuch geförderten Berufsausbildungsverhältnissen;
   i) Monat und Jahr der Abschlussprüfung, Art der Zulassung zur Prüfung, Monat und Jahr der Wiederholungsprüfung, Prüfungserfolg;
2. für jeden Prüfungsteilnehmer und jede Prüfungsteilnehmerin in der beruflichen Bildung mit Ausnahme der durch Nummer 1 erfassten Auszubildenden:
   Geschlecht, Geburtsjahr, Berufsrichtung, Vorbildung, Wiederholungsprüfung, Art der Prüfung, Prüfungserfolg;
3. für jeden Ausbilder und jede Ausbilderin:
   Geschlecht, Geburtsjahr, Art der fachlichen Eignung;
4. für jeden Ausbildungsberater und jede Ausbildungsberaterin:
   Geschlecht, Geburtsjahr, Vorbildung, Art der Beratertätigkeit, fachliche Zuständigkeit, durchgeführte Besuche von Ausbildungsstätten;

5. für jeden Teilnehmer und jede Teilnehmerin an einer Berufsausbildungsvorbereitung, soweit der Anbieter der Anzeigepflicht des § 70 Abs. 2 unterliegt:
   Geschlecht, Geburtsjahr, Staatsangehörigkeit, Berufsrichtung.

(2) Hilfsmerkmale sind Name und Anschrift der Auskunftspflichtigen. Sie sind zum frühestmöglichen Zeitpunkt, spätestens nach Abschluss der wiederkehrenden Erhebung zu löschen.

(3) Auskunftspflichtig sind die zuständigen Stellen.

(4) Zu Zwecken der Erstellung des Berufsbildungsberichts sowie zur Durchführung der Berufsbildungsforschung nach § 84 sind die nach Absatz 1 Nr. 1 bis 5 erhobenen Einzelangaben vom Statistischen Bundesamt und den statistischen Ämtern der Länder an das Bundesinstitut für Berufsbildung zu übermitteln. Hierzu wird beim Bundesinstitut für Berufsbildung eine Organisationseinheit eingerichtet, die räumlich, organisatorisch und personell von anderen Aufgabenbereichen des Bundesinstituts für Berufsbildung zu trennen ist. Die in der Organisationseinheit tätigen Personen müssen Amtsträger oder für den öffentlichen Dienst besonders Verpflichtete sein. Sie dürfen die aus ihrer Tätigkeit gewonnenen Erkenntnisse nur zur Erstellung des Berufsbildungsberichts sowie zur Durchführung der Berufsbildungsforschung verwenden. Die nach Satz 2 übermittelten Daten dürfen nicht mit anderen personenbezogenen Daten zusammengeführt werden. Das Nähere zur Ausführung der Sätze 2 und 3 regelt das Bundesministerium für Bildung und Forschung durch Erlass.

Teil 5: Bundesinstitut für Berufsbildung

§ 89 – Bundesinstitut für Berufsbildung

Das Bundesinstitut für Berufsbildung ist eine bundesunmittelbare rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts. Es hat seinen Sitz in Bonn.

§ 90 – Aufgaben

(1) Das Bundesinstitut für Berufsbildung führt seine Aufgaben im Rahmen der Bildungspolitik der Bundesregierung durch.

(2) Das Bundesinstitut für Berufsbildung hat die Aufgabe, durch wissenschaftliche Forschung zur Berufsbildungsforschung beizutragen. Die Forschung wird auf der Grundlage eines jährlichen Forschungsprogramms durchgeführt; das Forschungsprogramm

bedarf der Genehmigung des Bundesministeriums für Bildung und Forschung. Weitere Forschungsaufgaben können dem Bundesinstitut für Berufsbildung von obersten Bundesbehörden im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Bildung und Forschung übertragen werden. Die wesentlichen Ergebnisse der Forschungsarbeit des Bundesinstituts für Berufsbildung sind zu veröffentlichen.

(3) Das Bundesinstitut für Berufsbildung hat die sonstigen Aufgaben:

1. nach Weisung des zuständigen Bundesministeriums
   a) an der Vorbereitung von Ausbildungsordnungen und sonstigen Rechtsverordnungen, die nach diesem Gesetz oder nach dem zweiten Teil der Handwerksordnung zu erlassen sind, mitzuwirken,
   b) an der Vorbereitung des Berufsbildungsberichts mitzuwirken,
   c) an der Durchführung der Berufsbildungsstatistik nach Maßgabe des § 87 mitzuwirken,
   d) Modellversuche einschließlich wissenschaftlicher Begleituntersuchungen zu fördern,
   e) an der internationalen Zusammenarbeit in der beruflichen Bildung mitzuwirken,
   f) weitere Verwaltungsaufgaben des Bundes zur Förderung der Berufsbildung zu übernehmen;
2. nach allgemeinen Verwaltungsvorschriften des zuständigen Bundesministeriums die Förderung überbetrieblicher Berufsbildungsstätten durchzuführen und die Planung, Errichtung und Weiterentwicklung dieser Einrichtungen zu unterstützen;
3. das Verzeichnis der anerkannten Ausbildungsberufe zu führen und zu veröffentlichen;
4. die im Fernunterrichtsschutzgesetz beschriebenen Aufgaben nach den vom Hauptausschuss erlassenen und vom zuständigen Bundesministerium genehmigten Richtlinien wahrzunehmen und durch Förderung von Entwicklungsvorhaben zur Verbesserung und Ausbau des berufsbildenden Fernunterrichts beizutragen.

(4) Das Bundesinstitut für Berufsbildung kann mit Zustimmung des Bundesministeriums für Bildung und Forschung mit Stellen außerhalb der Bundesverwaltung Verträge zur Übernahme weiterer Aufgaben schließen.

§ 91 – Organe

Die Organe des Bundesinstituts für Berufsbildung sind:

1. der Hauptausschuss,
2. der Präsident oder die Präsidentin.

§ 92 – Hauptausschuss

(1) Der Hauptausschuss hat neben den ihm durch sonstige Vorschriften dieses Gesetzes zugewiesenen Aufgaben folgende weitere Aufgaben:

1. er beschließt über die Angelegenheiten des Bundesinstituts für Berufsbildung, soweit sie nicht dem Präsidenten oder der Präsidentin übertragen sind;
2. er berät die Bundesregierung in grundsätzlichen Fragen der Berufsbildung und kann eine Stellungnahme zu dem Entwurf des Berufsbildungsberichts abgeben;
3. er beschließt das jährliche Forschungsprogramm;
4. er kann Empfehlungen zur einheitlichen Anwendung dieses Gesetzes geben;
5. er kann zu den vom Bundesinstitut vorbereiteten Entwürfen der Verordnungen gemäß § 4 Abs. 1 unter Berücksichtigung der entsprechenden Entwürfe der schulischen Rahmenlehrpläne Stellung nehmen;
6. er beschließt über die in § 90 Abs. 3 Nr. 3 und 4 sowie § 97 Abs. 4 genannten Angelegenheiten des Bundesinstituts für Berufsbildung.

(2) Der Präsident oder die Präsidentin unterrichtet den Hauptausschuss unverzüglich über erteilte Weisungen zur Durchführung von Aufgaben nach § 90 Abs. 3 Nr. 1 und erlassene Verwaltungsvorschriften nach § 90 Abs. 3 Nr. 2.

(3) Dem Hauptausschuss gehören je acht Beauftragte der Arbeitgeber, der Arbeitnehmer und der Länder sowie fünf Beauftragte des Bundes an. Die Beauftragten des Bundes führen acht Stimmen, die nur einheitlich abgegeben werden können; bei der Beratung der Bundesregierung in grundsätzlichen Fragen der Berufsbildung, bei der Stellungnahme zum Entwurf des Berufsbildungsberichts und im Rahmen von Anhörungen nach diesem Gesetz haben sie kein Stimmrecht. An den Sitzungen des Hauptausschusses können je ein Beauftragter oder eine Beauftragte der Bundesagentur für Arbeit, der auf Bundesebene bestehenden kommunalen Spitzenverbände sowie des wissenschaftlichen Beirats mit beratender Stimme teilnehmen.

(4) Die Beauftragten der Arbeitgeber werden auf Vorschlag der auf Bundesebene bestehenden Zusammenschlüsse der Kammern, Arbeitgeberverbände und Unternehmensverbände, die Beauftragten der Arbeitnehmer auf Vorschlag der auf Bundesebene bestehenden Gewerkschaften, die Beauftragten des Bundes auf Vorschlag der Bundesregierung und die Beauftragten der Länder auf Vorschlag des Bundesrates vom Bundesministerium für Bildung und Forschung längstens für vier Jahre berufen.

(5) Der Hauptausschuss wählt auf die Dauer eines Jahres ein Mitglied, das den Vorsitz führt, und ein weiteres Mitglied, das den Vorsitz stellvertretend übernimmt. Der oder die Vorsitzende wird der Reihe nach von den Beauftragten der Arbeitgeber, der Arbeitnehmer, der Länder und des Bundes vorgeschlagen.

(6) Die Tätigkeit im Hauptausschuss ist ehrenamtlich. Für bare Auslagen und Verdienstausfälle ist, soweit eine Entschädigung nicht von anderer Seite gewährt wird, eine angemessene Entschädigung zu zahlen, deren Höhe vom Bundesinstitut für Berufsbildung mit Genehmigung des Bundesministeriums für Bildung und Forschung festgesetzt wird. Die Genehmigung ergeht im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen.

(7) Die Mitglieder können nach Anhören der an ihrer Berufung Beteiligten aus wichtigem Grund abberufen werden.

(8) Die Beauftragen haben Stellvertreter oder Stellvertreterinnen. Die Absätze 4, 6 und 7 gelten entsprechend.

(9) Der Hauptausschuss kann nach näherer Regelung der Satzung Unterausschüsse einsetzen, denen auch andere als Mitglieder des Hauptausschusses angehören können. Den Unterausschüssen sollen Beauftragte der Arbeitgeber, der Arbeitnehmer, der Länder und des Bundes angehören. Die Absätze 4 bis 7 gelten für die Unterausschüsse entsprechend.

(10) Bei der Wahrnehmung seiner Aufgaben unterliegt der Hauptausschuss keinen Weisungen.

§ 93 – Präsident oder Präsidentin

(1) Der Präsident oder die Präsidentin vertritt das Bundesinstitut für Berufsbildung gerichtlich und außergerichtlich. Er oder sie verwaltet das Bundesinstitut und führt dessen Aufgaben durch. Soweit er oder sie nicht Weisungen und allgemeine Verwaltungsvorschriften des zuständigen Bundesministeriums zu beachten hat (§ 90 Abs. 3 Nr. 1 und 2), führt er oder sie die Aufgaben nach Richtlinien des Hauptausschusses durch.

(2) Der Präsident oder die Präsidentin wird auf Vorschlag der Bundesregierung, der Ständige Vertreter oder die Ständige Vertre-

terin des Präsidenten oder der Präsidentin auf Vorschlag des Bundesministeriums für Bildung und Forschung im Benehmen mit dem Präsidenten oder der Präsidentin unter Berufung in das Beamtenverhältnis von dem Bundespräsidenten oder der Bundespräsidentin ernannt.

§ 94 – Wissenschaftlicher Beirat

(1) Der wissenschaftliche Beirat berät die Organe des Bundesinstituts für Berufsbildung durch Stellungnahmen und Empfehlungen

1. zum Forschungsprogramm des Bundesinstituts für Berufsbildung,
2. zur Zusammenarbeit des Instituts mit Hochschulen und anderen Forschungseinrichtungen und
3. zu den jährlichen Berichten über die wissenschaftlichen Ergebnisse des Bundesinstituts für Berufsbildung.

(2) Zur Wahrnehmung seiner Aufgaben werden dem Beirat von dem Präsidenten oder der Präsidentin des Bundesinstituts für Berufsbildung die erforderlichen Auskünfte erteilt. Auf Wunsch werden ihm einmal jährlich im Rahmen von Kolloquien die wissenschaftlichen Arbeiten des Bundesinstituts für Berufsbildung erläutert.

(3) Dem Beirat gehören bis zu sieben anerkannte Fachleute auf dem Gebiet der Berufsbildungsforschung aus dem In- und Ausland an, die nicht Angehörige des Bundesinstituts für Berufsbildung sind. Sie werden von dem Präsidenten oder der Präsidentin des Bundesinstituts für Berufsbildung im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Bildung und Forschung auf vier Jahre bestellt. Einmalige Wiederberufung in Folge ist möglich. An den Sitzungen des wissenschaftlichen Beirats können vier Mitglieder des Hauptausschusses, und zwar je ein Beauftragter oder eine Beauftragte der Arbeitgeber, der Arbeitnehmer, der Länder und des Bundes ohne Stimmrecht teilnehmen.

(4) Der wissenschaftliche Beirat kann sich eine Geschäftsordnung geben.

(5) § 92 Abs. 6 gilt entsprechend.

§ 95 – Ausschuss für Fragen behinderter Menschen

(1) Zur Beratung des Bundesinstituts für Berufsbildung bei seinen Aufgaben auf dem Gebiet der beruflichen Bildung behinderter Menschen wird ein ständiger Unterausschuss des Hauptausschusses errichtet. Der Ausschuss hat darauf hinzuwirken, dass

die besonderen Belange der behinderten Menschen in der beruflichen Bildung berücksichtigt werden und die berufliche Bildung behinderter Menschen mit den übrigen Leistungen zur Teilhabe am Arbeitsleben koordiniert wird. Das Bundesinstitut für Berufsbildung trifft Entscheidungen über die Durchführung von Forschungsvorhaben, die die berufliche Bildung behinderter Menschen betreffen, unter Berücksichtigung von Vorschlägen des Ausschusses.

(2) Der Ausschuss besteht aus 17 Mitgliedern, die von dem Präsidenten oder der Präsidentin längstens für vier Jahre berufen werden. Eine Wiederberufung ist zulässig. Die Mitglieder des Ausschusses werden auf Vorschlag des Beirats für die Teilhabe behinderter Menschen (§ 64 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch) berufen, und zwar

- ein Mitglied, das die Arbeitnehmer vertritt,
- ein Mitglied, das die Arbeitgeber vertritt,
- drei Mitglieder, die Organisationen behinderter Menschen vertreten,
- ein Mitglied, das die Bundesagentur für Arbeit vertritt,
- ein Mitglied, das die gesetzliche Rentenversicherung vertritt,
- ein Mitglied, das die gesetzliche Unfallversicherung vertritt,
- ein Mitglied, das die Freie Wohlfahrtspflege vertritt,
- zwei Mitglieder, die Einrichtungen der beruflichen Rehabilitation vertreten,
- sechs weitere für die berufliche Bildung behinderter Menschen sachkundige Personen, die in Bildungsstätten oder ambulanten Diensten für behinderte Menschen tätig sind.

(3) Der Ausschuss kann behinderte Menschen, die beruflich ausgebildet, fortgebildet oder umgeschult werden, zu den Beratungen hinzuziehen.

§ 96 – Finanzierung des Bundesinstituts für Berufsbildung

(1) Die Ausgaben für die Errichtung und Verwaltung des Bundesinstituts für Berufsbildung werden durch Zuschüsse des Bundes gedeckt. Die Höhe der Zuschüsse des Bundes regelt das Haushaltsgesetz.

(2) Die Ausgaben zur Durchführung von Aufträgen nach § 90 Abs. 2 Satz 3 und von Aufgaben nach § 90 Abs. 3 Nr. 1 Buchstabe f werden durch das beauftragende Bundesministerium gedeckt. Die Ausgaben zur Durchführung von Verträgen nach § 90 Abs. 4 sind durch den Vertragspartner zu decken.

§ 97 – Haushalt

(1) Der Haushaltsplan wird von dem Präsidenten oder der Präsidentin aufgestellt. Der Hauptausschuss stellt den Haushaltsplan fest.

(2) Der Haushaltsplan bedarf der Genehmigung des Bundesministeriums für Bildung und Forschung. Die Genehmigung erstreckt sich auch auf die Zweckmäßigkeit der Ansätze.

(3) Der Haushaltsplan soll rechtzeitig vor Einreichung der Voranschläge zum Bundeshaushalt, spätestens zum 15. Oktober des vorhergehenden Jahres, dem Bundesministerium für Bildung und Forschung vorgelegt werden.

(4) Über- und außerplanmäßige Ausgaben können vom Hauptausschuss auf Vorschlag des Präsidenten oder der Präsidentin bewilligt werden. Die Bewilligung bedarf der Einwilligung des Bundesministeriums für Bildung und Forschung und des Bundesministeriums der Finanzen. Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend für Maßnahmen, durch die für das Bundesinstitut für Berufsbildung Verpflichtungen entstehen können, für die Ausgaben im Haushaltsplan nicht veranschlagt sind.

(5) Nach Ende des Haushaltsjahres wird die Rechnung von dem Präsidenten oder der Präsidentin aufgestellt. Die Entlastung obliegt dem Hauptausschuss. Sie bedarf nicht der Genehmigung nach § 109 Abs. 3 der Bundeshaushaltsordnung.

§ 98 – Satzung

(1) Durch die Satzung des Bundesinstituts für Berufsbildung sind

1. die Art und Weise der Aufgabenerfüllung (§ 90 Abs. 2 und 3) sowie

2. die Organisation näher zu regeln.

(2) Der Hauptausschuss beschließt mit einer Mehrheit von vier Fünfteln der Stimmen seiner Mitglieder die Satzung. Sie bedarf der Genehmigung des Bundesministeriums für Bildung und Forschung und ist im Bundesanzeiger bekannt zu geben.

(3) Absatz 2 gilt für Satzungsänderungen entsprechend.

§ 99 – Personal

(1) Die Aufgaben des Bundesinstituts für Berufsbildung werden von Beamten, Beamtinnen und Dienstkräften, die als Angestellte, Arbeiter und Arbeiterinnen beschäftigt sind, wahrgenommen. Es ist Dienstherr im Sinne des § 2 des Beamtenrechtsrahmengesetzes. Die Beamten und Beamtinnen sind Bundesbeamte und Bundesbeamtinnen.

(2) Das Bundesministerium für Bildung und Forschung ernennt und entlässt die Beamten und Beamtinnen des Bundesinstituts, soweit das Recht zur Ernennung und Entlassung der Beamten und Beamtinnen, deren Amt in der Bundesbesoldungsordnung B aufgeführt ist, nicht von dem Bundespräsidenten oder der Bundespräsidentin ausgeübt wird. Das zuständige Bundesministerium kann seine Befugnisse auf den Präsidenten oder die Präsidentin übertragen.

(3) Oberste Dienstbehörde für die Beamten und Beamtinnen des Bundesinstituts ist das Bundesministerium für Bildung und Forschung. Es kann seine Befugnisse auf den Präsidenten oder die Präsidentin übertragen. § 144 Abs. 1 des Bundesbeamtengesetzes und § 83 Abs. 1 des Bundesdisziplinargesetzes bleiben unberührt.

(4) Auf die Angestellten, Arbeiter und Arbeiterinnen des Bundesinstituts sind die für Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen des Bundes geltenden Tarifverträge und sonstigen Bestimmungen anzuwenden. Ausnahmen bedürfen der vorherigen Zustimmung des Bundesministeriums für Bildung und Forschung; die Zustimmung ergeht im Einvernehmen mit dem Bundesministerium des Innern und dem Bundesministerium der Finanzen.

§ 100 – Aufsicht über das Bundesinstitut für Berufsbildung

Das Bundesinstitut für Berufsbildung unterliegt, soweit in diesem Gesetz nicht weitergehende Aufsichtsbefugnisse vorgesehen sind, der Rechtsaufsicht des Bundesministeriums für Bildung und Forschung.

§ 101 – Auskunftspflicht

(1) Natürliche und juristische Personen sowie Behörden, die Berufsbildung durchführen, haben den Beauftragten des Bundesinstituts für Berufsbildung auf Verlangen die zur Durchführung ihrer Forschungsaufgaben erforderlichen Auskünfte zu erteilen, die dafür notwendigen Unterlagen vorzulegen und während der üblichen Betriebs- und Geschäftszeit Besichtigungen der Betriebsräume, der Betriebseinrichtungen und der Aus- und Weiter-

bildungsplätze zu gestatten. Arbeitsrechtliche und dienstrechtliche Verschwiegenheitspflichten bleiben unberührt.

(2) Auskunftspflichtige können die Auskunft über solche Fragen verweigern, deren Beantwortung sie selbst oder einen der in § 52 der Strafprozessordnung bezeichneten Angehörigen der Gefahr strafgerichtlicher Verfolgung oder eines Verfahrens nach dem Gesetz über Ordnungswidrigkeiten aussetzen würde.

(3) Die Auskunft ist unentgeltlich zu geben, soweit nichts anderes bestimmt ist.

(4) Einzelangaben über persönliche oder sachliche Verhältnisse, die dem Bundesinstitut auf Grund des Absatzes 1 bekannt werden, sind, soweit durch Rechtsvorschriften nichts anderes bestimmt ist, geheim zu halten. Veröffentlichungen von Ergebnissen auf Grund von Erhebungen und Untersuchungen dürfen keine Einzelangaben enthalten.

Teil 6: Bußgeldvorschriften

§ 102 – Bußgeldvorschriften

(1) Ordnungswidrig handelt, wer

1. entgegen § 11 Abs. 1 Satz 1, auch in Verbindung mit Abs. 4, den wesentlichen Inhalt des Vertrages oder eine wesentliche Änderung nicht, nicht richtig, nicht vollständig, nicht in der vorgeschriebenen Weise oder nicht rechtzeitig niederlegt,
2. entgegen § 11 Abs. 3, auch in Verbindung mit Abs. 4, eine Ausfertigung der Niederschrift nicht oder nicht rechtzeitig aushändigt,
3. entgegen § 14 Abs. 2 Auszubildenden eine Verrichtung überträgt, die dem Ausbildungszweck nicht dient,
4. entgegen § 15 Satz 1, auch in Verbindung mit Satz 2, Auszubildende nicht freistellt,
5. entgegen § 28 Abs. 1 oder 2 Auszubildende einstellt oder ausbildet,
6. einer vollziehbaren Anordnung nach § 33 Abs. 1 oder 2 zuwiderhandelt,
7. entgegen § 36 Abs. 1 Satz 1 oder 2, jeweils auch in Verbindung mit Satz 3, die Eintragung in das dort genannte Verzeichnis nicht oder nicht rechtzeitig beantragt oder eine Ausfertigung der Vertragsniederschrift nicht beifügt oder

8. entgegen § 76 Abs. 2 eine Auskunft nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig erteilt, eine Unterlage nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig vorlegt oder eine Besichtigung nicht oder nicht rechtzeitig gestattet.

(2) Die Ordnungswidrigkeit kann in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 3 bis 6 mit einer Geldbuße bis zu fünftausend Euro, in den übrigen Fällen mit einer Geldbuße bis zu tausend Euro geahndet werden.

Teil 7: Übergangs- und Schlussvorschriften

§ 103 – Gleichstellung von Abschlusszeugnissen im Rahmen der deutschen Einheit

Prüfungszeugnisse nach der Systematik der Ausbildungsberufe und der Systematik der Facharbeiterberufe und Prüfungszeugnisse nach § 37 Abs. 2 stehen einander gleich.

§ 104 – Fortgeltung bestehender Regelungen

(1) Die vor dem 1. September 1969 anerkannten Lehrberufe und Anlernberufe oder vergleichbar geregelten Ausbildungsberufe gelten als Ausbildungsberufe im Sinne des § 4. Die Berufsbilder, die Berufsbildungspläne, die Prüfungsanforderungen und die Prüfungsordnungen für diese Berufe sind bis zum Erlass von Ausbildungsordnungen nach § 4 und der Prüfungsordnungen nach § 47 anzuwenden.

(2) Die vor dem 1. September 1969 erteilten Prüfungszeugnisse in Berufen, die nach Absatz 1 als anerkannte Ausbildungsberufe gelten, stehen Prüfungszeugnissen nach § 37 Abs. 2 gleich.

§ 105 – Übertragung von Zuständigkeiten

Die Landesregierungen werden ermächtigt, durch Rechtsverordnung die nach diesem Gesetz den nach Landesrecht zuständigen Behörden übertragenen Zuständigkeiten nach den §§ 27, 30, 32, 33 und 70 auf zuständige Stellen zu übertragen.

Teil 6: Bußgeldvorschriften

§ 102 – Bußgeldvorschriften

(1) Ordnungswidrig handelt, wer

1. entgegen § 11 Abs. 1 Satz 1, auch in Verbindung mit Abs. 4, den wesentlichen Inhalt des Vertrages oder eine wesentliche Änderung nicht, nicht richtig, nicht vollständig, nicht in der vorgeschriebenen Weise oder nicht rechtzeitig niederlegt,
2. entgegen § 11 Abs. 3, auch in Verbindung mit Abs. 4, eine Ausfertigung der Niederschrift nicht oder nicht rechtzeitig aushändigt,
3. entgegen § 14 Abs. 2 Auszubildenden eine Verrichtung überträgt, die dem Ausbildungszweck nicht dient,
4. entgegen § 15 Satz 1, auch in Verbindung mit Satz 2, Auszubildende nicht freistellt,
5. entgegen § 28 Abs. 1 oder 2 Auszubildende einstellt oder ausbildet,
6. einer vollziehbaren Anordnung nach § 33 Abs. 1 oder 2 zuwiderhandelt,
7. entgegen § 36 Abs. 1 Satz 1 oder 2, jeweils auch in Verbindung mit Satz 3, die Eintragung in das dort genannte Verzeichnis nicht oder nicht rechtzeitig beantragt oder eine Ausfertigung der Vertragsniederschrift nicht beifügt oder
8. entgegen § 76 Abs. 2 eine Auskunft nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig erteilt, eine Unterlage nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig vorlegt oder eine Besichtigung nicht oder nicht rechtzeitig gestattet.

(2) Die Ordnungswidrigkeit kann in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 3 bis 6 mit einer Geldbuße bis zu fünftausend Euro, in den übrigen Fällen mit einer Geldbuße bis zu tausend Euro geahndet werden.

Teil 7: Übergangs- und Schlussvorschriften

§ 103 – Gleichstellung von Abschlusszeugnissen im Rahmen der deutschen Einheit

Prüfungszeugnisse nach der Systematik der Ausbildungsberufe und der Systematik der Facharbeiterberufe und Prüfungszeugnisse nach § 37 Abs. 2 stehen einander gleich.

§ 104 – Fortgeltung bestehender Regelungen

(1) Die vor dem 1. September 1969 anerkannten Lehrberufe und Anlernberufe oder vergleichbar geregelten Ausbildungsberufe gelten als Ausbildungsberufe im Sinne des § 4. Die Berufsbilder, die Berufsbildungspläne, die Prüfungsanforderungen und die Prüfungsordnungen für diese Berufe sind bis zum Erlass von Ausbildungsordnungen nach § 4 und der Prüfungsordnungen nach § 47 anzuwenden.

(2) Die vor dem 1. September 1969 erteilten Prüfungszeugnisse in Berufen, die nach Absatz 1 als anerkannte Ausbildungsberufe gelten, stehen Prüfungszeugnissen nach § 37 Abs. 2 gleich.

§ 105 – Übertragung von Zuständigkeiten

Die Landesregierungen werden ermächtigt, durch Rechtsverordnung die nach diesem Gesetz den nach Landesrecht zuständigen Behörden übertragenen Zuständigkeiten nach den §§ 27, 30, 32, 33 und 70 auf zuständige Stellen zu übertragen.

6.3 Anforderungskatalog für die Fortbildungsprüfung zum/zur Steuerfachwirt/Steuerfachwirtin

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 20. Mai 2010

Vorbemerkung

Durch die Ablegung der Fortbildungsprüfung zum/zur Steuerfachwirt/in nach § 54 BBiG können Steuerfachangestellte den Nachweis führen, dass sie durch berufliche Fortbildung zusätzliche berufsbezogene Kenntnisse und Fertigkeiten erworben haben. Zu dem nachfolgenden Anforderungskatalog ist Folgendes zu bemerken:

- Die Prüfungsgebiete in der Fortbildungsprüfung bauen auf dem Fächerkanon für die Abschlussprüfung zum/zur Steuerfachangestellten auf.

- In der Fortbildungsprüfung wird erwartet, dass die im Rahmen der Ausbildung zum/zur Steuerfachangestellten erworbenen Kenntnisse und Fertigkeiten durch berufliche Tätigkeit und Fortbildung eine wesentliche Ausweitung und Vertiefung erfahren haben. Die Anforderungen der Fortbildungsprüfung sind somit deutlich höher und breiter angelegt als bei der Abschlussprüfung des Ausbildungsberufs.

- Der Anforderungskatalog erläutert den Rahmen der Prüfungsgebiete und Prüfungsanforderungen gemäß § 12 der Prüfungsordnung. Er soll in erster Linie als Orientierungshilfe dienen. Die vorgenommene Aufgliederung der Prüfungsinhalte kann schon wegen der schnell fortschreitenden Entwicklung auf einzelnen Prüfungsgebieten nicht abschließend sein. Insbesondere stellen die Anmerkungen mit Spiegelstrichen keine abschließende Aufzählung dar, sondern sollen nur auf besonders zu beachtende Teilbereiche hinweisen.

Inhaltsübersicht

Seite

Vorbemerkung 3

A. Allgemeines Steuerrecht 3

1. Abgabenordnung 3
2. Bewertungsgesetz 5

B. Besonderes Steuerrecht 6

1. Einkommensteuer 6
2. Körperschaftsteuer 10
3. Gewerbesteuer 10
4. Umsatzsteuer 11
5. Erbschaft- und Schenkungsteuer 13
6. Grunderwerbsteuer (Grundzüge) 14

C. Rechnungswesen 14

1. Buchführung 14
2. Rechnungslegung nach Handels- und nach Steuerrecht 14

D. Grundzüge der Betriebswirtschaft (Teilgebiete) 16

1. Jahresabschlussanalyse 16
2. Kosten- und Leistungsrechnung 17
3. Finanzierung 17

E. WIRTSCHAFTSRECHT (Grundzüge) 18

1. Bürgerliches Recht 18
2. Handelsrecht 19
3. Gesellschaftsrecht 19
4. Arbeitsrecht 19
5. Sozialversicherungsrecht 19
6. Steuerberatungsrecht 20

A. Allgemeines Steuerrecht

1. Abgabenordnung

1.1 Grundbegriffe der Abgabenordnung

- Steuern und steuerliche Nebenleistungen
- Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Geschäftsleitung, Sitz, Betriebsstätte
- Angehörige, Ständiger Vertreter

1.2 Zuständigkeit der Finanzbehörden

- Sachliche Zuständigkeit
- Örtliche Zuständigkeit

1.3 Steuerschuldrecht

- Steuerpflichtiger
- Steuerschuldverhältnis
- Haftung

1.4 Steuerverfahrensrecht

- Beteiligte am Verfahren
- Untersuchungsgrundsatz bei Ermittlung des Sachverhalts
- Mitwirkungspflicht der Beteiligten
- Grundsatz des rechtlichen Gehörs
- Beweismittel
- Beweislast/Feststellungslast
- Auskunftspflicht und Auskunftsverweigerungsrechte

1.5 Fristen, Termine, Wiedereinsetzung

- Fristen und Termine
- Berechnung und Kontrolle
- Verlängerung von Fristen
- Rechtsfolgen der Fristversäumnis
- Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

1.6 Führung von Büchern und Aufzeichnungen

- Originäre Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten
- Abgeleitete Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht (vgl. auch Abschnitt C – Rechnungswesen)

6.3 Anforderungskatalog

1.7 Verwaltungsakte

- Begriff und Arten
- Inhalt der Verwaltungsakte
- Fehlerhafte Verwaltungsakte
- Bekanntgabe

1.8 Festsetzungs- und Feststellungsverfahren

- Steuerbescheide und Feststellungsbescheide
- Besondere Steuerbescheide/Grundlagenbescheide
- Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung
- Vorläufige Steuerfestsetzung
- Steueranmeldung
- Festsetzungsfrist und Festsetzungsverjährung

1.9 Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten

- Berichtigung offenbarer Unrichtigkeiten
- Rücknahme rechtswidriger Verwaltungsakte
- Widerruf rechtmäßiger Verwaltungsakte
- Änderung von Vorbehaltsfestsetzungen/Steueranmeldungen
- Änderung vorläufiger Bescheide
- Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden
- Änderung wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel
- Änderung von Bescheiden infolge Berichtigung von Grundlagenbescheiden
- Berichtigung von materiellen Fehlern

1.10 Erhebungsverfahren

- Fälligkeitsgrundsatz
- Stundung, Zahlungsaufschub
- Zahlung, Aufrechnung, Erlass
- Zahlungsverjährung
- Verzinsung, Säumniszuschläge

1.11 Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

- Zulässigkeitsvoraussetzungen für den Einspruch
- Verfahrensgrundsätze
- Einspruchsentscheidung
- Aussetzung der Vollziehung

1.12 Außenprüfung (Grundzüge)

- Voraussetzungen
- Durchführung und Mitwirkungspflichten
- Datenzugriff
- Schlussbesprechung und Prüfungsbericht

1.13 Steuerordnungswidrigkeiten und Steuerstraftaten (Grundzüge)

2. Bewertungsgesetz

2.1 Anwendungsbereich

2.2 Allgemeine Bewertungsvorschriften (Grundzüge)

2.3 Besondere Bewertungsvorschriften (Grundzüge)

2.4 Feststellung von Einheitswerten (Grundzüge)

2.5 Vermögensarten (Grundzüge)

2.6 Bewertung von Grundbesitz für Zwecke der Erbschaftsteuer/Schenkungsteuer und Grunderwerbsteuer

- Feststellung von Grundbesitzwerten
- Grundvermögen
  - Unbebaute Grundstücke
  - Bebaute Grundstücke
  - Erbbaurecht und Gebäude auf fremdem Grund und Boden
  - Mindestwert

2.7 Bewertung von Betriebsvermögen für Zwecke der Erbschaftsteuer/Schenkungsteuer

B. Besonderes Steuerrecht

1. Einkommensteuer

1.1 Steuerpflicht

- Persönliche und sachliche Steuerpflicht
- Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

1.2 Einkommensermittlung

1.2.1 Sachliche Voraussetzungen für die Besteuerung

- Umfang der Besteuerung, Begriffsbestimmung
- Negative ausländische Einkünfte
- Negative Einkünfte aus der Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften und ähnlichen Modellen

1.2.2 Steuerfreie Einnahmen

1.2.3 Gewinn

- Gewinnbegriff im Allgemeinen
- Gewinnermittlungsarten
- Gewinn bei Kaufleuten und bei bestimmten anderen Gewerbetreibenden
- Gewinnermittlungszeitraum, Wirtschaftsjahr
- Bewertung
- Beschränkung des Schuldzinsenabzugs
- Besonderheiten bei Mitunternehmerschaften
- Pensionsrückstellung
- Gewinn bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter
- Investitionsabzugsbetrag

1.2.4 Abschreibungen

- Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung
- Gemeinsame Vorschriften für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen
- Sonderabschreibungen und Ansparabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe
- Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen

1.2.5 Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten

- Einnahmen
- Werbungskosten
- Pauschbeträge für Werbungskosten

1.2.6 Verlustausgleichsbeschränkungen

1.2.7 Sonderausgaben

- Beschränkt und unbeschränkt abziehbare Sonderausgaben
- Steuerbegünstigte Zwecke
- Sonderausgabenpauschbetrag, Vorsorgepauschale
- Verlustabzug

1.2.8 Vereinnahmung und Verausgabung

1.2.9 Nicht abzugsfähige Ausgaben

1.2.10 Die einzelnen Einkunftsarten

- Land- und Forstwirtschaft
  - Umfang der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
- Gewerbebetrieb
  - Umfang der Einkünfte aus Gewerbebetrieb
  - Verluste bei beschränkter Haftung
  - Veräußerung eines Betriebs, eines Teilbetriebs, eines Mitunternehmeranteils
  - Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei wesentlicher Beteiligung
  - Betriebsaufspaltung
  - Ruhender Betrieb
  - Mitunternehmerschaften
  - Atypisch stille Gesellschaft
- Selbstständige Arbeit
  - Umfang der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit
- Nichtselbstständige Arbeit
  - Umfang der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit
  - Formen der betrieblichen Altersversorgung

- Kapitalvermögen
  - Umfang der Einkünfte aus Kapitalvermögen (inkl. Veräußerungsgeschäfte)
  - Freistellungsauftrag
  - Kapitalertragsteuer und ihre Anrechnung
  - Vermietung und Verpachtung
  - Umfang der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
  - Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwendungen bei Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden
  - Anschaffungsnaher Aufwand
  - Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsrechte bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung
- Sonstige Einkünfte
  - Umfang der sonstigen Einkünfte
  - Arten der sonstigen Einkünfte
  - Private Veräußerungsgeschäfte

1.3 Altersentlastungsbetrag

1.4 Veranlagung

1.4.1 Veranlagungszeitraum, Steuererklärungspflicht

1.4.2 Veranlagung von Ehegatten

- Getrennte Veranlagung
- Zusammenveranlagung
- Besondere Veranlagung für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung

1.5 Familienleistungsausgleich

- Kinder
- Freibeträge für Kinder
- Alleinerziehendenfreibetrag
- Kindergeldanrechnung
- Kinderbetreuungskosten

1.6 Einkommensteuertarif

1.7 Außergewöhnliche Belastungen

- Arten der außergewöhnlichen Belastung
- Pauschbeträge für Behinderte, Hinterbliebene und Pflegepersonen

1.8 Außerordentliche Einkünfte

1.9 Steuerermäßigungen

- Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb
- Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften
- Steuerermäßigung bei Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien und an unabhängige Wählervereinigungen
- Steuerermäßigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse
- Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen
- Handwerkerleistungen

1.10 Steuererhebung

1.10.1 Erhebung der Einkommensteuer

- Entstehung und Tilgung der Einkommensteuer
- Einkommensteuer-Vorauszahlungen

1.10.2 Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer)

- Lohnsteuerklassen, Lohnsteuerkarte, elektronische Abzugsmerkmale
- Freibetrag beim Lohnsteuerabzug
- Durchführung des Lohnsteuerabzugs ohne Lohnsteuerkarte
- Pauschalierung der Lohnsteuer in besonderen Fällen
- Pauschalierung der Lohnsteuer bei bestimmten Zukunftssicherungsleistungen
- Aufzeichnungspflichten beim Lohnsteuerabzug
- Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer

1.10.3 Steuerabzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer)

- Kapitalerträge mit Steuerabzug
- Bemessung der Kapitalertragsteuer

1.10.4 Steuerabzug bei Bauleistungen

6.3 Anforderungskatalog

1.11 Veranlagung von Steuerpflichtigen mit steuerabzugspflichtigen Einkünften

1.12 Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger (Grundzüge)

1.13 Kindergeld

2. Körperschaftsteuer

2.1 Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht

2.2 Beginn und Ende der Steuerpflicht

2.3 Einkommensermittlung

- Allgemeine Einkommensermittlungsgrundsätze
- Nichtabziehbare Aufwendungen
- Verdeckte Gewinnausschüttungen/Verdeckte Einlagen

2.4 Ermittlung der Körperschaftsteuer und des Solidaritätszuschlags

- Körperschaftsteuertarif
- Ermittlung der Körperschaftsteuer
- Veranlagung und Erhebung

2.5 Steuerliches Einlagekonto

3. Gewerbesteuer

3.1 Steuergegenstand

- Begriff des Gewerbebetriebes
- Abgrenzung zur Land- und Forstwirtschaft, selbstständigen Arbeit, Vermögensverwaltung
- Gewerbebetriebe der Einzelunternehmen, Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften

3.2 Steuerpflicht

- Beginn und Ende
- Unternehmer als Steuerschuldner
- Abweichendes Wirtschaftsjahr

3.3 Gewerbeertrag
- Hinzurechnungen und Kürzungen

3.4 Gewerbeverlust

3.5 Steuermesszahl und Steuermessbetrag

3.6 Zerlegung

3.7 Veranlagungsverfahren
- Gewerbesteuermessbescheid
- Gewerbesteuerbescheide
- Anpassung der Vorauszahlungen

4. Umsatzsteuer

4.1 System der Umsatzsteuer
- Rechtsgrundlagen

4.2 Steuerbare Umsätze
- Einfuhr aus dem Drittlandgebiet
- Innergemeinschaftlicher Erwerb

4.3 Kriterien steuerbarer Leistungen
- Unternehmer
- Unternehmen
- Inland
- Entgelt
- Ort

4.4 Sondertatbestände steuerbarer Umsätze
- Werklieferung
- Werkleistung
- Reihengeschäfte, Dreiecksgeschäfte
- Differenzgeschäfte
- Zuwendungen an Personal

4.5 Steuerbefreiungen, Optionsmöglichkeiten
- Befreiungsvorschriften
- Optionsmöglichkeiten

- Wirkung auf den Vorsteuerabzug
- Ausfuhr
- Innergemeinschaftliche Lieferung
- Vermietungsumsätze

4.6 Bemessungsgrundlagen

- Lieferungen
- Sonstige Leistungen
- Innergemeinschaftlicher Erwerb
- Einfuhr
- Unentgeltliche Wertabgaben aus dem Unternehmen
- Mindestbemessungsgrundlage
- Differenzbesteuerung
- Änderung der Bemessungsgrundlage

4.7 Steuersätze

4.8 Entstehung der Steuer, Steuerschuldner

- Lieferungen und sonstige Leistungen
- Innergemeinschaftlicher Erwerb
- Anzahlungen
- Umkehrung der Steuerschuldnerschaft

4.9 Ausstellung von Rechnungen

- Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis
- Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweise
- Folgen fehlerhafter Rechnungsausstellung

4.10 Abziehbare und nichtabziehbare Vorsteuer

- Vorsteuerabzug dem Grunde nach
- Vorsteuerausschluss/teilweiser Vorsteuerausschluss
- Vorsteuerabzug in Sonderfällen
  - Kleinbetragsrechnungen, Fahrausweis
  - Reisekosten
  - Nichtabziehbare Betriebsausgaben

4.11 Berichtigung des Vorsteuerabzugs

4.12 Besteuerung von Kleinunternehmen

4.13 Aufzeichnungspflichten

4.14 Fälligkeit, Voranmeldung, Vorauszahlung, Dauerfristverlängerung, besondere Meldepflichten

- Soll-Ist-Besteuerung

4.15 Umsatzsteuernachschau

5. Erbschaft- und Schenkungsteuer

5.1 Besteuerungstatbestände

- Erwerb von Todes wegen
- Schenkungen unter Lebenden
  - Gemischte Schenkungen
  - Schenkung unter Auflage
  - Geldschenkung zum Grundstückserwerb

5.2 Persönliche Steuerpflicht

5.3 Sachliche Steuerbefreiungen

- Hausrat und Kunstgegenstände
- Familienwohnheime
- Unterhaltsanspruch der Angehörigen des Erblassers

5.4 Bewertung steuerpflichtiger Erwerbe

- Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs
- Verschonungsregelungen
- Bewertungsstichtag
- Bewertung (vgl. Bewertungsgesetz)

5.5 Steuerberechnung

- Berücksichtigung früherer Erwerbe
- Steuerklassen
- Freibeträge
- Steuersätze

5.6 Besteuerungsverfahren

- Steuerschuldner
- Anzeige- und Erklärungspflichten
- Veranlagung und Entrichtung der Steuer

6. Grunderwerbsteuer (Grundzüge)

6.1 Steuergegenstand

6.2 Ausnahmen von der Besteuerung

6.3 Bemessungsgrundlage, Steuerschuldner und Steuerberechnung

C. Rechnungswesen

1. Buchführung

1.1 Grundlagen der Buchführung

- Gliederung und Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens
- Buchführungspflicht nach Handels- und Steuerrecht
- Buchführungsmängel, Rechtsfolgen
- Aufbewahrungsfristen

1.2 Buchführungsorganisation

- Funktionen und Bereiche des Rechnungswesens
- Kontenrahmen und Kontenplan

1.3 Qualitätssicherung in der Buchführung

- Handlungsanweisungen entsprechend der Auditfragen Finanzbuchhaltung (s. Anlage 1)

2. Rechnungslegung nach Handels- und nach Steuerrecht

2.1 Bestandteile des Jahresabschlusses

2.2 Bilanzierungsgrundsätze

- Ziele der Handelsbilanz
- Ziele der Steuerbilanz

- Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
- Bilanzierungsgebote, -pflichten, -verbote
- Abgrenzung von Betriebs- und Privatvermögen
- Bilanzierungswahlrechte
- Maßgeblichkeitsgrundsatz
- Bilanzzusammenhang

2.3 Bewertung in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz

- Bewertungsstichtag
- Gegenstand der Bewertung
- Bewertungsmaßstäbe
- Bewertungsmethoden
- Bewertung des nicht abnutzbaren Anlagevermögens
- Bewertung des abnutzbaren Anlagevermögens
- Bewertung des Umlaufvermögens
- Bewertung der Verbindlichkeiten und Renten
- Bewertung von Entnahmen und Einlagen

2.4 Eigenkapital und Rücklagen

- Kapital- und Gewinnrücklagen
- Steuerfreie Rücklagen

2.5 Rückstellungen in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz

- Arten inkl. latente Steuern
- Bildung, Auflösung, Verbrauch
- Bewertung

2.6 Rechnungsabgrenzung

- Zweck der Abgrenzung
- Formen der Abgrenzung
- Bildung und Auflösung

2.7 Gliederung der Bilanz

2.8 Bilanzänderung und Bilanzberichtigung

2.9 Gewinn- und Verlustrechnung

- Aufgaben, Aufbau und Gliederung
- Gesamtkostenverfahren und Umsatzkostenverfahren

2.10 Besonderheiten bei Personengesellschaften

- Ergänzungsbilanz
- Sonderbilanz
- Betriebsvermögen
- Gewinnermittlung und Gewinnverteilung
- Offenlegungspflicht

2.11 Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften

- Anhang
- Lagebericht
- Prüfungspflicht
- Offenlegungspflicht

2.12 Qualitätssicherung bei der Jahresabschlusserstellung

- Handlungsanweisungen aus den Auditfragen Jahresabschluss (s. Anlage 2)

D. Grundzüge der Betriebswirtschaft (Teilgebiete*)

* Aus dem Gesamtgebiet der BWL werden nur die folgenden Teile erwartet:

1. Jahresabschlussanalyse

1.1 Ziele und Arten der Jahresabschlussanalyse

1.2 Anlässe für eine Jahresabschlussanalyse

1.3 Aufbereitung des Jahresabschlusses zur Kennzahlenermittlung

- Strukturierung der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung
- Bewegungsbilanz, Kapitalflussrechnung

1.4 Kennzahlenermittlung zur Vermögens-, Finanz- und Erfolgslage

- Kapitalstruktur
- Vermögensstruktur
- Liquiditätskennzahlen
- Aufwands- und Ertragsstruktur
- Wirtschaftlichkeitskennzahlen
- Rentabilitätskennzahlen
- Cash-Flow-Analyse

2. Kosten- und Leistungsrechnung

2.1 Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung

2.2 Teilbereiche der Kostenrechnung

- Kostenartenrechnung
- Kostenstellenrechnung
- Kostenträgerrechnung

2.3 Kostenrechnungssysteme

- Ist-, Normal- und Plankostenrechnung
- Voll- und Teilkostenrechnung

2.4 Auswertung der Kostenrechnung für die Kalkulation

2.5 Betriebsabrechnungsbogen

2.6 Deckungsbeitragsrechnung

2.7 Kurzfristige Erfolgsrechnung

3. Finanzierung

3.1 Finanzierungsanlässe

3.2 Finanzierungsarten

- Außen- und Innenfinanzierung
- Eigen- und Fremdfinanzierung
- Außenfinanzierung als Beteiligungs- oder Kreditfinanzierung
- Innenfinanzierung als Selbst-/Abschreibungsfinanzierung

3.3 Sonderformen der Finanzierung

- Leasing
- Factoring

3.4 Finanzierungsregeln (vgl. auch D 1)

3.5 Kreditfinanzierung und Kreditsicherung (vgl. auch E 1.3)

E. Wirtschaftsrecht (Grundzüge*)

* Es werden nur folgende Teilbereiche erwartet:

1. Bürgerliches Recht

1.1 Allgemeiner Teil des BGB

- Rechtssubjekte
- Rechtsgeschäfte
- Fristen und Termine
- Verjährung

1.2 Recht der Schuldverhältnisse

- Entstehung, Inhalt und Beendigung von Schuldverhältnissen
- Einzelne Schuldverhältnisse
- Leistungsstörung

1.3 Sachenrecht

- Besitz, Eigentum
- Sicherungsrechte
- Nutzungsrechte

1.4 Familienrecht

- Güterrecht
- Güterstand
- Zugewinnausgleich

1.5 Erbrecht

- Gesetzliche Erbfolge
- Testamentarische Erbfolge
- Erbvertrag
- Pflichtteil
- Vermächtnis

2. Handelsrecht

2.1 Kaufleute

2.2 Prokura und Handlungsvollmacht

2.3 Firmenrecht

2.4 Handelsregister

3. Gesellschaftsrecht

3.1 Personengesellschaften
- Rechtsformen
- Gründung
- Haftung
- Vertretung, Geschäftsführung

3.2 Gesellschaft mit beschränkter Haftung
- Gründung
- Haftung
- Vertretung, Geschäftsführung

4. Arbeitsrecht

- Kündigungsschutz
- Elternzeit
- Mutterschutz
- Schwerbehinderung

5. Sozialversicherungsrecht

5.1 Zweige und Träger der Sozialversicherung

5.2 Leistungen der einzelnen Versicherungszweige

5.3 Sozialversicherungspflicht
- Entstehung
- Beitragsbemessung
- Beitragserhebung
- Beitragsschuldner

6.3 Anforderungskatalog

- Arbeitgeberhaftung
- Meldepflichten
- betriebliche Altersversorgung
- Sonderfälle

6. Steuerberatungsrecht

6.1 Hilfeleistung in Steuersachen

6.2 Organisation und Aufgaben des steuerberatenden Berufs

Finanzbuchhaltung

1. Existieren Regelungen für die Mandats- und Auftragsannahme und werden diese entsprechend beachtet?
2. Wird der Auftragsumfang eindeutig definiert und werden Besonderheiten erfasst?
3. Wird bei der Festlegung des Buchführungsumfangs die vorgesehene Gewinnermittlungsart berücksichtigt?
4. Wurden die Aufgabenbereiche und Verantwortlichkeiten zwischen Mandant und Steuerberater abgegrenzt?
5. Gibt es Regelungen, welche Fibu-Auswertungen mit Zustimmung des Mandanten an Dritte weitergegeben werden dürfen oder müssen?
6. Wird dem Mandanten ein Pendelordner zur Verfügung gestellt?
7. Wird die Handhabung des Pendelordners mit dem Mandanten besprochen?
8. Existieren Regelungen zum inhaltlichen Aufbau einer Fibu-Handakte?
9. Wurde der anzuwendende Kontenplan festgelegt und gibt es dafür klare Regelungen?
10. Gibt es Buchungsanweisungen zur einheitlichen Anwendung von Kontenplänen und werden diese von den Mitarbeitern einheitlich beachtet?
11. Ist sichergestellt, dass der richtige USt-Voranmeldungszeitraum geschlüsselt wird?
12. Ist sichergestellt, dass die richtige USt-Besteuerungsart geschlüsselt wird (Soll- oder Ist-Besteuerung)?
13. Ist sichergestellt, dass im Fall der antragsbedürftigen Ist-Besteuerung die Genehmigung des Finanzamts eingeholt wird?
14. Ist in den BWA-Stammdaten eine aussagefähige Regel für die Berücksichtigung des Waren-und Materialeinsatzes geschlüsselt?
15. Passt die gewählte BWA-Form zur Gewinnermittlungsart und/oder zur Branche des Mandanten?
16. Werden alle Möglichkeiten zur elektronischen Weiterverarbeitung von Buchführungsdaten genutzt?

17. Werden Schnittstellen zu anderen Programmen konsequent genutzt (insb. Lohn- und Anlagenbuchhaltung)?
18. Wird der regelmäßige Mandanten-Belegeingang überwacht und dokumentiert?
19. Ist sichergestellt, dass im Pendelordner befindliche Unterlagen, die für andere Prozesse benötigt werden, entsprechend weitergeleitet bzw. weiterbearbeitet werden (z. B. Steuerbescheideingang, Originale von Kapitalertragsteuer- oder Spendenbescheinigungen)?
20. Wird vor Beginn der Bearbeitung soweit möglich geprüft, ob die eingegangenen Belege vollständig bzw. lückenlos sind?
21. Werden externe Daten zur rationellen Erstellung der Buchführung zur Weiterverarbeitung genutzt (Bankumsätze)?
22. Werden vorsteuerrelevante Belege daraufhin überprüft, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG i. V. m. § 14 Abs. 4, § 14a UStG und § 33 ff. UStDV)?
23. Ist sichergestellt, dass Vorsteuern aus Zwischen- und Anzahlungsrechnungen nur als fällig (verrechenbar) gebucht werden, wenn eine Zahlung geleistet wurde und entspricht diese Vorsteuer der Höhe nach dem tatsächlich geleisteten Zahlbetrag?
24. Ist sichergestellt, dass bei nur teilweiser Vorsteuerabzugsberechtigung diese Vorsteuer auf gesonderte Konten gebucht und anschließend aufgeteilt wird?
25. Ist sichergestellt, dass die vom Mandanten erstellten Zwischen- und Anzahlungsrechnungen nicht oder wenn doch, nur statistisch gebucht werden?
26. Ist sichergestellt, dass die auf erhaltene Anzahlungen oder Zahlungen auf Zwischenrechnungen im Zeitpunkt des Zahlungseingangs fällige Mehrwertsteuer gebucht wird?
27. Werden die gesonderten Aufzeichnungs- und Abzugsfähigkeitsvorschriften des § 4 Abs. 5 und 7 EStG für Aufwendungen wie z. B. Geschenke, Bewirtungskosten, häusliches Arbeitszimmer beachtet? (einzeln und getrennt aufzeichnen)
28. Sind bei Reisekosten Nachweise bzw. Aufzeichnungen über die Dauer der Reise und deren betriebliche Veranlassung vorhanden? Sind die Abschnitte 38 – 40a der LoStR beachtet worden?
29. Sind von wichtigen Belegen Kopien zu den Akten genommen worden wie z. B. von Anschaffungskosten für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens für Zwecke der Anlagenbuchführung und der Investitionszulage, von Vertragsunterlagen für

Versicherungen, Kredite, Miete, Leasing, etc., von Zinsabrechnungen für die Berechnung etwaiger Dauerschuldzinsen bei Kontokorrentkrediten, von Jahreskontoauszügen für Saldenabstimmungen?

30. Wird sichergestellt, dass bei Sachverhalten nach § 13 b UStG die zu übernehmende und abzuführende Mehrwertsteuer gebucht und ggf. als abzugsfähige Vorsteuer erfasst wird?
31. Sind wiederkehrende Buchungen für den monatlichen pauschalen Eigenverbrauch bezüglich Warenentnahmen sowie privater Kfz- und Telefonnutzung angelegt worden?
32. Sind wiederkehrende Buchungen für den ratierlichen unterjährigen Aufbau von Rückstellungen angelegt worden? z. B. für
    - Jahresabschlusskosten
    - Beiträge an die Berufsgenossenschaft
    - Weihnachtsgelder
    - Urlaubsgelder
    - Pensionsrückstellungen
    - Zinsen für Darlehen, bei denen die Zinsabrechnungen nur vierteljährlich oder jährlich erfolgen
33. Sind wiederkehrende Buchungen für die ratierliche Auflösung von – auch unterjährigen – Rechnungsabgrenzungen angelegt worden?
34. Liegen Sachverhalte mit Vorsteuerberichtigung vor (§ 15a UStG) und sind hierfür wiederkehrende Buchungen angelegt worden?
35. Ist sichergestellt, dass die erfassten wiederkehrenden Buchungen laufend aktualisiert und monatlich verarbeitet werden?
36. Werden die Personalkosten brutto verbucht?
37. Ist sichergestellt, dass Zu- und Abgänge im Anlagevermögen laufend in der Anlagenbuchführung erfasst werden?
38. Ist sichergestellt, dass die monatlichen Abschreibungs- und Abgangsbuchungen aus der Anlagenbuchführung in die Fibu übernommen werden?
39. Wird monatlich geprüft, ob die Salden der Anlagekonten der Fibu mit den Werten der Anlagenbuchführung übereinstimmen?
40. Wird monatlich geprüft, ob die Salden der Geldkonten mit dem Kassenbuch und den Bankkontoauszügen übereinstimmen?
41. Wird monatlich eine Kassenminusprüfung durchgeführt?

6.3 Anforderungskatalog

42. Werden monatlich Darlehens- und Verrechnungskonten abgestimmt?
43. Werden für zeitraumbezogene größere Aufwendungen unterjährig und jahresübergreifend aktive Rechnungsabgrenzungsposten gebildet?
44. Werden bestehende Rechnungsabgrenzungsposten monatlich ratierlich aufgelöst?
45. Ist sichergestellt, dass der Lohnbuchungssatz aus der Lohnbuchführung monatlich in die Fibu übernommen wird?
46. Erfolgt eine monatliche Abstimmung der ausgewiesenen Verbindlichkeiten gegenüber dem Personal, dem Finanzamt und den Sozialversicherungsträgern?
47. Erfolgt eine monatliche Abstimmung der ausgewiesenen Forderungen gegenüber dem Personal, z. B. aus Vorschüssen?
48. Wird geprüft, ob die gebuchte Mehrwertsteuer mit der rechnerisch aus den in die Umsatzsteuer-Voranmeldung eingeflossenen Umsätzen ermittelten Mehrwertsteuer übereinstimmt?
49. Wird bei Ist-Versteuerung geprüft, ob die ausgewiesene nicht fällige Umsatzsteuer dem Stand der umsatzsteuerpflichtigen Forderungen entspricht?
50. Wird geprüft, ob für nicht gezahlte größere regelmäßige monatliche Aufwendungen (z. B. Miete) eine Verbindlichkeit erfasst wurde?
51. Wird monatlich geprüft, ob aktive Bestandskonten unzulässigerweise Habensalden ausweisen?
52. Wird monatlich geprüft, ob passive Bestandskonten unzulässigerweise Sollsalden ausweisen?
53. Wird monatlich geprüft, ob Aufwandskonten unzulässigerweise Habensalden ausweisen?
54. Wird monatlich geprüft, ob Ertragskonten unzulässigerweise Sollsalden ausweisen?
55. Wird monatlich geprüft, ob bebuchte, aber nicht beschriftete Konten vorhanden sind, die u. U. Fehlbuchungen beinhalten?
56. Wird geprüft, ob die Offene-Postenliste der Debitoren Habenposten ausweist und ob diese korrekt sind?
57. Wird geprüft, ob die Offene-Postenliste der Kreditoren Sollposten ausweist und ggf., ob diese korrekt sind?
58. Wird geprüft, ob die Offene-Postenliste der Debitoren seit längerem überfällige Posten ausweist und falls diese korrekt sind, ob eine Wertberichtigung zu bilden ist?

59. Wird geprüft, ob die Offene-Postenliste der Kreditoren seit längerem überfällige Posten ausweist und ob diese korrekt sind?
60. Werden monatlich erhaltene und geleistete Anzahlungen abgestimmt und ggf. aufgelöst?
61. Werden ungeklärte Posten und noch unbeantwortete Rückfragen aus Vormonaten nachverfolgt und ggf. erledigt?
62. Wird geprüft, ob die Saldenvorträge aus dem Vorjahr für Bestandskonten gebucht sind?
63. Falls die benutzte Finanzbuchführungssoftware über eine Prüfroutine für Auffälligkeiten verfügt, wird die Prüfung auch durchgeführt und das entsprechende Protokoll ausgegeben?
64. Ist, insbesondere bei individuellen BWAs, sichergestellt, dass alle Aufwands- und Ertragskonten in die BWA einfließen (ggf. Verprobung des Saldos der Ertragskontenklassen mit dem BWA-Ergebnis)?
65. Werden etwaige signifikante Abweichungen gegenüber den Vorjahreszahlen analysiert und auf Fehlerwahrscheinlichkeit untersucht?
66. Wird geprüft, ob die Erfassung von Bestandsveränderungen an fertigen und unfertigen Leistungen zur Aussagefähigkeit der BWA erforderlich ist?
67. Wird geprüft, ob die Erfassung von Bestandsveränderungen an Waren- und Materialvorräten zur Aussagefähigkeit der BWA erforderlich ist und werden rechnerische Wareneinsatzquoten regelmäßig überprüft?
68. Sind die Abschreibungen auf das Anlagevermögen berücksichtigt?
69. Enthält die BWA einen Vorläufigkeitsvermerk?
70. Ist nachvollziehbar, welche Auswertungen der Mandant erhält?
71. Werden für ungeklärte Posten Rückfragezettel gefertigt?
72. Werden zu beanstandende Belege entsprechend gekennzeichnet und der Mandant um Beseitigung des Missstands gebeten?
73. Ist sichergestellt, dass die Honorar-Rechnung für die erledigten Buchführungsarbeiten erstellt und versandt wird?
74. Ist sichergestellt, dass die Daten für die Umsatzsteuer-Voranmeldungen fristgerecht elektronisch an die Finanzverwaltung übermittelt werden?

6.3 Anforderungskatalog

75. Werden über Besprechungen und Telefongespräche mit Mandanten Aktenvermerke angefertigt?
76. Wird der Mandant über signifikante oder erläuterungsbedürftige Ergebnisse der BWA ausreichend und verständlich informiert?
77. Wird geprüft, ob die Ertragsteuervorauszahlungen im richtigen Verhältnis zu dem laufenden Ergebnis stehen?
78. Sind den Mandanten die von der Kanzlei angebotenen zusätzlichen betriebswirtschaftlichen Auswertungen bekannt (Grafiken, Entwicklungsübersicht, Plan-Vergleichs-BWA, Prognose-BWA, Kurz-Report, Controlling-Report, etc.)?
79. Werden dem Mandanten individuelle Zusatzleistungen aktiv angeboten?
80. Existiert eine Anweisung, wann, wie und unter welchen Voraussetzungen der Jahreswechsel durchzuführen ist?
81. Wird durch Checklisten geprüft, ob sich die Buchführung in einem abschlussreifen Zustand befindet?

Qualitätsmanagement Auditfragen **Anlage 2**

Jahresabschluss

1. Wird der Mandant über die unterschiedlichen Auftragstypen der Jahresabschlusserstellung informiert?
2. Liegen schriftlich definierte Aufträge und damit ein konkret bestimmter Auftragsumfang für die Erstellung des Jahresabschlusses vor?
3. Gibt es eine Einzelplanung der Auftragsabwicklung für Beginn- und Fertigstellungstermine, Bearbeitungszeiten und den Einsatz der Mitarbeiter?
4. Ist sichergestellt, dass die sonstigen Fristen aus dem Auftragsverhältnis eingehalten werden?
5. Wird vor Beginn der Auftragsbearbeitung geprüft, ob die Mandantenunterlagen vollständig sind?
6. Ist die für den Jahresabschluss zu übernehmende Buchführung abschlussreif?
7. Werden bei Frembuchführungssystemen Ordnungsmäßigkeitstestate angefordert?
8. Werden die Grundsätze des § 252 HGB beachtet?
9. Wird die Ausübung von Ansatz- und Bewertungswahlrechten mit dem Mandanten besprochen und das Ergebnis dokumentiert?
10. Stimmt die Anlagenbuchführung mit den Angaben im Jahresabschluss überein?
11. Sind die bilanzpolitischen Vorgaben im Anlagen- und Umlaufvermögen richtig umgesetzt worden?
12. Wird das Wertaufholungsgebot im Anlagen- und Umlaufvermögen beachtet?
13. Stimmt der Debitoren- bzw. Kreditorenausweis mit der Personenkontensaldenliste überein?
14. Wird geprüft, ob Einzelwertberichtigungen erforderlich sind?
15. Wird der Eigenkapitalausweis mit den Eintragungen im Handelsregister abgeglichen?
16. Werden die Voraussetzungen für die Bildung von Sonderposten mit Rücklagenanteil geprüft?
17. Wird geprüft, ob für ungewisse Verbindlichkeiten Rückstellungen gebildet werden müssen?
18. Werden bei der Berechnung der Steuerrückstellungen nicht abzugsfähige Betriebsausgaben in zutreffender Höhe berücksichtigt?

6.3 Anforderungskatalog

19. Wird die Unverzinslichkeit von längerfristigen Passivposten durch Abzinsung hinreichend berücksichtigt?
20. Werden die Schlusssalden der Finanzkonten mit den Kontoauszügen abgeglichen?
21. Wird die Notwendigkeit des Ausweises von „Davon-Vermerken“ beachtet?
22. Werden die Eventualverbindlichkeiten korrekt ausgewiesen?
23. Wird der Personalaufwand mit der Personalbuchhaltung abgestimmt?
24. Werden die Eigenverbrauchstatbestände ordnungsgemäß ermittelt und ausgewiesen?
25. Wird der Steueraufwand korrekt ermittelt?
26. Wird beim Jahresabschluss mit Plausibilitätsprüfung die Checkliste der Bundessteuerberaterkammer richtig ausgefüllt?
27. Ist gewährleistet, dass die gewählte Bescheinigung dem Auftrag und den Erstellungshandlungen entspricht?
28. Gibt es ein System in der Kanzlei, das die korrekte Erledigung der Erstellungsarbeiten überwacht?
29. Wird der Berufsträger bei Zweifelsfragen in die Erstellung des Jahresabschlusses eingebunden?
30. Wird der erstellte Jahresabschluss vom Berufsträger geprüft und freigegeben?
31. Werden die Ergebnisse des Jahresabschlusses (absolute Zahlen und Kennzahlen) anhand der Vorjahreszahlen plausibilisiert?
32. Werden Maßnahmen zur Vermeidung von Fehlern und für den Umgang mit Fehlern ergriffen?
33. Gibt es sachgerechte Checklisten und sonstige Arbeitshilfen?
34. Werden die Checklisten und sonstigen Arbeitshilfen in jedem Fall angewendet?
35. Wird die Anwendung der Checklisten überwacht?
36. Werden die sonstigen Arbeitspapiere überprüft?
37. Wird der Jahresabschluss vom Berufsträger in formaler Hinsicht einer End-, Vollständigkeits- und Schlüssigkeitsprüfung unterzogen?
38. Wird der Jahresabschluss dem Mandanten hinreichend erläutert?
39. Wurde eine Vollständigkeitserklärung vom Mandanten unterzeichnet?
40. Wird sichergestellt, dass der Jahresabschluss vom Auftraggeber unterschrieben wird?

INHALTSVERZEICHNIS
II. BERUFSFACHLICHER TEIL

1. Allgemeines

Verlautbarungen der Bundessteuerberaterkammer 1.1

Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zur Qualitätssicherung in der Steuerberaterkanzlei 1.1.1

Empfehlungen der Bundessteuerberaterkammer zur Erfüllung der Fortbildungspflicht der Steuerberaterinnen und Steuerberater gemäß § 57 Abs. 2a StBerG 1.2

2. Facharbeit im Steuerrecht

Verlautbarungen der Bundessteuerberaterkammer 2.1

Hinweise der Bundessteuerberaterkammer 2.2

Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zum Verhalten bei der edv-gestützten Betriebsprüfung 2.2.1

3. Facharbeit im Rechnungswesen

Verlautbarungen der Bundessteuerberaterkammer 3.1

Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen 3.1.1

Hinweise der Bundessteuerberaterkammer 3.2

Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zum Ausweis des Eigenkapitals bei Personenhandelsgesellschaften im Handelsrecht 3.2.2

Hilfsmittel 3.3

Checkliste für die Erstellung von Jahresabschlüssen mit Plausibilitätsbeurteilung..... 3.3.1

4. Facharbeit in der Unternehmensberatung

Verlautbarungen der Bundessteuerberaterkammer 4.1

Hinweise der Bundessteuerberaterkammer 4.2

Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ermittlung des Wertes einer Steuerberaterpraxis 4.2.1

5. Facharbeit in vereinbaren Tätigkeiten

Verlautbarungen der Bundessteuerberaterkammer 5.1

Hinweise der Bundessteuerberaterkammer 5.2

Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten 5.2.1

Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Testamentsvollstrecker 5.2.2

Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Sanierungs- und Insolvenzberater 5.2.3
Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Fördermittel- und Subventionsberater 5.2.4
Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Finanzierungsberater 5.2.5
Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Hausverwalter und Verwalter nach dem Wohnungseigentumsgesetz 5.2.6
Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Zwangsverwalter 5.2.7
Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Insolvenzverwalter 5.2.8
Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Mediator 5.2.9
Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters in schiedsrichterlichen Verfahren 5.2.10
Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Prüfung von Maklern und Darlehensvermittlern (im Sinne des § 34c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a GewO) gemäß § 16 Makler- und Bauträgerverordnung (MaBV) 5.2.11
Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Nachlassverwalter 5.2.12
Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Beirat 5.2.13
Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Aufsichtsrat ... 5.2.14
Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Treuhänder 5.2.15
Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Sachverständiger 5.2.16
Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Vormund, Pfleger oder Betreuer 5.2.17
Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters bei Unternehmensbewertungen 5.2.18
Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Existenzgründungsberater 5.2.19
Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Sachwalter 5.2.20
Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Liquidator 5.2.21
Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Notgeschäftsführer aufgrund gerichtlicher Bestellung 5.2.22
Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters in Gläubigerausschüssen 5.2.23

6. Sonstiges

1.1.1 Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zur Qualitätssicherung in der Steuerberaterkanzlei

Beschlossen von der Bundeskammerversammlung am 27. März 2012 (redaktionell geändert aufgrund der Steuerberatervergütungsverordnung am 18. Januar 2013)

Inhaltsverzeichnis

Vorbemerkung 3

1 Grundlagen 3

1.1 Qualität als Auftragsgrundlage 3

1.2 Qualitätssicherung 4

1.3 Berufsgrundsätze als allgemeine Qualitätskriterien 4

1.4 Erwartungen der Mandanten 5

1.5 Erwartungen Dritter 6

1.6 Nutzen für den Steuerberater 6

1.7 Dokumentation der Qualitätssicherung 6

2 Qualitätssicherungsaspekte innerhalb der Strategieprozesse 7

2.1 Zielsetzung für die Kanzlei 7

2.2 Dienstleistungspolitik 7

2.3 Mandatspolitik 8

2.4 Honorarpolitik 8

3 Qualitätssicherungsaspekte innerhalb der Bearbeitungsprozesse 9

3.1 Allgemeine Grundsätze 9

3.2 Auftragsanbahnung und Auftragsannahme 10

3.3 Auftragsplanung und -steuerung 11

3.4 Auftragsfristen 11

3.5 Auftragsbearbeitung 11

3.6 Auftragsstörung 12

3.7 Auftragsbeendigung 13

4 Qualitätssicherungsaspekte innerhalb der Unterstützungsprozesse 13
4.1 Organisation 13
4.2 Personalmanagement 14
4.3 Sachmittelausstattung 15
4.4 Kommunikation 15
4.4.1 Interne Kommunikation 15
4.4.2 Externe Kommunikation 15
4.5 EDV-Einsatz 16
4.6 Dokumenten-Verwaltung 16
4.7 Kanzlei-Controlling 17
4.8 Externe Partner 17
4.9 Dienstleistungsentwicklung 18
4.10 Datenschutz und Datensicherheit 18

5 Überwachungsprozess von Qualitätssicherungsmaßnahmen 19
5.1 Grundsätze 19
5.2 Interne Maßnahmen 19
5.2.1 Kontrolle 19
5.2.2 Nachschau 20
5.3 Externe Möglichkeiten 20
5.3.1 Zertifizierung 20
5.3.2 Mandantenbefragung 20
5.4 Dokumentation des Überprüfungsprozesses 21
5.5 Kontinuierlicher Verbesserungsprozess 21

Vorbemerkung

Zweck dieser Verlautbarung ist es, den Steuerberatern und Steuerberaterinnen, Steuerbevollmächtigten, Steuerberatungsgesellschaften und Mitgliedern nach § 74 Abs. 2 StBerG (im Folgenden Steuerberater genannt) Empfehlungen für die Sicherung der Qualität der beruflichen Arbeit zu geben. Sie soll motivieren, die Kanzleiorganisation und Arbeitsabläufe unter den verschiedenen Aspekten der Qualitätssicherung zu prüfen und zu verbessern.

An dieser Stelle sei auch auf die zahlreichen Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zu den unterschiedlichsten Fragestellungen verwiesen.

Die stetig zunehmenden Erwartungen der Mandanten des Steuerberaters und die wachsenden Anforderungen führen dazu, dass der Steuerberater der Qualitätssicherung in Zukunft noch höhere Beachtung schenken muss.

Anhand der beigefügten Checklisten kann der Steuerberater ermitteln, inwieweit Handlungsbedarf besteht. Diese Checklisten erheben keinen Vollständigkeitsanspruch, sie beziehen sich lediglich auf den vorstehenden Text. Ein zwischenzeitlich erschienenes Handbuch soll der praktischen Unterstützung dienen und konkrete Ratschläge für die Umsetzung von Qualitätssicherungsmaßnahmen bieten. Der Inhalt dieses Handbuchs ist auch in elektronischer Form erschienen, so dass es im Kanzleinetzwerk allen Mitarbeitern zur Verfügung gestellt werden kann.

Die Verlautbarung ist von der Bundessteuerberaterkammer unter Mitwirkung der Steuerberaterkammern und des Deutschen Steuerberaterverbandes erarbeitet worden.

1 Grundlagen

1.1 Qualität als Auftragsgrundlage

Gesetze, Berufsordnung und hierzu ergehende Rechtsprechung bestimmen die Sorgfaltspflichten des Steuerberaters und bilden den äußeren rechtlichen Rahmen der Auftragsbearbeitung.

Die persönlichen Vorstellungen und Wünsche des Mandanten, sofern sie sich im Rahmen des rechtlich Möglichen, des be-

rufsrechtlich Zulässigen, aber auch des wirtschaftlich Erfüllbaren bewegen, bieten dem Steuerberater Möglichkeiten, das Auftragsverhältnis durch eine besondere Qualität zu festigen.

Der Qualitätsbegriff ist stets bezogen auf vorgegebene Forderungen und angestrebte Ziele, die auch durch Dritte (Gesellschafter, Banken u. a.) mitbestimmt sein können.

1.2 Qualitätssicherung

Qualitätssicherung ist Führungsaufgabe.

Qualitätssicherung umfasst alle Maßnahmen, um die geforderte bzw. angestrebte Qualität zu erhalten und zu verbessern.

Der Steuerberater soll insbesondere seine beruflichen Tätigkeiten hinsichtlich Kanzleizielsetzung, Dienstleistungs-, Mandats- und Honorarpolitik überdenken, um dadurch den Nutzen für den Mandanten und die Produktivität der Kanzlei zu steigern. Qualitätssicherung bedeutet deshalb auch, die Arbeitsabläufe nachvollziehbar zu dokumentieren, zu optimieren und Fehler bei der Leistungserstellung zu vermeiden.

Schließlich soll durch Kontrolle und Nachschau der Qualitätssicherungsaspekte ein kontinuierlicher Verbesserungsprozess erreicht werden.

1.3 Berufsgrundsätze als allgemeine Qualitätskriterien

Das zulässige Tätigkeitsgebiet des Steuerberaters umfasst sowohl die Vorbehaltsaufgaben nach § 33 StBerG als auch die mit dem Beruf vereinbaren Tätigkeiten nach § 57 Abs. 3 StBerG.

Nach § 57 Abs. 1 StBerG hat der Steuerberater seinen Beruf unabhängig, eigenverantwortlich, gewissenhaft, verschwiegen und unter Verzicht auf berufswidrige Werbung auszuüben. Diese Anforderungen an die Berufsausübung sind unverzichtbare Qualitätskriterien. Es ist Aufgabe der Berufskammern, die Einhaltung dieser Anforderungen zu überwachen.

Der Mandant kann darauf vertrauen, dass der Steuerberater

– in beruflicher, persönlicher und wirtschaftlicher Unabhängigkeit seine Entscheidungen eigenverantwortlich trifft,

- die für eine gewissenhafte Berufsausübung erforderlichen sachlichen, personellen und sonstigen organisatorischen Voraussetzungen gewährleistet,
- aufgrund der hohen Zulassungs- und Aufsichtsbedingungen ein hohes Ausbildungsniveau erfüllt, das auch durch die Verpflichtung zu einer kontinuierlichen Fortbildung ständig aktualisiert wird,
- zur Verschwiegenheit gesetzlich verpflichtet ist und ein gesetzliches Auskunfts- und Verweigerungsrecht geltend machen kann,
- ihm anvertraute fremde Vermögenswerte mit besonderer Sorgfalt behandelt,
- einem obligatorischen Versicherungsschutz unterliegt, der ihn vor Vermögensschäden bei Beratungsfehlern schützt und
- an eine amtliche Vergütungsverordnung gebunden ist, sodass die in Rechnung gestellten Honorare in einem angemessenen Verhältnis zu den erbrachten Leistungen stehen.

1.4 Erwartungen der Mandanten

Da der Begriff der Qualität durch die Erwartungen der Mandanten mitgeprägt wird, ist entscheidend, deren Vorstellungen und Erwartungen zu kennen und im Rahmen des Möglichen auf sie einzugehen.

In empirischen Untersuchungen werden insbesondere folgende Mandantenforderungen genannt:

- Verlässlichkeit
- Datenschutzsorgfalt
- Gesprächskompetenz
- Engagement
- Honorarklarheit
- Wissensaktualität
- Fachliche Qualität
- Informationsverhalten
- Kreativität
- Preis-Leistung
- Flexibilität
- Belastbarkeit
- Praxisnähe
- Branchenkenntnis
- Mittelstandsspezialisierung
- Führungsberatung
- Zukunftsorientierung
- EDV-Kompetenz

1.1.1 Verlautbarung zur Qualitätssicherung

1.5 Erwartungen Dritter

Die Leistungen, die vom Mandanten in Auftrag gegeben werden, können Außenwirkung gegenüber Dritten haben. Grundlage hierfür ist entweder ein schutzwürdiges Vertrauen in die Fachkompetenz des Steuerberaters (sie kann zum stillschweigenden Abschluss eines Auskunftsvertrages zwischen Steuerberater und Dritten oder zur Garantenstellung des Steuerberaters als berufsmäßiger Sachkenner führen) oder der für den Steuerberater erkennbare Wille des Mandanten, dass ein Dritter – etwa der Kreditgeber – in den Schutzbereich des Vertrages einbezogen werden soll. Von diesen Dritten können also unmittelbar vertragliche Ansprüche erhoben werden, ohne dass als Gegenleistung für den Steuerberater ein Entgeltanspruch entstünde.

Es sind klare Vertragsvereinbarungen erforderlich, um die ungewollte Einbeziehung Dritter auszuschließen bzw. einzuschränken.

1.6 Nutzen für den Steuerberater

Qualität ist nicht nur eine Frage von Rechten und Pflichten, vielmehr nützt sie auch dem Steuerberater selbst. So helfen beispielsweise motivierte Mitarbeiter und optimierte Arbeitsabläufe, Fehler bei der Leistungserstellung und Störungen im Mandatsverhältnis zu vermeiden. Dadurch erhöhen sich Produktivität und Ertragskraft der Kanzlei. Die Mandatsverhältnisse werden gesichert.

Das Bemühen um Qualität gibt Anlass, das eigene berufliche Tun zu überdenken und es auch an ideellen Werten zu orientieren.

1.7 Dokumentation der Qualitätssicherung

Eine aktuelle und jederzeit verfügbare Dokumentation der in der Kanzlei geltenden Verfahrensregelungen ist ein wesentlicher Bestandteil der Qualitätssicherung, um Transparenz und Nachvollziehbarkeit zu gewährleisten.

2 Qualitätssicherungsaspekte innerhalb der Strategieprozesse

2.1 Zielsetzung für die Kanzlei

Zu jeder Planung gehört die Festlegung der angestrebten Ziele. Ziele sind Grundlage zukunfts- und qualitätsorientierten Handelns. Qualitätssicherungsmaßnahmen sind ohne Zielsetzung nicht denkbar.

Es wird empfohlen, bei der Zielsetzung zwischen qualitativen und quantitativen Zielen zu unterscheiden. Bei beiden Arten ist darüber zu befinden, ob sie kurz-, mittel- oder langfristig angestrebt werden. Die Prüfung, ob Ziele eingehalten wurden, setzt deren Messbarkeit voraus. Darüber hinaus ist auf Widerspruchsfreiheit der Ziele zu achten.

Der Steuerberater sollte wissen, wohin und wie sich seine Berufstätigkeit entwickeln soll. Erst dann hat er einen Maßstab, um werten zu können, ob Entscheidungen strategisch richtig und sinnvoll sind. Eine langfristige Zielausrichtung erlaubt schnelles Reagieren auf sich verändernde Rahmenbedingungen und bietet bessere Entscheidungsgrundlagen.

Ziele sind leichter umsetzbar, wenn auch die Mitarbeiter in den Prozess der Zielfindung einbezogen werden. Auch Ziele bedürfen der regelmäßigen Überprüfung und gegebenenfalls einer Neudefinition. Aus den Zielen leiten sich die übrigen Strategieprozesse sowie die Bearbeitungs- und Unterstützungsprozesse ab.

2.2 Dienstleistungspolitik

Die Dienstleistungspolitik umfasst alle an den unternehmerischen Zielsetzungen orientierten Strategien, die darauf gerichtet sind, neue Dienstleistungen den Mandanten anzubieten, bestehende bereitzuhalten und zu verbessern oder bisherige nicht mehr anzubieten.

Es ist sinnvoll, darauf zu achten, welche Dienstleistungen dem Mandanten angeboten werden müssen, damit dieser seinen gesetzlichen und vertraglichen Verpflichtungen und somit auch den Anforderungen externer Empfänger (etwa Banken) nachkommen kann.

