

# Bachelor-Wirtschaftsjuristen in der Steuerberatung –

## Marktzutrittschancen und Probleme bei Syndikus-Tätigkeiten

Harald Herrmann

*Der Beitrag weist auf die neuen wirtschaftsrechtlichen Studiengänge deutscher Hochschulen, die u.a. zum tax manager ausbilden und die Zulassung zum Steuerberater eröffnen. Den Absolventen werden geeignete Betätigungen im Berufsfeld in Aussicht gestellt. Wie steht es um die tatsächlichen Zutrittschancen für diese Märkte? In rechtlicher Hinsicht wird im Folgenden untersucht, ob die Syndikusnorm des § 58 Satz 2 Nr. 5a StBerG den europarechtlichen Kohärenzerfordernisse genügt. Es werden Gesichtspunkte erarbeitet, die die Abwägung des Unabhängigkeitsprinzips und weiterer Freiberufsprinzipien mit dem Interesse an angemessenen Marktzutrittsschranken für Berufsanfänger des Tax Management erleichtern.*

### Überblick

<b>I. Einleitung</b> .....	<b>1</b>
<b>II. Studiengänge und Berufschancen für Tax Manager</b> .....	<b>2</b>
1. Schwerpunktfächer im Diplom- und Bachelor-Studium (2); 2. Steuerwirtschaftsrecht für Tax Manager und FACT-Studium (4); 3. Marktzutritte Bachelor und Jura-Bachelor (6)	
<b>III. Rechtsgrundlagen</b> .....	<b>7</b>
1. Kein „Mere Economic Approach“ (7); 2. Marktoffenheit trotz Zutrittsregulierung: Leitentscheidungen und EU-Richtlinien (8); 3. Erste Folgerungen und systematische Bezüge zum Anwaltsrecht (11)	
<b>IV. Ausgesuchte Einzelfragen</b> .....	<b>12</b>
1. Unabhängigkeit und konkrete Gefahrumstände (12); 2. Qualifikationsrecht: Anerkennung von Praxiszeiten als Syndikus durch den BGH wegweisend (14); 3. Zum Urteil des EuGH in Sachen Akzo-Nobel Chemicals 2010 (15); 4. Freie Mitarbeit und Nebentätigkeit (17); 5. Anstellung im Konzern (18)	

### **I. Einleitung**

Neues Wirtschaftsrecht setzt neuartige Berufsqualifikationen insbes. im Hinblick auf ökonomische Grundlagen des Rechts voraus, zu denen insbes. in den neuen Bachelor-Studiengängen zum Wirtschaftsjuristen ausgebildet werden soll. Die Interdisziplinarität der neuen Aufgaben<sup>1</sup> lässt sich vielfach am besten bei Kombination freiberuflicher und angestellter Tätigkeit verwirklichen, wie sie durch die modernen Normen zum Freiberufssyndikus eröffnet werden. Reichen diese Vorgaben aus, um einerseits die Unabhängigkeitserfordernisse für die Freiberuflichkeit zu wahren, andererseits aber auch die Marktzutrittschancen nicht übermäßig zu beschränken?

Mit der Abgrenzung zulässiger Syndikus-Tätigkeiten werden zugleich wichtige Fragen der Zusammenarbeit von Steuerberatern mit gewerblichen Unternehmen behandelt. Dabei geht die Betrachtung über die Vorschriften zur gesellschaftsrechtlichen Beteiligung extraprofessioneller Anleger hinaus, die bisher im Mittelpunkt der wissenschaftlichen und berufspolitischen Auseinandersetzung standen. Während die sog. Fremdbesitzverbote<sup>2</sup> die

<sup>1</sup> Dazu schon Abel, NJW 1998, 3619; Schomerus, JuS 2004, 1124; ders., ebd. 2001, 1244; Hoffmann, ebd. 2004, 262; Schäfer, NJW 2008, 2487.

<sup>2</sup> Dazu schon die Veröffentlichung des Arbeitskreises zum Fremdbesitzverbot im Recht der Steuerberater und anderer Freier Berufe, DWS-Schriftenreihe Nr. 21, 2009/2010.

bloße Möglichkeit freiberufsfremder Einflussnahme betreffen, steuert das Syndikusrecht die Ausnutzung übergreifender synergetischer Kräfte direkt und berührt dadurch ganz besonders existentielle Fragen des freiberuflichen Wirtschaftens. Das im Folgenden vorzustellende Forschungsprojekt zum Thema konzentriert sich deshalb auf den besonders sensiblen Bereich der Berufsanfänger als Tax Manager/in, ihrer Ausbildung und der tatsächlichen und rechtlichen Marktzutrittsbedingungen.

Zunächst sind einige Informationen zu den Studienmöglichkeiten zusammengestellt. Verf. hat als Hochschullehrer früh damit begonnen, wirtschaftsjuristische Studienangebote zu entwickeln und einzurichten, die zwar nicht allein, aber doch ganz wesentlich auf die Ausbildung zum Fachmann/Fachfrau für Steuerrecht und Steuer-BWL (Tax Manager) abzielen. Der aktuelle Stand dieser Bemühungen wird hier vorgestellt und mit Blick darauf erläutert, ob und welche wettbewerbsrelevante Veränderungen auf den Berufsmärkten für Steuerberater von den neuen Absolventen ausgehen können. Es wird zu zeigen sein, dass erhebliches Marktzutrittspotenzial besteht (II).

In rechtlicher Hinsicht interessiert daher zunächst, ob und inwieweit Markt- und Wettbewerbsaspekte für das Berufsrecht von Bedeutung sind. Dazu ist der alte Meinungsstreit zur Ökonomisierung des Freiberufsrechts wieder neu entbrannt, so dass hierauf kurz einzugehen ist. Es wird zu zeigen sein, dass man keineswegs dem zu recht gescholtenen „mere economic approach“<sup>3</sup> anhängen muss, wenn man sich für einen maßvollen Umgang mit den Marktzutrittsbeschränkungen des Freiberufsrechts ausspricht (III).

Einige ausgesuchte Einzelfragen schließen sich an. Kernproblem ist die Sicherung vor Gefahren für die Unabhängigkeit des Syndikus gegenüber Einflussnahmen seines Arbeitgebers (IV.1). Höchst aufschlussreich scheint zudem die wegweisende Entscheidung des BGH in Sachen Anerkennung von Syndikuszeiten für die Berechnung von Praxiszeiträumen im Zulassungsrecht der Steuerberatung (IV.2). Sodann ist auf die bisher einzige Syndikus-Entscheidung des EuGH einzugehen, die in Sachen Akzo-Nobel Chemicals in 2010 ergangen ist. Auch wenn das hier intendierte Konzept fachspezifischer Marktzutrittsbeschränkung bisher in der Literatur, soweit ersichtlich, noch nicht theoretisch entfaltet worden ist, lassen sich Hinweise darauf aus dieser Rspr. entnehmen (IV.2). Weitergehende Folgerungen lassen sich im Anschluss daran für die Stellung der Berufsanfänger als freier Mitarbeiter und Nebenberufler herleiten (IV.4). Besonders relevant für die Beschäftigungsmöglichkeiten der Bachelor-Absolventen scheinen zudem die Anstellungsmöglichkeiten von Syndici im Konzern, sei es bei verbundenen Arbeitgebern, sei es bei konzernierten Steuerberatungsgesellschaften (IV.5).

Aus Raumgründen wird die Untersuchung auf diese Themen begrenzt. Für die Lösung weiterer Probleme des Syndikus-Freiberufsrecht auf spätere Untersuchungen verwiesen werden.

## II. Studiengänge und Berufschancen

Ogleich der Steuerberaterberuf nach § 36 Abs. 2 StBerG nicht notwendig ein Hochschulstudium voraussetzt, sondern auch Praxiserfahrungen als Finanzbeamter oder in Steuerberatungskanzleien ausreichen lässt, ist die Regelqualifikation schon nach der Gesetzessystematik akademisch. Auch tatsächlich überwiegen die Anfängerzahlen mit Hochschulabschluss bei Weitem.<sup>4</sup> Deshalb interessiert auch für den Syndikus-Steuerberater, welche Entwicklungen sich wissenschaftlich und hochschulpolitisch abzeichnen. Neben zahlreichen Akzentverschiebungen in den steuerlichen Spezialisierungen der

<sup>3</sup> Vgl. nur den Präsidenten der BRAK *Filges*, NJW 2010, 2619, 2620 zum Thema des 68. DJT über das europäische Freiberufsrecht.

<sup>4</sup> Näher s.u. zu II.3

Wirtschaftswissenschaften<sup>5</sup> wurden v.a. die neuen Studiengänge zum Wirtschaftsjuristen einflussreich.

**1. Schwerpunktfächer im Diplom- und Bachelor-Studium.** Die Veränderungen begannen<sup>6</sup> an der Uni. Erlangen-Nürnberg<sup>7</sup> mit der Entwicklung sog. Schwerpunktbereiche in der wirtschaftswissenschaftlichen und juristischen Spezialisierungsphase des Studiums. Sie werden bis heute proaktiziert. Es handelt es sich dabei nicht nur um Verfeinerungen der Fächergliederung, sondern v.a. darum, dass Vertiefungen mit interdisziplinärer Ausrichtung ermöglicht wurden. In der bwl. Ausbildung an der Uni. Erlangen-Nürnberg wurde etwa bereits 2000 der Schwerpunktbereich Wirtschaftsrecht neben solchen von Produktion, Marketing, Kapitalmarktforschung etc. eingerichtet und arbeitsmarktrelevant ausgestaltet. Bei bestimmter Konzentration der studentischen Wahlmöglichkeiten auf sog. Pflichtwahlfächer des Wirtschaftsrechts erwarb der Absolvent einen Rechtsanspruch auf Eintragung der Schwerpunktnote im Diplom-Zeugnis. Innerhalb des Schwerpunktbereichs wurde von vornherein die Möglichkeit geschaffen, steuerlich relevante Fächer, wie Handelsbilanzrecht, Steuerbilanzlehre, bwl. Steuerlehre, gezielt zu häufen und dadurch die Qualifikation und den Ausweis im tax management zu verstärken.

Aufgrund guter Nachfrage nach dieser Fächerkombination gelang dann in 2001 die Einrichtung des Diplomstudiengangs Internat. Wirtschaftsrecht<sup>8</sup> in Zusammenarbeit mit der damals noch selbständigen Juristischen Fakultät. Es wurden 7 sog. Wahlpflichtfachgruppen eingeführt, von denen eine den Bereich „Steuern und Prüfung“ mit den Fächern Steuerrecht (bis zu 6 SWS), Betriebliche Steuerlehre I/II (bis zu 6 SWS), Prüfungswesen mit Einzel- und Konzernabschluss (bis zu 6 SWS) und einem Seminar aus einem dieser Fächer (2 SWS) abdeckte. Im Zeugnis waren allerdings nicht die Wahlpflichtfachgruppen, sondern nur die gewählten Einzelfächer gesondert auszuweisen (§ 31 Abs. 2 DiplPO).

Entsprechende Diplom-Studiengänge gab es an anderen Hochschulen teils schon vorher und teils als Folgen nachstoßenden Hochschulwettbewerbs. Hervorzuheben sind die Universität Lüneburg, an der der Verf. bereits 1991 einen vergleichbaren Studiengang durchgesetzt hatte, und die Universität Augsburg, die stark an die Erlangen-Nürnberger Initiative angelehnt wurde.

Nachdem 1999 die Bologna-Beschlüsse zur Anerkennung von Bachelor-Studiengängen auf EU-Ebene gefallen waren, wurden die Diplom-Studiengänge durchweg auf Bachelor- und Master-Examina mit kürzerer Studiendauer umgestellt. Die Bezeichnung geht auf eine programmatische Erklärung von 29 europäischen Bildungsministern im italienischen Bologna zurück, die eine auf europaweite Harmonisierung von Studiengängen und –abschlüssen abzielte und zudem zur Verbesserung internationaler Mobilität der Studierenden beitragen sollte. Noch weitergehend war von der Schaffung eines einheitlichen Europäischen Hochschulraums die Rede. Hauptsächliche Bestandteile des intendierten Konvergenzprozesses sind:

---

<sup>5</sup> Zur Herausbildung funktioneller Entscheidungswissenschaften der BWL und zur damit zusammenhängenden Abspaltung der bwl. Steuerlehre von den vwl. Finanzwissenschaften und dem bwl. Bereich der Finanzierung vgl. nur *Edmund Heinen*: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 9. Aufl., Wiesbaden 1992; sowie *Scheffler*, Internat. Bwl. Steuerlehre, 3. Aufl. 2009.

