

**Universität Duisburg-Essen
Fachbereich Bildungswissenschaften**

Dissertation

Der Beruf des Steuerberaters -

**historische Entwicklungslinien, rechtliche
Ausformung und wirtschaftliche Bedeu-
tung unter besonderer Berücksichtigung
des Zugangs von Berufspraktikern über
Wege der beruflichen Weiterbildung.**

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Erziehungs-
wissenschaft (Dr. phil.)

Erster Korrektor: Prof. Dr. Rolf Dobischat

Zweiter Korrektor: Prof. Dr. Werner Habel

vorgelegt von

Klaus Voßmeyer
Vinckeweg 19
47119 Duisburg

Tag der Einreichung beim zuständigen Promotionsausschuss: 28.11.2007

2.4.1.2	Der Beruf des Steuerberaters unter dem Nationalsozialismus (1933 - 1945) - Professionalisierung, Modernisierung aber auch Politisierung.....	30
2.4.2	Die Nachkriegsentwicklung.....	34
2.4.2.1	Nach dem Zusammenbruch.....	34
2.4.2.2	Die Dezimierung des Berufsstandes in der sowjetisch besetzten Zone/Deutschen Demokratischen Republik.....	35
2.4.2.3	Der Aufschwung im Westen.....	36
2.4.2.4	Der Einfluss der Europäischen Union.....	38
2.4.2.5	Die Datenverarbeitungsorganisation des steuerberatenden Berufes (DATEV).....	40
2.4.2.6	Das Berufsrecht als fester fördernder Rahmen für die Steuerberatung.....	41
3	Das Berufsbild des Steuerberaters nach dem Steuerberatungsgesetz in Deutschland und ein Vergleich zu ausgewählten anderen Staaten.....	43
3.1	Tätigkeitsgebiete des Steuerberaters.....	43
3.1.1	Steuerberatung als Vorbehaltsaufgabe.....	43
3.1.2	Rechtsberatung.....	45
3.1.3	Vereinbare Tätigkeiten.....	46
3.1.4	Nicht vereinbare Tätigkeiten.....	47
3.2	Weitere, das Berufsbild prägende rechtliche Vorgaben.....	47
3.2.1	Zugang zum Steuerberaterberuf.....	47
3.2.2	Weiterbildung.....	48
3.2.3	Berufsvertretung.....	52
3.2.4	Gebühren.....	53
3.2.5	Versicherungspflicht.....	54
3.2.6	Werbung.....	54
3.2.7	Internationaler Vergleich.....	55
4	Die Struktur und wirtschaftliche Lage der Steuerberaterschaft.....	58
4.1	Entwicklung der Berufsangehörigen der Rechts- und Steuerberatung sowie der Wirtschaftsprüfung von 1995 bis 2006.....	58
4.2	Entwicklung der Frauenquoten von 1992 bis 2005 in ausgewählten freien Berufen.....	60

Inhaltsverzeichnis

Tabellenverzeichnis.....	VII
Abbildungsverzeichnis.....	IX
Abkürzungsverzeichnis.....	XI
1 Einleitung.....	1
1.1 Problemstellung und Ziel der Arbeit.....	2
1.2 Aufbau der Arbeit.....	3
1.3 Methodisches Vorgehen.....	4
2 Die Geschichte der Steuer und die Entwicklung des steuerberatenden Berufs.....	7
2.1 Antike: Die Finanzierung öffentlicher Sachen.....	7
2.1.1 Steuer und Gemeinwesen.....	7
2.1.2 Frühe Staaten-Das Recht, Steuern zu erheben.....	8
2.2 Staat und Steuer-eine lange Geschichte.....	11
2.2.1 Das Mittelalter, Feudalgesellschaft und Steuer.....	11
2.2.2 Die italienischen Seestädte und die Erfindung der doppelten Buchhaltung.....	13
2.2.3 Die frühe Neuzeit: Das Reich und die Territorien.....	15
2.2.4 Ancien Regime und die Aufklärung - Merkantilismus und das gemeinsame Beste.....	18
2.2.5 Französische Revolution und Industrialisierung.....	21
2.3 Moderne Zeiten - Die Reformen des 19. Jahrhunderts.....	23
2.3.1 Das 19. Jahrhundert: Rasante Entwicklung.....	23
2.3.2 Von der Miquelschen Steuerreform bis zum 1. Weltkrieg - Der Beginn der Deklarationsberatung.....	25
2.4 Das 20. Jahrhundert: Der Steuerberater.....	28
2.4.1 Die Zeit bis zum 2. Weltkrieg.....	28
2.4.1.1 Weimarer Republik: Die Erzbergersche Reform 1919/20 - Regelungen für einen „neuen“ Beruf.....	28

4.3	Durchschnittsalter von Steuerberatern und Rechtsanwälten.....	62
4.4	Gesamtumsätze Rechtsanwaltskanzleien, Steuerberater und Gesellschaften.....	63
5	Die Zukunftsaussichten des steuerberatenden Berufs.....	65
5.1	Die Entwicklung seit 1977.....	65
5.2	Trends und Tendenzen.....	68
5.2.1	Die Anbieterseite.....	68
5.2.2	Die Nachfragerseite.....	70
5.2.3	Verschiebungen in Nachfrage und Angebot.....	71
5.2.4	Kooperation und Spezialisierung.....	72
6	Zugangsvoraussetzungen und Prüfungsanforderungen.....	74
6.1	Der gesetzliche Rahmen.....	75
6.2	Die Zulassung zur Steuerberaterprüfung.....	75
6.2.1	Hochschulzugang.....	75
6.2.2	Gehobener Dienst in der Finanzverwaltung.....	77
6.2.3	Abschluss in einem kaufmännischen Ausbildungsberuf.....	77
6.2.3.1	Die Voraussetzungen im Einzelnen.....	77
6.2.3.2	Kritik und Akzeptanz des Praktikerzugangs.....	78
6.2.4	Berufspraktische Tätigkeit.....	80
6.2.4.1	Inhalt der berufspraktischen Tätigkeit.....	80
6.2.4.2	Umfang der berufspraktischen Tätigkeit.....	81
6.2.4.3	Dauer der berufspraktischen Tätigkeit.....	81
6.3	Prüfungsverfahren und Prüfungsinhalte.....	82
6.3.1	Prüfungsverfahren.....	82
6.3.2	Prüfungsinhalte.....	83
6.3.2.1	Schriftliche Prüfung.....	83
6.3.2.2	Mündliche Prüfung.....	84
6.4	Prüfungsergebnisse bundesweit.....	85
6.4.1	Allgemeine Bestehensquote.....	85
6.4.2	Durchfallquote nach Vorbildung.....	86
6.4.3	Die einzelnen Zugangswege.....	87
6.4.3.1	Universitäts- und Fachhochschulabsolventen.....	87
6.4.3.2	Teilnehmer aus der Finanzverwaltung.....	88
6.4.3.3	Der Praktikerzugang.....	89

6.5	Die Prüfungsergebnisse in Nordrhein-Westfalen 2006/2007 bezüglich des Praktikerzugangs.....	90
6.5.1	Der Anteil der nordrhein-westfälischen Prüfungsverfahren im Verhältnis zu sämtlichen Prüfungsverfahren bundesweit.....	90
6.5.2	Rücktritts- und Durchfallquoten in Nordrhein-Westfalen 2006/2007 im Vergleich zum Bundesdurchschnitt.....	91
6.5.3	Durchfallquoten nach beruflicher Qualifikation.....	92
6.5.4	Erhebung des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen bezüglich der Praktiker des Prüfungsjahrgangs 2006/2007.....	94
6.5.4.1	Informationen zum Datensatz.....	94
6.5.4.2	Beruf der Prüfungsteilnehmer.....	96
6.5.4.3	Der Prüfungserfolg der Praktiker.....	97
6.5.4.3.1	Die Rücktrittsquote der einzelnen Bewerbergruppen, insbesondere der Praktiker.....	97
6.5.4.3.2	Die Durchfallquote der einzelnen Bewerbergruppen, insbesondere der Praktiker.....	98
6.5.4.3.3	Die Durchfallquote einschließlich der Rücktritte, insbesondere der Praktiker.....	99
6.5.5	Die Erhebung der Bundessteuerberaterkammer.....	104
6.5.6	Weitere Auswertungen der Erhebung beim Finanzministerium NRW.....	107
6.5.6.1	Der Einfluss der allgemeinschulischen Vorbildung.....	107
6.5.6.2	Die Entwicklung der Frauenquote in den Zugangsberufen und der Einfluss des Geschlechts auf den Prüfungserfolg.....	110
6.5.6.3	Der Einfluss des Alters.....	112
6.5.6.4	Die Suche nach dem „erfolgreichsten Bewerber“.....	119
7	Der Praktikerzugang.....	122
7.1	Das Berufsbildungsgesetz als rechtlicher Rahmen für den Ausbildungsberuf Steuerfachangestellter.....	122
7.1.1	Prüfung und Prüfungsergebnisse.....	125
7.1.2	Anzahl und Qualifikation der Absolventen.....	127
7.2	Der Steuerfachwirt als spezielle Fortbildungsprüfung nach der Ausbildung zum Steuerfachangestellten.....	129
7.2.1	Rechtliche Rahmenbedingungen nach dem Berufsbildungsgesetz.....	129
7.2.2	Zulassungsvoraussetzungen zur Prüfung.....	130

7.2.3	Aufwendungen für die Fortbildung.....	131
7.2.4	Berufliche und schulische Vorbildung der Prüfungsanwärter im Steuerberaterkammerbezirk Düsseldorf.....	132
7.2.5	Gegenstand und Gliederung der Prüfung.....	135
7.2.6	Anzahl, Zusammensetzung und Prüfungserfolg der Teilnehmer.....	136
7.3	Der geprüfte Bilanzbuchhalter als traditionelle Fortbildungsprüfung im kaufmännischen Bereich.....	138
7.3.1	Rechtliche Rahmenbedingungen nach dem Berufsbildungsgesetz.....	138
7.3.2	Zulassungsvoraussetzungen zur Prüfung.....	139
7.3.3	Gegenstand und Gliederung der Prüfung.....	140
7.3.4	Anzahl, Zusammensetzung und Prüfungserfolg der Teilnehmer.....	141
7.4	Der „Bachelor Professional“ - ein Zukunftskonzept?.....	143
7.4.1	Beschluss der Wirtschaftsministerkonferenz.....	143
7.4.2	Die Position insbesondere der Hochschulen.....	144
7.4.3	Die Bedeutung des „Bachelor Professional“ für die Berufsfortbildungsabschlüsse Steuerfachwirt und geprüfter Bilanzbuchhalter.....	145
8	Strukturdaten von angehenden Steuerfachwirten in der Weiterbildung.....	146
8.1	Rahmen und Struktur der Erhebung.....	146
8.1.1	Die Teilnehmerstruktur.....	147
8.1.2	Schulische und berufliche Vorbildung der Teilnehmer.....	149
8.1.3	Weiterbildungsverhalten.....	151
8.2	Förderung durch den Beschäftigungsbetrieb.....	152
8.2.1	Der Beschäftigungsbetrieb.....	152
8.2.2	Fortbildungsmotivation und Rahmenbedingungen.....	156
8.2.2.1	Weiterbildungsinvestitionen - Wer trägt die Kosten und die Zeit?.....	157
8.2.2.2	Fortbildungsmotive und -ziele.....	161
8.2.2.3	Berufliche Entwicklung zum Steuerberater.....	163
8.2.3	Perspektiven im steuerberatenden Beruf.....	170
8.2.3.1	Der Arbeitsmarkt der Steuerberater aus der Sicht der Teilnehmer.....	170
8.2.3.2	Entwicklung von Qualifikation und Kompetenzen im steuerberatenden Beruf.....	176
8.3	Zusammenfassung der Ergebnisse und erste Perspektiven.....	178

9	Ergebnisse der Expertenbefragung zur Zukunft des Praktikerzugangs.....	180
9.1	Methodische Anmerkungen.....	180
9.2	Auswertung der Experteninterviews.....	181
9.3	Deskriptive Zusammenfassung der Experteninterviews.....	184
9.4	Themenbezogene Zusammenfassung und Bewertung der Experteninterviews.....	202
9.4.1	Der akademische und der berufspraktische Zugangsweg.....	202
9.4.2	Der Steuerfachwirt als qualifizierter Praktiker.....	210
9.4.3	Der Bilanzbuchhalter - ein alternativer Fortbildungsweg zum Steuerfachwirt?.....	212
9.4.4	Der allgemeine Praktiker.....	214
9.4.5	Schlüsselkompetenzen und deren Relevanz und Vermittlung in der Steuerberatung.....	216
10	Zusammenfassung der Ergebnisse und Ansatzpunkte für weitere Forschungsarbeiten.....	218
	Literaturverzeichnis.....	226
	Rechtsquellenverzeichnis.....	236
	Anhang 1.....	238
	Anhang 2.....	249

Tabellenverzeichnis

Tab. 1:	Berufsrechtliche Regelungen des Steuerberaters im internationalen Vergleich.....	56
Tab. 2:	Tätigkeitsschwerpunkte der Steuerberaterkanzleien 1994.....	66
Tab. 3:	Dienstleistungen der Steuerberaterkanzleien 2000.....	66
Tab. 4:	Zulassungsvoraussetzungen zum Steuerberaterexamen.....	74
Tab. 5:	Durchfallquote Steuerberaterprüfung 2000 bis 2007 bundesweit ...	86
Tab. 6:	Durchfallquote Steuerberaterprüfung nach Vorbildung 2002 bis 2007 bundesweit.....	87
Tab. 7:	Einstellungsstatistik für den gehobenen Dienst im Bezirk der OFD Düsseldorf.....	88
Tab. 8:	Beruf der Prüfungsteilnehmer.....	96
Tab. 9:	Durchfallquoten qualifizierter Praktiker in einzelnen Bundesländern laut Umfrage der Bundessteuerberaterkammer. ...	105
Tab. 10:	Beruf und Vorbildung hinsichtlich bestandener Prüfung.....	107
Tab. 11:	Beruf und Geschlecht hinsichtlich bestandener Prüfung.....	112
Tab. 12:	Durchschnittsalter und Altersgruppen der Prüfungsjahrgänge NRW 2007/2008 (nur Zugelassene) und 2006/2007 aufgegliedert.....	114
Tab. 13:	Durchschnittsalter der Studenten, der Betriebswirtschaftslehre und der Wirtschaftswissenschaften bei Beginn des Studiums und beim Abschluss des Studiums.....	116
Tab. 14:	Berufe und Alter hinsichtlich Bestehen der mündlichen Prüfung	119
Tab. 15:	Verteilung von Geschlecht, Alter und Vorbildung in den Berufsgruppen.....	121
Tab. 16:	Rahmenzeitplan der Ausbildungsordnung.....	123
Tab. 17:	Prüfungsteilnehmer der Fortbildungsprüfung im steuerberatenden Bereich ¹	130
Tab. 18:	Berufliche Vorbildung der Prüfungsteilnehmer zur Steuerfachwirtprüfung.....	133
Tab. 19:	Schulische Vorbildung der Prüfungsteilnehmer zum Steuerfachwirt.....	134
Tab. 20:	Bestehensquote nach beruflicher Vorbildung Steuerberaterkammerbezirk Düsseldorf.....	137
Tab. 21:	Notenspiegel Steuerberaterkammerbezirk Düsseldorf.....	137

Tab. 22	Prüfungsteilnehmer zum Bilanzbuchhalter 1997 bis 2006.....	142
Tab. 23	Schulische Vorbildung der Befragungsteilnehmer.....	149
Tab. 24	Gründe für Studienabbruch.....	151
Tab. 25	Weiterbildungsverhalten der letzten drei Jahre.....	152
Tab. 26	Betriebsgröße nach Beschäftigungszahl.....	153
Tab. 27	Auszubildenden und Umschüler in den Betrieben.....	154
Tab. 28	Auszubildende nach Betriebsgröße (absolut).....	154
Tab. 29	Beurteilung der Weiterbildungsförderung im Beschäftigungsbetrieb (in Prozent).....	156
Tab. 30	Finanzierungsverteilung (in Prozent).....	158
Tab. 31	Verteilung des Lernzeitaufwands für die Vorbereitungskurse.....	159
Tab. 32	Verteilung der Lernzeiten (in Prozent).....	160
Tab. 33	Einkommenssteigerung (in Prozent).....	161
Tab. 34	Erwartungen an den späteren beruflichen Status (in Prozent).....	162
Tab. 35	Erwartungen an die Arbeitsplatzsicherung (in Prozent).....	163
Tab. 36	Zielberuf Steuerberater?.....	163
Tab. 37	Verkürzung der „Wartezeit“ zur Steuerberaterprüfung (in Prozent).....	164
Tab. 38	Gründe gegen die Teilnahme an der Steuerberaterprüfung.....	165
Tab. 39	Einflussfaktor des Geschlechts auf die Perspektive Steuerberater (in Prozent).....	166
Tab. 40:	Alter der Steuerfachwirtanwärter, die die Steuerberaterprüfung anstreben oder nicht (in Prozent).....	167
Tab. 41:	Ziel Steuerberaterprüfung in Abhängigkeit von Alter und Geschlecht (in Prozent).....	167
Tab. 42:	Finanzierung der Kosten der Fortbildung zum Steuerfachwirt und die Absicht, die Steuerberaterprüfung abzulegen (in Prozent).....	168
Tab. 43	Studium als Voraussetzung für die Steuerberaterprüfung.....	169
Tab. 44	(Arbeits-)Marktentwicklung im steuerberatenden Beruf.....	170
Tab. 45	Verknüpfung der allgemeinen Einschätzung des steuerberatenden Berufs mit den individuellen Erwartungen bezüglich der Fortbildung.....	172
Tab. 46:	Entwicklung allgemeiner fachübergreifender Kompetenzen im steuerberatenden Beruf (in Prozent).....	176
Tab. 47:	Entwicklung der fachbezogenen Kompetenzen (in Prozent).....	178

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1:	Zahlenmäßige Entwicklung der Steuerberater, Rechtsanwälte und Wirtschaftsprüfer.....	59
Abb. 2:	Die Entwicklung der Frauenquote (in Prozent).....	61
Abb. 3:	Durchschnittsalter bei Rechtsanwälten und Steuerberatern.....	62
Abb. 4:	Gesamtumsätze Rechtsanwälte und Steuerberater.....	63
Abb. 5:	Anteil der nordrhein-westfälischen Prüfungsverfahren an der Gesamtzahl der Prüfungsverfahren in Deutschland.....	90
Abb. 6:	Rücktritts- und Durchfallquoten in NRW und Deutschland.....	92
Abb. 7:	Durchfallquote nach beruflicher Qualifikation in NRW und Deutschland.....	93
Abb. 8:	Rücktrittsquoten aller Zugangsgruppen.....	97
Abb. 9:	Durchfallquoten nach beruflicher Qualifikation.....	98
Abb. 10:	Durchfallquoten inkl. Rücktritte (Gesamtdurchfallquote) der einzelnen Bewerbergruppen.....	100
Abb. 11:	Bedeutung einzelner Zulassungsvoraussetzungen.....	101
Abb. 12:	Noten und Rücktritte nach Zugangsberufen.....	103
Abb. 13:	Durchschnittsnoten der einzelnen Bewerbergruppen in der schriftlichen Prüfung.....	104
Abb. 14:	Durchfallquoten - ohne Rücktritte - der qualifizierten Praktiker in NRW laut Erhebung des Finanzministeriums NRW und in einzelnen Bundesländern laut Umfrage der Bundessteuerberaterkammer.....	106
Abb. 15:	Gesamtdurchfallquote der allgemeinen Praktiker mit und ohne Hochschulreife.....	108
Abb. 16:	Gesamtdurchfallquote der Bilanzbuchhalter mit und ohne Hochschulreife.....	109
Abb. 17:	Gesamtdurchfallquote der Steuerfachwirte mit und ohne Hochschulreife.....	109
Abb. 18:	Vergleich der Gesamtdurchfallquoten und Durchfallquoten bei Steuerfachwirten und Diplom-Finanzwirten mit Hochschulreife.	110
Abb. 19:	Entwicklung Frauenanteil vom Praktikerausgangsberuf zum zugelassenen Bewerber zur Steuerberaterprüfung.....	111
Abb. 20:	Gesamtdurchfallquoten getrennt nach Geschlecht bezüglich der drei Praktikerausgangsberufe Steuerfachangestellte, Steuerfachwirte und Bilanzbuchhalter.....	111

Abb. 21:	Quoten der bestandenen Prüfungen für die drei Praktiker-Berufsgruppen nach verschiedenen Merkmalen.....	120
Abb. 22:	Durchfallquote Steuerfachangestellter.....	127
Abb. 23:	Anzahl der Ausbildungsverträge Steuerfachangestellter.....	127
Abb. 24:	Anzahl und Anteil der Steuerfachangestellten mit Hochschulzugangsberechtigung.....	128
Abb. 25:	Durchfallquote der Prüfungsteilnehmer zum Steuerfachwirt bundesweit.....	136
Abb. 26:	Durchfallquoten der Bilanzbuchhalter von 1997 bis 2005 (in Prozent).....	142
Abb. 27:	Altersstruktur der Befragungsteilnehmer.....	148

Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
AHR	Abitur bzw. allgemeine Hochschulreife
Anm.	Anmerkung
Bd.	Band
BFHE	Bundesfinanzhofentscheidung
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des BGH in Zivilsachen
BHSt	Entscheidungen des BGH in Strafsachen
BOST	Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer
BRAK	Bundesrechtsanwaltskammer
BStBK	Bundessteuerberaterkammer
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BWP	Berufsbildung in Wirtschaft und Praxis
Datev	Datenverarbeitungsorganisation des steuerberatenden Berufs eG
DStZ	Deutsches Steuerrecht Zeitschrift
ebd.	ebenda
EFG	Entscheidungssammlung der Finanzgerichte
EStG	Einkommensteuergesetz
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f.	folgende / fortfolgende
FHR	Fachabitur bzw. Fachhochschulreife
FR	Finanzrundschau
H.	Heft
Hrgs.	Herausgeber
IHK	Industrie- und Handelskammer
i.V.m.	in Verbindung mit
IFB	Institut für Freie Berufe

Jg-	Jahrgang
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NRW	Nordrhein-Westfalen
OFD	Oberfinanzdirektion
o.V.	ohne Verfasser
RdJB	Recht der Jugend und des Bildungswesens
Rdn	Randnummer
RGBI	Reichsgesetzblatt
S.	Seite
StBÄndG	Steuerberatungsänderungsgesetz
StBerG	Steuerberatungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung
StBGebV	Steuerberatergebührenverordnung
StuW	Steuern und Wirtschaft
Tab.	Tabelle
vgl.	vergleiche
WSI	Wirtschafts- und sozialwissenschaftliches Institut der Hans-Böckler-Stiftung
zit.	zitiert
zzgl.	zuzüglich
z. Zt.	zurzeit

1 Einleitung

Der Pflicht, Steuern zu zahlen, entspricht beim Bürger der Wunsch, sie zu minimieren. Das bedeutet, dass jede Steuererhebung, sei es durch die Obrigkeit, sei es durch ein rechtsstaatlich legitimiertes Gemeinwesen, von einer Steuerberatung begleitet wird¹. Dabei macht es keinen Unterschied, ob Steuern - wie heute - in Geld (§ 3 Abs. 1 Abgabenordnung), in Sachleistungen (Zehnter) oder in Dienstleistungen (Fronddienste) bestehen. Da die Steuer Ausdruck menschlichen Gemeinwesens ist, sie dieses sogar erst ermöglicht, „steht sie am Anfang der menschlichen Kultur“². Das gilt folglich auch für die hiermit untrennbar verbundene Steuerberatung.

In einer Gesellschaft, zumal in einer freiheitlichen, demokratisch und marktwirtschaftlich organisierten, hat der Steuerberater³ seinen festen und bedeutenden Platz. Seine Präsenz unterliegt allenfalls, je nach Ausgestaltung des Steuersystems, quantitativen Schwankungen. Da jede Steuererhebung einen Eingriff in die Freiheitsrechte des Bürgers darstellt⁴, ist der Steuerberater das unverzichtbare Gegengewicht zur Herstellung der Waffengleichheit in Hinsicht auf die gut ausgestatteten Hoheitsträger (Finanzverwaltung). Er gehört somit zu den notwendigen rechtsstaatlichen Elementen, wie der Rechtsanwalt; er wird deshalb auch als unabhängiges Organ der (Steuer) Rechtspflege bezeichnet⁵.

Der Steuerberaterberuf hat also neben einer starken ökonomischen Basis eine von den Zeitläufen weitgehend unabhängige rechtsstaatliche Grundlage. Diese festen Verankerungen lohnen den eingehenden Blick auf seine Ausgestaltung im Einzelnen.

¹ Rose, Kleine Philosophie der Steuerberatung, S. 41 f.

² Schmolders, Rezension zu Alfons Pausch, Vom Beutesymbol zur Steuerbilanz, FR 1982, S. 470 f.

³ Auch wenn nur die männliche Bezeichnung einer Person oder Personengruppe gebraucht wird, sind ebenfalls die weiblichen Angehörigen dieser Gruppe gemeint

⁴ Siehe anschaulich: Am 07.07.2005 feierte der Bund der Steuerzahler den „Steuerzahler-Gedenktag“. Bezogen auf die durchschnittliche Steuer- und Beitragslast arbeitete der Bundesbürger bis zu diesem Tag in 2005 nur für den Staat, erst danach für sich selbst.

⁵ § 2 Abs. 1 Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer

1.1 Problemstellung und Ziel der Arbeit

Es gibt in Deutschland im Wesentlichen drei freie rechts- und wirtschaftsberatende Berufe. Dies sind die Berufe des Rechtsanwalts, des Wirtschaftsprüfers und des Steuerberaters. Beim Rechtsanwalt ist der Zugang ausnahmslos beschränkt auf diejenigen, welche die Befähigung zum Richteramt haben, das heißt, er ist ausschließlich Akademikern gegenüber geöffnet⁶. Dies ist praktisch auch beim Wirtschaftsprüfer der Fall. Hier ist zwar ein Praktikerzugang im Prinzip möglich⁷; jedoch ist die Quote derer, die diesen Zugangsweg mit Erfolg beschreiten, mit unter 10 %⁸ zu minimal, als dass er ins Gewicht fällt. Ganz anders ist die Situation bei dem Beruf des Steuerberaters. Hier handelt es sich zwar auch prinzipiell um einen akademischen Beruf, dem in der Regel ein wirtschaftswissenschaftliches Studium vorgelagert wird⁹, gleichwohl bestehen die Steuerberaterprüfung Jahr für Jahr auch 20 bis 25 % von nichtakademisch vorgebildeten Bewerbern, so genannten Praktikern.

Es gibt verschiedene Gründe, den Zugang zu einem rechts- und wirtschaftsberatenden Beruf ausschließlich Akademikern vorzubehalten. Diese liegen gewiss auch in der Komplexität der zu beratenden Materie und sind dem Zustand geschuldet, dass Jahr für Jahr die Quote der Hochschulabsolventen je Jahrgang steigt, die Anwärter ohne akademische Ausbildung weiter verdrängt werden und somit eine Entwicklung entgegengesetzt dem Postulat der Durchlässigkeit im Berufsbildungssystem entsteht. Hinzu kommen noch Statusüberlegungen des Berufsstandes und eine gewisse Möglichkeit der Eingrenzung des Zugangs. Auf der anderen Seite sprechen für den Praktikerzugang, dass auch diese Bewerber schließlich die „Vollprüfung“ durchlaufen müssen und damit im Prinzip die gleichen Fähigkeiten nachweisen wie die akademischen Bewerber. Auch sprechen Gründe der Durchlässigkeit innerhalb des Bildungssystems und die Erhaltung und Schaffung von Aufstiegschancen für den Praktikerzugang. Außerdem dürfte die Durchmischung eines Berufsstandes mit Akademikern und Nichtakademikern grundsätzlich eine Bereicherung sein, nicht zuletzt auch aus Sicht des mittelständischen und oft nicht akademisch vorgebildeten Mandanten.

⁶ § 4 Bundesrechtsanwaltsordnung

⁷ § 8 Abs. 2 Nr. 1 Wirtschaftsprüferordnung

⁸ Zahlen laut Erhebung der Wirtschaftsprüferkammer Berlin

⁹ § 36 Abs. 2 Nr. 1 Steuerberatungsgesetz

Das Ziel der Arbeit ist es zu zeigen, ob der Praktikerzugang letztlich eine sinnvolle Zugangsmöglichkeit als Alternative zur akademischen Ausbildung darstellt. Diese Arbeit basiert auf der Grundannahme, dass der Steuer- und wirtschaftsberatende Beruf als akademischer Beruf konzipiert ist, dessen Praktikerzugang aus Sicht des einzelnen Bewerbers, des Berufsstandes und nicht zuletzt des Mandanten eine berufshistorische Konstruktion darstellt, die sich unter den aktuell verändernden Rahmenbedingungen als problematisch erweisen könnte. Diese Untersuchung findet statt unter besonderer Berücksichtigung der Novellierung des Steuerberatungsgesetzes im Jahr 2000¹⁰ mit der Schaffung einer Differenzierung im Praktikerzugang, welche zu einer besonderen Aufwertung der „Zwischenabschlüsse“ zum Steuerfachwirt und zum geprüften Bilanzbuchhalter führte. Gegenstand der vorliegenden Arbeit ist es, Rahmendaten und Informationen zum Zugang durch Praktiker aufzuarbeiten und sie in eine Diskussion um die künftige Rekrutierung des beruflichen Nachwuchses in steuerberatenden Berufen einzubinden. Bei der Recherche der wissenschaftlichen und empirischen Literatur wurde sehr schnell deutlich, dass bislang der in dieser Arbeit thematisierte Gegenstandsbereich kaum diskutiert wird, so dass an dieser Stelle bereits festgestellt werden muss, dass erhebliche Defizite im Bereich der wissenschaftlichen Forschung existieren.

1.2 Aufbau der Arbeit

Ausgangspunkt der Arbeit bildet das Kapitel 2, in welchem ein Abriss der Geschichte der Steuer und der Entwicklung des steuerberatenden Berufs dargestellt wird. Hier zeigt sich, dass die Steuerberatung und der Steuerberater untrennbar mit dem auf die Finanzkraft der Bürger angewiesenen Gemeinwesen verbunden sind. Es zeigt sich aber auch, dass Steuerberatung und Steuerberater besonders dort Grundrechte des Bürgers schützen, wo eine freie Wirtschaft und eine freiheitliche Gesellschaft bestehen. In diktatorischen Systemen und insbesondere in Staatswirtschaften scheinen Steuerberatung und Steuerberater weithin entbehrlich.

Das 3. Kapitel schildert den rechtlichen Rahmen, in denen Steuerberatungen stattfinden und Steuerberater tätig sind. Diese Darstellung wird abschließend eingebettet in einen internationalen Vergleich.

¹⁰ BGBl I, S. 874

Die danach folgenden Abschnitte befassen sich mit der Struktur und wirtschaftlichen Lage der Steuerberatung, insbesondere unter Auswertung des verfügbaren sekundär-statistischen Materials zur Zusammensetzung des Berufsstandes und zu den Einkommensverhältnissen. Daran schließt sich eine Bewertung der Zukunftsaussichten an.

Im nachfolgenden Kapitel 6 werden die Zugangsvoraussetzungen und Prüfungsanforderungen im Allgemeinen geschildert. Das sich anschließende Kapitel 7 befasst sich dann eingehend mit dem Praktikerzugang, den Voraussetzungen und Erfordernissen der in diesem Zusammenhang relevanten Berufe des Steuerfachangestellten, des Steuerfachwirts und des geprüften Bilanzbuchhalters. Hier werden auch statistisch begründete Aussagen zur Zweckmäßigkeit und Sinnhaftigkeit der einzelnen Praktikerzugangswege getroffen, dieses sowohl mit Blick auf die Prüfungsbewerber und den Berufsstand als auch mit Blick auf den Mandanten.

Abschließend wird mittels einer standardisierten Befragung von Prüfungsanwärtern und der arrondierenden qualitativen Expertenbefragung versucht, weiteren Aufschluss über die Frage der Zweckmäßigkeit des Praktikerzugangs zu gewinnen. Dies ist insbesondere deshalb unerlässlich, weil - wie schon oben gesagt - so gut wie überhaupt keine Auseinandersetzung inhaltlicher Natur mit der Frage des Praktikerzugangs in der Literatur existiert¹¹.

1.3 Methodisches Vorgehen

Um sich der aufgezeigten Fragestellung anzunähern, wurde ein methodisches Verfahren gewählt, das einerseits die vorhandene und zum Teil schwer zugängliche Informationslage aufarbeitet und kombiniert auswertet, andererseits basiert wurde von eigenen Befragungen. Diese Befragungen fanden mittels eines standardisierten Fragebogens bei Anwärtern der Steuerfachwirtprüfung statt. Ergänzt wurde diese schriftliche Befragung durch Experteninterviews, wobei diese die Funktion hatten, die zuvor genannten empirischen Auswertung zu bewerten. Die schriftlichen Befragungen erfolgten in drei Lehrgängen in Duisburg, Düsseldorf

¹¹ vgl. Kuhls, §36Rdn15

und Köln während des Präsenzunterrichts. Durch die Befragung in den Lehrgängen war garantiert, dass eine vollständige Rücklaufquote erzielt werden konnte. Die primäre Fragestellung der Erhebung stellte die Erfassung der Aufstiegsambitionen der künftigen Steuerfachwirte und die Rahmenbedingungen des Praktikerzugangs zum Steuerberaterberuf dar. Die Zielgruppe der angehenden Steuerfachwirte ist deshalb besonders interessant, weil sich aus ihr im Wesentlichen die relativ erfolgreichen Praktikerzugänge zum Steuerberaterberuf rekrutieren.

Einen ersten inhaltlichen Schwerpunkt der Befragung bildet die Vorbildung der angehenden Steuerfachwirte. Es sollte erfasst werden, inwiefern sich diese auf die Weiterbildungsteilnahme und die Bereitschaft bzw. Absicht zur Teilnahme an der Steuerberaterprüfung und auf die Teilnahme an anderweitigen Weiterbildungen auswirkt. Einen weiteren inhaltlichen Bestandteil stellten das Weiterbildungsverhalten und die Weiterbildungsaspiration der Befragten dar. Die Ergebnisse hierzu sollen erste Indizien über die generelle Bereitschaft und Motivation bezüglich der beruflichen Weiterbildung im steuerberatenden Bereich sowie über die Absicht und Motivation zur Steuerberaterprüfung geben. Es soll eine erste Antwort auf die Frage gegeben werden, inwieweit die Option des Praktikerzugangs zum Steuerberater von den angehenden Steuerfachwirten wahrgenommen wird und der Abschluss zum Steuerfachwirt als Zwischenstation zum Steuerberater aufgefasst wird. In einer weiteren wesentlichen Fragestellung werden die materiellen und immateriellen Rahmenbedingungen für die Weiterbildungsteilnahme im steuerberatenden Bereich erhoben. Anhand dieser Ergebnisse soll die materielle, finanzielle, zeitliche und motivationale Unterstützung durch die Arbeitgeber eruiert werden, um eventuelle Rückschlüsse auf die Weiterbildungsaspiration der Teilnehmer und die Bereitschaft zur Teilnahme an der Steuerberaterprüfung ziehen zu können. Insgesamt beantworteten 118 angehende Steuerfachwirte den Fragebogen. Da es sich bei der Auswahl der Befragungsteilnehmer um keine Zufallsstichprobe handelt, geben die Ergebnisse keine Repräsentativität wieder, sondern sind im Sinne einer Exploration dieses noch unbekannten Terrains aufzufassen.

Die anschließend durchgeführten Experteninterviews wurden als vorstrukturierte leitfragengestützte Interviews ausgeformt. Durch diese Vorstrukturierung¹² wurde es ermöglicht, dass eine besondere thematische Fokussierung und Arrondierung

¹² vgl. Kapitel 9.1

der bereits gewonnenen Erkenntnisse, insbesondere bezüglich der Ergebnisse aus der Befragung der Steuerfachwirte, erfolgte. Neben dieser partiellen Strukturierung ist das Experteninterview auf der anderen Seite auch als offenes Gespräch gestaltet, um der ansonsten entstehenden Asymmetrie der Interaktion¹³ entgegenzuwirken.

Zu Erreichung der explorativen Zwecke ist es von besonderer Bedeutung, die Experten auszuwählen und zu befragen, denen eine vom Forschungsvorhaben zugestandene „institutionalisierte Kompetenz“¹⁴ zugewiesen werden kann. Dem Befragten muss - weitergehend ausgedrückt - eine „sozial institutionalisierte Expertise“¹⁵ zugeschrieben werden können, um dem Erkenntnisbegehren gerecht zu werden; diese Ansprüche wurden bei der Auswahl der befragten Experten sorgfältig berücksichtigt.

¹³ Lamnek 1995, S. 40

¹⁴ Hitzler/Honer/Mader 1994, zit. N. ebd., S. 484

¹⁵ Sprondel, zit. N. Meuser/Nagel 2003, S. 485

2 Die Geschichte der Steuer und die Entwicklung des steuerberatenden Berufs

2.1 Antike: Die Finanzierung öffentlicher Sachen

2.1.1 Steuer und Gemeinwesen

Die Geschichte der Steuer ist so alt wie die Geschichte der Staaten¹⁶. Jedes Gemeinwesen erzeugt Bedürfnisse, deren Kosten durch die Gemeinschaft zu tragen sind. In archaischen Gesellschaften, die noch keine Staaten in unserem Sinne waren, versahen häufig Religionsgemeinschaften zu einem großen Teil jene Aufgaben, die heute von kommunalen Behörden wahrgenommen werden. Für das Ägypten der Pharaonen oder den biblisch-jüdischen Staat, in denen die Herrscher über die weltliche Gewalt zugleich die obersten Priester waren, ist es heute schwer zu sagen, ob die geleisteten Abgaben Steuern oder Opfer waren.

Aus der Bibel kennt man das „Zehntgebot“, dessen Tradition sich noch bis heute in der Kirchensteuer bewahrt hat:

„AHe Zehnten im Lande, beides vom Samen des Landes und von den Früchten der Bäume, sind des Herrn und sollen dem Herrn heilig sein.“¹⁷

Theoretisch beruhten solche Opfer auf Freiwilligkeit, die sich aber schnell in Zwang verwandelte, wenn die Verweigerung des Opfers den Zorn der Götter heraufbeschwören konnte. Die Steuer ist daher eng verwandt mit dem Opfer. Hier wie dort wird Unterwerfung verlangt. Unter ein gemeinsam organisiertes Staatswesen nach dem Willen der Mehrheit, wie in den griechischen Stadtstaaten der Antike oder die Unterwerfung unter einen Herrscher oder einen Gott. In beiden Fällen werden die eigene Herrschaft und damit die Abhängigkeit des Anderen mit dessen Geld finanziert¹⁸.

An dieser Stelle sei der Historikerin Katrin Gems M.A. für die aufwendigen Recherchen in der finanzgerichtlichen Sammlung der Bundesfinanzakademie in Brühl und für ihre Anregungen, insbesondere zur Frühzeit der Steuerberatung, gedankt.

¹⁷ 3. Moses 27, 30

¹⁸ Schultz, Das Gebot vom Sinai..., S. 7-8

Die Bibel bietet noch weitere Belege für die Existenz und auch schon für die Unbeliebtheit von Steuern. Bekannt ist die Geschichte vom „Zins“. Jesus wird gefragt, ob es gerechtfertigt sei, Steuern zu zahlen.

Seine Antwort

„Gebt dem Kaiser, was des Kaisers ist und Gott, was Gottes ist!“¹⁹

ist berühmt. Er entzog sich mit dieser geschickten Antwort einer verfänglichen Frage. Jede Parteinahme hätte in diesem Fall gefährlich werden können. Die Steuer kam nicht den jüdischen Tempeln zugute, sondern musste an die verhasste römische Besatzung gezahlt werden. Sie war damit ein Zeichen von Unterwürfigkeit²⁰.

Steuern waren häufig nichts anderes als Zwangsabgaben, wobei sie in beliebiger Form gefordert wurden, in Naturalien, Frondiensten und erst in jüngerer Zeit ausschließlich in Geld. Dies und die Tatsache, dass Steuern grundsätzlich ohne einen Anspruch auf konkrete Gegenleistung erhoben werden (Nonaffektationsprinzip), führte dazu, dass die Abgaben häufig nur widerstrebend geleistet wurden. Die Abgabepflichtigen suchten Rat, um die Höhe der zu zahlenden Abgaben zu mindern. Hier liegt die Wurzel für den Beruf des Steuerberaters.

2.1.2 Frühe Staaten - Das Recht, Steuern zu erheben

Die ersten Belege für staatliche Abgaben gibt es aus dem 3. Jahrtausend v. Chr. aus Ägypten. Auch für die Hochkulturen Mesopotamiens ist die Steuererhebung belegbar²¹.

Die Stadtstaaten Griechenlands finanzierten sich im Wesentlichen über indirekte Steuern (zum Beispiel Zölle). Die Griechen lehnten eine Regierung von oben herab ab. Sie wollten die öffentlichen Aufgaben möglichst unvermittelt unter sich abmachen. Der Staat war die gemeinschaftliche Angelegenheit, das Ergebnis gemeinsamen Tuns. Die Verwaltung kostete wenig, viele Verwaltungsaufgaben

3. Moses 27, 30
Häuser, Opfer und Steuer, S. 14
Kumpf, 5000 Jahre Steuern und Zölle, S. 7 u. 10

waren Ehrenämter, die unentgeltlich von Adeligen wahrgenommen wurden. Die Mittel für die öffentlichen Aufgaben wurden zu einem großen Teil aus Gemeindegut, wie zum Beispiel Grund und Boden abgeben, die man Fremden auferlegte, aus Verkaufssteuern, Gerichtsgebühren und -strafen usw. bestritten. Wurde Geld für bestimmte Aufgaben benötigt, konnten der Rat oder die Volksversammlung darüber beschließen. Eine regelmäßige Zahlung von Steuern gab es aber nicht. Direkte Abgaben in Geld wurden von Besiegten oder von Abhängigen, aber nicht von Staatsbürgern erhoben. Direkte Steuern galten geradezu als Ausdruck der Abhängigkeit. Die Kosten des Gemeinwesens wurden weitgehend von Nichtbürgern getragen: von Bundesgenossen, die Abgaben leisteten, von niedergelassenen Fremden und den vielen Sklaven²².

Das römische Reich war zunächst, als relativ unbedeutender Stadtstaat, ähnlich organisiert. Auch hier wurde der Bürger nur für außergewöhnliche Vorhaben des Staates zur Steuer oder zu Dienstleistungen herangezogen. Mit dem Wachstum der römischen Republik verkomplizierte sich aber auch das Steuerwesen. Anfang des 3. Jahrhunderts begründete der römische Historiker Cassius Dio die Notwendigkeit, Reichssteuern zu erheben:

„Woher nun für das Heer und die übrigen Staatsaufgaben die erforderlichen Summen nehmen? Ich werde es erklären, möchte aber hervorheben, dass wir auch dann, wenn wir eine Demokratie hätten, Geld für den Staatshaushalt benötigen würden. Denn ohne Soldaten kann das Reich nicht bestehen, ohne Sold aber können wir das Heer nicht erhalten. So ist die Besteuerung kein Merkmal der Monarchie; jede Art von Regierung muss Steuern erheben [...]. Wir müssen Abgaben auf alles Eigentum legen, das irgendwie Gewinn für seine Besitzer abwirft, indem wir im ganzen Reich Steuern einziehen. Denn es ist recht und billig, dass keine Person und keine Gegend steuerfrei sei, da sie ja genauso wie alle übrigen die Vorteile genießen, die der Staat aufgrund der Steuerzahlung bietet

Das Zitat von Cassius Dio stammt aus der Zeit der Entwicklung des römischen Imperiums von der Republik zur Monarchie unter Augustus. Nach dem langen Bürgerkrieg war eine Neuordnung des Reiches vorgenommen worden, das galt

auch für die zerrütteten Finanzen. Bisher waren nur die eroberten Provinzen des Reiches, die als Eigentum des Volkes galten, mit regelmäßigen Steuern belegt worden. Die Bewohner der Provinzen galten als Untertanen, die Steuern waren damit ein Merkmal der Untertaneneigenschaft. Auch unter Augustus blieb zwar der italienische Boden grundsteuerfrei, er führte jedoch zum Unterhalt des Heeres zum Beispiel eine Erbschaftssteuer ein, die nur für römische Bürger galt²⁴.

Steuern, die „von oben“ verordnet wurden, wurden offenbar als undemokratisch, als Zwangsmittel empfunden und bedurften der Rechtfertigung. Cassius Dio stellt den Nutzen für den Bürger bei seiner Argumentation in den Vordergrund: Ohne Steuern könne das Reich nicht bestehen. Das dies so sei, liege aber gerade nicht an der Regierungsform. Ganz im Sinne des demokratischen Gedankens spricht er nicht nur von der Verantwortung des Einzelnen für das Bestehen des Staates, sondern sogar von der Gleichheit der Besteuerung.

Die Monarchie wird hier also als Staatsform dargestellt, die auch für ihre Bürger Nutzen bringt. Der Bürger ist nicht einfach nur Steuerschuldner, die Aufgabe des Monarchen ist es, den Staat im Sinne Aller zu lenken und für seine Unterhaltung zu sorgen, die Pflicht des Bürgers ist es, ihn darin zu unterstützen, auch oder gerade mit finanziellen Mitteln. Die Steuer bekommt somit eine moralische Rechtfertigung.

Dennoch waren sowohl die römischen Bürger als auch die Bewohner der Provinzen bemüht, so wenig Steuern wie möglich zu zahlen und ließen sich deshalb von den „oratores“ (Rednern) vertreten. Sie vertraten ihre Klienten bereits in Steuersachen auch vor Gericht²⁵.

In den Provinzen des römischen Reiches wurden die direkten Steuern von den Prokuratoren eingetrieben und verwaltet. Sie waren Verwaltungsbeamte des Kaisers und stammten in der Regel aus dem Ritterstand. Die Erhebung der indirekten Steuern, also Zölle, Wege- und Nutzungsgelder, wurde an Steuerpächter, die „publicani“ vergeben. Unter günstigen Bedingungen konnten die Pächter mittelfristig große Gewinne erwirtschaften, während der römische Staat kurzfristig und relativ risikolos in den Genuss von Geldmitteln kam. Das System führte aber

zit. nach: Baatz, Gebt dem Kaiser, was des Kaisers ist, S. 38
Baatz, S. 44
Pausch, Illustrierte Geschichte, S. 22

schnell zu Misswirtschaft und Ungerechtigkeiten, so dass Kaiser Augustus die gesamte Steuererhebung schließlich in die Hände von staatlichen Beamten, den Quästoren, legte.

2.2 Staat und Steuer - eine lange Geschichte

2.2.1 Das Mittelalter, Feudalgesellschaft und Steuer

Später, etwa zur Zeit Karls des Großen begegnen uns „advocati“ (Anwälte), die sich zur Vertretung auch in Steuersachen vor Gericht anboten. Auch rechtskundige Theologen, die zu den Wenigen gehörten, die zu dieser Zeit lesen und schreiben konnten, erteilten im Mittelalter steuerliche Ratschläge. Über Jahrhunderte hinweg blieb die Besteuerung jedoch relativ einfach und konstant. In der ländlichen Gesellschaft des Mittelalters, die hauptsächlich aus Bauern und Dienstleuten bestand, die notdürftig von den Früchten ihrer Felder und ihres Fleißes lebten, konnte es eine allgemeine Besteuerung des Einkommens des Umsatzes oder auch nur des Verbrauchs kaum geben²⁶. Die Steuer spielte als Einnahmequelle für Könige und Fürsten daher nur eine untergeordnete Rolle. Direkte Steuern wurden nur in besonderen Situationen, zum Beispiel im Falle eines Krieges verlangt. Eine Ausnahme machte da nur der Kirchenzehnt. Die Fürsten hatten ihre Ausgaben aus ihren Gütern und Einkünften zu bestreiten. Dem König oder Kaiser, der von den Kurfürsten gewählt wurde, stand zusätzlich noch das Reichsgut zur Verfügung. Das waren Güter, Immobilien, Ländereien und finanzielle Rechte, die an das Amt des Königs und nicht an die Person selbst gebunden waren, im Falle seines Todes also seinem Nachfolger zufielen. Sie lieferten dem Königtum die finanzielle Grundlage, „öffentliche Aufgaben“ zu bestreiten. Zur Durchsetzung einer allgemeinen Besteuerung fehlte es auch an einer organisierten Verwaltung.

Im Hoch-/Spätmittelalter begann jedoch die Entwicklung vom relativ lose organisierten Lehnsstaat zum bürokratisch organisierten Flächenstaat. Diese Staaten beanspruchten ganz neue Rechte, hatten aber auch ganz neue Aufgaben. Die Organisation der Verwaltung erforderte finanzielle Mittel und die waren ausreichend nur durch Steuern zu bekommen. Der Weg zum modernen Staat führte

somit über die Durchsetzung der Steuer oder besser über das Recht auf die Erhebung von Steuern²⁷.

Die Konflikte, welche die Legitimierung dieses Rechts bei den Zeitgenossen auslöste, zeigen die Schriften Thomas von Aquins (1225-1274). Zur Finanzierung der öffentlichen Aufgaben schreibt er:

„Daher sind den Herren Güter zugewiesen, dass sie daraus ihren Unterhalt bestreiten und sich enthalten, ihre Untertanen zu berauben. Darum heißt es beim Propheten Ezechiel auf Weisung Gottes: Der Herrscher wird in Israel seinen Besitz haben und darüber hinaus werden die Fürsten mein Volk nicht brandschatzen.“²⁸

Hier wird Steuer gewissermaßen mit Raub gleichgesetzt. Allerdings sah Thomas von Aquin durchaus, dass die Erweiterung der herrschaftlichen Aufgaben neue Mittel erfordert. Diese Erweiterung konnte für ihn aber nur durch ein Kriterium gerechtfertigt werden, die Vernunft:

„Dennoch ereignet es sich manchmal, dass die Fürsten nicht über genügend Einkünfte zum Schutze des Landes und zur Erfüllung aller anderen Aufgaben verfügen, die sie vernünftigerweise anzustreben haben. In einem solchen Fall ist es nur gerecht, dass die Untertanen das bezahlen, mit dem ihr gemeinsames Wohl gesichert wird.“²⁹

Auch Thomas von Aquin sieht, darin ist er dem Römer Cassius Dio sehr ähnlich, die Landesverteidigung und das gemeinsame Wohl der Untertanen als einzige Rechtfertigung für die Erhebung von Steuern. Der Herrscher hat also durchaus dem Steuerzahler gegenüber eine moralische Verpflichtung. Auch die Verpflichtung des Herrschers zur „*colligatio a singulis*“, das Eintreiben der Abgabe von allen Einzelpersonen, verlangt Thomas von Aquin bereits. Damit stellt er die Betroffenheit aller und die freie Verfügungsgewalt von Herrscher oder Staat als Merkmale der Steuer heraus. Aber mehr noch: In einer Gesellschaft mit unterschiedlichen und vielfältigen Rechten, mit Rang- und Standeshierarchien, mit verschiedenen Lebensordnungen und sogar Lebenszielen formuliert er den Ge-

Schultz, Opfer und Steuer, S. 22/23
von Müller, Zwischen Verschuldung und Steuerrebellion, S. 101
zit. nach: von Müller, Achatz, Zwischen Verschuldung und Steuerrebellion, S. 100

ben werden. Hinzu kamen Zwangsanleihen, indirekte Steuern und städtische Gebühren.

Das meiste Geld verschlang die militärische Expansion des Stadtstaates. Alles zusammen wurde von den Bürgern als erdrückende Steuerlast empfunden. So versuchten sie, zum Beispiel durch Ausweis eines niedrigeren Geschäftskapitals, die Bemessungsgrundlage zu vermindern. Der Stadtrat traute den abgegebenen Steuererklärungen nicht und prüfte daher Bücher und Bilanzen, um die Steuern nach dem Ergebnis der Prüfung festzusetzen. Wurde das Recht, Steuern zu erheben auch nicht grundsätzlich bezweifelt, so regte sich doch in Zeiten zu stark ausufernder Besteuerung heftiger Protest. 1427 führte die Stadt Florenz eine Steuerreform durch, in der die Selbsteinschätzung zur Grundlage der Besteuerung wurde. Diese musste jedoch nach wenigen Jahren wieder zurückgenommen werden, zu viele Kaufleute hatten sich der Besteuerung entzogen.

Auch in Deutschland verbreitete sich die „italienische Buchführung“ schnell in den reichen Reichs- und Hansestädten. Das erste vollständig erhaltene Kaufmannsbuch Deutschlands hat die Nürnberger Großhandelsfirma der Holzschuher von 1304-1307 angelegt. Die Familie beschäftigte zu diesem Zweck drei Schreiber. Bis zum Ende des 14. Jahrhunderts lassen sich an die fünfzig Nachweise für die Beschäftigung von „Kaufmannsschreibern“ und die Verbreitung des kaufmännischen Schriftwesens allein in Nürnberg finden³³.

Auch für die Ausbildung dieser „Spezialisten“ blieb Italien wohl noch einige Zeit führend. Der spätere Hauptbuchhalter des Augsburger Handelshauses der Fugger, Matthäus Schwarz, zog 1514 nach Italien, um die Kunst der italienischen Buchhaltung zu studieren³⁴. Er hat seine praktischen Erfahrungen in der doppelten Buchhaltung 1518 in einer sachkundigen Abhandlung festgehalten, von der heute noch drei Abschriften erhalten sind.

Unterricht erhielten die Kaufleute und ihre Schreiber von „Magistern“ in privaten Rechenschulen, die im 15. Jahrhundert in vielen deutschen Städten entstanden. Hier lernten sie kaufmännisches Rechnen und wohl auch einschlägige „Kniffe“ für steuerliche Zwecke³⁵. Waren die Kaufleute, auch die der Hanse, zunächst Wan-

Pausch, Illustrierte Geschichte, S. 55-56
Ley, S. 82
Pausch, S. 101

derkaufleute gewesen, die ihre Waren selbst begleiteten, so brachte das Schulwesen im Laufe des 13. Jahrhunderts den Wandel zum auf die Leitung der Geschäfte konzentrierten Unternehmer mit sich. Die Ware wurde nun von Dienern begleitet, während der Arbeitsplatz des Kaufmanns seine „scrivekamere“, die Schreibstube war. Bei seiner Arbeit unterstützten ihn ein Schreiber oder Diener und Lehrlinge. Nur in besonders wichtigen Angelegenheiten ging er selbst auf Reisen. Die Kenntnis des Lesens und Schreibens war damit unabdingbar geworden. Die Entwicklung des Schulwesens in den Städten des 13. und 14. Jahrhunderts ist aber nur schwer zu verfolgen. In Lübeck wurde neben der Domschule, die Klerikern vorbehalten war, 1262 eine zweite Lateinschule an der Jacobikirche eingerichtet. Im Jahr 1300 gründete der Rat der Stadt trotz Gegenwehr des Domkapitels in jedem der vier Pfarrsprengel der Stadt eine Elementarschule³⁶.

Das älteste erhaltene Rechnungsbuch aus dem hansischen Bereich stammt von dem Lübecker Ratsherrn Hermann Warendorp (1330-1336). Es ist lateinisch geschrieben und enthält neben Handelsgeschäften auch Einkünfte aus Grundbesitz, Bauvorhaben und häusliche Aufgaben³⁷.

Von den Fuggern sind aus den Jahren 1511-1579 mehrere Bilanzen erhalten. Sie zeigen eine deutliche Tendenz zur Niedrig- oder gar Unterbewertung, die nicht aus privatwirtschaftlichen, sondern aus steuerlichen Gesichtspunkten zu erklären ist³⁸. Zu dieser Zeit entstand also der Beruf des Bilanzbuchhalters, der auch eine qualifizierte Steuerberatung durchführte oder, wie es Matthäus Schwarz in seiner Handschrift ausdrückt:

*„Der Buchhalter muss spitzfindiger sein denn die anderen.“*³⁹

2.2.3 Die frühe Neuzeit: Das Reich und die Territorien

In den weniger durch Handel geprägten Staaten Europas ging die Entwicklung der Besteuerung und daher auch die des Expertentums wesentlich langsamer vonstatten. Für das „heilige römische Reich deutscher Nation“ zeigte sich bereits im Mittelalter, dass nicht das umfassende Gemeinwesen des Reichs zum Staat

Dollinger, Die Hanse, S. 215 f.
Dollinger, S. 217
Pausch, S. 93

wurde, sondern eher seine Teile, die Territorien. Zunächst waren das Österreich und Preußen, bald darauf folgten Bayern, Sachsen, Württemberg und andere. Dabei blieb das Reich bestehen und war auch durchaus kein „Nicht-Staat“, wie auch die Territorien bis zum 18. Jahrhundert keine vollgültigen Staaten waren⁴⁰.

Der von den Kurfürsten gewählte König/Kaiser stand mit verhältnismäßig geringen Machtmitteln einer großen Anzahl mächtiger Fürsten gegenüber, die es durch die Nähe zu ihren Ländern wesentlich leichter hatten, staatliche Institutionen auf- und auszubauen. Wie der König finanzierten sie sich aus ihren Ländereien, hatten aber wesentlich kleinere Räume zu organisieren. Zudem hatte sich das Reichsgut, das dem König für seine Aufgaben im Reich zur Verfügung stand, im 13. und 14. Jahrhundert stark vermindert⁴¹. Im Verhältnis zur Größe des Reiches reichte es bei weitem nicht aus. Für eine große Zahl von Fürsten war die Teilhabe am Reich ein praktisch lastenfreies Dasein geworden, es genügte ein gewisser Respekt, eine allgemeine Loyalität oder gar Zuneigung, um das Reich weiterleben zu lassen.

Innere wie äußere Bedrohungen ließen jedoch Stimmen laut werden, die für das Reich eine bessere Friedenssicherung und ein besseres Gerichtswesen forderten, als der König mit seinen Mitteln durchsetzen konnte. Man begann, nach neuen Steuerquellen zu suchen. Im Zuge dieser Entwicklung formierten sich zu Beginn des 15. Jahrhunderts der Adel, die geistlichen Fürsten sowie die Reichsstädte, also die politischen Kräfte außerhalb der Instanz des Königtums, zu den „Reichsständen“. Sie bildeten ein sich selbst zusammenfassendes und sich selbst institutionalisierendes einigermaßen handlungsfähiges Gebilde: Den älteren Reichstag. 1495 wurde diese Ständevertretung durch einen Vertrag zwischen dem Kaiser/König Maximilian I. und den Ständen zu einer festen Institution der Reichsverfassung. Der Reichstag beschloss im selben Jahr die erste allgemeine Steuer der deutschen Geschichte, den „gemeinen Pfennig“, eine auf vier Jahre befristete, kombinierte Kopf-, Vermögen-, Einkommen- sowie Personalsteuer für alle Reichsangehörigen.

Zudem wurde das Reichskammergericht gegründet. Es war neben dem Reichshofrat das oberste Gericht des Reiches und hatte die Aufgabe, ein geregeltes

Streitverfahren an die Stelle von Fehden, Gewalt und Krieg zu setzen. Durch dieses Gericht wurde die oberste Richterfunktion des Königs und Kaisers aufgehoben und dem Einfluss der Reichsstände zugänglich. In den Steuersachen der Reichsstände stand bei diesen beiden Gerichten grundsätzlich jedem Untertan der Rechtsweg offen. Aus der Zeit nach der Reichsreform Maximilians I. sind zahlreiche Beschwerden von Fürsten und Städten gegen die Eintreibung des „gemeinen Pfennigs“ überliefert⁴². Vor Gericht traten Rechtsgelehrte auf, die bald festen beruflichen Regeln unterworfen wurden: Öffentliches Zulassungsverfahren, seit 1555 Nachweis eines Studiums von regelmäßig fünf Jahren, Erwerb eines akademischen Grades, Bestehen einer Befähigungsprüfung vor Gericht und seit 1672 Ableistung eines zweijährigen Vorbereitungsdienstes⁴³. Der „Prokurator“ vertrat die Mandanten bei Gericht, der Advocat fungierte als vor- und außergerichtlicher Rechtsberater. So entstand eine zweite Gruppe von Spezialisten, in diesem Fall mit akademischer Ausbildung, die als Vorläufer des Steuerberaters eine wichtige Rolle spielte. Noch heute sind Rechtsanwälte zu unbeschränkter Hilfeleistung in Steuersachen befugt⁴⁴.

1512 übernahm Kaiser Maximilian I. nach italienischem Vorbild das Rechtsinstitut des öffentlichen Notariats. Der Beruf des Notars setzte zunächst keine akademische Ausbildung voraus, wurde aber häufig von Juristen ausgeübt. In Steuerprozessen fassten Notare beglaubigte Erklärungen für Zwecke des Steuereides ab. Bei der Beurkundung steuerpflichtiger Rechtsgeschäfte wurden die Notare zur Mitwirkung bei der ordnungsgemäßen Versteuerung verpflichtet und für die Richtigkeit der Angaben haftbar gemacht. Auch heute sind Notare den Steuerbehörden gegenüber anzeigepflichtig⁴⁵.

Das Reichskammergericht wurde durch die einzig ständige Reichssteuer, den „Kammerzieler“ finanziert. Den Ständen war die Beteiligung an der Einrichtung und Organisation so wichtig, dass diese Reichssteuer bewilligt wurde, während der „gemeine Pfennig“ 1507 im Reichsabschied von Konstanz scheiterte. So wurde diese erste allgemeine Reichssteuer der deutschen Geschichte zum ersten Anfang einer Reichsverwaltung. Eine dreistufige Steuerbehörde wurde geschaffen, deren Schwergewicht auf Seiten der Stände lag. Die Art und Weise, wie die Gelder aufgebracht werden sollten, blieb den Fürsten, Herren und ande-

Pausch, Illustrierte Geschichte, S. 64
Pausch, Kleine Weltgeschichte der Steuerberatung, S. 72
Pausch, Illustrierte Geschichte, S. 64

ren Obrigkeiten selbst überlassen. Bis 1543 war es ihnen gelungen, die Steuersummen vollständig auf die Untertanen umzulegen und damit ihrerseits im Verstaatlichungsprozess wesentlich voranzukommen. Am Ende stand ein gestärkter Kaiser einem wieder geschlossener gewordenen Reich gegenüber.

Advokaten beschäftigten sich mehr und mehr mit steuerjuristischen Problemen und Steuerstrafsachen. Sie fungierten häufig als Parteivertreter in Steuerprozessen, in denen es hauptsächlich um die Ausmaße des Besteuerungsrechtes ging, das sich die Fürsten mitunter entgegen reichsrechtlicher Bestimmungen anmaßten⁴⁶. Bilanzbuchhalter und schließlich Bücherrevisoren boten Kaufleuten ihre Dienste an oder wurden von den Steuerbehörden beigezogen. Diese Berufsgruppe erlangte größere Bedeutung je mehr durch die Rechtsordnungen das Ergebnis der Buchführung als Steuerbemessungsgrundlage herangezogen wurde. Ihre Ausbildung erfolgte, wie bereits erwähnt, an den in vielen deutschen Städten entstandenen Rechenschulen.

2.2.4 Ancien Regime und die Aufklärung - Merkantilismus und das gemeinsame Beste

Dennoch darf man sich den Fortschritt nicht zu weit reichend vorstellen. Lange Zeit, den längsten Teil der frühen Neuzeit, gab es so gut wie keine ertragreiche ständige Steuer, sondern nur Bewilligungen von Zeit zu Zeit. Der Staat lag in ständigem Kriegszustand mit den steuerbewilligenden Ständeparlamenten wie eben dem Reichstag. Eine Änderung der Situation bewirkte wiederum ein Krieg, diesmal der Dreißigjährige, der Mitteleuropa als verbrannte Erde zurückließ. Etwa drei bis vier Millionen Menschen fielen ihm zum Opfer, getötet von den plündernden und brandschatzenden Söldnerheeren, vom Hunger und den darauf folgenden Seuchenzügen.

Die Theorie des englischen Philosophen Thomas Hobbes vom starken Staat, der so lange gerechtfertigt sei, wie er den inneren Frieden garantiert, brachte die Weltanschauung vieler, die aus den grausamen Bürgerkriegen der Zeit erwachsen war, zum Ausdruck. Hobbes pessimistisches Menschenbild sieht den Men-

sehen in seinem Naturzustand im Chaos, im „Krieg aller gegen alle“⁴⁷. Die Aufgabe des Staates, dem alle Menschen unwiderruflich alle Macht übertragen, sei es, *„alle Bürger zum Frieden und zu gegenseitiger Hilfe gegen auswärtige Feinde zu zwingen“*⁴⁸. Hier schlug die Stunde des „absoluten Staates“, der Schutz bot und Steuern verlangte und gegen den niemand mehr, auch die Stände nicht, Widerstand leistete. Ende des 17. Jahrhunderts milderte sich die Theorie ab zum „aufgeklärten Absolutismus“, in dem sich Vernunft mit christlichem Staatsethos mischte. Zum Schutz der Untertanen vor inneren und äußeren Feinden trat nun die Aufgabe, Wohlfahrt zu fördern und den sozialen Frieden herzustellen. Die europäischen Staaten, allen voran das absolutistische Frankreich, aber auch die deutschen Territorialstaaten wie Österreich und Preußen, begannen durch Investitionen, Aufträge, höfische Werkstätten und Privilegien für Erfinder und Fabrikanten die Wirtschaft zu fördern. Die Verwaltung begriff, dass Zahl und Reichtum der Untertanen auch Reichtum des Staates war. Markgraf Friedrich Wilhelm von Brandenburg, der Große Kurfürst, sowie andere protestantische Fürsten luden die Hugenotten ein, als sie 1685 aus Frankreich vertrieben wurden. Damit holten sie sich die französische Kaufmanns- und Handwerkselite, die Herren der Banken, der Fabriken, des Wechselgeschäfts, kurz gesagt, die kapitalistische Leistungselite Frankreichs ins eigene Land. Dennoch waren die Hauptsteuern nach wie vor indirekte Steuern. Im Preußen des 18. Jahrhunderts war es die Akzise für die Städte, ein Art Binnenzoll, der an den Stadttoren auf ein- und ausgeführte Waren erhoben wurde und für das Land die Kontribution, die im Kern eine Kopfsteuer war. Obwohl es Vorbilder gab, wie die italienischen und flandrischen Stadtstaaten oder in unmittelbarer Nähe die Freien Reichsstädte Deutschlands, die alle große Handels-, Bank- und Produktionszentren waren, war der Umbau der großen Staaten nicht einfach. In Staaten, in denen man das Einkommen kaum erfassen konnte, weil die Masse der Unterschichten-Einkommen in Kost und Wohnung bestanden und damit nicht steuerbar waren, konnte es keine Lohn- und Einkommensteuer geben⁴⁹.

Die aufkeimende wissenschaftliche Steuerlehre beschäftigte sich daher auch vorwiegend mit der Staats- und Volkswirtschaft, ansatzweise wurden aber auch Beratungshilfen für private Einzelbetriebe geboten. Den Beginn der systematischen Handelswissenschaft markiert das Werk von Jacques Savary *„Le Parfait*

Negociant (Paris 1675, deutsche Ausgabe Genf 1676 „Der vollkommene Kauf- und Handelsmann“). Savary trat für verbindliche Buchhaltungs- und Inventarisierungsregeln ein und gehörte damit zu den Wegbereitern der ordnungsgemäßen Buchführung, die zum festen Bestandteil einer betriebswirtschaftlich ausgerichteten Steuerberatung geworden ist⁵⁰.

Der Auf- und Ausbau der Bürokratie hatte aber auch eine neue Gesellschaftsschicht entstehen lassen: Das Beamtentum. So unterschiedlich die Herkunft der Beamten auch sein mochte - Angehörige des Kleinadels, Patriziersöhne, Kirchenmänner - sie bildeten ein gemeinsames Bewusstsein für ihre Aufgabe heraus, das des „Staatsdieners“, der gegenüber den Sonderinteressen einzelner Schichten unparteiisch zu sein hatte, um der Gesamtheit nutzen zu können. Die Steuerprivilegien der Feudalherren, ihr Gerichtsbarkeitsprivileg und auch ihr Anspruch auf bäuerliche Abgaben standen der Rationalisierung des Verwaltungsapparats entgegen.

Am Vorabend der Revolution waren es gerade die bürokratischen Schichten, die zum Nährboden fortschrittlicher, reformerischer Ideen wurden. Die Juristen der französischen Staatsverwaltung bremsten die Willkürherrschaft und die höfische Korruption der monarchischen Staatsspitze. Die Räte der preußischen Verwaltungskollegien entwarfen weitgehende Staats- und Verwaltungsreformen. Der Leiter der staatlichen preußischen Bergwerke verfasste 1766 eine Schrift über das „System des Finanzwesens“ und forderte darin die Heranbildung „*rechtschaffender und menschenfreundlicher*“ Finanzdiener, die „*das gemeinschaftliche Beste dem scheinbaren Vorteil des Fürsten vorziehen*“ und „*die Regeln der Gerechtigkeit nicht außer Augen verlieren*.“⁵¹ Auch die Fürsten blieben von diesem neuen Denken nicht unbeeinflusst: Friedrich II. sah sich als „*ersten Diener des Staates*“ und „*ersten Finanzbeamten*“, der einer „*weisen Finanzwirtschaft*“⁵² verpflichtet sei.

Pausch, Kleine Weltgeschichte der Steuerberatung, S. 84

⁵¹ V. Justi, Johann Heinrich Gottlob, System des Finanzwesens, Halle 1766, Neudruck Aalen 1969

⁵² Friedrich II., Politisches Testament 1752

2.2.5 Französische Revolution und Industrialisierung

Der Weg zum modernen Steuerstaat erforderte einerseits mehr Handel und Wohlstand und andererseits neue Rechte. Beides bedingte einander. Erst die französische Revolution verhalf dem modernen, durchgeformten, starken und zentralisierten Verwaltungsstaat zuerst in Frankreich und dann in Deutschland zum Durchbruch und bereitete den Boden für die industrielle Revolution.

Das wirtschaftswissenschaftliche Fundament hierfür lieferten die Klassiker der Nationalökonomie, allen voran der schottische Moralphilosoph, Wirtschaftstheoretiker, Zoll- und Salzsteuerkontrolleur Adam Smith. Sein Weltbestseller

„An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations“

(Wohlstand der Nationen - Eine Untersuchung seiner Natur und seiner Ursachen, London 1776) ging von der Fähigkeit des Menschen aus, selbstbezogen handeln und moralisch verantwortlich urteilen zu können, um sowohl den privaten als auch den öffentlichen Wohlstand optimal zu fördern. Seine berühmten „Grundsätze der Besteuerung“

- Gleichmäßigkeit der Besteuerung
- Bestimmtheit der Steuergesetze
- Bequemlichkeit und
- Billigkeit der Steuererhebung

wurden zum Kernstück der finanzwissenschaftlichen Steuerlehre, die im 19. Jahrhundert den Boden für eine freiheitliche Betriebswirtschaft ebnete³. Den Reichtum eines Staates definierte Smith über die „Summe aus dem Ertrag von Boden und Arbeit“. Die Arbeit ist für ihn Quelle und Maßstab des Wertes. Den nicht durch Staatseingriffe gehinderten, freien Wettbewerb sieht er als Grundlage einer richtigen Arbeitsteilung. Denn der freie und internationale Verkehr bewirkt nicht allein eine zweckmäßige örtliche und zeitliche Verteilung von Kräften und Mitteln sowie den Ausgleich von Preisen und Gewinnen, sondern ist auch die beste Förderung des Gemeinwohls. Smith näherte sich der Ökonomie als Moralphilosoph. Auf die Frage, welches Glück bedeutsamer sei, dass allgemeine

Smith, Adam, Der Wohlstand der Nationen, übertragen und umfassend gewürdigt von Horst laus Recktenwald, München 1974/1978

oder das individuelle Glück, antwortet er, dass das allgemeine Glück maximiert wird, wenn jedes Individuum im Rahmen seiner ethischen Gefühle versucht, sein persönliches Glück zu erhöhen. Das individuelle Glücksstreben erfährt also eine moralische Einschränkung, die bis heute sowohl von den Anhängers Smiths, als auch von seinen Kritikern häufig übersehen wird⁵⁴.

Die Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte der französischen Nationalversammlung vom 26. August 1789 verkündete das Prinzip der Allgemeinheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung. England führte als erster Staat zum Ende des 18. Jahrhunderts die Einkommensteuer ein.

