

Prof. Dr. Matthias Kilian

Hans-Soldan-Stiftungsprofessur für Anwaltsrecht und anwaltsorientierte Juristenausbildung –
Universität zu Köln
Direktor – Institut für Anwaltsrecht der Universität zu Köln
Direktor – Soldan Institut, Köln

**An den
Deutschen Bundestag
Finanzausschuss
Platz der Republik 1
11011 Berlin**

per e-mail: finanzausschuss@bundestag.de

**Stellungnahme zum
Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Neuregelung beschränkter und unentgeltlicher
geschäftsmäßiger Hilfeleistung in Steuersachen sowie zur Änderung weiterer
Vorschriften im Bereich der steuerberatenden Berufe**

Zusammenfassung

1. Die systematische Angleichung der rechtsdienstleistungsrechtlichen Regelungen des Steuerberatungsgesetzes an das Rechtsdienstleistungsgesetz ist überfällig. Der Gesetzentwurf setzt in überzeugender Weise Leitentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts um. Die auch dem Verfassungs- und Unionsrecht geschuldeten Grundstrukturen des Rechtsdienstleistungsrechts, von denen auch die Hilfe in Steuersachen geprägt ist, hätte die weiterhin eher unübersichtliche und nicht leicht zugängliche Neufassung des Ersten Teils des StBerG allerdings mit größerer Klarheit widerspiegeln können.
2. Das Entstehen von inhaltsgleichen und letztlich redundanten Regelungen in StBerG und RDG wirft die Frage auf, ob das StBerG nicht auf seinen bis 1975 gegebenen Anwendungsbereich als Berufsgesetz der Steuerberater zurückzuführen ist und seine rechtsdienstleistungsrechtlichen Regelungen in das RDG überführt werden sollten.
3. Die Konturierung des Begriffs der „Hilfeleistung in Steuersachen“ in § 2 StBerG-E ist grundsätzlich zu begrüßen, allerdings bleibt das Verhältnis des vorgeschlagenen § 2 III StBerG-E zu § 6 StBerG ebenso unklar wie die Gründe für die Beibehaltung des Tatbestandsmerkmals der Geschäftsmäßigkeit als Schwelle der Eröffnung der Erlaubnispflichtigkeit der Hilfe in Steuersachen.
4. Die Neuregelung unentgeltlicher Rechtsdienstleistungen in Nähebeziehungen in § 6 I Nr. 2 StBerG-E adressiert in sachgerechter Weise Rechtsprechung des BVerfG, auf die ohne Übernahme der inhaltsgleichen Regelung des § 6 RDG ohnehin über ein verfassungsrechtlich gebotenes einschränkendes Verständnis der Tatbestandsmerkmale der „Fremdheit“ in § 2 II StBerG oder der „Geschäftsmäßigkeit“ in § 5 I StBerG zu begegnen wäre.
5. Die in § 6 II StBerG-E vorgesehene Anpassung der Möglichkeiten unentgeltlicher Hilfeleistung in Steuersachen außerhalb von Nähebeziehungen stellt im Zusammenspiel mit § 6 I Nr. 2 StBerG-E insgesamt ein verfassungsrechtlich gebotenes, kohärentes Regelungsgefüge im Bereich unentgeltlicher Rechtsdienstleistungen her. Sie ist auch mit Blick auf die Förderung bürgerschaftlichen Engagements zu begrüßen. Die Regelungen sollten angesichts dieser Zielrichtung allerdings in eine eigenständige Norm überführt werden; zudem sollte eine teleologisch nicht angezeigte Benachteiligung von Steuerberatern im Verhältnis zu Volljuristen beseitigt und das Verhältnis von § 6 II StBerG-E zu § 160 StBerG klargestellt werden.
6. Die durch § 6 II StBerG-E bezweckte Ermöglichung von tax law clinics ist grundsätzlich zu begrüßen. Law Clinics im Bereich des Steuerrechts können in Zeiten eines sich abzeichnenden Absolventenmangels in den traditionellen Beratungsberufen einen wichtigen Beitrag für die Gewinnung von Nachwuchs in der Steuerberatung leisten.

1. Die systematische Angleichung der rechtsdienstleistungsrechtlichen Regelungen des Steuerberatungsgesetzes an das Rechtsdienstleistungsgesetz ist überfällig. Der Gesetzentwurf setzt in überzeugender Weise Leitentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts um. Die auch dem Verfassungs- und Unionsrecht geschuldeten Grundstrukturen des Rechtsdienstleistungsrechts, von denen auch die Hilfe in Steuersachen geprägt ist, hätte die weiterhin eher unübersichtliche und schwer zugängliche Neufassung des Ersten Teils des StBerG aber mit größerer Klarheit widerspiegeln können.

1.1 Mit der Neufassung der §§ 2-7 StBerG vollzieht der Gesetzentwurf eine 2007 im Zuge der Neuordnung des Rechtsdienstleistungsrecht durch das Gesetz über außergerichtliche Rechtsdienstleistungen (RDG) vom 12.12.2007 (BGBl. 2007 I 2840) unterlassene **Harmonisierung der Vorschriften zu außergerichtlichen Rechtsdienstleistungen** nach. Sie beruhte seinerzeit nicht auf konzeptionellen Erwägungen rechtspolitischer Natur oder gar auf Sachzwängen des Verfassungs- oder Unionsrechts, sondern resultierte (anders als der BGH in DStRE 2023, 758 meint) allein aus der unterschiedlichen Ressortzuständigkeit für das Rechtsdienstleistungsrecht im Allgemeinen und der Hilfe in Steuersachen – als besonderer Ausprägung außergerichtlicher Rechtsdienstleistungen – im Bundesministerium der Justiz einerseits und dem Bundesministerium der Finanzen andererseits. Im Interesse eines raschen Abschlusses des Gesetzgebungsverfahrens verzichtete das federführende Bundesministerium der Justiz auf den Versuch einer grundsätzlich für sachgerecht gehaltenen Anpassung der Vorschriften im neuen RDG und im StBerG (oder auf eine denkbare Integration der rechtsleistungsrechtlichen Vorschriften des StBerG in das RDG).