<sup>6</sup> S. aber schon die Einrichtung der voll-juristischen Ausbildung an der Universität Bayreuth Anfang der 80er Jahre. Sie war in Manchem gewiss weit mehr bahnbrechend als die Erlanger Bestrebungen, doch handelt es sich insofern um eine Ausbildung zum Voll-Juristen mit mehr oder weniger herkömmlichen Staatsexamina, so dass die hier besonders erhebliche interdisziplinäre Komponente schwächer ausgeprägt war.

<sup>7</sup> Zur älteren Entwicklung an der Leuphana-Uni. Lüneburg s.u.; aber hier war und ist kein juristischer Fachbereich beteiligt.

<sup>8</sup> Prüfungsordnung v. 13.2.2001, KWMBI II 2002, S. 80.

- ein zweistufiges System berufsqualifizierender Hochschulabschlüsse (Bachelor/Master),
- eine europaweite Einrichtung von Punktwerten für Studien-Arbeitslasten (work loads) in der Form der sog. European Credit Transfer Systemen (ECTS),
- eine dauerhaft wiederkehrende Qualitätssicherung durch Zertifizierungen im Bereich von Universitäten und Hochschulen und
- eine auf direkt anschlussfähige Beschäftigung auf Arbeitsmärkten (Employability) ausgerichtete Auswahl von Studieninhalten.

Diesen Vorgaben folgten in Deutschland alle 14 Bundesländer mit wirtschaftsrechtlichen Bachelor-Studienangeboten an 70 Hochschulen und Universitäten.<sup>9</sup> Universitäre Studiengänge wurden eingerichtet an der Europa-Universität Viadrina, Leupana Universität Lüneburg, der Brandenburgischen TU Cottbus, der Bucerius Law School in Hamburg, der Dresden International University, der Fernuni. Hagen, FU Berlin, TU Freiberg, Chemnitz und Dresden, den Unis. Augsburg, Bayreuth, Bielefeld, Bochum, Bremen, Saarbr., Düsseldorf, Erlangen, Greifswald, Halle, Hamburg, Hannover, Jena, Kassel, Köln, Münster, Oldenburg, Osnabrück, Potsdam und Siegen.

**2. Steuer-Wirtschaftsrecht, Tax Management und FACT-Studium.** In allen genannten Einrichtungen gibt es die Spezialisierung auf bwl. Steuerlehre und Steuerrecht mit der Ausrichtung auf direkt anschlussfähige Beschäftigung. Meist wird dafür die Bezeichnung als Tax Manager/Management verwendet. Um das Gewicht dieser Schwerpunktbildung einzuschätzen, lohnt ein Blick auf die 8 Nachbarschwerpunkte<sup>10</sup>:

- Industrie-, Handels- und Dienstleistungsunternehmen
- Banken/Kreditinstitute
- Unternehmensberatungen
- Versicherungen und Finanzdienstleister
- Wirtschaftsverbände und Kammern
- Immobiliengesellschaften
- Öffentliche Verwaltungen
- Schiedsgerichtswesen/Mediation

Zum Tax Manager werden die Abiturienten folgendermaßen beworben: „Ähnlich wie beim Job im Bereich Wirtschaftsprüfung, hantiert auch der Tax Manager mit sensiblen Zahlen und ist wichtiger Ansprechpartner bei steuerlichen und juristischen Fragen. In diesem Bereich übernimmt man die steuerliche Beratung z.B. eines internationalen Unternehmens bei grenzüberschreitenden Projekten und internationalen Sachverhalten. Dazu gehört u.a. die Begleitung von steuerlichen Betriebsprüfungen und die Arbeit an Steuerplanung- und Ergebnisrechnungen ebenso wie die Vorbereitung von Steuererklärungen. Dieser Job ist z.B. für alle geeignet, die sich im Studium auf Steuerrecht spezialisiert haben und eine Tätigkeit als Steuerberater anstreben.“<sup>11</sup> Mit der hierin zum Ausdruck kommenden Verbindung von Steuerberatung und unternehmensjuristischer Anstellung ist die Syndikus-Stellung impliziert, auch wenn sie nicht ausdrücklich angesprochen wird. Wegen der Studienschwerpunkte wird auf die Besonderheiten der Universitäten und Hochschulen verwiesen, so dass für die Darstellung hier das o. Gesagte genügt. Zur Einschätzung der interdisziplinären Gewichte ist auf die Anforderungen der Wirtschaftsjuristischen Hochschulvereinigung zu achten, die verlangt:

<sup>9</sup> Vgl. die Nachw. unter [www.wirtschaftsrecht-studieren.com/wirtschaftsrecht-studium/](http://www.wirtschaftsrecht-studieren.com/wirtschaftsrecht-studium/) und das von der gleichnamigen Vereinigung herausgegebene e-book Wirtschaftsrecht studieren.

<sup>10</sup> Ebd.

<sup>11</sup> Ebd.

- mind. 50 % rechtliche Inhalte
- mind. 25 % betriebs- und volkswirtschaftliche Inhalte
- Zusatzqualifikationen wie Fremdsprachen, Rhetorik, IT-Kenntnisse, etc.

Das Bild wird noch dadurch abgerundet, dass es inzwischen auch entsprechende Studiengänge mit betriebswirtschaftlichen Schwerpunkten gibt. Eine Vorreiterrolle hat auch in dieser Hinsicht die Uni. Erlangen-Nürnberg eingenommen. Schon erwähnt wurde die Schwerpunktbildung im wirtschaftswissenschaftlichen Studium auf den Gebieten der bwl. Steuerlehre und des Steuerrechts seit 2000.<sup>12</sup> In 2010 sind jetzt die Studiengänge FACT-Bachelor und –Master hinzu gekommen. FACT steht für Finance, Auditing, Controlling und Taxation. Der Bachelorstudiengang umfasst 6 Semester mit 180 ECTS und ist in einen Pflicht- und einen Vertiefungsbereich untergliedert. Zum Pflichtbereich gehören:

Modulbezeichnung	Semester im Studienplan	ECTS
Buchführung	1	5
Jahresabschluss	2	5
Grundlagen des öffentlichen Rechts und des Zivilrechts	3	5
Wirtschaftsprivatrecht	4	5
Kostenrechnung und Controlling	3	5
Investition und Finanzierung	4	5
Fallstudienseminar (EDV und Steuern)	4	5

Der Vertiefungsbereich FACT ist folgendermaßen angelegt:

**1. Alternative:** freie Auswahl aus den Vertiefungsmodulen des Bachelors in Wirtschaftswissenschaften mit dem Schwerpunkt Betriebswirtschaftslehre im Vertiefungsbereich

- mit neun Vertiefungsmodulen von jeweils 5 ECTS,
- ein Seminar zur Bachelorarbeit zu besuchen und
- eine Bachelorarbeit.

(Es besteht grundsätzlich freie Wahl, an welchen Lehrstühlen die Vertiefungsbereiche belegt werden. Von den vorhandenen Vertiefungen des Fachbereichs weisen beispielsweise die Folgenden eine geeignet enge Beziehung zum FACT-Studium auf:

- Corporate Finance
- Versicherungs- und Risikomanagement
- Controlling of Business Development
- Bilanzpolitik und Bilanzanalyse
- Methoden der Unternehmensbewertung
- Unternehmensberatung
- Grundlagen des Steuerrechts
- Unternehmensbesteuerung

**2. Alternative:** Alternativ können aus einem Vertiefungsbereich belegt werden:

---

<sup>12</sup> S.o. zu II.1.

- zwei Studienbereiche und ein freies Vertiefungsmodul
- ein Seminar zur Bachelorarbeit und
- eine Bachelorarbeit.

Diese Option bietet sich an, soweit Studierende sich besonders auf bestimmte Arbeitsbereiche spezialisieren oder auf einen speziellen Master-Studiengang vorbereiten wollen. Die betreffenden Studienbereiche sind jeweils mit 4 Modulen zu 5 ECTS vorgesehen (zusammen: 20 ECTS).

Des Weiteren sieht der Studienplan wörtlich Folgendes vor<sup>13</sup>: „Im **Studienbereich FACT I** werden wesentliche Kenntnisse in den Kernfächern des Studienbereichs FACT vermittelt. Um den Studienbereich FACT I zu belegen, sind vier aus den sechs grundlegenden FACT Modulen zu wählen:

Controlling of Business Development	Versicherungs- und Risikomanagement
Bilanzpolitik und Bilanzanalyse	Grundlagen des Steuerrechts
Unternehmensbesteuerung	Corporate Finance

Der **Studienbereich FACT II** setzt den Studienbereich FACT I voraus. Zur Belegung des Studienbereiches FACT II werden vier aus den folgenden zwölf Modulen ausgewählt:

- Zwei nicht für FACT I angerechnete grundlegende FACT-Module sowie
- Zwei der folgenden zehn FACT-nahen Module

FACT Auslandsmodul	Seminar Finanzierung und Banken
Fallstudienseminar Versicherungen	Topics in Insurance and Risk Management
Empirische Wirtschaftsforschung II	Dienstleistungsmarketing
Methoden der Unternehmensbewertung	Unternehmensberatung
Versicherungsökonomie & Versicherungsrecht	Angewandte Analyse von Zeitreihen- und Finanzmarktdaten
Entrepreneurial Finance“	

Man braucht vielleicht nicht in alle Einzelheiten der Klausulierung vorzudringen, um zu erkennen, dass der ganze Studiengang eine Fortentwicklung der bereits seit 1999 bestehenden Schwerpunktbereiche im wirtschaftswissenschaftlichen Diplom-Studium ist. Das Angebot für angehende Tax Manager ist damit noch einmal vielfältiger geworden. Statt des primär juristischen Absolventen des Bachelor-Studiengangs Wirtschaftsrecht gibt es jetzt auch FACT-Bachelor mit voll-akademischem Abschluss.

**3. Marktzutritte Bachelor und Jura-Bachelor.** Fragt man nach der Marktentwicklung, so interessiert aus Gründen der Markteffizienz in erster Linie, ob diejenigen Qualifikationen in den Hochschulen aufgebaut werden, die auf den Arbeitsmärkten tatsächlich nachgefragt werden.<sup>14</sup> Speziell für die Tax-Manager hat man nach der Effizienz der für die Diplom-Juristen und Bachelor Wirtschaftsrecht vorgesehenen Rechtsfächer und deren interdisziplinären Verbindungen mit herkömmlichen bwl. Studienmodulen zu fragen.<sup>15</sup> Wie

<sup>13</sup> Quelle: Internet-Seite der FAU [www.fact.rw.uni-erlangen.de/fact-im-bachelor/](http://www.fact.rw.uni-erlangen.de/fact-im-bachelor/) (download v. 15.11.2013)

<sup>14</sup> Vgl. nur *B.Bergmans*, Arbeitsmarktperspektiven von Bachelor- und Master-Juristen, ReWiR (Recklinghäuser Beiträge zu Recht und Wirtschaft der Westf. Hochschule, Fachbereich #Wirtschaftsrecht) Nr. 14/2012, S. 22.

<sup>15</sup> Auch für das Berufsrecht hat diese Beurteilung große Bedeutung, obgleich die ökonomischen Normzwecke im Zuge der modernen De-Regulierungskritik heute wieder zunehmend in Frage gestellt werden; dazu s.u. zu III.1.

wird dies von den für die Ausbildung Verantwortlichen und den Marktteilnehmern selbst eingeschätzt, und welche Marktergebnisse haben sich bereits abgezeichnet?

Zur Selbsteinschätzung liegen die schon mitgeteilten Einschätzungen von Begründern der Studiengänge vor. Zudem gibt es inzwischen eine empirische Studie im Auftrag des NRW-Justizministeriums<sup>16</sup>, die zwar beklagt, dass die subjektive Einschätzung keine verlässliche Beurteilungsgrundlage schafft, aber bestätigt, dass die Gründer sich durch Expertenbefragungen von vornherein abgesichert haben. Die Expertenbefragung ist eine anerkannte Methode der empirischen Sozialwissenschaft, so dass hier zumindest eine heuristische Bestätigung der Zutrittsypothese konstatiert werden kann.