Unter Napoleon erlebte die europäische Staatenwelt eine völlige Neuordnung, die auch die althergebrachten Finanzeinrichtungen weitgehend erschütterte. Die ständische Reichsverwaltung und ihre Institutionen hörten 1806 mit Auflösung des Heiligen Römischen Reiches Deutscher Nation auf, zentrale Finanzaufgaben im Reichsinteresse wahrzunehmen. Der von Napoleon ins Leben gerufene Rheinbund schuf erstmals die zentrale Rheinzollbehörde. Die vereinigten Landesfürsten gestalteten ihre Finanzverwaltung in moderne Finanzministerien mit zentral geleiteten Mittel- und Unterbehörden um. Sie bauten ihr Steuersystem auf der Basis von Ertrag- und Verbrauchsteuern aus und beseitigten innerstaatliche Zollbarrieren. Bei Gründung des Deutschen Bundes von 1815 blieben von einst über 300 selbständigen Steuerherrschaften noch 35 Fürstenstaaten mit souveränem Steuergestaltungsrecht. Der 1807 auf Drängen Napoleons zum preußischen Staatsminister berufene Karl Freiherr vom und zum Stein leitete an der Seite von Karl August Freiherr von Hardenberg die Preußischen Reformen zur Neukonstituierung des preußischen Staates ein. 1808 schuf er im Zuge dieser Reformen das erste deutsche Einkommensteuergesetz. Damit war der Grundstein für die beratungsintensivste Steuerart der Weltgeschichte gelegt.

Zunächst führten die noch unzulängliche technische wie personelle Ausstattung der Steuerverwaltung sowie liberale Widerstände, die sich gegen das Eindringen der Obrigkeit in die private Einkommenssphäre wehrten, jedoch in den meisten Einzelstaaten zur Bevorzugung des Ausbaus eines pauschalen Ertragsteuersystems. Auch in Preußen entfiel die Einkommensteuer bald wieder. Ihre Wiedereinführung wurde damals vor allem durch den Widerstand gegen die Steuererklä-

rungspflicht verhindert⁵⁵. 1820 folgte das Klassensteuergesetz, das keine Deklarationspflicht mehr vorsah. Die Klassensteuer wurde von Einschätzungskommissionen nach groben, äußeren Wohlstandsmerkmalen festgesetzt. Damit entfiel die Grundlage für die Entwicklung einer „Deklarationsberatung“.

2.3 Moderne Zeiten - Die Reformen des 19. Jahrhunderts

2.3.1 Das 19. Jahrhundert: Rasante Entwicklung

Weitere Reformen beschleunigten währenddessen den Abschied von der feudalen Gesellschaft. Zwischen 1806 und 1807 wurde in Preußen, ebenfalls im Zuge der Stein-Hardenbergschen Reformen, die Abschaffung der Leibeigenschaft durchgeführt. Das Regulierungsedikt vom 14. September 1811 übertrug den Bauern das Eigentum an den von ihnen bearbeiteten Höfen. Von den bisherigen Abgaben und Frondiensten an den Grundbesitzer mussten sich die Bauern freikaufen. Zwar wurden durch dieses Gesetz die rechtlichen Grundlagen der Ständegesellschaft beseitigt, viele der Bauern konnten aber die Entschädigungssumme nicht aufbringen und mussten sich entweder stark verschulden oder den Grundherren bis zur Hälfte ihres Landes überlassen. Obwohl die Reformer die besten Absichten gehabt hatten, verdreifachte sich in der Folgezeit die besitzlose Unterschicht. Viele mussten auswandern oder fanden eine neue oder zusätzliche Beschäftigung in den Fabriken der allmählich entstehenden Industrie⁵⁶. Die Industrialisierung lief jedoch nur langsam an, sie wurde durch die alten ständisch-zünftigen Schranken behindert. Preußen führte die Gewerbefreiheit bereits 1810 ein, 1825 folgten Bayern und erst 1840 Sachsen; im Gesamtgebiet des Norddeutschen Bundes dauerte es bis zum Vorabend der Reichsgründung. Beide Reformen führten zu einer massiven Schwerpunktverlagerung von der Landwirtschaft auf Gewerbe und Handel. Die Differenzierung des Erwerbslebens und die Aufspaltung in viele Gewerbebezüge hatten steuerliche Spezialvorschriften im Gefolge. Die wachsende Arbeitsteilung führte zu unterschiedlichen Einkunftsarten mit eigenwilligen Besteuerungsregelungen, die ein wachsendes Maß an Fachkenntnissen, insbesondere im betrieblichen Rechnungswesen, verlangten.

Ein weiteres Hindernis für die Entwicklung der Wirtschaft stellten die zahlreichen Zollgrenzen innerhalb des deutschen Bundes dar. 1818 hatte Preußen ein neues Zollgesetz erlassen, in dem Preußen zu einem einheitlichen Zoll- und Handelsgebiet erklärt wurde. Die deutschen Kaufleute und Fabrikanten wollten mehr. Friedrich List (1789-1846), der nach einer Ausbildung im württembergischen Steuerdienst 1816 zum Rechnungsrevisor seiner Heimatstadt Reutlingen und 1817 ohne akademischen Abschluss Professor der Staatswissenschaft und Staatspraxis bestellt worden war, übernahm 1819 als „Konsulent“ und „Bevollmächtigter“ die Beratung und Vertretung des „Deutschen Handels- und Gewerbevereins“, der sich aus fünf- bis sechstausend Kaufleuten und Fabrikanten zusammensetzte. In dieser Position kämpfte er für die nationale Zoll- und Wirtschaftseinheit. Er forderte den Abbau der Binnengrenzen und vorübergehend die Erhebung von Außenzöllen bis die deutsche Wirtschaft den Anschluss an England gefunden hätte. Bei fairer Wettbewerbslage sollten dann eine europäische und schließlich eine überkontinentale Zoll- und Wirtschaftsunion angestrebt werden. Lists Forderungen waren revolutionär. Er geriet durch seine Bemühungen, den Freihandel in Deutschland durchzusetzen, in den Verdacht, ein Radikaler zu sein, der versuchte, die Ordnung des Deutschen Bundes umzustürzen⁵⁷. Nach langen Verhandlungen zwischen den Staaten des Deutschen Bundes trat am 1. Januar 1834 schließlich der deutsche Zollverein in Kraft.

Mit der industriellen und rechtlichen Entwicklung ging eine Vielzahl neuer Gesellschaftsbildungen hervor, die neue Beratungs- und Prüfungsaufgaben mit sich brachten. Die Nachfrage nach Experten im kaufmännischen Rechnungswesen wuchs beträchtlich. In der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts wurden die handelsrechtlichen Buchführungs- und Abschlussvorschriften neu geregelt. Die Steuergesetze begannen, an die ordnungsgemäße Buchführung des Kaufmanns anzuknüpfen⁵⁸.

Die Gerichte sowie Handels- und Gewerbekammern zogen sich nun einen Stamm von Experten heran, für die sich nach und nach der Name „Bücherrevisor“ einbürgerte. Lübeck, Hamburg und Bremen schufen 1887 bis 1889 die ersten Spezialgesetze für diesen Fachberuf⁹. Rasch bildeten sich weitere Qualifizierungen heraus. Im Gegensatz zu den von den örtlichen Gewerbeämtern zuge-

Görtemaker, S. 143
§ 5 Einkommensteuergesetz
Pausch, Illustrierte Geschichte, S. 112

lassenen „Bücherrevisoren“ wurden die „vereidigten Bücherrevisoren“ anfänglich von den Gerichten und ab 1900 regelmäßig von den Industrie- und Handelskammern vereidigt⁶⁰.

Nach der Reichsgründung 1871 nahm das reale Volkseinkommen bis 1914 um circa 200 % zu. Der jährliche Finanzbedarf des Deutschen Reiches vervierfachte sich im selben Zeitraum⁶¹. Neue Ansprüche an den Staat und Aufgabenverlagerungen von privaten auf öffentliche Einrichtungen leiteten den Anstieg der Steuerlastquote ein. Der Staat versuchte, den wachsenden Finanzbedarf durch neue Steuererfindungen zu decken. Der Ruf nach umfassend qualifizierten und hauptberuflich tätigen steuerlichen Beratern verstärkte sich.

2.3.2 Von der Miquelschen Steuerreform bis zum 1. Weltkrieg - Der Beginn der Deklarationsberatung

Der 1890 zum preußischen Finanzminister berufene Johannes von Miquel entwickelte in den Jahren 1891-1893 ein revolutionäres Steuersystem, das in seinen Grundzügen noch heute gültig ist. Er führte die Einkommen-, Vermögen- und Gewerbesteuer in Preußen ein. Die wesentliche Neuerung war die Steuerprogression: Der Steuersatz der Einkommensteuer stieg von 0,62 % (für Jahreseinkommen von 900 bis 1050 Mark) bis auf 4 % (für Jahreseinkommen über 100.000 Mark). Das eigentliche Kernstück seiner Reform sah Miquel in der nun gesetzlich geregelten Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen, die er in harten Parlamentsdebatten durchgesetzt hatte⁶².

Das Einkommensteuergesetz enthielt auch die Vorschrift des § 29 Abs. 2:

„Für Personen, welche abwesend oder sonst verhindert sind, die Steuererklärungen selbst abzugeben, können solche durch Bevollmächtigte erfolgen.“⁶³

Ebenda, S. 112

Ebenda, S.117

Pausen, Illustrierte Geschichte, S. 123

Gesetzessammlung für die Königlichen Preußischen Staaten 1891, Nr. 9463, S. 175 f. (187)

Steuerpflichtige durften nach dieser Bestimmung bei jeder Behinderung einen Bevollmächtigten bestellen, gerade auch bei fachlichen Kenntnismängeln. In der Hauptsache waren es die Bücherrevisoren, die sich hier für die notwendige betriebswirtschaftliche Ausrichtung der Steuerberatung qualifizierten⁶⁴.

Das neu gegründete Reich war jedoch, wie Bismarck es ausdrückte, ein „Kostgänger der Einzelstaaten“⁶⁵. Die anderen deutschen Länder waren Preußen bald gefolgt und hatten gegen Ende des 19. Jahrhunderts die Einkommensteuer endgültig durchgesetzt. Das Reich dagegen hatte zwar Einkünfte aus den Zöllen und einigen Verbrauchs- und Verkehrssteuern, es gab aber keine direkten Reichssteuern⁶⁶. Jede grundsätzliche Reform der finanziellen Beziehungen zwischen Reich und Bundesstaaten oder auch nur zur Erhöhung der Reichseinnahmen scheiterte in den Jahren zwischen Reichsgründung und Ausbruch des ersten Weltkrieges. Das zweite Kaiserreich war eine Gründung der Bundesstaaten unter preußischer Führung. Die Eigenständigkeit der Bundesstaaten sollte nach dem Willen der bundesstaatlichen Regierungen unter Bismarcks Führung möglichst ungeschmälert erhalten bleiben. Die Gesetzgebungskompetenz des Reiches ging daher nur soweit, wie es zur Herstellung eines einheitlichen Rechtsgebietes unumgänglich war⁶⁷. Lediglich die nur als Aushilfe bei Defiziten des Reiches gedachten, kopfsteuerartig wirkenden Matrikularbeiträge der Bundesstaaten sorgten für zusätzliche Einnahmen. Mit wachsenden Ausgaben des Reiches wurden die Defizite jedoch zur Regel. Im letzten Jahrzehnt vor Ausbruch des ersten Weltkrieges stiegen vor allem die Kosten für die Hochrüstungspolitik des Reiches; sie beherrschte die innenpolitischen Auseinandersetzungen. Lange Zeit war eine Besteuerung, die auf die individuelle Leistungsfähigkeit Rücksicht nahm, durch die konservativen Parteien verhindert worden⁶⁸.

In den Jahren seit 1906 kamen schließlich mehrere direkte Reichssteuern zustande: 1906 eine Reichserbschaftsteuer, die allerdings kaum Einnahmen brachte, 1909 eine Einkommensteuer für Dividenden und Anleihezinsen, die ebenfalls wenig einbrachte. 1913 wurden schließlich eine Reichsvermogenszuwachssteuer

Pausch, Kleine Weltgeschichte der Steuerberatung, S. 86

Kumpf, 5000 Jahre Steuern und Zölle, S. 107

Kumpf, 5000 Jahre Steuern und Zölle, S. 107

Witt, „Patriotische Gabe“ und Brotwucher, S. 190-191

Witt, „Patriotische Gabe“ und Brotwucher. Finanzverfassung und politisches System im Deutschen Kaiserreich 1871-1914, S. 194

ben werden. Hinzu kamen Zwangsanleihen, indirekte Steuern und städtische Gebühren.

Das meiste Geld verschlang die militärische Expansion des Stadtstaates. Alles zusammen wurde von den Bürgern als erdrückende Steuerlast empfunden. So versuchten sie, zum Beispiel durch Ausweis eines niedrigeren Geschäftskapitals, die Bemessungsgrundlage zu vermindern. Der Stadtrat traute den abgegebenen Steuererklärungen nicht und prüfte daher Bücher und Bilanzen, um die Steuern nach dem Ergebnis der Prüfung festzusetzen. Wurde das Recht, Steuern zu erheben auch nicht grundsätzlich bezweifelt, so regte sich doch in Zeiten zu stark ausufernder Besteuerung heftiger Protest. 1427 führte die Stadt Florenz eine Steuerreform durch, in der die Selbsteinschätzung zur Grundlage der Besteuerung wurde. Diese musste jedoch nach wenigen Jahren wieder zurückgenommen werden, zu viele Kaufleute hatten sich der Besteuerung entzogen.

Auch in Deutschland verbreitete sich die „italienische Buchführung“ schnell in den reichen Reichs- und Hansestädten. Das erste vollständig erhaltene Kaufmannsbuch Deutschlands hat die Nürnberger Großhandelsfirma der Holzschuher von 1304-1307 angelegt. Die Familie beschäftigte zu diesem Zweck drei Schreiber. Bis zum Ende des 14. Jahrhunderts lassen sich an die fünfzig Nachweise für die Beschäftigung von „Kaufmannsschreibern“ und die Verbreitung des kaufmännischen Schriftwesens allein in Nürnberg finden³³.

Auch für die Ausbildung dieser „Spezialisten“ blieb Italien wohl noch einige Zeit führend. Der spätere Hauptbuchhalter des Augsburger Handelshauses der Fugger, Matthäus Schwarz, zog 1514 nach Italien, um die Kunst der italienischen Buchhaltung zu studieren³⁴. Er hat seine praktischen Erfahrungen in der doppelten Buchhaltung 1518 in einer sachkundigen Abhandlung festgehalten, von der heute noch drei Abschriften erhalten sind.

Unterricht erhielten die Kaufleute und ihre Schreiber von „Magistern“ in privaten Rechenschulen, die im 15. Jahrhundert in vielen deutschen Städten entstanden. Hier lernten sie kaufmännisches Rechnen und wohl auch einschlägige „Kniffe“ für steuerliche Zwecke³⁵. Waren die Kaufleute, auch die der Hanse, zunächst Wan-

Pausch, Illustrierte Geschichte, S. 55-56
Ley, S. 82
Pausch, S. 101

derkaufleute gewesen, die ihre Waren selbst begleiteten, so brachte das Schulwesen im Laufe des 13. Jahrhunderts den Wandel zum auf die Leitung der Geschäfte konzentrierten Unternehmer mit sich. Die Ware wurde nun von Dienern begleitet, während der Arbeitsplatz des Kaufmanns seine „scrivekamere“, die Schreibstube war. Bei seiner Arbeit unterstützten ihn ein Schreiber oder Diener und Lehrlinge. Nur in besonders wichtigen Angelegenheiten ging er selbst auf Reisen. Die Kenntnis des Lesens und Schreibens war damit unabdingbar geworden. Die Entwicklung des Schulwesens in den Städten des 13. und 14. Jahrhunderts ist aber nur schwer zu verfolgen. In Lübeck wurde neben der Domschule, die Klerikern vorbehalten war, 1262 eine zweite Lateinschule an der Jacobikirche eingerichtet. Im Jahr 1300 gründete der Rat der Stadt trotz Gegenwehr des Domkapitels in jedem der vier Pfarrsprengel der Stadt eine Elementarschule³⁶.

Das älteste erhaltene Rechnungsbuch aus dem hansischen Bereich stammt von dem Lübecker Ratsherrn Hermann Warendorp (1330-1336). Es ist lateinisch geschrieben und enthält neben Handelsgeschäften auch Einkünfte aus Grundbesitz, Bauvorhaben und häusliche Aufgaben³⁷.

Von den Fuggern sind aus den Jahren 1511-1579 mehrere Bilanzen erhalten. Sie zeigen eine deutliche Tendenz zur Niedrig- oder gar Unterbewertung, die nicht aus privatwirtschaftlichen, sondern aus steuerlichen Gesichtspunkten zu erklären ist³⁸. Zu dieser Zeit entstand also der Beruf des Bilanzbuchhalters, der auch eine qualifizierte Steuerberatung durchführte oder, wie es Matthäus Schwarz in seiner Handschrift ausdrückt:

„Der Buchhalter muss spitzfindiger sein denn die anderen.“³⁹

2.2.3 Die frühe Neuzeit: Das Reich und die Territorien

In den weniger durch Handel geprägten Staaten Europas ging die Entwicklung der Besteuerung und daher auch die des Expertentums wesentlich langsamer vonstatten. Für das „heilige römische Reich deutscher Nation“ zeigte sich bereits im Mittelalter, dass nicht das umfassende Gemeinwesen des Reichs zum Staat

Dollinger, Die Hanse, S. 215 f.
Dollinger, S. 217
Pausch, S. 93

wurde, sondern eher seine Teile, die Territorien. Zunächst waren das Österreich und Preußen, bald darauf folgten Bayern, Sachsen, Württemberg und andere. Dabei blieb das Reich bestehen und war auch durchaus kein „Nicht-Staat“, wie auch die Territorien bis zum 18. Jahrhundert keine vollgültigen Staaten waren⁴⁰.

Der von den Kurfürsten gewählte König/Kaiser stand mit verhältnismäßig geringen Machtmitteln einer großen Anzahl mächtiger Fürsten gegenüber, die es durch die Nähe zu ihren Ländern wesentlich leichter hatten, staatliche Institutionen auf- und auszubauen. Wie der König finanzierten sie sich aus ihren Ländereien, hatten aber wesentlich kleinere Räume zu organisieren. Zudem hatte sich das Reichsgut, das dem König für seine Aufgaben im Reich zur Verfügung stand, im 13. und 14. Jahrhundert stark vermindert⁴¹. Im Verhältnis zur Größe des Reiches reichte es bei weitem nicht aus. Für eine große Zahl von Fürsten war die Teilhabe am Reich ein praktisch lastenfreies Dasein geworden, es genügte ein gewisser Respekt, eine allgemeine Loyalität oder gar Zuneigung, um das Reich weiterleben zu lassen.

Innere wie äußere Bedrohungen ließen jedoch Stimmen laut werden, die für das Reich eine bessere Friedenssicherung und ein besseres Gerichtswesen forderten, als der König mit seinen Mitteln durchsetzen konnte. Man begann, nach neuen Steuerquellen zu suchen. Im Zuge dieser Entwicklung formierten sich zu Beginn des 15. Jahrhunderts der Adel, die geistlichen Fürsten sowie die Reichsstädte, also die politischen Kräfte außerhalb der Instanz des Königtums, zu den „Reichsständen“. Sie bildeten ein sich selbst zusammenfassendes und sich selbst institutionalisierendes einigermaßen handlungsfähiges Gebilde: Den älteren Reichstag. 1495 wurde diese Ständevertretung durch einen Vertrag zwischen dem Kaiser/König Maximilian I. und den Ständen zu einer festen Institution der Reichsverfassung. Der Reichstag beschloss im selben Jahr die erste allgemeine Steuer der deutschen Geschichte, den „gemeinen Pfennig“, eine auf vier Jahre befristete, kombinierte Kopf-, Vermögen-, Einkommen- sowie Personalsteuer für alle Reichsangehörigen.

Zudem wurde das Reichskammergericht gegründet. Es war neben dem Reichshofrat das oberste Gericht des Reiches und hatte die Aufgabe, ein geregeltes

zit. nach: Pausch, S.93
Moraw, S. 130
Moraw, S. 132

Streitverfahren an die Stelle von Fehden, Gewalt und Krieg zu setzen. Durch dieses Gericht wurde die oberste Richterfunktion des Königs und Kaisers aufgehoben und dem Einfluss der Reichsstände zugänglich. In den Steuersachen der Reichsstände stand bei diesen beiden Gerichten grundsätzlich jedem Untertan der Rechtsweg offen. Aus der Zeit nach der Reichsreform Maximilians I. sind zahlreiche Beschwerden von Fürsten und Städten gegen die Eintreibung des „gemeinen Pfennigs“ überliefert⁴². Vor Gericht traten Rechtsgelehrte auf, die bald festen beruflichen Regeln unterworfen wurden: Öffentliches Zulassungsverfahren, seit 1555 Nachweis eines Studiums von regelmäßig fünf Jahren, Erwerb eines akademischen Grades, Bestehen einer Befähigungsprüfung vor Gericht und seit 1672 Ableistung eines zweijährigen Vorbereitungsdienstes⁴³. Der „Prokurator“ vertrat die Mandanten bei Gericht, der Advocat fungierte als vor- und außergerichtlicher Rechtsberater. So entstand eine zweite Gruppe von Spezialisten, in diesem Fall mit akademischer Ausbildung, die als Vorläufer des Steuerberaters eine wichtige Rolle spielte. Noch heute sind Rechtsanwälte zu unbeschränkter Hilfeleistung in Steuersachen befugt⁴⁴.

1512 übernahm Kaiser Maximilian I. nach italienischem Vorbild das Rechtsinstitut des öffentlichen Notariats. Der Beruf des Notars setzte zunächst keine akademische Ausbildung voraus, wurde aber häufig von Juristen ausgeübt. In Steuerprozessen fassten Notare beglaubigte Erklärungen für Zwecke des Steuereides ab. Bei der Beurkundung steuerpflichtiger Rechtsgeschäfte wurden die Notare zur Mitwirkung bei der ordnungsgemäßen Versteuerung verpflichtet und für die Richtigkeit der Angaben haftbar gemacht. Auch heute sind Notare den Steuerbehörden gegenüber anzeigepflichtig⁴⁵.

Das Reichskammergericht wurde durch die einzig ständige Reichssteuer, den „Kammerzieler“ finanziert. Den Ständen war die Beteiligung an der Einrichtung und Organisation so wichtig, dass diese Reichssteuer bewilligt wurde, während der „gemeine Pfennig“ 1507 im Reichsabschied von Konstanz scheiterte. So wurde diese erste allgemeine Reichssteuer der deutschen Geschichte zum ersten Anfang einer Reichsverwaltung. Eine dreistufige Steuerbehörde wurde geschaffen, deren Schwergewicht auf Seiten der Stände lag. Die Art und Weise, wie die Gelder aufgebracht werden sollten, blieb den Fürsten, Herren und ande-

Pausch, Illustrierte Geschichte, S. 64
Pausch, Kleine Weltgeschichte der Steuerberatung, S. 72
Pausch, Illustrierte Geschichte, S. 64

ren Obrigkeiten selbst überlassen. Bis 1543 war es ihnen gelungen, die Steuer-
summen vollständig auf die Untertanen umzulegen und damit ihrerseits im Ver-
staatlichungsprozess wesentlich voranzukommen. Am Ende stand ein gestärkter
Kaiser einem wieder geschlossener gewordenen Reich gegenüber.

Advokaten beschäftigten sich mehr und mehr mit steuerjuristischen Problemen
und Steuerstrafsachen. Sie fungierten häufig als Parteivertreter in Steuerprozes-
sen, in denen es hauptsächlich um die Ausmaße des Besteuerungsrechtes ging,
das sich die Fürsten mitunter entgegen reichsrechtlicher Bestimmungen anmaß-
ten⁴⁶. Bilanzbuchhalter und schließlich Bücherrevisoren boten Kaufleuten ihre
Dienste an oder wurden von den Steuerbehörden beigezogen. Diese Berufs-
gruppe erlangte größere Bedeutung je mehr durch die Rechtsordnungen das
Ergebnis der Buchführung als Steuerbemessungsgrundlage herangezogen wur-
de. Ihre Ausbildung erfolgte, wie bereits erwähnt, an den in vielen deutschen
Städten entstandenen Rechenschulen.

2.2.4 Ancien Regime und die Aufklärung - Merkantilismus und das ge- meinsame Beste

Dennoch darf man sich den Fortschritt nicht zu weit reichend vorstellen. Lange
Zeit, den längsten Teil der frühen Neuzeit, gab es so gut wie keine ertragreiche
ständige Steuer, sondern nur Bewilligungen von Zeit zu Zeit. Der Staat lag in
ständigem Kriegszustand mit den steuerbewilligenden Ständeparlamenten wie
eben dem Reichstag. Eine Änderung der Situation bewirkte wiederum ein Krieg,
diesmal der Dreißigjährige, der Mitteleuropa als verbrannte Erde zurückließ. Etwa
drei bis vier Millionen Menschen fielen ihm zum Opfer, getötet von den plündern-
den und brandschatzenden Söldnerheeren, vom Hunger und den darauf folgen-
den Seuchenzügen.

Die Theorie des englischen Philosophen Thomas Hobbes vom starken Staat, der
so lange gerechtfertigt sei, wie er den inneren Frieden garantiert, brachte die
Weltanschauung vieler, die aus den grausamen Bürgerkriegen der Zeit erwach-
sen war, zum Ausdruck. Hobbes pessimistisches Menschenbild sieht den Men-

sehen in seinem Naturzustand im Chaos, im „Krieg aller gegen alle“⁴⁷. Die Aufgabe des Staates, dem alle Menschen unwiderruflich alle Macht übertragen, sei es, „alle Bürger zum Frieden und zu gegenseitiger Hilfe gegen auswärtige Feinde zu zwingen“⁴⁸. Hier schlug die Stunde des „absoluten Staates“, der Schutz bot und Steuern verlangte und gegen den niemand mehr, auch die Stände nicht, Widerstand leistete. Ende des 17. Jahrhunderts milderte sich die Theorie ab zum „aufgeklärten Absolutismus“, in dem sich Vernunft mit christlichem Staatsethos mischte. Zum Schutz der Untertanen vor inneren und äußeren Feinden trat nun die Aufgabe, Wohlfahrt zu fördern und den sozialen Frieden herzustellen. Die europäischen Staaten, allen voran das absolutistische Frankreich, aber auch die deutschen Territorialstaaten wie Österreich und Preußen, begannen durch Investitionen, Aufträge, höfische Werkstätten und Privilegien für Erfinder und Fabrikanten die Wirtschaft zu fördern. Die Verwaltung begriff, dass Zahl und Reichtum der Untertanen auch Reichtum des Staates war. Markgraf Friedrich Wilhelm von Brandenburg, der Große Kurfürst, sowie andere protestantische Fürsten luden die Hugenotten ein, als sie 1685 aus Frankreich vertrieben wurden. Damit holten sie sich die französische Kaufmanns- und Handwerkselite, die Herren der Banken, der Fabriken, des Wechselgeschäfts, kurz gesagt, die kapitalistische Leistungselite Frankreichs ins eigene Land. Dennoch waren die Hauptsteuern nach wie vor indirekte Steuern. Im Preußen des 18. Jahrhunderts war es die Akzise für die Städte, ein Art Binnenzoll, der an den Stadttoren auf ein- und ausgeführte Waren erhoben wurde und für das Land die Kontribution, die im Kern eine Kopfsteuer war. Obwohl es Vorbilder gab, wie die italienischen und flandrischen Stadtstaaten oder in unmittelbarer Nähe die Freien Reichsstädte Deutschlands, die alle große Handels-, Bank- und Produktionszentren waren, war der Umbau der großen Staaten nicht einfach. In Staaten, in denen man das Einkommen kaum erfassen konnte, weil die Masse der Unterschichten-Einkommen in Kost und Wohnung bestanden und damit nicht steuerbar waren, konnte es keine Lohn- und Einkommensteuer geben⁴⁹.

Die aufkeimende wissenschaftliche Steuerlehre beschäftigte sich daher auch vorwiegend mit der Staats- und Volkswirtschaft, ansatzweise wurden aber auch Beratungshilfen für private Einzelbetriebe geboten. Den Beginn der systematischen Handelswissenschaft markiert das Werk von Jacques Savary „Le Parfait

Negociant (Paris 1675, deutsche Ausgabe Genf 1676 „Der vollkommene Kauf- und Handelsmann“). Savary trat für verbindliche Buchhaltungs- und Inventarisierungsregeln ein und gehörte damit zu den Wegbereitern der ordnungsgemäßen Buchführung, die zum festen Bestandteil einer betriebswirtschaftlich ausgerichteten Steuerberatung geworden ist⁵⁰.

Der Auf- und Ausbau der Bürokratie hatte aber auch eine neue Gesellschaftsschicht entstehen lassen: Das Beamtentum. So unterschiedlich die Herkunft der Beamten auch sein mochte - Angehörige des Kleinadels, Patriziersöhne, Kirchenmänner - sie bildeten ein gemeinsames Bewusstsein für ihre Aufgabe heraus, das des „Staatsdieners“, der gegenüber den Sonderinteressen einzelner Schichten unparteiisch zu sein hatte, um der Gesamtheit nutzen zu können. Die Steuerprivilegien der Feudalherren, ihr Gerichtsbarkeitsprivileg und auch ihr Anspruch auf bäuerliche Abgaben standen der Rationalisierung des Verwaltungsapparats entgegen.

Am Vorabend der Revolution waren es gerade die bürokratischen Schichten, die zum Nährboden fortschrittlicher, reformerischer Ideen wurden. Die Juristen der französischen Staatsverwaltung bremsten die Willkürherrschaft und die höfische Korruption der monarchischen Staatsspitze. Die Räte der preußischen Verwaltungskollegien entwarfen weitgehende Staats- und Verwaltungsreformen. Der Leiter der staatlichen preußischen Bergwerke verfasste 1766 eine Schrift über das „System des Finanzwesens“ und forderte darin die Heranbildung „*rechtschaffender und menschenfreundlicher*“ Finanzdiener, die „*das gemeinschaftliche Beste dem scheinbaren Vorteil des Fürsten vorziehen*“ und „*die Regeln der Gerechtigkeit nicht außer Augen verlieren*.“⁵¹ Auch die Fürsten blieben von diesem neuen Denken nicht unbeeinflusst: Friedrich II. sah sich als „*ersten Diener des Staates*“ und „*ersten Finanzbeamten*“, der einer „*weisen Finanzwirtschaft*“⁵² verpflichtet sei.

Pausch, Kleine Weltgeschichte der Steuerberatung, S. 84
V. Justi, Johann Heinrich Gottlob, System des Finanzwesens, Halle 1766, Neudruck Aalen 1969
Friedrich II., Politisches Testament 1752

2.2.5 Französische Revolution und Industrialisierung

Der Weg zum modernen Steuerstaat erforderte einerseits mehr Handel und Wohlstand und andererseits neue Rechte. Beides bedingte einander. Erst die französische Revolution verhalf dem modernen, durchgeformten, starken und zentralisierten Verwaltungsstaat zuerst in Frankreich und dann in Deutschland zum Durchbruch und bereitete den Boden für die industrielle Revolution.

Das wirtschaftswissenschaftliche Fundament hierfür lieferten die Klassiker der Nationalökonomie, allen voran der schottische Moralphilosoph, Wirtschaftstheoretiker, Zoll- und Salzsteuerkontrolleur Adam Smith. Sein Weltbestseller

„An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations“

(Wohlstand der Nationen - Eine Untersuchung seiner Natur und seiner Ursachen, London 1776) ging von der Fähigkeit des Menschen aus, selbstbezogen handeln und moralisch verantwortlich urteilen zu können, um sowohl den privaten als auch den öffentlichen Wohlstand optimal zu fördern. Seine berühmten „Grundsätze der Besteuerung“

- Gleichmäßigkeit der Besteuerung
- Bestimmtheit der Steuergesetze
- Bequemlichkeit und
- Billigkeit der Steuererhebung

wurden zum Kernstück der finanzwissenschaftlichen Steuerlehre, die im 19. Jahrhundert den Boden für eine freiheitliche Betriebswirtschaft ebnete³. Den Reichtum eines Staates definierte Smith über die „Summe aus dem Ertrag von Boden und Arbeit“. Die Arbeit ist für ihn Quelle und Maßstab des Wertes. Den nicht durch Staatseingriffe gehinderten, freien Wettbewerb sieht er als Grundlage einer richtigen Arbeitsteilung. Denn der freie und internationale Verkehr bewirkt nicht allein eine zweckmäßige örtliche und zeitliche Verteilung von Kräften und Mitteln sowie den Ausgleich von Preisen und Gewinnen, sondern ist auch die beste Förderung des Gemeinwohls. Smith näherte sich der Ökonomie als Moralphilosoph. Auf die Frage, welches Glück bedeutsamer sei, dass allgemeine

Smith, Adam, Der Wohlstand der Nationen, übertragen und umfassend gewürdigt von Horst laus Recktenwald, München 1974/1978

oder das individuelle Glück, antwortet er, dass das allgemeine Glück maximiert wird, wenn jedes Individuum im Rahmen seiner ethischen Gefühle versucht, sein persönliches Glück zu erhöhen. Das individuelle Glücksstreben erfährt also eine moralische Einschränkung, die bis heute sowohl von den Anhängers Smiths, als auch von seinen Kritikern häufig übersehen wird⁵⁴.

Die Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte der französischen Nationalversammlung vom 26. August 1789 verkündete das Prinzip der Allgemeinheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung. England führte als erster Staat zum Ende des 18. Jahrhunderts die Einkommensteuer ein.

Unter Napoleon erlebte die europäische Staatenwelt eine völlige Neuordnung, die auch die althergebrachten Finanzeinrichtungen weitgehend erschütterte. Die ständische Reichsverwaltung und ihre Institutionen hörten 1806 mit Auflösung des Heiligen Römischen Reiches Deutscher Nation auf, zentrale Finanzaufgaben im Reichsinteresse wahrzunehmen. Der von Napoleon ins Leben gerufene Rheinbund schuf erstmals die zentrale Rheinzollbehörde. Die vereinigten Landesfürsten gestalteten ihre Finanzverwaltung in moderne Finanzministerien mit zentral geleiteten Mittel- und Unterbehörden um. Sie bauten ihr Steuersystem auf der Basis von Ertrag- und Verbrauchsteuern aus und beseitigten innerstaatliche Zollbarrieren. Bei Gründung des Deutschen Bundes von 1815 blieben von einst über 300 selbständigen Steuerherrschaften noch 35 Fürstenstaaten mit souveränem Steuergestaltungsrecht. Der 1807 auf Drängen Napoleons zum preußischen Staatsminister berufene Karl Freiherr vom und zum Stein leitete an der Seite von Karl August Freiherr von Hardenberg die Preußischen Reformen zur Neukonstituierung des preußischen Staates ein. 1808 schuf er im Zuge dieser Reformen das erste deutsche Einkommensteuergesetz. Damit war der Grundstein für die beratungsintensivste Steuerart der Weltgeschichte gelegt.

Zunächst führten die noch unzulängliche technische wie personelle Ausstattung der Steuerverwaltung sowie liberale Widerstände, die sich gegen das Eindringen der Obrigkeit in die private Einkommenssphäre wehrten, jedoch in den meisten Einzelstaaten zur Bevorzugung des Ausbaus eines pauschalen Ertragsteuersystems. Auch in Preußen entfiel die Einkommensteuer bald wieder. Ihre Wiedereinführung wurde damals vor allem durch den Widerstand gegen die Steuererklä-

rungspflicht verhindert⁵⁵. 1820 folgte das Klassensteuergesetz, das keine Deklarationspflicht mehr vorsah. Die Klassensteuer wurde von Einschätzungskommissionen nach groben, äußeren Wohlstandsmerkmalen festgesetzt. Damit entfiel die Grundlage für die Entwicklung einer „Deklarationsberatung“.

2.3 Moderne Zeiten - Die Reformen des 19. Jahrhunderts

2.3.1 Das 19. Jahrhundert: Rasante Entwicklung

Weitere Reformen beschleunigten währenddessen den Abschied von der feudalen Gesellschaft. Zwischen 1806 und 1807 wurde in Preußen, ebenfalls im Zuge der Stein-Hardenbergschen Reformen, die Abschaffung der Leibeigenschaft durchgeführt. Das Regulierungsedikt vom 14. September 1811 übertrug den Bauern das Eigentum an den von ihnen bearbeiteten Höfen. Von den bisherigen Abgaben und Frondiensten an den Grundbesitzer mussten sich die Bauern freikaufen. Zwar wurden durch dieses Gesetz die rechtlichen Grundlagen der Ständegesellschaft beseitigt, viele der Bauern konnten aber die Entschädigungssumme nicht aufbringen und mussten sich entweder stark verschulden oder den Grundherren bis zur Hälfte ihres Landes überlassen. Obwohl die Reformer die besten Absichten gehabt hatten, verdreifachte sich in der Folgezeit die besitzlose Unterschicht. Viele mussten auswandern oder fanden eine neue oder zusätzliche Beschäftigung in den Fabriken der allmählich entstehenden Industrie⁵⁶. Die Industrialisierung lief jedoch nur langsam an, sie wurde durch die alten ständisch-zünftigen Schranken behindert. Preußen führte die Gewerbefreiheit bereits 1810 ein, 1825 folgten Bayern und erst 1840 Sachsen; im Gesamtgebiet des Norddeutschen Bundes dauerte es bis zum Vorabend der Reichsgründung. Beide Reformen führten zu einer massiven Schwerpunktverlagerung von der Landwirtschaft auf Gewerbe und Handel. Die Differenzierung des Erwerbslebens und die Aufspaltung in viele Gewerbebezüge hatten steuerliche Spezialvorschriften im Gefolge. Die wachsende Arbeitsteilung führte zu unterschiedlichen Einkunftsarten mit eigenwilligen Besteuerungsregelungen, die ein wachsendes Maß an Fachkenntnissen, insbesondere im betrieblichen Rechnungswesen, verlangten.

Ein weiteres Hindernis für die Entwicklung der Wirtschaft stellten die zahlreichen Zollgrenzen innerhalb des deutschen Bundes dar. 1818 hatte Preußen ein neues Zollgesetz erlassen, in dem Preußen zu einem einheitlichen Zoll- und Handelsgebiet erklärt wurde. Die deutschen Kaufleute und Fabrikanten wollten mehr. Friedrich List (1789-1846), der nach einer Ausbildung im württembergischen Steuerdienst 1816 zum Rechnungsrevisor seiner Heimatstadt Reutlingen und 1817 ohne akademischen Abschluss Professor der Staatswissenschaft und Staatspraxis bestellt worden war, übernahm 1819 als „Konsulent“ und „Bevollmächtigter“ die Beratung und Vertretung des „Deutschen Handels- und Gewerbevereins“, der sich aus fünf- bis sechstausend Kaufleuten und Fabrikanten zusammensetzte. In dieser Position kämpfte er für die nationale Zoll- und Wirtschaftseinheit. Er forderte den Abbau der Binnengrenzen und vorübergehend die Erhebung von Außenzöllen bis die deutsche Wirtschaft den Anschluss an England gefunden hätte. Bei fairer Wettbewerbslage sollten dann eine europäische und schließlich eine überkontinentale Zoll- und Wirtschaftsunion angestrebt werden. Lists Forderungen waren revolutionär. Er geriet durch seine Bemühungen, den Freihandel in Deutschland durchzusetzen, in den Verdacht, ein Radikaler zu sein, der versuchte, die Ordnung des Deutschen Bundes umzustürzen⁵⁷. Nach langen Verhandlungen zwischen den Staaten des Deutschen Bundes trat am 1. Januar 1834 schließlich der deutsche Zollverein in Kraft.

Mit der industriellen und rechtlichen Entwicklung ging eine Vielzahl neuer Gesellschaftsbildungen hervor, die neue Beratungs- und Prüfungsaufgaben mit sich brachten. Die Nachfrage nach Experten im kaufmännischen Rechnungswesen wuchs beträchtlich. In der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts wurden die handelsrechtlichen Buchführungs- und Abschlussvorschriften neu geregelt. Die Steuergesetze begannen, an die ordnungsgemäße Buchführung des Kaufmanns anzuknüpfen⁵⁸.

Die Gerichte sowie Handels- und Gewerbekammern zogen sich nun einen Stamm von Experten heran, für die sich nach und nach der Name „Bücherrevisor“ einbürgerte. Lübeck, Hamburg und Bremen schufen 1887 bis 1889 die ersten Spezialgesetze für diesen Fachberuf⁹. Rasch bildeten sich weitere Qualifizierungen heraus. Im Gegensatz zu den von den örtlichen Gewerbeämtern zuge-

Görtemaker, S. 143
§ 5 Einkommensteuergesetz
Pausch, Illustrierte Geschichte, S. 112

lassenen „Bücherrevisoren“ wurden die „vereidigten Bücherrevisoren“ anfänglich von den Gerichten und ab 1900 regelmäßig von den Industrie- und Handelskammern vereidigt⁶⁰.

Nach der Reichsgründung 1871 nahm das reale Volkseinkommen bis 1914 um circa 200 % zu. Der jährliche Finanzbedarf des Deutschen Reiches vervierfachte sich im selben Zeitraum⁶¹. Neue Ansprüche an den Staat und Aufgabenverlagerungen von privaten auf öffentliche Einrichtungen leiteten den Anstieg der Steuerlastquote ein. Der Staat versuchte, den wachsenden Finanzbedarf durch neue Steuererfindungen zu decken. Der Ruf nach umfassend qualifizierten und hauptberuflich tätigen steuerlichen Beratern verstärkte sich.

2.3.2 Von der Miqueischen Steuerreform bis zum 1. Weltkrieg - Der Beginn der Deklarationsberatung

Der 1890 zum preußischen Finanzminister berufene Johannes von Miquel entwickelte in den Jahren 1891-1893 ein revolutionäres Steuersystem, das in seinen Grundzügen noch heute gültig ist. Er führte die Einkommen-, Vermögen- und Gewerbesteuer in Preußen ein. Die wesentliche Neuerung war die Steuerprogression: Der Steuersatz der Einkommensteuer stieg von 0,62 % (für Jahreseinkommen von 900 bis 1050 Mark) bis auf 4 % (für Jahreseinkommen über 100.000 Mark). Das eigentliche Kernstück seiner Reform sah Miquel in der nun gesetzlich geregelten Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen, die er in harten Parlamentsdebatten durchgesetzt hatte⁶².

Das Einkommensteuergesetz enthielt auch die Vorschrift des § 29 Abs. 2:

*„Für Personen, welche abwesend oder sonst verhindert sind, die Steuererklärungen selbst abzugeben, können solche durch Bevollmächtigte erfolgen.“*⁶³

Ebenda, S.112

Ebenda, S.117

Pausch, Illustrierte Geschichte, S. 123

Gesetzessammlung für die Königlichen Preußischen Staaten 1891, Nr. 9463, S. 175 f. (187)

Steuerpflichtige durften nach dieser Bestimmung bei jeder Behinderung einen Bevollmächtigten bestellen, gerade auch bei fachlichen Kenntnismängeln. In der Hauptsache waren es die Bücherrevisoren, die sich hier für die notwendige betriebswirtschaftliche Ausrichtung der Steuerberatung qualifizierten⁶⁴.

Das neu gegründete Reich war jedoch, wie Bismarck es ausdrückte, ein „Kostgänger der Einzelstaaten“⁶⁵. Die anderen deutschen Länder waren Preußen bald gefolgt und hatten gegen Ende des 19. Jahrhunderts die Einkommensteuer endgültig durchgesetzt. Das Reich dagegen hatte zwar Einkünfte aus den Zöllen und einigen Verbrauchs- und Verkehrssteuern, es gab aber keine direkten Reichssteuern⁶⁶. Jede grundsätzliche Reform der finanziellen Beziehungen zwischen Reich und Bundesstaaten oder auch nur zur Erhöhung der Reichseinnahmen scheiterte in den Jahren zwischen Reichsgründung und Ausbruch des ersten Weltkrieges. Das zweite Kaiserreich war eine Gründung der Bundesstaaten unter preußischer Führung. Die Eigenständigkeit der Bundesstaaten sollte nach dem Willen der bundesstaatlichen Regierungen unter Bismarcks Führung möglichst ungeschmälert erhalten bleiben. Die Gesetzgebungskompetenz des Reiches ging daher nur soweit, wie es zur Herstellung eines einheitlichen Rechtsgebietes unumgänglich war⁶⁷. Lediglich die nur als Aushilfe bei Defiziten des Reiches gedachten, kopfsteuerartig wirkenden Matrikularbeiträge der Bundesstaaten sorgten für zusätzliche Einnahmen. Mit wachsenden Ausgaben des Reiches wurden die Defizite jedoch zur Regel. Im letzten Jahrzehnt vor Ausbruch des ersten Weltkrieges stiegen vor allem die Kosten für die Hochrüstungspolitik des Reiches; sie beherrschte die innenpolitischen Auseinandersetzungen. Lange Zeit war eine Besteuerung, die auf die individuelle Leistungsfähigkeit Rücksicht nahm, durch die konservativen Parteien verhindert worden⁶⁸.

In den Jahren seit 1906 kamen schließlich mehrere direkte Reichssteuern zustande: 1906 eine Reichserbschaftsteuer, die allerdings kaum Einnahmen brachte, 1909 eine Einkommensteuer für Dividenden und Anleihezinsen, die ebenfalls wenig einbrachte. 1913 wurden schließlich eine Reichsvermögenszuwachssteuer

Pausch, Kleine Weltgeschichte der Steuerberatung, S. 86

Kumpf, 5000 Jahre Steuern und Zölle, S. 107

Kumpf, 5000 Jahre Steuern und Zölle, S. 107

Witt, „Patriotische Gabe“ und Brotwucher, S. 190-191

Witt, „Patriotische Gabe“ und Brotwucher. Finanzverfassung und politisches System im Deutschen Kaiserreich 1871-1914, S. 194

sowie, zur Deckung der einmaligen Ausgaben, der so genannte Wehrbeitrag beschlossen.

Diese Reformen haben, wie auch schon die Miquelsche Reform, den Rechtsstaatsgedanken im Steuerrecht voll wirksam werden lassen. Die neue Situation warf neue Fragen auf. Zum Teil unscharfe Gesetzesformulierungen wurden von Anwälten aus dem rechtsstaatlichen Gesichtspunkt der leichten und sicheren Anwendbarkeit der Gesetze angegriffen. Bereits die Preußischen Steuergesetze von 1891-1893 hatten grundsätzlich den Rechtsweg zum Oberverwaltungsgericht eröffnet. Für die Reichserbschaftssteuer von 1906 war der Zivilrechtsweg bis zum Reichsgericht in Leipzig vorgesehen. Hier bestand bereits die Möglichkeit, sich zum „Steueranwalt“ zu spezialisieren⁶⁹.

Auch die Wirtschaft stellte sich auf die neue Gesetzessituation ein. Erste Bemühungen der Wissenschaft und Lehre um die Ausbildung von Steuerfachleuten führten zur Gründung der Handelshochschulen. 1898 wurden die Handelshochschule Leipzig, 1901 die städtische Handels-Hochschule Köln und 1906 die Handels-Hochschule in Berlin gegründet.

Die Gründung der Handelshochschule Köln ging auf Bestrebungen des Kölner Unternehmers Gustav von Mevissen zurück. Von Mevissen hat den Gedanken einer wissenschaftlichen Ausbildung von Kaufleuten unermüdlich propagiert. Eine im Jahr 1879 von ihm begründete Stiftung trug wesentlich zur Finanzierung der erst zwei Jahre nach seinem Tod gegründeten Handelshochschule bei. Als 1919 die Kölner Universität gegründet wurde, etablierte sich die Handelshochschule als Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Fakultät. Diese Gründung ging hauptsächlich auf die Initiative des Rektors der Handelshochschule und späteren Rektors der Universität Christian Eckert zurück. Eckert war seit der Gründung der Universität Frankfurt für die Überführung der Hochschule in eine Universität eingetreten. Der von ihm eingeschlagene Weg war jedoch in der Handelshochschule selbst keineswegs unumstritten. Der wachsende Bedarf an Akademikern wurde verkannt, man befürchtete sogar eine zu starke Akademisierung und eine Entfremdung des Lehrbetriebs von der Praxis.

Auch die Gründung der Handelshochschule Leipzig war auf Bedenken gestoßen. In diesem Fall brachte die 1897 veröffentlichte Denkschrift des späteren ersten Direktors Professor Hermann Raydt den Durchbruch. Die sächsische Regierung, insbesondere die „Ministerien des Innern sowie des Kultus und des öffentlichen Unterrichts erachteten übereinstimmend die Begründung einer Handelshochschule für zweckmäßig und die in der Denkschrift des Professors Raydt dargelegten Grundsätze im Allgemeinen für die geeignete Grundlage einer solchen Anstalt.“⁷⁰ Raydt selbst hielt keine Vorlesungen, sondern sah sich als „organisierenden Generaldirektor“. Er setzte sich vor allem für die Ausbildung von Handelslehrern ein.

2.4 Das 20. Jahrhundert: Der Steuerberater

2.4.1 Die Zeit bis zum 2. Weltkrieg

2.4.1.1 Weimarer Republik: Die Erzbergersche Reform 1919/20 - Regelungen für einen „neuen“ Beruf

Nach dem ersten Weltkrieg herrschte eine katastrophale Finanznot. Das Reich war hoch verschuldet und hatte immense Kriegsfolgelasten zu tragen. Ein völliger Umbau der Reichsfinanzen war nötig geworden. Der am 21. Juni 1919 unter Reichskanzler Gustav Bauer zum Finanzminister berufene Matthias Erzberger erließ in der Zeit vom Sommer 1919 bis zum Frühjahr 1920 16 neue Steuergesetze und legte damit die Grundlage für das noch heute geltende deutsche Steuersystem. Das Reich zog nun die Gesetzgebungs- und Ertragskompetenz für die ergiebigsten Steuern an sich. Die Reform brachte eine nun reichsweite Vereinheitlichung der Steuergesetzgebung und führte zu einer starken Erhöhung der Steuern⁷¹.

Zum Vollzug der neuen Gesetze installierte Erzberger eine neue Reichsfinanzverwaltung mit einem schlagkräftigen Betriebsprüfungsdienst. Die Rechtsprechung in Steuersachen wurde einer fachlich eigenständigen Finanzgerichtsbarkeit übertragen⁷².

Denkschrift „Zur Begründung einer Handels-Hochschule in Leipzig“, 1897
Kumpf, 5000 Jahre Steuern und Zölle, S. 119
Pausch, Illustrierte Geschichte, S. 172

Mit dieser Reform begann aber nicht nur die moderne Steuerverwaltung, sondern auch die Entwicklung des Berufes des Steuerberaters. Die von dem Juristen Enno Becker im Auftrag des Reichsschatzamtes ausgearbeitete „Reichsabgabenordnung“ von 13. Dezember 1919⁷³ sah in § 88 folgende Bestimmung vor:

„(1) Wer durch Abwesenheit oder sonst verhindert ist, Pflichten zu erfüllen, die ihm im Interesse der Besteuerung obliegen, oder Rechte wahrzunehmen, die ihm nach den Steuergesetzen zustehen, kann dies durch Bevollmächtigte tun. Bevollmächtigte, die aus der Erteilung von Rat und Hilfe in Steuersachen ein Geschäft machen oder denen die Fähigkeit zum geeigneten schriftlichen oder mündlichen Vortrag mangelt, können zurückgewiesen werden. Dies gilt nicht für Rechtsanwälte oder Notare sowie auch nicht für Vertreter beruflicher und gewerkschaftlicher Vereinigungen hinsichtlich des von ihnen vertretenen Personenkreises; es gilt ferner nicht für Personen, die von einem Landesfinanzamt zugelassen worden sind; das Landesfinanzamt kann die Zulassung jederzeit zurücknehmen.

(2) Die Finanzämter können auch sonst Bevollmächtigte zulassen; es bleibt ihnen aber unbenommen, sich neben den Bevollmächtigten auch an den Steuerpflichtigen selbst zu wenden.

(3) Der Steuerpflichtige kann sich in jeder Lage des Verfahrens eines Beistandes bedienen. Auf den Beistand finden die Vorschriften des Absatz 1 Satz 2, 3 Anwendung.

(4) Eine Vereinbarung, durch die als Entgelt für die Tätigkeit eines Vertreters oder Beistandes ein Teil an der von ihm zu erzielenden Steuerermäßigung oder Steuerersparung ausbedungen wird, ist diese nichtig.“

Der erste Absatz dieser Vorschrift findet sich dem Sinn nach bereits im Miquel-schen Einkommensteuergesetz. Bis auf den Anwaltsberuf waren 1919 noch alle Beraterberufe in das Gewerberecht eingebunden. Grundsätzlich durfte also jedermann Rat und Hilfe in Steuersachen erteilen und durfte auch die Berufsbe-

Zeichnung „Steuerberater“ führen⁷⁴. § 88 Reichsabgabenordnung führt aber eine Einschränkung ein: Den Bevollmächtigten konnte bei fehlender Sachkunde die Zulassung verweigert werden, die den Landesfinanzämtern oblag.

Während der Weimarer Zeit entwickelte sich der Beruf des Steuerberaters, diese Berufsbezeichnung tauchte nach dem ersten Weltkrieg bereits auf, zu einem geachteten Beruf mit hohem Sozialprestige⁷⁵. Dennoch gelang es nicht, ein einheitliches Berufsrecht mit einem klar definierten Anforderungsprofil und bestimmten Zulassungsvoraussetzungen zu schaffen. Das lag einerseits an der Vielfalt der unterschiedlich vorgebildeten Fachkräfte: In den Jahren 1871-1922 wurden allein 17 Berufsverbände gegründet, die mit Steuerberatung beschäftigt waren, darunter zum Beispiel der „Reichsinnungsverband Deutscher Rechtskonsulenten“, die „Vereinigung der wissenschaftlichen Steuerberater“ (1922), der „Verband Deutscher Bücherrevisoren“ (1896) und die „Vereinigung der Nationalökonominnen Deutschlands“ (1916)⁷⁶. Andererseits war die politische Situation denkbar ungünstig. In den 14 Jahren der Weimarer Republik gab es 13 Finanzminister. Im Parlament stritten sich am Ende 36 Parteien⁷⁷. Die Weltwirtschaftskrise von 1929, nach der in Deutschland sechs Millionen Menschen arbeitslos waren, ließ wegen der Gewerbefreiheit die Anzahl derer, die Hilfe in Steuersachen leisteten, sprunghaft anwachsen. Plötzlich gab es so viele neue „Helfer in Steuersachen“, dass die Finanzämter das Zurückweisungsverfahren häufig nicht mehr durchführen konnten. Die Qualität litt erheblich. Eine Neuordnung des Zulassungsverfahrens wurde immer dringlicher.

2.4.1.2 Der Beruf des Steuerberaters unter dem Nationalsozialismus (1933 - 1945) - Professionalisierung, Akademisierung aber auch Politisierung

Erst am 6. Mai 1933 und damit bereits unter Hitler, kam es aber unter dem Staatssekretär im Reichsministerium der Finanzen Fritz Reinhardt zum Erlass eines „Gesetzes über die Zulassung von Steuerberatern“⁷⁸.

Pausch, Illustrierte Geschichte, S. 176
Ebenda, S. 230
Ebenda, S. 186
Treue, Zur Geschichte, S. 92
RGBl 1933 I, S. 413

Reinhardtts Reformziel war die Anpassung des Steuerwesens an die weltanschaulichen Grundsätze des Nationalsozialismus. Bereits per Erlass vom 6. April 1933, also 14 Tage nach dem Ermächtigungsgesetz, mit dem die Regierung befugt war, ohne Zustimmung von Reichstag und Reichsrat sowie ohne Gegenzeichnung des Reichspräsidenten Gesetze zu erlassen. Man nahm für die Zulassung von Steuerberatern folgende Verfügungen vor:

- „1. Die allgemeine Zulassung als Steuerberater darf bis auf weiteres nicht mehr erteilt werden.*
- 2. Sind Juden als Steuerberater allgemein zugelassen, so sind diese Zulassungen sofort zurückzunehmen.“⁷⁹*

Damit waren jüdische und politisch unliebsame Berufsträger von der Ausübung des Berufes ausgeschlossen.

Das Steuerberatungsgesetz vom 6. Mai 1933⁸⁰ war die Legalisierung der vorausgegangenen Zulassungssperre. Das Zulassungsverfahren lag nun ausschließlich in der Hand der Finanzverwaltung. Der Rechtsweg wurde beschnitten. Die Ver-sagung der Zulassung konnte nicht angefochten werden, die Zurücknahme der Zulassung konnte ebenfalls nicht gerichtlich überprüft werden⁸¹. Lediglich eine Verwaltungsbeschwerde war zulässig, so dass die dritte Gewalt ausgeschaltet wurde, eine diktaturtypische Vorgehensweise, die durch Aufhebung der Gewaltenteilung die Macht zentralisieren und Widerspruch unmöglich machen sollte.

Eine einheitliche Verbandsorganisation, die diesen Entwicklungen widersprochen haben könnte, existierte, wie bereits gesehen, noch nicht. Die existierenden Verbände wurden aufgelöst. Stattdessen übernahm der „Bund nationalsozialistischer Deutscher Juristen“ unter dem „Reichsrechtsführer“ Dr. Hans Frank den berufspolitischen Führungsanspruch über die Steuerberater.

Der Begriff „Steuerberater“ wurde gesetzlich verankert. Für die Zulassung als Steuerberater wurde nun ein abgeschlossenes Hochschulstudium gefordert. Damit sollte der Steuerberater grundsätzlich dem Rechtsanwalt als freier Beruf

zit. nach Pausch, Illustrierte Geschichte, S. 239
Ebenda, S. 239
Pernutz, „Freie“ Berufe im unfreien Mitteldeutschland, S. 48-49

gleichgestellt werden⁸². Im Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934⁸³ wurden die steuerberatenden Berufe als freie Berufe anerkannt. 1935 beseitigte das „Gesetz zur Verhütung von Missbräuchen auf dem Gebiet der Rechtsberatung“⁸⁴ die Gewerbefreiheit eben für dieses Gebiet. Der Wegfall der Gewerbefreiheit ist in diesem Zusammenhang durchaus nicht negativ zu verstehen. Einer solchen Regelung bedurfte es eben in der Vergangenheit und bedarf es bis heute bei besonders anspruchsvollen Berufen, um das Anforderungsniveau zu erhalten, um - wie hier - den Ansprüchen der Rechtspflege und der Mandantschaft zu genügen. Der nicht der Gewerbefreiheit unterliegende Beruf des Steuerberaters ist eben ein bis heute reglementierter freier Beruf, was sich im gültigen § 32 StBerG wieder findet.

Ebenfalls 1935 wurde der „Helfer in Steuersachen“ (seit 1961 „Steuerbevollmächtigter“) mit geringeren Eignungsvoraussetzungen geschaffen, da der Wirtschaft nicht in ausreichender Zahl akademisch ausgebildete Fachkräfte zur Verfügung standen. Der Helfer in Steuersachen musste keine förmliche Fachprüfung abzulegen. Dafür durfte er nicht als Bevollmächtigter in Steuersachen vor Behörden auftreten. Er sollte den Steuerpflichtigen hauptsächlich in der Erfüllung seiner Erklärungs- und Buchführungspflichten unterstützen. Mit dem 2. Änderungsgesetz aus dem Jahr 1972 wurde diese Zweigleisigkeit aufgehoben⁸⁵. Seitdem gibt es nur noch den Einheitsberuf Steuerberater. 1936 wurden die freien Berufe reichseinheitlich von der Gewerbesteuer freigestellt⁸⁶.

Im Gegensatz zum Helfer in Steuersachen, dessen Tätigkeit an den Ort der Zulassung gebunden war, unterlag der Steuerberater keiner örtlichen Begrenzung, er konnte im gesamten Reichsgebiet tätig werden. Er vertrat seine Mandanten als Bevollmächtigter oder Beistand vor den Behörden und konnte von der Finanzbehörde nicht zurückgewiesen werden, während der Helfer in Steuersachen dazu keine Befugnis besaß. Er leistete geschäftsmäßige Hilfe in Steuersachen. Sowohl Mindestalter als auch Zulassungsvoraussetzungen unterschieden sich: Der Steuerberater musste ein Mindestalter von 30 Jahren haben und mindestens fünf Jahre auf dem Gebiet des Steuerrechts tätig sein. Seine persönliche Eignung wurde geprüft, er musste nachweisen, dass er schriftgewandt und zum per-

Pausch, Illustrierte Geschichte, S. 236
§ 18 Abs. 1
RGG I, S. 1478
Siehe unter 2.4.2.6
Aus Beruf und Praxis, Jg. 4, 1952/53, H. 5/6, S. 15

sönlichen Vortrag befähigt war. Für den Helfer in Steuersachen, für den ein Mindestalter von 25 Jahren vorgeschrieben war, gab es keine entsprechenden Vorschriften. Das Finanzamt konnte den Gesuchsteller allerdings zu einer persönlichen Besprechung kommen lassen, um sich einen Eindruck von Person und Sachkunde zu verschaffen. Er musste auch keine Fachprüfung ablegen, während der Steuerberater ab 1937 eine Prüfung nach der Steuerberaterprüfungsordnung ablegen musste. Ab 1941 musste er dann eine abgeschlossene Hochschulausbildung oder eine gleichwertige Vorbildung nachweisen können. Über seine Zulassung entschied das Landesfinanzamt, der Helfer in Steuersachen wurde dagegen vom Wohnsitzfinanzamt zugelassen.⁸⁷

Ab dem 1. März 1937 wurde die Zulassungssperre für Steuerberater vom April 1933 gelockert. Neben den Voraussetzungen des Befähigungsnachweises und der Bedürfnisprüfung wurde die Berufsbezeichnung auf diejenigen Personen beschränkt, die „von einem Oberfinanzpräsidenten allgemein zugelassen worden sind“⁸⁸. Sachkunde und persönliche Eignung (Schriftgewandtheit und Befähigung zum mündlichen Vortrag) mussten nachgewiesen werden. Für sich betrachtet, dienten solche Vorschriften dem Ausbau und der Festigung des Berufes. Daneben hatte der Oberfinanzpräsident aber auch zu prüfen, ob der Antragsteller arischer Abstammung und politisch zuverlässig war.

Den nächsten Schritt in der Ausformung des Berufsbildes stellt die Steuerberaterprüfungsordnung vom 3. April 1937 dar, in der erstmals amtliche Bestimmungen für eine Fachprüfung der Steuerberater niedergelegt wurden. Im Anschluss ergingen ständig weitere Erlasse, die dem organisatorischen Aufbau des Berufsstandes und der elitären Fortbildung dienten⁸⁹. So war der erforderliche Nachweis durch eine eigenständige Prüfung an der Reichsfinanzschule zu führen. Die Ausgestaltung dieser Prüfung hat sich bis heute im Grunde nicht sehr viel geändert. So waren je drei schriftliche Aufsichtsarbeiten von vier- bis sechsstündiger Dauer zu fertigen, die sich im Bereich einer Aufsichtsarbeit mit Buchführung, Bilanzwesen, Handelsrecht und hinsichtlich der übrigen zwei Aufgaben mit den Einzelsteuern befassten. Danach folgte - wie heute noch - die obligatorische mündliche Prüfung⁹⁰.

Pausch, Illustrierte Geschichte, S. 260 f.

Zitiert nach: Johannes Hohlfeld (Hrsg.) Dokumente der deutschen Politik und Geschichte von 1848 bis zur Gegenwart, Bd. 6, S. 393

Bühler, Ottmar; Strickrodt, Georg, Steuerrecht, Bd. 1, 3. Aufl., Wiesbaden 1960, S. 50
Nr. 3-5 Steuerberatungsprüfungsordnung vom 03.04.1937, Reichssteuerblatt S. 457 f.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass der Beruf des Steuerberaters während des „Dritten Reiches“ aufbauend auf der Reform des Reichsfinanzministers Matthias Erzberger von 1919/20 stark ausgeformt wurde und eine erhebliche Qualitätssteigerung erfuhr. Wie oben bereits ausgeführt, wurde die Berufsbezeichnung gesetzlich verankert, die Hochschulausbildung wurde obligatorisch. Diese Ausformung geschah allerdings unter massiver weltanschaulicher Beeinflussung und parteipolitischen Ein-, wenn nicht Übergriffen, von denen sich der Beruf erst nach dem zweiten Weltkrieg freimachen konnte.

2.4.2 Die Nachkriegsentwicklung

2.4.2.1 Nach dem Zusammenbruch

Wie in anderen Bereichen auch, kam es im Nachkriegsdeutschland bei den Steuerberatern zur Entnazifizierung. Am strengsten wurde sie zunächst in der amerikanischen Zone und im amerikanischen Sektor von Berlin durchgeführt⁹¹. In Berlin, so wird berichtet, konnten zunächst etwa 10 % aller Berufsträger - Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Helfer in Steuersachen - ihren Beruf nicht mehr selbständig ausüben. Sie waren auf ein Anstellungsverhältnis angewiesen. Diese Selektion war aber eher untypisch. Die britischen und französischen Besatzungsmächte handhabten die Entnazifizierung sehr pragmatisch - es kam kaum zu einem Berufsverbot⁹². Dies war möglicherweise auch nicht ganz ungerechtfertigt, da es sich bei dem Steuerberater um einen eher unpolitisch und sachbezogen im Finanzinteresse der Auftraggeber arbeitenden Berufsstand handelt. Aber auch die amerikanische Besatzungsmacht milderte ihre Praxis wegen der zunehmenden Komplexität des Steuerrechts nachfolgend erheblich ab. Die Finanzbehörden bedurften nämlich zu ihrer Funktion auch eines funktionierenden Steuerberaterstandes, der zahlenmäßig ausreichend präsent war. Das galt sogar angesichts der Tatsache, dass der Berufsstand im sowjetisch besetzten Teil des Landes durch Repression zur Aufgabe oder Übersiedlung in die Westzonen gezwungen wurde.

Artikel 58 Militärregierungsgesetz Nr. 104 zur Befreiung von Nationalsozialismus und Militarismus vom 05.03.1946
Pausch/Brusch, Illustrierte Geschichte, S. 303 f.

Die Basis der Steuerberatung blieb erhalten. Schon bald nach dem Zusammenbruch forderten die Finanzämter zur Abgabe der Steuererklärungen für die vergangenen Veranlagungszeiträume auf. Das Recht, nach dem dies geschah, war verschärft und verkompliziert durch das Kontrollratsgesetz Nr. 3 vom 20.10.1945. Die Verschärfung betraf vor allem die ins konfiskatorische hineinreichenden Steuersätze von bis zu über 100 %⁹³. Dieses „Steuerelend“⁹⁴ war der Humus für eine gute Auftragslage der Steuerberater. Hinzu kam ein gleichzeitiges Bemühen des Gesetzgebers und der Verwaltung, durch vielerlei unsystematische Erleichterungen die Steuerlast zu mildern, was zu weiterem Beratungsbedarf in der komplexen Materie führte. Diese Zeit war aber auch geprägt von einem als Notwehr empfundenen Lavieren auf der Grenze zur Steuerhinterziehung. Schwarzhandel und Schwarzgeschäft waren weit verbreitet. Der Steuerberater als intimer und findiger Begleiter seines Mandanten wahrte nicht immer die nötige Distanz zu dessen Geschäften.

Neben diesen mannigfachen Herausforderungen stellte sich dem Steuerberater noch eine weitere Aufgabe: Es waren das Soforthilfegesetz⁹⁵ und das DM-Bilanzgesetz⁹⁶ für die Mandanten umzusetzen. Auch hier zeigte sich wiederum der Staat - gewollt oder ungewollt - als der eigentliche Auftraggeber des Steuerberaters. Die mit diesen Gesetzen verbundenen Aufgaben dürften die Arbeit im Rahmen der Wiedervereinigung Deutschlands ab 1989 erheblich überstiegen haben.

2.4.2.2 Die Dezimierung des Berufsstandes in der sowjetisch besetzten Zone/Deutschen Demokratischen Republik

Für den Berufsstand der Steuerberater war in der sowjetisch besetzten Zone/Deutschen Demokratischen Republik kein Platz. Dem Prinzip der Verstaatlichung folgend, ging die Privatwirtschaft bis auf ein paar kümmerliche Reste unter und mit ihr die Steuerberatung. Dieser freie Beruf, der schon unter den Nationalsozialisten durch Gleichschaltung drangsaliert wurde, wurde im sozialistischen

Heinrich Wilhelm Kruse spricht in diesem Zusammenhang von der härtesten Besteuerung aller Zeiten, Steuerrecht I, S. 12

Bräuer, Probleme einer Finanz- und Steuerreform, Band I: Die Grundlagen, Bad Wörishofen 1954, S. 58

Gesetz zur Milderung dringender sozialer Notstände vom 08.08.1949, Gesetzblatt der Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebietes 1949, S. 205-214

Teil Deutschlands fast eliminiert. Kennzeichnend für die staatliche Agitation war der so genannte Steuersabotageerlass vom 25.02.1950⁹⁷. Hierdurch wurden „Maßnahmen gegen unzuverlässige Steuerberater“ die Grundlage gegeben, mit der Folge hundertfachen Entzugs der Zulassung⁹⁸. Selbst in der Wissenschaft werden Steuerberater als Steuerbetrüger bezeichnet und überhaupt die Betriebswirtschaft als „bürgerliche Betriebswirtschaftslehre“ vermeintlich herabgewürdigt⁹⁹. Walter Ulbricht hielt es für

„zweckmäßig, den größten Teil dieser Fachleute der Steuerhinterziehung einer produktiven Tätigkeit zuzuführen.“¹⁰⁰

In dieses Bild passt auch der Umstand, dass Steuerberaterkosten nicht mehr oder nur zur Hälfte abgesetzt werden durften¹⁰¹. Am Ende war der Berufsstand bereits in der frühen DDR fast aufgelöst und bedeutungslos.

2.4.2.3 Der Aufschwung im Westen

Einen völlig anderen Verlauf nahm die Entwicklung in Westdeutschland, gekennzeichnet von einer andauernden Prosperität bis zum heutigen Tage. Die Keimzelle dieses Aufschwungs war das so genannte Wirtschaftswunder, ein vom Wiederaufbau stimuliertes Phänomen wirtschaftlicher Blüte. Dies verband sich noch mit der Hilfe von außen in Form des Marshallplans. Zusätzlich: 1951 vollzog sich der Anschluss an den Weltmarkt und 1957 gehörte Deutschland zu den sechs Gründungsnationen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft.

Hinzu kommt folgendes bis heute währendes steuerpolitisches strukturelles Dilemma: Keine Regierung hatte bislang die Kraft, bei der Ertragssteuer, unter Wegfall aller Ausnahmen und Subventionen, die Tarife in den oberen Einkorn-

Gesetz über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung, Gesetzesblatt der Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebietes 1949, S. 279-290

Deutsche Finanzwirtschaft 1950, S. 204 f.

Mitteilungsblatt für Wirtschafts- und Steuerberatung, Lieferung 4 vom 31.05.1950, Die Entwicklung des Berufs der Steuerberater und Helfer in Steuersachen in Ostdeutschland, in: Der Wirtschaftsprüfer 1950, S. 277

Behrens, Die Krise der freien steuerberatenden Berufe in der Sowjetzone, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 1951, S. 743

Rede auf dem 3. Parteitag der Sozialistischen Einheitspartei Deutschlands im Juli 1950

Erdmann Frenkel, Die Lage der steuerberatenden Berufe im sowjetisch besetzten Gebiet

Deutschlands, in: Der Wirtschaftsprüfer 1953, S. 105-107, siehe auch: Auf der Grenze zur Verfassungswidrigkeit, Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm, BGBl 2005 I, S. 3682 (Abschaffung des Abzugs der Steuerberatungskosten als Sonderausgaben)

mensklassen entscheidend zu senken. Man verstand und versteht sich lediglich darauf, durch eine Vielzahl von Einzelregelungen die faktische Steuerlast zu mildern¹⁰². Zur weiteren Komplizierung der Materie trägt folgender Regelkreis bei: Der Gesetzgeber erlässt mehr oder weniger komplizierte Gesetze und Verordnungen, die das Ausnutzen von Lücken und Umgehungen geradezu provozieren. Diese oftmals durch die Rechtsprechung gefestigte „Gegenwehr“ des Bürgers wird vom Gesetzgeber wiederum dadurch konterkariert, dass er die Rechtsnormen ändert, um gerade das missbräuchliche Verhalten des Steuerbürgers zu unterbinden. Da allerdings die neuen Regelungen ebenfalls nicht „wasserdicht“ sind, werden sie erneut von der Seite der Steuerpflichtigen aufgebrochen und so weiter und so fort. Dieses so entstandene Steuerchaos¹⁰³ wird weiterhin dadurch gefördert, dass der Gesetzgeber mit seinen Vorhaben nicht allein der Einnahmeerzielung dienen will, sondern geradezu teilweise fremdgesteuert durch Interessengruppen - Interessengruppen sind Wählergruppen - seine gesetzgeberische Arbeit verrichtet. Die Bundesrepublik Deutschland hat sich in den letzten Jahrzehnten immer mehr zu einem Verbändestaat entwickelt, in dem vermeintlich das Wirken der verschiedensten gegenläufigen Partikularinteressen das große Ganze einer gerechten Gesetzgebung fördert. Dies ist aber offenkundig nicht der Fall. Es gilt vielmehr der Grundsatz: „Gerecht sind solche Steuern, die von den anderen bezahlt werden.“¹⁰⁴ Im Ergebnis macht das Steuerrecht mit seinen hohen Steuersätzen und seinen komplexen Einzelregelungen den Steuerberater nicht erst bei der Deklaration, sondern schon bei der Gestaltung unverzichtbar.