1.1.1 Verlautbarung zur Qualitätssicherung

Außerdem ist zu klären, welche Dienstleistungen der Steuerberater darüber hinaus anbieten will, weil sich sein Mandant dafür interessiert bzw. ein Markt vorhanden ist. Das Leistungsangebot sollte mit den Kanzleizielen übereinstimmen, leistungs- und honorarmäßig durchschaubar, verständlich und nachvollziehbar sein.

Das Leistungsangebot findet seine Grenze in der Qualifikation des Kanzleiinhabers und seiner Mitarbeiter, in der Verfügbarkeit der erforderlichen Sachmittel und in der Notwendigkeit, damit auch einen angemessenen Deckungsbeitrag zu erzielen.

Das Kanzleiangebot sollte z. B. in Form eines Dienstleistungskataloges, einer Broschüre oder auf der Kanzleihomepage festgehalten werden, um dieses den Mandanten, aber auch den Mitarbeitern gegenüber transparent zu machen.

2.3 Mandatspolitik

Der Qualitätsgedanke in der Mandatspolitik ist auf die Zufriedenheit des Mandanten gerichtet.

Um Qualität im Rahmen der Mandatspolitik sicherzustellen, ist es wichtig, Zielgruppen zu definieren, die Gestaltung des Vertrauensverhältnisses zu klären und auf Mandantengruppen abgestellte Betreuungskonzepte zu erstellen.

2.4 Honorarpolitik

Auch die Honorarpolitik hat im Rahmen einer mandantenorientierten Qualitätssicherung einen hohen Stellenwert. Dabei ist der Transparenz zwischen Leistung und Honorar in der Auftragsvereinbarung und in der Honorarrechnung besondere Aufmerksamkeit zu widmen.

Der Steuerberater hat seine Leistungen unter Beachtung der Steuerberatervergütungsverordnung einzeln abzurechnen. Er kann für bestimmte, laufend zu erbringende Leistungen mit dem Mandanten eine Pauschalvereinbarung gemäß § 14 StBVV treffen. Es besteht die Möglichkeit, höhere Vergütungen nach § 4 StBVV und Vorschüsse nach § 8 StBVV mandatsgerecht zu vereinbaren.

Voraussetzung für die Honorarberechnung ist die genaue und auftragsbezogene Leistungserfassung. Wesentliche Grund-

lage für die Honorarrechnung sind die Bedeutung der Angelegenheit, der Umfang und die Schwierigkeit der beruflichen Tätigkeit. Die Leistungserfassung dient auch dem Controlling.

3 Qualitätssicherungsaspekte innerhalb der Bearbeitungsprozesse

3.1 Allgemeine Grundsätze

Die Pflichten des Steuerberaters ergeben sich aus dem Umfang des ihm im Einzelfall erteilten Mandats. So kann eine möglichst umfassende Beratung oder auch nur die Erledigung eines Einzelauftrags mit relativ begrenztem Umfang vereinbart sein.

Unabhängig vom Inhalt des Auftrags hat der Steuerberater den zugrunde zu legenden Sachverhalt sorgfältig zu ermitteln und die Rechtslage anhand der Gesetze, der einschlägigen Verordnungen und der Rechtsprechung gewissenhaft zu prüfen.

Andererseits hat der Mandant seinem Steuerberater die für seine Tätigkeit notwendigen Informationen und Unterlagen richtig und vollständig zur Verfügung zu stellen. Je nach Art des Auftrags, aber auch in Zweifelsfällen hat der Steuerberater die Vollständigkeit der vom Mandanten erhaltenen Unterlagen zu prüfen und dabei Unklarheiten aufzuklären. Darüber hinaus können sich Beratungspflichten ergeben, denen der Steuerberater ungefragt nachkommen muss. So hat er (auch ungefragt) seinen Mandanten bei der Durchführung des Auftrags über die auftauchenden steuerlichen Konsequenzen aufzuklären. Das bedeutet aber nicht, dass er über diese Hinweise hinaus ohne einen entsprechenden Auftrag für den Mandanten tätig werden muss.

Bei der Einlegung von Rechtsmitteln hat er seinen Mandanten vorab auf die Folgen hinzuweisen. Eine Vertretung des Auftraggebers nach außen bei den Behörden und vor den Finanzgerichten darf nur in dessen Auftrag erfolgen, es sei denn, dass beispielsweise Notfristen zu besorgen sind. Sowohl bei der Durchsetzungsberatung als auch bei der Gestaltungsberatung hat der Steuerberater zu prüfen, ob andere Spezialisten herangezogen werden müssen.

1.1.1 Verlautbarung zur Qualitätssicherung

3.2 Auftragsanbahnung und Auftragsannahme

Das Eingangsgespräch mit dem Mandanten ist der erste wichtige Kontakt. Dabei sollte die Seriosität des Auftraggebers, das Risiko des Auftrages sowie die Übereinstimmung mit den Grundsätzen zur Kanzleizielsetzung, Dienstleistungs-, Mandats- und Honorarpolitik überprüft werden. In diesem Zusammenhang sind auch die Pflichten nach dem Geldwäschegesetz zu berücksichtigen, wie beispielsweise die Pflicht zur Identifizierung des Mandanten.

Berufspflichten dürfen der Annahme des Auftrages nicht entgegenstehen. So hat der Steuerberater vor Annahme eines Auftrages eine eventuelle Interessenkollision (§ 6 Abs. 1 BOStB) zu prüfen.

In der Kanzlei sind eindeutige Regelungen erforderlich, welche Berufsträger befugt sind, Aufträge anzunehmen, zu ändern und zu beenden.

Die Ablehnung eines Auftrages ist nach § 63 StBerG unverzüglich zu erklären.

Da sich die Pflichten des Steuerberaters nicht nur aus Gesetz und Berufsordnung, sondern vor allem aus dem im Einzelfall erteilten und angenommenen Auftrag ergeben, empfiehlt es sich, eindeutige und jederzeit nachprüfbare und somit auch beweisbare Vereinbarungen über Inhalt und Umfang der Aufgabe zu treffen. Dies gilt auch für Einschränkungen oder Erweiterungen eines bereits bestehenden Mandatsverhältnisses. Ist etwa aus Kostengründen weniger als die sonst übliche Leistung zu erbringen, sollte ausdrücklich festgehalten werden, was nicht Gegenstand der Leistung ist. Deshalb sollten die Verträge schriftlich abgeschlossen werden.

Gemeinsam mit dem Mandanten sollten ferner Pflichten und Rechte des Steuerberaters und des Mandanten, Umfang der Leistungen, Honorar, Dauer und evtl. Kündigung des Vertrages, Gewährleistung, Haftung bzw. Haftungsbegrenzung und bei Sozien Haftungskonzentration geregelt und die Notwendigkeit von Zusatzversicherungen miteinander besprochen und schriftlich vereinbart werden.

3.3 Auftragsplanung und -steuerung

Bei der Auftragsplanung sind Bearbeitungszeitraum und Kapazitäten festzulegen. Bei der Auftragssteuerung sind geeignete Methoden und Werkzeuge zu verwenden, um auf Veränderungen kurzfristig reagieren zu können.

3.4 Auftragsfristen

Durch eine ordnungsgemäße Büroorganisation ist sicherzustellen, dass Fristen gewahrt werden. Eingehende Fristsachen sind unverzüglich im Fristenkontrollsystem zu registrieren und dann dem zuständigen Mitarbeiter zuzuleiten. Es sind neben dem Datum des Fristablaufs auch ausreichende Vorfristen einzutragen.

In der Kanzlei müssen genaue Anweisungen darüber bestehen, wer das Fristenkontrollsystem zu führen, die Fristen zu berechnen und die Fristenkontrolle zu überwachen hat. Für eine Vertretungsregelung in diesen Angelegenheiten ist ebenfalls zu sorgen.

Neben den vorstehenden gesetzlichen oder behördlichen Fristen sind auch Fristen aus dem Auftragsverhältnis zu beachten, zu planen und zu überwachen. Hierzu gehört auch eine geordnete Wiedervorlage. Gerät ein Unternehmen eines Mandanten in eine Krise, ist es geboten, u. a. die Einhaltung von Fristen zur Vermeidung von Insolvenzstraffolgen besonders zu überwachen. Hat der Steuerberater etwa Buchführungs- oder Aufstellungspflichten übernommen oder gedenkt er, diese zu übernehmen, hat dies Auswirkungen über die Fristenfrage hinaus, z. B. Hinweispflichten bei drohender Insolvenz.

3.5 Auftragsbearbeitung

Ziel jeder Auftragsbearbeitung ist, einen möglichst reibungslosen und überschaubaren Ablauf von der Auftragsannahme über die Leistungserstellung bis zur Auftragsabrechnung und -nachkalkulation zu erreichen. Dies dient der Sicherung und Steigerung sowohl der Wirtschaftlichkeit der Kanzlei als auch der Qualität der zu erbringenden Leistung.

Der Steuerberater sollte überlegen, ob eine Standardisierung der Arbeitsabläufe möglich und sinnvoll ist. Förderlich sind der Einsatz von Checklisten zur Auftragserledigung und -überwachung, ebenso die Verwendung einheitlicher Aktenpläne und normierter Arbeitspapiere.

1.1.1 Verlautbarung zur Qualitätssicherung

Die Einführung des „Vier-Augen-Prinzips", eine gewissenhafte Dokumentation von Abläufen und Ergebnissen sowie eine konsequente Analyse der im Rahmen einer Kontrolle oder Nachschau ermittelten Ergebnisse helfen, Fehler zu vermeiden. Ausgangspunkt müssen die sorgfältige Ermittlung und Darstellung des zugrunde liegenden Sachverhaltes und die Vorstellungen und Wünsche, die der Mandant damit verbindet, sein. Aus Fehlern sind Konsequenzen zu ziehen.

Eine Systematisierung in der Sachverhaltsermittlung, etwa durch Verwendung von Checklisten, ist geeignet, den Mandanten zu einer vollständigen Schilderung des Sachverhaltes zu veranlassen. Mit der Auftragsbearbeitung sollte in der Regel erst begonnen werden, wenn die Unterlagen vollständig vorliegen.

Arbeitsergebnisse Dritter können verwendet werden, wenn die Voraussetzungen dafür gegeben sind. Ob und in welchem Ausmaß dies geschehen darf, hängt von der Bedeutung der zu übernehmenden Ergebnisse für die Entscheidungsfindung des Steuerberaters und von der fachlichen Zuständigkeit des Dritten ab.

Die sorgfältige Erfassung und ständige Aktualisierung der Mandantendaten dient einem schnellen Zugriff auf alle wichtigen Informationen, die sowohl für die Abwicklung als auch für die Verwaltung der Aufträge benötigt werden. Für eine zuverlässige Weitergabe von Anfragen und Nachrichten ist zu sorgen.

Regelmäßige Gespräche mit dem Mandanten bilden die Grundlage eines vertrauensvollen Mandatsverhältnisses und zeigen ihm, dass seine Interessen vertreten werden. Dabei kann der weitere Bedarf an Beratungsleistungen ermittelt werden.

Bei der Auftragsbearbeitung sind die zahlreichen Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zu unterschiedlichen Fragen/Themen zu beachten.

3.6 Auftragsstörung

Auftragsstörungen können durch Fehler im Bearbeitungsprozess entstehen. Dies kann zu Störungen im Mandatsverhältnis und zu Haftungsfällen führen. Fehlervermeidung ist daher ein vorrangiges Ziel der Qualitätssicherung.

Für den Kanzleiinhaber ist es wichtig, von Fehlern und Mängeln so früh als möglich zu erfahren. Es ist notwendig, dass konkrete (schriftliche) Anweisungen für die Mitarbeiter bestehen, wie bei Fehlern zu verfahren ist. Dies gilt auch für Beanstandungen durch den Mandanten. Fehler sind zu protokollieren und soweit möglich zu beseitigen.

3.7 Auftragsbeendigung

Es ist zweckmäßig, vertragliche Vereinbarungen für den Fall der Mandatsaufkündigung zu treffen. Bei Kündigung des Vertrages sind noch diejenigen Handlungen vorzunehmen, die zumutbar sind und keinen Aufschub dulden, um Rechtsverluste für den Mandanten zu vermeiden. Der Steuerberater ist verpflichtet, dem Mandanten alle Unterlagen herauszugeben, die er zur Ausführung des Auftrages von ihm oder von Dritten erhalten hat. Will der Steuerberater Zurückbehaltungsrechte wahrnehmen, muss er vorher die rechtlichen Grundlagen prüfen und sich darauf berufen. Gleiches gilt für Daten in elektronischer Form. Umgekehrt ist auch der Mandant verpflichtet, alle Hilfsmittel (z. B. EDV-Programme), die er vom Steuerberater erhalten hat, zurückzugeben. Im Interesse des Steuerberaters kann es geboten sein, unter Wahrung der Verschwiegenheitspflicht Dritte von der Auftragsbeendigung zu informieren.

4 Qualitätssicherungsaspekte innerhalb der Unterstützungsprozesse

4.1 Organisation

Es ist zwischen Aufbau- und Ablauforganisation zu unterscheiden. Da die Ablauforganisation im Wesentlichen in Kapitel 3 bereits beschrieben ist, konzentrieren sich die folgenden Ausführungen auf die Aufbauorganisation.

Der Kanzleiinhaber hat zu entscheiden, ob eine mandanten- oder funktionsorientierte Organisation aufgebaut werden soll. Bei Ersterer betreuen die Mitarbeiter einen bestimmten Mandantenstamm über alle Aufgaben hinweg. Bei der funktionsorientierten Organisation werden den Mitarbeitern spezielle Aufgabengebiete zugewiesen, die dann für alle Mandanten

bearbeitet werden. Mischformen zwischen beiden Organisationsformen sind möglich.

Unabhängig von der Größe müssen für alle Mitarbeiter die Aufgabenbereiche, die Zuständigkeiten und die Kompetenzen zweifelsfrei geregelt sein. Für eine klare Vertreterregelung ist Sorge zu tragen.

4.2 Personalmanagement

Personalmanagement umfasst alle strategischen und ausführenden Tätigkeiten zur Personalplanung, Personalbeschaffung, Personalführung und -betreuung und ggf. Personalfreisetzung.

Im Rahmen der Personalplanung heißt dies vor allem, dass Mitarbeiterbedarfsplanungen durchgeführt werden. Daneben muss eine Mitarbeitereinsatzplanung entsprechend der Stellenanforderungen und des Qualifikationsstandes der Mitarbeiter erfolgen und eine Personal-Entwicklungsplanung in fachlicher und eventuell in organisatorischer Sicht durchgeführt werden. Einzubeziehen ist der Abschluss von Ausbildungsverhältnissen.

Für die Personalbeschaffung ist es wichtig, dass eine qualitätsbewusste Personalwerbung und Personalbeschaffung durchgeführt wird und neue Mitarbeiter auf ihre fachliche und persönliche Eignung hin überprüft werden. Arbeitsverträge sollten besonders im Hinblick auf die Pflichten zur Verschwiegenheit und zum Datenschutz schriftlich geschlossen werden.

Eine Aufbauorganisation mit der Festlegung von klaren Aufgabenbereichen, Verantwortungen und Kompetenzen ist zu erstellen.

Im Zusammenhang mit der Personalbetreuung ist darauf zu achten, dass die Einarbeitung neuer Mitarbeiter qualitätsbewusst erfolgt. Die Fortbildung muss auf fachliche, unternehmerische und persönliche Kompetenz ausgerichtet sein. Besonderer Wert sollte darauf gelegt werden, die Mitarbeiter pädagogisch und psychologisch geschickt zu führen, da nur mit motivierten Mitarbeitern erfolgreiche Qualitätssicherung betrieben werden kann.

Um die Verantwortlichkeiten der Mitarbeiter festzuhalten, empfiehlt es sich, Stellenbeschreibungen vorzunehmen und die Aufgaben festzulegen. Die Verantwortung der Mitarbeiter kann sich dabei nicht nur auf Aufgabengebiete, sondern auch auf Mandanten beziehen. Diese Festlegung von Aufgaben und Verantwortungen sollte regelmäßig überprüft und aktualisiert werden.

Da sich ein funktionierendes Qualitätssicherungssystem vor allem in Ausnahmesituationen (z. B. Ausfälle durch Krankheit) zeigt, ist eine klare Vertretungsregelung von besonderer Bedeutung. Vertretungsregelungen haben sich dabei nicht nur auf die Dienstleistungserstellung, sondern auch auf die interne Organisation wie z. B. Fristenüberwachung zu beziehen.

4.3 Sachmittelausstattung

Die Räumlichkeiten einer Kanzlei müssen eine arbeits- und personengerechte Größe haben. Arbeitsmittel müssen in qualitativer und quantitativer Hinsicht den aktuellen Anforderungen entsprechen. Insbesondere die Bibliothek und Datenbanken müssen stets auf aktuellem Stand und für jeden Mitarbeiter zugänglich sein.

4.4 Kommunikation

4.4.1 Interne Kommunikation

Um die Informationen über aktuelle Gesetze und Rechtsprechung, zu Auftragstatbeständen, über interne Arbeitsanweisungen und organisatorische Regelungen bedarfsgerecht aufbereitet und zum richtigen Zeitpunkt zur Verfügung zu haben, ist ein Regelwerk bzw. eine Methodik zur Aufbereitung und Steuerung von Informationen zu schaffen. Dies kann z. B. durch Kanzlei- bzw. Teambesprechungen, interne Rundschreiben, Schwarze Bretter, E-Mail oder Einzelgespräche erreicht werden.

Die internen Kommunikationswege sind regelmäßig auf ihre Effizienz zu überprüfen und ggf. anzupassen.

4.4.2 Externe Kommunikation

Gegenstand der externen Kommunikation ist es u. a., Mandanten und Dritte zum richtigen Zeitpunkt mit geeigneten und zuverlässigen Informationen zu versorgen. Dies kann geschehen

durch die Kanzleihomepage, Rundschreiben, Mandantenveranstaltungen, Kanzleibroschüren und insbesondere durch persönliche Gespräche.

Die Erreichbarkeit des Steuerberaters für die Mandanten muss gewährleistet sein. Hierzu können grundsätzlich alle gängigen Kommunikationstechniken verwendet werden. Bei elektronischer Übertragung von mandantenbezogenen oder sonstigen vertraulichen Unterlagen ist dem Erfordernis der Verschwiegenheit und des Datenschutzes in besonderem Maße Rechnung zu tragen.

4.5 EDV-Einsatz

Der effektive und sichere EDV-Einsatz ist ein wesentliches Element der Qualitätssicherung, weil so eine effiziente und ordnungsgemäße Auftragsbearbeitung erfolgen kann. Dies kann sowohl über ein ausgelagertes Rechenzentrum als auch im Hause erfolgen.

In beiden Fällen hat man darauf zu achten und dafür Sorge zu tragen, dass die eingesetzte Software die aktuelle Gesetzgebung berücksichtigt. Die Sicherheit der Daten ist durch ausreichende Datensicherung und Zugriffsverwaltung zu gewährleisten. Die Grundsätze ordnungsgemäßer Datenverarbeitung müssen eingehalten werden. Dazu gehören vor allem testierte Programme, Dokumentationen und die Einhaltung der gesetzlichen Archivierungspflichten.

Die Ausstattung mit Hardware (Schnelligkeit und Kapazität) ist so auszurichten, dass die Qualitätsziele erreicht werden.

Der Kanzleiinhaber hat darauf zu achten, dass die Lieferanten von Hardware, Software sowie von Rechenzentrumsdienstleistungen die Qualitätsziele der Kanzlei unterstützen und dass die berufsständischen Grundsätze, insbesondere die Verschwiegenheitsverpflichtung, gewahrt werden.

4.6 Dokumenten-Verwaltung

Die Dokumentenverwaltung erfolgt für interne und externe Zwecke. Es müssen die betrieblichen Abläufe mit der Annahme und Abwicklung der Mandate festgehalten werden. Die Verfahrensanweisungen sind zu dokumentieren. Dies betrifft insbesondere die Verwaltung des Postein- und -ausgangs (auch in elektronischer Form), von Gesprächen (auch telefonischen) mit

Mandanten und Dritten, die Fristenkontrolle, die Aktenführung und Anlage von Arbeitspapieren und Handakten sowie deren Ablage und Aufbewahrung. Die Ablagesystematik sollte sich aus einem Ablagerahmenplan ergeben.

Auch interne Dokumente, wie Personalakten, Zielvereinbarungen oder Protokolle über allgemeine Mitarbeiterbesprechungen, sind sorgfältig aufzubewahren. Auftragsbezogene Fremd- und Eigendokumente dürfen nicht vermischt werden. Es sollten auch Arbeitsanweisungen zur Herausgabe von Dokumenten (auch bei Durchsuchung und Beschlagnahme) und zur Regelung der Aufbewahrungszeiten (u U. über die Aufbewahrungsfristen hinaus) bestehen. Auch eine Dokumentenvernichtungsordnung sollte vorhanden sein, die nicht nur den gesetzlichen Mindestanforderungen genügen sollte.

4.7 Kanzlei-Controlling

Controlling in der Kanzlei ist ein Führungs- und Unterstützungsinstrument zur aktiven Kanzleiführung. Controlling ist mehr als Kontrolle und dient dazu, Ziele festzusetzen, deren Erreichen zu planen und auf Störfaktoren zu reagieren. Insoweit ist es auch eine Maßnahme zur Qualitätssicherung. Das Controlling-Informationssystem besteht aus einer Planungs- und Kontrollrechnung, die den Steuerberater bei der Kanzleiführung unterstützt. Dabei können in einem Soll-Ist-Vergleich nicht nur die Kosten, sondern auch die Termine gegenübergestellt und geprüft werden. Von besonderer Bedeutung ist die Leistungserfassung des Steuerberaters und seiner Mitarbeiter und die Analyse dieser Daten bezogen auf die Mitarbeiter und Mandanten. Sie ist Grundlage für eine betriebswirtschaftlich fundierte Leistungskontrolle und angemessene Berechnung der Honorare. Aus der Leistungserfassung und den Arbeitsstandsmeldungen können Statistiken und Kalkulationsgrundlagen (auch für die Nachkalkulation) erstellt werden.

4.8 Externe Partner

Berücksichtigt man, dass selbst gesteckte Qualitätsziele auch von Dritten, wie etwa von hinzugezogenen Beratungspartnern, Hard- und Softwareanbietern, Zulieferern und auch Seminaranbietern, beeinflusst werden, so ist diesen bei der

Auswahl und der laufenden Beurteilung besondere Aufmerksamkeit zu widmen. Die gegenseitigen Qualitätsvorstellungen sind unter Beachtung der bestehenden rechtlichen Verpflichtungen, wie sie sich aus dem Mandatsvertrag, aber auch aus Datenschutzbestimmungen oder der Verpflichtung zur Verschwiegenheit u. a. m. ergeben, aufeinander abzustimmen.

4.9 Dienstleistungsentwicklung

Der Prozess der Dienstleistungsentwicklung verlangt unter den Gesichtspunkten der Qualitätssicherung ein planmäßiges Vorgehen. Hierzu gehört die Definition von Verantwortlichkeiten, das Erstellen eines Budgets, die Klärung eines Nachfragebedarfs. Es ist zu klären, ob externes Know-how, z. B. durch Kooperationen, eingebunden werden muss.

Zeit zur Produktentwicklung und zur Umsetzung muss vorhanden sein. In der Regel muss auch eine wirtschaftliche Verhältnismäßigkeit gegeben sein. Die zu entwickelnde Dienstleistung muss mit dem Berufsrecht vereinbar sein.

4.10 Datenschutz und Datensicherheit

Neben den berufsrechtlichen Vorschriften, die den Umgang mit allen dem Steuerberater bekannt gewordenen Verhältnissen des Mandanten erfassen, gelten zusätzlich die Bestimmungen des Bundesdatenschutzgesetzes (BDSG), soweit es um die Erhebung, Verarbeitung und Nutzung von personenbezogenen Daten durch natürliche oder juristische Personen, Gesellschaften oder andere Personenvereinigungen des privaten Rechts geht, die Bestandteil einer Datei sind (vgl. §§ 1, 3 BDSG). Dies entspricht auch den allgemeinen Qualitätserfordernissen, die der Steuerberater zu beachten hat. Als Datei gilt jede Sammlung personenbezogener Daten, die durch ein automatisiertes Verfahren nach bestimmten Merkmalen ausgewertet werden kann. Auf das angewandte Verfahren kommt es nicht an; sowohl die elektronische als auch die mechanische oder die manuelle Verarbeitung von Dateidaten ist einbezogen.

Zu den zu ergreifenden Maßnahmen gehört, dass eine Datenschutz- und Datensicherheitsorganisation aufgebaut wird, die u. a. verhindert, dass Unbefugte während und nach Beendigung der Tätigkeit Einblick in die Unterlagen des Auftraggebers erhalten.

Zu Datenschutz und Datensicherheit gehört vor allem die regelmäßige Datensicherung, um Datenverluste zu vermeiden. Daten sind vor Vernichtung oder Beschädigung, z. B. vor Viren, sowie dem Zugriff Unberechtigter (Nutzungskontrolle) zu schützen. Weiterhin müssen Daten-Archivierung und -Zugriff entsprechend gesetzlicher oder selbst auferlegter Vorschriften durchgeführt werden. Der Zugang Unberechtigter zu Büroräumen ist zu verhindern. Schutzmaßnahmen vor Einbruch und Feuer sind zu treffen.

Die in der Kanzlei Beschäftigten sind auf das Datengeheimnis zu verpflichten. Dies gilt sowohl für das eigene Personal, als auch für den Einsatz von Fremdpersonal, insbesondere EDV-Technikern. Nach § 36 BDSG ist ein Datenschutzbeauftragter zu bestellen, wenn mehr als neun Personen ständig mit der automatisierten Verarbeitung von personenbezogenen Daten beschäftigt sind.

5 Überwachungsprozess von Qualitätssicherungsmaßnahmen

5.1 Grundsätze

Die Einhaltung der Qualitätssicherung bedarf ständiger Überprüfung. Diese besteht aus einer prozessbegleitenden oder einer der Bearbeitung unmittelbar folgenden Kontrolle und einer in längeren Zeitabständen durchzuführenden Nachschau.

5.2 Interne Maßnahmen

5.2.1 Kontrolle

Je nach Schwierigkeit des Auftrags oder nach Ausbildungsstand und Berufserfahrung des Bearbeiters kann sich die Notwendigkeit einer Kontrolle bereits während der Auftragsbearbeitung ergeben. Zumindest sollten nach Auftragsbearbeitung in Stichproben die Richtigkeit und Ordnungsmäßigkeit der Arbeitsergebnisse überprüft werden. Dies gilt auch in Sonderfällen, die durch Besonderheiten beim Mandanten verursacht sein können oder regelmäßig dann entstehen, wenn Spezialisten oder sonstige Dritte hinzugezogen worden sind. Die Kon-

trollen sollten vom Kanzleiinhaber selbst oder von einem dazu bestimmten, erfahrenen Mitarbeiter vorgenommen werden.

5.2.2 Nachschau

Es wird empfohlen, die Organisation und den Informationsfluss innerhalb der Kanzlei, aber auch den Aus- und Fortbildungsbereich einer Nachschau zu unterziehen. Die Nachschau einzelner Aufträge erfolgt nur insoweit, wie sie exemplarischen Charakter für die Grundsätze der Auftragsbearbeitung hat. Die Durchführung der Nachschau erfordert eine ausreichende Dokumentation der bestehenden Organisation und der getroffenen Qualitätssicherungsmaßnahmen und des Nachweises, dass sie im Einzelfall auch beachtet worden sind. Die im Rahmen einer Nachschau vorzunehmenden Handlungen sollten in einer Kanzleirichtlinie niedergelegt werden. Die Ergebnisse der Nachschau sind schriftlich festzuhalten. Es ist zu gewährleisten, dass die daraus resultierenden Empfehlungen auch umgesetzt werden. Die Durchführung der Nachschau ist Aufgabe des Steuerberaters. Sie kann auf qualifizierte Mitarbeiter übertragen werden.

5.3 Externe Möglichkeiten

5.3.1 Zertifizierung

Nach § 4 Abs. 1 BOStB sind Steuerberater verpflichtet, die für eine gewissenhafte Berufsausübung erforderlichen sachlichen, personellen und sonstigen organisatorischen Voraussetzungen zu gewährleisten. Eine Zertifizierung ist zur Sicherung der Qualität der Berufsausübung nicht erforderlich. Wird sie dennoch durchgeführt, muss sichergestellt sein, dass die berufliche Verschwiegenheitspflicht nicht verletzt wird. Eine solche Gefahr besteht bei einer Konformitätserklärung nicht. Sie ist nämlich eine in eigener Verantwortung abgegebene Erklärung des Kanzleiinhabers des Inhalts, dass ein in der Kanzlei eingeführtes Qualitätsmanagement-System mit einer von ihm selbst für die Kanzlei bestimmten Organisationsnorm übereinstimmt.

5.3.2 Mandantenbefragung

Leistungen und Service der Kanzlei können den Erwartungen der Mandanten (vgl. Punkt 1.4) nur dann entsprechen, wenn

diese dem Steuerberater bekannt sind. Für Mandanten sind oft andere Qualitätskriterien wichtiger, und selbst innerhalb des Mandantenstammes können die Anforderungen unterschiedlich sein.

Ziel einer Mandantenbefragung ist es, die Erwartungen und Wünsche der Mandanten zu erfragen, um ihre Zufriedenheit mit der Kanzlei zu ermitteln. Daneben ist eine Beurteilung der Stärken und Schwächen der Kanzlei aus Mandantensicht dienlich.

5.4 Dokumentation des Überprüfungsprozesses

Die bei der Nachschau durchgeführten Maßnahmen und die dabei getroffenen Feststellungen sollten dokumentiert werden. Dies ist schon deshalb notwendig, um festgestellte Fehler und Mängel in Teilbereichen einer weiteren Prüfung zu unterziehen. Ohne die entsprechende Dokumentation ist eine Nachschau in bestimmten Teilbereichen nicht durchzuführen. Dies gilt beispielsweise für die sehr wichtige, regelmäßig vorzunehmende Überprüfung der Fristenkontrolle.

5.5 Kontinuierlicher Verbesserungsprozess

Ein funktionierendes Qualitätssicherungssystem erfordert auch das Streben nach ständiger Verbesserung. Der kontinuierliche Verbesserungsprozess macht das Qualitätssicherungssystem zu einem dynamischen Prozess. Dies kann z. B. bedeuten, dass das Vorschlagswesen intensiviert wird, die Fortbildung gezielter erfolgt, Qualitätszirkel regelmäßiger stattfinden, Qualitätssicherungs-Beauftragte effektiver eingesetzt werden usw.

Es gilt vor allem, aus aufgetretenen Fehlern oder eingebrachten Ideen Maßnahmen abzuleiten, die das Qualitätssicherungssystem der Kanzlei verbessern.

In den kontinuierlichen Verbesserungsprozess sollten alle Mitarbeiter eingebunden werden. Dies gewährleistet zum einen, dass alle Ideen- und Kreativitätspotentiale ausgeschöpft werden. Zum anderen werden Mitarbeiter die Maßnahmen, an denen sie mitgewirkt haben, eher umsetzen.

Checklisten Qualitätssicherung in der Steuerberaterkanzlei

Die folgenden Checklisten, die nicht umfassend und abschließend sind und sich lediglich auszugsweise auf den vorstehenden Text beziehen, sollen es dem Steuerberater ermöglichen, sich durch die Beantwortung der gestellten Fragen selbst ein Bild davon zu machen, inwieweit die Qualitätsanforderungen in seiner Kanzlei erfüllt werden oder wo noch Defizite bestehen.

Der Fragenkatalog ist nicht auf eine bestimmte Kanzleigröße ausgelegt und berücksichtigt nicht etwaige Schwerpunkte und Besonderheiten der jeweiligen Kanzlei.

Es bleibt den Berufsangehörigen überlassen, selbst eine Bewertung und eine Gewichtung der Antworten aus der Checkliste vorzunehmen.

1.1.1 Verlautbarung zur Qualitätssicherung

Checkliste zu Kapitel 3

Qualitätssicherungsaspekte innerhalb der Bearbeitungsprozesse

zu 3. 2 Auftragsanbahnung und Auftragsannahme

Findet ein Erstgespräch mit den Mandanten statt, wobei geprüft wird:		
– die Seriosität des Auftraggebers?	☐ ja	☐ nein
– das Auftragsrisiko?	☐ ja	☐ nein
– die Übereinstimmung mit den Kanzleizielen?	☐ ja	☐ nein
– die Fähigkeit zur Aufgabenerfüllung sowohl zeitlich als auch fachlich?	☐ ja	☐ nein
– das Vorliegen einer Interessenkollision?	☐ ja	☐ nein
Wurden die Grundlagen des Mandats definiert und schriftlich fixiert		
– Auftragsinhalt (genaue Leistungsbeschreibung)	☐ ja	☐ nein
– Vertragsdauer und Kündigungsmöglichkeiten	☐ ja	☐ nein
– Haftungsumfang und ggf. Haftungsbegrenzung	☐ ja	☐ nein
– Haftungskonzentration bei Sozien	☐ ja	☐ nein
– Notwendigkeit einer Anpassung der Versicherungssummen	☐ ja	☐ nein
– Vergütungsregelung	☐ ja	☐ nein
– Mitwirkungspflichten des Mandanten	☐ ja	☐ nein
Wird bei der Auftragsübernahme geprüft, ob noch Mandatsverhältnisse mit anderen bestehen?	☐ ja	☐ nein
Liegt zu einer Kontaktaufnahme die Zustimmung des Mandanten vor?	☐ ja	☐ nein
Werden bestehende Auftragsverhältnisse auf die vorgenannten Grundlagen eines Mandats überprüft?	☐ ja	☐ nein
Wird daran gedacht, die Rechte und Pflichten aus den Auftragsverhältnissen bei Erweiterungen oder Einschränkungen anzupassen?	☐ ja	☐ nein
Erfolgt die Ablehnung eines Auftrages unverzüglich?	☐ ja	☐ nein

zu 3.3 Auftragsplanung und -steuerung

Existiert eine Planung aller Aufträge?	☐ ja	☐ nein
Enthält die Zeitplanung angemessene Reserven für unvorhersehbare Ereignisse?	☐ ja	☐ nein
Gibt es eine Einzelplanung der Auftragsabwicklung für:		
– Beginn- und Fertigstellungstermine	☐ ja	☐ nein
– Bearbeitungszeiten	☐ ja	☐ nein
– Einsatz der Mitarbeiter	☐ ja	☐ nein

1.1.1 Verlautbarung zur Qualitätssicherung

Werden Mittel, z. B. Plantafeln oder Software zur Auftragssteuerung genutzt?	☐ ja	☐ nein
Ist die bisherige Auftragsplanung und -steuerung reibungslos verlaufen?	☐ ja	☐ nein

zu 3.4 Auftragsfristen

Werden eingehende fristgebundene Sachen unverzüglich registriert (im Fristenkontrollbuch oder über EDV) und dann an den zuständigen Bearbeiter (ggf. Vertreter) weitergeleitet?	☐ ja	☐ nein
Wird unterschieden nach:		
– Ausschlussfristen (z. B. bei der Prüfung von Steuerbescheiden, Einspruchsentscheidungen, Klagen)?	☐ ja	☐ nein
– Antragsfristen (z. B. für Anträge auf Zulagen / Zuschüsse)?	☐ ja	☐ nein
– Erfüllungsfristen (z. B. für Jahresabschlüsse / Steuererklärungen)?	☐ ja	☐ nein
Erfolgt die Fristüberwachung		
– in einem nach den Grundsätzen der Rechtsprechung geführten Fristenkontrollbuch?	☐ ja	☐ nein
– per EDV?	☐ ja	☐ nein
Ist eine Vertretungsregelung vorhanden?	☐ ja	☐ nein
Sind sonstige Fristen aus dem Auftragsverhältnis zu beachten, zu planen und zu überwachen?	☐ ja	☐ nein
Existiert dafür eine geordnete Wiedervorlage?	☐ ja	☐ nein
Bestehen dazu klare Anweisungen?	☐ ja	☐ nein
Ist die bisherige Fristüberwachung reibungslos verlaufen?	☐ ja	☐ nein

zu 3.5 Auftragsbearbeitung

Wird vor Beginn der Auftragsbearbeitung geprüft, ob die Mandantenunterlagen vollständig sind?	☐ ja	☐ nein
Wird bei der Klärung bestimmter Sachverhalte mit den Mandanten systematisch vorgegangen, z. B. durch den Einsatz von Checklisten?	☐ ja	☐ nein
Existieren Checklisten in Papierform oder als EDV-Lösung zur Auftragserledigung und -überwachung?	☐ ja	☐ nein
Werden einheitliche Aktenpläne und normierte Arbeitspapiere verwendet?	☐ ja	☐ nein

1.1.1 Verlautbarung zur Qualitätssicherung

Werden über Besprechungen und Telefongespräche mit Mandanten Aktenvermerke angefertigt?	☐ ja	☐ nein
Wird der Mandant vor Einlegung von Rechtsmitteln ausreichend über Erfolgschancen und Konsequenzen informiert?	☐ ja	☐ nein
Wurden Maßnahmen zur Vermeidung von Fehlern und für den Umgang mit Fehlern eingeführt:		
– Wird nach dem Vier-Augen-Prinzip verfahren?	☐ ja	☐ nein
– Werden Abläufe und Ergebnisse dokumentiert?	☐ ja	☐ nein
– Werden die ermittelten Fehler analysiert?	☐ ja	☐ nein
Ist die bisherige Auftragsbearbeitung reibungslos verlaufen?	☐ ja	☐ nein

zu 3.6 Auftragsstörung

Gibt es in Ihrer Kanzlei eine Regelung, in der schriftlich festgelegt ist, wie bei Fehlern zu verfahren ist?	☐ ja	☐ nein
Ist die Zuständigkeit bei aufgetretenen Fehlern und bei Mandanten-beanstandungen geregelt?	☐ ja	☐ nein
Ist sichergestellt, dass so früh als möglich über Fehler und Mängel informiert wird?	☐ ja	☐ nein

zu 3.7 Auftragsbeendigung

Werden vertragliche Vereinbarungen für den Fall der Mandatsauf-kündigung getroffen?	☐ ja	☐ nein
Werden diese Vereinbarungen bei der Mandatsbeendigung geprüft?	☐ ja	☐ nein
Werden bei Vertragskündigung alle Handlungen, die zumutbar sind und keinen Aufschub dulden, vorgenommen, um Rechtsverluste beim Mandanten zu vermeiden?	☐ ja	☐ nein
Werden in diesem Fall alle Mandantenunterlagen an diesen ausgehändigt?	☐ ja	☐ nein
Wird ein Zurückbehaltungsrecht geprüft?	☐ ja	☐ nein
Gibt der Mandant die ihm überlassenen Hilfsmittel (z.B. EDV-Programme) zurück?	☐ ja	☐ nein
Wird der Mandant gebeten, Behörden, Banken u.a. von der Auftragsbeendigung zu unterrichten?	☐ ja	☐ nein

Checkliste zu Kapitel 4

Qualitätssicherungsaspekte innerhalb der Unterstützungsprozesse

zu 4.1 Organisation

Sind Führung und Verantwortungsbereiche klar geregelt?	☐ ja	☐ nein
Sind für alle Mitarbeiter		
– die Aufgabenbereiche	☐ ja	☐ nein
– die Zuständigkeiten	☐ ja	☐ nein
– die Kompetenzen geregelt?	☐ ja	☐ nein
Existiert eine klare Vertreterregelung		
– bei der Auftragsbearbeitung und	☐ ja	☐ nein
– bei allen internen Prozessen?	☐ ja	☐ nein

zu 4.2 Personalmanagement

Wird eine gezielte Mitarbeiterbedarfsplanung durchgeführt?	☐ ja	☐ nein
Erfolgt eine Mitarbeitereinsatzplanung entsprechend der Stellenanforderungen und des Qualifikationsstandes der Mitarbeiter?	☐ ja	☐ nein
Wird bei der Personalanwerbung das Anforderungsprofil klar definiert?	☐ ja	☐ nein
Werden neue Mitarbeiter auf ihre fachliche und persönliche Eignung geprüft?	☐ ja	☐ nein
Enthalten die Arbeitsverträge alle Verpflichtungen nach den Berufsgrundsätzen (z. B. Verschwiegenheitspflicht)?	☐ ja	☐ nein
Werden neue Mitarbeiter qualitätsbewusst eingearbeitet?	☐ ja	☐ nein
Ist die Fortbildung in fachlicher, unternehmerischer und persönlicher Hinsicht auf die Qualitätssicherung ausgerichtet?	☐ ja	☐ nein
Werden die Mitarbeiter zur Einhaltung der Merkmale der Qualitätssicherung motiviert und ständig fortgebildet?	☐ ja	☐ nein
Werden Aufzeichnungen über die laufende Fortbildung in Ihrer Kanzlei geführt		
– für Berufsträger	☐ ja	☐ nein
– für Mitarbeiter?	☐ ja	☐ nein
Werden Zielvereinbarungen oder Stellenbeschreibungen erstellt und überwacht, die auch die Qualitätssicherung mit einschließen?	☐ ja	☐ nein
Werden Mitarbeiter regelmäßig beurteilt und über die Beurteilung informiert?	☐ ja	☐ nein

1.1.1 Verlautbarung zur Qualitätssicherung

Ist die Verantwortung der Mitarbeiter definiert?	☐ ja	☐ nein
Werden Aufgaben und Verantwortlichkeiten regelmäßig überprüft und aktualisiert?	☐ ja	☐ nein

zu 4.3 Sachmittelausstattung

Ist die Raumaufteilung sachdienlich?	☐ ja	☐ nein
Ist sichergestellt, dass Besucher keine Einsicht in Mandantenunterlagen haben?	☐ ja	☐ nein
Werden Arbeitsmittel in regelmäßigen Abständen auf Aktualität überprüft?	☐ ja	☐ nein
Wird über aktuelle Fachliteratur verfügt?	☐ ja	☐ nein
Haben Mitarbeiter jederzeit Zugang zu dieser Literatur?	☐ ja	☐ nein

zu 4.4 Kommunikation

Existiert ein Regelwerk bzw. eine Methodik zur Aufbereitung und Steuerung von Informationen, z. B. Besprechungen, interne Rundschreiben, Schwarze Bretter, E-Mail, Rundlauf oder Einzelgespräche?	☐ ja	☐ nein
Werden die Mandanten im Rahmen der bestehenden Aufklärungs- und Informationspflichten, die sich aus dem Steuerberatungsvertrag ergeben (z. B. über zu beachtende Fristen und Mitwirkungspflichten, über den Mandanten betreffende Steuerrechtsänderungen und neue Gestaltungsmöglichkeiten), informiert?	☐ ja	☐ nein
Werden die Mandantendaten ständig aktualisiert, so dass ein schneller Zugriff auf alle wichtigen Informationen, die für die Abwicklung und Verwaltung der Aufträge benötigt werden, ermöglicht ist?	☐ ja	☐ nein
Werden Einzelgespräche mit dem Mandanten geführt, z. B. über den Jahresabschluss, über Gestaltungsmöglichkeiten oder zur Ermittlung von Mandantenwünschen?	☐ ja	☐ nein
Ist den Mandanten das Leistungsspektrum der Kanzlei (z. B. durch Kanzleihomepage oder Kanzleibroschüre) bekannt?	☐ ja	☐ nein

1.1.1 Verlautbarung zur Qualitätssicherung

zu 4.5 EDV-Einsatz

Berücksichtigt die eingesetzte Software die aktuelle Gesetzgebung?	☐ ja	☐ nein
Ist die Sicherheit der Daten durch Datensicherung und Zugriffsverwaltung ausreichend gewährleistet?	☐ ja	☐ nein
Werden die Grundsätze ordnungsgemäßer Datenverarbeitung eingehalten (z. B. testierte Programme, Dokumentation und Einhaltung der gesetzlichen Archivierungspflichten)?	☐ ja	☐ nein
Unterstützen die Lieferanten von Hardware, Software und RZ-Dienstleistungen das Qualitätssicherungssystem in der Kanzlei?	☐ ja	☐ nein
Sind dabei die berufständischen Grundsätze gewahrt?	☐ ja	☐ nein

zu 4.6 Dokumenten-Verwaltung

Gibt es Regelungen, die die Verfahrensweise mit externen und internen Dokumenten beinhalten?	☐ ja	☐ nein
Existiert ein einheitlicher Ablageplan?	☐ ja	☐ nein
Sind übergeordnete Dokumente allen Mitarbeitern zugänglich?	☐ ja	☐ nein
Existieren Arbeitsanweisungen		
– zur Herausgabe von Dokumenten?	☐ ja	☐ nein
– zur Regelung der Aufbewahrungsfristen?	☐ ja	☐ nein
Ist ein Dokumentenvernichtungsplan vorhanden?	☐ ja	☐ nein

zu 4.7 Kanzlei-Controlling

Wird in der Kanzlei Controlling als ein Führungs- und Unterstützungsinstrument zur aktiven Unternehmenssteuerung eingesetzt?	☐ ja	☐ nein
Ist die Erfassung der Leistungen der einzelnen Mitarbeiter sichergestellt?	☐ ja	☐ nein
Werden diese Daten bezogen auf die Mitarbeiter und Mandanten analysiert?	☐ ja	☐ nein

zu 4.8 Externe Partner

Werden Dritte, wie Beratungspartner, Hard- und Softwareanbieter, Zulieferer und Seminaranbieter, bei der Auswahl im Hinblick auf die selbst gesteckten Qualitätsziele überprüft?	☐ ja	☐ nein

1.1.1 Verlautbarung zur Qualitätssicherung

zu 4.9 Dienstleistungsentwicklung

Wird das Dienstleistungsangebot regelmäßig überprüft?	☐ ja	☐ nein
Wird bei der Dienstleistungsentwicklung unter Qualitätssicherungs-gesichtspunkten Folgendes beachtet:		
– Ist sie mit dem Berufsrecht vereinbar?	☐ ja	☐ nein
– Ist das notwendige Fachwissen vorhanden?	☐ ja	☐ nein
– Muss externes Know-how eingebunden werden?	☐ ja	☐ nein
– Ist die Zeit zur Produktentwicklung und zur Umsetzung vorhanden?	☐ ja	☐ nein
– Ist der Markt bzw. Bedarf vorhanden?	☐ ja	☐ nein
– Ist die Wirtschaftlichkeit gegeben?	☐ ja	☐ nein

zu 4.10 Datenschutz und Datensicherheit

Sind Datenschutz und Datensicherheit organisatorisch geregelt, so dass Unbefugte keinen Einblick in Unterlagen des Auftraggebers erhalten?	☐ ja	☐ nein
Gibt es bei mehr als neun Mitarbeitern in der Kanzlei einen Datenschutzbeauftragten?	☐ ja	☐ nein
Sind Erfüllungsgehilfen auf den Datenschutz hingewiesen worden?	☐ ja	☐ nein
Gibt es Nutzungskontrollen?	☐ ja	☐ nein
Werden die Daten regelmäßig gesichert?	☐ ja	☐ nein

Checkliste zu Kapitel 5
Überwachungsprozess von Qualitätssicherungsmaßnahmen

zu 5.1 Grundsätze

Werden Qualitätssicherungsmaßnahmen in der Kanzlei grundsätzlich auf ihre Einhaltung überprüft?	☐ ja	☐ nein

zu 5.2 Interne Maßnahmen

Sind während und nach Auftragserledigung in Stichproben die Richtigkeit und Ordnungsmäßigkeit der Arbeitsergebnisse überprüft worden?	☐ ja	☐ nein
Gibt es für die Nachschau eine Kanzleirichtlinie?	☐ ja	☐ nein
Werden hierfür Fragebögen verwendet?	☐ ja	☐ nein
Werden die Ergebnisse der Nachschau schriftlich festgehalten?	☐ ja	☐ nein
Werden die dokumentierten Prüfungsergebnisse analysiert?	☐ ja	☐ nein

zu 5.3 Externe Möglichkeiten

Wurde die Einhaltung der für die Berufsausübung erforderlichen sachlichen, personellen und sonstigen organisatorischen Voraussetzungen durch eine externe Prüfung (Zertifizierung) festgestellt?	☐ ja	☐ nein
Ist bei einer externen Prüfung sichergestellt, dass die berufliche Verschwiegenheitspflicht nicht verletzt wird?	☐ ja	☐ nein
Werden zur Beurteilung des Qualitätssicherungssystems auch die Beurteilungen der Mandanten, z. B. durch Umfragen, eingeholt?	☐ ja	☐ nein

zu 5.4 Dokumentation des Überprüfungsprozesses

Werden die bei der Nachschau durchgeführten Maßnahmen und die dabei getroffenen Ergebnisse dokumentiert?	☐ ja	☐ nein

1.1.1 Verlautbarung zur Qualitätssicherung

zu 5.5 Kontinuierlicher Verbesserungsprozess

Sind Maßnahmen eingeleitet, um das Qualitätssicherungssystem kontinuierlich zu verbessern?	☐ ja	☐ nein
Ist den Mitarbeitern der kontinuierliche Verbesserungsprozess bekannt?	☐ ja	☐ nein
Sind alle Mitarbeiter in den kontinuierlichen Verbesserungsprozess eingebunden?	☐ ja	☐ nein

1.2 Empfehlungen* der Bundessteuerberaterkammer zur Erfüllung der Fortbildungspflicht der Steuerberaterinnen und Steuerberater gemäß § 57 Abs. 2a StBerG

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 10. März 2010.

Gliederung

1. Rechtlicher Rahmen
2. Notwendigkeit der Fortbildung
   a) Wachsende Komplexität des Steuerrechts
   b) Zunehmende Konkurrenz
   c) Geänderte Mandantenansprüche
   d) Haftung des Steuerberaters
   e) Technische Entwicklung
   f) Internationalisierung
3. Fortbildungsformen
4. Fortbildung der Mitarbeiter
5. Fortbildungsumfang
6. Fazit und Appell

1. Rechtlicher Rahmen

Mit Inkrafttreten des Achten Steuerberatungsänderungsgesetzes am 12. April 2008 wurde die Pflicht zur Fortbildung in das Berufsgesetz der Steuerberater aufgenommen. Damit wurde ein Gleichklang zu den Berufsrechten der Rechtsanwälte und Wirt-

* Es handelt sich um unverbindliche Fortbildungsempfehlungen, die die Bundessteuerberaterkammer den Berufsangehörigen gemäß § 86 Abs. 2 Nr. 7 StBerG erteilen kann, um die berufliche Fortbildung in den steuerberatenden Berufen zu fördern.

schaftsprüfer hergestellt, deren Berufsgesetze die Fortbildungspflicht bereits ausdrücklich regelten (vgl. § 43a Abs. 6 BRAO bzw. § 43 Abs. 2 Satz 4 WPO).

Mit der Einführung des § 57 Abs. 2a StBerG besteht nun auch für Steuerberater und Steuerbevollmächtigte eine gesetzlich verankerte Pflicht zur Fortbildung. Bislang war diese lediglich in der Satzung über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten (Berufsordnung) geregelt.

Gemäß § 86 Abs. 2 Nr. 7 StBerG obliegt es der Bundessteuerberaterkammer, „die berufliche Fortbildung in den steuerberatenden Berufen zu fördern". Hierzu kann sie den Berufsangehörigen unverbindliche Fortbildungsempfehlungen erteilen. Der Gesetzesbegründung zufolge sind dies Anhaltspunkte für die Art und den Umfang der Fortbildung, an die der Berufsangehörige aber nicht gebunden ist. Dennoch kann die Verletzung der Fortbildungspflicht mit den allgemeinen berufsrechtlichen Maßnahmen geahndet werden.

2. Notwendigkeit der Fortbildung

Die Steuerberater als Organe der Steuerrechtspflege schulden ihren Mandanten eine kompetente und fachgerechte Beratung. Deshalb sind regelmäßige Fortbildungen erforderlich, um auf die sich stets ändernden Rahmenbedingungen zu reagieren.

Insbesondere folgende Aspekte führen dazu, dass ein Stillstand nie erreicht und ein Ausruhen auf bisherigen Leistungen niemals möglich ist:

a) Wachsende Komplexität des Steuerrechts

Steuerberater müssen sowohl die rasante Entwicklung der Steuergesetzgebung mit ihrer Flut von Gesetzen und deren Änderungen als auch die aktuelle Finanzrechtsprechung verfolgen. Vorausschauend sind dann mögliche Konsequenzen für die Mandanten zu erkennen. Dass dies zunehmend schwieriger wird, belegen beispielhaft die nachfolgenden Zahlen: Allein im Jahr 2009 hat der Bundesfinanzhof über 775 Revisionen, 1.819 Nichtzulassungsbeschwerden und 770 sonstige Verfahren entschieden. Das Einkommensteuergesetz wurde von 1998 bis 2009

insgesamt 100-mal geändert, davon allein in den letzten drei Jahren 33-mal.

b) Zunehmende Konkurrenz

Sowohl die Vielfalt als auch die Zahl der Anbieter von Steuerberatungsleistungen nimmt zu. Hierzu gehören neben inländischen Konkurrenten, wie z. B. Rechtanwälten und selbstständigen Bilanzbuchhaltern, immer mehr auch ausländische Dienstleister. Zudem führt die stetig steigende Zahl der Berufsangehörigen (1995: 57.616; 2000: 67.901; 2005: 77.020; 2010: 86.279) zu einem immer größer werdenden Wettbewerbsdruck innerhalb des Berufsstands.

c) Geänderte Mandantenansprüche

Sich über die Jahre ändernde und tendenziell gestiegene Mandantenansprüche fordern vermehrt auch Kenntnisse außerhalb des klassischen Steuerrechts. Der Wunsch der Mandanten nach einer ganzheitlichen Beratung stellt den Steuerberater immer wieder vor neue Herausforderungen und verlangt immer öfter einen „Blick über den Tellerrand". Gleichzeitig ermöglicht dieser Anspruch den Ausbau bestehender und die Erschließung neuer Geschäftsfelder, z. B. im Bereich der vereinbaren Tätigkeiten. All dies bedingt weiteren Fortbildungsbedarf.

Das Leistungsversprechen gegenüber den Mandanten ist ein weiterer wichtiger Grund für konsequente und kontinuierliche Fortbildungsanstrengungen. Der Mandant muss darauf vertrauen dürfen, dass sein Steuerberater in der Beratung seinen Qualitätsansprüchen gerecht wird. Die erfolgreich abgelegte Steuerberaterprüfung reicht – trotz ihres großen Umfangs und ihres hohen Anspruchs – für eine gewissenhafte Berufsausübung allein nicht mehr aus. Auch und gerade für Steuerberater gilt daher das Erfordernis des „lebenslangen Lernens", das sich derzeit in nahezu allen Arbeitsbereichen durchsetzt.

d) Haftung des Steuerberaters

Erleidet der Mandant infolge eines Tuns oder Unterlassens seines Steuerberaters einen Schaden, so ist der Steuerberater einstandspflichtig. Neben einer konsequenten Qualitätssicherung in der Steuerberaterpraxis ist sowohl die eigene Fortbildung als

auch die der Mitarbeiter unabdingbar, um Fehler und damit auch Haftungsprozesse zu vermeiden. Die Anforderungen, die die Haftungsrechtsprechung an den Kenntnisstand des Steuerberaters stellen, sind sehr hoch. Danach hat sich dieser auf seinem Fachgebiet über die jeweilige Rechtslage laufend fortzubilden. Grundsätzlich müssen Steuerberater nicht nur alle einschlägigen Steuergesetze, Verordnungen und Erlasse kennen, sondern auch die Rechtsprechung des BFH in gleich gelagerten Fällen (BGH, Urteile vom 28. September 2000, IX ZR 6/99 DStR 2000, S. 2051) sowie die ständige Verwaltungsübung der zuständigen Finanzbehörde (BGH, Urteil vom 28. September 1995, IX ZR 158/94 in DStR 1997, S. 134). Im Einzelfall, nämlich dann, wenn sich in einer Rechtsfrage noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung gebildet hat, besteht auch die Pflicht, die Rechtsprechung der Untergerichte zu prüfen (OLG Düsseldorf, Urteil vom 8. Juli 2005, I 23 U 17/05, GI 2006, S. 12). Angesichts der Vielzahl finanzgerichtlicher Urteile wird zumindest die Kenntnis der Gerichtsentscheidungen erwartet, die im Organ der Bundessteuerberaterkammer, dem Deutschen Steuerrecht (DStR), veröffentlicht werden (OLG Hamm, Urteil vom 24. Februar 1999, 25 U 131/1998, GI 2000, S. 193 ff. sowie LG Frankfurt/Main, Urteil vom 2. Februar 2005, 2-23 O 294/04 GI 2006, S. 62 ff.). Das LG Hamburg hat angenommen, dass alle Entscheidungen der Finanzgerichte des Bezirks für den jeweiligen Steuerpflichtigen maßgeblich sind (LG Hamburg, Urteil vom 5. Dezember 1985, 12 O 406/85, GI 1986, S. 24 ff.).

Steuerberater müssen alle erheblichen mandatsbezogenen Gesetzes- und Rechtskenntnisse besitzen oder sich unverzüglich verschaffen und sich gegebenenfalls auch in eine Spezialmaterie einarbeiten. Sie haben in diesem Rahmen auch neue oder geänderte Rechtsnormen zu ermitteln (BGH, Urteil vom 23. März 2006, IX ZR 140/03, BGH Report 2006, S. 943 ff.; Urteil vom 15. Juli 2004, IX ZR 472/00, DStR 2004, S. 1677 ff.).

Auch bei sorgfältigster Berufsausübung bewegen sich Steuerberater angesichts der hohen Anforderungen, die an ihre Tätigkeit und ihr Fachwissen gestellt werden, auf einem schmalen Grat. So verbleiben genügend haftungsrelevante Unwägbarkeiten, die es vor allem durch stetige Fortbildung zu entschärfen gilt.

e) Technische Entwicklung

Der technologische Fortschritt macht auch vor den Steuerberaterpraxen nicht Halt. Die Notwendigkeit strategischer Anpassung sowie Effizienzsteigerung ist die Konsequenz.

f) Internationalisierung

Die Liberalisierungen auf europäischer Ebene bieten auch deutschen Steuerberatern neue Möglichkeiten, im benachbarten EU-Ausland tätig zu werden. Grenzüberschreitende Tätigkeiten stellen besondere Anforderungen, die vor allem entsprechende Fach- und Sprachkenntnisse voraussetzen.

Konsequente Fortbildung sichert und steigert die Qualität steuerberatender Leistungen. Im täglichen Wettbewerb, der zunehmend auch europäische Dimensionen annimmt, ist Qualität das entscheidende Herausstellungsmerkmal. Daher sollte Fortbildung ein zentraler Bestandteil der strategischen Zukunftsplanung jedes Berufsangehörigen sein. Schon in der bereits 1998 beschlossenen „Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zur Qualitätssicherung in der Steuerberaterpraxis“ nimmt sie einen zentralen Platz ein. Nicht zuletzt lässt sich durch Fortbildung auch die betriebswirtschaftliche Effizienz der Steuerberaterkanzlei steigern, sodass sich der Aufwand kurz- bzw. mittelfristig als lohnende Investition erweist.

3. Fortbildungsformen

Das regelmäßige Studium sowohl der **Tagespresse** als auch der Fachlektüre ist und bleibt für Steuerberater die wichtigste Fortbildungsform. Neben herkömmlichen **Fachzeitschriften** gewinnen auch elektronische Angebote, wie z. B. **Newsletter** des Bundesfinanzministeriums, der Fachverlage, der Sozialversicherungsträger, der Steuerberaterkammern usw. zunehmend an Bedeutung. Gleiches gilt für **Audio-Angebote** in Form von CDs, z. B. zur aktuellen Steuerrechtsprechung.

Neben dem Selbststudium ist der Besuch von **Präsenzseminaren** die beliebteste Fortbildungsform. Der Nachfrage entsprechend ist das Angebot in den letzten Jahren erheblich gewachsen. Auch die Bundessteuerberaterkammer und die Steuerberaterkammern bieten eine große Auswahl an Fachseminaren an.

Kongresse, wie z. B. der DEUTSCHE STEUERBERATERKONGRESS der Bundessteuerberaterkammer oder der Deutsche Steuerberatertag des Deutschen Steuerberaterverbands, kombinieren Vortrags- und Fortbildungsmodule und bieten darüber hinaus eine Plattform für die Kontaktpflege und den Erfahrungsaustausch mit Experten und Kollegen. Dies gilt gleichermaßen für Tagungen, Fachkonferenzen und Vortragsveranstaltungen insbesondere der Steuerberaterkammern und -verbände, die oft aktuelle Spezialthemen aufgreifen.

Die immer vielfältigeren Möglichkeiten, aber auch das oft sehr günstige Aufwand-Nutzen-Verhältnis haben dazu geführt, dass die Vermittlung des Lernstoffs durch elektronische Medien, das sog. **E-Learning,** immer mehr an Bedeutung gewinnt. Weitere Vorteile dieser modernen Lernmethode sind eine 24-Stunden-Verfügbarkeit direkt am Arbeitsplatz, zu Hause oder unterwegs sowie die Möglichkeit, den Lernstoff in einem individuellen Lernrhythmus aufzunehmen. Charakteristisch für diese Lernform ist zumeist die Kombination von Stoffvermittlung und interaktiven Elementen, z. B. Selbsttests. Zu den E-Learning-Anbietern für Steuerberater gehören die DWS-Steuerberater-Online-GmbH, eine Tochter des DWS-Instituts (www.dws-steuerberater-online.de) sowie die TeleTax GmbH, eine Tochter des Deutschen Steuerberaterverbands und der DATEV eG (www.teletax.de).

Das sog. **Blended Learning** bezeichnet die didaktisch sinnvolle Verknüpfung von traditionellen Lehr- und Lernkonzepten mit dem Online-Lernen auf Basis der modernen Informations- und Kommunikationsmedien. Steuerberater sollten diesen Trend zum Methodenmix für die individuelle Fortbildungsplanung nutzen, um einen optimalen Lernerfolg zu erzielen.

Viele Themen lassen sich in einem **Workshop** besser erarbeiten als mit dem klassischen „Frontalunterricht". Besteht der Fortbildungsbedarf für alle bzw. eine Vielzahl der Mitarbeiter der Praxis, z. B. bei der Einführung neuer EDV-Programme, ist eine **hausinterne Schulung** das Mittel der Wahl. Diese Fortbildungsform kann sowohl von einem Externen als auch von einem Sachverständigen aus der eigenen Praxis durchgeführt werden.

Eigenes Wissen teilen und vom Wissen der Kollegen profitieren: Der gezielte Erfahrungsaustausch in **Netzwerken und Arbeitsgruppen** ist eine effektive und zugleich sehr kommunikative Fortbildungsform. Methodisch geht es um die von der Gruppe selbst gesteuerte Erarbeitung von Wissen, z. B. indem für andere teilnehmende Berufsangehörige Einzelfragen fachlich entwickelt und gelöst werden.

Welche Fortbildungsform auch immer gewählt wird, letztlich ist die die effektivste, die für die eigene Arbeit den größten Nutzen bringt. Gleichzeitig ist die effektivste Lernform auch vom Gegenstand sowie vom lernenden Individuum abhängig. Daher muss jeder für sich selbst herausfinden, welche Fortbildungsform bzw. welche Kombination von Fortbildungsformen für ihn am besten geeignet ist. Dazu gehört auch der individuelle Tagesrhythmus.

4. Fortbildung der Mitarbeiter

Ohne eine bedarfsgerechte Mitarbeiterqualifizierung lässt sich die Leistungsfähigkeit der Kanzlei auf Dauer nicht aufrechterhalten. Zudem sind qualifizierte Mitarbeiter nicht nur kompetenter und effizienter, sondern auch motivierter. Werden bspw. im Rahmen des Jahresgesprächs konkrete Fortbildungsmaßnahmen vereinbart, durch die die Zielvereinbarungen erreicht werden können, sorgt dies für einen transparenten und leistungsfördernden Anreiz (Motto „Fördern und Fordern"). Neben den klassischen Fortbildungsbereichen sind insbesondere bei den Mitarbeitern IT-Schulungen zu berücksichtigen. Mitarbeiter-Fortbildung sollte systematisch in der kanzleiinternen Planung berücksichtigt werden. Die Fortbildungsplanung ist eine wichtige Führungsaufgabe.

Die Beratungsqualität und der Kanzleierfolg werden durch den Wissensstand der Mitarbeiter maßgeblich mitbestimmt.

5. Fortbildungsumfang

Die Vorgabe genereller bzw. pauschaler Richtwerte zum notwendigen Umfang der Fortbildung ist nicht möglich. Ebenso wie der Inhalt und die Form der Fortbildung spezifisch festzulegen ist, ist auch der Fortbildungsumfang individuell unter-

schiedlich. Hinzu kommt, dass der Fortbildungsumfang auch durch die Art der Fortbildung bestimmt wird. Schließlich gibt es mehr oder weniger zeitintensive Formen, die aber gleichermaßen effektiv sein können. Maßgeblich sind mithin die persönlichen Erfordernisse und Verhältnisse. Von daher gilt es, den Fortbildungsbedarf zunächst selbstkritisch zu analysieren und anschließend die erforderlichen Maßnahmen einzuleiten und umzusetzen.

Hat sich ein Steuerberater auf bestimmte Teilgebiete des Steuerrechts spezialisiert und ist deshalb überwiegend auf diesen tätig, muss er seine Fortbildung schwerpunktmäßig auf diese ausrichten.

6. Fazit und Appell

Einer der wichtigsten Erfolgsfaktoren in der Steuerberatung ist die Qualität der angebotenen Leistung. Allerdings ist kaum ein anderes Rechtsgebiet so vielen Änderungen unterworfen wie das Steuerrecht. Immer auf dem aktuellen Stand zu sein, ist daher eine große Herausforderung. Daneben verlangt die tägliche Beratungspraxis auch juristische und betriebswirtschaftliche Kenntnisse. Deshalb umfasst die Fortbildung nicht nur steuerrechtliche Themen.

Die Fortbildungspflicht gehört zu den wesentlichen Grundpflichten des Steuerberaters. Im Interesse der Mandanten, die darauf vertrauen, in ihrem Steuerberater einen kompetenten Ansprechpartner für ihre steuerlichen und wirtschaftlichen Fragen und Probleme zu finden, ist eine permanente Aktualisierung der Fachkenntnisse unabdingbar. Dies gilt für Berufsanfänger ebenso wie für langjährig erfahrene Berufsangehörige.

2.2.1 Hinweise* der Bundessteuerberaterkammer zum Verhalten bei der edv-gestützten Betriebsprüfung

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 5./6. Mai 2003

Inhalt

Vorbemerkungen 2

A. Änderungen in der Abgabenordnung 3

I. Unmittelbarer Zugriff, sog. Nur-Lesezugriff 3

II. Mittelbarer Zugriff 4

III. Überlassung von Datenträgern 4

IV. Fragen-Antworten-Katalog des BMF zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung 5

B. Grundsatz der Verhältnismäßigkeit 5

C. Praktische Hinweise für den Berater 6

I. Allgemeine Hinweise 6

1. Datenzugriff durch die Finanzverwaltung 6

2. In digitaler Form bereitzuhaltende steuerlich relevante Unterlagen 8

3. Berücksichtigung der Möglichkeiten der eigenen Software 9

4. Mitarbeiter 10

II. Besondere Hinweise zur Außenprüfung des Mandanten 10

1. Beratung des Mandanten 10

2. Auftragsbuchführung durch den Steuerberater 11

III. Besondere Hinweise zur Außenprüfung des Steuerberaters 12

1. Unmittelbarer Datenzugriff auf das DV-System des Steuerberaters durch den Prüfer 13

2. Mittelbarer Datenzugriff auf das DV-System des Steuerberaters durch den Prüfer 13

D. Rechtsmittel 14

* Die Hinweise haben keinen verbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

2.2.1 EDV-gestützte Betriebsprüfung

Anhang: Prüfsoftware IDEA der Finanzverwaltung 15
I. Grundsätzliches 15
II. Beispiele für Auswertungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung mit Hilfe von IDEA 15

Vorbemerkungen

Durch das Steuersenkungsgesetz (StSenkG) vom 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428 (1455)) ist u. a. die Abgabenordnung in den §§ 146, 147, 200 dahingehend geändert worden, dass die Finanzbehörden nunmehr das Recht haben, im Rahmen von steuerlichen Außenprüfungen auf das Datenverarbeitungssystem des Steuerpflichtigen zuzugreifen und die mit Hilfe des DV-Systems erstellte Buchführung des Steuerpflichtigen zu prüfen. Die neue Prüfungsmethode tritt neben die Möglichkeit der herkömmlichen Prüfung. Durch die Regelung zum Datenzugriff wird der sachliche Umfang der Außenprüfung (§ 194 AO) nicht erweitert. Gegenstand der Prüfung sind wie bisher nur die nach § 147 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen.

Die hinsichtlich des Datenzugriffs relativ weit gefassten Befugnisse der Finanzbehörden sind durch das BMF-Schreiben vom 16.07.2001 (BStBl. I 2001, 415) zu den Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen konkretisiert worden, um die Regelungen in der Praxis handhabbar zu machen.

Die Bundessteuerberaterkammer weist darauf hin, dass sowohl das Bundesministerium der Justiz als auch der Bundesdatenschutzbeauftragte bereits im Vorfeld der verabschiedeten Gesetzesregelung und des entsprechenden BMF-Schreibens vom 16. Juli 2001 verfassungsrechtliche Einwendungen angemeldet haben. Die vorgetragenen Bedenken haben im Wesentlichen den folgenden Inhalt: Durch die Neuregelungen sind sowohl der Schutz betrieblicher Geheimnisse als auch der Schutz der Persönlichkeitsrechte der Steuerpflichtigen, ihrer Lieferanten, Kunden und Arbeitnehmer gefährdet. Dies gilt insbesondere deshalb, weil eine Protokollierungspflicht der in den Datennetzen der Steuerpflichtigen vorgenommenen Auswertungen nicht vorgesehen ist. Hierdurch ist eine Nachverfolgung von unzulässigen Eingriffen in die Privatsphäre der Steuerpflichtigen bzw. ihrer Arbeitnehmer nicht möglich.

Außerdem weist die Bundessteuerberaterkammer darauf hin, dass es sich bei dem in dem BMF-Schreiben vom 16.07.2001 verwandten Begriff der „steuerlich relevanten Daten“ um einen unbestimmten Rechtsbegriff handelt, dessen Inhalt und Umfang bisher nicht eindeutig definiert sind.

A. Änderungen in der Abgabenordnung

Bei der Führung der Bücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern muss nun insbesondere sichergestellt werden, dass die Daten **während der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind und unverzüglich lesbar** gemacht werden können. Hinzu kommt, dass diese Daten während der Aufbewahrungsfrist auch **unverzüglich maschinell auswertbar** sein müssen.

Für den Datenzugriff vorzuhalten sind gem. dem BMF-Schreiben vom 16.07.2001 die Daten der Finanzbuchhaltung, der Anlagenbuchhaltung und der Lohnbuchhaltung sowie die Daten anderer Bereiche, sofern sie **steuerlich relevant** sind. **Nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer kann es sich bei dem in dem BMF-Schreiben verwendeten Begriff der Buchhaltung nur um die Buchführung gem. § 145 AO handeln.**

Die Finanzbehörde hat im Rahmen der Außenprüfung das Recht,

- das Datenverarbeitungssystem des Steuerpflichtigen einschließlich der darin enthaltenen Auswertungsprogramme zu nutzen **(unmittelbarer Datenzugriff)**

  und/oder

- nach ihren Vorgaben eine maschinelle Auswertung der Daten durch den Steuerpflichtigen oder einen von ihm beauftragten Dritten mit Hilfe des DV-Systems des Steuerpflichtigen zu verlangen **(mittelbarer Datenzugriff)**

  und/oder

- die Überlassung der steuerlich relevanten Daten auf einem maschinell verwertbaren **Datenträger** (z.B. CD-ROM, DVD) zu verlangen.

Der Steuerpflichtige muss im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten die Finanzbehörde unterstützen. Die Auswahl der Möglichkeiten steht im Ermessen der Behörde.

I. Unmittelbarer Zugriff, sog. Nur-Lesezugriff

Beim unmittelbaren Zugriff hat die Finanzbehörde das Recht, in Form des Nur-Lesezugriffs Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und dabei das Datenverarbeitungssystem des Steuerpflichtigen (Hard- und Software) zur Prüfung der Daten zu nutzen. Der Steuerpflichtige hat den Prüfer insbesondere hinsichtlich des Nur-Lesezugriffs in das DV-System einzuweisen. Der Nur-Lesezugriff umfasst das Lesen, Filtern und Sortieren der

2.2.1 EDV-gestützte Betriebsprüfung

Daten gegebenenfalls unter Nutzung der vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten. **Das Datenverarbeitungssystem des Steuerpflichtigen muss die Unveränderbarkeit des Datenbestands gewährleisten, um eine Veränderung durch die Finanzbehörde auszuschließen.** Enthalten die Datenbestände steuerlich nicht relevante Daten (z. B. personenbezogene oder nach § 102 AO einem Berufsgeheimnis unterliegende Daten) muss der Steuerpflichtige bzw. sein Berater sicherstellen, dass der Prüfer nur auf die steuerlich relevanten Daten zugreifen kann.[1] Für versehentlich überlassene Daten besteht kein Verwertungsverbot.[2]

Die Finanzbehörde darf nur mit Hilfe der beim Steuerpflichtigen vorhandenen Hard- und Software auf die elektronisch gespeicherten Daten zugreifen. Eine Auswertung im DV-System des Steuerpflichtigen mit Hilfe der Software des Prüfers (z. B. IDEA) kommt nicht in Betracht, es sei denn, dass dieses Prüfprogramm auf dem Rechner des Steuerpflichtigen oder seines Beraters installiert ist. Auch die Fernabfrage (Online-Zugriff) auf das Datenverarbeitungssystem des Steuerpflichtigen ist ausgeschlossen.

II. Mittelbarer Zugriff

Die Finanzbehörde kann beim mittelbaren Datenzugriff verlangen, dass die gespeicherten Daten nach ihren Vorgaben vom Steuerpflichtigen oder einem von ihm beauftragten Dritten maschinell ausgewertet werden. Die maschinelle Auswertung kann **nur unter Verwendung der** im Datenverarbeitungssystem des Steuerpflichtigen oder des beauftragten Dritten **vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten** erfolgen. Auswertungen, die bestimmte Sortier- oder Filterfunktionen voraussetzen, die das Softwareprogramm des Steuerpflichtigen nicht enthält und die deshalb extra programmiert werden müssten, sind ausgeschlossen. Der Umfang der zumutbaren Hilfe richtet sich nach den betrieblichen Gegebenheiten des Unternehmens.

III. Überlassung von Datenträgern

Die Finanzbehörde kann ebenfalls verlangen, dass ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Auswertung überlassen werden.

---

1 Befinden sich die Daten beim Steuerberater, so trifft diesen die Pflicht, nicht steuerlich relevante Daten vor unberechtigten Zugriffen zu schützen.

2 Siehe (nicht rechtsverbindlicher) Fragen-Antworten-Katalog des BMF (Stand: 06. März 2003).

Zu beachten ist, dass die Finanzbehörde verpflichtet ist, den zur Auswertung überlassenen Datenträger spätestens nach Bestandskraft der aufgrund der Außenprüfung ergangenen Bescheide an den Steuerpflichtigen zurückzugeben oder zu löschen.

IV. Fragen-Antworten-Katalog des BMF zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung

Das BMF hat eine Übersicht zum Thema „Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung“ erstellt. Der (nicht rechtsverbindliche Katalog) enthält eine Vielzahl von Fragen, zu denen die Finanzverwaltung bislang Stellung genommen hat und ist derzeit unter http://www.bundesfinanzministerium.de/Aktuelles/Aktuelles-.378.12944/.htm abrufbar.

B. Grundsatz der Verhältnismäßigkeit

Die Finanzbehörde hat bei der Anwendung der Regelungen zum Datenzugriff stets den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten.

In der Übergangsphase gilt insbesondere Folgendes:

- Bei vor dem 01.01.2002 archivierten Daten kann beim unmittelbaren Datenzugriff und beim mittelbaren Datenzugriff nicht verlangt werden, dass diese Daten für Zwecke ihrer maschinellen Auswertung nochmals in das Datenverarbeitungssystem eingespeist werden, wenn dies mit unverhältnismäßigem Aufwand für den Steuerpflichtigen verbunden ist (z. B. bei fehlender Speicherkapazität, Wechsel des Hard- oder Software-Systems). Müssen die Daten nicht reaktiviert werden, muss auch nicht die für die maschinelle Auswertung erforderliche Hard- und Software vorgehalten werden, wenn sie nicht mehr im Einsatz ist. Dies gilt auch, wenn die Aufbewahrungsfrist noch nicht abgelaufen ist.
- Die Einschränkung bezieht sich nicht auf die Lesbarmachung der Daten, diese muss während der gesamten Aufbewahrungsfrist sichergestellt sein.
- Bei Daten, die nach dem 31.12.2001 archiviert worden sind, ist beim unmittelbaren und beim mittelbaren Datenzugriff die maschinelle Auswertbarkeit in Form des Nur-Lesezugriffs sicherzustellen. Hat ein System- oder Versionswechsel stattgefunden, so ist es nicht erforderlich, die ursprüngliche Hard- und Software vorzuhalten, wenn die maschinelle Auswertbarkeit auch für die nach dem 31.12.2001, aber vor dem System-

bzw. Versionswechsel archivierten Daten durch das neue oder ein anderes System gewährleistet ist.

- Wählt die Finanzbehörde die Datenträgerüberlassung, so kann sie nicht verlangen, dass die Daten, die vor dem 01.01.2002 auf nicht maschinell auswertbaren Datenträgern (z.B. Mikrofilm) archiviert worden sind, auf maschinell auswertbaren Datenträger aufgezeichnet werden.

C. Praktische Hinweise für den Berater

I. Allgemeine Hinweise

1. Datenzugriff durch die Finanzverwaltung

a) Grundsätzliches

- Die Finanzverwaltung hat sich für den Einsatz der Prüfsoftware IDEA entschieden. Der Prüfer kann sich der Prüfsoftware IDEA allerdings nur bedienen, wenn ihm ein Datenträger überlassen wird oder der Steuerpflichtige bzw. sein Berater das Programm IDEA auf ihrem Rechner installiert haben.
- Für die Umsatzsteuer-Nachschau selbst kommt die Anwendung der Regelungen der edv-gestützten Betriebsprüfung nicht in Betracht, da die Umsatzsteuer-Nachschau keine Außenprüfung i.S.v. § 193 AO ist.[3] Gem. § 27b Abs. 3 UStG kann aber ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer **Außenprüfung** übergegangen werden, sofern die bei der **Umsatzsteuer-Nachschau** getroffenen Feststellungen hierzu Anlass geben. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Finanzverwaltung im Rahmen einer „überraschenden" Außenprüfung von der Möglichkeit des Datenzugriffs Gebrauch macht. Für diesen Fall sollten die als steuerlich relevant eingestuften Daten jederzeit separat zur Verfügung stehen.

b) Unmittelbarer Zugriff

- Da die Finanzbehörde gesetzlich nicht ausdrücklich verpflichtet ist, ihre **Prüfungstätigkeit zu protokollieren,** empfiehlt es sich, für den Fall des unmittelbaren Datenzugriffs spezielle Protokollierungsprogramme im DV-System des Steuerpflichtigen zu installieren. Mit Hilfe dieser Programme wird automatisch protokolliert, auf welche Daten der Prüfer elektronisch

3 § 147 Abs. 6 AO räumt der Finanzbehörde das Recht des Datenzugriffs nur im Rahmen einer Außenprüfung ein. Zur Umsatzsteuer-Nachschau, siehe BMF-Schreiben vom 23. Dezember 2002 (IV B 2 – S 7420 – 415/02).

zugegriffen hat und welche Verknüpfungen im Rahmen der Prüfung hergestellt wurden. Durch diese Vorgehensweise wird gewährleistet, dass die Prüfungstätigkeit des Prüfers im eigenen System nachverfolgt werden kann.

- Wenn der Prüfer beim unmittelbaren Datenzugriff in den Datensätzen schreibt, diese zerstört oder anderweitig verändert, haftet gem. dem Schreiben des BMF vom 16.07.2001 der Geprüfte für das Beibringen der Originaldaten. Vor dem Zugriff der Finanzverwaltung auf die Originaldaten sollten daher **Kopien des Datenbestands** erstellt und dem Prüfer **nur der Lesezugriff** gestattet werden.

c) Überlassung von Datenträgern

- Bei der Datenträgerüberlassung werden die Prüfungsschritte des Prüfers von der **Prüfsoftware der Finanzverwaltung, IDEA,** automatisch in sog. „Audit-Trails" aufgezeichnet. Eine rechtliche Verpflichtung zur Herausgabe der „Audit-Trails" besteht nicht. Nur wenn der Prüfer mit Hilfe von IDEA Feststellungen trifft, sind die entsprechenden „Audit-Trails" dem Steuerpflichtigen zur Verfügung zu stellen, damit er sich mit der Prüfungsfeststellung auseinander setzen kann.
- Dem Ersuchen von Betriebsprüfern nach **Datenüberlassung vor Prüfungsbeginn** sollte nur nachgekommen werden, sofern ein vorzeitiger Prüfungsbeginn gewünscht wird. Denn durch die (freiwillige) Übergabe von Datenträgern vor Prüfungsbeginn wird der Prüfungsbeginn vorverlagert. In der Folge wird die Festsetzungsverjährung gehemmt und eine strafbefreiende Selbstanzeige erschwert, da der Steuerpflichtige damit rechnen muss, dass eine Straftat bereits entdeckt ist. Auf die Übergabe von Daten vor dem in der Prüfungsanordnung genannten Prüfungsbeginn besteht kein Rechtsanspruch.
- Bei der Datenträgerüberlassung gilt hinsichtlich möglicher **Schadensersatzansprüche** des Finanzamtes **wegen Virenschäden** Folgendes: Wird ein Virus vorsätzlich auf den Datenträger gebracht, hat der Geschädigte einen zivilrechtlichen Schadensersatzanspruch. Daneben liegt das strafrechtliche Delikt der Datenbeschädigung nach § 126a StGB vor. Dagegen ist die Rechtslage unklar, wenn der Virus unwissentlich auf den Datenträger gelangt. Zu virenbefallenen Disketten wurden bislang die folgenden Urteile veröffentlicht:[4]

  a) **AG Köln, Urteil 125 C 533/98 vom 21.12.1998 – Übersendung von virenbefallenen Disketten durch ein Nicht-EDV-**

4 Stand: 17. April 2003

Unternehmen (Verlag) an einen Journalisten: Ein Verlag ist kein EDV-Unternehmen. Disketten sind für ihn lediglich ein Hilfsmittel. Der Einsatz von Virenschutzprogrammen auf Seiten des Verlags muss daher als ausreichend angesehen werden. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Verlag im Zeitpunkt der Versendung der Diskette keine Kenntnis von dem Virenbefall seines Computersystems hat. Insbesondere bestehe keine Pflicht, auf die grundsätzliche Virengefahr bei Verwendung fremder Disketten hinzuweisen, da es sich hierbei um eine unter Computerbenutzern allgemein bekannte Tatsache handele. Ein Anspruch auf Schadensersatz bestehe aus den vorgenannten Gründen nicht.

b) **LG Hamburg, Urteil 401 O 63/00 vom 18.07.2001 – Virenprüfung von Disketten durch ein EDV-Unternehmen:** Wer es übernimmt, Disketten mit „aktueller Anti-Virus-Software zu überprüfen", verpflichtet sich, die neuesten Antivirenprogramme einzusetzen. Die Verletzung dieser Pflicht führt zur Schadenersatzpflicht wegen positiver Vertragsverletzung, die auch sog. Mangelfolgeschäden an anderen Rechtsgütern umfasst.