Objektives Zahlenmaterial gibt es zunächst im Hinblick auf den Anteil juristisch besonders qualifizierter Steuerberater bei herkömmlicher Ausbildung. Die Statistik der BStBK weist per 1.1.2012 nur einen geringen Anteil von 4,1% mit gleichzeitiger RA-Zulassung aus.<sup>17</sup> Nach einer etwas älteren Studie soll die Quote in den westlichen Bundesländern bei 11% und im Beitrittsgebiet deutlich darunter gelegen haben.<sup>18</sup> Über  $\frac{3}{4}$  der Marktteilnehmer sind Steuerberater mit einer bwl. Ausbildung, die ebenfalls gewisse juristische Qualifikationen unterstützen, dies aber deutlich weniger intensiv tun als die neuen Bachelor Wirtschaftsrecht. Wie hoch der Anteil von Jura-Universitätsabsolventen herkömmlicher Art ist, die nicht Rechtsanwalt und Steuerberater zugleich sind, ist nicht bekannt, wird aber einigermaßen plausibel so eingeschätzt, dass keine (wesentlich) über die Zahl der Anwälte hinausgehende Quote realistisch sein dürfte.<sup>19</sup> Auf einigen Märkten der BRD könnten demzufolge bis zu 20% der Steuerberater aus Studiengängen der herkömmlichen Juristenausbildung kommen und mit ca. 76% Betriebswirten herkömmlicher Art konkurrieren.

Leider lässt sich nach der bisher veröffentlichten Datenlage nicht näher einschätzen, welche Veränderungen es aufgrund der Bachelor-Ausbildungen mit 6-semesterigen Studienzeiten gibt. Zwar ergibt sich aus den Kammer-Statistiken zur Anmeldungen zur Steuerberaterprüfung, dass die Bewerber aus Studiengängen mit Regelstudienzeiten von 4 Jahren ca. 60% ausmachen, während die mit Mindeststudiendauer unter 4 Jahre bei 40% lag.<sup>20</sup> In diese Zahlen gehen aber natürlich auch die FH-Absolventen herkömmlicher Art ein, weil die dortigen Ausbildungszeiten schon vor Einführung der Bachelor-Studiengänge unter 4 Jahren betragen.

Immerhin wurde das Verhältnis von Jura-Bachelors und Juristen mit herkömmlichen Staatsexamina auf 8 bzw. 17 % zu 92 bzw. 83% gemessen.<sup>21</sup> Zudem spricht das vorhandene Zahlenmaterial dafür, dass es mit dem Hinzukommen der Bachelor-Wirtschaftsjuristen (bisher) nicht zu einem sprunghaften Anstieg der Prüfungsmeldungen aus den unter 4-jährigen Studiengängen gekommen ist. Erhebungen der Bundesanstalt für Arbeit v. 2012 ergeben über alle Fächer hinweg 3.100 Bachelor- und Master-Absolventen zu 14.100 Hochschulabgängern entsprechender herkömmlicher Studienrichtungen. Das entspricht ca. 20% der Gesamtheit der Marktzutrittskandidaten.

Im Zusammenhang der Marktzutrittschancen von Taxmanagern neuen Typs ist vielleicht noch wichtige die umgekehrte Erkenntnis. Wie es keinen sprunghaften Anstieg der Bachelor-Quoten gibt, so gibt es auch keinen auffälligen Rückgang der 40%-Quote von Absolventen

<sup>16</sup> O. Verf. (NRW-Justizministerium), Erfahrungen mit juristischen Bachelor- und Master-Studiengängen der Hoch- und Fachhochschulen, [www.jm.nrw.de/IM/justizpolitik/schwerpunkte/juristenausbildung/bologna\\_prozess/berichte2008/berichte\\_hoch\\_fachhochschulen.pdf](http://www.jm.nrw.de/IM/justizpolitik/schwerpunkte/juristenausbildung/bologna_prozess/berichte2008/berichte_hoch_fachhochschulen.pdf).

<sup>17</sup> Veröffl. unter [www.BStBK.de](http://www.BStBK.de). (download v. 27.12.2013).

<sup>18</sup> A. *Schneider*, Syndikusanwälte, AnwBl. 2/2003, [www.ifb.uni-erlangen.de/fileadmin/ifb/doc/forug=star/04\\_star.pdf](http://www.ifb.uni-erlangen.de/fileadmin/ifb/doc/forug=star/04_star.pdf).

<sup>19</sup> B. *Bergmanns*, Arbeitsmarktperspektiven von Bachelor- und Master-Juristen, a.a.O., S. 14.

<sup>20</sup> T. *Mansmann*, Viele Wege führen in die Praxis,

[http://www2.nwb.de/portal/content/ir/downloads/246483/Viele\\_Wege.pdf](http://www2.nwb.de/portal/content/ir/downloads/246483/Viele_Wege.pdf), S. 12

<sup>21</sup> Vgl. nur Informationssystem Studienwahl und Arbeitsmarkt (ISA), [www.uni-essen.de/isa/auswahl\\_fm-htm](http://www.uni-essen.de/isa/auswahl_fm-htm).

mit unter 4-jähriger Regelstudienzeit. Erst künftige Untersuchungen können Aufschluss darüber geben, ob die Prüfungsanmeldungen mit kürzerer als 4-jähriger Ausbildungsdauer kräftiger zunehmen, und ob dies aufgrund der Tatsache geschieht, dass mehr bachelors des Wirtschaftsrechts Steuerberater werden wollen und werden. Die Aussichten sind gut, statistisch aber nicht exakt nachgewiesen.

Des Weiteren wäre natürlich wichtig, ob mit zunehmender Zahl von Wirtschaftsjuristen auch die der Syncici steigt. Vorerst gibt es auch hierzu nur grobe Anhaltspunkte. Der Anteil der Syndikus-Steuerberater lag in der Vergangenheit per 1.1.2013 mit knapp 4.000 von etwas unter 82.000 bei 4,8%. Vergleicht man damit die Zahlen für Syndikus-Rechtsanwälte, so ergibt sich dort für 2012 ein Verhältnis von 11,7% im Durchschnitt aller Anwaltszulassungen. In Relation zu 2011 ist bei den Syndikus-Anwälten zu einer Steigerung von 9,25 auf 11,7 gekommen, was immerhin einen Anstieg um knapp 2,5% ausmacht. Daraus kann man natürlich nicht zwingend herleiten, dass der Syndikus-Anteil bei Steuerberatern mit wirtschaftsjuristischer Ausbildung entsprechend steigen wird. Aber ein gewisser Anstiegstrend scheint doch eher wahrscheinlich.

Last, not least gibt es Hinweise darauf, dass der Anteil der als freie Mitarbeiter Beschäftigten in Steuerberatungskanzleien und bei Rechtsanwälten mit steuerrechtlicher Spezialisierung hoch ist.<sup>22</sup> Ein erheblicher Anteil der fest Angestellten wird auf der Basis von Sockelbesoldung plus Fall-Honoraranteil beschäftigt. Allerdings sind die bisher dazu vorliegenden Zahlen noch nicht repräsentativ, so dass hier von einer weiteren Analyse abgesehen wird.

### III. Rechtsgrundlagen

Die rechtstatsächlichen Belege zur Entwicklung des Berufes des Tax Managers sind selbstverständlich ungeeignet, unmittelbare Folgerungen für die Auslegung des geltenden Syndikus-Rechts der Steuerberatung abzuleiten. Dennoch lässt sich zeigen, dass das modernere Recht freier Berufe mit der Überwindung standesrechtlicher Normstrukturen jeglichen Tendenzen der Marktabschottung entgegen wirkt und Marktzutrittsschranken nur in dem Maße errichtet, in dem dies der Sicherung der Qualität und des Vertrauens in die freiberufliche Leistungserbringung dient. Damit wird bewusst eine Sicht eingenommen, die in der Literatur immer noch verbreitet als verfehlte Ökonomisierung und Kommerzialisierung kritisiert wird; und diese Kritik scheint sogar im Rahmen der aktuellen Diskussion um Übertreibungen der De-Regulierung noch zuzunehmen. Doch zeigt sich bei genauerer Betrachtung ein differenzierteres Bild.

**1. Kein „Mere Economic Approach“.** Eingangs<sup>23</sup> war schon davon die Rede, dass sowohl für das allgemeine Freiberufsrecht als auch für Spezialfragen wie denen zum Syndikus Tax Manager auf den Neuerungen der Freiberufsregulierung seit der BQRL 2005 und der DLRL 2006 aufzubauen ist. Mit der zitierten Einschätzung als „Metamorphose“ der Regulierung<sup>24</sup> wird treffend umschrieben, dass die Veränderung sowohl grundlegend ist als auch auf Bisherigem aufbaut. Schon vor dem Erlass der Richtlinie machte für den neuen Regulierungsstil der Begriff der Re-Regulierung Schule.<sup>25</sup> Dafür ist nicht nur eine neue Wiener Studie von 1999 zu zitieren, die trotz gänzlich entgegen gesetzter Ergebnisse nicht

<sup>22</sup> Vorerst keine genauen Zahlen, da die Leuphana-Daten Unschärfen zur Abgrenzung freier Mitarbeit enthalten..

<sup>23</sup> S.o. zu I.

<sup>24</sup> *Kämmerer*, DJT-Gutachten, a.a.O. S. H 39.

<sup>25</sup> HIS-Studie II zur „Re-Regulierung (!) der freien Berufe“, Hrsg. Wirtschaftskammer Österreich, 1999; dazu Presseinformation in [www.ihs.ac.at/publications/lib/presseinfo211098.pdf](http://www.ihs.ac.at/publications/lib/presseinfo211098.pdf); näher *H. Herrmann*, 10 Jahre Neues Wirtschaftsrecht, NWiR 2012/2, [www.nwir.de](http://www.nwir.de).



weniger Aufmerksamkeit gefunden hat als ihre viel diskutierte Vorgängerin von 2003<sup>26</sup>; sondern auch aus dem Präsidium der BRAK ist zu hören, die Finanzmarktkrisen seit 2008 hätten wieder ins Bewusstsein gerufen hätten, wie sehr es rechtlicher Rahmenbedingungen und darüber hinausgehender Regeln zum Schutz vor Systemgefährdungen und Vertrauensmissbräuchen bedarf. Der „mere economic approach“, für den die Wiener Studie I von 2002<sup>27</sup> stehe, sei überwunden und Regulierung auf neuer Grundlage gefordert.<sup>28</sup>

Damit kommt recht deutlich zum Ausdruck, dass ein Wechsel von überzogener De-Regulierung zu neuer Regulierung befürwortet wird. Doch darf man dies nicht dahin gehend verstehen, dass die marktorientierte Interpretation der Dienstleistungsfreiheit, die die Rspr. des EuGH über Jahrzehnte sorgfältig voran gebracht hat, nunmehr wieder verlassen werden soll und zu alten Herrlichkeiten standesrechtlicher Freiberufsrechts zurückzukehren ist. Sogar die Wiener Studie 1999 ist frei von dem Verdacht, eine Regulierung aufgrund standesmoralischer Überzeugungsgewohnheiten wie denen der vom BVerfG 1987 aufgehobenen Standesrichtlinien wiederbeleben zu wollen. V.a. wird nicht etwa eine Rückkehr zu den früheren Verboten gewohnheitsmäßig standeswidriger Werbung befürwortet. Worum es geht, ist allein die Korrektur von De-Regulierungen, die sich aufgrund von Erfahrungen der Praxis nicht bewährt haben.

Auch wird in der jüngsten Regulierungspraxis zunehmend erkannt, dass neben den Regulierungsmodi der Ge- und Verbote auch neuartige Formen der Anreizsteuerung durch sog. corporate und professional governance möglich sind, um die Effektivität der Rechtssetzung zu verbessern.<sup>29</sup> Zwar befürwortet die Wiener Studie II keine Governance-Kodices, wie sie der deutsche Corporate Governance Kodex für börsennotierte AGs vorsieht<sup>30</sup>, und wie sie in anglo-amerikanischen Rechten für die Steuerung guten freiberuflichen Handelns verbreitet sind.<sup>31</sup> Aber zur Re-Regulierung werden etwa auch zahlreiche Vorschriften zur Verbesserung der Publizität und Transparenz führen, die nach Ansicht der Verfasser die Wiener Studie II ergänzend neben Ge- und Verbotsregeln treten sollen. Dabei werden selbstverständlich auch wettbewerbliche Steuerungsanreize ausgenutzt; und selbst die zitierte Kritik am „mere economic approach“ besagt ja nicht etwa, dass ökonomische Anreizeffekte bei der modernen Freiberufsregulierung außer Acht gelassen werden sollen, sondern es wird allein deren alleinige oder übertriebene Berücksichtigung gerügt. Von einer Überwindung marktorientierter Regulierung kann also selbst bei den Befürwortern der Re-Regulierung freier Berufe keine Rede sein.

## **2. Marktoffenheit trotz Zutrittsregulierung: Leitentscheidungen und EU-Richtlinien.**

Bevor die Veränderungen der Regulierungs- und Steuerungsmodi anhand der EU-Richtlinien von 2005/6 näher erläutert werden, sind die deutlich älteren Entwicklungen in der Rspr. des EuGH zu kennzeichnen. Dabei muss zunächst auf die noch weit frühere deutsche Abgrenzung freiberuflicher Aufgabenwahrnehmung von gewerblichem Wirtschaften zurückgeblickt

<sup>26</sup> *Paterson/Fink/Ogus*, Economic Impact of Regulation in the Field of Liberal Professions In Different Member States, Institut für Höhere Studien, 2003 (Wiener Studie I).