Als weiterer Baustein für eine fortschreitende Deformation - insbesondere des Ertragssteuerrechts - ist die Verbindung mit anderen Zwecken als Haushaltszwecken zu sehen. So wird das Steuerrecht seit 1967 in den Dienst der Konjunktursteuerung gestellt¹⁰⁵. Andere Ziele wie Familienförderung¹⁰⁶, Umweltschutz¹⁰⁷, Eigenheimförderung¹⁰⁸ und vieles anderes mehr werden mit Hilfe der Steuergesetze erreicht oder nicht erreicht.

Karl-Heinrich Hansmeyer, in: Günter Schmölders, Allgemeine Steuerlehre, 5. Auflage, Berlin 1980, S. 30

Lang in Tipke/Lang, S. 64

Lang in Tipke/Lang, S. 2 f.

Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft vom 08.06.1967, Bundesgesetzblatt I S. 582; Hans-Richard Pohlmann, Stabilisierung durch Gesetz, Die Steuerberatung 1966, S. 201-203

zum Beispiel § 10 Abs. 1 Nr. 5, 8, 9; § 31; § 32; § 33 a Abs. 2 u. 3 Einkommensteuergesetz

zum Beispiel § 9 Abs. 1 Nr. 4 Einkommensteuergesetz; § 82 a Einkommensteuereinführungsverordnung

früher § 7 b EStG, ersetzt durch § 10 e EStG, ersetzt durch Eigenheimförderungsgesetz, abgeschafft zum 31.12.2005

2.4.2.4 Der Einfluss der Europäischen Union

Mit der Weiterentwicklung der Europäischen Union (EU) wachsen auch die Probleme des immer noch nationalen Steuergesetzgebers mit dem vorrangigen EU-Recht. Die Sicherung des nationalen Steueraufkommens stößt deshalb immerfort an die Grenze des EU-Rechts oder überschreitet sie¹⁰⁹. In fast allen Fällen kollidieren der deutsche Gesetzgeber und auch die anderen nationalen Gesetzgeber mit den EU-Grundsätzen der Wettbewerbsneutralität, der Freizügigkeit von Personen und des freien Waren- und Dienstleistungsverkehrs¹¹⁰. Der Sicherung des eigenen Steueraufkommens wegen werden Grenzüberschreitungen innerhalb der EU behindert, erschwert oder unterbunden. Die aktuelle Liste der für die deutschen Steuerberater in dieser Hinsicht zu beachtenden gesetzlichen Normen umfasst über 100 Positionen. In vielen Fällen hatte der europäische Gerichtshof in der Vergangenheit die deutschen Steuerregeln für alle noch offenen Fälle außer Kraft gesetzt. Er wird dies auch in Zukunft tun, weil der nationale Gesetzgeber besonders in Zeiten schlechter Haushaltslage immer mehr zum Grenzgänger wird. Oftmals - so scheint es - den Bruch von EU-Recht billigend in Kauf nehmend, um, wenn auch nur zeitlich begrenzt, Steueraufkommen zu generieren oder zu sichern. Die Bedeutung des Steuerberaters, geradezu seine Unerlässlichkeit, liegt auf der Hand. Die Kehrseite für den Steuerberater ist aber die eminente Haftungsgefahr, der er sich aussetzt, wenn seine Honorierung ökonomisch sinnvoll sein soll, mit anderen Worten: Der Steuerrat ist erst dann tragfähig, wenn der Ratgeber auch materiell dafür einsteht, einsteht letztlich für Verstöße des Gesetzgebers gegen übernationales Recht, wenn er Rechtskraft eintreten lässt, obwohl in Literatur und Rechtsprechung bereits Hinweise gegeben werden.

Instruktiv ist hierfür ein Beispiel aus dem Umsatzsteuerrecht, das die kollektiven Schadensträger der Steuerberater (Pflichtversicherer) außerordentlich teuer zu stehen kamen. Die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für das Automa-tenglücksspiel hatte der deutsche Gesetzgeber auf das 1,5-fache des Leerungsbetrages festgelegt¹¹¹. Diese Bestimmungen wurden mit Urteil des Europäischen Gerichtshofes (EUGH) vom 05.05.1994 verworfen¹¹². Alle Umsatzsteuerbeschei-

¹⁰⁹ vgl. Stadie in Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Einführung Rdn 220 f.

¹¹⁰ Stadie in Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Einführung Rdn 247 f.; Klenk in Sölch/Ringleb, vor § 1 Rdn 3 f.; Heinecke in Schmidt, § 1 Rdn 5 f.

¹¹¹ § 10 Absatz 1 Umsatzsteuergesetz in Verbindung mit den dazu ergangenen Verwaltungsanweisungen

¹¹² Rs C-38/93, Glawe, Bundessteuerblatt II 1994, S. 548

de, die Steuerberater schon lange zuvor rechtskräftig werden ließen, stellten insoweit Schadenspositionen dar. Es traf eine Vielzahl von Mandanten und damit Steuerberater, deren Aufmerksamkeit bezüglich des EU-Rechts offensichtlich nicht genügend geschärft war. Den Steuerberater-Versicherer Gerling kostete der Schaden dem Vernehmen nach allein 30 Mio. DM.

Das Umsatzsteuerrecht liefert auch ein weiteres Beispiel für den Einsatz des Steuerberaters: Zunächst wurde das herkömmliche Umsatzsteuerrecht auf die „Mehrwertsteuer“ umgestellt¹¹³. Diese steuerliche Zeitenwende brachte einen enormen letztlich den Steuerberater in seiner Position festigenden Arbeitsschub. Mit der Einführung des Binnenmarktes 1993¹¹⁴ wurde das Umsatzsteuerrecht internationalisiert und damit entwickelte sich der das neue Mehrwertsteuerrecht kennzeichnende Vorsteuerabzug zur Achillesferse für das Steueraufkommen der öffentlichen Haushalte. Die durch innergemeinschaftliche Lieferungen entstehenden Vorsteuerguthaben werden im Rahmen von kriminellen „Karussellgeschäften“ genutzt, um die Haushaltskasse allein in Deutschland um geschätzt bis zu 20 Mrd. € jährlich zu plündern¹¹⁵. Des Übels Wurzel, der Vorsteuerabzug, lässt sich nicht beseitigen, da hier eine nicht vorhandene Einstimmigkeit aller 27 EU-Mitglieder nötig wäre. Also wird mit einer Vielzahl anderer Maßnahmen an den Symptomen kuriert, zum Beispiel Prüfungsschärfungen, Strafschärfungen, Umsatzsteuer-Schuldverlagerungen, Nachweispflichten usw¹¹⁶. Zur Zeit wird ein so genanntes cross-check-Verfahren¹¹⁷ getestet, mit dem man ab einer gewissen Umsatzschwelle milliardenfach alle Umsätze auf Vorsteuerabzug und korrespondierende Umsatzsteuerunterwerfung kontinuierlich zeitnah gegenprüfen will zur Sicherung des Steueraufkommens und - wie man hinzufügen darf - nicht zuletzt auch zur Sicherung des Arbeitsaufkommens des Steuerberaters und seiner Stellung in der Wirtschaft.

Fazit: Trotz aller Beteuerungen und Versprechen der Politik, das Steuerrecht einfacher und handhabbarer zu machen, entfernt man sich mit der Teilentmachtung des nationalen Gesetzgebers von diesem Ziel immer mehr. Es wird noch

¹¹³ Bundessteuerblatt 1967 I, S. 545

¹¹⁴ Umsetzung der Binnenmarktrichtlinie 1991/680 EWG vom 16.12.1991 durch das Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz vom 25.08.1992, Bundessteuerblatt I 1992, S. 552

¹¹⁵ Nieskens in Rau/Dürrwächter/Flick/Geis, § 26 b, Rdn 7

¹¹⁶ Nachschau § 27 b Umsatzsteuergesetz; Nichtzahlung der Umsatzsteuer als Ordnungswidrigkeit oder Vergehen, § 26 b und § 26 c Umsatzsteuergesetz; Umsatzsteuer-Schuldverlagerung bei Bauleistungen, § 13 b Absatz 1 Nr. 4 Umsatzsteuergesetz

¹¹⁷ Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer München, Stand September 2005, § 14 c Anmerkung 128

nicht einmal der völlig unbefriedigende Stand gehalten, die Komplexität schreitet fort. Das ist schlecht für das Gemeinwesen und den einzelnen Bürger, bietet aber auf der anderen Seite dem Steuerberater eine immer breitere und festere Existenzgrundlage.

2.4.2.5 Die Datenverarbeitungsorganisation des steuerberatenden Berufes (DATEV)

Die Gründung der DATEV als genossenschaftlicher Verbund der Steuerberater im Jahre 1966 sollte sich bis heute geradezu als Treibsatz für die Entwicklung der deutschen Klein- und Mittelbetriebe und ihrer Steuerberater herausstellen. Die DATEV und die sie tragenden Steuerberater bieten eine Erfolgsgeschichte.

Die ersten Jahre der DATEV fielen zusammen mit den Anfängen der elektronischen Datenverarbeitung im Rechnungswesen. Seinerzeit wurden noch auf Lochstreifen gespeicherte Daten per Deutsche Bundespost zwischen dem Steuerberater und dem Rechenzentrum der DATEV in Nürnberg versandt. Der allgemeinen technischen Entwicklung entsprechend, erfolgten die Erfassung und der Versand bald elektronisch. Das Angebot der DATEV an die Steuerberater fächerte sich über die Finanz- und Lohnbuchhaltung weiter auf in die Bereiche Steuererklärung und Betriebswirtschaft. In den letzten 20 Jahren ist die den technisch/wirtschaftlichen Erfordernissen entsprechende Wandlung vom Rechenzentrum zum Softwarehaus zu beobachten. Man kann sagen, dass die DATEV der EDV-Entwicklung in der Finanzverwaltung, nicht zuletzt wegen ihres föderativen Aufbaus, in der Regel einen ganzen Entwicklungsschritt voraus war.

Kennzeichnend für die Marktstellung ist unter anderem, dass fast alle anderen Softwareanbieter ihre Produkte zur Marktgängigkeit mit DATEV-Schnittstellen versehen¹¹⁸. Die Position der DATEV verdeutlichen folgende Zahlen: Mit circa 40.000 Mitgliedern liegt der Organisationsgrad der Steuerberater dort bei circa 50 %¹¹⁹. Von ihr werden die Finanzbuchführungen von etwa 2/3 aller Betriebe in Deutschland verarbeitet. Darüber hinaus werden über die DATEV 1/4 aller Lohnabrechnungen Deutschlands erstellt¹²⁰.

⁸ zum Beispiel SAP, Alphaplan, Sage, OMS

¹¹⁹ DATEV-Jahresabschluss 2005

¹²⁰ DATEV-Geschäftsbericht

Die DATEV setzte im Jahre 2005 circa 580 Mio. € um und beschäftigt etwa 5.200 Mitarbeiter¹²¹. Damit ist sie in jeder Beziehung - im Gegensatz zu ihren Mitgliedern, den Genossen - ein Großbetrieb und in ihrem Segment unangefochtener Marktführer. Andere Anbieter haben in diesem Markt nicht Fuß fassen können, was einen echten Wettbewerb - zum Bedauern vieler Steuerberater - gar nicht erst aufkommen ließ.

2.4.2.6 Das Berufsrecht als fester fördernder Rahmen für die Steuerberatung

Die Zeit bis 1961 war geprägt von einem uneinheitlichen, aus der Vorkriegszeit stammenden und von den Ländern und Besatzungsmächten im Wesentlichen auf Erlassebene angepassten oder weiterentwickelten Rechtszustand¹²². Nach unendlicher zehn bis 15 Jahre andauernder Debatte in der zerklüfteten Verbandslandschaft der Steuerberatung¹²³ kam es dann am 01.11.1961 zum noch heute geltenden Steuerberatungsgesetz¹²⁴. Das Gesetz brachte für den Berufsstand bundesweit Einheitlichkeit und Rechtssicherheit. Hervorzuheben sind folgende Regelungen:

Die Organisation gliederte sich seitdem in Regionalkammern und je eine Bundeskammer für Steuerberater und Steuerbevollmächtigte als Selbstverwaltungskörperschaften des öffentlichen Rechts. Dieser Selbstverwaltung obliegt auch die Berufsggerichtsbarkeit. Die Zweigleisigkeit zwischen den wissenschaftlich ausgebildeten Steuerberatern und den aus der praktischen Berufsausübung kommenden Steuerbevollmächtigten (bis 1961 Helfer in Steuersachen) wurde beibehalten, ohne dass es in den Befugnissen wesentliche Benachteiligungen der Steuerbevollmächtigten gegeben hätte. Zahlenmäßig waren diese ohnehin mit circa 19.000 zu 4.000 dominant¹²⁵.

¹²¹ DATEV-Jahresabschluss 2005

¹²² Pausch/Brusch, Illustrierte Geschichte, S. 355 f.

¹²³ derselbe, 358 f.

¹²⁴ Bundesgesetzblatt 1961 I, S. 1301

¹²⁵ Pausch, Illustrierte Geschichte, S. 379

Ebenfalls wurde eine Ermächtigungsgrundlage zum Erlass einer Gebührenordnung geschaffen¹²⁶, von welcher dann aber erst mit Wirkung vom 01.04.1982 Gebrauch gemacht wurde¹²⁷. Diese spätere Gebührenordnung, einhergehend mit der Festschreibung der Vorbehaltsaufgaben¹²⁸ (Buchführung, Abschlüsse, Steuerberatung) der Steuerberater, der Haftpflichtversicherung¹²⁹ und dem Werbeverbot¹³⁰, nutzte zwar auch dem Mandanten, sie nutzte jedoch in ungleich stärkerem Maße dem berufsständischen Interesse der Steuerberater, weil sie gleichsam ein legales Kartell darstellten. In den 80er Jahren wurde dann aber das Werbeverbot durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts mit Blick auf die Berufsfreiheit gemäß Artikel 12 Grundgesetz praktisch aufgehoben¹³¹ und in neuester Zeit wird aus EU-rechtlicher Sicht die Gebührenordnung einer kritischen Betrachtung unterzogen.

Ein weiterer wesentlicher Markstein in der berufsrechtlichen Entwicklung war dann 1972 die Schaffung des Einheitsberufes Steuerberater mit dem Angebot an die Steuerbevollmächtigten im Rahmen einer nicht allzu belastenden Übergangsprüfung die Bestellung als Steuerberater zu bewirken¹³², was dazu führte, dass der Berufsstand der Steuerbevollmächtigten in den nächsten Jahren in der Bedeutungslosigkeit versank.

¹²⁶ § 64 Steuerberatergesetz

¹²⁷ Gebührenverordnung für Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften - Steuerberatergebührenverordnung, Bundesgesetzblatt, 1981 I, S. 1442

¹²⁸ § 1 Steuerberatergesetz

¹²⁹ § 67 Steuerberatergesetz

¹³⁰ §§ 57, 57 a Steuerberatergesetz

¹³¹ Urteil vom 14.07.1987 zum Rechtsanwalts-Werbeverbot, NJW 1988, S. 194

¹³² Kuhls, Steuerberatungsgesetz, § 32 Rdn 5-8, § 42

3 Das Berufsbild des Steuerberaters nach dem Steuerberatungsgesetz in Deutschland und ein Vergleich zu ausgewählten anderen Staaten

Der Steuerberaterberuf ist im Vergleich zu den wichtigsten anderen europäischen Industrienationen und den USA in sehr hohem Maße reglementiert. Dies liegt auch daran, dass dieser Beruf als nichtgewerblicher freiberuflicher Beruf³³ in erster Linie dem Gemeinwohl, also auch der Rechtspflege¹³⁴ und dem Verbraucherschutz, verpflichtet ist und nicht so sehr dem Gewinnstreben des einzelnen Freiberuflers. Seinen Einfluss hat diese Stellung auf die unterschiedlichsten zentralen Bereiche des Zugangs und der Ausübung des Berufs, von der Zulassung über die Verkammerung und Berufsgerichtsbarkeit bis zur gesetzlichen Gebührenordnung. Nur in einem Teil der für den anschließenden Vergleich herangezogenen anderen Länder finden sich ähnlich stark regulierte Verhältnisse.

3.1 Tätigkeitsgebiete des Steuerberaters

3.1.1 Steuerberatung als Vorbehaltsaufgabe

Die Steuerberatung ist in Deutschland ein Markt, der nur bestimmten Berufsträgern vorbehalten ist. Diese Berufsträger sind gemäß § 3 Steuerberatungsgesetz (StBerG) im wesentlichen Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte und ihre jeweiligen Berufsgesellschaften. Die Exklusivität erstreckt sich nur auf die so genannten Vorbehaltsaufgaben nach § 1 Abs. 1 und 2 StBerG. Das sind vor allem die Hilfeleistung bei allen Bundes-, Landes- und Realsteuern. Dazu kommen auch die jeweiligen Leistungen bei der Erstellung von Jahresabschlüssen und der Verteidigung in Steuerstrafsachen oder Steuerordnungswidrigkeiten auf der Ebene der Finanzverwaltung.

In § 33 StBerG ist dieser Inhalt der Tätigkeiten weiter beschrieben als Beratung und Vertretung der jeweiligen Auftraggeber. Die Befugnisse erstrecken sich selbstverständlich auf die Vertretung sowohl vor den Finanzbehörden, als auch

§ 32 Abs. 2 StBerG
Kuhls, §32Rdn 10 f.

vor den Finanzgerichten (§ 62 Abs. 2 Satz 2 Finanzgerichtsordnung) und vor dem Bundesfinanzhof (§ 62 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung). Ebenso kann der Steuerberater vor den allgemeinen Verwaltungsgerichten (§ 14 Verwaltungsverfahrensgesetz) und vor den Verwaltungs- und Oberverwaltungsgerichten (§ 67 Abs. 2 bzw. § 67 Abs. 1 Satz 5 Verwaltungsgerichtsordnung) in steuerlichen Angelegenheiten auftreten. Die Vertretung in Steuerstrafsachen und Steuerordnungswidrigkeiten ist - wie oben gesagt - gegenüber der Finanzbehörde allein möglich, aber auch hierauf beschränkt, §§392, 410 Abgabenordnung. Vor der Staatsanwaltschaft und vor Gericht ist der Steuerberater nur in Gemeinschaft mit einem Rechtsanwalt zur Verteidigung befugt (§ 332 Abs. 1 2. Halbsatz, § 410 Abs. 1 Nr. 3 Abgabenordnung).

Die Stellung des Steuerberaters als zur Steuerberatung befugtes Organ der Rechtspflege (§ 2 Abs. 1 Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer (BOSTB)) ist gegen unbefugte Tätige bußgeldrechtlich abgesichert, § 5 i. V. m. §164 StBerG. Hiernach kann die Verletzung des Verbotes der unbefugten Hilfeleistung in Steuersachen durch Bußgeldbescheid der Finanzbehörde als Ordnungswidrigkeit mit einer Geldbuße bis zu 5.000 € geahndet werden.

Dieser Kranz von Regelungen dient - wie auch entsprechende Bestimmungen bei Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern, Ärzten usw. - dem Schutz des Verbrauchers, der Allgemeinheit. Es sollen nur fachkundige und zuverlässige Personen zur Steuerberatung, auch aus Gründen der Rechtspflege, zugelassen werden.¹³⁵

Andererseits ist nicht zu übersehen, dass diese Exklusivität im Wettbewerb für den Steuerberater einen beachtlichen Vorteil bedeutet. Hierauf gründet sich teilweise auch der wirtschaftliche Erfolg der Steuerberaterschaft. Dass dieses Begehrligkeiten weckt, liegt auf der Hand. So haben es die Buchführungshelfer aufgrund verfassungsgerichtlicher Entscheidungen¹³⁶ erreicht, das ehemals zum Vorbehaltsbereich der Steuerberater gehörende Buchführungsprivileg zu durchbrechen. Als Folge hiervon gestattete der Gesetzgeber in § 6 Nr. 4 StBÄndG¹³⁷ den Buchführungshelfern die Buchung laufender Geschäftsvorfälle. Die Bemühungen der Buchführungshelfer, ihre Befugnisse zu erweitern (Umsatzsteuervor-

Kuhls/Willerscheid, § 1 Rdn 2
Bundesverfassungsgericht vom 18.06.1980, Die Steuerberatung 1980, S. 273; 27.01.1982, Die Steuerberatung 1982, S. 135
4. StBÄndG 1989

anmeldungen, Einrichtung der Buchführung), sind jedoch aktuell angesichts des Regierungsentwurfs zum achten Steuerberatungsänderungsgesetz¹³⁸ gescheitert.

3.1.2 Rechtsberatung

Während die Legitimation von Rechtsanwälten rechtlich zu beraten allumfassend ist (§ 3 Abs. 1 Bundesrechtsanwaltsordnung), beschränkt sich die Beratungsbefugnis der Steuerberater grundsätzlich auf das Steuerrecht. Wegen der gegenseitigen Durchdringung der Rechtsgebiete ist eine sachgerechte Steuerberatung in vielen Fällen ohne darüber hinausgehenden Rechtsrat allerdings gar nicht möglich. Eine jeweilige Konsultation eines Rechtsanwalts wäre in vielen Fällen unzumutbar oder unmöglich und in den wenigsten Fällen Erfolg versprechend. Diese Grauzone hatte bislang die Rechtsprechung ausgefüllt mit einer umfangreichen und teilweise widersprüchlichen Kasuistik¹³⁹. Danach war die Rechtsberatung zulässig, wenn die Steuerrechtshilfe primär war und hierzu ein untrennbarer Zusammenhang bestand.

Seit 1998 wurde die Rechtsberatungsbefugnis gesetzlich kodifiziert¹⁴⁰. Hiernach kann der Steuerberater in Abgabenangelegenheiten, mit denen er beruflich befasst ist, rechtlich beraten, wenn dies mit seinen Aufgaben unmittelbar im Zusammenhang steht und eine Erledigung ohne die Rechtsberatung nicht sachgerecht wäre. Damit hat der Gesetzgeber zwar eine - auch berufspolitisch erwünschte - positive rechtliche Grundlage für die Rechtsberatungsbefugnis der Steuerberater geschaffen, Klarheit und Eindeutigkeit wurden aber leider im Vergleich zu den von der Rechtsprechung zuvor gefundenen Formeln nicht geschaffen¹⁴¹.

vom 19. September 2007
BGH 27.05.1963, NJW 63, 2007; 10.11.1977 BGHZ 1970, S. 12; BVerwG 19.01.1968, NJW 1968, S. 906; Böhning, § 22 Anm. 7; Gehre, Deutsches Steuerrecht 1977, S. 296
Artikel 1 § 5 Nr. 2 Rechtsberatungsgesetz (Bundesgesetzblatt 1998, Teil I, S. 2582
Pestke, Steuerberatungsgesetz 1998, S. 426

3.1.3 Vereinbare Tätigkeiten

Neben den vorgenannten Tätigkeiten ist es den Steuerberatern gestattet, weitere vereinbare Tätigkeiten auszuüben, § 67 Abs. 3 StBerG. Hierzu gehören vornehmlich andere freiberufliche Tätigkeiten, die die Wahrnehmung fremder Interessen zum Gegenstand haben, insbesondere eine solche als Rechtsanwalt oder Wirtschaftsprüfer, § 57 Abs. 3 Nr. 1 StBerG.

Aber auch weitere in der Berufsordnung genannte Tätigkeiten (Abschnitt 7, § 39 Abs. 1 BOSTb) sind vereinbar, unter anderem die Vermögensverwaltung, die Tätigkeit in Aufsichtsorganen und die Wahrnehmung verschiedenster Ämter bzw. Tätigkeiten (zum Beispiel Testamentsvollstrecker, Nachlasspfleger, Betreuer, Insolvenzverwalter bzw. früher Konkursverwalter).

Wachsender Bedeutung erfreut sich die betriebswirtschaftliche Beratung, in § 57 Abs. 3 Nr. 3 StBerG als wirtschaftsberatende Tätigkeit erfasst. Da die weit überwiegende Zahl der Steuerberaterzugänge ein wirtschaftswissenschaftliches Studium abgeschlossen hat, kann man diesen Bereich auch als mittlerweile originäre Aufgabe des Steuerberaters bezeichnen.¹⁴² Hierzu gehören neben dem Rechnungswesen in weiterem Sinne die Finanz- und Investitionsplanung usw. Aber auch die (außergerichtliche) Unternehmenssanierung muss erwähnt werden. Der Schwerpunkt darf unter dem Blickwinkel des Rechtsberatungsgesetzes allerdings nicht in der rechtlichen Beratung liegen, sondern auf der Regelung und Überwachung der Verhältnisse und Abwicklung¹⁴³.

Nach § 57 Abs. 3 Nr. 5 und 6 StBerG sind jegliche schriftstellerische Tätigkeit, Vortrags- und Lehrtätigkeit erlaubt. Es ist unerheblich, in welchem Umfang die vereinbare Tätigkeit ausgeübt wird, sie kann überwiegen und den Schwerpunkt darstellen¹⁴⁴.

BGH 07.12.1989, ZIP 1990, S. 266

BGH 16.12.2002, Die Steuerberatung 2003, S. 387; Kuhls/Maxl, § 57 Rdn 273

Maxi, Berufsrecht, S. 1929, Rdn 273

3.1.4 Nicht vereinbare Tätigkeiten

Grundsätzlich ist es dem Steuerberater verwehrt, eine gewerbliche Tätigkeit auszuüben, § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG. Hierdurch sollen Interessenkollisionen vermieden und die Unabhängigkeit des Steuerberaters zum Schutz des Mandanten gewährleistet werden. Diese Argumentation wird auch unterlegt durch § 31 Abs. 2 StBerG, wonach der Steuerberater einen freien Beruf und eben kein Gewerbe ausübt. Insbesondere muss der Freiberufler im Gegensatz zum Gewerbetreibenden vorrangig seine persönliche Leistung erbringen; auch ist er wiederum im Gegensatz zum Gewerbetreibenden in erster Linie dem Gemeinwohl verpflichtet, wohinter seine eigenen (legitimen) Interessen zurückzustehen haben¹⁴⁵.

Ebenfalls ist es allen Steuerberatern untersagt, eine Arbeitnehmertätigkeit auszuüben, § 57 Abs. 4 Nr. 2 StBerG. Auch dieses Verbot bezweckt den Schutz eines wesentlichen Freiraums des Freiberuflers, nämlich die Unabhängigkeit des Steuerberaters, die allein wegen der Weisungsgebundenheit eines Arbeitnehmers gefährdet wäre. In erster Linie richtet sich diese Vorschrift gegen eine Arbeitnehmertätigkeit in der gewerblichen Wirtschaft¹⁴⁶.

Folgerichtig gibt es einige Ausnahmen, die vor allem eine Tätigkeit als Hochschullehrer oder eine Tätigkeit bei einer anderen rechtsberatenden oder prüfenden Institution oder einen Berufsträger betrifft, § 57 Abs. 4 Nr. 2 i. V. m. § 58 StBerG. Auch ein Dienstverhältnis als Wahlbeamter kann zugelassen werden, § 59 StBerG.

3.2 Weitere, das Berufsbild prägende rechtliche Vorgaben

3.2.1 Zugang zum Steuerberaterberuf

Nach vorherrschender Meinung in der Literatur handelt sich bei dem Steuerberater um einen akademischen Beruf, bei dem der Abschluss eines wirtschafts- oder rechtswissenschaftlichen Studiums vorausgesetzt wird¹⁴⁷. Daneben eröffnet § 36

Kuhls/Maxl, § 57 Rdn 398

Kuhls/Maxl, § 57 Rdn 437

vgl. exemplarisch: Gehre, § 36 Rdn 16; Kühl, § 36 Rdn 1; Späth, § 36 Rdn 1; o. V. 1995, S. 3; Kussmaul, 1983, S. 89; Rudel, 1979, S. 95

Abs. 2 StBerG aber auch noch den so genannten Praktikerzugang, von dem bundesweit etwa 25 % der Prüfungsabsolventen Gebrauch machen. Dieser Zugang besteht in Deutschland traditionell¹⁴⁸ und entspricht insbesondere dem Willen des Gesetzgebers, Bildungs- und Aufstiegschancen zu öffnen und offen zu halten¹⁴⁹. Bei dem ebenfalls zur Steuerberatung zugelassenen Wirtschaftsprüfer ist die Situation im Prinzip gleich. Auch hier ist die grundsätzliche Zugangsvoraussetzung das Hochschulstudium und daneben der Praktikerzugang möglich, von dem allerdings nur in geringem Umfang Gebrauch gemacht wird. So sind in dem Jahr 2005 334 Wirtschaftsprüfer und im Jahr 2006 385 Wirtschaftsprüfer neu bestellt worden. Hiervon waren 21 (2005) bzw. 37 (2006) solche ohne Hochschulstudium, was eine Praktikerquote über beide Jahre in Höhe von circa 8 % ausmacht¹⁵⁰.

Allein der Rechtsanwaltsberuf, der zu allen Rechtsberatungen und -Vertretungen befugt ist, bietet keinen Praktikerzugang. Hier ist ausschließlich die „Befähigung zum Richteramt“¹⁵¹ entscheidend, die ein abgeschlossenes rechtswissenschaftliches Universitätsstudium, die erste Staatsprüfung, den zweijährigen Rechtsreferendardienst und die zweite Staatsprüfung voraussetzt¹⁵².

Dies sind die Zugangsbedingungen für die drei Hauptberufe, die zur Steuerberatung befugt sind; gleichwohl sind Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwälte damit keine Steuerberater. Dazu bedarf es der Ablegung der Berufsprüfung, die lediglich für Wirtschaftsprüfer geringfügig erleichtert ist (§ 37 a Abs. 1 StBerG)¹⁵³.

3.2.2 Weiterbildung

Für die Steuerberater ist die Pflicht zur Weiterbildung nur mittelbar geregelt. Nach § 4 Abs. 2 BStB sind Steuerberater „verpflichtet, sich in dem Umfang fortzubilden, wie dies zur Sicherung und Weiterentwicklung der für ihre berufliche Tätigkeit erforderlichen Sachkunde notwendig ist“. Dazu hat die Bundessteuerberaterkammer gemäß § 86 Abs. 2 Nr. 7 StBerG „die berufliche Fortbildung in den steu-

¹⁴⁸ Kuhls, § 36 Rdn 1

¹⁴⁹ BT-Drs. 11/3912, S. 20; Gehre, § 36 Rdn 16; Späth, BHSt § 36 B 369

¹⁵⁰ Zahlen laut Erhebung der Wirtschaftsprüferkammer Berlin

¹⁵¹ § 4 Bundesrechtsanwaltsordnung

¹⁵² Kuhls/Willerscheid, § 3 Rdn 8

¹⁵³ Kuhls, § 37 a Rdn 1

erberatenden Berufen zu fördern". Ob und wie sie dies tut, steht in ihrem Entschließungs- und Auswahlmessen¹⁵⁴. Zurzeit gehen von der Bundessteuerberaterkammer jedenfalls keine wesentlichen unmittelbaren Weiterbildungsanstrengungen aus, weil der Bildungsmarkt ein geradezu üppiges und äußerst vielfältiges Angebot bereithält.

Träger der Weiterbildungsmaßnahmen sind neben den Steuerberaterkammern und Steuerberaterverbänden auch private Institute. Exemplarisch wird im Folgenden die thematische Bandbreite des Weiterbildungsangebots allein für 2007 der eigenen Akademie des Steuerberaterverbands Düsseldorf für die Steuerberater angeführt (vgl. Steuerberaterverband Düsseldorf):

fachschule Endriss, eins der größten privaten Fort- und Weiterbildungsinstitute im Steuerberaterbereich, bietet unter dem Titel „Endriss UPdate für Steuerberater“ speziell für die Berufsträger Seminare zur schnellen Weiterbildung mit Blick auf die steuerrechtlichen Entwicklungen an:

Das Angebot für Steuerberater bietet Ihnen an 4 Tagen im Jahr alles, was Sie brauchen:

Die Themen:

Wichtige und aktuelle Informationen zur laufenden Gesetzgebung und Rechtsprechung, zu aktuellen Entwicklungen und Trends im Steuer- und Bilanzsteuerrecht sowie zu maßgeblichen Verwaltungsanweisungen

Konkrete Hilfestellungen und Hinweise für die Umsetzung in der Praxis sowie Beratungsempfehlungen

Spezielle Themenschwerpunkte aufgrund aktueller Gesetzentwürfe, Diskussionen und Trends

Die Schwerpunkte:

Teil I Steuerliches Verfahrensrecht und Verkehrssteuern

Teil II Ertragssteuern

Teil III Körperschaftsteuer/Umwandlungssteuer/Bilanzielle Fragen

Quelle: (vgl. Flyer Endriss)

Ein erster Überblick über das Weiterbildungsangebot auf dem Markt der Steuerberatung führt zu der Erkenntnis, dass ein Großteil der Seminare einen Fachbezug zur Steuerberatung aufweist. Nur ein kleiner Teil der Seminare thematisiert die so genannten soft skills oder weichen Kompetenzen wie Konfliktmanagement, rhetorische Fähigkeiten, Kniggeeregeln, etc. Die Kosten für die oben genannte viertägige Weiterbildung bei Endriss belaufen sich auf 981,75 €, während beim Verband eintägige Seminare mit rund 160,00 € zu Buche schlagen.

Bezüglich des Weiterbildungssystems im steuerberatenden Bereich kann festgehalten werden, dass die für die Weiterbildung typische Intransparenz der Träger- und Angebotsstrukturen, die auf die Marktsteuerung und geringe Subsidiarität zurückzuführen ist¹⁵⁵, auch hier vorzufinden ist. Es bedarf daher einer gesonderten Eruierung der Träger- und Angebotsstrukturen im Weiterbildungsbereich

der Steuerberatung, um fundierte Aussagen zu Trends und Tendenzen machen zu können.

Eine Weiterbildungspflicht ergibt sich letztlich aus dem Grundsatz der gewissenhaften Berufsausübung (§ 57 Abs. 1 StBerG). Sie wird konkretisiert und mittelbar erzwungen durch die zivilrechtliche Rechtsprechung in Haftungsfragen¹⁵⁶. Es gibt keine mit berufsrechtlichen Sanktionen belegte Fortbildungsverpflichtung¹⁵⁷. Die Situation ist bei den Wirtschaftsprüfern und Rechtsanwälten nicht anders. Ob eine sanktionierbare Fortbildungspflicht eingeführt werden soll, ist lebhaft umstritten. So ist ein jüngster Vorstoß der Bundessteuerberaterkammer im Rahmen des 8. Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes (StBerÄndG) am Widerstand der Steuerberatungsreferenten des Bundes und der Länder gescheitert¹⁵⁸. Auch Pestke¹⁵⁹ spricht sich nach eingehender Abwägung für eine Beibehaltung der Rechtslage aus. Dies dürfte aber voraussichtlich nicht der Schlusspunkt der Diskussion sein, zumal bei den Fachanwälten, gemäß § 15 Fachanwaltsordnung und bei den (Kassen)Ärzten, gemäß § 95 d Sozialgesetzbuch V, sanktionierbare festgelegte Fortbildungsverpflichtungen eingeführt wurden.

3.2.3 Berufsvertretung

Die Angehörigen des steuerberatenden Berufs gehören zu den so genannten verkammerten freien Berufen, § 73 Abs. 1 Satz 1 StBerG. Die Steuerberaterkammer hat die Aufgabe sowohl dem Gemeinwohl zu dienen als auch die Interessen ihrer Mitglieder, der Steuerberater, zu wahren¹⁶⁰. Sie übt die Berufsaufsicht aus und entlastet damit staatliche Stellen. Im Ergebnis dient sie damit der Freiheit und Unabhängigkeit des steuerberatenden Berufs¹⁶¹. Wie weit die Sonderstellung der Steuerberater und einiger anderer Freiberufe (Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer) geht, zeigt sich in der Berufsaufsicht. Hier existiert eine eigenständige Berufsgerichtsbarkeit, die als Sanktion sämtliche Maßnahmen von der Rüge durch den Vorstand der Steuerberaterkammer (§ 81 StBerG) bis zum Ausschluss aus dem Beruf (§ 90 StBerG) durch eigens für Steuerberater eingerichte-

Kuhls/Maxl, § 57 Rdn 162

Kuhls/Maxl, § 57 Rdn 171; Dahns/Eichele, Bundesrechtsanwaltskammer-Mitteilungen 2002, S. 259

Sitzung vom 11. bis 13.01.2006

Kammeraufgaben, S. 277 f.

Rüter, 1985, S. 91

te Kammern und Senate bei den Land- und Oberlandesgerichten und beim Bundesgerichtshof (§§ 95 f. StBerG) bereithält.

Auch unmittelbar wirtschaftlich ist die Steuerberaterkammer für ihre Mitglieder von nicht zu unterschätzender Bedeutung und nützlich, indem sie unter wettbewerbsrechtlichen Gesichtspunkten jegliches rechtswidriges Eindringen Dritter (zum Beispiel Buchführungshelfer) in die Vorbehaltsaufgaben rigoros abmahnt und somit weitgehend unterbindet.

Sämtliche 21 Steuerberaterkammern bilden die Bundessteuerberaterkammer, deren Zuständigkeit vornehmlich in Bereichen liegt, die die Gesamtheit der Steuerberaterkammern betrifft, § 86 StBerG.

3.2.4 Gebühren

Der deutsche Gesetzgeber hat für die Steuerberaterschaft eine Gebührenordnung¹⁶² mit dem Zweck, im Interesse der Auftraggeber (Mandanten) und der Steuerberater angemessene Gebühren festzusetzen und durch Schaffung klarer Verhältnisse Auseinandersetzungen vermeiden, zu helfen¹⁶³. Eine solche staatliche Gebührenordnung ist natürlich für den Berufsstand ein Privileg in wirtschaftlicher und rechtlicher Hinsicht, zumal sie die Gebühren vor allem nach unten begrenzt; eine Einzelvereinbarung höherer Gebühren (§ 4 Abs.1 StBGebV) ist immermöglich.

Allgemein geht die Tendenz dahin, das Gebührenrecht zu liberalisieren. So ist die Gebührenordnung für Rechtsanwälte¹⁶⁴ für wesentliche Teile der nichtprozessualen Tätigkeit (z. B. Beratung) seit 01.07.2006 außer Kraft gesetzt worden¹⁶⁵; hier muss der Rechtsanwalt eine individuelle Vereinbarung mit dem Mandanten schließen, um eine angemessene Gebühr zu erhalten. Dazu kommt die aktuelle Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts¹⁶⁶ zur Lockerung des Verbots

Kuhls/Goez, § 73 Rdn 2

Gebührenordnung für Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften StBGebV; Bundesgesetzblatt 1981 I, S. 1442

Kuhls, § 64 Rdn 2

Gesetz über die Vergütung der Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte - RVG; BGBl 2004 I, S. 718 f.

Siehe § 34 Rechtsanwaltsvergütungsgesetz

Beschluss vom 12.12.2006, 1 BvR 2576 04, Anwaltsblatt 2007, S. 297

von Erfolgshonoraren bei Rechtsanwälten, das sich auf die entsprechenden Regeln bei der Steuerberaterschaft (§ 9 Abs. 1 StBerG) anwenden lässt.

Es bleibt also festzustellen, dass die Gebührenordnung für Steuerberater einen wirtschaftlichen Schutzraum bietet, dessen Beständigkeit aber tendenziell nachlasse

3.2.5 Versicherungspflicht

Nach § 61 StBerG besteht für den Steuerberater die Verpflichtung zum Abschluss einer angemessenen Vermögensschadenhaftpflichtversicherung. Diese Regelung dient sowohl dem Interesse der Mandanten als auch dem Schutz des gegebenenfalls schadensersatzpflichtigen Steuerberaters. Der gesetzgeberische Zwang liegt auch im berufspolitischen Interesse, weil hierdurch im großen Maße das Vertrauen in die Berufsangehörigen und das Ansehen des Berufsstandes gefördert werden¹⁶⁷.

Nebenbei sei bemerkt, dass es dem Steuerberater gestattet ist, in den allgemeinen Geschäftsbedingungen - im so genannten Kleingedruckten - die Haftung auf eine Mio. € zu beschränken, wenn insoweit Versicherungsschutz besteht¹⁶⁸. Auch dies ist eine in anderen Wirtschaftszweigen unbekannte Privilegierung.

3.2.6 Werbung

Die Werbung von Steuerberatern war früher bis auf Ausnahmen verboten. Diese Restriktionen waren mit Blick auf die Freiheit der Berufsausübung (Art. 12 Grundgesetz) rechtlich nicht zu halten¹⁶⁹. Seitdem hat sich das Recht hierzu weitgehend liberalisiert. Die Werbung ist nun grundsätzlich erlaubt und findet ihre Grenze in der Irreführung des Publikums oder dem Reklamehaften¹⁷⁰. Die ein-

Kuhls, § 67 Rdn 1
so ausdrücklich § 67 a Abs. 1 Nr. 2 mit weiteren Einzelheiten
Bundesverfassungsgesetz 14.07.1987; Neue Juristische Wochenschrift 1988, S. 194
Kornblum, Die Steuerberatung 1988, S. 189; Zuck, Neue Juristische Wochenschrift 1988, S. 175

schlägigen Regelungen findet sich hierzu in §§ 57 Abs. 1 und 57 a StBerG und in Abschnitt 5 der BOSTB.

3.2.7 Internationaler Vergleich

Zum Vergleich werden exemplarisch folgende Staaten herangezogen: Österreich, Schweiz, Frankreich, Italien, Slowakei, Spanien, Polen, Großbritannien und Belgien. Aufgrund ihrer wirtschaftlichen Bedeutung und der daraus sich ergebenden Erfahrung, dass dortige Regeln oft Leitcharakter haben und von anderen Ländern mehr oder weniger übernommen werden, wurden außerdem die USA betrachtet.

Die berufsrechtlichen Regelungen in Europa sind extrem heterogen. Die größte Regelungsdichte dürfte wohl Deutschland aufweisen gefolgt von Österreich, Frankreich und den jungen EU-Staaten Polen und Slowakei. In Spanien findet sich so gut wie keine Regelung zu dem Beruf. Die USA nehmen etwa eine Mittelposition ein.

Wegen der zunehmenden Internationalisierung und Wirtschaftsverflechtung wäre ein Trend zur Vereinheitlichung wünschenswert, ist aber kaum zu erkennen. Diesem Ziel widmet sich die C. F. E.¹⁷¹, eine Vereinigung der verschiedensten Steuerberatungsorganisationen in Europa. Bezogen auf ihren langjährigen Bestand lassen die Ergebnisse zu wünschen übrig.

Auch rechtsvergleichende Untersuchungen sind rar und teilweise älteren Ursprungs¹⁷². Tabellarisch stellt sich der Vergleich wie folgt dar:

Confederation Fiscale Europeenne, gegründet 1959
Behrens, Carl, S. 201 f.; Gehre/v. Bostel, Einleitung Rdn 251; Pestke, Steuerberaterhandbuch, Fach D; Vacovec, Die Steuerberatung, S. 332; Bundessteuerberaterkammer (Steggewenz und Salaschek), versch. Rundschreiben Brüssel 2006

Tab. 1: Berufsrechtliche Regelungen des Steuerberaters im internationalen Vergleich

Land	Deutschland	Osterreich	Schweiz	Frankreich	Italien	Slowakei
Zugang	Abgeschlossenes Hochschulstudium sowie 2 oder 3 Jahre Praxis, daneben Praktikerzugang	Abgeschlossenes, fach einschlägiges Hochschulstudium sowie 3-jährige praktische Tätigkeit bei einem „Wirtschaftstreuhänder“ oder 9-jährige praktische Tätigkeit als selbständiger Buchprüfer	Keine speziellen, gesetzlich vorgeschriebenen Voraussetzungen	Hochschulstudium mit dem Abschluss „Diplome d'etudes superieures compatible et financaire“ darauf folgend 3-jährige praktische Ausbildung, die mit einer weiteren Prüfung abschließt	Hochschulabschluss in Wirtschaftswissenschaften sowie 3-jähriges Berufspraktikum, anschließend Ablegung einer Staatsprüfung und Eintragung ins Berufsverzeichnis	Hochschulabschluss und 5 Jahre Praxis oder 3 Jahre Assistenz bei einem Steuerberater
Qualifizierungen			„Diplomierter Steuerberater“, Voraussetzung: Bestehen einer der deutschen Steuerberaterprüfung ähnlichen Prüfung			
Fortbildung	Nicht konkretisiert	Gesetzlich geregelt: mindestens 40 Std. im Jahr oder 120 Std. in drei Jahren. Die Fortbildung kann auch im Selbststudium erfolgen.	Mitglieder der „Treuhand-Kammer“ sind verpflichtet, sich 60 Std. im Jahr fortzubilden. Erlaubt: 50 % Selbststudium	Fortbildungspflicht wird von der Kammer festgelegt: 40 Std. im Jahr oder 120 Std. in drei Jahren	Regional: Studien- u. Forschungsgruppen Ergebnisse werden veröffentlicht. Kammer organisiert dies.	2 Seminare pro Jahr
Vertretung	Zwangsmitgliedschaft Steuerberaterkammer	Gesetzliche Interessenvertretung: „Kammer der Wirtschaftstreuhänder“	„Treuhand-Kammer“ ist ein eingetragener Verein. Mitgliedschaft ist nicht obligatorisch, nur diplomierte Fachkräfte werden aufgenommen.	„Ordre des Experts-comptables“ - privat rechtlich organisierte Kammer, die aber im öffentlichen Interesse handelt	Staatliche „Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerberater“ sowie 125 ihr untergeordnete lokale Kammern.	Zwangsmitgliedschaft in der Steuerberaterkammer
Honorar	Gesetzliche Gebührenverordnung	Honorare werden frei vereinbart	Gebühren sind nicht gesetzlich festgelegt.	Gebühren sind nicht gesetzlich festgelegt.		Frei vereinbar
Werbung	Werbung ist erlaubt	Keine berufsrechtlichen Werbebeschränkungen	Keine Werbung, die das Ansehen der Kammer oder des Berufsstands beeinträchtigt	Jede Art von Werbung ist untersagt		Ja, aber keine vergleichende Werbung
Pflichtversicherung	Ja	Ja	Nein	Ja		Ja
Öffentlichrechtliche Berufsgerichtsbarkeit	Ja	Ja	Nein	Ja		Ja

Quelle: eigene Darstellung

Land	Deutschland	Spanien	Polen	Großbritannien	USA	Belgien
Zugang	Abgeschlossenes Hochschulstudium sowie 2 oder 3 Jahre Praxis, daneben Praktikerzugang	Keine gesetzlichen Regelungen	Abgeschlossenes Hochschulstudium sowie 2-jähriges Berufspraktikum (ab 1997)	Keine speziellen Voraussetzungen	Keine gesetzlichen Regelungen, IRS - „Internal Revenue Service“ (Steuerkontrollbehörde auf Bundesebene) bietet Examen zum „Enrolled Agent“ an.	4-jähriges Universitätsstudium und 3-jähriges Praktikum bei einem Steuerberater
Qualifizierungen				Chartered Accountant: Hochschulstudium und 3-jährige Praxis, sowie weitere Kurse und Prüfungen Certified Accountant: 3-jährige Tätigkeit sowie mehrere Prüfungen	Tax Accountant: Universitätsabschluss als Bachelor im Rechnungswesen. Nach mehreren Jahren Berufsausübung Prüfung vor dem American Institute of Certified Public Accountant	
Fortbildung	Nicht konkretisiert	Keine gesetzlichen Regelungen	Gesetzliche Verpflichtung, die Qualifikation ständig zu erhöhen, ohne präzise Anforderungen	Chartered Accountant: jedes Jahr Erklärung über Weiterbildung gegenüber dem Chartered Institute of Taxation	Jeder Bundesstaat hat eigene Organisationen für Fortbildung	Pflicht 40 Std. im Jahr
Vertretung	Zwangsmitgliedschaft Steuerberaterkammer	Keine staatliche Berufsorganisation, aber mehrere freiwillige Zusammenschlüsse von Berufsangehörigen, u. a. das „Registro de Economistas Asesores Fiscales“, das nur Absolventen betriebswirtschaftlicher Studien aufnimmt	Pflichtmitgliedschaft in der Landessteuerberaterkammer in Warschau	Keine Pflichtmitgliedschaft, div. privat-rechtlich organisierte Berufsorganisationen. Möglich: Mitglied in mehreren Organisationen	Keine spezifische Kammer	Staatliche Kammer, obligatorische Mitgliedschaft
Honorar	Gesetzliche Gebührenverordnung	Keine gesetzlichen Regelungen	Keine gesetzlichen Regelungen	Keine gesetzlichen Regelungen. Berufsorganisationen legen allerdings Grundsätze fest.	Keine gesetzlichen Regelungen	Keine gesetzlichen Regelungen
Werbung	Werbung ist erlaubt		Jede Art von Werbung ist untersagt	Vergleichende Werbung ist verboten		Werbung ist erlaubt in objektiver Form
Pflichtversicherung	Ja	Nein	Ja	Ja		Ja
Öffentlichrechtliche Berufsgerichtsbarkeit	Ja	Nein	Ja	Nein		Ja

4 Die Struktur und wirtschaftliche Lage der Steuerberaterschaft

4.1 Entwicklung der Berufsangehörigen der Rechts- und Steuerberatung sowie der Wirtschaftsprüfung von 1995 bis 2006

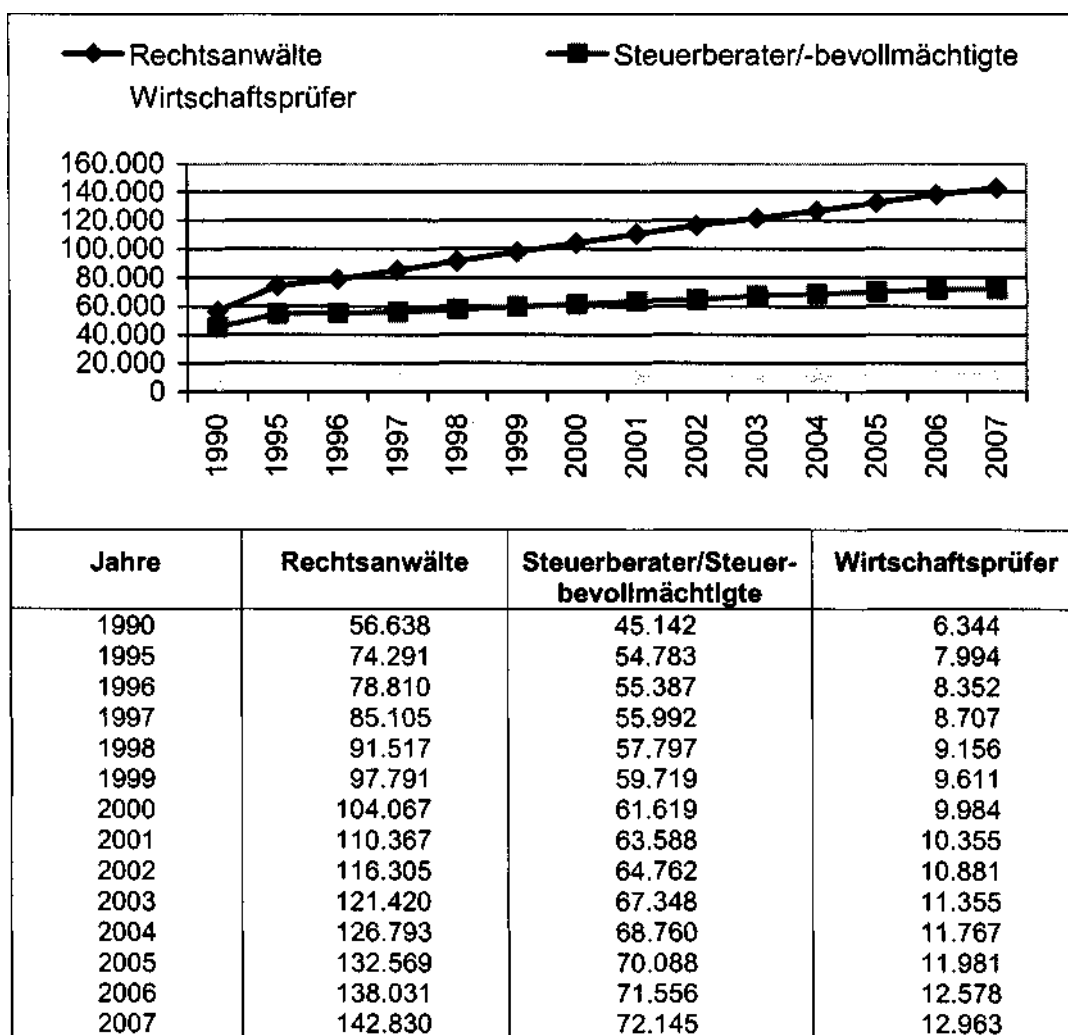
Die zahlenmäßige Entwicklung der beiden Hauptberufe der Rechtsberatung, Steuerberater und Rechtsanwälte, könnte unterschiedlicher nicht verlaufen. Während sich bei den Rechtsanwälten in der Zeit von 1995 bis 2006 die Anzahl der Berufsangehörigen von rund 75.000 auf 140.000, also um 87 %, gesteigert hat, hat die Entwicklung bei den Steuerberatern einen bedeutend gemäßigten Verlauf genommen. Hier liegt die Steigerung von etwa 55.000 auf 70.000 bei circa 27 % und führt damit längst nicht zu einer dramatischen Überbesetzung, wie sie in dem Markt der Rechtsanwälte zu beklagen ist. Während der Steuerberater im Durchschnitt noch von einer befriedigenden materiellen Situation ausgehen kann, ist es vielfach bei Rechtsanwälten so, dass diese durch ihren Beruf bisweilen kaum noch ihr Auskommen haben.

Bei den Wirtschaftsprüfern zeigt sich eine ähnliche Situation, wie bei den Steuerberatern. Auch hier ist der Anstieg moderat. In diesem Zusammenhang ist zu sagen, dass die Wirtschaftsprüferzahlen im Wesentlichen in den Steuerberaterzahlen enthalten sind, da 90 % der Wirtschaftsprüfer zugleich Steuerberater sind. Bei den Wirtschaftsprüfern handelt es sich demnach im Wesentlichen um Steuerberater, die die Zusatzqualifikation Wirtschaftsprüfer erworben haben.

Der Grund für die moderate Entwicklung der Anzahl der Steuerberater kann in der Attraktivität bzw. dem Image des Berufs des Steuerberaters liegen. Eine rückläufige Entwicklung der Anzahl der Prüfungsteilnehmer bei den Steuerberatern könnte ein Indiz für diese Hypothese darstellen. Ein Rückgang der Prüflinge kann ebenfalls als Indiz für die Funktion der hohen individuellen Investition als selektives Instrument herangezogen werden. Die hohen Kosten für die Vorbereitungskurse und Prüfungsgebühren und der hohe zeitlichen Kurs- und Lernaufwand in Verbindung mit einer hohen Durchfallquote können dazu führen, dass viele das hohe Risiko einer Fehlinvestition scheuen. Die diskontinuierliche Entwicklung der Zahlen der Prüfungsteilnehmer zum Steuerberater lassen allerdings

keine Rückschlüsse zu den skizzierten Argumentationen zu. Die Hypothese, dass es sich um einen gesteuerten Zugang handelt, um den Steuerberatungsmarkt vor Übersättigung zu bewahren, ist ebenfalls schwer haltbar. Zur Verifizierung müsste eine Gegenüberstellung der Abgänge der Berufsträger und der Bestehensquote bei der Prüfung hergestellt werden, unter gleichzeitiger Berücksichtigung der Nachfrageentwicklung auf dem Steuerberatermarkt.

Abb. 1: Zahlenmäßige Entwicklung der Steuerberater, Rechtsanwälte und Wirtschaftsprüfer



Quelle: BStBK/Datev/IFB; eigene Darstellung.

Die Arbeitslosenzahlen im Vergleich zwischen Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern und Rechtsanwälten belegen deutlich die schwierige Beschäftigungssituation der Rechtsanwälte. Während im Juni 2007 888 Rechtsanwälte, 60 Richter/Staatanwälte und 4.350 Juristen arbeitslos gemeldet waren, wurden bei den Steuerberatern lediglich 174 und bei den Wirtschaftsprüfern 189 Arbeitslose ge-

zählt. Von den Personen mit der Doppelqualifikation zum Steuerberater und Wirtschaftsprüfer war bundesweit keiner arbeitslos gemeldet. Im Jahr 2006 lag die Arbeitslosenquote bei den Steuerberatern bei lediglich 0,33 %, womit in dieser Branche von einer Vollbeschäftigung gesprochen werden kann. Die Arbeitslosenquote für die bei der Bundesagentur für Arbeit gemeldeten arbeitslosen Rechtsanwälte lag in demselben Jahr bei 0,62 %. Zwar ist diese nur doppelt so hoch wie bei den Steuerberatern, allerdings dürften sich bei den 4.350 aufgeführten arbeitslosen Juristen etliche befinden, die aus Kostengründen (Versicherungsprämien, Gebühren) den Status des Rechtsanwalts aufgegeben oder gar nicht erlangt haben, aber gleichwohl der Gruppe der arbeitssuchenden Rechtsanwälte zuzurechnen sind.

4.2 Entwicklung der Frauenquoten von 1992 bis 2005 in ausgewählten freien Berufen

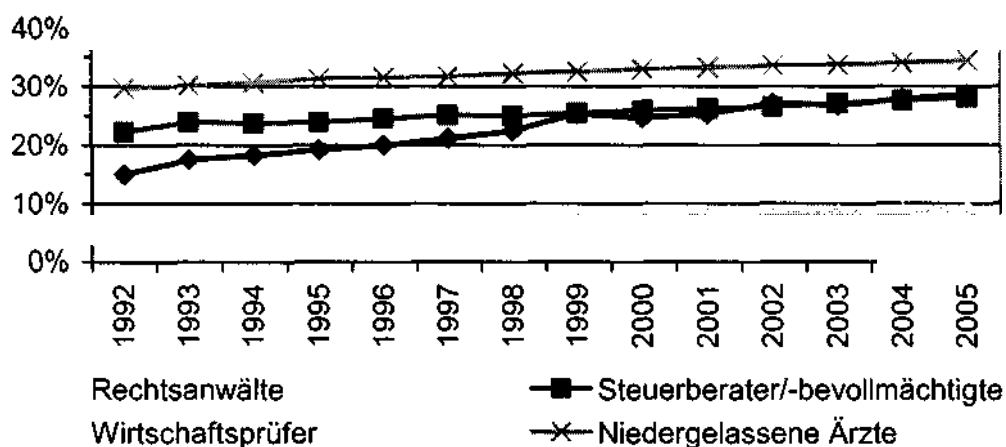
Die nachfolgende Grafik zeigt, dass in vier wesentlichen freien Berufen - Steuerberater, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, niedergelassene Ärzte - der Frauenanteil unter 50 % liegt und dass sich in drei Berufen hiervon der Frauenanteil in den Jahren 1992 bis 2005 um circa 5 % gesteigert hat, mit Ausnahme der Rechtsanwälte, hier liegt die Steigerung im selben Zeitraum bei 12 %. Eingedenk der Tatsache, dass die Absolventen der wirtschaftswissenschaftlichen Studiengänge zu knapp 50 % weiblichen Geschlechts sind und die Gruppe der Praktiker, die die Zugangsvoraussetzungen für die Steuerberaterprüfung erfüllt, zu 75 % (Fachangestellte) und 70 % (Steuerfachwirte und Bilanzbuchhalter) Frauen sind, erstaunt es schon, dass beim Sprung zum Steuerberater sich die Verhältnisse der Geschlechter praktisch umkehren. Die Quote der weiblichen Steuerberater liegt in 2005 bei nur knapp 30 %. Dies mag darauf zurückzuführen sein, dass die vornehmlich selbständige Tätigkeit eines Steuerberaters in vielen Fällen nicht in die (familiäre) Lebensplanung potentieller weiblicher Anwärter passt. Oder noch weitergehend: Möglicherweise entspricht es ganz allgemein der Grundeinstellung weiblicher Berufsangehöriger, mehr auf die vermeintliche Sicherheit des Angestelltendaseins zu setzen, was an anderer Stelle zu untersuchen wäre.

Eine ähnliche Beobachtung ergibt sich auch bei den Rechtsanwälten. Auch hier liegt die Studienabschlussquote für Frauen teilweise bei über 50 %; gleichwohl

liegt der Frauenanteil bei der Rechtsanwaltschaft ebenfalls unter 30 %. Hier dürfte ebenfalls der Hang zur Selbständigkeit aus oben genannten Gründen geringer ausgeprägt sein als bei Männern.

Eine gewisse Unterstützung der Argumentation erfolgt durch die geradezu minimale Frauenquote im Beruf der Wirtschaftsprüfer. Da der Wirtschaftsprüfer in der Regel ein besonders qualifizierter Steuerberater ist und bei der Fortbildung somit besonderes Engagement von Nöten ist, sind auch hier Frauen möglicherweise deshalb besonders schwach vertreten, weil die Verbindung mit anderen (familiären) Pflichten nicht leicht durchführbar erscheint.

Abb. 2: Die Entwicklung der Frauenquote (in Prozent)

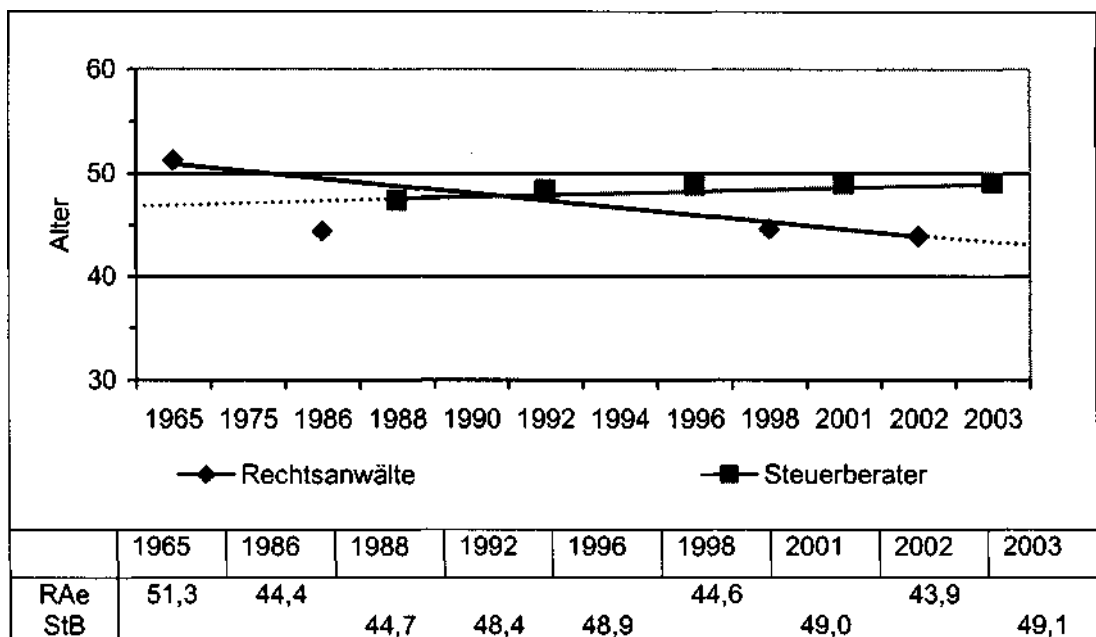


Jahre	RAe	StB	WP	Ärzte
1992	15,5	22,2	k.a.	29,6
1993	17,5	23,9	4,5	30,1
1994	18,3	23,7	5,2	30,6
1995	19,2	23,9	5,3	31,3
1996	20,0	24,5	5,8	31,5
1997	21,1	25,1	6,2	31,7
1998	22,4	25,0	6,8	32,2
1999	25,3	25,4	7,1	32,5
2000	24,6	25,9	7,5	32,9
2001	25,3	26,2	7,9	33,2
2002	27,1	26,5	8,2	33,5
2003	26,8	27,1	8,4	33,7
2004	27,8	27,6	8,6	34,0
2005	28,6	28,1	9,1	34,4

4.3 Durchschnittsalter von Steuerberatern und Rechtsanwälten

Für die Zukunftschancen in einem Beruf ist es unter anderem von Bedeutung, wie hoch das Durchschnittsalter der Berufsangehörigen ist, weil entscheidend für die eventuelle Überbesetzung die Nettozugänge, also die Differenz zwischen Gesamtzugängen und Gesamtabgängen sind. Je höher das Durchschnittsalter der Angehörigen des jeweiligen Berufsstands ist, desto eher werden die Zugänge durch die Abgänge aufgefangen.

Abb. 3: Durchschnittsalter bei Rechtsanwälten und Steuerberatern



Quelle: BStBK/Datev/IFB; eigene Darstellung.

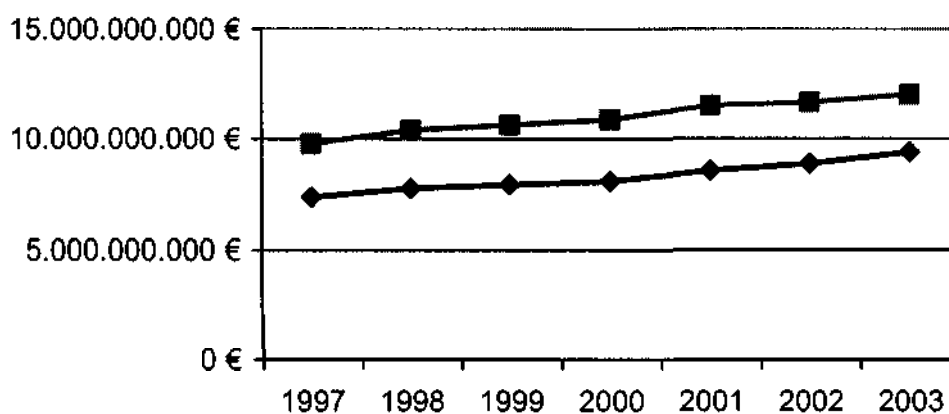
Hier zeigt sich neben der schon absolut wesentlich höheren Zahl der Rechtsanwälte (zurzeit 140.000) zu den Steuerberatern (zurzeit 70.000)¹⁷³, dass auch die Zahl der altersbedingten Abgänge bei den Rechtsanwälten wesentlich schwächer ausfallen werden, als bei den Steuerberatern. Trotz nur bruchstückhafter Erkenntnisse: Während bei den Rechtsanwälten das Durchschnittsalter seit 1965 von rund 51 Jahren auf rund 44 Jahre gesunken ist, ist es bei den Steuerberatern seit 1986 von etwa 45 Jahren auf 49 Jahre gestiegen. Die Zugänge junger Kollegen reichen also bei den Steuerberatern nicht aus, um den Altersdurchschnitt zu halten. Im Ergebnis bedeutet dies, dass der Markt der Steuerberatung mit Blick

auf seine Altersstruktur durchaus weiterhin attraktiv ist und weitere Zugänge verkraften kann, diese möglicherweise sogar braucht.

4.4 Gesamtumsätze Rechtsanwaltskanzleien, Steuerberater und Gesellschaften

Auch hier zeigt sich die ungleiche wirtschaftliche Situation dieser beiden Berufe. Bei etwa gleichmäßiger Steigerung der im Steuerberater- und im Rechtsanwaltsmarkt ermittelten Umsätze ist das Umsatzvolumen im Rechtsanwaltsmarkt mit etwa 9,5 Mrd. Euro um gute 20 % niedriger als das des Steuerberatermarktes. Diese unterschiedlichen Marktvolumina erhalten ihr besonderes Gewicht mit Blick auf die Anzahl der Berufsvertreter. Hier ist das Verhältnis nämlich umgekehrt. Das bedeutet, dass im Jahre 2003 das durchschnittlich von einem Steuerberater erwirtschaftete Umsatzvolumen bei 180.000 € liegt. Das vergleichbare Umsatzvolumen des Rechtsanwalts liegt lediglich bei 78.000 €.

Abb. 4: Gesamtumsätze Rechtsanwälte und Steuerberater



Rechtsanwaltskanzleien (ohne Notariat)
 —■— Steuerberater und -gesellschaften

Jahr	Rechtsanwaltskanzleien	Steuerberater/-gesellschaften
1997	7.372.824.330 €	9.766.474.080 €
1998	7.774.570.390 €	10.375.183.940 €
1999	7.927.408.000 €	10.617.989.000 €
2000	8.080.247.000 €	10.860.796.000 €
2001	8.578.481.000 €	11.051.524.000 €
2002	8.870.273.000 €	11.650.308.000 €
2003	9.396.779.000 €	11.992.439.000 €

Quelle: BStBK/Datev/IFB; eigene Darstellung.

Diese Zahlen sind der Umsatzsteuerstatistik entnommen, welche als umsatzsteuerliches Subjekt den einzelnen Berufsangehörigen oder - im Falle der Sozietät (Gesellschaft bürgerlichen Rechts) - die Gesellschaft ansieht. Da der Soziierungsgrad bei den Rechtsanwälten jedoch höher als bei den Steuerberatern ausfällt¹⁷⁴, verschärft sich die Situation noch mit Blick auf den einzelnen Rechtsanwalt.

5 Die Zukunftsaussichten des steuerberatenden Berufs

5.1 Die Entwicklung seit 1977

Um den Angehörigen des steuerberatenden Berufes Orientierung für das weitere Fortkommen zu ermöglichen, beschäftigt sich die Literatur ausführlich mit den Entwicklungen, denen die Strukturen des Steuerberatungsmarktes unterliegen.

In den vergangenen 30 Jahren haben verschiedene empirische Untersuchungen die Tätigkeitsfelder und -Schwerpunkte von Steuerberatern durchleuchtet und ihre Entwicklung beobachtet, um daraus auf zukünftige Tendenzen schließen zu können¹⁷⁵. Die Ergebnisse der hier vorgestellten drei Studien sind aufgrund der sehr unterschiedlichen Fragestellungen nur bedingt vergleichbar. Auch der Adressatenkreis ist nicht einheitlich: Bei den Praxenvergleichen von 1994 und 2000 wurden stichprobenartig Berufsangehörige aus ganz Deutschland befragt, während die Befragung von Rudel sich auf die Steuerberater in Niedersachsen beschränkte.

Im Jahr 1977 schlüsselte die Befragung in Niedersachsen ansässiger Steuerberater die Tätigkeitsfelder anhand ihres Anteils am Umsatz der Kanzleien auf.

Damals erzielten Steuerberatungskanzleien ihren Jahresumsatz im Durchschnitt zu 88,21 % mit Buchhaltungs- und Jahresabschlussarbeiten sowie mit Steuerdeklarationstätigkeiten. Die übrigen Tätigkeiten hatten nur einen Umfang von 11,79% am Umsatz¹⁷⁶.

Die Studie des Steuerberaterverbandes aus dem Jahr 1994¹⁷⁷ erbrachte bei der Frage nach den Tätigkeitsschwerpunkten der Kanzleien folgendes Ergebnis (Umsatzanteile in %):

vgl.: Rudel, Praxis der Steuerberatungsbetriebe Praxisvergleich 1994, Praxishilfe Nr. 10
Schoul, Änderungen in den Strukturen des Steuerberatermarktes, Bonn, Berlin 2005.
Rudel, Anhang S. 271
Praxisvergleich 1994, Praxishilfe Nr. 10

Tab. 2: Tätigkeitsschwerpunkte der Steuerberaterkanzleien 1994

Finanzbuchhaltung	27,66 %
Lohnbuchhaltung	6,50 %
Abschlusserstellung	28,37 %
Steuererklärungen	17,47%
Steuerberatung	6,46 %
Betriebswirtschaftliche Beratung	4,26 %
Prüfungstätigkeiten	5,07 %
Sonstiges	4,21 %

Im Praxenvergleich 2000¹⁷⁸ wurde unter anderem danach gefragt, welche Dienstleistungen zu den fünf Dienstleistungen mit den größten Anteilen am Gesamtumsatz gehören. Die Prozentzahlen für die einzelnen Dienstleistungen lauteten demnach:

Tab. 3: Dienstleistungen der Steuerberaterkanzleien 2000

Buchhaltung	97,6 %
Bilanzierung/Jahresabschluss	99,3 %
Steuerdeklaration	96,9 %
Steuergestaltung	75,5 %
Wirtschaftsprüfung	12,8 %
Auseinandersetzung mit Finanzbehörden	41,1 %
Betriebsprüfungen	37,6 %
Wirtschaftsberatung	24,0 %
Vermögensberatung	3,5 %
Rechtsberatung	5,7 %
Vortrags-, Lehrtätigkeit	2,0 %
Verfassen von Fachartikeln	

Folgende Entwicklungstendenzen lassen sich erkennen:

Buchführung und Abschlusserstellung erzielen sowohl 1977 als auch 1994 den größten Anteil am Gesamtumsatz. Im Praxenvergleich 2000 geben im Durch-

schnitt 90 % der Steuerberater an, mit diesen Dienstleistungen den größten Anteil am Gesamtumsatz zu erzielen. Die Bedeutung dieser Dienstleistung ist also unverändert geblieben, lediglich der Anteil der Abschlussarbeiten war in den letzten Jahren leicht rückläufig¹⁷⁹. Auch bei den Steuerdeklarationstätigkeiten liegen die Zahlen in den ersten beiden Studien bei einem ähnlichen Anteil: 1977 sind es 19,95 %, 1994 17,47 %. Sie haben damit den drittgrößten Anteil am Gesamtumsatz, ein Ergebnis, das ebenfalls der Praxenvergleich 2000 zeigt. Auch hier ist keine Abnahme der Bedeutung dieser Dienstleistungen für den Umsatz der Steuerberater in den Jahren 1977-2000 erkennbar.