Es empfiehlt sich, die Rechtsprechung zu dieser Thematik fortlaufend zu beobachten.

2. In digitaler Form bereitzuhaltende steuerlich relevante Unterlagen

Zu den in digitaler Form bereitzuhaltenden Unterlagen zählen diejenigen Unterlagen,

- die in elektronischer Form in das DV-System eingehen

und

- die mit Hilfe des DV-Systems erstellt werden.

Eine Pflicht zur Archivierung einer Unterlage i.S.d. § 147 Abs. 1 AO in maschinell auswertbarer Form (§ 147 Abs. 2 Nr. 2 AO) besteht nicht, wenn diese Unterlage zwar mit Hilfe des DV-Systems erstellt wurde, sie aber nicht zur Weiterverarbeitung in einem DV-gestützten Buchführungssystem geeignet ist (z. B. Textdokumente wie Handels- oder Geschäftsbriefe oder unter bestimmten Voraussetzungen Rechnungen).

Jahresabschlüsse und Eröffnungsbilanzen sind grundsätzlich in maschinell auswertbarer Form zu archivieren.

a) Rechnungen

- **Eingangsrechnungen** und andere originär in Papierform angefallene Unterlagen können weiterhin mikroverfilmt werden.

- Bei in Word **erstellten Rechnungen** ist die Archivierung in Papierform ausreichend. D. h. solange der PC wie eine Schreibmaschine genutzt wird, ist eine Archivierung in Papierform ausreichend und die Datei kann gelöscht werden.

  Daten, die nicht buchungstechnisch oder statistisch auswertbar sind, können auch im pdf-Format gespeichert werden. Dies betrifft z. B. Rechnungen als Word-Dokument einschließlich der elektronischen Rechnungen.
- **Elektronische Abrechnungen i.S.d. § 14 Abs. 4 S. 2 UStG** sind nach Prüfung der Integrität der Daten und der Signaturberechtigung auf einem Datenträger zu speichern, der Änderungen nicht mehr zulässt. Der Originalzustand des übermittelten ggf. noch verschlüsselten Dokumentes muss jederzeit überprüfbar sein.

b) E-Mails

- Der E-Mail-Verkehr sollte so gestaltet werden, dass E-Mails, die gem. § 147 AO aufbewahrungspflichtig sind, in einem gesonderten Ordner abgelegt werden.
- Eine weitere Möglichkeit besteht darin, für den Geschäftsverkehr ein gesondertes Postfach einzurichten. Die an diese E-Mail-Adresse gerichteten Nachrichten ohne steuerliche Relevanz können dann nach dem Ausdrucken oder dem Speichern der anliegenden Dateien auf der Festplatte oder einer Diskette gelöscht werden.

c) Dokumentenmanagementsysteme

- Bei der Verwendung eines Dokumentenmanagementsystems ist insbesondere darauf zu achten, dass steuerlich nicht relevante Daten getrennt von den steuerlich relevanten Daten abgelegt werden. Steuerlich nicht relevante Daten, die darüber hinaus dem Datenschutz oder der Verschwiegenheit unterliegen, sind in besonderer Weise vor unberechtigten Zugriffen zu schützen.

3. Berücksichtigung der Möglichkeiten der eigenen Software

- Da die gängigen Betriebssysteme mit **Suchfunktionen** ausgestattet sind, sollte auch die Speicherung von Daten ggf. neu strukturiert werden.
- Bei der Erstellung von Dateien sollte berücksichtigt werden, dass das DV-System vielfältige Informationen über jedes Dokument hinterlässt. Hierzu zählen u.a. die **Eigenschaften des Dokuments** (z. B. Anzahl der Zeichen, letzte Speicherung, Datum der Erstellung oder Änderung der Datei etc.).

4. Mitarbeiter

Die Mitarbeiter der Steuerberaterpraxis sollten eingehend über die neue Regelung informiert und insbesondere im Hinblick auf den Umgang mit den Daten, die in elektronischer Form vorliegen, geschult werden. Dies betrifft insbesondere die **Archivierung von Daten,** den **Einsatz des DV-Systems und das Verhalten bei Außenprüfungen.**

II. Besondere Hinweise zur Außenprüfung des Mandanten

1. Beratung des Mandanten

- Der Mandant sollte über die **neuen Möglichkeiten, die der Finanzbehörde** im Rahmen der Außenprüfung zustehen, informiert werden.
- Es empfiehlt sich, mit dem Mandanten schriftlich zu vereinbaren, **wer die Archivierung der Daten übernimmt.**
- Der Steuerberater sollte dem Mandanten erläutern, **welche Daten steuerlich relevant** sind. Diese Daten können dann **bereits bei ihrem Entstehen gesondert gespeichert** werden.
- Es bietet sich an, **nach Abschluss eines Geschäftsjahres die steuerlich relevanten Daten mit dem Auswertungsprogramm auf einem Datenträger (z. B. CD-ROM, DVD)** zu speichern und dem Prüfer den Datenträger zur Mitnahme oder zur Auswertung auf einem Einzelplatzrechner (in den Geschäftsräumen des Mandanten bzw. des Steuerberaters) zur Verfügung zu stellen. Der Steuerberater sollte den Mandanten ausdrücklich auf diese Möglichkeit hinweisen.
- Sofern der Mandant die Buchführung selbst erstellt, sollte er darauf hingewiesen werden, dass im Fall der Außenprüfung der **unmittelbare Datenzugriff** möglich ist. Entscheidet der Mandant sich gegen die Erstellung eines Jahres-Datenträgers, sollte ihm empfohlen werden, **für Prüfungszwecke einen Einzelplatzrechner** bereitzuhalten, auf dem die steuerlich relevanten Daten archiviert werden. Darüber hinaus sollte der Mandant für die **Problematik veralteter Programme** und das Problem der späteren Lesbarmachung der Daten sensibilisiert werden.
- Innerhalb des **Kostenrechnungssystems** wurden bisher **keine Ergebnisspeicherungen** vorgenommen. Als Input für die Kostenrechnung steht der Finanzbehörde die Finanzbuchführung zur Verfügung. D. h. es werden keine mit dem Kostenrechnungssystem erstellten Auswertungen geliefert, sondern die

Finanzbehörde kann die Daten der Finanzbuchführung selbst auswerten.

- **Warenwirtschaftssysteme, Kalkulationen** und die **Anzahl der geleisteten Stunden** zählen in der Regel zu den **steuerlich relevanten Daten. Planungsrechnungen** sind **betriebswirtschaftliche Daten** und grundsätzlich nicht steuerlich relevant. Hierbei ist jedoch zu bedenken, dass Kalkulationen in die Planung einfließen können. Durch die Zugriffsmöglichkeit auf das Warenwirtschaftssystem erhält die Finanzbehörde Informationen, die ihr früher nicht zur Verfügung standen.
- **Achtung:** Gem. dem (nicht rechtsverbindlichen) Fragen-Antworten-Katalog des BMF (Stand 06. März 2003) sind z. B. die **in einer Tabellenkalkulation durchgeführten Berechnungen** zur Bildung einer Rückstellung in maschinell auswertbarer Form aufzubewahren, selbst wenn nur das Berechnungsergebnis in die Buchführung eingeflossen ist.

2. Auftragsbuchführung durch den Steuerberater

Gem. § 6 BpO ist die Außenprüfung grundsätzlich in den Räumen des Steuerpflichtigen durchzuführen. Wenn der Steuerpflichtige seine Buchführung allerdings extern durch einen Steuerberater erstellen lässt, ist die Finanzbehörde berechtigt, im Rahmen des unmittelbaren oder mittelbaren Datenzugriffs die vom Steuerberater eingesetzte Hard- und Software zur Prüfung der gespeicherten Daten zu nutzen.

a) Auftragsbuchführung durch den Steuerberater ohne Erstellung eines Datenträgers

Der Steuerberater muss mit dem **unmittelbaren Datenzugriff** durch die Finanzbehörde rechnen, wenn die Auftragsbuchführung ohne Erstellung eines Jahres-Datenträgers erfolgt. Für den Fall des unmittelbaren Datenzugriffs ist Folgendes zu beachten:

- Die Daten der **Handakte** müssen durch eine Zugriffsbeschränkung geschützt werden.

  In der Handakte sind z. B. die folgenden Unterlagen abzulegen:

  – Aktenvermerke des Steuerberaters über den Inhalt von Telefonaten oder Besprechungen, die er mit dem Mandanten oder in dessen Auftrag mit Dritten geführt hat,

  – Schriftwechsel mit dem Mandanten und Dritten im Rahmen der Beratungstätigkeit für den Mandanten,

  – Arbeits-, Beratungs- und Besprechungsnotizen, wie z. B. Bilanzentwürfe, die noch nicht vom Mandanten gebilligt und freigegeben sind,

– Korrespondenz aus den Buchführungsunterlagen, insbesondere Kopien gebuchter Belege mit Notizen, Ergänzungen, Korrekturen oder Bearbeitungshinweise des Steuerberaters.

- Die steuerlich relevanten Daten nebst Auswertungssoftware sollten isoliert auf einen **speziellen Einzelplatzrechner** überspielt werden.

- Für den Fall des Direktzugriffes muss über eine **Zugriffssperre** sichergestellt werden, dass der Außenprüfer nur auf den zu prüfenden Mandanten und den entsprechenden Datensatz zugreifen kann. Die prüfungsrelevanten Daten können z. B. in ein gesondertes Verzeichnis überspielt werden, und der Außenprüfer erhält nur ein Zugriffsrecht für dieses Verzeichnis.

b) Auftragsbuchführung durch den Steuerberater mit Erstellung eines Datenträgers

- Insbesondere im Rahmen der Auftragsbuchführung empfiehlt sich die **Erstellung eines Jahres-Datenträgers.** Außer den steuerlich relevanten Daten werden noch der Programm- und der Betriebssystemstand sowie der Datensatzaufbau benötigt; d.h. es muss vermerkt werden, welche Versionen der Programme und des Betriebssystems verwendet wurden bzw. die entsprechenden Programme und das Betriebssystem müssen archiviert werden. Durch diese Vorgehensweise wird sichergestellt, dass der Datenträger auch in späteren Jahren mit den höheren Versionen der Programme lesbar und nutzbar ist bzw. dass auf die alten Programme und Betriebssysteme zurückgegriffen werden kann.

- Sollte der Prüfer auf dem unmittelbaren oder mittelbaren Datenzugriff bestehen, kann der Steuerberater die auf dem Datenträger befindlichen steuerlich relevanten Daten des Mandanten nebst Auswertungssoftware auf einen **speziellen Einzelplatzrechner** überspielen.

III. Besondere Hinweise zur Außenprüfung des Steuerberaters

Ist der Steuerberater selbst von einer Außenprüfung betroffen, so stellt sich die Frage der Vereinbarkeit von § 147 Abs. 6 AO mit der berufsrechtlichen Pflicht des Steuerberaters zur Verschwiegenheit.

1. Unmittelbarer Datenzugriff auf das DV-System des Steuerberaters durch den Prüfer

Gem. dem BMF-Schreiben vom 16. Juli 2001 obliegt es dem Steuerberater als Steuerpflichtigen, durch geeignete Zugriffsbeschränkungen sicherzustellen, dass der Prüfer nur auf die steuerlich relevanten Daten und nicht auf die nach § 102 AO dem Berufsgeheimnis unterliegenden Daten zugreifen kann. Die Finanzverwaltung darf nicht in Datenbestände Einsicht nehmen, die der beruflichen Verschwiegenheit unterliegen.

- Der Steuerberater sollte in jedem Fall einen **Jahres-Datenträger** erstellen.
- Wird vom Außenprüfer der unmittelbare Datenzugriff auf das DV-System des Steuerberaters gewünscht, kann und muss sich der Steuerberater auf seine durch das Auskunftsverweigerungsrecht gem. § 102 Abs. 1 Nr. 3 lit. b) und § 104 Abs. 1 Satz 1 AO flankierte Verschwiegenheitspflicht nach § 57 Abs. 1 StBerG berufen. Das Auskunftsverweigerungsrecht des Steuerberaters nach der AO besteht auch dann, wenn der Steuerberater selbst als Steuerpflichtiger um Auskunft ersucht wird. Das Auskunftsverweigerungsrecht nach § 102 Abs. 1 Nr. 3 lit. b) AO findet auch im Rahmen der Außenprüfung Anwendung, da §§ 147 Abs. 6, 200 Abs. 1 AO insofern nichts Abweichendes bestimmen.
- Sollte der Prüfer auf dem unmittelbaren Datenzugriff bestehen, kann der Steuerberater die auf dem Datenträger (z. B. CD-ROM, DVD) befindlichen steuerlich relevanten Daten nebst Auswertungssoftware auf einen **speziellen Einzelplatzrechner** überspielen.

2. Mittelbarer Datenzugriff auf das DV-System des Steuerberaters durch den Prüfer

Beim mittelbaren Datenzugriff muss der Steuerberater als Steuerpflichtiger mit Hilfe seines DV-Systems die Daten nach den Vorgaben des Prüfers auswerten.

- Der Steuerberater sollte in jedem Fall einen **Jahres-Datenträger** erstellen.
- Wird vom Außenprüfer der mittelbare Datenzugriff auf das DV-System des Steuerberaters gewünscht, kann sich der Steuerberater auf den **Grundsatz der Verhältnismäßigkeit** berufen. Danach richtet sich der Umfang der zumutbaren Hilfe nach den betrieblichen Gegebenheiten des Unternehmens. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit könnte z. B. dann verletzt sein, wenn der Steuerberater bzw. ein geschulter Mitarbeiter

die Datenauswertung nach den Vorgaben des Prüfers vornehmen muss und zusätzlich den Zugriff des Betriebsprüfers auf die der Verschwiegenheitspflicht unterliegenden Daten manuell verhindern muss.

- Sollte der Prüfer auf dem mittelbaren Datenzugriff bestehen, kann der Steuerberater die auf dem Datenträger befindlichen steuerlich relevanten Daten nebst Auswertungssoftware auf einen **speziellen Einzelplatzrechner** überspielen und an diesem Einzelplatzrechner die Auswertung nach den Vorgaben des Prüfers vornehmen.

D. Rechtsmittel

Die Rechtslage ist in vielen Bereichen noch unklar. Der Steuerpflichtige bzw. der Steuerberater sollten daher vor der Herausgabe von Daten die Rechtsgrundlage zweifelsfrei klären.

Bei jeder einzelnen Aufforderung, Daten zur Verfügung zu stellen, handelt es sich um einen Verwaltungsakt im Sinne des § 118 AO, dem mit dem Einspruch begegnet werden kann. Bevor von diesem Rechtsmittel Gebrauch gemacht wird, sollte jedoch auch das Betriebsklima der weiteren Prüfung bedacht werden.

Im Hinblick auf ein mögliches Verwertungsverbot ist zu beachten, dass bzgl. der Herausgabe von Daten ein strafprozessuales Verwertungsverbot im eventuellen Steuerstrafverfahren nur dann in Betracht kommt, wenn die Unterlagen förmlich verlangt worden sind. Hat der Steuerpflichtige die Unterlagen freiwillig herausgegeben, greift ein solches Verwertungsverbot nicht.

Selbstverständlich ist der weitere Fortgang der Rechtsentwicklung zu verfolgen.

Anhang: Prüfsoftware IDEA der Finanzverwaltung

Der Prüfer kann sich der Prüfsoftware IDEA nur bedienen, wenn ihm ein Datenträger überlassen wird oder der Steuerpflichtige bzw. sein Berater das Programm IDEA auf dem eigenen Rechner installiert haben. Auswertungen im Rahmen des unmittelbaren und mittelbaren Datenzugriffs dürfen nur mit Hilfe der beim Steuerpflichtigen bzw. seinem Berater vorhandenen Hard- und Software erstellt werden. Die Prüfsoftware IDEA darf vom Prüfer nicht auf die Hardware des Steuerpflichtigen bzw. seines Beraters aufgespielt werden.

I. Grundsätzliches

- Die Prüfsoftware IDEA wurde in den 80er Jahren vom Kanadischen Rechnungshof entwickelt. Derzeit ist die Fa. Case Ware IDEA International Inc. für IDEA verantwortlich. In Deutschland wird IDEA exklusiv von der Audicon GmbH (www.audicon.net) vertrieben und ist dort auch für Steuerberater und Unternehmen erhältlich.
- Auf Basis der Prüfsoftware IDEA wird die Finanzverwaltung **bundeseinheitliche Prüfroutinen** entwickeln. Die Prüfroutinen dienen der Analyse der vom Steuerpflichtigen übergebenen Daten und werden sowohl **einzelne Prüfungsschwerpunkte** abdecken als auch **komplette Prüfungsabläufe** unterstützen. Es ist nicht beabsichtigt, diese Prüfroutinen Dritten außerhalb der Finanzverwaltung zur Verfügung zu stellen.

II. Beispiele für Auswertungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung mit Hilfe von IDEA

In den Medien wird häufig auf die nachstehenden Beispiele für Auswertungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung mit Hilfe von IDEA hingewiesen:

- **Vergleichs- oder Kennzahlberechnungen** können für verschiedene Bilanzposten oder Posten der GuV vorgenommen werden.
- **Umsätze** mit einem bestimmten Steuersatz, bestimmte **Vorsteuerbeträge,** alle Rechnungen, bei denen ein bestimmter Abnehmerkreis in einem bestimmten Staat genannt sind, oder alle Verkaufsrechnungen, bei denen Skonti gewährt wurden, können aufgelistet und überprüft werden. Durch solche Abfragen

können Warenwege im Unternehmen für Zwecke der Umsatz- oder Ertragsteuern schneller als bisher nachverfolgt werden.

- Anhand der Warenbewegungen (Prüfung des Wareneins- und -ausgangs anhand von Artikelnummern) kann die **Altersstruktur/Reichweite des Vorratsvermögens** oder einzelner Gruppen des Vorratsvermögens lückenlos nachverfolgt werden. Hierdurch kann z. B. die Berechtigung einer Teilwertabschreibung wegen langer Lagerdauer geprüft werden.
- Auch die **Vollständigkeit und richtige Bewertung** der **Inventurbestände** oder die Vorgänge auf den **Geldkonten** können Gegenstand von gezielten Abfragen des Prüfers sein.
- Im Rahmen einer **Kassenprüfung** kann rasch festgestellt werden, ob der Kassenbestand zu jedem Zeitpunkt positiv war.
- Eine **Lückenanalyse** offenbart sofort, ob Rechnungsnummern fehlen oder doppelt vergeben wurden.
- Durch einen Abgleich zwischen **Rechnungen** und **Artikelstammdaten** kann festgestellt werden, ob für alle Rechnungspositionen stets der richtige Umsatzsteuersatz angewendet bzw. ob überhaupt Umsatzsteuer ausgewiesen wurde.
- Die Bestandsmengen aus der **Lagerbuchführung** können mit den **Ausgangsrechnungen** verglichen werden. Wenn gelieferte Waren nicht auf Lager waren, muss dies der Steuerpflichtige erklären.
- Durch das Anzeigen aller Artikel mit den dazugehörigen Preisen und Kunden können **Verrechnungspreise** überprüft werden. Unterschiedliche Preisgestaltungen bei ausländischen Mutter-/Tochterunternehmen müssen ggf. vom Steuerpflichtigen erklärt werden.
- Durch den Vergleich der Artikelnummern anhand von Inventur- und Bestandslisten kann für den Fall eines Wechsels der Hard- und/oder Software überprüft werden, ob der **Datenbestand vollständig überspielt** wurde.
- Die **Bankkonten** der Mitarbeiter, auf die **Löhne und Gehälter** überwiesen werden, können überprüft werden. Wird auf ein Bankkonto z. B. zweimal der Lohn für ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis überwiesen, kann dies ein Indiz dafür sein, dass ein reguläres in mehrere geringfügige Beschäftigungsverhältnisse aufgesplittet wurde.
- Durch einen Abgleich der **Kontonummern von Lieferanten und Mitarbeitern** der Firma kann überprüft werden, ob eine Umgehung der Lohnsteuer durch Geschäfte zwischen Angestellten und der Firma vorliegt.

- Abfindungen auf Grund der **Auflösung eines Dienstverhältnisses** können unter bestimmten Bedingungen nach § 3 Nr. 9 Satz 2 EStG steuerfrei gezahlt werden. Eintrittsdatum und Alter können für alle ausgeschiedenen Mitarbeitern mühelos vollständig überprüft werden.
- Die Berechtigung zur **Bildung von Rückstellungen gem. § 5 Abs. 4 EStG** kann durch einen Abgleich mit der Personaldatei geprüft werden.
- Sofern **Lohn- und Gehaltsabrechnungen** mit Hilfe der Daten eines elektronischen Zeiterfassungssystems erstellt werden, kann durch einen Abgleich der Lohn- und Gehaltsabrechnungen mit dem Zeiterfassungssystem z.B. festgestellt werden, ob Überstundenzuschläge unnötig gezahlt wurden oder steuerfreie Reisekostenerstattungen mit der Abwesenheit übereinstimmen.
- Darüber hinaus lässt IDEA weitere, auf **mathematisch-statistischen Verfahren** basierende Auswertungs- und Prüfmöglichkeiten zu, über deren Einsatz heute nur spekuliert werden kann.

3.1.1 Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen

Die nachstehende Verlautbarung ersetzt die Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen durch Steuerberater vom 22./23. Oktober 2001. Bei der Erstellung von Jahresabschlüssen sollten Steuerberater zukünftig diese Empfehlungen anwenden.

Eine Überarbeitung der Verlautbarung war insbesondere aufgrund der Entwicklung in der Rechnungslegung und der Anpassung an die heutigen Qualitätsanforderungen erforderlich. Die nunmehr vorliegende Verlautbarung ist inhaltlich weitgehend mit dem IDW S 7: Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen abgestimmt. Ein Schwerpunkt der Ausarbeitung liegt bei den Ausführungen zur Auftragsdurchführung, die neben den allgemeinen Anforderungen die besonderen Anforderungen bei den drei Auftragsarten Erstellung ohne Beurteilungen, Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilung und Erstellung mit umfassenden Beurteilungen enthalten.

Gleichlautend sind in der vorliegenden Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer und dem IDW-Standard insbesondere die Bescheinigungsformulierungen zu den drei genannten Auftragsarten.

Unterschiede, die zum Teil berufsspezifisch sind, finden sich insbesondere bei folgenden Punkten:

- Nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer sollen die Grundsätze sinngemäß auch bei der Erstellung der steuerlichen Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG angewandt werden können.
- Die Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer enthält zusätzlich zu den drei genannten Auftragsarten auch Ausführungen und Bescheinigungsvorschläge zu abweichenden Aufträgen, die in der Praxis häufig vorkommen.

Die Verlautbarung ist anzuwenden bei Erstellungen von Jahresabschlüssen für Berichtszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen. Sie kann auf frühere Berichtszeiträume angewandt werden.

3.1.1 Jahresabschluss

Zwischen den berufsständischen Organisationen Bundessteuerberaterkammer und Wirtschaftsprüferkammer besteht Einigkeit, dass es berufsrechtlich nicht zu beanstanden ist, wenn auch Berufsangehörige mit der Doppelqualifikation Steuerberater/Wirtschaftsprüfer die Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer anwenden.

Die von der Bundeskammerversammlung am 12./13. April 2010 beschlossene Verlautbarung hat folgenden Wortlaut:

1. Vorbemerkungen 4
2. Inhalt der Erstellung 5
   - 2.1. Gemeinsamer Inhalt der Erstellungen 5
   - 2.2. Auftragsarten 5
3. Auftragsannahme 6
4. Auftragsdurchführung 7
   - 4.1. Allgemeine Anforderungen 7
   - 4.2. Besondere Anforderungen 9
     - 4.2.1. Erstellung ohne Beurteilungen 9
     - 4.2.2. Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilungen . . . 10
     - 4.2.3. Erstellung mit umfassenden Beurteilungen . . . 12
     - 4.2.4. Abweichende Aufträge 13
   - 4.3. Dokumentation 13
   - 4.4. Vollständigkeitserklärung 14
5. Berichterstattung 14
   - 5.1. Bescheinigung 14
     - 5.1.1. Allgemeines 14
     - 5.1.2. Bescheinigungen in Abhängigkeit von der Auftragsart 15
   - 5.2. Erstellungsbericht 17

Anlage 1: 19

Formulierungen für Bescheinigungen über die Erstellung von Jahresabschlüssen 19

I. Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses ohne Beurteilungen... 20

1. … bei Führung der Bücher durch den Mandanten . . . 20

2. … bei Mitwirkung an der Buchführung/ Führung der Bücher durch den Steuerberater 21

II. Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit Plausibilitätsbeurteilungen... 22

1. … bei Führung der Bücher durch den Mandanten . . . 22

2. … bei Mitwirkung an der Buchführung/Führung der Bücher durch den Steuerberater 23

III. Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen 24

1. … bei Führung der Bücher durch den Mandanten . . . 24

2. … bei Mitwirkung an der Buchführung durch den Steuerberater. 25

IV. Bescheinung über die Erstellung eines Jahresabschlusses bei abweichendem Auftrag 26

1. Erweiterung der Bescheinigung bei der Auftragsart I (ohne Beurteilung) 26

2. Erweiterung der Bescheinigung bei der Auftragsart II (mit Plausibilitätsbeurteilung) 27

Anlage 2: 28

Formulierungen für Bescheinigungen über die Erstellung einer steuerlichen Gewinnermittlung. 28

I. Bei Führung der Aufzeichnungen durch den Mandanten. . 28

II. Bei Führung der Aufzeichnungen durch den Steuerberater 28

1. Vorbemerkungen

1 Die Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses nach § 242 ggf. i.V.m. §§ 264 Abs. 1, 264a HGB obliegt dem Kaufmann bzw. den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft. Die zur Aufstellung des Jahresabschlusses verpflichteten Personen haben auch über die Ausübung von Gestaltungsmöglichkeiten zu entscheiden. Anders als die mit der Aufstellung verbundenen Entscheidungen und Rechtsakte können die zur Aufstellung erforderlichen Arbeiten (Erstellung) auch auf externe Sachverständige übertragen werden.

2 Werden Steuerberater damit beauftragt, Jahresabschlüsse zu erstellen, haben sie bei dieser Tätigkeit und bei der Berichterstattung hierüber die einschlägigen berufsrechtlichen Normen und die Berufspflichten zu beachten[1].

3 Diese Verlautbarung legt die Berufsauffassung dar, nach der Steuerberater im Rahmen ihrer Eigenverantwortlichkeit Jahresabschlüsse erstellen. Sie gilt für gesetzlich vorgeschriebene und freiwillig erstellte Jahresabschlüsse sowie sinngemäß bei der Erstellung der steuerlichen Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG[2].

Gleichzeitig wird ausgeführt, wie der beruflichen Verantwortung bei der Auftragsannahme, der Auftragsdurchführung und der Berichterstattung zu entsprechen ist.

4 Bei der Erstellung von Einzelabschlüssen nach § 325 Abs. 2a HGB, Konzern- und Zwischenabschlüssen sowie von Abschlussbestandteilen sind die nachstehenden Grundsätze sinngemäß anzuwenden.

5 Diese Verlautbarung ersetzt die Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen durch Steuerberater vom 22./23. Oktober 2001.

6 Diese Verlautbarung ist anzuwenden bei Erstellungen von Jahresabschlüssen für Berichtszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen. Auf frühere Berichtszeiträume kann diese Verlautbarung angewandt werden.

---

1 StBerG, BOStB.

2 Die Verlautbarung gilt sinngemäß für die Erstellung von Einnahme-Überschuss-Rechnungen, solange keine eigenständige Ausarbeitung zu dieser Thematik vorliegt. In Ermangelung handelsrechtlicher Regelungen sind bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung die steuerrechtlichen Vorschriften zu beachten (vgl. § 4 Abs. 3 EStG). § 60 Abs. 4 EStDV findet keine Anwendung.

2. Inhalt der Erstellung

2.1. Gemeinsamer Inhalt der Erstellungen

7 Jeder Auftrag zur Erstellung des Jahresabschlusses umfasst die Entwicklung der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung aus der Buchführung sowie erforderlichenfalls die Anfertigung des zugehörigen Anhangs und weiterer Abschlussbestandteile (z. B. Kapitalflussrechnung, Eigenkapitalspiegel).

8 Zur Erstellung gehören ferner die erforderliche Dokumentation, eine Bescheinigung über die Erstellung und in Abhängigkeit von den getroffenen Vereinbarungen ein Erstellungsbericht.

9 Der Steuerberater hat den Auftraggeber über solche Sachverhalte, die zu Wahlrechten führen, in Kenntnis zu setzen. Entscheidungsvorgaben zur Ausübung von Wahlrechten und bedeutsamen Ermessensspielräumen sind einzuholen. Eine darüber hinausgehende Beratung in bilanzpolitischen Fragen kann gesondert vereinbart werden.

10 Die Erstellung des Jahresabschlusses kann auch mit einer Beratung zur Abfassung des Lageberichts verbunden sein, nicht jedoch mit dessen Erstellung.

2.2. Auftragsarten

11 Der Auftragsumfang zur Erstellung eines Jahresabschlusses ist nicht gesetzlich normiert und grundsätzlich zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer frei vereinbar. Nach dem Grad der Beurteilung der dem Steuerberater vorgelegten Unterlagen (Belege, Bücher und Bestandsnachweise) lassen sich folgende Arten von Erstellungsaufträgen unterscheiden:

(1) Erstellung ohne Beurteilungen

Den Mindestumfang einer Jahresabschlusserstellung i.S. dieser Verlautbarung stellt die Entwicklung des Jahresabschlusses aus den vorgelegten Belegen, Büchern und Bestandsnachweisen unter Berücksichtigung der erteilten Auskünfte dar. Bei einem Auftrag zur Erstellung des Jahresabschlusses ohne Beurteilungen hat der Steuerberater den Jahresabschluss aus den zur Verfügung gestellten Unterlagen nach gesetzlichen Vorgaben, Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages und nach den innerhalb dieses Rahmens liegenden Anweisungen des Auftraggebers zur Ausübung bestehender Wahlrechte zu entwickeln.

(2) Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilungen

Ein Auftrag zur Erstellung eines Jahresabschlusses mit Plausibilitätsbeurteilungen ist dadurch gekennzeichnet, dass der Steuerberater neben der eigentlichen Erstellungstätigkeit die ihm vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise durch Befragungen und analytische Beurteilungen auf ihre Plausibilität hin beurteilt, um mit einer gewissen Sicherheit auszuschließen, dass diese nicht ordnungsgemäß sind.

(3) Erstellung mit umfassenden Beurteilungen

Ein Auftrag zur Erstellung eines Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen ist darauf gerichtet, dass sich der Steuerberater neben der eigentlichen Erstellungstätigkeit im Rahmen der Auftragsdurchführung durch geeignete Maßnahmen von der Ordnungsmäßigkeit der ihm vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise überzeugt.

12 Je nach Auftragsart übernimmt der Steuerberater dabei mehr oder weniger weitreichende Aufgaben. Die sich hieraus ergebenden Auswirkungen sind bereits bei der Auftragsannahme zu beachten und bestimmen Art und Umfang der Auftragsdurchführung sowie der Berichterstattung.

3. Auftragsannahme

13 Dem Steuerberater wird empfohlen, bei der erstmaligen Auftragsannahme die vom Steuerberater zu übernehmenden Aufgaben eindeutig festzulegen und den Tätigkeitsumfang in der Auftragsbestätigung im Einzelnen zu beschreiben. Bei der wiederholten Beauftragung ohne wesentliche Veränderung des Auftragsinhalts ist eine erneute schriftliche Auftragsbestätigung nicht erforderlich. Ohne hinreichende Konkretisierung seiner Tätigkeit soll der Steuerberater einen Erstellungsauftrag nicht annehmen.

14 Im Auftrag zur Erstellung eines Jahresabschlusses ist insbesondere festzulegen, auf welcher Grundlage (Buchführung und Inventuren sowie zu erteilende Auskünfte) und nach welcher Maßgabe (Handels- und/oder Steuerrecht, Spezialgesetze, Gesellschaftsvertrag, ggf. näher spezifiziert) der Jahresabschluss zu erstellen ist.

15 Wird die Anfertigung eines Erstellungsberichts vereinbart, sind Art und Umfang der Berichterstattung zu konkretisieren. Wurden konkrete Festlegungen zu Art und Umfang der Berichterstattung nicht getroffen, so wird der Steuerberater in berufsüblicher Form i.S. der nachstehenden Grundsätze über Umfang und Ergebnis seiner Tätigkeit berichten.

16 In den Auftragsvereinbarungen ist ferner vorzusehen, dass eine Bezugnahme auf die Erstellung durch den Steuerberater nur in Verbindung mit dem vollständigen von ihm erstellten Jahresabschluss erfolgen darf.

17 Bei der Auftragsannahme hat der Steuerberater auszubedingen, dass ihm die benötigten Unterlagen und Aufklärungen vollständig gegeben werden. Der Steuerberater hat den Auftrag abzulehnen, wenn die Erteilung der erforderlichen Informationen durch den Mandanten nicht sichergestellt ist. Auf die Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zur Qualitätssicherung in der Steuerberaterpraxis wird verwiesen.[3]

18 Aufgrund des gesetzlich nicht normierten Auftragsumfangs zur Erstellung eines Jahresabschlusses kann ein Erstellungsauftrag über die jeweilige Auftragsart hinausgehende Tätigkeiten umfassen und damit die Verantwortlichkeit des Steuerberaters entsprechend erweitern (abweichende Aufträge).

4. Auftragsdurchführung

4.1. Allgemeine Anforderungen

19 Für die Erstellung von Jahresabschlüssen durch Steuerberater gelten die Grundsätze der Unabhängigkeit, Gewissenhaftigkeit, Verschwiegenheit, Eigenverantwortlichkeit (§ 57 StBerG).

20 Eine Erstellung des Jahresabschlusses schließt dessen Prüfung oder prüferische Durchsicht, auch freiwilliger Art, aus. Der Steuerberater, der einen Jahresabschluss erstellt, darf daher in seinen Äußerungen nicht den Eindruck erwecken, es habe eine Abschlussprüfung oder prüferische Durchsicht stattgefunden.

21 Die Erstellung des Jahresabschlusses umfasst unabhängig von der Auftragsart die Tätigkeiten, die erforderlich sind, um auf Grundlage der Buchführung und des Inventars sowie der eingeholten Vorgaben zu den anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden unter Vornahme der Abschlussbuchungen die gesetzlich vorgeschriebene Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung sowie erforderlichenfalls einen Anhang und weitere Abschlussbestandteile zu erstellen.

---

3 „Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zur Qualitätssicherung in der Steuerberaterpraxis“, Berufsrechtliches Handbuch der Bundessteuerberaterkammer, II. Berufsfachlicher Teil, 1.1.1.

3.1.1 Jahresabschluss

22 Nicht zur Erstellung des Jahresabschlusses gehören die erforderlichen Entscheidungen über die Ausübung materieller und formeller Gestaltungsmöglichkeiten (Ansatz-, Bewertungs- und Ausweiswahlrechte sowie Ermessensentscheidungen). Bestehende Gestaltungsmöglichkeiten sind im Rahmen der Erstellung nach den Vorgaben des Kaufmanns bzw. der gesetzlichen Vertreter auszuüben.

23 Entsprechendes gilt für Entscheidungen über die Anwendung von Aufstellungs- und Offenlegungserleichterungen des Jahresabschlusses für kleine und mittelgroße Gesellschaften. Bei der Erstellung des Jahresabschlusses einer Personenhandelsgesellschaft, die weder unter § 264a HGB noch unter die Vorschriften des PublG fällt, ist auch eine Entscheidung der geschäftsführenden Gesellschafter darüber herbeizuführen, ob und in welchem Umfang die für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften angewandt werden sollen.

24 Der Steuerberater hat erforderlichenfalls seinen Auftraggeber über gesetzliche Fristen zur Aufstellung, Feststellung und Offenlegung des Jahresabschlusses sowie zur Aufstellung und Offenlegung des Lageberichts und über die Pflicht zur Prüfung von Jahresabschluss und Lagebericht aufzuklären.

25 Der Steuerberater muss in seiner Praxis Regelungen einführen, die mit hinreichender Sicherheit gewährleisten, dass bei der Auftragsabwicklung zur Erstellung eines Jahresabschlusses einschließlich der Berichterstattung die gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regeln beachtet werden[4].

26 Bei der Erstellung des Jahresabschlusses sind die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit zu beachten.

27 Die Erstellung eines Jahresabschlusses erfordert die Kenntnis und Beachtung der hierfür geltenden gesetzlichen Vorschriften einschließlich der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, einschlägiger Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags sowie der einschlägigen fachlichen Verlautbarungen.

28 Zur Durchführung des Auftrags benötigt der Steuerberater die für die jeweilige Auftragsart erforderlichen Kenntnisse über die Branche, den Rechtsrahmen und die Geschäftstätigkeit des Unternehmens seines Auftraggebers.

---

4 vgl. auch „Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zur Qualitätssicherung in der Steuerberaterpraxis“, Berufsrechtliches Handbuch der Bundessteuerberaterkammer, II. Berufsfachlicher Teil, 1.1.1.

29 Der Steuerberater darf nicht an erkannten unzulässigen Wertansätzen und Darstellungen im Jahresabschluss mitwirken. Verlangt der Mandant entsprechende Wertansätze und Darstellungen oder verweigert er erforderliche Korrekturen, so hat der Steuerberater dies in geeigneter Weise in seiner Bescheinigung sowie ggf. in seinem Erstellungsbericht zu würdigen oder den Auftrag niederzulegen. Dies gilt insbesondere, wenn Vermögensgegenstände oder Schulden unter Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit bewertet wurden, obwohl dem tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten offensichtlich entgegenstehen.

30 Hat der Steuerberater Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der vorgelegten Unterlagen, so hat er diese zu klären. Falls sich die Zweifel bestätigt haben und die diesbezüglichen Mängel nicht beseitigt wurden, sind sich daraus ergebende Einwendungen, soweit sie wesentlich für den Jahresabschluss sind, in der Bescheinigung zum Ausdruck zu bringen. Verweigert der Mandant Aufklärungen oder die Vorlage von Unterlagen, die zur Klärung erforderlich sind oder die Durchführung entsprechender Beurteilungen, hat der Steuerberater den Auftrag niederzulegen.

31 Bei schwerwiegenden, in ihren Auswirkungen nicht abgrenzbaren Mängeln in der Buchführung, den Inventuren oder anderen, nicht in den Auftrag eingeschlossenen Teilbereichen des Rechnungswesens, die der Auftraggeber nicht beheben will oder kann, darf eine Bescheinigung nicht erteilt werden. In Fällen dieser Art sind dem Auftraggeber die Mängel schriftlich mitzuteilen. Der Steuerberater hat zu entscheiden, ob eine Kündigung des Auftrags angezeigt ist.

4.2. Besondere Anforderungen

4.2.1. Erstellung ohne Beurteilungen

32 Gegenstand der Erstellung eines Jahresabschlusses ohne Beurteilungen ist die Entwicklung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sowie ggf. die Erstellung des Anhangs und weiterer Abschlussbestandteile auf Grundlage der Buchführung und des Inventars sowie der Vorgaben zu den anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.

33 Dabei verwendet der Steuerberater die ihm vorgelegten Unterlagen, ohne deren Ordnungsmäßigkeit oder Plausibilität zu beurteilen. Dies setzt voraus, dass ihm keine offensichtlichen Anhaltspunkte vorliegen, die Anlass zu Zweifeln an der Ordnungsmäßigkeit der Unterlagen und des daraus entwickelten Jahresabschlusses ge-

ben. Bei diesem Auftrag ist der Steuerberater nur für die normentsprechende Entwicklung des Jahresabschlusses aus den vorgelegten Unterlagen unter Berücksichtigung der erhaltenen Informationen sowie für die von ihm daraufhin vorgenommenen Abschlussbuchungen verantwortlich. Vom Steuerberater im Rahmen seines Auftrags nicht entdeckte Mängel der Unterlagen und Informationen sowie sich daraus ergebende Folgewirkungen für den Jahresabschluss fallen nicht in die Verantwortlichkeit des Steuerberaters.

34 Der Auftrag erstreckt sich nicht auf die Beurteilung der Angemessenheit und Funktion interner Kontrollen sowie der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung. Insbesondere gehört die Beurteilung der Inventuren, der Periodenabgrenzung sowie von Ansatz und Bewertung nicht zum Auftragsumfang.

35 Werden Abschlussbuchungen vorgenommen, z. B. die Berechnung von Abschreibungen, Wertberichtigungen, Rückstellungen, so beziehen sich diese auf die vorgelegten Unterlagen und erteilten Auskünfte ohne eine Beurteilung ihrer Richtigkeit.

36 Auch wenn bei der Erstellung ohne Beurteilungen auftragsgemäß keine Beurteilungen der Belege, Bücher und Bestandsnachweise vorgenommen werden, hat der Steuerberater den Mandanten auf offensichtliche Unrichtigkeiten in den vorgelegten Unterlagen, die ihm als Sachverständigen bei der Durchführung des Auftrags unmittelbar auffallen, hinzuweisen, Vorschläge zur Korrektur zu unterbreiten und ggf. auf die entsprechende Umsetzung im Jahresabschluss zu achten.

4.2.2. Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilungen

37 Der Auftrag zur Erstellung des Jahresabschlusses mit Beurteilungen der Plausibilität der vorgelegten Unterlagen erfordert neben den eigentlichen Erstellungstätigkeiten die Durchführung von Befragungen und analytischen Beurteilungen. Die Plausibilitätsbeurteilungen sollen dem Steuerberater mit einer gewissen Sicherheit die Feststellung ermöglichen, dass ihm keine Umstände bekannt geworden sind, die gegen die Ordnungsmäßigkeit der vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise in allen für den Jahresabschluss wesentlichen Belangen sprechen.

38 Bei diesem Auftrag erstreckt sich die Verantwortlichkeit des Steuerberaters insoweit auch auf die Beurteilung der Plausibilität der ihm vorgelegten Unterlagen. Dementsprechend muss der Steuerberater Plausibilitätsbeurteilungen durchführen, um mit einer gewissen Sicherheit ausschließen zu können, dass die ihm vorgelegten Unterlagen nicht ordnungsgemäß sind.

39 Weitergehende Beurteilungen von erhaltenen Auskünften und sonstigen Unterlagen sind nur erforderlich, wenn der Steuerberater Grund zu der Annahme hat, dass diese Informationen wesentliche Fehler enthalten oder Hinweise auf falsche Auskünfte vorliegen.

40 Zur Beurteilung der Plausibilität der für die Erstellung des Jahresabschlusses vorgelegten Unterlagen bedarf es regelmäßig zumindest folgender Maßnahmen:

- Befragung nach den angewandten Verfahren zur Erfassung und Verarbeitung von Geschäftsvorfällen im Rechnungswesen
- Befragung zu allen wesentlichen Abschlussaussagen
- Analytische Beurteilungen der einzelnen Abschlussaussagen (z. B. Vergleiche mit Vorjahreszahlen, Kennzahlenvergleiche)
- Befragung nach Gesellschafter- bzw. Aufsichtsratsbeschlüssen mit Bedeutung für den Jahresabschluss
- Abgleichung des Gesamteindrucks des Jahresabschlusses mit den im Verlauf der Erstellung erlangten Informationen[5].

41 Die einzelnen Arten der Plausibilitätsbeurteilung (Beurteilung von Zahlenverhältnissen, von Befragungsergebnissen und von Einzelsachverhalten) bedingen und beeinflussen einander. Der Umfang der vorzunehmenden Plausibilitätsbeurteilungen hängt von dem Grad der Wesentlichkeit und dem Fehlerrisiko der betreffenden Abschlussaussage ab.

42 Die Befragungen sind im Wesentlichen darauf auszurichten, die für die Auftragsdurchführung erforderlichen rechnungslegungsbezogenen internen Prozesse zu verstehen. Eigenständige Aufbau- und Funktionsbeurteilungen sind nicht vorzunehmen.

43 Führen die dem Steuerberater erteilten Informationen oder seine Feststellungen zu Zweifeln an der Ordnungsmäßigkeit der Grundlagen für den zu erstellenden Jahresabschluss, so hat er den Zweifeln nachzugehen.

44 Stellt der Steuerberater im Rahmen seiner Plausibilitätsbeurteilungen oder in der Verfolgung von Zweifeln Fehler in den Grundlagen für den zu erstellenden Jahresabschluss fest, so hat er Vorschläge zu deren Korrektur zu unterbreiten und auf die entsprechende Umsetzung im Jahresabschluss zu achten.

---

5 Vgl. „Checkliste für die Erstellung von Jahresabschlüssen mit Plausibilitätsbeurteilung“, Berufsrechtliches Handbuch der BStBK, II. Berufsfachlicher Teil 3.3.1.

4.2.3. Erstellung mit umfassenden Beurteilungen

45 Für einen Auftrag zur Erstellung des Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen der vorgelegten Unterlagen muss der Steuerberater hinreichende Sicherheit über die Ordnungsmäßigkeit dieser Unterlagen erlangen. Die Handlungen zur Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise sind daher so zu planen und durchzuführen, dass ein hinreichend sicheres Urteil hierzu abgegeben werden kann.

46 Die Erstellung mit umfassenden Beurteilungen umfasst die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und der Angemessenheit sowie der Wirksamkeit des rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems. Vom Ergebnis dieser Beurteilungen hängt es ab, ob beurteilt werden kann, dass Buchführung und Bestandsnachweise mit hinreichender Sicherheit geeignet sind, um daraus einen Jahresabschluss zu erstellen, der den gesetzlichen Vorschriften entspricht.

47 Umfang und Intensität der auf die Buchführung und Bestandsnachweise gerichteten Tätigkeiten im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses sind in Abhängigkeit von den zum Fehlerrisiko getroffenen Feststellungen zu bestimmen.

48 Sofern der Steuerberater selbst die Buchführung oder Teile davon übernommen hat, entfallen Beurteilungen zu deren Ordnungsmäßigkeit.

49 Im Rahmen der Durchführung eines Auftrags zur Erstellung mit umfassenden Beurteilungen hat sich der Steuerberater durch geeignete Maßnahmen von der Ordnungsmäßigkeit der ihm vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise zu überzeugen. Beispielhaft sind zu nennen:

- Sind die Vorräte des Unternehmens von wesentlicher Bedeutung für den Jahresabschluss, muss der Steuerberater – soweit durchführbar – die körperliche Bestandsaufnahme beobachten.
- Der Steuerberater hat zu entscheiden, ob Saldenbestätigungen bei Forderungen und Verbindlichkeiten sowie Bank- und Rechtsanwaltsbestätigungen einzuholen sind, um hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, dass die ihm vorgelegten Unterlagen keine wesentlichen Fehler enthalten.
- Zur Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden sowie zur Bildung und Bewertung von Rückstellungen muss der Steuerberater Informationen über bestehende Risiken erlangen und diese einschätzen. Hierzu muss er veranlassen, dass risikobehaftete Vermögensgegenstände bei der Aufstellung der Inven-

tare gesondert erfasst werden. Ferner hat er u. a. Verträge über Liefer- und Leistungsbeziehungen auf ungewisse Verbindlichkeiten und auf drohende Verluste zu untersuchen.

4.2.4. Abweichende Aufträge

50 Bei einem abweichenden Auftrag kann die Bescheinigung grundsätzlich jeweils nur für die Auftragsart erteilt werden, deren Erfordernisse vollständig erfüllt sind. Liegt ein von den genannten Auftragsarten abweichender Auftrag vor, sollte in der Bescheinigung auf weitergehende Beurteilungen und deren Ergebnisse hingewiesen werden, um zu dokumentieren, was im konkreten Fall tatsächlich durchgeführt und festgestellt worden ist. Gegenstand des Auftrags und durchgeführte Tätigkeit haben sich genau zu entsprechen.

- Hat z. B. der Auftraggeber die Buchführung erstellt und werden bestimmte Posten und Unterlagen entweder umfassenden Beurteilungen unterzogen oder auf Plausibilität hin beurteilt, wesentliche Posten aber nicht beurteilt, dann kann vom Grundsatz her nur eine Bescheinigung wie bei der Erstellung des Jahresabschlusses ohne Beurteilungen erteilt werden. In diesem Fall sollte in der Bescheinigung auf die durchgeführten Beurteilungen und deren Ergebnisse hingewiesen werden.
- Werden hingegen bestimmte Posten und Unterlagen umfassenden Beurteilungen unterzogen und die übrigen Posten auf Plausibilität hin beurteilt, dann kann in diesen Fällen nur eine Bescheinigung wie bei der Erstellung eines Jahresabschlusses mit Plausibilitätsbeurteilungen erteilt werden. Auch in diesem Fall sollte darauf hingewiesen werden, welche Posten umfassend beurteilt worden sind und zu welchen Ergebnissen diese Beurteilungen geführt haben.

4.3. Dokumentation

51 Der Steuerberater hat die Erstellung des Jahresabschlusses angemessen zu dokumentieren. In den Arbeitspapieren oder im Erstellungsbericht, soweit dieser Dokumentationspflichten erfüllt, müssen die im Rahmen der Erstellung vorgenommenen Tätigkeiten einschließlich der vorgenommenen Beurteilungshandlungen nach Art, Umfang und Ergebnis festgehalten werden.

52 Die Unterlagen über das Zustandekommen des Jahresabschlusses sind notwendiger Bestandteil der Rechnungslegung des bilanzierenden Unternehmens (Abschlussunterlagen) und diesem auszuhändigen[6]. Die Abschlussunterlagen müssen so abgefasst

sein, dass daraus die Entwicklung des Jahresabschlusses aus Buchführung und Inventar bzw. aus den vorgelegten Konten lückenlos nachzuvollziehen ist.

4.4. Vollständigkeitserklärung

53 Es wird empfohlen, dass der mit der Erstellung des Jahresabschlusses beauftragte Steuerberater von dem beauftragenden Unternehmen eine Vollständigkeitserklärung einholt.

54 Die Vollständigkeitserklärung hat sich unabhängig von der Auftragsart auf die Gesamtheit der erteilten Informationen zu erstrecken (Belege, Bücher, Bestandsnachweise, Auskünfte). Ergänzungen sind sachverhaltsabhängig vorzunehmen. Das Muster einer Vollständigkeitserklärung[7] ist im Einzelfall je nach Auftrag zu ändern oder zu ergänzen.

55 Die Erstellung des Jahresabschlusses durch den Steuerberater befreit das für die Buchführung zuständige Organ nicht von seiner gesetzlichen Verantwortung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Buchführung.

56 Die Einholung der Vollständigkeitserklärung im Zusammenhang mit der Erstellung eines Jahresabschlusses setzt in der Regel voraus, dass dem zuständigen Organ des Unternehmens als Grundlage seiner Erklärung der Entwurf des Jahresabschlusses und die Abschlussunterlagen sowie ggf. ein Entwurf des Erstellungsberichts vorgelegt werden.

5. Berichterstattung

5.1. Bescheinigung

5.1.1. Allgemeines

57 Der Steuerberater hat den von ihm erstellten Jahresabschluss mit einer Bescheinigung zu versehen, aus der sich Art und Umfang seiner Tätigkeit ergeben. Eine bloße Unterzeichnung und/oder Wiedergabe des erstellten Jahresabschlusses auf einem Bogen mit dem Briefkopf des Steuerberaters ist nicht zulässig.

---

6 Mit dem Auftraggeber kann auch eine gesonderte Vereinbarung zur Aufbewahrung der Abschlussunterlagen beim Steuerberater getroffen werden.

7 Das Muster einer Vollständigkeitserklärung zur Erstellung des Jahresabschlusses ist z. B. beim DWS-Verlag erhältlich.

58 Die Bescheinigung enthält eine klare, schriftlich formulierte Aussage über die Erstellung des Jahresabschlusses durch den Steuerberater. Bestehen Einwendungen oder Beurteilungshemmnisse im Zusammenhang mit den vorgelegten Unterlagen und erteilten Auskünften, ist auf diese in der Bescheinigung hinzuweisen. Dies gilt nicht, wenn die Unterlagen insgesamt nicht abgrenzbare Mängel aufweisen oder nicht beurteilbar sind. In diesem Fall darf keine Bescheinigung erteilt werden.

59 Die Bescheinigung ist als solche zu bezeichnen und enthält folgende Mindestinhalte:

- Überschrift
- Art des Erstellungsauftrags und eventuelle Abweichungen
- Abschlussstichtag bzw. zugrunde liegendes Geschäftsjahr
- Verantwortlichkeiten der gesetzlichen Vertreter und des Steuerberaters
- Maßgebende Rechtsvorschriften und vorgelegte Unterlagen
- Hinweis auf die Einhaltung der Grundsätze dieser BStBK Verlautbarung
- Ergebnisse der Tätigkeit des Steuerberaters
- Datum, Ort und Unterschrift[8].

60 Wird dem Jahresabschluss ein von den gesetzlichen Vertretern aufgestellter Lagebericht beigefügt, ist in der Bescheinigung darauf hinzuweisen, dass die Erstellung des Lageberichts und dessen Beurteilung nicht Gegenstand des Erstellungsauftrags des Steuerberaters war.

5.1.2. Bescheinigungen in Abhängigkeit von der Auftragsart

61 Der Wortlaut der Bescheinigung hat sich an dem erteilten Auftrag zu orientieren. Die Bescheinigung darf in ihrer Aussage nicht über die vom Steuerberater auftragsgemäß übernommene Verantwortlichkeit hinausgehen. Da der Steuerberater auftragsgemäß keine Abschlussprüfung oder prüferische Durchsicht des von ihm erstellten Abschlusses vornimmt, kann er weder einen Bestätigungsvermerk noch eine Bescheinigung nach prüferischer Durchsicht erteilen.

8 Die Verwendung eines Rundstempels wird entsprechend der „Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zur Verwendung von Rundstempeln durch Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Steuerberatungs- und Partnerschaftsgesellschaften“ empfohlen, Berufsrechtliches Handbuch der Bundessteuerberaterkammer, I. Berufsrechtlicher Teil, 5.1.1.

3.1.1 Jahresabschluss

62 Bei der Erstellung des Jahresabschlusses ohne Beurteilungen darf die Plausibilität bzw. Ordnungsmäßigkeit der vorgelegten Unterlagen auf deren Grundlage der Steuerberater den Jahresabschluss erstellt hat, nicht bescheinigt werden. Vielmehr ist deutlich zu machen, dass der Jahresabschluss auf der Basis der ohne weitere Beurteilung übernommenen Unterlagen und Auskünfte erstellt wurde.

63 Bei einem Auftrag zur Erstellung des Jahresabschlusses mit Plausibilitätsbeurteilungen ist in der Bescheinigung auf die Plausibilitätsbeurteilungen der vorgelegten Unterlagen (Belege, Bücher und Bestandsnachweise) hinzuweisen. Zur Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses darf keine positive Aussage getroffen werden. Vielmehr ist festzustellen, ob dem Steuerberater Umstände bekannt geworden sind, die gegen die Ordnungsmäßigkeit der ihm vorgelegten Unterlagen und des auf dieser Grundlage von ihm auftragsgemäß erstellten Jahresabschlusses sprechen. Sofern die vorgelegten Unterlagen Mängel aufweisen, die deren Ordnungsmäßigkeit wesentlich beeinträchtigen, hat der Steuerberater in der Bescheinigung darauf hinzuweisen.

64 Hat der Steuerberater die Bücher geführt und/oder bei der Anfertigung des nach § 240 HGB aufzustellenden Inventars mitgewirkt, ist in der Bescheinigung darauf hinzuweisen. Da im Rahmen der Führung der Bücher regelmäßig auch ein Teil des Inventars erstellt wird, kommt eine Beurteilung des gesamten Inventars auf dessen Plausibilität nicht in Betracht. Ein Hinweis auf Plausibilitätsbeurteilungen ist nur insoweit zulässig, als es sich um Sachverhalte handelt, bei deren Zustandekommen der Steuerberater nicht mitgewirkt hat. Es bestehen insofern keine Bedenken, wenn in der Bescheinigung auf Plausibilitätsbeurteilungen der dem Steuerberater vorgelegten Belege sowie der Ergebnisse der körperlichen Bestandsaufnahme hingewiesen wird. Ein Urteil in der Bescheinigung über die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung darf in diesem Fall nicht gegeben werden.

Die Formulierung der Bescheinigung richtet sich zudem danach, ob der Steuerberater auftragsgemäß nur an Teilen der Buchführung mitgewirkt oder die Bücher insgesamt geführt hat.

65 Die Bescheinigung ist erforderlichenfalls zu ergänzen, insbesondere wenn in dem vom Steuerberater erstellten Jahresabschluss bereits Sachverhalte berücksichtigt sind, die erst noch einer Beschlussfassung durch die Organe des Unternehmens oder der Eintragung im Handelsregister bedürfen. Entsprechendes gilt, wenn der Vorjahresabschluss noch nicht festgestellt ist.

Ergänzungen der Bescheinigung sind erforderlich, wenn wesentliche Risiken nicht abschließend beurteilt werden können und die

betreffenden Risiken im Jahresabschluss nach Einschätzung des Steuerberaters in zulässiger Weise dargestellt worden sind.

Solche Ergänzungen sind in einen gesonderten Absatz am Ende der Bescheinigung aufzunehmen.

66 Soweit der Steuerberater gegen einzelne vom Auftraggeber vertretene Wertansätze und/oder gegen die Buchführung wesentliche Einwendungen zu erheben hat, sind diese Einwendungen in die Bescheinigung aufzunehmen.

67 Sind die vom Steuerberater zu erhebenden Einwendungen so schwerwiegend, dass die Plausibilität bzw. Ordnungsmäßigkeit der vorgelegten Unterlagen insgesamt angezweifelt werden muss, so darf keine Bescheinigung erteilt werden und der Erstellungsauftrag ist zu kündigen. Dies kann bspw. in Betracht kommen, wenn die Buchführung Mängel aufweist, die nicht behoben werden können oder die Vermögensgegenstände und Schulden unter Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit bewertet wurden, obwohl dem tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten offensichtlich entgegenstehen.

5.2. Erstellungsbericht

68 Es wird empfohlen, einen Bericht über die Erstellung des Jahresabschlusses zu erstatten (Erstellungsbericht). Adressat der Berichterstattung über den Jahresabschluss sind die gesetzlichen Vertreter oder ggf. der Einzelkaufmann, die den Erstellungsauftrag erteilt haben. Sie werden mit dem Erstellungsbericht über Art und Umfang der durchgeführten Arbeiten unterrichtet. Insofern dient der Bericht auch zum Nachweis der Erfüllung der Pflichten des Steuerberaters aus dem Auftragsverhältnis. Daneben unterrichtet der schriftliche Bericht den Adressaten über das Ergebnis der Arbeiten, d.h. über den erstellten Jahresabschluss sowie ggf. über das Ergebnis auftragsgemäß durchgeführter Beurteilungen der Ordnungsmäßigkeit bzw. Plausibilität der vorgelegten Unterlagen.

69 Die Form der Berichterstattung darf nicht den Anschein erwecken, als habe eine Abschlussprüfung i.S.d. §§ 316 ff. HGB oder eine prüferische Durchsicht des Abschlusses stattgefunden. Dies ist u. a. durch die Bezeichnung des Berichts, z. B. als „Bericht über die Erstellung des Jahresabschlusses zum…." deutlich zu machen.

70 Für den Erstellungsbericht gelten die allgemeinen Berichtsgrundsätze der Vollständigkeit, Wahrheit und Klarheit.

71 Die Erstellung eines Berichts und dessen Inhalt richten sich grundsätzlich nach den getroffenen Vereinbarungen. Dabei dürfen etwaige Festlegungen den Steuerberater nicht daran hindern, über

alle Beschränkungen des Auftrags und seiner Durchführung einschließlich etwaiger Mängel der vorgelegten Unterlagen sowie über seine wesentlichen Feststellungen zu berichten.

72 Im einleitenden Teil des Erstellungsberichts ist auf den Auftraggeber, die Auftragsabgrenzung und die Auftragsdurchführung einzugehen. Die Darstellung soll auch den Zeitraum der Auftragsdurchführung enthalten. Ferner soll auf die zugrunde gelegten Auftragsbedingungen und die Vollständigkeitserklärung hingewiesen werden.

73 Im Bericht sind die Grundlagen des Jahresabschlusses (Buchführung und Inventar, erteilte Auskünfte und Festlegungen über die Ausübung von Wahlrechten) sowie etwaige Feststellungen hierzu darzustellen. Weiter sind Art und Umfang der Erstellungsarbeiten zu umschreiben. Je nach dem erteilten Auftrag sind außerdem die rechtlichen und wirtschaftlichen Grundlagen darzustellen und der erstellte Jahresabschluss zu erläutern.

74 Soweit der Auftrag eine Beurteilung der vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise umfasst, wird sich die Berichterstattung im Allgemeinen auf die Feststellung von deren Ordnungsmäßigkeit bzw. Plausibilität beschränken können. Darüber hinaus kommen jedoch weitergehende Ausführungen dann in Betracht, wenn Besonderheiten, bspw. gewichtige Mängel im internen Kontrollsystem und systematische Buchungsfehler, festgestellt wurden. In diesem Fall kann es sich empfehlen, auch etwaige Korrekturmaßnahmen darzustellen. Bei einer Erstellung ohne Beurteilungen sind Ausführungen zu den vorgelegten Belegen, Büchern und Bestandsnachweisen nur erforderlich, wenn Besonderheiten festgestellt worden sind.

75 Im Erstellungsbericht oder in den Arbeitspapieren ist festzuhalten, inwieweit der Steuerberater Inventuren beobachtet oder in anderer Weise beurteilt hat. Außerdem sind im Bericht oder in den Arbeitspapieren Angaben zur Einholung von Salden- und anderen Bestätigungen zu machen. War der Steuerberater selbst mit der Buchführung und/oder der Erstellung des Inventars betraut, ist dies auch im Bericht anzugeben.

76 Es kann zweckmäßig sein, die einzelnen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung in einem besonderen Abschnitt des Erstellungsberichts aufzugliedern sowie hierzu Erläuterungen zum Nachweis, zur Bewertung und zum Umfang der Arbeiten des Steuerberaters zu geben.

77 Enthält die Bescheinigung Ergänzungen, sollen diese im Berichtsteil „Ergebnis der Arbeiten und Bescheinigung“ zusammenfassend dargestellt und begründet werden.

Anlage 1:

Formulierungen für Bescheinigungen über die Erstellung von Jahresabschlüssen

I. Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses ohne Beurteilungen …

1. … bei Führung der Bücher durch den Mandanten
2. … bei Mitwirkung an der Buchführung/Führung der Bücher durch den Steuerberater

II. Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit Plausibilitätsbeurteilungen…

1. … bei Führung der Bücher durch den Mandanten
2. … bei Mitwirkung an der Buchführung/Führung der Bücher durch den Steuerberater

III. Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen…

1. … bei Führung der Bücher durch den Mandanten
2. … bei Mitwirkung an der Buchführung durch den Steuerberater

IV. Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses bei abweichendem Auftrag

1. Erweiterung der Bescheinigung bei der Auftragsart I (ohne Beurteilungen)
2. Erweiterung der Bescheinigung bei der Auftragsart II (mit Plausibilitätsbeurteilungen)

Anlage 2:

Formulierungen für Bescheinigungen über die Erstellung einer steuerlichen Gewinnermittlung

Anlage 1

I. Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses ohne Beurteilungen…

1. … bei Führung der Bücher durch den Mandanten

Bescheinigung des Steuerberaters über die Erstellung

Wir haben auftragsgemäß den vorstehenden/nachstehenden Jahresabschluss – bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung [sowie Anhang] – der … [Gesellschaft] für das Geschäftsjahr vom … [Datum] bis … [Datum] unter Beachtung der deutschen handelsrechtlichen Vorschriften [und der ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags/der Satzung] erstellt. Grundlage für die Erstellung waren die uns vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise, die wir auftragsgemäß nicht geprüft haben, sowie die uns erteilten Auskünfte. Die Buchführung sowie die Aufstellung des Inventars und des Jahresabschlusses nach den deutschen handelsrechtlichen Vorschriften [und den ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags/der Satzung] liegen in der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft.

Wir haben unseren Auftrag unter Beachtung der *Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen* durchgeführt. Dieser umfasst die Entwicklung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung [sowie des Anhangs] auf Grundlage der Buchführung und des Inventars sowie der Vorgaben zu den anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.

(Ort) (Datum)

(Unterschrift)
Steuerberater

2. … bei Mitwirkung an der Buchführung/ Führung der Bücher durch den Steuerberater

Bescheinigung des Steuerberaters über die Erstellung

Wir haben auftragsgemäß den vorstehenden/nachstehenden Jahresabschluss – bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung [sowie Anhang] – der … [Gesellschaft] für das Geschäftsjahr vom … [Datum] bis … [Datum] unter Beachtung der deutschen handelsrechtlichen Vorschriften [und der ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags/der Satzung] erstellt.

Bei Mitwirkung an der Buchführung durch den Steuerberater

Grundlage für die Erstellung waren die von uns … [Art der durchgeführten Tätigkeit(en) (z. B. Lohn- und Gehaltsbuchführung, Anlagenverzeichnis)] und die uns darüber hinaus vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise, die wir auftragsgemäß nicht geprüft haben, sowie die uns erteilten Auskünfte.

Bei Führung der Bücher durch den Steuerberater

Grundlage für die Erstellung waren die von uns geführten Bücher und die uns darüber hinaus vorgelegten Belege und Bestandsnachweise, die wir auftragsgemäß nicht geprüft haben, sowie die uns erteilten Auskünfte.

Die Buchführung sowie die Aufstellung des Inventars und des Jahresabschlusses nach den deutschen handelsrechtlichen Vorschriften [und den ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags/der Satzung] liegen in der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft.

Wir haben unseren Auftrag unter Beachtung der *Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen* durchgeführt. Dieser umfasst die Entwicklung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung [sowie des Anhangs] auf Grundlage der Buchführung und des Inventars sowie der Vorgaben zu den anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.

(Ort) (Datum)

(Unterschrift)
Steuerberater

II. Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit Plausibilitätsbeurteilungen …

1. … bei Führung der Bücher durch den Mandanten

Bescheinigung des Steuerberaters über die Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilungen

Wir haben auftragsgemäß den vorstehenden/nachstehenden Jahresabschluss – bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung [sowie Anhang] – der … [Gesellschaft] für das Geschäftsjahr vom … [Datum] bis … [Datum] unter Beachtung der deutschen handelsrechtlichen Vorschriften [und der ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags/der Satzung] erstellt. Grundlage für die Erstellung waren die uns vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise, die wir auftragsgemäß nicht geprüft, wohl aber auf Plausibilität beurteilt haben, sowie die uns erteilten Auskünfte. Die Buchführung sowie die Aufstellung des Inventars und des Jahresabschlusses nach den deutschen handelsrechtlichen Vorschriften [und den ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags/der Satzung] liegen in der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft.

Wir haben unseren Auftrag unter Beachtung der *Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen* durchgeführt. Dieser umfasst die Entwicklung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung [sowie des Anhangs] auf Grundlage der Buchführung und des Inventars sowie der Vorgaben zu den anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Zur Beurteilung der Plausibilität der uns vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise haben wir Befragungen und analytische Beurteilungen vorgenommen, um mit einer gewissen Sicherheit auszuschließen, dass diese nicht ordnungsgemäß sind. Hierbei sind uns keine Umstände bekannt geworden, die gegen die Ordnungsmäßigkeit der uns vorgelegten Unterlagen und des auf dieser Grundlage von uns erstellten Jahresabschlusses sprechen.

(Ort) (Datum)

(Unterschrift)
Steuerberater

2. … bei Mitwirkung an der Buchführung/ Führung der Bücher durch den Steuerberater

Bescheinigung des Steuerberaters über die Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilungen

Wir haben auftragsgemäß den vorstehenden/nachstehenden Jahresabschluss – bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung [sowie Anhang] – der … [Gesellschaft] für das Geschäftsjahr vom … [Datum] bis … [Datum] unter Beachtung der deutschen handelsrechtlichen Vorschriften [und der ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags/der Satzung] erstellt.

Bei Mitwirkung an der Buchführung durch den Steuerberater
Grundlage für die Erstellung waren die von uns … [Art der durchgeführten Tätigkeit(en) (z. B. Lohn- und Gehaltsbuchführung, Anlagenverzeichnis)] und die uns darüber hinaus vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise, die wir auftragsgemäß nicht geprüft, wohl aber auf Plausibilität beurteilt haben, sowie die uns erteilten Auskünfte.

Bei Führung der Bücher durch den Steuerberater
Grundlage für die Erstellung waren die von uns geführten Bücher und die uns darüber hinaus vorgelegten Belege und Bestandsnachweise, die wir auftragsgemäß nicht geprüft, wohl aber auf Plausibilität beurteilt haben, sowie die uns erteilten Auskünfte.

Die Buchführung sowie die Aufstellung des Inventars und des Jahresabschlusses nach den deutschen handelsrechtlichen Vorschriften [und den ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags/der Satzung] liegen in der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft.

Wir haben unseren Auftrag unter Beachtung der *Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen* durchgeführt. Dieser umfasst die Entwicklung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung [sowie des Anhangs] auf Grundlage der Buchführung und des Inventars sowie der Vorgaben zu den anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Zur Beurteilung der Plausibilität der uns vorgelegten Belege, [Bücher] und Bestandsnachweise, an deren Zustandekommen wir nicht mitgewirkt haben, haben wir Befragungen und analytische Beurteilungen vorgenommen, um mit einer gewissen Sicherheit auszuschließen, dass diese nicht ordnungsgemäß sind. Hierbei sind uns keine Umstände bekannt geworden, die gegen die Ordnungsmäßigkeit der uns vorgelegten Unterlagen und des auf dieser Grundlage von uns erstellten Jahresabschlusses sprechen.

(Ort) (Datum)

(Unterschrift) Steuerberater

III. Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen …

1. … bei Führung der Bücher durch den Mandanten

Bescheinigung des Steuerberaters
über die Erstellung mit umfassenden Beurteilungen

Wir haben auftragsgemäß den vorstehenden/nachstehenden Jahresabschluss – bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung [sowie Anhang] – der … [Gesellschaft] für das Geschäftsjahr vom … [Datum] bis … [Datum] unter Beachtung der deutschen handelsrechtlichen Vorschriften [und der ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags/der Satzung] erstellt. Grundlage für die Erstellung waren die uns vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise, die wir auftragsgemäß auf Ordnungsmäßigkeit beurteilt haben, sowie die uns erteilten Auskünfte. Die Buchführung sowie die Aufstellung des Inventars und des Jahresabschlusses nach den deutschen handelsrechtlichen Vorschriften [und den ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags/der Satzung] liegen in der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft.

Wir haben unseren Auftrag unter Beachtung der *Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen* durchgeführt. Dieser umfasst die Entwicklung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung [sowie des Anhangs] auf Grundlage der Buchführung und des Inventars sowie der Vorgaben zu den anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Zur Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der uns vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise haben wir Beurteilungen so zu planen und durchzuführen, dass ein hinreichend sicheres Urteil abgegeben werden kann. Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei unserer Tätigkeit gewonnenen Erkenntnisse sind die uns vorgelegten Unterlagen, auf deren Grundlage wir den Jahresabschluss erstellt haben, ordnungsgemäß.

(Ort) (Datum)

(Unterschrift)
Steuerberater

2. … bei Mitwirkung an der Buchführung durch den Steuerberater

Bescheinigung des Steuerberaters über die Erstellung mit umfassenden Beurteilungen

Wir haben auftragsgemäß den vorstehenden/nachstehenden Jahresabschluss – bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung [sowie Anhang] – der … [Gesellschaft] für das Geschäftsjahr vom … [Datum] bis … [Datum] unter Beachtung der deutschen handelsrechtlichen Vorschriften [und der ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags / der Satzung] erstellt. Grundlage für die Erstellung waren die von uns … [Art der durchgeführten Tätigkeit(en) (z. B. Lohn- und Gehaltsbuchführung, Anlagenverzeichnis)] und die uns darüber hinaus vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise, die wir auftragsgemäß auf Ordnungsmäßigkeit beurteilt haben, sowie die uns erteilten Auskünfte. Die Buchführung sowie die Aufstellung des Inventars und des Jahresabschlusses nach den deutschen handelsrechtlichen Vorschriften [und den ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags/der Satzung] liegen in der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft.

Wir haben unseren Auftrag unter Beachtung der *Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen* durchgeführt. Dieser umfasst die Entwicklung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung [sowie des Anhangs] auf Grundlage der Buchführung und des Inventars sowie der Vorgaben zu den anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Zur Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der uns vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise, an deren Zustandekommen wir nicht mitgewirkt haben, haben wir Beurteilungen so zu planen und durchzuführen, dass ein hinreichend sicheres Urteil abgegeben werden kann. Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei unserer Tätigkeit gewonnenen Erkenntnisse sind die uns vorgelegten Unterlagen, auf deren Grundlage wir den Jahresabschluss erstellt haben, ordnungsgemäß.

(Ort) (Datum)

(Unterschrift)
Steuerberater

IV. Bescheinung über die Erstellung eines Jahresabschlusses bei abweichendem Auftrag

1. Erweiterung der Bescheinigung bei der Auftragsart I (ohne Beurteilung)

Bescheinigung des Steuerberaters über die Erstellung

Wir haben auftragsgemäß den vorstehenden/nachstehenden Jahresabschluss – bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung [sowie Anhang] – der … [Gesellschaft] für das Geschäftsjahr vom … [Datum] bis … [Datum] unter Beachtung der deutschen handelsrechtlichen Vorschriften [und der ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags/der Satzung] erstellt. Grundlage für die Erstellung waren die uns vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise, die wir auftragsgemäß nicht geprüft, jedoch in eingeschränktem Umfang auf Plausibilität beurteilt haben, sowie die uns erteilten Auskünfte. Die Buchführung sowie die Aufstellung des Inventars und des Jahresabschlusses nach den deutschen handelsrechtlichen Vorschriften [und den ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags/der Satzung] liegen in der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft.

Wir haben unseren Auftrag unter Beachtung der *Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen* durchgeführt. Dieser umfasst die Entwicklung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung (sowie des Anhangs) auf Grundlage der Buchführung und des Inventars sowie der Vorgaben zu den anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.

Darüber hinaus wurden wir beauftragt Plausibilitätsbeurteilungen hinsichtlich … durchzuführen. Zur Beurteilung der Plausibilität der … haben wir Befragungen und analytische Beurteilungen vorgenommen. Dabei sind uns keine Umstände bekannt geworden, die gegen die Ordnungsmäßigkeit der … sprechen. Über Art, Umfang und Ergebnis der Plausibilitätsbeurteilung unterrichtet der vorliegende Bericht vom … .

(Ort) (Datum)

(Unterschrift)
Steuerberater

Eine entsprechende Erweiterung der Bescheinigung kann in den Fällen erfolgen, in denen der Steuerberater an der Buchführung mitgewirkt oder die Bücher geführt hat.

2. Erweiterung der Bescheinigung bei der Auftragsart II (mit Plausibilitätsbeurteilung)

Bescheinigung des Steuerberaters über die Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilungen

Wir haben auftragsgemäß den vorstehenden/nachstehenden Jahresabschluss – bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung [sowie Anhang] – der … [Gesellschaft] für das Geschäftsjahr vom …. [Datum] bis … [Datum] unter Beachtung der deutschen handelsrechtlichen Vorschriften [und der ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags / der Satzung] erstellt.

Bei Mitwirkung an der Buchführung durch den Steuerberater

Grundlage für die Erstellung waren die von uns ... [Art der durchgeführten Tätigkeit(en) (z. B. Lohn- und Gehaltsbuchführung, Anlagenverzeichnis)] und die uns darüber hinaus vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise, die wir auftragsgemäß nicht geprüft, wohl aber insgesamt auf Plausibilität und in eingeschränktem Umfang auf ihre Ordnungsmäßigkeit beurteilt haben, sowie die uns erteilten Auskünfte.

Bei Führung der Bücher durch den Steuerberater

Grundlage für die Erstellung waren die von uns geführten Bücher und die uns darüber hinaus vorgelegten Belege und Bestandsnachweise, die wir auftragsgemäß nicht geprüft, wohl aber insgesamt auf Plausibilität und in eingeschränktem Umfang auf ihre Ordnungsmäßigkeit beurteilt haben, sowie die uns erteilten Auskünfte.

Die Buchführung sowie die Aufstellung des Inventars und des Jahresabschlusses nach den deutschen handelsrechtlichen Vorschriften [und den ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags/ der Satzung] liegen in der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft.

Wir haben unseren Auftrag unter Beachtung der *Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen* durchgeführt. Dieser umfasst die Entwicklung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung [sowie des Anhangs] auf Grundlage der Buchführung und des Inventars sowie der Vorgaben zu den anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Zur Beurteilung der Plausibilität der uns vorgelegten Belege, [Bücher] und Bestandsnachweise, an deren Zustandekommen wir nicht mitgewirkt haben, haben wir Befragungen und analytische Beurteilungen vorgenommen, um mit einer gewissen Sicherheit auszuschließen, dass diese nicht ordnungsgemäß

sind. Hierbei sind uns keine Umstände bekannt geworden, die gegen die Ordnungsmäßigkeit der uns vorgelegten Unterlagen und des auf dieser Grundlage von uns erstellten Jahresabschlusses sprechen.

Darüber hinaus wurden wir beauftragt umfassende Beurteilungen hinsichtlich … durchzuführen. Über Art, Umfang und Ergebnis der Beurteilung unterrichtet der vorliegende Bericht vom … .

(Ort) (Datum)

(Unterschrift)
Steuerberater

Eine entsprechende Erweiterung der Bescheinigung kann in den Fällen erfolgen, in denen der Mandant die Bücher geführt hat.

Anlage 2

Formulierungen für Bescheinigungen über die Erstellung einer steuerlichen Gewinnermittlung

I. Bei Führung der Aufzeichnungen durch den Mandanten

Wir haben auftragsgemäß die vorstehende/nachstehende steuerliche Gewinnermittlung für das Geschäftsjahr vom … bis … unter Beachtung der steuerrechtlichen Vorschriften (und der ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages/der Satzung) erstellt. Grundlage für die Erstellung waren die vorgelegten Aufzeichnungen und Unterlagen, sowie die erteilten Auskünfte, die wir auftragsgemäß nicht geprüft haben.

Wir haben unseren Auftrag unter sinngemäßer Anwendung der *Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen* durchgeführt.

(Ort) (Datum)

(Unterschrift)
Steuerberater

II. Bei Führung der Aufzeichnungen durch den Steuerberater

Wir haben auftragsgemäß die vorstehende/nachstehende steuerliche Gewinnermittlung für das Geschäftsjahr vom … bis … unter Beachtung der steuerrechtlichen Vorschriften (und der ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages/der Satzung) erstellt. Grundlage für die Erstellung waren die von uns geführten Aufzeichnungen, sowie die vorgelegten Unterlagen und die erteilten Auskünfte, die wir auftragsgemäß nicht geprüft haben.

Wir haben unseren Auftrag unter sinngemäßer Anwendung der *Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen* durchgeführt.

(Ort) (Datum)

(Unterschrift)
Steuerberater

3.2.2 Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zum Ausweis des Eigenkapitals bei Personenhandelsgesellschaften im Handelsrecht

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 24./25. April 2013

Inhaltsverzeichnis

A. Gesellschaftsformen 2

B. Begriff des Kapitals im Handels- und Steuerrecht 3

I. Handelsrecht 4

II. Steuerrecht 5

C. Ausweis des Eigenkapitals bei verschiedenen Rechtsformen 6

I. Allgemeines 6

II. Das Eigenkapital von Personenhandelsgesellschaften mit mindestens einer natürlichen Person als Vollhafter 7

1. Das Eigenkapital bei der OHG 7

a) Rechtsgrundlagen 7

b) Ausstehende Einlagen 7

c) Rücklagen 7

d) Gewinnausweis 8

e) Verlustausweis 9

f) Feste und variable Kapitalkonten 9

g) Ausweis von Forderungen/Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern 11

h) Einzelfragen 12

i) Beispiel 1 12

2. Das Eigenkapital bei der KG 13

a) Rechtsgrundlagen 13

b) Ausstehende Einlagen 13

c) Rücklagen 13

d) Gewinnausweis 13

e) Verlustausweis 14

f) Feste und variable Konten 14
g) Ausweis von Forderungen/Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern 15
h) Einzelfragen 15
i) Beispiele 16
aa) Beispiel 2 16
bb) Beispiel 3 16
cc) Beispiel 4 18
III. Das Eigenkapital von Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264 a Abs. 1 HGB 19
a) Anwendungsbereich des KapCoRiLiG 19
b) Rechtsgrundlagen 20
c) Rücklagen 21
d) Gewinnausweis 21
e) Verlustausweis/Entnahmen 23
f) Feste und variable Kapitalkonten 24
g) Sonderposten für aktivierte Anteile an der Komplementärgesellschaft 25

A. Gesellschaftsformen

Die im Handelsrecht existierenden Typen von Personenhandelsgesellschaften, deren Gesellschafter steuerrechtlich als Mitunternehmer anzusehen sind und bei denen gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vorliegen, sind die offene Handelsgesellschaft (OHG), die Kommanditgesellschaft (KG) und „andere Gesellschaften".