1.2 Die nunmehr vorgenommene wortlautgleiche bzw. zumindest inhaltsähnliche Spiegelung von Vorschriften des RDG im StBerG **beseitigt damit nicht nur ein historisches Versäumnis**, sondern **trägt auch verfassungsrechtlichen Vorgaben** Rechnung, aufgrund derer bei einer bislang nicht praktisch gewordenen, aber jederzeit denkbaren Überprüfung Vorschriften des zweiten und dritten Unterabschnitts des StBerG einer verfassungsgerichtlichen Kontrolle wohl nicht standhalten würden. So lassen sich die beiden zentralen Neuregelungen des Gesetzentwurfs, die Regelungen zu unentgeltlicher Hilfe in Steuersachen in § 6 Abs. 2 StBerG-E und zur Hilfe in Steuersachen als Nebenleistung zu einer andersartigen Hauptleistung in § 4e StBerG-E, **auf Rechtsprechung des BVerfG zurückführen**. Sie haben den Gesetzgeber bereits 2007 veranlasst, § 5 und § 6 RDG in Kraft zu setzen. Nach dem BVerfG ist zur Abgrenzung einer erlaubnisfreien Geschäftsbesorgung von einer erlaubnispflichtigen Rechtsbesorgung „auf den Kern und den Schwerpunkt der Tätigkeit abzustellen, weil eine Besorgung wirtschaftlicher Belange vielfach auch mit rechtlichen Vorgaben verknüpft ist“. Maßgeblich ist, ob die Tätigkeit die Wahrnehmung wirtschaftlicher Belange bezweckt, oder ob die rechtliche Seite der Angelegenheit im Vordergrund steht und es wesentlich um die Klärung rechtlicher Verhältnisse geht (BGH NJW 1998, 3481; NJW 2002, 3531). Des Weiteren hat das BVerfG entschieden, dass die unentgeltliche Rechtsbesorgung durch einen berufserfahrenen Juristen nicht unzulässig sein kann, weil durch eine solche Schutzzwecke des Rechtsdienstleistungsrecht nicht berührt seien (BVerfG NJW 2004, 2662; FamRZ 2006, 539). **Diese Rechtsprechung bildet das StBerG künftig ab.**

1.3 Ein **Grundproblem** der im StBerG enthaltenen rechtsdienstleistungsrechtlichen Vorschriften **löst der Gesetzentwurf nicht**: Die sehr stark zergliederten Vorschriften lassen die Grundstrukturen des nationalen Rechtsdienstleistungsrechts, die durch das Verfassungsrecht vorgezeichnet und im RDG relativ schlüssig transparent werden, nur unzureichend erkennen. In seiner gegenwärtigen und auch künftigen Fassung erweckt der Erste Teil des StBerG den

Eindruck eines stark regulierten und abgeschotteten, aber zugleich auch inkohärent regulierten Marktes. Der Gesetzentwurf löst zwar die umfangreichen Kataloge von Einzelbefugnissen auf, durch die im Gesetzgebungsverfahren erfolgte Ergänzung von Detailregelungen ist das Grundanliegen des Gesetzes aber partiell wieder relativiert worden.

1.3.1 Eine mit Blick auf die Schutzzwecke des Rechtsdienstleistungsrechts grundlegende Weichenstellung ist zunächst **die Unterscheidung entgeltlicher und unentgeltlicher Rechtsdienstleistungen**. Qualifikationsanforderungen und Niveau der Regulierung der Berufsausübung dürfen sich an dieser Trennlinie grundlegend unterscheiden. Die Regelungssystematik sollte dies deutlicher zum Ausdruck bringen als im gegenwärtigen Regelungsvorschlag, der die unentgeltliche Hilfeleistung in § 6 I Nr. 2, II StBerG-E abhandelt (hierzu näher unten 5).

1.3.2 Innerhalb der entgeltlichen Rechtsdienstleistungen ist eine grundlegende Trennlinie, ob diese **auf der Basis besonderer Sachkunde** erbracht werden oder ob sie als „**Jedermann**“-**Rechtsdienstleistungen** die Befugnis nicht an spezifische Sachkunde und daran anknüpfende Berufszugangsvoraussetzungen, sondern allenfalls allgemein an Kenntnis- und Infrastrukturanforderungen anknüpfen. In die letztgenannte Gruppe fallen im StBerG-E die Befugnisnormen in § 4b, § 4c I Nr. 4 (in dieser Befugnisnorm fehlt der inhaltlich gebotene Verweis auf § 4b StBerG-E, vgl. § 8 II RDG), § 4d und § 4e RDG. Charakteristisch für diese ist, dass aufgrund des Fehlens eines umfassenden bzw. rechtsförmlich gewährleisteten Qualifikationsniveaus die **Hilfe in Steuersachen nicht als eigentliche Dienstleistung angeboten werden darf**, sondern stets im Kontext mit anderen, im Vordergrund der Dienstleistung bzw. Gesamttätigkeit stehenden Aktivitäten erfolgen muss. Konsequenz ist daher vom Entwurf verfolgte Ansatz, dass bei den in dieser Weise Befugten die **Hilfeleistung im Gesamtbild der Aktivitäten nicht von übergeordneter Bedeutung** sein darf, sondern eine Nebenleistung zu einer Hauptleistung bzw. ein nachrangiges Tätigkeitsfeld zu einer anderweitigen Hauptaufgabe sein muss. Vorzugswürdig und diesen Grundsatz besser zum Ausdruck bringend wäre es, **wenn § 4e Ausgangsnorm** wäre und sich ihr die Regelungen in § 4b und § 4c anschließen würden. Sinnvoll wäre zudem eine kritische Prüfung, **ob es der Regelung des § 4d bedarf** oder ob das verfolgte Regelungsanliegen nicht auch mit der allgemeineren Norm des § 4e erreicht werden kann, die über das Erfordernis einer Zugehörigkeit der Nebentätigkeit zum Berufs- und Tätigkeitsbild prinzipiell ein Instrument bereitstellt, dass die Arrondierung zusätzlicher Tätigkeitsfelder verhindert. Soweit Zweifel an der Effektivität der Regelung bestehen, bietet sich eher, vergleichbar dem Positivkatalog in § 5 II RDG, ein Negativkatalog in einem § 4e II StBerG-E an.