Deutlich zugenommen hat jedoch der Anteil der betriebswirtschaftlichen Beratung. In der Untersuchung von Rudel aus dem Jahr 1977 war der Anteil noch so gering, dass sie nicht explizit in den Ergebnissen erscheint. 1994 hatte sie bereits einen Anteil von 4,26 % am Gesamtumsatz. Im Praxenvergleich 2000 geben bereits 24 % der Teilnehmer an, dass die Wirtschaftsberatung in ihren Kanzleien zu den fünf umsatzstärksten Dienstleistungen gehört.¹⁸⁰

Auch bei den Prüfungstätigkeiten ist ein Anstieg festzustellen. Zwar geben im Praxenvergleich 2000 lediglich 1,1 % der Teilnehmer an, dass die Wirtschaftsprüfung den größten Beitrag zum Gesamtumsatz liefert, bei den Teilnehmern aus Steuerberatungs-/Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sind es aber 16,0 %. Bei immerhin 12,8 % der Teilnehmer gehört sie zu den fünf Dienstleistungen mit dem größten Umsatzanteil, bei Steuerberatungs-/Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sind es sogar 72,0 %.

Die Entwicklung seit 1977 zeigt damit die gleich bleibende Bedeutung der „klassischen Tätigkeiten“ wie Buchhaltung und Steuerdeklaration, aber auch die wachsende Bedeutung anderer Tätigkeitsfelder. Die Veränderung des Marktes gilt aber als noch keineswegs abgeschlossen, im Gegenteil werden für die nächsten Jahre und Jahrzehnte tief greifende Änderungen der Marktsituation prognostiziert¹⁸¹.

vgl. Schoul, S. 66
Schoul, S. 66
Schoul, S. 187; Neufang, S. 70; Pestke, Mutmaßungen ..., S. 91

5.2 Trends und Tendenzen

5.2.1 Die Anbieterseite

Nach wie vor steigt die Zahl der Berufsangehörigen des steuerberatenden Berufs an. Hohe Zuwachsraten waren besonders zu Beginn der 80er Jahre zu beobachten. 1982 betrug die Rate 7,0 %, 1999 dagegen nur 4,7 %. Die Zahl der Mitglieder der 21 deutschen Steuerberaterkammern stieg im Jahr 2005 auf 79.110 (Stichtag 01.01.2006), das entspricht einem Zuwachs von 2,71 % gegenüber dem Vorjahr. Am 01.01.2005 lag die Zahl bei 77.020 Mitgliedern. Im Jahr 2004 war die Zahl der zugelassenen Steuerberater um 2,1 % gestiegen¹⁸². Im Jahr 2002 betrug die Zuwachsrate 4,5 %. So bestätigt sich die in der Literatur getroffene Prognose, dass die Zahlen zwar weiter ansteigen, die Zuwachsraten sich jedoch verringern werden¹⁸³. Viele Autoren nehmen an, dass sich der Wettbewerbsdruck innerhalb der Steuerberaterschaft erhöhen wird¹⁸⁴. Diese Meinung wird von einem großen Teil der praktizierenden Steuerberater geteilt, wie der Praxenvergleich 2000 zeigt¹⁸⁵.

Wachsende Konkurrenz ist auch von Angehörigen anderer Berufsgruppen zu erwarten. So steigt die Zahl der Wirtschaftsprüfer ebenfalls stetig und mit wachsenden Zuwachsraten an, während die Zahl der Nachfrager konstant bleibt. In der Literatur wird daher erwartet, dass die Wirtschaftsprüfer bemüht sein werden, ihr Dienstleistungsangebot, wie ja auch bei den Steuerberatern zu beobachten, auszuweiten¹⁸⁶. Hier kommen vor allem die Bereiche Steuerberatung, Rechtsberatung und Unternehmensberatung in Frage.

Auch die Zahl der Rechtsanwälte steigt stetig, stärker sogar als die der Steuerberater. Hinzu kommt eine wachsende Zahl von Juristen, die keine Volljuristen sind, wie zum Beispiel die an Fachhochschulen ausgebildeten Wirtschaftsjuristen¹⁸⁷.

vgl. Bundessteuerberaterkammer (Hrsg.), Berufsstatistik, Mitgliederstand der Steuerberaterkammern per Stichtag 1. Januar, in: <http://www.bstbk.de>, Stand 01.08.2006

Schoul, S. 189, Gilgan, Der Beruf des Steuerberaters: Berufsbild, Ausbildung, Perspektiven, 5. neu bearbeitete Aufl. Heme/Berlin 1995

Neufang, S. 68, Pestke, S. 116

Schoul, S. 190/191

Schoul, S. 193

Die Ausbildung zum Wirtschaftsjuristen erfolgt an Fachhochschulen. Daneben bieten vereinzelt Universitäten einen Studiengang zum universitär diplomierten Wirtschaftsjuristen an (exemplarisch: Universität Lüneburg, Universität Augsburg). Im Zuge des Bologna-Prozesses werden auch in diesem Bereich vermehrt Studiengänge zum Bachelor of Law (LL.B) mit wirtschaftlicher Ausrichtung angeboten. Für Juristen mit mindestens dem ersten Staatsexamen, kann an

Die Nachfrage nach Rechtsberatung steigt aber keinesfalls im gleichen Maße an. Rechtsanwälte sind unbeschränkt zur Steuerberatung befugt und könnten deshalb zu einem wichtigen Konkurrenten für Steuerberater werden. Bisher sind jedoch nur wenige Anwälte auf diesem Markt tätig, die vorhandenen Nachfrager werden bereits von anderen Anbietern, in erster Linie Steuerberatern, betreut. Die Spezialisierung „Fachanwalt für Steuerrecht“ hat bisher keine Marktrelevanz verzeichnen können. Eine Ausnahme bilden allerdings große Anwaltskanzleien, die sich erfolgreich auf bestimmte Steuerggebiete spezialisieren konnten.

Zur Zahl der Unternehmensberater ist hingegen keine eindeutige Aussage möglich. Der Rückgang des Umsatzes der Unternehmensberaterbranche in den letzten Jahren, verursacht durch die gesamtwirtschaftlich schlechte Entwicklung lässt aber vermuten, dass auch die Unternehmensberater versuchen werden, ihre Tätigkeitsfelder auszuweiten, zum Beispiel auf die Organisations- und Strategieberatung, die auch für Steuerberater ein attraktives Tätigkeitsfeld sein könnte. Die wachsende Konkurrenz könnte zudem dazu führen, dass die Unternehmensberater versuchen, andere Anbieter aus dem Markt der betriebswirtschaftlichen Beratung zu verdrängen¹⁸⁸, ein Markt, der auch für Steuerberater immer interessanter wird.

Auch aus den anderen EU-Ländern ist mit Konkurrenz zu rechnen. Da die Rechtsentwicklung noch recht neu ist, ist eine Vorhersage jedoch schwierig. Bisher wird jedoch aufgrund von Sprachbarrieren und der Kompliziertheit des deutschen Steuerrechts eher mit einem geringen Angebot aus dem Ausland gerechnet. Eine Ausnahme bilden allerdings die grenznahen Gebiete, in denen sowohl Sprachbarrieren als auch fachliche Probleme durch berufliche Erfahrungen mit Grenzgängern häufig wegfallen. Hier ist mit einem verstärkten Eindringen ausländischer Konkurrenten zu rechnen. Der größte Anteil grenzüberschreitend tätiger Personen ist in den Grenzgebieten zu Österreich und den Benelux-Ländern zu finden.

Universitäten ein aufbauender Studiengang zum Wirtschaftsjuristen absolviert werden (Universität Bayreuth). Verbreiteter ist allerdings der weiterführende Abschluss des Master of Law (LL.M), wie an den Universitäten Halle Wittenberg, Kassel und Kaiserslautern. Pestke, Trends auf dem Beratungsmarkt 2000, in: Datenverarbeitung, Steuern, Wirtschaft, Recht, Heft 4, 2000, S. 91

5.2.2 Die Nachfragerseite

Eine große Nachfragergruppe für die Dienstleistungen der Steuerberater bilden Privatpersonen. Nach den Ergebnissen von Schoul sind sie die zweitwichtigste Mandantengruppe¹⁸⁹. Ihr Anteil ist in den letzten Jahren zurückgegangen. Im Jahr 2000 lag ihr Anteil bei 32 %, 1977 waren es noch 42,6 %¹⁹⁰. Der Anteil der Privatmandanten sinkt mit der Größe der Kanzlei. Im Praxenvergleich 2000 gaben aber nur drei Teilnehmer an, überhaupt keine Privatpersonen zu betreuen¹⁹¹. Auch für die weitere Entwicklung wird mit einem Rückgang gerechnet. Sinkende Bevölkerungszahlen, steigende Arbeitslosigkeit und die Überalterung der Bevölkerung führen zu einem Abnehmen der berufstätigen Bevölkerung¹⁹². Neufang prognostiziert auch angesichts der preiswerten elektronischen Steuererklärungs- und Buchhaltungsprogramme und der Möglichkeit, die Steuererklärung mit ELSTER erstellen zu können, ein weiteres Sinken der Zahlen¹⁹³.

Die Globalisierung bringt für eine weitere wichtige Mandantengruppe Veränderungen mit sich. In der Literatur wird häufig eine Verschiebung zugunsten großer Unternehmen und ein Schwund von Unternehmen durch Anstieg der Insolvenzen, wie auch der Fusionen und Unternehmensübernahmen erwartet¹⁹⁴. Neben großen, international agierenden Unternehmen werden auch Mittelständler aus allen Bereichen von dieser Entwicklung betroffen sein¹⁹⁵. Insbesondere bei den kleinen und mittleren Unternehmen ist daher mit einem Rückgang zu rechnen¹⁹⁶. Dagegen könnten die großen Kanzleien, deren Mandanten vor allem große, zum Teil international tätige Unternehmen sind, sogar einen Mandantenzuwachs verzeichnen¹⁹⁷. Gemäß den Ergebnissen des Praxenvergleichs 2000 werden diese Entwicklungen von der Mehrheit der Steuerberater nicht erkannt. 48,0 % der Steuerberater glaubt demzufolge, dass die Zahl der Privatmandanten weiter steigen wird, 73,8 % rechnen mit einem Wachstum bei den national tätigen gewerblichen Unternehmen, die zum größten Teil dem Mittelstand angehören. Lediglich 44,7 % prognostizierten dagegen eine Zunahme der Mandanten aus der Gruppe der international tätigen gewerblichen Unternehmen mit Sitz in Deutschland. Mit

Schoul, S.157

Rudel, S. 117

Schoul, S. 157

Schoul, S. 215

Neufang, S. 69/70

Pestke, Trends, S. 91; Schoul, S. 214

Pestke, Mutmaßungen über die Zukunft des steuerberatenden Berufs, in: Streck, Aktuelle Problemfelder in der Steuerberatung, Beratungsakzente Bd. 23 , S. 108 f.

Schoul, S. 215, Pestke, Mutmaßungen, S. 108

sinkender Größe der Kanzlei nimmt dabei der Prozentsatz derjenigen, die an einen Zuwachs in der Mandantengruppe der Privatpersonen glauben zu. Die Entwicklungen auf der Nachfragerseite werden also von einem großen Teil der Steuerberater nicht erkannt¹⁹⁸.

5.2.3 Verschiebungen in Nachfrage und Angebot

Zu welchen Veränderungen bei den Tätigkeitsfeldern werden diese Verschiebungen der Mandantenstrukturen führen? Einig ist sich die Literatur darüber, dass sich der Beratungsbedarf ausweiten wird¹⁹⁹. Eine Ursache dafür liegt in der Globalisierung und der Internationalisierung der Wirtschaft. Auch kleine und mittlere Unternehmen werden vermehrt grenzüberschreitend aktiv werden. Kenntnisse im internationalen Steuerrecht gehören damit zukünftig zum Grundwissen des Steuerberaters, ein Bereich, der bisher in der Ausbildung noch wenig Niederschlag findet. Dasselbe gilt für die Steuergestaltungsberatung und die betriebswirtschaftliche Beratung²⁰⁰.

Die traditionellen Steuerberatungsleistungen wie Buchhaltungstätigkeiten und Steuerdeklarationstätigkeiten sollen nach Meinung vieler Autoren dagegen zurückgehen. Gerade die bereits erwähnte Konkurrenz durch Softwareprogramme, mit denen sowohl Privatpersonen als auch Unternehmen ihre Steuererklärung erstellen können, soll zu dieser Entwicklung beitragen. Andererseits wird darauf hingewiesen, dass gerade kleine und mittlere Unternehmen, deren Zahl allerdings zurückgehen wird, eine Auslagerung der Buchhaltungs- und Steuerdeklarationstätigkeiten aufgrund der zeitlichen Belastung des Inhabers und der Mitarbeiter weiterhin als sinnvoll ansehen werden. Für weit reichende Gestaltungsmaßnahmen fehle es an Zeit²⁰¹.

Eine besondere Chance zur Weiterentwicklung sehen viele Autoren in der Ausweitung der Tätigkeitsfelder. Die Mandanten wünschen vermehrt die Beratung

Schoul, S.218

Schoul, S.218

Kroy, Innovationsmanagement für steuerberatende Berufe - Etwas Neues in einer unsicheren Zeit zum Erfolg bringen, in : Datenverarbeitung, Steuern, Wirtschaft, Recht Sonderheft 1998, S. 33

Schoul, S. 221; Pestke, S. 105, Neufang, S. 70

Niehues, Der Steuerberater als Dienstleister für Klein- und Mittelbetriebe, in: Deutsches Steuerrecht, Heft 35, S. 1366 f.

aus einer Hand. Anders als zum Beispiel Rechtsanwälte betreut der Steuerberater seine Mandanten nicht punktuell aus aktuellem Anlass, sondern als Dauermandanten. Der Steuerberater kann seine Stellung als Vertrauter des Unternehmers einsetzen und seine Tätigkeit zu einer Rundum-Beratung ausbauen²⁰². Dabei wäre eine stärkere Branchenbezogenheit als heutzutage für eine kompetente betriebswirtschaftliche Beratung wünschenswert. Auch Krisen- bzw. Sanierungsberatung sowie Nachfolgeberatung einschließlich der Unternehmensbewertung werden als sinnvolle Gebiete für den Ausbau zu einer „Beratung aus einer Hand“ genannt²⁰³. Selbst wenn durch einzelne Beratungsleistungen wie zum Beispiel eine Rating-Beratung nur relativ geringe Honorare realisiert werden können, bilden sie dennoch ein wichtiges Mittel der Mandantenbindung²⁰⁴. Allerdings wird in der Literatur auch von einem zu weitgehenden Engagement im Bereich der Unternehmensberatung abgeraten, da der Markt für Unternehmensberatung zurzeit durch sinkende Umsätze geprägt sei.²⁰⁵ Zudem erfordert eine solche Ausweitung einen erheblichen Mehraufwand durch zusätzlich anfallende Arbeit und die notwendigen Fortbildungsmaßnahmen²⁰⁶.

Andere Autoren²⁰⁷ raten hingegen dazu, die Ausweitung der Tätigkeiten auf die betriebswirtschaftliche Beratung nur auf solche Bereiche auszudehnen, die eine sinnvolle Ergänzung zu den steuerlichen Beratungsfeldern darstellen, wie etwa das Controlling, das Finanz- und Rechnungswesen, das Informationsmanagement, die Personalberatung, das Personalwesen, die Unternehmensführung und die Unternehmensorganisation.

5.2.4 Kooperation und Spezialisierung

Als unumstritten und sinnvoll gelten jedoch Kooperationen mit Angehörigen anderer Berufe und ausländischen Berufsangehörigen. Selbst für kleinere Kanzleien sind Kooperationen eine Möglichkeit, eine umfassende Beratung anbieten zu können. Aber auch größere Kanzleien können schwerlich alle gewünschten Beratungsthemen in der geforderten Komplexität abdecken. In den letzten Jahren

Schoul, S. 289, Pestke, Mutmaßungen, S. 101

Neufang, S. 79

Schneck, in: Stbg 2/2005 Interview mit Prof. Dr. Ottmar Schneck, S. 89

Schoul, S. 288

Schoul, S. 246

hat der Anteil der Einzelpraxen abgenommen, während der Anteil der Sozietäten und Steuerberatungsgesellschaften gestiegen ist, ein Trend, der sich auch in Zukunft weiter fortsetzen wird²⁰⁸. Der Praxenvergleich 2000 zeigt, dass die Steuerberater mit einem steigenden Bedarf in den Bereichen Rechtsberatung und Wirtschaftsprüfung rechnen, ihr Angebot in diesen Bereichen aber nicht erweitern wollen. Stattdessen geben 68,5 % an, in Zukunft ständig mit Rechtsanwälten kooperieren zu wollen, immerhin 31,3 % möchten mit Wirtschaftsprüfern kooperieren²⁰⁹. In beiden Bereichen unterliegen Steuerberater berufsrechtlichen Beschränkungen, die durch eine Zusammenarbeit ausgeglichen werden können. Dagegen planen lediglich 6,8 % eine Kooperation mit ausländischen Berufsangehörigen. Eine Erweiterung in diesem Bereich bietet sich aber an, weil er sehr eng mit der Steuerberatung, wie sie von deutschen Berufsträgern ausgeübt wird, verwandt ist. Viele Steuerberater erwägen auch zumindest projektweise Kooperationen mit Unternehmens- und Vermögensberatern²¹⁰. Daneben wird auch zur Spezialisierung auf bestimmte Sachgebiete, Branchen oder Regionen geraten. In einem Markt, in dem die Zahl der Anbieter immer weiter wächst, die Zahl der Klienten aber zurückgeht, können so Nischen entstehen, in denen sich nicht zu viele Konkurrenten finden. Auch kleinen Kanzleien wird durchaus eine Spezialisierung empfohlen, so dass keine Einarbeitung in alle Gebiete der neuen Tätigkeitsbereiche erfolgen muss. Sinnvoll für den Bereich des internationalen Steuerrechts wäre zum Beispiel die Spezialisierung auf ein bestimmtes Land.²¹¹ Zugleich wird auch die Steuerberaterkanzlei mit dem traditionellen Angebot in Buchhaltungs-, Bilanzierungs- und Jahresabschlussarbeiten sowie den klassischen Steuerberatungstätigkeiten weiterhin ihre Mandanten im Segment der mittelständischen Unternehmen finden, die Zahl dieser Kanzleien wird sich nur verringern²¹².

²⁰⁷ z. B. Schäfer, S. 52 f.

²⁰⁸ Schoul, S. 252

²⁰⁹ Schoul, S. 255

²¹⁰ Schoul, S. 256

²¹¹ Schoul, S. 290

²¹² Schoul, S. 292

6 Zugangsvoraussetzungen und Prüfungsanforderungen

Eine erste Übersicht schafft das folgende Schaubild:

Tab. 4: Zulassungsvoraussetzungen zum Steuerberaterexamen

6.1 Der gesetzliche Rahmen

Die Fragen der Zulassung zur Steuerberaterprüfung und der Steuerberaterprüfung selbst sind hinsichtlich ihrer Kernbestandteile in den §§ 35 bis 39 a StBerG geregelt. Nach der Ermächtigungsnorm des § 158 Abs. 1 Nr. 1 StBerG hat die Bundesregierung eine umfangreiche Verordnung²¹³ über unter anderem Einzelheiten der Zulassung und Prüfung erlassen (§§ 1 bis 32 Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften, StBerG).

6.2 Die Zulassung zur Steuerberaterprüfung

6.2.1 Hochschulzugang

Der regelmäßige Zugang ist der über ein Hochschulstudium, § 36 Abs. 1 StBerG. Hiernach erfüllt der Bewerber die Voraussetzungen, wenn er ein wirtschaftswissenschaftliches oder rechtswissenschaftliches Hochschulstudium oder ein Hochschulstudium mit wirtschaftswissenschaftlicher Fachrichtung mit einer Regelstudienzeit von jeweils mindestens 8 Semestern erfolgreich abgeschlossen hat, § 36 Abs. 1 Nr. 2 StBerG.

Es kommen nur solche Hochschulabschlüssen in Frage, deren Inhalt für den Steuerberaterberuf von Bedeutung ist (Fakultätsvorbehalt). Diese Einschränkung widerspricht auch nicht dem grundgesetzlich gebotenem Gleichheitsgebot (BFH 30.03.1965, BStBl III, 391)²¹⁴. Neben diesen rein wirtschafts- und rechtswissenschaftlichen Studien erfüllen auch solche die Voraussetzungen, die lediglich wirtschaftswissenschaftlicher Fachrichtung sind, wie zum Beispiel Diplom-Handelslehrer, Diplom-Wirtschaftsingenieur oder Diplom-Mathematiker mit Nebenfach Betriebswirtschaftslehre²¹⁵.

³ Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften (StBerG) vom 19.11.1979 (Bundesgesetzblatt I, S. 1922) mit späteren Änderungen

⁴ Targan, Die Steuerberatung 1984, S. 33

⁵ Kuhls, § 36 Rdn 8

Die Zulassungsvoraussetzungen werden auch erfüllt bei gleichen Studien mit einer Mindestregelstudienzeit von weniger als 8 Semestern. Beispiele hierfür sind der Diplom-Finanzwirt als finanzverwaltungsinterner Fachhochschulstudiengang und der Abschluss an einer der Fachhochschule gesetzlich gleichgestellten Wirtschaftsakademie zum Betriebswirt (WAH) (FG Hamburg, 17.12.1993, EFG 1994, 587).

Diesem Stand ging eine kontinuierliche Entwicklung der Aufwertung des Fachhochschulstudiums voraus. Zunächst ab 1975²¹⁶ wurde der Fachhochschulabschluss einem Abschluss eines kaufmännischen Ausbildungsberufs gleichgestellt und die Studiendauer mit drei Jahren auf die zehnjährige praktische Berufsvorbereitung angerechnet (§ 36 Abs. 1 Nr. 2 c, alte Fassung, 1975). Seit 1989²¹⁷ erlangte der Fachhochschulabschluss selbständige Bedeutung und die praktische Berufsvorbereitung wurde auf 4 Jahre verkürzt, eine Differenz von durchschnittlich einem Jahr gegenüber den Universitätsabsolventen, was auch der durchschnittlichen Differenz der Studiendauern entsprach. Gegenwärtiger Stand ist, dass unterschiedslos nur auf die Regelstudienzeit von mindestens acht oder weniger als acht Semester abgestellt wird.

Anzumerken wäre noch, dass die Umstellung der Studiengänge bei den Wirtschaftswissenschaften auf das angelsächsische Ordnungssystem (§ 19 Hochschulrahmengesetz) den Bachelor- und den Masterabschluss hervorgebracht hat. Die Dauer des Bachelorstudiengangs beträgt drei, höchstens vier Jahre, die zum Master zusätzlich ein, max. zwei Jahre. Entsprechend der einzelnen Regelstudienzeiten sind die Abschlüsse den Kategorien nach § 36 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 StBerG zuzuordnen²¹⁸.

Ob der Bachelorabschluss die gleiche hohe Erfolgsquote aufweist, wie die bisherigen Studiengänge von weniger als acht Semestern, bleibt abzuwarten, erscheint jedoch eher zweifelhaft. Eine zuverlässige Aussage lässt sich erst in den nächsten Jahren anhand der sich im Steuerberaterexamen ergebenden Durchfallquoten treffen.

¹⁶ 3. StBÄndG 1975

¹¹⁷ 4. StBÄndG 1989

¹⁸ Kuhls, §36Rdn 14

Eine weitere Neuerung steht möglicherweise bevor. Wie schon bei den Wirtschaftsprüfern eingeführt²¹⁹ geht es um Spezialstudieninhalte, die im Masterstudium angeboten werden und zum „Master of Taxation“ führen, mit der Möglichkeit der Anrechnung bestimmter Hochschulprüfungsleistungen auf die Steuerberaterprüfung.

Die spezielle Ausgestaltung des Masterstudienganges mit Blick auf das Berufsexamen Steuerberater würde tendenziell wegen der engeren Verzahnung zu einer Verkürzung des Gesamtausbildungsganges bis zum Berufsexamen führen und damit die Absolventen in wünschenswerter Weise im jüngeren Lebensalter ihren endgültigen Beruf antreten lassen. Neben diesem zeitlichen Gewinn dürfte die Abstimmung von Studieninhalten auf das Berufsexamen auch zu einem fachlichen Vorteil führen.

6.2.2 Gehobener Dienst in der Finanzverwaltung

Nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 StBerG erfüllt ein Angehöriger der Finanzverwaltung die Zulassungsvoraussetzungen, wenn er sieben Jahre als Sachbearbeiter oder in gleichwertiger Stellung tätig war. Diese Vorschrift hat nur geringe Bedeutung, da die allermeisten Angehörigen des gehobenen Dienstes Beamte sind, die ohnehin ein Studium gemäß § 36 Abs. 1 Nr. 2 StBerG absolviert haben und damit in den Genuss der nur dreijährigen (statt siebenjährigen) berufspraktischen Tätigkeit kommen.²²⁰

6.2.3 Abschluss in einem kaufmännischen Ausbildungsberuf

6.2.3.1 Die Voraussetzungen im Einzelnen

Als alternative Möglichkeit stellt das Gesetz einen Praktikerzugang bereit, § 36 Abs. 2 Nr. 1 StBerG. Hiernach bedarf es zur Erfüllung der Zulassungsvoraussetzungen einer Abschlussprüfung in einem kaufmännischen Ausbildungsberuf oder einer gleichwertigen Vorbildung. Im Gegensatz zu der Zeit vor 2000²²¹ verzichtete

²¹⁹ §§ 8 a und 13 b Wirtschaftsprüferordnung i. V. m. der einschlägigen Rechtsverordnung
²²⁰ Kuhls, § 36 Rdn 17

²²¹ vgl. 7. StBÄndG 2000

der Gesetzgeber auf eine Eingrenzung auf den Ausbildungsberuf Steuerfachangestellter (früher Steuerfachgehilfe)²²². Dieser wäre wegen seiner auf die Steuerberater Tätigkeit hinzielenden Ausrichtung prädestiniert. Gleichwohl: Die allermeisten Anwärter des Praktikerzugangs besitzen diese fachlich geeignetste Vorbildung²²³. Auf die schulische Vorbildung kommt es im Gegensatz zu früheren Fassungen²²⁴ des StBerG nicht an.

Ob dieser Abschlussprüfung in einem kaufmännischen Beruf eine praktische Ausbildung vorausgeht oder ob sie als Externer (§ 40 Berufsbildungsgesetz (BBiG)) abgelegt wird, ist unerheblich²²⁵. Tauglich sind auch die Abschlüsse als Rechtsanwaltsgehilfe²²⁶ oder als Bilanzbuchhalter²²⁷. Der Abschluss als (seinerzeit) Bürogehilfe oder Steuerassistent (mittlerer Dienst der Finanzverwaltung) reicht nicht aus²²⁸.

6.2.3.2 Kritik und Akzeptanz des Praktikerzugangs

Bezüglich der Entscheidung des Gesetzgebers zu diesem grundsätzlich akademischen Beruf auch Praktiker zuzulassen, finden sich in der Literatur Stellungnahmen, die teilweise nicht sehr weit reichend fundiert sind und Standpunkte, die eine starke Interessensteuerung erkennen lassen²²⁹.

So ist es selbstverständlich, dass die Vertretungsverbände und Körperschaften der Steuerberater den akademischen Zugang in der Regel betonen, weil sich damit Statusfragen beantworten lassen, was zur Folge hat, dass mit höheren Zugangshürden auch potentiell eine Zugangsverengung einhergeht. Gehre²³⁰ bezeichnet den Praktikerzugang als „nicht ganz unproblematisch“, insbesondere unter dem Gesichtspunkt einer angeblichen Bevorzugung gegenüber den akademischen Bewerbern. Diese hätten einen Zeitnachteil bis zur Zulassung. Gle-

Verordnung über die Berufsausbildung zum Steuerfachangestellten/zur Steuerfachangestellten BGBl 1996, S. 672

vgl. Abschnitt 6.5.3.3

seit 4. Steuerberatungsänderungsgesetz 1989

BFH 22.07.1969; BFHE 1996, S. 256

BFH 27.10.1964; HFR 1965, S. 289

BFH 09.05.1967; BGBl 1967 II, S. 437

BFH 22.12.1970; BGBl II, S. 31; BFH 26.11.1974; BGBl 1975 II, S. 315; Kuhls, § 36 Rdn 16

vgl. exemplarisch: Gehre, § 36 Rdn 16; Kühl, § 36 Rdn 1; Späth, § 36 Rdn 1; o.V. 1995, 3;

Kussmaul, 1983, 89; Rudel, 1979, 95

Gehre, § 36 Rdn 16

eher Auffassung ist Späth²³¹. Dies ist allerdings durch die Praxis nicht belegt, da selbst unter Berücksichtigung der verkürzten berufspraktischen Tätigkeit auf sieben Jahre für diejenigen Bewerber, die die Steuerfachgehilfenprüfung oder die Prüfung zum geprüften Bilanzbuchhalter abgelegt haben, ein höheres oder mindestens gleich hohes Zulassungsalter wie bei den Akademikern zu verzeichnen ist. Denn selbst der Nichtabiturient, der eine kaufmännische Ausbildung macht, dürfte danach genauso alt sein, wie der Hochschulberechtigte. Die dann folgende Zeit von sieben Jahren berufspraktischer Tätigkeit entspricht etwa der Studierendauer von drei Jahren plus drei Jahre berufspraktischer Tätigkeit oder vier Jahren plus zwei Jahre berufspraktischer Tätigkeit.

So stellt Deutsch²³² lapidar fest, die Akademisierung des Berufsstandes werde immer evidenter. Flämig²³³ schließt aus den stark erweiterten Anforderungsprofilen der Steuerberater, dass es einer akademischen Vorbildung bedürfe. Späth hat aus dem gleichen Grunde „gravierende Zweifel daran“, ob der nichtakademische Zugang noch eine geeignete Grundlage für die Steuerberatertätigkeit sei²³⁴.

Zuletzt bemüht Schick²³⁵ das Argument der Waffengleichheit, mit Blick auf das Finanzgericht und den Gegner in der Finanzbehörde, das in der Tat verfassungsrechtlich fundiert ist. Er stellt dabei die Frage, ob die Entscheidungsträger der Finanzverwaltung, die in der Tat regelmäßig als Beamte des höheren Dienstes akademisch vorgebildet sind und die Richterschaft der Finanzgerichte, für die dieses ausnahmslos zutrifft, nicht auch auf der Beraterseite einen entsprechend vorgebildeten Vertreter brauchten. Gerichtssäle und Behörden müssten ein „Forum Gleichqualifizierter“²³⁶ sein.

Anderer Auffassung ist Kuhls. Dieser hält den Praktikerzugang mit Hinweis auf die langjährigen Erfahrungen in Prüfung und Praxis und mit Rücksicht auf die verfassungsrechtlichen Besitzstandsregeln für gerechtfertigt²³⁷. Darüber hinaus sei der Gesichtspunkt der Öffnung von Bildungs- und Aufstiegswegen vorrangig²³⁸.

Späth, § 36 Anm. 3

Deutsch, S. 140

Flämig, Deutsche Steuerzeitung DStZ 1993, S. 263 f.

Späth, § 36 StBerG Anm. 3

Schick, StuW 1985, S. 372

Pestalozzi, S. 383

§ 36 Rdn 15

§ 36 Rdn 1

6.2.4 Berufspraktische Tätigkeit

Sowohl bei den Hochschulzugängem als auch bei den Praktikern bedarf es als weiterer Zulassungsvoraussetzung einer verschieden langen berufspraktischen Tätigkeit. Diese Tätigkeit ist nach dem Studium bzw. der Abschlussprüfung in einem kaufmännischen Beruf zu leisten. Die Form ist üblicherweise die der Arbeitnehmerstellung, in erster Linie bei einem Steuerberater, weil in der Regel nur dort der Kern der berufstypischen Arbeiten geleistet werden kann.

6.2.4.1 Inhalt der berufspraktischen Tätigkeit

Nach früherer Regelung war die berufspraktische Tätigkeit allgemein auf dem Gebiet des Steuerrechts abzuleisten²³⁹. Diese Formulierung führte zu einer unerwünschten Ausweitung der Tätigkeitsmöglichkeiten durch die Rechtsprechung²⁴⁰, weshalb mit dem 5. StBÄndG²⁴¹ die Formulierung der Tätigkeit auf dem „Gebiet der von den Bundes- oder Landesbehörden verwalteten Steuern“ die vorherige Beschreibung ersetzte, § 36 Abs. 4 StBerG. Hiermit wurde das Erfordernis der berufspraktischen Tätigkeit wieder an den Kern der Steuerberatertätigkeiten herangeführt. Zu den einschlägigen Tätigkeiten gehören sämtliche Vorbehaltsaufgaben (siehe oben) als Steuerberater, wie zum Beispiel die Fertigung von Steuererklärungen (einschließlich Umsatzsteuervoranmeldungen), die Erstellung von Jahresabschlüssen, die Mithilfe bei der steuerlichen Beratung und etwa die Entwürfe von Rechtsbehelfen. Wenn diese beispielhaft aufgezählten zentralen Tätigkeiten überwiegen, ist es unschädlich, wenn noch andere Tätigkeiten hinzukommen, wie zum Beispiel die Verbuchung laufender Geschäftsvorfälle, betriebswirtschaftliche Beratung²⁴² oder die Arbeit als Prüfungsassistent. Die berufspraktische Tätigkeit muss sich auf den Kernbereich der erlaubnisgebundenen Tätigkeit eines Steuerberaters beziehen²⁴³.

Kuhls, § 36 Rdn 20
BFH vom 14.11.1989; BFHE 159, S. 396
vom 13.02.1990; BGBl I, S. 2756
BFH 25.10.1994; BGBl 1995 II, S. 210
Richter, S. 1811

6.2.4.2 Umfang der berufspraktischen Tätigkeit

Nachdem früher regelmäßig eine Vollzeittätigkeit gefordert wurde, ist mit Novellierung des StBÄndG seit 2000²⁴⁴ eine gravierende Erleichterung erfolgt. Hiernach ist es ausreichend, wenn die Tätigkeit einen Umfang von mindestens 16 Wochenstunden umfasst. Hiermit wird die berufspraktische Tätigkeit in bedenklicher Weise entwertet²⁴⁵, zumal ihre Dauer teilweise ebenfalls herabgesetzt wurde (siehe unten).

6.2.4.3 Dauer der berufspraktischen Tätigkeit

Die in § 36 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 StBerG geforderte Dauer beträgt für Hochschulabsolventen mit mindestens achtsemestrigem Studium zwei Jahre, für solche mit unter achtsemestrigem Studium drei Jahre. Damit findet sich ein ungefährender Ausgleich für die unterschiedlich langen Studienzeiten wieder. Kurze Unterbrechung, wie Urlaub, kurze Krankheit usw. bleiben unberücksichtigt. Lange Unterbrechungen, wie zum Beispiel Wehrdienst, Mutterschutz, Erziehungsurlaub, rechnen nicht mit und müssen nachgeleistet werden²⁴⁶.

Bei dem Zugang über den kaufmännischen Ausbildungsberuf beträgt die Dauer der abzuleistenden berufspraktischen Tätigkeit zehn Jahre. Hier ist im Gegensatz zum oben Ausgeführten der gesetzliche Grundwehrdienst anzurechnen, da eine Mindestvorbereitungszeit von drei Jahren verbleibt, § 13 Arbeitsplatzschutzgesetz. Mit dieser im Vergleich zu den Hochschulabgängern um sieben oder acht Jahre längeren berufspraktischen Tätigkeit hat der Gesetzgeber deren zeitlichen Einsatz mehr als ausgeglichen. Einschließlich der erforderlichen Zusatzzeiten (zum Beispiel Hochschulprüfungen) dürfte der Praktiker immer noch mit drei Jahren im Nachteil sein. Auch mit Blick auf diese Situation hat der Gesetzgeber durch das 7. StBÄndG²⁴⁷ ab 2000 eine entscheidende Änderung eingeführt: Für geprüfte Bilanzbuchhalter und Steuerfachwirte verkürzt sich die Zeit der berufspraktischen Tätigkeit auf sieben Jahre. Hierdurch entsteht eine neue qualifizierte Zugangsmöglichkeit im Rahmen des Praktikerzugangs. Damit ziehen diese quali-

StBÄndG vom 24.06.2000, BGBl I, S. 874

Kuhls, § 36 Rdn 28

BFH 17.07.1973, Bundessteuerblatt 1973 II, S. 749; FG Stuttgart 15.12.1964, ERFG 1965, S. 203; BFH 05.12.2000, Bundessteuerblatt 1991 II, S. 263

7. StBÄndG vom 24.06.2000, Bundessteuerblatt I S. 874

fizierten Praktiker hinsichtlich des Zeitaufwandes bis zur Steuerberaterprüfung mit den Hochschulabsolventen in etwa gleich.

6.3 Prüfungsverfahren und Prüfungsinhalte

6.3.1 Prüfungsverfahren

Das Prüfungsverfahren ist in seinen wesentlichen Grundzügen in §§ 37 f. DVStB geregelt. Die weitergehenden Einzelheiten finden sich in §§ 8 ff DVStB.

Zuständig für die Prüfung ist die oberste Landesbehörde der Finanzverwaltung, also in der Regel das Landesfinanzministerium, § 37 b Abs. 2 DVStB. Hier wird es wohl in den meisten Bundesländern in der nächsten Zeit zu einer Zuständigkeitsverlagerung auf die Steuerberaterkammern kommen. Damit streben die staatlichen Verwaltungen Entlastung an, womit aber der bisher eindeutige Charakter einer staatlichen Prüfung abgeschwächt wird²⁴⁸.

Die örtliche Zuständigkeit richtet sich nach dem Ort der beruflichen Tätigkeit, hilfsweise nach dem Wohnort des Bewerbers, § 37 b Abs. 2 DVStB. Die zuständige Prüfungsbehörde bildet einen oder mehrere Prüfungsausschüsse, § 37 b Abs. 1 DVStB. Diese setzen sich zusammen aus drei Beamten des höheren Dienstes und drei Steuerberatern bzw. zwei Steuerberatern und einem Vertreter der Wirtschaft. Der Vorsitzende ist aus dem Kreis der Beamten des höheren Dienstes zu bestimmen, § 37 b Abs. 1 i. V. m. § 10 DVStB. Der Prüfungsausschuss ist grundsätzlich für den Zeitraum von drei Jahren zu berufen, § 10 Abs. 2 DVStB.

Die Prüfung kann zweimal wiederholt werden, § 35 Abs. 4 DVStB. In diesem Fall muss jeweils die gesamte Prüfung wiederholt werden.

Die Prüfung findet einmal jährlich bundesweit statt und beginnt jeweils mit dem schriftlichen Teil Anfang Oktober und endet mit der obligatorischen mündlichen Prüfung etwa bis März des Folgejahres.

Unter anderem wegen der doch erheblichen Investitionen der Bewerber in Zeit und Geld²⁴⁹ und des Erfordernisses der Rechts- und Dispositionsfreiheit besteht für diese die Möglichkeit der Einholung einer verbindlichen Auskunft, ob die Zulassungsvoraussetzungen zur Steuerberaterprüfung vorliegen, § 38 a DVStB²⁵⁰.

6.3.2 Prüfungsinhalte

6.3.2.1 Schriftliche Prüfung

Die schriftliche Prüfung besteht aus drei Aufsichtsarbeiten, § 16 Abs. 1 DVStB. Die Dauer dieser Klausuren beträgt zwischen vier und sechs Stunden, § 16 Abs. 2 Satz 3 DVStB, in aller Regel sechs Stunden. Sie werden anonym unter Verwendung einer Kennzahl verfasst, § 16 Abs. 2 Satz 4 2. Alternative.

Die Aufsichtsarbeiten behandeln den Stoff gemäß § 37 Abs. 3 DVStB:

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

Erste Daten zum finanziellen und temporären Aufwand für die Steuerberaterprüfung eruierte Phillipen (vgl. Phillipen 2007, 278f.) in einer Erhebung bei Berufsträgern und -anwärtern. Die durchschnittliche Aufwendung für die Lehrgangsgebühren betrug demnach bei den Berufsträgern 5.524 € bzw. 5.783,70€ bei den Berufsanwärtern. Die von den Befragten genannten Übernachtungskosten ergeben einen Mittelwert von 1.375€ bei den Berufsträgern und bei den Berufsanwärtern lediglich 773,33€. Hinzu zu zählen sind die Fahrtkosten, die bei den Berufsträgern durchschnittlich 1.421 € und bei den Anwärtern 1.689€ betrugen. Ebenso wurde in dieser Studie der zeitliche Aufwand ermittelt. Dieser beläuft sich bei dem Berufsträger auf durchschnittlich 47,12 Tage und bei den Anwärtern auf 52,55 Tage. Da der Großteil beider Gruppen bezahlten oder unbezahlten Urlaub verwandte, konstatiert Phillipen, „dass die Berufsträger tendenziell zwei Jahresurlaubesansprüche für die Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung verwenden müssen“ (ebd., S. 285).

Dieser Stoff teilt sich wie folgt auf die drei zu fertigenden Aufsichtsarbeiten an drei hintereinander folgenden Werktagen auf.

1. Aufsichtsarbeit: Verfahrensrecht und andere Steuerrechtsgebiete, zum Beispiel Umsatzsteuer, Erbschaftsteuer, Grunderwerbsteuer
2. Aufsichtsarbeit: Steuern vom Einkommen und Ertrag
3. Aufsichtsarbeit: Buchführung und Bilanzwesen

Der Katalog über den Inhalt der Aufsichtsarbeiten ist nicht zwingend. Sie können sich daneben auch auf andere Prüfungsgebiete erstrecken, § 16 Abs. 2 und 3 DVStB. Umgekehrt können auch Gebiete aus dem Katalog des § 37 Abs. 3 Satz 1 DVStB weggelassen werden, § 37 Abs. 3 Satz 2 DVStB.

Es gilt das althergebrachte Notensystem von eins bis sechs, § 15 Abs. 1 DVStB. Die Zulassung zur mündlichen Prüfung ist erreicht bei einem Notenschnitt von 4,5, § 25 Abs. 2 DVStB.

6.3.2.2 Mündliche Prüfung

Die mündliche Prüfung ist zweigliedrig und besteht aus einem Vortrag und einem Prüfungsgespräch²⁵¹.

Der Vortrag soll zehn Minuten nicht überschreiten und ist aus drei Vorschlägen eine halbe Stunde zuvor auszuwählen, § 26 Abs. 3 und 6 DVStB. Das Thema ist den in § 37 Abs. 3 StBerG genannten Fachgebieten zu entnehmen.

Aus diesen Fachgebieten ist auch der Stoff des sich anschließenden Prüfungsgesprächs herzuleiten, welches sich entsprechend der Anzahl der Prüfer in sechs Prüfungsabschnitte gliedert, § 26 Abs. 2 DVStB. Die auf jeden Bewerber entfallende Prüfungszeit soll neunzig Minuten nicht überschreiten, § 26 Abs. 7 DVStB.

²⁵¹ Kuhls, § 38 a Rdn 1

¹¹ Aufgrund der Ermächtigungsnorm des § 158 StBerG ist auch das Verfahren der mündlichen Prüfung vollständig in der Durchführungsverordnung zum Steuerberatungsgesetz geregelt.

In der mündlichen Prüfung wird jeder Prüfungsabschnitt gesondert bewertet und dann eine Gesamtnote gebildet, § 27 DVStB. Beide Teile - schriftliche und mündliche Prüfung - sind gleichgewichtig. Die Prüfung ist bestanden, wenn die Gesamtnote 4,15 nicht übersteigt, § 28 Abs. 1 DVStB.

6.4 Prüfungsergebnisse bundesweit

6.4.1 Allgemeine Bestehensquote

Die Steuerberaterprüfung wird seit jeher als schwierig angesehen, was durchaus in den Bestehensquoten zum Ausdruck kommt. Seit Jahrzehnten liegt diese bei circa 50 %. Hieran hat sich auch ausweislich der statistischen Erhebungen der letzten Prüfungstermine nichts geändert.

Zu den ausgeworfenen Durchfallquoten ist allerdings zu bemerken, dass hier als Basis die Menge derjenigen dient, die die schriftliche Prüfung abgelegt haben. Das schönt das Ergebnis. Wenn man hingegen als Basis die Zahl der zur Prüfung Zugelassenen nimmt, ergibt sich der vom Verfasser angefügte Wert²⁵².

Die Steuerberaterprüfung führt also zu einer Selektierung, welche die Zugangszahlen zum Berufsstand recht moderat ausfallen lässt. So betragen diese in 2006 und 2005 lediglich 1,5 bzw. 2,5 %²⁵³, wo hingegen der Berufsstand der Rechtsanwälte mit jährlichen Quoten von etwa 6 % fertig werden muss. Insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Prüfungsverlagerungen vom Finanzministerium zu der Steuerberaterkammer (siehe oben) wird der Berufsstand darauf achten müssen, dass die Prüfungsstrenge nicht als Mittel zum Erreichen eines „closed Shop“ interpretiert wird.

Tab. 5: Durchfallquote Steuerberaterprüfung 2000 bis 2007 bundesweit

	Prüfungsjahre						
	0 0 0 CM	© 0 0 CM	co 0 0 CM	© co 0 0 CM	m 0 0 CM	g in 0 0 CM	© 0 0 CM
Zur Prüfung zugelassen	6.162	8.027	7.794	8.398	7.621	6.162	5.841
- vor oder während der schriftlichen Prüfung zurückgetreten	1.469	1.562	1.694	1.939	1.801	1.602	1.468
- schriftliche Prüfung abgelegt	4.693	6.465	6.100	6.459	5.820	4.550	4.374
- nicht bestanden	2.085	1.875	2.945	3.360	1.876	2.195	1.362
An der mündlichen Prüfung teilgenommen	2.608	4.590	3.155	3.076	3.946	2.368	3.014
- nicht bestanden	358	688	515	415	535	357	405
- bestanden	2.250	3.902	2.640	2.661	3.404	2.005	2.603
Durchfallquote	52,1%	39,6%	56,7%	58,8%	41,5%	56,0%	40,5%
Gesamtdurchfallquote auf Basis aller zur Prüfung zugelassenen	63,5%	51,4%	66,2%	68,3%	56,0%	67,5%	55,4%

Quelle: BStBK/Datev/IFB; eigene Berechnung.

Entspricht der Berechnungsweise der Prüfungsämter.

6.4.2 Durchfallquote nach Vorbildung

Zur Erläuterung: Diejenigen mit zweijähriger Berufspraxis stellen allgemein das Kontingent der Universitätsabsolventen (mindestens achtsemestriges Studium) dar. Über die dreijährige Berufspraxis gelangen diejenigen mit unter achtsemestrigem Studium, also gemeinhin die Fachhochschulabsolventen, ins Examen. Die siebenjährige Berufspraxis bezeichnet die Praktiker, welche die Steuerfachwirt- bzw. die Bilanzbuchhalterprüfung abgelegt haben (im Folgenden auch als qualifizierte Praktiker bezeichnet) und die zehnjährige Berufspraxis betrifft die Praktiker ohne diese Zusatzprüfungen (im Folgenden auch als allgemeine Praktiker bezeichnet).

Rein nachrichtlich sind die (ehemaligen) Angehörigen der Finanzverwaltung genannt, welche in aller Regel eine Teilmenge der Fachhochschulabsolventen (dreijährige Berufspraxis) darstellen, da in allen Bundesländern die Ausbildungsgänge für Finanzbeamte des gehobenen Dienstes den Status von verwaltungsin-
 ternen Fachhochschulen haben²⁵⁴. Die Fälle, die nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 StBerG eine siebenjährige Praxiszeit absolvieren müssten, dürften eher seltene Aus-

nahmen sein, da es sich hier um Verwaltungsangestellte der Finanzverwaltung ohne Fachhochschulabschluss handelt²⁵⁵.

Tab. 6: Durchfallquote Steuerberaterprüfung nach Vorbildung 2002 bis 2007 bundesweit

	Prüfungsjahre				
	2002	2003	2004	2005	2006
Gesamt nach Rücktritten	6.100	6.425	5.820	4.560	4.374
Berufspraxis 2 Jahre					
Teilnehmer	3.243	3.504	3.195	2.422	2.470
Bestandene Prüfungen	1.343	1.413	1.861	1.031	1.468
Durchfallquote	58,8%	59,7%	41,8%	57,4%	40,6%
Berufspraxis 3 Jahre					
Teilnehmer	1.330	1.193	1.051	835	694
Bestandene Prüfungen	612	647	691	431	464
Durchfallquote	45,8%	45,8%	34,3%	48,4%	33,1%
Ohne Finanzverwaltung					
Durchfallquote	60,4%	49,6%	37,7%	54,1%	35,2%
Berufspraxis 7 Jahre					
Teilnehmer	1.262	1.196	1.196	954	916
Bestandene Prüfungen	550	487	684	443	570
Durchfallquote	56,4%	59,3%	49,9%	53,6%	37,8%
Berufspraxis 10 Jahre					
Teilnehmer	465	532	435	349	294
Bestandene Prüfungen	136	111	167	99	101
Durchfallquote	70,8%	79,1%	61,6%	71,6%	65,6%
davon insgesamt Teilnehmer der Finanzverwaltung (Berufspraxis 3 bzw. 7 Jahre)					
Teilnehmer	244	220	177	149	130
Bestandene Prüfungen	182	157	146	108	98
Durchfallquote	25,4%	28,6%	17,5%	27,5%	24,6%

Quelle: BStBK/Datev/IFB; eigene Berechnung.

6.4.3 Die einzelnen Zugangswege

6.4.3.1 Universitäts- und Fachhochschulabsolventen

Es erstaunt, dass die Universitätsabsolventen, also diejenigen mit der formal höchsten Vorbildung, in signifikanter Weise schlechter abschneiden, als die Fachhochschulabsolventen. Ihre Durchfallquote liegt um circa 20 bis 25 % höher als die der Fachhochschulabsolventen. Das erklärt sich zum Teil nur aus dem

Umstand, dass in der Gruppe der Fachhochschulabsolventen die Gruppe der besonders gut abschneidenden Finanzverwaltungsangehörigen enthalten ist. Rechnet man letztere heraus, so bleibt eine um 4 bis 10 % höhere Durchfallquote.

6.4.3.2 Teilnehmer aus der Finanzverwaltung

Die Bestehensaussichten dieser Gruppe (verwaltungsinternes Fachhochschulstudium) sind eklatant besser, als die der übrigen Hochschulabsolventen, deren Durchfallquote um circa 100 % höher ausfällt. Zwei Gründe mögen hierfür ausschlaggebend sein:

Zum einen gelingt der Zugang zu diesem Studium nur einem Teil der Bewerber. Neben der formalen Voraussetzung der Hochschulreife liegt die Quote Einstellung/Bewerbung je nach Jahrgang bei einem Verhältnis 1:5 bis 1:25²⁵⁶.

Tab. 7: Einstellungsstatistik für den gehobenen Dienst im Bezirk der OFD Düsseldorf

Jahr	Bewerbungen	Einstellungen	Verhältnis Einstellungen zu Bewerbern	Gesamtzahl der Einstellungen zu Bewerbern
1989	1.377	231	1 : 6	697
1990	1.184	238	1 : 5	646
1991	1.893	235	1 : 8	650
1992	1.614	233	1 : 7	673
1993	1.868	236	1 : 8	672
1994	2.067	202	1 : 10	635
1995	2.157	86	1 : 25	450
1996	1.669	151	1 : 11	396
1997	1.589	88	1 : 18	303
1998	1.261	105	1 : 24	300
1999	1.392	60	1 : 23	260
2000	z. Zt. 850	50	1 : 16	200

Quelle: Schneider, S. 69

Dies führt zu einer qualitätssteigernden Selektion, die einem Numerus clausus gleich kommt. Damit dürfte lediglich deutlich weniger als die Hälfte eines Abiturjahrgangs die Qualitätsanforderung erfüllen. Bei den übrigen Hochschulabsolven-

ten (80 % wirtschaftswissenschaftlicher Fachrichtung) besteht generell keine Zugangsbeschränkung.

Des Weiteren kann die Ausbildung innerhalb der Finanzverwaltung als optimiert mit Blick auf das Steuerrecht und damit auf das Steuerberaterexamen bezeichnet werden. Neben der praktischen Ausbildung werden in der Theorie rund 2.200 plus 200 Stunden Unterricht erteilt²⁶⁷, vom Stoff her praktisch deckungsgleich mit den Anforderungen in der Steuerberaterprüfung. Das stark verschulte Vorgehen (Präsenzpflicht) gewährleistet einen systematischen und fundierten, jedoch verwaltungsnahen Aufbau der steuerrechtlichen Kenntnisse. Neben dem üblicherweise sechs Schulstunden umfassenden Unterrichtstag wenden die Studierenden eine weitere Nach- und Vorbereitungszeit von täglich im Durchschnitt drei bis vier Stunden auf⁵⁸.

6.4.3.3 Der Praktikerzugang

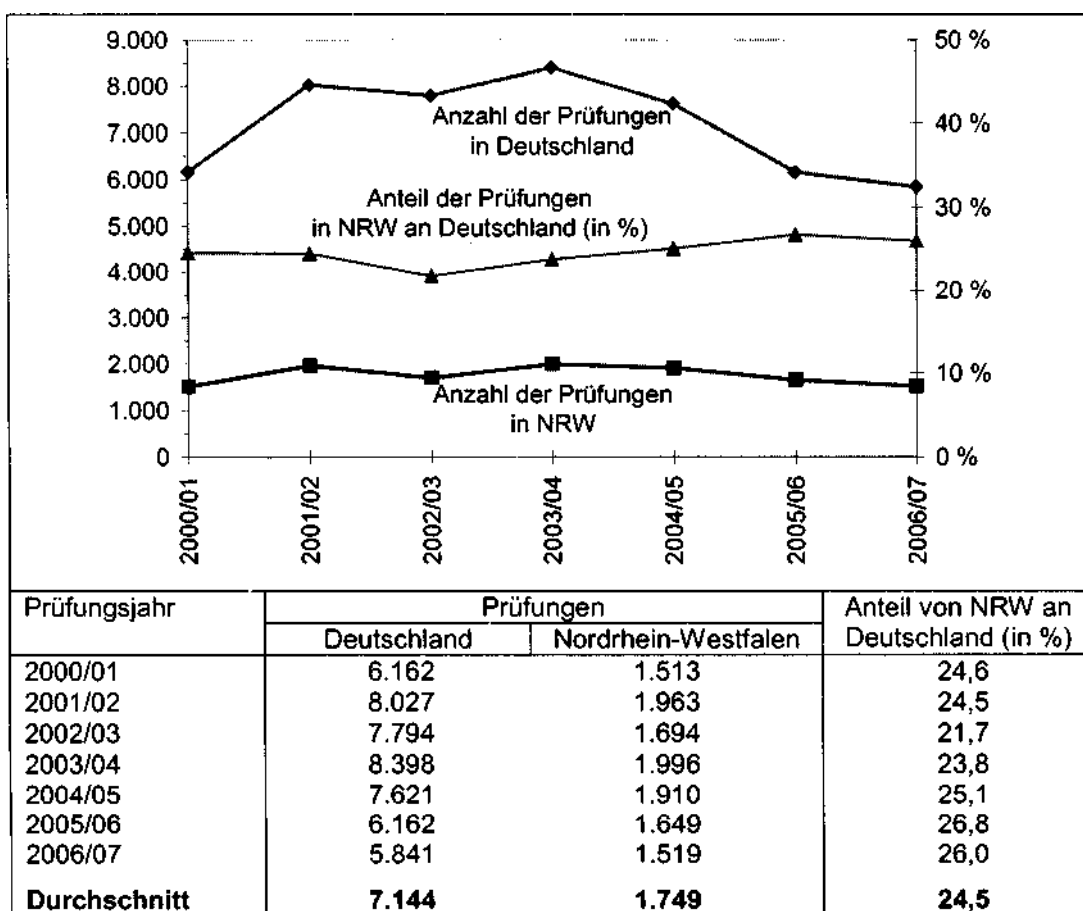
Seit der Einführung der Verkürzung der berufspraktischen Tätigkeit für Steuerfachwirte und geprüfte Bilanzbuchhalter auf sieben Jahre (siehe oben), ergibt sich für diese qualifizierte Gruppe und die Gruppe der übrigen Praktiker (zehn Jahre berufspraktische Tätigkeit) jeweils ein Bild, das unterschiedlicher nicht sein könnte. Während die Steuerfachwirte und geprüften Bilanzbuchhalter mit Bestehensquoten glänzen, die in der Nähe der Fachhochschulabsolventen und auf jeden Fall besser als die der Universitätsabsolventen liegen, sind die Praktiker ohne berufliche Fortbildung mit bundesdurchschnittlichen Durchfallquoten von 61 bis 79 % weit abgeschlagen. Wenn man bedenkt, dass von den Zugelassenen im Durchschnitt 25 % die Aufsichtsarbeiten gar nicht erst vollständig schreiben und aufgeben und in die „offizielle Rechnung“ damit gar nicht eingehen, erhöht sich die „effektive“ Durchfallquote der Gruppe der „einfachen“ Praktiker auf etwa 70 % bis 85 %. Dies legt den Schluss mangelnder Examensreife oder gar der grundsätzlichen Überforderung und Ungeeignetheit der Bewerber aus diesem Segment nahe.

6.5 Die Prüfungsergebnisse in Nordrhein-Westfalen 2006/2007 bezüglich des Praktikerzugangs

6.5.1 Der Anteil der nordrhein-westfälischen Prüfungsverfahren im Verhältnis zu sämtlichen Prüfungsverfahren bundesweit

Von den etwa 7.000 Bewerbern zur Steuerberaterprüfung jährlich bundesweit stammt rund ein Viertel aus Nordrhein-Westfalen. Diese Quote ist nahezu konstant, sie schwankt nur um maximal 2 % um den Durchschnittswert. Da Nordrhein-Westfalen Ende 2005 lediglich 21,9% an der Gesamtbevölkerung ausmachte (vgl. Statistisches Bundesamt 2007), ist die Bewerberanzahl hierzu leicht überproportional. Die Werte stellen sich im Einzelnen wie folgt dar:

Abb. 5: Anteil der nordrhein-westfälischen Prüfungsverfahren an der Gesamtzahl der Prüfungsverfahren in Deutschland



Quelle: Bundessteuerberaterkammer; eigene Berechnungen.

Auffällig ist die Steigerung der Bewerberanzahl ab dem Jahr 2001/2002, welche dann wieder ab dem Prüfungsjahr 2004/2005 abnimmt. Diese begründet sich darin, dass mit der Novelle des Bundessteuerberatungsgesetzes im Jahre 2000²⁵⁹ die Praxiszeit der Steuerfachwirte und Bilanzbuchhalter von zehn auf sieben Jahre verkürzt wurde. Hiermit standen ab dem Jahr 2001/2002 zugleich vier Jahrgänge dieser qualifizierten Praktiker zur Prüfung an, die dann in den insgesamt drei folgenden Prüfungsjahren von 2001/2002 bis 2004/2005 von den Prüfungsämtern abgearbeitet wurden.

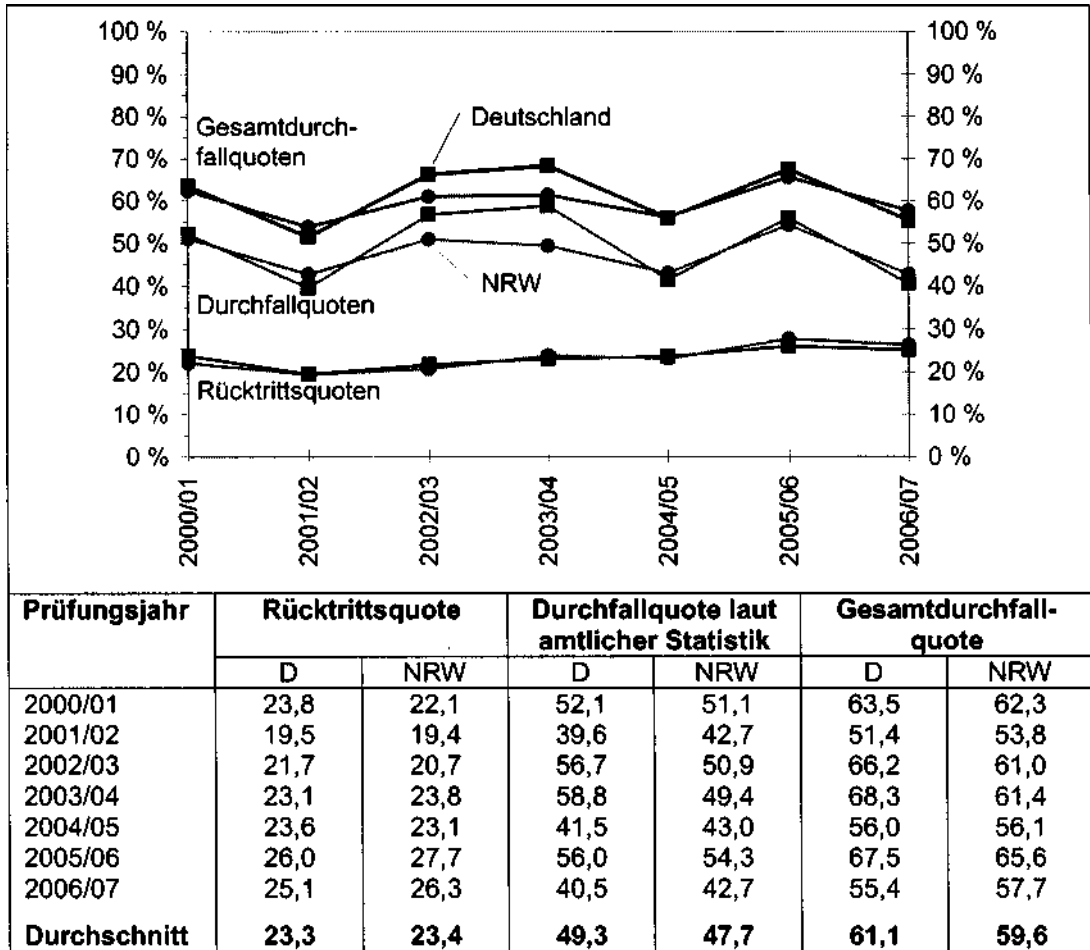
6.5.2 Rücktritts- und Durchfallquoten in Nordrhein-Westfalen 2006/2007 im Vergleich zum Bundesdurchschnitt

Wie aus dem nachfolgenden Schaubild ersichtlich, schwanken die Rücktrittsquoten bundesweit und in Nordrhein-Westfalen jeweils gleichmäßig zwischen etwa 19 % und 26 %. Der Durchschnitt beträgt über den gesamten erfassten Sieben-Jahres-Zeitraum fasst gänzlich übereinstimmend 23,3 bzw. 23,4 %.

Nicht so exakt, aber doch weitgehend stimmen auch die Durchfallquoten der Gesamtmenge der Teilnehmer bundesweit mit denen in Nordrhein-Westfalen überein. Sie schwanken bundesweit erheblich zwischen 39,6 % und 58,8 %. Diese Schwankungsbreite ist mit 42,7 % bis 54,3 % in Nordrhein-Westfalen zwar erheblich geringer, der Gesamtdurchschnitt liegt jedoch mit 49,3 % (bundesweit) und 47,7 % (Nordrhein-Westfalen) nur noch 1,6 % auseinander.

Die Gesamtquote des Scheiterns - also die Kumulation von Rücktritts- und Durchfallquoten - liegt über den untersuchten Sieben-Jahres-Zeitraum mit seinen bundesweit 50.005 zugelassenen Bewerbern bei circa 61 % und bei circa 60 % in Nordrhein-Westfalen.

Abb. 6: Rücktritts- und Durchfallquoten in NRW und Deutschland



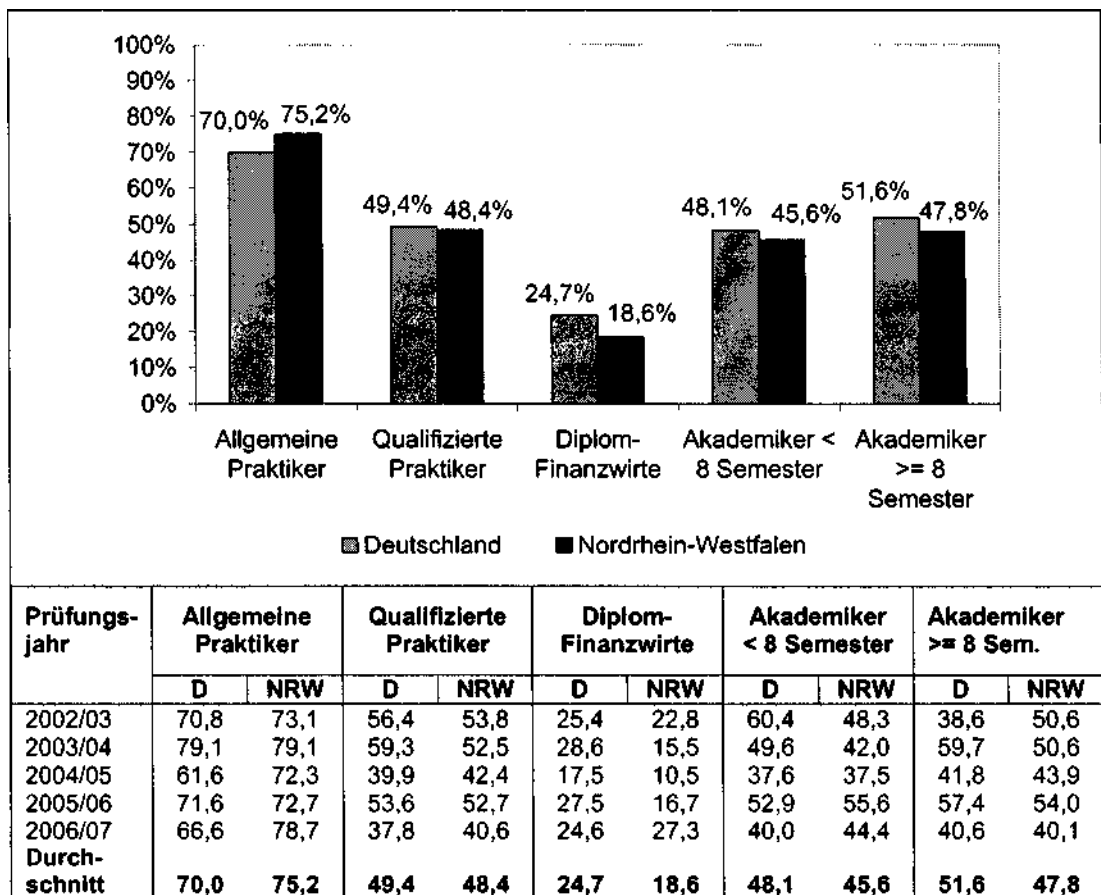
Quelle: Bundessteuerberaterkammer; eigene Berechnungen.

6.5.3 Durchfallquoten nach beruflicher Qualifikation

Etwas größere Unterschiede ergeben sich für Nordrhein-Westfalen im Vergleich zu Gesamtdeutschland bei der Betrachtung der Durchfallquoten getrennt nach Vorbildung. Bei den Bewerbern mit mindestens achtsemestrigem Studium (§ 36 Abs. 1 Nr. 1 StBerG) liegt die durchschnittliche Durchfallquote in Nordrhein-Westfalen um 3,8 % niedriger als der Bundesdurchschnitt, während bei den um die Bewerber aus der Finanzverwaltung bereinigten Teilnehmern mit unter achtsemestrigem Studium (§ 36 Abs. 1 Nr. 2 StBerG) ein Unterschied von 2,5 % zu verzeichnen ist. Gleiches gilt auch für die qualifizierten Praktiker gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 1, 2. Alternative StBerG mit einer Differenz von 1,0 %.

Große Unterschiede ergeben sich für die Gruppe der Bewerber aus der Finanzverwaltung (diese sind fast sämtlich Diplom-Finanzwirte und unterfallen somit der Vorschrift des § 36 Abs. 2 Nr. 2 StBerG). Hier klaffen die Durchschnittswerte mit 24,7% (bundesweit) und 18,6 % (Nordrhein-Westfalen) erheblich auseinander. Nicht ganz so stark, aber doch nennenswert, unterscheiden sich die Durchfallquoten bei den allgemeinen Praktikern (§ 36 Abs. 2 Nr. 1, 1. Alternative StBerG). Diese beträgt hier bundesweit 70,0 % und in Nordrhein-Westfalen 75,2 %.

Abb. 7: Durchfallquote nach beruflicher Qualifikation in NRW und Deutschland



Quelle: Bundessteuerberaterkammer; eigene Berechnungen.

Insgesamt lässt sich feststellen, dass Nordrhein-Westfalen mit einer Teilnehmerzahl von 12.244 Bewerbern von insgesamt 50.005 Bewerbern bundesweit einen gewichtigen und damit aussagekräftigen Teil in dem untersuchten Sieben-Jahres-Zeitraum bereitstellt. Auch sind die Prüfungsergebnisse hinsichtlich der Rücktrittsquote und der Durchfallquote der Akademiker (§ 36 Abs. 1 Nr. 1 u. 2 StBerG) und der qualifizierten Praktiker (§ 36 Abs. 2 Nr. 1, 2. Alternative StBerG) ähnlich bis nahezu gleich. Lediglich bei den allgemeinen Praktikern (§ 36 Abs. 2

Nr. 1, 1. Alternative StBerG) und insbesondere bei den Bewerbern aus der Finanzverwaltung (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 StBerG) sind nicht geringe Unterschiede zu konstatieren.

Abgesehen von den genannten Abweichungen der nordrhein-westfälischen Daten gegenüber Deutschland, sind doch die strukturellen Begebenheiten ähnlich. Insofern dürften sich die Ergebnisse der nun folgenden Sonderauswertung prinzipiell auf die übrigen Bundesländer übertragen lassen, auch wenn hieraus keine Aussagen über die Höhe eines einzelnen Wertes abgeleitet werden können.

6.5.4 Erhebung des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen bezüglich der Praktiker des Prüfungsjahrgangs 2006/2007

6.5.4.1 Informationen zum Datensatz

Die Datenerhebung fand im Juli 2007 im Finanzministerium NRW statt²⁶⁰. Es handelt sich bei dem Jahrgang 2006/2007 in Nordrhein-Westfalen um insgesamt 1.519 Teilnehmer, welche zur Steuerberaterprüfung zugelassen wurden. Hiervon waren 362 Praktiker im Sinne von § 36 Abs. 2 Nr. 1 StBerG mit dem Erfordernis einer sieben- bzw. zehnjährigen Berufspraxis.

Hierzu ist insgesamt zu sagen, dass in den vielen Jahren der Prüfungsabnahme in der Vergangenheit die einzelnen Prüfungsämter ihre Auswertungen an die Bundessteuerberaterkammer weitergeleitet haben und diese - zum Teil in Zusammenarbeit mit DATEV²⁶¹ - jährlich die Einzelwerte der Prüfungsämter und die Gesamtwerte für das Bundesgebiet veröffentlicht haben. Neben diesen standardmäßigen traditionellen Auswertungen wurde für den Prüfungsjahrgang 2006/07 oben genannte Einzelwertung im Landesfinanzministerium NRW bezüglich der Praktiker durchgeführt.

Die für die Beurteilung des Praktikerzugangs erforderlichen oder nützlichen Daten waren teilweise bereits aus Gründen des Prüfungsverfahrens elektronisch

An dieser Stelle sei Herrn Regierungsdirektor Roland Schiefer und seinen Mitarbeiterinnen für die Datenrecherchen, die Anregungen und die akribische und einsatzfreudige Unterstützung gedankt.

¹ Datenverarbeitungsorganisation des steuerberatenden Berufes eG

gespeichert und somit selektierbar und abrufbar. Ein anderer wesentlicher Teil war lediglich durch Ziehen der einzelnen physischen Akte und Sichtung des Inhaltes zu gewinnen. Im Verfahren der Datengewinnung wurde die Anonymität der einzelnen Prüfungsteilnehmer vollständig gewahrt. Es wurden von den 362 Praktikern folgende Daten - auf den Anhang wird hingewiesen - ermittelt:

A. Persönliche Daten

- a) Geburtsdatum/Alter
- b) Geschlecht
- c) letzter Arbeitgeber, insbesondere Steuerberater- oder Wirtschaftsprüferpraxen oder Mischpraxen
- d) Bildung (keine (Fach-) Hochschulreife/(Fach-) Hochschulreife/(Fach-) Hochschulabschluss)
- e) Beruf:
 - 1 = Steuerfachangestellter
 - 2 = Steuerfachwirt
 - 3 = Buchhalter oder vergleichbare kaufmännische Ausbildung
 - 4 = geprüfter Bilanzbuchhalter

Um die Angaben für statistische Arbeiten handhabbar zu machen, wurde folgende Gewichtung aufsteigend von der am geringsten qualifizierenden Berufsausbildung vorgenommen:

- 1 = 1 und 1,3
- 2 = 1,2 und 1,2, 4 und 2 und 2, 3, 4
- 3 = 3
- 4 = 1, 4 und 3, 4 und 4

B. Daten des Prüfungsablaufs

- a) Rücktritt. Hier werden sämtliche Rücktritte erst nach Beginn der schriftlichen Prüfung bis zum Zeitpunkt der Abgabe der letzten schriftlichen Arbeit erfasst.
- b) Note schriftlich. Es wird die Durchschnittsnote aller drei Aufsichtsarbeiten gebildet, gleichgültig, ob die schriftliche Prüfung bestanden wurde oder nicht. Wenn sie bestanden wurde (Note 4,5 oder besser) erfolgt in der Spalte SP der Vermerk MP.
- c) Erfolg. Hiermit ist der Gesamterfolg gemeint. Mit „nein“ werden auch die Rücktrittsfälle erfasst.