Die OHG ist (§§ 105 – 160 HGB) eine Gesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinsamer Firma gerichtet ist und bei der jeder Gesellschafter gegenüber den Gesellschaftsgläubigern unbeschränkt mit seinem ganzen Vermögen haftet (vgl. § 105 HGB).

Die KG ist (§§ 161 – 177a HGB) eine Gesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinsamer Firma gerichtet ist und bei der einer oder einige der Gesellschafter die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern auf einen bestimmten Betrag beschränkt haben (Kommanditist, vgl. § 161 HGB).

Die Haftung richtet sich bei Kommanditisten nach der eingetragenen Haftsumme, die nicht notwendigerweise den bedungenen Pflichteinlagen und dem auf diese aufbauenden Stand der Kapitalkonten entspricht. Die Haftung des Komplementärs einer KG ist vom Umfang her unbeschränkt und erstreckt sich insbesondere auf das nicht bilanzierungsfähige Privatvermögen.

Eine Sonderform der KG ist die GmbH & Co. KG, bei der mindestens ein vollhaftender Gesellschafter eine GmbH ist.

Als „andere Gesellschaften" sind Personengesellschaften wie die stille Gesellschaft, GbR, Partnerschaft und wirtschaftlich vergleichbare Gemeinschaftsverhältnisse, bei denen der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist und andere.

Eine weitere Form der Personenhandelsgesellschaft ist die EWIV (Europäische wirtschaftliche Interessensvereinigung).

Im Folgenden soll lediglich der Ausweis des Eigenkapitals für die OHG und die KG, sowie in einem weiteren Schritt für die GmbH & Co. KG behandelt werden. Ausweisfragen dieser Gesellschaftsformen können auf andere Rechts- und Gesellschaftsformen wie etwa die doppelstöckige Personengesellschaft, soweit sie bilanzierungspflichtig sind, übertragen werden.

B. Begriff des Kapitals im Handels- und Steuerrecht

Bei der Zuordnung von Vermögensgegenständen, insbesondere des Kapitals, zum Betriebsvermögen der Personenhandelsgesellschaft lässt sich zwischen handelsrechtlichen Vorschriften auf der einen Seite und den Spezialvorschriften des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auf der anderen Seite unterscheiden. Ist die Personenhandelsgesellschaft handelsrechtlich für Zwecke der Rechnungslegung rechtsfähig, so ist sie als solche für Zwecke der Einkommensteuer nicht „rechtsfähig" und nicht steuerpflichtig. Sie ist aber partiell Steuerrechtssubjekt bei der Feststellung, ob der Tatbestand einer Einkunftsart verwirklicht ist, und bei der Ermittlung der Einkünfte hieraus.

Im Folgenden wird kurz sowohl auf den Begriff des Kapitals im Handelsrecht als auch im Steuerrecht eingegangen.

3.2.2 Ausweis des Eigenkapitals

I. Handelsrecht

Bei der Definition des Eigenkapitals i. S. d. § 247 Abs. 1 HGB und der Abgrenzung des Eigenkapitals vom Fremdkapital im Handelsrecht ergibt sich ein besonderes Problemfeld. Die wichtigsten Gründe hierfür liegen zum einen in der im Sinne der Rechnungslegung verstandenen Rechtsfähigkeit der Personenhandelsgesellschaft gegenüber ihrer vom Leitbild der Kapitalgesellschaft abweichenden Haftungsstruktur. Zum anderen wirkt die nur aus dem Steuerrecht bekannte Steuersubjektivität der Gesellschafter nach.

Mithin hat sich der IDW-HFA in seiner Stellungnahme RS HFA 7 vom 6. Februar 2012 in Tz. 13 speziell mit der Abgrenzung von Eigenkapital und Fremdkapital in der Bilanz einer Personenhandelsgesellschaft befasst. Danach liegt der Charakter von Eigenkapital nur dann vor, „wenn die bereitgestellten Mittel als Verlustdeckungspotenzial zur Verfügung stehen". Somit ist der Eigenkapitalausweis nach dieser Vorgabe dann möglich, wenn

- künftige Verluste mit den bereitgestellten Mitteln – also mit den betreffenden Gesellschafterkonten – bis zur vollen Höhe zu verrechnen sind (Grundsatz der vollen Verlustteilnahme),
- im Falle der Insolvenz der Gesellschaft eine Insolvenzforderung nicht geltend gemacht werden kann oder bei einer Liquidation der Gesellschaft Ansprüche erst nach Befriedigung aller Gesellschaftsgläubiger mit dem Eigenkapital auszugleichen sind (Grundsatz der Nachrangigkeit).

Auf eine Dauerhaftigkeit der Kapitalüberlassung kommt es zur Qualifikation als Eigenkapital nicht an. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass im Sinne der neuen Stellungnahme RS-HFA 7 auch eine Kapitalzufuhr von Nichtgesellschaftern eingeschlossen wird.

Begegnen sich die Gesellschafter und die Personenhandelsgesellschaft jedoch auf schuldrechtlicher Ebene, sind hier bestehende Verbindlichkeiten auf Seiten der Gesellschaft zwingend als Fremdkapital auszuweisen. Beispiele hierzu wären Verbindlichkeiten aus nicht abgehobenen Leistungsvergütungen, Darlehen oder Altersversorgungszusagen.

II. Steuerrecht

Grundsätzlich ist bei der steuerlichen Erfassung von Vermögensgegenständen als Betriebsvermögen von deren handelsrechtlicher Beurteilung auszugehen, was sich aus dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ergibt. So ist zwischen dem Vermögen der Personenhandelsgesellschaft und dem Vermögen des Gesellschafters strikt zu trennen. Jedoch muss nach den allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen neben dem Gesamthandsvermögen, welches grundsätzlich zum Betriebsvermögen gehört, auch das Vermögen der Gesellschafter, welches der Personenhandelsgesellschaft zur Verfügung gestellt wird und mit dem Einkünfte erzielt werden, zum Betriebsvermögen gehören.

Der BFH hat für das Vermögen der Gesellschafter den Begriff Sonderbetriebsvermögen geprägt. Er sieht als Rechtsgrundlage für die Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens in den Betriebvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG als lex specialis § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auch § 4 Abs. 1 EStG, was dazu führt, dass auch die von einem Gesellschafter der Personenhandelsgesellschaft unentgeltlich zur Nutzung überlassenen Vermögensgegenstände zu seinem Sonderbetriebsvermögen zu rechnen sind. Somit setzt sich das steuerliche Betriebsvermögen einer Personenhandelsgesellschaft aus ihrem Gesamthandsvermögen (Gesellschaftsvermögen) und dem Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter zusammen. Das Sonderbetriebsvermögen wird dem Betriebsvermögen der Personenhandelsgesellschaft hinzugerechnet und bildet mit dem Gesamthandsvermögen eine wirtschaftliche Einheit. Im Folgenden wird nur auf die Besonderheiten bezüglich des Begriffs des Kapitals bei Personenhandelsgesellschaften eingegangen.

Die Personenhandelsgesellschaft hat nach § 5 Abs. 1 EStG das Betriebsvermögen anzusetzen, welches nach Handelsrecht auszuweisen ist. Dabei gilt dieser Grundsatz sowohl für aktive wie auch passive Vermögensgegenstände. Daher ist bei der Abgrenzung zwischen Eigenkapital und Fremdkapital zunächst auf die Vorschriften des Handelsrechts abzustellen. Die zivilrechtliche Einordnung der Kapitalkonten gilt damit auch für das Steuerrecht.

Soweit aber eine Einordnung zum Eigenkapital auf zivilrechtlicher Ebene zu verneinen ist, stellt sich die Frage, inwieweit auf steuerrechtlicher Ebene die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz durchbrochen wird. Durch die Hinzurechnung des Sonderbetriebvermögens zum steuerlichen Betriebsvermögen der Personenhandelsgesellschaft

ergeben sich beispielsweise bei der Behandlung von Geldforderungen des Gesellschafters Besonderheiten. Gehören diese Forderungen zum Sonderbetriebsvermögen, wobei die Verzinslichkeit des Darlehens bei der Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen keine Rolle spielt, stellt die Geldforderung des Gesellschafters, die von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfasst wird, in der steuerlichen Gesamtbilanz der Personenhandelsgesellschaft Eigenkapital dar. Dabei entsteht das Eigenkapital durch Wegfall der Forderung in der Sonderbilanz des Gläubiger-Gesellschafters und der Schuld in der Steuerbilanz der Gesellschaft unter Erhöhung des Gesamtkapitalkontos des Gesellschafters. Die Hingabe des Darlehens ist damit steuerrechtlich als Einlage und die Rückzahlung des Darlehens als Entnahme des Gesellschafters zu beurteilen.

Weitere Unterschiede des Eigenkapitalbegriffs in Steuer- und Handelsrecht ergeben sich aus den Vorschriften des § 15a EStG sowie des § 4 Abs. 4a EStG. Beide Vorschriften gehen jeweils von einem unterschiedlichen Eigenkapitalbegriff aus.

C. Ausweis des Eigenkapitals bei verschiedenen Rechtsformen

I. Allgemeines

Aufgrund der Empfehlung der Bundessteuerberaterkammer, die Jahresabschlüsse von Kaufleuten grundsätzlich nach den Vorschriften des HGB aufzustellen, wird im Folgenden nur der Ausweis des Eigenkapitals in der Handelsbilanz behandelt. Dabei wird der Ausweis aufgrund der verschiedenen Haftungskonzepte der einzelnen Rechtsformen für die OHG sowie KG getrennt behandelt und anhand von Beispielen veranschaulicht. Hierbei sei auch erwähnt, dass bei etwaigen Zweifelsfällen der Beurteilungsmaßstab immer die Behandlung und Beurteilung bei Kapitalgesellschaften ist.

Besonderheiten ergeben sich durch das sog. Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz (MicroBilG), das am 28. Dezember 2012 in Kraft getreten ist.

Das MicroBilG ist auch auf Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a HGB anwendbar, also auf haftungsbeschränkte Personengesellschaften.

Die Besonderheiten der unter das MicroBilG fallenden haftungsbeschränkten Personengesellschaften werden in eigenen Hinweisen dargestellt.

II. Das Eigenkapital von Personenhandelsgesellschaften mit mindestens einer natürlichen Person als Vollhafter

1. Das Eigenkapital bei der OHG

a) Rechtsgrundlagen

Paragraf 120 Abs. 2 HGB sieht für jeden Gesellschafter lediglich die Führung eines einzigen variablen Kapitalkontos vor. Dessen Bestand oder auch Kapitalanteil ist nach folgendem Schema (ohne Berücksichtigung des zeitlichen Verlaufs) zu ermitteln:

Stand des Kapitalanteils am 01.01.

Einlagen	+
Entnahmen	–
Gewinnanteil	+
Verlustanteil	–
= Stand des Kapitalanteils am 31.12.	+/–

Dabei stellt die gesellschaftsvertraglich bedungene Pflichteinlage den Ausgangspunkt der Ermittlung des Kapitalanteils dar. In diesem Zusammenhang ist zu bemerken, dass die Gesellschafter nach dem Gesetz alleine nicht zu der Erbringung einer Kapitaleinlage verpflichtet sind. So ist zumindest bei Beginn einer Gesellschaft der Ausweis von Eigenkapital nicht zwingend.

b) Ausstehende Einlagen

Sofern vertraglich festgelegte Einlageverpflichtungen noch nicht erfüllt worden sind, liegen ausstehende Einlagen vor. Der Ausweis der ausstehenden Einlagen hat unter Beachtung der Trennung nach Gesellschaftergruppen nach der Nettomethode zu geschehen. Danach sind die ausstehenden Beträge von den Kapitalanteilen in Höhe des nicht eingeforderten Betrages offen abzusetzen und in Höhe des eingeforderten Anspruchs entsprechend § 272 Abs. 1 Satz 3 Teilsatz 3 HGB unter den Forderungen zu aktivieren und entsprechend auszuweisen.

c) Rücklagen

Sofern der Gesellschaftsvertrag oder ein durch Gesellschaftsvertrag zulässiger Gesellschafterbeschluss die Bildung von Rücklagen vor-

sieht, gehören diese zum Eigenkapital der Gesellschaft und müssen gesondert ausgewiesen werden. Dabei erfolgt der Ausweis dieser Beträge gesondert unter dem Bilanzposten Eigenkapital als eigene Unterposition Rücklagen. Entscheidend für den Ausweis dieser Beträge ist auch hier, dass es sich um gesellschaftsrechtlich gebundene Beträge und keine unentziehbaren Forderungsrechte der Gesellschafter an die Gesellschaft handelt. So müssen für den Ausweis als Eigenkapital die den Rücklagen zugeordneten Beträge mit zukünftigen Verlusten verrechnet bzw. bei Ausscheiden oder Auseinandersetzung nach Befriedigung der Gläubiger abgerechnet werden. Eine abweichende gesellschaftsrechtliche Regelung ist hier generell möglich, kann aber nach Prüfung des Grundsatzes der vollen Verlustteilnahme zur Qualifikation von Fremdkapital führen.

Eine Aufteilung in Kapital- und Gewinnrücklagen ist für Personenhandelsgesellschaften – einschließlich derjenigen, auf die § 264a HGB Anwendung findet (siehe hierzu unter C.III.) – nicht vorgeschrieben. Zu beachten ist ferner, dass Rücklagen gerade ihrem Zwecke nach der bilanziellen Verlustverrechnung unterliegen und daher Verlustanteile stets vorweg mit vorhandenen Rücklagen zu verrechnen sind. Lediglich die danach noch verbleibenden Beträge sind von den Kapitalanteilen zu kürzen. Zu einem anderen Ergebnis dürfte man bei der Frage kommen, ob Entnahmen, welche die Bestände der übrigen Kapitalkonten eines Gesellschafters übersteigen, mit den ausgewiesenen Rücklagen zu verrechnen sind. Hier dürften entnahmebedingte Minderungen von Beständen auf Rücklagenkonten unzulässig sein, da diese gesellschaftsvertraglich zweckgebunden vereinbart sind.

d) Gewinnausweis

Soweit keine abweichenden gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen getroffen wurden, ist nach § 120 Abs. 2 HGB der einem Gesellschafter zukommende Gewinn seinem Kapitalanteil zuzuschreiben. Jedoch gibt es eine Besonderheit bezüglich der entnahmefähigen Gewinnanteile der Gesellschafter. Diese sind nicht den Kapitalkonten, sondern einem Verbindlichkeitskonto der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter gutzuschreiben. Hierbei handelt es sich zum einen um Beträge nach § 122 Abs. 1 und Abs. 2 HGB. Danach kann jeder Gesellschafter bis zu 4 % seines am Ende des letzten Geschäftsjahres festgestellten (positiven) Kapitalanteils entnehmen, sofern dem keine gesellschaftsvertragliche Regelung entgegensteht.

Darüber hinaus kann er jeden weiteren Betrag bis zur Höhe seines Anteils am festgestellten Gewinn des Vorjahres entnehmen, solange dies nicht zum offenbaren Schaden der Gesellschaft geschieht. Zum anderen sind hier die gesellschaftsrechtlich entnahmefähigen Beträge angesprochen, auch wenn diese vom Gesellschafter nicht abgerufen werden. An dieser Stelle sei angemerkt, dass bei der OHG der Ausweis in saldierter Form, also sowohl die Saldierung von positiven und negativen Kapitalkonten eines Gesellschafters wie auch die Saldierung von positiven und negativen Kapitalkonten der Gesellschafter insgesamt, zulässig ist.

Zusammenfassend erfolgt im Regelfall ein Gewinnausweis nach vollständiger Ergebnisverwendung; zum Ausweis eines Jahresüberschusses kommt es daher nicht. Haben sich die Gesellschafter jedoch im Gesellschaftsvertrag die Disposition über das Jahresergebnis ausdrücklich vorbehalten, ist ein Jahresüberschuss auszuweisen oder bei teilweise ausstehender Verwendung des Jahresüberschusses durch die Gesellschafterversammlung ein Bilanzgewinn.

e) Verlustausweis

Nach § 120 Abs. 2 HGB ist der auf einen Gesellschafter entfallende Verlustanteil von seinem Kapitalanteil abzuschreiben. Dabei ist aber zu beachten, dass Verluste stets vorweg mit vorhandenen Rücklagen zu verrechnen sind, sofern dem keine gesellschaftsrechtlichen Regelungen entgegenstehen. Nur der danach verbleibende Verlust wird von den Kapitalanteilen der Gesellschafter abgeschrieben. Weiter sei angemerkt, dass ein negativer Kapitalanteil keine Verpflichtung der Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft darstellt und somit der Gesellschafter während des Bestehens der Gesellschaft nicht zum Nachschuss verpflichtet ist. Dementsprechend lebt die Außenhaftung eines Gesellschafters erst bei der Insolvenz oder Liquidation der Gesellschaft wieder auf. Übersteigen die Verlustanteile der Gesellschafter die betreffenden Kapitalanteile, so sind sie zwingend auf der Aktivseite auszuweisen.

f) Feste und variable Kapitalkonten

In der Praxis ist zu berücksichtigen, dass der Gesellschaftsvertrag gem. § 109 HGB meist eine weitere Untergliederung des Postens „Kapitalanteile“ vorsieht, etwa in ein festes Kapitalkonto und ein bewegliches Kapitalkonto.

3.2.2 Ausweis des Eigenkapitals

Üblich ist die Führung eines Festkapitalkontos (Kapitalkonto I), auf welches feste, nicht entnahmefähige Kapitalanteile der Gesellschafter auf Dauer für die Verteilung von Rechten und Pflichten einzuzahlen sind. Dabei ist häufig zu beobachten, dass die gesamte Einlage nicht sofort, sondern erst später und auf Aufforderung der Gesellschaft zu leisten ist (vgl. 2.). Der Ausweis des Festkapitals kann entweder pro Gesellschafter oder kumulativ erfolgen. Auch ist der zusammengefasste Ausweis in saldierter Form zulässig, wenn also negative und positive Kapitalkonten der einzelnen Gesellschafter gleichzeitig vorliegen. Eine Aufteilung der Kapitalkonten auf die einzelnen Gesellschafter sowie die Darstellung ihrer Entwicklung ist in den Erläuterungen zum Jahresabschluss üblich und im Hinblick auf mögliche Auseinandersetzungen dringend anzuraten.

Wenn die Führung eines festen Kapitalkontos vereinbart wurde, muss zwingend auch ein variables oder bewegliches Kapitalkonto (Kapitalkonto II) ausgewiesen werden, um der gesetzlichen Regel eines insgesamt variablen Kapitalkontos wieder gerecht zu werden. Auf diesem Konto werden die Gewinn- und Verlustanteile sowie Entnahmen und Einlagen verbucht, die den festen Kapitalanteil nicht verändern sollen. Auch hier ist generell der nach Gesellschaftern getrennte wie auch der zusammengefasste Ausweis der Endbestände der einzelnen Kapitalkonten II möglich.

In der gesellschaftsvertraglichen Praxis ist die Einrichtung von Privat- oder Verrechnungskonten sowie sog. Verlustsonder- oder -vortragskonten üblich. Dieses erfolgt regelmäßig im Rahmen eines Drei- bzw. Vierkontensystems in nachstehender Form, wobei diese Form der gesellschaftsvertraglichen Gestaltung von Gesellschafterkonten insbesondere bei der KG Anwendung findet. Das Kapitalkonto I weist i. d. R. die vereinnahmten Einlagen der Gesellschafter aus, legt unter anderem die Beteiligung des Gesellschafters am Gesamthandsvermögen fest, dient der Bestimmung der Stimmrechtsverteilung und kann nur durch Gesellschaftsvertrag geändert werden. Auf dem Kapitalkonto II werden im Soll Einlagerückstände und Entnahmen, im Haben sonstige Einlagen sowie nicht nach § 122 Abs. 1 und Abs. 2 HGB entnahmefähige Gewinnanteile gebucht. In einem Dreikontensystem werden auf dem Kapitalkonto II weiter auch die Verlustanteile erfasst, wohingegen in einem Vierkontensystem Verlustanteile dem Verlustsonder- oder -vortragskonto belastet werden. Das Privat- oder Verrechnungskonto (Kapitalkonto III) erfasst die entnahmefähigen Gewinnanteile nach § 122 Abs. 1 und Abs. 2 HGB sowie die sonstigen Einzahlungen (Einlagen), die frei abziehbar sein sollen. Im Vier-

kontensystem wird weiterhin ein Verlustsonder- oder -vortragskonto (Kapitalkonto IV) geführt, welches mit den Verlustanteilen des Gesellschafters belastet wird. Weist dieses einen Verlustvortrag aus, werden zukünftige Gewinne solange mit einem etwaigen Verlust auf dem Verlustvortragskonto verrechnet, bis dieses keinen Verlustvortrag mehr ausweist. Die Einrichtung eines solchen Verlustvortragskonto hat dem gemäß zur Folge, dass Verlustanteile des Gesellschafters nicht mit (vorhandenen) Gewinnanteilen des Kapitalkontos II verrechnet werden.

Insofern ergeben sich bezüglich der Qualifikation der Konten als Fremd- bzw. Eigenkapital folgende Schlussfolgerungen. In einem Dreikontensystem sind die Kapitalkonten I und II als Eigenkapital, das Privat- oder Verrechnungskonto aufgrund der fehlenden Verlustteilnahme und der fehlenden Nachrangigkeit als Fremdkapital zu klassifizieren. In einem Vierkontensystem sind zumindest das Kapitalkonto sowie das Verlustsonder- oder -vortragskonto dem Eigenkapital zuzuordnen. Das Privat- oder Verrechnungskonto bleibt weiterhin Fremdkapital. Dagegen ist das Kapitalkonto II in einem Vierkontensystem aufgrund der hier fehlenden Verlustteilnahme grundsätzlich dem Fremdkapital zuzuordnen. Etwas anderes kann nur dann gelten, wenn durch gesellschaftsvertragliche Vereinbarung sichergestellt ist, dass ein etwaiges Guthaben auf dem Kapitalkonto II bei Ausscheiden eines Gesellschafters mit seinem auf dem Verlustvortragskonto ausgewiesenem Verlustanteil verrechnet wird oder nach dem Gesellschaftsvertrag nicht auszuschließen ist, dass auch Verlustanteile dem Kapitalkonto II belastet werden.

g) Ausweis von Forderungen/Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern

Forderungen gegen Gesellschafter und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern von Personengesellschaften, die § 264c nicht zu beachten haben, sind, da sie nicht mit zukünftigen Gewinnen bzw. Verlusten verrechnet werden dürfen, unter den übrigen Forderungen und Verbindlichkeiten als eigene Position auszuweisen und durch Vermerk kenntlich zu machen. Dies sollte insbesondere bei wesentlichen Beträgen aus Gründen der Bilanzklarheit geschehen. Mithin sind solche Beträge aufgrund des fehlenden Verlustdeckungspotenzials gerade nicht als Eigenkapital zu klassifizieren. Zu den Verbindlichkeiten der Gesellschaft gegenüber Gesellschaftern gehören z. B. die Ansprüche aus der Überlassung von Vermögensgegenständen oder aus der Hingabe von Darlehen, welche, da sie unentziehbare Forderungsrechte der

3.2.2 Ausweis des Eigenkapitals

Gesellschafter an die Gesellschaft darstellen, nicht mit künftigen Verlusten zur Verrechnung kommen können und daher das für die Zuordnung zum Eigenkapital notwendige Kriterium des Verlustdeckungspotenzials nicht erfüllen.

h) Einzelfragen

Entnahmen, welche zulasten des Kapitalanteils eines Gesellschafters getätigt werden, sind von diesem nach § 120 Abs. 2 HGB abzuschreiben. Zulässige Entnahmen führen regelmäßig nicht zur Entstehung von Ansprüchen der Gesellschaft gegen den entnehmenden Gesellschafter. Wird der Kapitalanteil durch die Entnahme negativ, so ist der den Kapitalanteil übersteigende Betrag auf der Aktivseite der Bilanz – ggf. neben den ebenfalls dort auszuweisenden Verlusten – als Korrekturposten auszuweisen. Dabei ist zu beachten, dass der Ausweis der Entnahme bei gleichzeitig vorhandenen Verlustanteilen getrennt von diesen vorzunehmen ist. Demzufolge kommt es für den Ausweis auf die Reihenfolge der Ereignisse (Entnahmen bzw. Verluste) an. Grundsätzlich sind die Kapitalkonten zunächst durch die Entnahmen und alsbald um die Verlustanteile zu mindern.

i) Beispiel 1

Es wird von einer Personengesellschaft mit nur persönlich haftenden Gesellschaftern ausgegangen, die zudem neben einem festen Kapitalkonto ein variables Kapitalkonto führen (Zweikontensystem). Unter Berücksichtigung ausstehender Einlagen und deren Ausweis nach der Nettomethode ergibt sich somit folgendes Bilanzbild:

Aktiva	Jahresbilanz	Passiva	
A. Anlagevermögen	75	**A. Eigenkapital**	
B. Umlaufvermögen		**I. Gesellschafterkapital**	
I. …	0	1. Festkapital	50
II. Forderungen		– nicht eingef. ausst. Einlagen	10
…	0	= eingefordertes Festkapital	40
2. eingefordertes, noch nicht eingezahltes Festkapital	10	2. übriges oder variables Kapital	25
		II. Rücklagen	
C. Umlaufvermögen	0	1. gesamth. geb. Rücklagen	20
D. Rechnungsabgr.-Posten	0	**B. Fremdkapital**	0
	85		**85**

2. Das Eigenkapital bei der KG

a) Rechtsgrundlagen

Für die KG, sofern es sich nicht um eine Kap.Co.Ges. i. S. d. § 264a HGB handelt, gelten hinsichtlich der Kapitalanteile und des Gewinnanspruchs Besonderheiten, was dazu führt, dass die Kapitalanteile von Komplementären und Kommanditisten im Jahresabschluss getrennt auszuweisen sind. Eine Zusammenfassung innerhalb der Gesellschaftergruppen ist aber zulässig.

Für die Erfassung des Eigenkapitals und dessen Ausweis gilt für die vollhaftenden Gesellschafter einer KG das vorstehend zur OHG Ausgeführte.

Für die Kommanditisten gelten dagegen einige Besonderheiten. Nach § 161 Abs. 2 HGB i. V. m. § 120 Abs. 2 HGB ist für jeden Kommanditisten ein bewegliches Kapitalkonto zu führen. Allerdings ist nach § 167 Abs. 2 HGB der Kapitalanteil eines jeden Kommanditisten der Höhe nach auf die bedungene Pflichteinlage begrenzt. Folglich sind hier zwei Konten auszuweisen. Zum einen das Kapitalkonto I mit der Pflichteinlage, auf welchem das durch Gewinn- und Verlustzuweisung sowie durch Entnahmen und Einlagen veränderbare Haftkapital ausgewiesen wird. Zum anderen ein zusätzliches Konto, auf welchem Gewinne, sofern die Pflichteinlage voll erbracht und nicht durch Verluste gemindert ist, zu verbuchen sind und das aus Sicht der Gesellschaft Verbindlichkeitscharakter hat.

b) Ausstehende Einlagen

Bezüglich des Ausweises der ausstehenden Einlagen gelten die gleichen Ausführungen wie für die OHG. Mithin sei auf diese verwiesen.

c) Rücklagen

Auch bezüglich der Rücklagenbildung und des Rücklagenausweises gelten die Ausführungen zur OHG.

d) Gewinnausweis

Im Gegensatz zur OHG wird bei der KG der die 4%ige Verzinsung des am Ende des letzten Geschäftsjahres festgestellten (positiven) Kapitalanteils übersteigenden Gewinn nicht nach Köpfen, sondern

nach einem den Umständen angemessenen Verhältnis der Anteile verteilt. Soweit die Einlage des Kommanditisten voll erbracht und nicht durch Verluste herabgemindert ist, werden Gewinne des Kommanditisten einem zweiten Kapitalkonto zugeordnet, das aus Gesellschaftssicht Verbindlichkeitscharakter hat. Dies ist auch insofern konsequent, als dass entnahmefähige Gewinnanteile von Kommanditisten nicht als Verlustdeckungspotenzial dienen dürfen. Jedoch müssen bei unter der Pflichteinlage liegenden Kapitalanteilen (Kapitalkonto I) Gewinnanteile des Kommanditisten nach § 169 Abs. 1 HGB zunächst zu deren Verlusttilgung benutzt werden.

e) Verlustausweis

Verlustanteile des Kommanditisten sind seinem Kapitalanteil (Kapitalkonto I) zu belasten. Dies gilt nach § 169 Abs. 2 HGB auch, wenn ihm zustehende Gewinnanteile aus früheren Perioden noch nicht abgerufen wurden. Ein Abrufen dieser Beträge führt also auch dann nicht zum Wiederaufleben der persönlichen Haftung, wenn der Kapitalanteil des Kommanditisten unter die Hafteinlage reduziert ist und eintretende Gewinne nach § 169 Abs. 1 Satz 2 HGB wieder dem Kapitalanteil zuzuschreiben sind und entsprechend nicht der „Gewinnausschüttung" an den Kommanditisten zur Verfügung stehen. Dagegen führt bei Kommanditisten die Entnahme zukünftiger Gewinnanteile bei unter dem Betrag der Hafteinlage liegenden Kapitalanteilen zur Wiederauflebung der Außenhaftung nach § 172 Abs. 4 Satz 2 HGB. Somit kann die Verbuchung von Verlustanteilen bei Kommanditisten entgegen dem § 167 Abs. 3 HGB auch zu einem negativen Kapitalanteil führen, ohne dass die Außenhaftung wiederauflebt. Denn § 167 Abs. 3 HGB ist so zu verstehen, dass negative Kapitalanteile keine Verbindlichkeiten des Kommanditisten, sondern nur einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag darstellen.

Im Übrigen sei auf den Verlustausweis bei OHGs verwiesen.

f) Feste und variable Konten

Auch bei der KG besteht für Komplementäre die Möglichkeit, entsprechend der gesetzlichen Regelung ausschließlich variable Kapitalkonten zu führen oder auf die schon bei der OHG dargestellte Kombination aus festen und variablen Kapitalkonten zurückzugreifen. Mithin sei auf die Darlegung bei der OHG verwiesen.

Für Kommanditisten ist gem. § 161 Abs. 2 HGB i. V. m. § 120 Abs. 2 HGB auch die Führung eines beweglichen Kapitalkontos vorgeschrieben. Jedoch ist der Gewinnanteil des Kommanditisten nach § 167 Abs. 2 HGB seinem Kapitalanteil nur solange zuzuschreiben, wie die im Gesellschaftsvertrag festgelegte Pflichteinlage nicht erreicht ist. Diese Regelung macht es aber zwingend erforderlich, ein weiteres Kapitalkonto (Kapitalkonto II) zu führen, was im Gegensatz zum Kapitalkonto II der Komplementäre Verbindlichkeitscharakter und aufgrund eines fehlenden Verlustdeckungspotenzials damit auch Fremdkapitalcharakter hat.

g) Ausweis von Forderungen/Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern

Bezüglich des Ausweises von Forderungen/Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern gelten die gleichen Ausführungen wie für die OHG. Mithin sei auf diese verwiesen.

h) Einzelfragen

Entnahmen sind, wie bei der OHG, grundsätzlich von den Kapitalanteilen abzuschreiben, soweit sie nicht zulasten von Darlehenskonten mit Fremdkapitalcharakter erfolgen. Der Ausweis ist nach Gesellschaftergruppen getrennt vorzunehmen. Hat ein Kommanditist seine originäre Einlageverpflichtung gegenüber der Gesellschaft erfüllt und die bedungene Einlage erbracht, führt eine spätere Rückzahlung aus Sicht der Gesellschaft nicht (wieder) zu „ausstehenden Einlagen".

Beruht dabei die Rückzahlung auf einer zulässigen Entnahme, mindert sie nach § 120 Abs. 2 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB unmittelbar den Kapitalanteil des Kommanditisten. Eine solche Entnahme führt regelmäßig nicht zur Entstehung einer Forderung der Gesellschaft. Wird der Kapitalanteil darüber hinaus durch die Entnahme negativ, so ist das hieraus entstandene negative Kapital aktivisch als Korrekturposten auszuweisen.

War dagegen die Entnahme gesellschaftsrechtlich unzulässig, so entsteht ein entsprechender Rückgewähranspruch der Gesellschaft, der als solcher unter den Forderungen gesondert als „Einzahlungsverpflichtung eines Kommanditisten" auszuweisen ist.

Im Übrigen sei auf den Ausweis von Entnahmen bei der OHG verwiesen.

3.2.2 Ausweis des Eigenkapitals

i) Beispiele

aa) Beispiel 2

In Abwandlung zu Beispiel 1 wird von einer KG ausgegangen, bei der sowohl die Komplementäre wie auch die Kommanditisten ihre Pflichteinlage in Höhe von 50GE bzw. 30GE noch nicht in voller Höhe erbracht haben und zu jeweils 50 % an den Rücklagen beteiligt sind. Soweit die Pflichteinlagen bereits eingefordert sind, werden sie gesondert unter den Forderungen ausgewiesen. Weiter erleiden Komplementäre und Kommanditisten zusammen einen Verlust in Höhe von 20GE, welche zu gleichen Teilen auf die Gesellschaftergruppen verteilt wird.

Aktiva	Jahresbilanz		Passiva	
A. Anlagevermögen	95	**A. Eigenkapital**		
B. Umlaufvermögen	394	**I. Komplementärkapital**		
I. …		1. Festkapital		50
II. Forderungen		– nicht eingef. ausst. Einlage		10
…		= eingef. Festkapital		40
– eingefordertes, noch nicht eingezahltes Festkapital	14	2. übriges oder variables Kapital		25
				65
C. Rechnungsabgr.-Posten	0	**II. Kommanditkapital**		
		1. Hafteinlagen		30
		– nicht eingef. ausst. Einlage		6
		= eingef. Festkapital		24
		III. Rücklagen		
		1. gesamth. geb. Rücklagen	20	
		– Verluste	–20	0
		B. Fremdkapital		400
	489			**489**

bb) Beispiel 3

In Abwandlung zu Beispiel 2 werden in Beispiel 3 sowohl die Kapitalkonten der Komplementäre wie auch die der Kommanditisten durch Entnahmen und Verluste insgesamt negativ. Dies hat einen, nach Gesellschaftergruppen getrennten, aktivisch auszuweisenden Korrekturposten zur Folge. Weiterhin muss dieser je Gesellschaftergruppe nach Entnahmen und Verlusten getrennt ausgewiesen werden, wobei grundsätzlich die Entnahmen vor den Verlusten ausgewiesen werden (Entnahmen finden in der Regel während des Jahres statt, wohingegen der Verlustanteil am Jahresende ermittelt

und zugewiesen wird). Im Beispiel 3 ergeben sich daher folgende Berechnungen: Durch (zulässige) Entnahmen der Komplementäre in Höhe von 100GE wird ihr ursprünglicher, bereits eingeforderter Kapitalanteil (ohne Rücklagen) von 65GE (50GE Festkapital abzüglich der noch ausstehenden Einlage von 10GE + 25GE übriges oder variables Kapital) in Höhe von 35GE negativ. Es werden daher 35GE aktivisch als Korrekturposten ausgewiesen. Die im gleichen Jahr erlittenen Verluste in Höhe von 100GE, ausgewiesen auf der Aktivseite unter E.I.2 mit 90GE (10GE Rücklagen – 100GE Verluste), erhöhen das negative Kapital der Komplementäre auf 125GE.

Jahresbilanz

Aktiva			**Passiva**		
A. Anlagevermögen		95	**A. Eigenkapital**		
B. Umlaufvermögen		14	**I. Komplementärkapital**		
C. Rechnungsabgr.-Posten		0	1. Festkapital		50
D. Nicht durch Vermögenseinlage gedeckter Fehlbetrag			– nicht eingef. ausst. Einlage		–10
I. persönlich haftender Gesellschafter			= eingef. Festkapital		40
1. durch Entnahmen entstandenes negatives Kapital	35		2. übriges oder variables Kapital	25	
2. durch Verluste entstandenes negatives Kapital	90	125	– Entnahmen	–100	
II. beschränkt haftender Gesellschafter			– Verluste	–90	–165
1. durch Entnahmen entstandenes negatives Kapital	76				–125
2. durch Verluste entstandenes negatives Kapital	90	166	nicht durch Vermögenseinlage gedeckter Fehlbetrag		125
					0
			II. Kommanditkapital		
			1. Hafteinlagen		30
			– nicht eingef. ausst. Einlage		–6
			= eingef. Festkapital		24
			– Entnahmen	–100	
			– Verluste	–90	–190
					–166
			nicht durch Vermögenseinlage gedeckter Fehlbetrag		166
					0
			III. Rücklagen		
			1. gesamth. geb. Rücklagen	20	
			– Verluste	–20	0
			B. Fremdkapital		400
		400			**400**

Entsprechendes gilt für die Kommanditisten. Hier sind die Entnahmen jedoch vom Haftkapital abzuschreiben, da im Zweikontenmodell das Kapitalkonto II der Kommanditisten regelmäßig Fremdkapitalcharakter hat.

cc) Beispiel 4

In Abwandlung zu Beispiel 3 wird in Beispiel 4 ein Dreikontensystem verwendet. Annahmegemäß verzeichnete das Kapitalkonto II der Kommanditisten einen Anfangsbestand von 30GE, der aus Gewinnen oder Einlagen früherer Geschäftsjahre resultiert und sich auf der Aktivseite in einem erhöhten Anlagevermögen niederschlägt.

Jahresbilanz

Aktiva			Passiva		
A. Anlagevermögen		155	**A. Eigenkapital**		
B. Umlaufvermögen		14	**I. Komplementärkapital**		
C. Rechnungsabgr.-Posten		0	1. Festkapital		50
D. Nicht durch Vermögenseinlage gedeckter Fehlbetrag			– nicht eingef. ausst. Einlage		–10
I. persönlich haftender Gesellschafter			= eingef. Festkapital		40
1. durch Entnahmen entstandenes negatives Kapital	35		2. übriges oder variables Kapital	25	
2. durch Verluste entstandenes negatives Kapital	90	125	– Entnahmen	–100	
II. beschränkt haftender Gesellschafter			– Verluste	–90	–165
1. durch Entnahmen entstandenes negatives Kapital	76				–125
2. durch Verluste entstandenes negatives Kapital	90	166	nicht durch Vermögenseinlage gedeckter Fehlbetrag		125
					0
			II. Kommanditkapital		
			1. Hafteinlagen		30
			– nicht eingef. ausst. Einlage		–6
			= eingef. Festkapital		24
			– Entnahmen	–100	
			– Verluste	–90	–190
					–166
			nicht durch Vermögenseinlage gedeckter Fehlbetrag		166
					0
			III. Rücklagen		
			1. gesamth. geb. Rücklagen	20	
			– Verluste	–20	0
			B. Fremdkapital		
			I. Verb. geg. Kreditinstituten		400
			II. Verb. geg. Gesellschaftern		
			1. geg. Komplementären		30
			2. geg. Kommanditisten		30
		460			**460**

Das Kapitalkonto II der Komplementäre verzeichnet wie in Beispiel 3 einen Anfangsbestand von 25 GE. Weiter werden in Beispiel 4 im Haben stehende Privat- bzw. Verrechnungskonten (Kapital-

konto III) der Komplementäre bzw. Kommanditisten angenommen, welche einen Anfangs- und Endbestand von 30GE aufweisen und die ein unentziehbares Forderungsrecht der Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft darstellen. Die Privat- bzw. Verrechnungskonten nehmen damit auch nicht an einem etwaigen Verlust teil und sind somit als Fremdkapital unter den Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern auszuweisen.

III. Das Eigenkapital von Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB

a) Anwendungsbereich des KapCoRiLiG

Mit Inkrafttreten des „Kapitalgesellschaften und Co-Richtlinie-Gesetzes“ vom 24. Februar 2000 (KapCoRiLiG) sind Personenhandelsgesellschaften, bei denen nicht wenigstens ein persönlich haftender Gesellschafter als natürliche Person beteiligt ist, gem. § 264a Abs. 1 HGB den ergänzenden Vorschriften der §§ 264 bis 330 HGB für Kapitalgesellschaften unterworfen worden.

Damit werden Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB in Bezug auf die Rechnungslegungsvorschriften weitestgehend Kapitalgesellschaften gleichgestellt.

Paragraf 264a HGB überträgt die für die Jahresabschlüsse von Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften uneingeschränkt insbesondere auf die Rechtsform der GmbH & Co. KG sowie auch auf Rechtsträger, bei denen Stiftungen, Genossenschaften oder auch eingetragene Vereine Komplementäre der Personenhandelsgesellschaft sind.

Als Spezialfall sei hier auch die doppelstöckige GmbH & Co. KG erwähnt, die ebenfalls in die Regelung der §§ 264 ff. HGB unter der Voraussetzung mit einbezogen wird, dass keine natürliche Person persönlich haftender Gesellschafter ist oder auf einer Gesellschafterebene ausschließlich Nichtpersonengesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind.

Diese Gesellschaften haben nunmehr zusätzlich den Jahresabschluss um einen **Anhang**, ggf. einen **Lagebericht** zu erweitern und sind zur **Offenlegung**, unter zusätzlicher Beachtung des beschränkten Anwendungsbereiches des Publizitätsgesetzes (PublG) verpflichtet. Die handelsrechtlich ehemals wesentlich größeren Bewertungsspielräume und Bewertungswahlrechte sind nicht mehr anwendbar. Auch

insoweit finden die strengeren handelsrechtlichen Vorschriften für Kapitalgesellschaften zwingend Anwendung.

Die Rechtsentwicklung durch das KapCoRiLiG hat mithin für Personenhandelsgesellschaften als Besonderheit eine Zweiteilung des Bilanzrechtes zur Folge. Darüber hinaus ist weiterhin der – wenn auch in der Praxis äußerst selten vorzufindende – beschränkte Anwendungsbereich des PublG zu beachten.

b) Rechtsgrundlagen

Die Eigenkapitalgliederung des § 266 HGB (Anwendungsbereich für Kapitalgesellschaften) ist für Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB durch die Vorschrift des § 264c HGB substituiert worden. Das Eigenkapital ist für diese Personenhandelsgesellschaften gem. § 264c Abs. 2 HGB folgendermaßen zu untergliedern:

I. Kapitalanteile
   1. Kapitalanteile persönlich haftender Gesellschafter
   2. Kapitalanteile von Kommanditisten

II. Rücklagen

III. Gewinnvortrag/*Verlustvortrag*

IV. Jahresüberschuss/*Jahresfehlbetrag*.

Der Ausweis eines Verlustvortrages oder eines Jahresfehlbetrages widerspricht den Bestimmungen über die Behandlung von Verlusten der Gesellschaft. Es handelt sich ganz offenbar um ein Redaktionsversehen, welches der Gesetzgeber jedoch auch nicht im Rahmen der umfassenden Überarbeitung mit dem Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 25. Mai 2009 beseitigt hat; die entsprechenden Posten sind hier daher kursiv gedruckt.

Unter der Position „Kapitalanteile“ sind die Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter und der Kommanditisten getrennt auszuweisen. Die Zusammenfassung der Kapitalanteile zu jeweils einer Gruppe ist allerdings zulässig.

Bei der klassischen GmbH & Co KG, an der die Komplementär-GmbH ohne Einlage beteiligt ist, werden mithin nur die Kapitalanteile von Kommanditisten ausgewiesen.

Eine Zusammenfassung positiver Kapitalanteile mit (infolge abgebuchter Verlustanteile) negativ gewordenen Salden anderer Gesellschafter ist nicht zulässig.

Aufgrund eines fehlenden Entnahmeverbots bei Kommanditgesellschaften entstehen durch zulässige Entnahmen keine Ansprüche der Gesamthand gegen die entnehmenden Gesellschafter. Vorschriften bzgl. des Entnahmerechts enthält der Gesetzestext lediglich im Rahmen der Gewinnentnahmen (§ 122 Abs. 1 i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB). Gleichwohl gelten die Gewinnentnahmevorschriften des § 122 HGB für Kommanditisten nicht (§ 169 Abs. 1 HGB). Ihnen steht vielmehr der Entnahmeanspruch ihres Gewinnanteils zu, und zwar auch dann, wenn dies zum offenbaren Schaden der Gesellschaft gereicht.

Bezüglich der zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Bedeutung der Zugehörigkeit zum Fremd- oder Eigenkapital für die Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB sei auf die Ausführungen des Abschn. C.II. verwiesen.

Darüber hinaus ist die Abgrenzung ebenfalls von Bedeutung für die Ermittlung der Überschuldung bei Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB, für die nach §§ 130a HGB und 177a HGB die Überschuldung als Insolvenzgrund gilt.

c) Rücklagen

Auch bei Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB kann es zur Bildung von Rücklagen kommen, die allein auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage möglich sind (§ 264c Abs. 2 Satz 8 HGB). Eine Unterscheidung nach Gewinn- oder Kapitalrücklagen wird nicht vorgenommen. Es handelt sich hier in der Regel um nicht entnahmefähige Gewinne, die der langfristigen Selbstfinanzierung der Gesellschaft dienen, Eigenkapitalcharakter haben und ganz oder teilweise gesonderten Rücklagekonten zugewiesen werden.

d) Gewinnausweis

Es gelten auch für Personengesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB die bereits dargestellten allgemeinen Grundsätze, sofern keine abweichenden gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen vorliegen.

Der einem Gesellschafter zustehende Gewinn ist somit seinem Kapitalanteil zuzubuchen (§ 120 Abs. 2 HGB).

3.2.2 Ausweis des Eigenkapitals

Für Kommanditisten gilt dies mit der Maßgabe, dass eine Zuschreibung von Gewinnanteilen auf das Kapitalkonto I nur insoweit erfolgt, als dass der Kapitalanteil den Betrag der Pflichteinlage unterschreitet (§ 167 Abs. 2 HGB); dies ist beispielsweise der Fall, wenn zuvor Verlustanteile oder Entnahmen verrechnet worden sind.

Die auf voll eingezahlte Kommanditanteile entfallenden Gewinnanteile sind daher nicht dem Kapitalkonto (Kapitalkonto I), sondern einem Gesellschaftersonderkonto mit Verbindlichkeitscharakter (Kapitalkonto II) des Gesellschafters gutzuschreiben, sofern sich aus dem Gesellschaftsvertrag nichts Gegenteiliges ergibt.

Der Gewinnanteil steht dem Gesellschafter nach herrschender Auffassung dem Grunde nach regelmäßig bereits zum Abschlussstichtag der Personenhandelsgesellschaft zu. Dies entspricht einer Bilanzierung nach vollständiger Ergebnisverwendung i. S. d. § 268 Abs. 1 HGB. Eine Feststellung des Jahresabschlusses, also dessen formelle Verbindlichkeitserklärung, die als Grundlagengeschäft grundsätzlich der Mitwirkung aller Gesellschafter bedarf, ist zwar für die rechtliche Entstehung, nicht aber für die bilanzielle Konkretisierung von Gewinnansprüchen erforderlich.

Die Gesellschafter können jedoch vereinbaren, dass die Gesellschafterversammlung über die Verwendung des Jahresüberschusses beschließt. In diesen Fällen ist der Jahresüberschuss in der Bilanz auszuweisen. Wird nur über Teile des Jahresüberschusses ein Verwendungsbeschluss gefasst und/oder werden bereits bei der Aufstellung des Jahresabschlusses Rücklagen gebildet, ist der verbleibende Jahresüberschuss in der Position „Bilanzgewinn“ auszuweisen.

In diesem Fall ist es sachgerecht, wenn in der **Gewinn- und Verlustrechnung** oder im **Anhang** die Verwendung des Jahresergebnisses wie folgt dargestellt wird:

Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

\+ Gewinnvortrag

+/- Gutschrift/Belastung auf Rücklagenkonten

+/- Gutschrift/Belastung auf Kapitalkonten

+/- Gutschrift/Belastung auf Verbindlichkeitenkonten

Ergebnis nach Verwendungsberechnung/Bilanzgewinn.

e) Verlustausweis/Entnahmen

Das Handelsrecht ordnet spezialgesetzlich stets eine unmittelbare Verrechnung (Abbuchung) von Verlusten mit den Kapitalanteilen an (§ 264c Abs. 2 Satz 3 – 7 HGB). Werden gesamthänderisch gebundene Rücklagen ausgewiesen, sind Verluste jedoch zuerst von diesen abzubuchen, es sei denn, dies widerspräche dem gesellschaftsvertraglichen Zweck der Rücklage. Ein eventuell nach Rücklagenverrechnung noch verbleibender Verlustanteil entfällt auf die Kapitalanteile der Gesellschafter. Die Positionen „Jahresfehlbetrag" und „Verlustvortrag" sind gesetzlich zwar vorgesehen, werden aber durch weitere gesetzliche Vorschriften wieder aufgehoben.

Auf Seiten des persönlich haftenden Gesellschafters besteht keine gesetzliche Verpflichtung, Verlustanteile auszugleichen (§§ 105 Abs. 3, 161 Abs. 2 HGB i. V. m. § 707 BGB). Den Kommanditisten trifft ebenfalls keine Nachschusspflicht (§ 167 Abs. 3 HGB). Ist der Kapitalanteil eines Kommanditisten durch die Verrechnung von Verlustanteilen unter den Betrag der Hafteinlage gemindert, führt die Entnahme zukünftiger Gewinnanteile vor entsprechender Auffüllung des Kapitalkontos zum Wiederaufleben der Außenhaftung (§ 172 Abs. 4 Satz 2 HGB) und löst eine diesbezügliche Angabepflicht im Anhang aus (§ 264c Abs. 2 Satz 9 HGB). Durch diese zulässige Entnahme entsteht insoweit kein gesetzlicher Anspruch der Gesellschaft gegen den Kommanditisten (§ 264c Abs. 2 Satz 7 2. Halbsatz HGB). Eine unzulässige Entnahme ist hingegen als Forderung auszuweisen.

Im Falle der gesellschaftsvertraglich zulässigen Entnahme hat die Geschäftsführung zudem die Kapitalerhaltungsvorschriften der §§ 30, 31 GmbHG zu berücksichtigen, da es trotz Zulässigkeit solcher Entnahmen insoweit zu bilanzierenden Rückzahlungsansprüchen der Gesellschaft kommen kann, wenn gegen die Kapitalerhaltungsvorschriften verstoßen wird.

Soweit der Verlustanteil/die Entnahme den Kapitalanteil eines persönlich haftenden Gesellschafters übersteigt, ist dieser Betrag **am Schluss der Bilanz** auf der Aktivseite wie folgt gesondert auszuweisen (§ 264c Abs. 2 Satz 5 HGB):

„Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckter Fehlbetrag persönlich haftender Gesellschafter".

3.2.2 Ausweis des Eigenkapitals

Soweit der Verlustanteil/die Entnahme den Kapitalanteil eines Kommanditisten ohne Zahlungsverpflichtung übersteigt, ist dieser Betrag am Schluss der Bilanz auf der Aktivseite wie folgt gesondert auszuweisen (§ 264c Abs. 2 Satz 5 HGB):

„Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckter Fehlbetrag der Kommanditisten".

Soweit der Verlustanteil/die Entnahme den Kapitalanteil eines Kommanditisten mit einer Zahlungsverpflichtung übersteigt, ist dieser Betrag **unter den Forderungen** (§ 266 Abs. 2 HGB Posten B.II.4) auf der Aktivseite wie folgt gesondert auszuweisen (§ 264c Abs. 2 Satz 5 HGB):

„Einzahlungsverpflichtungen der Kommanditisten".

f) Feste und variable Kapitalkonten

Die Kapitalanteile sind ausgehend von den gesellschaftsvertraglich bedungenen Pflichteinlagen zu ermitteln. Eine weitere Untergliederung des Postens „Kapitalanteile" ist vom Gesetz nicht gefordert, in der Praxis jedoch durch den getrennten Ausweis von festen und variablen Unterkonten des Kapitalkontos gebräuchlich.

Hierzu verweisen wir im Grundsatz auf die Ausführungen im Abschn. C.II.1.f) und 2.f) zur OHG und KG, mit den folgenden Ergänzungen:

Für Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB hält das Handelsrecht für die Darstellung der Verbindlichkeiten/Forderungen gegenüber Gesellschaftern im Vierkontensystem zwei Methoden bereit (§ 264c Abs. 1 Satz 1 HGB):

Entweder erfolgt der Ausweis der Kapitalkonten II je nach Saldo **in der Bilanz** als *„Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern", „Forderungen gegen Gesellschafter", „Ausleihungen an Gesellschafter"*

oder

der Saldo auf dem Kapitalkonto II wird innerhalb der Position *„Sonstige Vermögensgegenstände"* bzw. *„Sonstige Verbindlichkeiten"* ausgewiesen und im Anhang werden die jeweiligen, den Gesellschafter betreffenden Beträge gesondert dargestellt.

Wie bereits ausgeführt, ist das **Kapitalkonto II des Kommanditisten** kein Eigenkapital.

Wird das **Kapitalkonto II** fälschlicherweise unter dem Eigenkapital ausgewiesen, kann dies dazu führen, dass der Jahresabschluss entgegen § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Gesellschaft vermittelt.

Werden gesellschaftsvertraglich **Verlustsonderkonten** als Untergliederung des Kapitalkontos I geführt, so sind die Verlustanteile der Gesellschafter dort zu erfassen. Weist dieses einen Verlustvortrag aus, werden Gewinne solange mit dem Verlustvortrag verrechnet, bis kein Verlustvortrag mehr vorhanden ist. Erst darüber hinausgehende Gewinne werden wieder dem Kapitalkonto II oder den Privat- oder Verrechnungskonten zugewiesen.

g) Sonderposten für aktivierte Anteile an der Komplementärgesellschaft

Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB haben für Anteile an ihren Komplementärgesellschaften in Höhe des aktivierten Betrages nach dem Posten „Eigenkapital" einen Sonderposten unter der Bezeichnung „Ausgleichsposten für aktivierte eigene Anteile" zu bilden (§ 264c Abs. 4 Satz 2 HGB). Es handelt sich hier etwa um die selteneren Fälle der Einheits-GmbH & Co. KG. Für die Bildung des Sonderpostens ist § 272 Abs. 4 HGB entsprechend anzuwenden. Deshalb ist der Sonderposten entweder aus Rücklagen oder aus dem Jahresüberschuss zu bilden. Reichen Rücklagen und Jahresüberschuss nicht aus, ist der restliche Betrag von den Kapitalanteilen abzubuchen, ohne dass dadurch eine Einzahlungsverpflichtung der Kommanditisten wieder auflebt. Eine dabei eintretende Einschränkung der Entnahmerechte der Kommanditisten entspricht dem Sinn und Zweck des § 264c Abs. 4 Satz 2 HGB. Auch die Bildung der Rücklage für eigene Anteile gem. § 272 Abs. 4 HGB bewirkt eine Ausschüttungssperre in Höhe der aktivierten Beträge der eigenen Anteile (§ 272 Abs. 4 Satz 1 HGB) oder der Anteile eines herrschenden oder eines mit Mehrheit beteiligten Unternehmens (§ 272 Abs. 4 Satz 4 HGB) unabhängig davon, welche Fallkonstellationen dem Erwerb dieser Anteile zugrunde liegen.

Checkliste für die Erstellung von Jahresabschlüssen mit Plausibilitätsbeurteilung

Erstellt durch den „Arbeitskreis für Rechnungslegungsfragen, getragen von der Bundessteuerberaterkammer und dem Deutschen Steuerberaterverband e.V."

Buchführung erstellt durch

- ❒ Mandant
- ❒ Steuerberater (fremd)
- ❒ Steuerberater (selbst)

Vorwort

Die folgende Checkliste enthält Hinweise für mögliche Fragestellungen und andere Maßnahmen bei der Beurteilung der **Plausibilität** von Jahresabschlussunterlagen und einem daraus zu entwickelnden **handelsrechtlichen** Jahresabschluss für Unternehmen jeder Rechtsform. Der Steuerberater, der auftragsgemäß einen Jahresabschluss mit Plausibilitätsbeurteilung erstellt, hat jeweils nach den Umständen des Einzelfalls gewissenhaft und eigenverantwortlich zu entscheiden, ob die nachfolgende Checkliste für eine qualifizierte Beurteilung geeignet und ausreichend ist, oder ob eine Ergänzung bzw. Anpassung zu erfolgen hat. Der Auftrag sollte dem Steuerberater vom Mandanten möglichst schriftlich erteilt und jährlich erneuert werden. Der schriftliche Auftrag sollte auch Vereinbarungen zur Erstellung eines Berichtes sowie zu Honorar und Haftungsbegrenzung enthalten. Die Weitergabe des Jahresabschlusses sollte von der Zustimmung des Beraters und einer damit zu verbindenden Einbeziehung der Haftungsbegrenzung abhängig gemacht werden.

Der Aufbau der Checkliste orientiert sich weitgehend an den typischen Prüffeldern bei der Erstellung eines Jahresabschlusses, nicht an der Gliederung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung. Die Checkliste enthält keine Aussagen über die Inhalte des Erstellungsberichts.

Zu den einzelnen Fragen sollten, falls erforderlich, zu Dokumentationszwecken Anmerkungen bzw. Anlagen gefertigt und in den Arbeitspapieren niedergelegt werden. In der Checkliste sind beispielhaft Hinweise auf anzufertigende oder zu den Akten zu nehmende Anlagen aufgeführt.

Eine Erstellung mit umfassenden Prüfungshandlungen wird durch diese Checkliste **nicht** abgedeckt.

3.3.1 Checkliste für die Erstellung von Jahresabschlüssen

Vor Beginn der Arbeiten

1.	Vergewissern Sie sich, dass der Auftrag erteilt wurde und eine Auftragsbestätigung vorliegt.	Erledigt ❒

Allgemeines zum Unternehmen

2.	Lassen Sie sich eine aktuelle Version des Gesellschaftsvertrages mit sämtlichen Nachträgen aushändigen und sehen Sie diese auf abschlussrelevante Bestimmungen durch; ggf. aktuellen Handelsregisterauszug vorlegen lassen.	Erledigt ❒/Entfällt ❒
3.	Die Protokolle der Gesellschafterversammlungen/Beiratssitzungen müssen auf abschlussrelevante Beschlüsse durchgesehen und zu den Akten genommen werden.	Erledigt ❒/Entfällt ❒
4.	Verschaffen Sie sich einen Überblick über wichtige Verträge (z. B. Verträge mit Kunden, Lieferanten und verbundenen Unternehmen sowie Arbeitsgemeinschafts-, Versorgungs-, Options-, Ausbietungs-, Leasing- und Treuhandverträge und Verträge über Verpflichtungen, die aus dem Gewinn zu erfüllen sind, Eingliederung in Unternehmensverbünde, Betriebsaufspaltung).	Erledigt ❒ (vgl. Anlage)
5.	Gibt es branchenspezifische Besonderheiten bei der Rechnungslegung?	Ja (vgl. Anlage) ❒/Nein ❒
6.	Lassen Sie sich bei selbst erstellter EDV-Buchführung ein Testat über die verwendete Software (aktuelle Version) vorlegen.	Erledigt ❒/Entfällt ❒
7.	Benennen Sie die für die Buchführung zuständige Person und deren fachliche Qualifikation (z.B. Bilanzbuchhalter)	vgl. Anlage ❒
	Wer ist für die Überwachung der Buchführung und für die Überwachung der Unterlagen verantwortlich?	vgl. Anlage ❒
8.	Lagen im abzuschließenden Geschäftsjahr außergewöhnliche Geschäftsvorfälle vor? Wurden größere betriebliche Veränderungen vorgenommen oder beschlossen?	Ja (vgl. Anlage) ❒/Nein ❒
9.	Existiert eine Dokumentation des Internen Kontrollsystems oder ein Qualitätsmanagementsystem im Unternehmen (evtl. ISO-Zertifizierung)? Wenn ja, verschaffen Sie sich einen Überblick über die rechnungslegungsrelevanten Bereiche.	Ja ❒/Nein ❒
10.	Bestehen bilanzpolitische Vorgaben?	Ja (vgl. Anlage) ❒/Nein ❒
11.	Wurden Verträge mit nahe stehenden Personen geschlossen (Fremdvergleich)?	Ja (vgl. Anlage) ❒/Nein ❒
12.	Lassen Sie sich vom Auftraggeber eine Auflistung über angabepflichtige Haftungsverhältnisse (§ 251 HGB, z. B. Bürgschaften, Gewährleistungen, Sicherheitsbestellungen, Verpfändungen) geben.	Erledigt ❒/Entfällt

13.	Sind dem Auftraggeber Ereignisse (wertaufhellend, nicht wertbegründend) nach dem Bilanzstichtag bekannt, die wesentliche Auswirkungen auf den zu erstellenden Jahresabschluss bzw. den Wert der anzusetzenden Vermögensgegenstände haben?	Ja (vgl. Anlage) ❒/Nein ❒

Allgemeines zum Rechnungswesen

14.	Wurden ungewöhnliche Nach- oder Korrekturbuchungen zwischen Abschlussstichtag und diesem Gespräch vorgenommen?	Ja (vgl. Anlage) ❒/Nein ❒
15.	Wurden von den wesentlichen Debitoren/Kreditoren und ggf. von verbundenen Unternehmen Saldenbestätigungen eingeholt?	Ja ❒/Nein ❒
16.	Wurden die Nebenbücher (z.B. OPOS-Liste, Debitoren-/Kreditorenliste, Anlagenverzeichnis) mit der Finanzbuchführung abgestimmt?	Ja ❒/Nein ❒
17.	Fanden im Geschäftsjahr Außenprüfungen statt oder bestehen laufende Außenprüfungen? Sind deren Auswirkungen ausreichend berücksichtigt?	Ja ❒/Nein ❒

Anlagevermögen

18.	Liegen Eigentumsnachweise der Grundstücke vor? Wenn nein, fordern Sie diese an.	Ja ❒/Nein ❒/Entfällt ❒
19.	Liegen Nachweise über Zu- und Abgänge vor (Kaufverträge, Abgangslisten, Rechnungen)?	Ja (vgl. Anlage) ❒/Nein ❒
20.	Wurde sichergestellt, dass Veränderungen im Anlagevermögen vollständig erfasst wurden?	Ja ❒/Nein ❒
21.	Klären Sie, für welche Gegenstände rechtliches Eigentum besteht. Liegt möglicherweise wirtschaftliches Eigentum vor, das zu bilanzieren ist?	Erledigt (vgl. Anlage) ❒/ Entfällt ❒
22.	Wurden stille Reserven auf Ersatzwirtschaftsgüter übertragen (§ 6b EStG, R 35 EStR)?	Ja ❒/Nein ❒
23.	Welche Abschreibungsmethoden wurden angewandt? Entsprechen diese handelsrechtlichen Vorschriften? Wurde das Niederstwertprinzip/Wertaufholungsgebot beachtet?	vgl. Anlage ❒
24.	Liegen die rechtlichen und tatsächlichen Voraussetzungen für die Bildung von Sonderposten mit Rücklageanteil vor und erscheint die Entwicklung des Postens plausibel?	Ja ❒/Nein ❒/Entfällt ❒
25.	Ist der Buchwert von Grundstücken und Beteiligungen unter Berücksichtigung der daraus resultierenden Erträge (Ertragswertverfahren) angemessen (Niederstwertprinzip)?	Ja ❒/Nein ❒

3.3.1 Checkliste für die Erstellung von Jahresabschlüssen

Vorräte

26.	Wann fand die Inventuraufnahme statt?	_____
27.	Haben Sie an der Inventuraufnahme beobachtend teilgenommen?	Ja (vgl. Anlage) ❒/Nein ❒
	Wenn nein: Wurden ergänzende Unterlagen angefordert?	Ja (vgl. Anlage) ❒/Nein ❒
28.	Liegen ordnungsgemäße Organisationsanweisungen für die Inventuraufnahme in Schriftform vor (lassen Sie sich eine Kopie aushändigen)? Wurde sichergestellt, dass diese beachtet wurden?	Ja ❒/Nein ❒
29.	Welche Inventurmethode (z. B. Stichtags- oder permanente Inventur) wurde angewandt?	vgl. Anlage ❒
30.	Wurde sichergestellt, dass Wareneinein- und -ausgänge und Rücksendungen um den Bilanzstichtag ordnungsgemäß abgegrenzt und Waren in externen Lägern vollständig erfasst wurden?	Ja (vgl. Anlage) ❒/Nein ❒
31.	Stellen Sie fest, welche Wahlrechte bei der Bewertung angewandt wurden (Ermittlung HK, Anwendung Bewertungsvereinfachungsverfahren [FIFO, LIFO])	vgl. Anlage ❒
	Wurde das Niederstwertprinzip/Wertaufholungsgebot beachtet?	Ja ❒/Nein (vgl. Anlage) ❒
32.	Wurde sichergestellt, dass bei langfristiger Fertigung die Gewinnrealisierung korrekt vorgenommen wurde?	Ja ❒/Nein ❒/Entfällt ❒
33.	Sind Abweichungen (z. B. Bestandsveränderungen, Umschlagshäufigkeit, Rohgewinn) im Vergleich zum Vorjahr plausibel? Wenn nicht, lassen Sie sich die Abweichungen erläutern.	Ja ❒/Nein (vgl. Anlage) ❒

Forderungen/Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Sonstige Vermögensgegenstände/Verbindlichkeiten

Sonstiges Umlaufvermögen

34.	Wurden Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen vollständig unter Beachtung des Realisationsprinzips erfasst und mit der OPOS-Liste abgestimmt?	Ja ❒/Nein ❒
35.	Stellen Sie die Altersstruktur und Zahlungen nach dem Stichtag sowie Restlaufzeiten für die wesentlichen Forderungen/Verbindlichkeiten dar und erfragen Sie, ob nach dem Bilanzstichtag Gutschriften erteilt oder Stornierungen vorgenommen wurden.	Erledigt ❒
36.	Ist der Ausweis zweifelhafter Forderungen und der Wertberichtigungen auf Forderungen nachvollziehbar?	Ja ❒/Nein ❒
37.	Sind Forderungen gegen nahe stehende Personen gesondert ausgewiesen?	Ja ❒/Nein ❒/Entfällt ❒

38.	Erfolgte die Abgrenzung von Factoringgeschäften ordnungsgemäß?	Ja ❒/Nein ❒/Entfällt ❒
39.	Wurde der Ausweis kreditorischer Debitoren und debitorischer Kreditoren ordnungsgemäß vorgenommen?	Ja ❒/Nein ❒/Entfällt ❒
40.	Verschaffen Sie sich einen Überblick über die sonstigen Vermögensgegenstände, insbesondere hinsichtlich Ursache, Werthaltigkeit und Vollständigkeit (z. B. bei Steuerforderungen, Umsatzsteuerverprobung).	Erledigt ❒
41.	Sind Abweichungen des Forderungen-/Verbindlichkeitenbestandes im Vergleich zum Vorjahr plausibel? Wenn nicht, lassen Sie sich die Abweichungen erläutern.	Ja ❒/Nein (vgl. Anlage) ❒

Flüssige Mittel und Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

42.	Sind die Bank-, Darlehens- und Kassenbestände durch Kontoauszüge bzw. Kassenbuch nachgewiesen?	Ja ❒/Nein ❒
43.	Sind Schecks im Umlauf?	Ja ❒/Nein ❒
44.	Wurden Zinsaufwendungen abgegrenzt?	Ja ❒/Nein ❒
45.	Wurden Darlehenszinsen mit den entsprechenden Aufwandskonten abgestimmt?	Ja ❒/Nein ❒/Entfällt ❒
46.	Wurden derivative Finanzinstrumente (z. B. Termin- oder Optionsgeschäfte) in der Buchhaltung zutreffend erfasst?	Ja (vgl. Anlage) ❒/ Nein ❒/Entfällt ❒

Rechnungsabgrenzungsposten

47.	Sind wesentliche Rechnungsabgrenzungsposten in der erforderlichen Höhe gebildet worden?	Ja ❒/Nein ❒

Eigenkapital/Gewinn/Entnahmen

48.	Stimmen bilanziertes Eigenkapital bzw. Festkapital mit Gesellschaftsvertrag und Handelsregisterauszügen überein?	Ja ❒/Nein ❒/Entfällt ❒
49.	Stimmen Rücklagen und Gewinnverteilung mit Gesellschaftsvertrag bzw. Protokollen der Gesellschafterversammlung überein?	Ja ❒/Nein ❒/Entfällt ❒
50.	Entsprechen die Entnahmen der Gesellschafter den vertraglichen Bestimmungen und wurden sie zutreffend gebucht?	Ja ❒/Nein ❒/Entfällt ❒
51.	Sind die Gesellschafterdarlehen entsprechend den gesetzlichen und vertraglichen Vorgaben gebucht worden?	Ja ❒/Nein ❒/Entfällt ❒
52.	Wurden ausstehende Einlagen zutreffend erfasst?	Ja ❒/Nein ❒/Entfällt ❒

3.3.1 Checkliste für die Erstellung von Jahresabschlüssen

Rückstellungen

53.	Beurteilen Sie aufgrund von Befragungen, ob das Mengengerüst zur Berechnung der Pensionsrückstellungen plausibel ist.	Erledigt ❒/Entfällt ❒
54.	Liegt ein versicherungsmathematisches Gutachten zur Berechnung der Pensionsrückstellungen vor und sind die Abweichungen zum Vorjahr plausibel?	Ja ❒/Nein ❒/Entfällt ❒
55.	Entsprechen die Steuerrückstellungen den zu erwartenden Nachzahlungen?	Ja ❒/Nein (vgl. Anlage) ❒
56.	Sind alle ungewissen Verbindlichkeiten (z. B. Rückstellungen für Rechtsstreitigkeiten, Garantie/Gewährleistung, drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, Jahresabschlusserstellung, Urlaubsansprüche usw.) vollständig erfasst und liegen entsprechende Nachweise vor?	Ja ❒/Nein ❒/Entfällt ❒

Steuern

57.	Erstellen Sie eine Umsatzsteuerverprobung.	Erledigt ❒/Entfällt ❒
58.	Sind wesentliche Umsatzsteuernachzahlungen oder -erstattungsansprüche plausibel zu erklären?	Ja (vgl. Anlage) ❒/ Nein ❒/Entfällt ❒
59.	Führen Sie eine Gewerbesteuerberechnung (einschl. Kontokorrentverbindlichkeiten), bei Kapitalgesellschaften auch eine Körperschaftsteuerberechnung durch.	Ja ❒/Nein ❒/Entfällt ❒

Gewinn- und Verlustrechnung

60.	Vergleichen Sie insbesondere das Verhältnis der Umsatzerlöse zum Wareneinsatz, dem Lohn-, Gehalts- und sonstigen Aufwand mit den entsprechenden Vorjahreskennzahlen.	Erledigt ❒
61.	Lassen Sie sich wesentliche Abweichungen zum Vorjahr erläutern.	Erledigt ❒/Entfällt ❒

Bei Unternehmen, die einen Anhang erstellen

62.	Ist die Vollständigkeit der Anhangangaben durch die Anwendung einer entsprechenden Checkliste gewährleistet?	Ja ❒/Nein ❒/Entfällt ❒

Bilanzbesprechung

63.	Besprechen Sie getroffene Feststellungen und bilanzpolitische Maßnahmen mit der Unternehmensleitung.	Erledigt ❒
64.	Erfragen Sie die Vollständigkeit des Jahresabschlusses anhand der Vollständigkeitserklärung, die vom Auftraggeber zu unterzeichnen ist.	Erledigt ❒

4.2.1 Hinweise[1] der Bundessteuerberaterkammer für die Ermittlung des Wertes einer Steuerberaterpraxis

– unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Berufsstandes und der verschiedenen Bewertungsanlässe –

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 30. Juni 2010

Präambel

Die folgenden Hinweise der Bundessteuerberaterkammer beziehen sich im Wesentlichen nicht auf die Unternehmensbewertung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen.[2] Sie beinhalten in erster Linie Ausführungen zum sogenannten Umsatzverfahren als einem vereinfachten Preisfindungsverfahren.

Ob eine umfassende betriebswirtschaftliche Unternehmensbewertung durchgeführt oder der am Markt erzielbare Preis über ein vereinfachtes Preisfindungsverfahren geschätzt wird, ist von der genauen Zielsetzung des Anwenders und dem konkreten Anlass für die Wert- bzw. Preisermittlung abhängig. In beiden Fällen gilt, dass der ermittelte Geldbetrag umso genauer sein wird, je sorgfältiger die durchgeführte Analyse war und je besser die getroffenen Annahmen die Situation widergespiegelt haben.

Die Hinweise haben keinen verbindlichen Charakter. Die Ausführungen sind zwangsläufig allgemein gehalten. Die Bundessteuerberaterkammer kann dabei nicht Partei sein, das heißt, die Hinweise können nicht so ausgestaltet sein, dass sie vom Grundsatz her günstig für einen Sachverhalt und ungünstig für einen anderen ausfallen.

1 Die Hinweise haben keinen verbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

2 Zu Einzelheiten wird auf die umfangreiche Fachliteratur sowohl zur betriebswirtschaftlichen Unternehmensbewertung als auch zur Bewertung von freiberuflichen Praxen verwiesen.

1. Bewertungsanlässe und Bewertungsverfahren

a) Bewertungsanlässe

Es gibt verschiedene Anlässe, die eine Wertfindung für eine Steuerberatungspraxis oder für einen Anteil daran erforderlich werden lassen. Dies sind insbesondere die folgenden Fälle, in denen im Regelfall die Kanzlei von oder zusammen mit einem Neuinhaber fortgeführt wird.

- **Kauf bzw. Verkauf**

Der Inhaber will sich zur Ruhe setzen und seine Kanzlei oder zunächst einen Teil davon an einen Nachfolger veräußern. In diesem Fall ist der Verkauf der Kanzlei zumindest ein wesentlicher Teil der Altersvorsorge des Altinhabers. Er wird somit daran interessiert sein, einen möglichst hohen Preis zu erzielen.

Auch der mögliche Käufer einer Praxis muss versuchen, ihren Wert abzuschätzen. Er hat ein Interesse daran, den Kaufpreis möglichst gering zu halten.

- **Eintritt bzw. Ausscheiden von Gesellschaftern**

Ein Sozius scheidet aus seiner Sozietät aus (ein Partner aus der Partnerschaftsgesellschaft oder ein Gesellschafter aus einer Steuerberatungs-GmbH), sei es aus Altersgründen, sei es, weil er keine weitere Zusammenarbeit mit seinen bisherigen Sozien wünscht. In einem solchen Fall ist ein Verkauf des Praxisanteils am Markt zwar denkbar. In vielen Fällen werden aber auch die verbleibenden Gesellschafter den Praxisanteil des Ausscheidenden übernehmen und dafür eine Abfindung zahlen, deren Ermittlung gesellschaftsvertraglich geregelt ist. Auch diese Abfindung wird sich am Wert des Praxisanteils orientieren.

Bei einem Einstieg von Junior-Partnern, wie es bei mittelgroßen oder großen Steuerberatungsgesellschaften planmäßig üblich ist, ist zudem von Bedeutung, dass der Praxiswert durch ein standardisiertes Verfahren bestimmt wird, damit einsteigende und ausscheidende Sozien mit einem nachvollziehbaren, fairen und planbaren Preis rechnen können. So soll ein möglichst gleichmäßiger Einstieg über einen längeren Zeitraum sichergestellt werden.

- **Zugewinnausgleich**

Eine Wertermittlung kann auch für Zwecke eines Zugewinnausgleichs im Fall der Ehescheidung erforderlich werden. In einem solchen Fall gibt es keine Verhandlungslösung zwischen einem Käufer

und einem Verkäufer. Die Wertbestimmung wird für das gerichtliche Verfahren benötigt, das von einem Interessengegensatz geprägt ist. Es geht um die Ermittlung eines objektivierten/ausgleichenden Praxiswertes. Höchstrichterlich anerkannt ist, dass die Ertragsteuern, die bei einer Veräußerung anfallen würden („latente Steuerlast"), hier als wertmindernde Belastung zu berücksichtigen sind (BGH-Urt. XII ZR 101/89 vom 24. Oktober 1990, LEXinform Dok-Nr. 0098345).

- **Todesfall**

Im Todesfall muss ein Praxiswert für Zwecke der Erbauseinandersetzung und der Erbschaftsteuer ermittelt werden. Hier ist zu beachten, dass der Wert je nach den Umständen des Einzelfalles (Fortführung durch den Erben oder schneller Verkauf möglich oder nicht) zwischen dem Fortführungswert (going concern-Prinzip) und dem Zerschlagungswert liegen kann. Für die Wahl der Bewertungsmethode sind die konkreten Umstände entscheidend.

b) Bewertungsverfahren

Den einen, einzig richtigen Unternehmenswert gibt es nicht. Die bei einer Unternehmensbewertung ermittelten Werte sind vielmehr stets in Abhängigkeit von dem mit der Bewertung verfolgten Zweck zu sehen. In erster Linie werden Entscheidungswerte ermittelt, also etwa Preisobergrenzen für einen potentiellen Erwerber oder Untergrenzen für einen Veräußerer. Hierfür kommen verschiedene Bewertungsverfahren in Betracht, die entweder Varianten eines Ertragswertverfahrens darstellen oder in Form eines Multiplikatorverfahrens an die am Markt beobachteten Preise anknüpfen. Das Ergebnis beruht immer auf den im Verlauf der Bewertung getroffenen Annahmen. Um eine Unternehmensbewertung nachvollziehbar und nachprüfbar zu machen, sind die den Bewertungsverfahren zugrunde gelegten Prämissen deshalb stets offenzulegen.

Je nachdem, ob sie vom Eigentümer beeinflusst werden können oder nicht, ist zwischen entscheidungsabhängigen und entscheidungsunabhängigen Anlässen einer Unternehmensbewertung zu differenzieren. Die unabhängig vom Willen des Eigentümers erfolgenden Bewertungen knüpfen regelmäßig an gesetzliche Normen an. In solchen Fällen müssen häufig Schiedswerte ermittelt werden, mit denen ein möglichst fairer Kompromiss zwischen den Beteiligten herbeigeführt werden soll. Dieses Vorgehen erfordert in der Regel eine gewisse Objektivierbarkeit des Unternehmenswertes. Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat einen Standard für die Durchführung von Unternehmensbewertungen erarbeitet

(IDW S1), dem das Ertragswertverfahren zugrunde liegt und der für Wirtschaftsprüfer verbindlich ist, wenn ein objektivierter Wert ermittelt werden soll.

Für eine Preisfindung wenden Steuerberater regelmäßig das so genannte Umsatzverfahren an, mit dem der „Wert" einer Praxis durch die Anwendung eines Multiplikators auf einen bereinigten Umsatz geschätzt wird.

Vereinfachte Preisfindungsverfahren wie Multiplikatorverfahren sieht auch der IDW S1 im Rahmen einer Plausibilitätsprüfung vor (Tzn. 164 bis 169).

2. Besonderheiten bei der Bewertung einer Steuerberaterpraxis

a) Personenbezogenheit

Die Besonderheiten, die bei der Bewertung einer Steuerberaterpraxis zu beachten sind, beruhen in erster Linie auf der Personenbezogenheit der Leistungserbringung, die für die Freien Berufe kennzeichnend ist. Die berufliche Tätigkeit des Steuerberaters ist in hohem Maße von der höchstpersönlichen Leistung des Berufsträgers und seinen Beziehungen zu den Mandanten geprägt, die in vielen Fällen von langjähriger Dauer sind. Das Vertrauensverhältnis zwischen dem Steuerberater und seinen Mandanten bildet die Grundlage für die Nachhaltigkeit zukünftig erzielbarer Erträge in einer Kanzlei. Für eine Wertermittlung kommt deshalb einer sorgfältigen Mandatsanalyse eine hohe Bedeutung zu.

Der Praxiswert repräsentiert in starkem Maße eine Summe von personenbezogenen Faktoren. Von Interesse sind davon der Mandantenstamm und ggf. der Bekanntheitsgrad der Kanzlei. Der eng mit der Person des Praxisinhabers verbundene Goodwill kann nicht ohne flankierende Maßnahmen auf einen anderen Berufsangehörigen übertragen werden. Neben dem in erster Linie wertbestimmenden immateriellen Bereich spielt der Substanzwert (Praxiseinrichtung, EDV, Bibliothek etc.) in der Regel kaum eine Rolle. Sofern noch Forderungen aus unfertigen Leistungen bestehen, werden diese im Regelfall von den Vertragspartnern auf den Übergabezeitpunkt abgegrenzt.

Aufgrund der Personenbezogenheit des Praxiswertes bedeutet der Todesfall des Praxisinhabers oder eines der Sozien einen unmittelbaren Wertverlust für die Praxis. Für einen möglichen Käufer be-

steht das Risiko, dass Mandate abwandern, weil keine Überleitung durch den Altinhaber und ein darüber geförderter Vertrauensaufbau in den Neuinhaber möglich ist. Der Verkauf einer verwaisten Praxis wird in der Regel auch nur mit einer zeitlichen Verzögerung erfolgen, so dass bereits bis zum Verkaufszeitpunkt Mandatsverluste stattgefunden haben.

b) Berufsrechtliche Besonderheiten

b1) Verschwiegenheitspflicht

Steuerberater sind gesetzlich zur Verschwiegenheit verpflichtet (§ 57 Abs. 1 StBerG). Dies umfasst alles, was dem Steuerberater hinsichtlich der Verhältnisse seiner Mandanten in Ausübung des Berufs oder bei Gelegenheit der Berufsausübung anvertraut oder bekannt geworden ist. Die Pflicht zur Verschwiegenheit besteht auch nach Beendigung des Auftragsverhältnisses zeitlich unbefristet fort; dies gilt auch für die Fälle des Todes des Mandanten oder des Steuerberaters.