1.3.3 Soweit eine Rechtsdienstleistung nicht lediglich ein Nebenaspekt einer sonstigen Aktivität eines Berufs/einer Organisation, sondern deren Schwerpunkt ist, folgt hieraus im System des Rechtsdienstleistungsrechts die Notwendigkeit eines formalisierten Sachkundenachweises, eines **Registrierungsverfahrens** und einer **Bindung an Berufsausübungsregeln**. Dies ist der Preis, der für eine Tätigkeit als schwerpunktmäßiger Helfer in Steuersachen und die Möglichkeit einer Vermarktung als solcher zu zahlen ist. In diese Gruppe fallen §§ 3d, 3e, 4, 4a und § 6 I Nr. 1 StBerG(-E). Für diese Helfer in Steuersachen sollte es einen in sich geschlossenen Regelungskreis vergleichbar dem Teil 3 des RDG geben, wie auch insgesamt die unterschiedlichen Regulierungsansätze der Hilfeleistung in Steuersachen durch eine an diesen Kategorien orientierte Gliederung des Ersten Teils des StBerG im Interesse einer leichteren Vermittlung der in § 2 I 2 StBerG genannten Regelungsanliegen zu gewährleisten.

1.3.4 Naheliegend ist, dass eine solche sinnvolle Strukturierung die Folgefrage aufwirft, ob sie innerhalb oder außerhalb des StBerG, das historisch ein Berufsgesetz der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten und keine allgemeines Marktordnungsgesetz ist, erfolgen sollte.

2. Das Entstehen von inhaltsgleichen und letztlich redundanten Regelungen in StBerG und RDG wirft die Frage auf, ob das StBerG nicht auf seinen bis 1975 gegebenen Anwendungsbereich als Berufsgesetz der Steuerberater zurückzuführen ist und seine rechtsdienstleistungsrechtlichen Regelungen in das RDG überführt werden sollten.

2.1 Kritisch zu bewerten ist, dass auch die Neufassung des StBerG daran festhält, zwei Problemkreise in einem Gesetz zu regeln, die sachlich nichts bzw. wenig miteinander zu tun haben, nämlich zum einen die Ordnung des Marktes der Hilfe in Steuersachen und zum anderen den Berufszugang und die Berufsausübung des Steuerberaters. Dies unterscheidet das StBerG in seinem Regelungsansatz grundlegend vom Regelungsansatz für andere rechtsdienstleistende Berufe und konterkariert den gesetzgeberischen Willen, mit dem RDG ein übersichtliches, zeitgemäßes Gesetz zu etablieren, das die Erbringung außergerichtlicher Rechtsdienstleistungen in Deutschland, soweit dies abstrakt-generell möglich ist und Befugnisse nicht aufgrund spezifischer Probleme spezialgesetzlich zu vermitteln sind, zentral regelt. Die Tatsache, dass mit dem nunmehr vorgeschlagenen Regelungen Norminhalte und Systematik des RDG im StBerG gespiegelt werden, belegt, dass es sich letztlich um redundante Regelungen ohne eigenständigen Anwendungsbereich handelt. Im Ergebnis wird so ein historisch eher zufällig entstandener, systemwidriger Regulierungsansatz weiter vertieft: Bis zum Inkrafttreten des 3. StBerGÄndG vom 24.6.1975 war das StBerG – ebenso wie BRAO, PAO, WPO und BNotO – ein reines Berufsgesetz (der Steuerberater), während Vorschriften zur Hilfe in Steuersachen in der Abgabenordnung (AO) enthalten waren. Die Einfügung rechtsdienstleistungsrechtlicher Normen der AO in das StBerG beruhte allein darauf, dass Regelungen für Lohnsteuerhilfvereine erforderlich geworden waren, mit denen die AO als steuerrechtliches Gesetz nicht belastet werden sollte (BT-Drucks. 7/2852, S. 29).

Wenig überzeugende Folge der Vermengung berufs- und rechtsdienstleistungsrechtlicher Regelungen in einem Gesetz, das überwiegend die gesetzliche Fixierung des Steuerberaterberufs zum Gegenstand hat, ist die Gefahr, dass die rechtsdienstleistungsrechtlichen Normen der Sache nach als Marktzugangsregeln zulasten potenzieller Wettbewerber wahrgenommen werden und ihr tatsächliches Regelungsanliegen, der in § 2 Abs. 1 S. 2 StBerG eher beiläufig erwähnte Schutz der Rechtssuchenden, des Rechtsverkehrs und der Rechtsordnung, aus dem Blick gerät. Jeder Anschein, dass rechtsdienstleistungsrechtliche Normen auch dem Schutz eines Tätigkeitsmonopols dienen, sollte angesichts des Misstrauens gegenüber Vorbehaltsaufgaben im Interesse aller verkammerten Beratungsberufe vermieden werden.