6.5.4.2 Beruf der Prüfungsteilnehmer

Die Steuerberaterprüfung setzt bei dem allgemeinen Praktikerzugang (§ 36 Abs. 2 Nr. 1 StBerG) nicht eine Ausbildung zum Steuerfachangestellten voraus. Es reicht eine kaufmännische abgeschlossene Ausbildung aus. Das Gleiche gilt für die Zulassung zur Steuerfachwirtprüfung (§ 9 Abs. 2 der Prüfungsordnung) und natürlich ohnehin für die Zulassung zur Bilanzbuchhalterprüfung (§ 2 Abs. 1 der Verordnung). Gleichwohl haben von 362 Prüflingen 354 eine abgeschlossene Ausbildung als Steuerfachangestellter, das heißt, lediglich 2 % der Teilnehmer - also ein verschwindend kleiner Teil - kommen über einen anderen Ausbildungsweg. Hiervon sind allein fünf Teilnehmer (von acht) der Gruppe der Bilanzbuchhalter zuzurechnen. Das bedeutet andererseits aber auch, dass selbst die geprüften Bilanzbuchhalter, deren Berufstand sich weit überwiegend nicht aus dem Bereich der Steuerfachangestellten rekrutiert, sich offenbar nur dann auf die Steuerberaterprüfung einlassen, wenn sie zuvor eine einschlägige Ausbildung zum Steuerfachangestellten durchlaufen haben (104 der 109 teilnehmenden geprüften Bilanzbuchhalter sind Steuerfachangestellte). Im Einzelnen ergeben sich für die vier Zugangsberufe die folgenden Werte, wobei die hierarchisch niedrigeren Berufe und meist zeitlich vorgeordneten subsumiert wurden:

Tab. 8: Beruf der Prüfungsteilnehmer

Beruf	Anzahl		Prozent	
Steuerfachangestellte - nur Steuerfachangestellte/r - zusätzlich Buchhalter (oder vergleichbar)	92	90 2	25,4	24,9 0,6
Steuerfachwirt - nur Steuerfachwirt - zusätzlich Steuerfachangestellte/r - zusätzlich Steuerfachangestellte/r, gepr. Bilanzbuchhalter - zusätzlich Buchhalter, gepr. Bilanzbuchhalter	160	1 138 20 1	44,2	0,3 38,1 5,5 0,3
Buchhalter (oder vergleichbar)	1		0,3	
Geprüfter Bilanzbuchhalter (IHK) - nur geprüfter Bilanzbuchhalter - zusätzlich Steuerfachangestellter - zusätzlich Buchhalter	109	1 104 4	30,1	0,3 28,7 1,1
Gesamt	362		100,0	

Quelle: Ministerium für Finanzen NRW; eigene Berechnungen.

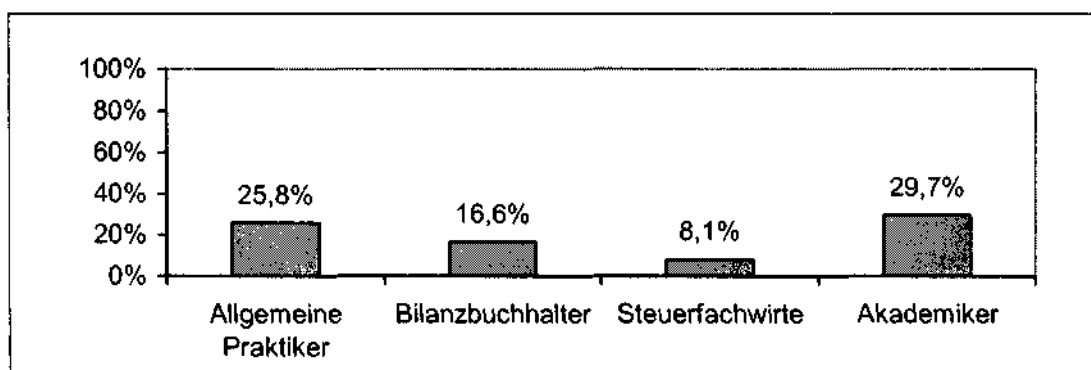
6.5.4.3 Der Prüfungserfolg der Praktiker

Die Datensammlung gibt Gelegenheit, die Bewerber zum Praktikerzugang hinsichtlich ihrer Prüfungserfolge weiter aufzugliedern und mit den Akademikerzugängen zu vergleichen.

6.5.4.3.1 Die Rücktrittsquote der einzelnen Bewerbergruppen, insbesondere der Praktiker

Um die Erfolgsaussichten der einzelnen Bewerbergruppen zu beurteilen (Akademiker und Praktiker aufgegliedert) sind zunächst die einzelnen Rücktrittsquoten direkt bzw. indirekt zu ermitteln. Aus der veröffentlichten Statistik ergibt sich für Nordrhein-Westfalen 2006/2007 bei einer Gesamtbewerberzahl von 1.519 eine Rücktrittsgesamtzahl von 399. Bei den Praktikern liegt die Gesamtzahl bei 362 Teilnehmern und 55 Rücktritten, welche sich wie folgt aufgliedern:

Abb. 8: Rücktrittsquoten aller Zugangsgruppen



Bewerbergruppe	Zugangsmöglichkeiten nach § 36 StBerG	Anzahl Bewerber	Rücktritte	Rücktrittsquote
<i>Praktiker</i>		362	55	15,2
- Allg. Praktiker	Abs. 2 Nr. 1 - 1. Alternative	93	24	25,8
- Bilanzbuchhalter	Abs. 2 Nr. 1 - 2. Alternative	109	18	16,6
- Steuerfachwirte	Abs. 2 Nr. 1 - 2. Alternative	160	13	8,1
<i>Akademiker</i>	Abs. 1 Nr. 2	1.157	344	29,7
Gesamtwerte		1.519	399	26,3

Quelle: Ministerium für Finanzen NRW; eigene Berechnungen.

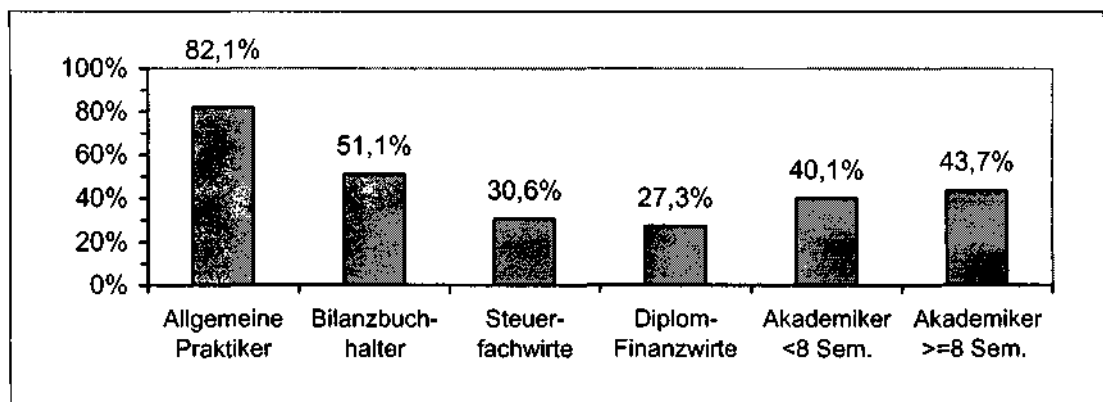
Das im Rücktritt liegende frühe Scheitern in der Prüfung trifft also in weit überwiegendem Maße die akademischen Bewerber. Selbst die allgemeinen Praktiker, die im späteren Verlauf der Prüfung die mit Abstand schlechtesten Ergebnisse abliefern, weisen noch eine bessere Rücktrittsquote auf. Über die Gründe hierfür

lässt sich nur spekulieren. Vielleicht ist es die mangelnde, nicht dauerhafte Vertrautheit mit der Steuerrechtsmaterie, die durch weitere Verkürzung der Praxiszeit noch geschmälert wird, vielleicht liegt es auch an der anfänglichen Selbstüberschätzung. Jedenfalls ist es bemerkenswert, dass am anderen Ende der Skala die Teilgruppe der Steuerfachwirte bei den qualifizierten Praktikern mit einer Rücktrittsquote von 8,1 % steht.

6.5.4.3.2 Die Durchfallquote der einzelnen Bewerbergruppen, insbesondere der Praktiker

In den offiziellen Veröffentlichungen der die Prüfung abnehmenden Ministerien werden die Durchfallquoten auf der Basis der um die Rücktritte verminderten Teilnehmer berechnet. Dies führt in Nordrhein-Westfalen in 2006/2007 zu folgenden Durchfallquoten unter Einbeziehung der Einzeldatenerhebung bezüglich des Praktikerzugangs, wobei bei den Prüfungsteilnehmern mit unter achtsemestrigem Hochschulstudium die Teilnehmer aus der Finanzverwaltung herausgerechnet wurden²⁶².

Abb. 9: Durchfallquoten nach beruflicher Qualifikation



Quelle: Ministerium für Finanzen NRW; eigene Berechnungen.

Hier offenbart insbesondere die getrennte Betrachtung der qualifizierten Praktiker, dass die Teilgruppe der Steuerfachwirte weit abgesetzt von den allgemeinen Akademikern der Spitzengruppe der Bewerber aus der Finanzverwaltung angelehert ist und dass der andere Teil der qualifizierten Praktiker (Bilanzbuchhalter)

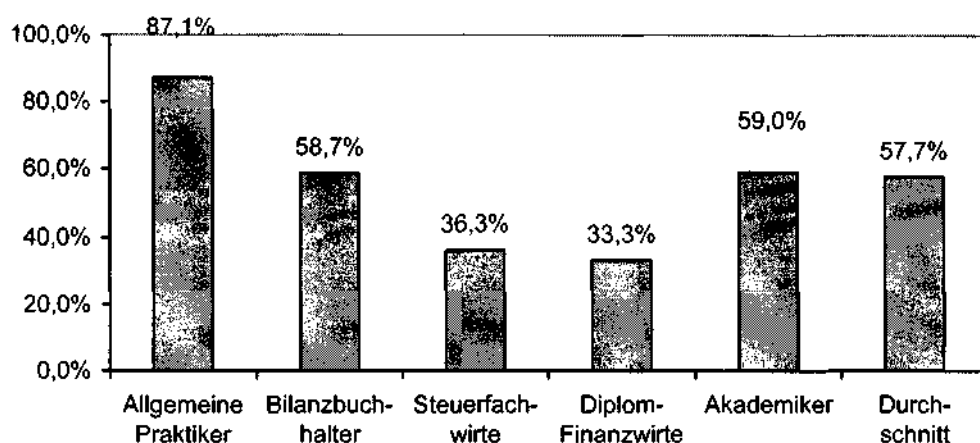
An dieser Stelle sei Herrn Dipl.-Sozialwiss. Axel Stender für seine statistisch-fachliche Unterstützung der Auswertungen des Kapitels 6.5.4 und des Kapitel 8 gedankt.

deutlich hinter allen anderen Bewerbern (außer den allgemeinen Praktikern) zurückfällt.

6.5.4.3.3 Die Durchfallquote einschließlich der Rücktritte, insbesondere der Praktiker

Da die Rücktritte für die Akademikerzugänge nur im Ganzen bekannt sind, wird die Durchfallquote einschließlich Rücktritte für diese Gruppe einheitlich ermittelt. Gleichwohl soll es bei der getrennten und abgesonderten Betrachtung der Bewerber aus der Finanzverwaltung bleiben, wobei hier eine Rücktrittsquote wie bei den Steuerfachwirten in Höhe von 8,1 % unterstellt wird. Diese Annahme wird gestützt durch die ähnlich guten Endergebnisse und durch die ähnlich lange berufspraktische Erfahrung. Da es sich bei der Gruppe der Prüfungsteilnehmer aus der Finanzverwaltung um eine sehr kleine Teilmenge handelt (circa 2 %), wirken sich Schätzungsungenauigkeiten im Übrigen auch nur geringfügig aus. Im Ergebnis ergeben sich folgende Gesamtquoten des Scheiterns für die einzelnen Zulassungsgruppen:

Abb. 10: Durchfallquoten inkl. Rücktritte (Gesamtdurchfallquote) der einzelnen Bewerbergruppen



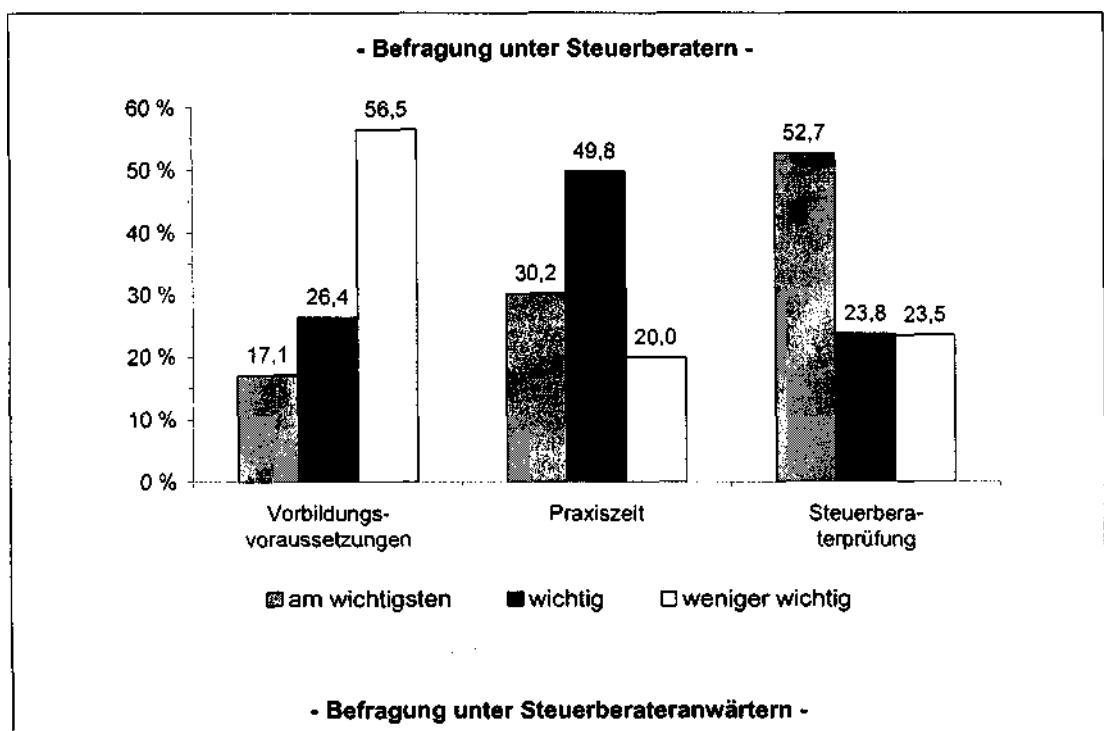
	Allg. Praktiker	Bilanz- buchhalter	Steuer- fachwirt	Diplom- Finanz- wirte	Akade- miker	Gesamt
Zugelassene	93	109	160	36	1.121	1.519
- zurückgetreten	25	17	13	3	341	399
Rücktrittsquote	26,9%	15,6%	8,1%	8,3%	30,4%	26,3%
Schriftl. Prüfung						
- abgegeben	67	92	147	33	780	1.119
- bestanden	12	45	102	24	460	643
Durchfallquote	82,1%	51,1%	30,6%	27,3%	41,5%	42,5%
Gesamtdurch- fallquote	87,1%	58,7%	36,3%	33,3%	59,0%	57,5%

Quelle: Ministerium für Finanzen NRW; eigene Berechnungen.

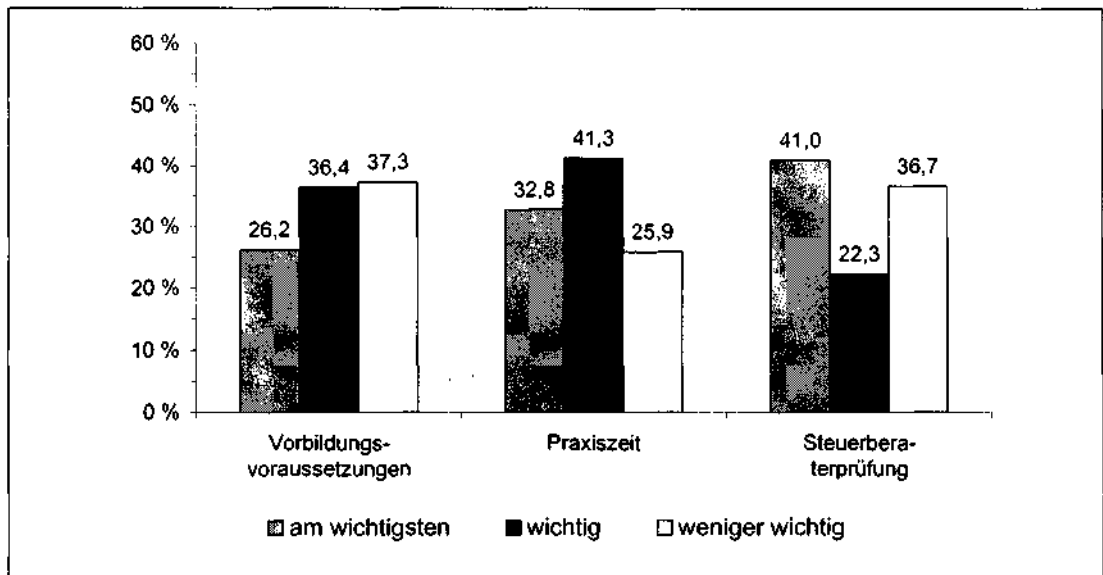
Im Ergebnis gilt es festzuhalten, dass die kleine Gruppe der Diplom-Finanzwirte (36 Teilnehmer einschließlich geschätzter Rücktritte) und die größere Gruppe der Steuerfachwirte (160 Teilnehmer) mit Gesamtdurchfallquoten von rund 33 % bzw. 36 % mit Abstand die erfolgreichsten Teilnehmergruppen der Steuerberaterprüfung sind. Es folgen - mit Blick auf die Gesamtdurchfallquote - die Teilnehmer mit Abschluss eines akademischen Studiums und die Bilanzbuchhalter mit Durchfallquoten von jeweils rund 59 %. Das Schlusslicht bilden die allgemeinen Praktiker mit einer Durchfallquote von rund 87 %. Angesichts der relativen Erfolglosigkeit der Bilanzbuchhalter stellt sich die Frage, ob deren Privilegierung, die berufspraktische Zeit auf sieben Jahre zu reduzieren, gerechtfertigt ist. Jedenfalls scheint eine einheitliche Behandlung mit den Steuerfachwirten wegen der höchst unterschiedlichen Befähigung, die Steuerberaterprüfung zu bestehen, überprüfenswert.

Überhaupt könnte sich der Umstand der Dauer der praktischen Tätigkeit auf den Erfolg oder Misserfolg bei der Prüfung gravierend auswirken, wobei natürlich nicht genau gesagt werden kann, ob die vorgeschriebene Minstdauer der praktischen Tätigkeit auf freiwilliger Basis überschritten wurde, weil sich dies aus den statistischen Daten nicht herleiten lässt. Immerhin haben die Angehörigen der Finanzverwaltung in ihrer dreijährigen gemischt-praktischen Ausbildung und der anschließenden mindestens dreijährigen praktischen Tätigkeit eine sechsjährige Erfahrung im Steuerrecht. Bei den Steuerfachwirten steigert sich diese noch durch die zwei- bis dreijährige Ausbildung in der Regel zum Steuerfachangestellten mit der anschließenden siebenjährigen praktischen Tätigkeit auf neun bis zehn Jahre. Wohingegen bei den Akademikern die zwei- oder dreijährige praktische Tätigkeit, welche noch durch intensive Prüfungsvorbereitungen erheblich geschmälert sein dürfte, kaum nennenswert ist. Hier besteht natürlich der Konflikt zwischen dem Gewinnen ausreichender Erfahrung und dem Ziel, die Akademiker nicht unnötig spät ins Berufsleben zu entlassen. Allerdings wird die Wichtigkeit der Dauer der Praxiszeit auch durch die Erhebung von Philippen²⁶³ im Rahmen seiner Befragungen wie folgt herausgestellt:

Abb. 11: Bedeutung einzelner Zulassungsvoraussetzungen



²⁶³ Philippen, S. 256-257



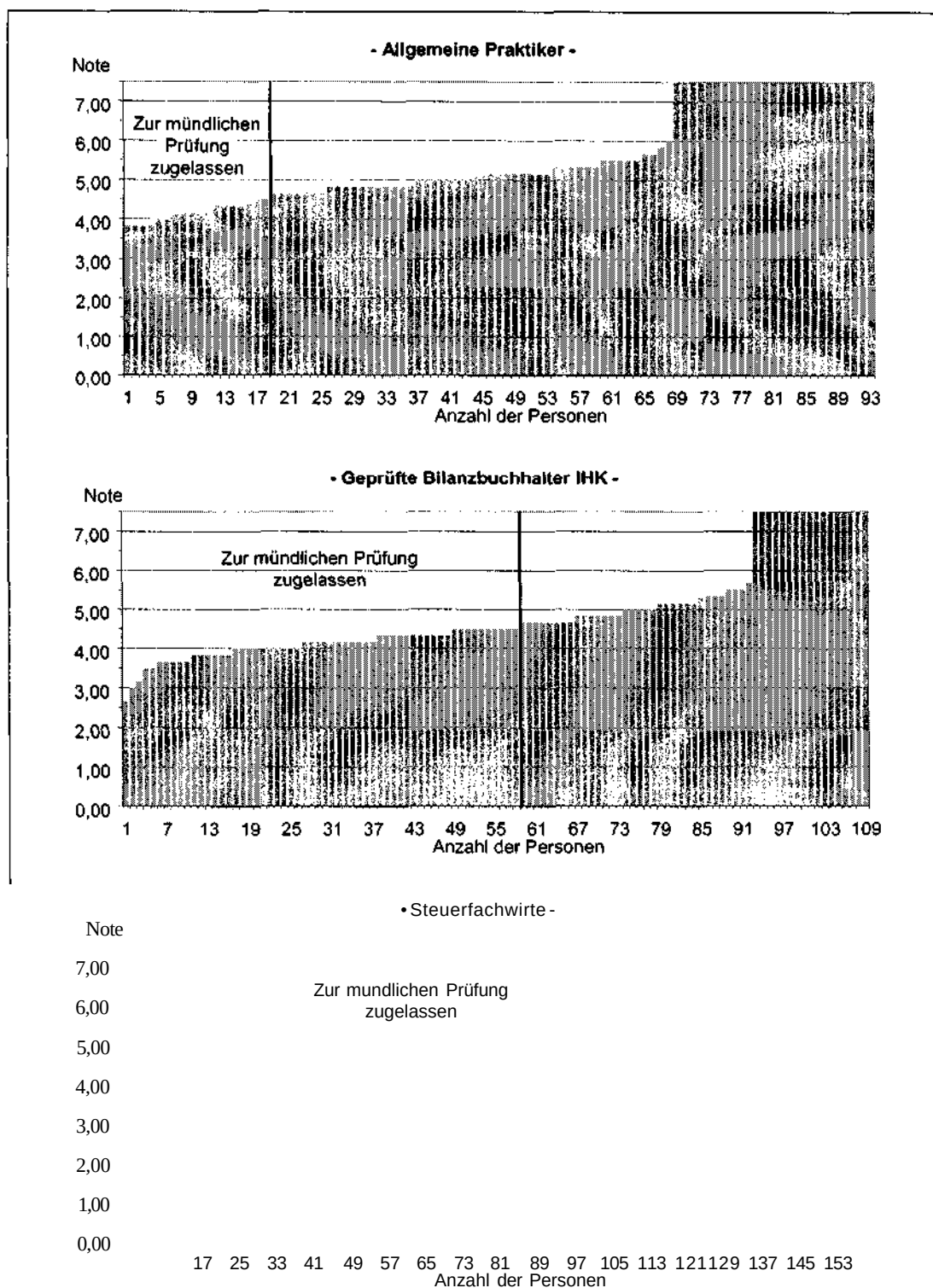
Quelle: Philippen, S. 256-257; eigene Berechnungen.

Hier wird die Praxiszeit - abgesehen von der Steuerberaterprüfung selbst - in ihrer Bedeutung deutlich höher veranschlagt, als die Vorbildungsvoraussetzungen, sowohl von bereits zugelassenen Steuerberatern als auch von den die Zulassung anstrebenden Berufsanwärtern.

Bei den allgemeinen Praktikern gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 1, 1. Alternative StBerG drängt sich die Frage auf, ob eine Gesamt-Durchfallquote von circa 87 % nicht auf eine Vergeudung von persönlichen und wirtschaftlichen Ressourcen hinausläuft. Zwar wird auch die Vielzahl der Durchgefallenen von den vergeblichen Lernanstrengungen fachlich profitieren. Dieser Gesichtspunkt dürfte aber überkompensiert werden durch die mit der persönlichen und beruflichen Niederlage einhergehenden Motivationsverluste und finanziellen Einbußen.

Besonders deutlich und bildhaft stellt sich das unterschiedliche Leistungsniveau der drei Bewerbergruppen - allgemeine Praktiker, geprüfte Bilanzbuchhalter und Steuerfachwirte - dar, wenn man die ebenfalls erfassten Durchschnittsnoten aus der schriftlichen Prüfung und die Rücktritte diesen zuordnet. Die Zweiteilung der drei Bewerbergruppen bei der Note 4,5 entspricht dem Mindestergebnis, das noch die Zulassung zur mündlichen Prüfung ermöglicht. Der Wert 7,5 repräsentiert die Rücktritte vor und während der schriftlichen Prüfung.

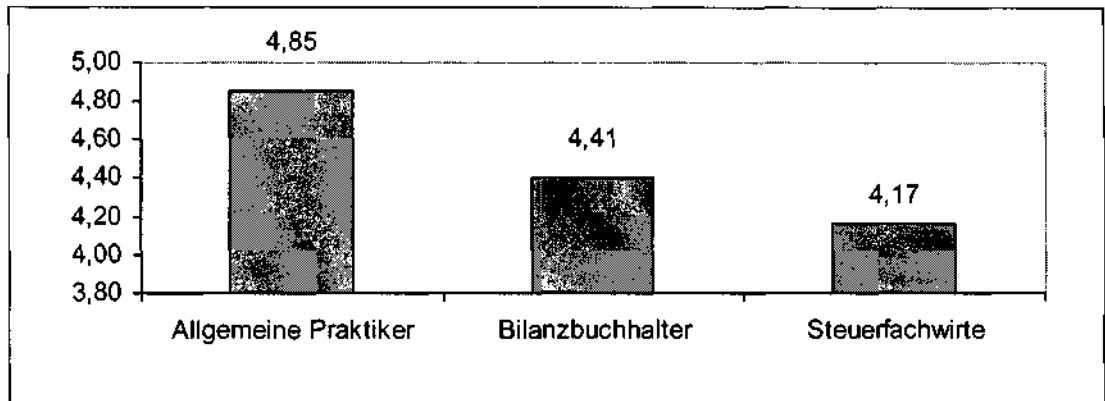
Abb. 12: Noten und Rücktritte nach Zugangsberufen



Quelle: Ministerium für Finanzen NRW; Schiefer.

Hieraus abgeleitet, verhält es sich bei den Durchschnittsnoten der drei Bewerbergruppen natürlich entsprechend:

Abb. 13: Durchschnittsnoten der einzelnen Bewerbergruppen in der schriftlichen Prüfung



Quelle: Ministerium für Finanzen NRW; eigene Berechnungen.

6.5.5 Die Erhebung der Bundessteuerberaterkammer

Im Rahmen der turnusmäßigen Mitteilungen der Bundessteuerberaterkammer der jeweiligen Ergebnisse der Steuerberaterprüfung an die einzelnen Steuerberaterkammern teilt diese bezüglich des Prüfungsjahres 2006/2007²⁶⁴ auch erstmals die Ergebnisse einer Umfrage bei den Prüfungsämtern hinsichtlich der Bestehensquoten der Steuerfachwirte und Bilanzbuchhalter getrennt mit. Diese Umfrage ist fragmentarisch, weil unter anderem die größten Bundesländer nicht daran teilgenommen haben. Folgende Werte wurden mitgeteilt:

²⁶⁴ Rundschreiben 233/2007 vom 08.08.2007. Es erstaunt schon, dass, soweit ersichtlich, erst jetzt und das auch nur ansatzweise diese für den Berufsstand wichtige Differenzierung aufgegriffen wird.

Tab. 9: Durchfallquoten qualifizierter Praktiker in einzelnen Bundesländern laut Umfrage der Bundessteuerberaterkammer

Steuerberaterkammer bzw. Bundesland	Steuerfachwirte			Geprüfte Bilanzbuchhalter		
	Anzahl gesamt	davon bestan- den	Durchfall- quote (in %)	Anzahl gesamt	davon bestan- den	Durchfall- quote (in %)
Bayern*	x	x	x	x	x	x
Berlin	16	10	37,5	12	4	66,7
Brandenburg	10	9	10,0	4	1	75,0
Bremen	x	x	x	x	x	x
Hamburg	x	x	x	x	x	x
Hessen	x	x	x	x	x	x
Mecklenburg-Vorpom.	5	5	0,0	4	2	50,0
Niedersachsen	41	29	29,3	37	20	45,9
Nordbaden	11	11	0,0	8	4	50,0
Nordrhein-Westfalen**	x	x	x	x	x	x
Rheinland-Pfalz	19	11	42,1	15	9	40,0
Saarland	x	x	x	x	x	x
Sachsen	20	13	35,0	13	5	61,5
Sachsen-Anhalt	21	12	42,9	2	1	50,0
Schleswig-Holstein	24	20	16,7	8	5	37,5
Stuttgart	44	29	34,1	17	10	41,2
Südbaden	12	7	41,7	4	0	100,0
Thüringen	15	12	20,0	6	2	66,7
Gesamt	238	168	29,4	130	63	51,5

Quelle: Bundessteuerkammer; eigene Berechnungen.

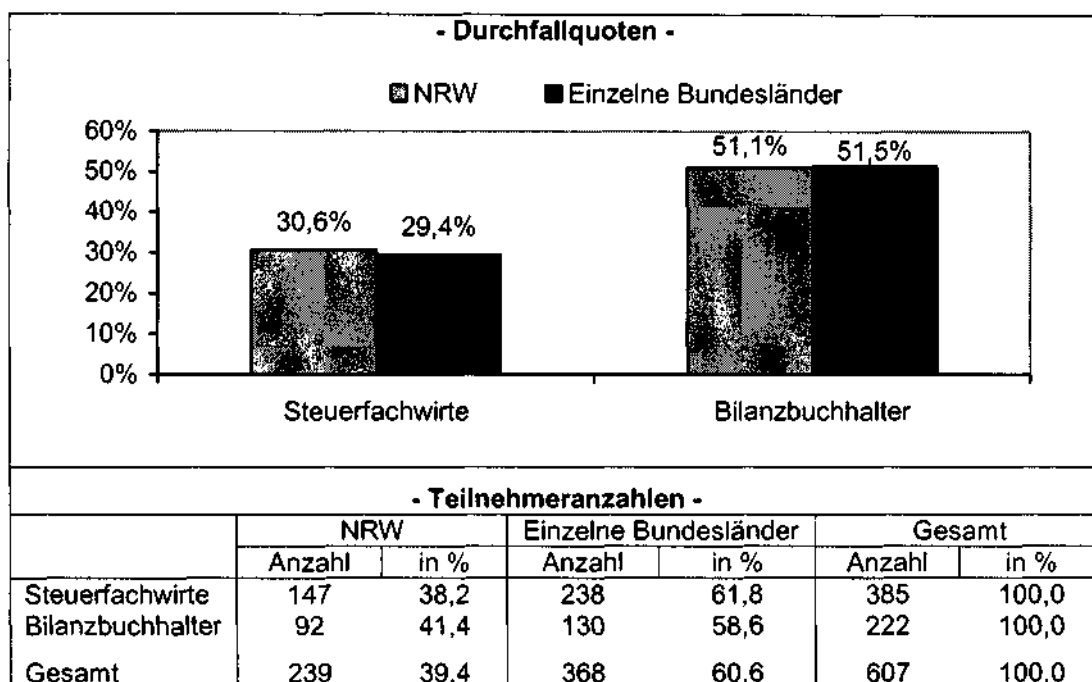
* Steuerberaterkammern München und Nürnberg

** Steuerberaterkammern Köln, Düsseldorf und Westfalen-Lippe

x Daten werden nicht erfasst.

Die Durchschnittswerte von 29,4 % Durchfallquote für die Steuerfachwirte und von 51,5 % für die geprüften Bilanzbuchhalter entsprechen der offiziellen Lesart, die Durchfallquoten ohne Rücktritte auszuweisen. Zum Vergleich hierzu sind die Werte gemäß Abschnitt 6.5.3.4.2 heranzuziehen. Diese betragen entsprechend für die Steuerfachwirte 30,6 % und für die Bilanzbuchhalter 51,1 %.

Abb. 14: Durchfallquoten - ohne Rücktritte - der qualifizierten Praktiker in NRW laut Erhebung des Finanzministeriums NRW und in einzelnen Bundesländern laut Umfrage der Bundessteuerberaterkammer



Quelle: Finanzministerium NRW; Bundessteuerkammer; eigene Berechnungen.

Hiermit zeigt sich eine fast identische Durchfallquote bei den Teilnehmern in Nordrhein-Westfalen und den Teilnehmern aus der Erhebung der Bundessteuerberaterkammer²⁶⁵, was die höchst unterschiedliche Befähigung der Bewerbergruppen Steuerfachwirte und geprüfte Bilanzbuchhalter nachdrücklich unterstreicht. Diese Feststellung erfolgt auf der Basis von 607 Teilnehmern nach Rücktritten. Das entspricht einer Quote von 66 % der insgesamt 916 Personen umfassenden Gesamtgruppe²⁶⁶ - nach Rücktritten - der qualifizierten Praktiker in Gesamtdeutschland des Prüfungsjahrgangs 2006/2007. Auch das zahlenmäßige Verhältnis von Steuerfachwirten zu Bilanzbuchhaltern liegt bei den untersuchten Gruppen etwa bei 40 zu 60.

6.5.6 Weitere Auswertungen der Erhebung beim Finanzministerium NRW

6.5.6.1 Der Einfluss der allgemeinschulischen Vorbildung

Die Erhebung im Finanzministerium NRW umfasst auch die allgemeinschulische Vorbildung, insbesondere in ihrer Differenzierung, ob ein Fach(-Abitur) vorhanden ist oder nicht²⁶⁷. Bei den weiteren Betrachtungen wird die geringe Anzahl der sieben (von 362) Bewerber mit Hochschulstudium den Abiturienten zugeschlagen, weil diese Bewerber auf jeden Fall die Hochschulreife haben und als eigenständige Gruppe zu klein sind, um eine fundierte Aussage zu ermöglichen. Eine weitere Änderung betrifft die Zugangsberufe. Ein Bewerber, der unter Buchhalter erfasst wurde, ist bei den Steuerfachangestellten ausgewiesen worden, da er weder Steuerfachwirt noch Bilanzbuchhalter ist. Diese Gruppe wird als „allgemeine Praktiker“ bezeichnet.

Tab. 10: Beruf und Vorbildung hinsichtlich bestandener Prüfung

Beruf und Vorbildung	Mündliche Prüf.		Schriftliche Prüf.		Gesamt	Anzahl
	bestanden	nicht bestanden	nicht bestanden	abgebrochen		
Allgemeine Praktiker¹						
- kein FHR/AHR	3,6	9,1	52,7	34,5	100,0	55
- FHR/AHR/Studium	26,3	2,6	55,3	15,8	100,0	38
Gesamt	12,9	6,5	53,8	26,9	100,0	93
Bilanzbuchhalter IHK						
- kein FHR/AHR	23,4	12,8	48,9	14,9	100,0	47
- FHR/AHR/Studium	54,8	11,3	17,7	16,1	100,0	62
Gesamt	41,3	11,9	31,2	15,6	100,0	109
Steuerfachwirt/in						
- kein FHR/AHR	49,2	10,8	26,2	13,8	100,0	65
- FHR/AHR/Studium	73,7	13,7	8,4	4,2	100,0	95
Gesamt	63,8	12,5	15,6	8,1	100,0	160
Insgesamt						
- kein FHR/AHR	26,9	10,8	41,3	21,0	100,0	167
- FHR/AHR/Studium	58,5	10,8	20,5	10,3	100,0	195
Gesamt	43,9	10,8	30,1	15,2	100,0	362

Quelle: Ministerium für Finanzen NRW; eigene Berechnungen.

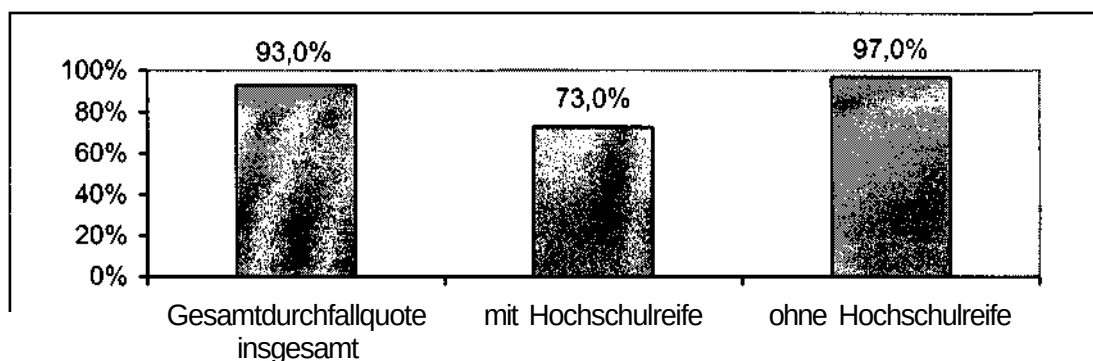
¹ Diese Gruppe besteht aus 92 Steuerfachangestellten und einem Buchhalter.

Zu den ausgewiesenen Zahlen ist folgendes zu sagen. Bewerber, die die

- schriftliche Prüfung abgebrochen haben, wurden bisher auch als Rücktritte bezeichnet.
- schriftliche Prüfung nicht bestanden haben, sind bereits hier schon durchgefallen. Die Durchfallquote bezieht sich allerdings - im Unterschied zur ansonsten ausgewiesenen Berechnungsweise des Finanzministeriums - auf alle angetretenen Bewerber und nicht nur auf die gültig abgegebenen Klausuren (also ohne Rücktritte).
- mündliche Prüfung nicht bestanden haben, sind nur diejenigen, die in der mündlichen Prüfung durchgefallen sind.
- mündliche Prüfung bestanden haben, werden im Umkehrschluss zur Gesamtdurchfallquote als Erfolgsquote ausgewiesen.

Man kann sagen, dass die Differenzierung nach der Vorbildung (Abitur/kein Abitur) von ganz erheblicher Auswirkung auf die Erfolgsquote der Bewerber ist. So verringert sich der Wert der ohnehin schon minimalen Bestehensquote (einschließlich Rücktritte) bei den allgemeinen Praktikern von insgesamt 12,9 % auf rund 3,6 % (von 55 Bewerbern haben lediglich 2 bestanden), wenn die Bewerber nicht über die Hochschulreife verfügten. Entsprechend erhöht sich die Bestehensquote bei den Abiturienten unter den allgemeinen Praktikern auf 26,3 %.

Abb. 15: Gesamtdurchfallquote der allgemeinen Praktiker mit und ohne Hochschulreife

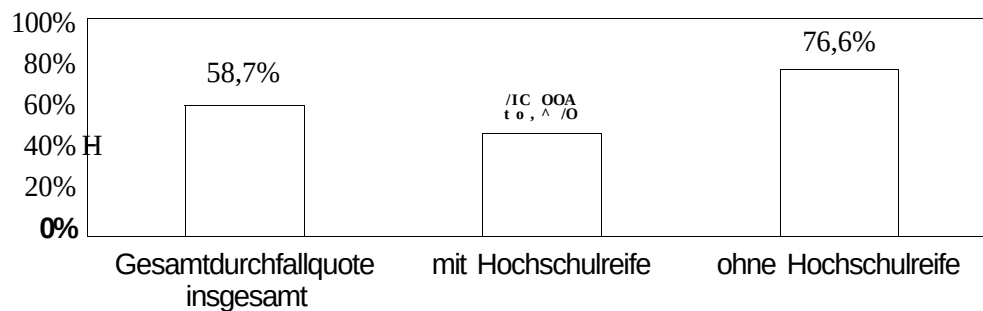


Quelle: Ministerium für Finanzen NRW; eigene Berechnungen.

Eine entsprechende Situation ergibt sich bei den geprüften Bilanzbuchhaltern. Hier liegt die Gesamtdurchfallquote bei denjenigen Bilanzbuchhaltern, die über

das Abitur verfügen bei 45,2 %, wohingegen diejenigen Bilanzbuchhalter ohne Abitur eine Durchfallquote von 76,6 % aufweisen.

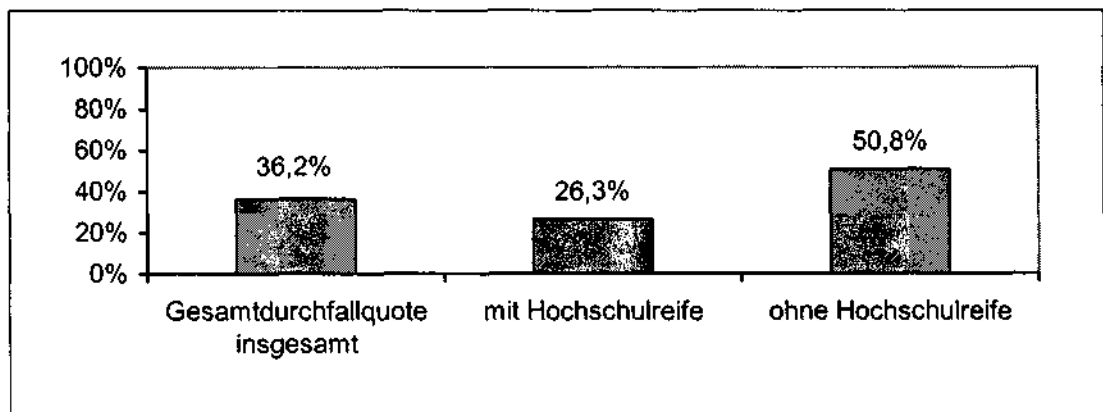
Abb. 16: Gesamtdurchfallquote der Bilanzbuchhalter mit und ohne Hochschulreife



Quelle: Ministerium für Finanzen NRW; eigene Berechnungen

Besonderes Interesse verdient diese Differenzierung bei den Steuerfachwirten. Hier liegen die entsprechenden Durchfallquoten über alles (einschließlich Rücktritte) bei 26,3 % (Abiturienten) bzw. 50,8 % (Nicht-Abiturienten).

Abb. 17: Gesamtdurchfallquote der Steuerfachwirte mit und ohne Hochschulreife

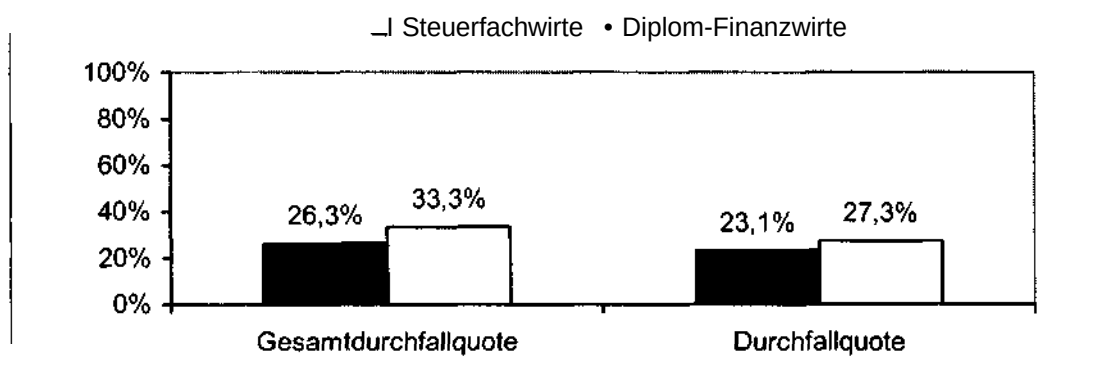


Quelle: Ministerium für Finanzen NRW; eigene Berechnungen

Es drängt sich ein Vergleich mit den Diplom-Finanzwirten, der traditionell erfolgreichsten Bewerbergruppe bei den Steuerberaterprüfungen der Vergangenheit auf. Dieser Vergleich ist gerade deshalb interessant, weil die Diplom-Finanzwirte naturgemäß bei dem Besuch der verwaltungsinternen Fachhochschule die Hochschulreife vorweisen müssen und insofern mit der Gruppe der Steuerfach-

wirte, die in die Steuerberaterprüfung gehen und ebenfalls die Hochschulreife besitzen, vergleichbar sind. Hier ist die Durchfallquote einschließlich Rücktritte bei den Steuerfachwirten mit 26,3 % besser, als die der Diplom-Finanzwirte mit 33,3 % (siehe Tabelle 12). Auch die Werte ohne Berücksichtigung der Rücktritte stellen sich in gleicher Weise dar. Hier beträgt die Durchfallquote nur 23,1 % im Vergleich zu der durchschnittlichen Durchfallquote der Diplom-Finanzwirte in NRW in Höhe von 27,3 %.

Abb. 18: Vergleich der Gesamtdurchfallquoten und Durchfallquoten bei Steuerfachwirten und Diplom-Finanzwirten mit Hochschulreife



	Steuerfachwirte	Diplom-Finanzwirte
Schriftl. Prüfung Zugelassene	95	36*
- zurückgetreten	4	3
- abgegeben	91	33
Schriftliche und mündliche Prüfung		
- bestanden	70	24
- durchgefallen**	21 (23,1 %)	9 (27,3 %)
<u>Rücktritte + Durchgefallene</u>	<u>25 (26,3 %)</u>	<u>12(33,3%)</u>

Quelle: Ministerium für Finanzen NRW; eigene Berechnungen.

* Einschließlich geschätzter drei Rücktritte.

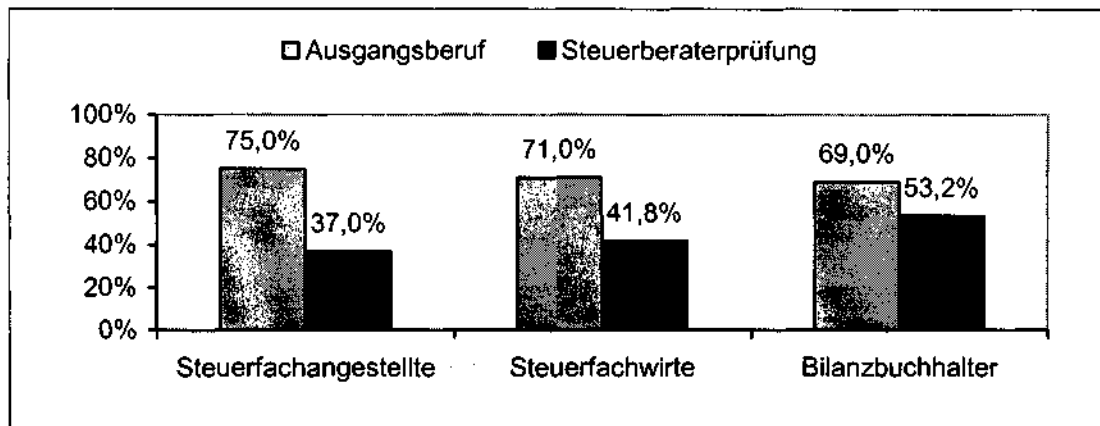
** Laut amtlicher Statistik bezogen auf die gültig abgegebenen schriftlichen Klausuren.

6.5.6.2 Die Entwicklung der Frauenquote in den Zugangsberufen und der Einfluss des Geschlechts auf den Prüfungserfolg

Die drei Praktiker-Ausgangsberufe - Steuerfachangestellter, Steuerfachwirt und geprüfter Bilanzbuchhalter - sind typische Frauenberufe mit Quoten von circa 75 % (Steuerfachangestellte siehe unter 7.1.2), circa 71 % (Steuerfachwirte siehe Abbildung 16) und 69 % (geprüfter Bilanzbuchhalter siehe Abbildung 23). Diese Frauenquoten verkehren sich ins Gegenteil bei Betrachtung der Zusammensetzung der zugelassenen Praktikerbewerber zur Steuerberaterprüfung mit

35,9% (Steuerfachangestellte), 41,8 % (Steuerfachwirte) und 53,2 % (geprüfte Bilanzbuchhalter). Die Entwicklung des Frauenanteils stellt sich demnach wie folgt dar:

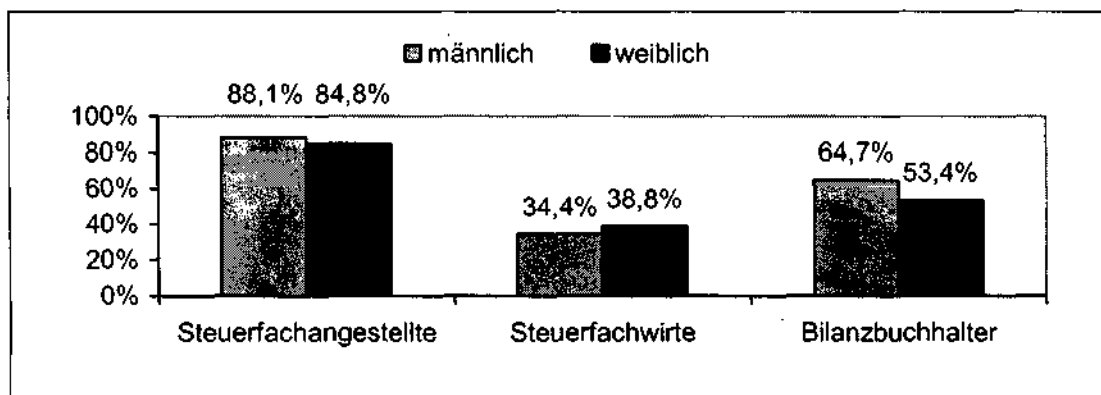
Abb. 19: Entwicklung Frauenanteil vom Praktikerausgangsbberuf zum zugelassenen Bewerber zur Steuerberaterprüfung



Quelle: Ministerium für Finanzen NRW; eigene Berechnungen.

Die Durchfallquoten (inklusive Rücktritte) dieser drei Ausgangsberufe unterscheiden sich bei den Steuerfachangestellten und den Steuerfachwirten hinsichtlich des Geschlechts eher gering. Lediglich bei den Bilanzbuchhaltern kommt es zu recht deutlichen Abweichungen. Auffällig ist zudem, dass Frauen im Beruf Steuerfachwirt schlechter abschnitten als Männer, in den übrigen zwei Zugangsberufen aber besser. Dies zeigt folgende Darstellung:

Abb. 20: Gesamtdurchfallquoten getrennt nach Geschlecht bezüglich der drei Praktikerausgangsbberufe Steuerfachangestellte, Steuerfachwirte und Bilanzbuchhalter



Quelle: Ministerium für Finanzen NRW; eigene Berechnungen.

Eine ausführliche Darstellung der Prüfungsergebnisse enthält die folgende Tabelle. Während die Unterschiede zwischen männlichen und weiblichen Bewerbern in den verschiedenen Prüfungsstadien eher gering ausgeprägt sind, fällt doch auf, dass es bei der nicht bestandenen schriftlichen Prüfung eine deutliche Differenz zwischen männlichen und weiblichen Bilanzbuchhaltern und auch Steuerfachwirten gab und zwar in gegenläufiger Richtung. Während weibliche Bilanzbuchhalter auch in den übrigen Stadien der Prüfung besser oder gleich abschnitten, lagen die männlichen Steuerfachwirte vor ihren weiblichen Kollegen.

Tab. 11: Beruf und Geschlecht hinsichtlich bestandener Prüfung

Beruf und Geschlecht	Mündliche Prüf.		Schriftliche Prüf.		Gesamt	Anzahl
	bestanden	nicht bestanden	nicht bestanden	abgebrochen		
Allgemeine Praktiker¹						
- männlich	11,9	6,8	52,5	28,8	100,0	59
- weiblich	14,7	5,9	55,9	23,5	100,0	34
Gesamt	12,9	6,5	53,8	26,9	100,0	93
Bilanzbuchhalter IHK						
- männlich	35,3	13,7	35,3	15,7	100,0	51
- weiblich	46,6	10,3	27,6	15,5	100,0	58
Gesamt	41,3	11,9	31,2	15,6	100,0	109
Steuerfachwirt/in						
- männlich	65,6	12,9	12,9	8,6	100,0	93
- weiblich	61,2	11,9	19,4	7,5	100,0	67
Gesamt	63,8	12,5	15,6	8,1	100,0	160
Insgesamt						
- männlich	42,4	11,3	30,0	16,3	100,0	203
- weiblich	45,9	10,1	30,2	13,8	100,0	159
Gesamt	43,9	10,8	30,1	15,2	100,0	362

Quelle: Ministerium für Finanzen NRW; eigene Berechnungen.

¹ Diese Gruppe besteht aus 92 Steuerfachangestellten und einem Buchhalter.

6.5.6.3 Der Einfluss des Alters

Durch das Finanzministerium NRW wurden für die Prüfungsjahre 2007/2008 und 2006/2007 die Altersdaten sämtlicher Prüfungsbewerber zur Verfügung gestellt. Der Stichtag des Alters ist der Beginn der schriftlichen Prüfung, welcher immer in der ersten Woche des Oktobers (Prüfungsbeginn) liegt. Bei den Prüfungsbewerbern 2007/2008 ist die Auswertung auf die zur schriftlichen Prüfung Zugelassenen beschränkt, da zum Zeitpunkt der Fertigung dieser Arbeiten naturgemäß noch keine weiteren Daten über den Prüfungsverlauf vorlagen. Hinsichtlich des Prüfungsjahrgangs 2006/2007 ist eine weiter gehende Aufgliederung aller zuge-

lassenen Bewerber in Akademiker und Praktiker mit den Untergruppen Steuerfachangestellte, Bilanzbuchhalter und Steuerfachwirte vorgenommen worden. Darüber hinaus sind dann die Durchschnittsalter derjenigen, die im weiteren Prüfungsverfahren auf der Strecke geblieben sind bzw. weitergekommen sind, ermittelt und festgehalten worden, als da wären: zurückgetretene Kandidaten, nicht zurückgetretene Kandidaten, Prüflinge, die bestanden haben und nicht bestanden haben. Die Gesamtzahl der zugelassenen Prüflinge beläuft sich auf 2.955 (Prüfungsjahrgang 2007/2008 = 1.422, Prüfungsjahrgang 2006/2007 = 1.535 Teilnehmer).

Tab. 12: Durchschnittsalter und Altersgruppen der Prüfungsjahrgänge NRW 2007/2008 (nur Zugelassene) und 2006/2007 aufgegliedert

	Prüfungsjahr- gang 2007/2008	Prüfungsjahrgang 2006/2007									
Alters- gruppen	Alle Zugelassenen (Akademiker u. Praktiker)	Alle Zugelassen (Akademike u. Praktiker)	Alle Akademiker	Alle Praktiker	davon Steuerfach- angestellte	davon Bilanz- buchhalter	davon Steuerfach- wirte	Alle zurück- getretenen Kandidaten	Alle nicht zurück- getretenen Kandidaten	Alle nicht bestan- denen Prüfungen	Alle bestan- denen Prüfungen
bis 29 Jahre	265 18,6%	240 15,6%	193 16,5%	47 13,0 %	-	13 11,9%	34 21,3%	15 3,6 %	225 20,0 %	51 10,7%	174 26,9 %
30-34 Jahre	637 44,8 %	696 45,3 %	566 47,4 %	140 38,7 %	25 27,2 %	44 40,4 %	71 44,0 %	126 30,7 %	570 50,7 %	238 49,8 %	332 51,4%
35-39 Jahre	288 20,3 %	352 22,9 %	253 21,6%	99 37,3 %	39 41,3 %	27 24,8 %	33 20,6 %	144 35,0 %	208 18,5%	118 24,7 %	90 13,9%
40 Jahre u. älter	232 16,3%	247 16,1 %	171 14,6%	76 21,0%	29 31,5%	25 22,9 %	22 13,8%	126 30,7 %	121 10,8%	71 14,9 %	50 7,7 %
Gesamt	1.422 100,0%	1.535 100,0%	1.173 100,0%	362 100,0 %	93 100,0%	109 100,0%	160 100,0%	411 100,0%	1.124 100,0%	478 100,0 %	646 100,0 %
Altersdurch- schnitt (Jahre)	34,2	34,4	34,1	35,4	38,5	35,4	33,5	37,9	33,2	34,5	32,4

Quelle: Ministerium für Finanzen NRW; eigene Berechnungen

Hinsichtlich des Gesamtdurchschnittsalters der Bewerber des Prüfungsjahrgangs 2006/2007 und der Bewerber des Prüfungsjahrgangs 2007/2008 fällt auf, dass das Durchschnittsalter von 34,2 und 34,4 nahezu gleich ist. Dieser Gesamtdurchschnitt wird auch erreicht von den Akademikern, die ebenfalls etwas über 34 Jahre alt sind. Ein gutes Jahr älter als die Akademiker und der Gesamtschnitt ist das Durchschnittsalter sämtlicher Praktiker, dessen Aufgliederung noch im Folgenden besprochen wird.

Überraschend und aufschlussreich ist das Durchschnittsalter der zurückgetretenen Kandidaten mit knapp 38 Jahren. Hierzu ist zu sagen, dass drei Viertel aller Bewerber Akademiker sind und diese mit knapp 30 % Rücktrittsquote weit vorne liegen²⁶⁸. Zwar ist auch die Rücktrittsquote bei den allgemeinen Praktikern mit 25,8 % sehr hoch, diese Gruppe fällt allerdings zahlenmäßig nicht ins Gewicht. Es bleibt also festzuhalten, dass die Zurückgetretenen hauptsächlich Akademiker und außerordentlich alt sind. Als Erklärung scheidet also die Annahme aus, dass sich junge Akademiker ohne vielleicht hinreichende Vorbereitung aufs Geratewohl in die Prüfung begeben und eben mal nur versuchen, die Prüfung zu bestehen. Vielmehr mag man darüber spekulieren, dass es sich um Langzeitstudenten, Studienwechsler, Berufswechsler oder mehrfach Durchgefallene handeln könnte.

Im Verhältnis zu dem Alter der Zurückgetretenen liegen dann diejenigen, die die Prüfung fortsetzen und dann nicht bestehen oder bestehen mit einer Differenz von 2,2 Jahren verhältnismäßig dicht beieinander, wobei immerhin der Prüfling, der bestanden hat, zu Beginn der Prüfung schon 32,4 Jahre alt ist und bei seiner Bestellung kurz nach der bestandenen mündlichen Prüfung etwa 33 Jahre alt sein dürfte. Dieses hohe Alter bedarf der Erklärung. Sie findet sich zumindest zum Teil in der Tatsache, dass das Durchschnittsalter derjenigen, die ein wirtschaftswissenschaftliches oder betriebswirtschaftliches Studium absolviert haben, bei 28 Jahren liegt, Frauen etwas weniger, Männer etwas mehr. Dieser Studienabschlusszeitpunkt liegt immerhin neun Jahre nach dem frühestmöglichen Studienbeginn. Die Erklärung liegt darin, dass das Fachstudium erst lange nach dem frühestmöglichen Erlangen der Hochschulreife im Alter von etwa 22 bis 25 Jahren aufgenommen wird.

Tab. 13: Durchschnittsalter der Studenten, der Betriebswirtschaftslehre und der Wirtschaftswissenschaften bei Beginn des Studiums und beim Abschluss des Studiums

Jahr	Studienanfänger (Sommer- u. nachfolgendes Wintersemester) im 1.		Absolventen im	
	Hochschulstudium	Fachsemester	Erststudium	weiteren Studium
	Durchschnittsalter in Jahren			
	Betriebswirtschaftslehre			
1995	22,4	22,9	27,6	29,9
2000	22,0	22,7	27,8	33,0
2002	22,2	22,8	27,5	33,4
2003	22,2	22,8	27,5	33,2
2004	22,2	22,9	27,3	33,1
2005	22,2	23,1	27,4	33,4

Jahr	Studienanfänger (Sommer- u. nachfolgendes Wintersemester) im 1.		Absolventen im	
	Hochschulstudium	Fachsemester	Erststudium	weiteren Studium
	Durchschnittsalter in Jahren			
	Wirtschaftswissenschaften			
1995	24,1	25,9	28,4	32,2
2000	23,5	25,3	28,6	33,0
2002	23,7	25,4	28,4	32,8
2003	23,7	25,5	28,2	33,6
2004	23,6	25,1	28,3	33,0
2005	23,2	24,7	28,2	33,0

Quelle: Statistisches Bundesamt, Fachserie 11, R 4.3.1, 1980-2005

Wie dieses doch sehr hohe Alter beim Studienbeginn zustande kommt, kann nur vermutet werden, so ist es denkbar, dass neben einem Studienwechsel, einer zwischengeschalteten Berufsausbildung, eine Berufstätigkeit oder ein spät abgeleistetes Abitur eine Erklärung für diesen Umstand hergeben können. Gegen diese zeitliche Ausdehnung erscheinen die fünf Jahre zwischen dem vermuteten

Studierende (28 Jahre) und der Bestellung zum Steuerberater (33 Jahre) verhältnismäßig kurz und nicht von großen Verlusten geprägt, da die Mindestpraxiszeit mit zwei oder drei Jahren allein deshalb schon einen Überhang aufweist, weil die Prüfung nur einmal im Jahr stattfindet. Dazu kommt noch das Prüfungsverfahren selbst im Umfang von etwa einem halben Jahr. Darüber hinaus muss in Rechnung gestellt werden, dass bei einer langjährigen Durchfallquote von circa 50 %²⁶⁹ sich auch immer eine Vielzahl von Wiederholern unter denen befindet, die die Prüfung bestanden haben.

Der Altersdurchschnitt der Praktikerbewerber ist hoch und liegt mit 35,4 Jahren zum Zeitpunkt des Beginns der schriftlichen Prüfung allerdings nur gut ein Jahr über dem Durchschnitt aller Bewerber. Bei diesen Daten muss man ebenfalls berücksichtigen, dass der Stichtag (Beginn der schriftlichen Prüfung) immerhin noch ein halbes Jahr vor der eventuell bestandenen Prüfung liegt und die Aspiranten also noch um dieses halbe Jahr später ihren beruflichen Start vollziehen.

Außerdem zeigt sich Folgendes: Der Gesetzgeber hat die Dauer der praktischen Tätigkeit bei den Praktikern von sieben bzw. zehn Jahren unter anderem deshalb gewählt, um Chancengleichheit hinsichtlich des Lebensalters, in dem die Steuerberaterprüfung abgelegt wird, mit Blick auf die Akademiker zu gewährleisten. Diese sollen zeitlich nicht benachteiligt werden. Am Ende läuft diese Regelung auf das gewünschte Ergebnis hinaus, so dass die Bilanzbuchhalter und die Steuerfachangestellten knapp bzw. deutlich über dem Akademikeraltersdurchschnitt und die Steuerfachwirte knapp unterhalb dieses durchschnittlichen Lebensalters liegen.

Dass innerhalb der Praktikerbewerber die Steuerfachwirte und die Bilanzbuchhalter drei bzw. fünf Jahre jünger sind als die allgemeinen Praktiker (Steuerfachangestellte) erklärt sich natürlich zum großen Teil aus der für diese Berufsgruppen um drei Jahre verkürzten Zeit der praktischen Tätigkeit.

Dass das Alter der Bewerber Einfluss auf die Chancen zum Bestehen der Prüfung hat, lässt sich vermuten und bestätigt sich auf eindrucksvolle Weise. Praktisch durchgängig steigen die Durchfallquoten mit zunehmendem Alter der Bewerber an. Die einzige Ausnahme bei den unter 29-jährigen Bilanzbuchhaltern

relativiert sich in ihrer Bedeutung, da diese Gruppe lediglich aus dreizehn Teilnehmern besteht und somit als mit Abstand kleinste Gruppe nur eine statistisch geringe Aussagekraft zukommt.

Zu einem vergleichbaren Resultat kommt ebenfalls Philippen. Bei seiner Befragung von 355 Prüfungsanwärtern²⁷⁰, welche an einem speziellen Vorbereitungskursus für die mündliche Prüfung zwischen dem schriftlichen und mündlichen Teil des Examens teilnahmen, ermittelt er einen Altersdurchschnitt von 32,8 Jahren. Da die Befragung etwa zwei bis drei Monate später im Jahr vorgenommen wurde, als die Angaben laut obiger Statistik, scheint ein vergleichbares Durchschnittsalter von etwa 32,6 Jahren realistisch zu sein. Zu berücksichtigen ist hierbei allerdings noch, dass die Teilnehmer, die sich zwischen den beiden Prüfungsteilen auf die mündliche Prüfung speziell vorbereiten, wohl kaum diejenigen enthalten, welche während der schriftlichen Prüfung zurückgetreten sind. Diese Gruppe ist mit derjenigen in der obigen Tabelle zu vergleichen, die unter „nicht zurückgetretenen Kandidaten“ aufgeführt sind. Der dort gefundene Altersdurchschnitt von 33,2 Jahren weicht von dem hier genannten Altersdurchschnitt von 32,6 Jahren nur unerheblich ab.

Zu einem ähnlichen Ergebnis kommt Philippen auch bei seiner Befragung der Berufsträger. Hier wurde eine bundesweite Befragung von Berufsträgern, welche maximal 14 Jahre zugelassen waren, in der Weise durchgeführt, dass es bei einer zufallsausgewählten Anzahl von 2.500 Personen zu einem Rücklauf von 761 Antworten kam. Die Beantwortung der Fragen nach dem Alter der erfolgreichen Absolvierung der Steuerberaterprüfung führte zu dem Ergebnis, dass dieses beim Durchschnitt 32,2 Jahren lag. Auch dieses Alter liegt geringfügig unter dem der von Philippen befragten Anwärter, welches wiederum knapp unter dem Alter der Auswertung bezüglich des Prüfungsjahrgangs NRW 2006/2007 liegt. Hierbei ist erneut zu berücksichtigen, dass der Punkt des endgültigen Bestehens der Steuerberaterprüfung etwa Februar/März des Folgejahres ist und somit bezogen auf den Beginn der schriftlichen Prüfung einer Korrektur von rund fünf Monaten (etwa 0,4 Jahren) erforderlich macht. Darüber hinaus setzt die Beantwortung der Frage bei den Berufsträgern natürlich das Bestehen der Prüfung voraus, was ebenfalls den Alterdurchschnitt tendenziell senkt, da, wie oben schon dargelegt,

die erfolgreichen Teilnehmer der Prüfung tendenziell jünger sind, als die Zurückgetretenen bzw. Durchfaller.

Tab. 14: Berufe und Alter hinsichtlich Bestehen der mündlichen Prüfung

Beruf und Alter	Mündliche Prüf.		Schriftliche Prüf.		Gesamt	Anzahl
	bestanden	nicht bestanden	nicht bestanden	abgebrochen		
Allgemeine Praktiker¹						
- bis 29 Jahre	-	-	-	-	-	-
- 30-34 Jahre	24,0	-	52,0	24,0	100,0	25
- 35-39 Jahre	12,8	12,8	53,8	20,5	100,0	39
- 40 Jahre und älter	3,4	3,4	55,2	37,9	100,0	29
Gesamt	12,9	6,5	53,8	26,9	100,0	93
Bilanzbuchhalter IHK						
- bis 29 Jahre	38,5	30,8	23,1	7,7	100,0	13
- 30-34 Jahre	50,0	9,1	29,5	11,4	100,0	44
- 35-39 Jahre	48,1	11,1	22,2	18,5	100,0	27
- 40 Jahre und älter	20,0	8,0	48,0	24,0	100,0	25
Gesamt	41,3	11,9	31,2	15,6	100,0	109
Steuerfachwirt/in						
- bis 29 Jahre	73,5	14,7	8,8	2,9	100,0	34
- 30-34 Jahre	67,6	11,3	15,5	5,6	100,0	71
- 35-39 Jahre	54,5	15,2	21,2	9,1	100,0	33
- 40 Jahre und älter	50,0	9,1	18,2	22,7	100,0	22
Gesamt	63,8	12,5	15,6	8,1	100,0	160
Insgesamt						
- bis 29 Jahre	63,8	19,1	12,8	4,3	100,0	47
- 30-34 Jahre	54,3	8,6	26,4	10,7	100,0	140
- 35-39 Jahre	36,4	13,1	34,3	16,2	100,0	99
- 40 Jahre und älter	22,4	6,6	42,1	28,9	100,0	76
Gesamt	43,9	10,8	30,1	15,2	100,0	362

Quelle: Ministerium für Finanzen NRW; eigene Berechnungen.

¹ Diese Gruppe besteht aus 92 Steuerfachangestellten und einem Buchhalter.

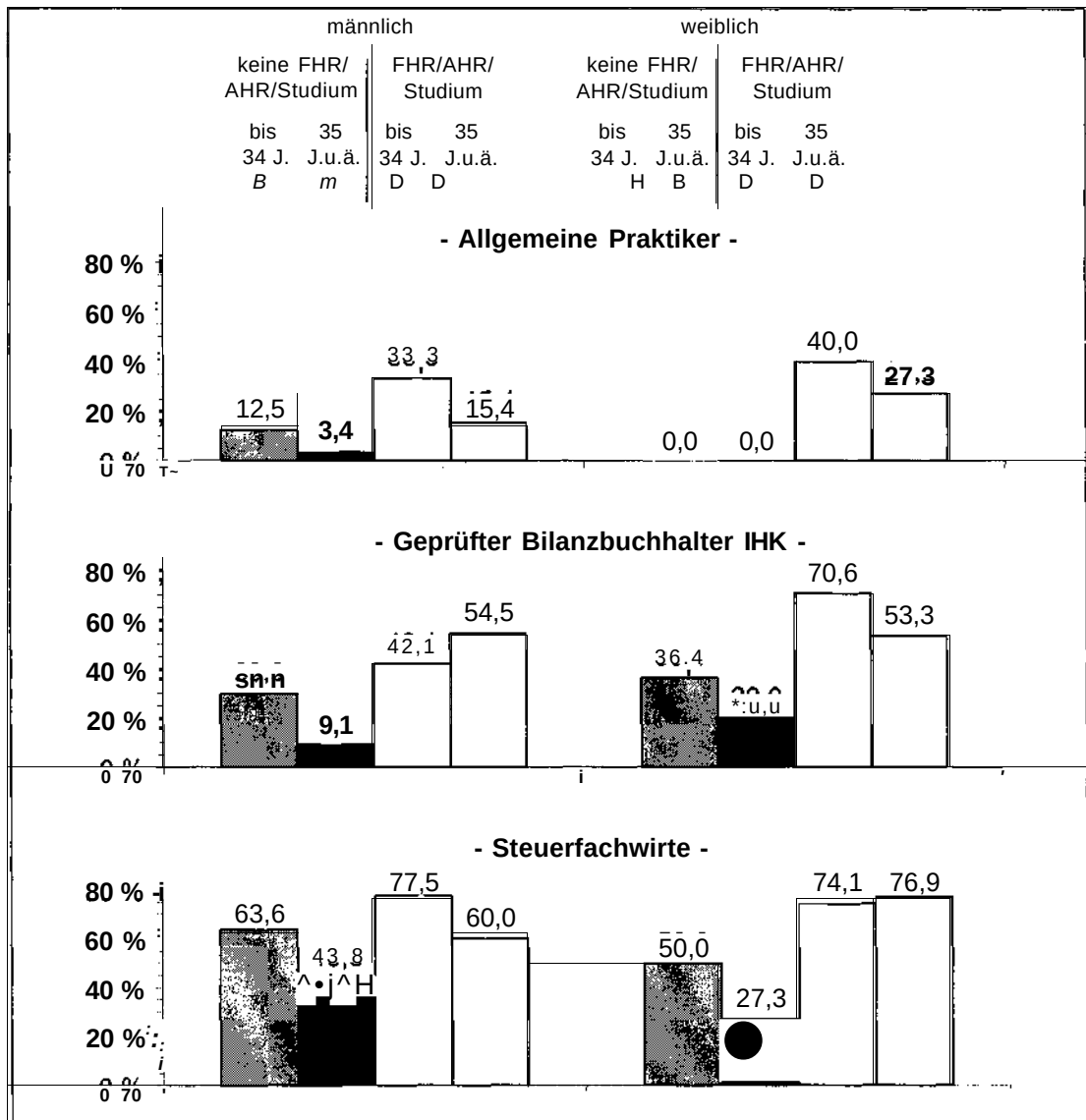
6.5.6.4 Die Suche nach dem „erfolgreichsten Bewerber“

Nach diesen Ermittlungen über die Zugangsberufe, die Vorbildung, das Alter und das Geschlecht, lässt sich vermuten, dass ein junger männlicher Steuerfachwirt mit Hochschulreife die besten Möglichkeiten haben dürfte, die Steuerberaterprüfung zu bestehen. Wie die folgende Abbildung zeigt, wird diese Vermutung bestätigt, die Erfolgsquote dieser Gruppe liegt bei 77,5 % und ist damit die höchste. Allerdings folgen mit nur geringem Abstand auf dem zweiten Platz die weiblichen Steuerfachwirte mit einem hohen Bildungsabschluss.