Die Verschwiegenheitspflicht ist auch in allen Phasen einer Praxisübertragung zwingend zu beachten. Eine Verletzung der Verschwiegenheitspflicht wird nicht nur im Rahmen der Berufsaufsicht, sondern kann auch strafrechtlich wegen der Verletzung von Privatgeheimnissen (§ 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB) verfolgt werden. Einem möglichen Erwerber darf ohne Einwilligung des Mandanten kein Einblick in die Mandantenakten gewährt werden. Für Zwecke der Bewertung unbedenklich sind nur Unterlagen ohne konkreten Mandantenbezug oder, für Zwecke der Preisermittlung für eine Praxis, die Zusammenstellung einer anonymisierten Mandantenliste.

Voraussetzung für eine Offenlegung über ein konkretes bestehendes Mandatsverhältnis ist eine Einverständniserklärung des Mandanten. Die Mandate gehen bei einer Praxisveräußerung nicht automatisch mit auf den Erwerber über. Auch hierzu bedarf es vielmehr einer Zustimmung der Mandanten.

Für weitere Einzelheiten in diesem Zusammenhang wird auf die „Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Praxisübertragung“ verwiesen.

b2) Verbot der Praxisfortführung durch Erben, die nicht Berufsträger sind

Die Steuerberaterpraxis muss stets verantwortlich von einer Person geführt werden, die zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen befugt ist. Bereits bei einer Verhinderung der Berufsausübung von mehr als einem Monat ist zwingend ein allgemeiner Ver-

treter zu bestellen (§ 69 StBerG). Im Fall des Versterbens des Inhabers einer Einzelpraxis, der keinen zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen befugten Erben hat, muss die Praxis entweder schnellstmöglich verkauft oder von einem bestellten Praxisabwickler abgewickelt werden („Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur Tätigkeit des Steuerberaters als Praxisabwickler (§ 70 StBerG)"). Ist der Erbe noch nicht zur unbeschränkten Hilfeleistung befugt, kann für eine Übergangszeit ein Treuhänder bestellt werden, der die Praxis längstens vier Jahre fortführt und es dem Erben so ermöglicht, in dieser Zeit die Befugnis zu erwerben und die ererbte Praxis anschließend zu übernehmen (§ 71 StBerG).

Das Erfordernis der verantwortlichen Leitung der Praxis durch einen Steuerberater verstärkt die unter a) bereits dargestellte Personenbezogenheit des Praxiswertes.

3. Preisfindung durch das Umsatzverfahren

Das Umsatzverfahren zielt auf die Ermittlung eines am Markt voraussichtlich zu erzielenden Preises für eine Praxis ab. Die Schätzung erfolgt durch die Anwendung eines Multiplikators auf die Bemessungsgrundlage. Dieser Multiplikator ergibt sich aus den am Markt beobachteten Transaktionen für vergleichbare Kanzleien. Zukünftige Entwicklungen werden dabei nicht im Einzelnen geplant, sondern nur pauschal berücksichtigt. Dabei wird davon ausgegangen, dass in der Vergangenheit erzielte nachhaltige Umsätze in vergleichbarem Umfang auch weiterhin verwirklicht werden können. Der Bereinigung der Bemessungsgrundlage kommt in diesem Zusammenhang eine wesentliche Bedeutung zu.

Das Umsatzverfahren als Praktikerverfahren findet insbesondere für die Praxisübertragung zwischen Lebenden Anwendung. Ziel ist nicht die Ermittlung eines konkreten richtigen Wertes, sondern die Ermittlung einer Verhandlungsbasis für den zwischen den Vertragspartnern auszuhandelnden Kaufpreis.

a) Bestimmung der Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage ist der zukünftig nachhaltig zu erzielende Jahresumsatz – ohne Umsatzsteuer –, der aufgrund bestehender übertragbarer Mandatsverhältnisse und erteilter Aufträge erzielt werden kann. Die Bemessungsgrundlage wird zweckmäßigerweise anhand einer anonymisierten Mandantenliste ermittelt, die in der Regel wesentlicher Bestandteil des Praxisübertragungsvertrages wird.

Diese Mandantenliste ist die Grundlage für die Schätzung der zukünftigen nachhaltigen Umsätze und sollte für jeden Mandanten die Umsätze der letzten drei Geschäftsjahre, möglichst getrennt nach den wichtigsten Tätigkeitsfeldern, enthalten. Aus der Mandantenliste sollten sich üblicherweise weitere Angaben über die Mandatstruktur ergeben, z. B. über die vertretenen Branchen, die jeweilige Rechtsform, das Alter der Mandanten und die Dauer der Mandatsbeziehung oder über eine mögliche persönliche Bindung zum Veräußerer. Es ist darauf zu achten, dass die zusätzlichen Angaben nicht zu einer Aufgabe der Anonymität führen. Auch Angaben zur Honorarstruktur, d. h., Abrechnung nach der StBVV, nach Pauschalen oder über gesonderte Honorarvereinbarungen sowie über die Höhe der Rahmengebühren sind für die Wert- bzw. Preisfindung hilfreich.

Neben dem Mandantenstamm spielt für den nachhaltig erzielbaren Umsatz auch das Personal eine wichtige Rolle. Von Interesse sind neben der jeweiligen Qualifikation z. B. auch das Lebensalter und die Dauer der Praxiszugehörigkeit und damit die Frage, ob die Mitarbeiter bei einer Praxisveräußerung einem Praxiserwerber weiter zur Verfügung stehen werden.

Die Dokumentation der Praxisorganisation ist mitentscheidend dafür, ob der Käufer sich auch in einem Fall ohne Überleitungsphase durch den Altinhaber ohne Zeitverluste mit dem Stand der jeweiligen Arbeiten vertraut machen kann und Besonderheiten einzelner Mandate erkennt. Hierzu können z. B. Angaben über Arbeitsabläufe, bzw. -strukturen, bestehende Arbeitsanweisungen oder die Auftragsüberwachung gehören, wie sie z. B. in der „Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zur Qualitätssicherung in der Steuerberaterpraxis“ empfohlen werden.

Aufgrund einer Einzelbeurteilung wird aus der Mandantenliste unter Beachtung der weiteren Faktoren der Zukunftswert für die Erwartung eines nachhaltig erzielbaren Umsatzes je Mandant abgeleitet. Nachhaltig in diesem Sinne ist ein Umsatz dann, wenn er nach den Erkenntnissen zum Bewertungszeitpunkt bei individueller Beurteilung für einen Zeitraum von drei bis fünf Jahren angenommen werden kann.

Soweit im Rahmen der Einzelbeurteilung noch nicht geschehen, ist die so berechnete Bemessungsgrundlage zu modifizieren:

- Umsätze für nicht regelmäßig wiederkehrende und einmalige Leistungen sollten mit dem Durchschnitt der Umsatzanteile der letzten drei Jahre berücksichtigt werden. Hierzu zählen z. B. besondere Beratungsleistungen, Erbschaftsteuererklärungen oder Teilnahme an Außenprüfungen usw.

- Umsätze aus nicht übertragbaren (personengebundenen) Leistungen (z. B. Testamentsvollstreckervergütung) gehören nicht zur Bemessungsgrundlage und sind daher auszusondern.

Bestehen Anhaltspunkte dafür, dass die auf diese Weise ermittelte Bemessungsgrundlage nicht dem zukünftig nachhaltig zu erzielenden Umsatz entspricht, so sind weitere Modifikationen vorzunehmen. Beispielsweise können noch vom Veräußerer vereinbarte Auftragserweiterungen bei bestehenden Mandatsverhältnissen zu einem Zuschlag auf den Umsatz führen, zu erwartende Umsatzminderungen durch gekündigte oder aus anderen Gründen demnächst geänderte Vertragsverhältnisse hingegen zu einem entsprechenden Abschlag.

Wie bereits oben unter 2.a) dargelegt, hat das Versterben eines Praxisinhabers unmittelbare negative Auswirkungen auf den für eine Kanzlei erzielbaren Preis. Das schematische Anwenden des Umsatzverfahrens führt deshalb in solchen Fällen nicht zu einem realitätsgerechten Ergebnis. Will man dennoch darauf zurückgreifen, so sind hier spezielle Abschläge vorzunehmen und/oder ein entsprechend niedriger Multiplikator anzusetzen.

b) Bestimmung des anzuwendenden Multiplikators

Der Umsatzmultiplikator bestimmt sich danach, welche Preise für vergleichbare Unternehmen derselben Branche im Verhältnis zu deren Umsatz gezahlt wurden. Für Steuerberaterpraxen sind Umsatzmultiplikatoren üblich, die zwischen 80 % und 140 % liegen, sich im konkreten Einzelfall aber durchaus auch unter- oder oberhalb dieses Rahmens bewegen können. Diese Faktoren gelten für den Verkauf einer Einzelpraxis oder eines Anteils an einer Personengesellschaft; sie sind jedoch für die Übertragung von Anteilen an Steuerberatungsgesellschaften in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften nicht ohne weiteres anwendbar.

Der Multiplikator wird beeinflusst durch die Kostenstruktur der Praxis. Zu in vielen Fällen akzeptablen Ergebnissen führt dies deshalb, weil sich Steuerberaterpraxen insoweit im Vergleich zu anderen Unternehmen als relativ homogen erweisen. Informationen über Kostenstruktur und Rentabilität sind z. B. auch aus dem Praxisvergleich der DATEV eG oder den Umfragen des Deutschen Steuerberaterverbandes (DStV) erhältlich.

Abweichungen von einer dem Grunde nach vergleichbaren Praxis (Umsatzhöhe, Standort, Personal), wie über- oder unterdurchschnittliche Reingewinne sowie andere Besonderheiten, etwa Zusammensetzung und geographische Streuung der Mandate, organi-

satorischer Zustand der Praxis, besondere Risiken und Chancen, sind deshalb durch Zu- und Abschläge bei der Ermittlung des anzuwendenden Hundertsatzes zu berücksichtigen. Allgemeine bzw. übliche Risiken und Chancen der Mandatsbeziehungen bleiben außer Betracht.

Zuschläge bzw. Abschläge sind denkbar für:

- die Rendite der Praxis,
- Expansionsmöglichkeiten,
- langfristige Vertragsbindungen,
- die Streuung der bestehenden Mandate,
- die Überleitung durch den bisherigen Inhaber,
- den organisatorischen Stand der Praxis,
- das Alter und/oder den Gesundheitszustand des Kanzleiinhabers,
- Alters- und Erfahrungsunterschiede bei den Mitarbeitern,
- den Zustand der Praxiseinrichtung,
- das Vorhandensein starker/schwacher Wettbewerber oder anderer ungünstiger/günstiger Standortfaktoren.

c) Preisanpassungsklauseln

Die Parteien können in Bezug auf Mandats- oder Umsatzverluste in der Übergangszeit (z. B. zwölf Monate) eine zusätzliche Vereinbarung treffen. In der Praxis haben sich vier Varianten herausgebildet:

1. Sowohl Umsatzrückgang als auch Mandatskündigungen nach Übergabe der Praxis mindern den Kaufpreis nicht.
2. Unabhängig davon, ob der Umsatzrückgang durch ein Verhalten des Käufers veranlasst ist, trägt dieser den Umsatzrückgang bis zu einem festgelegten Prozentsatz selbst. Erst nach Übersteigen des festgelegten Prozentsatzes trägt der Verkäufer einen Teil des übersteigenden Umsatzrückganges dadurch mit, dass der Käufer den Kaufpreis um einen entsprechenden Teil kürzen kann.
3. Kündigen Mandanten nach Übergabe der Praxis das Mandat, mindert sich der Kaufpreis um den Prozentsatz, mit dem die Umsätze der ausgeschiedenen Mandanten in der Bemessungsgrundlage enthalten sind. Dabei bleibt eine Minderung der Bemessungsgrundlage bis z. B. 5 %, 10 % oder 20 % unberücksichtigt.
4. Das Risiko des Umsatzrückgangs bzw. der Mandatskündigung wird auf bestimmte, genau bezeichnete Mandate begrenzt.

Hinweise:

- In den Varianten 2. bis 4. übernimmt der Veräußerer das finanzielle Risiko für eine Entwicklung, die er nicht beeinflussen kann.
- Bei jeder Gewährleistungsklausel gegen Umsatzrückgänge ist zu beachten, dass ihre Laufzeit erst mit dem tatsächlichen Ausscheiden des Altinhabers beginnen und ein Übergangszeitraum unter Mitarbeit des Altinhabers nicht von ihr erfasst sein sollte.

Auch Klauseln für den Fall von Umsatzsteigerungen sind möglich und werden teilweise verwendet.

4. Bewertung durch das Ertragswertverfahren

Grundlage der Praxisbewertung nach dem Ertragswertverfahren ist der künftig nachhaltig erzielbare Ertrag. Der Unternehmenswert ergibt sich als Barwert aller zukünftigen Nettoeinnahmen. Für über die im Folgenden kurz angerissenen grundsätzlichen Aussagen hinausgehende Einzelheiten wird auf die vorhandene Fachliteratur zur Unternehmensbewertung verwiesen.

Das Ertragswertverfahren sichert die Zukunftsbezogenheit der Wertermittlung. Im Rahmen der Detailplanungen können fixe und variable Kosten sowie die jeweiligen Chancen und Risiken im Einzelnen berücksichtigt und die Auswirkungen von alternativen Verläufen oder z. B. einer strategischen Neuausrichtung der Praxis in die Berechnungen detailliert einbezogen werden. Die Ergebnisse des Bewertungsverfahrens sind dadurch fundiert, nachvollziehbar und vergleichbar.

Dem steht die große Komplexität des Verfahrens gegenüber. Hervorzuheben ist hier insbesondere die Problematik der Wahl des Kapitalisierungszinsfußes, der für nicht börsennotierte Unternehmen nicht theoretisch sicher abgeleitet werden kann.

a) Prognose der erwarteten Überschüsse

Die Prognose der zukünftig erwarteten finanziellen Überschüsse baut auf der Grundlage einer sorgfältigen Vergangenheitsanalyse über die letzten drei bis fünf Jahre auf. Zu dieser Analyse gehört eine Bestandsaufnahme der relativen Stärken und Schwächen der Kanzlei und der daraus folgenden Chancen und Risiken. Gesondert zu betrachten und zu bewerten sind ggf. vorhandene nicht betriebsnotwendige Vermögensgegenstände und damit verbundene Schulden, die für den Fortbestand des Unternehmens nicht erforderlich sind.

Für die Analyse und Planung der Umsätze wird auf die Ausführungen zum Umsatzverfahren verwiesen. Die Planung hat beim Ertragswertverfahren hier vergleichsweise detaillierter zu erfolgen. Insbesondere müssen die Kosten hier ebenfalls im Einzelnen geplant werden.

Bei der Prognose muss unter Berücksichtigung der Kapazität der bestehenden Kanzlei der zukünftige Geschäftsumfang, ggf. im Hinblick auf eine Neuausrichtung der Kanzlei oder eine Ausweitung des Geschäftsfeldes, geschätzt werden. Aufbauend auf diesem Geschäftsumfang muss ermittelt werden, wie viel Personal benötigt wird und welche Kosten damit verbunden sind. Dabei ist auch zu beachten, ob sich unter den Mitarbeitern nahe stehende Angehörige befinden und ggf. in welchem Verhältnis deren Leistung zum gezahlten Lohn steht.

Die Personalkosten machen einen wesentlichen Teil der Gesamtkosten einer Steuerberaterkanzlei aus und sollten daher im Detail betrachtet und geplant werden. Auch der kalkulatorische Unternehmerlohn des Praxisinhabers gehört dazu (siehe dazu im Einzelnen unten unter b).

Auch alle anderen Kostenarten müssen daraufhin analysiert werden, ob sie auch künftig so anfallen werden.

b) Bestimmung des anzusetzenden Unternehmerlohns

Wie der Unternehmerlohn zu ermitteln ist, ist nicht allgemeinverbindlich festgelegt. Zum Teil wird gefordert, dass die Höhe des Unternehmerlohnes nach der Vergütung zu bestimmen ist, die eine nicht am Unternehmen beteiligte Geschäftsführung erhalten würde.

Der Unternehmerlohn eines selbstständigen Steuerberaters kann nicht lediglich in Höhe des Gehaltes eines angestellten Steuerberaters angesetzt werden; dies würde der höheren unternehmerischen Verantwortung des selbstständig Tätigen nicht gerecht. Ein bloßer Rückgriff auf existierende Gehaltsumfragen, wie sie z. B. der DStV regelmäßig durchführt, greift für Zwecke der Bewertung daher zu kurz.

Im Vergleich zu den Löhnen angestellter Steuerberater müssen für den Praxisinhaber vielmehr Zuschläge für die längere Arbeitszeit und das unternehmerische Risiko kalkuliert werden. Zu berücksichtigen ist weiterhin, dass der selbstständig Tätige die Kosten für seine soziale Absicherung vollständig selbst tragen muss. Außerdem sind ggf. auch Zuschläge für vorhandene Spezialkenntnisse anzusetzen. Neben diesen individuellen Aspekten müssen für die Festlegung der konkreten Höhe des Unternehmerlohnes auch die regionalen Gegebenheiten und die Umsatzgröße der Praxis berücksichtigt werden.

Auch laut BGH muss bei der Ermittlung des Goodwills einer freiberuflichen Praxis der „nach individuellen Verhältnissen konkret gerechtfertigte Unternehmerlohn“ in Abzug gebracht werden (BGH-Urt. XII ZR 45/06 vom 6. Februar 2008, NJW 2008, S. 1221).

c) Bestimmung des anzuwendenden Kapitalisierungszinssatzes

Der mit dem Ertragswert ermittelte Praxiswert hängt wesentlich mit von der Wahl des Kapitalisierungszinssatzes ab. Seiner Festlegung muss daher erhöhte Aufmerksamkeit geschenkt werden. Die Modelle zur Ableitung des angemessenen Zinssatzes stellen jedoch auf kapitalmarktorientierte Unternehmen ab, wie es Steuerberaterpraxen gerade nicht sind. Verbindliche Vorgaben für die Bestimmung des Kapitalisierungszinssatzes gibt es für solche Unternehmen nicht. Gleichwohl können aus den kapitalmarktorientierten Verfahren bekannte Vorgehensweisen und Erfahrungswerte wichtige Anhaltspunkte geben.

Danach ergibt sich der Kapitalisierungszinssatz aus einem risikofreien Basiszins, der heute von der Deutschen Bundesbank regelmäßig bereitgestellt wird, sowie einem unternehmensindividuellen Risikozuschlag. Letzterer ergibt sich durch die allgemeine Marktrisikoprämie multipliziert mit dem unternehmensindividuellen Risikofaktor (sog. Beta-Faktor). Die Marktrisikoprämie wird für den deutschen Kapitalmarkt in empirischen Studien in der Regel mit 4 % bis 5 % angegeben; dies entspricht auch dem in der Erbschaftsteuer neu eingeführten vereinfachten Ertragswertverfahren. Der Beta-Faktor ergibt sich unternehmensindividuell in Abhängigkeit der inhärenten Risiken im Vergleich zum Markt.

Für Steuerberatungskanzleien sind dabei folgende Faktoren zu berücksichtigen, die sie von kapitalmarktorientierten Unternehmen unterscheiden:

- fehlende Diversifikation bei der unternehmerischen Tätigkeit,
- kleine Unternehmensgröße sowie
- geringere Fungibilität im Vergleich zu Aktien.

Diese Faktoren führen zu zusätzlichen Risikozuschlägen zum Kapitalkostensatz gegenüber den für den Aktienmarkt geltenden Werten. Man wird so – je nach Fallkonstellation – zu höheren Risikozuschlägen kommen. Demgegenüber sieht das vereinfachte Ertragswertverfahren nach § 200 BewG lediglich einen pauschalen Risikozuschlag von 4,5 % vor. Dieser liegt deutlich unter den für eine Steuerberaterpraxis adäquaten Zuschlägen und führt daher bei der Bewertung zu überhöhten Werten.

5.2.1 Allgemeine Hinweise* der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 25. Juni 2009, zuletzt geändert am 29. Juni 2011.

1. Vorbemerkungen

Insbesondere vor dem Hintergrund des zunehmenden Konkurrenzdrucks auf dem Steuerberatermarkt und nicht zuletzt, um den wachsenden Ansprüchen und Bedürfnissen der Mandanten gerecht zu werden, sollte in Erwägung gezogen werden, sich dem Aufgabengebiet der sogenannten vereinbaren Tätigkeiten zu widmen und diesen Bereich im eigenen Kanzleiportfolio abzudecken.

Mit dem Beruf eines Steuerberaters und eines Steuerbevollmächtigten (nachfolgend: Steuerberater) sind neben den Vorbehaltsaufgaben des § 33 Steuerberatungsgesetz (StBerG) auch eine Vielzahl weiterer Tätigkeiten vereinbar (§ 57 Abs. 3 StBerG, § 15 BOStB). Dazu zählen zum einen die freiberuflichen Tätigkeiten als Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwalt oder vereidigter Buchprüfer (§ 57 Abs. 3 Nr. 1 StBerG), zum anderen Lehr- und Vortrags- und schriftstellerische Tätigkeiten (§ 57 Abs. 3 Nr. 4 bis 6 StBerG). Aber auch die Tätigkeiten als

- Testamentsvollstrecker,
- Insolvenz- bzw. Zwangsverwalter,
- Hausverwalter und Verwalter nach dem Wohnungseigentumsgesetz,
- Mediator,
- Fördermittel- und Subventionsberater,
- Berater in der Krise von Unternehmen,
- Schiedsrichter,

* Die Hinweise haben einen unverbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

- Treuhänder,
- Berater bei Unternehmensbewertungen,
- Vermögensberater bzw. Vermögensverwalter und
- Beirat oder Aufsichtsrat

sind mit dem Beruf des Steuerberaters vereinbar. Diese Aufzählung ist nicht abschließend; so sind auch weitere Tätigkeiten denkbar (§ 15 BOStB).

Grundsätzlich sind immer auch die Grenzen der gewerblichen Tätigkeit des Steuerberaters (vgl. § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG, § 16 BOStB, siehe unter 4.) und das Rechtsdienstleistungsgesetz (unter 5.) zu beachten.

Die sich hier anschließenden Hinweise gelten für alle vereinbaren Tätigkeiten. Zusätzlich wurden von der Bundessteuerberaterkammer zu einzelnen vereinbaren Tätigkeiten weitergehende besondere Hinweise (vgl. Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.2 ff.) herausgegeben. Diese sind zunächst als Einstieg in und als Heranführung an das jeweilige Tätigkeitsgebiet gedacht. Eine weitergehende Befassung mit den einzelnen Materien ist unerlässlich.

2. Geltung der allgemeinen Berufspflichten

Der Umfang der vereinbaren Tätigkeiten ist nicht reglementiert, sodass diese sogar den Schwerpunkt der beruflichen Tätigkeit eines Steuerberaters bilden können. Der Beruf des Steuerberaters muss also nicht überwiegend auf dem Gebiet der erlaubnisgebundenen Steuerrechtshilfe nach § 33 StBerG ausgeübt werden.

Die Regelungen, die Steuerberater verpflichten, ihren Beruf unabhängig, eigenverantwortlich, gewissenhaft, verschwiegen und unter Verzicht auf berufswidrige Werbung auszuüben, sowie sich jeder Tätigkeit zu enthalten, die mit ihrem Beruf oder mit dem Ansehen des Berufs nicht vereinbar ist (§ 57 Abs. 1, Abs. 2 S. 1 StBerG, §§ 1 bis 9 BOStB), gelten auch für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten.

Mit Fachberaterbezeichnungen, die nicht amtlich verliehen worden sind, darf gemäß § 9 Abs. 3 BOStB dann geworben werden, wenn diese von der Berufsbezeichnung und dem Namen des Steuerberaters räumlich deutlich abgesetzt wird – bei

Geschäftspapieren z. B. in der Seiten- oder Fußleiste – und mit dem Zusatz der verliehenen Institution versehen und damit eine Irreführung ausgeschlossen ist. Im Übrigen können Steuerberater mit Hinweisen auf diese Tätigkeitsgebiete nach den allgemeinen Regeln werben (§ 9 BOStB).

3. Erforderlichkeit der besonderen Sachkunde

Die zentrale Berufspflicht, gewissenhaft zu arbeiten (§ 57 Abs. 1 StBerG, § 4 BOStB), hat zur Folge, dass jeder Auftrag nur angenommen und ausgeführt werden darf, wenn sowohl über die dafür erforderliche Sachkunde als auch über die zur Bearbeitung erforderliche Zeit verfügt wird. Diese grundsätzlich geltende Berufspflicht ist auch und gerade dann von Bedeutung, wenn sich ein Steuerberater entschließt, den vertrauten Bereich der Vorbehaltsaufgaben zu verlassen, um bspw. (auch) als Mediator, Insolvenzverwalter o. a. tätig zu werden.

Die Tatsache, dass die vereinbaren Tätigkeiten berufsrechtlich erlaubt sind, bedeutet nicht zwangsläufig, dass die Ausübung in jedem Fall fachlich und personell leistbar ist und vom Steuerberater generell übernommen werden sollte. Vor einer entsprechenden Auftragsannahme hat sich der Berater daher unbedingt über den damit verbundenen Aufgabenkreis, aber auch über den Arbeitsumfang zu informieren, denn nur so können das Arbeitspensum zur Erledigung der vereinbaren Tätigkeit, deren Schwierigkeitsgrad und daraus resultierende Haftungsgefahren realistisch eingeschätzt werden.

Auch die in § 57 Abs. 2a StBerG, § 4 Abs. 3 BOStB geregelte Verpflichtung, sich fortzubilden, gilt für Steuerberater nicht nur für Vorbehaltsaufgaben, sondern auch für die vereinbaren Tätigkeiten.

4. Beachtung der Grenze zur gewerblichen Tätigkeit

a) aus berufsrechtlicher Sicht

Grundsätzlich gilt gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG, § 16 BOStB, dass eine gewerbliche Tätigkeit mit dem Beruf des Steuerberaters nicht vereinbar ist. Die zuständige Steuerberaterkammer kann jedoch Ausnahmen von diesem Verbot zulassen, wenn durch die Tätigkeit eine Verletzung von Berufspflichten nicht zu erwarten ist.

5.2.1 Allgemeine Hinweise

Im Bereich der vereinbaren Tätigkeiten kann eine Ausnahmegenehmigung von der Steuerberaterkammer erteilt werden (§ 16 BOStB). Zwei Konstellationen sind hier denkbar: Zum einen kann die vereinbare Tätigkeit in gewerblicher Rechtsform ausgeübt werden und zum anderen kann die vereinbare Tätigkeit in gewerbliche Unternehmen ausgelagert werden.

Besteht die vereinbare Tätigkeit in der Übernahme von Geschäftsführungsfunktionen in eigener Praxis des Steuerberaters (z. B. Übernahme von Geschäftsführungsfunktionen in gewerblichen Unternehmen als Testamentsvollstrecker oder Übernahme der Geschäftsführung bei einem zu sanierenden Unternehmen als Insolvenzverwalter), werden die Steuerberaterkammern die erforderliche Genehmigung regelmäßig erteilen. Sollen jedoch vereinbare Tätigkeiten nicht in der eigenen Praxis ausgeübt, sondern in ein gewerbliches Unternehmen (z. B. Unternehmensberatung durch eine vom Steuerberater gegründete Unternehmensberatungs-GmbH) ausgelagert werden, ist eine Vielzahl von Konstellationen denkbar. Ob in diesen Fällen die Ausnahmegenehmigung erteilt wird, hängt von der besonderen Konstellation des Einzelfalls ab.

b) aus steuerrechtlicher Sicht

Aus steuerrechtlicher Sicht ist zu unterscheiden, ob der Steuerberater als Freiberufler i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Katalogberufe) tätig wird oder ob eine sonstige selbstständige Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG vorliegt. Die Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte führt nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht zur Beurteilung der Berufstätigkeit als gewerblich, wenn der Berufsträger weiterhin persönlich die freiberufliche Tätigkeit ausübt und dabei aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig ist. Bei einer sonstigen selbstständigen Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG kann die Einschaltung qualifizierten Personals jedoch nach der sogenannten Vervielfältigungstheorie schädlich sein und ggf. zu gewerblichen Einkünften führen.

5. Beachtung des Rechtdienstleistungsgesetzes

Bei der Ausübung von vereinbaren Tätigkeiten sind stets die Grenzen der erlaubten Rechtsberatung nach dem Rechtsdienstleistungsgesetz (RDG) zu beachten (§ 15 Satz 2 BOStB). Eine

Rechtsdienstleistung ist jede Tätigkeit in konkreten fremden Angelegenheiten, sobald sie eine rechtliche Prüfung des Einzelfalls erfordert (§ 2 Abs. 1 RDG). Entscheidend ist, ob der Sachverhalt eine rechtliche Prüfung erfordert oder es sich um eine bloße Rechtsanwendung handelt. Eine Rechtsdienstleistung liegt jedoch in den nachfolgenden Fällen nicht vor: beim schlichten Handeln als Vertreter, bei der Erteilung allgemeiner Rechtsauskünfte oder bei der bloßen Mitwirkung bei einem Vertragsschluss oder bei einer Vertragskündigung durch formularmäßige Erklärung.

Nach dem ausdrücklichen Wortlaut des Gesetzes liegt u. a. dann keine Rechtsdienstleistung vor, wenn die Tätigkeit eine Mediation ist und der Mediator nicht durch rechtliche Regelungsvorschläge in die Gespräche der Beteiligten eingreift (§ 2 Abs. 3 Nr. 4 RDG). Gleiches gilt für die Tätigkeit von Schiedsrichtern (§ 3 Abs. 3 Nr. 2 RDG).

Rechtsdienstleistungen im Zusammenhang mit einer anderen Tätigkeit sind zulässig, wenn sie als Nebenleistung zum Berufs- oder Tätigkeitsbild gehören (§ 5 Abs. 1 RDG). Ob eine Nebenleistung vorliegt, beurteilt sich nach den folgenden Abgrenzungskriterien:

- Inhalt und Umfang der Rechtsdienstleistung im Verhältnis zur Haupttätigkeit,
- sachlicher Zusammenhang zwischen Rechtsdienstleistung und Haupttätigkeit,
- Bestehen von Rechtskenntnissen, die für die Tätigkeit als Steuerberater erforderlich sind (z. B. Kenntnisse des Handels- und Gesellschaftsrechts).

Daneben gibt es auch gesetzlich zugelassene Rechtsdienstleistungen als Nebenleistung (§ 5 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 RDG): Testamentsvollstreckung, Haus- und Wohnungsverwaltung und Fördermittelberatung. In diesen Fällen gelten Rechtsdienstleistungen, die im Zusammenhang mit den genannten Tätigkeiten erbracht werden, stets als erlaubte Nebenleistungen: Eine Prüfung anhand der oben genannten Abgrenzungskriterien ist somit nicht erforderlich.

Vorsicht ist immer auch bei der Erstellung von Verträgen geboten. Als zulässig wird meist nur die Erstellung von rechtlich einfachen Verträgen anzusehen sein, soweit sie im Zusammen-

hang mit steuerrechtlichen Tätigkeiten stehen. Es empfiehlt sich, im Zweifel einen Rechtsanwalt hinzuzuziehen.

6. Klärung der Haftpflichtversicherung

Der Katalog der vereinbaren Tätigkeiten eröffnet Steuerberatern nicht nur ein weiteres Betätigungsfeld, sondern vergrößert auch die zivilrechtlichen Haftungsrisiken.

Noch eher als für den Bereich der Vorbehaltsaufgaben ist es von daher für das Gebiet der vereinbaren Tätigkeiten notwendig, eine schriftliche Vereinbarung über die Art und den Umfang des Auftrags mit dem Mandanten abzuschließen. In dieser sollte darüber hinaus sowohl die Höhe der Vergütung (siehe unter 7.) als auch die Haftungsbegrenzung des Steuerberaters im Sinne des § 67a StBerG klar geregelt werden (siehe zur Haftungsbegrenzung auch „Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur Berufshaftpflichtversicherung“, I. 5.2.2 unter I. 3). Eine Haftungsbegrenzung kann jedoch durch vorformulierte Vertragsbedingungen auf den vierfachen Betrag der Mindestversicherungssumme nur dann wirksam vereinbart werden, wenn insoweit auch Versicherungsschutz besteht (vgl. § 67a Abs. 1 Nr. 2 StBerG).

Der Versicherungsschutz erstreckt sich nach der Risikobeschreibung zwar grundsätzlich, aber eben nicht immer auf die vereinbaren Tätigkeiten. Hilfreich ist zunächst der Blick in die eigene Versicherungspolice sowie ein Blick in die „Allgemeinen und Besonderen Versicherungsbedingungen sowie Risikobeschreibungen zur Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung für Steuerberater u. a.“, welche in Teil 3 unter B Ziffer II die vom Versicherungsschutz umfassten vereinbaren Tätigkeiten abschließend aufzählen (siehe auch „Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur Berufshaftpflichtversicherung“, I. 5.2.2, IV. 21).

Für den Fall, dass von der zuständigen Steuerberaterkammer eine Ausnahme vom Verbot der gewerblichen Tätigkeit erteilt worden ist, ist auch zu klären, ob für etwaige durch diese Tätigkeit entstehenden Schäden auch Versicherungsschutz besteht. Die Standarddeckung umfasst regelmäßig nicht die unternehmerischen Risiken, die ein Steuerberater z. B. im Rahmen einer Treuhandtätigkeit übernimmt. Auch etwaige Schäden, die durch die Übernahme von Geschäftsführungsfunktionen in

gewerblichen Unternehmen (z. B. von zum Nachlass gehörenden Unternehmen bei der Tätigkeit als Testamentsvollstrecker) bzw. bei mit der Übernahme von Unternehmerrisiken verbundenen Tätigkeiten entstehen können, sind standardmäßig nicht von der Berufshaftpflichtversicherung umfasst. Dagegen ist die reine Abwicklung eines Unternehmens als Insolvenzverwalter oder Testamentsvollstrecker ebenso versichert, wie Schäden, die auf steuer- bzw. insolvenzrechtlichen Fehlern beruhen. Mit den jeweiligen Haftpflichtversicherern sollte deshalb erörtert werden, ob die gewerbliche Tätigkeit, für die die Ausnahmegenehmigung erteilt wurde, von der Standarddeckung umfasst ist, oder ob eine Zusatzversicherung erforderlich ist.

Hinzuweisen ist auch darauf, dass die Besorgung sonstiger fremder Rechtsangelegenheiten versichert ist, soweit die Grenzen der nach dem Gesetz zur Neuregelung des Rechtsberatungsrechts erlaubten Tätigkeiten nicht bereits überschritten werden (AVB-RSW Teil 3, B Ziffer IV.). Die Rechtsberatung ist jedoch nur als Nebenpflicht, nicht als Hauptpflicht versichert, d. h. ohne Grunddeckung für die Haupttätigkeit besteht auch keine Deckung für die Nebenpflicht.

Rücksprache mit den Versicherern sollte immer auch dann gehalten werden, wenn die vereinbaren Tätigkeiten im Ausland ausgeübt werden sollen. Zwar besteht dem Grunde nach der Deckungsschutz der Berufshaftpflichtversicherung auch für vereinbare Tätigkeiten im europäischen Ausland, aber zum einen ist die Leistungspflicht der Versicherer regelmäßig auf die gesetzlich vorgeschriebene Mindestversicherungssumme beschränkt und zum anderen gelten für bestimmte Länder Risikoausschlüsse.

Von daher wird dringend empfohlen, vor der Übernahme einer vereinbaren Tätigkeit mit dem Versicherer zu klären, ob im konkreten Fall Versicherungsschutz besteht. Sicherheitshalber sollte vorab um eine schriftliche Deckungszusage gebeten werden.

7. Abrechnung/Honorar

Die Honorierung der vereinbaren Tätigkeiten ist – von einigen Ausnahmen abgesehen – nicht gesetzlich geregelt. Gesetzliche Regelungen bestehen zum Beispiel für die Tätigkeit als Insolvenzverwalter nach der Insolvenzverwaltervergütungsverord-

nung (InsVV) oder aber für die eines Zwangsverwalters nach der Zwangsverwalterverordnung (ZwVwV).

Da die Steuerberatervergütungsverordnung (StBVV) auf vereinbare Tätigkeiten nicht anwendbar ist, sind die allgemeinen zivilrechtlichen Vorschriften des BGB zu beachten (§§ 612, 632 BGB). Grundsätzlich gilt, dass die Vergütungen frei mit dem Mandanten vereinbart werden können. Fehlt es an einer Vereinbarung über die Höhe der Vergütung, wird die übliche Vergütung als vereinbart anzusehen sein (vgl. § 612 Abs. 2 bzw. § 632 Abs. 2 BGB, § 45 StBVV).

Im Gegensatz zu den Vorbehaltsaufgaben, bei denen ein Erfolgshonorar nur unter den eng gefassten Voraussetzungen des § 9a StBerG vereinbart werden darf, ist es für vereinbare Tätigkeiten auch ohne Einschränkungen denkbar, der Abrechnung ein Erfolgshonorar zugrunde zu legen. Dabei empfiehlt es sich, die in § 9a Abs. 3 und 4 StBerG niedergelegten formellen Anforderungen an die Vergütungsvereinbarung zu berücksichtigen. Das Verbot der Vereinbarung und Annahme von Provisionen (§ 2 Abs. 3 Nr. 2 BOStB) und die Beachtung der sonstigen Grundsätze der unabhängigen Berufsausübung bleiben unberührt.

Vor diesem Hintergrund sollte nicht nur detailliert die Art und der Umfang der vereinbaren Tätigkeit und eine Haftungsbegrenzung i. S. d. § 67a StBerG, sondern insbesondere auch die Höhe der Vergütung in einem Vertrag mit dem Mandanten festgehalten werden. Daneben sollten in dem Vertrag nicht nur die Methode der Berechnung, sondern auch die Details der jeweiligen Berechnung selbst – also z. B. bei der Zeitgebühr der eigene aber auch der Stundensatz der Mitarbeiter oder bei der Wertgebühr der Gegenstandswert sowie die anzuwendende Gebührentabelle – exakt festgehalten werden. Bevor der Steuerberater jedoch eine Vereinbarung trifft, sollte er unbedingt den zu erwartenden Arbeitsaufwand kalkulieren. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Mandant die Vereinbarung eines Pauschalhonorars wünscht. Ein solches sollte nur dann vereinbart werden, wenn absolut ersichtlich ist, mit welchem Aufwand eine Leistung erbracht werden kann. Darüber hinaus schaffen Regelungen über die Höhe des Auslagenersatzes, die auch auf die StBVV verweisen können, die für den Mandanten nötige Honorartransparenz.

5.2.2 Hinweise* für die Tätigkeit des Steuerberaters als Testamentsvollstrecker

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 25. Juni 2009.

1. Vorbemerkungen

Die Tätigkeit als Testamentsvollstrecker ist für den Steuerberater eine vereinbare Tätigkeit gemäß § 57 Abs. 3 Nr. 2 StBerG.

Ergänzend sind die „Allgemeinen Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“ (vgl. Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1) zu beachten.

2. Voraussetzungen

a) Persönliche Voraussetzungen

Nach § 57 Abs. 1 StBerG darf der Steuerberater nur dann Leistungen erbringen, wenn er auch die erforderliche Sachkunde besitzt. Dies schließt die Übernahme des Amtes als Testamentsvollstrecker aus, wenn keine ausreichenden Kenntnisse vorliegen.

b) Sachliche Voraussetzungen

Die Übernahme des Amtes eines Testamentsvollstreckers setzt die Anordnung einer Testamtvollstreckung im Testament (§ 2197 BGB) oder im Erbvertrag des Erblassers (§§ 2274 ff. BGB) voraus. Die Anordnung kann in der Weise erfolgen, dass der Erblasser einen oder mehrere Testamentsvollstrecker ernennt oder die Bestimmung der Person des Testamentsvollstreckers gemäß § 2198 BGB einem Dritten überlässt. Auch das

*) Die Hinweise haben einen unverbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

5.2.2 Testamentsvollstrecker

Nachlassgericht selbst kann vom Erblasser in seinem Testament ersucht werden, die Ernennung eines Testamentsvollstreckers vorzunehmen (§ 2200 Abs. 1 BGB).

Durch die Testamentsvollstreckung ist der Steuerberater ein auf dem Willen des Erblassers beruhender Inhaber eines privaten Amtes und somit weder Vertreter noch Gläubiger des Nachlasses noch Vertreter der Erben. Der Testamentsvollstrecker ist von daher von Weisungen der Erben unabhängig und handelt lediglich auf gesetzlicher Verpflichtung.

3. Tätigkeitsbeschreibung, Rechte und Pflichten

Das Amt des Testamentsvollstreckers beginnt mit dem Zeitpunkt, in dem er das Amt durch Erklärung gegenüber dem Nachlassgericht annimmt (§ 2202 BGB). Es erlischt mit der Erledigung der vom Erblasser bestimmten Aufgaben, ggf. auch mit Ablauf der Zeit, die im Testament bestimmt ist, mit dem Tod des Testamentsvollstreckers (§ 2225 BGB) oder dessen Kündigung (§ 2226 BGB), die jederzeit zulässig und gegenüber dem Nachlassgericht auszusprechen ist. Bei grober Pflichtverletzung oder einem anderen wichtigen Grund kann der Testamentsvollstrecker auch auf Antrag eines Beteiligten (§ 2227 BGB) vom Nachlassgericht entlassen werden.

Die Hauptaufgabe des Testamentsvollstreckers ist nach § 2203 BGB die Ausführung der letztwilligen Verfügungen des Erblassers. Es sind **zwei** Vollstreckungsarten zu unterscheiden: Regelfall ist die **Abwicklungs- oder Auseinandersetzungsvollstreckung** (§§ 2203 – 2207 BGB), die mit der Erledigung der dem Testamentsvollstrecker zugewiesenen Aufgabe endet. Nach § 2209 BGB kann der Erblasser dem Testamentsvollstrecker im Wege der Verwaltungs- oder **Dauervollstreckung** allein die Verwaltung des Nachlasses übertragen; der Erblasser kann aber auch anordnen, dass der Testamentsvollstrecker die Verwaltung auch nach der Erledigung der ihm sonst zugewiesenen Aufgaben fortzuführen hat. Nur bei ausdrücklicher Anordnung durch den Erblasser kann die für die Dauervollstreckung vorgesehene gesetzliche Höchstdauer von 30 Jahren verlängert werden (§ 2210 BGB).

Die Tätigkeiten des Testamentsvollstreckers sind im Wesentlichen:

- den Nachlass ordnungsgemäß zu verwalten (§ 2205 Satz 1 BGB),
- den Nachlass in Besitz zu nehmen (§ 2205 Satz 2 BGB),
- die Auseinandersetzung unter den Miterben zu bewirken (§ 2204 BGB),
- über die Nachlassgegenstände zu verfügen und Verbindlichkeiten für den Nachlass einzugehen, soweit dies zu einer ordnungsgemäßen Verwaltung, insbesondere Erhaltung und Sicherung des Nachlasses erforderlich ist (§§ 2205 Satz 2, 2206 BGB),
- das **gerichtliche** Geltendmachen von Rechten, die von der Testamentsvollstreckung erfasst werden (§ 2212 BGB).

Steuerberater haben bei der Tätigkeit als Testamentsvollstrecker insbesondere die nachstehenden Pflichten zu beachten:

- die Pflicht, unverzüglich nach der Annahme seines Amtes den Erben ein Verzeichnis der Nachlassgegenstände, die seiner Verwaltung unterliegen, und der Nachlassverbindlichkeiten, die ihm bekannt sind, mitzuteilen (§ 2215 BGB),
- die Pflicht, den Erben gegenüber auf Verlangen Auskunft über seine Amtsführung zu erteilen und bei einer längeren Verwaltung einmal jährlich Rechnung zu legen (§ 2218 BGB),
- die Pflicht, bei Beendigung seines Amtes den Erben den Nachlass herauszugeben. Nachlassgegenstände, die zur Erfüllung seiner Obliegenheiten nicht mehr benötigt werden, muss er schon vorher an die Erben herausgeben (§ 2217 BGB).

Neben den allgemeinen Berufspflichten (vgl. „Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“, Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1) ist Folgendes zu beachten:

§ 5 Abs. 2 Nr. 1 Rechtsdienstleistungsgesetz (RDG) erlaubt als Nebenleistungen ausdrücklich Rechtsdienstleistungen, die im Zusammenhang mit der Testamentsvollstreckung erbracht werden.

5.2.2 Testamentsvollstrecker

Im Rahmen einer Testamentsvollstreckung können auch Fragen nach der Zulässigkeit der Übernahme von gewerblichen Tätigkeiten auftreten, wie z. B. die Notgeschäftsführung eines zum Nachlass gehörenden Unternehmens in eigener Praxis. Grundsätzlich gilt, dass eine Ausnahmegenehmigung vom Verbot der gewerblichen Tätigkeit von den Steuerberaterkammern dann zugelassen werden kann, wenn durch die Tätigkeit eine Verletzung von Berufspflichten nicht zu erwarten ist (§ 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG). Die Ausnahmegenehmigung wird in der genannten Konstellation in der Regel erteilt werden, da die vereinbare Tätigkeit gerade nicht durch das für gewerbliche Tätigkeiten kennzeichnende Gewinnstreben in eigener Sache, sondern durch ihre Fremdnützigkeit geprägt ist.

Wird der Steuerberater als Testamentsvollstrecker tätig, kann er sich als Steuerberater aufgrund des Selbstkontrahierungsverbotes nach § 181 BGB nur dann selbst beauftragen, soweit dies vom Erblasser ausdrücklich oder konkludent genehmigt wurde und dies eine ordnungsgemäße Verwaltung im Sinne von § 2216 Abs. 1 BGB darstellt (vgl. Palandt, BGB, 68. Aufl., § 2205, Rn. 25 m. w. N.).

4. Haftpflichtversicherung

Das wirtschaftliche Risiko von Handlungen des Testamentsvollstreckers tragen zunächst die Erben. Verletzt der Testamentsvollstrecker aber die ihm obliegenden Verpflichtungen, so ist er, wenn ihn ein Verschulden trifft, für den daraus entstehenden Schaden den Erben und – soweit ein Vermächtnis zu vollziehen ist – auch den Vermächtnisnehmern verantwortlich (§ 2219 Abs. 1 BGB). Anderen Nachlassgläubigern, z. B. Pflichtteilsberechtigten, haftet der Testamentsvollstrecker nur bei unerlaubter Handlung, ebenso dritten Personen gegenüber (§ 823 BGB). Für Steuern kann für den Testamentsvollstrecker ein Haftungsrisiko nach § 34 Abs. 3 i. V. mit § 69 AO bestehen. Um aus den getätigten Rechtsgeschäften nicht selbst zu haften, sollte der Testamentsvollstrecker nach außen deutlich machen, dass er als Testamentsvollstrecker und nicht im eigenen Namen handelt.

Die Testamentsvollstreckung durch den Steuerberater ist bei den Versicherern üblicherweise ausdrücklich in den Versicherungs-

schutz miteinbezogen, soweit diese nicht überwiegend ausgeübt wird (vgl. Teil 3 B. III, der Allgemeinen und Besonderen Versicherungsbedingungen zur Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung für Steuerberater u. a.). Wegen des hohen Haftungsrisikos empfiehlt es sich, das Risiko über eine vom Grundvertrag unabhängige Objektversicherung abzusichern. Mit deren Kosten kann in der Regel der Nachlass belastet werden (§§ 2218, 670 BGB). Soweit zum Nachlass ein Unternehmen gehört und der Testamentsvollstrecker als Notgeschäftsführer tätig wird, besteht für das sich daraus ergebende unternehmerische Risiko **kein** Versicherungsschutz (vgl. Allgemeine Versicherungsbedingungen Teil 3 A. 6.3., siehe auch „Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten" unter 5., Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1).

Weil der von der Berufshaftpflichtversicherung umfasste Bereich gerade bei einer Tätigkeit als Testamentsvollstrecker überschritten werden kann, wird dringend empfohlen, vor der Annahme des Amtes eine Abstimmung mit dem Versicherer herbeizuführen. Zudem sollte ggf. versucht werden, eine Haftungsbegrenzung im Innenverhältnis zu vereinbaren.

5. Abrechnung/Honorar

Nach § 2221 BGB hat der Testamentsvollstrecker Anspruch auf eine Vergütung in angemessener Höhe, sofern der Erblasser nicht den Anspruch der Höhe nach festgesetzt oder ausgeschlossen hat. Die Steuerberatervergütungsverordnung wird für den Steuerberater als Testamentsvollstrecker nicht angewendet.

Um spätere Rechtsstreitigkeiten mit den Erben zu vermeiden, sollte der Erblasser in seiner letztwilligen Verfügung eine eindeutige Vergütungsregelung treffen. Der Erblasser ist in der Bestimmung der Vergütung frei. So kann die Vergütung z. B. als fester Eurobetrag, als bestimmter Prozentsatz oder erst zu einem späteren Zeitpunkt von einem Dritten bestimmt werden. Üblicherweise verwendet die Praxis bestimmte Vergütungstabellen, wie die „Neue Rheinische Tabelle", die „Möhring'sche Tabelle" oder die „Berliner Praxis Tabelle". Sinnvoll ist, auf eine der genannten Tabellen, etwa die „Neue Rheinische Tabelle" (im Internet unter www.dnotv.de), abzustellen, wobei dort auch schon abweichende Regelungen, wie bspw. zu Zuschlägen

für besonders aufwendige und komplexe Vollstreckungen, zur Umsatzsteuer oder aber zu den berufsüblichen Tätigkeiten, getroffen werden sollten.

Eine vom Erblasser festgelegte Vergütung kann mit den Erben abweichend vereinbart werden. Ist die gewünschte Vergütung nicht durchsetzbar, kann das Amt des Testamentsvollstreckers abgelehnt oder gekündigt werden.

Ist keine letztwillige Verfügung zur Vergütung getroffen worden, erhält der Testamentsvollstrecker nach § 2221 BGB eine „angemessene Vergütung", die nach einem bestimmten Prozentsatz vom Bruttowert des Nachlasses berechnet wird. Um gerichtliche Streitigkeiten zu vermeiden, kann der Testamentsvollstrecker mit den Erben auch eine Vergütungsregelung treffen. Im Streitfall wird diese durch eine Ermessensentscheidung des Prozessrichters bestimmt. Als Richtlinie werden zur genauen Bestimmung der Prozentsätze zumeist jedoch die genannten neueren Tabellen, wie z. B. die „Neue Rheinische Tabelle", herangezogen.

Bei längeren Verwaltungen kann der Testamentsvollstrecker anstatt der Regelvergütung eine Konstituierungsgebühr und eine Verwaltungsgebühr als angemessene Gebühr erhalten.

Mit den Vergütungen der Testamentsvollstreckung sind weitergehende berufliche Tätigkeiten des Steuerberaters aber nicht abgegolten. So kann der Steuerberater als Testamentsvollstrecker z. B. die Erstellung von Jahresabschlüssen und Steuererklärungen für ein zum Nachlass gehörendes Unternehmen oder die Erstellung von Steuererklärungen für Erblasser und Erben zusätzlich nach der Steuerberatervergütungsverordnung abrechnen. Wird die Testamentsvollstreckung nach der „Neuen Rheinischen Tabelle" berechnet, so ist dort klargestellt, dass Berufsdienste – u. a. von Steuerberatern – gesondert zu vergüten sind (siehe dort unter III. 3.).

Bei den Vergütungen handelt es sich nach überwiegender Auffassung um Bruttovergütungen, d. h. die Umsatzsteuer ist bereits in diesen enthalten. Anders ist dies jedoch bei Anwendung der „Neuen Rheinischen Tabelle", wonach die Umsatzsteuer noch zu den jeweiligen Vergütungen hinzugerechnet wird (siehe dort unter IV.).

5.2.3 Hinweise* für die Tätigkeit des Steuerberaters als Sanierungs- und Insolvenzberater

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 2. und 3. September 2013.

1. Vorbemerkungen

Die Sanierungs- und Insolvenzberatung ist eine vereinbare Tätigkeit gemäß § 57 Abs. 3 Nr. 3 StBerG. Die Tätigkeit bewegt sich an der Grenze zwischen wirtschaftlicher und rechtlicher Beratung. Im Zweifel empfiehlt es sich, einen Rechtsanwalt hinzuzuziehen.

Ergänzend sind die „Allgemeinen Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“ (vgl. Berufsrechtliches Handbuch, II.5.2.1) zu beachten.

2. Voraussetzungen

§ 57 Abs. 1 StBerG fordert, dass der Steuerberater nur dann Leistungen erbringen darf, wenn er auch die erforderliche Sachkunde besitzt. Krisenmanagement ist eine interdisziplinäre Aufgabe. Sie erfordert betriebswirtschaftliche, steuer-, arbeits-, gesellschafts- und insolvenzrechtliche Kompetenzen. Der Steuerberater muss deshalb geeignete Partner aus anderen Fachdisziplinen einbinden, wenn er den notwendigen Sachverstand in Spezialfragen nicht aufweist.

Regelmäßig wird der Steuerberater mit einer Sanierungs- oder Insolvenzberatung erst unmittelbar vor einer sich ankündigenden Insolvenz eines Unternehmens beauftragt. Dieser Auftrag verlangt ein gesondertes Mandat. Denn der zwischen einem

* Die Hinweise haben einen unverbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

5.2.3 Sanierungs- und Insolvenzberater

Steuerberater und seinem Mandanten geschlossene Vertrag beschränkt sich üblicherweise auf die Wahrnehmung der steuerlichen Interessen. Die Feststellung der bilanziellen Überschuldung im Rahmen der Erstellung einer Überschuldungsbilanz, einer Fortführungsprognose oder die Prüfung der rechtlichen Überschuldung sowie der Insolvenzantragspflicht sind hingegen nicht Teil des üblichen Mandats.

Für eine erfolgreiche Sanierungs- und Insolvenzberatung bleibt dann nur ein sehr enger zeitlicher Rahmen. Vor der Mandatsannahme sollte überprüft werden, ob die personellen und technischen Kapazitäten für eine zeitnahe Beratung ausreichen.

3. Tätigkeitsbeschreibung, Rechte und Pflichten

Der Steuerberater ist als Ratgeber und Helfer mit unterschiedlichen Formen der Krise des Unternehmens je nach Rechtsform konfrontiert. Diese machen unterschiedliche Tätigkeiten erforderlich. Insbesondere ist durch Prüfung der bilanziellen Situation festzustellen, ob die Sanierung des Unternehmens möglich ist oder eine Unterbilanz, eine Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit vorliegt. Zu diesem Zweck ist eine Überschuldungsbilanz zu erstellen.

3.1 Sanierungsfähigkeit

Der Sanierungs- und Insolenzberater muss die Zukunftschancen des Unternehmens auf dem Markt prüfen und ggf. eine Sanierung empfehlen. Hierzu muss er zunächst die Marktsituation des Unternehmens erforschen und die zukünftige betriebswirtschaftliche Entwicklung untersuchen. Bei der Sanierungsberatung sind betriebswirtschaftliche Analysen und klare Konzepte zu entwickeln, um mögliche Haftungsansprüche sowohl der Mandanten als auch Dritter zu vermeiden.

3.2 Unterbilanz

Eine Unterbilanz liegt vor, wenn sich aus einer den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Bilanz ergibt, dass Teile des Nennkapitals verloren sind.

Rechtliche Konsequenzen bei einer Unterbilanz ergeben sich beispielsweise aus:

- § 30 Abs. 1 GmbHG – Auszahlungssperre
- § 43a GmbHG – Verbot der Darlehensgewährung an Geschäftsführer und leitende Personen
- § 49 Abs. 3 GmbHG – unverzügliche Einberufung einer Gesellschafterversammlung

3.3 Zahlungsunfähigkeit/drohende Zahlungsunfähigkeit

Feststellung

Das Unternehmen ist/wird nicht in der Lage sein, die fälligen Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen (vgl. §§ 17, 18 InsO, BGH vom 24. Mai 2005, AZ: IX ZR 123/04).

Indizien für drohende Zahlungsunfähigkeit und Zahlungseinstellung sind:

- häufige Begebung von ungedeckten Schecks, Rücklastschriften
- Häufung von Wechselprotesten
- Nichtzahlung von Löhnen und Gehältern, Sozialversicherungsbeiträgen und Lohnsteuern
- Häufung von Mahnbescheiden und Vollstreckungsmaßnahmen
- Einstellung des aktiven Geschäftsverkehrs
- Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung

Möglichkeiten zur Abwendung der Zahlungsunfähigkeit sind insbesondere:

- Stundung von Verbindlichkeiten
  - Verlängerung der Zahlungsfrist bzw. Wechselprolongation bei Lieferantenverbindlichkeiten
  - Vereinbarungen mit Banken über Verlängerung von Kreditfristen, Stundungen von Tilgungen und Zinsen
  - Stundungsvereinbarungen mit dem Finanzamt und den Krankenkassen

  - Stundungsvereinbarungen mit weiteren Darlehensgebern – insbesondere Gesellschaftern
- Neuaufnahme von Krediten – Umschuldungsmaßnahmen
- Zuführung von liquiden Mitteln durch die Gesellschafter – z. B. Nachschüsse, Aufnahme neuer Gesellschafter

Rechtliche Konsequenzen bei Zahlungsunfähigkeit sind insbesondere:

- Nach § 17 InsO ist Zahlungsunfähigkeit ein allgemeiner Eröffnungsgrund des Insolvenzverfahrens.
- Nach § 18 InsO ist bereits die drohende Zahlungsunfähigkeit ein Eröffnungsgrund des Insolvenzverfahrens, wenn der Schuldner den Eigenantrag stellt.
- Nach § 92 Abs. 2 AktG hat bei Zahlungsunfähigkeit der Vorstand das generelle Zahlungsverbot zu beachten.
- Nach § 15a InsO ist ohne schuldhaftes Zögern, spätestens aber drei Wochen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der juristischen Person, die Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu beantragen.
- Geschäftsführerhaftung für Zahlungen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit nach § 64 GmbHG
- Nach § 26 IV ist jede Person zur Leistung eines Vorschusses nach § 26 Abs. 1 Satz 2 verpflichtet, die entgegen den Vorschriften des Insolvenz- oder Gesellschaftsrechts pflichtwidrig und schuldhaft keinen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellt hat.

3.4 Überschuldung

Das Vermögen reicht nicht mehr aus, um die Schulden zu decken (§ 19 Abs. 2 Satz 1 InsO). Anzusetzen sind die tatsächlichen Werte (vgl. § 19 Abs. 2 Satz 2 InsO) und nicht die bilanziellen Werte. Es ist eine Fortführungsprognose durchzuführen.

Bezüglich der Fortführungsprognose und der Berücksichtigung nachrangiger Gesellschafterforderungen sind die unterschiedlichen Gesetzesfassungen bis 31. Dezember 2013/ab 1. Januar 2014 zu beachten.

Feststellung der Überschuldung

Negatives Eigenkapital/nicht gedeckter Fehlbetrag in der Handels- und Steuerbilanz kann lediglich ein erstes Indiz dafür bieten, ob eine Überschuldung vorliegt. Es bedarf einer zeitpunktbezogenen Überschuldungsbilanz bzw. eines Überschuldungsstatus mit vom Handels- und Steuerrecht abweichenden Bewertungsgrundsätzen.

Die Überschuldungsbilanz soll Auskunft darüber geben, welche Vermögensgegenstände im Falle einer Insolvenzeröffnung zur Verfügung stehen und welche Gläubigerrechte im Insolvenzfall zu befriedigen sind.

Anschaffungs-, Imparitäts-, Realisations- und Einzelbewertungsprinzipien gelten nicht.

Überschuldungsprüfung erfolgt mehrstufig

1. Stufe Überprüfung der rechnerischen Überschuldung nach Liquidationswerten

Weist diese Überschuldungsbilanz kein Defizit an Vermögenswerten aus – keine Überschuldung

Weist diese Überschuldungsbilanz ein Defizit an Vermögenswerten aus, folgt die

2. Stufe Überprüfung, ob die Fortführung des Unternehmens künftig überwiegend wahrscheinlich ist. Damit kann es zu einer positiven Fortführungsprognose kommen, ohne dass die rechnerische Überschuldung bei Ansatz von Fortführungswerten beseitigt sein muss.

(Hinweis: Überlebensprognose **nur** durch den Geschäftsführer!)

Nachrangige Gesellschafterforderungen (qualifizierter Rangrücktritt erforderlich!) sind bei den Verbindlichkeiten nicht zu berücksichtigen.

Rechtliche Konsequenzen aus der Überschuldung sind insbesondere

- Insolvenzantragspflicht (§ 15a InsO)
- Nach § 92 Abs. 2 AktG hat bei festgestellter Überschuldung der Vorstand das generelle Zahlungsverbot zu beachten.

– Geschäftsführerhaftung für Zahlungen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit nach § 64 GmbHG

– Nach § 26 IV ist jede Person zur Leistung eines Vorschusses nach § 26 Abs. 1 Satz 2 verpflichtet, die entgegen den Vorschriften des Insolvenz- oder Gesellschaftsrechts pflichtwidrig und schuldhaft keinen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellt hat.

Strafrechtliche Konsequenzen (u. a.):

Die Vorschrift des § 283 StGB (Bankrott) stellt bei Überschuldung oder bei drohender oder eingetretener Zahlungsunfähigkeit bestimmte Handlungen unter Strafe. Dazu zählen z. B. verspätete Bilanzaufstellung, mangelhafte Führung der Bücher und Verstöße gegen Ausweis- und Gliederungsvorschriften. Neben Vorsatz ist auch fahrlässiges Handeln strafbar.

Nach § 15a Abs. 4 und 5 InsO ist die verspätete Insolvenzantragstellung mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren sanktioniert.

4. Besondere Haftungsrisiken des Steuerberaters als Sanierungs- und Insolvenzberater

Die Beratungspflicht des Beraters umfasst die **frühzeitige** Aufklärung seines Mandanten über dessen Pflicht zur Stellung des Insolvenzantrags. Handlungsverpflichtet ist der Mandant allerdings selbst.

Zu beachten ist bei einem Auftrag zur Prüfung der Insolvenzreife einer GmbH, dass nach der Rechtsprechung des BGH die Gesellschafter und der Geschäftsführer in den Schutzbereich dieses Vertrags einbezogen sind (BGH vom 14. Juni 2012, IX ZR 145/11). Dies hat zur Folge, dass auch diesen gegenüber eine Haftung für Fehler bei der Ausführung des Vertrags infrage kommt. Der Berater hat aber nach der Rechtsprechung des BGH die Möglichkeit, diese Haftung auszuschließen, indem er wirksam vereinbart, dass Dritte nicht in den Schutzbereich des Vertrags eingebunden werden sollen.

Der Berater sollte die Erfüllung seiner Beratungspflichten ausreichend und aussagefähig dokumentieren:

- Aktennotizen zu Mandantengesprächen
- Schriftliche Hinweise gegenüber Mandanten mit Handlungsaufforderungen

Der Berater muss seine eigene Praxis in der Weise organisieren, dass Jahresabschlüsse der Gesellschaften in den in gesetzlichen Vorschriften und/oder den Satzungen genannten Fristen fertiggestellt werden können. Der Mandant ist rechtzeitig zur Zuarbeit – gegebenenfalls unter Fristsetzung – aufzufordern.

Der Berater muss darauf achten, dass er bei allem Engagement bei der Umsetzung der erforderlichen Maßnahmen nicht in die Rolle des „faktischen Geschäftsführers" gerät, weil dies für ihn eigenes Haftungsrisiko auslösen kann, sowohl zivilrechtlich als auch strafrechtlich hinsichtlich eventueller Mittäterschaft bei Bankrottstraftaten.

5. Haftpflichtversicherung

Als Unterform der wirtschaftlichen Beratung, die von der Berufshaftpflichtversicherung erfasst ist, ist auch die Sanierungs- und Insolvenzberatung versicherungsrechtlich abgedeckt, soweit sie berufsüblich ist (Teil 3 B Abs. II Nr. 7 AVB-RSW).

6. Abrechnung/Honorar

Für die Vergütung der Tätigkeit des Steuerberaters als Berater in der Krise findet die Steuerberatervergütungsverordnung keine Anwendung. Es wird dringend empfohlen, mit dem Auftraggeber eine schriftliche Honorarvereinbarung zu treffen. Gegebenenfalls sind auch Maßnahmen zur Sicherung des eigenen Gebührenanspruchs (z. B. Vorschuss) zu treffen. Bei der Geltendmachung des Honorars ist auf die Vermeidung von Gläubigerbevorzugung zugunsten des Beraters zu achten (§§ 142, 133 InsO).

5.2.4 Hinweise* für die Tätigkeit des Steuerberaters als Fördermittel- und Subventionsberater

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 25. Juni 2009.

1. Vorbemerkungen

Die Tätigkeit als Fördermittel- und Subventionsberater ist eine gemäß § 57 Abs. 3 Nr. 3 StBerG vereinbare Tätigkeit des Steuerberaters. Diese Tätigkeit betrifft im Wesentlichen eine betriebswirtschaftliche und rechtliche Beratung von Personen und Unternehmen, die beabsichtigen, Fördermittel bzw. Subventionen in Anspruch zu nehmen.

Ergänzend sind die „Allgemeinen Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“ (vgl. Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1) zu beachten.

2. Voraussetzungen

a) Persönliche Voraussetzungen

Für die Ausübung der Tätigkeit als Fördermittel- und Subventionsberater muss der Steuerberater insbesondere über folgende Kenntnisse verfügen:

– Erfahrungen mit Existenzgründungen, Unternehmensgründungen, Unternehmenserweiterungen,

– Informationen über Förderprogramme von Bund, Ländern und Gemeinden (Regionale Förderprogramme),

*) Die Hinweise haben einen unverbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

– Kenntnis der rechtlichen Rahmenbedingungen der gewünschten Inanspruchnahme von Fördermitteln und Subventionen,
– Kenntnisse der Förderprogramme der Europäischen Union. Für die Durchführung einer EU-Fördermittelbeantragung sind verhandlungssichere Englischkenntnisse in aller Regel unabdingbar, da die entsprechenden Anträge regelmäßig vollständig auf Englisch auszufüllen sind.

b) Sachliche Voraussetzungen

Eine besondere sachliche Kanzleiausstattung ist für die Ausübung der Tätigkeit nicht erforderlich. Der Einsatz fachspezifischer Software ist dringend geboten. Außerdem sollten die Datenbanken der Fördermittel-Institutionen laufend konsultiert werden. Soweit eine EU-Fördermittelberatung erfolgen soll, sind regelmäßig Datenbanken mit zur Bildung von Konsortien geeigneten Unternehmen aufzubauen und zu pflegen, da viele Förderprogramme nur an Konsortien vergeben werden.

3. Tätigkeitsbeschreibung, Rechte und Pflichten

Die Tätigkeit des Fördermittel- und Subventionsberaters umfasst:

– Beschaffung von Informationen über Förderprogramme
– Betriebswirtschaftliche Beratung im Zusammenhang mit:
  - Unternehmensplanung einschließlich Standortwahl im In- und Ausland
  - Finanzplanung (Eigenkapital/Fremdkapital)
  - Umsatz- und Kostenplanung
  - Investitionsplanung
  - Liquiditätsplanung
  - Personalplanung
– Vorbereitung der Beantragung der Fördermittel nach eingehender Prüfung des Vorliegens der rechtlichen Voraussetzungen in Abstimmung mit dem Auftraggeber und den die Fördermittel vergebenden Institutionen.

Neben den allgemeinen Berufspflichten des Steuerberaters (siehe hierzu schon „Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“, Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1) ist besonders Folgendes zu beachten: Soweit dem Berater im Rahmen der Beantragung von Fördermitteln Fremdvermögen zufließt, ist dieses von seinem eigenen Vermögen getrennt zu halten bzw. unverzüglich an den Empfangsberechtigten weiterzuleiten (siehe auch „Sonderbedingungen für Anderkonten und Anderdepots der öffentlich bestellten wirtschaftsprüfenden und wirtschafts- und steuerberatenden Berufe (Treuhänder)“, Berufsrechtliches Handbuch, I. 5.3.1).

Rechtsdienstleistungen, die im Zusammenhang mit der Fördermittelberatung erbracht werden, sind gemäß § 5 Abs. 2 Nr. 3 Rechtsdienstleistungsgesetz (RDG) zulässig.

4. Haftpflichtversicherung

Steuerberater sind grundsätzlich verpflichtet, sich gegen die Haftpflichtgefahren in Ausübung ihrer Tätigkeit angemessen zu versichern (vgl. „Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“ unter 5., Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1). Dies gilt auch für die Tätigkeit als Fördermittel- und Subventionsberater (vgl. Teil B II. Nr. 7 der Allgemeinen und Besonderen Versicherungsbedingungen sowie Risikobeschreibung zur Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung für Steuerberater u. a.).

Weil der von der Berufshaftpflichtversicherung umfasste Bereich gerade bei einer Tätigkeit als Fördermittel- und Subventionsberater schnell überschritten werden kann, gilt hier die dringende Empfehlung, vor Aufnahme der Tätigkeit eine Abstimmung mit dem Versicherer herbeizuführen. Zudem sollte ggf. versucht werden, eine Haftungsbegrenzung im Innenverhältnis zu vereinbaren.

5. Abrechnung/Honorar

Für die Vereinbarung der Vergütung des Steuerberaters im Rahmen seiner Tätigkeit als Fördermittel- und Subventionsberater ist die Steuerberatervergütungsverordnung nicht heranzuzie-

hen. Vielmehr sind die allgemeinen gesetzlichen Vorschriften (§§ 612 Abs. 2, 632 Abs. 2 BGB) anzuwenden. Die Honorierung kann als Zeitgebühr nach Stundensätzen, als Pauschalsatz aber auch als Prozentsatz des Fördermittelbetrags erfolgen. Es wird in jedem Fall dringend empfohlen, mit dem Auftraggeber vor Auftragsannahme eine schriftliche Honorarvereinbarung zu treffen.

5.2.5 Hinweise* für die Tätigkeit des Steuerberaters als Finanzierungsberater

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 25. Juni 2009.

1. Vorbemerkungen

Die Tätigkeit des Steuerberaters als Finanzierungsberater zählt zu den wirtschaftsberatenden Tätigkeiten und ist damit gemäß § 57 Abs. 3 Nr. 2 StBerG mit dem Beruf des Steuerberaters vereinbar. Im Gegensatz dazu ist die Finanzierungsvermittlung eine gewerbliche Tätigkeit, für die die Erlaubnis gemäß § 34c Gewerbeordnung vorliegen muss und die mit dem Beruf des Steuerberaters nicht vereinbar ist.

Ein Beratungsbedarf in Finanzierungsfragen ergibt sich nicht nur im unternehmerischen Bereich von Mandanten, sondern auch bei der Finanzierung von privaten Vermögensanlagen.

Ergänzend sind die „Allgemeinen Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“ und die „Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Tätigkeit des Steuerberaters als Fördermittel- und Subventionsberater“ (vgl. Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1 und 5.2.4) zu beachten.

2. Voraussetzungen

a) Persönliche Voraussetzungen

§ 57 Abs. 1 StBerG setzt für eine gewissenhafte Berufsausübung voraus, dass der Steuerberater bei der Auftragsannahme über die erforderliche Sachkunde verfügt. Dazu zählen neben dem obligatorischen steuerrechtlichen Fachwissen betriebswirtschaftliche und finanzmathematische Kenntnisse. Nur

*) Die Hinweise haben einen unverbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

diese Kenntnisse ermöglichen es dem Steuerberater, für einen Finanzplan die Höhe und die Laufzeit der benötigten Mittel festzustellen und unter steuerlichen Gesichtspunkten den jeweiligen Nettoaufwand mit alternativen Finanzierungsangeboten vergleichbar zu machen. Finanzmathematisch muss zum Vergleich der Angebote der effektive Aufwand oder ggf. der Barwert der Belastungen ermittelt werden.

b) Sachliche Voraussetzungen

Für die Ausübung der Tätigkeit eines Finanzierungsberaters sollte die entsprechende EDV- und Softwareausstattung vorhanden sein. Eine weitere besondere sachliche Voraussetzung ist für diese Tätigkeit nicht zu erfüllen.

3. Tätigkeitsbeschreibung, Rechte und Pflichten

Die Tätigkeiten des Finanzierungsberaters sind im Wesentlichen:

Ermittlung des Finanzierungsbedarfs

- Prüfung der Bezuschussungsfähigkeit der eigenen Beratung
- Erfassung der Unternehmensplandaten
- Erstellung der Liquiditäts-/Cashflowplanung
- Ableitung des Finanzierungsbedarfes

Erstellung von mittel- und langfristigen Finanzierungskonzepten

- Überblick über alternative Finanzierungsformen verschaffen:
  - Selbstfinanzierung (Gewinne, Abschreibungen, Rückstellungen)
  - Fremdkapital (Bankdarlehen, Lieferantenkredit, Gesellschafterdarlehen)
  - Mezzanineskapital (Nachrangdarlehen, typisch stille Beteiligung, atypisch stille Beteiligung)
  - Eigenkapital (Kapitalerhöhung durch eigene Mittel, Private Equity, Venture Capital, Börsengang)

  - Finanzierungsalternativen (Leasing, Factoring, ABS-Finanzierung)
  - Öffentliche Förderprogramme (Europa, Bund, Länder, Sonstige)
- Auswahl eines Finanzierungskonzeptes abhängig von der Unternehmensgröße und der jeweiligen Situation des Unternehmens und unter steuerlichen Optimierungsgesichtspunkten
- Abwägen und Auswahl alternativer Finanzierungsformen

Beschaffung von Fremdkapital

- Bestehende Kredite und gegebene Sicherheiten erfassen.
- Führung und Vorbereitung von Kreditgesprächen mit potenziellen Kreditgebern
- Verhandeln des Kreditvertrages

Beschaffung von externem Eigenkapital

- Kontakte mit potentiellen Investoren aufnehmen
- Prüfung der Bonität potenzieller Investoren
- Abgabe von Absichtserklärungen
- Ermittlung des Unternehmenswertes
- Begleitung bei Due Diligence
- Verhandeln der Beteiligungskonditionen und -formen
- Verhandeln der Beteiligungsverträge

Prüfung öffentlicher Fördermittel und Beschaffung

- Recherche in den Datenbanken für öffentliche Fördermittel unter Auswahl geeigneter Fördermittelprogramme
- Beantragung öffentlicher Fördermittel

(siehe auch die „Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Tätigkeit des Steuerberaters als Fördermittel- und Subventionsberater“, Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.4)

5.2.5 Finanzierungsberater

Finanzierungscontrolling

- Reporting für Kapitalgeber erstellen
- Einhaltung der Tilgungen überwachen
- Eventuelle Prolongation von Krediten
- Freigabe von Sicherheiten überwachen

4. Haftpflichtversicherung

Die Risiken aus der Finanzierungsberatung sind in der Regel durch die berufsrechtlich vorgeschriebene Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung abgedeckt. Die Höhe der Absicherung ist im Einzelfall zu prüfen und gegebenenfalls mit dem Versicherer abzustimmen. Zudem sollte gegebenenfalls versucht werden, eine Haftungsbegrenzung im Innenverhältnis zu vereinbaren.

5. Abrechnung/Honorar

Das Honorar für die Finanzierungsberatung des Steuerberaters ist nicht nach der Steuerberatervergütungsverordnung zu ermitteln und kann grundsätzlich frei mit dem Auftraggeber vereinbart werden. Es wird dringend empfohlen, mit dem Auftraggeber eine schriftliche Honorarvereinbarung zu treffen. Die Vergütung kann als Promille- oder Prozentsatz vom Finanzierungsvolumen abgeleitet werden.

5.2.6 Hinweise* für die Tätigkeit des Steuerberaters als Hausverwalter und Verwalter nach dem Wohnungseigentumsgesetz

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 25. Juni 2009.

1. Vorbemerkungen

Die Hausverwaltung ist eine gemäß § 57 Abs. 3 Nr. 3 StBerG vereinbare Tätigkeit. Die Tätigkeiten eines Hausverwalters gliedern sich in wirtschaftliche und rechtliche Beratungsteile. Auch die Verwaltung nach dem Wohnungseigentumsgesetz (WEG) ist mit dem Beruf des Steuerberaters vereinbar. Auf die „Allgemeinen Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“ (vgl. Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1) wird hingewiesen.

2. Voraussetzungen

a) Persönliche Voraussetzungen

Für eine Tätigkeit als Hausverwalter muss der Steuerberater insbesondere über Kenntnisse des WEG, des BGB (Sachenrecht, Schuldrecht, Vertragsrecht etc.), der Verordnung über wohnungswirtschaftliche Berechnungen und der ZPO verfügen. Zudem bedarf es kaufmännischer Kenntnisse und Erfahrungen bzgl. einer Immobilie sowie deren Bewirtschaftung.

b) Sonstige Voraussetzungen

Eine besondere sachliche oder personelle Kanzleiausstattung ist für die Tätigkeit als Hausverwalter nicht erforderlich. Allerdings ist der Einsatz branchenspezifischer Software zu empfehlen.

---

*) Die Hinweise haben einen unverbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

3. Tätigkeitsbeschreibung, Rechte und Pflichten

Die Tätigkeit umfasst alle Aufgaben, die mit der kaufmännischen und rechtlichen Verwaltung einer Immobilie im Zusammenhang stehen. Der Wohnungsverwalter hat sich insbesondere – jeweils sofern vorhanden bzw. erforderlich – mit den beteiligten Mietern, Handwerkern, Lieferanten und sonstigem Personal auseinanderzusetzen. Die in § 27 Abs. 1 bis 3 WEG niedergelegten und nachfolgend dargestellten Aufgaben und Befugnisse des Hausverwalters können durch Vereinbarung der Wohnungseigentümer nicht eingeschränkt oder ausgeschlossen werden (§ 27 Abs. 4 WEG).

Gemäß § 27 Abs. 1 hat der Hausverwalter insbesondere das Recht und die Pflicht,

- Beschlüsse der Wohnungseigentümer auszuführen und für die Durchführung der Hausordnung zu sorgen;
- die für die ordnungsgemäße Instandhaltung und Instandsetzung des gemeinschaftlichen Eigentums erforderlichen Maßnahmen zu treffen;
- in dringenden Fällen sonstige zur Erhaltung des gemeinschaftlichen Eigentums erforderliche Maßnahmen zu treffen (ggf. in Abstimmung mit dem Beirat);
- Lasten- und Kostenbeiträge, Tilgungsbeträge und Hypothekenzinsen anzufordern, in Empfang zu nehmen und abzuführen, soweit es sich um gemeinschaftliche Angelegenheiten der Wohnungseigentümer handelt;
- alle Zahlungen und Leistungen zu bewirken und entgegenzunehmen, die mit der laufenden Verwaltung des gemeinschaftlichen Eigentums zusammenhängen;
- eingenommene Gelder zu verwalten;
- die Wohnungseigentümer unverzüglich darüber zu unterrichten, dass ein Rechtsstreit gemäß § 43 WEG anhängig ist;
- die Erklärungen abzugeben, die zur Vornahme der in § 21 Abs. 5 Nr. 6 WEG bezeichneten Maßnahmen erforderlich sind.

Der Hausverwalter ist gemäß § 27 Abs. 2 WEG berechtigt, im Namen aller Wohnungseigentümer und mit Wirkung für und gegen sie

- Willenserklärungen und Zustimmungen entgegenzunehmen, soweit sie an alle Wohnungseigentümer in dieser Eigenschaft gerichtet sind;
- Maßnahmen zu treffen, die zur Wahrung einer Frist oder zur Abwendung eines sonstigen Rechtsnachteils erforderlich sind;
- Ansprüche gerichtlich und außergerichtlich geltend zu machen, sofern er hierzu durch Vereinbarung oder Beschluss mit Stimmenmehrheit der Wohneigentümer ermächtigt ist.

Handelt der Verwalter für die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer, regelt § 27 Abs. 3 WEG seine entsprechenden Befugnisse.

Der Hausverwalter ist verpflichtet, Gelder der Wohnungseigentümer gesondert von seinem Vermögen zu halten. Die Verfügung über solche Gelder kann durch Vereinbarung oder Beschluss der Wohnungseigentümer mit Stimmenmehrheit von der Zustimmung eines Wohnungseigentümers oder eines Dritten abhängig gemacht werden (§ 27 Abs. 5 WEG).

Rechtsdienstleistungen, die im Zusammenhang mit der Haus- und Wohnverwaltung erbracht werden, sind gemäß § 5 Abs. 2 Nr. 2 Rechtsdienstleistungsgesetz (RDG) grundsätzlich erlaubt (siehe „Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“ unter 5., Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1).

4. Haftpflichtversicherung

Die Tätigkeit als Hausverwalter ist als Teil der „Beratung und Wahrnehmung sonstiger fremder Interessen in wirtschaftlichen Angelegenheiten, soweit diese berufsüblich sind“ gemäß Teil 3 B Abs. II Nr. 7 der „Allgemeinen und Besonderen Versicherungsbedingungen sowie der Risikobeschreibungen zur Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung für Steuerberater u. a.“ vom Versicherungsschutz erfasst. Weil also der von der Berufshaftpflichtversicherung umfasste Bereich gerade bei einer Hausver-

waltertätigkeit schnell überschritten werden kann, gilt auch hier die dringende Empfehlung, vor Aufnahme der Tätigkeit eine Abstimmung mit dem Versicherer herbeizuführen. Zudem sollte ggf. versucht werden, eine Haftungsbegrenzung im Innenverhältnis zu vereinbaren (siehe auch „Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“ unter 5., Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1).