2.2 Mit Blick auf anstehende künftige Änderungen des StBerG sollte daher erwogen werden, die rechtsdienstleistungsrechtlichen Vorschriften des StBerG im engeren Sinne in einen neuen, zusätzlichen Abschnitt des RDG zu überführen (für die Regelungen zu den Lohnsteuerhilfvereine käme, entsprechend Regelungen zu sog. Kammerrechtsbeiständen in der BRAO, auch ein Verbleib im StBerG in Betracht). Zwingende Gründe, warum abweichend vom allgemeinen Regulierungsansatz des Rechtsdienstleistungsrechts allgemeine Regelungen zu Rechtsdienstleistungen im Steuerrecht, spezifische „registrierte“ Rechtsdienstleister wie Lohnsteuerhilfvereine oder grenzüberschreitende Rechtsdienstleistungen im Steuerrecht nicht im RDG adressiert werden könnten, sind nicht ersichtlich. Rechtsdienstleistungsrechtliche Regelungen zur Hilfeleistung in Steuersachen im StBerG zu belassen, kompliziert das Normverständnis der Normadressaten, schafft Zuständigkeitsprobleme und provoziert letztlich das Risiko von Rechtsverstößen.

3. Die Konturierung des Begriffs der „Hilfeleistung in Steuersachen“ in § 2 StBerG-E ist grundsätzlich zu begrüßen, allerdings bleibt das Verhältnis des vorgeschlagenen § 2 III StBerG-E zu § 6 StBerG ebenso unklar wie die Gründe für die Beibehaltung des Tatbestandsmerkmals der Geschäftsmäßigkeit als Schwelle der Eröffnung der Erlaubnisspflichtigkeit der Hilfe in Steuersachen.

3.1 Das StBerG arbeitet auch in seiner vorgeschlagenen künftigen Fassung umfassend mit dem Begriff der „**Geschäftsmäßigkeit**“. Allein in § 2 II 2 StBerG-E soll der Begriff aufgegeben werden, weil, so die (zutreffende) Begründung, eine Hilfeleistung in Steuersachen auch dann vorliegen kann, wenn sie einmalig und ohne Wiederholungsabsicht erfolgt. Gleichwohl sollen zahlreiche weitere Tatbestände des StBerG auch künftig eine „geschäftsmäßige Hilfe in Steuersachen“ voraussetzen. Dies erscheint zumindest erklärungsbedürftig, soweit das allgemeine Rechtsdienstleistungsrecht im Zuge seiner Reform im Jahr 2008 diese im RBerG zentrale (vgl. Art. 1 § 8 RBerG) **Begrifflichkeit als nicht mehr zeitgemäß, ja sogar als historisch belastet** (BT-Drucks. 16/3655, S. 26; dazu auch Deckenbrock ZRP 2022, 170, 171f.) **aufgegeben** und durch die Differenzierung zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Rechtsdienstleistungen ersetzt hat, die künftig auch das StBerG-E kennt. Da zudem die in § 2 I 2 StBerG benannten Schutzzwecke (Schutz der Rechtssuchenden, des Rechtsverkehrs und der Rechtsordnung) nicht unterschiedlich angesprochen sind, wenn eine Person zum ersten oder zum wiederholten Male eine Hilfeleistung in Steuersachen erbringt, ist das Festhalten an der Verknüpfung einer unzulässigen Hilfe in Steuersachen mit dem Merkmal der „**Geschäftsmäßigkeit**“ **überraschend und begründungsbedürftig**. Dies gilt umso mehr, als der Begriff der „Geschäftsmäßigkeit“ mit einer subjektiven Komponente arbeitet, der „Wiederholungsabsicht“. Erforderlich ist eine Ermittlung innerer Absichten einer Person, was in der Rechtspraxis Abgrenzungs- und Beweisschwierigkeiten provoziert. Erwogen werden sollte, wie im RDG auch im StBerG künftig auf rein objektive Kriterien abzustellen.

3.2 § 2 III StBerG-E soll Fälle klarstellen, in denen die Schwelle einer Hilfeleistung in Steuersachen noch nicht erreicht ist. Bei **wissenschaftlichen Gutachten zu einer Rechtsfrage** liegt aber regelmäßig eine solche vor. § 2 III Nr. 1 RDG, auf den sich die Begründung zu § 2 III StBerG-E bezieht, lässt sich aber nicht ohne Weiteres im StBerG spiegeln: Das RDG kennt keine § 6 StBerG vergleichbare Norm, die Ausnahmen vom Verbot bzw. von einem Erlaubniszwang vorsieht, sondern ausschließlich Befugnisnormen. Der Gesetzgeber hat daher in § 2 III RDG bestimmte Tätigkeiten kraft Gesetzes zu „Nicht-Rechtsdienstleistungen“ erklärt, obwohl sie im Einzelfall die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Hilfeleistung erfüllen können. Bei Rechtsgutachten, die einen konkreten Sachverhalt begutachten und nicht lediglich allgemein interessierende Fragen behandeln (solche erfüllen bereits die tatbestandlichen Voraussetzungen des Rechtsdienstleistungsbegriffs nicht), liegt ohne weiteres eine Rechtsdienstleistung vor (Art. 1 § 2 RBerG brachte dies durch die Formulierung zum Ausdruck, dass die Erstattung von wissenschaftlichen Gutachten einer Erlaubnis nicht bedürfe). In der Begründung der Regelung des § 2 III Nr. 3 RDG wird dies deutlich (BT-Drs. 16/3655, S. 49), wenn es dort heißt:

„Erfasst werden nur Rechtsgutachten, nicht dagegen medizinische, technische o.ä. Gutachten, bei denen... regelmäßig... der Anwendungsbereich des § 2 Abs. 1 nicht eröffnet sein wird. Demgegenüber ist die Ausnahmeregelung für rechtswissenschaftliche Gutachten erforderlich, weil diese Gutachtertätigkeit typischerweise nicht nur allgemeine rechtstheoretische oder rechtstat-sächliche Gutachten, sondern... die Erstellung einzelfallbezogener Rechtsgutachten umfasst.“

Systematisch sollte die **Regelung des § 6 Nr. 1 StBerG daher in § 6 StBerG verbleiben.**

4. Die Neuregelung unentgeltlicher Rechtsdienstleistungen in Nähebeziehungen in § 6 I Nr. 2 StBerG-E adressiert in sachgerechter Weise Rechtsprechung des BVerfG, auf die ohne Übernahme der seit 2008 bestehenden inhaltsgleichen Regelung des § 6 RDG ohnehin über ein verfassungsrechtlich gebotenes einschränkendes Verständnis der Tatbestandsmerkmal der „Fremdheit“ in § 2 II StBerG oder der „Geschäftsmäßigkeit“ in § 5 I StBerG zu begegnen wäre.