<sup>27</sup> *Paterson/Fink/Ogus*, Economic Impact of Regulation in the Field of Liberal Professions In Different Member States, Institut für Höhere Studien, 2003 (Wiener Studie I); s. aber jetzt die HIS-Studie II zur „Re-Regulierung (!) der freien Berufe“, Hrsg. Wirtschaftskammer Österreich, 1999; dazu Presseinformation in [www.ihs.ac.at/publications/lib/presseinfo211098.pdf](http://www.ihs.ac.at/publications/lib/presseinfo211098.pdf).

<sup>28</sup> Vgl. Präsident *Filges*, NJW 2010, 2619, 2620.

<sup>29</sup> Zur Bankenregulierung in diesem Sinne vgl. nur *K. Hopt*, in ders. u.a. (Hrsg.), Hdb. Corporate Governance Banken, 2012, S. 9, 23; ders., A.J.C.L. 1 (2011), 15; *E. Wymeersch*, ECFR 2010, 240; *H. Herrmann*, NWiR 2/2012 zu I, passim.

<sup>30</sup> Siehe § 161 AktG; dazu [www.corporate-governance-codex...](http://www.corporate-governance-codex...)

<sup>31</sup> Näher *H. Herrmann*, AnwBl. 2009 a.a.O.; krit. *Hellwig*, ebd. mit Hinweis auf Entsprechungen zu den früheren Standesrichtlinien. *Hellwig* berücksichtigt dabei aber nicht, dass Codices i.S. der Governance-Konzeption individuell abänderbar sind (sog. comply or explain).

werden; denn genau genommen, setzt die Öffnung des älteren Standesrechts für Marktzutritte neuer Berufe mit hinreichender Qualifizierung bereits hier an.

Bekanntlich wurde für die Besonderheiten des Freiberufsrechts schon früh ganz maßgeblich auf die höhere geistige Tätigkeit und die wissenschaftlichen Ausbildungsanforderungen als sog. Typus-Merkmale abgestellt.<sup>32</sup> Nicht Standesgewohnheiten und Standesinteressen an abgeschotteten Freiberufsmärkten sollten den Ausschlag geben, sondern anerkannten Qualitätskriterien. Zwar war dies den Begründern der Typus-Lehren noch nicht geläufig, doch wurde schon in Anfang der 80er Jahre von *Köndgen* erkannt, Entsprechungen im US-amerikanischen Recht vergleichbar sind.<sup>33</sup> Bereits damals wurden in der Wissenschaft die Weichen gestellt für die moderne Konzeption der Anreizregulierung durch Regulierungen der corporate und professional governance.<sup>34</sup>

Die qualifikationsrechtliche Typisierung führte in der deutschen Gesetzgebung dazu, dass die steuerliche Anerkennung als freier Beruf i.S. der sog. Katalogberufe der §§ 18 EStG, 1 PartGG von Anfang an grundsätzlich davon abhängig war, dass ein Hochschulstudium absolviert wurde. Nicht-akademische Berufsqualifikationen wurden aber immerhin insoweit anerkannt, als sie aufgrund vergleichbarer Anforderungen qualitativ gleichzustellen sind.<sup>35</sup> Da dies schon beim Bilanzbuchhalter zutreffen kann<sup>36</sup>, wird man für den hier vorzustellenden Tax Manager ohne Weiteres von hinreichender Qualifikation auszugehen haben, selbst wenn kein Universitätsabschluss, sondern bloß der einer Hochschule oder Fachhochschule vorliegt.

Etwas anders setzt die moderne informationsökonomische Typisierung freier Berufe an. Hier wird nicht auf die allgemeine Anerkennung der Wissensüberlegenheit der Berufsausübenden, sondern darauf abgestellt, dass im Markt wettbewerbswidrige Informationsasymmetrien entstehen, wenn es sich um sog. Vertrauensgüter handelt. Anders als bei Such- und Erfahrungsgütern kann der Kunde die Qualität der Ware oder Dienstleistung nicht selbst beurteilen, sondern er muss auf die Qualifikation des Anbieters und auf dessen Markt-Image vertrauen.<sup>37</sup> In rechtlicher Hinsicht wird mit dieser Begründung die Sonderstellung weit besser erfasst, aber keineswegs völlig anders interpretiert, inwiefern und in welchen Grenzen das moderne Freiberufsrecht sich wettbewerblichen Systemfunktionen zu öffnen hat.

Der EuGH hat in manchen Ansätzen die zuletzt angesprochene Sicht freiberuflicher Informationsüberlegenheit zum maßgebenden Aspekt für die Beurteilung von Werbemaßnahmen und preiswettbewerblichen Verhaltensweisen von Freiberuflern erklärt. Dafür ist v.a. die *Cipolla*-Entscheidung aus dem Jahr 2006 maßgebend<sup>38</sup>, deren Grundansatz zumindest im Hinblick auf die wettbewerbsorientierte Offenhaltung der Märkte und deren Begrenzung übernommen auch in späteren Urteilen wurde.<sup>39</sup> In *Cipolla* ging es stark vereinfachend, um Folgendes:

Ein deutscher Rechtsanwalt war auf grenznahem italienischem Gebiet zu Honoraren unterhalb der Gebührenuntergrenze des dort geltenden Anwaltsrechts tätig geworden, um seinen Zutritt im Zielmarkt zu erleichtern oder zu erreichen. Gegen die hiergegen gerichteten

<sup>32</sup> Zur Freiberufstypik vgl. schon *Denecke*, Freie Berufe 1956; BFH BStBl. III 1965, 557, 558; methodisch genauer *Taupitz*, Die Standesordnungen freier Berufe, 1991.

<sup>33</sup> *J. Köndgen*, Selbstbindung ohne Vertrag, 1981, S. 352 ff.; dazu *I. Schwenzler*, RabelsZ 1983, 411 ff.; *H. Herrmann*, 1983, S. 248 ff.

<sup>34</sup> Vgl. *Köndgen*, AcP 206 (2006), 477 ff.: „private governance“; näher schon o. zu III.1.

<sup>35</sup> Überblick bei *Kirchhoff/Lambrecht*, § 18 EStG, Rdn. 132 ff., 150 ff.

<sup>36</sup> Vgl. nur BMF BStBl. I, 1982, 586; *Kirchhoff/Lambrecht*, § 18 EStG, Rdn. 133; a.A. *Blümich*, Loseblatt-Komm., § 18 EStG, Rdn. 131.

<sup>37</sup> Vgl. nur *Akerlof*, Markets For Lemmons, Qu.J. Ec. 1970, 488 ff.; zur neueren Diskussion vgl. nur die Beiträge in *Ehlermann/Athanasius* (Hrsg.), European Competition Law Annual 2004, 2006 von *Stephen*, S. 143 ff. und von *Schechter/Wilson*, S. 555 ff.; *Herrmann*, AnwBl. 2009, 812, 815 ff.

<sup>38</sup> EuGH v. 5.12.2006, Rs. C-94/04 und C-202/04 „*Cipolla*“, EurR 2007, 82 ff.

<sup>39</sup> Vgl. nur EuGH *Doc Morris*, Urteil v. 19.5.2009, C-171/07, C-172/07, NJW 2009, 2112; dazu sogleich.

Maßnahmen der Berufsaufsicht setzte sich der deutsch-italienische Marktneuling damit zur Wehr, dass die Honorarnachlässe trotz möglicher Verletzung des Berufsrechts zulässig seien, weil die regulierten Mindesthonorare international marktabschottende Wirkung hätten, die der Dienstleistungsfreiheit des heutigen Art. 56 AEUV zuwider liefen.

Der EuGH stellte im Wesentlichen darauf ab, dass das italienische Anwaltsrecht für Mindesthonorare wegen Zusammenwirkens mit staatlicher Gesetzgebung eine gesetzesähnliche Rechtsnatur habe, gerade deshalb aber an der Dienstleistungsfreiheit zu messen sei. Aufgrund der zum Gemeinschaftsrecht entwickelten Gebote der Erforderlichkeit und Verhältnismäßigkeit berufsrechtlicher Regulierung müsse eingeschätzt werden, ob die Gefahr bestehe, dass Gebührenunterschreitungen missbräuchlich zu Absenkungen der anwaltlichen Dienstleistungsqualität führen könnten. Hierfür wurde ausdrücklich auf das sog. Zitronenmarktmodell nach *Akerlof* abgestellt, wonach der Verbraucher bei Vertrauensgütern, wie Anwaltsdienste es sind, das Preis-Leistungs-Verhältnis nicht selbst beurteilen können (Informationsasymmetrie), und deshalb Mindest-Honorarregeln notwendig sind. Ohne Honorarrecht bestünde die Gefahr adwersen Wettbewerbs, der dazu führt, dass sich die niedrigste Qualität zu niedrigstem Preis am Markt durchsetzt, so dass letztlich wertlose Güter gehandelt werden (plastisch ausgedrückt: Handel mit Zitronen). Aber dieser informationsökonomischen Annahme sei für das Europarecht nicht generell zu folgen, sondern stelle nur unter der Voraussetzung eine erhebliche Gefahr dar, dass marktstrukturell bedingte Niedrigpreiskämpfe drohen. Deswegen wurde der Fall an das italienische Instanzgericht zurück verwiesen.

Ohne auf Einzelheit näher einzugehen, kann gesagt werden, dass die *Cipolla*-Entscheidung nicht nur in gewissem Umfang zur Anerkennung der informationsökonomischen Lehren *Akerlofs* Lehren geführt hat, sondern dass diese weitergeführt und zu echt marktökonomischen Regulierungszwecken umgebildet wurden. Hoheitliche Honorarregeln werden daran gemessen, ob sie unabdingbar notwendig sind, um Wettbewerbsanomalien wie den Zitronenmarkteffekt abzuwenden; und aus diesem Grunde bedarf es des Nachweises besonderer konkreter Gefahrumstände, sollen Eingriffe des Regulierers in die Dienstleistungsfreiheit gerechtfertigt sein.

Nur zwei Jahre früher war die Entscheidung im Optiker-Fall<sup>40</sup> ergangen, in dem es – wie im Fall *Doc Morris* von 2009<sup>41</sup> – um einen Marktzutritt durch eine niederländische Kapitalgesellschaft in mehrheitlichem Fremdbesitz ging. Hatte der Gerichtshof damals noch geurteilt, dass die umstrittenen Fremdbesitzverbote griechischen Rechts als Verletzungen der Niederlassungsfreiheit des früheren Art. 43 EGV zu bewerten seien, so sollte für die Zutrittsversuche der *Doc Morris*-Filialapotheken auf deutsche Märkte Anderes gelten. Die besonderen **Bildungsvoraussetzungen** zum Beruf des Apothekers in Deutschland hätten zum Zweck, dass dieser seinen Betrieb „...nicht nur aus rein wirtschaftlichen Zwecken betreibt, sondern auch unter einem **beruflich-fachlichen Blickwinkel**. Sein privates Interesse an Gewinnerzielung wird somit durch seine Ausbildung und berufliche Erfahrung und die ihm obliegende Verantwortung gezügelt...“<sup>42</sup> Die rechtliche Marktzutrittsbarriere wurde deshalb im vollem Umfang für europarechtsfest erklärt.

Zudem ist unter dem Aspekt der neuen Regulierung durch das Gebot von Normen-Screening in der DLRL hervorzuheben, dass der EuGH in dieser Entscheidung selbst Angaben zur Kohärenz gemacht hat. Stimmigkeit sei wegen des Übermaßverbots zur

<sup>40</sup> EuGH, C-140/03, Slg. 2005, I-3.177; dazu schon *Herrmann*, in in DWS-Schriftenreihe Nr. 21, 2009, S. 71, 79 ff.

<sup>41</sup> Urteil v. 19.5.2009, C-171/07, C-172/07, NJW 2009, 2112-*DocMorris*, m. Anm. *Martini*; auch EuZW 2009, 409 m.Anm. *Ch. Herrmann*; s. auch die Beiträge von *Mann*, *Riedlinger*, *Herrmann*, *Singer* und *Ring* in DWS-Schriftenreihe Nr. 21, 2009.

<sup>42</sup> A.a.O., vorige Fn. Rdn. 37 (Hervorhebungen hinzugefügt).

Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit vorauszusetzen.<sup>43</sup> Insofern bestünden zwar Unterschiede deutschen Fremdbesitzrechts im Vergleich der freien Gesundheitsberufe und der wirtschafts- und rechtsberatenden Freiberufe. Aber diese seien aufgrund der als überragend bedrohlich zu bewertenden Gesundheitsgefahren gerechtfertigt; allerdings auch dies nicht ohne Nachweis konkreter Gefahrumstände. Der Gerichtshof stellt nämlich ganz wesentlich auf den Umstand ab, dass es sich bei der Doc Morris um eine Kapitalgesellschaft in der Rechtsform der namloze vennootschap (NV) handelt, die der deutschen GmbH entspricht. Auch wenn die NV keine börsennotierte Gesellschaft war, bestand die besonders begründete Möglichkeit unpersönlicher und rein kapitalistischer Einflussnahme auf die NV und damit auch auf die streitbefangene deutsche Apothekenfiliale.<sup>44</sup>

Für die EU-Gesetzgebung ist dennoch ist bis heute heftig umstr., ob die freiberuflichen Qualifikationskriterien höherer geistiger und wissenschaftlich fundierter Tätigkeit zur „Europäisierung der freien Berufe“ geführt haben.<sup>45</sup> Dagegen steht, dass die DLRL den Begriff freien Berufs nicht mehr benutzt und lediglich auf das Vorhandensein hoheitlicher Reglementierung abstellt. Die Frage muss hier offen bleiben. Wichtig ist im vorliegenden Zusammenhang nur, dass immerhin Einigkeit darüber besteht, die besondere „einschlägige Berufsqualifikation zum Kernkriterium der BQRL<sup>46</sup> und insbes. auch für die eingangs erwähnte Kohärenzprüfung des durch die DLRL verordneten Normen-Screening zu nehmen. Das Gleiche gilt für die Unabhängigkeit und Weisungsfreiheit in Fachfragen.<sup>47</sup> Man geht deshalb wohl nicht zu weit, wenn man im Rahmen der Kriterien der einschlägig regulierten Berufsqualifikation, Selbständigkeit und Unabhängigkeit eine „Kongruenz“ der Richtlinien untereinander sowie zum deutschen Freiberufsrecht sieht.<sup>48</sup> Rechtfertigungsgründe für die Regulierung und Kohärenzprüfung des Normen-Screening sind deshalb wesentlich auf diese Kriterien zu stützen.

**3. Erste Folgerungen und systematische Bezüge zum Anwaltsrecht.** Aus dem systematischen Zusammenhang der erörterten EU-Richtlinien mit der angeführten Rspr. des EuGH folgt aber nicht nur die Maßgeblichkeit der Berufsqualifikation für die Rechtfertigung freiberufsrechtlicher Beschränkungen der Dienstleistungsfreiheit, sondern es ergeben sich auch weitreichende Folgerungen zur Regulierung von Marktzutrittsschranken und den davon betroffenen Tax Masters als neuen freiberuflichen Marktzutrittskandidaten. Zunächst ist festzustellen, dass das Syndikus-Recht des § 58 S.2 Nr. 5a StBerG eine grundlegende Lockerung des bis 2008 geltenden Syndikus-Verbots gebracht hat. Denn bis zur Novellierung durch das 8.StBerÄndG war der Syndikus-Steuerberater generell verboten, wobei sogar anzumerken ist, dass dies unter Billigung der Rspr. geregelt war.<sup>49</sup> Die Verbotseinschränkung unter dem Vorbehalt fehlender Beeinträchtigung der Unabhängigkeit und Eigenverantwortlichkeit zeigt deutliche Spuren der Liberalisierung; und in der Tat wird diese Absicht in den Motiven zu § 58 ausdrücklich hervorgehoben.<sup>50</sup>

<sup>43</sup> Dazu näher *Herrmann*, a.a.O., vorvorige Fn. S. 80 ff., 87 ff.

<sup>44</sup> Keine Ausführungen des EuGH allerdings zur Abstufung nach einfach und qualifiziert mehrheitlicher Beteiligung; dazu näher *Herrmann*, in DWS-Schriftenreihe Nr. 21, 2009, S. 71, 90 ff.).

<sup>45</sup> Dafür das EU-Parlament im Gesetzgebungsverfahren zur BQRL und Art. 2 Abs. 1 der Richtl.; anders allerdings schon Art. 3 Abs. 1 lit. a BQRL; zur Gegenansicht vgl. *Th. Mann*, EuZW 2005, 615, 616; *Kluth/Rieger*, EuZW 2005, 486, 487; für „Überschneidungen“ mit dem Freiberufskonzept s. *Kämmerer*, DJT-Gutachten, a.a.O., S. H 17.

<sup>46</sup> Vgl. *Kämmerer*, a.a.O., S. H.18 f.

<sup>47</sup> § 1 Abs. 2 PartGG; zum Vergleich mit den Richtlinien *Kämmerer*, ebd. S. H.20.

<sup>48</sup> So *Kämmerer*, ebd. S. H. 17.

<sup>49</sup> Vgl. nur BFH v. 5.9.1978, BStBl. 79 II, 202; v. 4.8.1987, BStBl. 87 II, 790; *Kuhls/Maxl*, a.a.O., § 57, Rdn. 381; *Kuhls/Ruppert*, ebd. § 58, Rdn. 31.

<sup>50</sup> Begr. RegE 16/7077, S. 1 mit Verweis auf die o. (zu II.1) erörterten Bologna-Regeln zur Einführung von Bachelor- und Master-Studiengängen.

Dennoch handelt es sich nicht um eine De-Regulierung i.S. eines „mere economic approach“ der 90er Jahre, sondern § 58 S.2 Nr. 5a StBerG ist ersichtlich von dem Bemühen getragen, die freiberuflichen Prinzipien der Unabhängigkeit und Eigenverantwortlichkeit unbeeinträchtigt zu lassen. Diese sind nicht nur in § 57 Abs. 1 StBerG eigens legalisiert, sondern in § 58 S. 2 Nr. 5a wird ausdrücklich hervorgehoben, dass die Zulassung von Syndici nur gelten soll, „...wenn hierdurch die Pflicht zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung (nicht) beeinträchtigt wird“; und es wird sodann speziell geregelt, dass der Syndikus nicht als Steuerberater für seinen Dienstherrn tätig werden darf (Nr. 5a S. 3). Im Unterschied zum Anwaltsrecht des § 46 BRAO<sup>51</sup> soll dies sogar nicht nur für gerichtliche Vertretungshandlungen gelten, sondern für sämtliche Tätigkeiten im Bereich der Vorbehaltsaufgaben des § 33 StBerG<sup>52</sup> und zudem nach verbreiteter Ansicht der Literatur auch darüber hinaus.<sup>53</sup> Der Meinungsstreit über die Reichweite der Einschränkung kann hier offen bleiben, doch ergibt sich ohne Schwierigkeit, dass über das Anwaltsrecht hinausgegangen werden sollte.

Dazu erwähnt die Begründung des RegE ausdrücklich, dass man einerseits der Öffnung für Syndikus-Tätigkeiten des Rechtsanwaltsrechts folgt, andererseits aber eine vergleichsweise Einengung für geboten hält, weil der Steuerberater typischer Weise nicht, wie der Anwalt, bloß in besonderen Streitfällen angefordert wird, sondern seine Mandanten laufend zu betreuen hat.<sup>54</sup> Von einer rein marktorientierten De-Regulierung des allgemeinen gewerblichen Anstellungsverbots des § 58 Abs. 1 S. 1 i.V. § 57 Abs. 4 Nr. 2 StBerG kann folglich ebenso wenig die Rede sein wie davon, dass es an einer praxis- und marktorientierten Abwägung der Gefahren für die Berufsprinzipien mit den Marktzutrittsinteressen qualifizierter Syndici fehle.<sup>55</sup>

Die genaue Berücksichtigung der Parallelregelung im Anwaltsrecht, die der RegE vornimmt entspricht in geradezu vorbildlicher Weise dem Kohärenz-Erfordernis der DLRL und des EuGH. Selbstverständlich kann man anderer Ansicht darüber sein, ob die Vergleichsanalyse zum Rechtsanwaltsyndikus zutrifft. Aber der RegE dürfte mit seinen Erwägungen sicherlich nicht die dem Gesetzgeber zustehende Einschätzungsprärogative überschritten haben. Denn das trifft erst bei völligem Fehlen von Vergleichserwägungen oder bei wissenschaftlich unfundierten und offensichtlich fehlerhaften Differenzierungsannahmen zu.

Besondere Beachtung verdient schließlich der Umstand, dass die hier behandelte Rspr. des EuGH reichlich Belege dafür liefert, dass und wie zu argumentieren ist, wenn verlangt wird, dass konkrete Gefahrumstände vorliegen müssen, um Eingriffe in die Niederlassungs- oder Dienstleistungsfreiheit durch Regulierungen zur Begrenzung des Marktzutritts auf Freiberufsmärkten zu rechtfertigen. Darauf wird zurückzukommen sein.

#### IV. Ausgesuchte Einzelfragen

**1. Unabhängigkeit und konkrete Gefahrumstände.** Der entscheidende Vorbehalt der Zulassung von Syndici besteht, wie gesagt, darin, dass die Einhaltung der Kernprinzipien der Freiberuflichkeit und insbes. des Unabhängigkeitspostulats gesichert sein muss (§ 58 S. 2 Nr. 5a S. 2 BStBerG). Zu den Begründungserfordernissen bei Gefahren für unabhängiges Verhalten ist schon länger die Ansicht vertreten worden, dass es sich um konkrete

<sup>51</sup> Dazu *Henssler/Prütting*, a.a.O., § 46 BRAO., Rdn. 18 f.

<sup>52</sup> BFH v. 17.5.2011, DStR 2011, 1729 und v. 9.8.2011, ebd. 2266; FG Baden-Württemberg, Urteil v. 27.10.2010, 2K1529/10 = DStRE 2011, 976, 977.

<sup>53</sup> Vgl. nur *Kuhls/Ruppert*, a.a.O. § 58, Rdn. 41; *Mann*, in diesem Band, bb zu 4a, beide unter Hinweis auf verfassungsrechtliche Wertungen.

<sup>54</sup> Begr. RegE, a.a.O., S. 33.

<sup>55</sup> In diese Richtung aber *Kleine-Cosack*, Berufsrecht, [www.juve.de/nachrichten/verfahren/2011/10/berufsrecht-bfh-schafft-mehr-freiheit-fuer-syndikus-steuerberater](http://www.juve.de/nachrichten/verfahren/2011/10/berufsrecht-bfh-schafft-mehr-freiheit-fuer-syndikus-steuerberater).

Gefahrenaspekte handeln muss und bloß generell abstrakte Befürchtungen unzureichend sind.<sup>56</sup> Die dafür angeführten Belege aus der Rspr. des BVerfG<sup>57</sup> brauchen hier nicht nochmals kommentiert zu werden. Weiterführend ist aber die Art und Weise konkreter Beurteilung, die sich aus den Urteilen selbst und der dazu veröffentlichten Literatur, wie folgt ergeben:

Konkrete Unabhängigkeitsgefahren sollen sich aus besonderer wirtschaftlicher Abhängigkeit des Arbeitnehmers ergeben, d.h. wenn nicht nur das für Arbeitsverhältnisse typische Direktionsrecht des Arbeitgebers nicht ausgeschlossen ist, sondern auch Indizien dafür vorliegen, dass Einflussnahmen bei Aufgaben für bestimmte Mandanten drohen<sup>58</sup>, etwa wegen wirtschaftlicher Abhängigkeit des Arbeitgebers von großen oder persönlich oder geschäftlich nahestehen Einzelmandanten.<sup>59</sup> Hinzu kommt das sog. Akquisitionsmodell, wonach es der Unabhängigkeit entgegensteht, wenn der Syndikus zur aktiven Teilnahme an Verkaufsmaßnahmen herangezogen und umsatzabhängige Gehaltsbestandteile erhalte.<sup>60</sup>

Ergänzend ist auf die soeben herausgearbeiteten Kriterien der EuGH-Rspr. abzustellen. Auch hier wird auf konkreteres abgestellt als auf die „bloßen“ theoretischen Annahmen der Informationsökonomik und des Zitronenmarktmodells. Aber es geht doch nicht um Anhaltspunkte aus dem Marktverhalten, sondern um markt- oder unternehmensstrukturelle Umstände, wie beherrschende Marktstellungen<sup>61</sup> oder kapitalgesellschaftliche Rechtsform und Beteiligungsmehrheiten anonym bleibender Gesellschafter.<sup>62</sup>

Bezogen auf das Unabhängigkeitsproblem von Tax Management Syndici bedeutet das, dass man nicht nur auf konkrete Einflussnahmen des Arbeitgebers in der Vergangenheit und etwaige Veranlassung durch machtüberlegene Kunden des Unternehmens zu achten hat, in dem der Syndikus arbeitet, sondern dass es auch auf marktstrukturelle Gegebenheiten ankommt. Für Syndici in Großunternehmen ist in der Literatur schon häufiger darauf hingewiesen worden, dass ihnen in der Praxis häufig weit größere wirtschaftliche Unabhängigkeit eingeräumt wird als kleinen selbständigen Nur-Steuerberatern.<sup>63</sup> Dem wird man sich aber kaum für Berufsanfänger und auch nicht für gestandene Syndici in kleineren Unternehmen und abhängiger Marktstellung anschließen können. Die strukturellen Kriterien der EU-Rspr. führen hier zu treffenderer und zudem besser rechtlich fundierter Einschätzung.