Die weiblichen Steuerfachwirte mit Hochschulreife sind, lässt man das Alter außen vor, etwa gleich erfolgreich und damit besser als ihre männlichen Kollegen.

Im Gegenzug sind jedoch die männlichen Steuerfachwirte ohne höhere Vorbildung deutlich besser als ihr weibliches Pendant, insbesondere die Älteren, so dass die männlichen Steuerfachwirte insgesamt letztlich etwas besser abschneiden.

Abb. 21: Quoten der bestandenen Prüfungen für die drei Praktiker-Berufsgruppen nach verschiedenen Merkmalen



Quelle: Ministerium für Finanzen NRW; eigene Berechnungen.

Natürlich muss eingeräumt werden, dass die Daten- und Zahlenbasis für diese Feststellungen nicht genügend ist, vergleiche hierzu die folgende Tabelle mit den übrigen Werten zu den einzelnen Prüfungsstadien. Gleichwohl beleuchtet es doch immerhin die Erfolgsfaktoren, die bei der Berufsplanung eines potentiellen Bewerbers nicht unbeachtet bleiben sollten.

Tab. 15: Verteilung von Geschlecht, Alter und Vorbildung in den Berufsgruppen

Beruf und Geschlecht	Mündliche Prüf.		Schriftliche Prüf.		Gesamt	Anzahl
	bestanden	nicht bestanden	nicht bestanden	abgebrochen		
Allgemeine Praktiker¹						
1) männlich, kein FHR/AHR/Studium						
- bis 34 Jahre	12,5	-	50,0	37,5	100,0	8
- 35 Jahre und älter	3,4	10,3	55,2	31,0	100,0	29
2) männlich, FHR/AHR/Studium						
- bis 34 Jahre	33,3	-	33,3	33,3	100,0	9
- 35 Jahre und älter	15,4	7,7	61,5	15,4	100,0	13
3) weiblich, kein FHR/AHR/Studium						
- bis 34 Jahre	-	-	100,0	-	100,0	3
- 35 Jahre und älter	-	13,3	40,0	46,7	100,0	15
4) weiblich, FHR/AHR/ Studium						
- bis 34 Jahre	40,0	-	60,0	-	100,0	5
- 35 Jahre und älter	27,3	-	63,6	9,1	100,0	11
Steuerfachwirt						
1) männlich, kein FHR/AHR/Studium						
- bis 34 Jahre	63,6	9,1	13,6	13,6	100,0	22
- 35 Jahre und älter	43,8	12,5	25,0	18,8	100,0	16
2) männlich, FHR/AHR/Studium						
- bis 34 Jahre	77,5	10,0	7,5	5,0	100,0	40
- 35 Jahre und älter	60,0	26,7	13,3	-	100,0	15
3) weiblich, kein FHR/AHR/Studium						
- bis 34 Jahre	50,0	18,8	31,3	-	100,0	16
- 35 Jahre und älter	27,3	-	45,5	27,3	100,0	11
4) weiblich, FHR/AHR/ Studium						
- bis 34 Jahre	74,1	14,8	11,1	-	100,0	27
- 35 Jahre und älter	76,9	7,7	-	15,4	100,0	13
Gepr. Bilanzbuchhalter IHK						
1) männlich, kein FHR/AHR/Studium						
- bis 34 Jahre	30,0	10,0	60,0	-	100,0	10
- 35 Jahre und älter	9,1	9,1	63,6	18,2	100,0	11
2) männlich, FHR/AHR/Studium						
- bis 34 Jahre	42,1	21,1	21,1	15,8	100,0	19
- 35 Jahre und älter	54,5	9,1	9,1	27,3	100,0	11
3) weiblich, kein FHR/AHR/Studium						
- bis 34 Jahre	36,4	27,3	36,4	-	100,0	11
- 35 Jahre und älter	20,0	6,7	40,0	33,3	100,0	15
4) weiblich, FHR/AHR/ Studium						
- bis 34 Jahre	70,6	-	11,8	17,6	100,0	17
- 35 Jahre und älter	53,3	13,3	26,7	6,7	100,0	15

Quelle: Ministerium für Finanzen NRW; eigene Berechnungen

¹ Diese Gruppe besteht aus 92 Steuerfachangestellten und einem Buchhalter.

7 Der Praktikerzugang

Für den Praktikerzugang sind folgende berufliche Qualifikationen nach der rechtlichen Vorgabe (§ 36 Abs. 2 Nr. 1 StBerG) und der tatsächlichen Relevanz von Bedeutung:

1. Abschlussprüfung in einem kaufmännischen Ausbildungsberuf, hier insbesondere Steuerfachangestellter
2. Steuerfachwirt
3. geprüfter Bilanzbuchhalter

7.1 Das Berufsbildungsgesetz als rechtlicher Rahmen für den Ausbildungsberuf Steuerfachangestellter

Durch das Berufsbildungsgesetz (BBiG)²⁷¹ wurde 1969 erstmals ein bundeseinheitlicher Rahmen für die bis dahin zersplittert von den verschiedensten Institutionen geregelte Materie der Berufsausbildung gesetzt²⁷². Das Gesetz wurde wiederholt und zuletzt 2005 novelliert, um einem zwischenzeitlich angestauten Reformbedarf nachzukommen²⁷³.

Mit Verordnungsermächtigung gemäß § 4 Abs. 1 BBiG obliegt es den Bundesfachministerien²⁷⁴, weitere grundsätzliche Bestandteile zu regeln wie:

1. Die Bezeichnung des Ausbildungsberufs
2. Die Ausbildungsdauer
3. Die beruflichen Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten, die mindestens Gegenstand der Berufsausbildung sind (Ausbildungsberufsbild)
4. Eine Anleitung zur sachlichen und zeitlichen Gliederung der Vermittlung der beruflichen Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten (Ausbildungsrahmenplan)
5. Die Prüfungsanforderungen

vom 14.08.1969; BGBl I, S. 1112
vgl. Stratmann Schlösser, S. 175 f.
vgl. Sondermann, S. 5 f.

Verordnung über die Berufsausbildung zum Steuerfachangestellter/zur Steuerfachangestellten vom 09.05.1996; BGBl I, S. 672

Die Lernfelder, ihre Zeitrictwerte und Verteilung auf die drei Ausbildungsjahre ergeben sich aus folgender Übersicht:

Tab. 16: Rahmenzeitplan der Ausbildungsordnung

Lernfelder	Zeitrictwerte in Stunden			
	1. Jahr	2. Jahr	3. Jahr	Gesamt
1 Mit der Berufsausbildung beginnen und im Betrieb mitarbeiten	40			40
2 Bei der Wahrung von Interessen der Mandanten gegenüber der Finanzverwaltung mitwirken und steuerlich relevante Vorgänge der Mandanten begründet zuordnen sowie die Grundlagen der Einkunftsermittlung darstellen	80			80
3 Bei der Ermittlung der Einkünfte mitwirken	80			80
4 Werte und Wertströme im Mandantenauftrag erfassen und dokumentieren	80			80
5 Am Abschluss und der Erfüllung von Verträgen im Betrieb mitwirken	40			40
6 Einkommen- und Körperschaftsteuererklärungen erstellen und -bescheide prüfen		80		80
7 Handels- und gesellschaftsrechtliche Fragen der Mandanten klären und beantworten		80		80
8 Im Mandantenauftrag Geschäftsvorfälle aus betrieblichen Funktionsbereichen erfassen und dokumentieren		40		80
9 Lohn- und Gehaltsabrechnungen für Mandanten vornehmen und buchen		40		40
10 Umsatzsteuerlich relevante Geschäftsvorfälle der Mandanten auf ihre Steuerbarkeit und Steuerpflicht überprüfen		40		40
11 Umsatzsteuervoranmeldungen/-erklärungen erstellen und Bescheide prüfen			60	40
12 Gewerbesteuererklärungen erstellen und Steuerbescheide prüfen			60	60
13 Investitionsanlässe bei Mandanten unterscheiden und deren Finanzierungsmöglichkeiten beurteilen			40	60
14 Beim Erstellen von Jahresabschlüssen mitarbeiten			80	40
15 Beim Auswerten und Interpretieren von Jahresabschlüssen unter Einschluss mikro- und makroökonomischer Kriterien mitwirken			40	80
Gesamt	320	280	280	880

Quelle: Schule in NRW, S. 21

Die Erstellung eines Rahmenlehrplans obliegt als weitere ausfüllende Bestimmung wegen der in Artikel 7 Grundgesetz zugestandenen Kulturhoheit den Bundesländern.

Die Ausbildung ist verortet im so genannten Dualen System, das heißt, sie findet zu ungefähr 75 % als praktische Ausbildung bei (hauptsächlich) einem Steuerbe-

rater und hinsichtlich ihres theoretischen Teils zu etwa 25 % ihrer Gesamtzeit in der staatlichen Berufsschule statt. Das Duale System mit seinen beiden Lernorten, privater Betrieb und staatliche Berufsschule, bildet seit Ende des 19. Jahrhunderts, zugleich mit der Einrichtung der Pflichtfortbildungsschule Kerchensteiners, das traditionelle berufliche Ausbildungssystem. Die Entwicklung ging einher mit der Modernisierung der althergebrachten Handwerkslehre zur industriell geprägten Facharbeiterausbildung. Die Steuerung der Berufsausbildung geschieht also durch private, marktwirtschaftliche Mechanismen im Rahmen der staatlicherseits vorgegebenen gesetzlichen Regelungen²⁷⁵. Diese staatlichen Regeln bestehen im Wesentlichen in dem seit 1969 erlassenen und zuletzt 2005 novellierten Berufsbildungsgesetz als einheitliche Basis für die Berufsausbildung in Deutschland. Das relativ freie Handeln der Wirtschaft auf dem Arbeits- und Ausbildungsmarkt wird durch Rahmenvorgaben des Staates begrenzt. Unter Einbindung der beiden Sozialpartner - Arbeitgeber und Arbeitnehmer - werden Berufsausbildungsaufgaben auf die Kammern und Verbände als (meistens) Körperschaften des öffentlichen Rechts delegiert²⁷⁶ und damit ein korporatistisches System geschaffen.

Eine solche korporatistisch/staatliche Steuerung wird allgemein als Vorteil für die Berufsausbildung in Deutschland genannt. Hierdurch werden Praxisnähe und Kostengünstigkeit gewährleistet. Darüber hinaus ist das System flexibel und verhältnismäßig wenig bürokratisiert im Vergleich zu einer in rein staatlicher Verwaltung befindlichen Ausbildung. So hat sich das System der Dualen Ausbildung in den letzten vielen Jahrzehnten als stabil und zugleich den strukturellen Änderungen und konjunkturellen Schwankungen gegenüber als anpassungsfähig erwiesen. Auf der anderen Seite bedarf es bei dem Vorhandensein zweier Akteure auf dem Berufsausbildungsmarkt - betriebliche Ausbildung und staatliche Berufsschule - einer zusätzlichen Abstimmung zwischen diesen beiden, was zusätzliche Abstimmungserfordernisse und Reibungsflächen produziert. Überdies gilt in Deutschland das Ansehen der Berufsausbildung im Vergleich zur Allgemeinbildung an staatlichen Schulen als gering bei gleichzeitig verhältnismäßig geringer Durchlässigkeit zwischen den beiden Systemen.

Ob dieses System zukunftsfähig ist, wird teilweise in Frage gestellt. Neben dem konjunkturell bedingten Rückgang an Ausbildungsverhältnissen werden oftmals

strukturelle Mängel des Dualen Systems festgestellt. So bemerkt Baethge²⁷⁷: „Unter dem Aspekt der Globalisierung der Austauschbeziehungen stellt sich am Beginn des 21. Jahrhunderts die Frage, ob dieses System weiterhin ökonomisch die Konkurrenzfähigkeit der deutschen Wirtschaft fördern und sozial seine traditionell hohe integrative Funktion wahrnehmen kann.“ Als Anzeichen für eine Strukturkrise werden neben dem oben bereits erwähnten Rückgang von Ausbildungskapazitäten die Erneuerungsbedürftigkeit der Berufsschulen und die über weite Strecken misslungene Übertragung des Berufsausbildungssystems auf die neuen Bundesländer genannt, wo es statt der betrieblichen Ausbildung weithin zu berufsschulischen Maßnahmen und vollzeitschulischen Ausbildungen gekommen ist²⁷⁸. Ebenso ist das Berufsprinzip, auch Organisations- und Funktionsbetrieb der beruflichen Bildung in Deutschland, insbesondere mit Blick auf die schnelle Obsoleszenz von Wissen erodierenden Tendenzen ausgesetzt²⁷⁹. Wegen dieser Bedenken wird auch die jüngste Novellierung des Berufsbildungsgesetzes im Jahre 2005 als nur mittelfristig angesehen, eben weil sie den arbeitsorganisatorischen, technologischen und sozio-ökonomischen Entwicklungen allenfalls nur bedingt gerecht würde²⁸⁰.

7.1.1 Prüfung und Prüfungsergebnisse

Die Abschlussprüfungen liegen vollständig in der Zuständigkeit der Steuerberaterkammern. Die Prüfung setzt sich aus drei Aufsichtsarbeiten, insbesondere in folgenden Gebieten, gemäß § 8 Abs. 3 der entsprechenden Verordnung zusammen²⁸¹:

- 1) Steuerwesen (150 Minuten)
 - a) Steuern vom Einkommen und Ertrag
 - b) Steuern vom Vermögen
 - c) Steuern vom Umsatz
 - d) Abgabenordnung

Greinert, 2004, S. 25
Baethge, 2005, S. 526
Greinert, 2004, S. 108
Baethge/Baethge-Kinsky, 1998
Greinert, 2006, S. 230

- 2) Rechnungswesen (120 Minuten)
 - a) Buchführung
 - b) Jahresabschluss

- 3) Wirtschafts- und Sozialkunde (90 Minuten)
 - a) Arbeitsrecht und soziale Sicherung
 - b) Schuld- und Sachenrecht
 - c) Handels- und Gesellschaftsrecht
 - d) Finanzierung

Des Weiteren ist ein maximal 30-minütiges Prüfungsgespräch (§ 8 Abs. 5 der Verordnung) vorgesehen. Hier wird in dem Lernfeld „mandantenorientierte Sachbearbeitung“ durch den Kandidaten ein Thema aus zwei gestellten Themen ausgewählt und nach einer zehnminütigen Vorbereitung in dem Prüfungsgespräch behandelt. Die Gebiete, aus denen die Themen insbesondere zu stellen sind, sind folgende:

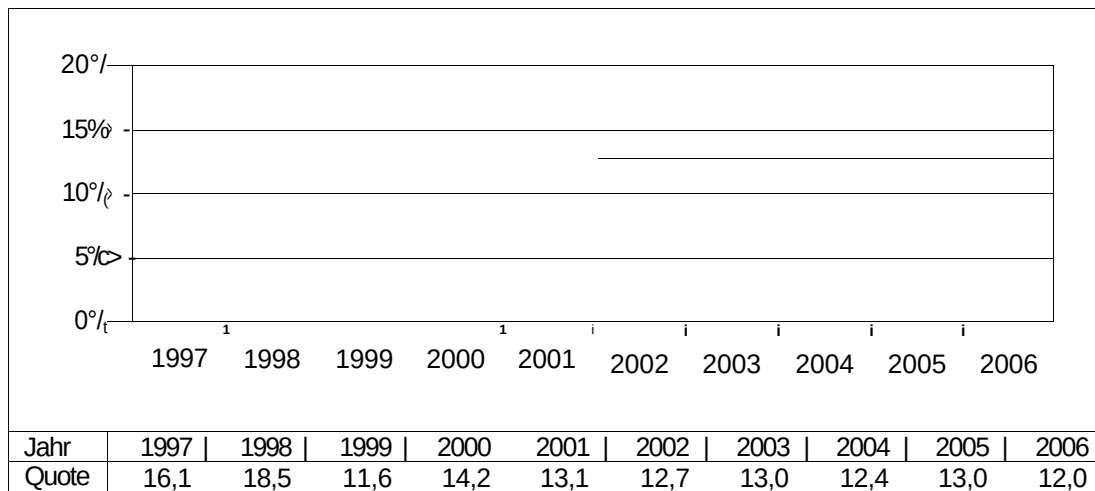
- a) allgemeines Steuer- und Wirtschaftsrecht
- b) Einzelsteuerrecht
- c) Buchführungs- und Bilanzierungsgrundsätze
- d) Rechnungslegung

Eine nicht bestandene Prüfung kann zweimal wiederholt werden (§ 25 Abs. 1)²⁸². Die Durchfallquote liegt bundeseinheitlich bei etwa 13 % und hatte in den letzten Jahren folgenden Verlauf:

²⁸¹ Verordnung über die Berufsausbildung zum Steuerfachangestellten/zur Steuerfachangestellten vom 09.05.1996, BGBl I, Nr. 25, S. 672 f.

²⁸² siehe zum Beispiel Prüfungsordnung für den Ausbildungsberuf Steuerfachangestellter/Steuerfachangestellte, Steuerberaterkammer Düsseldorf vom 01.08.1997, geändert mit Wirkung ab 01.07.2006

Abb. 22: Durchfallquote Steuerfachangestellter

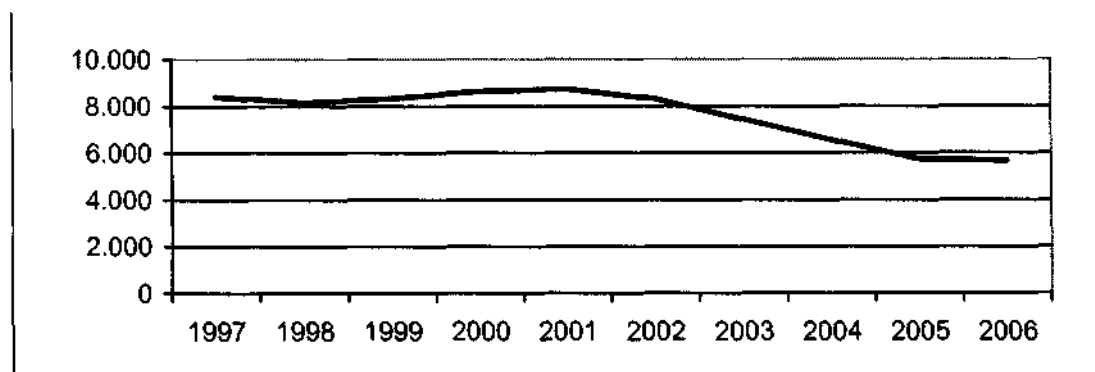


Quelle: BStBK/Datev/IFB; eigene Darstellung.

7.1.2 Anzahl und Qualifikation der Absolventen

Die Gesamtzahl der Auszubildenden zum Steuerfachangestellten ist seit 2001 mit etwa 35 % signifikant rückläufig und stellt einen eher geringen Anteil von etwa 1 % der Gesamtzahl der jährlich abgeschlossenen Ausbildungsverträge dar.

Abb. 23: Anzahl der Ausbildungsverträge Steuerfachangestellter



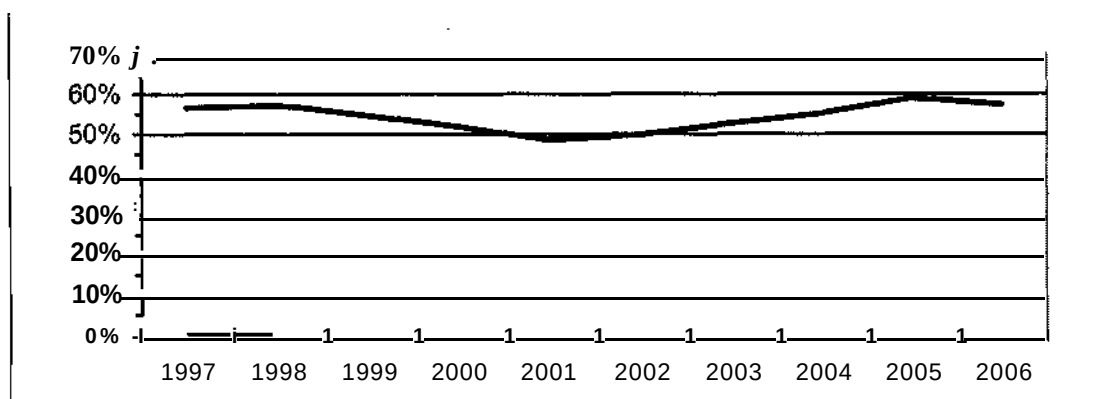
Quelle: BStBK/Datev/IFB; eigene Darstellung.

Mit einer Quote von beständig 75 % stellt dieser Ausbildungsberuf einen typischen Frauenberuf dar; er nimmt im Jahr 2005 den Rang 14 der von Frauen am meisten bevorzugten Ausbildungsberufe (von circa 350 Ausbildungsberufen) ein.

Die Vorbildung der Absolventen ist zu etwa 50 % die Hochschulreife. Der Beruf befindet sich damit in den allervordersten Rängen (Platz drei bis sechs) der etwa 350 Ausbildungsberufe. Die jüngste Entwicklung stellt sich etwas uneinheitlich wie folgt dar, bleibt aber bis auf die Jahre 2001/2002 über 50 %:

Dies sind die bundesrepublikanischen Durchschnittswerte, die sich aus den erheblich divergierenden Einzelwerten der verschiedenen Bundesländer zusammensetzen. So betragen die langjährigen Durchschnittswerte für den Anteil der Steuerfachangestellten mit Hochschulreife in dem größten Bundesland Nordrhein-Westfalen kontinuierlich gut 80 % und in dem zweitgrößten Bundesland Bayern kontinuierlich circa 22 %²⁸³. Die geringere Abiturientenzahl in Bayern führt zu einer entsprechenden Erhöhung der Anzahl der Bewerber mit einem Real-schulabschluss und spiegelt in etwa die viele Jahrzehnte währenden schul- und parteipolitisch unterschiedlichen Verhältnisse in diesen beiden Bundesländern wieder.

Abb. 24: Anzahl und Anteil der Steuerfachangestellten mit Hochschulzugangsberechtigung



Jahr	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Zahl	4.659	4.543	4.539	4.451	4.108	3.989	3.929	3.576	3.340	3.296
Anteil	56,5	57,2	54,6	51,8	48,5	49,8	52,6	55,1	58,9	57,2

Quelle: BStBK/Datev/IFB; eigene Darstellung.

7.2 Der Steuerfachwirt als spezielle Fortbildungsprüfung nach der Ausbildung zum Steuerfachangestellten

7.2.1 Rechtliche Rahmenbedingungen nach dem Berufsbildungsgesetz

Aufgrund des Beschlusses des Berufsbildungsausschusses vom 11.03.1999 haben die Steuerberaterkammern als zuständige Stellen nach § 56 Abs. 1 in Verbindung mit § 53 Abs. 1 des BBiG jeweils Prüfungsordnungen²⁸⁴ für die Durchführung der Prüfung zum Steuerfachwirt erlassen.

Diese Ausbildung, welche es erst seit den achtziger Jahren gibt²⁸⁵, führte früher zu dem Abschluss Steuerfachassistent, war jedoch von vorne herein darauf angelegt, eine qualitative Mittelposition zwischen dem Steuerfachangestellten und dem Steuerberater zu besetzen.

So wird in der Präambel zur Prüfungsordnung formuliert, dass in der Fortbildungsprüfung der Prüfungsteilnehmer nachzuweisen habe, dass er qualifiziert berufsspezifische Aufgaben einer Steuerberaterpraxis mit Sachverhalten aus dem Steuerrecht, dem Rechnungswesen und der Betriebswirtschaft bearbeiten können müsse.

Zwischen den Jahren 1997 und 2007 schwankte die Anzahl der Teilnehmer an der Fortbildungsprüfung zum Steuerfachwirt bzw. Steuerfachassistenten zwischen circa 1.600 und 2.200 bundesweit jährlich und beträgt im Durchschnitt knapp 2.000²⁸⁶. Damit bewerben sich um die Zulassung zum Steuerfachwirt etwa 1/3 aller Absolventen der Ausbildung zum Steuerfachangestellten.

²⁸⁴ Prüfungsordnung für die Durchführung von Fortbildungsprüfungen zum Steuerfachwirt/zur Steuerfachwirtin, hier: Steuerberaterkammer Düsseldorf

²⁸⁵ zunächst teilweise mit dem Abschluss „Steuerfachassistenten“

²⁸⁶ vgl. Tab. 1: Prüfungsteilnehmer der Fortbildungsprüfung im steuerberatenden Bereich

**Tab. 17: Prüfungsteilnehmer der Fortbildungsprüfung im steuerberaten-
den Bereich¹**

Jahre	Anzahl			in Prozent	
	männlich	weiblich	insgesamt	männlich	weiblich
1997	562	1.379	1.941	28,95%	71,05%
1998	602	1.664	2.266	26,57%	73,43%
1999	515	1.446	1.961	26,26%	73,74%
2000	626	1.215	1.841	34,00%	66,00%
2001	557	1.332	1.889	29,49%	70,51%
2002	594	1.368	1.962	30,28%	69,72%
2003	503	1.183	1.686	29,83%	70,17%
2004	519	1.377	1.896	27,37%	72,63%
2005	610	1.474	2.084	29,27%	70,73%
2006	476	1.353	1.829	26,03%	73,97%
Durchschnitt	5.564	13.791	19.355	28,80%	71,20%

Quelle: Statistisches Bundesamt (Hrsg.). Fachserie 11 Reihe 3 Berufliche Bildung; eigene Berechnungen

- 1 Bis zum Jahr 2000 lief, je nach Bundesland unterschiedlich, die Fortbildung zum Steuerfachassistenten aus. Daher werden die Teilnehmerzahlen bis zum Jahr 2000 aus beiden Fortbildungsabschlüssen addiert.

7.2.2 Zulassungsvoraussetzungen zur Prüfung

Nach § 9 Abs. 1 der Prüfungsordnung ist als Standardfallvoraussetzung die Abschlussprüfung als Steuerfachangestellter in Verbindung mit einer mindestens dreijährigen hauptberuflichen praktischen Tätigkeit auf dem Gebiet des Steuer- und Rechnungswesens bei einem Steuerberater, Steuerbevollmächtigten, Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer, Rechtsanwalt, einer Steuerberatungsgesellschaft, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Buchführungsgesellschaft oder landwirtschaftlichen Buchstelle vorgesehen.

Alternativ hierzu ist nach § 9 Abs. 2 der Prüfungsordnung auch der Abschluss einer gleichwertigen Berufsausbildung (zum Beispiel Rechtsanwaltsfachangestellter, Bankkaufmann, Industriekaufmann, Groß- und Außenhandelskaufmann) ausreichend in Verbindung mit einer fünfjährigen hauptberuflichen praktischen Tätigkeit, von denen mindestens drei Jahre bei einem Steuerberater usw. abgeleistet werden müssen. Darüber hinaus sind auch diejenigen ohne gleichwertige Berufsausbildung zuzulassen, die eine achtjährige hauptberufliche praktische Tätigkeit auf dem Gebiet des Steuerrechts - davon mindestens fünf Jahre bei einem Steuerberater usw. - abgeleistet haben.

Dies sind die Hauptfälle der Zulassungskriterien, welche zeigen, dass mit zunehmend speziellerem Ausbildungsabschluss die Zeit der praktischen Berufstätigkeit auf dem Gebiet des Steuerrechts erheblich verkürzt werden kann.

7.2.3 Aufwendungen für die Fortbildung

Zu den Prüfungsvoraussetzungen gehört es nicht, dass bestimmte Kurse, Lehrgänge oder andere schulische Leistungen erbracht werden. Solche Vorbereitungskurse, welche einen Umfang von circa 400-500 Schulstunden haben, werden allerdings vielfach von privaten Veranstaltern und von den Verbänden der Steuerberater angeboten²⁸⁷ und auch in praktisch allen Fällen von den Prüfungsteilnehmern freiwillig absolviert. Diese Kurse schließen oft spezielle Klausurtrainings- und besondere Veranstaltungen zur Vorbereitung auf die mündliche Prüfung ein. Zeitlich liegen die Kurse in der Regel außerhalb der Arbeitszeit, also in den Abendstunden und an Samstagen. Naturgemäß liegen erst recht die Vorbereitungs- und Nachbereitungszeiten hierfür nicht in der Arbeitszeit, sondern in der Freizeit des Aspiranten. Im Ergebnis ist also die zeitliche Investition (fast) ausschließlich durch den Arbeitnehmer zu tätigen, seine Fortbildungsbemühungen belasten ihn also allein. Eine Verzahnung der Lernzeit mit der Arbeitszeit - wie es häufig bei großen Wirtschaftsprüfungsunternehmen und den Arbeitnehmern als Wirtschaftsprüferanwärter der Fall ist - ist im Rahmen der Fortbildungsprüfung zum Steuerfachwirt unbekannt und dementsprechend dürfte für die Intensivphase der Prüfungsvorbereitung der Jahresurlaub als bezahlte Freizeit genutzt werden. Es existieren keinerlei formelle Regelungen, der Regulierungsgrad bezüglich der zeitlichen Investitionen ist also als informell zu bezeichnen²⁸⁸.

Durch diesen ungeregelten Zustand nimmt der Einfluss des Arbeitgebers wegen der asymmetrischen Interaktion zwischen Vorgesetztem und Mitarbeiter zu, womit die fast ausschließliche Lage der Lernzeit in der Freizeit zu begründen ist. Der Arbeitgeber vermeidet durch die Schaffung einer solchen Lage die Opportunitätskosten der Weiterbildung. Unter diesem Gesichtspunkt zählen die Steuerberater als Arbeitgeber der angehenden Steuerfachwirte zu einer größer werdenden kleinen Minderheit der Betriebe. Überwiegend findet in der deutschen

zum Beispiel Steuerberaterverband Düsseldorf e. V., etwa 17-monatige Kurse
Schmidt-Lauff, 2004, S. 124 f.

Wirtschaft die betriebsnotwendige Weiterbildung nämlich in 42 % der Fälle vollständig in der Arbeitszeit statt. Immerhin wird in 22 % der Fälle teilweise bezahlte Arbeitszeit zur Verfügung gestellt²⁸⁹. Insgesamt ist die Tendenz der Verlagerung der Lasten der betriebsnotwendigen Weiterbildung vom Betrieb auf den Arbeitnehmer als Tendenz jedoch eindeutig²⁹⁰.

Die Fortbildung zum Steuerfachwirt erfordert für die verschiedenen Kursteilnahmen und die Prüfungsteilnahme Kosten und Gebühren, welche zwischen 2.500 und 4.000 € liegen²⁹¹. Eine Regelung darüber, ob diese Kosten vom Arbeitgeber oder Arbeitnehmer zu tragen sind, besteht nicht. Immerhin stellen sie in jedem Fall entweder Betriebsausgaben beim Arbeitgeber oder Werbungskosten beim Arbeitnehmer dar, was zu einer Reduktion von circa 25 bis 50 % führt. Wenn in anderen Wirtschaftszweigen solche Fortbildungskosten in aller Regel von den Betrieben übernommen werden²⁹², so wird bei den Steuerfachangestellten, die sich zum Steuerfachwirt fortbilden, eher das Interesse am eigenen Marktwert und die damit verbundene höhere Akzeptanz bei Steuerberatern im Allgemeinen verbunden mit einem höheren Gehaltsniveau gesehen. Immerhin sind Steuerfachwirte dazu in der Lage, Mandanten weitaus selbständiger und eigenverantwortlicher zu betreuen, als sie dies im Durchschnitt als bloße Steuerfachangestellte leisten können. Im Ergebnis bleibt also festzustellen, dass die Fortbildung eines Steuerfachangestellten zum Steuerfachwirt weniger als Investition in den Betrieb als als Investition des Steuerfachangestellten in seine eigene Zukunft auf dem Arbeitsmarkt, gegebenenfalls seine Weiterbildung zum Steuerberater und auf jeden Fall zur Erhöhung der Vergütungsaussichten getätigt wird. Dafür ist er offenkundig bereit, neben den zeitlichen, auch nennenswerte finanzielle „Opfer“ zu leisten.

7.2.4 Berufliche und schulische Vorbildung der Prüfungsanwärter im Steuerberaterkammerbezirk Düsseldorf

Die Prüfung zum Steuerfachwirt ist - wie sich in der Vergangenheit gezeigt hat - eine Domäne der Steuerfachangestellten. Die statistische Auswertung der Quali-

Dobischat/Ahlene, 2003, S. 171 f.

Dobischat/Seifert, 2001

zum Beispiel Steuerberaterverband Düsseldorf e. V.: Teilnehmerkurs 2.100 €, Klausurenkurs 600 fzzgl. Unterrichtsmaterialien, übrige Kosten und Prüfungsgebühren

fikation der Bewerber führt im Bereich der Steuerberaterkammer Düsseldorf zu dem deutlichen Ergebnis, dass circa 97 % von ihnen eine Ausbildung als Steuerfachangestellter vorgeschaltet haben.

Tab. 18: Berufliche Vorbildung der Prüfungsteilnehmer zur Steuerfachwirtprüfung

Berufliche Vorbildung	2001	2003	2005	2006	Gesamt	
					abs.	in %
Teilnehmer insgesamt	126	166	160	155	606	
davon: Steuerfachangestellter	119	157	157	152	585	97
weitere Abschlüsse						
- ohne weitere Abschlüsse	112	152	157	152	573	95
- mit weiteren Abschlüssen	7	14	3	3	33	5
davon:						
- mit zusätzlichem akadem. Abschluss	5	4			9	1
Dipl.-Oek.	-	-	-	-		
Dipl.-BW	1	2	-	-		
Dipl.-Chem.	1	-	-	-		
Dipl.-Kfm.	2	2	-	-		
Dipl.-Ing. agr.	1	-	-	-		
- mit zusätzlichem berufl. Abschluss	2	-	-	-	2	0
Floristin	1	-	-	-		
Einzelhandelskaufmann	1	-	-	-		
- mit beruflichen Fortbildungen	-		-	-		
Bilanzbuchhalter	-		-	-		
- nur beruflicher Abschluss	5	4	2	-	10	2
Industriekaufmann	1	2	1	-		
Bürokaufmann	2	-	-	-		
Einzelhandelskaufmann	-					
Sozialversicherungskaufmann	-	-	1	-		
Groß- u. Außenhandelskaufmann	-		-	-		
Bankkaufmann	1	-	-	-		
Speditionskaufmann	1	-	-	-		
- nur akademische Vorbildung	2		1	3	7	1
Dipl.-Oec.	2	-	-	-		
Dipl.-BW	-		1	1		
Dipl.-Oecotrophologin	-	-	-	1		
Dipl.-Ing. agr.	-	-	-	1		
- ohne Angaben	-	4	-	-	4	1

Quelle: Steuerberaterverband Düsseldorf; eigene Berechnungen.

Die Zahlen beziehen sich auf den Steuerberaterkammerbezirk Düsseldorf, der mit knapp 8.000 Mitgliedern gut 10 % der Steuerberaterschaft in Deutschland repräsentiert. Die Struktur in diesem Kammerbezirk ist zum Teil großstädtisch (Düsseldorf, Essen, Duisburg, Wuppertal, Oberhausen, Mülheim) und zum Teil ländlich (linker Niederrhein, Bergisches Land) geprägt und spiegelt damit zumindest in etwa die Verhältnisse in ganz Deutschland wieder. Darüber hinaus erfasst

die Erhebung vier Jahre mit einer konstant gleich hohen Quote der Steuerfachangestelltenvorbildung. Somit dürften diese Verhältnisse sich auch in anderen Steuerberaterkammerbezirken zumindest ungefähr ergeben, was allerdings auch kaum überrascht, da die stofflichen Anforderungen in der Prüfung zum Steuerfachwirt sich allein in dem Beruf des Steuerfachangestellten in abgestufter Form wieder finden.

Für die Jahre 2005 und 2006 waren auch die Quoten derjenigen im Steuerberaterkammerbezirk Düsseldorf ermittelbar, die zuvor die (Fach)-Hochschulreife erlangt hatten:

Tab. 19: Schulische Vorbildung der Prüfungsteilnehmer zum Steuerfachwirt

Vorbildung	2005		2006	
	absolut	in %	absolut	in %
Ohne schulischen Abschluss				
Hauptschulabschluss	1	0,6		
Mittlere Reife	35	21,9	22	14,2
Fachhochschulreife	56	35,0	56	36,1
Abitur	64	40,0	75	48,4
Ohne Angaben/Sonstige	4	2,5	2	1,3
Gesamt	160	100,0	155	100,0
Anteil der (Fach-)Abiturienten		75,0		84,5

Quelle: Steuerberaterverband Düsseldorf; eigene Berechnungen.

Wegen der dreijährigen Vorbereitungszeit nach Abschluss der Ausbildung ist zu vermuten, dass ein wesentlicher Teil dieser Steuerfachwirtsprüfungsbewerber aus den Steuerfachangestelltenjahrgängen 2000 bis 2003 stammt. Im Jahre 2000 lag der Anteil der Abiturienten bei den Steuerfachangestellten bei 74,6 %, für 2001 lagen keine Angaben vor, in 2002 lag der Anteil bei 74,5 % und in 2003 bei 73,8 %. Der sich hieraus ergebende Durchschnitt von circa 74 % bietet zumindest einen vagen Hinweis darauf, dass sich die ohnehin schon extrem hohe Abiturientenquote bei den Steuerfachangestellten bei den Steuerfachwirten weiter erhöht.

7.2.5 Gegenstand und Gliederung der Prüfung

Nach § 12 Abs. 1 der Prüfungsordnung erstreckt sich die Prüfung auf folgende Prüfungsgebiete:

- a) Allgemeines Steuerrecht (Abgabenordnung, Bewertungsgesetz)
- b) Besonderes Steuerrecht (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Umsatzsteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Grunderwerbsteuer)
- c) Rechnungswesen (Buchführung und Jahresabschluss nach Handels- und Steuerrecht)
- d) Grundzüge der Jahresabschlussanalyse, der Kosten- und Leistungsrechnung sowie der Finanzierung
- e) Grundzüge des bürgerlichen Rechts, des Handels- und Gesellschaftsrechts, des Sozialversicherungsrechts sowie des Steuerberatungsrechts

Die Prüfung besteht aus drei Klausuren und einer mündlichen Prüfung (§12 Abs. 2 der Verordnung). Nach § 13 der Prüfungsordnung sind drei vierstündige Klausuren in folgenden Fächern zu schreiben:

- a) Steuerrecht I (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer)
- b) Steuerrecht II (Umsatzsteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Abgabenordnung, Bewertungsgesetz)
- c) Rechnungswesen (Buchführung und Jahresabschluss nach Handels- und Steuerrecht, Gesellschaftsrecht)

Die obligatorisch durchzuführende mündliche Prüfung erstreckt sich ebenfalls auf die nach § 12 Abs. 1 der Prüfungsordnung genannten Gebiete und gliedert sich in einen kurzen Fachvortrag über fünf Minuten, von dem ausgehend der Prüfling zeigen soll, dass er berufspraktische Vorgänge und Problemstellungen bearbeiten und Lösungen darstellen kann. Die Prüfungsdauer soll je Prüfungsteilnehmer 30 Minuten nicht überschreiten (§ 16 Abs. 2 der Prüfungsordnung).

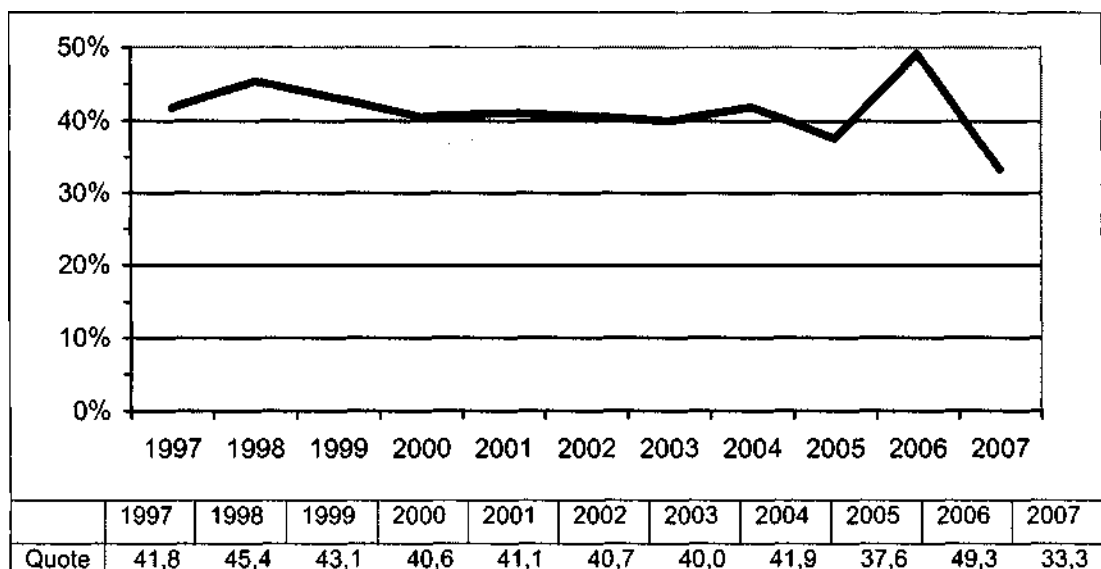
7.2.6 Anzahl, Zusammensetzung und Prüfungserfolg der Teilnehmer

Die Durchfallquote, deren Verlauf sich über die letzten Jahre aus nachfolgender Grafik ergibt, liegt bundesweit bei circa 40%. Bezogen auf die Erfolgsquote von rund 60 % erreichen rund 20 % eines Steuerfachangestellten-Jahrgangs, die Qualifikation zum Steuerfachwirt.

Der Frauenanteil, der noch bei den Steuerfachangestellten bei kontinuierlich 75% liegt, sinkt leicht auf etwa 70 %.

Die Prüfung kann zweimal wiederholt werden.

Abb. 25: Durchfallquote der Prüfungsteilnehmer zum Steuerfachwirt bundesweit



Quelle: BStBK/Datev/IFB; eigene Darstellung.

Aus der oben gezeigten Statistik ergibt sich, dass sich der Steuerfachwirtprüfung nur wenige Bewerber mit anderen beruflichen Abschlüssen, als dem des Steuerfachangestellten stellen, es handelt sich um insgesamt zehn Personen. Ebenso gering vertreten sind solche Bewerber mit rein akademischer Vorbildung. Hier handelt es sich in den durchgezählten vier Jahrgängen um lediglich sieben Bewerber. Wie die folgende Statistik zeigt, hat von den zehn Bewerbern mit einem anderen beruflichen Abschluss lediglich einer bestanden und von den sieben Bewerber mit rein akademischer Vorbildung drei. Auch dies mag als Hinweis - für eine gesicherte statistische Aussage reicht das Material nicht aus - gelten für

die Problematik und die Schwierigkeit, mit einer anderen beruflichen Vorbildung als der des Steuerfachangestellten in die Steuerfachwirtprüfung zu gehen.

**Tab. 20: Bestehensquote nach beruflicher Vorbildung Steuerberater
kammerbezirk Düsseldorf**

	2001	2003	2005	2006
Teilnehmer gesamt	126	166	160	155
- Prüfung bestanden	77	90	65	100
- Bestehensquote (in %)	61,1	55,4	40,6	64,5
Erfolgreiche Teilnehmer nach beruflicher Vorbildung				
- reine Steuerfachangestellte	74	88	65	99
- mit weiterem akademischen Abschluss	5	2		
- mit weiterem beruflichen Abschluss	2	1	-	-
- nur beruflicher Abschluss	-	1	-	-
- nur akademische Vorbildung	2	-	-	1
ohne Angabe		3		

Quelle: Steuerberaterverband Düsseldorf; eigene Berechnungen.

Von einer bemerkenswerten Konstanz ist auch die Notengebung bei den Steuerfachwirten, die die Prüfung bestanden haben. Aus der nachfolgenden Statistik über sechs Jahrgänge ergibt sich, dass die Note sehr gut überhaupt nicht und die Note gut lediglich in 2 % der Fälle vergeben wurde. Etwa ein Drittel der Bewerber erlangt die Note befriedigend, der Rest (circa zwei Drittel) muss sich mit einem ausreichend zufrieden geben.

Tab. 21: Notenspiegel Steuerberaterkammerbezirk Düsseldorf

Noten	2001	2002	2003	2004	2005	2006	0 (in %)
Sehr gut	-	-	-	-	-	-	-
Gut	5	-	3	2	-	2	2 %
Befriedigend	32	31	27	38	10	29	32 %
Ausreichend	40	54	62	59	55	69	66 %
Summe	77	85	92	99	65	100	100 %

Quelle: Steuerberaterverband Düsseldorf; eigene Berechnungen.

Auf bundesweiter Ebene sieht es nahezu gleich aus. Von den 1082 erfolgreichen Teilnehmern des Jahres 2007 erlangte ebenfalls kein einziger die Note sehr gut. Lediglich 2 % bestanden mit gut, 30 % mit befriedigend und 68 % mit der Note ausreichend.

Eine solche Notengebung zeigt auf der einen Seite, dass die Anforderungen hoch und die Bewertung der Prüfungsleistungen streng sind. Das macht die bestandene Steuerfachwirtprüfung auf dem Arbeitsmarkt wertvoll und zu einer berechenbaren Größe. Gleichwohl erschließt sich der Sinn einer Notengebung, die auf zwei von vier Bestehensnoten nahezu gänzlich verzichtet, nicht. Auf eine gewünschte Differenzierung über das gesamte Notenspektrum wird ganz offensichtlich verzichtet. Eine einleuchtende Begründung hierfür gibt es nicht.

Ein Vergleich der Prüfungsinhalte bei den Prüfungen Steuerfachangestellter, Steuerfachwirt und Steuerberater zeigt, dass die Fachgebiete identisch sind. Es handelt sich mit Schwerpunkt um das Steuerrecht, gefolgt von dem Rechnungswesen und Jahresabschlusserstellung und unterlegt von den Grundzügen des Handelsrechtes. Die Unterscheidungen liegen im Wesentlichen in der Bearbeitungstiefe und damit in dem geforderten Schwierigkeitsgrad.

7.3 Der geprüfte Bilanzbuchhalter als traditionelle Fortbildungsprüfung im kaufmännischen Bereich

7.3.1 Rechtliche Rahmenbedingungen nach dem Berufsbildungsgesetz

Aufgrund des § 53 Abs. 1 BBiG vom 14.08.1969 erließ der Bundesminister für Bildung und Forschung im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Wirtschaft über die Prüfung zum anerkannten Abschluss „Geprüfter Bilanzbuchhalter/Geprüfte Bilanzbuchhalterin“ eine entsprechende Verordnung²⁹³.

Die Fortbildungsprüfung zum geprüften Bilanzbuchhalter (früher Bilanzbuchhalter IHK oder ähnliches) ist als Berufstitel geschützt und setzt das Bestehen der einschlägigen Prüfung voraus. Die Fortbildungsprüfung zum geprüften Bilanzbuchhalter besteht seit nunmehr fast 90 Jahren und ist lange Zeit die einzige formal anerkannte Fortbildungsprüfung für Kaufleute gewesen²⁹⁴.

Im Bereich des betrieblichen Rechnungswesens gibt es keine Berufsprüfung mit ähnlichem Niveau. Entsprechend ist auch die Alleinstellungsposition der Absol-

Verordnung vom 19.03.1990, BGBl I, 1981, S. 1692
Klause, 1990, S. 28

venten auf dem Arbeitsmarkt. Geprüfte Bilanzbuchhalter sind begehrt und überdurchschnittlich gut bezahlt. Neben dem Einsatz in Unternehmen finden sie auch vielfach Verwendung als Angestellte in Steuerberatungspraxen. Ebenso nimmt ihre Bedeutung zu als selbständig tätige Buchhaltungshelfer, indem sie im unteren Segment mit der Erledigung von laufenden Buchhaltungsarbeiten unmittelbar mit Steuerberatern konkurrieren, siehe weitere Ausführungen oben.

Nach § 1 Abs. 2 der Verordnung ist durch die Prüfung festzustellen, ob der Prüfungsteilnehmer die notwendigen Kenntnisse, Fertigkeiten und Erfahrungen hat, folgende Aufgaben eines Bilanzbuchhalters wahrzunehmen:

1. Gewährleisten der Organisation und Funktion des betrieblichen Finanz- und Rechnungswesen,
2. Erstellung des Jahresabschlusses und Lageberichts nach Handelsrecht sowie der Steuerbilanz und Berichterstattung aus der Finanz- und Betriebsbuchhaltung,
3. Auswerten und Interpretieren des Zahlenwerkes für Planungs- und Kontrollentscheidungen.

7.3.2 Zulassungsvoraussetzungen zur Prüfung

Neben der Sonderregelung nach § 2 Abs. 2 der Verordnung ist der Standardfall der Zulassungsvoraussetzung derjenige der erfolgreich abgelegten Abschlussprüfung in einem anerkannten kaufmännischen oder verwaltenden Ausbildungsberuf mit anschließend mindestens dreijähriger Berufspraxis (§ 2 Abs. 1 der Verordnung) oder eine ohne erfolgreich abgelegte Abschlussprüfung in einem kaufmännischen oder verwaltenden Beruf nachgewiesene, mindestens sechsjährige Berufspraxis (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 der Verordnung). Was die erforderliche Berufspraxis bedeutet, ist recht allgemein geregelt: Danach muss die Berufspraxis lediglich der beruflichen Fortbildung zum Bilanzbuchhalter dienlich sein und sie muss wesentliche Bezüge zum betrieblichen Finanz- und Rechnungswesen inhaltlich aufweisen.

7.3.3 Gegenstand und Gliederung der Prüfung

Nach § 3 der Verordnung gliedert sich der Prüfungsstoff in einen funktionsübergreifenden Teil und in einen funktionsspezifischen Teil. Der funktionsübergreifende Teil beinhaltet nach § 4 Abs. 1 der Verordnung folgende Gebiete:

1. Volks- und betriebswirtschaftliche Grundlagen,
2. Recht,
3. Elektronische Datenverarbeitung, Informations- und Kommunikationstechniken.

Was dies im Einzelnen bedeutet, ist im weiteren Verlauf der Vorschrift dargestellt.

Neben dem funktionsübergreifenden Teil ist weiterhin und hauptsächlich ein funktionsspezifischer Teil Prüfungsgegenstand, welcher in § 5 Abs. 1 dargestellt ist und folgende Bereiche umfasst:

1. Buchführung und Buchhaltungsorganisation, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse,
2. Steuerrecht und betriebliche Steuerlehre,
3. Kosten und Leistungsrechnung,
4. Finanzwirtschaft der Unternehmung und Planungsrechnung.

Auch der Inhalt dieser Gebiete ist im Folgenden der Vorschrift detailliert dargestellt.

Sowohl im funktionsübergreifenden als auch im funktionsspezifischen Teil sind drei bzw. vier schriftliche Aufsichtsarbeiten zu fertigen. Im funktionsübergreifenden Teil soll die Gesamtdauer nicht mehr als sechs Stunden und die Minstdauer je Arbeit 1,5 Stunden betragen. Im funktionsspezifischen Teil soll die Gesamtdauer der vier anzufertigenden Aufsichtsarbeiten zwölf Stunden nicht überschreiten. Die Minstdauer beträgt im Fach Buchführung und Buchhaltungsorganisation usw. fünf Stunden, im Fach Steuerrecht drei Stunden, im Fach Kosten- und Leistungsrecht zwei Stunden und im Fach Finanzwirtschaft der Unternehmung und Planungsrechnung 1,5 Stunden.

Nach § 4 Abs. 7 der Verordnung ist im funktionsübergreifenden Teil eine mündliche Prüfung nur fakultativ auf Antrag des Prüfungsteilnehmers oder nach Ermessen des Prüfungsausschusses vorzunehmen, wenn der schriftliche Prüfungsteil keine eindeutige Beurteilung der Prüfungsleistungen zulässt. Das Gleiche gilt für den funktionsspezifischen Teil hinsichtlich seiner Fächer Steuerrecht, Kosten- und Leistungsrechnung und Finanzwirtschaft der Unternehmung und Planungsrechnung, § 5 Abs. 8 der Verordnung. Eine obligatorische mündliche Prüfung findet hingegen nach § 5 Abs. 9 der Verordnung im Hauptfach (§ 5 Abs. 1 Nr. 1 der Verordnung, Buchführung und Buchhaltungsorganisation, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse) statt. Die Prüfungsdauer beträgt maximal 30 Minuten je Prüfungsteilnehmer.

Wie bei den Steuerfachwirten gehört es nicht zu den Zulassungsvoraussetzungen, dass eine bestimmte schulische Vorbildung erbracht wird. Private und den Verbänden sowie der Industrie- und Handelskammer nahe stehende Organisationen oder diese selbst bieten umfangreiche und bewährte Vorbereitungskurse an. Der Umfang dieser Kurse liegt bei 600 Stunden und mehr. Dazu kommt in vielen Fällen ein intensives Klausurtraining. Von diesen Angeboten wird fast ausnahmslos Gebrauch gemacht, so dass die Bewerber in der Regel gut vorbereitet in die Prüfung gehen können. Der finanzielle Einsatz der Betreffenden liegt, wie bei der Steuerfachwirtprüfung, bei mehreren tausend Euro. Hinzu kommt der zeitliche Einsatz, an dem sich der Arbeitgeber in tendenziell eher rückläufigem Maße²⁹⁵ in den unterschiedlichsten Formen beteiligt.

7.3.4 Anzahl, Zusammensetzung und Prüfungserfolg der Teilnehmer

In den letzten zehn Jahren schwankte die Anzahl der Teilnehmer an den Fortbildungsprüfungen zum geprüften Bilanzbuchhalter bundesweit zwischen etwa 7.000 und 8.000. Der Frauenanteil liegt - wie bei den Steuerfachwirten - bei circa 70 %.

Tab. 22: Prüfungsteilnehmer zum Bilanzbuchhalter 1997 bis 2006

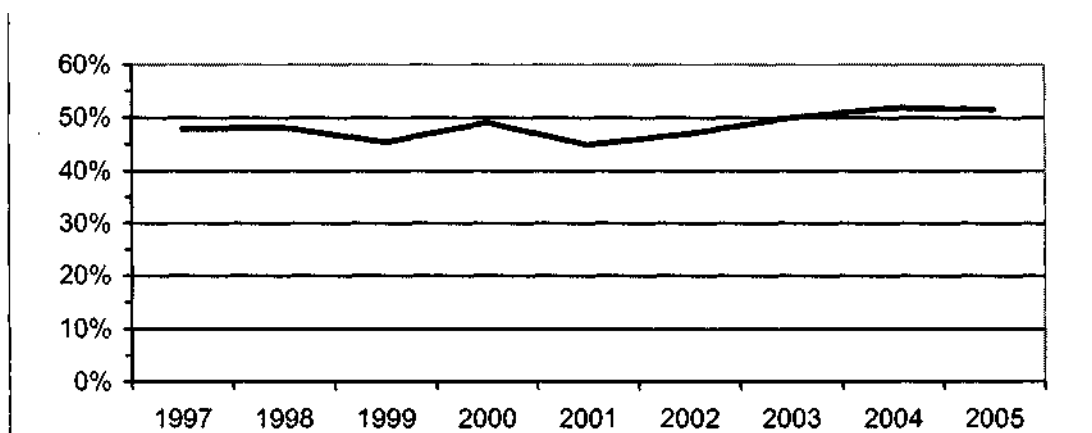
Jahre	Anzahl			in Prozent	
	männlich	weiblich	insgesamt	männlich	weiblich
1997	2.604	5.222	7.826	33,27%	66,73%
1998	2.733	5.443	8.176	33,43%	66,57%
1999	2.659	5.277	7.936	33,51%	66,49%
2000	2.307	5.303	7.610	30,32%	69,68%
2001	2.152	4.987	7.139	30,14%	69,86%
2002	2.163	4.956	7.119	30,38%	69,62%
2003	2.201	5.355	7.556	29,13%	70,87%
2004	2.294	5.112	7.406	30,97%	69,03%
2005	2.222	5.452	7.674	28,95%	71,05%
2006	2.130	5.129	7.259	29,34%	70,66%
Summe/0	23.465	52.236	75.701	31,00%	69,00%

Quelle: Statistisches Bundesamt (Hrsg.). Fachserie 11 Reihe 3 Berufliche Bildung; eigene Berechnungen

Die Prüfung kann zweimal wiederholt werden, § 8 Abs. 1 der Verordnung.

Die Prüfung stellt - genau wie die Prüfung zum Steuerfachwirt - einen strengen und ernsthaften Leistungsnachweis für die Teilnehmer dar. Sie ist ausweislich der Durchfallquoten alles andere als eine Gefälligkeitsprüfung. Die Durchfallquote beträgt kontinuierlich annähernd 50 % und stellt sich grafisch in den letzten Jahren wie folgt dar:

Abb. 26: Durchfallquoten der Bilanzbuchhalter von 1997 bis 2005 (in Prozent)



Quelle: BStBK/Datev/IFB; eigene Darstellung.

Ein Vergleich der Steuerberaterprüfung mit der Bilanzbuchhalterprüfung offenbart, dass die Schwerpunkte durchaus unterschiedlich sind. Das Steuerrecht, welches bei der Steuerberaterprüfung mit zwei von drei Klausuren die Hauptrolle spielt, wird in der Bilanzbuchhalterprüfung nur innerhalb einer von sieben Klausuren geprüft. Überdies ist in diesem Fach die Durchführung einer mündlichen Prüfung nicht obligatorisch, was den Stellenwert des Steuerrechts weiter herabsetzt. Allerdings ist es nach § 7 Abs. 1 der Verordnung zwingend zum Bestehen der Prüfung, dass die Steuerrechtsklausur mit mindestens einer ausreichenden Leistung absolviert wird.

7.4 Der „Bachelor Professional“ - ein Zukunftskonzept?

Im Rahmen und zeitgleich mit der Umstellung der akademischen Abschlüsse auf das anglo-amerikanische Bachelor- und Mastersystem zeigt sich eine daran anknüpfende Entwicklung im Bereich der beruflichen Bildung mit gleicher Zielsetzung.

7.4.1 Beschluss der Wirtschaftsministerkonferenz

Mit Beschluss vom 4./5. Juni 2007 hat die Wirtschaftsministerkonferenz²⁹⁶ sich dafür ausgesprochen, unter anderem den „Bachelor Professional“ in das berufliche Fortbildungssystem zu integrieren. Damit folgt sie den Empfehlungen und Anregungen verschiedenster Seiten.

Die Wirtschaftsministerkonferenz will mit ihrem Beschluss die „Lesbarkeit“ der deutschen Berufsfortbildungsabschlüsse fördern, was auch zugleich der Mobilität der Beschäftigten zu Gute komme. Außerdem unterstreiche die Einführung eines „Bachelor Professional“ die Gleichwertigkeit und das Ansehen der beruflichen Bildung im Vergleich zur akademischen Bildung. Dazu sei der insbesondere im Bereich der kleinen und mittleren Unternehmen zu erwartende Fachkräftebedarf nur zu befriedigen, wenn die Attraktivität und damit die Zukunftsfähigkeit des Berufsbildungssystems gesteigert werde. Letztlich sei durch zwei Rechtsgutachten

festgestellt, dass der Einführung dieses Abschlussgrades juristisch nichts im Wege stehe²⁹⁷.

7.4.2 Die Position insbesondere der Hochschulen

Die Hochschulrektorenkonferenz und die Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitsverbände kritisieren das Vorhaben, den Titel „Bachelor Professional“ im Berufsbildungsgesetz einzuführen „aufs Schärfste“. Gleicher ablehnender Auffassung sind auch die Kultusministerkonferenz und der Wissenschaftsrat. Die tragenden Gründe werden von Diekmann²⁹⁸ wie folgt zusammengefasst:

Die Einführung eines „Bachelor Professional“ störe und behindere die ohnehin mühsame Etablierung der Bachelor- und Masterabschlüsse im Hochschulbereich erheblich. Es entstehe durch die Vermischung von beruflichen und akademischen Titeln ein den gesamten Reformprozess gefährdendes Wirrwarr, zumindest in seinem zeitlichen Ablauf.

Wegen des fehlenden - im Hochschulbereich zwingenden - Akkreditierungsverfahrens würden Qualitätsstandards umgangen mit der Folge zunehmender Abgrenzung der Hochschule vom beruflichen Bildungssystem und damit einhergehend abnehmender Durchlässigkeit zwischen den Systemen.

Auch würde die internationale Lesbarkeit nicht gefördert, da der Zusatz „Professional“ ungebräuchlich und unscharf sei. Eine solche Bezeichnung führe lediglich zu (gewollten) Falschinterpretationen auf der Adressatenseite. Klarheit und Lesbarkeit würden nur durch die Einstufung in den nationalen bzw. europäischen Qualifikationsrahmen und Zeugniserläuterungen gewonnen.

Eine eher vermittelnde Position nimmt Weiß²⁹⁹ ein. Er hält es allerdings für ungewiss, ob sich die Wirtschaftsministerien gegenüber den Kultus- und Wissenschaftsministerien durchsetzen werden und gibt darüber hinaus deutlich zu erkennen, dass auch er im Bereich der beruflichen Bildung die Abschlüsse „Bachelor/Master Professional“ lediglich als sprachliche Aufwertung der Abschlüsse an-

vgl. auch Kohlmann, S. 18 f.

Diekmann, S. 12 f.

Bachelor Professional - ein Beitrag zur Aufwertung der beruflichen Bildung, S. 47-50

sieht und es überdies „marketingmäßig“ nötig sei, um die ständig rückläufige Zahl der Fortbildungsprüfungen nach dem Berufsbildungsgesetz auf einem Niveau von etwa 125.000 Prüfungen pro Jahr zu stabilisieren. Insbesondere weist er auf Defizite der Qualitätssicherung und der Transparenz der Wertigkeit der einzelnen Abschlüsse der beruflichen Fortbildung hin. Erst eine weitgehende Transparenz auf diesem Feld würde Gleichsetzung, Teilanrechnung und Durchlässigkeit effektiv und nachhaltig fördern. Für entscheidend hält Weiß abschließend die Akzeptanz auf dem Arbeitsmarkt und ihre Ausrichtung an dem Bedarf der Unternehmen. In diesem Zusammenhang trifft er insbesondere die Feststellung, dass akademische Abschlüsse nicht unbedingt beruflicher Fortbildung überlegen seien. Hierfür fänden sich keine ausreichenden Belege: „Im Gegenteil: Der unterstellte Berufs- und Praxisbezug kann von den Hochschulen in der Regel nicht eingelöst werden. Praxissemester und Praktika sind kein Ersatz für eine mehrjährige und qualifizierte berufliche Praxis.“

7.4.3 Die Bedeutung des „Bachelor Professional“ für die Berufsfortbildungsabschlüsse Steuerfachwirt und geprüfter Bilanzbuchhalter

Die Berufe Steuerfachwirt und geprüfter Bilanzbuchhalter liegen genau auf dem Qualifikationsniveau, das die Befürworter des „Bachelor Professional“ vor Augen haben. Neben dem erhofften Prestigegewinn für diese Berufe dürfte für den akademischen Bachelor dann eine sinkende Attraktivität zu verzeichnen sein. Dies liegt nicht nur an der mengenmäßigen Ausweitung, sondern auch an der wachsenden Unübersichtlichkeit durch die Einführung des „Bachelor Professional“.

Mit Blick auf die Zulassungsbestimmungen zur Steuerberaterprüfung wäre eine nahe liegende Folge, dass die Bewerbergruppen der qualifizierten Praktiker (§ 36 Abs. 2 Nr. 1 StBerG) und der Hochschulabsolventen (§ 36 Abs. 1 Nr. 2 StBerG) miteinander verschmolzen werden. Dies wäre auch vor dem Hintergrund der beeindruckenden Ergebnisse der Erhebungen zu den Prüfungsergebnissen in Nordrhein-Westfalen und einzelnen anderen Bundesländern laut Umfrage der Bundessteuerberaterkammer 2006/2007 (siehe Kapitel 6.5) eine allemal zu rechtfertigende Maßnahme und somit - zumindest unter dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit - auch ein Votum für die Einführung des „Bachelor Professional“.

8 Strukturdaten von angehenden Steuerfachwirten in der Weiterbildung

8.1 Rahmen und Struktur der Erhebung

Zu einer weiter gehenden Verdichtung der sekundärstatistischen Auswertungen und zur Exploration zentraler berufsbiografischer Entwicklungen von Beschäftigten in steuerberatenden Berufen wurde eine schriftlich-standardisierte Befragung³⁰⁰ von angehenden Steuerfachwirten durchgeführt³⁰¹. Sie fand in einem Lehrgang des Steuerberaterverbandes Düsseldorf an den Unterrichtsorten in Duisburg und Düsseldorf und in einem Lehrgang des Steuerberaterverbandes Köln mit Unterrichtsort in Köln statt. Aufgrund der Durchführung der Erhebung während des Präsenzunterrichtes konnte ein 100 %-iger Rücklauf erreicht werden. Der Zeitraum der Befragung lag im Juli 2007. Bei den Teilnehmern handelt es sich um Prüfungsanwärter, die sich seit etwa zehn Monaten in den durch Unterricht abgedeckten Prüfungsvorbereitung befinden und ihre schriftliche Prüfung Ende 2007 und ihre mündliche Prüfung Anfang 2008 ablegen. Ziel der Erhebung ist es, die berufliche Entwicklung im Berufsfeld „Steuerberatung“ im Allgemeinen sowie Aspekte zur beruflichen Fort- und Weiterbildung der befragten Probanden im Speziellen zu untersuchen, um z. B. die Gestaltung von Unterstützungs- und Fördermaßnahmen (insbesondere durch den Arbeitgeber) aufzudecken, wie auch die Rahmenbedingungen und Beweggründe zur Steuerfachwirtprüfung aus der Wahrnehmungsperspektive der Teilnehmer auszuloten. Als Erhebungsinstrument wurde den Kursteilnehmer ein Fragebogen (vgl. Anlage) zur Beantwortung ausgehändigt, der folgende Grobthemen umfasste:

1. Angaben zur Sozialstatistik (Alter und Geschlecht des Teilnehmers/Schul- und Ausbildungsabschlüsse der Eltern)
2. Vorbildung (Schulabschluss mit Durchschnittsnote/berufliche Ausbildung/Universitätsausbildung)
3. Beschäftigungsbetrieb (Art und personelle Struktur des Betriebes/Fortbildungsangebot)

Siehe Anhang 1

An dieser Stelle sei Herrn Dipl.-Päd. Marcel Fischell für seine wertvolle Hilfe bei der schriftlichen Befragung der angehenden Steuerfachwirte und den Experteninterviews gedankt.

4. Weiterbildungsmotivation und -aspiration (Art und Weise der Fortbildungen in der Vergangenheit und in der Zukunft/Kostentragung)
5. Fortbildung zum Steuerfachwirt (Anregung hierzu/Kostentragung/zeitlicher Aufwand/Ziel Steuerberater?/Nutzen der Steuerfachwirtprüfung)
6. Arbeitsmarkt und Arbeitsmarktentwicklung für steuerberatende Berufe (Status und wirtschaftliche Bedeutung des Steuerberaters bzw. steuerberatenden Berufs/Praktikerzugang sinnvoll?/wichtige Kompetenzen in der Steuerberatung.)

Überwiegend wurden den Fragen standardisierte Antwortmuster vorgegeben, die durch Ankreuzen skalierte Möglichkeiten zu bearbeiten waren.

8.1.1 Die Teilnehmerstruktur

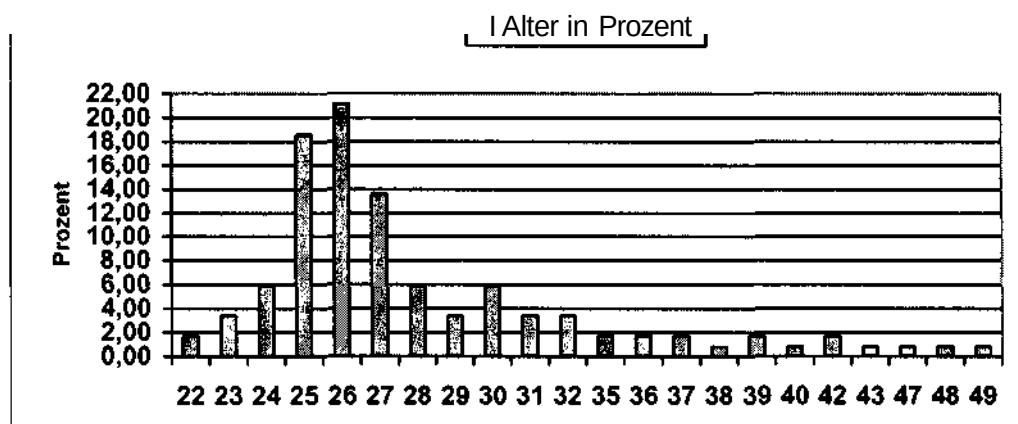
An der Befragung nahmen insgesamt 118 Anwärter für die Steuerfachwirtprüfung teil. Von den befragten 118 Aspiranten auf die Steuerfachwirtprüfung waren 13,6% Wiederholer.

Das entspricht etwa einem Anteil von 7 % der bundesweit etwa 1.900 jährlich teilnehmenden Personen (vgl. hierzu die Ausführungen zu der Anzahl der Prüflinge in Kapitel 7.2.1) Mit der erreichten Anzahl von 118 der befragten Probanden sind die nachfolgenden empirischen Befunde nicht repräsentativ, so dass die Ergebnisse infolge der geringen Reichweite hinsichtlich der empirischen Belastung nur Tendenzaussagen ermöglichen.

Von den 118 Teilnehmern waren 21,2 % männlichen und 78,8 % weiblichen Geschlechts. Damit ist der Frauenteil in dieser interviewten Gruppe nochmals höher als der Durchschnitt aller Steuerfachwirtprüflinge. Dort liegt der Anteil bei 61,2 % über die Jahre 1997 bis 2006, siehe ebenfalls Kapitel 7.2.1.

Die Altersspanne ist sehr breit gestreut. Sie liegt zwischen 22 und 49 Jahren. Mit 53,4 % stellen allerdings die 25- bis 27-Jährigen die Hälfte aller Teilnehmer, was eine bemerkenswerte Konzentration auf diese drei Altersstufen darstellt. Insgesamt ergibt sich folgende Altersverteilung:

Abb. 27: Altersstruktur der Befragungsteilnehmer



Quelle: Eigene Erhebung und Berechnung

Wenn man den gewöhnlichen Werdegang eines Prüfungsanwärters zum Steuerfachwirt nimmt, so dürfte sich nach Beendigung der Schulzeit mit dem 16. bis 20. Lebensjahr (mittlere Reife/(Fach-)Hochschulreife) die dreijährige Ausbildung anschließen, worauf dann die mindestens dreijährige berufliche Praxiszeit aufbaut. Das dürfte unter Einschluss einiger kleinerer Verzögerungen (zum Beispiel Wehrdienst, Überhänge in der Praxiszeit, Wiederholungen der Prüfung) bis zum 28. Lebensjahr des Bewerbers dauern. Die Gruppe derer, die unter den Befragten 28 Jahre und jünger war, stellt einen Anteil von 70 % dar, was stark darauf hinweist, dass der Weg bis zur Steuerfachwirtprüfung doch recht stringent und konzentriert angegangen wird. Als mögliche Beweggründe für die Teilnehmer lässt sich vermuten, dass hier ein relativ planvolles Vorgehen bis zum Abschluss des Steuerfachwirtes oder noch weiter gehend bis zum Abschluss zum Steuerberater gegeben ist, gegebenenfalls unter bewusster Ausnutzung einer vermuteten erhöhten Lernfähigkeit im jüngeren Lebensalter.

Die Teilnehmerstruktur lässt bezogen auf die Hintergrundvariable „familiäre Herkunft“ erkennen, dass nach dem Bildungsstand und des Berufsabschluss beider Elternteile differenziert 16,8 % der Väter und 14,4 % der Mütter ihre Schulausbildung mit dem Abitur beendeten. Der Großteil der Eltern (48,6 %) hatte einen Hauptschul- bzw. Volksschulabschluss vorzuweisen. Lediglich 3 % der Befragten gaben keinen Schulabschluss der Eltern an.