Die Erweiterung des Kreises der Personen, gegenüber denen jedermann unentgeltlich Hilfe in Steuersachen leisten, über die in § 15 AO benannten Personen hinaus, d.h. die voraussetzungslose Ermöglichung der Hilfe in Steuersachen nicht nur im Rahmen engerer familiärer, sondern auch im Rahmen weiterer familiärer, nachbarschaftlicher oder ähnlich enger persönlicher Beziehungen, vollzieht nicht nur die allgemeine Entwicklung im Rechtsdienstleistungsrecht (vgl. § 6 RDG) nach. Sie **reagiert auch auf Rspr. des BVerfG**, nach der bei Anwendung von Normen des Rechtsdienstleistungsrechts zu berücksichtigen ist, dass diese einem Alterungsprozess unterworfen sind und deshalb die Notwendigkeit ihrer Anpassung bestehen kann (BVerfG NJW 2004, 2664). Angesichts ihrer Einbettung in ein Umfeld sozialer Verhältnisse und gesellschaftspolitischer Anschauungen, das einem kontinuierlichen Wandel unterworfen ist, ist verfassungsrechtlich eine regelmäßige Überprüfung geboten, ob ein Gesetz für alle Fälle, auf die seine Regelung abzielt, weiterhin eine gerechte Lösung bereithält.

Vor diesem Hintergrund ist bereits fraglich, ob angesichts des **gesellschaftlichen Wandels und des Vordringens alternativer Lebenskonzepte**, die an die Stelle traditioneller familiärer Bindungen treten (etwa nicht-eheliche Lebensgemeinschaften, Mehrgenerationen-Wohngemeinschaften, enge Bindungen infolge ehrenamtlicher Care-Arbeit usw.) eine Hilfe in Steuersachen nach den Kriterien des BVerfG im Streitfall überhaupt noch in verfassungskonformer Weise als „fremd“ und/oder „geschäftsmäßig“ und damit von der Verbotswirkung des § 5 StBerG erfasst werden könnte. So ist noch unter Geltung des RBerG, das keinerlei Öffnungstatbestand für Nähebeziehungen gleich welcher Art vorsah, eine flexible Lösung über das unbestimmte Tatbestandsmerkmal der „Fremdheit“ oder der „Geschäftsmäßigkeit“ einer Rechtsangelegenheit gesucht worden (vgl. etwa BGH NJW 2001, 3541; näher Chemnitz/Johnigk, Rechtsberatungsgesetz, 11. Aufl. 2003, Rn. 84 f.), um zu sachgerechten Lösungen zu gelangen. Ein **Festhalten an der bisherigen Regelung mit ihrer Bezugnahme auf § 15 AO** würde daher im Lichte des Art. 2 I GG erheblichen **verfassungsrechtlichen Zweifeln** begegnen und bliebe im Ergebnis auch hinter dem status quo ante zurück, der bereits vor Inkrafttreten des § 6 RDG unter Geltung des RDG erreicht war. Der Angehörigenbegriff des § 15 AO mag zwar mit Blick auf die spezifischen Regelungszwecke des Abgabenrechts dort noch sachgerecht sein. Dies bedeutet nicht, dass er auch im Rechtsdienstleistungsrecht mit seinen abweichenden Regelungsanliegen gleichermaßen angemessen ist.

In jedem Fall ist aber die jenseits verfassungsrechtlicher Zwänge rechtspolitisch motivierte Entscheidung des Gesetzgebers, für die Erlaubnisfreiheit der unentgeltlichen Hilfe in Steuersachen von einem starren formalen Kriterium auf ein solches zu wechseln, das den **Lebensrealitäten einer modernen Gesellschaft** besser gerecht wird, nicht zu beanstanden. Die Erfahrungen mit § 6 RDG, der seit nunmehr 15 Jahren in allen Rechtsgebieten außer dem Steuerrecht unentgeltliche Rechtsdienstleistungen in Nähebeziehungen gestattet, zeigen zudem, dass etwaige Sorgen vor ausufernden kostenloser Rechtsdienstleistungen in Nähebeziehungen – die sich im Übrigen unbeachtlich des hierfür geltenden Rechtsrahmens von jeher entfalten (vgl. zu Strategien von Bürgern zur Lösung von Rechtsproblemen unter Geltung des RBerG Hommerich/Kilian, Mandanten und ihre Anwälte, 2007, S. 61) – unbegründet sind.

5. Die in § 6 II StBerG-E vorgesehene Anpassung der Möglichkeiten unentgeltlicher Hilfeleistung in Steuersachen außerhalb von Nähebeziehungen stellt im Zusammenspiel mit § 6 I Nr. 2 StBerG-E insgesamt ein verfassungsrechtlich gebotenes, kohärentes Regelungsgefüge im Bereich unentgeltlicher Rechtsdienstleistungen her. Sie ist auch mit Blick auf die Förderung bürgerschaftlichen Engagements zu begrüßen. Die Regelungen sollten angesichts dieser Zielrichtung allerdings in eine eigenständige Norm überführt werden; zudem sollte eine teleologisch nicht angezeigte Benachteiligung von Steuerberatern im Verhältnis zu Volljuristen beseitigt werden.