5. Abrechnung/Honorar

Für die Vergütung der Hausverwaltertätigkeit durch Steuerberater findet die Steuerberatervergütungsverordnung keine Anwendung. Insoweit gelten die allgemeinen Vorschriften des BGB. Was als übliche Vergütung für die Übernahme einer Hausverwaltung anzusehen ist, wird jedoch unterschiedlich gesehen. Als Richtsätze für die Höhe der Gebühren der Miet- oder Mietsonderverwaltung können zwischen 6 und 9 % der jährlichen Miet- oder Pachtzinsen angesetzt werden (so z. B. Kuhls in „Kommentar zum Steuerberatungsgesetz“, 2. Auflage, § 64 Rdn. 34), beziehungsweise für die WEG-Verwaltung werden je Wohneinheit Werte von monatlich zwischen 15,00 und 35,00 € angesetzt (Winkler in Eckert „Steuerberatergebührenverordnung“, 4. Auflage, VereinbT 24 Rdnr. 24.2).

Als Anhaltspunkt kann auch die Verordnung über wohnungswirtschaftliche Berechnungen nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz (Zweite Berechungsverordnung) dienen. Nach dieser werden die ansetzbaren Verwaltungskosten je Wohnung bzw. bei Eigenheimen, Kaufeigentum und Kleinsiedlungen je Wohngebäude aber auch je Garage begrenzt (vgl. § 26 der Zweiten Berechnungsverordnung). Gleiches gilt auch für Eigentumswohnungen, Kaufeigentumswohnungen oder Wohnungen in der Rechtsform des eigentumsähnlichen Dauerwohnrechts (vgl. § 41 der Zweiten Berechnungsverordnung).

Die Annahme von Vorteilen jeder Art, insbesondere die Entgegennahme von Provisionen, ist gemäß § 9 StBerG berufswidrig und daher unzulässig.

Um spätere Streitigkeiten zu vermeiden, sollte die Höhe der Vergütung schriftlich festgelegt werden.

5.2.7 Hinweise* für die Tätigkeit des Steuerberaters als Zwangsverwalter

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 25. Juni 2009.

1. Vorbemerkungen

Die Zwangsverwaltung ist eine vereinbare Tätigkeit gem. § 57 Abs. 3 Nr. 2 StBerG.

Die Zwangsverwaltung i. S. d. §§ 146 ff. des Gesetzes über die Zwangsversteigerung und Zwangsverwaltung (ZVG) ist neben der Zwangsversteigerung (§§ 15 ff. ZVG) oder aber der Sicherungshypothek in das Grundbuch (Zwangshypothek gemäß § 867 ZPO) eine der drei gesetzlichen Möglichkeiten der Zwangsvollstreckung in das unbewegliche Vermögen.

Ergänzend sind die „Allgemeinen Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“ (Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1) zu beachten.

2. Voraussetzungen

a) Persönliche Voraussetzungen

Die Tätigkeit als Zwangsverwalter erfordert spezielle rechtliche Kenntnisse, insbesondere die im Gesetz über die Zwangsversteigerung und Zwangsverwaltung (ZVG) und in der Zwangsverwalterverordnung (ZwVwV) geregelten Besonderheiten des Verfahrens.

Der Steuerberater hat insbesondere Kenntnisse im Insolvenzrecht, im Mietrecht und seinen Nebenregelungen, im Schuldrecht, im Baurecht, im Immobiliensachenrecht, im öffentlichen

*) Die Hinweise haben einen unverbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

Abgabenrecht, im öffentlichen Bodenschutzrecht und im Umsatzsteuerrecht vorzuhalten.

b) Sachliche Voraussetzungen

Als Verwalter ist vom Vollstreckungsgericht eine geschäftskundige natürliche Person zu bestellen, die nach Qualifikation und vorhandener Büroausstattung die Gewähr für die ordnungsgemäße Gestaltung und Durchführung der Zwangsverwaltung bietet (§ 150 ZVG i. V. m. § 1 Abs. 2 ZwVwV).

3. Tätigkeitsbeschreibung, Rechte und Pflichten

a) Tätigkeitsfeld

Der Zwangsverwalter übernimmt anstelle des Schuldners die Verwaltung und Nutznießung des Grundbesitzes. Die Stellung und die Aufgaben des Zwangsverwalters sind im Wesentlichen in den §§ 1 bis 16 ZwVwV geregelt. Die Kernaufgabe des Zwangsverwalters ist das Ergreifen von Maßnahmen zur Erhaltung und Verbesserung des Grundbesitzes, um das optimale wirtschaftliche Ergebnis aus dem Zwangsverwaltungsobjekt zu erzielen. Dabei soll die Art der Nutzung, die bis zur Anordnung der Zwangsverwaltung bestand, beibehalten werden (§ 5 Abs. 1 ZwVwV). Für bestimmte Maßnahmen, wie z. B. Nutzungsänderung, ist vorab eine Zustimmung des Gerichts einzuholen (§ 10 ZwVwV).

Die Maßnahmen der Zwangsverwaltung dienen der Durchsetzung und Befriedigung der Gläubigerrechte. Der Verwalter darf die Verwaltung keinem anderen übertragen. Allerdings ist ihm gestattet, Hilfskräfte zu unselbstständigen Tätigkeiten unter seiner Verantwortung heranzuziehen. Der Zwangsverwalter ist nicht berechtigt, in einen Gewerbebetrieb des Vollstreckungsschuldners einzugreifen.

Mit der Anordnung der Zwangsverwaltung bestellt das Vollstreckungsgericht gleichzeitig den Zwangsverwalter. Aus den Nutzungen des Grundbesitzes hat der Zwangsverwalter die Ausgaben der Verwaltung und die Kosten des Verfahrens zu begleichen. Dem Zwangsverwalter obliegen insbesondere folgende Aufgaben:

1. unverzügliche Inbesitznahme des Grundstückes und Mängelfeststellung,
2. Wohnungseigentumsverwalter und Mieter ermitteln und die entsprechenden Verträge beschaffen,
3. Anderkonto eröffnen,
4. alle Handlungen vornehmen, die erforderlich sind, um das Grundstück in seinem Bestand zu erhalten und um das Grundstück ordnungsgemäß zu nutzen,
5. bestehende Ansprüche feststellen und durchsetzen,
6. die für die Zwangsverwaltung entbehrlichen Nutzungen in Geld umsetzen,
7. Versicherungen prüfen und ggf. Abschluss von neuen Versicherungsverträgen,
8. Versorgungsträger und Müllentsorger feststellen und Verträge prüfen,
9. Zahlung der öffentlichen Lasten des Grundstücks,
10. Feststellung der dem Schuldner für seinen Hausstand unbedingt notwendigen Räume,
11. Feststellung der Ausgaben der Verwaltung, insbesondere zu den Dienst- und Arbeitsverhältnissen, die von dem Schuldner begründet wurden,
12. Mitteilung eines für die Verwaltung erforderlichen Kostenvorschusses,
13. Mitteilung des Zahlungsverbotes an Drittschuldner bzw. Antragstellung zum Erlass eines Zahlungsverbotes an das Vollstreckungsgericht,
14. Abschluss von Miet- oder Pachtverträgen für nicht genutzte Räume oder – bei Vorliegen besonderer Umstände – auch Kündigung von Miet- oder Pachtverträgen, die bereits von dem Schuldner abgeschlossen wurden,
15. Ausbesserung, Erneuerung oder Instandhaltung des verwalteten Grundstücks, ggf. Abwicklung eines begonnenen Bauvorhabens.

b) Rechenschafts- und Dokumentationspflichten

Der Verwalter hat über die Besitznahme des Zwangsverwaltungsobjektes und seine Tätigkeiten gem. § 3 Abs. 1 ZwVwV unverzüglich einen detaillierten Bericht zu fertigen und bei Gericht einzureichen.

Die Rechnungslegung der Zwangsverwaltung ist eine um die Soll-Einnahmen ergänzte Einnahme-Überschuss-Rechnung (§§ 14, 15 ZwVwV).

Der Verwalter hat jederzeit dem Gericht oder einem beauftragten Sachverständigen die Akten und sonstigen Schriftstücke sowie die Ein- und Ausgabebelege vorzulegen und alle weiteren Auskünfte im Zusammenhang mit seiner Verwaltung zu erteilen (§ 16 ZwVwV).

c) Berufsrechtliche Pflichten

Neben den allgemeinen Berufspflichten (siehe hierzu schon „Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“, Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1) ist hier zu beachten, dass es dem Zwangsverwalter, als einer vom Gericht bestellten Person (§ 150 Abs. 1 ZVG), erlaubt ist, Rechtsdienstleistungen im Rahmen seines Aufgaben- und Tätigkeitsgebiets zu erbringen (vgl. § 8 Abs. 1 Nr. 1 RDG).

4. Haftpflichtversicherung

Der Versicherungsschutz erstreckt sich auch auf die Tätigkeit als Zwangsverwalter, soweit diese Tätigkeit nicht überwiegend ausgeübt wird (Teil 3 B. III. der Allgemeinen und Besonderen Versicherungsbedingungen sowie Risikobeschreibungen zur Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung für Steuerberater u. a.). Allerdings regelt § 1 Abs. 4 ZwVwV, dass für die Tätigkeit als Zwangsverwalter eine Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung mit einer Deckung von mindestens 500.000,00 € abzuschließen ist. Durch das Gericht kann entsprechend den Bedingungen im Einzelfall eine höhere Versicherungssumme bestimmt werden. Da die Tätigkeit einer Zwangsvollstreckung zwar im Rahmen der Vermögensschaden-Haftpflichtversiche-

rung der Steuerberater mitversichert ist, aber die Mindestversicherungssumme der Berufshaftpflichtversicherung lediglich 250.000,00 € beträgt, reicht diese alleine nicht aus, um die Tätigkeit als Zwangsverwalter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 ZwVwV entsprechend zu versichern. Vor Beginn der Tätigkeit ist deshalb mit dem Versicherer ein zusätzlicher Versicherungsschutz zu vereinbaren, der den Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 ZwVwV genügt. Dieser wird von den Versicherungsgesellschaften gegen einen geringen Beitragszuschlag zur bestehenden Berufshaftpflichtversicherung angeboten.

5. Abrechnung/Honorar

Der Verwalter hat für die Zwangsverwaltung einen Vergütungsanspruch gem. §§ 17 ff. ZwVwV.

Mit den Vergütungen der Zwangsverwaltung sind weitergehende berufliche Tätigkeiten aber nicht abgegolten, für die ein Zwangsverwalter, der nicht Steuerberater ist, einen Steuerberater hätte beauftragen müssen. So kann der Steuerberater als Zwangsverwalter z. B. die Erstellung von Steuererklärungen zusätzlich nach der Steuerberatervergütungsverordnung abrechnen (§ 17 Abs. 3 ZwVwV).

5.2.8 Hinweise* für die Tätigkeit des Steuerberaters als Insolvenzverwalter

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 2. und 3. September 2013.

1. Vorbemerkungen

Die Insolvenzverwaltung ist eine vereinbare Tätigkeit nach § 57 Abs. 3 Nr. 3 StBerG.

Im Übrigen sind die „Allgemeinen Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“ (vgl. Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1) zu beachten.

2. Voraussetzungen

a) Persönliche Voraussetzungen

Die Tätigkeit als Insolvenzverwalter erfordert besondere betriebswirtschaftliche und rechtliche Kenntnisse sowie solche im Zusammenhang mit der Abwicklung und Fortführung eines Unternehmens in der Krise. Unabdingbar für die Übernahme des Amts als Insolvenzverwalter sind vor allem einschlägige Kenntnisse des Insolvenzrechts, da in der Insolvenzordnung (InsO) u. a. die Besonderheiten des Verfahrens geregelt sind, die teilweise erheblich von den allgemeinen Vorschriften des Zivil- und Zivilprozessrechts abweichen. Zudem muss der als Insolvenzverwalter tätige Steuerberater über kaufmännische, arbeits- und gesellschaftsrechtliche Spezialkenntnisse verfügen.

b) Sonstige Voraussetzungen

Grundlage für die Ernennung als (vorläufiger oder endgültig bestellter) Insolvenzverwalter ist in der Regel zunächst die vor-

* Die Hinweise haben einen unverbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

herige Erfassung des Steuerberaters in den „Insolvenzverwalterlisten“ der Insolvenzgerichte (vgl. § 56 InsO). Durch die Aufnahme in diese Liste wird aber noch kein durchsetzbarer Rechtsanspruch auf Zuteilung eines Verfahrens begründet. So hat das Bundesverfassungsgericht (Beschluss vom 23. Mai 2006, 1 BvR 2530/04) einem Mitbewerber um das Insolvenzverwalteramt Rechtsschutz gegen die Bestellung eines Konkurrenten zum Insolvenzverwalter mit der Begründung versagt, dass die Interessen der Gläubiger und der Schuldner an einem zügigen und komplikationslosen Ablauf des Insolvenzverfahrens Vorrang gegenüber den Interessen eines Prätendenten hätten.

Schlägt das Gremium des vorläufigen Gläubigerausschusses einstimmig eine bestimmte Person zum Verwalter vor, so darf das Gericht von dem Vorschlag nur abweichen, wenn die vorgeschlagene Person für die Übernahme des Amtes nicht geeignet ist (§ 56 Abs. 2 Satz 1 InsO).

Wird die Anordnung der Eigenverwaltung gemäß § 272 InsO aufgehoben, kann der bisherige Sachwalter zum Insolvenzverwalter bestellt werden (§ 272 Abs. 3 InsO).

Insolvenzantragsverfahren sind gerichtliche Eilverfahren. Die Aufnahme einer Tätigkeit als Insolvenzverwalter unterliegt daher besonderen Voraussetzungen für die Eilbedürftigkeit. Hierfür ist entsprechendes Personal und eine spezielle Logistik vorzuhalten, um den Anforderungen im Zusammenhang mit der sofortigen Massesicherung und der möglichst schnellen und exakten Feststellung der Lage des Unternehmens gerecht werden zu können.

Die übliche, von den Insolvenzgerichten erwartete Tabellensoftware sollte zum elektronischen Datenübertrag in der jeweils aktuellen Version in den Kanzleien vorgehalten werden.

Viele Insolvenzgerichte erwarten eine Zertifizierung der Organisation des Verwalters, gegebenenfalls auch nach den GOI („Grundsätze ordnungsgemäßer Insolvenzverwaltung des VID e. V.“).

3. Tätigkeitsbeschreibung/Rechte und Pflichten

Der Insolvenzverwalter entscheidet nach seiner Bestellung – ausgehend von der Zahlungsunfähigkeit und/oder der Überschuldungssituation – über die Fortführung bzw. die Liquidation des Unternehmens. Er setzt die jeweilige Alternative um. Er hat dabei sämtliche kaufmännischen, handels- und arbeitsrechtlichen sowie steuerrechtlichen Pflichten eines Unternehmers sowie die speziellen Pflichten und Rechte als Insolvenzverwalter zu erfüllen.

a) Rechenschafts- und Dokumentationspflichten

Der Insolvenzverwalter ist gegenüber dem Gericht, den Gläubigern in der Gläubigerversammlung und – falls eingesetzt – gegenüber dem (vorläufigen) Gläubigerausschuss rechenschaftspflichtig. In der Regel ist dem Insolvenzgericht halbjährlich ein schriftlicher Bericht vorzulegen. In Zusammenhang mit den Rechenschaftspflichten treffen den Insolvenzverwalter besondere Aufzeichnungspflichten, vor allem hinsichtlich der durch ihn vorgenommenen Einnahmen und Ausgaben. Diese wiederum bilden die Grundlage für steuerliche Jahresabschlüsse und Steuererklärungen, soweit der Insolvenzverwalter verpflichtet ist, diese für den Insolvenzschuldner zu erstellen. Auch Abstimmungen mit Gläubigern und Schuldnern sind zur transparenten Nachprüfbarkeit zu dokumentieren.

b) Unabhängigkeitsanforderungen

Der Insolvenzverwalter hat während des gesamten Insolvenzverfahrens darauf zu achten, dass seine Unabhängigkeit im Verhältnis zu den Gläubigern, den Schuldnern, den Arbeitnehmern bzw. den Arbeitnehmervertretern sowie dem früheren Management des Unternehmens gewahrt bleibt.

c) Anforderungen im Zusammenhang mit der Verfahrensdauer

Der Insolvenzverwalter muss sich vor der Annahme des Amts darüber bewusst sein, dass sich das Insolvenzverfahren über Jahre hinziehen kann. So müssen bspw. beim Verbraucherinsolvenzverfahren die Voraussetzungen für die Sachwaltung der Gläubigermittel für die Dauer von mindestens sechs Jahren gegeben sein.

d) Berufsrechtliche Besonderheiten

Neben den allgemeinen Berufspflichten (siehe hierzu schon die „Allgemeinen Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“ unter 2., Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1) ist hier zu beachten, dass es dem Insolvenzverwalter, als einer vom Insolvenzgericht bestellten Person, erlaubt ist, Rechtsdienstleistungen im Rahmen seines Aufgaben- und Tätigkeitsgebiets zu erbringen (vgl. § 8 Abs. 1 Nr. 1 RDG).

Übernimmt der Steuerberater im Rahmen der Insolvenzverwaltung auch Geschäftsführungsfunktionen, sind hier auch die Grenzen zur gewerblichen Tätigkeit zu beachten und die erforderliche Ausnahmegenehmigung der zuständigen Steuerberaterkammer einzuholen (siehe „Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“ unter 3., Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1).

4. Besondere Haftungsrisiken

Für den Insolvenzverwalter gelten die Grundsätze wegen der Verletzung insolvenzspezifischer Pflichten nach § 274 Abs. 1 i. V. m. § 60 Abs. 1 InsO. Maßstab für die Haftung ist gemäß § 60 Abs. 1 Satz 2 InsO die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Insolvenzverwalters. Dabei kann es zu einer Haftung gegenüber einer ganzen Reihe von Beteiligten kommen, denen gegenüber der Insolvenzverwalter nach der Insolvenzordnung verpflichtet ist, so beispielsweise gegenüber den Insolvenzgläubigern, den Massegläubigern, den Aus- und Absonderungsberechtigten oder den Mitgliedern des Gläubigerausschusses.

Daneben kommt es zu speziellen Haftungsrisiken, beispielsweise für den Fall des § 61 InsO, wenn durch eine Rechtshandlung des Insolvenzverwalters eine Masseverbindlichkeit begründet worden ist, welche aus der Insolvenzmasse nicht erfüllt werden kann.

Im Übrigen bezieht sich der Versicherungsschutz der Berufshaftpflichtversicherung nicht auf Haftpflichtansprüche wegen Schäden, die dadurch entstanden sind, dass der Versicherungsnehmer im Bereich eines unternehmerischen Risikos, das sich

im Rahmen der Ausübung einer versicherten Tätigkeit ergibt, tätig wird. Da aber gerade der Insolvenzverwalter im Fall der Betriebsfortführung wie ein Geschäftsführer tätig wird, sind spezielle Haftungsrisiken zu berücksichtigen. Nach Möglichkeit sollte im Einvernehmen mit der Gläubigerversammlung auf deren Ausschluss hingewirkt und/oder die zusätzlichen Haftungsrisiken sollten durch eine entsprechende Haftpflichtversicherung gesondert abgesichert werden.

5. Haftpflichtversicherung

Der Versicherungsschutz erstreckt sich im Rahmen von Teil 3 A Ziff. 4.3 BBR-S der „Allgemeinen und Besonderen Versicherungsbedingungen sowie Risikobeschreibungen zur Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung für Steuerberater u. a." (AVB-RSW) auch auf die Tätigkeit als Insolvenzverwalter, soweit diese Tätigkeit nicht überwiegend ausgeübt wird (Teil 3 B Abs. III AVB-RSW). Auch empfiehlt es sich, im Verlaufe des Verfahrens von Zeit zu Zeit die Angemessenheit der vereinbarten Absicherungen zu überprüfen.

6. Abrechnung/Honorar

Für die Abrechnung der Tätigkeit als (vorläufiger) Insolvenzverwalter gilt gemäß §§ 63, 65 InsO die Insolvenzverwaltervergütungsverordnung (InsVV). Das Insolvenzgericht setzt die Vergütung und die zu erstattenden Auslagen fest (§ 64 InsO). Werden vom als Insolvenzverwalter eingesetzten Steuerberater Leistungen wie bspw. Steuererklärungen und Jahresabschlüsse erbracht, so sind diese nach der StBVV zu vergüten und dem Verfahren in Rechnung zu stellen (§ 5 InsVV).

5.2.9 Hinweise* für die Tätigkeit des Steuerberaters als Mediator

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 25. Juni 2009.

1. Vorbemerkungen

Die Tätigkeit als Mediator ist eine vereinbare Tätigkeit gemäß § 57 Abs. 3 Nr. 2 StBerG.

Die nachstehenden Grundsätze zeigen die berufsrechtlichen Grenzen bei der Mediation auf und weisen auf die Berufspflichten des Steuerberaters als Mediator hin. Sie sind nicht dazu bestimmt, zivilrechtliche Pflichten gegenüber dem Auftraggeber zu umschreiben.

Im Übrigen sind die „Allgemeinen Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“ (vgl. Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1) zu beachten.

2. Voraussetzungen

a) Persönliche Voraussetzungen

§ 57 Abs. 1 StBerG fordert, dass der Steuerberater nur Leistungen erbringen darf, wenn er die erforderliche Sachkunde besitzt. Für die Tätigkeit als Mediator bedeutet dies, dass ein Steuerberater Mediationsverfahren nur dann durchführen sollte, wenn er über die erforderlichen theoretischen Kenntnisse und praktischen Erfahrungen, die bspw. in einem entsprechenden Seminar in Form von Übungen erworben wurden, verfügt.

*) Die Hinweise haben einen unverbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

b) Sachliche Voraussetzungen

Mediationsverfahren erfordern im besonderen Maße eine visuelle Darstellung. Die entsprechende Ausstattung muss vorhanden sein.

3. Tätigkeitsbeschreibung, Rechte und Pflichten

Ein Mediator wird regelmäßig auf der Grundlage eines Geschäftsbesorgungsvertrages tätig. Die Rechtsbeziehungen müssen vielmehr nach den jeweiligen Umständen des Einzelfalls, insbesondere nach dem zu Grunde liegenden Auftrag, bestimmt werden. Bei der Abfassung des Mediationsvertrags ist bereits darauf zu achten, dass als Ziel die Konfliktlösung durch das Leiten der Parteien durch den Mediator vereinbart wird.

Rechtliche Fragestellungen, insbesondere Verträge bzw. Folgelösungen, dürfen durch einen Steuerberater, der als Mediator tätig wird, nicht bearbeitet werden. Mediation ist keine Rechtsdienstleistung, wenn der Mediator nicht durch rechtliche Regelungsvorschläge in die Gespräche der Beteiligten eingreift. Dies gilt auch für die Abfassung einer Abschlussvereinbarung, sofern sie sich auf die Protokollierung des erzielten Mediationsergebnisses beschränkt (§ 2 Abs. 3 Nr. 4 RDG).

Die Mediation kann in die zwei Bereiche Familienmediation (z. B. im Rahmen von Trennungs- bzw. Scheidungsverfahren) und Wirtschaftsmediation aufgeteilt werden. Für einen Steuerberater kommt vorrangig eine Tätigkeit als Wirtschaftsmediator in Betracht, z. B. bei Auseinandersetzungen zwischen Gesellschaftern, bei Erb- und Nachfolgeregelungen etc.

Die Mediatorentätigkeit des Steuerberaters kann dabei auf unterschiedliche Art und Weise ausgeübt werden, nämlich als

- allein tätiger Wirtschaftsmediator,
- Co-Mediator, ggf. mit Mediatoren anderer Berufsgruppen zusammen oder
- die beratende Begleitung eigener Mandanten in Mediationsverfahren.

Die Tätigkeit des Mediators ist vor allem durch seine Allparteilichkeit gekennzeichnet. Daher wird im Regelfall die Tätigkeit als Mediator bei eigenen Mandanten nicht möglich sein. Auch eine steuerberatende Tätigkeit für die Beteiligten während des Mediationsverfahrens ist grundsätzlich nicht auszuüben.

Bei der Durchführung von Mediationsverfahren muss zwingend auf den Mandantenschutz geachtet werden. Nur dann ist gewährleistet, dass der Steuerberater von anderen Steuerberatern als Mediator vorgeschlagen wird.

Ein Mediationsverfahren läuft in der Regel wie folgt ab:

1. Abschluss einer Mediationsvereinbarung
2. Darstellung der Positionen der Parteien
3. Klärung der Streitpunkte und der entscheidungsrelevanten Aspekte
4. Verhandlungsphase
5. Einigung
6. Protokollierung der Abschlussvereinbarung

Das Führen des Titels „Mediator“ ist zwar rechtlich nicht geschützt, darf aber – anders als bei Rechtsanwälten – im Zusammenhang mit dem Titel Steuerberater gemäß § 43 Abs. 2 StBerG nicht geführt werden. Werbend darf der Steuerberater die Mediation als Tätigkeitsgebiet z. B. in Kanzleibroschüren anführen. Im Falle eines privatrechtlich verliehenen Fachberatertitels für Mediation darf der Berufsangehörige auf diesen räumlich getrennt vom Titel Steuerberater mit dem Zusatz der verliehenen Institution hinweisen (z. B. in der Fuß- oder Seitenzeile des Briefpapiers).

4. Haftpflichtversicherung

Der Versicherungsschutz der Berufshaftpflichtversicherung erstreckt sich auch auf die Tätigkeiten, die nach § 57 Abs. 3 Nr. 2, 3 und 6 StBerG mit dem Beruf vereinbar sind, und zwar u. a. auf die Beratung und die Wahrnehmung sonstiger fremder Interessen in wirtschaftlichen Angelegenheiten, soweit diese berufsüblich sind. Hierunter ist auch die Tätigkeit als Mediator zu subsumieren. Dennoch sollte vor Übernahme eines Auftrages

als Mediator Rücksprache mit dem Berufshaftpflichtversicherer gehalten werden.

5. Abrechnung/Honorar

Die Steuerberatervergütungsverordnung findet keine Anwendung. Für die Vereinbarung der Vergütung gelten die allgemeinen Regelungen des BGB. Letztlich werden Steuerberater ebenso wie Rechtsanwälte (vgl. § 34 Rechtanwaltsvergütungsgesetz) darauf drängen müssen, eine Gebührenvereinbarung abzuschließen. Üblicherweise wird eine Vergütung auf Stundenbasis vereinbart. Reisekosten sind gesondert zu berechnen. Für Vor- und Nachbereitungszeiten ist eine individuelle Regelung zu treffen.

5.2.10 Hinweise* für die Tätigkeit des Steuerberaters in schiedsrichterlichen Verfahren

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 25. Juni 2009.

1. Vorbemerkungen

Schiedsgerichte sind auf vertraglicher Vereinbarung beruhende Privatgerichte, denen die Entscheidung bei Streitigkeiten übertragen wird, um die Anrufung der staatlichen Gerichte zu vermeiden. Ein Schiedsgericht kann nur über eine Streitigkeit richten, wenn die Parteien des Streits zuvor durch eine Schiedsklausel oder Schiedsabrede das schiedsrichterliche Verfahren zur Streitklärung vereinbart haben. Das schiedsrichterliche Verfahren ist in den §§ 1025 ff. der Zivilprozessordnung (ZPO) geregelt. Diese Regelungen finden Anwendung, sofern die streitenden Parteien nichts anderes vertraglich vereinbaren.

Das Schiedsgerichtsverfahren hat gegenüber den staatlichen Gerichtsverfahren den Vorteil, dass es sich um ein vertrauliches (nicht öffentliches) Verfahren handelt, das in der Regel schneller zu einer Entscheidung (Schlichtungsspruch) führt.

Die Tätigkeit in schiedsrichterlichen Verfahren ist abzugrenzen von der eines Schiedsgutachters, der aufgrund eines Schiedsgutachtenvertrags tätig wird, in dem vereinbart wurde, dass die Parteien das fachliche Gutachten eines Sachverständigen als verbindlich anerkennen (vgl. § 317 BGB).

Die Tätigkeit als Schiedsrichter bzw. Mitglied eines Schiedsgerichts ist eine vereinbare Tätigkeit gemäß § 57 Abs. 3 Nr. 3 StBerG. Die Tätigkeit wird ausgeübt entweder in institutionellen Schiedsgerichten (bspw. Schiedsgericht der Handelskammer Hamburg) oder in Ad-hoc-Schiedsgerichten (jeweils Bildung nach den Vorgaben der Schiedsklausel).

---

*) Die Hinweise haben einen unverbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

Ergänzend sind die „Allgemeinen Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“ (vgl. Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1) zu beachten.

2. Voraussetzungen

Aus der von § 57 Abs. 1 StBerG geforderten gewissenhaften Berufsausübung folgt, dass der Steuerberater nur dann Leistungen erbringen darf, wenn er auch die erforderliche Sachkunde besitzt. Die ZPO enthält detaillierte Vorschriften für das schiedsrichterliche Verfahren. Die Entscheidung des Schiedsgerichts, der Schiedsspruch, hat grundsätzlich in Übereinstimmung mit den geltenden Rechtsvorschriften zu ergehen. Unabdingbare persönliche Voraussetzungen sind daher die Kenntnis der Regelungen der ZPO zum schiedsrichterlichen Verfahren sowie gute Kenntnisse im Zivilrecht.

Schiedsvereinbarungen werden insbesondere in Spezialgebieten abgeschlossen. Weitere Voraussetzungen sind daher entsprechende Kenntnisse im Bereich des zugrunde liegenden Sachverhalts.

Die Tätigkeit in schiedsrichterlichen Verfahren erfordert die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Schiedsrichters, die mithin auch persönliche Voraussetzungen darstellen.

In Schiedsgerichtsvereinbarungen können Regelungen zur Verhandlungssprache enthalten sein. Verhandlungssichere Sprachkenntnisse in der vorgesehenen Sprache sind zwingend notwendig.

3. Tätigkeitsbeschreibung, Rechte und Pflichten

Um einen Streit von einem Schiedsgericht entscheiden zu lassen, müssen die Beteiligten eine entsprechende Vereinbarung getroffen haben. Eine Schiedsvereinbarung kann auch als Schiedsklausel in den AGB enthalten sein. Ohne abweichende Parteivereinbarung besteht ein Schiedsgericht gem. § 1034 ZPO aus drei Personen, dem Vorsitzenden und zwei Beisitzern. Mit der Ernennung des Schiedsgerichts kommt zwischen den Schiedsrichtern und den Parteien ein entgeltlicher Geschäftsbesorgungsvertrag mit dienstvertraglichem Charakter zustan-

de, der Schiedsrichtervertrag. Die inhaltlichen Regelungen sind grundsätzlich frei vereinbar, sollten jedoch mindestens folgende Punkte enthalten:

- die Höhe der Vergütung und die Pflicht der Partei(en), die Vergütung zu leisten,
- die Pflicht zur Abrechnung des Vergütungsvorschusses,
- die Pflicht zur Verschwiegenheit und zur Wahrung des Beratungsgeheimnisses,
- die Pflicht zur Sachaufklärung und zur Verfahrensbeschleunigung,
- die Befugnis, Zeugen und Sachverständige zu laden,
- die Pflicht zur Auskunftserteilung über den Verfahrensgang.

Das Schiedsgericht entscheidet zunächst selbst, ob es zuständig ist. Das Schiedsgericht hat einen Anspruch auf Zahlung eines Vorschusses und muss bis zur Erbringung nicht tätig werden.

Nach Eingang der Zahlung erfolgt die Aufforderung zur Einreichung der Schiedsklage und zur Erwiderung hierauf. Ist die Angelegenheit entscheidungsreif, erfolgt nach Abstimmung durch das Schiedsgericht der Schiedsspruch, der ausschließlich Wirkung zwischen den streitenden Parteien entfaltet.

Alternativ zur Tätigkeit als Schiedsrichter ist die Beratung einer Partei im Rahmen eines Schiedsverfahrens durch einen Steuerberater denkbar.

Das Rechtsdienstleistungsgesetz stellt in § 2 Abs. 3 Nr. 2 klar, dass die Tätigkeit von Schiedsrichtern keine Rechtsdienstleistung ist.

4. Haftpflichtversicherung

Die Haftung des Schiedsrichters richtet sich nach den allgemeinen zivilrechtlichen Grundsätzen. Eine Haftungsbeschränkung wie bei einem staatlichen Richter (vgl. § 839 Abs. 2 BGB) ist zwar nach der Rechtsprechung als stillschweigend vereinbart anzunehmen (vgl. BGHZ 42, 313, 316), sollte jedoch klarstellend vertraglich vereinbart werden.

Die Risiken aus der schiedsrichterlichen Tätigkeit (wie auch im Falle eines Schiedsgutachtens) sind durch die berufsrechtlich vorgeschriebene Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung abgedeckt (vgl. unter Teil 3 B III. der „Allgemeinen und Besonderen Versicherungsbedingungen sowie Risikobeschreibungen zur Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung für Steuerberater u. a."), wenn diese nicht überwiegend ausgeübt wird. Die Höhe der Absicherung ist im Einzelfall zu prüfen und gegebenenfalls mit dem Versicherer abzustimmen.

5. Abrechnung/Honorar

Für die Vergütung der schiedsrichterlichen Tätigkeit durch Steuerberater findet die Steuerberatervergütungsverordnung keine Anwendung. Bei institutionellen Schiedsgerichten bestehen teilweise feste Honorarordnungen. In den übrigen Fällen ist zu empfehlen, eine schriftliche Honorarvereinbarung im Schiedsrichtervertrag zu treffen. Als Anhaltspunkte kämen sowohl die Schiedsgerichtsordnung der Deutschen Institution für Schiedsgerichtsbarkeit e. V. als auch § 36 Abs. 1 Nr. 1 Rechtsanwaltsvergütungsgesetz in Betracht.

Soweit keine anderweitige Regelung von den Parteien getroffen worden ist, hat das Schiedsgericht nach § 1057 ZPO einen Schiedsspruch zur Verteilung der Kosten zu treffen.

6. Sonstiges

Der Anrufung des Schiedsgerichts kann ein Mediationsverfahren (siehe auch „Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Tätigkeit des Steuerberaters als Mediator", Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.9) vorgeschaltet werden, soweit nicht der Schiedsvertrag/die Schiedsklausel dem entgegensteht. Scheitert das Mediationsverfahren, wird die Auseinandersetzung vor dem Schiedsgericht fortgesetzt.

5.2.11 Hinweise* der Bundessteuerberaterkammer für die Prüfung von Maklern und Darlehensvermittlern (im Sinne des § 34c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 1a GewO) gemäß § 16 Makler- und Bauträgerverordnung (MaBV)

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 20./21. Januar 2011.**

Einleitung

Nach § 16 der Verordnung über die Pflichten der Makler, Darlehensvermittler, Bauträger und Baubetreuer (Makler- und Bauträgerverordnung – MaBV), in der Fassung vom 7. November 1990 (BGBl. I 1990, S. 2479), zuletzt geändert durch Artikel 2 der Verordnung vom 2. Mai 2012 (BGBl I 2012, S. 1006) ist für Gewerbetreibende im Sinne des § 34c Abs. 1 der Gewerbeordnung (GewO) eine Prüfungspflicht vorgesehen.

Nach § 16 Abs. 1 MaBV haben Gewerbetreibende im Sinne des § 34c Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 GewO (Bauträger und Baubetreuer) auf ihre Kosten die Einhaltung der sich aus den §§ 2 bis 14 MaBV ergebenden Verpflichtungen für jedes Kalenderjahr durch einen selbst gewählten geeigneten Prüfer prüfen zu lassen und der zuständigen Behörde den Prüfungsbericht bis spätestens zum 31. Dezember des darauf folgenden Jahres zu übermitteln. Von dem Prüfungsbericht kann nur dann abgesehen werden, wenn der Gewerbetreibende im Berichtszeitraum keine nach § 34 c Abs. 1 Satz 1 GewO erlaubnispflichtige Tätigkeit ausgeübt hat; in diesem Falle hat er spätestens bis zum 31. Dezember des darauf folgenden Jahres anstelle des Prüfungsberichts eine entsprechende Erklärung zu übermitteln.

---

*) Die Hinweise haben einen unverbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

**) Im Verlag des wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater GmbH, www.dws-verlag.de, sind entsprechende Unterlagen für die Durchführung von Prüfungen nach § 16 MaBV (Prüfungsbericht, Erklärung des Gewerbetreibenden, Vollständigkeitserklärung) erschienen.

5.2.11 MaBV Prüfung

Die zuständige Behörde ist nach § 16 Abs. 2 MaBV ferner befugt, aus besonderem Anlass Gewerbetreibende im Sinne des § 34c Abs. 1 GewO auf deren Kosten im Rahmen einer außerordentlichen Prüfung durch einen von der Behörde bestimmten Prüfer überprüfen zu lassen. Dies bedeutet, dass Gewerbetreibende im Sinne des § 34c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GewO (Makler) und Nr. 2 (Darlehensvermittler) zwar nicht der jährlichen Prüfungspflicht nach § 16 Abs. 1 MaBV unterliegen, die zuständige Behörde aber auch bei diesen Personenkreisen eine außerordentliche Prüfung gemäß § 16 Abs. 2 MaBV anordnen kann. Letzteres kommt z. B. in Betracht, wenn der Prüfungsbericht über die jährlichen MaBV-Prüfungen den durch die MaBV vorgeschriebenen Anforderungen nicht genügt oder bestimmte Tatsachen den Verdacht begründen, dass der Gewerbetreibende nicht mehr zuverlässig ist oder der Prüfer nicht die für die MaBV-Prüfung erforderliche Eignung besitzt.

Die Bundessteuerberaterkammer will mit den nachstehenden Ausführungen Grundsätze aufzeigen, die für die von der Behörde angeordnete außerordentliche Prüfung für Makler und Darlehensvermittler im Sinne des § 34c Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 GewO gelten.

I. Prüfungsberechtigung für Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften

Für die Prüfung der Gewerbetreibenden im Sinne des § 34c Abs. 1 GewO bezüglich der Einhaltung der Verpflichtungen nach §§ 2 bis 14 MaBV sind als geeignete Prüfer gemäß § 16 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 MaBV Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer, Wirtschaftsprüfungs- und Buchprüfungsgesellschaften sowie gemäß Nr. 2 bestimmte Prüfungsverbände vorgesehen.

Bei Gewerbetreibenden im Sinne des § 34c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 GewO (Makler und Darlehensvermittler) können gemäß § 16 Abs. 3 Satz 2 MaBV mit der Durchführung einer außerordentlichen Prüfung nach § 16 Abs. 2 MaBV[1] auch von der Behörde bestimmte Personen sowie deren Zusammenschlüsse betraut werden, die öffentlich bestellt oder zugelassen worden sind und die aufgrund ihrer Vorbildung und Erfahrung in der Lage sind, eine ordnungsgemäße Prüfung in dem jeweiligen Gewerbebetrieb

1 Bei Gewerbetreibenden im Sinne des § 34c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 GewO besteht eine jährliche Prüfungspflicht nach § 16 Abs. 1 MaBV nicht.

durchzuführen. Hierzu gehören Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften.

Führt der Gewerbetreibende neben einer Makler- oder Darlehensvermittlertätigkeit auch andere Geschäfte im Sinne von § 34c Abs. 1 GewO durch (Tätigkeit als Bauträger, Baubetreuer), so schließt die Prüfungsberechtigung der Steuerberater, Steuerbevollmächtigten und Steuerberatungsgesellschaften solche Geschäfte nicht ein.

II. Anforderungen an den Prüfer

Nach § 17 Abs. 2 MaBV ist der Prüfer zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung sowie zur Verschwiegenheit verpflichtet. Er darf nicht unbefugt Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse verwerten, die er bei seiner Tätigkeit erfahren hat. Ein Prüfer, der vorsätzlich oder fahrlässig seine Pflichten verletzt, ist dem Gewerbetreibenden zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet.

Die Verpflichtung zur Unparteilichkeit bedeutet, dass der Prüfer in seinem Bericht wesentliche Tatbestände nicht verschweigen darf. Er ist verpflichtet, die Tatbestände objektiv zu beurteilen. Der Prüfer muss insbesondere seine Schlussfolgerungen so abwägen, dass durch seinen Prüfungsbericht der zuständigen Behörde eine sachliche Beurteilung ermöglicht wird.

Die gleichzeitige Beratung des Gewerbetreibenden in steuerlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten ist kein Befangenheitsgrund bei der Ausübung der Prüfung; jedoch sollte der Berufsangehörige eine strenge Trennung der Aufträge vornehmen, da der Berater bei der Wahrung der Interessen seines Auftraggebers in steuerlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten Parteivertreter ist, während die Prüfung eine absolute Unparteilichkeit erfordert.

III. Zweck und Umfang der Prüfung

Die Makler- und Bauträgerverordnung enthält keine näheren Bestimmungen über die Durchführung der Prüfung. Der Verordnungsgeber überlässt es daher dem pflichtgemäßen Ermessen des Prüfers, im Einzelfall Art und Umfang der Prüfungsdurchführung selbst zu bestimmen. Er hat sich dabei an die sich aus der Zielsetzung der Prüfung ergebenden Grundsätze zu halten.

5.2.11 MaBV Prüfung

Die Prüfung nach § 16 MaBV ist eine Ordnungsmäßigkeitsprüfung. Durch sie soll festgestellt werden, ob der Gewerbetreibende die sich für ihn aus den §§ 2 bis 14 MaBV ergebenden Verpflichtungen eingehalten hat. Prüfungszeitraum ist immer das Kalenderjahr.

Das Ergebnis der Prüfung ist, anders als bei Jahresabschlussprüfungen, nicht in einem wertenden Gesamturteil zusammenzufassen. Vielmehr ist über festgestellte Verstöße zu berichten bzw. die Erklärung abzugeben, dass Verstöße nicht festgestellt worden sind. Dazu wäre eine lückenlose Prüfung aller unter die Verordnung fallenden Geschäftvorgänge erforderlich. Im Regelfalle genügt jedoch nach allgemeiner Berufsauffassung eine Prüfung in ausgewählten Abschnitten oder unter Anwendung eines Stichprobenverfahrens. Der Prüfer muss nach seinem pflichtgemäßen Ermessen unter Berücksichtigung der vorgefundenen Organisation, der Relation der geprüften Fälle zur Gesamtzahl der Fälle und der Ergebnisse der Prüfung den Eindruck gewonnen haben, dass die erarbeiteten Prüfungsfeststellungen ausreichend fundiert sind. Auch die Größe des Betriebes und die Anzahl etwa festgestellter Verstöße sind für den Prüfungsumfang bestimmend. Bei festgestellten Verstößen gegen die einzelnen Bestimmungen ist die Prüfung in der Regel wegen der Möglichkeit etwaiger weiterer Verstöße gleicher Art zu vertiefen.

Da Auftraggeber des Gewerbetreibenden im Sinne der MaBV nach dem Willen des Verordnungsgebers nur derjenige Vertragspartner ist, dem die „Verbraucherfunktion“ zukommt, also der Kauf-, Mietinteressent oder Darlehensnehmer, ist eine Überprüfung der Aufzeichnungen und Unterlagen, die sich aus der Geschäftsverbindung des Gewerbetreibenden zum anderen Vertragspartner (Verkäufer, Vermieter, Darlehensgeber) ergeben, nur insoweit vorzunehmen, als sie sich auf Objekt- bzw. Darlehensdaten beziehen. Auftragsverhältnisse zwischen dem Gewerbetreibenden und den Verkäufern, Vermietern und Darlehensgebern sind also nicht in die Prüfung einzubeziehen.

Nach der MaBV unterliegen somit nur die Vermögenswerte der Kauf-, Mietinteressenten oder Darlehensnehmer (nicht auch die der Verkäufer, Vermieter oder Darlehensgeber) besonderen Sicherungspflichten. Nimmt ein Gewerbetreibender keine Vermögenswerte von Käufern, Mietern oder Darlehensnehmern entgegen bzw. wird er nicht zu deren Verwendung ermächtigt, so entfällt für ihn die Anwendung der §§ 2 bis 8 MaBV. Das Gleiche gilt, wenn der Gewerbetreibende Vermögenswerte von Kauf-, Miet-

interessenten oder Darlehensnehmern nur aufgrund einer Inkassovollmacht des anderen Vertragspartners entgegennimmt bzw. zu deren Verwendung ermächtigt wird. In diesem Fall zahlt der Interessent mit befreiender Wirkung an den Gewerbetreibenden, sodass das Risiko der nicht bestimmungsgemäßen Verwendung der Vermögenswerte nur den Personenkreis trifft, für dessen vom Gewerbetreibenden entgegengenommene Vermögenswerte eine besondere Sicherungspflicht nicht vorgesehen ist.

Wird bei einer Darlehensvermittlung das Darlehen über den Gewerbetreibenden (Vermittler) ausgezahlt, so sind die Vorschriften der §§ 2 bis 8 MaBV dann nicht von ihm zu beachten, wenn die Schuldverpflichtung des Darlehensnehmers gegenüber dem Darlehensgeber erst mit dem Eingang des Darlehensbetrages bei dem Ersteren eintritt. Anders ist es, wenn die Schuldverpflichtung bereits mit der Auszahlung des Darlehensbetrages an den Vermittler (etwa aufgrund einer ihm vom Darlehensnehmer erteilten Ermächtigung) entsteht. Dann hat der Vermittler die §§ 2 bis 8 MaBV zu beachten. Nimmt der Gewerbetreibende Zins- und Tilgungsbeträge vom Darlehensnehmer zur Weiterleitung an den Darlehensgeber entgegen, so braucht er die Verpflichtungen nach §§ 2 bis 8 MaBV nicht zu beachten, wenn er eine Inkassovollmacht vom Darlehensgeber vorlegt.

Es wird darauf hingewiesen, dass die Bestimmungen der MaBV nicht auf die Einhaltung der Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten nach steuerrechtlichen, handelsrechtlichen oder anderen Vorschriften, die im Übrigen unberührt bleiben, gerichtet sind, sondern ausschließlich dem Verbraucherschutz dienen.

Inwieweit zur Überprüfung der Einhaltung der Vorschriften der MaBV wegen Nichtvorliegens geeigneter Aufzeichnungen Einblick in die kaufmännische Buchführung genommen werden muss, bleibt dem Einzelfall vorbehalten.

Die Feststellung, ob eine Erlaubnis nach § 34c GewO vorliegt oder ob die getätigten Geschäfte durch diese gedeckt sind, gehört nicht zu den Pflichtprüfungsaufgaben. Eine Einsichtnahme in die Erlaubnis kann jedoch einen Hinweis darauf geben, wo Schwerpunkte der Prüfung liegen können.

IV. Prüfungsgrundsätze

Zu einer ordnungsgemäßen Prüfung gehören ein planvolles Vorgehen und ggf. eine angemessene Beaufsichtigung von Mitarbeitern durch eine sachgerechte Anleitung und Überprüfung der von ihnen getroffenen Feststellungen. Die Prüfungsvorbereitung

schließt auch die Planung des rechtzeitigen Prüfungsbeginns und des zeitlichen Ablaufs der Prüfung ein. Hierbei ist auch auf die Belange des zu prüfenden Betriebes und dessen Prüfungsbereitschaft Rücksicht zu nehmen.

Die MaBV setzt keinen Zeitpunkt fest, bis zu dem der Bericht zu erstellen ist. Es muss jedoch davon ausgegangen werden, dass dies innerhalb eines angemessenen Zeitraumes geschieht.

Die Planung und Durchführung der Prüfung kann erleichtert werden, wenn bereits vor Beginn der Prüfung eine Erklärung des Gewerbetreibenden angefordert wird. Diese Erklärung sollte Angaben enthalten zur Person bzw. zu den Personen, denen eine Erlaubnis nach § 34c GewO erteilt wurde, sowie zu den Betätigungsgebieten, auf die sich die Erlaubnis erstreckt, zur Art der getätigten Geschäfte und einen Hinweis darauf, ob im zu prüfenden Kalenderjahr Zahlungen oder sonstige Vermögenswerte von Auftraggebern im Sinne der MaBV entgegengenommen oder entsprechende Verfügungsermächtigungen erteilt wurden.

Wie bei anderen Prüfungen ist die Unterzeichnung einer Vollständigkeitserklärung durch den Gewerbetreibenden, in der dieser versichert, dass er alle zur Prüfung erforderlichen Nachweise erbracht und Auskünfte gegeben hat, zweckmäßig. Die Einholung einer Vollständigkeitserklärung ist kein Ersatz für Prüfungshandlungen, sondern lediglich eine sachgerechte Ergänzung zur Prüfung.

Zu den Prüfungsgrundsätzen gehört auch, dass die vorgenommenen Prüfungshandlungen nach Art, Umfang und Ergebnis im Rahmen des Prüfungsberichtes angemessen dokumentiert werden.

Notwendige Angaben über die sachgerechte Auswahl der Prüfungshandlungen, ihre Durchführung und deren Ergebnisse müssen sich aus eigens dafür angelegten Arbeitspapieren erkennen lassen. Ordnungsgemäß angelegte Arbeitspapiere dienen auch der Vereinfachung der Überprüfung von Mitarbeitern und der Beurteilung der von diesen getroffenen Feststellungen. Sie sollten daher systematisch geordnet und in sich verständlich sein.

Eine Aufzeichnung in Arbeitspapieren kann insoweit unterbleiben, als die Feststellungen direkt in den Prüfungsbericht eingehen.

V. Vorbereitende Prüfungshandlungen

A. Feststellung der Art der getätigten Geschäfte

Zu Beginn der Prüfung sollten zunächst Feststellungen zur Art der getätigten Geschäfte getroffen werden. Stellt sich heraus, dass der Gewerbetreibende auch andere als in § 34c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 1a GewO aufgeführte prüfungspflichtige Geschäfte getätigt hat, sollte der Gewerbetreibende bzw. die den Prüfer bestimmende Behörde hierauf aufmerksam gemacht und auf die Notwendigkeit für ein Zusammenwirken mit einem Prüfer gemäß § 16 Abs. 3 Satz 1 MaBV hingewiesen werden.

Die Anforderung von Mustern aller vom Gewerbetreibenden im Verkehr mit den Auftraggebern im Sinne der MaBV verwendeten Formulare und Verträge zu Prüfungsbeginn ist geeignet, Aufschluss über Art und Konditionen der üblichen Geschäfte zu erhalten.

B. Informationen über die geführten Aufzeichnungen und die Organisation des Unternehmens

Nach § 10 MaBV hat der Gewerbetreibende sachgerechte Aufzeichnungen zu machen sowie Unterlagen und Belege übersichtlich zu sammeln. Soweit sich die Einhaltung der §§ 2 bis 14 MaBV aus vorgelegten Aufzeichnungen ergibt, ist regelmäßig eine Einsichtnahme in die kaufmännische Buchführung nicht erforderlich.

Falls solche Aufzeichnungen nicht oder nur teilweise vorhanden sind, ist die Buchführung daraufhin zu prüfen, ob diese die Gewähr der vollständigen und zeitgerechten Erfassung und sachgemäßen Zuordnung der aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfälle bietet. In diesem Falle ist insbesondere im Hinblick auf die Sicherungspflichten des Gewerbetreibenden gemäß §§ 2 bis 8 MaBV auf den systematischen Zusammenhang zwischen Geld-, Personen- und Sachkonten zu achten.

Hinsichtlich der prüfungspflichtigen Vertragsunterlagen und der Korrespondenz mit den Auftraggebern ist eine Information über die Aktenführung erforderlich. Die Information über die Organisation des Unternehmens erfordert unter Umständen auch die Einsichtnahme in Organisationspläne und Arbeitsanweisungen für den zu prüfenden Geschäftsbereich. Hierbei ist festzustellen, wer zur Verfügung über Geldkonten oder zur Entgegennahme und Verwendung anderer Vermögenswerte ermächtigt ist und welche Vereinbarungen mit Kreditinstituten über Sonderkonten bestehen.

VI. Prüfung der Erfüllung der einzelnen Vorschriften der MaBV

A. Sicherheitsleistung, Versicherung (§ 2 MaBV)

Zunächst ist festzustellen, ob der Gewerbetreibende Vermögenswerte seiner Auftraggeber zur finanziellen Abwicklung der vermittelten Geschäfte entgegennimmt bzw. im Prüfungszeitraum entgegengenommen hat oder zu deren Verwendung ermächtigt worden ist.

Dies kann durch Einblick in die Korrespondenz mit den Auftraggebern und ggf., soweit keine anderen Aufzeichnungen vorhanden sind, durch Einsichtnahme in die kaufmännische Buchführung erfolgen. Hat der Gewerbetreibende Zahlungen oder sonstige Vermögenswerte des Auftraggebers nur aufgrund einer schriftlichen Inkassovollmacht des Vertragspartners entgegengenommen, entfällt insoweit eine Sicherungspflicht. Der Prüfer sollte sich in jedem Falle etwaige Inkassovollmachten vorlegen lassen.

Soweit sicherungspflichtige Geschäfte festgestellt werden, ist aufgrund der Verträge zu prüfen, ob eine Verfügungsberechtigung des Gewerbetreibenden ohne Mitwirkung des Auftraggebers besteht. Dazu sind auch die Vereinbarungen mit den Kreditinstituten einzusehen oder ggf. Bestätigungen der Kreditinstitute anzufordern.

Liegen Verfügungsberechtigungen vor, ist festzustellen, ob und in welcher Form Sicherheit geleistet worden ist. Hierzu sind Kopien der Versicherungsverträge bzw. der Bürgschaftsurkunden einzusehen und Feststellungen zu treffen, ob die Erfordernisse des § 2 MaBV erfüllt sind. Die Daten des Eingangs und der Aushändigung der Verträge oder Urkunden an den Auftraggeber sind festzustellen und mit denen der Hereinnahme und Weiterleitung empfangener Vermögenswerte abzustimmen. Da die Sicherheiten und Versicherungen bis zur Abwicklung des Auftrages aufrechterhalten werden müssen (§ 2 Abs. 5 Nr. 1 MaBV), ist auch der Zeitpunkt der Aufhebung von Sicherheiten in die Prüfung einzubeziehen.

B. Verwendung von Vermögenswerten des Auftraggebers (§ 4 MaBV)

Die Verwendung von Vermögenswerten des Auftraggebers ist durch Einsichtnahme in vorliegende Unterlagen über vermittelte Verträge oder über Nachweistätigkeit des Gewerbetreibenden in Bezug auf Art, Zeitpunkt und Höhe zu prüfen.

C. Hilfspersonal (§ 5 MaBV)

Durch Befragen des Gewerbetreibenden und seiner ermächtigten Mitarbeiter sowie durch Einsichtnahme in etwa vorliegende Organisationspläne, Arbeitsanweisungen oder Verpflichtungserklärungen ist festzustellen, welche Vorkehrungen zur Erfüllung der sich aus § 5 MaBV ergebenden Verpflichtungen getroffen worden sind. Es ist zu beurteilen, ob diese Vorkehrungen ausreichend sind.

D. Getrennte Vermögensverwaltung (§ 6 MaBV)

Die getrennte Verwaltung von Vermögenswerten des Auftraggebers ist durch Einsichtnahme in Verträge mit den Kreditinstituten und unter Heranziehung der Kontoauszüge, der Gutschriften und Einzahlungsbelege zu prüfen. Daneben kann es erforderlich werden, die Korrespondenz mit dem Auftraggeber einzusehen.

E. Ausnahmevorschrift (§ 7 MaBV)

Beruft sich der Gewerbetreibende auf § 7 MaBV (globale Sicherheitsleistung oder Befreiung von den Verpflichtungen bei bestimmten Auftraggebern), hat der Prüfer die entsprechenden Unterlagen und Aufzeichnungen, wie sie sich aus § 7 Abs. 1 und 2 MaBV ergeben, auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit hin zu prüfen.

F. Rechnungslegung (§ 8 MaBV)

Sofern der Gewerbetreibende Vermögenswerte seiner Auftraggeber entgegengenommen hat, ist die Rechnungslegung über die Verwendung gegenüber dem Auftraggeber einzusehen. Hierbei ist festzustellen, ob die Rechnungslegung § 259 BGB entspricht.

Werden nach Beendigung des Auftrages Verzichtserklärungen im Sinne des § 8 Abs. 2 MaBV erteilt oder war ein Festpreis vereinbart, entfällt die Verpflichtung zur Rechnungslegung.

G. Unzulässigkeit abweichender Vereinbarungen (§ 12 MaBV)

Da der Gewerbetreibende seine Verpflichtungen nach den §§ 2 bis 8 MaBV sowie die nach § 2 Abs. 1 MaBV zu sichernden Schadensersatzansprüche des Auftraggebers durch vertragliche Vereinbarungen weder ausschließen noch beschränken darf, ist durch Einsichtnahme in die Vertragsunterlagen und die Korrespondenz mit den Auftraggebern festzustellen, ob unzulässige Vereinbarungen getroffen wurden.

H. Anzeigepflicht (§ 9 MaBV)

Die Erfüllung der Anzeigepflicht nach § 9 MaBV ist durch Einsichtnahme in die Korrespondenz mit der zuständigen Behörde, in Verträge mit Geschäftsführern, Prokuristen oder sonstigen mit der Leitung des Betriebes oder einer Zweigniederlassung beauftragten Personen und in Handelsregisterauszüge zu prüfen.

I. Buchführungspflicht (§ 10 MaBV)

1. Allgemeines

Von der Annahme des Auftrages an hat der Gewerbetreibende nach Maßgabe der Vorschriften des § 10 MaBV Aufzeichnungen zu machen sowie Unterlagen und Belege übersichtlich zu sammeln. Die Aufzeichnungen sind unverzüglich und in deutscher Sprache vorzunehmen.

Die Bezeichnung „Buchführungspflicht" in der Überschrift von § 10 MaBV ist nicht identisch mit der Buchführungspflicht nach handels- und steuerrechtlichen Bestimmungen. Gemeint ist nur die „Aufzeichnungspflicht" im Sinne der Verordnung.

Für Makler haben die Vorschriften des § 10 Abs. 2, Abs. 3 Nr. 1 bis 3 und Abs. 5 MaBV, für *Darlehensvermittler* die Vorschriften des § 10 Abs. 2 und Abs. 5 MaBV Bedeutung.

2. Aufzeichnungen, die auch für die Informationspflicht (§ 11 MaBV) von Bedeutung sind

Die Maklerverträge, Nachweisbestätigungen, Kopien von Bestätigungsschreiben oder schriftlichen Objekt- bzw. Darlehensangeboten und verwendeten Geschäftsbedingungen sind daraufhin zu prüfen, ob die in § 10 Abs. 2 Nr. 1 und 2 Buchst. a bis f MaBV genannten Aufzeichnungen ordnungsgemäß und rechtzeitig gemacht und die Unterlagen oder Belege übersichtlich gesammelt worden sind.

Werden von den Gewerbetreibenden Formularmuster verwendet, sind diese auf Übereinstimmung mit den Anforderungen der MaBV zu prüfen. Es ist darauf zu achten, ob daneben auch nicht formularmäßig abgewickelte Geschäfte getätigt worden sind.

Wurden vom Gewerbetreibenden keine Zahlungen oder sonstigen Vermögenswerte des Auftraggebers entgegengenommen bzw. ihm keine Verwendungsermächtigungen erteilt, entfallen die Aufzeichnungspflichten bezüglich der in § 10 Abs. 2 Nr. 2 Buchstaben b, c und e genannten Daten.

Danach verbleiben zumindest die Aufzeichnungen

a) der vereinbarten Maklergebühr (bei Wohnraumvermittlung in Bruchteilen oder einem Vielfachen der Miete), des vereinbarten Aufwendungsersatzes und

b) der Laufzeit der Maklerverträge (Suchaufträge von Kauf-, Miet- und Darlehensinteressenten usw.).

Bezüglich der Richtigkeit und Vollständigkeit der Aufzeichnungen zu den Daten der Objekte oder Darlehen ist Einblick in die Akten der Objekteigentümer oder Darlehensgeber bzw. in die Unterlagen und Aufzeichnungen zu nehmen, die über die Geschäfte mit diesem Personenkreis vorliegen.

Bei Darlehensvermittlern ist insbesondere auf Aufzeichnungen über die Dauer der Zinsbindung, den effektiven Jahreszins und – bei nicht dinglich gesicherten Darlehen – den Gesamtrückzahlungsbetrag zu achten.

3. Betriebsinterne Aufzeichnungen

Bezüglich der betriebsinternen Aufzeichnungen, für die keine Informationspflicht nach § 11 MaBV besteht, ist durch Einsichtnahme in die vorgelegten Unterlagen festzustellen, ob die vereinnahmten Maklergebühren und der vom Auftraggeber geleistete Aufwendungsersatz jeweils aufgezeichnet worden sind (vgl. § 10 Abs. 5 Nr. 2 MaBV) und ob sich Tag und Grund der Auftragsbeendigung aus den Akten ergeben (vgl. § 10 Abs. 5 Nr. 6 MaBV). Erhielt der Gewerbetreibende Vermögenswerte des Auftraggebers oder wurden ihm Verwendungsermächtigungen erteilt, müssen sich Art und Höhe der abgewickelten Werte auch aus seinen Aufzeichnungen ergeben (vgl. § 10 Abs. 5 Nr. 1 MaBV).

Falls sich die betriebsinternen Aufzeichnungen nicht oder nicht vollständig aus den vorgelegten Unterlagen ergeben, ist unter Umständen ein Einblick in die entsprechenden Belege der kaufmännischen Buchführung erforderlich.

Tag und Grund der Auftragsbeendigung lassen sich aus Rechnungskopien, aus Überweisungsbelegen von Provisionszahlungen oder, wenn der Auftrag nicht erfolgreich erledigt wurde, aus einem Kündigungsschreiben, einer anderen entsprechenden Mitteilung des Auftraggebers oder der Kopie eines entsprechenden Schreibens des Gewerbetreibenden an den Auftraggeber ableiten. Auch eine stillschweigende Auftragsbeendigung ist möglich. In diesem Falle kann die glaubhaft gemachte endgültige Ablage dieser Geschäftsvorgänge als Grund der Auftragsbeendigung angesehen werden.

J. Informationspflicht (§ 11 MaBV)

Die Vollständigkeit und Richtigkeit der Informationen, zu denen der Gewerbetreibende dem Auftraggeber gegenüber nach § 11 MaBV verpflichtet ist, ergibt sich in der Regel schon aus der Überprüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Aufzeichnungen in Verbindung mit etwa verwendeten Exposees (Verkaufs-, Vermietungs- oder Darlehensangeboten) oder dem Schriftwechsel.

Zusätzlich ist jedoch zu prüfen, ob der Makler die sich bei den Aufzeichnungen befindlichen Durchschriften der verwendeten Exposees oder Vordrucke auch tatsächlich im Geschäftsverkehr mit den Auftraggebern verwendet hat. Dies wird durch eine Analyse des Geschäfts-, insbesondere Schriftverkehrs zwischen Gewerbetreibenden und Auftraggeber ermöglicht. Hilfsmittel dabei sind die Einsichtnahme in Empfangsbestätigungen, Briefkopien, Postbücher, Antwortschreiben usw.

Es gibt Fälle, in denen die rechtzeitige oder vollständige Information im Einzelfall nicht in Betracht kommt, z. B. wenn sie nicht möglich oder nicht erforderlich war. In einem solchen Falle liegt keine Verletzung der Informationspflicht vor. Dies kann aus § 11 Satz 1 MaBV gefolgert werden, wonach der Gewerbetreibende Angaben mitzuteilen hat, „soweit sie im Einzelfall in Betracht kommen".

Dem Gewerbetreibenden ist zum Beispiel die Information dann nicht vollständig möglich, wenn er vom Verkäufer oder Vermieter nicht alle Objektangaben erhält und sie sich auch nicht beschaffen kann. Weiterhin könnte es denkbar sein, dass der Auftraggeber auf Einzelangaben verzichtet, weil ihm zum Beispiel die Besichtigung des Objektes genügt.

Auf Verlangen des Auftraggebers kann die Übermittlung der Angaben auch in einer anderen als der deutschen Sprache erfolgen (§ 11 Abs. 1 Satz 2 MaBV).

K. Aufbewahrung (§ 14 MaBV)

Die Prüfung der Einhaltung der Aufbewahrungspflichten ist durch Einsichtnahme in die aufzubewahrenden Unterlagen vorzunehmen.

VII. Der Prüfungsbericht

Der Prüfer hat in seinem Prüfungsbericht über das Ergebnis seiner Prüfung vollständig, wahrheitsgetreu und mit der gebotenen Klarheit schriftlich zu berichten. Dazu gehört, dass im Prüfungsbericht

alle wesentlichen Tatsachen der Prüfung dargestellt werden. Zu den wesentlichen Tatsachen gehören solche, die für eine ausreichende Information des Berichtsempfängers von Bedeutung sind.

Im Bericht sind der Auftraggeber und der Gegenstand des Prüfungsauftrages zu nennen. Es ist zweckmäßig anzugeben, während welcher Zeit die Prüfung stattgefunden hat.

Weiterhin sollte erwähnt werden, wer Aufklärungen und Nachweise erteilt hat, ob alle zur Erreichung des Prüfungszweckes erforderlichen Bücher, Aufzeichnungen und Unterlagen vorgelegt und auf welche Art und Weise Auskünfte, Aufklärungen und Nachweise erteilt bzw. gegeben worden sind.

Liegt eine Vollständigkeitserklärung des Gewerbetreibenden vor, ist diese zu erwähnen. Weiterhin ist zu erwähnen, wer die Prüfungsarbeiten durchgeführt hat. Umfang und Methoden der Prüfungshandlungen sind zu vermerken.

Zur Information empfehlen sich die Darstellung der rechtlichen Verhältnisse des Gewerbetreibenden sowie die Nennung der Personen, denen eine Erlaubnis nach § 34c GewO erteilt worden ist. Weiterhin sollte zusammenfassend die Art der durchgeführten Geschäfte erwähnt werden sowie ein Hinweis darauf erfolgen, ob und ggf. welche Geschäftsvorfälle nicht in die Prüfung einbezogen werden konnten.

Alsdann ist auf die Einhaltung der sich aus den §§ 2 bis 14 MaBV ergebenden Verpflichtungen im Einzelnen einzugehen. Festgestellte Verstöße sind einzeln aufzuführen und zu erläutern. Dabei sind Hinweise angebracht, wenn die Folgen von Verstößen zwischenzeitlich beseitigt worden sind. Werden keine Verstöße festgestellt, ist dies zu bestätigen.

VIII. Der Prüfungsvermerk

Gemäß § 16 Abs. 1 Satz 3 MaBV, der bei der außerordentlichen Prüfung nach § 16 Abs. 2 Satz 3 MaBV entsprechend gilt, hat der Prüfungsbericht einen „Vermerk“ darüber zu enthalten, ob Verstöße des Gewerbetreibenden festgestellt worden sind. Die Verstöße sind in dem Vermerk aufzuzeigen.

Bei festgestellten Verstößen wird mit dem Prüfungsvermerk kein abschließendes Gesamturteil über die Einhaltung der Vorschriften der §§ 2 bis 14 MaBV gefällt.

5.2.11 MaBV Prüfung

Für den Vermerk nach § 16 Abs. 1 Satz 3 MaBV werden folgende Alternativen angeboten:

a) Für den Fall, dass keine Verstöße festgestellt worden sind:
„Nach dem abschließenden Ergebnis meiner/unserer Prüfung nach § 16 MaBV bestätige(n) ich/wir, dass der Gewerbetreibende die sich aus den §§ 2 bis 14 MaBV ergebenden Verpflichtungen erfüllt hat."

b) Für den Fall, dass Mängel festgestellt worden sind:
„Nach dem abschließenden Ergebnis meiner/unserer Prüfung nach § 16 MaBV bestätige(n) ich/wir, dass der Gewerbetreibende die sich aus den §§ 2 bis 14 MaBV ergebenden Verpflichtungen teilweise erfüllt hat. Im Einzelnen wurden folgende Verstöße festgestellt:

.....

.....

(Aufzählung der Verstöße)."

Es empfiehlt sich, bei der Aufzählung der Verstöße wegen weiterer Einzelheiten Hinweise auf die Erläuterungen im Prüfungsbericht zu geben.

Der Prüfer hat den Vermerk mit Angabe von Ort und Datum zu unterzeichnen.

IX. Haftpflichtversicherung

Steuerberater sind grundsätzlich verpflichtet, sich gegen die Haftpflichtgefahren in Ausübung ihrer Tätigkeit angemessen zu versichern (vgl. „Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten" unter 5., Berufsrechtliches Handbuch, II.5.2.1). Vom Versicherungsschutz umfasst ist nach den Allgemeinen Versicherungsbedingungen auch die betriebswirtschaftliche Prüfung. Grundsätzlich wird jedoch empfohlen, sich vor der Aufnahme der Tätigkeit mit den Versicherern abzustimmen.

X. Abrechnung/Honorar

Die Steuerberatergebührenverordnung findet keine Anwendung.

Für die Vereinbarung der Vergütung gelten die allgemeinen Regelungen des BGB; damit kann die Vergütung grundsätzlich frei mit dem Auftraggeber vereinbart werden. Um spätere Streitigkeiten bereits im Vorwege zu vermeiden, wird dringend empfohlen, mit dem Auftraggeber eine schriftliche Honorarvereinbarung zu treffen.

5.2.12 Hinweise* für die Tätigkeit des Steuerberaters als Nachlassverwalter

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 24. November 2009.

1. Vorbemerkungen

Die Tätigkeit des Steuerberaters als Nachlassverwalter ist gemäß § 57 Abs. 3 Nr. 2 StBerG mit dem Beruf des Steuerberaters vereinbar.

Ergänzend sind die „Allgemeinen Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“ (vgl. Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1) zu beachten.

2. Voraussetzungen

Die persönliche Eignung des zu bestellenden Nachlassverwalters ist neben vermögens- und steuerrechtlichen Kenntnissen vor allem durch seine Unabhängigkeit und das Fehlen von Interessenkonflikten zum Nachlass gekennzeichnet.

Die Verwaltung des Nachlasses stellt eine anspruchsvolle Tätigkeit dar. Vor Übernahme eines solchen Amtes ist immer auch zu prüfen, ob die für diese Tätigkeit erforderlichen Kenntnisse und Erfahrungen gegeben sind und die Bearbeitung zeitnah und qualifiziert durch die eigene Praxis möglich ist.

3. Tätigkeitsbeschreibung, Rechte und Pflichten

Die Nachlassverwaltung (§§ 1975 ff. BGB) wird auf Antrag des Erben oder aber eines Nachlassgläubigers durch das Nachlassgericht angeordnet (§ 1981 BGB).

---

* Die Hinweise haben einen unverbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

5.2.12 Nachlassverwalter

Die Nachlassverwaltung erfolgt zum einen zu dem Zweck, die Nachlassgläubiger zu befriedigen, und dient zum anderen dazu, die Haftung des Erben gegenüber den Nachlassgläubigern auf den Nachlass zu beschränken, mithin also der Trennung des Nachlasses von dem vorhandenen Vermögen des Erben. Aus diesem Grund erhält nur der Nachlassverwalter die Verfügungsbefugnis über den Nachlass.

Die Aufgaben des Nachlassverwalters orientieren sich am Zweck der Bestellung:

1. Inbesitznahme des gesamten Nachlasses
2. Geltendmachung und Durchsetzung aller Ansprüche des Nachlasses gegen den Erben auf Herausgabe des Erlangten aus dem Nachlass sowie Wertersatz für gezogene Nutzungen oder verbrauchte Bestandteile des Nachlasses sowie den Einzug sonstiger Forderungen des Nachlasses gegen andere Gläubiger.
3. Verwaltung des Nachlasses mit dem Ziel, das Nachlassvermögen nicht nur zu erhalten, sondern auf der Grundlage ordnungsgemäßen Wirtschaftens zu mehren. Bestimmte Verfügungen des Nachlassverwalters bedürfen der Genehmigung durch das Nachlassgericht (§ 1915 i.V. m. §§ 1821, 1822, 1828 – 1831 BGB).
4. Berichtigung der Nachlassverbindlichkeiten

   Das bedeutet, die vollständige Befriedigung aller Ansprüche der Nachlassgläubiger aus den Nachlassmitteln ist möglich.

   Die Leistungsfähigkeit des Nachlasses ist durch Gegenüberstellung der Nachlassaktiva und -passiva festzustellen. Diese sind durch vollständige Sichtung des Nachlasses, Prüfung von Unterlagen etc. zu ermitteln.

   Zur Feststellung der Nachlassverbindlichkeiten ist gegebenenfalls das Aufgebotsverfahren durchzuführen (§§ 1970, 1979 BGB).

   Gegebenenfalls erfolgt Vorlage des Nachlassverzeichnisses bei Gericht (§ 1802 BGB).
5. Eröffnung des Nachlassinsolvenzverfahrens (§§ 315 ff. InsO)

   Die Pflicht zur Beantragung der Eröffnung des Nachlassinsolvenzverfahrens (§ 317 InsO) besteht, wenn Kenntnis

von der Zahlungsunfähigkeit oder der Überschuldung des Nachlasses (§ 1980 BGB) vorliegt.

Die Kenntnis liegt dann vor, wenn der Nachlassverwalter weiß, dass die erforderlichen Zahlungsmittel fehlen und der Nachlass deshalb dauerhaft außerstande wäre, fällige Nachlassverbindlichkeiten zu erfüllen. Die fahrlässige Unkenntnis von der Zahlungsunfähigkeit steht der Kenntnis gleich.

6. Abgabe der Steuererklärung (Erfüllung der steuerlichen Pflichten § 31 Abs. 5 ErbStG)

7. Herausgabe des verbliebenen Nachlasses an die Erben mit gerichtlicher Anordnung der Beendigung der Nachlassverwaltung

8. Pflichten zur Rechnungslegung.

Als amtlich bestelltem Organ zur Verwaltung eines fremden Vermögens ist es dem Nachlassverwalter erlaubt, Rechtsdienstleistungen im Rahmen seines Aufgaben- und Tätigkeitsgebiets zu erbringen (vgl. § 8 Abs. 1 Nr. 1 RDG).

4. Haftpflichtversicherung

Aus der Tätigkeit des Nachlassverwalters heraus besteht ein besonderes Haftungsrisiko gegenüber den Erben bzw. Nachlassgläubigern.

Aus diesem Grund ist unbedingt anzuraten, vor Annahme des Amtes als Nachlassverwalter mit dem eigenen Versicherer in Kontakt zu treten und die bestehenden Versicherungsbedingungen bezüglich des Einschlusses dieser Treuhandtätigkeit zu überprüfen und gegebenenfalls zu ergänzen. Der Versicherungsschutz erstreckt sich im Rahmen von Teil 3 A Ziff. 4.3. der „Allgemeinen und Besonderen Versicherungsbedingungen sowie Risikobeschreibungen zur Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung für Steuerberater u. a.“ auch auf die Tätigkeit als Nachlassverwalter, soweit diese Tätigkeit nicht überwiegend ausgeübt wird.

5. Abrechnung/Honorar

Der Nachlassverwalter kann für die Führung seines Amtes eine angemessene Vergütung verlangen (§ 1987 BGB). Seit dem 1. Juli 2005 wird die Vergütung des Nachlassverwalters entsprechend der Pflegervergütung als Zeithonorar vom Nachlassgericht festgesetzt (§§ 1915 i. V. m. § 1836 BGB), wobei die Vergütung nach folgenden Kriterien bemessen wird:

- Wert und Umfang des Nachlasses,
- Schwierigkeit und Dauer der Nachlassverwaltung,
- Maß der Verantwortung,
- Verwertbare besondere Fachkenntnisse sowie
- Erfolg der Tätigkeit.

Die Höhe des Stundensatzes bestimmt das Nachlassgericht, ohne jedoch an die Stundensätze des § 3 des Vormünder- und Betreuervergütungsgesetzes (VBVG) gebunden zu sein (§ 1915 Abs. 1 Satz 2 BGB). Für Nachlassverwaltungen, die vor dem 1. Juli 2005 angeordnet wurden, wurde nicht auf Stundensätze abgestellt, sondern auf den Wert des Nachlasses.

Die Umsatzsteuer ist zusätzlich nach § 3 Abs. 1 Satz 3 VBVG zu ersetzen. Daneben besteht für den Nachlassverwalter gegenüber dem Nachlass ein Anspruch auf Ersatz der entstandenen Aufwendungen.

5.2.13 Hinweise* für die Tätigkeit des Steuerberaters als Beirat

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 24. November 2009.

1. Vorbemerkungen

Die Tätigkeit des Steuerberaters als Beirat ist gemäß § 57 Abs. 3 Nr. 2 StBerG mit dem Beruf des Steuerberaters vereinbar.

Ergänzend sind die „Allgemeinen Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“ (vgl. Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1) zu beachten.

2. Voraussetzungen

Wird der Steuerberater als Beirat für ein Unternehmen tätig, sollte er über entsprechende betriebswirtschaftliche, gesellschaftsrechtliche sowie entsprechende branchenspezifische Kenntnisse verfügen.

Wird der Steuerberater als Beirat für ein Nicht-Mandantenunternehmen tätig und hat das Unternehmen mehrere Gesellschafter bzw. Gesellschafterstämme, so sollte er eine Tätigkeit als Beirat nur dann annehmen, wenn er neben den in Absatz 1 genannten Kenntnissen auch das Vertrauen aller Gesellschafter genießt.

3. Tätigkeitsbeschreibung, Rechte und Pflichten

Da die Einrichtung eines Beirats in einem Unternehmen nur auf freiwilliger Basis – eine gesetzliche Grundlage gibt es hierfür nicht – erfolgt, ist für die Frage, welche Funktionen der

* Die Hinweise haben einen unverbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

Steuerberater als Beirat zu übernehmen hat, die zugrundeliegende rechtliche Grundkonstellation entscheidend. Beiräte können entweder über eine schuldrechtliche Vereinbarung zwischen dem Unternehmen und den Beiratsmitgliedern oder aber in den Gesellschaftsverträgen, dann als weiteres Organ der Gesellschaft, installiert werden. Vor der Übernahme einer Beiratstätigkeit wird dringend empfohlen, die zugrundeliegenden Regelungen insbesondere auf die folgenden Ausgestaltungen zu prüfen: Amtsdauer, Funktion des Beirats, mithin die Aufgaben und Rechte der einzelnen Beiratsmitglieder, Haftungsbegrenzungen und die Vergütung.

Grundsätzlich sind die folgenden Funktionen eines Beirats denkbar:

- Beratungsfunktion
- Kontrollfunktion
- Mittlerfunktion
- Schiedsfunktion

Darüber hinaus kann auch die Tätigkeit als Beirat im Rahmen der Unternehmensnachfolge für den Mandanten von Interesse sein.

Beratungsfunktion

Der Vorteil eines beratenden Beirats liegt im Wesentlichen darin, durch einen entsprechend kompetent besetzten Beirat externes Expertenwissen für anstehende Unternehmensentscheidungen zu erhalten, um so Fehlentscheidungen zu vermeiden. Da der Steuerberater neben seinen Kenntnissen im Steuerrecht auch über betriebswirtschaftliche Kenntnisse und in der Regel auch über juristische Kenntnisse verfügt, ist er für die Bestellung als Beirat mit Beratungsfunktion besonders geeignet.

Kontrollfunktion

Dem Beirat kann im Rahmen der zulässigen Grenzen aber auch anstatt der Gesellschafterversammlung die Kontrolle der Gesellschaft übertragen werden (vgl. z. B. für die GmbH §§ 45, 46 GmbHG). Damit kann frei von Gesellschafterinteressen eine effektive Kontrolle der Gesellschaft erst ermöglicht werden.

Mittlerfunktion

Die Aufgabe des Beirats kann aber auch im Wesentlichen darin bestehen, zwischen den einzelnen Gesellschaftern zu vermitteln und ggf. Entscheidungsprozesse zu moderieren.

Schiedsfunktion

Bei Gesellschafterstreit, insbesondere bei Ausschluss- und Abfindungsklagen, ist der Steuerberater in erster Linie geeignet, eine Schiedsfunktion zu übernehmen, da er bei Mandantenunternehmen mit den Finanzen der Gesellschaft und in der Regel auch der Gesellschafter vertraut ist.

Unternehmensnachfolge

Insbesondere kleine und mittelständische Unternehmen sind stark von der Unternehmerpersönlichkeit geprägt. Im Rahmen der Klärung der Unternehmensnachfolge kann es sich daher empfehlen, einen Beirat in dem Unternehmen einzurichten, der in Abhängigkeit von der Ausgestaltung seiner Rechte von dem neuen Inhaber angehört werden muss oder in besonderen Fällen auf den Geschäftsbetrieb einwirken kann. Dem Beirat sollten Personen angehören, die über eine hohe Fachkompetenz verfügen und mit der Entwicklung des Unternehmens langjährig vertraut sind. Die Einrichtung eines Beirats kann somit im Interesse des Erhalts des Unternehmens stehen. Der Steuerberater eignet sich aufgrund seiner zumeist langjährigen Beziehung zu dem Unternehmen und aufgrund seines internen Wissens für diese Beiratstätigkeit.

4. Berufsrechtliche Grenzen

Wird der Steuerberater als Beirat tätig, muss er auch für diese Tätigkeiten die berufsrechtlichen Grenzen beachten: Zum einen das Verbot der gewerblichen Tätigkeit und zum anderen die Pflicht zur unabhängigen Berufsausübung (Interessenkollision).

Die Grenze zur gewerblichen Tätigkeit (vgl. bereits „Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“, Berufsrechtliches Handbuch II, 5.2.1, unter 3.) ist regelmäßig dann überschritten, wenn Geschäfte, die zur laufenden Geschäftsführung gehören, der Zustimmung

durch den Beirat bedürfen. Nur in Ausnahmefällen kann die zuständige Steuerberaterkammer eine Ausnahmegenehmigung erteilen (§ 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG).

Wird der Steuerberater für das Unternehmen sowohl als Beirat als auch steuerberatend tätig, besteht die Gefahr einer Interessenkollision immer dann, wenn der Steuerberater als Beirat eine kontrollierende oder prüfende Funktion hat, oder wenn der Steuerberater zur Vermeidung einer Interessenkollision entsprechend § 111 Abs. 2 Satz 2 AktG nicht von der Prüfung seiner eigenen Arbeit ausgeschlossen wird.