Ahnlich stellen sich die Befunde zur beruflichen Ausbildung der Eltern dar. Danach wiesen 15,7 % der Väter und 6,9 % der Mütter ein abgeschlossenes Studium auf. Immerhin über 80 % der Eltern absolvierte eine berufliche Ausbildung und lediglich ein kleiner Teil von 3,5 % der Väter und 7,8 % der Mütter besaßen keinen beruflichen Abschluss. Insgesamt kann festgestellt werden, dass die weit überwiegende Anzahl der Eltern der Steuerfachwirtanwärter über außerordentlich solide berufliche und schulische Ausbildungen verfügen. Die Ergebnisse legen nahe, dass sich die soliden Bildungsstrukturen - sprich der Bildungshintergrund der Eltern - auch auf die Kinder übertragen hat, was die Berufswahl und vor allem die Berufsorientierung nachhaltig beeinflusst haben dürfte. Man kann also bei den Daten zur Qualifikationsbasis der Eltern mit Blick auf deren Kinder, die hier die Fortbildungsprüfung zum Steuerfachwirt anstreben, von einer ausgeprägten Mittelstandsaspiration sprechen, die sich in der Orientierung auf diese berufliche Perspektive ausdrückt.

8.1.2 Schulische und berufliche Vorbildung der Teilnehmer

Es hat sich schon bei der Auswertung der sekundärstatistischen Daten zur Steuerberaterprüfung in NRW 2006/2007 gezeigt, dass die Existenz einer Fach- oder Hochschulreife von großem Einfluss auf das erfolgreiche Bestehen der Prüfung ist (vgl. hierzu auch Kapitel 6.5.6.1 „Der Einfluss der allgemeinschulischen Vorbildung“).

Tab. 23: Schulische Vorbildung der Befragungsteilnehmer

Schulabschluss	Prozent
Hauptschulabschluss	0,8
Realschulabschluss	15,3
Fachhochschulreife	35,6
Allgemeine Hochschulreife	48,3
Gesamt	100,0

Quelle: Eigene Erhebung und Berechnung

In Nordrhein-Westfalen ist der Ausgangsberuf zum Steuerfachangestellten für den Abschluss der Aufstiegsfortbildung zum Steuerfachwirt mit circa 80 % von Personen mit dem Abschluss des Abiturs besetzt (vgl. auch Kapitel 7.1.2). Das gilt analog auch für die Vorbildung der Prüfungsteilnehmer im Steuerberater-

kammerbezirk Düsseldorf (vgl. im Jahr 2005 75 % und im Jahr 2006 84,5 % (Fach-)Abiturienten). Diese Daten entsprechen den Ergebnissen der eigenen Erhebung (83,9 % Abiturientenquote).

Zwar ist es nicht formale Voraussetzung für die Zulassung zur Prüfung des Steuerfachwirtes, dass eine Berufsausbildung zum Steuerfachangestellten absolviert wurde; dennoch haben von den 118 befragten Teilnehmern 111 diesen Abschluss vorzuweisen. Eine ähnliche Dominanz findet sich auch bei der Auswertung des Praktikerzugangs zur Steuerberaterprüfung im Jahr 2006/2007 in NRW. Hier lag der Anteil in der ansonsten auch für andere Ausbildungsberufe zugänglichen Steuerberaterprüfung bei circa 98 % (vgl. Kapitel 6.5.1). Man kann also von einem traditionellen Rekrutierungsweg in der Verknüpfung von beruflicher Aus- und Fortbildung sprechen.

Der Anteil der Teilnehmer an der Vorbereitung zur Steuerfachwirtprüfung, die ein Studium erfolgreich absolviert haben, ist mit 3,4 % sehr gering. Allerdings hatten insgesamt 17,1 % der Befragten ein Studium im Vorfeld begonnen, das aber circa 14 % wieder abgebrochen, und zwar aus den unterschiedlichsten Gründen. Einem Drittel (33 %) waren die Studieninhalte zu theoretisch. 40 % fassten während des Studiums den Entschluss, den Steuerberaterzugang über den Praktikerweg zu versuchen. Für gut ein Viertel (26,7 %) waren finanzielle Gründe entscheidend für den Studienabbruch. Im Einzelnen ergaben sich folgende Werte zu den einzelnen Gründen des Studienabbruchs:

Tab. 24: Gründe für Studienabbruch

Gründe	Prozent
Aus finanziellen Gründen	26,7
Berufliche Perspektive war schlecht	-
Inhaltliches Desinteresse am Studium	13,3
Schlechter Notenspiegel	-
Das Studium dauerte zu lange	20,0
Die praktischen Anteile beim Studium kamen zu kurz	20,0
Die Inhalte waren zu theoretisch und nicht anwendungsbezogen	33,3
Das Studium hat mir keinen Spaß gemacht	13,3
Ich hatte mich entschlossen, den Abschluss zum Steuerberater über den praktischen Weg zu erlangen	40,0
Sonstiges	13,3

Quelle: Eigene Erhebung und Berechnung

8.1.3 Weiterbildungsverhalten

Der Begriff des „Lebenslangen Lernens“ mit dem Hinweis auf die schnelle Veralterung des erlernten Wissens kennzeichnet den mainstream der wissenschaftlichen und berufsbildungspolitischen Debatte. Dass das Lebenslange Lernen auch für das Berufsfeld des Steuerrechts gilt, wird dadurch belegt, dass lediglich eine kleine Minderheit (5,1 %) der befragten Teilnehmer angab, sich in den letzten drei Jahren an keinerlei Weiterbildungsmaßnahme beteiligt zu haben. Für die überwältigende Mehrheit von 94,9 % scheint die berufliche Fortbildung ein selbstverständlicher Bestandteil der beruflichen Tätigkeit zu sein. So gaben knapp 10 % an, in den letzten drei Jahren mindestens 30-mal eine Fortbildungsveranstaltung besucht zu haben, was praktisch einer Veranstaltung pro Monat entspricht. Immerhin knapp 6 % besuchten 20 bis 29 Veranstaltungen und circa 19 % 10 bis 19 Veranstaltungen in den letzten drei Jahren. Die restlichen knapp 16 % besuchten bis zu neun Veranstaltungen in den letzten drei Jahren. Im Einzelnen ergaben sich folgende Werte:

Tab. 25: Weiterbildungsverhalten der letzten drei Jahre

Anzahl	Prozent
0	5,1
1 - 4	37,3
5 - 9	22,9
10 - 14	11,9
15 - 19	6,8
20 - 24	2,5
25 - 29	3,4
Mehr als 30	9,3
Gesamt	99,2
Fehlend	0,8
Gesamt	100,0

Quelle: Eigene Erhebung und Berechnung

Diesem gezeigten Interesse an beruflicher Fortbildung in der Vergangenheit entspricht auch der subjektiven Erwartung der befragten Teilnehmer für die zukünftige Weiterbildungsteilnahme. 13,6 % optionieren für weitere Bildungsveranstaltungen bereits in den nächsten Monaten, knapp 30 % erwarten diese im folgenden Jahr. Lediglich 11 % sehen in absehbarer Zeit keinen Grund für eine weitere Fortbildung. Auch ist der Anteil der unsicheren Befragten (42,4 %) hinsichtlich ihrer individuellen Weiterbildung recht hoch. Diese Zahlen müssen vor dem Hintergrund der gegenwärtigen stark belastenden Fortbildungsmaßnahme zur Steuerfachwirtprüfung gesehen werden. Gerade während dieser Prüfungsvorbereitungsphase dürften die Befragten weiteren Fortbildungsmaßnahmen nach bestandener oder misslungener Prüfung teilweise abwartend oder unsicher gegenüberstehen.

8.2 Förderung durch den Beschäftigungsbetrieb

8.2.1 Der Beschäftigungsbetrieb

Durch ideelle und materielle und hier besonders finanzielle und zeitliche Unterstützung stellt der Beschäftigungsbetrieb einen wesentlichen Faktor bei der Entscheidung für eine Fortbildung zum Steuerfachwirt dar. Daher muss er als wesentlicher Einflussfaktor auf den Fortbildungswillen des Teilnehmers angesehen

werden. Beim Beschäftigungsbetrieb handelt es sich typischerweise um einen Kleinbetrieb. 61 % der befragten Kursteilnehmer arbeiten in Betrieben mit bis zu neun Mitarbeitern. Lediglich 2,5 % der befragten Kursteilnehmer arbeiten in Betrieben mit über 30 Beschäftigten. Hier spiegelt sich die typische Kanzlei wider, in der ein bis zwei Berufsträger mit einigen Fachkräften ihre Dienstleistungen erbringen.

Tab. 26: Betriebsgröße nach Beschäftigungszahl

Beschäftigungszahl	Prozent	Kumulierte Prozente
1 - 4	24,6	24,6
5 - 9	36,4	61,0
10 - 19	21,2	82,2
20 - 29	15,3	97,5
30 - 49	2,5	100,0
	100,0	

Quelle: Eigene Erhebung und Berechnung

In circa 23 % der Fälle war der Arbeitgeber neben der Steuerberatung zusätzlich auch als Wirtschaftsprüfer tätig und in knapp 6 % der Fälle kam noch die Zulassung als Rechtsanwalt hinzu. Diese Befunde sprechen für eine überdurchschnittliche Kompetenzbasis in den Beschäftigungsbetrieben, was sicherlich auch eine Motivationsbasis beim Entschluss zur Fortbildung darstellt, zugleich aber auch die Fortbildungsnotwendigkeit unterstreicht.

Die Ausbildungsbereitschaft für den Berufsnachwuchs der hier in Rede stehenden Ausbildungsbetriebe, ist aber eher als dürftig zu bezeichnen. So sind in lediglich 11 % aller Fälle mehr als zwei Auszubildende oder Umschüler in den Betrieben beschäftigt. Fast die Hälfte (43,2 %) beschäftigen überhaupt keinen Auszubildenden oder Umschüler. In gut 40 % der Fälle finden sich in den Betrieben bis zu zwei Auszubildende und Umschüler. Die geringe Anzahl der Ausbildungsbetriebe dürfte in Zukunft für die künftige Nachwuchsrekrutierung ein Problem darstellen.

Tab. 27: Auszubildenden und Umschüler in den Betrieben

Anzahl	Prozent
0	43,2
1	28,8
2	13,6
3	9,3
4	1,7
6 - 8	0,8
Gesamt	97,5
Fehlend	2,5

Quelle: Eigene Erhebung und Berechnung

Aus der nachfolgenden Kreuztabelle, welche die Betriebsgröße mit der Auszubildendenzahl verbindet, ergibt sich, dass vor allem die Kleinstpraxen fast überhaupt nicht ausbilden. So stellt sich heraus, dass bei den 24 Praxen mit ein bis vier Beschäftigten nur fünf überhaupt ausbilden und davon auch vier Praxen jeweils nur einen Auszubildenden (über alle drei Ausbildungsjahre) beschäftigen. Im Übrigen ist ein klarer Zusammenhang zwischen der Betriebsgröße und der Ausbildungsbereitschaft zu erkennen: Je mehr Beschäftigte der Betrieb hat, desto mehr Ausbildungsverhältnisse werden eingegangen.

Tab. 28: Auszubildende nach Betriebsgröße (absolut)

Anzahl der Beschäftigten	Anzahl der Auszubildenden						Gesamt
	0	1	2	3	4	6-8	
1 - 4	24	4	1	-	-	-	29
5 - 9	20	16	4	-	-	-	40
10-19	5	11	5	3	1	-	25
20-29	2	3	6	6	1	-	18
30-49	-	-	-	2	-	1	3
Gesamt	51	34	16	11	2	1	115

Quelle: Eigene Erhebung und Berechnung

Ganz im Gegensatz zu der problematischen Ausbildungsbereitschaft im steuerberatenden Beruf, insbesondere bei den kleinen Praxen, steht die Beurteilung

der Teilnehmer bezüglich der Weiterbildungsförderung durch den Geschäftsbetrieb. Diese wird von den Kursteilnehmern durchweg als positiv beurteilt (vgl. auch Kapitel 8.1.4). Insgesamt beurteilen 83 % der Teilnehmer das Weiterbildungsklima in der Kanzlei positiv, wobei circa die Hälfte diese Aussage mit voll und ganz unterstreicht. Diese positive Einschätzung konkretisiert sich hinsichtlich der Möglichkeit, regelmäßig an Fort- und Weiterbildungen in der Kanzlei teilzunehmen. Circa 46 % stimmen dieser Aussage voll und ganz zu, 26 % sind in abgeschwächter Form dieser Meinung. Lediglich circa 28 % sind gegenteiliger Auffassung. Die Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen ist allerdings in der Regel freiwillig. So ist dieses bei etwa 75 % der Fall, lediglich bei circa 24 % ist die Teilnahme an Weiterbildungsmaßnahmen verpflichtend.

Das Arbeitsumfeld und die inhaltlich dynamischen Anforderungen stellen einen positiven Anreiz hinsichtlich der Weiterbildungsmotivation der Teilnehmer dar. Circa 49 % stimmen voll und ganz zu, dass sie durch die beruflichen Anforderungen zur Weiterbildung motiviert sind und circa 46 % schätzen diesen Einfluss ebenfalls positiv ein. Diese überaus deutliche Zustimmung spricht für die Auffassung der befragten Teilnehmer, dass die berufliche Weiterbildung wesentlicher und notwendiger Bestandteil der steuerberatenden Tätigkeit ist. Diese positive Beurteilung der Weiterbildung im steuerberatenden Bereich wird ebenfalls bestätigt durch die Aussage, dass eine permanente Weiterbildung ein fester Bestandteil im steuerberatenden Beruf sein muss. Dieser Aussage stimmen circa 63 % voll und ganz zu und circa 34 % im Wesentlichen. Diese nahezu 100 %-tge Bestätigung belegt, dass die Weiterbildung ein unverzichtbarer Bestandteil der beruflichen Tätigkeit im Steuerberatungsfach ist. Die Beurteilung des Fort- und Weiterbildungsangebotes bezüglich seiner Angebotstransparenz fällt mit circa 82 % ebenfalls positiv aus. Insofern scheinen sich auf dem Weiterbildungsmarkt keinerlei Zugangs- und Auswahlhindernisse für eine effektive Fortbildung der Teilnehmer zu ergeben.

Ist die Fortbildungsneigung mit einer positiven persönlich-beruflichen Perspektive verbunden oder wird die Fort- und Weiterbildung als kuratives Instrument zur Kompensation von Wissensdefiziten aufgefasst? Mit diesen Fragen ist attribuiert, ob die Weiterbildung eher mit Aufstieg und Weiterkommen oder vornehmlich mit Arbeitsplatzsicherung und Erhaltung der fachlichen Leistungsfähigkeit assoziiert wird.

Die Beantwortung beider Fragen zur Weiterbildungsmotivation zeigt eindeutig (mit jeweils circa 86 %) dass beide Zielebenen gleichsam verfolgt werden, sie also komplementär gesehen werden.

Tab. 29: Beurteilung der Weiterbildungsförderung im Beschäftigungsbetrieb (in Prozent)

	Trifft voll und ganz zu	Trifft eher zu	Trifft eher nicht zu	Trifft überhaupt nicht zu	Fehlend
In unserer Kanzlei herrscht ein positives Weiterbildungsklima	49,2	33,9	15,3	0,8	0,8
Bei uns in der Kanzlei finden regelmäßig Fort- und Weiterbildungen statt, an denen alle Angestellten teilnehmen können.	45,8	26,3	11,9	16,1	-
Die Teilnahme an Weiterbildungsmaßnahmen ist in unserer Kanzlei verpflichtend.	8,5	16,1	36,4	38,1	0,8
Durch meine beruflichen Anforderungen bin ich motiviert, mich laufend weiterzubilden.	49,2	45,8	3,4	0,8	0,8
Das Fort- und Weiterbildungsangebot ist für mich transparent und zugänglich.	50,8	31,4	10,2	6,8	0,8
Durch Fort- und Weiterbildungen steigt das berufliche Ansehen.	54,2	31,4	10,2	1,7	2,5
Durch die Teilnahme an Fort- und Weiterbildungen sichere ich meinen Arbeitsplatz.	50,8	36,4	9,3	1,7	1,7

Quelle: Eigene Erhebung und Berechnung

8.2.2 Fortbildungsmotivation und Rahmenbedingungen

Ziel der Befragung war es auch, in Erfahrung zu bringen, wer die Initiative zur Fortbildung bei den Kursteilnehmern ergriffen hatte. Einbezogen wurden sowohl das berufliche Umfeld (Kanzleihinhaber/Vorgesetzte/Kollegen), das private Umfeld

(Angehörige/Freunde/Partner) wie auch die persönliche Eigeninitiative. Ganz deutlich fiel die Antwort dahingehend aus, dass die Kursteilnehmer sich aus Eigeninitiative zur Fortbildung entschieden haben (circa 80 %). Mit weitem Abstand und schon unbedeutend ging die Initiative vom Kanzleihinhaber aus. Alle anderen Antwortmöglichkeiten sind ohne Bedeutung. Knapp 7 % hatten diese Frage nicht beantwortet.

Der überwältigende Anteil derer, die in Eigeninitiative die Fortbildungsmaßnahme absolvieren, ist ein weiterer Beleg dafür, dass eine hohe und grundlegende Einsicht in die beruflichen Fortbildungserfordernisse besteht. Dies gilt offensichtlich, wie sich zuvor gezeigt hat, sowohl aus persönlichen Interessen des Fortkommens und der Positionssicherung als auch zur Erhaltung der fachlichen Kompetenz.

8.2.2.1 Weiterbildungsinvestitionen - Wer trägt die Kosten und die Zeit?

In Kapitel 4.7.2.3 sind die Aufwendungen für die Fortbildungen zum Steuerfachwirt näher dargestellt worden. Die Finanzierung der Weiterbildung verschlingt mehrere tausend Euro. Da es sich dabei um eine relativ hohe finanzielle Investition handelt, ist die Kostenfrage bzw. deren Übernahme durch den Beschäftigten selbst, den Arbeitgeber oder durch eine Kofinanzierung sicherlich mit entscheidend für die reale Weiterbildungsteilnahme. Die Kostenbeteiligung sagt auch etwas darüber aus, ob es sich bei Übernahme durch den Arbeitgeber um eine eher betriebliche Investition oder bei Übernahme durch den Arbeitnehmer um ein privates und persönliches Vorhaben zur Absicherung der Beschäftigungsfähigkeit handelt. Für die Übernahme der Kosten existieren keine kollektiven oder gar gesetzlichen Vorgaben, daher ist dieser Tatbestand jeweils zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer auszuhandeln. Folgende Finanzierungsverteilung hat die Befragung der 118 Teilnehmer ergeben:

Tab. 30: Finanzierungsverteilung (in Prozent)

	Finanzierung
Arbeitgeber	72,9
Arbeitnehmer	19,5
Beidseitige Beteiligung	4,2
Anderweitig und fehlend	3,3
Summe	99,9

Quelle: Eigene Erhebung und Berechnung

In einer deutlichen Mehrheit von knapp 73 % der Fälle übernimmt der Arbeitgeber die vollständigen Gebühren und übrigen Kosten der Fortbildung. Lediglich knapp 20 % der Arbeitnehmer tragen die Gebühren und Kosten selbst. Das überrascht insofern, als dass, wie oben dargelegt, die Initiative zur Fortbildung regelmäßig (circa 80 %) von den Arbeitnehmern ausgeht. Dennoch kann ein betriebliches Amortisationsinteresse durch den Arbeitgeber grundsätzlich unterstellt werden, denn die höhere Fachkompetenz des fortgebildeten Arbeitnehmers kommt den arbeitgeberseitigen Verwertungsinteressen zu Gute. Dazu muss mit Blick auf die Quote von knapp 20 % der Fälle, in denen der Arbeitnehmer selbst die Kosten trägt, auch berücksichtigt werden, dass darunter sich auch eine Gruppe befindet, die gegenwärtig in keinem Beschäftigungsverhältnis stehen oder kurz vor oder nach einem Arbeitgeberwechsel stehen und ein Gespräch mit dem Arbeitgeber über die Kostenübernahme nicht als opportun eingeschätzt wird.

Demgegenüber steht die Aussage von 51 %, dass die Fortbildung zum Steuerfachwirt im Betrieb finanziell gefördert und unterstützt wird. Diese Aussage deckt sich also nur zum Teil mit der Beantwortung der Frage zur Finanzierungsbeteiligung durch den Arbeitgeber (vollständige Übernahme bei knapp 73 %). Die Divergenz könnte mit einer negativen Einschätzung der Förderungsbereitschaft durch den Arbeitgeber zusammenhängen, zumal 48 % die finanzielle Förderung durch den Arbeitgeber als eher negativ einstufen.

Eine weitere Möglichkeit der Beteiligung des Arbeitgebers an den Aufwendungen des Arbeitnehmers zur Erreichung des Fortbildungsziels Steuerfachwirt ist die Zurverfügungstellung zeitlicher Ressourcen zum Lernen, das heißt, dass Lernzeiten innerhalb der Arbeitszeit gewährt und als Arbeitszeit behandelt und ausgeglichen werden. Die Kurszeiten selbst liegen laut Prüfungsanwärter bei 6,3 Stunden

die Woche und laut Veranstalter werden sieben Stunden die Woche veranschlagt. Die Lernzeiten außerhalb der Kurse streuen je Woche zwischen Null und über 15 Stunden mit einem durchschnittlichen Wert von 5,2 Stunden. Die Ergebnisse zu den zeitlichen Aufwendungen sind der folgenden Tabelle zu entnehmen.

Tab. 31: Verteilung des Lernzeitaufwands für die Vorbereitungskurse

Stunden	Prozent
bis 1	10,0
bis 10	60,0
bis 15	20,0
bis 20	10,0
Gesamt	100,0

Quelle: Eigene Erhebung und Berechnung

Interessanterweise haben sich hier die Verhältnisse im Vergleich zur finanziellen Kostenbeteiligung umgekehrt. Von einer zeitlichen Ressourcengewährung durch den Arbeitgeber kann nur in sehr geringem Umfang (11 %) ausgegangen werden. Hier handelt es sich auch nur um eine teilweise Übernahme. Lernzeiten außerhalb der Kurse wurden vom Arbeitgeber in keinem Fall gefördert. Gestützt wird diese Befreiung des Arbeitgebers zur zeitlichen Übernahme der Lernzeiten allein dadurch, dass die Kurse durchweg außerhalb der regelmäßigen Arbeitszeiten liegen (Beginn etwa 17.00 bis 18.00 Uhr an Arbeitstagen oder Durchführung an Samstagen). Bei den Teilnehmern, die ein Mischverhältnis der Zeitaufteilung zwischen Arbeitnehmern und Arbeitgebern hinsichtlich der Verteilung der zeitlichen Lasten mit Blick auf die Kursteilnahme angaben, ergibt sich folgende Verteilung im Einzelnen:

Tab. 32: Verteilung der Lernzeiten (in Prozent)

	Vorbereitungskurse	Lernzeit außerhalb der Kurse
Arbeitszeit	-	-
Freizeit	87,3	97,5
Freizeit und Arbeitszeit	11,0	-
Gesamt	98,3	97,5
Fehlend	1,7	2,5*
	100,0	100,0

Quelle: Eigene Erhebung und Berechnung

* 1,7 % gaben an, nicht außerhalb der Kurse zu lernen.

Im Ergebnis zeigt sich, dass die finanzielle Lastenverteilung überwiegend beim Arbeitgeber liegt und die zeitlichen Aufwendungen fast ausschließlich vom Arbeitnehmer getragen werden. Die geringe Bereitstellung zeitlicher Ressourcen dürfte auf den Faktor der Betriebsgröße zurückzuführen sein (keine personelle Elastizität bei Kleinstbetrieben). Darüber hinaus dürften die Steuerfachangestellten, die bereit sind, sich der Steuerfachwirtprüfung zu unterziehen, auch gerade zu den Leistungsträgern gehören, auf die am wenigsten verzichtet werden kann. Die finanzielle Beteiligung scheint für die Arbeitgeber einen hinreichenden Beitrag für das Fortbildungsvorhaben des Arbeitnehmers darzustellen, was durch die Zeitinvestition des Arbeitnehmers kompensiert wird.

Bezüglich der zukünftigen Entwicklung zur Kostenbeteiligung bei den Fortbildungsmaßnahmen zwischen Arbeitgebern und Arbeitnehmern gibt es bei den befragten Kursteilnehmern eine eher pessimistische Sicht. So meinen 14 %, dass die Eigenbeteiligung zunimmt und 58 % schließen dies explizit nicht aus. Diesen insgesamt circa 72 % stehen lediglich 2,5 % der Befragten entgegen, die eine gegenteilige Entwicklung annehmen. Aus der wissenschaftlichen Literatur zur Verteilung von Kosten- und Zeitressourcen im Rahmen von Weiterbildungsbeteiligungsprozessen ist zu entnehmen, dass die von den Teilnehmern geäußerte Perspektive einer wachsenden individuellen Belastung durch Kosten- und Zeitinvestitionen eine realistische Perspektive ist³⁰².

8.2.2.2 Fortbildungsmotive und -ziele

Die Investitionsbereitschaft der Befragten lässt insgesamt auf eine starke Motivation zur Erlangung des Steuerfachwirtes schließen. Die Gründe für diese Motivation können verschiedener Natur sein. Ein wesentlicher Grund stellt die mit der fachlichen Kompetenzerweiterung verbundene Erwartung zur Einkommenssteigerung dar. Hier ergab die Befragung folgende Werte:

Tab. 33: Einkommenssteigerung (in Prozent)

	Trifft voll und ganz zu	Trifft eher zu	Trifft eher nicht zu	Trifft überhaupt nicht zu	Fehlend
Frage 5.11: Von der Fortbildung erhoffe ich mir eine Einkommenssteigerung.	61,0	32,2	4,2	-	
Frage 3.5: Durch die Fortbildung zum Steuerfachwirt eröffnen sich mir bessere Einkommensmöglichkeiten.	49,2	36,4	11,0	2,5	

Quelle: Eigene Erhebung und Berechnung

Betrachtet man die Voten der Befragten zu den Erwartungen einer Erhöhung des beruflichen Handlungsspielraums und dem damit womöglich korrespondierenden Statuswechsels im Betrieb (Aufstiegsmobilität), so zeigen die Antworten ein graduell unterschiedliches Bild, mit jedoch grundsätzlich positiver Tendenz in den Erwartungen. So glauben insgesamt etwa 92 % mit der bestandenen Prüfung ihren Handlungsspielraum zu erweitern und mehr Verantwortung übernehmen zu können. Circa 72 % gehen davon aus, dass sie nach bestandener Prüfung einen höheren Status erreichen können und 64 % sehen ihre Aufstiegchancen deutlich vergrößert. Allerdings geben 33 % eine eher negative Einschätzung ab. Diese Einschätzung mag möglicherweise damit zusammenhängen, dass innerhalb der typischerweise eher kleinen Kanzleien mit ihrem unterhalb des Inhabers flachen Hierarchieaufbau keinen Aufstieg wie er in größeren betrieblichen Einheiten möglich ist, vorsehen. Immerhin sind in einem Viertel aller Betriebe nur ein bis vier

Beschäftigte und einem weiteren guten Drittel fünf bis neun Beschäftigte tätig, so dass allein hierdurch die betriebliche Aufstiegsmobilität sehr begrenzt ist.

Tab. 34: Erwartungen an den späteren beruflichen Status (in Prozent)

	Trifft voll und ganz zu	Trifft eher zu	Trifft eher nicht zu	Trifft überhaupt nicht zu	Fehlend
Frage 5.11: Ich erhalte mit dem Abschluss zum Steuerfachwirt einen größeren Handlungsspielraum und mehr Verantwortung.	47,57	44,1	5,9	-	2,5
Frage 5.11: Als Steuerfachwirt erlange ich einen höheren Status im Betrieb.	33,1	39,0	23,7	0,8	3,4
Frage 3.5: Durch die Fortbildung zum Steuerfachwirt kann ich im Betrieb aufsteigen.	32,2	32,2	25,4	7,6	2,5

Quelle: Eigene Erhebung und Berechnung

Von der Steigerung der beruflichen Kompetenz durch den formalen Abschluss zum Steuerfachwirt verspricht sich der weitaus größte Teil der Teilnehmer eine bessere Einkommenssituation und eine Optimierung der beruflichen Handlungsmöglichkeiten im Sinne eines Aufstiegs innerhalb des Betriebes (Aufstiegsambition).

Mit der erwarteten Kompetenzsteigerung geht auch die Erwartung einher, dass mit der Teilnahme an Fortbildungen auch die Arbeitsplatzsicherheit erhöht wird. So wird auf zwei unterschiedlichen gestellten Fragen von circa 75 % und von circa 87 % die Sicherung des Arbeitsplatzes als Motiv für die Fortbildung genannt. Diese Einschätzung korrespondiert mit der individuellen Einschätzung der Fortbildungsnotwendigkeit im Steuerrecht.

Tab. 35: Erwartungen an die Arbeitsplatzsicherung (in Prozent)

	Trifft voll und ganz zu	Trifft eher zu	Trifft eher nicht zu	Trifft überhaupt nicht zu	Fehlend
Frage 5.11: Durch die Fortbildung kann ich meinen Arbeitsplatz sichern.	35,6	39,0	18,6	4,2	2,5
Frage 3.5: Durch die Teilnahme sichere ich meinen Arbeitsplatz.	50,8	36,4	9,3	1,7	1,7

Quelle: Eigene Erhebung und Berechnung

Es kann also festgehalten werden, dass mit der Ablegung der Steuerfachwirtprüfung drei Ziele verknüpft werden:

1. Eine Steigerung des Marktwertes durch Einkommenserhöhung.
2. Eine Verbesserung von Status und Handlungsspielräumen innerhalb des Beschäftigungsbetriebs.
3. Arbeitsplatzsicherung und Beschäftigungsfähigkeit.

8.2.2.3 Berufliche Entwicklung zum Steuerberater

Im Kontext dieser Arbeit stellt sich die Frage, ob die Teilnehmer der Steuerfachwirtprüfung als nachfolgendes Ziel die Ablegung der Steuerberaterprüfung als Voraussetzung eines Statuswechsels in die Selbstständigkeit bereits im Auge haben oder nicht.

Tab. 36: Zielberuf Steuerberater?

	Prozent
Ja	22,9
Nein	22,0
Weiß nicht	55,1
Gesamt	100,0

Quelle: Eigene Erhebung und Berechnung

Bemerkenswert ist, dass lediglich etwa 23 % das Ziel einer Prüfung zum Steuerberater kurz vor Ablegung der Steuerfachwirtprüfung anvisieren. Anders ausgedrückt: 77 % sind unentschlossen oder haben dieses Ziel zum Befragungszeitpunkt nicht konkret vor Augen. Überdies halten sich diejenigen, die die Steuerberaterprüfung ablegen wollen, mit denen die Waage, die sie definitiv nicht ablegen wollen. Von einer kontinuierlichen Planung der Teilnehmer auf dem Weg über die Steuerfachwirtprüfung zur Steuerberaterprüfung kann jedenfalls nicht die Rede sein. Diese gering ausgeprägten weiteren Aufstiegsambitionen ergeben sich auch bei der Frage nach der Verkürzung der Wartezeit zur Steuerberaterprüfung:

Tab. 37: Verkürzung der „Wartezeit“ zur Steuerberaterprüfung (in Prozent)

	Trifft voll und ganz zu	Trifft eher zu	Trifft eher nicht zu	Trifft überhaupt nicht zu	Fehlend
Ich absolviere die Steuerfachwirtprüfung um frühzeitiger an der Prüfung zum Steuerberater teilnehmen zu können.	15,3	22,0	29,7	28,8	-

Quelle: Eigene Erhebung und Berechnung

37 % der Probanden schließen sich der Aussage an, dass sie die Steuerfachwirtprüfung ablegen, um frühzeitiger an der Steuerberaterprüfung teilnehmen zu können. Etwa 59 % verneinen dies. Im Vergleich zur Beantwortung der Frage „Beabsichtigen Sie die Prüfung zum Steuerberater abzulegen?“ liegt die Vermutung nahe, dass diejenigen, die mit „weiß nicht“ (55,1 %) geantwortet haben, hier zum kleineren Teil eher positiv und zum größeren Teil eher negativ geantwortet haben. Das bedeutet, dass diejenigen, die bei der allgemeinen Frage nach dem Zielberuf Steuerberater noch unsicher waren, bei der konkreten Frage nach der Ausgestaltung und zeitlichen Bemessung des Weges dorthin sich vage oder strikt ablehnend äußern.

Für 55,6 % derjenigen, die die Steuerberaterprüfung anstreben, ist dieses Karriereziel bereits während der Ausbildung und für knapp 30 % während der Vorbereitung auf die Steuerfachwirtprüfung im Blickfeld. Nur 14,8 % visierten dieses Ziel bereits vor Beginn ihrer Berufsausbildung (also mit Abschluss der Schulzeit) an, das heißt, dass von allen hier Befragten lediglich circa 3 % vor Eintritt in die Berufsausbildung sich für das Berufsziel Steuerberater bereits entschieden hatten,

sich für die Mehrzahl (19,5 %) diese Perspektive erst während der beruflichen Beschäftigung herauskristallisierte.

Die Gründe, die diejenigen angeben, die eine Fortführung ihrer Karriere zur Steuerberaterprüfung ausschließen, ergeben sich aus den in der nachfolgenden Tabelle enthaltenen Sachverhalten:

Tab. 38: Gründe gegen die Teilnahme an der Steuerberaterprüfung

Gründe (Vorgaben durch den Verfasser)	Prozent
Die Belastung durch die Prüfung ist mir zu groß.	56,0
Die Kurs- und Prüfungsgebühren sind mir zu teuer.	84,0
Ich habe keine Zeit zum Lernen.	88,0
Mir reicht der Abschluss des Steuerfachwirtes.	56,0
Ich habe kein Interesse Steuerberater zu werden.	64,0
Ich will mehr Freizeit haben.	68,0
Mir ist der Lernzeitaufwand zu hoch.	84,0
Das Lernen fällt mir schwer.	92,0
Die Inhalte sind mir zu anspruchsvoll.	96,0
Mein Arbeitgeber unterstützt die Steuerberaterfortbildung nicht.	92,0
Der Beruf des Steuerberaters lohnt sich nicht, da die Konkurrenz auf dem Markt zu groß ist.	96,0

Quelle: Eigene Erhebung und Berechnung

Hohe Zustimmungswerte für das Votum, nicht die Steuerberaterprüfung abzulegen, liegen im angenommenen hohen Lernaufwand (92 %) bzw. dass die Inhalte zu anspruchsvoll seien (96 %). Bemerkenswert ist auch, dass die mangelnde Unterstützung durch den Arbeitgeber bei der Steuerberaterfortbildung mit 92 % sehr häufig genannt wird und dass das Ziel Steuerberater deshalb nicht lohne, weil die Konkurrenz auf dem Markt zu groß sei (96 %).

Die Entscheidung für oder gegen die zukünftige Ablegung der Steuerberatung durch die hier befragten Anwärter zur Steuerfachwirtprüfung kann hinsichtlich Geschlecht und Alter differenziert werden, wobei sich folgendes Bild ergibt:

Tab. 39: Einflussfaktor des Geschlechts auf die Perspektive Steuerberater (in Prozent)

Geschlecht	Ja	Nein	Weiß nicht	Gesamt
Männlich	48,0	16,0	36,0	100,0
Weiblich	16,1	23,7	60,2	100,0
gesamt	22,9	22,0	55,1	100,0

Quelle: Eigene Erhebung und Berechnung

Der Unterschied zwischen männlichen und weiblichen Teilnehmern bei der Beantwortung der Frage nach der Absicht, die Steuerberaterprüfung abzulegen, ist gravierend. Während von den männlichen Teilnehmern 48 % definitiv dieses Berufsziel anstreben, halten die weiblichen Teilnehmer dies nur in 16,1 % der Fälle für erstrebenswert. Die Zahl der Männer, die den Steuerberater als festes Karriereziel im Auge haben, ist also dreimal so hoch wie bei den Frauen. Hinsichtlich der Anzahl derjenige, die die Steuerberaterprüfung ausschließen, sind die Verhältnisse umgekehrt, aber längst nicht in dem o. g. Maße. Die Frauen befinden sich hauptsächlich im „Lager“ der Unentschiedenen („weiß nicht“). 60,2 % der weiblichen Teilnehmer sind unentschlossen, wo hingegen dies nur im Umfang von 36 % auf die Männer zutrifft.

In diesem Zusammenhang ist auf die Ausführungen in Kapitel 5.6.2 (Die Entwicklung der Frauenquote in den Zugangsberufen und der Einfluss des Geschlechts auf den Prüfungserfolg) hinzuweisen. Auch hier ergibt sich, dass mit steigender Hierarchiestufe (Steuerfachangestellte/Steuerfachwirte/Steuerberater) der Anteil der Frauen immer geringer wird. Dies deckt sich mit den geschlechtsspezifischen Antworten auf die Frage, ob der Beruf des Steuerberaters angestrebt wird. Es scheint so, dass Männer gezielter und früher den Beruf des Steuerberaters anstreben, als es Frauen tun. Woran dies liegt, lässt sich nur vermuten: Möglicherweise haben Frauen eine stärkere Scheu vor der Selbständigkeit als Männer. Ein weiterer Grund wäre, dass Frauen im Rahmen der Familiengründung auch ihre Aufgabe als Ehefrau und Mutter sehen und daneben eine berufliche Tätigkeit nur im Rahmen eines Nebenerwerbs sehen. Jedenfalls scheinen Frauen von einem Karrierestreben, wie es bei den Männern den Anschein hat, noch ein gutes Stück entfernt zu sein.

Hinsichtlich der Altersstruktur der Teilnehmer hat sich gezeigt, dass eine klare Mehrheit sich in einem Lebensalter befindet, das auf eine hohe Kontinuität des Berufs- und Erwerbsverlaufs hinsichtlich des angestrebten Zielberufs schließen lässt. Dies würde bedeuten, dass das Berufsziel des Steuerberaters eher von jüngeren als von älteren Steuerfachwirtaspiranten angestrebt wird:

Tab. 40: Alter der Steuerfachwirtanwärter, die die Steuerberaterprüfung anstreben oder nicht (in Prozent)

Alter	Ja	Nein	Weiß nicht	gesamt
bis unter 30 Jahre	26,4	17,2	56,3	100,0
30 Jahre und älter	12,9	35,5	51,6	100,0
Gesamt	22,9	22,0	55,1	100,0

Quelle: Eigene Erhebung und Berechnung

Dies wird bestätigt, denn der Anteil der unter 30-Jährigen, die die Steuerberaterprüfung anstreben, ist mehr als doppelt so hoch, wie bei der Gruppe der 30 Jahre alten und älteren. Umgekehrt verhält es sich mit denjenigen, die der gegenteiligen Absicht sind. Das Lager der Unentschiedenen ist etwa gleich groß. Wenn man die Einflussgrößen Alter und Geschlecht gemeinsam mit der Beantwortung der Frage nach der Absicht der Ablegung der Steuerberaterprüfung stellt, ergeben sich erwartungsgemäß die folgenden Ergebnisse:

Tab. 41: Ziel Steuerberaterprüfung in Abhängigkeit von Alter und Geschlecht (in Prozent)

	Beabsichtigen Sie, die Prüfung zum Steuerberater abzulegen?				
	Ja	Nein	Weiß nicht	Gesamt	Anzahl
männlich					
- bis unter 30 Jahre	52,6	15,8	31,6	100,0	19
- 30 Jahre und älter	33,3	16,7	50,0	100,0	6
weiblich					
- bis unter 30 Jahre	19,1	17,6	63,2	100,0	68
- 30 Jahre und älter	8,0	40,0	52,0	100,0	25
Gesamt	22,9	22,0	55,1	100,0	118

Quelle: Eigene Erhebung und Berechnung

Hier kristallisiert sich besonders deutlich heraus, dass vor allem die bis zu 30-jährigen Männer zu etwa 53 % das Ziel der Steuerberaterprüfung ins Auge gefasst haben. Wie dies bei den über 30-jährigen männlichen Teilnehmern zu sehen ist, bleibt uneindeutig, da die statistische Zellenbesetzung zu gering ist. Bei den Frauen wird die Frage nach der Absicht zur Ablegung der Steuerberaterprüfung - wie im Gesamtdurchschnitt - etwa von gleichgroßen Gruppen mit ja oder nein beantwortet. Bei den über 30-jährigen Frauen fällt auf, dass diese mit 8 % nur sehr selten die Weiterbildung bis zur Steuerberaterprüfung fortführen wollen. Bemerkenswert ist bei den Frauen auch hier, insbesondere bei denen unter 30 Jahren, dass der prozentuale Anteil der Unentschiedenen mit bis zu 63 % außerordentlich hoch ist. Die Kumulierung von Alter und Geschlecht stellt die beruflichen Präferenzen in dieser Frage als ganz besonders deutlich heraus.

Die Frage der Kostenübernahme durch den Arbeitgeber scheint keinen nennenswerten Einfluss auf die Motivation zu haben, nach der Steuerfachwirtprüfung auch die Steuerberaterprüfung zu absolvieren. Das mag aus der Sicht des Arbeitgebers die Ansicht bekräftigen, dass es egal sei, ob er den Kursus zur Vorbereitung auf die Steuerfachwirtprüfung seines Mitarbeiters übernimmt oder nicht übernimmt. In beiden Fällen ist die Wahrscheinlichkeit, dass der Mitarbeiter die Steuerberaterprüfung ableistet und mit einer eventuellen Betriebsgründung potentieller Konkurrent seines früheren Arbeitgebers wird, etwa gleich hoch.

Tab. 42: Finanzierung der Kosten der Fortbildung zum Steuerfachwirt und die Absicht, die Steuerberaterprüfung abzulegen (in Prozent)

Finanzierung der Kosten der Fortbildung zum Steuerfachwirt durch	Ja	Nein	Weiß nicht	Gesamt
Arbeitgeber	27,8	27,8	44,4	100,0
Ich selbst	23,9	17,9	58,2	100,0
Gesamt	22,9	22,0	55,1	100,0

Quelle: Eigene Erhebung und Berechnung

Von denjenigen, deren Kosten vom Arbeitgeber übernommen werden, streben etwa 28 % das Steuerberaterziel an, von den Selbstzahlern etwa 24 %. Bei letzteren ist die Neigung, die Steuerberaterprüfung nicht abzulegen mit 18 % dazu

noch sehr viel geringer als bei denjenigen, die vom Arbeitgeber unterstützt werden. Hier wollen etwa 28 % die Steuerberaterprüfung nicht ablegen. Bei den Unentschiedenen („weiß nicht“) ist das Verhältnis wiederum umgekehrt zwischen denen, die vom Arbeitgeber unterstützt werden (circa 44 %) und den Selbstzahlern (circa 58 %). Die Übernahme der Kosten durch den Arbeitgeber scheint nach diesen Erhebungen zumindest keinen nachweisbar positiven Einfluss auszuüben auf das Vorhaben im Anschluss daran, auch die Steuerberaterprüfung abzulegen.

Im Kontext dieser Arbeit steht vor allem die Frage nach der Sinnhaftigkeit des Praktikerzugangs zum Beruf des Steuerberaters. Hierzu wurden zwei Fragen gestellt.

Tab. 43: Studium als Voraussetzung für die Steuerberaterprüfung

	Trifft voll und ganz zu	Trifft eher zu	Trifft eher nicht zu	Trifft überhaupt nicht zu	Fehlend
Für die Zulassung zur Steuerberaterprüfung sollte ein Studium verpflichtend sein.	-	3,4	31,4	64,4	0,8
Der Zulassung zur Steuerberaterprüfung sollte auch in Zukunft ohne Hochschulabschluss möglich sein.	52,5	19,5	16,9	9,3	1,7

Quelle: Eigene Erhebung und Berechnung

Diese Fragen wurden in ihrer ersten positiven Formulierung zu 95,8 % verneint, bei der Formulierung mit umgekehrten Vorzeichen verringerte sich dieser Anteil auf 72 %. Diesen Aussagen widersprachen sogar etwa 9 %, deren Äquivalent bei der vorherigen positiven Formulierung allerdings vollständig fehlt. Trotz dieser auffälligen Unterschiede ist jedoch die Grundtendenz der Aussage, dass ein abgeschlossenes Hochschulstudium als alleinige Zulassungsvoraussetzung für den Steuerberaterberuf deutlich abgelehnt wird. Einer reinen Akademisierung des Berufes wird also widersprochen.

8.2.3 Perspektiven im steuerberatenden Beruf

8.2.3.1 Der Arbeitsmarkt der Steuerberater aus der Sicht der Teilnehmer

Zu den Entwicklungschancen auf dem Markt der Steuerberatung wurden die Probanden ebenfalls befragt. Die Marktentwicklung wurde dabei wie folgt eingeschätzt.

Tab. 44: (Arbeits-)Marktentwicklung im steuerberatenden Beruf

	Trifft voll und ganz zu	Trifft eher zu	Trifft eher nicht zu	Trifft überhaupt nicht zu	Fehlend
Berufe im steuerberatenden Bereich sind auch in ferner Zukunft arbeitsplatzsicher.	39,8	54,2	5,2		0,8
Der Beruf des Steuerberaters wird auch in Zukunft ein ansprechendes Einkommen sichern.	21,2	68,6	8,5		1,7
Die Bedeutung der Steuerberatung in der Gesellschaft und in der Wirtschaft wird in Zukunft noch weiter steigen.	28,0	56,8	13,6		0,8
Der Beruf des Steuerberaters ist in der Gesellschaft ein angesehener Beruf.	34,7	57,6	4,2	1,7	1,7

Quelle: Eigene Erhebung und Berechnung

Bei der Einschätzung wurden verschiedene Attribute wie Arbeitsplatzsicherheit, Einkommenssicherheit, Zukunftsbedeutung und gesellschaftliches Prestige (Status) des Steuerberaters herangezogen. Alle angegebenen Aspekte wurden durchweg positiv akzentuiert, wobei die schwächste positive Ausprägung mit 84 % noch überaus überzeugend ausfiel. Die Arbeitsplatzsicherheit wurde mit 94 % am höchsten bewertet. Lediglich die Frage nach der zukünftigen Bedeutung der Steuerberatung wurde von 14 % der Befragten etwas kritisch gesehen.

Wenn man nun die in Tabelle 44 aus der Fragenbatterie 6.1 des Fragebogens wiedergegebenen Ergebnisse in zwei Gruppen aufteilt und zwar in „trifft voll und

ganz zu" und in „trifft eher zu", „trifft eher nicht zu" und „trifft überhaupt nicht zu", um zwei Gruppen mit ausreichend großen Fallzahlen zu generieren, und diese Antworten mit Antworten davor gelagerter Fragebatterien und oben besprochene Ergebnisse vergleicht, ergibt sich Nachstehendes.

Diejenigen, die voll und ganz der Auffassung sind, sich ihren Arbeitsplatz durch Fortbildung zu sichern, die sich hierdurch bessere Einkommenssteigerungen versprechen, die einen höheren Status durch die Fortbildung zum Steuerfachwirt erwarten, sehen auch in beträchtlich höherem Maße die Marktentwicklung im steuerberatenden Beruf positiv. Hier decken sich offenkundig das Eigeninteresse und die vorhandene Motivation zur Teilnahme an der Fortbildungsmaßnahme Steuerfachwirt mit den allgemeinen Erwartungen im angestrebten Berufsfeld. Hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung, sowohl bei der Anzahl der wahrgenommenen Weiterbildungsmaßnahmen in den letzten Jahren als auch bei der Verkürzung der Praxiszeit durch die Steuerfachwirtprüfung und der Absicht, die Steuerberaterprüfung selbst abzulegen, ist ein Zusammenhang in dem Maße nicht oder überhaupt nicht erkennbar. Folgende Werte ergeben sich:

Tab. 45: Verknüpfung der allgemeinen Einschätzung des steuerberatenden Berufs mit den individuellen Erwartungen bezüglich der Fortbildung

	Der Beruf des Steuerberaters ist in der Gesellschaft ein angesehener Beruf			Berufe im steuerberatenden Bereich sind auch in ferner Zukunft arbeitsplatzsicher			Die Bedeutung der Steuerberatung in der Gesellschaft und in der Wirtschaft wird in Zukunft noch weiter steigen			Der Beruf des Steuerberaters wird auch in Zukunft ein ansprechendes Einkommen sichern		
	Trifft voll und ganz zu	Trifft eher zu/überhaupt nicht zu	Gesamt	Trifft voll und ganz zu	Trifft eher zu/überhaupt nicht zu	Gesamt	Trifft voll und ganz zu	Trifft eher zu/überhaupt nicht zu	Gesamt	Trifft voll und ganz zu	Trifft eher zu/überhaupt nicht zu	Gesamt
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
5.8 StB-Prüfung abzulegen beabsichtigt?												
ja	24,4	22,7	23,3	23,4	22,9	23,1	27,3	21,7	23,3	24,0	23,1	23,3
nein	19,5	21,3	20,7	14,9	25,7	21,4	24,2	19,3	20,7	16,0	23,1	21,6
weiß nicht	56,1	56,0	56,0	61,7	51,4	55,6	48,5	59,0	56,0	60,0	53,8	55,2
Gruppen-Gesamtwert	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
4.1 Weiterbildung teilgenommen in den letzten 3 Jahren?												
OMal	2,5	6,7	5,2	2,2	7,1	5,2	6,1	4,9	5,2	4,0	5,6	5,2
1-4 Mal	35,0	38,7	37,4	32,6	41,4	37,9	33,3	40,2	38,3	28,0	40,0	37,4
5-9 Mal	20,0	25,3	23,5	28,3	20,0	23,3	24,2	23,2	23,5	24,0	23,3	23,5
10-14 Mal	17,5	9,3	12,2	8,7	14,3	12,1	12,1	12,2	12,2	12,0	12,2	12,2
15-19 Mal	10,0	5,3	7,0	10,9	4,3	6,9	9,1	6,1	7,0	12,0	5,6	7,0
20-24 Mal	2,5	2,7	2,6	2,2	2,9	2,6	3,0	1,2	1,7	8,0	1,1	2,6
25-30 Mal	0,0	4,0	2,6	2,2	2,9	2,6	0,0	3,7	2,6	0,0	3,3	2,6
mehr als 30 Mal	12,5	8,0	9,6	13,0	7,1	9,5	12,1	8,5	9,6	12,0	8,9	9,6
Gruppen-Gesamtwert	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
(Aus 4.1 kann kein Durchschnittswert gebildet werden!)												

Fortsetzung Tab. 45

Der Beruf des Steuerberaters ist in der Gesellschaft ein angesehener Beruf			Berufe im steuerberatenden Bereich sind auch in ferner Zukunft arbeitsplatzsicher			Die Bedeutung der Steuerberatung in der Gesellschaft und in der Wirtschaft wird in Zukunft noch weiter steigen			Der Beruf des Steuerberaters wird auch in Zukunft ein ansprechendes Einkommen sichern		
Trifft voll und ganz zu	Trifft eher zu/überhaupt nicht zu	Gesamt	Trifft voll und ganz zu	Trifft eher zu/überhaupt nicht zu	Gesamt	Trifft voll und ganz zu	Trifft eher zu/überhaupt nicht zu	Gesamt	Trifft voll und ganz zu	Trifft eher zu/überhaupt nicht zu	Gesamt
%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%

3.5 Aussagen:

Durch die Teilnahme an Fort- und Weiterbildungen sichere ich meinen Arbeitsplatz.

Trifft voll und ganz zu	65,9	43,8	51,8	61,7	44,1	51,3	57,6	48,1	50,9	80,0	43,8	51,8
Trifft eher zu	22,0	46,6	37,7	29,8	42,6	37,4	30,3	40,7	37,7	12,0	43,8	36,8
Trifft eher nicht zu	7,3	9,6	8,8	6,4	11,8	9,6	6,1	11,1	9,6	4,0	11,2	9,6
Trifft überhaupt nicht zu	4,9	0,0	1,8	2,1	1,5	1,7	6,1	0,0	1,8	4,0	1,1	1,8
	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Durch die Fortbildung zum Steuerfachwirt eröffnen sich mir bessere Einkommensmöglichkeiten.

Trifft voll und ganz zu	68,3	40,5	50,4	68,1	37,7	50,0	66,7	42,7	49,6	72,0	43,3	49,6
Trifft eher zu	19,5	44,6	35,7	21,3	46,4	36,2	21,2	42,7	36,5	28,0	38,9	36,5
Trifft eher nicht zu	9,8	12,2	11,3	8,5	13,0	11,2	12,1	11,0	11,3	0,0	14,4	11,3
Trifft überhaupt nicht zu	2,4	2,7	2,6	2,1	2,9	2,6	0,0	3,7	2,6	0,0	3,3	2,6
	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

5.11 Bitte beurteilen Sie folgende Aussagen:

Von der Fortbildung erhoffe ich mir eine Einkommenssteigerung.

Trifft voll und ganz zu	75,6	54,2	61,9	74,5	53,7	62,3	75,8	56,3	61,9	80,0	58,0	62,8
Trifft eher zu	19,5	41,7	33,6	17,0	44,8	33,3	12,1	42,5	33,6	12,0	38,6	32,7
Trifft eher nicht zu	4,9	4,2	4,4	8,5	1,5	4,4	12,1	1,3	4,4	8,0	3,4	4,4
	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Fortsetzung Tab. 45

	Der Beruf des Steuerberaters ist in der Gesellschaft ein angesehener Beruf			Berufe im steuerberatenden Bereich sind auch in ferner Zukunft arbeitsplatzsicher			Die Bedeutung der Steuerberatung in der Gesellschaft und in der Wirtschaft wird in Zukunft noch weiter steigen			Der Beruf des Steuerberaters wird auch in Zukunft ein ansprechendes Einkommen sichern		
	Trifft voll und ganz zu	Trifft eher zu/überhaupt nicht zu	Gesamt	Trifft voll und ganz zu	Trifft eher zu/überhaupt nicht zu	Gesamt	Trifft voll und ganz zu	Trifft eher zu/überhaupt nicht zu	Gesamt	Trifft voll und ganz zu	Trifft eher zu/überhaupt nicht zu	Gesamt
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
Ich erhalte mit dem Abschluss zum Steuerfachwirt einen größeren Handlungsspielraum und mehr Verantwortung.												
Trifft voll und ganz zu	65,9	38,9	48,7	70,2	32,8	48,2	66,7	40,0	47,8	76,0	39,8	47,8
Trifft eher zu	29,3	54,2	45,1	27,7	58,2	45,6	30,3	52,5	46,0	16,0	54,5	46,0
Trifft eher nicht zu	4,9	6,9	6,2	2,1	9,0	6,1	3,0	7,5	6,2	8,0	5,7	6,2
	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Als Steuerfachwirt erlange ich einen höheren Status im Betrieb.												
Trifft voll und ganz zu	53,7	22,5	33,9	53,2	19,7	33,6	45,5	29,1	33,9	72,0	21,8	33,0
Trifft eher zu	26,8	47,9	40,2	23,4	53,0	40,7	42,4	39,2	40,2	12,0	49,4	41,1
Trifft eher nicht zu	19,5	28,2	25,0	23,4	25,8	24,8	12,1	30,4	25,0	16,0	27,6	25,0
Trifft überhaupt nicht zu	0,0	1,4	0,9	0,0	1,5	0,9	0,0	1,3	0,9	0,0	1,1	0,9
	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Durch die Fortbildung kann ich meinen Arbeitsplatz sichern.												
Trifft voll und ganz zu	48,8	22,2	31,9	46,8	20,9	31,6	45,5	26,3	31,9	64,0	22,7	31,9
Trifft eher zu	22,0	34,7	30,1	25,5	32,8	29,8	21,2	33,8	30,1	20,0	33,0	30,1
Trifft eher nicht zu	22,0	34,7	30,1	17,0	40,3	30,7	21,2	33,8	30,1	8,0	36,4	30,1
Trifft überhaupt nicht zu	7,3	8,3	8,0	10,6	6,0	7,9	12,1	6,3	8,0	8,0	8,0	8,0
	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Fortsetzung Tab. 45

	Der Beruf des Steuerberaters ist in der Gesellschaft ein angesehener Beruf			Berufe im steuerberatenden Bereich sind auch in ferner Zukunft arbeitsplatzsicher			Die Bedeutung der Steuerberatung in der Gesellschaft und in der Wirtschaft wird in Zukunft noch weiter steigen			Der Beruf des Steuerberaters wird auch in Zukunft ein ansprechendes Einkommen sichern		
	Trifft voll und ganz zu	Trifft eher zu/überhaupt nicht zu	Gesamt	Trifft voll und ganz zu	Trifft eher zu/überhaupt nicht zu	Gesamt	Trifft voll und ganz zu	Trifft eher zu/überhaupt nicht zu	Gesamt	Trifft voll und ganz zu	Trifft eher zu/überhaupt nicht zu	Gesamt
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
Ich absolviere die Steuerfachwirtprüfung, um frühzeitiger an der Prüfung zum Steuerberater teilnehmen zu können.												
Trifft voll und ganz zu	15,0	16,9	16,2	21,7	12,1	16,1	15,6	16,5	16,2	16,7	16,1	16,2
Trifft eher zu	20,0	25,4	23,4	26,1	21,2	23,2	12,5	27,8	23,4	29,2	21,8	23,4
Trifft eher nicht zu	40,0	25,4	30,6	30,4	30,3	30,4	34,4	29,1	30,6	45,8	25,3	29,7
Trifft überhaupt nicht zu	25,0	32,4	29,7	21,7	36,4	30,4	37,5	26,6	29,7	8,3	36,8	30,6
	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Mit dem Abschluss zum Steuerfachwirt sichere ich meinen gegenwärtigen Arbeitsplatz.												
Trifft voll und ganz zu	61,0	22,2	36,3	57,4	20,9	36,0	54,5	28,8	36,3	76,0	25,0	36,3
Trifft eher zu	26,8	48,6	40,7	25,5	50,7	40,4	21,2	48,8	40,7	16,0	46,6	39,8
Trifft eher nicht zu	7,3	25,0	18,6	10,6	25,4	19,3	15,2	20,0	18,6	4,0	23,9	19,5
Trifft überhaupt nicht zu	4,9	4,2	4,4	6,4	3,0	4,4	9,1	2,5	4,4	4,0	4,5	4,4
	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Quelle: Eigene Erhebung und Berechnungen

8.2.3.2 Entwicklung von Qualifikation und Kompetenzen im steuerberatenden Beruf

Die Kompetenzen im steuerberatenden Beruf sind aufzuteilen nach allgemeinen fachübergreifenden Qualifikationen und nach fachspezifischen Qualifikationen. Entsprechend wurde auch in den Fragen differenziert. Grundsätzlich ist festzuhalten, dass sämtliche genannten Kompetenzbereiche und Qualifikationsfelder von den Befragten mit einem Bedeutungsgrad „zunehmend“ versehen wurden. Im Einzelnen ergaben sich bei den allgemeinen fachübergreifenden Kompetenzen folgende Werte:

Tab. 46: Entwicklung allgemeiner fachübergreifender Kompetenzen im steuerberatenden Beruf (in Prozent)

Die Bedeutung wird	Sehr deutlich zunehmen	Deutlich zunehmen	Zunehmen	Abnehmen	Deutlich abnehmen	Sehr deutlich abnehmen	Fehlend
(Selbst-)Lernkompetenz (Fähigkeit und Motivation sich permanent weiterzubilden)	21,2	47,5	26,3	1,7	0,8	-	0,8
Berufliche Selbstorganisation und Eigenverantwortung im Arbeitsalltag	28,8	49,2	9,5	0,8	-	-	1,7
Kommunikationsfähigkeit im Betrieb und zu den Kunden	33,1	41,5	21,2	3,4	-	-	0,8
Rhetorik und Argumentation, Ausdrucksfähigkeit in Wort und Schrift	31,4	38,1	26,3	3,4	-	-	0,8
Führungskompetenz und Personalverantwortung	22,9	35,6	37,3	3,4			0,8
Sicheres Auftreten und Verhandlungsgeschick	39,0	36,4	22,0	1,7			0,8
Englisch in Wort und Schrift	22,9	39,8	31,4	4,2	0,8		0,8
Eine zweite Fremdsprache in Wort und Schrift	11,0	22,9	53,4	11,0	-	0,8	0,8

Quelle: Eigene Erhebung und Berechnung

Die Bedeutung des sicheren Auftretens und Verhandlungsgeschicks mit 39 %, der Kommunikationsfähigkeit mit 33,1 % und der Rhetorik und Argumentation mit 31,4 % wird nach Auffassung der befragten Probanden sehr deutlich zunehmen. Bemerkenswert ist, dass diese drei Spitzenwerte mit über 30 % auf den Aspekt der kommunikativen Kompetenz im Kontext mit der Kundennähe abzielen. Wenn man die Zustimmungsmuster der sehr deutlichen Zunahme und der deutlichen Zunahme gemeinsam betrachtet, wird die berufliche Selbstorganisation und Eigenverantwortung im Arbeitsalltag mit insgesamt 78 % zukünftig im Selbstbild der Befragten ein noch deutlich höheres Gewicht bekommen. Andere Kompetenzdomänen wie z. B. die Notwendigkeit des Beherrschens einer zweiten Fremdsprache werden als relativ schwach eingeschätzt und sogar 11 % meinen, dass die Bedeutung abnehmen wird. Allgemein werden den fachübergreifenden Kompetenzen (Schlüsselqualifikationen) für die Zukunft in der Regel eine erhebliche Bedeutungszunahme prognostiziert. Dies wird mit einer teilweise beeindruckenden Mehrheit der Befragten zum Ausdruck gebracht. Ob diese Einschätzung in den Vorbereitungskursen für die Steuerfachwirtprüfung ihren Niederschlag finden wird, ist allerdings zu bezweifeln. Die Kurse bereiten auf Prüfungen vor, die als reine Fachprüfung ausgestaltet ist und somit keinen Raum für das Erlernen von Schlüsselqualifikationen bietet. Da die verschiedenen Lehrgangsanbieter ihre marktwirtschaftliche Aufgabe darin sehen dürften, auf die erfolgreiche Teilnahme an der Prüfung vorzubereiten, dürfte es letztlich am Interesse beider Seiten (Schüler/Unterrichtsinstitut) scheitern, hier nicht prüfungsnotwendige Bestandteile zu lehren. Der Prüfungsaspirant dürfte in der Regel mit der fachlichen Prüfungsvorbereitung ausgelastet sein. Für die Befriedigung der darüber hinausgehenden Bedürfnisse ist in der Phase der Prüfungsvorbereitung wahrscheinlich weder Geld, Interesse noch Kapazität vorhanden.

Tab. 47: Entwicklung der fachbezogenen Kompetenzen (in Prozent)

Die Bedeutung wird	Sehr deutlich zu-nehmen	Deutlich zu-nehmen	Zu-nehmen	Ab-nehmen	Deutlich ab-nehmen	Sehr deutlich ab-nehmen	Fehlend
Sozial/Gesellschafts-politische Kenntnisse	1,7	29,7	50,0	15,3	0,8		2,5
Internationales Steuer-recht	27,1	44,7	26,3	0,8	0,8		0,8
Fähigkeit zur allgemei-nen Rechtsberatung	11,0	39,0	43,2	5,1			1,7
Betriebswirtschaft! iche Kenntnisse	15,3	55,1	24,6	4,2			0,8
Volkswirtschaftliche Kenntnisse	3,4	38,1	46,6	11,0			0,8

Quelle: Eigene Erhebung und Berechnung

Eine deutliche Bedeutungszunahme mit circa 27 % der Voten wird beim internationalen Steuerrecht angesiedelt. Mit weitem Abstand folgen die betriebswirtschaftlichen Kenntnisse mit 15,3 %. Wenn man die Beurteilungen „sehr deutliche Zunahme/deutliche Zunahme“ zusammen betrachtet, liegen diese beiden Gebiete wieder mit jeweils über 70 % gleich auf. Es lässt sich insgesamt feststellen, dass die betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Kenntnisse in ihrer Bedeutungsentwicklung wesentlich schwergewichtiger eingeschätzt werden, als die sozialpolitischen und volkswirtschaftlichen Kenntnisse. Auf diesen beiden Feldern wird sogar von einem beträchtlichen Anteil der Befragten eine abnehmende Bedeutung angenommen (circa 15 % bzw. 11 %).

8.3 Zusammenfassung der Ergebnisse und erste Perspektiven

Bemerkenswert ist, wie spät der Entschluss fällt, sich der Steuerberaterprüfung zu unterziehen. Lediglich ein Viertel der Befragten ist sich dessen sicher. Hierbei handelt es sich im Wesentlichen um männliche Steuerfachwirtanwärter, welche überdies vornehmlich dem Segment der unter 30-Jährigen zuzuordnen sind. Die Älteren und insbesondere die Frauen lehnen dies ab oder sind sich dessen unschlüssig. Dieses Ergebnis passt zu dem Bild, dass sich mit steigender Qualifikation der Frauenanteil in den Berufen der Steuerberatung erheblich vermindert.

Nur ganz wenige der Befragten (circa 3 %) haben bereits zum Zeitpunkt des Beginns der Berufsausbildung das Ziel, Steuerberater zu werden, im Auge. Von einer geplanten und durchgängigen Praktikerkarriere kann also bei diesen Befunden keine Rede sein.

Da selbst bei den Praktikern, welche naturgemäß einen wesentlich intensiveren Einblick in die Materie der Steuerberatung haben, als die angehenden Akademiker eine dermaßene Unschlüssigkeit vorliegt, stellt sich die Frage, ob ein Studiengang im Bereich des Steuerrechts, spezialisiert auf die Steuerberatung überhaupt die Nachfrage derjenigen genösse, die sich nachfolgend als geeignet durch das Bestehen der Steuerberaterprüfung erweisen und auch den Beruf mit Erfolg auszuüben in der Lage und bereit sind.

Wie nicht anders zu erwarten, sind die angehenden Steuerfachwirte der Meinung, dass der Praktikerzugang zum Steuerberaterberuf erhalten bleiben soll. Eine rein akademische Zugangslösung wird abgelehnt.

9 Ergebnisse der Expertenbefragung zur Zukunft des Praktikerzugangs

9.1 Methodische Anmerkungen

Die qualitative Erhebung der empirischen Daten dieser Arbeit hat das Ziel, die Analyse der sekundär-statistischen Daten sowie die Ergebnisse der durchgeführten Erhebung bei den angehenden Steuerfachwirten durch die Perspektive von Experten, welche in jeweils verschiedenen Funktionen mit der Aus- und Fortbildung im steuerberatenden Berufen bis hin zur Steuerberaterprüfung betraut sind, zu komplettieren und Diskussionsstränge sowie Entwicklungs- und Veränderungspotentiale erfassen und wiedergeben zu können. Auf Basis dieser subjektiven Erfahrungsberichte der verschiedenen Gesprächspartner sollen Argumentationslinien identifiziert und gegenübergestellt werden, um die verschiedenen Zugangswege zur Steuerberaterprüfung sowie Berufsbildungsprozesse unter der Fragestellung der Qualifizierung für den Beruf des Steuerberaters zu analysieren.

Die nachfolgende Auswertung und wissenschaftliche Untersuchung basiert auf einer qualitativ-empirischen Analyse leitfadengestützter Experteninterviews mit funktional unterschiedlichen Interviewpartnern. Das leitfadengestützte Erhebungsinstrument besteht aus sieben Fragestellungen, in denen zunächst die verschiedenen Qualifizierungswege und die damit verbundenen Voraussetzungen thematisiert und darauf folgend Profilierungspotentiale für den Steuerfachwirt eruiert sowie abschließend die berufliche Qualifizierung im Hinblick auf die Vermittlung von Schlüsselkompetenzen im Gespräch analysiert werden.

Die Interviews fanden im Oktober 2007 an den jeweiligen Dienstorten der Interviewten statt und betrugen zwischen ein und zwei Stunden. Mit dem Einverständnis der Interviewten wurden die Gespräche mit einem Tonbandgerät aufgezeichnet und später transkribiert³⁰³.

Insgesamt kamen auf diese Weise 143 Seiten, welche auf einer CD-ROM beigelegt sind, zusammen, die in einem weiteren Arbeitsschritt zur Verdichtung tabellarisch ausgewertet wurden.

9.2 Auswertung der Experteninterviews

Es wurden Gesprächspartner ausgewählt, die in den wichtigen Bereichen der Aus- und Fortbildung im steuerberatenden Bereich und der Steuerberaterprüfung tätig sind, um hier das gesamte Zuständigkeitsfeld innerhalb der Berufsbildung in der Steuerberatung abdecken zu können. Neben dieser ganzheitlichen Betrachtung werden aufgrund der verschiedenen Funktionen und Perspektiven der Gesprächspartner kontrastierende Ergebnisse in den Antworten und Argumentationen erwartet.

Es handelt sich bei den Interviewten um Vertreter verschiedener Organisationen, wie Regionalkammer, Bundeskammer, Steuerberaterverband, Privatschulen, Prüfungsämter und Berufsschulwesen sowie Steuerberater in ihrer Funktion als Arbeitgeber von Auszubildenden und potentiellen Steuerfachwirten und Steuerberatern. Die Gesprächspartner waren teilweise in Geschäftsführerpositionen der Kammern, Verbände und Privatschulen, teilweise beamtet, teilweise freiberuflich als Steuerberater tätig.

Im Einzelnen handelte es sich um folgende Personen:

1. Beim ersten Gesprächspartner handelte es sich um einen Verbandsgeschäftsführer bzw. stellvertretenden Geschäftsführer einer regionalen Steuerberaterkammer (im Folgenden auch **Verbandsgeschäftsführer**).

Nach der Schulausbildung absolvierte dieser eine Ausbildung als Groß- und Außenhandelskaufmann, worauf ein Studium der Betriebswirtschaft mit dem Abschluss Diplom-Betriebswirt und dem Schwerpunkt Steuerrecht angeschlossen wurde. Unmittelbar nach dem Studium begann dieser seinen beruflichen Werdegang bei der Steuerberaterkammer sowie beim Steuerberaterverband und ist aktuell in der Kammer als stellvertretender Geschäftsführer bzw. beim Verband als Geschäftsführer tätig. In seinen Funktionen ist der Gesprächspartner mit dem Berufsbildungswesen sowie mit der Fortbildung im Rahmen der Steuerakademie betraut und konnte somit in seiner langjährigen Verantwortung für diese Bereiche ein großes Erfahrungswissen sowie Fach- und berufsständische Kenntnisse aufbauen, wie in von ihm verfasster einschlägiger Veröffentlichung zum Inkrafttreten der neuen Ausbildungsordnung nachzulesen ist. Neben der regionalen Verantwortung für das Berufsbildungswesen im steuerbera-

tenden Bereich ist der Gesprächspartner auf Bundesebene Mitglied im Ausschuss Aus- und Fortbildung der Mitarbeiter (Ausschuss der Bundessteuerberaterkammer).

Als zweiter Gesprächspartner konnte ein Präsidiumsmitglied der Bundessteuerberaterkammer gewonnen werden (Im Folgenden auch **Präsidiumsmitglied**). Neben dieser bundesweiten Funktion hat dieser auch das Mandat als Präsident einer regionalen Steuerberaterkammer inne. Er ist als Steuerberater in einer Sozietät tätig.

Nach einem wirtschaftswissenschaftlichen Studium zum Diplom-Kaufmann promovierte dieser über ein steuerrechtliches Thema. 1982 wurde er zum Steuerberater und später zum vereidigten Buchprüfer bestellt. Neben den ehrenamtlichen Funktionen auf Landes- und Bundesebene ist der Gesprächspartner mit zwei weiteren Berufsangehörigen in einer Praxis im Norden Deutschlands tätig. Einschließlich der Auszubildenden sind dort 30 Mitarbeiter beschäftigt.

Dessen fachliche Expertise wird durch die leitende Funktion in zwei Bundesausschüssen belegt. Zum einen leitet der Gesprächspartner den Ausschuss Qualitätssicherung, Aus- und Fortbildung der Berufsangehörigen und zum anderen den Ausschuss für Aus- und Fortbildung der Mitarbeiter.

Als dritte Person für die Experteninterviews wurde ein Berufsangehöriger in seiner Funktion als Inhaber einer größeren überörtlichen Steuerberaterpraxis und als Arbeitgeber herangezogen (im Folgenden auch **Steuerberater**).

Dieser begann seine berufliche Laufbahn mit der Ausbildung zum Steuerfachangestellten (früher: Steuerfachgehilfe). Im Jahre 1977 bestand er die Steuerbevollmächtigtenprüfung, 1983 legte er die Steuerberaterprüfung ab und im Jahre 1987 wurde er zum vereidigten Buchprüfer bestellt, womit dessen beruflicher Werdegang somit als Praktikerweg bezeichnet werden kann. Seine Praxis in Duisburg mit Standorten in Essen, Wesel, Krefeld und Meißen beschäftigt weitere 20 Berufsangehörige und etwa 55 Mitarbeiter.

Der vierte Gesprächspartner ist Geschäftsführer der größten bundesweit tätigen Speziahschule im Bereich des Steuer-, Rechnungswesens & Controllings mit Sitz in Köln (im Folgenden auch **Geschäftsführer der privaten Steuerfachschule**).

Nach einer Ausbildung zum Industriekaufmann und zum Wirtschaftsassistenten absolvierte dieser anschließend ein wirtschaftswissenschaftliches Studium zum Diplom-Kaufmann und promovierte darauf neben seiner mehrjährigen Tätigkeit als wissenschaftlicher Assistent an einem Lehrstuhl für betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität zu Köln über das Thema der Aus- und Fortbildung von Steuerberatern (Titel der Arbeit: Qualitative und quantitative Untersuchung der Steuerberateraus- und -fortbildung in Deutschland).