5.1 Die **Regelung zur unentgeltlichen Hilfe in Steuersachen** ist in § 6 StBerG-E in einer Vorschrift zu „Ausnahmen vom Verbot der unbefugten Hilfeleistung in Steuersachen“ enthalten. Dieser **Standort ist** mit Blick auf den Zweck der Regelung, die Ermöglichung und Förderung bürgerschaftlichen Engagements, **unglücklich und systematisch zweifelhaft**. Will man bürgerschaftliches Engagement fördern, sollte dem Normadressaten nicht der Eindruck vermittelt werden, etwas grundsätzlich Verbotenes zu tun, das ausnahmsweise gestattet wird. Vielmehr sollte deutlich werden, dass unentgeltliche Rechtsdienstleistungen prinzipiell zulässig sind und nur, soweit sie außerhalb von Nähebeziehungen erfolgen, besondere Anforderungen erfüllen müssen. Die Regelung ist nicht nur in einer wenig aussagekräftig überschriebenen Norm „versteckt“, sie ist auch als Ausnahme von einem Verbot formuliert. Tatsächlich wird mit § 6 I Nr. 2, II StBerG-E aber eine grundsätzliche Befugnis zur Erbringung unentgeltlicher Rechtsdienstleistungen etabliert, die lediglich in bestimmten Fällen (außerhalb von Nähebeziehungen) an bestimmte zusätzliche Voraussetzungen geknüpft wird. Dies lässt sich in der Regelungssystematik schlechterdings **nicht als Ausnahme vom Verbot einer unbefugten Hilfeleistung begreifen**, sondern – entsprechend § 6 RDG – als „Befugnis zu unentgeltlicher Hilfeleistung in Steuersachen“. Der Regelungsgehalt von § 6 I Nr. 2, II StBerG-E sollte daher in eine eigenständige Norm, idealerweise angesiedelt hinter § 3 StBerG oder jedenfalls hinter § 3g StBerG überführt werden.

➔ Soweit § 6 StBerG-E in einem solchen Fall nur noch die in § 6 I Nr. 1 StBerG-E angesprochene Hilfeleistung (Buchen laufender Geschäftsvorfälle) adressieren würde, ist darauf hinzuweisen, dass die nach bislang geltendem Recht in § 6 I Nr. 1 StBerG geregelte Erstattung wissenschaftlicher Gutachten systematisch in § 6 StBerG-E richtiger aufgehoben wäre als an ihrem vorgeschlagenen neuen Standort in § 2 III StBerG-E (siehe hierzu näher oben 2.2).

5.2 Die Neuregelung zur **unentgeltlichen Hilfe in Steuersachen außerhalb von Nähebeziehungen in § 6 II StBerG-E** vollzieht mit ihrer Orientierung an § 6 II RDG (ebenfalls) den Stand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nach. Das **Bundesverfassungsgericht** hat in der sog. „Kramer“-Entscheidung (BVerfG NJW 2004, 2662) herausgearbeitet, dass die Erbringung *unentgeltlicher* Rechtsdienstleistungen durch eine fachlich hinreichend qualifizierte Person die Schutzzwecke des rechtsdienstleistungsrechtlichen Erlaubnisvorbehalts nicht berührt, auch wenn diese Person sich nicht auf eine rechtsdienstleistungsrechtliche Befugnisnorm stützen kann. Das StBerG benennt in Anlehnung an § 1 I 2 RDG seit dem 1.10.2021 als **alleinige Schutzzwecke** der in ihm enthaltenen rechtsdienstleistungsrechtlichen Vorschriften den Schutz der Rechtssuchenden, des Rechtsverkehrs und der Rechtsordnung *vor unqualifizierter Hilfeleistung in Steuersachen*.

Insofern gilt im Ausgangspunkt nach der Rspr. des BGH, dass der Schutz der Rechtssuchenden bei der Hilfe in Steuersachen **keine von § 6 II RDG abweichenden Regelungen erfordert**, da im Steuerrecht kein über alle anderen Rechtsmaterien hinausgehender Schutz der Rechtssuchenden vor unqualifizierten Beratungsleistungen geboten ist (vgl. BGH DStRE 2023, 758

Rn. 55). Soweit in der rechtspolitischen Diskussion über unentgeltliche Rechtsdienstleistungen darauf hingewiesen wird, dass solchen der Gemeinwohlbelangen des „**Schutzes des Steueraufkommens und der Steuermoral**“ entgegenstehe (BGH aaO, Rn. 56), ist festzuhalten, dass das StBerG in § 2 I 2 StBerG einen solchen Schutzzweck nicht kennt. Aus dem gesetzlich benannten Schutzzweck des „Schutzes des Rechtsverkehrs“ kann ein Schutz des Steueraufkommens nicht gewonnen werden. Dieser Schutzzweck soll allein sicherstellen, dass Behörden, Gerichte, Gegner, Drittschuldner usw. sich nicht mit Unkundigen auseinandersetzen müssen und ihre Aufgabenerledigung hierunter leidet (vgl. BT-Drs. 16/3655, S. 45). Der Schutz der Rechtsordnung als drittes Regelungsanliegen nimmt schließlich nur in den Blick, dass Recht „gelebt“ und maßgeblich durch die Personen beeinflusst und fortentwickelt wird, die Recht beruflich anwenden (vgl. BT-Drs. 16/3655, S. 45). Dieser Schutzzweck soll also die Rechtskultur schützen. § 2 I 2 StBerG will für die Hilfe in Steuersachen ausweislich der Gesetzesbegründung kein hiervon abweichendes Verständnis etablieren (BT-Drs. 19/27670, S. 270). Aus den Schutzzwecken der rechtsdienstleistungsrechtlichen Vorschriften lässt sich damit ein **Eingriff in Art. 2 I GG unter dem Gesichtspunkt des Schutzes des Steueraufkommens nicht rechtfertigen**.