5. Haftpflichtversicherung

Die Berufshaftpflichtversicherer schließen regelmäßig die Tätigkeit als Beirat in ihren Versicherungsbedingungen aus (Teil 3 A Ziff. 5 der „Allgemeinen und Besonderen Versicherungsbedingungen sowie Risikobeschreibungen zur Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung für Steuerberater u. a."). Die Berufshaftpflichtversicherer bieten jedoch den Abschluss einer zusätzlichen Versicherung für Beiratsmitglieder an. Dringend geboten ist daher, versicherungsrechtliche Fragen vor der Übernahme einer Beiratstätigkeit mit den Haftpflichtversicherern zu klären. Des Weiteren sollte mit dem jeweiligen Unternehmen die Frage der Haftungsbegrenzung vereinbart werden.

6. Abrechnung/Honorar

Die Übernahme einer Beiratstätigkeit zählt nicht zu den Tätigkeiten, die nach der Steuerberatervergütungsverordnung abzurechnen ist. Vielmehr wird die übliche Vergütung des § 612 Abs. 2 bzw. § 632 Abs. 2 BGB zu leisten sein. Regelmäßig wird die Höhe der dem Beirat zu zahlenden Vergütung in den zugrundeliegenden vertraglichen Gestaltungen bzw. durch Beschluss der Gesellschafter geregelt. Die Höhe der Vergütung hängt dabei wesentlich von der Unternehmensgröße, der Art des Unternehmens und seiner wirtschaftlichen Situation, dem zeitlichen und inhaltlichen Aufwand der Beiratstätigkeit sowie der Position des Beiratsmitglieds ab. Der Beiratvorsitzende erhält in der Praxis meist die doppelte Vergütung eines einfachen Beiratsmitglieds. Um spätere Streitigkeiten zu vermeiden, empfiehlt es sich, vor der Übernahme der Funktion die Höhe der Vergütung zu klären.

5.2.14 Hinweise* für die Tätigkeit des Steuerberaters als Aufsichtsrat

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 30. Juni 2010.

1. Vorbemerkungen

Die Tätigkeit des Steuerberaters als Aufsichtsrat ist gemäß § 57 Abs. 3 Nr. 2 StBerG mit dem Beruf des Steuerberaters vereinbar.

Ergänzend sind die „Allgemeinen Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“ (vgl. Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1) zu beachten.

2. Voraussetzungen

Steuerberater können als Aufsichtsräte tätig werden. Die Bildung von Aufsichtsräten ist bei einigen Gesellschaften – wie bei der Aktiengesellschaft oder Genossenschaft – gesetzlich vorgeschrieben und kann bei anderen (z. B. GmbH) per Satzung oder Gesellschaftsvertrag vereinbart werden. Besonderheiten gelten im Bereich der mitbestimmten Unternehmen.

Als Aufsichtsrat sollte der Steuerberater über ausgeprägte Kenntnisse der Betriebswirtschaft und des Gesellschaftsrechtes verfügen. Für die Ausübung des Amtes sind branchenspezifische Kenntnisse von Vorteil.

2.1 Aktiengesellschaften

Bei Aktiengesellschaften wird der Steuerberater als Aufsichtsrat entweder gemäß § 101 Abs. 1 Aktiengesetz (AktG) von der Hauptversammlung bestellt, entsendet oder aber im Bereich der Mitbestimmung in den Aufsichtsrat auch gewählt (vgl.

* Die Hinweise haben einen unverbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

§§ 101, 102 AktG sowie Regelungen im Drittelbeteiligungsgesetz bzw. Mitbestimmungsgesetz). § 100 AktG regelt weiter, dass Mitglied eines Aufsichtsrats nur eine natürliche, unbeschränkt geschäftsfähige Person sein kann und dass nur derjenige ein Aufsichtsratsmandat nicht annehmen darf, der bereits in zehn Handelsgesellschaften, die gesetzlich einen Aufsichtsrat zu bilden haben, als Aufsichtsratsmitglied tätig ist. Auch in den Satzungen können weitergehende persönliche Voraussetzungen für einen Aufsichtsrat niedergelegt werden. Der Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft hat sich einen Vorsitzenden zu wählen (§ 107 AktG).

Auch die Kommanditgesellschaft auf Aktien kennt einen Aufsichtsrat (§ 287 AktG).

2.2. Genossenschaften

Für Genossenschaften gilt, dass ein Aufsichtsrat nach dem Genossenschaftsgesetz (GenG) nur dann eingerichtet werden muss, wenn die Genossenschaft mehr als 20 Mitglieder hat (§ 9 Abs. 1 GenG). Aufsichtsrat einer Genossenschaft kann nur eine natürliche Person sein, die auch Mitglied der Genossenschaft ist (§ 9 Abs. 2 GenG). Die Generalversammlung der Genossenschaft wählt die Aufsichtsräte (§ 36 Abs. 1 GenG). Besonderheiten gelten auch hier für mitbestimmte Genossenschaften.

2.3 Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH)

Solange die GmbH nicht unter die Regelungen der gesetzlichen Mitbestimmung bzw. unter § 6 Investmentgesetz fällt, ist bei einer GmbH die Errichtung eines Aufsichtsrats fakultativ und kann per Satzung oder aber per Gesellschaftsvertrag vorgesehen sein.

3. Tätigkeitsbeschreibung, Rechte und Pflichten

Allen Aufsichtsräten ist gemein, dass sie neben einer kontrollierenden Funktion auch beratend tätig werden.

Vor der Übernahme einer Aufsichtsratstätigkeit sollte sich der Steuerberater nicht nur mit den zugrundeliegenden gesetzlichen Regelungen, sondern auch mit der Satzung der Gesell-

schaft und – soweit vorhanden – mit der Geschäftsordnung des Aufsichtsrats vertraut machen. Denn diese enthalten oftmals weitergehende Regelungen. Auch die Empfehlungen der „Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex“, die gemäß § 161 AktG bei börsennotierten Aktiengesellschaften zwingend zu beachten sind und deren Beachtung bei nicht börsennotierten Gesellschaften im Kodex empfohlen wird, enthalten eine Reihe von Regelungen zum Aufsichtsrat (dort unter 3.).

Vor dem Hintergrund der jüngeren Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zum Aufsichtsrat (siehe dazu unten unter 4.) sollte auch die Entwicklung der Rechtsprechung beobachtet werden.

3.1 Aktiengesellschaften

Der Aufsichtsrat bestellt und beruft den Vorstand ab; auch setzt der Aufsichtsrat dessen Vergütung fest (vgl. §§ 84, 87 AktG). Zu den weiteren Aufgaben des vom Gesetz bestimmten Aufsichtsrates einer Aktiengesellschaft zählen gemäß § 111 AktG u. a. folgende:

- Dem Aufsichtsrat obliegt die Überwachung der Geschäftsführung. Er kann die Bücher und Schriften der Gesellschaft sowie die Vermögensgegenstände, insbesondere die liquiden Mittel und die Bestände an Wertpapieren und Waren einsehen und prüfen.
- Für bestimmte Aufgaben kann der Aufsichtsrat einzelne Mitglieder des Aufsichtsrates oder besondere Sachverständige beauftragen.
- Der vom Gesetz bestimmte obligatorische Aufsichtsrat erteilt dem Abschlussprüfer den Prüfungsauftrag für den Jahres- und den Konzernabschluss gemäß § 290 HGB.
- Der Aufsichtsrat hat eine Hauptversammlung einzuberufen, wenn das Wohl der Gesellschaft es fordert.
- Maßnahmen der Geschäftsführung können dem obligatorischen Aufsichtsrat nicht übertragen werden, wobei die Satzung oder der Aufsichtsrat jedoch zu bestimmen hat, dass bestimmte Arten von Geschäften nur mit Zustimmung des Aufsichtsrates vorgenommen werden dürfen.

5.2.14 Aufsichtsrat

Der Aufsichtsrat hat weiter den Jahresabschluss, den Lagebericht und den Vorschlag für die Verwendung des Bilanzgewinns zu prüfen und sodann über das Ergebnis der Prüfung schriftlich der Hauptversammlung zu berichten (§ 171 AktG). Der Aufsichtsrat wirkt bei der Feststellung des Jahresabschlusses mit (§ 172 AktG). Der Aufsichtsrat ist auch bei der Ausgabe von Aktien zu beteiligen (§ 204 AktG).

Bei börsennotierten Gesellschaften haben Aufsichtsrat und Vorstand zudem eine Erklärung abzugeben, dass den Regelungen des Deutschen Corporate Governance Kodex entsprochen bzw. wieso diesen Empfehlungen unter Umständen nicht entsprochen wurde (vgl. § 161 AktG). Der Kodex selbst empfiehlt die Einhaltung dieser Regelungen auch für alle anderen Gesellschaften.

3.2. Genossenschaften

Zu den gesetzlichen Aufgaben des Aufsichtsrats einer Genossenschaft zählen u. a gemäß § 38 GenG:

- Dem Aufsichtsrat obliegt die Überwachung des Vorstands bei dessen Geschäftsführung. Zu diesem Zweck kann er von dem Vorstand jederzeit Auskünfte über alle Angelegenheiten der Genossenschaft verlangen und die Bücher und Schriften der Genossenschaften sowie den Bestand der Genossenschaftskasse und die Bestände an Waren und Wertpapieren einsehen und prüfen.
- Einzelne seiner Mitglieder können mit der Einsichtnahme und Prüfung beauftragt werden.
- Zu den Aufgaben des Aufsichtsrats gehört auch die Prüfung des Jahresabschlusses, des Lageberichts und des Vorschlags für die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Deckung des Jahresfehlbetrags; über das Ergebnis hat er der Generalversammlung vor der Feststellung des Jahresabschlusses zu berichten.
- Der Aufsichtsrat kann einen Prüfungsausschuss bestellen, der sich mit der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses sowie der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des Risikomanagementsystems und des internen Revisionssystems befasst.

– Dem Aufsichtsrat obliegt die Einberufung einer Generalversammlung, wenn es im Interesse der Genossenschaft erforderlich ist.

Weitere Aufgaben des Aufsichtsrats werden in der Satzung bestimmt (vgl. § 38 Abs. 3 GenG).

3.3 GmbH

Soweit eine GmbH keinen obligatorischen Aufsichtsrat zu bestellen hat, kann die GmbH im Gesellschaftsvertrag einen fakultativen Aufsichtsrat vorsehen. In diesem Fall sind die Ausgestaltungsmöglichkeiten von dessen Kompetenzen groß. Ein fakultativ bestellter Aufsichtsrat kann lediglich beratende Funktion haben, aber auch Kontrollorgan sein, das mit dem aktienrechtlichen Aufsichtsrat vergleichbar ist.

Soweit die Anwendung von § 52 GmbHG im Gesellschaftsvertrag der Gesellschaft nicht ausgeschlossen ist, sind die aktienrechtlichen Vorschriften für den Aufsichtsrat in weitem Umfang analog anzuwenden. In der Praxis werden die Gesellschafter solcher Gesellschaften die aktienrechtlichen Formalien und Haftungsfolgen aber ausschließen wollen.

4. Berufsrechtliche Grenzen

Auch für die vereinbaren Tätigkeiten nach § 57 Abs. 3 Nr. 2 StBerG gelten die Berufspflichten. Steuerberater sind bereits gemäß § 57 Abs. 1 StBerG zur Verschwiegenheit verpflichtet. Durch § 116 AktG bzw. § 41 i.V. m. § 34 Abs. 1 Satz 2 GenG wird für den Aufsichtsrat ausdrücklich klargestellt, dass die Mitglieder des Aufsichtsrats insbesondere zur Verschwiegenheit über vertrauliche Berichte und Beratungen verpflichtet sind.

Besondere Sorgfalt ist immer dann geboten, wenn der Steuerberater nicht nur als Aufsichtsrat eines Unternehmens, sondern auch als Berater des Unternehmens tätig werden will. Dies ist zwar grundsätzlich möglich, im Einzelfall kann es jedoch zu Verstößen gegen die Pflicht zur unabhängigen Berufsausübung (Interessenkollision), aber auch zu Verstößen gegen die §§ 113, 114 AktG kommen.

5.2.14 Aufsichtsrat

Im Falle einer weitergehenden Beratertätigkeit hat der Steuerberater der Nichtigkeit des zugrundeliegenden Steuerberatungsvertrags vorzubeugen. Der BGH hat in ständiger Rechtsprechung entschieden (vgl. u. a. BGH vom 27. April 2009, II ZR 160/08), dass Beratungsverträge einer Aktiengesellschaft mit Aufsichtsratsmitgliedern über Tätigkeiten, welche bereits von der zur Überwachungsaufgabe des Aufsichtsrats gehörenden Beratungspflicht umfasst werden, gemäß §§ 113 AktG, 134 BGB nichtig sind. Zulässig sind folglich nur Verträge über Dienstleistungen, die nicht in den Aufgabenbereich des Aufsichtsrats fallen.

Ist dies sichergestellt, so hat der Aufsichtsrat dem Vertrag zuzustimmen (§ 114 Abs. 1 AktG). Bei der Beschlussfassung gemäß § 108 AktG ist zu beachten, dass der Steuerberater, um die Beschlussfähigkeit des Aufsichtsrats zu gewährleisten, an der Beschlussfassung teilnehmen muss, aber gemäß § 34 BGB nicht mitstimmen darf (vgl. BGH vom 2. April 2007, Az: II ZR 325/05).

Das OLG Düsseldorf hat mit Urteil vom 20. Mai 2008 (I 23 U 128/07) die Frage entschieden, ob ein Aufsichtsratsmitglied den Jahresabschluss erstellen darf und dazu ausgeführt: Erstellt ein Aufsichtsratsmitglied den Jahresabschluss, ergibt sich eine Interessenkollision, da es gemäß § 171 AktG zu den organschaftlichen Aufgaben des Aufsichtsrats gehört, bei der Prüfung des Jahresabschlusses mitzuwirken. Aus dieser Interessenkollision folgt für das Aufsichtsratsmitglied ein Handlungsverbot gemäß § 111 Abs. 4 Satz 1 AktG i. V. m. § 319 Abs. 3 Nr. 1 Nr. 1a HGB analog und außerdem die Nichtigkeit des auf die Erstellung des Jahresabschlusses gerichteten Vertrages gemäß § 134 BGB.

Handelt es sich um Tätigkeiten aus dem Aufgabenbereich des Aufsichtsrats und ist die Höhe der Vergütung nicht schon in der Satzung bestimmt, besteht die Möglichkeit, dass gemäß § 113 Abs. 1 Satz 2 AktG die Hauptversammlung der Aktiengesellschaft eine höhere Vergütung oder eine Sondervergütung bewilligt. Liegt keine Bewilligung der Hauptversammlung oder Bestimmung in der Satzung vor, so ist die Honorarvereinbarung nichtig.

Wichtig ist also, dass die Leistungen in den Beraterverträgen so genau wie möglich bestimmt sein müssen, damit eine Abgrenzung zwischen einer außer- oder innerhalb liegenden organ-

schaftlichen Tätigkeit überhaupt möglich ist. Besondere Sorgfalt sollte von daher immer auf die Konkretisierung und Aufschlüsselung der Beratungsleistungen gelegt werden. Um nicht Gefahr zu laufen, seinen Vergütungsanspruch zu verlieren, sollte sorgfältig geprüft werden, ob Aufgaben, die einem Aufsichtsratsmitglied bereits kraft seiner Organstellung obliegen, Inhalt eines weitergehenden Beratervertrags sind (siehe hierzu u. a. auch BGH Urteile vom 3. Juli 2006, II ZR 151/04 sowie vom 20. November 2006, II ZR 279/05).

Einem fakultativ bestellten Aufsichtsrat bei einer GmbH können im Gegensatz zu einem Aufsichtsrat bei einer Aktiengesellschaft (vgl. § 111 Abs. 4 Satz 1 AktG) auch geschäftsführende Aufgaben übertragen werden. In diesem Fall würde der Steuerberater gegen das Verbot der gewerblichen Tätigkeit verstoßen (§ 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG). Der Verstoß kann bereits vorliegen, wenn dem Aufsichtsrat nach dem Gesellschaftsvertrag die Zustimmung zu Geschäften der laufenden Geschäftsführung obliegt. In diesem Fall kann die zuständige Steuerberaterkammer hierfür gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG eine Ausnahmegenehmigung erteilen.

Weist das Unternehmen in seinen Geschäftspapieren auf die Berufsbezeichnung des Steuerberater-Aufsichtsrates hin, liegt kein Verstoß gegen das Werbeverbot vor.

Mit der Übernahme einer Tätigkeit als Aufsichtsrat wird auch nicht gegen das Rechtsdienstleistungsgesetz verstoßen, da der Schwerpunkt der Tätigkeit in Wirtschaftsangelegenheiten und nicht im Bereich der Rechtsdienstleistungen liegt.

5. Haftpflichtversicherung

Haftungsrisiken für die Tätigkeit des Steuerberaters als Aufsichtsrat können sich aus dem Gesellschaftsvertrag in Verbindung mit §§ 111, 116 AktG, aus den §§ 48, 117 AktG, §§ 41, 34 GenG gegebenenfalls den §§ 52, 82 GmbHG und §§ 823 ff. BGB ergeben.

Für die Aufsichtsratsmitglieder gelten die Sorgfaltspflichten und Verantwortlichkeiten für Vorstandsmitglieder gemäß § 93 AktG sinngemäß (vgl. § 116 Satz 1 AktG). Nach einer Entscheidung des OLG Düsseldorf (vom 23. Juni 2008, 9 U 22/08) sind

5.2.14 Aufsichtsrat

Mitglieder eines Aufsichtsrats den Aktionären persönlich zum Schadenersatz verpflichtet, wenn sie vorsätzlich bzw. zumindest im Sinne eines bewussten Sichverschließens das sittenwidrige und strafbare Verhalten des Vorstands im Rahmen von Kapitalerhöhungen dadurch unterstützen, dass sie das Amt des Aufsichtsrats übernommen haben, ohne eine echte Kontrolle des Vorstands durchführen zu wollen. Zu beachten ist weiter § 116 Satz 3 AktG. Danach sind Aufsichtsratsmitglieder namentlich zum Ersatz verpflichtet, wenn sie eine unangemessene Vergütung der Vorstandsmitglieder gemäß § 87 AktG festsetzen. Aufsichtsratsmitglieder sollten auch die Straf- und Bußgeldvorschriften der §§ 399 ff. AktG kennen.

Die Vermögensschaden-Versicherer übernehmen diese Risiken in der Regel nicht (vgl. „Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur Berufshaftpflichtversicherung“, Berufsrechtliches Handbuch, I.5.2.2.). Allerdings bieten die Berufshaftpflichtversicherer zumeist gesonderten Versicherungsschutz über eine zusätzliche so genannte Directors-and-Officers-Versicherung (D & O Versicherung) an.

6. Abrechnung/Honorar

Die Steuerberatervergütungsverordnung gilt nicht für vereinbare Tätigkeiten. Für die Tätigkeit des Steuerberaters als Aufsichtsrat besteht der Gebührenanspruch in Höhe der üblichen Gebühr gemäß §§ 612 Abs. 2 bzw. 632 Abs. 2 BGB.

Diese Gebühr wird aber für den Aufsichtsrat, der nach dem Aktiengesetz zu bestellen ist, in der Satzung festgesetzt oder von der Hauptversammlung bewilligt (§ 113 AktG). Die Vergütung soll dabei in einem angemessenen Verhältnis zu den Aufgaben der Aufsichtsratsmitglieder und zur Lage der Gesellschaft stehen. In der Praxis üblich ist es, dem Aufsichtsrat eine Festvergütung zu zahlen; das AktG sieht aber in § 113 Abs. 3 auch die Möglichkeit vor, einen Anteil am Jahresgewinn der Gesellschaft zu gewähren. Nach dem Corporate Governance Kodex sollen die Mitglieder des Aufsichtsrats neben einer festen eine erfolgsorientierte Vergütung erhalten. Die erfolgsorientierte Vergütung sollte auch auf den langfristigen Unternehmenserfolg bezogene Bestandteile enthalten.

Wie unter 4. schon ausgeführt kann der Steuerberater als Aufsichtsratsmitglied auch mit bestimmten weiteren Aufgaben beauftragt werden, wenn die entsprechenden gesetzlichen Vorgaben beachtet werden. Dann kann der Steuerberater für seine Beraterleistung eine zusätzliche Vergütung entsprechend seiner Leistung beanspruchen. Bei solchen Konstellationen ist jedoch immer besondere Vorsicht geboten: Zum einen ist zu beachten, dass die weitere Tätigkeit des Steuerberaters nicht den Kernbereich der eigentlichen Aufsichtsratstätigkeit, also den Überwachungsbereich, betreffen darf. Ein darauf gerichteter Vertrag wäre aufgrund eines Verstoßes gegen ein gesetzliches Verbot regelmäßig nichtig (siehe dazu auch oben unter 4.). Zum anderen bedarf es für ein weiteres Tätigwerden des Steuerberaters außerhalb des Aufgabenbereichs als Aufsichtsrat gemäß § 114 AktG immer der Zustimmung bzw. Genehmigung durch den Aufsichtsrat. Fehlt eine solche, ist eine bereits entrichtete Vergütung zurückzuzahlen (siehe dazu oben unter 4.).

Bei fakultativ bestellten Aufsichtsräten obliegt in der Regel nach dem Gesellschaftsvertrag die Bestimmung der Vergütung der Gesellschafterversammlung oder der Geschäftsführung.

Für die Aufsichtsräte der Genossenschaften regelt § 36 Abs. 2 GenG, dass diese keine nach den Geschäftsergebnissen bemessene Vergütung beziehen dürfen.

Um spätere Streitigkeiten zu vermeiden, empfiehlt es sich nicht nur – wie ansonsten auch –, die Frage der Vergütung im Vorwege zu klären, sondern auch erst nach erteilter Zustimmung des Aufsichtsrats tätig zu werden.

5.2.15 Hinweise* für die Tätigkeit des Steuerberaters als Treuhänder

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 30. Juni 2010.

1. Vorbemerkungen

Treuhänderische Tätigkeiten zählen gemäß § 57 Abs. 3 Nr. 3 StBerG zu den vereinbaren Tätigkeiten der Steuerberater.

Auch das Steuerberatungsgesetz regelt treuhänderische Tätigkeiten: Für die besonderen treuhänderischen Fallkonstellationen des allgemeinen Vertreters nach § 69 StBerG, des Praxistreuhänders gemäß § 71 StBerG sowie des Praxisabwicklers gemäß § 70 StBerG sind eigene Hinweise ergangen (vgl. „Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur Bestellung eines allgemeinen Vertreters“, „Hinweise zur Bestellung eines Praxistreuhänders“ sowie „Hinweise zur Tätigkeit des Steuerberaters als Praxisabwickler (§ 70 StBerG)“, Berufsrechtliches Handbuch I. 5.2.3.1, I. 5.2.3.2 sowie I. 5.2.3.4).

Ergänzend sind die „Allgemeinen Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“ (vgl. Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1) zu beachten.

2. Voraussetzungen

§ 57 Abs. 1 StBerG fordert, dass der Steuerberater nur Leistungen erbringen darf, wenn er auch die erforderliche Sachkunde besitzt. Dies bedeutet, dass die entsprechenden Kenntnisse für die vorgesehene Beauftragung als Treuhänder vorhanden sein müssen.

---

* Die Hinweise haben einen unverbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

3. Tätigkeitsbeschreibung, Rechte und Pflichten

Die Treuhandtätigkeit ist eine Form der Geschäftsbesorgung. Einen gesetzlichen oder allgemein anerkannten Rechtsbegriff der Treuhand gibt es nicht. Kennzeichen einer treuhänderischen Tätigkeit ist jedoch, dass dem Treuhänder nach außen gegenüber Dritten ein Mehr an Rechten zusteht, als ihm im Innenverhältnis vom Treugeber zugestanden wird. Unterschieden wird zwischen der geschäftsführenden Treuhand, bei der der Treuhänder umfassende Vollmachten hat und gewerblich am Wettbewerb teilnimmt, und der bloßen aufsichtführenden Treuhand.

Zu den treuhänderischen Tätigkeiten zählen z. B.:

- die Verwaltung fremden Vermögens,
- die Betreuung von Kreditsicherheiten,
- das Halten von Gesellschaftsanteilen,
- die Wahrnehmung von Gesellschafterrechten,
- die Kontrolle der Mittelverwendung,
- die Tätigkeit als Liquidator sowie
- die Tätigkeit als Treuhänder nach der InsO.

Gleiches gilt für die Tätigkeiten des Steuerberaters z. B. als

- Testamentsvollstrecker,
- Insolvenzverwalter,
- Nachlassverwalter und -pfleger,
- Verwalter nach dem WEG sowie als
- Beirats- und Aufsichtsratsmitglied.

Die Besonderheiten dieser Tätigkeiten sind jeweils in eigenen Hinweisen der Bundessteuerberaterkammer dargestellt worden (vgl. Berufsrechtliches Handbuch, unter II. 5.2.).

Einen typischen Treuhandvertrag mit standardisierten Rechten und Pflichten kann es aufgrund der sehr unterschiedlichen treuhänderischen Tätigkeiten nicht geben. Die Rechtsbeziehungen – und damit auch die Rechte und Pflichten des Steuerbera-

ters – müssen vielmehr nach den jeweiligen Umständen des Einzelfalls bestimmt werden. Regelmäßig wird es sich um einen Geschäftsbesorgungsvertrag oder aber auch um ein Auftragsverhältnis handeln.

4. Berufsrechtliche Grenzen

Neben den allgemeinen Berufspflichten (vgl. „Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“, Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1) haben Steuerberater bei Treuhandtätigkeiten insbesondere die nachstehenden Pflichten zu beachten.

Grundsätzlich gilt, dass die geschäftsführende treuhänderische Tätigkeit im Gegensatz zu der aufsichtführenden Treuhand als gewerbliche Tätigkeit einzustufen ist. Unzulässig sind daher beispielsweise Tätigkeiten als Generalübernehmer, Baubetreuer oder Finanzierungsvermittler. Gegebenenfalls kann von der zuständigen Steuerberaterkammer eine Ausnahme vom Verbot der gewerblichen Tätigkeit gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG erteilt werden (siehe auch „Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“, Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1, unter 4a.).

Der Treuhänder hat seine Aufgaben unabhängig wahrzunehmen. Dies verbietet Vereinbarungen mit den Vertragspartnern der Treugeber (z. B. Beteiligung an Unternehmen oder wirtschaftlichen Erfolgen der Vertragspartner, Beteiligung an den Ergebnissen der Treuhandtätigkeit), soweit dadurch die Unabhängigkeit gefährdet ist.

Besondere Aufmerksamkeit ist bei Tätigkeiten in Verwaltungs- und Kontrollorganen der Vertragspartner geboten (siehe hierzu die „Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Beirat“ und „Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Aufsichtsrat“, Berufsrechtliches Handbuch, unter II.5.2.13 sowie 14).

Die Annahme von Vorteilen jeder Art von Dritten, z. B. Provisionen, ist gemäß § 9 StBerG berufswidrig.

Der Treuhänder muss das ihm anvertraute Fremdvermögen sorgfältig von seinem eigenen Vermögen trennen. Fremde Gel-

der sind auf einem Anderkonto zu verwahren oder auf einem auf den Namen des Treugebers lautenden Konto zu verwalten (siehe auch „Sonderbedingungen für Anderkonten und Anderdepots von Angehörigen der öffentlich bestellten wirtschaftsprüfenden und wirtschafts- und steuerberatenden Berufe (Treuhänder)“, Berufsrechtliches Handbuch, I. 5.3.1).

Im Falle der Vermögensverwaltung sind ggf. auch besondere gesetzliche Erlaubnispflichten bei Finanzdienstleistungen nach dem Kreditwesengesetz (KWG) oder aber beim Wertpapierhandel nach dem Gesetz über den Wertpapierhandel (WpHG) zu beachten. Die Erlaubnispflicht entfällt nur dann, wenn Steuerberater Wertpapierdienstleistungen oder Finanzdienstleistungen im Rahmen eines Mandatsverhältnisses als Freiberufler nur gelegentlich erbringen und einer Berufskammer in der Form der Körperschaft des öffentlichen Rechts unterliegen, deren Berufsrecht die Erbringung von Wertpapier- bzw. Finanzdienstleistungen nicht ausschließt (§ 2a Abs. 1 Nr. 6 WpHG bzw. § 2 Abs. 6 Nr. 10 KWG). Die zuständige Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) legt diese Vorschriften jedoch sehr eng aus, sodass im Zweifel eine klärende Auskunft der BaFin einzuholen ist.

Grundsätzlich sind auch bei den treuhänderischen Tätigkeiten die Grenzen des Rechtsdienstleistungsgesetzes zu beachten (siehe dazu „Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“, Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2., unter 5).

Auf weitergehende Berufspflichten bei besonderen Treuhandverhältnissen wird in den jeweiligen Hinweisen der Bundessteuerberaterkammer (Berufsrechtliches Handbuch, unter II. 5.2) eingegangen.

5. Haftpflichtversicherung

Der Versicherungsschutz in der Berufshaftpflichtversicherung umfasst nur alle nicht geschäftsführenden treuhänderischen Tätigkeiten, wie z. B. die treuhänderische Verwaltung aufgrund gesetzlicher oder rechtsgeschäftlicher Treuhänderschaft. Im Allgemeinen erstreckt sich der Versicherungsschutz nur auf eine aufsichtsführende Treuhandtätigkeit. Für geschäftsführende Treuhandtätigkeiten besteht regelmäßig kein Deckungs-

schutz (vgl. „Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur Berufshaftpflichtversicherung“, Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.2, unter 21. 2 f), Seite 20). Deshalb ist nicht nur bei der Vermögensverwaltung streng zu prüfen, ob die zugrundeliegenden Verträge keine Befugnisse enthalten, die den Vorgang als geschäftsführende Treuhand qualifizieren. Denn die Trennung des Treuhandvertrags in einen versicherten und in einen nicht versicherten Teil ist nicht möglich. Von daher ist es unerlässlich, in den Mandatsverträgen den Gegenstand der Tätigkeit so exakt wie möglich festzulegen.

Wegen der Schwierigkeit der Abgrenzung im Einzelfall wird vor Aufnahme der Tätigkeit eine Abstimmung mit dem Versicherer empfohlen. Dies gilt insbesondere, wenn die treuhänderische gegenüber der steuerberatenden Tätigkeit überwiegt. Zudem sollte versucht werden, eine Haftungsbegrenzung im Innenverhältnis zu vereinbaren (siehe hierzu auch „Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“, Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2, unter 6.).

6. Abrechnung / Honorar

Die Steuerberatervergütungsverordnung findet für die Vergütung der Treuhandtätigkeit keine Anwendung. Soweit nicht bestimmte spezialgesetzliche Regelungen, wie z. B. für die Tätigkeit als Insolvenzverwalter die Insolvenzverwaltervergütungsverordnung (InsVV), gelten (siehe hierzu auch die weiteren Hinweise der Bundessteuerberaterkammer, Berufsrechtliches Handbuch, unter II. 5.2), sind für die Vereinbarung der Vergütung ansonsten die allgemeinen Regelungen des BGB anzuwenden. In Betracht kommt insbesondere eine Vergütung nach einem Vomhundertsatz des Wertes des Treuhandguts, wobei neben dem Schwierigkeitsgrad der Angelegenheit der anzusetzende Zeitaufwand sowie die Verantwortung des Treuhänders zu berücksichtigen sind. Entsprechend § 13 StBVV kann auch die Zeitgebühr vereinbart werden.

Um spätere Streitigkeiten zu vermeiden, empfiehlt es sich, die Frage der Vergütung vor der Übernahme der Treuhandtätigkeit zu klären und schriftlich niederzulegen.

5.2.16 Hinweise* für die Tätigkeit des Steuerberaters als Sachverständiger

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 20./21. Januar 2011.

1. Vorbemerkungen

Die Tätigkeit des Steuerberaters als Sachverständiger ist gemäß § 57 Abs. 3 Nr. 3 StBerG mit dem Beruf des Steuerberaters vereinbar. Auf dem Gebiet der Vorbehaltsaufgaben sind Steuerberater kraft ihrer Bestellung als Steuerberater bereits Sachverständige, einer öffentlich-rechtlichen Bestellung durch die Industrie- und Handelskammern bedarf es nicht.

Ergänzend sind die „Allgemeinen Hinweise der Bundesteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“ (vgl. Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1.) zu beachten.

2. Voraussetzungen

Dem Steuerberater eröffnen sich drei Betätigungsmöglichkeiten als Sachverständiger:

1. Der gerichtlich bestellte Sachverständige
2. Der von der Staatsanwaltschaft bzw. von Behörden bestellte Sachverständige
3. Der privatrechtliche Sachverständige

In den genannten Fällen ist die Erstellung eines Gutachtens der Hauptbestandteil des Auftrages.

Gemäß § 76 Abs. 2 Nr. 7 StBerG erstattet die Steuerberaterkammer Gutachten (regelmäßig in Gebührenstreitigkeiten nach der Steuerberatervergütungsverordnung oder zu Haftungs- und Bewertungsfragen), die ein Gericht, eine Landesfinanzbehörde

* Die Hinweise haben einen unverbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

oder eine andere Verwaltungsbehörde des Landes von den Steuerberaterkammern anfordert. Die Steuerberaterkammer kann zur Bewältigung dieser Aufgabe ihre Mitglieder beauftragen.

Der gerichtlich bestellte Sachverständige

Die Bestellung des Steuerberaters als gerichtlicher Sachverständiger richtet sich nach den §§ 402 ff., 404 Abs. 2 ZPO, 73 Abs. 2 StPO. Entsprechende Verweise auf die ZPO finden sich in § 98 VwGO für die Verwaltungsgerichtsbarkeit, in § 118 SGG für die Sozialgerichtsbarkeit, in § 82 FGO für die Finanzgerichtsbarkeit bzw. in § 46 Abs. 2 ArbGG für die Arbeitsgerichtsbarkeit. Soweit ein Sachverständiger für ein gerichtliches Verfahren benötigt wird, bestellt ihn das Gericht und legt den Inhalt des Gutachtenthemas im Beweisbeschluss fest.

Zur Auswahl des Sachverständigen wenden sich die Gerichte an die Steuerberaterkammern bzw. die Industrie- und Handelskammern. Die Gerichte können bei einer einzelnen Kammer unter Beifügung der Prozessakten oder des Beweisbeschlusses anfragen, ob sie einen infrage kommenden Sachverständigen benennen können. Vielfach wird das Gericht bei der Wahl des geeigneten Sachverständigen jedoch auf eigene Erfahrungen aus vorangegangenen Verfahren zurückgreifen.

Der von der Staatsanwaltschaft bzw. von Behörden bestellte Sachverständige

Steuerberater können als Sachverständige aber nicht erst in den gerichtlichen Verfahren, sondern auch schon in den Ermittlungsverfahren von der Staatsanwaltschaft oder aber in Verwaltungsverfahren von anderen Behörden bestellt werden.

Der privatrechtliche Sachverständige

Im privatrechtlichen Bereich bestimmt sich das Rechtsverhältnis nicht nach der ZPO oder der StPO, sondern vielmehr nach den Bestimmungen des Werkvertragsrechts (§§ 631 ff. BGB), wobei das herzustellende Werk das Gutachten für den jeweiligen Mandanten ist.

Der Steuerberater kann aber auch als Schiedsgutachter aufgrund eines Schiedsgutachtervertrags gemäß § 317 BGB tätig

werden. Dabei vereinbaren die Parteien, das fachliche Gutachten eines Sachverständigen als verbindlich anzuerkennen.

3. Tätigkeitsbeschreibung/Rechte und Pflichten

Der Steuerberater kann in der gesamten Bandbreite seines beruflichen Spektrums als Sachverständiger tätig sein. Dazu gehören neben dem materiellen Steuerrecht u. a. die Gebiete Buchführung und Rechnungswesen, Kostenrechungsfragen, Betriebsvergleiche, Ermittlung von Zugewinnausgleich, Fragen in Gebührensachen und Strafsachen, Bewertung von Grundstücken und Unternehmen sowie Steuer- und Insolvenzdelikte.

Der gerichtlich bestellte Sachverständige

Steuerberater können nach Maßgabe der §§ 402 ff. ZPO von den Gerichten als Sachverständige hinzugezogen werden. Der Steuerberater als Sachverständiger nimmt aufgrund seiner Sachkunde entsprechend dem Inhalt des vom Gericht erlassenen Beweisbeschlusses (vgl. § 359 ZPO) – ggf. auch schon der vor der mündlichen Verhandlung (§ 358a ZPO) – zu tatsächlichen Sachverhalten Stellung.

Der Sachverständige hat die Aufgabe, unparteiisch, unabhängig und objektiv den vorgegebenen Sachverhalt fachlich zu beurteilen.

Die Auswahl des Sachverständigen erfolgt regelmäßig von Amts wegen durch das Prozessgericht, es sei denn, dass die Parteien sich auf einen Sachverständigen einigen (§ 404 ZPO). Die Gerichte sind gehalten, bevorzugt öffentlich-rechtlich bestellte Sachverständige zu bestellen. Die Steuerberater sind diesem Personenkreis auf dem Gebiet der Vorbehaltsaufgaben jedoch gleichgestellt. Der Sachverständige kann aus den gleichen Gründen wie ein Richter abgelehnt werden (§ 406 ZPO i. V. m. § 42 ZPO).

Anforderungen, die der Steuerberater als Sachverständiger bei der Erstattung seiner Gutachten einzuhalten hat, sind u. a. in § 407a ZPO (für alle vom Gericht beauftragten Sachverständigen) geregelt. Dies sind z. B. persönliche Gutachtenerstattung, Mitteilung von Zweifeln und besonders hohen Kosten, unparteiische Aufgabenerfüllung, gewissenhafte Gutachtenerstat-

tung. Ebenso wie Zeugen steht auch Sachverständigen das Recht zu, die Erstattung eines Gutachtens zu verweigern (§ 408 Abs. 1 ZPO).

Der Sachverständige ist nicht befugt, den Auftrag auf einen anderen Sachverständigen zu übertragen. Soweit er sich zur Erledigung des Auftrags der Mitarbeit anderer Personen (z. B. seiner Angestellten) bedient, hat er diese namhaft zu machen und den Umfang ihrer Tätigkeit anzugeben, falls es sich nicht um Hilfsdienste von untergeordneter Bedeutung handelt. Versäumt der Sachverständige die Frist zur Erstattung des Gutachtens, kann gegen ihn ein Ordnungsgeld festgesetzt werden (§ 411 Abs. 2 ZPO).

Der Sachverständige kann bei der Erstellung seines Gutachtens unter Umständen auf die Mithilfe der Zeugen und Parteien angewiesen sein. Als Sachverständiger darf der Steuerberater grundsätzlich nicht Parteien oder Zeugen über wesentliche Streitpunkte selbstständig vernehmen; es ist allein Sache des Gerichts, den Sachverhalt festzustellen. Gegebenenfalls muss der Sachverständige das Gericht um eine Weisung bitten, von welchem Sachverhalt er auszugehen hat.

Anders als Wirtschaftsprüfer sind Steuerberater vor Gericht auch gemäß § 410 ZPO zu vereidigen, da die Versicherung des § 41 Abs. 2 StBerG, die Pflichten eines Steuerberaters gewissenhaft zu erfüllen, die Vereidigung nicht ersetzt.

In der Strafgerichtsbarkeit sind die §§ 72 ff. StPO zu beachten. Die Auswahl des Sachverständigen trifft hier der Richter (§ 73 StPO). Auch hier besteht die Möglichkeit, den Sachverständigen abzulehnen (§ 74 StPO), die Pflicht, das Gutachten zu erstatten (§ 75 StPO) bzw. zu verweigern (§ 76 StPO) und für die Folgen des Ausbleibens bzw. der Weigerung einzustehen (§ 77 StPO). Gemäß § 80 StPO kann dem Sachverständigen auf sein Verlangen zur Vorbereitung des Gutachtens durch Vernehmung von Zeugen oder des Beschuldigten weitere Aufklärung verschafft werden. Ihm kann hierzu auch gestattet werden, die Akten einzusehen, der Vernehmung der Zeugen oder des Beschuldigten beizuwohnen und an sie unmittelbar Fragen zu stellen.

Der von der Staatsanwaltschaft bzw. von Behörden bestellte Sachverständige

Sachverständige können im strafrechtlichen Verfahren nicht nur von den Strafgerichten, sondern schon im laufenden Ermittlungsverfahren von der Staatsanwaltschaft herangezogen werden. § 161a StPO verpflichtet Sachverständige, auf Ladung vor der Staatsanwaltschaft zu erscheinen und zur Sache auszusagen oder ihr Gutachten zu erstatten. Bei unberechtigtem Ausbleiben oder bei unberechtigter Weigerung steht der Staatsanwaltschaft die Maßregelbefugnis entsprechend §§ 51, 70, und 77 StPO zu. Hiergegen kann die gerichtliche Entscheidung beantragt werden.

Aber auch im Verwaltungsverfahren können Sachverständige unter bestimmten Maßgaben hinzugezogen werden (vgl. z. B. § 65 VwVfG bzw. die entsprechenden Regelungen in den Verfahrensgesetzen der Länder).

Der privatrechtliche Sachverständige

Im Rahmen privatrechtlicher Mandatierung als Sachverständiger ist der Steuerberater nicht an die Vorgaben der ZPO gebunden. Es versteht sich von selbst, dass das Gutachten im Rahmen des Werkvertrages ebenfalls gewissenhaft erstellt und fachlich richtig sein muss.

4. Haftung/Haftpflichtversicherung

Der Steuerberater als Sachverständiger, der von einem Gericht zur Gutachtenerstellung beauftragt wurde, hat Schadenersatz zu leisten, wenn er vorsätzlich oder grob fahrlässig ein unrichtiges Gutachten erstellt hat (vgl. § 839a BGB). Beim Gutachten im privatrechtlichen Bereich haftet der Steuerberater als Sachverständiger nach den allgemeinen zivilrechtlichen Bestimmungen.

Während Haftungsbeschränkungen im gerichtlichen Bereich nicht möglich sind, da hier keine vertraglichen Vereinbarungen getroffen werden, können und sollten im privatrechtlichen Bereich schriftliche Vereinbarungen über Haftungsbegrenzungen nach Maßgabe des § 67a StBerG getroffen werden.

5.2.16 Sachverständiger

Aus den Versicherungsbedingungen der Haftpflichtversicherer ergibt sich, dass berufsübliche Gutachten vom Versicherungsschutz umfasst sind (vgl. Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur Berufshaftpflichtversicherung, Berufsrechtliches Handbuch 5.2.2, Seite 19). Auch die Tätigkeit als Schiedsgutachter ist, soweit sie nicht überwiegend ausgeübt ist, hiervon betroffen.

Angesichts der weitreichenden Haftung auch gegenüber Dritten sollte Rücksprache mit den Haftpflichtversicherern gehalten werden.

5. Abrechnung/Honorar

Der gerichtlich bestellte Sachverständige

Die Vergütung bemisst sich nach dem Justizvergütungs- und Entschädigungsgesetz (JVEG).

Vom Gericht bestellte Sachverständige erhalten als Vergütung ein Stundenhonorar für ihre Leistungen (§§ 9 bis 11 JVEG), Fahrtkostenersatz (§ 5 JVEG), Entschädigung für Aufwand (§ 6 JVEG) sowie Ersatz für besondere Aufwendungen (§§ 7 und 12 JVEG). Soweit das Honorar nach Stundensätzen zu bemessen ist, wird es für jede Stunde der erforderlichen Zeit einschließlich notwendiger Reise- und Wartezeiten gewährt. Die letzte bereits begonnene Stunde wird voll gerechnet, wenn sie zu mehr als 30 Minuten für die Erbringung der Leistung erforderlich war; anderenfalls beträgt das Honorar die Hälfte des sich für eine volle Stunde ergebenden Betrags.

Wird der Steuerberater jedoch als Gutachter für eine Partei tätig und wird dieses Gutachten dann einem Gericht oder der Staatsanwaltschaft übergeben, ist die Partei und nicht das Gericht Auftraggeber, sodass § 22 StBVV – soweit einschlägig – zu beachten ist.

Es empfiehlt sich, vor dem Tätigwerden, einen Vorschuss zu beantragen (siehe auch § 3 JVEG).

Der von der Staatsanwaltschaft bzw. von Behörden bestellte Sachverständige

Die vorstehenden Regelungen sind auch bei der Beauftragung durch die Staatsanwaltschaft und im Verwaltungsverfahren zu beachten.

Der privatrechtliche Sachverständige

Wird der Steuerberater auf dem Gebiet der Vorbehaltsaufgaben tätig, ist die Vergütungsregelung des § 22 StBVV zu beachten. Danach erhält der Steuerberater für die Ausarbeitung eines schriftlichen Gutachtens eine Gebühr von 10/10 bis 30/10 der vollen Gebühr nach der Tabelle A. Sind Gegenstand des Gutachtens jedoch allgemeine wirtschaftliche Fragen, ist – sofern keine Vereinbarung über die Vergütung getroffen worden ist – eine übliche bzw. eine angemessene Vergütung in Ansatz zu bringen. In der Praxis üblich ist die Vereinbarung eines Zeithonorars. Es empfiehlt sich, vor dem Tätigwerden einen Vorschuss anzufordern.

5.2.17 Hinweise* für die Tätigkeit des Steuerberaters als Vormund, Pfleger oder Betreuer

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 29. Juni 2011.

1. Vorbemerkungen

Die Tätigkeiten des Steuerberaters als Vormund, Pfleger oder Betreuer, aber auch als gerichtlich bestellter Vertreter gemäß § 81 AO, sind gemäß § 57 Abs. 3 Nr. 2 StBerG, § 15 Satz 1 Nr. 8 BOStB mit dem Beruf des Steuerberaters vereinbar. Auch die Tätigkeit des Steuerberaters auf der Grundlage einer Vorsorgevollmacht zählt zu den vereinbaren Tätigkeiten.

Während die Vormundschaft die auf Dauer gerichtete Erziehung und Vermögensfürsorge für Kinder und Jugendliche, die nicht unter elterlicher Sorge stehen oder deren Eltern weder in den Angelegenheiten die Person noch das Vermögen betreffend zur Vertretung berechtigt sind, regelt, werden durch eine Betreuung psychisch kranke oder körperlich, geistig oder seelisch behinderte Erwachsene unterstützt. Demgegenüber dient die Pflegschaft nur einem Schutzbedürfnis in einzelnen Angelegenheiten des Pfleglings. Durch eine Vorsorgevollmacht kann der Betroffene noch selbstständig für seine Belange Vorsorge getroffen haben. Ist ein Vertreter nicht vorhanden, ist in den in § 81 AO aufgeführten Fällen auf Ersuchen der Finanzbehörde ein geeigneter Vertreter gerichtlich zu bestellen.

Ergänzend sind die „Allgemeinen Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“ (vgl. Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1) zu beachten.

---

* Die Hinweise haben einen unverbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

2. Voraussetzungen

Um als Vormund, Pfleger oder Betreuer tätig zu werden, bedarf es einer formellen Bestellung oder einer Anordnung (§§ 1774, 1896, 1909 BGB) durch das Familiengericht bzw. Betreuungsgericht. Im Falle einer Vorsorgevollmacht bedarf es keiner Bestellung durch das Gericht.

Die Tätigkeiten als Vormund, Pfleger oder Betreuer erfordern spezielle rechtliche Kenntnisse, insbesondere die Kenntnis der Vorschriften des BGB – für den Vormund §§ 1776 ff. BGB, für den Pfleger §§ 1909 ff. BGB und für den Betreuer §§ 1896 ff. BGB. Darüber hinaus sind Kenntnisse im Sozialhilfe- und Rentenrecht hilfreich.

Das Betreuungsgericht stellt an den Betreuer hohe Anforderungen, da seine Tätigkeit sehr tief in die originären Rechte des Betreuten eingreift. Regelmäßig werden daher Nachweise der Qualifikation, die Vorlage eines Führungszeugnisses und eine Auskunft aus dem Schuldnerverzeichnis verlangt.

Die Bestellung eines Vertreters gemäß § 81 AO erfolgt von Amts wegen.

Vor Übernahme eines solchen Amts ist zu prüfen, ob die für diese Tätigkeit erforderlichen Kenntnisse – hierzu gehört auch Einfühlungsvermögen und Achtung der Persönlichkeit des Mündels, des Betreuten bzw. des Pfleglings – gegeben sind und die Bearbeitung zeitnah und qualifiziert durch die eigene Praxis möglich ist (vgl. auch § 4 BOStB). Dabei ist eine gute Erreichbarkeit zu gewährleisten.

3. Tätigkeitsbeschreibung, Rechte und Pflichten

3.1 Vormund/Betreuer

Die Vormundschaft bzw. die Betreuung umfasst alle Tätigkeiten, die erforderlich sind, um die Angelegenheiten des Mündels oder des Betreuten rechtlich zu besorgen. Ist mit der Vormundschaft eine Vermögensverwaltung verbunden, kann das Familiengericht zur Überwachung der Vermögensverwaltung einen Gegenvormund bestellen (§ 1799 BGB). Eine Ablehnung des angetragenen Amts als Vormund kann nur in bestimmten Ausnahmefällen erfolgen (vgl. §§ 1785, 1786 BGB). Demgegenüber

kann eine Betreuung ohne Angabe von Gründen abgelehnt werden. § 1896 BGB begründet eine sanktionslose Rechtspflicht.

Der Betreuer bzw. Vormund wird nur für Aufgaben bestellt, die eine Betreuung erfordern. Folgende Aufgabenkreise sind denkbar:

- Gesundheitssorge (z. B. ärztliche Behandlung sicherstellen, Pflegedienste beauftragen, Rehabilitationsmaßnahmen einleiten),
- Vermögensregelung (z. B. Renten, Sozialhilfe oder Einkünfte geltend machen, Schuldenregulierung einleiten, Erbangelegenheiten regeln, Vermögen und Finanzen verwalten),
- Heimangelegenheiten (z. B. Verträge prüfen/abschließen, Interessen gegenüber der Einrichtung vertreten),
- Wohnungsangelegenheiten (z. B. Wohnraum erhalten, Leben in der eigenen Wohnung sichern, Mietverträge prüfen/abschließen),
- Behördenangelegenheiten (z. B. Interessen vertreten, Ansprüche durchsetzen).

Zwar kann der Steuerberater eine vollständige Betreuung bzw. Vormundschaft übernehmen, in der Regel wird er sich aber auf die vermögensrechtliche Betreuung beschränken. Zu seinen Aufgaben im Rahmen der Vermögensverwaltung zählen dabei u. a.:

- Erstellung eines Vermögensverzeichnisses (§ 1802 BGB),
- „mündelsichere“ Anlage der Gelder (§ 1806 i. V. m. §§ 1807 ff. BGB),
- laufende Rechnungslegung über die Vermögensverwaltung (§§ 1840, 1841 BGB),
- Erstellung der Schlussrechnung am Ende der Betreuung bzw. Vormundschaft (§ 1890 BGB).

Bestimmte Verfügungen oder Rechtsgeschäfte – wie z. B. Grundstücksgeschäfte, Kreditaufnahmen, Übernahme von Bürgschaften – bedürfen der Genehmigung des Gegenvormunds bzw. des Familiengerichts (§§ 1812 ff. BGB). Schließt der Vormund einen Vertrag ohne die erforderliche Genehmigung, so

wird der Vertrag erst mit der nachträglichen Genehmigung wirksam (§ 1829 BGB). Regelmäßig wird auch die Erledigung sämtlicher Geschäftsvorfälle mit den Sozialversicherungsträgern zu den Aufgaben gehören.

Den genauen Umfang der Betreuung regelt die Anordnung des Gerichts, wie beispielsweise das Öffnen der Post (§ 1896 Abs. 4 BGB). Dies muss vom Betreuungsgericht ausdrücklich angeordnet sein.

Wichtig ist es daher immer, den im Gerichtsbeschluss festgelegten Aufgabenkreis des Betreuers für den Betreuten zu kennen. Die Tätigkeit des Vormunds sowie des Betreuers steht unter der Aufsicht des Familien- bzw. des Betreuungsgerichts (§§ 1837, 1908i BGB).

Eine vom Gericht bestellte Betreuung kann sich dann erübrigen, wenn der Betroffene selbst Vorsorge durch eine Vorsorgevollmacht getroffen hat. Der Umfang der Tätigkeit richtet sich nach dem Inhalt der erteilten Vorsorgevollmacht, eine gerichtliche Überwachung findet nicht statt. Anders ist dies bei einer Betreuungsverfügung. Damit wird die Einschaltung des Gerichts nicht vermieden, der zu Betreuende kann aber Einfluss auf die durch ein Gericht anzuordnende Betreuung nehmen. Der Betroffene kann die Person und/oder auch seine Wünsche hinsichtlich der Lebensgestaltung bei der Betreuung festlegen. Mit einer Patientenverfügung können Wünsche zur medizinischen Behandlung für den Fall geäußert werden, dass ein Zustand der Entscheidungsunfähigkeit, etwa aufgrund von Bewusstlosigkeit, vorliegt (vgl. § 1901a BGB).

In bestimmten Fällen kann jedoch auch trotz Bestehens einer Vorsorgevollmacht eine weitergehende Betreuung angeordnet werden. Dies kann z. B. dann in Betracht kommen, wenn die Vorsorgevollmacht inhaltlich das Betreuungsbedürfnis nicht abdeckt, wenn Anlass zur Annahme des Missbrauch der Vollmacht besteht (vgl. Palandt, § 1896, Rdnr. 211 m. w. N.).

Da Vormund und Betreuer gerichtlich bestellt werden, sind diesen auch gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 1 RDG das Erbringen von Rechtsdienstleistungen im Rahmen ihres Aufgaben- und Zuständigkeitsbereichs erlaubt. Soweit darüber hinaus die Geschäftsbesorgung aufgrund einer Vorsorgevollmacht als berufliche, entgeltliche Tätigkeit ausgeübt werden soll, sind stets die Grenzen

des RDG zu beachten, wonach Rechtsdienstleistungen im Zusammenhang mit einer Geschäftsbesorgung nur als Nebenleistung erbracht werden dürfen (§ 5 Abs. 1 RDG). Diese Grenze ist jedenfalls überschritten, wenn absehbar ist, dass beim Eintritt des Vorsorgefalls umfangreiche rechtliche Prüfungen und Tätigkeiten erforderlich werden, oder wenn der Vollmachtgeber zum Ausdruck bringt, dass er mit der Bevollmächtigung gerade auch die rechtlich fundierte Prüfung und Erledigung seiner Angelegenheiten im Vorsorgefall erreichen will (vgl. BT-Drs. 16/3655, Seite 42).

3.2 Pfleger

Die Pflegschaft wird zur Führung für besondere einzelne Angelegenheiten und damit nur für einen begrenzten Teil von Geschäften des Pfleglings angeordnet. Das BGB regelt verschiedene Formen der Pflegschaft, wie die Ergänzungs- (§ 1909 BGB) bzw. die Abwesenheitspflegschaft (§ 1911 BGB), die Pflegschaft für eine Leibesfrucht (§1912 BGB), für unbekannte Beteiligte (§ 1913 BGB) sowie eine Pflegschaft für gesammeltes Vermögen (§ 1914 BGB). Der Pfleger hat nur im Rahmen des in seiner Anordnung bestimmten Aufgabenkreises die Stellung eines gesetzlichen Vertreters. Die Pflegschaft endet mit der Aufhebung bei Wegfall des Grundes (§ 1919 BGB) oder mit deren Erledigung (§ 1918 BGB). Die ehemals in § 1910 BGB geregelte Gebrechlichkeitspflegschaft ist heute von der Betreuung umfasst.

Weiter kennt das BGB noch die Nachlasspflegschaft (§ 1960 ff.). Diese wird zur Sicherung des Erbes vom Nachlassgericht angeordnet.

Da der Pfleger gerichtlich bestellt wird, ist diesem auch gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 1 RDG das Erbringen von Rechtsdienstleistungen im Rahmen seines Aufgaben- und Zuständigkeitsbereichs erlaubt.

3.3 Besonderheit: Bestellung eines Vertreters von Amts wegen (§ 81 AO)

§ 81 AO sieht für den Fall, dass ein minderjähriger Beteiligter keinen Vertreter hat, vor, dass auf Ersuchen der Finanzbehörde vom Familiengericht bzw. vom Betreuungsgericht ein geeigne-

ter Vertreter für das Verwaltungsverfahren zu bestellen ist bei einem unbekannten Beteiligten (Nr. 1), bei einem abwesenden Beteiligten (Nr. 2), bei einem Beteiligten ohne Aufenthalt im Geltungsbereich der AO (Nr. 3), bei psychischer Krankheit, körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung (Nr. 4) oder bei herrenlosen Sachen (Nr. 5).

Die Vorschrift dient der zügigen Durchführung des steuerlichen Verfahrens.

Für die Bestellung und für das Amt des Vertreters sind in den Fällen der Nr. 4 die Vorschriften über die Betreuung, in den übrigen Fällen die Vorschriften über die Pflegschaft entsprechend anzuwenden (§ 81 Abs. 4 AO).

4. Haftpflichtversicherung

Die Tätigkeiten als Vormund, Pfleger (auch als Nachlasspfleger) und Betreuer sind vom Versicherungsschutz dann umfasst, wenn diese nicht überwiegend ausgeübt werden (vgl. „Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur Haftpflichtversicherung“, Berufsrechtliches Handbuch, I. 5.2.2, unter 21.3).

Zu beachten ist, dass nicht alle Haftpflichtversicherer ein Tätigwerden aufgrund einer Vorsorgevollmacht mitversichert haben.

Es ist immer ratsam, vor der Annahme der Ämter mit dem eigenen Versicherer in Kontakt zu treten und die bestehenden Versicherungsbedingungen bezüglich des Einschlusses dieser Tätigkeiten zu überprüfen und gegebenenfalls zu ergänzen.

5. Abrechnung/Honorar

§ 1836 BGB regelt, dass die Vormundschaft – und über den Verweis in § 1908i BGB auch die Betreuung – grundsätzlich unentgeltlich ausgeführt werden. Das Familiengericht kann jedoch dem Vormund – und auch dem Gegenvormund – eine angemessene Vergütung bewilligen, soweit der Umfang oder die Schwierigkeit der vormundschaftlichen Geschäfte dies rechtfertigen (§1836 BGB).

Die Vergütung für den berufsmäßig tätigen Vormund bzw. Betreuer richtet sich nach den Vorschriften des Gesetzes über die Vergütung von Vormündern und Betreuern (VBVG). Danach kann die Berufsmäßigkeit im Regelfall entweder bei einer bestimmten Anzahl von Vormundschaften oder Betreuungen bzw. bei einem bestimmten erforderlichen zeitlichen Umfang vor oder aber im Ausnahmefall auch aufgrund anderer Kriterien – z. B. auch dem Beruf des Steuerberaters – zu bejahen sein (vgl. Palandt, Anh. zu § 1836 (VBVG), § 1 VBVG, Rdnr. 4 m. w. N.). Gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 2 VBVG erhöht sich der Stundensatz auf 33,50 € bei einer abgeschlossenen Ausbildung an einer Hochschule oder durch eine vergleichbare abgeschlossene Ausbildung. Für Betreuer wird gemäß § 4 Abs. 1 Nr. 2 VBVG ein Stundenhöchstsatz von 44,00 € brutto inkl. Umsatzsteuer angesetzt. Der Steuerberater als Betreuer kann berufsspezifische Leistungen gemäß § 4 Abs. 2 Satz 2 VBVG i. V. m. § 1835 Abs. 3 BGB nach der StBVV erstattet bekommen.

Die abzurechnenden Stunden sind gemäß § 5 VBVG pauschaliert. Dabei wird unterschieden, ob der Betreute im Heim untergebracht worden ist oder nicht. Ebenso erfolgt eine Unterscheidung, ob der Betreute mittellos ist oder nicht. Im Falle der Mittellosigkeit kommt die Staatskasse für den Vergütungsanspruch auf (§ 1835 Abs. 4 BGB).

Anders als der Vormund (§ 3 Abs. 4 VBVG) kann der Betreuer keine Abschlagszahlungen verlangen, sondern ist auf den Abrechnungszeitraum angewiesen (§ 9 VBVG).

Dem Grunde nach ist auch die Pflegschaft unentgeltlich zu führen. Für den Berufspfleger regelt § 1915 BGB, dass sich – abweichend von § 3 Abs. 3 VBVG – die Höhe einer nach § 1836 Abs. 1 BGB zu bewilligenden Vergütung nach den für die Führung der Pflegschaftsgeschäfte nutzbaren Fachkenntnissen des Pflegers sowie nach dem Umfang und der Schwierigkeit der Pflegschaftsgeschäfte richtet, sofern der Pflegling nicht mittellos ist.

Ratsam ist es, im Einzelfall zu prüfen, ob die Übernahme dieser Tätigkeiten wirtschaftlich sinnvoll ist und der Zeitaufwand mit den Pauschalen zu decken ist. Es wird von daher empfohlen, vor Aufnahme der Tätigkeit mit dem jeweilig zuständigen Gericht die Eingruppierung für Vergütungszwecke abzustimmen.

5.2.17 Vormund, Pfleger oder Betreuer

Die Umsatzsteuer ist zusätzlich nach § 3 Abs. 1 Satz 3 VBVG zu ersetzen.

Im Falle der Vorsorgevollmacht richten sich der vom Steuerberater geltend zu machende Aufwendungsersatz und die Höhe der Vergütung nicht nach den gesetzlichen Bestimmungen der §§ 1835 ff. BGB, sondern nach der getroffenen Vereinbarung. Dabei wird auf die allgemeinen schuldrechtlichen Regelungen, i. d. R. das Auftragsverhältnis gemäß §§ 675 ff. BGB, abgestellt.

Der Bundesfinanzhof hat in zwei Urteilen seine Rechtsprechung geändert und klargestellt, dass Berufsbetreuer keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern aus sonstiger selbstständiger Tätigkeit erzielen (BFH v. 15. Juni 2010, VIII R 10/09, sowie VIII R 14/09, BStBl II 2010, S. 906 ff.).

Im Falle des gerichtlich bestellten Vertreters nach § 81 AO hat dieser gegen den Rechtsträger der Finanzbehörde, die um seine Bestellung ersucht hat, Anspruch auf eine angemessene Vergütung und auf die Erstattung seiner baren Auslagen. Die Finanzbehörde bestimmt die Vergütung und stellt die Auslagen und Aufwendungen fest. Die Finanzbehörde kann von dem Vertretenen Ersatz ihrer Aufwendungen erhalten (vgl. § 81 Abs. 3 AO). Die StBVV und das RVG sind als Anhaltspunkte heranzuziehen (so Tipke/Kruse, AO, § 81 Rdnr. 27).

5.2.18 Hinweise* für die Tätigkeit des Steuerberaters bei Unternehmensbewertungen

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 29. Juni 2011.

1. Vorbemerkungen

Die Tätigkeit des Steuerberaters bei Unternehmensbewertungen ist eine gemäß § 57 Abs. 3 Nr. 3 StBerG, § 15 Satz 1 Nr. 1 BOStB vereinbare Tätigkeit.

Auf die allgemeinen, für alle vereinbaren Tätigkeiten geltenden Hinweise der Bundessteuerberaterkammer wird hingewiesen („Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“, Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1).

Die Anlässe für die Durchführung von Unternehmensbewertungen oder Bewertung von Unternehmensteilen können danach unterschieden werden, ob aufgrund gesetzlicher Vorschriften bzw. vertraglicher Vereinbarungen oder aus sonstigen Gründen zu bewerten ist.

Bewertungen aufgrund gesetzlicher Regelungen ergeben sich aus dem Aktienrecht und dem Umwandlungsrecht oder im Rahmen des Zugewinnausgleichs. Bewertungen auf vertraglicher Grundlage erfolgen insbesondere beim Eintritt und Austritt von Gesellschaftern aus einer Kapital- oder Personengesellschaft, bei Erbauseinandersetzungen und Erbteilungen sowie bei Abfindungsfällen im Familienrecht.

---

* Die Hinweise haben einen unverbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

2. Voraussetzungen

2.1 Persönliche Voraussetzungen

Über die allgemeinen Berufspflichten hinaus (siehe hierzu schon „Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“, Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1.) muss der Steuerberater für die Ausübung der Tätigkeit als Unternehmensbewerter insbesondere über die folgenden Kenntnisse verfügen:

- Erfahrungen im Bereich der handels- und steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften,
- Kenntnisse der unterschiedlichen Bewertungsverfahren,
- Soweit ausländische Unternehmen einbezogen sein sollten, sind auch die einschlägigen Internationalen Rechnungslegungsvorschriften als Grundkenntnis von Relevanz,
- Durchführung von Investitions- und Finanzplanung,
- Bilanzanalyse,
- Beurteilung der Einschätzung künftiger (nichtbilanzierter) finanzieller Verpflichten aufgrund abgeschlossener Verträge,
- Grundkenntnisse im Bereich der Finanzmathematik (Barwert-/Rentenbarwertrechnung).

2.2 Sachliche Voraussetzungen

Eine besondere sachliche Kanzleiausstattung ist für die Ausübung der Tätigkeit nicht erforderlich. Jedoch ist der Einsatz aktueller fachspezifischer Software dringend geboten. In der Regel muss die Durchführung der Bewertung in einem engen zeitlichen Rahmen erfolgen. Die Auftragsannahme setzt deshalb ausreichende personelle und technische Kapazitäten voraus.

3. Tätigkeitsbeschreibung, Rechte und Pflichten

3.1 Vorbereitende Tätigkeiten

a) Beschaffung allumfassender Informationen über das Bewertungsobjekt:

Alle Verträge, Handelsregisterauszug, Gesellschafterbeschlüsse, Steuerbescheide, Berichte über steuerliche Außenprüfungen, schwebende gerichtliche Verfahren, drohende rechtliche Inanspruchnahme, Auseinandersetzungen auf Gesellschafterebene, Jahresabschlüsse, vorliegende Zwischenabschlüsse bzw. betriebswirtschaftliche Auswertungen, Unterlagen über Umsatzplanung, Finanzplanung und Investitionsplanung, Aufstellung der Kundenforderungen und Lieferantenverbindlichkeiten, Sonstige Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Anlagenbuchführung zur Beurteilung der Abschreibungspolitik.

b) Analyse der unter a) aufgezählten Unterlagen.

3.2 Leistungsprozesse bei der Durchführung von Unternehmensbewertungen

a) Unternehmensbewertung vorbereiten

- Auftraggeber beurteilen,
- Anlass und Umfang der Bewertung ermitteln,
- Bewertungsverfahren auswählen (siehe Abschn. 7 IDW S1 i. d. F. 2008),
- Auftragsbedingungen klären,
- Auftragsbestätigung einholen,
- Umfang der erforderlichen Unterlagen klären,
- Anforderungsliste an Auftraggeber senden,
- Betriebsbesichtigung durchführen.

b) Vergangenheitsanalyse durchführen

- Analyse der rechtlichen Verhältnisse,
- Analyse der wirtschaftlichen Verhältnisse,
- Analyse ggf. der ökologischen Verhältnisse,

- Teilergebnis mit Auftraggeber besprechen,
- Bereinigung der Vergangenheitsdaten,
- nicht betriebsnotwendiges Vermögen identifizieren und bewerten.

c) Zukunftsprognose erstellen bzw. plausibilisieren

- Erfolgsfaktoren bestimmen,
- Risikofaktoren bestimmen,
- Beziehungen zu nahestehenden Personen prüfen,
- ggf. kalkulatorische Aufwendungen berücksichtigen,
- Erstplanung durchführen,
- Planung plausibilisieren,
- Bandbreite ermitteln und bewerten,
- Prognoseergebnisse erörtern,
- ggf. Prognose anpassen.

d) Bewertung durchführen

- ausschüttungsfähige Ergebnisse ermitteln,
- Kapitalisierungszinsfuß bestimmen,
- Ergebnis intern besprechen,
- Unternehmenswert ermitteln,
- Ergebnis mit Auftraggeber besprechen,
- Bewertungsgutachten abfassen,
- Rechnung erstellen und versenden.

e) Sonderfälle der Unternehmensbewertung

- Bewertung von Klein- und Mittelständischen Unternehmen (KMU),
- Bewertung von Anteilen an Gesellschaften,
- Ermittlung von Liquidationswerten,
- Bewertung von Non-Profit-Organisationen

Zu weitergehenden detaillierten Hinweisen zu den Leistungsprozessen bei der Durchführung von Unternehmensbewertungen wird auf den IDW Standard „Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen“ (IDW S 1 i. d. F. 2008) verwiesen.

3.3 Pflichten des Berufsangehörigen

Neben den allgemeinen Berufspflichten (siehe hierzu schon „Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“, Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1) muss der Steuerberater beachten, dass er keine Vereinbarungen mit seinen Vertragspartnern treffen darf, die seine Unabhängigkeit beeinträchtigen könnten (§ 57 Abs. 1 StBerG i. V. m. § 2 BOStB).

4. Haftpflichtversicherung

Steuerberater sind nach § 67 StBerG verpflichtet, sich gegen die Haftpflichtgefahren in Ausübung ihrer Tätigkeit zu versichern. Dies gilt auch für die Tätigkeit als Unternehmensbewerter. Weil der von der Berufshaftpflichtversicherung umfasste Bereich gerade bei der Durchführung von Unternehmensbewertungen schnell überschritten werden kann, gilt hier die dringende Empfehlung, vor Auftragsannahme eine Abstimmung mit dem Versicherer herbeizuführen. Zudem sollte ggf. versucht werden, eine Haftungsbegrenzung im Innenverhältnis zu vereinbaren.

5. Abrechnung/Honorar

Für die Vereinbarung der Vergütung des Steuerberaters im Rahmen seiner Tätigkeit als Unternehmensbewerter ist die Steuerberatervergütungsverordnung StBVV nicht heranzuziehen. Vielmehr sind die allgemeinen gesetzlichen Vorschriften (§§ 612 Abs. 2, 632 Abs. 2 BGB) anzuwenden. Es wird in jedem Fall dringend empfohlen, mit dem Auftraggeber vor Auftragsannahme eine schriftliche Honorarvereinbarung zu treffen.

5.2.19 Hinweise* für die Tätigkeit des Steuerberaters als Existenzgründungsberater

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 29. Juni 2011

1. Vorbemerkungen

Die Tätigkeit des Steuerberaters als Existenzgründungsberater besteht zum einen aus den Vorbehaltsaufgaben (§§ 3, 32 f. StBerG) und zum anderen aus wirtschaftsberatender Tätigkeit. Letztere ist gemäß § 57 Abs. 3 Nr. 2 StBerG, § 15 Satz 1 Nr. 1 BOStB mit dem Beruf des Steuerberaters vereinbar.

Ergänzend sind die ,,Allgemeinen Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“ und die ,,Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Finanzierungsberater“ sowie die „Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Fördermittel- und Subventionsberater“ (vgl. Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1, 5.2.5 und 5.2.4) zu beachten.

2. Voraussetzungen

Der Steuerberater muss bei der Auftragsannahme über die erforderliche Sachkunde verfügen (§ 57 Abs. 1 StBerG, § 4 BOStB). Neben dem steuerrechtlichen Fachwissen (Vorbehaltsaufgaben wie Steuerdeklarations- und Steuergestaltungsberatung) verlangt die Existenzgründungsberatung insbesondere betriebswirtschaftliches Know-how sowie finanzmathematische Kenntnisse, daneben aber auch Kenntnisse aus unterschiedlichen Rechtsgebieten (z. B. Arbeitsrecht, Gesellschaftsrecht).

Grundsätzlich eignet sich der Steuerberater aufgrund seiner Ausbildung und seines Fachwissens als Existenzgründungsberater. Der Vorteil des Steuerberaters als Existenzgründungsbe-

* Die Hinweise haben einen unverbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

rater liegt vor allem darin, dass der Steuerberater seinen Mandanten auch nach erfolgreicher Unternehmensgründung weiter betreuen kann (betriebswirtschaftliche und steuerliche Beratung) und dann mit den Rahmendaten des Existenzgründers bereits bestens vertraut ist.

3. Tätigkeitsbeschreibung, Rechte und Pflichten

Zu den vielseitigen Tätigkeiten des Existenzgründungsberaters zählen unter anderem:

Erstellung eines Businessplans

Ein gut ausgearbeiteter Businessplan ist der Grundstein der erfolgreichen Existenzgründung und wichtige Voraussetzung bei der Kreditaufnahme und Gewährung von staatlichen Zuschüssen.

Neben Informationen über die Gründungsperson, Produkte/Dienstleistungen und Marktdaten zählen zu den wesentlichen Inhalten des Businessplans:

- Unternehmensorganisation (Rechtsform, Einführung eines Unternehmenscontrollings und Personal),
- Chancen-/Risikoanalyse, Stärken-/Schwächenanalyse,
- Finanzierung (Ermittlung der Lebenshaltungskosten, Ermittlung von Investitionsvolumen und Kapitalbedarf, Finanzierungsplan, Liquiditätsplan, Ertragsplan, Break-Even-Analyse, siehe hierzu auch „Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Finanzierungsberater“, Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.5).

Fördermittelberatung

Siehe „Hinweise für die Tätigkeit des Steuerberaters als Fördermittel- und Subventionsberater“, Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.4.

Besonderheiten bei Existenzgründungen aus der Arbeitslosigkeit

Für die Beantragung eines Gründungszuschusses muss der Existenzgründer ein Tragfähigkeitsgutachten einer fachkundi-

gen Stelle nachweisen. Auch wenn Steuerberater nicht ausdrücklich in § 57 Abs. 2 Satz 2 SGB III als fachkundige Stelle genannt sind, ist es ihnen gleichwohl erlaubt, Tragfähigkeitsgutachten für Existenzgründer zu erstellen. Diese werden von den Arbeitsagenturen auch anerkannt.

Gründercoaching Deutschland

Dieses von der KfW betreute Programm unterstützt den Existenzgründer bei allen wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Fragen rund um die Existenzgründung und Existenzsicherung in den ersten Jahren. Nicht gefördert wird die steuerrechtliche Beratung.

Verträge und Verhandlungen

Der Existenzgründer muss auch zu diversen Verträgen (Miet-, Pacht-, Darlehens-, Arbeits-, Gesellschaftsverträgen, etc.) Vertragsverhandlungen führen, die regelmäßig im Zusammenhang mit einer Existenzgründung zu schließen sind. Weiterhin stehen Verhandlungen mit verschiedenen Vertragspartnern (Banken, Lieferanten, Arbeitnehmern, etc.) an.

Tätigkeiten im Bereich Buchhaltung und im kaufmännischen Bereich

- Prüfung des Umfangs der Buchführungs- und Publizitätspflichten,
- Implementierung der Finanz- und Lohnbuchhaltung (Anlegen von Konten, Wahl der Buchführungssoftware, Erstellung von Kontenrahmen, etc.),
- Liquiditätsplanung,
- Kostenrechnung,
- Forderungsmanagement,
- Kurzfristige Erfolgsrechnung,
- Soll-/Ist-Vergleich.

Weitere Tätigkeiten

Standort- und Rechtsformwahl, behördliche Zulassungsvoraussetzungen und Gewerberecht, Art und Umfang des Versicherungsschutzes

Grenzen zulässiger Rechtsdienstleistungen

Bei der Erbringung von Rechtsdienstleistungen durch den Steuerberater bei seiner Tätigkeit als Existenzgründungsberater ist dennoch im jeweiligen Einzelfall stets zu prüfen (§ 2 Abs. 1 RDG), ob die jeweilige Tätigkeit eine erlaubte Annexleistung i. S. d. § 5 Abs. 1 RDG darstellt. Es empfiehlt sich, bei Zweifeln einen Rechtsanwalt einzuschalten (siehe auch „Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten", Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1, unter 5.). Dies gilt insbesondere bei der Verhandlung von Verträgen.

4. Haftpflichtversicherung

In Ausübung der Tätigkeit des Existenzgründungsberaters ist der Steuerberater verpflichtet, sich gegen Haftpflichtgefahren angemessen zu versichern.

Der allgemeine Versicherungsschutz erstreckt sich auch auf die wirtschaftliche Beratung bei der Gründung (vgl. „Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur Berufshaftpflichtversicherung", Berufsrechtliches Handbuch, I.5.2.2, unter 21.g.aa.). Es ist im Einzelfall zu prüfen, ob der von der Berufshaftpflicht gedeckte Bereich bei der Tätigkeit als Existenzgründungsberater überschritten wird. In diesem Fall ist eine Abstimmung mit dem Versicherer vorzunehmen. Zudem ist es ratsam, eine Haftungsbegrenzung im Innenverhältnis zu vereinbaren.

5. Abrechnung/Honorar

Das Honorar für die Existenzgründungsberatung ist nicht nach der Steuerberatervergütungsverordnung (StBVV) zu ermitteln, soweit es sich um vereinbare Tätigkeiten handelt. Hier sind die allgemeinen zivilrechtlichen Vorschriften (§§ 612, 632 BGB) zu

beachten. Bezüglich der Vorbehaltsaufgaben ist die StBVV – ggf. auch § 22 StBVV für Gutachten – anzuwenden.

Es empfiehlt sich dringend, eine schriftliche Honorarvereinbarung mit dem Auftraggeber zu treffen. Als Kriterien für die Bemessung der Vergütung ist eine Ausrichtung am Zeitaufwand und an der Schwierigkeit der Tätigkeit üblich (so Eckert, StBGebV, 4. Auflage, VereinbT 4).

Das Gründercoaching wird u. a. durch den Europäischen Sozialfonds (ESF) gefördert. Zu beachten ist, dass das durch Zuschüsse förderfähige Honorar gedeckelt ist und Zuschüsse nur für bestimmte Beratungsleistungen gewährt werden. Weitere Informationen finden sich unter www.kfw.de.

5.2.20 Hinweise* für die Tätigkeit des Steuerberaters als Sachwalter

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 2. und 3. September 2013.

1. Vorbemerkungen

Die Tätigkeit des Steuerberaters als Sachwalter ist gemäß § 57 Abs. 3 Nr. 3 StBerG mit dem Beruf des Steuerberaters vereinbar.

Der Sachwalter ist vom Insolvenzverwalter abzugrenzen. Seine Aufgabe ist es, im Rahmen der Eigenverwaltung die wirtschaftliche Lage des Schuldners zu prüfen und die Geschäftsführung sowie die Ausgaben für die Lebensführung zu überwachen. Bei der Eigenverwaltung unter Aufsicht des Sachwalters kommt es nicht zu einem Übergang des Verwaltungs- und Verfügungsrechts über das Vermögen des Schuldners, wie es beim Insolvenzverwalter der Fall ist.

Ergänzend sind die „Allgemeinen Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“ (vgl. Berufsrechtliches Handbuch, II.5.2.1) zu beachten.

2. Voraussetzungen

2.1 Persönliche Voraussetzungen

Die Tätigkeit als Sachwalter erfordert besondere betriebswirtschaftliche und rechtliche Kenntnisse sowie solche im Zusammenhang mit der Abwicklung und Fortführung eines Unternehmens in der Krise. Unabdingbar für die Übernahme des Amtes als Sachwalter sind vor allem einschlägige Kenntnisse des Insolvenzrechts, da in der Insolvenzordnung (InsO) u. a. die Besonderheiten des Verfahrens geregelt sind, die teilweise erheblich von den allgemeinen Vorschriften des Zivil- und

* Die Hinweise haben einen unverbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

Zivilprozessrechts abweichen. Zudem muss der als Sachwalter tätige Steuerberater über kaufmännische, arbeits- und gesellschaftsrechtliche Spezialkenntnisse verfügen.

2.2 Sonstige Voraussetzungen

Voraussetzung für das Amt des Sachwalters ist neben der Geeignetheit die Bestellung durch das Gericht. Zu dieser kann es auf unterschiedlichen Wegen kommen. Zum einen ist es möglich, dass das Insolvenzgericht einen neutralen Sachwalter aus dem Kreis der bei ihm gelisteten Bewerber benennt. Zum anderen kann auch der Schuldner etwa gemeinsam mit einem vorläufigen Gläubigerausschuss nach § 22a InsO einen Sachwalter vorschlagen. Die Bestellung erfolgt durch Übergabe einer Urkunde (§ 56 Abs. 2 InsO).

Es handelt sich bei der Eigenverwaltung um ein Insolvenzverfahren, d. h. ein gerichtliches Eilverfahren. Aus diesem Grund liegt eine besondere Eilbedürftigkeit vor. Um den Anforderungen an dieses Verfahren gerecht zu werden, muss die Lage des Unternehmens möglichst schnell und exakt festgestellt werden. Hierfür müssen das entsprechende Personal und die notwendige Logistik vorhanden sein.

Die übliche, von den Insolvenzgerichten erwartete Tabellensoftware sollte zum elektronischen Datenübertrag in der jeweils aktuellen Version in den Kanzleien vorgehalten werden.

3. Tätigkeitsbeschreibung, Rechte und Pflichten

Der Steuerberater kann zunächst als vorläufiger Sachwalter bestellt werden, solange das Insolvenzverfahren noch nicht eröffnet ist. Dabei ist zu unterscheiden zwischen dem vorläufigen Sachwalter im Schutzschirmverfahren nach § 270b InsO und dem im Eröffnungsverfahren ohne Schutzschirm. Unterschiede bestehen insbesondere bei der Auswahlmöglichkeit des vorläufigen Sachwalters. So kann das Gericht im Rahmen des Schutzschirmverfahrens von einem Vorschlag des Schuldners nur abweichen, wenn die vorgeschlagene Person offensichtlich ungeeignet ist (§ 270b Abs. 2 Satz 2 InsO). Mit dem Eröffnungsbeschluss kann der vorläufige Sachwalter als Sachwalter bestellt werden.