Ein praktisch wichtiges Unabhängigkeitsindiz soll nach verbreiteter Ansicht durch die im Anwaltsrecht<sup>64</sup> geläufige Freistellungserklärung erfordert werden, indem man die Vorlagepflicht auch auf den Steuerberater-Syndikus überträgt.<sup>65</sup> Der BFH hat dazu entschieden, dass das Anwaltsrecht nicht für den Syndikus-Steuerberater verallgemeinerbar ist, und jedenfalls keine Erklärung verlangt werden kann, dass der Syndikus für seine Mandanten während der Arbeitszeit jederzeit erreichbar und berechtigt ist, sich von seiner Dienststelle zur Wahrnehmung von Behördenterminen und dergl. zu entfernen.<sup>66</sup>

<sup>56</sup> Vgl. nur *Henssler/Prütting*, § 46 BRAO, Rdn. 9; *Kuhls/Ruppert*, a.a.O. § 58, Rdn. 57; *Kollrus*, Verfassungskonforme Auslegung des Tätigkeitsverbots von Syndikusanwälten gem. § 46 BRAO, BRAK-Mitt. 3/2013, 98,99; *Kleine-Cosack*, BRAO-Komm, 6. Aufl. 2009, Rdn. 19.

<sup>57</sup> Vgl. nur BVerfG v. 23.8.2013, Az. BvR 2912/11; und v. 5.11.2001, NJW 2001, 503, Rdn. 13 und v. 4.11.1992, NJW 1993, 317, Rdn. 128; BGH v. 15.2.1999, NJW 1999, 1715, Rdn. 20.

<sup>58</sup> Vgl. *Römermann*, Stbg. 2008, 310; *Ruppert*, a.a.O., Rdn. 51.

<sup>59</sup> Vgl. jüngst FG Düsseld. V. 16.10.2013, Az. 2 K 3644/12 StB.

<sup>60</sup> BGH v. 26.11.2007, NJW 2008, 1318; FG Düsseld., a.a.O., vorige Fn.; *Ruppert*, a.a.O., vorvorige Fn

<sup>61</sup> So im Fall *Cipolla*, a.a.O.

<sup>62</sup> So im Fall *Doc Morris*, a.a.O. und der dazu veröffentlichten Literatur.

<sup>63</sup> Vgl. nur *Kleine-Cosack*, DB 2011, 2589 ff.; *ders.*, Berufsrecht. BFH schafft mehr Freiheit für Syndikus-Steuerberater, [www.juve.de/nachrichten/verfahren/2011/10/berufsrecht-bfh-schafft-mehr-freiheit-fuer-syndikus-steuerberater](http://www.juve.de/nachrichten/verfahren/2011/10/berufsrecht-bfh-schafft-mehr-freiheit-fuer-syndikus-steuerberater).

<sup>64</sup> Vgl. nur EuGH v. 9.11.2009, NJW 2010, 1381, 1382; dazu schon *Mann*, in diesem Bande, zu Nr. 4b/bb.

<sup>65</sup> Vgl. nur *Hund*, DStR 2008, 2267, 2268; *Ruppert*, VWB 2011, 4430, 4434; *Kuhls/ders.*, a.a.O. § 58, Rdn. 42.

<sup>66</sup> BFH v. 9.8.2011, NWB 2011, 3719; a.A. FG Baden-Württemberg, Stbg. 2011, 86.

Auch im Einklang mit der hier vertr. Ansicht wird man eine solche Freistellungsmitteilung nicht generell verlangen dürfen, weil dadurch die Berufsfreiheit<sup>67</sup> und die EU-Dienstleistungsfreiheit des Syndikus ohne konkrete Abhängigkeitsgefahr unverhältnismäßig eingeschränkt würde.<sup>68</sup> Zu Recht stellt deshalb der BFH auf die Hervorhebung des Liberalisierungszwecks zu § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG ab, die zeige, dass man über den Zulassungsumfang des Anwaltsrechts habe hinausgehen wollen.<sup>69</sup> Doch darf man den Gedanken der Liberalisierung nicht überziehen, etwa i.S. des o. (zu III.1) kritisierten „mere economic approach“.

Eine mittlere Linie kann darin gesehen werden, dass die Freistellungserklärung nur dann zu verlangen ist, wenn die o.a. markt- oder unternehmensstrukturellen Kriterien gegen hinreichende Unabhängigkeit sprechen. Liegt also etwa eine Abhängigkeit des Arbeitgeberunternehmens von einem Lieferanten oder Kunden vor, so spricht dies konkret dafür, dass erhebliche Gefahren für Druckausübung auch gegenüber dem Syndikus bestehen. Wird der Arbeitgeber unter diesen Umständen zur Abgabe einer Freistellungserklärung angehalten, so kann dies schon wegen der bewusstmachenden Wirkung<sup>70</sup> und wegen der öffentlichen Außenwirkung<sup>71</sup> gegenüber der Berufsaufsicht dazu beitragen, von rechtswidriger Beeinflussung des Syndikus abzuhalten.

**2. Qualifikationsrecht: Anerkennung von Praxiszeiten als Syndikus durch den BGH wegweisend.** In der Rspr. zum Anwaltsrecht ist schon länger anerkannt, dass Syndikustätigkeiten für eine Anerkennung nach § 2 FBO als Erwerb besonderer praktischer Erfahrungen in Betracht kommen. Vorausgesetzt sei lediglich, dass der Betreffende fachlich unabhängig und weisungsfrei tätig geworden sei.<sup>72</sup> Für Syndikus-Steuerberater soll diese Ansicht analog gelten.<sup>73</sup> Str. ist allerdings dabei, ob man die Wahrnehmung von Vorbehaltsaufgaben des § 33 StBerG in erheblichem Umfang voraussetzen hat, wie zu § 5 FAO verlangt wird, dass eine erhebliche Anzahl von Mandaten nachgewiesen wird, die zudem von einiger Bedeutung sein müssen.<sup>74</sup> Außerdem wird z.T. angenommen, es handele sich insofern um eine „Aufweichung“ der Doppelberufslehre<sup>75</sup>; und es könne aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht darauf ankommen, dass eine bloß abstrakte Gefährdung der Unabhängigkeit vorliege<sup>76</sup>, so dass insbes. bloß vertragliche Ausschlüsse von Weisungsverzichten ausreichen sollen.<sup>77</sup>

Zunächst ist der anwaltsrechtlichen Rspr. und ihrer Ausweitung auf Syndikus-Steuerberater auch unter den hier herausgearbeiteten Aspekten des Zutrittsschutzes für Tax Manager im Prinzip zuzustimmen. Es erscheint geradezu wegweisend, dass die Lockerung der Doppelberufslehre im Qualifikationsrecht ansetzt, wenn nur der Maßstab fachlich hoher Anforderungen während der anzurechnenden Syndikuszeiten festgehalten wird. Mit den Erfordernissen zur Ausbildung und Praxiserfahrung wird der Marktzutritt sachgerecht beschränkt, da andernfalls die Qualitätssicherung auf Freiberufsmärkten nicht effizient

<sup>67</sup> Zum Grundrechtsschutz des Anwalts in dieser Hinsicht s. BVerfG v.23.8.2013, Az. BvR 2912/11 und v. 30.10.1995, NJW-RR 1996, 1148; *Peitscher*, Anwaltsrecht, 2013, § 13 Rdn. 89.

<sup>68</sup> S.o. zu III.3.

<sup>69</sup> A.a.O.; dazu auch *Jatzke*, DStR 2012, 51, 55; *Kleine-Cosack*, DB 2011, 2589 2591; *Mann*, Sonderheft DStR 2014 (i.Ersch.) zu Nr. 4b/bb.

<sup>70</sup> „Bewusstmachungsfunktion“ nach *Mann*, ebd.

<sup>71</sup> Zur Steuerung berufsethischen Verhaltens durch Öffentlichkeitseffekte und Publizität i.S. der professional governance s.o. zu III.2.

<sup>72</sup> BGH v. 4.11.2009, NJW 2010, 377 und v. 6.3.2006, NJW 2006, 1516.

<sup>73</sup> *Kuhls/Ruppert*, a.a.O. § 58, Rdn. 57 *Kollrus*, BRAK-Mitt. 3/2013, 98,99; *Possega*, MDR 2003, 609.

<sup>74</sup> BGH NJW 2009, 377.

<sup>75</sup> AnwBl. 2010, 64 = BGHZ 183,73; dazu *Plitt/Stütze*, NJW 2011, 2556, 2557; auch *Kollrus*, a.a.O., vorige Fn.

<sup>76</sup> Vgl. nur *Henssler/Prütting*, § 46 BRAO, Rdn. 9; *Kleine-Cosack*, BRAO-Komm, 6. Aufl. 2009, Rdn. 19.

<sup>77</sup> *Kollrus*, a.a.O., vorvorige Fn. unter Hinweis auf verfassungs- und europarechtliche Lockerungen des Gefahrenschutzes.

bewirkt werden könnte. Das gilt schon nach den überkommenen Ansichten zur höheren geistigen Tätigkeit im Freiberufsrecht und wird durch die modernen Forschungen zu Anomalien des Qualitätswettbewerbs bestätigt. Davon sollte auch unter Aspekten der Kohärenz des Rechtsanwaltsrechts nicht abgegangen werden.

Aus dem gleichen Grund wird man an dem Erfordernis der Bearbeitung von Fällen mit erheblicher Bedeutung festzuhalten haben. Denn insoweit handelt es sich keineswegs um ein Kriterium, das der Marktabschottung dient, sondern um ein grundlegend qualifikationsbezogenes Moment. Nur wenn die Bearbeitung von Steuerfällen über bloße Routineangelegenheiten oder Kleinigkeiten hinausgeht, kann man die Anerkennung gem. § 2 FBO in Betracht ziehen. Das Fachbezeichnungsrecht ist v.a. wegen der Signaleffekte im Rahmen der informationsökonomischen Erkenntnisse zur Vertrauensstellung von Freiberuflern von grundlegender Bedeutung, so dass gerade im Hinblick auf die Qualifikationsnachweise wenig Spielraum für Lockerungen besteht.

Dennoch ist der Einwand ernst zu nehmen, dass etwaige Beeinträchtigungen der Unabhängigkeit während der zur Anrechnung gestellten Syndikuszeiten konkret nachzuweisen sind. Liegt aber eine Freistellungserklärung im Rahmen der vorstehenden Erforderlichkeit vor, so hat man dieser bei der Entscheidung über die Anerkennung der Praxiszeiten im Regelfall auch Glauben zu schenken. Lediglich bei besonders nachzuweisenden Umständen tatsächlicher Nichteinhaltung der Freistellung scheidet die Anwendung des § 2 FBO.

**3. Zum Urteil des EuGH in Sachen Akzo-Nobel Chemicals 2010.** Der Gerichtshof hatte es in dieser Entscheidung mit der Frage zu tun, ob Beweismaterial im Rahmen eines Kartellverfahrens gegen die britische Fa. Akzo-Nobel Chemicals verwertet werden durfte, das die Kommission bei einem niederländischen Syndikus-Rechtsanwalt beschlagnahmt hatte. Es waren v.a. E-Mails sichergestellt, die Angaben über kartellrelevante Umstände enthielten. Das Beweisprivileg des niederländischen Anwaltsrechts kam nicht zur Anwendung, weil ein Syndikus trotz erfolgter Anwaltszulassung nicht als hinreichend unabhängig anzusehen sei. Zwar war der Anwalt aufgrund des niederländischen Rechts sogar ipso jure unabhängig, doch könne man für die Praxis nicht davon ausgehen, dass dem auch tatsächlich so sei. Mit dem Schlussantrag der Generalanwältin verneinte der EuGH das Beschlagnahmeverbot, da es sich um unternehmensinterne Mitteilungen handele, die der externen Kommunikation zwischen gewöhnlichen Anwälten und ihren Mandanten nicht vergleichbar seien.<sup>78</sup>

Die grundsätzliche Bedeutung des Verfahrens wird dadurch unterstrichen, dass verschiedene nationale Anwaltsorganisationen und der CCBE als internationaler Dachverband zugelassen waren, weil man die Unabhängigkeit der Rechtsanwaltschaft als Grundfrage der Freiberuflichkeit und der Berufsregulierung berührt sah. Der Präsident der BRAK ist der Ansicht, die Entscheidung gefährde die Einheit des Rechtsanwaltsberufs.<sup>79</sup> Im gleichen Zusammenhang wird die schon o. (zu I.) erwähnte Kritik am „mere economic approach“ und dessen Überwindung angebracht. Nach hier vertr. Ansicht wird man damit dem modernen Regulierungsansatz des Europarechts nicht gerecht. Nicht überkommene Leitvorstellungen zur Zusammengehörigkeit von Rechtsanwälten dürfen heutzutage für die Rechtfertigung von berufsrechtlichen Eingriffen in Grundfreiheiten herangezogen werden, sondern allein der demokratisch und rechtsstaatlich legitimierte Wille des Gesetz- und Satzungsgebers i.V. mit dem erläuterten Übermaßverbot.

