

Forschungsergebnisse aus dem
Revisionswesen und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Band 18

Der Steuerberatungsmarkt in Deutschland

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

Von

Eckhard Schmitz



Duncker & Humblot · Berlin

ECKHARD SCHMITZ

**Der Steuerberatungsmarkt
in Deutschland**

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

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

Band 18

Der Steuerberatungsmarkt in Deutschland

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

Von

Eckhard Schmitz



Duncker & Humblot · Berlin

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

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

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

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

Alle Rechte vorbehalten

© 2003 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fremddatenübernahme: Selignow Verlagsservice, Berlin
Druck: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin
Printed in Germany

ISSN 0720-6909
ISBN 3-428-10981-3

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☉

Vorwort

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

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

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

Trier, im September 2002

Eckhard Schmitz

Inhaltsverzeichnis

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

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

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

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

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

Abbildungsverzeichnis

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

Tabellenverzeichnis

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

Abkürzungsverzeichnis

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

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

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

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

A. Einführung

I. Zur Auswahl des Forschungsgegenstandes

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II. Zielsetzung und Fragestellung

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

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

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

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

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