Der Sachwalter hat vorrangig die wirtschaftliche Lage des Schuldners zu prüfen und die Geschäftsführung sowie die Ausgaben für die Lebensführung des Schuldners zu überwachen. Er kann die bisherige Geschäftsführung bei der Erstellung eines Insolvenzplans unterstützen. Der Sachwalter ist beauftragt, die Forderungen der Insolvenzgläubiger entgegenzunehmen (§ 270c Satz 2 InsO). Wird die Anordnung zur Eigenverwaltung gemäß § 272 InsO aufgehoben, kann der bisherige Sachwalter gemäß § 272 Abs. 3 InsO zum Insolvenzverwalter bestellt werden.

Es ist zu beachten, dass ein Tätigwerden als Sachwalter im Rahmen des Schutzschirmverfahrens nicht möglich ist, wenn der Steuerberater bereits die Bescheinigung über die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens erstellt hat (§ 270b Abs. 2 Satz 1 InsO).

3.1 Rechenschafts- und Dokumentationspflichten

Der Sachwalter muss das Insolvenzgericht und den Gläubigerausschuss bzw. – wenn dieser nicht bestellt ist – die Insolvenzgläubiger und die absonderungsberechtigten Gläubiger unverzüglich informieren, wenn die Fortsetzung der Eigenverwaltung zu Nachteilen für die Gläubiger führen würde (§ 274 Abs. 3 Satz 1 InsO) und hat eine Masseunzulänglichkeit dem Insolvenzgericht anzuzeigen (§ 285 InsO).

Außerdem muss er schriftlich Rechenschaft über die Prüfung des vom Schuldner erstellten Verzeichnisses der Massegegenstände, des Gläubigerverzeichnisses und der Vermögensübersicht ablegen und zum Berichtstermin gegenüber den Gläubigern zu dem Bericht des Schuldners Stellung nehmen (§ 281 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 InsO). Im Rahmen der Befriedigung der Insolvenzgläubiger muss der Sachwalter die vom Schuldner erstellten Verteilungsverzeichnisse prüfen und über das Ergebnis der Prüfung schriftlich berichten (§ 283 Abs. 2 Satz 2 InsO).

3.2 Unabhängigkeitsanforderungen

Während des ganzen Verfahrens der Eigenverwaltung muss der Sachwalter darauf achten, dass seine Unabhängigkeit im Verhältnis zu den Gläubigern, den Schuldnern, den Arbeitnehmern

bzw. den Arbeitnehmervertretern sowie dem Management des Unternehmens gewahrt bleibt.

3.3 Berufsrechtliche Besonderheiten

Neben den allgemeinen Berufspflichten (siehe hierzu schon die „Allgemeinen Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“ unter 2., Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1) ist hier zu beachten, dass es dem Sachwalter – als einer vom Insolvenzgericht bestellten Person – erlaubt ist, Rechtsdienstleistungen im Rahmen seines Aufgaben- und Tätigkeitsgebiets zu erbringen (vgl. § 8 Abs. 1 Nr. 1 RDG). Sollten im Rahmen der Tätigkeit als Sachwalter Tätigkeiten übernommen werden, bei denen es sich um gewerbliche Tätigkeiten handeln könnte, ist die Grenze zur gewerblichen Tätigkeit im Einzelfall zu prüfen und – wenn erforderlich – die notwendige Ausnahmegenehmigung der zuständigen Steuerberaterkammer einzuholen (siehe „Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“ unter 3., Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1).

4. Besondere Haftungsrisiken des Steuerberaters als Sachwalter

Für den Sachwalter gelten die Grundsätze, welche für die Haftung des Insolvenzverwalters wegen der Verletzung insolvenzspezifischer Pflichten nach § 274 Abs. 1 i. V. m. § 60 Abs. 1 InsO gelten, entsprechend. Maßstab für die Haftung ist in Parallele zu § 60 Abs. 1 Satz 2 InsO die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Sachwalters. Dabei kann es zu einer Haftung gegenüber einer ganzen Reihe von Beteiligten kommen, denen gegenüber der Sachwalter nach der Insolvenzordnung verpflichtet ist, so beispielsweise gegenüber den Insolvenzgläubigern, den Massegläubigern, den Aus- und Absonderungsberechtigten oder den Mitgliedern des Gläubigerausschusses.

Daneben kommt es zu speziellen Haftungsrisiken, beispielsweise für den Fall des § 277 Abs. 1 i. V. m. § 61 InsO, wenn das Insolvenzgericht die Zustimmung des Sachwalters zur Begründung von Masseverbindlichkeiten durch den Schuldner angeordnet hat.

5. Haftpflichtversicherung

Der Versicherungsschutz erstreckt sich im Rahmen von Teil 3 A Ziffer 4.3 BBR-S der „Allgemeinen und Besonderen Versicherungsbedingungen sowie Risikobeschreibungen zur Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung für Steuerberater“ u. a. auch auf die Tätigkeit als Sachwalter, soweit diese Tätigkeit nicht überwiegend ausgeübt wird (Teil 3 B Abs. III Allgemeine Versicherungsbedingungen). Allerdings bezieht sich der Versicherungsschutz der Berufshaftpflichtversicherung nicht auf Haftpflichtansprüche wegen Schäden, die dadurch entstanden sind, dass der Versicherungsnehmer im Bereich eines unternehmerischen Risikos, das sich im Rahmen der Ausübung einer versicherten Tätigkeit ergibt, tätig wird.

Nach Möglichkeit sollten die oben beschriebenen zusätzlichen Haftungsrisiken der Tätigkeit als Sachwalter durch eine entsprechende Haftpflichtversicherung gesondert abgesichert werden. Auch empfiehlt es sich, von Zeit zu Zeit die Angemessenheit der vereinbarten Absicherungen zu überprüfen.

6. Abrechnung/Honorar

Für die Abrechnung der Tätigkeit als Sachwalter gilt gemäß §§ 274 Abs. 1, 63, 65 InsO die Insolvenzrechtliche Vergütungsverordnung (InsVV), im Speziellen § 12 InsVV. Nach § 12 Abs. 1 InsVV erhält der Sachwalter in der Regel 60 % der für den Insolvenzverwalter bestimmten Vergütung. Eine Übersteigung dieses Regelsatzes ist beispielsweise für die Fälle vorgesehen, in denen das Insolvenzgericht gemäß § 277 Abs. 1 InsO angeordnet hat, dass bestimmte Rechtsgeschäfte des Schuldners nur wirksam sind, wenn der Sachwalter zugestimmt hat (vgl. § 12 Abs. 2 InSVV). Das Insolvenzgericht setzt die Vergütung und die zu erstattenden Auslagen fest (§ 64 InsO). Werden vom als Sachwalter eingesetzten Steuerberater Leistungen wie beispielsweise Steuererklärungen und Jahresabschlüsse erbracht, so sind diese nach der StBVV zu vergüten und dem Verfahren in Rechnung zu stellen (§ 5 InsVV).

5.2.21 Hinweise* für die Tätigkeit des Steuerberaters als Liquidator

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 2. und 3. September 2013.

1. Vorbemerkungen

Die Tätigkeit des Steuerberaters als Liquidator ist gemäß § 57 Abs. 3 Nr. 3 StBerG mit dem Beruf des Steuerberaters vereinbar.

Ergänzend sind die „Allgemeinen Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“ (vgl. Berufsrechtliches Handbuch, II.5.2.1) zu beachten.

Die Liquidation (Abwicklung) ist neben der Auflösung sowie der Löschung eine Stufe im Prozess des Ausscheidens einer Gesellschaft aus dem Rechtsverkehr. Die Abwicklung einer Gesellschaft ist ein zeitaufwendiges Verfahren von mindestens einjähriger Dauer, bei dem es eine Reihe von Formalien einzuhalten gilt.

2. Voraussetzungen

2.1 Persönliche Voraussetzungen

§ 57 Abs. 1 StBerG fordert, dass der Steuerberater nur dann Leistungen erbringen darf, solange er über die erforderliche Sachkunde verfügt. Bedingt durch die Anforderungen der Tätigkeit des Liquidators sind gesellschafts- und insolvenzrechtliche Kenntnisse, sowie Kostenbewusstsein und Verhandlungsfähigkeit erforderlich. Der Steuerberater muss deshalb geeignete Kooperationspartner aus anderen Fachdisziplinen einbinden, wenn er den notwendigen Sachverstand in Spezialfragen nicht aufweist.

---

* Die Hinweise haben einen unverbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

2.2 Sachliche Voraussetzungen

Liquidationsverfahren stellen Mindestanforderungen in Bezug auf ihren zeitlichen Rahmen und die Tätigkeit des Liquidators. Die hierfür notwendigen personellen Kapazitäten müssen für die Dauer des Verfahrens vorgehalten werden.

3. Tätigkeitsbeschreibung, Rechte und Pflichten

Die rechtlichen Grundlagen, welche die Tätigkeit, die Rechte und die Pflichten des Liquidators oder Abwicklers bestimmen, befinden sich in unterschiedlichen Gesetzen. Von Bedeutung sind in Abhängigkeit von der Rechtsform insbesondere die §§ 60 ff. im GmbH-Gesetz, die §§ 264 ff. des Aktiengesetzes, die §§ 145 ff. im Handelsgesetzbuch sowie die einschlägigen Regelungen zum Verein im BGB.

3.1 Tätigkeitsbeschreibung

Die Aufgaben des Liquidators bestehen darin, die laufenden Geschäfte der Gesellschaft zu beenden, die Verpflichtungen der Gesellschaft zu erfüllen, Forderungen einzuziehen und das Vermögen der Gesellschaft in Geld umzusetzen (z. B. § 70 GmbHG, § 49 Absatz 1 BGB, § 149 HGB). Dabei stellt die Tätigkeit des Liquidators grundsätzlich eine Fortführung der Geschäftsführeraufgaben mit einem veränderten Zweck dar. Demzufolge sind alle übrigen Geschäftsführerpflichten zu erfüllen, z. B. die Abgabe von Steuererklärungen, die Beauftragung der Prüfung prüfungspflichtiger Jahresabschlüsse oder die Veröffentlichung von Bilanzen. Werden neue Rechtsgeschäfte eingegangen, müssen diese im Dienst der Abwicklung stehen, also objektiv dem Abwicklungszweck dienen und subjektiv zu diesem Zweck vorgenommen werden.

3.2 Rechte und Pflichten des Liquidators

Regelmäßig wird die Liquidation durch die Geschäftsführer (z. B. § 66 Abs. 1 GmbHG), den Vorstand (z. B. § 48 Abs. 1 BGB) oder die Gesellschafter (z. B. § 146 Absatz 1 HGB) erfolgen. Die Gesellschafter können aber auch andere Personen mit der Liquidation beauftragen. So kann beispielsweise im Rahmen eines Auflösungsbeschlusses gem. § 60 GmbHG von den Gesellschaftern die Abwicklung einem externen Liquidator übertra-

gen werden. Sind mehrere Liquidatoren vorhanden, so ist zu beachten, dass diese regelmäßig nur gemeinschaftlich zur Vertretung befugt sind und Beschlüsse nur einstimmig gefasst werden können (z. B. § 48 Abs. 3 BGB, § 68 Abs. 1 GmbHG, § 150 HGB).

Folgende Formalien sind grundsätzlich und in Abhängigkeit von der Rechtsform insbesondere zu beachten und einzuhalten:

- Zum Antritt seines Amtes muss der Liquidator zur Eintragung in das Handelsregister angemeldet werden (z. B. § 67 GmbHG, § 148 HGB).
- Der Liquidator hat für den Beginn der Liquidation eine Liquidationseröffnungsbilanz gegebenenfalls in Verbindung mit einem erläuternden Bericht zu erstellen (z. B. § 71 Abs. 1 GmbHG, § 154 HGB).
- Der Liquidator ist zur jährlichen Erstellung des Jahresabschlusses nach Handelsrecht verpflichtet. Dabei ist zu beachten, dass die Regelung des § 11 Abs. 2 Satz 2 KStG, wonach der Besteuerungszeitraum im Falle der Liquidation drei Jahre nicht übersteigen soll, nicht von der handelsrechtlichen Verpflichtung zur Erstellung eines Jahresabschlusses befreit.
- Weiterhin ist der Liquidator unter Umständen zur Bekanntgabe der Auflösung in den Gesellschaftsblättern und zum Gläubigeraufruf verpflichtet (z. B. § 65 Abs. 2 GmbHG, § 267 AktG). Nach § 12 GmbHG erfolgt die Bekanntmachung im Bundesanzeiger (Gesellschaftsblatt).
- Sollten nach Begleichung aller Schulden der Gesellschaft noch Vermögenswerte bestehen, hat der Liquidator diese unter den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Geschäftsanteile aufzuteilen (z. B. § 72 GmbHG, § 155 Abs. 1 HGB). Dies darf jedoch beispielsweise bei der GmbH erst nach Vollendung eines Sperrjahres seit dem Tage des letzten Gläubigeraufrufes geschehen und nicht vor Tilgung oder Sicherstellung der Schulden (§ 73 Abs. 1 GmbHG).
- Die Arbeit des Liquidators ist beendet, wenn keine Abwicklungsmaßnahmen mehr erforderlich sind. Nach Legung der Schlussrechnung muss der Liquidator den Abschluss der

Liquidation zur Eintragung beim Handelsregister anmelden (z. B. § 74 Abs. 1 GmbHG, § 157 Absatz 1 HGB).

– Die Unterlagen der Gesellschaft sind aufzubewahren (z. B. § 157 Abs. 2 HGB, im Falle des § 74 Abs. 2 GmbHG 10 Jahre lang).

4. Besondere Haftungsrisiken des Steuerberaters als Liquidator

Bei der Liquidation einer Gesellschaft ist eine Reihe von Anforderungen zu beachten, deren Nichteinhaltung gegebenenfalls zu persönlichen Schadensersatzpflichten des Liquidators, aber auch zu strafrechtlichen Konsequenzen führen kann.

Der Liquidator ist der Gesellschaft zur ordnungsgemäßen Abwicklung verpflichtet. Die Verletzung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns kann die Verpflichtung zum Schadensersatz begründen.

Wichtige Regelungen sind unter anderem:

– Der Liquidator ist regelmäßig zum Ersatz von Zahlungen verpflichtet, die nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft oder nach Feststellung ihrer Überschuldung geleistet werden (z. B. §§ 71 Abs. 4 i. V. m. 64 GmbHG).

– Der Liquidator muss auch eine möglicherweise bevorstehende Insolvenz der GmbH i. L. im Auge haben. Denn die Insolvenzantragspflicht des § 15a InsO, welche vorsieht, dass spätestens drei Wochen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung ein Eröffnungsantrag gestellt wird, gilt auch für den Liquidator.

– Strafrechtliche Sanktionen bei der Verletzung der Antragspflicht nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung, vgl. § 15a Absatz 4 und 5 InsO.

– Des Weiteren ist der GmbH-Liquidator zum Ersatz der nach § 72 GmbHG verteilten Beträge verpflichtet, wenn er die Vermögensverteilung unter Verstoß gegen § 73 Abs. 1 und 2 GmbHG vorgenommen hat, das heißt vor Tilgung oder Sicherstellung der Schulden der Gesellschaft und vor Ablauf des Sperrjahres.

5. Haftpflichtversicherung

Der Versicherungsschutz erstreckt sich im Rahmen von Teil 3 A Ziffer 4.3 BBR-S der „Allgemeinen und Besonderen Versicherungsbedingungen sowie Risikobeschreibungen zu Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung für Steuerberater“ u. a. auch auf die Tätigkeit als gerichtlich bestellter Liquidator. Mithin gilt der Versicherungsschutz nicht bei einer Einsetzung durch Gesellschafterbeschluss.

Die Haftungsrisiken der Tätigkeit als Liquidator sind dementsprechend durch eine Haftpflichtversicherung gesondert abzusichern. Vor diesem Hintergrund sollte vor Übernahme einer Tätigkeit als Liquidator Rücksprache mit dem Berufshaftpflichtversicherer gehalten werden.

6. Abrechnung/Honorar

Die Tätigkeit des Steuerberaters als Liquidator zählt nicht zu den Tätigkeiten, die nach der Steuerberatervergütungsverordnung abzurechnen sind. Es wird empfohlen, eine schriftliche Honorarvereinbarung zu treffen. Wird keine Vereinbarung über die Höhe der Vergütung geschlossen, steht dem Liquidator für die Führung seines Amtes eine „übliche“ Vergütung zu (§ 612 Abs. 2 BGB). Diese übliche Vergütung bemisst sich wegen der Vergleichbarkeit der Tätigkeit des Liquidators mit der Aufgabe eines Insolvenzverwalters in sinngemäßer Anwendung der Vergütungsbestimmungen für Insolvenzverwalter (Bundesgerichtshof, Urteil vom 25. Juli 2005 – II ZR 199/03). Die Liquidatorenvergütung erfolgt nach Befriedigung aller Gläubiger, vor Beendigung der Liquidation und Zahlung der Liquidationserlöse an die Anfallberechtigten.

5.2.22 Hinweise* für die Tätigkeit des Steuerberaters als Notgeschäftsführer aufgrund gerichtlicher Bestellung

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 2. und 3. September 2013.

1. Vorbemerkungen

Die Tätigkeit des Steuerberaters als Notgeschäftsführer aufgrund gerichtlicher Bestellung zählt zu den freiberuflichen Tätigkeiten, die die Wahrnehmung fremder Interessen einschließlich der Beratung zum Gegenstand hat und ist damit gemäß § 57 Abs. 3 Nr. 2 StBerG in Verbindung mit § 15 Nr. 9 BOStB mit dem Beruf des Steuerberaters vereinbar.

Ein Bedarf kann zum Beispiel dann auftreten, wenn bei einer GmbH der einzige Geschäftsführer plötzlich schwer erkrankt oder verstirbt. Hier gilt es, schnell für einen geeigneten Ersatz zu sorgen. Aufgrund seiner starken Nähe zur Mandantschaft und seinem wirtschaftlichen Verständnis ist der Steuerberater in solchen Situationen vielfach der einzige Ansprechpartner, der kurzfristig aushelfen kann, um die Fortsetzung des Geschäftsbetriebs zu sichern und weiteren Schaden von dem Mandantenunternehmen abzuwenden.

Ergänzend sind die „Allgemeinen Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten“ (vgl. Berufsrechtliches Handbuch, II.5.2.1) zu beachten.

---

* Die Hinweise haben einen unverbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

2. Voraussetzungen

Die gerichtliche Bestellung eines Notgeschäftsführers bei einer GmbH erfolgt in entsprechender Anwendung von § 29 BGB.

2.1 Persönliche Voraussetzungen

Nach § 57 Abs. 1 StBerG i.V. m. § 4 Abs. 2 BOStB darf der Steuerberater nur dann Leistungen erbringen, wenn er auch die erforderliche Sachkunde besitzt und über die zur Bearbeitung notwendige Zeit verfügt. Dies schließt die Übernahme des Amtes als Notgeschäftsführer aufgrund gerichtlicher Bestellung aus, wenn keine ausreichenden wirtschaftlichen Kenntnisse und genügende Zeitreserven vorliegen. Sollte die Satzung der Gesellschaft eine bestimmte Qualifikation für den Geschäftsführer vorschreiben, muss das den Notgeschäftsführer bestellende Registergericht regelmäßig beachten, dass diese Voraussetzungen auch vom Notgeschäftsführer erfüllt werden.

2.2 Sachliche Voraussetzungen

Die Übernahme des Amtes eines Notgeschäftsführers aufgrund gerichtlicher Anordnung setzt die Bestellung durch das Amtsgericht des Sitzes der Gesellschaft (Registergericht) voraus. Hierfür ist ein Antrag eines Beteiligten notwendig sowie das Fehlen oder die rechtliche Verhinderung des Geschäftsführers. Darüber hinaus erfolgt die gerichtliche Beststellung nur in dringenden Fällen für die Zeit bis zur Behebung des Mangels.

Damit handelt es sich bei der Notbestellung um eine subsidiäre Maßnahme, die nur erfolgt, wenn sie die einzige Möglichkeit darstellt, die Vertretung der Gesellschaft zu sichern. Die Verhinderung kann tatsächlich oder rechtlich begründet sein. Sie kann auf Dauer bestehen, aber auch auf einen Einzelfall beschränkt sein (§ 181 BGB).

Von einer tatsächlichen oder rechtlichen Verhinderung des Geschäftsführers einer GmbH ist zum Beispiel bei schwerer Krankheit, Flucht ins Ausland aus Furcht vor Strafverfolgung, Haft oder fehlender Einreiseerlaubnis auszugehen. Eine dringende Lage liegt regelmäßig vor, wenn der Gesellschaft oder den Beteiligten ein Schaden droht oder alsbald erforderliche Handlungen nicht vorgenommen werden können. Liegt ein

dringender Anlass vor, kann es für die Notbestellung auch genügen, wenn sich Gesellschafter nicht einigen können (z. B. bei einer Zweimann-GmbH).

Kommt das zuständige Bestellungsorgan (in der Regel die Gesellschafterversammlung) der Gesellschaft der Pflicht zur Aufrechterhaltung einer jederzeit handlungsfähigen Geschäftsführung nicht nach, kann das Gericht in dringenden Fällen dem Mangel (solange dieser andauert) durch Bestellung eines Notgeschäftsführers abhelfen. Das Gericht wird dabei jedoch nicht von Amts wegen, sondern nur auf Antrag eines Beteiligten tätig. Beteiligter kann dabei jeder sein, der an der Bestellung ein eigenes Interesse hat. Neben einzelnen Gesellschaftern kommen hierfür Organmitglieder, der Betriebsrat oder auch Gläubiger infrage.

Der Antragsteller kann eine bestimmte Person vorschlagen, das Gericht ist hieran jedoch nicht gebunden. In jedem Fall hat das Gericht die gesetzlichen und statuarischen Eignungsvoraussetzungen sowie die Vertretungsregelungen bei der Bestellung zu beachten. Die Geschäftsführungsbefugnis und die Vertretungsmacht des Notgeschäftsführers entsprechen der eines ordentlichen Geschäftsführers. Das Gericht kann allerdings seine Geschäftsführungsbefugnis (nicht jedoch seine Vertretungsmacht) auf bestimmte Handlungen beschränken.

Die Abberufung eines Notgeschäftsführers kann nur durch das Gericht und nicht durch die Gesellschafterversammlung erfolgen. Das Amt endet jedoch auch ohne Widerruf durch das Gericht mit der Bestellung eines ordentlichen Geschäftsführers.

Das Amt des Notgeschäftsführers aufgrund gerichtlicher Bestellung beginnt mit dem Zeitpunkt der Bekanntgabe an den Bestellten. Zur materiellrechtlichen Wirksamkeit ist die Annahme durch den Bestellten erforderlich. Der Bestellungsbeschluss ist als rechtsgestaltender Akt bis zu seiner Aufhebung auch dann gültig, wenn seine gesetzlichen Voraussetzungen fehlen.

Das Verfahren der Notbestellung richtet sich nach dem Gesetz über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (FamFG).

3. Tätigkeitsbeschreibung, Rechte und Pflichten

Das Aufgabengebiet mit den Rechten und Pflichten ist identisch mit dem eines regulären Geschäftsführers. Insoweit gelten die Regeln der §§ 6 ff. und 35 ff. GmbHG sowie die Inhalte eines zivilrechtlichen Anstellungsvertrags und etwaige satzungsgemäße Vorgaben.

4. Haftpflichtversicherung

Selbstständige Steuerberater sind gemäß § 67 StBerG verpflichtet, sich gegen die aus ihrer Berufstätigkeit ergebenden Haftpflichtgefahren angemessen zu versichern. Dieser Versicherungsschutz erstreckt sich gemäß § 51 Abs. 1 DVStB auch auf die vereinbaren Tätigkeiten gemäß § 57 Abs. 3 Nr. 2 und 3 StBerG. Da jedoch aus der Tätigkeit des Geschäftsführers einer GmbH heraus ein besonderes Haftungsrisiko nicht gänzlich ausgeschlossen werden kann, ist unbedingt anzuraten, vor Annahme des Amtes als Notgeschäftsführer mit dem eigenen Versicherer in Kontakt zu treten und die bestehenden Versicherungsbedingungen bezüglich des Einschlusses dieser vereinbaren Tätigkeit zu überprüfen und gegebenenfalls zu ergänzen.

5. Abrechnung/Honorar

Die Übernahme einer Tätigkeit als Notgeschäftsführer aufgrund gerichtlicher Anordnung zählt nicht zu den Vorbehaltstätigkeiten, die nach der Steuerberatervergütungsverordnung abzurechnen sind. Vielmehr wird für diese vereinbare Tätigkeit die übliche Vergütung des § 612 Abs. 2 BGB zu leisten sein. Regelmäßig wird die Höhe der Vergütung im Rahmen eines Geschäftsführervertrags geregelt werden. Die Höhe der Vergütung hängt dabei wesentlich von der Unternehmensgröße, der Art des Unternehmens und seiner wirtschaftlichen Situation sowie dem zeitlichen und inhaltlichen Aufwand der Geschäftsführertätigkeit ab. Um späteren Streitigkeiten vorzubeugen, empfiehlt es sich, vor der Übernahme der Funktion die Höhe der Vergütung verbindlich zu klären.

5.2.23 Hinweise* für die Tätigkeit des Steuerberaters in Gläubigerausschüssen

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 2. und 3. September 2013.

1. Vorbemerkungen

Die Tätigkeit als Gläubigerausschussmitglied ist eine vereinbare Tätigkeit gemäß § 57 Abs. 3 Nr. 3 StBerG. Sie richtet sich nach den Bestimmungen der Insolvenzordnung.

Neben dem bereits mit Einführung der Insolvenzordnung kodifizierten „normalen" Gläubigerausschuss (§ 67 InsO) ist durch die Neueinführung des Gesetzes zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen (ESUG, BGBl. I 2011, S. 2582) das Organ des vorläufigen Gläubigerausschusses eingeführt worden (§ 21 Abs. 2 Nr. 1a, § 22a InsO).

Ergänzend sind die „Allgemeinen Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten" (vgl. Berufsrechtliches Handbuch, II.5.2.1) zu beachten.

2. Voraussetzungen

Gläubigerausschuss nach §§ 67 ff. InsO

Grundsätzlich beschließt die Gläubigerversammlung, ob ein Gläubigerausschuss eingesetzt werden soll (vgl. § 68 Abs. 1 InsO). Dem Gericht ist es aber möglich, bereits vor der ersten Gläubigerversammlung einen Gläubigerausschuss einzusetzen (vgl. § 67 Abs. 1 InsO).

Mitglieder des Gläubigerausschusses können natürliche und juristische Personen sein sowie solche, die nicht Gläubiger sind (vgl. § 67 Abs. 3 InsO). Die Bestellung als Ausschussmitglied bedarf der Annahme. Die Besetzung des Gläubigerausschusses

* Die Hinweise haben einen unverbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

richtet sich nach dem Repräsentationsschema des § 67 Abs. 2 InsO, welches sicherstellen soll, dass die Gläubigergruppen mit ihren unterschiedlichen Interessen angemessen vertreten sind.

Das Amt als Mitglied des Gläubigerausschusses kann auf unterschiedliche Weise enden, beispielsweise durch die Beendigung des Insolvenzverfahrens, aber auch durch Entlassung durch das Gericht. So kann das die Rechtsaufsicht über den Gläubigerausschuss innehabende Insolvenzgericht ein Ausschussmitglied aus wichtigem Grund entlassen. Ein solcher wichtiger Grund liegt etwa vor, wenn das Verbleiben des Mitglieds im Amt die Belange der Gesamtheit der Gläubiger und die Rechtmäßigkeit der Verfahrensabwicklung objektiv nachhaltig gefährden würde (BGH IX ZB 47/11).

Für Steuerberater kommt beispielsweise eine Tätigkeit aufgrund rechtsgeschäftlicher Beauftragung für einen Gläubiger oder eine bestimmte Gläubigergruppe oder sonst beteiligte Personenkreise (z. B. wesentliche Kundenkreise des Schuldners; Überwachung leistungswirtschaftlich definierter Sanierungsfälle) in Betracht.

Bei einer rechtsgeschäftlichen Besorgung ist abzugrenzen, ob der grundsätzlich qualifizierte Gläubiger den Steuerberater als seinen Vertreter entsendet oder dieser im Außenverhältnis ohne Offenlegung der Beauftragung selbst auftritt.

Vorläufiger Gläubigerausschuss nach §§ 21 Abs. 2 Nr. 1a, 22a InsO

§ 21 Abs. 2 Nr. 1a InsO normiert den vorläufigen Gläubigerausschuss im Eröffnungsverfahren. Grundsätzlich ist der vorläufige Gläubigerausschuss als Pflichtausschuss vom Insolvenzgericht einzusetzen, wenn die Anforderungen an die Unternehmensgröße des § 22a Abs. 1 InsO vorliegen. Erfüllt er nicht diese Voraussetzungen, kann er auch als Antragsausschuss nach § 22a Abs. 2 InsO eingesetzt werden.

Als Mitglied eines vorläufigen Gläubigerausschusses kann nur eine Person bestellt werden, die Gläubiger des Schuldners ist oder mit der Eröffnung des Verfahrens dessen Gläubiger wird (§ 21 Abs. 2 Nr. 1a InsO).

Damit wird eine Tätigkeit des Steuerberaters in einem vorläufigen Gläubigerausschuss im Sinne des § 22a InsO nur dann in Betracht kommen, wenn er selbst Leistungen gegenüber deren Schuldner erbracht hat oder erbringt und diese nicht entsprechend vergütet sind oder er aus anderem Rechtsgrund Ansprüche gegen den Schuldner hat.

3. Tätigkeitsbeschreibung, Rechte und Pflichten

Der Gläubigerausschuss hat gemäß § 69 InsO den Insolvenzverwalter bei seiner Geschäftsführung zu unterstützen und zu überwachen. Im Rahmen dieser Tätigkeit hat er sich über den Gang der Geschäfte zu unterrichten, die Prüfungsergebnisse und Geschäftspapiere einzusehen und den Geldverkehr und -bestand zu prüfen.

Zu den zentralen Aufgaben des Gläubigerausschusses zählt beispielsweise die Zustimmungsbefugnis des § 160 InsO, nach welcher der Insolvenzverwalter der Zustimmung des Gläubigerausschusses bei Rechtshandlungen von besonderer Bedeutung bedarf.

Der Gläubigerausschuss regelt grundsätzlich eigenständig, wie er seine Arbeit ausgestaltet (beispielsweise durch eine Geschäftsordnung). § 72 InsO schreibt lediglich vor, dass ein Beschluss gültig ist, wenn die Mehrheit der Mitglieder an der Beschlussfassung teilgenommen hat und der Beschluss mit der Mehrheit der abgegebenen Stimmen gefasst worden ist.

Die Tätigkeit als Gläubigerausschussmitglied verpflichtet grundsätzlich zu einer unabhängigen Erfüllung der Aufgaben. Eine etwaige Interessenkollision oder Selbstbetroffenheit hat das Ausschussmitglied dem Gremium rechtzeitig anzuzeigen und offenzulegen und sich zumindest für diesen Tagesordnungspunkt bei einer Abstimmung zu enthalten.

Die Tätigkeit als Gläubigerausschussmitglied unterliegt einer Verschwiegenheitspflicht und die Weitergabe von Insider-Wissen an Dritte kann strafrechtliche Verantwortlichkeit nach § 266 StGB oder § 203 StGB nach sich ziehen.

Zu den wichtigsten Aufgaben des vorläufigen Gläubigerausschusses zählt die Mitwirkung bei der Bestellung des vorläufi-

gen Insolvenzverwalters (vgl. § 21 Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. § 56a Abs. 1 InsO) sowie die Stellungnahme zum Antrag des Schuldners auf Eigenverwaltung gemäß § 270 Abs. 3 InsO.

Wird das Insolvenzverfahren eröffnet, in dem ein vorläufiger Gläubigerausschuss gemäß § 22a InsO bestand, ist keine erneute Bestellung des Gläubigerausschusses bis zur Gläubigerversammlung notwendig, sondern die Funktion besteht bis zur Entscheidung nach § 68 Abs. 1 Satz 2 InsO zur Beibehaltung des Gläubigerausschusses.

4. Besondere Haftungsrisiken des Steuerberaters als Mitglied eines Gläubigerausschusses

Die Mitglieder des Gläubigerausschusses sind den absonderungsberechtigten Gläubigern und den Insolvenzgläubigern zum Schadenersatz verpflichtet, wenn sie schuldhaft die Pflichten verletzen, die ihnen nach der Insolvenzordnung obliegen (§§ 21 Abs. 2 Nr. 1a, 71 InsO). Eine Haftung kann beispielsweise zustande kommen, wenn die in § 69 InsO beschriebenen Pflichten zur Unterstützung und Überwachung des Verwalters nicht sorgfältig ausgeübt werden.

5. Haftpflichtversicherung

In der Praxis schließt der (vorläufige) Insolvenzverwalter für sich und die (vorläufigen) Gläubigerausschussmitglieder eine verfahrensspezifische Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung in einer dem Verfahrensanspruch entsprechenden Höhe ab. Die Kosten der Haftpflichtversicherung sind Auslagen des Ausschusses und gehören zu den Kosten des Insolvenzverfahrens nach § 54 InsO.

Es wird dem Steuerberater dringend empfohlen, sich von seiner Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung verbindlich entsprechenden Versicherungsschutz bestätigen zu lassen.

6. Abrechnung/Honorar

Die Mitglieder des (vorläufigen) Gläubigerausschusses haben Anspruch auf Vergütung für ihre Tätigkeit und auf Erstattung angemessener Auslagen (§§ 21 Abs. 2 Nr. 1a, 73 InsO). Hierbei

ist dem Zeitaufwand und dem Umfang der Tätigkeit Rechnung zu tragen.

Die Festsetzung von Honorar und Auslagen erfolgt durch das Gericht (§§ 73 Abs. 2, 64 InsO). Von der Verordnungsermächtigung (§ 65 InsO) wurde Gebrauch gemacht und §§ 17 und 18 der insolvenzrechtlichen Vergütungsverordnung (InsVV) setzen die Vergütung der Mitglieder des Gläubigerausschusses regelmäßig auf 35,00 bis 95,00 €/Stunde netto fest. Auslagen sind einzeln anzuführen und zu belegen.

INHALTSVERZEICHNIS
III. ORGANISATORISCHER TEIL

1. Organisation der Kammer

2. Anschriften

3. Sonstiges

2. Anschriften

2.1 Steuerberaterkammern 2

2.2 Steuerberaterverbände 7

2.3 Berufsständische Organisationen 12

2.4 Sonstige nationale Berufsorganisationen 16
2.4.1 Kammern 16
2.4.2 Verbände 17

2.5 Finanzbehörden und Finanzgerichte 18
2.5.1 Finanzministerien 18
2.5.2 Oberfinanzdirektionen 22
2.5.3 Finanzgerichte 25
2.5.4 Sonstige Finanzbehörden 29

2.6 Europäische Berufsorganisationen 30

2.1 Steuerberaterkammern

Bundessteuerberaterkammer KdöR
Behrenstraße 42
10117 Berlin
Telefon: 030/24 00 87 – 0
Telefax: 030/24 00 87 – 99
E-Mail: zentrale@bstbk.de
Internet: www.bstbk.de

EU-Verbindungsbüro:
Rue des Deux Eglises 35
1000 Brussels
Belgium
Telefon: +32/2/2 35 01 – 00
Telefax: +32/2/7 34 91 17
E-Mail: bruessel@bstbk.be

Steuerberaterkammer Berlin KdöR
Wichmannstraße 6
10787 Berlin
Telefon: 030/88 92 61 – 0
Telefax: 030/88 92 61 – 10
E-Mail: info@stbk-berlin.de
Internet: www.stbk-berlin.de

Steuerberaterkammer Brandenburg KdöR
Tuchmacherstraße 48 B
14482 Potsdam
Telefon: 0331/8 88 52 – 0
Telefax: 0331/8 88 52 – 22
E-Mail: info@stbk-brandenburg.de
Internet: www.stbk-brandenburg.de

Hanseatische Steuerberaterkammer Bremen KdöR
Postfach 10 51 80
28051 Bremen
Am Wall 192
28195 Bremen
Telefon: 0421/3 65 07 – 0
Telefax: 0421/3 65 07 – 20
E-Mail: info@stbkammer-bremen.de
Internet: www.stbkammer-bremen.de

Steuerberaterkammer Düsseldorf KdöR
Postfach 10 48 55
40039 Düsseldorf
Grafenberger Allee 98
40237 Düsseldorf
Telefon: 0211/6 69 06 – 0
Telefax: 0211/6 69 06 – 600
E-Mail: mail@stbk-duesseldorf.de
Internet: www.stbk-duesseldorf.de

Steuerberaterkammer Hamburg KdöR
Raboisen 32
20095 Hamburg
Telefon: 040/4 48 04 30
Telefax: 040/44 58 85
E-Mail: mail@stbk-hamburg.de
Internet: www.stbk-hamburg.de

Steuerberaterkammer Hessen KdöR
Gutleutstraße 175
60327 Frankfurt am Main
ab 09.09.2013 neue Anschrift:
Postfach 10 31 52
60101 Frankfurt am Main
Bleichstraße 1
60313 Frankfurt am Main
Telefon: 069/15 30 02 – 0
Telefax: 069/15 30 02 – 60
E-Mail: geschaeftsstelle@stbk-hessen.de
Internet: www.stbk-hessen.de

Steuerberaterkammer Köln KdöR
Gereonstraße 34–36
50670 Köln
Telefon: 0221/3 36 43 – 0
Telefax: 0221/3 36 43 – 43
E-Mail: mail@stbk-koeln.de
Internet: www.stbk-koeln.de

2. Anschriften

Steuerberaterkammer Mecklenburg-Vorpommern KdöR
Ostseeallee 40
18107 Rostock
Telefon: 0381/77 67 67 – 6
Telefax: 0381/77 67 67 – 7
E-Mail: mail@stbk-mv.de
Internet: www.stbk-mv.de

Steuerberaterkammer München KdöR
Nederlinger Straße 9
80638 München
Telefon: 089/15 79 02 – 0
Telefax: 089/15 79 02 – 19
E-Mail: info@stbk-muc.de
Internet: www.steuerberaterkammer-muenchen.de

Steuerberaterkammer Niedersachsen KdöR
Postfach 57 27
30057 Hannover
Adenauerallee 20
30175 Hannover
Telefon: 0511/2 88 90 – 0
Telefax: 0511/2 83 40 32
E-Mail: info@stbk-niedersachsen.de
Internet: www.stbk-niedersachsen.de

Steuerberaterkammer Nordbaden KdöR
Vangerowstraße 16/1
69115 Heidelberg
Telefon: 06221/18 30 77/78
Telefax: 06221/16 51 05
E-Mail: post@stbk-nordbaden.de
Internet: www.stbk-nordbaden.de

Steuerberaterkammer Nürnberg KdöR
Postfach 11 91 46
90101 Nürnberg
Karolinenstraße 28
90402 Nürnberg
Telefon: 0911/9 46 26 – 0
Telefax: 0911/9 46 26 – 30
E-Mail: info@stbk-nuernberg.de
Internet: www.stbk-nuernberg.de

Steuerberaterkammer Rheinland-Pfalz KdöR
Postfach 37 49
55027 Mainz
Hölderlinstraße 1
55131 Mainz
Telefon: 06131 / 9 52 10 – 0
Telefax: 06131 / 9 52 10 – 40
E-Mail: info@sbk-rlp.de
Internet: www.sbk-rlp.de

Steuerberaterkammer Saarland KdöR
Am Kieselhumes 15
66123 Saarbrücken
Telefon: 0681 / 6 68 32 – 0
Telefax: 0681 / 6 68 32 – 32
E-Mail: stbk@stbk-saarland.de
Internet: www.stbk-saarland.de

Steuerberaterkammer des Freistaates Sachsen KdöR
Emil-Fuchs-Straße 2
04105 Leipzig
Telefon: 0341 / 5 63 36 – 0
Telefax: 0341 / 5 63 36 – 20
E-Mail: kammer@sbk-sachsen.de
Internet: www.sbk-sachsen.de

Steuerberaterkammer Sachsen-Anhalt KdöR
Humboldtstraße 12
39112 Magdeburg
Telefon: 0391 / 6 11 62 – 0
Telefax: 0391 / 6 11 62 – 16
E-Mail: info@stbk-sachsen-anhalt.de
Internet: www.stbk-sachsen-anhalt.de

Steuerberaterkammer Schleswig-Holstein KdöR
Postfach 41 64
24040 Kiel
Hopfenstraße 2 d
24114 Kiel
Telefon: 0431 / 5 70 49 – 0
Telefax: 0431 / 5 70 49 – 10
E-Mail: info@stbk-sh.de
Internet: www.stbk-sh.de

2. Anschriften

Steuerberaterkammer Stuttgart KdöR
Hegelstraße 33
70174 Stuttgart
Telefon: 0711/6 19 48 – 0
Telefax: 0711/6 19 48 – 7 02/3
E-Mail: mail@stbk-stuttgart.de
Internet: www.stbk-stuttgart.de

Steuerberaterkammer Südbaden KdöR
Postfach 53 45
79020 Freiburg
Wentzingerstraße 19
79106 Freiburg
Telefon: 0761/7 05 26 – 0
Telefax: 0761/7 05 26 – 26
E-Mail: info@stbk-suedbaden.de
Internet: www.stbk-suedbaden.de

Steuerberaterkammer Thüringen KdöR
Postfach 80 02 17
99028 Erfurt
Kartäuserstraße 27 a
99084 Erfurt
Telefon: 0361/5 76 92 – 0
Telefax: 0361/5 76 92 – 19
E-Mail: info@stbk-thueringen.de
Internet: www.stbk-thueringen.de

Steuerberaterkammer Westfalen-Lippe KdöR
Erphostraße 43
48145 Münster
Telefon: 0251/4 17 64 – 0
Telefax: 0251/4 17 64 – 27
E-Mail: mail@stbk-westfalen-lippe.de
Internet: www.stbk-westfalen-lippe.de

2.2 Steuerberaterverbände

Bundesverband der Steuerberater e.V.
Uhlandstraße 97
10715 Berlin
Telefon: 030/84 47 85 – 10
Telefax: 030/84 47 85 – 55
E-Mail: info@bvstb.de

Mitgliedsverbände:

Vereinigung der Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer und Steuerberater in Baden-Württemberg e.V.
Birkheckenstraße 1
70599 Stuttgart
Telefon: 0711/2 36 12 00
Telefax: 0711/4 59 92 – 50
E-Mail: kontakt@wbs-ev.de
Internet: www.wbs-ev.de

Institut der Steuerberater in Bayern e.V.
Universität Regensburg
Lehrstuhl Prof. Dr. Dirk
Meyer-Scharenberg
Universitätsstraße 31
93053 Regensburg
Telefon: 0941/9 43 – 26 79
Telefax: 0941/9 43 – 49 88
E-Mail: dirk.meyer-scharenberg@wiwi.uni-regensburg.de
Internet: www.uni-regensburg.de

Berlin-Brandenburger
Verband der Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer e.V.
Uhlandstraße 97
10715 Berlin
Telefon: 030/84 47 85 – 20
Telefax: 030/84 47 85 – 55

Institut der Steuerberater in Hamburg e.V.
Tinsdaler Kirchenweg 275 A
22559 Hamburg
Telefon: 040/81 40 77
Telefax: 040/81 88 25

2. Anschriften

Verein der Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und
vereidigten Buchprüfer in Köln e.V.
Eupener Straße 159, Eingang 38
50933 Köln
Telefon: 0221 / 9 25 36 – 36
Telefax: 0221 / 9 25 36 – 38
E-Mail: info@stbverein-koeln.de
Internet: www.stbverein-koeln.de

Niedersächsischer Verein der Steuerberater,
vereidigten Buchprüfer und Wirtschaftsprüfer e.V.
Am Wildwechsel 25
49811 Lingen (Ems)
Telefon: 0591/ 9 12 60 – 0
Telefax: 0591/ 9 12 60 – 12

Steuerberaterverein Nordrhein-Westfalen e.V.
Lindenstraße 87
40233 Düsseldorf
Telefon: 0211 / 9 51 37 – 15
Telefax: 0211 / 9 51 37 – 18
E-Mail: info@steuerberaterverein.de
Internet: www.steuerberaterverein.de

Deutscher Steuerberaterverband e.V.
Littenstraße 10
10179 Berlin
Telefon: 030 / 2 78 76 – 2
Telefax: 030 / 2 78 76 – 7 99
E-Mail: dstv.berlin@dstv.de
Internet: www.dstv.de

Mitgliedsverbände:

Landesverband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden
Berufe Baden-Württemberg e.V.
Hegelstraße 33
70174 Stuttgart
Telefon: 0711 / 6 19 48 – 400
Telefax: 0711 / 6 19 48 – 444
E-Mail: info@stb-wpverband-bw.de
Internet: www.stb-wpverband-bw.de

Landesverband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe in Bayern e.V.
Implerstraße 11
81371 München
Telefon: 089 / 2 73 21 40
Telefax: 089 / 2 73 06 56
E-Mail: info@lswb.de
Internet: www.lswb.de

Steuerberaterverband Berlin-Brandenburg
Verband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe e.V.
Littenstraße 10
10179 Berlin
Telefon: 030/27 59 59 80
Telefax: 030/27 59 59 88
E-Mail: info@stbverband-berlin-bb.de
Internet: www.stbverband-berlin-bb.de

Steuerberaterverband im Lande Bremen e.V.
Theodor-Heuss-Allee 6
28215 Bremen
Telefon: 0421/5 95 84 – 0
Telefax: 0421/5 95 84 – 22
E-Mail: info@stbv-bremen.de
Internet: www.stbv-bremen.de

Steuerberaterverband Düsseldorf e.V.
Grafenberger Allee 98
40237 Düsseldorf
Telefon: 0211/6 69 06 – 0
Telefax: 0211/6 69 06 – 800
E-Mail: mail@stbverband-duesseldorf.de
Internet: www.stbverband-duesseldorf.de

Steuerberaterverband Hamburg e.V.
Am Sandtorkai 64 a
20457 Hamburg
Telefon: 040/41 34 47 – 0
Telefax: 040/41 34 47 – 59
E-Mail: info@steuerberaterverband-hamburg.de
Internet: www.steuerberaterverband-hamburg.de

2. Anschriften

Steuerberaterverband Hessen e.V.
Verband der steuerberatenden und
wirtschaftsprüfenden Berufe
Mainzer Landstraße 211
60326 Frankfurt am Main
Telefon: 069 / 97 57 45 – 0
Telefax: 069 / 97 57 45 – 25
E-Mail: mail@steuerberaterverband-hessen.de
Internet: www.steuerberaterverband-hessen.de

Steuerberater-Verband e.V. Köln
Verband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe
Von-der-Wettern-Straße 17
51149 Köln
Telefon: 02203 / 9 93 09 – 0
Telefax: 02203 / 9 93 09 – 9
E-Mail: geschaeftsstelle@stbverband-koeln.de
Internet: www.stbverband-koeln.de

Steuerberaterverband Mecklenburg-Vorpommern e.V.
Ostseeallee 40
18107 Rostock
Telefon: 0381 / 7 76 76 – 50
Telefax: 0381 / 7 76 76 – 22
E-Mail: info@stb-verband-mv.de
Internet: www.steuerberaterverband-mv.de

Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V.
Geschäftsstelle Niedersachsen
Zeppelinstraße 8
30175 Hannover
Telefon: 0511 / 3 07 62 – 0
Telefax: 0511 / 3 07 62 – 12
E-Mail: info@steuerberater-verband.de
Internet: www.steuerberater-verband.de

Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V.
Geschäftsstelle Sachsen-Anhalt
Porsestraße 8
39104 Magdeburg
Telefon: 0391 / 4 05 54 – 0
Telefax: 0391 / 4 05 54 – 20
E-Mail: info-md@steuerberater-verband.de
Internet: www.steuerberater-verband.de

Landesverband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe in Nürnberg e.V.
Geschäftsstelle Nürnberg
Kraußstraße 3
90443 Nürnberg
Telefon: 0911/2 36 05 70
Telefax: 0911/23 60 57 28
E-Mail: lswb.nuernberg@lswb.de
Internet: www.lswb.de

Steuerberaterverband Rheinland-Pfalz e.V.
Hölderlinstraße 1
55131 Mainz
Telefon: 06131/5 12 25
Telefax: 06131/5 37 93
E-Mail: info@stbverband-rheinland-pfalz.de
Internet: www.stbverband-rheinland-pfalz.de

Steuerberaterverband Sachsen e.V.
– Verband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe –
Bertolt-Brecht-Allee 24
01309 Dresden
Telefon: 0351/2 13 00 – 10
Telefax: 0351/2 13 00 – 12
E-Mail: info@stbverband-sachsen.de
Internet: www.stbverband-sachsen.de

Steuerberaterverband Schleswig-Holstein e.V.
Willy-Brandt-Ufer 10
24143 Kiel
Telefon: 0431/9 97 97 – 0
Telefax: 0431/9 97 97 – 17
E-Mail: info@stbvsh.de
Internet: www.stbvsh.de

Steuerberaterverband Thüringen e.V.
Kartäuserstraße 27 a
99084 Erfurt
Telefon: 0361/5 58 33 – 0
Telefax: 0361/5 58 33 – 20
E-Mail: info@stbverband-thueringen.de
Internet: www.stbverband-thueringen.de

Steuerberaterverband Westfalen-Lippe e.V.
Gasselstiege 33
48159 Münster
Telefon: 0251/5 35 86 – 0
Telefax: 0251/5 35 86 – 60
E-Mail: info@stbv.de
Internet: www.stbv.de

2.3 Berufsständische Organisationen

DATEV eG
90329 Nürnberg
Paumgartnerstraße 6 – 14
90429 Nürnberg
Telefon: 0911/2 76 – 0
Telefax: 0911/2 76 – 31 96
E-Mail: info@datev.de
Internet: www.datev.de

Deutsche Steuerberater-Versicherung
Pensionskasse des steuerberatenden Berufs VVaG
Poppelsdorfer Allee 24
53115 Bonn
Telefon: 0228/9 82 13 – 0
Telefax: 0228/9 82 13 – 11
E-Mail: info@ds-versicherung.de
Internet: www.ds-versicherung.de

Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e.V.
Behrenstraße 42
10117 Berlin
Telefon: 030/24 62 50 – 10
Telefax: 030/24 62 50 – 50
E-Mail: info@dws-institut.de
Internet: www.dws-institut.de

Verlag des wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater GmbH
Behrenstraße 42
10117 Berlin
Telefon: 030/28 88 56 – 6
Telefax: 030/28 88 56 – 70
E-Mail: info@dws-verlag.de
Internet: www.dws-verlag.de

DWS Steuerberater-Online-GmbH
Behrenstraße 42
10117 Berlin
Telefon: 030/24 62 50 – 70
Telefax: 030/24 62 50 – 77
E-Mail: info@dws-steuerberater-online.de
Internet: www.dws-steuerberater-online.de

Versorgungswerk der Steuerberater in Baden-Württemberg
Hegelstraße 33
70174 Stuttgart
Telefon: 0711/2 22 49 69 – 0
Telefax: 0711/2 22 49 69 – 8
E-Mail: service@stbvw-bw.de
Internet: www.stbvw-bw.de

Bayerische Rechtsanwalts- und Steuerberaterversorgung
Arabellastraße 31
81925 München
Telefon: 089/92 35 – 70 50
Telefax: 089/92 35 – 70 40
E-Mail: brastv@versorgungskammer.de
Internet: www.brastv.de

Versorgungswerk der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten
im Land Brandenburg
Tuchmacherstraße 48 B
14482 Potsdam
Telefon: 0331/6 20 38 – 07
Telefax: 0331/6 20 38 – 09
E-Mail: Versorgungswerk-StB-Brandenburg@datevnet.de

Versorgungswerk der Steuerberater in Hessen
Breite Straße 69
40213 Düsseldorf
Telefon: 0211/17 93 69 – 0
Telefax: 0211/17 93 69 – 55
E-Mail: office@vstbh.de
Internet: www.vstbh.de

Versorgungswerk der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten
im Land Mecklenburg-Vorpommern
Ostseeallee 40
18107 Rostock
Telefon: 0381/7 76 76 – 63
Telefax: 0381/7 76 76 – 64
E-Mail: stbvw-mv@datevnet.de

Steuerberaterversorgung Niedersachsen
Adenauerallee 20
30175 Hannover
Telefon: 0511/28 89 00
Telefax: 0511/2 83 40 32
E-Mail: info@stbk-niedersachsen.de
Internet: www.stbvn.de

2. Anschriften

Versorgungswerk der Steuerberater
im Land Nordrhein-Westfalen
Breite Straße 69
40213 Düsseldorf
Telefon: 0211 / 17 93 69 – 0
Telefax: 0211 / 17 93 69 – 55
E-Mail: office@stbv-nrw.de
Internet: www.stbv-nrw.de

Versorgungswerk der Steuerberaterinnen und
Steuerberater in Rheinland-Pfalz
Breite Straße 69
40213 Düsseldorf
Telefon: 0211 / 17 93 69 – 0
Telefax: 0211 / 17 93 69 – 55
E-Mail: office@stbv-rlp.de
Internet: www.stbv-rlp.de

Versorgungswerk der Steuerberater/Steuerberaterinnen und
Wirtschaftsprüfer/Wirtschaftsprüferinnen im Saarland
Am Kieselhumes 15
66123 Saarbrücken
Telefon: 0681 / 9 06 28 – 0
Telefax: 0681 / 9 06 28 – 57
E-Mail: Versorgungswerk@vsw-stbwp-saarland.de

Versorgungswerk der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten
im Freistaat Sachsen
Emil-Fuchs-Straße 2
04105 Leipzig
Telefon: 0341 / 5 64 40 – 23
Telefax: 0341 / 5 64 40 – 27
E-Mail: info@stbvw-sachsen.de
Internet: www.stbvw-sachsen.de

Steuerberaterversorgungswerk Sachsen-Anhalt
Humboldtstraße 12
39112 Magdeburg
Telefon: 0391 / 63 60 92 40
Telefax: 0391 / 63 60 92 42
E-Mail: info@stbvw-sachsen-anhalt.de
Internet: www.stbvw-sachsen-anhalt.de

Versorgungswerk der Steuerberaterinnen und
Steuerberater des Landes
Schleswig-Holstein
Hopfenstraße 2 d
24114 Kiel
Telefon: 0431/5 70 67 – 80
Telefax: 0431/5 70 67 – 89
E-Mail: versorgungswerk@stbvw-sh.de

2.4 Sonstige nationale Berufsorganisationen

2.4.1 Kammern

Bundesnotarkammer (BNotK)
Mohrenstraße 34
10117 Berlin
Telefon: 030/3 83 86 – 60
Telefax: 030/3 83 86 – 6 66
E-Mail: bnotk@bnotk.de
Internet: www.bnotk.de

Bundesrechtsanwaltskammer (BRAK)
Littenstraße 9
10179 Berlin
Telefon: 030/28 49 39 – 0
Telefax: 030/28 49 39 – 11
E-Mail: zentrale@brak.de
Internet: www.brak.de

Patentanwaltskammer (PAK)
Tal 29
80331 München
Telefon: 089/24 22 78 – 0
Telefax: 089/24 22 78 – 24
E-Mail: dpak@patentanwalt.de
Internet: www.patentanwalt.de

Wirtschaftsprüferkammer (WPK)
Rauchstraße 26
10787 Berlin
Postfach 30 18 82
10746 Berlin
Telefon: 030/72 61 61 – 0
Telefax: 030/72 61 61 – 2 12
E-Mail: kontakt@wpk.de
Internet: www.wpk.de

2.4.2 Verbände

Deutscher Anwaltverein (DAV)
Littenstraße 11
10179 Berlin
Telefon: 030 / 72 61 52 – 0
Telefax: 030 / 72 61 52 – 1 90
E-Mail: dav@anwaltverein.de
Internet: www.anwaltverein.de

Deutscher Notarverein
Kronenstraße 73/74
10117 Berlin
Telefon: 030 / 20 61 57 – 40
Telefax: 030 / 20 61 57 – 50
E-Mail: kontakt@dnotv.de
Internet: www.dnotv.de

Hauptverband der Landwirtschaftlichen Buchstellen
und Sachverständigen e.V.
Kölnstraße 202
53757 St. Augustin
Telefon: 02241 / 92 80 – 81
Telefax: 02241 / 92 80 – 80
E-Mail: verband@hlbs.de
Internet: www.hlbs.de

Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Telefon: 0211 / 45 61 – 0
Telefax: 0211 / 4 54 10 97
E-Mail: info@idw.de
Internet: www.idw.de

2.5 Finanzbehörden und Finanzgerichte

2.5.1 Finanzministerien

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
Telefon: 03018/6 82–0
Telefax: 03018/6 82–32 60
E-Mail: poststelle@bmf.bund.de
Internet: www.bundesfinanzministerium.de

Ministerium für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg
Schloßplatz 4 (Neues Schloß)
70173 Stuttgart
Telefon: 0711/1 23 – 0
Telefax: 0711/1 23 – 47 91
E-Mail: poststelle@mfw.bwl.de
Internet: www.mfw.baden-wuerttemberg.de

Bayerisches Staatsministerium der Finanzen
Odeonsplatz 4
80539 München
Telefon: 089/23 06 – 0
Telefax: 089/23 06 – 28 08
E-Mail: poststelle@stmf.bayern.de
Internet: www.stmf.bayern.de

Senatsverwaltung für Finanzen Berlin
Klosterstraße 59
10179 Berlin
Telefon: 030/90 20 – 0
Telefax: 030/90 20 – 26 24
E-Mail: poststelle@senfin.berlin.de
Internet: www.berlin.de/sen/finanzen/

Ministerium der Finanzen des Landes Brandenburg
Heinrich-Mann-Allee 107
14473 Potsdam
Telefon: 0331/8 66 – 0
Telefax: 0331/8 66 – 68 88
E-Mail: poststelle@mdf.brandenburg.de
Internet: www.mdf.brandenburg.de

Senatorin für Finanzen Bremen
Haus des Reichs
Rudolf-Hilferding-Platz 1
28195 Bremen
Telefon: 0421 / 3 61 – 0
Telefax: 0421 / 3 61 – 29 65
E-Mail: office@finanzen.bremen.de
Internet: www.bremen.de/finanzsenatorin

Finanzbehörde Hamburg
Gänsemarkt 36
20354 Hamburg
Telefon: 040 / 4 28 23 – 0
Telefax: 040 / 4 28 23 – 14 02
E-Mail: vorname.nachname@fb.hamburg.de
Internet: www.hamburg.de

Hessisches Ministerium der Finanzen
Friedrich-Ebert-Allee 8
65185 Wiesbaden
Telefon: 0611 / 32 – 0
Telefax: 0611 / 32 – 24 71
E-Mail: poststelle@hmdf.hessen.de
Internet: www.hmdf.hessen.de

Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern
Schloßstraße 9 – 11
19053 Schwerin
Telefon: 0385 / 5 88 – 0
Telefax: 0385 / 5 88 – 45 85
E-Mail: fm-presse@fm.mv-regierung.de
Internet: www.fm.mv-regierung.de

Niedersächsisches Finanzministerium
Schiffgraben 10
30159 Hannover
Telefon: 0511 / 1 20 – 0
Telefax: 0511 / 1 20 – 80 68
E-Mail: poststelle@mf.niedersachsen.de
Internet: www.mf.niedersachsen.de

2. Anschriften

Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen
Jägerhofstraße 6
40479 Düsseldorf
Telefon: 0211/49 72 – 0
Telefax: 0211/49 72 – 27 50
E-Mail: poststelle@fm.nrw.de
Internet: www.fm.nrw.de

Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz
Kaiser-Friedrich-Straße 5
55116 Mainz
Telefon: 06131/16 – 0
Telefax: 06131/16 – 43 31
E-Mail: poststelle@fm.rlp.de
Internet: www.fm.rlp.de

Ministerium für Finanzen und Europa Saarland
Am Stadtgraben 6 – 8
66111 Saarbrücken
Telefon: 0681/5 01 – 00
Telefax: 0681/5 01 – 16 20
E-Mail: poststelle@finanzen.saarland.de
Internet: www.finanzen.saarland.de

Sächsisches Staatsministerium der Finanzen
Carolaplatz 1
01097 Dresden
Telefon: 0351/5 64 – 0
Telefax: 0351/5 64 – 43 09
E-Mail: poststelle@smf.sachsen.de
Internet: www.sachsen.de/smf

Ministerium der Finanzen des Landes Sachsen-Anhalt
Postfach 37 61
39012 Magdeburg
Editharing 40
39108 Magdeburg
Telefon: 0391/5 67 – 01
Telefax: 0391/5 67 – 11 95
E-Mail: poststelle@mf.sachsen-anhalt.de
Internet: www.fm.sachsen-anhalt.de

Finanzministerium des Landes
Schleswig-Holstein
Düsternbrooker Weg 64
24105 Kiel
Telefon: 0431 / 9 88 – 0
Telefax: 0431 / 9 88 – 41 76
E-Mail: kontakt@fimi.landsh.de
Internet: www.schleswig-holstein.de

Thüringer Finanzministerium
Ludwig-Erhard-Ring 7
99099 Erfurt
Telefon: 0361 / 37 96 – 0
Telefax: 0361 / 37 96 – 6 50
E-Mail: poststelle@TFM.thueringen.de
Internet: www.thueringen.de/tfm

2.5.2 Oberfinanzdirektionen

Oberfinanzdirektion Chemnitz
Postfach 2 34
09002 Chemnitz
Brückenstraße 10
09111 Chemnitz
Telefon: 0371/4 57 – 0
Telefax: 0371/4 57 – 22 34
E-Mail: poststelle@ofd.smf.sachsen.de
Internet: www.sachsen.de

Oberfinanzdirektion Rheinland
Riehler Platz 2
50668 Köln
Telefon: 0221/97 78 – 0
Telefax: 0221/97 78 – 12 02
E-Mail: poststelle@ofd-rhld.fin-nrw.de
Internet: www.fm.nrw.de

Thüringer Landesfinanzdirektion
Ludwig-Erhard-Ring 1/2
99099 Erfurt
Telefon: 0361/3 78 – 00
Telefax: 0361/3 78 – 72 69
E-Mail: poststelle@lfd.thueringen.de

Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main
Zum Gottschalkhof 3
60594 Frankfurt am Main
Telefon: 069/5 83 03 - 0
Telefax: 069/5 83 03 - 10 90
E-Mail: poststelle@ofd.hessen.de

Oberfinanzdirektion Niedersachsen
Waterloostraße 5
30169 Hannover
Telefon: 0511/1 01 – 0
Telefax: 0511/1 01 – 21 11
E-Mail: poststelle@ofd.niedersachsen.de
Internet: www.ofd.niedersachsen.de

Oberfinanzdirektion Karlsruhe
Moltkestraße 50
76133 Karlsruhe
Telefon: 0721 / 9 26 – 0
Telefax: 0721 / 9 26 – 27 25
E-Mail: poststelle@ofdka.bwl.de
Internet: www.oberfinanzdirektion-karlsruhe.de

Oberfinanzdirektion Koblenz
Ferdinand-Sauerbruch-Straße 17
56073 Koblenz
Telefon: 0261 / 49 32-0
Telefax: 0261 / 49 32-3 67 40
E-Mail: poststelle@ofd-ko.fin-rlp.de
Internet: www.fin-rlp.de

Oberfinanzdirektion Magdeburg
Postfach 38 54
39013 Magdeburg
Otto-von-Guericke-Straße 4
39104 Magdeburg
Telefon: 0391 / 5 45 – 0
Telefax: 0391 / 5 45 – 15 00
E-Mail: poststelle.ofd@sachsen-anhalt.de
Internet: www.ofd.sachsen-anhalt.de

Bayerisches Landesamt für Steuern
– Dienststelle München –
Sophienstraße 6
80333 München
Telefon: 089 / 99 91 – 0
Telefax: 089 / 99 91 – 10 99
E-Mail: poststelle@lfst.bayern.de
Internet: www.lfst.bayern.de

Oberfinanzdirektion Münster
Andreas-Hofer-Straße 50
48145 Münster
Telefon: 0251 / 9 34 – 0
Telefax: 0251 / 9 34 – 25 81
E-Mail: poststelle@OFD-MS.fin-nrw.de
Internet: www.oberfinanzdirektion-muenster.de

2. Anschriften

Bundesfinanzdirektion Südost
Krelingstraße 50
90408 Nürnberg
Telefon: 0911/3 76 – 0
Telefax: 0911/3 76 – 22 70
E-Mail: poststelle@bfdso.bfinv.de
Internet: www.bfd-suedost.de

Bayerisches Landesamt für Steuern
– Dienststelle Nürnberg –
Krelingstraße 50
90408 Nürnberg
Telefon: 0911/9 91 – 0
Telefax: 0911/9 91 – 10 99
E-Mail: poststelle@lfst.bayern.de
Internet: www.lfst.bayern.de

Landesamt für Zentrale Dienste
Virchowstraße 7
66119 Saarbrücken
Telefon: 0681/5 01 – 00
Telefax: 0681/5 01 – 24 98
E-Mail: poststelle@lzd.saarland.de
Internet: www.finanzen.saarland.de

2.5.3 Finanzgerichte

Bundesfinanzhof
Ismaninger Straße 109
81675 München
Telefon: 089 / 92 31 – 0
Telefax: 089 / 92 31 – 2 01
E-Mail: bundesfinanzhof@bfh.bund.de
Internet: www.bundesfinanzhof.de

Finanzgericht Baden-Württemberg
Börsenstraße 6
70174 Stuttgart
Telefon: 0711 / 66 85 – 0
Telefax: 0711 / 66 85 – 1 66
E-Mail: poststelle@fgstuttgart.justiz.bwl.de
Internet: www.finanzgericht-baden-wuerttemberg.de

– Außensenate Freiburg
Postfach 52 80
79019 Freiburg
Gresserstraße 21
79102 Freiburg
Telefon: 0761 / 2 07 24 – 0
Telefax: 0761 / 2 07 24 – 2 00
E-Mail: poststelle@fgfreiburg.justiz.bwl.de

Finanzgericht Berlin-Brandenburg
Von-Schön-Str. 10
03050 Cottbus
Telefon: 0355 / 4 86 44 – 0
Telefax: 0355 / 4 86 44 – 10 00
Internet: www.fg.berlin.brandenburg.de

Finanzgericht Bremen
Am Wall 201
28195 Bremen
Telefon: 0421 / 3 61 – 22 97
Telefax: 0421 / 3 61 – 1 00 29
E-Mail: office@Finanzgericht.bremen.de

2. Anschriften

Finanzgericht Düsseldorf
Ludwig-Erhard-Allee 21
40227 Düsseldorf
Telefon: 0211 / 77 70 – 0
Telefax: 0211 / 77 70 – 26 00
E-Mail: poststelle@fg-duesseldorf.nrw.de
Internet: www.finanzgericht-duesseldorf.de

Finanzgericht Hamburg
Lübeckertordamm 4
20099 Hamburg
Telefon: 040 / 4 28 43 – 77 70
Telefax: 040 / 4 28 43 – 77 77
E-Mail: Poststelle@fg.justiz.hamburg.de
Internet: www.fhh.hamburg.de/stadt/Aktuell/justiz/gerichte/finanzgericht/start.html

Hessisches Finanzgericht
Königstor 35
34117 Kassel
Telefon: 0561 / 72 06 – 0
Telefax: 0561 / 72 06 – 1 11

Finanzgericht Köln
Postfach 10 13 44
50453 Köln
Appellhofplatz
50667 Köln
Telefon: 0221 / 20 66 – 0
Telefax: 0221 / 20 66-4 20
E-Mail: poststelle@fg-koeln.nrw.de
Internet: www.fg-koeln.nrw.de

Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern
Lange Straße 2 a
17489 Greifswald
Telefon: 03834 / 7 95 – 0
Telefax: 03834 / 7 95 – 2 28 (Rechtsprechung)
Telefax: 03834 / 7 95 – 2 13 (Verwaltung)
E-Mail: verwaltung@fg-greifswald.mv-justiz.de
Internet: www.mv-justiz.de/pages/finanzgericht/fg_mv.htm

Finanzgericht München
Ismaninger Straße 95
81675 München
Telefon: 089 / 9 29 89 – 0
Telefax: 089/92989–300
E-Mail: poststelle@fg-m.bayern.de
Internet: www.finanzgerichte.bayern.de

Finanzgericht Münster
Warendorfer Straße 70
48145 Münster
Telefon: 0251/3784–0
Telefax: 0251/3784–100
E-Mail: poststelle@fg-muenster.nrw.de
Internet: www.fg-muenster.nrw.de

Niedersächsisches Finanzgericht
Hermann-Guthe-Straße 3
30519 Hannover
Telefon: 0511/8408–0
Telefax: 0511/8408–499
E-Mail: poststelle@nfg.niedersachsen.de
Internet: www.finanzgericht.niedersachsen.de

Finanzgericht Nürnberg
Deutschherrnstraße 8
90429 Nürnberg
Telefon: 0911/27076–0
Telefax: 0911/27076–290
E-Mail: poststelle@fg-n.bayern.de
Internet: www.finanzgerichte.bayern.de

Finanzgericht Rheinland-Pfalz
Robert-Stolz-Straße 20
67433 Neustadt
Telefon: 06321/401–0
Telefax: 06321/401–355
E-Mail: poststelle@fg.jm.rlp.de
Internet: www.justiz.rlp.de

2. Anschriften

Finanzgericht des Saarlandes
Postfach 10 15 52
66015 Saarbrücken
Hardenbergstraße 3
66119 Saarbrücken
Telefon: 0681/5 01 – 55 46
Telefax: 0681/5 01 – 55 95
E-Mail: poststelle@fg.justiz.saarland.de
Internet: www.fgds.saarland.de

Sächsisches Finanzgericht
Richterstraße 8
04105 Leipzig
Telefon: 0341/7 02 30 – 0
Telefax: 0341/7 02 30 – 99

Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt
Postfach 10 82
06811 Dessau-Roßlau
Willy-Lohmann-Straße 29
06844 Dessau-Roßlau
Telefon: 0340/2 02 – 0
Telefax: 0340/2 02 – 23 04
E-Mail: fg@justiz.sachsen-anhalt.de
Internet: www.justiz.sachsen-anhalt.de/fg

Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht
Beselerallee 39 – 41
24105 Kiel
Telefon: 0431/9 88 – 0
Telefax: 0431/9 88 – 38 46
E-Mail: verwaltung@fg-kiel.landsh.de
Internet: www.schleswig-holstein.de

Thüringer Finanzgericht
Bahnhofstraße 3 a
99867 Gotha
Telefon: 03621/4 32 – 0
Telefax: 03621/4 32 – 2 99
E-Mail: poststelle@thfg.thueringen.de
Internet: www.thueringerfinanzgericht.de

2.5.4 Sonstige Finanzbehörden

Bundeszentralamt für Steuern
An der Küppe 1
53225 Bonn
Telefon: 0228 / 4 06 – 0
Telefax: 0228 / 4 06 – 26 61
E-Mail: poststelle@bzst.bund.de
Internet: www.bzst.bund.de

Bundeszentralamt für Steuern
66740 Saarlouis
Ahornweg 1 – 3
66740 Saarlouis
Telefon: 02 28 / 4 06 – 0
Telefax: 02 28 / 4 06 – 38 01
E-Mail: poststelle-saarlouis@bzst.bund.de
Internet: www.bzst.de

2.6 Europäische Berufsorganisationen

Confédération Fiscale Européenne (CFE)
Avenue de Tervuren 188 A
1150 Brussels
Belgium
Telefon: +32/2/7 61 00 92
Telefax: +32/2/7 61 00 90
E-Mail: brusselsoffice@cfe-eutax.org
Internet: www.cfe-eutax.org

Secrétariat Général
Postfach 02 88 55
10131 Berlin
Behrenstraße 42
10117 Berlin
Germany
Telefon: +49/30/24 00 87 – 22
Telefax: +49/30/24 00 87 – 99
E-Mail: generalsecretary@cfe-eutax.org
Internet: www.cfe-eutax.org

Mitgliedsorganisationen:

Belgien
Institut des Experts-Comptables et des
Conseils Fiscaux de Belgique
Rue de Livourne 41
1050 Bruxelles
Belgium
Telefon: +32/2/54 37 49 – 0
Telefax: +32/2/54 37 49 – 1
E-Mail: info@iec-iab.be
Internet: www.iec-iab.be

Deutschland
Bundessteuerberaterkammer KdöR
Postfach 02 88 55
10131 Berlin
Behrenstraße 42
10117 Berlin
Germany
Telefon: +49/30/24 00 87 – 21
Telefax: +49/30/24 00 87 – 99
E-Mail: hgf@bstbk.de
Internet: www.bstbk.de

Bundesverband der Steuerberater e.V.
Uhlandstraße 97
10715 Berlin
Germany
Telefon: +49/30/84 47 85 – 10
Telefax: +49/30/84 47 85 – 55
E-Mail: info@bvstb.de
Internet: www.bvstb.de

Deutscher Steuerberaterverband e.V.
Littenstraße 10
10179 Berlin
Germany
Telefon: +49/30/2 78 76 – 2
Telefax: +49/30/2 78 76 – 7 99
E-Mail: dstv.berlin@dstv.de
Internet: www.dstv.de

Finnland

Suomen verokonsulttien Yhdistrys Ry.
c/o MERIMAA Accounting Services OY
PL 35
00401 Helsinki
Finland
Telefon: +358/9/7 77 14 60
Telefax: +358/9/77 71 46 11
E-Mail: ilkka@ime.fi
Internet: www.verokonsultit.com

Suomen veroasiantuntijat Ry.
c/o Mr. Timo Matikkala
Tax Partner
KPMG Tax
P.O. Box 1037
00101 Helsinki
Finland
Telefon: +358/2 07 28 01 90
Telefax: +358/2 07 28 01 97
E-Mail: timo.matikkala@kpmg.fi
Sec.MO: Anne Vanhala
E-Mail: anne.vanhala@castren.fi

2. Anschriften

Frankreich

Institut des Avocats Conseils Fiscaux
9, rue du Chevalier de Saint George
75008 Paris
France
Telefon: +33/1/42 60 – 10 18
Telefax: +33/1/42 60 – 54 93
E-Mail: iacf@wanadoo.fr
Internet: www.iacf.asso.fr

Union Professionelle des Sociétés d'Avocats
14 Boulevard du Général Leclerc
92527 Neuilly sur Seine
France
Telefon: +33/1/47 38 54 00
Telefax: +33/1/47 38 54 99
E-Mail: christine.ameil@fidal.fr

Avocats Conseils d'Entreprises
114–116, avenue de Wagram
75017 Paris
France
Telefon: +33/1/47 66 30 07
Telefax: +33/1/47 63 35 78
E-Mail: ace@avocatline.com
Internet: www.avocats-conseil.org

Griechenland

P.O.F.E.E.
Ioulianou Street 42 – 46
Postal Code 10434
Athens
Greece
Telefon: +30/210/8 25 34 – 45
Telefax: +30/210/8 25 34 – 46
E-Mail: pofee@pofee.gr

Großbritannien

The Chartered Institute of Taxation
1st Floor, Artillery House
11 – 19 Artillery Row
London SW1P 1RT
Great Britain
Telefon: +44/207/2 340 0550
Telefax: +44/207/2 340 0599
E-Mail: technical@tax.org.uk
Internet: www.tax.org.uk

The Institute of Indirect Taxation
Suite G1, The Stables
Station Road West
Oxted
Surrey RH8 9EE
Great Britain
Telefon: +44/1833/73 06 58
Telefax: +44/1883/71 77 78
E-Mail: terry@theiit.org.uk
Internet: www.theiit.org.uk

Tax Faculty
Institute of Chartered Accountants in England & Wales
Chartered Accountants' Hall
P.O. Box 433, Moorgate Place
London EC2P 2 BJ
Great Britain
Telefon: +44/207/92 08 – 5 93
Telefax: +44/207/92 08 – 7 80
E-Mail: tdtf@icaew.com
Internet: www.icaew.com

Irland

The Irish Taxation Institute
South Block
Longboat Quay
Grand Canal Habour
Dublin 2
Ireland
Telefon: +353/1/66 31 – 7 00
Telefax: +353/1/66 88 – 3 87
E-Mail: info@taxireland.ie
Internet: www.taxireland.ie

2. Anschriften

Italien

Associazione Nazionale Tributaristi Italiani
Via Alessandro Farnese 7
00192 Roma
Italy
Telefon: +39 / 06 / 3 20 15 59
Telefax: +39 / 06 / 3 20 15 59
E-Mail: segrgenerale@associazionetributaristi.it
Internet: www.associazionetributaristi.it

Lettland

Latvijas Nodoklu
Konsultantu Asociacija
Latvian Tax Consultant Association
Brivibas gatve 224/5
LV-1039 Riga
Latvia
Telefon: +37 / 1 / 20 27 05 33
E-Mail: lnka@lnka.lv
Internet: www.lnka.lv

Luxemburg

Ordre des Experts-Comptables
7, rue Alcide de Gasperi
1615 Luxembourg
Luxemburg
Telefon: +352 / 29 13 – 33
Telefax: +352 / 29 13 – 34
E-Mail: contact@oec.lu
Internet: www.oec.lu

Malta

Malta Institute of Taxation
66, Mosta Road
Attard
Malta
Telefon: +356 / 21 31 46 53 oder +356 / 21 43 00 70
Telefax: +356 / 213 146 53
E-Mail: mit@maintax.org
Internet: www.maintax.org

Niederlande

Register Belastingadviseurs
Brenkmanweg 6
4105 DH Culemborg
Netherlands
Telefon: +31 / 345/54 70 00
Telefax: +31 / 345/54 70 15
E-Mail: rvangasteren@rb.nl
Internet: www.rb.nl

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
P.O. Box 2977
1000 CZ Amsterdam
Netherlands
Telefon: +31 / 20 / 5 14 18 80
Telefax: +31 / 20 / 5 14 18 89
E-Mail: nob@nob.net
Internet: www.nob.net

Österreich

Kammer der Wirtschaftstreuhänder
Schönbrunner Straße 222 – 228
Stiege 1, 6. OG, Top 2 (U4 Center)
1120 Wien
Austria
Telefon: +43 / 1 / 8 11 73 – 0
Telefax: +43 / 1 / 8 11 73 – 1 00
E-Mail: office@kwt.or.at
Internet: www.kwt.or.at

Polen

Krajowa Izba Doradców Podatkowych
ul. Bitwy Warszawskiej 1920 roku nr 3/310
02-362 Warszawa
Poland
Telefon: +48 / 22 / 5 78 50 00
Telefax: +48 / 22 / 5 78 50 09
E-Mail: biuro@kidp.pl

2. Anschriften

Portugal

Associação Portuguesa de Consultores Fiscais
Av. Óscar Monteiro Torres, 18 r/c Dtoº
1000-219 Lisboa
Portugal
Telefon: +351/21/0 93 61 08
E-Mail: office.apcf@gmail.com
Internet: www.apcf.eu

Rumänien

Camera Consultanților Fiscali
Romanian Chamber of Fiscal Consultants
17 Apolodor street, 2nd Floor, Room 468, Sector 5
Bucharest
Romania
Telefon: +40/21/335 20 95
Telefax: +40/21/310 60 94
E-Mail: office@ccfiscali.ro
Internet: www.ccfiscali.ro

Russland

Chamber of Tax Advisers of Russia
Yaroslavskaya st.8, building 4
Moscow, 129164
Russia
Telefon: +7/495/749 36 10
Telefax: +7/495/699 05 17
E-Mail: president@palata-nk.ru
Internet: www.palata-nk.ru

Schweiz

Treuhand-Kammer
Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer
und Steuerexperten
Postfach 14 77
8021 Zürich
Switzerland
Telefon: +41/44/2 67 75 – 75
Telefax: +41/44/2 67 75 – 85
E-Mail: dienste@treuhand-kammer.ch
Internet: www.treuhand-kammer.ch

Slowenien

Zbornica Davcnih Svetovalcev Slovenije (ZDSS)
Parmova 53
1000 Ljubljana
Slovenia
Telefon: +386/1/4 36 – 69 51
Telefax: +386/1/4 36 – 36 61
E-Mail: info@davki.org
Internet: www.davki.org

Slowakische Republik

Slovenská komora danových poradcov
Námestie SNP 7, P.O. Box 54
97401 Banská Bystrica
Slovak Republic
Telefon: +421/48/4 12 43 – 93
Telefax: +421/48/4 12 58 – 99
E-Mail: bystrica.skdp@skdp.sk
Internet: www.skdp.sk

Spanien

Asociación Española de Asesores Fiscales
Claudio Coello, 106 – 6º Dcha.
28006 Madrid
Spain
Telefon: +34/91/5 32 – 51 54
Telefax: +34/91/5 32 – 37 94
E-Mail: sedecentral@aedaf.es
Internet: www.aedaf.es

Registro de Economistas de Asesores Fiscales (REAF)
Claudio Coello, 18-Principal 1.ª
28001 Madrid
Spain
Telefon: +34/91/432 26 70
Telefax: +34/91/575 38 38
E-Mail: r.internacionales@economistas.org
Internet: www.reaf.es

2. Anschriften

Tschechische Republik

Komora Daňových Poradců ČR
Kozí 4
P.O. Box 121
65721 Brno 2
Czech Republic
Telefon: +420 / 5 / 42 42 23 11
Telefax: +420 / 5 / 42 21 03 06
E-Mail: kdp@kdpcr.cz
Internet: www.kdpcr.cz

Beobachter:

Bulgarien

Bulgarian Chamber of Tax Advisors
c/o Pavlina Kalcheva
Chronika LLC
Grigor Parlichev Str. No 2
Office 2
Sofia 1606
Bulgaria
Telefon: +359 / 2 / 963 02 – 66 (86)
Telefax: +359 / 2 / 963 02 – 76
E-Mail: office@cta-bg.org

Kroatien

Udruga Poreznih Strucnjaka
Association of Tax Professionals
Dobojska 28
10000 Zagreb
Croatia
Telefon: +385 / 1 / 3 09 83 56
Telefax: +385 / 1 / 3 09 83 58
E-Mail: upsp@upsp.info
Internet: www.upsp.info