Dies bedeutet nicht, dass der Schutz des Steueraufkommens kein Allgemeinwohlbelang ist und er nicht gesetzlich geschützt werden könnte und dürfte, sondern lediglich, dass das Rechtsdienstleistungsrecht mit seinen spezifischen Regelungsanliegen hierzu nicht berufen ist. Vielmehr ist das Steueraufkommen durch das materielle Steuerrecht und das Steuerstrafrecht (und hier mit Blick auf einen steuerlichen Berater ggf. durch eine Teilnahmestrafbarkeit) zu schützen.

5.3 Wohl nicht beabsichtigt ist **eine in § 6 II 1 StBerG angelegte Benachteiligung von Steuerberatern im Verhältnis zu Volljuristen**: § 6 II 1 RDG setzt für eine zulässige unentgeltliche Rechtsdienstleistung außerhalb von Nähebeziehungen voraus, dass diese „durch eine Person, der die entgeltliche Erbringung dieser Rechtsdienstleistung erlaubt ist, durch eine mit Befähigung zum Richteramt oder unter Anleitung einer solchen Person erfolgt“. § 6 II 1 StBerG gestattet, ersichtlich in Anlehnung an diese Norm, den Kreis der zur unentgeltlichen Hilfe in Steuersachen befugten mit einer „Person, die zur unbeschränkten Hilfe in Steuersachen befugt ist, durch eine Person mit Befähigung zum Richteramt oder unter Anleitung einer solchen Person“. Sieht man im Recht der Hilfe in Steuersachen den Steuerberater als Entsprechung des Rechtsanwalts oder Richters („Volljuristen“), setzt § 6 II 1 StBerG bei Steuerberatern eine bestehende Bestellung und Mitgliedschaft in einer Steuerberaterkammer voraus, während die Befähigung zum Richteramt auf die Eigenschaft als „Volljurist“ und damit nicht auf eine aktuell bestehende Berufsausübungsbefugnis, sondern auf einen Befähigungsnachweis abstellt. Soweit § 6 II 1 StBerG-E in der aktuellen Fassung möglicherweise an die in § 6 II 1 RDG genannten Personen anknüpft, denen die entgeltliche Besorgung von Rechtsdienstleistungen gestattet ist, verkennt der Entwurf, dass dort im System des RDG in Abgrenzung zu Volljuristen Rechtsdienstleister mit eingeschränkten Rechtsdienstleistungsbefugnissen und/oder geringerem Qualifikationsniveau in den Blick genommen werden. Gründe, warum Richter oder Rechtsanwälte, die sich im Ruhestand befinden oder ihren Beruf gewechselt haben, zur unentgeltlichen Hilfeleistung in Steuersachen befugt sein sollen, nicht aber Personen mit bestandener Steuerberaterprüfung ohne Bestellung, sind nicht ersichtlich.

5.4 Terminologisch weicht § 6 II StBerG-E von § 6 II RDG in der Formulierung „Anleitung umfasst“ ab (§ 6 II RDG: „Anleitung erfordert“). Solche inhaltlich nicht angezeigten sprachlichen Abweichungen sollten zur Vermeidung künftiger Fehlinterpretationen vermieden werden,

da der Eindruck entstehen könnte, dass mit der abweichenden Formulierung auch ein abweichendes Normverständnis bezweckt ist. Dass dem nicht so ist, belegt bereits die Gesetzesbegründung, die sich an § 6 II RDG orientiert (BT-Drs. 20/8669, S. 49 a.E.: „ist es erforderlich“, „setzt voraus“).

5.5 Zusammenfassend sollte der Regelungsgehalt von § 6 I Nr. 2, II StBerG-E daher mit diesem Wortlaut in eine eigenständige Norm überführt werden:

§ X StBerG: Unentgeltliche Hilfe in Steuersachen

(1) Erlaubt ist die (ggf.: geschäftsmäßige) Hilfeleistung in Steuersachen, die nicht in Zusammenhang mit einer entgeltlichen Tätigkeit steht.

(2) Wer unentgeltlich (ggf.: geschäftsmäßige) Hilfe in Steuersachen außerhalb familiärer, nachbarschaftlicher oder ähnlich enger persönlicher Beziehungen leistet, muss sicherstellen, dass die Hilfeleistung durch eine Person, die zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen befugt ist oder war, durch eine Person mit Befähigung zum Richteramt oder unter Anleitung einer solchen Person erbracht wird. Anleitung erfordert eine an Umfang und Inhalt der zu erbringenden Hilfeleistung ausgerichtete Einweisung und Fortbildung sowie, soweit dies im Einzelfall erforderlich ist, eine Mitwirkung der anleitenden Person bei der Erbringung der Hilfeleistung.

5.6. Klarstellungsbedürftig erscheint in diesem Kontext die Bußgeldbewehrung einer Verletzung der Voraussetzungen von § 6 II StBerG-E. § 160 StBerG nimmt zwar nur § 5 StBerG in Bezug, die Kommentarliteratur geht aber davon aus, dass bei einer Verletzung von Vorgaben, die nach § 6 StBerG an sich zu einer Freistellung einer Tätigkeit vom Verbot der Hilfe in Steuersachen führen, § 5 StBerG anwendbar ist und ein Bußgeld verhängt werden kann. Dies könnte dazu führen, dass z.B. rein organisatorische Mängel beim Betrieb einer Einrichtung nach § 6 II StBerG-E ein Bußgeld auslösen. Wenn dies bezweckt wäre, würde die neue Regelung des § 6 II StBerG zu altruistischer Hilfeleistung in Steuersachen voraussichtlich stark entwertet, soweit unklar ist, ob nicht nur eindeutige Befugnisüberschreitungen, sondern auch reine Organisationsdefizite, die sich tatbestandlich in § 6 II StBerG-E verorten lassen, bußgeldbewehrt sind. In diesem Fall dürfte die **Bereitschaft schwinden, sich entsprechend zu engagieren**. Für altruistische Rechtsdienstleistungen im Anwendungsbereich des RDG ergibt sich zwar nicht aus dem Gesetz, wohl aber aus einer (komplizierten) Verweiskette (§ 20 I Nr. 1 iVm § 3 I 1 iVm § 6 I, II RDG i.d.F. ab 1.1.2025) und der Heranziehung der Gesetzesmaterialien (BT-Drucks. 20/3449, S. 49 f.), dass trotz der künftig grundsätzlichen Bußgeldbewehrung von nicht RDG-konformen Rechtsdienstleistungen organisatorische Defizite einer altruistischen Rechtsdienstleistung diese nicht unerlaubt macht. Mit Blick auf den gesetzgeberischen Wunsch der Förderung bürgerschaftlichen Engagements bei der Hilfe in Steuersachen sollte eine für den Normadressaten klare und einfach zugängliche Gesetzesaussage getroffen werden, ob und wann im Anwendungsbereich des § 6 StBerG-E eine Ordnungswidrigkeit vorliegt.