Passender ist es, wenn in diesem Zusammenhang zusammen mit der bedauerten der „Aufspaltung des Berufsrechts“ auf das Interesse „effektiven Rechtsschutzes“ und

<sup>78</sup> V. 14.9.2010, C – 550/07 P, NJW 2010, 3557 - *Akzo Nobel*; Anm. *Singer* DStR 2010, 227; Anm. *Kilian*, IPPrax 2011, 370; Anm. *Gaede*, GWR 2010, 530; Anm. *Milsch*, [www..rak-stuttgart.de/index.php?id=1239](http://www.rak-stuttgart.de/index.php?id=1239) (download v. 20.11.2013).

<sup>79</sup> *Filges*, NJW 2010, 2619, 2620.



„geordneter Rechtspflege“ abgestellt wird.<sup>80</sup> Die Nachteile wegen der Berufsaufspaltung hätten Einbußen an rechtlicher Verfahrenseffizienz zur Folge, die unzureichend berücksichtigt seien. Hierin kann man durchaus eine verfassungsrechtliche Argumentation zum Rechtsstaatsgebot des Art. 20 Abs. 1 GG erkennen. Doch trifft die Kritik nicht zu; denn das Gericht hat diesen Aspekt durchaus berücksichtigt, indem es die Effektivität der seit der VO 1/2003<sup>81</sup> neuen kartellrechtlichen Verfahrensnormen gegen die Schwächung des Beweisrechts von Syndici abgewogen hat.<sup>82</sup> Von Seiten der Akzo war insbes. vorgetragen worden, dass die VO ganz besonders auf Compliance Programme zur vorbeugenden Bekämpfung von Kartellrechtsverletzungen setze. Damit werde die Stellung der Syndici implizit aufgewertet, so dass es systemwidrig wirke, wenn nun das Beweisprivileg verneint würde. Der EuGH hat sich dem mit ausführlicher Begründung nicht angeschlossen.

Im Einzelnen führt der Gerichtshof aus, die berufliche Benachteiligung der Syndici sei in Kauf zu nehmen, weil die effektive Durchsetzung von Beschlagnahmen im Kartellverfahren gegenüber stehe und Vorrang vor den Compliance-Interessen verdiene.<sup>83</sup> Denn letztlich diene die gegenüber Syndici uneingeschränkte Möglichkeit der Kommission zur Beweiserhebung der geordneten Rechtspflege. Dass dem gegenüber den modernen Compliance-Normzwecken<sup>84</sup> der VO 1/2003 ein größeres Gewicht zukommen solle, lasse sich weder aus dem Wortlaut der Verordnung noch aus der Abwägung mit den gegenüberstehenden Regelungszwecken des Beweisrechts herleiten.

Allerdings bringt die Akzo-Nobel-Entscheidung von 2010 nicht sehr deutlich zum Ausdruck, inwiefern an die Kriterien der bisherigen Rspr. des Gerichtshofes zum Schutz freiberuflichen Vertrauens angeknüpft werden soll. Es wird lediglich auf die Entscheidung im Fall *AM&S/Kommission* von 1982<sup>85</sup> abgestellt<sup>86</sup>, die das Beweisprivileg für Syndici bereits übereinstimmend mit Rücksicht auf den Unterschied zur Unabhängigkeit abgelehnt habe.<sup>87</sup> Schon damals habe der Gerichtshof sogar eine international rechtsvergleichende Untersuchung durchgeführt, um festzustellen, inwieweit Anforderungen an die Unabhängigkeit selbständig tätiger Rechtsanwälte übereinstimmend anerkannt seien.<sup>88</sup> Was fehlt, ist aber der in *Cipolla* und *Doc Morris* wie in der DLRL verlangte interprofessionelle Vergleich zur Kohärenz.<sup>89</sup>

Dennoch ergibt sich aber aus eben dieser Kritik zur Vernachlässigung der Standesinteressen, dass der Gerichtshof im Einklang mit dem modernen Freiberufsrecht den Boden des Standesrechts verlassen hat und statt dessen um rechtsstaatliche Güterabwägung unter Wahrung des Übermaßverbots bemüht ist.<sup>90</sup> Auch wird mit den Ausführungen des Akzo-Urteils zum Unabhängigkeitsgebot immerhin die Bedeutung des Prinzips für anwaltliche Vertrauensbildung und die Absicherung durch das Beschlagnahmeverbot für hinreichend unabhängige Rechtsanwälte anerkannt. Es ist deshalb keineswegs ausgeschlossen, dass bei Vorliegen anderer Umstände ausreichende Unabhängigkeit bejaht

<sup>80</sup> So *Degen* für die RAK Stuttgart, zit. n. *Milsch*, a.a.O., vovorige Fn.; vgl. auch *Gaede*, GWR 2010, 530 mit dem Argument, der EuGH „schwäche die Position der Syndikusanwälte“; *Kilian*, a.a.O., die Syndikusanwaltschaft habe einen „weiteren Dämpfer erhalten“.

<sup>81</sup> ABl. 2003 Nr. L 1/1.

<sup>82</sup> A.a.O., Rdn. 78 ff., 83 ff.

<sup>83</sup> Ebd. Rdn. 85.

<sup>84</sup> Ansatzweise liegt darin sogar eine Abwägung von freiberufsrechtlichen Anreizfunktionen mit Regelungszwecken zwingenden Rechts vor, wie sie o. (zu III.2) als Kennzeichen Neuer Regulierung analysiert wurde; näher s. *Herrmann*, 10 Jahre Neues Wirtschaftsrecht, www.NWir.de, Heft 2/2012.

<sup>85</sup> 18.5.1982, C-155/79 - *AM&S/Kommission*.

<sup>86</sup> Nicht auf die oben (zu III.2) untersuchten Leitentscheidungen in Sachen *Cipolla* und *Doc Morris*.

<sup>87</sup> A.a.O., vovorige Fn., 45 ff.

<sup>88</sup> Ebd. Rdn. 42, 69.

<sup>89</sup> Dazu schon o. zu I und III.2.

<sup>90</sup> Ebenso weiterführend ist die Argumentation zum Gleichheitsgebot des Art. 20 f. EU-Charta der Grundrechte zu Rdn. 54 f.

und deshalb die Anwendung des Beweisprivilegs in Betracht kommen kann. Jedenfalls deutet Nichts in den Entscheidungsgründen darauf hin, dass der Gerichtshof sich generell gegen die Geltung des Beschlagnahmeverbots für Syndici aussprechen will. Es reicht nur nicht, dass die Unabhängigkeit in den Niederlanden von Gesetzes wegen verordnet ist. Besondere Vertragsabreden zur Absicherung scheinen im zu entscheidenden Fall ebenso wenig vorgelegen zu haben wie eine dem deutschen Recht vergleichbare Freistellungserklärung des Arbeitgebers.

Es kann also durchaus sein, dass das Urteil bei Vorliegen einer rechtsgeschäftlichen Freistellung durch den Arbeitgeber anders ausgefallen wäre. Sie war wegen der ipso-jure-Freistellung niederländischen Rechts nicht nötig. Für den deutschen Tax Master ist die Rechtslage aber anders. Zwar wird auch im deutschen Recht für Verträge mit Freiberuflern ganz generell angenommen, dass die berufsrechtlich gebotene Weisungsunabhängigkeit im Zweifel gewahrt bleibt.<sup>91</sup> D.h. auch ohne ausdrückliche Freistellung durch den Arbeitgeber wäre dieser verpflichtet, von seinem Direktionsrecht keinen freiberufersrechtswidrigen Gebrauch zu machen. Das kommt der niederländischen spezialgesetzlichen Unabhängigkeitsregel für Syndici zumindest nahe. Wenn dann aber eine solche rechtsgeschäftliche Befreiung nach deutscher Praxis zusätzlich erklärt ist, dann liegt darin eine besondere Bestärkung, die oben (zu IV.1) als Bestätigungsfunktion und Publizitätswirkung gekennzeichnet wurde. Unter diesen Umständen ist nicht auszuschließen, dass die Beurteilung durch den EuGH anders ausfallen würde, als dies im Fall Akzo-Nobel Chemicals 2010 geschehen ist.

Stellt man – mit *Singer* – darauf ab, dass bei Anerkennung des Beweisprivilegs die Gefahr besteht, Syndici könnten gezielt zur Vorenthaltung von Beweismaterial eingestellt werden<sup>92</sup>, so wird dem ebenfalls bis zu einem gewissen Grade dadurch vorgebeugt, dass die Freistellungserklärung erfordert wird. Denn diese muss nach § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG für ein dauerhaft angelegtes Beschäftigungsverhältnis im Voraus abgegeben werden. Fälle, in denen eine Dauerbeziehung eingegangen wird, um zu irgend einem späteren Zeitpunkt Beweismaterial vor dem Zugriff für ein gerichtliches oder behördliches Verfahren zu verbergen, dürften eher selten vorkommen. Es wäre mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nicht zu vereinbaren, wenn man wegen der für seltene Ausnahmefälle verbleibenden Restgefahr ein derart wichtiges Berufsprivileg zu Fall brächte.

**4. Freie Mitarbeit und Nebentätigkeit.** Die rechtstatsächliche Untersuchung hat ergeben, dass die Absolventen der neuen wirtschaftsjuristischen Studiengänge häufig als tax master in freier Mitarbeit bei gewerblichen Unternehmen tätig werden. D.h. sie erhalten keinen festen Anstellungsvertrag, sondern werden auf Grundlage von Dienstverträgen wie Syndici mit Beratungsaufgaben betraut, die teils betriebswirtschaftliche Bereiche, teils Steuerberatung betreffen. Hierzu ist str., ob § 58 S. 2 Nr. 5a StBerG Anwendung findet, weil dort einerseits vom „Angestellten“ (Satz 1) und andererseits vom „Auftraggeber“ und einem „ständigen...Beschäftigungsverhältnis“ die Rede ist (Satz 3). Teils nimmt man an, die Begriffe seien weit auszulegen, so dass auch freie Mitarbeit darunter falle.<sup>93</sup> Teils wird dem entgegen gehalten, dass es an der Dauerhaftigkeit und Intensität der Beziehung zum Auftraggeber fehle und deshalb die Sonderstellung als Syndikus zu versagen sei.<sup>94</sup>

Stellt man mit der hier vertretenen Ansicht auf den Schutz unbehinderten Marktzutritts für Berufsausübende und die qualitätswettbewerblichen Effekte im Freiberufersmarkt ab, so spricht Manches für die freie Syndikus-Mitarbeit. Denn danach kommt es nicht so sehr auf die Art des Auftragsverhältnisses, sondern darauf an, dass eine kombinierte Tätigkeit freiberuflicher

<sup>91</sup> Zur sog. gesetzeskonformen Auslegung vgl. nur BGH NJW 2003, 819; Pal./Ellenberger, § 133, Rdn. 26.

<sup>92</sup> *Singer*, in diesem Band zu Nr. II.2c.

<sup>93</sup> *Gehre/Koslowski*, Komm. StBerG, 2. Aufl. 2009, § 58 Rdn. 20; *Kuhls/Ruppert*, § 58 Rdn. 38.

<sup>94</sup> *Mann*, Sonderheft DStR 2014, a.a.O., zu Nr. 4a/aa.

und nicht-freiberuflicher Art ausgeübt werden soll, deren Etablierung auf dem Steuerberatungsmarkt ohne unverhältnismäßige Zutrittsbeschränkung zu ermöglichen ist. Die neue Qualität interdisziplinärer Berufsfähigkeiten von Wirtschaftsjuristen als Tax Master soll im Rahmen des marktoffenen Freiberufsrechts zur Geltung kommen, soweit es der Nachfrager nach Steuerberatung im Markt verlangt. Das gilt für fest Angestellte nicht anders als für freie Mitarbeiter.