6. Die durch § 6 II StBerG-E bezweckte Ermöglichung von tax law clinics ist grundsätzlich zu begrüßen. Law Clinics im Bereich des Steuerrechts können in Zeiten eines sich abzeichnenden Absolventenmangels in den traditionellen Beratungsberufen einen wichtigen Beitrag für die Gewinnung von Nachwuchs in der Steuerberatung leisten.

Durch die beabsichtigte Neufassung des § 6 II StBerG-E werden insbesondere auch sog. Law Clinics, die eine „klinische“ Ausbildung in der Steuerberatung im universitären Umfeld erlauben, möglich. Letztlich sind diese Law Clinics nur ein Anwendungsfall der altruistischen Hilfe in Steuersachen, so dass die Argumente, die für deren Zulassung streiten, auch und insbesondere für Tax Law Clinics gelten. Bereits seit Inkrafttreten des Rechtsdienstleistungsgesetzes können Studierende, gestützt auf § 6 II RDG, in allen anderen Rechtsgebieten zu Ausbildungszwecken beraten, etwa im Straf- oder Asylrecht (und damit in Rechtsmaterien, in denen eine Beratung potenzielle Auswirkungen auf die Freiheit, wenn nicht gar Gesundheit und Leben der Betroffenen haben kann). In der Folge sind rund 100 solcher Law Clinics an deutschen Universitäten und Fachhochschulen entstanden. Ihr Tätigkeitsfeld sind besonders häufig das Ausländer- und Asylrecht („Refugee Law Clinics“), aber z.B. auch das Verbraucher-, Sozial-, Miet- oder das Seniorenrecht. Aufgrund der typischen Interessen der Teilgruppe von Studierenden, die sich ausbildungsbegleitend ohne Vergütung in Law Clinics engagieren (und nicht als Werkstudenten in Anwaltskanzleien und Steuerberaterpraxen arbeiten), konzentrieren sich die meisten Law Clinics auf die Betreuung sog. vulnerabler Bevölkerungsgruppen und der bei diesen vorherrschenden Rechtsprobleme. Law Clinics im wirtschaftsnahen Bereich, sog. „Corporate Law Clinics“ oder die studentische Rechtsberatung für Start-Ups sind vereinzelte Phänomene geblieben (im Detail Kilian/Wenzel, Law Clinics in Deutschland, 2022). Nichts Anderes wird künftig auch für Tax Law Clinics gelten, die in der Law Clinic Landschaft eher eine seltene Erscheinungsform studentischer Rechtsberatung bleiben und deshalb geringe Auswirkungen auf den Markt der Hilfe in Steuersachen haben werden.

Losgelöst hiervon sind verfassungsrechtlich tragfähige Gesichtspunkte, warum altruistische Rechtsberatung außerhalb von Nähebeziehungen unter Anleitung einer fachlich qualifizierten Person allgemein möglich sein soll, im besonderen Fall der studentischen Hilfeleistung in Steuersachen hingegen unzulässig sein soll, nicht ersichtlich. Da sich schwerlich vertreten lässt, dass das Steuerrecht in einem solchen Maße komplizierter ist als alle anderen Rechtsmaterien, so dass es studentischer Rechtsberatung unter Anleitung eines sachkundigen Volljuristen oder Steuerberaters als einzige Rechtsmaterie nicht zugänglich sein darf, ist die durch § 6 II StBerG bewirkte Öffnung folgerichtig. Der Schutz des Steueraufkommens, den der BGH jüngst gegen tax law clinics ins Feld geführt hat (BGH DStRE 2023, 758), kann ein Verbot nicht tragen: Davon einmal abgesehen, dass der Schutz des Steueraufkommens kein Schutzzweck des Rechtsdienstleistungsrechts ist (hierzu bereits oben 4.2), ist bereits nicht ersichtlich, mit welcher Berechtigung der Fiskus davor geschützt werden dürfte, dass Steuerpflichtige sich mit Hilfe von tax law clinics gegen rechtswidrige Bescheide wehren oder rechtlich zulässige Gestaltungen eruieren. Jedenfalls kann aber durch einige wenige, rein lokal tätige Tax Law Clinics, in denen der Praxis der studentischen Rechtsberatung entsprechend eine kleine Gruppe Studierender wenige Fälle pro Jahr zu Ausbildungszwecken bearbeitet, das Steueraufkommen bestenfalls in – wenn überhaupt – nicht messbarem Umfang beeinträchtigt sein. Hinzu kommt, dass sich nach den bislang mit Law Clinics gemachten Erfahrungen viele dieser Einrichtungen studentischer Rechtsberatung mit Blick auf ihr Haftungsrisiko eine Selbstbeschränkung auferlegen und häufig nur Fälle mit geringem Gegenstandswert betreuen.