Ja, man wird sogar sagen müssen, dass der Marktzutritt ganz besonders von dieser Beschäftigungsgruppe abhängt; denn die rechtstatsächliche Untersuchung hat ergeben, dass gerade für Berufsanfänger, die aus den neuen Bachelor-Studiengängen kommen, die Beschäftigungsform als freie Mitarbeiter in vielen Fällen bevorzugt wird. Bejaht man den Marktzutrittsschutz als mit geschütztes Interesse des Freiberufsrechts, so kommt es auch auf die Markteffizienz der Zugangschancen an. Darin liegt keine Einseitigkeit i.S. des „mere economic approach“, wohl aber ein Argument, das im Rahmen der zahlreichen weiteren Schutzgüter des Freiberufsrechts mit zu berücksichtigen ist.

Gerade unter dem letztgenannten Aspekt ist an die Möglichkeit zu denken, dass freien Mitarbeitern zwar die Syndikus-Möglichkeit generell eröffnet wird, aber sachgerechte Einschränkungen vorgesehen werden. Hierzu lohnt noch einmal der Blick auf das Beweisprivileg. Oben wurde herausgearbeitet, dass die in § 58 StBerG genannte Dauerhaftigkeit des Beschäftigungsverhältnisses von erheblicher Bedeutung für die Abwehr von Missbrauchsgefahren ist. Fehlt es, wie beim freien Mitarbeiter häufig, an langfristiger Absicht der Zusammenarbeit, so kann es in der Tat dazu kommen, dass das Beschäftigungsverhältnis eigens zur Abwehr absehbarer Beschlagnahme von Beweisstücken vereinbart wird. Das darf nicht sein, kann aber verhindert werden, wenn man für typische vorübergehende freie Mitarbeit das Beweisprivileg verneint.

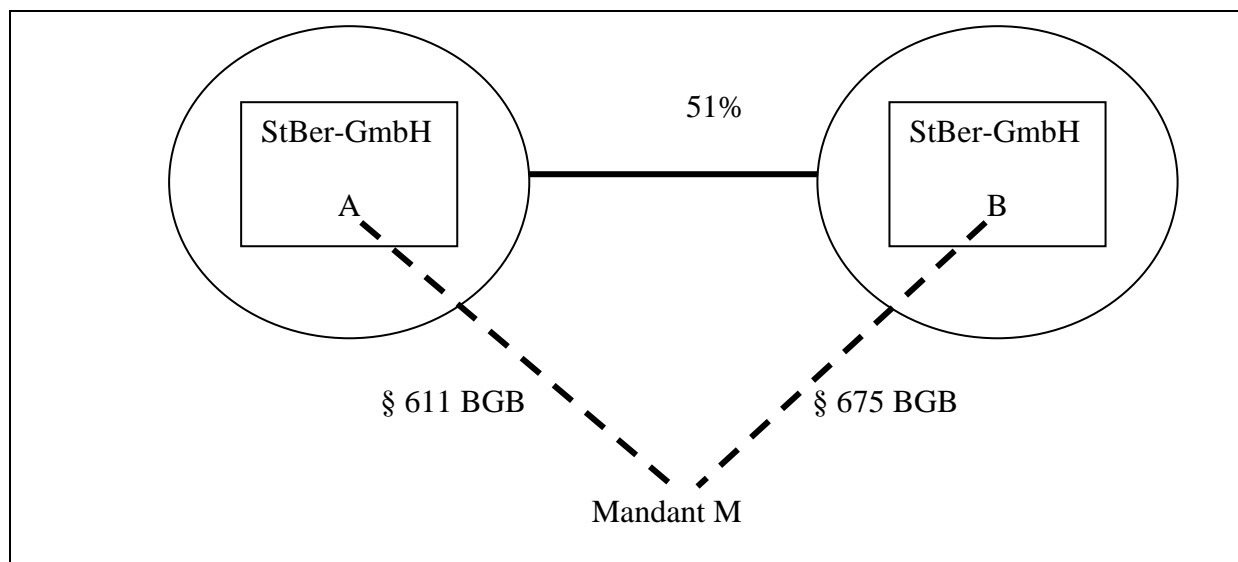
Für Nebentätigkeiten bestand früher Streit darüber, ob sie einen Mindestumfang haben müssen und wenigstens mehr als nur gelegentliche Tätigkeit zu verlangen ist.<sup>95</sup> Nachdem der BFH eine solche Grenze verneint hat<sup>96</sup>, spricht die Autorität für diese Ansicht. Auch trifft das Argument des BFH zu, aus dem Arbeitsumfang könne nicht auf die mehr oder weniger große Unabhängigkeit des Berufsträgers geschlossen werden.<sup>97</sup> Dennoch kann der geringe Aufgabenumfang im Zusammenhang mit anderen Gesichtspunkten dazu beitragen, dass man eine konkrete Gefahr für die unabhängige Amtsführung begründet sieht. Das gilt natürlich besonders bei Verdachtsmomenten für beweisrechtliche Missbrauchsabsichten. Aber im Übrigen wird man der Ansicht des BFH auch mit Blick auf die Marktoffenheit für Tax Manager beipflichten können, da Berufsanfänger v.a. bei freier Mitarbeit oft nur mit geringem Stundenaufwand tätig werden.

**5. Anstellung im Konzern.** Ist der Syndikus bei einer Gesellschaft im Konzernverbund tätig, darf er auch dann nicht als Steuerberater tätig werden, wenn er dies nicht für seine arbeitgebende Gesellschaft tut, sondern für eine von dieser abhängigen Konzerntochter. Ebenso soll auch zu urteilen sein, wenn eine Obergesellschaft die Dienste des Syndikus des Tochterunternehmens in Anspruch nehmen will. Wiederum Gleiches wird angenommen, wenn es sich auf Seiten des Steuerberaters um eine verflochtene Gesellschaft handelt und der Syndikus-Berater in einem verbundenen Steuerberatungsunternehmen tätig ist, das zwar nicht selbst für den den Syndikus beschäftigenden Mandanten handelt, dies aber eine andere Gesellschaft im Steuerberatungskonzern tut. Z.B. hält A 51% GmbH-Anteile an B und ist bei M als Syndikus beschäftigt (§ 611 BGB). B wird als Geschäftsbesorger (§ 675 BGB) für M tätig, zulässig?

<sup>95</sup> So etwa FG Baden-Württemberg v. 27.10.2010, Az. 2 K 1529/10, DStRE 2011, 976, 978.

<sup>96</sup> BFH v. 9.8.2011, DStRE 2011, 1425.

<sup>97</sup> Ebd., S. 1426.



In beiderlei Fällen wird zumeist angenommen, die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit für das Tätigkeitsverbot des § 58 S. 2 Nr. 5a S. 3 StBerG.<sup>98</sup> Für die Intensität der Verbindung wird teils auf den Konzernbegriff abgestellt, z.T. aber ohne genauere Differenzierung nach rechtlichen Konzernierungsformen.<sup>99</sup> Dem gemäß lässt man wohl auch die Beherrschungsform durch relative Mehrheit der GmbH-Anteile genügen, wenn Elemente einer einheitlichen Leitung i.S. des Leitungsbegriffs des § 18 Abs. 1 AktG, wie übergeordnete Finanzplanung und/oder einheitliche Marketing-Konzepte feststellbar sind (aktienrechtliche Ansicht).<sup>100</sup> Nach a.A. reicht eine einfache Unternehmensverbindung nicht aus, sondern es muss sich um eine „enge Verbindung“, d.h. also wohl eine mehr als 50%ige Mehrheitsherrschaft handeln, die zudem keine bloße Anteilsmehrheit betrifft, sondern Stimmenmehrheit i.S. § 290 Abs. 2 Nr. 1 HGB oder nach Abs. 2 Nr. 3 einen Beherrschungsvertrag voraussetzt (handelsrechtliche Ansicht).<sup>101</sup>

Der Meinungsgegensatz ist in der Literatur bisher, soweit ersichtlich noch nicht weiter aufgefallen. Er ist aber aus mehrerlei Gründen von erheblicher Bedeutung. Konzernformen werden seit Zulassung der Kapitalgesellschaft im Freiberufsrecht zunehmend praktiziert, zumal auch die Marktzutritte ausländischer Steuerberatungsgesellschaften am einfachsten über Tochtergesellschaften im Allein- oder Mehrheitsbesitz der zutretenden Auslandsgesellschaft erfolgen. Im Wege der Konzernstruktur kann das Syndikus-Tätigkeitsverbot relativ einfach umgangen werden; und – last, not least – die bereits erwähnte Gefahr des Einsatzes von Syndici zur Inanspruchnahme von Beweisprivilegien ist zu bedenken, wenn man mit der hier vertr. Ansicht das Beschlagnahmeverbot auf Syndici mit Freistellungserklärung anwendet.<sup>102</sup>

Vieles spricht für die handelsrechtliche Ansicht. Zwar ist der Anstellungsbegriff in § 58 S.2 Nr. 5a ausdrücklich verwendet, so dass eigentlich nur Arbeitsverträge umfasst sind, die mit der anstellenden Gesellschaft abgeschlossen werden. Aber jenseits des Meinungsstreits im Einzelnen wird in der Literatur einheitlich angenommen, dass der Wortlaut planwidrig zu eng gefasst ist.<sup>103</sup> Deshalb ist ausnahmsweise über den Wortlaut hinauszugehen, dabei aber, wie grundsätzlich bei Ausnahmen, eng auszulegen. Die Konsolidierungsvorschrift des § 290 HGB

<sup>98</sup> Vgl. nur Kuhls/Ruppert, § 58 Rdn. 49; für Anwälte übereinstimmend Feurich/Weyland, BRAO, § 46 Rdn. 14.

<sup>99</sup> Vgl. nur Kuhls/Ruppert, § 58 Rdn. 49.

<sup>100</sup> Zur Unterscheidung der verschiedenen Leitungsformen vgl. nur Emmerich/Sonnenschein/Habersack, Konzernrecht, 10. Aufl. 2013, § 4 III.1.

<sup>101</sup> Henssler/Prütting, a.a.O., § 46, Rdn. 37 bzw. 28, dort mit Verweis auf §§ 290, 294 ff. HGB.

<sup>102</sup> Dazu s.o. IV. 3.

<sup>103</sup> Vgl. – statt Vieler – Feurich/Weyland, BRAO, § 46 Rdn. 14.

ist enger als die des faktischen Aktienkonzernrechts in § 18 AktG. Eigentlich liegt sogar keine extensive Auslegung mehr vor, sondern es handelt sich um eine analoge Anwendung aufgrund des über den Wortlauf hinausgehenden Normzwecks. Aber auch die teleologische Extension des Anstellungsbegriffs ist mit der Maßgabe verbunden, dass im Übrigen eine enge Auslegung eingehalten wird.

Dagegen mag einzuwenden sein, dass die Gefahr besteht, dass stimmrechtlose GmbH-Anteile benutzt werden, um die Stimmenmehrheit zu vermeiden und dennoch wirtschaftliche Mehrheitsherrschaft ausüben zu können. Aus diesem Grund stellt § 16 Abs. 1 AktG den Mehrheitsbesitz dem Besitz der Stimmenmehrheit gleich. Aber der Vorteil der handelsrechtlichen Lösung besteht darin, dass an § 290 HGB die Bilanzpublizität gem. §§ 325 ff. HGB gebunden ist und diese Gem. § 325 Abs. 3 auch für den Konzernabschluss i.S. §§ 290 ff. gilt. Hier ist nicht der Ort, die Publizitätswirkungen für das Recht freier Berufe zu vertiefen. Doch wurde bereits oben (zu III.2/3) festgestellt, dass neben der Ge- und Verbotsregulierung auch Anreizwirkungen zum Freiberufsrecht gehören. Auch waren Einflüsse der Publizitätsnormierung im Zusammenhang mit dem Unabhängigkeitsnachweis durch Freistellungserklärung und mit dem Beweisprivileg hervorzuheben.<sup>104</sup> Nach z.T. vertr. Ansicht verdienen diese sogar Vorzug vor solchen restriktiverer Verbotsnormen.<sup>105</sup> Auch dazu mag man stehen, wie man will; jedenfalls fügt sich die hier bevorzugte handelsrechtliche Lösung in dieses Bild und dürfte deshalb auch aus systematischen Gründen gestützt sein.

---

<sup>104</sup> S.o. zu IV.1 und 3.

<sup>105</sup> Vgl. – zum Grundsatz schonendsten Mitteleinsatzes – EuGH EuGH v. 5.12.2006, Rs. C-94/04 und C-202/04 “Cipolla”, EurR 2007, 82 ff.; näher s. Herrmann, EWS 2009, 10 ff.