Bei dem fünften Interviewpartner handelt es sich um einen Regierungsdirektor in einem Landesfinanzministerium, der in dieser Funktion für die administrative Durchführung der Steuerberaterprüfung verantwortlich ist (im Folgenden auch **Regierungsdirektor** oder Vertreter der Finanzbehörde).

Nach Beendigung der Schulausbildung begann dieser seine Laufbahn bei der Finanzbehörde mit dem Studium zum Diplom-Finanzwirt an der Fachhochschule für Finanzen in Nordkirchen. Danach war er auf Finanzamts-ebene in einem Veranlagungsbezirk und in der Betriebsprüfung tätig und gehört seit 1977 dem Landesfinanzministerium an. Nach langjähriger Tätigkeit als Sachbearbeiter im Abgabenordnungs- und Betriebsprüfungsreferat wird er seit dem Jahr 1999 als Referent im Referat für das allgemeine steuerliche Verfahrensrecht sowie die Angelegenheiten der steuerberatenden Berufe eingesetzt und ist dort schwerpunktmäßig für Fragen des Berufsrechts des Steuerbersaters, der Staatsaufsicht über die Steuerberaterkammern des Landes sowie für die Durchführung der Steuerberaterprüfung zuständig.

Das letzte Experteninterview fand mit einem Studiendirektor eines kaufmännischen Berufskollegs statt (im Folgenden auch **Studiendirektor**).

Nach einem Studium zum Diplom-Betriebswirt absolvierte dieser ein Lehramtsstudium mit den Fächern Pädagogik und Geschichte. Innerhalb eines Konvoluts von kaufmännischen Schulen leitet er die Fachschule für

Wirtschaft mit den Schwerpunkten Rechnungswesen und Steuern zur Vorbereitung auf den staatlich geprüften Betriebswirt (interne Prüfung) und den Steuerfachwirt und geprüften Bilanzbuchhalter mit jeweils externen Prüfungen bei der Steuerberaterkammer bzw. Industrie- und Handelskammer. Dieser zweizügige Bildungsgang umfasst etwa 150 Studierende; er wird ergänzt um zwei je einjährige Aufbaubildungsgänge „Betriebswirtschaft für Techniker/innen“ und „Internationale Rechnungslegung und -besteuerung“. Ferner ist der Gesprächspartner als Abteilungsleiter zuständig für die Ausbildungsberufe „Steuerfachangestellte“, „Bürokaufleute“ und „Groß- und Außenhandel“.

Darüber hinaus gehört er seit über 20 Jahren als alternierender Vorsitzender drei personenidentisch besetzten Berufsbildungsausschüssen verschiedener regionaler Steuerberaterkammern als Arbeitnehmervertreter an und ist Mitglied in den Aufgabenerstellungsausschüssen und den Prüfungsausschüssen für die Ausbildungs- bzw. Fortbildungsprüfungen zum Steuerfachangestellten und zum Steuerfachwirt.

9.3 Deskriptive Zusammenfassung der Experteninterviews

In ihrer Beantwortung der Fragen und inhaltlichen Verknüpfung der behandelten Fragestellungen während der Gespräche haben sich thematische Überschneidungen ergeben. Gleichwohl werden die Einschätzungen der Befragten grundsätzlich nach den jeweiligen Fragestellungen geordnet im Folgenden wiedergegeben.

Frage 1:

Für den Beruf des Steuerberaters bestehen traditionell der **akademische und der Praktikerzugangsweg**. Welcher der beiden Zugangswege bietet aus Ihrer Sicht die beste Gewähr, unter den Bedingungen wachsender beruflicher Anforderungen (Internationalisierung etc.) den steigenden beruflichen Kompetenzen gerecht zu werden?

Diese Fragestellung hat verfassungsrechtliche, berufspolitische, bildungspolitische und berufspraktische Dimensionen. Entsprechend vielfältig und unterschiedlich fallen die hierzu geäußerten Meinungen aus.

In seiner Funktion als Verbandsgeschäftsführer trägt der erste Gesprächspartner vor, dass der Beruf weit überwiegend akademisch geprägt sei und dies auch in Zukunft so bleibe. Das ergäbe sich allein schon aus der zahlenmäßigen Zusammensetzung. Dem Befund stimmt das Präsidiumsmitglied der Bundessteuerberaterkammer wie folgt zu: „Berufspolitisch sollte das Ziel schon sein, dass dies ein akademisch geprägter Berufsweg ist.“ Gleichwohl betont er, dass die Mischung das Richtige sei, insbesondere auch deshalb, weil der Berufsstand gar nicht so homogen sei, wie man glauben könne. Beide bezeichnen den Praktikerzugang als den zweiten Baustein der Steuerberaterrekrutierung. In diesem Zusammenhang weisen sie noch darauf hin, dass, historisch betrachtet, der Beruf auch praktische Wurzeln habe. Ähnlich differenziert äußert sich der Studiendirektor. Für ihn sprechen 60 % für den akademischen und 40 % für den praktischen Zugang. Er fasst zusammen: „Der Mix macht es.“

Der Regierungsdirektor des Landesfinanzministeriums und der Geschäftsführer der privaten Steuerfachschule argumentieren dagegen verfassungsrechtlich im Sinne der Freiheit der Berufswahl und der Freiheit der Berufsausübung. Beide stellen fest, dass das Grundrecht der freien Berufswahl eine Beschränkung des Zugangs auf Akademiker problematisch mache. Der Geschäftsführer fasst diese Argumentation weiter, indem er Bildungsfreiheit, Durchlässigkeit und Chancengleichheit gewahrt wissen will. Gleichwohl kommt er zu der Bewertung, dass der Akademiker tendenziell schon geeigneter sei, weil sein betriebswirtschaftliches Wissen ihn befähige, steuerrechtliche Fragestellungen (besser) einordnen zu können. Das habe nichts mit der Fähigkeit zu tun, die Prüfung zu bestehen oder dort durchzufallen. Einen Zusammenhang gebe es dort nicht. Der Regierungsdirektor bemerkt zu dem Problem der steigenden Anforderungen an die beruflichen Kompetenzen, dass dieser Gesichtspunkt nachrangig sei bezüglich der Freiheit des Zugangs zum Beruf. Er fasst es drastisch so zusammen: „Mein Fazit lautet deshalb, dass man den Berufspraktikern ihre Lust am prognostizierten Untergang nicht nehmen muss.“ Er meint damit den allgemeinen Praktiker, denn ansonsten betont er, dass der Weg über den Steuerfachwirt, der vernünftiger Praktikerweg sei.

Am deutlichsten wird der Praktikerzugang vom Steuerberater in seiner Funktion als Arbeitgeber präferiert. Vor dem Hintergrund seiner beruflichen Biografie erscheint dies verständlich. Er hält den Praktikerzugang für die beste Möglichkeit, den steigenden Anforderungen gerecht zu werden, meint aber offensichtlich

hierbei den qualifizierten Praktiker, denn aus seiner Sicht sind die Prüfungen Steuerfachangestellter und Steuerfachwirt ein „Muss“. Als „ideale[n] Weg für uns“, sieht er den Weg über die Berufsausbildung und über ein anschließendes betriebswirtschaftliches Studium zum Steuerberater an. Im Übrigen merkt er an, dass ohne die betriebswirtschaftliche Gestaltung bei der Mandantenbetreuung, auch die beste steuerliche Beratung nichts nütze. Alles in allem hält dieser also den Praktikerzugang Steuerfachwirt, gegebenenfalls in Verbindung mit einem betriebswirtschaftlichen Studium, für die beste Zugangsmöglichkeit. Den Weg über den Bilanzbuchhalter oder den „altgedienten Praktiker“ hält er für überholt. Ebenso sei der Zugang über das reine Studium unvorteilhaft, weil die lebhaft und differenzierte Entwicklung im Steuerrecht dort völlig vernachlässigt werde und damit das Studium für die Praxis nicht taue. Resümierend sagt er: „Ich gratuliere jedem, der da nicht hingeht, sondern hierhin kommt.“

Diesem Grundgedanken schließt sich auch das Präsidiumsmitglied an: „Was Steuern und Steuerrecht bedeuten, habe ich nicht während des Studiums gelernt, sondern während der Promotion.“ Das BWL-Studium genüge an vielen Standorten den steuerfachlichen Anforderungen der Praxis nicht. Auch der Gesprächspartner, welcher als Studiendirektor tätig ist, beschränkt den Vorteil des Akademikers mehr auf die allgemeinen Fähigkeiten, wie die schnelle Auffassung von komplexen Dingen und die besseren Kommunikationsmöglichkeiten und beklagt ebenfalls den Nachteil durch Theorielastigkeit und mangelnde Ausrichtung auf praxisrelevante Inhalte und sieht das geeignetere Tätigkeitsfeld des Akademikers „besonders bei den großen Konzernen“, in denen Steuerrecht mehr im betriebswirtschaftlichen Kontext gefragt sei.

Der Gesichtspunkt des späteren Einsatzes des Steuerberaters wird auch durch den Verbandsgeschäftsführer und durch den Regierungsdirektor hervorgehoben. Die Palette der Dienst- und Beratungsleistungen, die angeboten werden müssten, würde immer breiter. Deshalb lasse die tägliche Praxis genügend Raum für ein großes Spektrum der einfachen bis höchst schwierigen Mandate.

Insgesamt kann festgestellt werden, dass alle Befragten mit unterschiedlichen Gründen und unterschiedlicher Intensität den zweigestaltigen Zugang zum Steuerberaterberuf (Praktiker/Akademiker) befürworten. Die Begründungen reichen von historischen Argumenten über verfassungsrechtliche (Freiheit der Berufswahl) und bildungspolitische Gesichtspunkte bis hin zu der Feststellung, dass der Praktiker das komplexe und bewegte Steuerrecht systematischer erlernt habe

und näher am Mandanten sei. Einig sind sich die Befragten auch darin, dass das betriebswirtschaftliche Studium, welches die allermeisten Akademiker, welche in die Steuerberaterprüfung gehen, absolvieren, zu theorielastig sei und die notwendigen steuerrechtlichen Anforderungen nicht ausreichend berücksichtige. Weitgehender Konsens besteht auch dahingehend, dass das Betätigungsfeld des Steuerberaters sehr breit sei mit einfachen und komplexen Aufgabenstellungen, wobei unschwellig zum Ausdruck gebracht wird, dass einfach gelagerte Mandate allemal von Praktikern bewältigt würden und komplexe Sachverhalte („Konzerne“) eher den Akademikern vorbehalten blieben.

Frage 2:

Der Zugang von so genannten Praktikern zum Beruf ist ein zentrales Standbein der Berufsrekrutierung (ca. 25 %). Dies betrifft insbesondere die Aufstiegsfortbildung über den **Steuerfachwirt**. Halten Sie diesen Zugangsweg angesichts veränderter Anforderungen **noch für zeitgemäß?** Wenn ja, welche Vorteile sehen Sie speziell in dieser Ausbildung bzw. welche Nachteile würden Sie nennen?

Im Gespräch mit dem Verbandsgeschäftsführer wurde festgestellt, dass, zumindest was die Prüfung angeht, die Akademiker einen Vorteil hätten, weil sie ausgeprägte Fähigkeiten zur Klausurtechnik mitbrächten. Ansonsten sei aber der Praktikerzugang der fast ideale Weg, sich Fähigkeiten anzueignen, weil sich diese Bewerber viele Jahre im Fortbildungsprozess befänden.

Auf der anderen Seite betonen der Geschäftsführer der privaten Steuerfachschule und der Regierungsdirektor die Vorteile der praktischen Tätigkeit und des systematischen Lernens beim Praktikerzugang. Letzterer bezeichnet die Aufstiegsfortbildung zum Steuerfachwirt im Grunde als „Königsweg“ zum Steuerberaterberuf. Von Seiten des Steuerberaters als Arbeitgeber und dem Studiendirektor werden die kommunikativen Vorteile des Praktikers - zumindest unschwellig beim kleinen Mandanten - herausgestellt. So liege aus Sicht des Steuerberaters der Sprachgebrauch des Praktikers näher beim Mandanten, während der Studiendirektor hinzufügt, dass neben der guten Ansprache des Mandanten durch den Praktiker auch Betriebsklima und Kollegialität dort profitierten, wo Akademiker und Praktiker zusammenarbeiten.

Dass der Praktikerzugang die Durchlässigkeit im Berufs- und Bildungssystem erhöhe, wird von drei Befragten ziemlich genau entsprechend ihrer beruflichen Positionierung thematisiert. So passt nach Einschätzung des Verbandsgeschäftsführers dieser Zugangsweg in die „aktuelle bildungspolitische Landschaft“. Der Steuerberater bemerkt, dass der Weg über den Steuerfachwirt den Steuerberaterberuf nicht zum „closed shop“ werden lasse und der Studiendirektor vermutet - als Lehrer und Pädagoge nahe liegend - dass der Praktikerzugang insbesondere männlichen Spätentwicklern Chancen biete und weiblichen Berufsangehörigen nach der Mutterpause eine Rückkehr erleichtere; insgesamt sei eine flexible Lebensplanung möglich. Interessant ist aber auch, dass eben dieser in dem Praktikerzugang durch den ständigen Wechsel von Praxis und Theorie einen Nachteil sieht, weil die theoretischen Lernphasen immer wieder unterbrochen würden. Auf der anderen Seite sei es gut, dass die Berufswahl bei dem Praktiker immer Schritt für Schritt nach den jeweiligen Prüfungen zum Steuerfachangestellten, zum Steuerfachwirt getroffen werde. So sei aus der Sicht der Angestellten im steuerberatenden Bereich der Steuerberaterberuf wegen mangelnder Renditechancen und mangelnder Lebensqualität gar nicht mehr so erstrebenswert. Für junge Leute sei das alles (Steuerberaterprüfung) weit weg. Deshalb müsse Durchlässigkeit gewährt sein.

Diese Notwendigkeit der beruflichen Durchlässigkeit betont auch der Verbandsgeschäftsführer. Der qualifizierte Praktiker könne eben einen Baustein auf den anderen setzen. Die Ableistung des Steuerfachwirtsabschlusses sei eben Ausdruck der Notwendigkeit des lebenslangen Lernens in diesem Beruf und auch dem Streben geschuldet, anspruchsvollere Tätigkeiten im Beruf auszuüben.

Zur Berufsplanung, insbesondere mit dem Ziel Steuerberaterprüfung, äußern sich zwei Gesprächspartner ähnlich. Hier sagt der Regierungsdirektor, dass der Abiturient, der einen praktischen Ausbildungsweg einschlägt, erst einmal genug habe vom Lernen und Geld verdienen wolle. Das Weiterqualifizieren komme erst später. Außerdem würden die Erfahrungen der Kollegen mit den hohen Durchfallquoten in den Prüfungen eher demotivierend wirken. Ebenso schätzt es der Geschäftsführer der privaten Steuerfachschule ein, wenn er sagt, dass ein Abiturient wohl kaum wisse, ob er zehn Jahre später über den berufspraktischen Weg Steuerberater werden wolle. Ein solches Fernziel hätten Auszubildende nur selten vor Augen, sie planten ihre Karriere nur Schritt für Schritt. Für sie stehe „erst mal die Prüfung, die sie vor der Brust haben“ im Zentrum der Aufmerksamkeit.

Das Präsidiumsmitglied der Bundessteuerberaterkammer betont, dass der Abschluss Steuerfachwirt für sich selbst schon Motivation genug sei, also nicht nur Durchgangsstation zum Steuerberater. Ähnlich und plastisch drückt sich der Steuerberater in seiner Funktion als Arbeitgeber aus: „Im Grunde ein Bildungswettbewerb auf einem ganz tollen Niveau!“ Der Verbandsgeschäftsführer betont auch die Demotivation der Steuerberateraspiranten durch die hohen Durchfallquoten. Es solle auf die Möglichkeiten und Chancen hingewiesen werden, welche eben durch den stufenweisen Aufbau des Praktikerweges besonders gewährleistet seien.

Zu eventuellen Anpassungen und zu Veränderungen der Steuerfachwirtfortbildung äußern sich lediglich zwei Gesprächspartner. Von Seiten des Steuerberaters und des Studiendirektors wird hervorgehoben, dass die soft skills/Schlüsselqualifikationen entweder zu Lasten der fachlichen Ausbildung oder gar um den Preis einer Verlängerung der Ausbildung ausgebaut werden müssten. Letzterer vermisst darüber hinaus die Vermittlung von ausreichenden betriebswirtschaftlichen Kenntnissen. Beide halten auch den Praxisbezug in der Steuerfachwirtausbildung für verbesserungsbedürftig. Es finde keine ausreichende Verknüpfung mit den praktischen Tätigkeiten statt.

Zum Karrierenutzen der Steuerfachwirtprüfung äußern sich der Steuerberater als Arbeitgeber und das Präsidiumsmitglied zumindest hinsichtlich der Schwerpunktsetzung nicht ganz einheitlich. Während Ersterer die Steuerfachwirtprüfung als bewährtes Mittel für die Karriere („über den Praktikerzugang bis zum Partner der Kanzlei“) sieht, wird von anderer Seite betont, dass die Persönlichkeit des Bewerbers mindestens ebenso wichtig für den Aufstieg sei. Seitens des Studiendirektors wird darüber hinaus bemerkt, dass die geschäftliche Lage der Kanzlei und ihre Größe für den Aufstiegswilligen noch von Bedeutung seien.

Ähnlich unterschiedlich wird die Frage der Finanzierung der Fortbildung der Mitarbeiter gesehen. Während der Steuerberater die Fortbildungskosten seiner Mitarbeiter komplett übernimmt, um diese ans Haus zu binden, vertritt das Präsidiumsmitglied, allerdings aus Sicht und in seiner Funktion als praktizierender Steuerberater und Arbeitgeber, wegen schlechter Erfahrungen auf diesem Gebiet die eher gegenteilige Position und steht dabei im Lager einer Minderheit der Steuerberater. Beide investieren jedoch nicht in die Lernzeiten der Mitarbeiter. Das Präsidiumsmitglied ist allenfalls bereit, die Arbeitszeiten flexibel zu regeln. Damit

teilen beide die Auffassung der weit überwiegenden Mehrzahl der Berufskollegen zu diesem Thema.

Darüber hinaus werden von dem Präsidiumsmitglied noch substantielle Bemerkungen zum Fortbildungsmarkt gemacht und dieser als heterogen mit der Möglichkeit bezeichnet, dass sich jeder aussuchen könne, wie und wann er seine Fortbildung absolviere. Die Möglichkeiten erstreckten sich von Vollzeitlehrgängen über berufsbegleitenden Unterricht bis hin zu Fernlehrgängen.

Die Befragten betonen zum großen Teil besonders das systematische Erlernen des Steuerrechts im Rahmen der Fortbildung zum Steuerfachwirt. Auch wird die Fähigkeit des Praktikers im Umgang mit den mittelständischen Mandanten genauso hervorgehoben wie die Stärkung des Betriebsklimas beim Zusammenarbeiten von Akademikern und Praktikern. Von fast allen Beteiligten wird darüber hinaus der Praktikerzugang mit der erwünschten Durchlässigkeit im Berufs- und Bildungswesen in Zusammenhang gebracht. Zur Berufsplanung Steuerberater äußern sich die Befragten überwiegend dergestalt, dass die Absolventen kaum lange Zeit zuvor die Steuerberaterprüfung ins Auge fassten, sondern lediglich Schritt für Schritt vorgingen. Zuletzt äußern sich die beiden Praxisinhaber unter den Befragten zur Kostenübernahme bei der Fortbildung kontrovers.

Frage 3:

Neben dem Steuerfachwirt gibt es noch andere Zugänge von Praktikern, wie zum Beispiel über den Abschluss zum **geprüften Bilanzbuchhalter**. Sind diese Abschlüsse bzw. Zugangswege vergleichbar mit dem Abschluss zum Steuerfachwirt. Wenn ja, warum; wenn nein, warum?

Diese Frage birgt einen gewissen berufspolitischen Zündstoff, weil die in der Organisation in der Industrie- und Handelskammern beheimatete Ausbildung zum Bilanzbuchhalter hinsichtlich der Praxiszeitverkürzung den Steuerfachwirten, deren Prüfung von den Steuerberaterkammern abgenommen wird, gleichgestellt wird.

Seitens des Verbandsgeschäftsführers und des Präsidiumsmitglieds wird an der Gleichwertigkeit der Bilanzbuchhalterprüfung zur Steuerfachwirtprüfung gezweifelt. Es sei „offenbar nicht der ideale Weg“, da die Steuerberaterprüfungsergeb-

nisse für die Bilanzbuchhalter erheblich schlechter ausfallen. Von den Gesprächsteilnehmern wird allgemein festgestellt, dass die Steuerrechtsanteile bei der Bilanzbuchhalterprüfung im Vergleich zur Steuerfachwirtprüfung eklatant geringer seien. So bringt es der berufstätige Steuerberater auf die etwas überspitzte Formel, dass Steuerfachangestellte, die Probleme im Fach Steuern hätten, die Bilanzbuchhalterprüfung anstrebten. Seiner Meinung nach ist die inhaltliche Distanz zum Steuerfachwirt so groß, dass die Ausbildung zum Bilanzbuchhalter nicht ausreichend sei für die steuerberatende Tätigkeit. Es ergäbe sich keine ausreichende Verzahnung zwischen dem Prüfungsstoff Bilanzbuchhalter und Steuerberater. Ähnlich argumentiert auch das Präsidiumsmitglied. Er beklagt, dass die praktische Tätigkeit des angehenden Bilanzbuchhalters und die Fortbildung hierzu zu geringe Steuerrechtsanteile beinhalten. Erfasst das Problem weiter, indem er sagt, dass der Praktikerzugang über den Bilanzbuchhalter, wenn dieser lediglich eine (allgemeine) kaufmännische Ausbildung abgeleistet habe, mangels Steuerrechtskenntnisse eigentlich gar kein Praktikerzugang sei. Ebenfalls betont der Verbandsgeschäftsführer die große inhaltliche Unterscheidung zwischen den beiden Prüfungen Bilanzbuchhalter und Steuerfachwirt. Dieser Umstand wird auch von Seiten des Studiendirektors bestätigt, der den Steuerrechtsanteil am Prüfungsinhalt als sehr gering bezeichnet. Der Geschäftsführer der privaten Steuerfachschule formuliert es sehr indirekt und sehr diplomatisch: „Ich kenne keinen Abschluss, wo man, abgesehen vom Steuerfachwirt, mehr an steuerlichem Wissen vermittelt bekommt.“

Das Niveau bzw. der Schwierigkeitsgrad der Prüfung wird von den Befragten kontrovers beurteilt. So hält der Verbandsgeschäftsführer die Buchhaltung für eine vergleichbar einfachere Materie als das Steuerrecht. Auch die Ausgestaltung der Steuerfachwirtprüfung sei anspruchsvoller, da dort zu einem einzigen Zeitpunkt das Klausurwissen abgefragt werde, wohingegen die Bilanzbuchhalterprüfung in Etappen abgelegt werden könne. Eindeutig positioniert sich der Steuerberater: „Die Erfahrung ist, dass die Prüfung vom Bilanzbuchhalter erheblich leichter ist als die vom Steuerfachwirt.“ Er bekräftigt diese Stellungnahme noch mit einem weiteren Statement: „Also wir würden keinen reinen Bilanzbuchhalter hier normalerweise einstellen. Es sei denn, wir haben zufällig ein solches Segment frei, aber das ist bei uns von ganz untergeordneter Bedeutung.“ Zustimmung erhält dieser durch das Präsidiumsmitglied, indem es die Bilanzbuchhalterprüfung tendenziell für leichter hält, sich schlussendlich aber doch nicht festlegt.

Anders sehen dies die beiden Vertreter der privaten bzw. staatlichen Bildungseinrichtungen, der Geschäftsführer der privaten Steuerfachschule und der Studiendirektor. Beide sind sowohl mit der Fortbildung zum Steuerfachwirt als auch mit der Fortbildung zum Bilanzbuchhalter beruflich beschäftigt und halten das Niveau und die Anforderungen bei beiden Prüfungen für vergleichbar, wobei von Seiten des Studiendirektors neben der generellen Vergleichbarkeit noch Folgendes bemerkt wird: „Also derzeit sind die Steuerfachwirtprüfungen in manchen Teilen, ich muss es leider sagen, leichter als die der Bilanzbuchhalter.“

Ob der Steuerberaterprüfungszugang für Bilanzbuchhalter in gleicher Weise wie bisher offen gehalten werden soll, wird kontrovers beurteilt. Der Steuerberater würde zur Wahrung der Qualität im steuerberatenden Fach diesen Zugang schließen. Im Ergebnis sieht dies auch das Präsidiumsmitglied so. Es hält den Zugang inhaltlich und fachlich für nicht wirklich begründbar und verweist darauf, dass die Gleichstellung mit dem Steuerfachwirt eine rein politische Entscheidung sei. Ähnlicher Auffassung ist der Verbandsgeschäftsführer. Der Studiendirektor beurteilt die Sache ganz anders. Er meint, dass viele Dinge, die heute die Bilanzbuchhalter lernen müssten, dem steuerberatenden Beruf fehlten und kommt zu dem Schluss, dass die bisherige, den Bilanzbuchhalter begünstigende Regelung, beizubehalten sei.

Einig sind sich die Befragten lediglich darin, dass das Steuerrecht in der Bilanzbuchhalterprüfung einen unvergleichlich geringeren Stellenwert hat als in der Steuerfachwirtprüfung. Aus diesem Grund wird es auch zum Teil abgelehnt, dem Bilanzbuchhalter die gleiche Verkürzung in der Praxiszeit zuzuerkennen wie dem Steuerfachwirt. Berufsträger und Berufsvertreter sind teilweise der Meinung, dass die Prüfung zum Bilanzbuchhalter geringere Anforderungen als die Prüfung zum Steuerfachwirt stelle, was von dem Studiendirektor und dem Geschäftsführer der privaten Steuerfachschule allerdings bestritten wird.

Frage 4:

Dazu hat noch der „allgemeine Praktiker“, der also kein Steuerfachwirt oder geprüfter Bilanzbuchhalter ist, die Zugangsmöglichkeit. Hier ist die Gesamtdurchfallquote 87 %. Ist dies aus der Sicht des Prüflings bzw. des Berufsstandes zu vertreten?

Ein Prüfungszugang, der nur von 13 % seiner Teilnehmer erfolgreich begangen wird, wirft naturgemäß Fragen hinsichtlich seiner Rechtfertigung und hinsichtlich des Schwierigkeitsgrades der Prüfung auf.

Der Verbandsgeschäftsführer hält die hohe Durchfallquote der allgemeinen Praktiker für zwangsläufig. Diese ergäbe sich aus der Differenzierung des Praktikerweges: „An dieser Stelle trennt sich die Spreu vom Weizen.“ Letztlich liege das eben auch daran, dass sich die anderen Bewerber (Steuerfachwirte/Bilanzbuchhalter) einem dauernden Bildungsprozess unterworfen hätten. Dem Argument wird durch das Präsidiumsmitglied der Bundessteuerberaterkammer insofern beigegeben, als dass die allgemeinen Praktiker eigentlich nie gelernt hätten, wirklich strukturiert zu denken, einen Sachverhalt systematisch zu erfassen und letztlich Schritt für Schritt abzuarbeiten. Sie hätten es deshalb auch sichtbar schwerer, die in der Klausur gegebenen Sachverhalte unter einem Gesetzestext sauber zu subsumieren. Auf keinen Fall könne man das Niveau der Prüfung an einer solchen Bewerbergruppe ausrichten. Diesen letzteren Gesichtspunkt unterstreicht auch der Studiendirektor, der zudem davon ausgeht, dass sich die Prüfungsanforderungen weiter verschärfen würden.

Keiner der Gesprächspartner ist der Ansicht, dass bei einer solch hohen Durchfallquote individuelle oder volkswirtschaftliche Ressourcen vergeudet würden. Der Verbandsgeschäftsführer argumentiert, dass das jeder für sich selbst entscheiden müsse. Es werde keiner dazu gezwungen. Bei (mehrfachem) Nichtbestehen sei das eben persönliches Schicksal. Durch den Regierungsdirektor wird ausgeführt, dass vor allem den allgemeinen Praktikern vermittelt werden müsse, wie schwierig es für sie werde, wenn sie antreten. Es bestünden wohl große Informationsdefizite und viele machten sich da auch einfach etwas vor. Wenn man aber wisse, was auf einen zukomme und trotzdem antrete, dann solle auch jeder eine faire Chance haben. Er schließt ab mit der Bemerkung: „Das sehe ich da ganz sportlich.“

Ebenfalls will keiner der Gesprächspartner den Berufszugang für den allgemeinen Praktiker schließen. Für den Verbandsgeschäftsführer ist gerade ein solches Vorhaben eine politische Frage. Er glaubt nicht, dass es dazu kommen werde. Weniger politisch sieht es der Regierungsdirektor. Von seiner Warte aus kann kein Handlungsbedarf diesbezüglich erkannt werden und darf der Weg zum Steuerberater für die wenigen erfolgreichen Bewerber nicht verbaut werden: „Das sind gute Leute, die man fördern muss.“ Für den Geschäftsführer der privaten

Steuerfachschule gilt ähnliches. Er plädiert aus historischen und bildungspolitischen Gründen, insbesondere wegen der Erhaltung der Durchlässigkeit, für eine Beibehaltung dieses Zugangsweges. Das Präsidiumsmitglied wägt insofern ab, als dass bei einer Schließung des allgemeinen Praktikerzugangs es immer noch genügend Zugänge der qualifizierten Praktiker gäbe, so dass der Eindruck eines „closed shop“ nicht gegeben wäre. Außerdem würde hiermit die Aufwertung des Steuerfachwirtes einhergehen. Letztlich hält er ein solches Vorhaben aber für politisch nicht durchhaltbar. Man müsse diesen Zugang auch nicht zwingend abschaffen, da die 13,5 Prozent, die durchkommen, dem Berufsstand nicht schaden würden und auch keine Zufallsgewinner seien, sondern diese hätten sich den Abschluss ebenso erarbeitet wie die anderen. Auch der Studiendirektor ist der Meinung, dass der Zugang offen gehalten werden sollte. Dieser würde sich im Rahmen einer natürlichen Selektion in den nächsten Jahren ohnehin „totlaufen“. Hier solle man nichts administrativ verbauen.

Die Befragten zeigen bei der Beantwortung dieser Frage eine bisher nicht gesehene Einigkeit. Keiner will im Ergebnis den allgemeinen Praktikerzugang abschaffen. Ebenfalls ist aber auch keiner der Befragten bereit, Abstriche an den Anforderungen der Prüfung zu machen, um das Bestehen zu erleichtern. Man ist sich einig, dass diejenigen allgemeinen Praktiker, die gleichwohl bestehen, dies auch verdient hätten.

Frage 5:

Einen Erfolgsindikator zur Bewertung von Bildungsabschlüssen stellt die Durchfallquote dar. Angesichts der hohen prozentualen Streuung in den Quoten wäre darüber nachzudenken, **ob die Zulassungsvoraussetzungen zur Steuerberaterprüfung zu ändern sind.** Wie denken Sie darüber, und zwar bezogen auf

- a) die schulische und berufliche Vorbildung (z.B. Notendurchschnitte, schulische Bildungsgänge etc.),
- b) Einschlägigkeit der beruflichen Ausbildung (Nähe zum Beruf),
- c) Dauer der Berufspraxis,
- d) Eingangstests/Auswahlgespräche u. a.

Die generelle Einschätzung, ob die Zulassungsvoraussetzung verändert (verschärft) werden sollen, ist so, dass eher nichts geändert werden soll. So wird vom Regierungsdirektorin keinem Punkt irgendein Handlungsbedarf gesehen. Er ist der Meinung, dass die Selektion in der Prüfung erfolgen müsse und nicht in ein vorgeschaltetes Verwaltungsverfahren abgedrängt werden darf. Ähnlicher Meinung ist der Verbandsgeschäftsführer. Auch er hält nichts davon, die Zulassungsvoraussetzung durch irgendeine Hürde zu ergänzen, zum Beispiel als schulische Voraussetzung das Abitur zu fordern. Dies deckt sich im Ergebnis mit der Bemerkung durch den Studiendirektor, dass die bereits existierende hohe Abiturientenquote in der Ausbildung eine solche Frage gar nicht mehr aufkommen ließe. Seitens des Geschäftsführers der privaten Steuerfachschule werden sehr moderate Zugangsvoraussetzungen bevorzugt und in der Prüfung selbst der eigentliche Filter gesehen; demzufolge bestehe keinerlei Änderungsbedarf. Durch das Präsidiumsmitglied wird sehr instruktiv ausgeführt, dass die Zulassungsvoraussetzungen nachrangig seien, man prüfe ja auch noch nicht einmal ob und wie sich jemand auf das Steuerberaterexamen vorbereitet habe, im Grunde genommen brauche die Prüfung nur ein bestimmtes Niveau. Für ihn ist die schulische Vorbildung absolut nachrangig.

Zur Frage der beruflichen Vorbildung, also der Notwendigkeit einer sachlich-fachlichen Nähe zum Steuerberatungsberuf hat sich nur der Studiendirektor geäußert. Dieser bestätigt den Status quo gleichsam als richtig, indem er feststellt, dass sich die berufliche Ausbildung auf jeden Fall auf kaufmännische Berufe zu beschränken habe. Besser noch seien naheliegende Berufsfelder, zum Beispiel Banken, Versicherungen, Industrie und natürlich der Steuerfachangestellte. Aber ansonsten sollte jeder, der ein bisschen mit der Materie zu tun gehabt habe, die Möglichkeit der Zulassungsvoraussetzungen für die Steuerberaterprüfung behalten.

Zur Frage der beruflichen Praxis gibt es von den Befragten umfangreiche und teilweise kontroverse Äußerungen. So kritisiert der Verbandsgeschäftsführer die neuerliche Reduzierung der berufspraktischen Tätigkeit bei den Hochschulabsolventen auf drei bzw. zwei Jahre als verfehlt. Das Präsidiumsmitglied positioniert sich ganz klar: Er hält die zwei bzw. drei Jahre Praxiszeit für die Akademiker eindeutig für zu kurz, meint aber, dass eine Verlängerung von Bildungszeiten aus politischen Gründen, schlechthin nicht realisierbar sei. In die gleiche Richtung, aber noch weiter, geht der berufstätige Steuerberater, der den Akademikern eine

Praxiszeit von fünf Jahren anempfiehlt, was durch eine zügigere Absolvierung des Studiums zumindest teilweise aufgefangen werden könne.

Was eine Verkürzung der bisher siebenjährigen Praxiszeit für Steuerfachwirte angeht, zeigen sich die Gesprächsteilnehmer offen. So wird dies von Seiten des Verbandsgeschäftsführers für ohne Weiteres zielführend und nicht qualitätsreduzierend eingestuft, wenn die Praxiszeit für Steuerfachwirte von sieben auf fünf Jahre verkürzt würde: „Bei den Steuerfachwirten könnte man vielleicht an der Stelle zwei Jahre wegnehmen, aber mehr sicher nicht.“ Gleicher Ansicht ist auch der Steuerberater, der ebenfalls eine fünfjährige Praxiszeit für angemessen hält.

Der Geschäftsführer der privaten Steuerfachschule stellt fest, dass nach zehn Jahren berufspraktischer Tätigkeit Prüfungserfahrungen und Prüfungstechniken nicht mehr vorhanden seien. Eine solch lange Vorbereitungszeit sei eher ein weiteres Hindernis als eine Hilfestellung. Dieser Sichtweise wird auch vom Regierungsdirektor zugestimmt, dass eben die zehnjährige Praxiszeit für den allgemeinen Praktiker (zu) lang sei. Die lange Berufspraxis sei ein völlig sachfremdes Kriterium, mit dem eben nur gewährleistet werden solle, dass der Akademiker wegen seines zeitlichen Aufwandes zur Ableistung des Studiums nicht benachteiligt werden solle. Überdies wird von seiner Warte darauf hingewiesen, dass die Verifizierung der Praxiszeit aus Sicht der Zulassungsbehörde überhaupt nicht effektiv möglich sei. Man übernehme schlicht die Angaben des Arbeitgebers aus dessen Bescheinigung. Die Benachteiligten seien am Ende diejenigen, die in keinem guten und auskömmlichen Verhältnis zu ihrem Arbeitgeber stehen. Hier wird der Vorschlag gemacht, die Steuerberaterprüfung ohne den Nachweis von Berufspraxis in jungen Jahren abzunehmen und die Praxisnotwendigkeit und die Praxisableistung nachzuverlagern bzw. diese sogar fiktiv zu unterstellen für eine gewisse Zeit nach Ablegung der Prüfung.

Der berufstätige Steuerberater und Arbeitgeber erinnert noch an arbeitsmarktpolitische Gesichtspunkte. Aufgrund des demografischen Wandels sei es um so nötiger, gute, junge Leute in frühem Alter in den Beruf zu bringen, da es ansonsten zu einer Unterversorgung käme.

Zu Eingangstest und Auswahlgesprächen, um eine weitere Selektierung herbeizuführen, haben sich vier von den sechs Gesprächsteilnehmern geäußert, alle klar ablehnend. So verweist der Verbandsgeschäftsführer auf die Prüfung als Ort der Selektion. Hier zeige sich, wer befähigt sei und wer nicht. Er hält einen Ein-

gangstest und Auswahlgespräche deshalb für schwer vorstellbar. Als schlicht und durchführbar sieht dies der Regiergungsdirektor des Landefinanzministeriums an. Ähnlich äußern sich der Studiendirektor und der Geschäftsführer der privaten Steuerfachschule. Diese sehen es nicht für sinnvoll und schwer umsetzbar (Geschäftsführer der privaten Steuerfachschule) an bzw. halten den Aufwand für zu groß (Studiendirektor). Außerdem bestünde keinerlei Bedarf.

In der Beantwortung dieser Frage zeigt sich ebenfalls ein erhebliches Maß an Übereinstimmung. So ist es von keinem Befragten als notwendig angesehen worden, die schulischen Ausbildungsvoraussetzungen zu erhöhen. Ebenso gibt es keine Kritik an der derzeitigen Regelung zur beruflichen Ausbildung.

Auch was die Länge der beruflichen Praxis angeht, besteht Einigkeit dahingehend, dass die zwei bzw. drei Jahre Praxiszeit für Akademiker zu kurz seien. In diesem Zusammenhang wird der Vorschlag gemacht, die Praxisableistung auf den Zeitraum nach der Steuerberaterprüfung zu verlagern. Die siebenjährige Praxiszeit, insbesondere für Steuerfachwirte, können auf bis zu fünf Jahre verkürzt werden, ohne dem Berufstand und dem Bewerber zu schaden. Die zehnjährige Praxiszeit der allgemeinen Praktiker wird allgemein als (zu) lang angesehen, ohne dass man sich auf einen konkreten Wert der Reduzierung festlegte.

Keiner der Gesprächsteilnehmer sieht einen Bedarf an Eingangstests und Auswahlgesprächen. Ort der Selektierung sei die Prüfung.

Frage 6:

Unter der Voraussetzung, den Zugang zum Beruf des Steuerberaters über die klassische Aufstiegsfortbildung zum **Steuerfachwirt**, als einen zentralen Weg des Praktikerzugangs noch **stärker (gegenüber anderen Wegen) zu profilieren**, könnten mehrere Strategien zur Optimierung gesehen werden. Wie stehen Sie

a) zur Aufwertung des Abschlusses im Rahmen eines in der Diskussion befindlichen „Bachelor-Professional“,

b) zur inhaltlichen Profilierung mit einer deutlichen Akzentuierung gegenüber zum Beispiel dem Bilanzbuchhalter.

c) zu der Schließung des „allgemein praktischen“ Zugangswegs durch Konzentration auf den Steuerfachwirt und ggf. auch den geprüften Bilanzbuchhalter,

d) zur Aufwertung des Abschlusses zum „Steuerfachwirt“ durch Kooperation (dualer Studiengang) mit einer Fachhochschule,

e) zur Altersreduzierung zu Lasten der beruflichen Praxis und

f) zur stärkeren Teilnehmerauswahl durch Eingangstests und Auswahlgespräche?

Der Wert einer bestandenen Steuerfachwirtprüfung hat sich in der beruflichen Praxis als sehr hoch herausgestellt. Es lohnt also ein Blick darauf, wie dieser Wert weiter gesteigert werden kann. Zu den einzelnen Möglichkeiten wird wie folgt Stellung genommen.

Hinsichtlich der Einführung eines Abschlusses „Bachelor Professional“ für den Steuerfachwirt äußert sich der Verbandsgeschäftsführer verhalten. Dieser sieht ohnehin die Möglichkeit für die meisten Steuerfachangestellten zu studieren, da diese in der Regel das Abitur hätten. Insgesamt ist er wohl nicht festgelegt und zieht es vor, die Entwicklung abzuwarten. Anders sieht das der Geschäftsführer der Steuerfachschule. Er hält den Titel für gerechtfertigt, da das Fortbildungsniveau mit dem der Akademiker vergleichbar sei. Er stellt allein in Frage, ob der Zusatz „Professional“ vergeben werden solle. Ähnlicher Auffassung ist der Studiendirektor der kaufmännischen Berufsschule, der beim zu bewältigenden Stoff für den Steuerfachwirt bereits 80 % des Bachelor Studienangebotes abgedeckt sieht. In einer eher modularen Konstruktion würde er die Fortbildungsprüfung des Steuerfachwirtes umfänglich auf ein anschließendes Bachelor Examen anrechnen.

Völlig anders sieht das der Regierungsdirektor des Landesfinanzministeriums. Er hält die Ergänzung „Professional“ für eine bewusste Irreführung. Im Übrigen ist er der Auffassung, dass es einer Aufwertung des Abschlusses Steuerfachwirt gar nicht bedarf, da dieser bereits heute sehr wertvoll sei. Man solle nur viel mehr die Werbetrommel rühren, damit erkannt wird, wie wichtig und wertvoll dieser Abschluss sei. Der Steuerberater hält einen solchen Titel (Bachelor Professional) nur für Wortgeklingel und erhält Zustimmung seitens des Präsidiumsmitglieds der Bundessteuerberaterkammer, der die Vergabe eines solchen Titels weder unter Praxisgesichtspunkten noch unter akademischen Gesichtspunkten für gut hält.

Zur inhaltlichen Profilierung ist der Verbandsgeschäftsführer der Meinung, dass hier kein Handlungsbedarf bestünde. Gleicher Meinung ist der Vertreter des Finanzministeriums, der den Fortbildungsabschluss Steuerfachwirt für profiliert genug hält, es gehe nur um die Bekanntmachung der damit verbundenen Qualitäten. Der berufstätige Steuerberater und das Präsidiumsmitglied halten die Profilierung des Steuerfachwirts für mehr als ausreichend. Daran gebe es überhaupt keinen Zweifel, wobei Ersterer die Zugangsmöglichkeiten zur Steuerberaterprüfung auf den Steuerfachwirt und den Akademiker beschränken würde: Alles „andere kann man vergessen.“

Der Einführung dualer Studiengänge stehen die Befragten positiv gegenüber. So hält der Verbandsgeschäftsführer diese Kombination der Berufsausbildung mit dem Studium für sehr interessant und für einen weiteren Baustein, um frühzeitig die Weichen zu stellen und letztlich qualifizierte Bewerber in kurzer Zeit voran zu bringen. Leider sei die Nachfrage bislang relativ gering. Er sieht die Zukunftsaussichten solcher Studiengänge allerdings als gut an und betont in diesem Zusammenhang die mit einem solchen Ausbildungskonzept einhergehende Doppelbelastung. Der Regierungsdirektor des Ministeriums merkt an, dass der duale Studiengang den wirtschaftlichen Interessen der Vorbereitungsseminare widersprechen könne. Er hält den dualen Studiengang allerdings für eine erfolgversprechende Maßnahme und geht sogar soweit, dass die Absolventen, die bisher am besten abschneidenden Diplom-Finanzwirte in der Erfolgsquote noch übertrumpfen könnten. Der Geschäftsführer der privaten Steuerfachschule, welcher umfänglich private Vorbereitungsseminare organisiert, hält den dualen Studiengang „für keinen schlechten Weg“. Alle halten den dualen Studiengang für sinnvoll und betonen jedoch zugleich, dass es für den Anwärter ein mit großem Aufwand verbundener Weg sei.

Zur Altersreduzierung zu Lasten der beruflichen Praxis wird seitens des Verbandsgeschäftsführers ausgeführt, dass schließlich der Steuerberater in seinem Beruf „auch von seinem Alter her ein gewisses Standing“ haben müsse. Er hält es für denkbar, für Steuerfachwirte die Praxiszeit von sieben auf fünf Jahre zu reduzieren, warnt jedoch gleichzeitig vor Qualitätsverlusten durch zu kurze Praxiszeiten. Zustimmung wird seitens des Präsidiumsmitglieds der Bundessteuerberaterkammer geäußert. Das Alter der Steuerberater wird nach bestandener Prüfung mit vermuteten knapp 30 Jahren eigentlich nicht für zu hoch eingestuft.

Die Verleihung eines akademischen Grades „Bachelor Professional“ wird kontrovers gesehen. Die schulnahen Gesprächspartner sehen hierin einen sinnvollen Weg, die Übrigen, insbesondere die Berufsvertreter halten eine solche Entwicklung für verfehlt. Für eine weitere inhaltliche Profilierung der Steuerfachwirtprüfung sieht keiner der Gesprächsteilnehmer einen Bedarf. Anders sieht dies mit der etwaigen Einführung dualer Studiengänge aus. Diesem Vorhaben stehen sämtliche Gesprächsteilnehmer positiv und offen gegenüber. Für eine eventuell gewünschte Reduzierung des Alters durch Verkürzung der beruflichen Praxis wird kein Bedarf gesehen. Zum einen meint man, dass ein Steuerberater ohnehin ein von seinem Alter her gewisses Standing haben müsse und dass Steuerberater, die knapp 30 Jahre bei Bestehen der Prüfung wären, wirklich nicht zu alt seien.

Frage 7:

Bekanntlich wird heute den Schlüsselqualifikationen (soft skills, zum Beispiel Rhetorik, Kommunikation, Menschenführung, fachübergreifende Kenntnisse (Fremdsprache/allgemeine Rechtskenntnisse/sozialpolitische Kenntnisse) usw.) in allen Berufen eine große Bedeutung zugemessen. Wie schätzen Sie **deren Vermittlung** (unter anderem didaktisch-methodisch) bei den bestehenden Praktikerzugängen und deren Bedeutung im steuerberatenden Bereich insgesamt ein?

Die Notwendigkeit der Beherrschung von Schlüsselqualifikationen wird oftmals werbend in den Vordergrund gestellt. In der Praxis scheint deren Förderung nicht unbedingt vorrangig.

Überwiegend sehen die Befragten keinen ausgeprägten Bedarf soft skills in die Prüfungsgebiete aufzunehmen. Von Seiten des Verbandsgeschäftsführers wird schlicht auf Kapazitätsgrenzen hingewiesen und darauf, dass noch andere Fachgebiete (zum Beispiel Betriebswirtschaft), die noch kein Prüfungsstoff seien, in Konkurrenz hierzu stünden. Auch der Geschäftsführer der privaten Steuerfachschule ist der Meinung, man solle sich auf die fachinhaltlichen Dinge konzentrieren. Die soft skills könne man sich auch später noch aneignen. Schließlich habe die Steuerberaterprüfung nicht den Sinn, die Menschen zu formen, sondern deren Fachwissen zu überprüfen. Außerdem hält er die Prüfung solcher soft skills-Fähigkeiten für extrem schwierig. Ähnlicher Ansicht ist das Präsidiumsmitglied

der Bundessteuerberaterkammer, das ebenfalls betont, dass die Steuerberaterprüfung eine Fachprüfung sei.

Anderer Auffassung ist der berufstätige Steuerberater und Arbeitgeber vieler Angestellter. Dieser meint zwar, dass die so genannten soft skills nicht Prüfungsbestandteil bei den Steuerfachangestellten sein müssten; jedoch sollten sie im Ausbildungssystem des Steuerfachwirts ein „fester Baustein“ sein. Ähnlich urteilt der Studiendirektor: Dieser weist darauf hin, dass der Beruf an dieser Stelle (soft skills) erhebliche Defizite aufweise. Zumindest die mündlichen Prüfungen müssten diese Aspekte mit aufnehmen (zum Beispiel mandantenorientierte Sachbearbeitung). Der Fachprüfungscharakter der einschlägigen Examina sei überzogen. Im Vergleich zu Praktikern seien die Akademiker in dem Bereich der soft skills möglicherweise etwas besser gestellt. Zur derzeitigen didaktischen Vermittlung der soft skills führt der Verbandsgeschäftsführer aus, dass diese nicht stattfinde. Man gehe da pragmatisch mit um: „Na ja, der eine kann es, der andere nicht.“ In dem Gespräch mit dem Regierungsdirektor und dem Geschäftsführer der privaten Steuerfachschule wird das Thema soft skills auf das Umgehen mit der Prüfungssituation in der Weise beschränkt, dass einfach erlernbare Techniken zur Vermeidung von Prüfungsangst vermittelt werden sollten und dass Prüfungssituationen (mündliche Prüfung) im Vorbereitungskursus in Form von Rollenspielen trainiert würden.

Die Gründe, weshalb es nicht zur Vermittlung dieser Kompetenzen komme, liegen vordergründig darin, dass es keine Angebote gebe und dass diese Angebote deshalb nicht existierten, weil die Kapazität fehle, neben den fachlichen Dingen auch die soft skills zu vermitteln. Als rechtliche Kategorie wird vom Präsidiumsmitglied ausgeführt: „Alles was nicht Vorbehaltsaufgabe ist, kann nicht Gegenstand der Prüfung und auch nicht Gegenstand von Regelungen im Steuerberatungsgesetz sein.“

Die Bedeutung der Schlüsselqualifikationen und wohl auch die Bedeutung ihrer Vermittlung werden zumindest vordergründig allgemein sehr hoch eingeschätzt. Der Verbandsgeschäftsführer weist darauf hin, dass der Steuerberaterberuf schließlich ein Dienstleistungsberuf sei, was die Beherrschung dieser soft skills wohl zwingend mache. Aus der Sicht des Steuerberaters werden die Schlüsselkompetenzen langfristig in der Bedeutung zunehmen. Dieser meint: „Das ist das best investierte Geld. Das ist besser investiertes Geld als jetzt den Mitarbeiter zum nächsten Umsatzsteuerekurs zu schicken.“

Der Geschäftsführer der privaten Steuerfachschule sieht den besten Ort für die Vermittlung der Schlüsselqualifikationen in Seminaren nach der Steuerberaterprüfung und während der beruflichen Tätigkeit. Die genauere Ausgestaltung stellen sich der Steuerberater und das Präsidiumsmitglied so vor, dass durch Externe, ggf. durch Inhouse-Seminare, die diesbezügliche Fortbildung (Coaching) durchgeführt wird. Zuletzt macht der Studiendirektor noch zwei praktische Vorschläge zur besseren Vermittlung der Schlüsselqualifikationen. Er schlägt vor, dass in den Prüfungen die EDV benutzt werden solle. Dann werde so geprüft, wie auch in der Praxis gearbeitet werde. Außerdem sollten die Prüfungsaufgaben nicht mehr von den Finanzämtern und dort von den Diplom-Finanzwirten gestellt werden, sondern die Steuerberater sollten die Prüfungsaufgaben entwerfen.

Insgesamt werden die Schlüsselqualifikationen von den Befragten als relativ wertvoll und förderungswürdig angesehen. Dieser Schwung, solche Unterrichtsgegenstände zu fördern, verliert sich jedoch bei einem Teil der Befragten. Mit Hinweisen auf Kapazitätsgrenzen und rechtliche Schwierigkeiten wird jedoch weitgehend darauf verzichtet. Teilweise ist man der Auffassung, dass es besser sei, die Schlüsselqualifikationen nach Bestehen der Steuerberaterprüfung in dafür eingerichteten Kursen zu leisten.

9.4 Themenbezogene Zusammenfassung und Bewertung der Experteninterviews

9.4.1 Der akademische und der berufspraktische Zugangsweg

Die Besonderheit der Zugangsmöglichkeit zum Steuerberaterberuf besteht darin, dass es neben dem akademischen Zugangsweg - anders als bei den Wirtschaftsprüfern und erst recht bei den Rechtsanwälten - auch einen ausgeprägten Praktikerzugang gibt. Deshalb müssen grundsätzlich die Zugangswege zum Steuerberater in einen akademischen und einen berufspraktischen Weg differenziert werden. Summa summarum bewerten alle Befragten beide Zugangswege als dem Berufsstand und seinem Aufgaben- und Klientenprofil entsprechend gerechtfertigt.

Präferenzen für einen der beiden Zugangswege werden allerdings jeweils deutlich hervorgehoben, an zwei grundlegenden Fragestellungen festgemacht und mittels dieser auch begründet: Auf der einen Seite wird die Prüfungseignung, auf der anderen Seite werden die Anforderungen der beruflichen Tätigkeit des Steuerberaters als Bewertungskriterium herangezogen. In Bezug auf die Prüfungseignung sind die bildungspolitischen und verfassungsrechtlichen Äußerungen einzuordnen, während die Argumentationen bezüglich einer unterschiedlichen berufspraktischen Eignung besonders berufsständische Hintergründe aufweisen. Die Debatte um die beiden Zugangsmöglichkeiten wird somit zum einen auf bildungspolitischer Ebene und zum anderen auf berufsständischer Ebene geführt.

Bildungspolitisch wird vor allem das Postulat der Chancengleichheit im Sinne der Durchlässigkeit im Bildungswesen betont, durch welche der Zugang zum Steuerberaterberuf auch für Praktiker, denen die Option eines Studiums nicht zur Verfügung steht, möglich ist. Dieser auch verfassungsrechtliche Grundsatz der freien Berufswahl wird durch den Praktikerzugang gewährleistet. Er soll offen gehalten werden, da die Prüfung als entscheidendes Selektionsinstrument und als Instrument der Eignungsfeststellung fungiert und nicht durch weitere staatliche Zulassungsvoraussetzungen (Beschränkungen auf Akademiker) in ihrer Bedeutung relativiert werden soll.

Diesem bildungs- und gesellschaftspolitischen Anliegen steht die immanente berufsständische Sicht gegenüber, die den Beruf primär als akademische Profession versteht. Dieser Habitus und Status des Berufsstandes wird als gesellschaftlich relevantes Prestige aufgefasst, durch welches das Ansehen des Steuerberaters in der Bevölkerung und auch in der Wirtschaft steigt: „Berufspolitisch sollte das Ziel schon sein, dass wir ein akademisch geprägter Berufsweg sind.“ Die berufspraktische Zugangsoption begründet sich anhand der historischen Wurzeln des Berufs, spielt zahlenmäßig aktuell aber eine eher untergeordnete Rolle und wird vom Berufsstand in der Öffentlichkeit „ein bisschen totgeschwiegen“. Aus berufsständischer Sicht wird der Praktikerzugang zwar akzeptiert und werden seine Vorzüge und Vorteile zur Kenntnis genommen, allerdings mehr als eine Ergänzung für den Beruf und als eine Motivation für die berufsangehörigen Angestellten verstanden und nicht gesellschafts- und bildungspolitisch interpretiert. In seiner öffentlichen Wirksamkeit soll der Beruf des Steuerberaters den anderen freien Berufen, zum Beispiel dem der Wirtschaftsprüfer und insbesondere dem der Rechtsanwälte, adäquat als ein (primär) akademischer Beruf konzipiert

tioniert sein, was vor allem mit den hohen Prüfungsanforderungen und der Komplexität der beruflichen Tätigkeit begründet wird. Etwaige Probleme wie eine mangelnde steuerfachliche Ausbildung sowie mangelnde Praxiserfahrung der Akademiker werden zwar bewusst zur Kenntnis genommen und hier auch Handlungsbedarf signalisiert, die Konzeptionierung des Berufs aber gleichwohl eher als eine Profession mit akademischer Ausbildung aufgefasst.

Diese Einschätzung ist konträr zu dem Ergebnis, welches bei der Befragung der angehenden Steuerfachwirte ermittelt wurde. Dort votierte nur eine sehr kleine Minderheit dafür, dass für die Zulassung zur Steuerberaterprüfung ein Studium verpflichtend sein sollte. Insofern steht diese Meinung latent im Gegensatz zu der der Vertreter des Berufsstandes, auch wenn diese einer Schließung des Praktikerzugangs generell widersprechen. Allerdings scheint bislang diese ideelle Differenz kein Konfliktpotential darzustellen, da faktisch die Steuerfachwirte keinen Nachteil bei der Steuerberaterprüfung und der späteren Tätigkeit haben.

Wie bereits aufgezeigt, wurden in den Gesprächen seitens der Befragten die beiden Zugänge anhand der Prüfungseignung und anhand der Eignung für die berufliche Tätigkeit gegenübergestellt und hier die Pro- und Contra-Argumente herangezogen. Von allen Befragten wird die Steuerberaterprüfung vom Anforderungsprofil als sehr hoch bzw. schwer eingestuft, was sich auch anhand der hohen Durchfallquoten objektiv belegen lässt (vgl. Kap. 6.5.2). Hier wurde eruiert und den Experten im Vorfeld der Gespräche mitgeteilt, dass tendenziell eher der Steuerfachwirt die Steuerberaterprüfung besteht als der Akademiker, während der allgemeine Praktiker ohne Fortbildungsabschluss die bei weitem höchste Durchfallquote aufweist.

Als zwei besondere Anforderungen der Prüfung wurden zum einen das steuerliche Fachwissen und zum anderen die Komplexität der Aufgabenprofile genannt. Während dem Berufspraktiker eine fachliche Nähe und ein fundierter steuerfachlicher Kenntnisstand zugestanden wird, wird die Bewerkstelligung des Anforderungsniveaus der Prüfung aufgrund der „Fähigkeit, Dinge schnell aufzunehmen und umzusetzen“ und der angeblich besseren Fähigkeit „Klausuren zu lösen, Klausurtechnik mit[zu]bringen“, tendenziell eher dem Akademiker zugeschrieben.

Auf Basis dieser qualifikations- und kompetenzorientierten Segmentierung der beiden Zugänge bildeten die Befragten bei einer Gegenüberstellung mit den in dieser Arbeit ermittelten Prüfungsergebnissen die These, dass eine steuerfach-

lieh nahe Ausbildung, wie sie auch die Diplom-Finanzwirte erfahren, zu besseren Prüfungsleistungen führt als eine wissenschaftliche Ausbildung, die zwar ein höheres Anforderungsniveau, allerdings einen mangelnden steuerfachlichen und berufspraktischen Bezug aufweist, die letztlich in der Steuerberaterprüfung gefordert werden: „Das [der Stfw] ist schon ein idealer Weg, sich auf diese Steuerberaterprüfung, die sehr anspruchsvoll ist, vorzubereiten. Es wird ja nicht die Theorie abgefragt, es geht ja um die Lösung von Fällen.“ Die Ergebnisse können zwar als ein Indiz für diese These herangezogen werden, ob der beachtliche Prüfungserfolg der qualifizierten Praktiker mit dem Fortbildungsabschluss zum Steuerfachwirt allein auf die steuerfachnahe Ausbildung, den permanenten Fort- und Weiterbildungsprozess und/oder auf die hauptberufliche Tätigkeit in diesem Arbeitsfeld zurückzuführen ist, kann allerdings an dieser Stelle nicht bestätigt werden und bedarf weiter gehender wissenschaftlicher Untersuchungen.

Weiterhin wurden die beiden Zugangsmöglichkeiten neben der Prüfungseignung auch hinsichtlich der beruflichen Eignung bewertet. Hier ergibt sich in allen Gesprächen eine eindeutige Zuordnung bezüglich der Komplexität des Aufgabenprofils und des Klientenprofils. Insgesamt werden das berufliche Tätigkeitsfeld und damit auch die Klienten des Steuerberaters als sehr heterogen beschrieben, zu deren Bewältigung beide Zugänge ihre Berechtigung und Vorteile besitzen: „Der Mix macht es.“ Die Dualität der Zugangswege leistet Gewähr, der berufspraktischen Heterogenität in der Steuerberatung gerecht zu werden. Von allen Befragten werden dem akademisch vorgebildeten Steuerberater wegen dessen in der Regel betriebswirtschaftlicher Kenntnisse sowie dessen (mutmaßlich) besserer Auffassungsgabe und des vermeintlich rhetorisch versierteren Auftretens tendenziell eher die größeren Mandate wie Unternehmen und ebenfalls akademisch vorgebildete Mandanten zugesprochen, während dem berufspraktisch vorgebildeten Steuerberater eher die kleinen und einfachen Mandaten zugemutet werden, die nach Einschätzung der Befragten auch das Gros in der Steuerberatung darstellen.

Diese Segmentierung der Mandanten und deren entsprechende qualifikationsorientierte Zuordnung wird darüber hinaus auch mittels des Erwerbs von Schlüsselkompetenzen und der beruflichen Sozialisation in der Ausbildung bzw. dem Studium manifestiert. Der dem „einfachen“ Mandaten nähere Sprachgebrauch und die wegen ihrer beruflichen Herkunft vorhandene Kollegialität und Empathie mit den steuerfachlichen Angestellten in den Kanzleien sei bei dem Berufspraktiker

stärker ausgeprägt als bei dem akademisch Vorgebildeten. Diese Einschätzung führt zu der Begründung, dass wegen der beruflichen Anforderungen beide Zugänge berechtigt und auch notwendig sind und sich in diesem Sinne auch ergänzen. Eine einschränkende Zuordnung des beruflichen Handlungsfeldes nach beruflicher bzw. akademischer Vorbildung ergibt sich aufgrund freier Marktmechanismen und bedarf keiner Reglementierung.

Für die Prüfungszulassung sollte allerdings eine einschlägige fachliche und inhaltliche Nähe der Ausbildung bzw. des Studiums Voraussetzung bleiben. Die bisherige Beschränkung auf kaufmännische und betriebswirtschaftliche oder rechtswissenschaftliche Berufe und Studiengänge wird für sinnvoll erachtet, um sich gegenüber anderen Berufen profilieren, abgrenzen und professionalisieren zu können, und auch aus dem Grund, um einen qualitativen Mindeststandard in der Steuerberatung sowie das professionelle Berufsimago des Steuerberaters in der Gesellschaft zu sichern.

Es werden an die einzelnen Zugangswege zur Steuerberaterprüfung als Zulassungsvoraussetzung obligatorische, auf eine bestimmte Dauer festgelegte berufspraktische Tätigkeiten geknüpft. Auch wenn deren Kontrolle durch die Prüfungsämter nur bedingt gewährleistet werden kann und deren realistische Wirksamkeit somit bezweifelt wird, werden diesem Instrument zwei Funktionen zugesprochen: Zum einen die Gleichstellung der verschiedenen Zugänge bezüglich des Alters (indirekte Definition eines Mindestalters) der Steuerberater und zum anderen als Bildungs- und Sozialisationsprozess für die Prüfung bzw. für den Beruf. Die Verknüpfung von Arbeiten und Lernen für die Vorbereitung auf die Prüfung und die Sozialisation für die spätere Tätigkeit als Steuerberater dient vor allem Akademikern, die im steuerberatenden Bereich keine oder nur marginale Praxiskenntnisse aufweisen. Während die lange Dauer der Berufspraxis für den Praktiker aus Sicht der meisten Befragten einzig dazu dient, diese den Akademikern zeitlich nicht vorzuziehen und es sich somit um ein „völlig sachfremdes Kriterium“, das rein berufsständisch geprägt ist, handelt, wird die Berufspraxis für die Akademiker als eine notwendige berufliche Sozialisation und steuerfachlich praktische Ausbildung aufgefasst und insofern als sinnvolle ergänzende Form der Qualifizierung für den Beruf verstanden. Diskussionen über eine Veränderung der Dauer der Berufspraxis sind daher hoch berufspolitisch geprägt. Unisono sind die Befragten der Einschätzung, dass die aktuelle Dauer der Berufspraxis für Akademiker nicht ausreichend ist, um diese auf die Prüfung und die berufliche

Tätigkeit vorzubereiten. Für die Praktiker kann aus der Sicht einiger Experten die Dauer der Berufspraxis zu einem Hindernis für die Steuerberaterprüfung werden, da bei einer Wartezeit von sieben oder zehn Jahren Lerngewohnheiten, Lern-techniken sowie Prüfungs- und Klausurtechniken und ähnliches nicht mehr vorhanden sind und wieder neu erlernt werden müssen.

Trotz einer hohen Weiterbildungsquote, die in dieser Arbeit bei der Erhebung bei den angehenden Steuerfachwirten eruiert wurde, wird dem Arbeitsplatz als Steuerfachwirt und vor allem dem des Steuerfachangestellten eine nicht lernförderliche Arbeitsplatzgestaltung unterstellt. Das standardisierte Abarbeiten von Fällen wird in Bezug auf die Vorbereitung der Steuerberaterprüfung als nicht förderlich angesehen. Einer Verkürzung dieser Zeit wird daher von allen Befragten zumindest nicht prinzipiell widersprochen und für sinnvoll erachtet. Allerdings weisen hier gerade die Berufsvertreter auf eine etwaige Benachteiligung der Akademiker hin, die infolgedessen dann ein höheres Alter als die Praktiker bei der Steuerberaterprüfung aufweisen dürften. Überlegungen, ob und wie sich eine Verkürzung der Berufspraxis auf die Berufswahl und Fortbildungsentscheidung der Praktiker, aber auch der Akademiker, auswirken würde, wurden nicht geäußert.

Die Dauer der Berufspraxis wurde auch im Kontext der demografischen Entwicklung und der europäischen und nationalen Bildungspolitik diskutiert. Die beruflichen Praxiszeiten sind insbesondere bei den Praktikern einer der entscheidenden Gründe für das hohe Alter der angehenden Steuerberater. Deshalb sehen einige der Experten die Rekrutierung unter dem Gesichtspunkt des demografischen Wandels für gefährdet an. Auch genüge die sehr lange Ausbildung den Anforderungen des Demografieproblems, früher junge Leute in den Beruf zu bekommen, nicht. Eine etwaige Verlängerung der Praxiszeit für die Akademiker ist aus Sicht einzelner Befragter aufgrund dessen auch bildungspolitisch nicht realisierbar.

Die Dauer der Berufspraxis stellt neben der beruflichen Eignung, welche durch die Beschränkung auf bestimmte Aus- und Fortbildungen bzw. Studiengänge gewährleistet werden soll, die aktuellen Zulassungsvoraussetzungen für die Steuerberaterprüfung dar. Nach Einschätzung der Befragten rechtfertigt die hohe Durchfallquote, um diese zu senken, keine Veränderung der Zulassungsvoraussetzungen. Nicht durch die Zulassungsvoraussetzungen sollen die Bewerber selektiert werden, sondern diese Aufgabe wird alleine der Prüfung zugestanden: „Die Selektion muss in der Prüfung erfolgen und nicht in ein Verwaltungsverfahren.“

ren gedrängt werden." Eine Verknüpfung zwischen der Durchfallquote und der Zulassung zur Prüfung sieht keiner der Befragten explizit als notwendig an. Die Durchlässigkeit für die Praktiker wird als Chance für eben diese gewertet, an der Prüfung teilnehmen zu können und nicht von vornherein ausgeschlossen zu bleiben: „Die können auch am Schluss erst feststellen, dass sie durchgefallen sind und es nicht geschafft haben.“ Die bereits bestehenden Voraussetzungen werden als ausreichend bewertet und dienen dazu, Fachfremde nicht zuzulassen. Diese Argumentation steht allerdings im Widerspruch zu der Einschätzung, dass es sich bei dem Steuerberater um einen (primär) akademischen Beruf handelt, da durch eine Veränderung der Zulassungsvoraussetzungen, dieses „Ziel“ erreicht werden könnte.

Für einige der Befragten besteht bezüglich der Transparenz der statistisch betrachteten Bestehenswahrscheinlichkeit Handlungsbedarf. Nicht die extern determinierten Zulassungsvoraussetzungen sollen die Teilnahme an einer Prüfung hindern, sondern die Teilnehmer selber sollen durch Bekanntgabe der statistisch ermittelten Erfolgchance selbstständig entscheiden können, ob sie an der Prüfung teilnehmen wollen oder nicht und ob sie bereit sind, dieses Investitionsrisiko (finanzieller und zeitlicher Einsatz) zu übernehmen. Durch die Ermittlung der Bestehensquote nach beruflicher Vorbildung (entsprechend den verschiedenen Zugängen) erlangen die ambitionierten Teilnehmer eine entscheidende Information, um diese Entscheidung, die neben der persönlichen Belastung auch ein finanzielles Risiko darstellt, treffen zu können.

Die berufspraktische und die akademische Ausbildung weisen aus Sicht aller Befragter Vor- und Nachteile auf. Eine optimale Ausbildung, in der die Vorteile beider vorhanden sind und die jeweiligen Nachteile somit kompensiert werden können, sehen die Befragten in dualen Studiengängen gewährleistet, da die Verknüpfung einer wissenschaftlichen Ausbildung, in der (umfangreiche) betriebswirtschaftliche Kenntnisse vermittelt werden, zusammen mit einer berufspraktischen Ausbildung im Dualen System, in der die steuerfachlichen Kenntnisse vermittelt werden, es ermöglicht, die jeweiligen Vorteile des einzelnen Berufsbildungswegs hervorzuheben. Einschränkend wird hier allerdings die hohe Belastung dieser Studienform betont, die in Verbindung mit den bereits hohen Anforderungen in der Steuerfachangestelltenausbildung nur schwer zu tragen sei. Die aktuelle Organisationsform des dualen Studiengangs in NRW scheint sich noch nicht gänzlich für den steuerberatenden Bereich zu eignen. Anpassungs- und

Abstimmungsprozesse könnten hier eine Verzahnung der Ausbildung zum Steuerfachangestellten mit einem betriebswirtschaftlichen oder rechtswissenschaftlichen Studium verbessern und sich attraktiv auf das Berufsbild und die Karrieremöglichkeiten auswirken. Insofern sprechen sich die befragten Experten für einen stärkeren Einbezug dieses Ausbildungswegs (Duales System) aus.

Weiteres Verbindungspotential, im Sinne einer Gleichwertigkeit von allgemeinschulischer und beruflicher Bildung sowie der Durchlässigkeit zwischen dem allgemeinen und beruflichen Bildungssystem, bietet die aktuelle Debatte um den Bachelor Professional. Die bislang eher zurückhaltende und beobachtende Rolle der Steuerberaterkammern in dieser Debatte wird mit der Skepsis bezüglich der Sinnhaftigkeit und des tatsächlichen Erfolgs und Vorteils eines solchen Abschlusses begründet. Bis auf eine Ausnahme wird von den Befragten diese Debatte kritisch betrachtet und als „Wortgeklingel“ bezeichnet, da es hier scheinbar nicht um inhaltliche Abstimmungen oder Anpassungen gehe, sondern um eine reine Begriffsänderung, die unter Umständen zu mehr Intransparenz bei den Berufs- und Bildungsabschlüssen führt. Die Gleichwertigkeit allgemeiner und beruflicher Abschlüsse, um beispielsweise eine Hochschulzulassung auch über den beruflichen Bildungsweg zu erlangen, wird aus Sicht des Steuerberaterverbands für ihren Berufsstand als nicht prioritär gesehen, da die Abiturientenquote in der Ausbildung bereits sehr hoch ist.

Als weitere Möglichkeit einer Verzahnung des berufspraktischen Bildungswegs mit dem akademischen Bildungsweg, bildet aus der Sicht des Studiendirektors eine Anrechnung von Bildungsinhalten der Aus- und Fortbildung auf das Studium, womit eine Verkürzung der Semesterzahl erreicht werden könnte. Fraglich bleibt allerdings, welches Interesse Steuerfachwirte, die im Berufsfeld der Steuerberatung bleiben möchten, an einem akademischen Abschluss haben könnten, da sie mit dem Fortbildungsabschluss bereits eine Verkürzung der Berufspraxiszeit erreicht haben, und ein weiterer zeitlicher Gewinn durch ein Studium eher fraglich ist.

Es kann zusammenfassend konstatiert werden, dass aufgrund der heterogenen beruflichen Anforderungen an den Steuerberater sowie aufgrund der Durchlässigkeit und Chancengleichheit im Bildungssystem die generelle Dualität der Zugangsmöglichkeiten zum Steuerberater legitimiert und auch für den Berufsstand sinnvoll ist.

Diese einheitliche Sichtweise ist bei einer Differenzierung des Praktikerzugangs in die verschiedenen Aus- und Fortbildungswege nicht mehr vorhanden. Bezüglich der Funktionen, Positionen und auch der Biographie der Gesprächspartner lassen sich abweichende und einschränkende Tendenzen in den Aussagen festmachen, die Präferenzen bezüglich eines Zugangswegs hervorheben.

9.4.2 Der Steuerfachwirt als qualifizierter Praktiker

Der Steuerfachwirt hat sich als erfolgreichster Entwicklungspfad zum Steuerberater in der Auswertung der Bestehensquoten der Steuerberaterprüfung neben dem Diplom-Finanzwirt herauskristallisiert, was in einem Gespräch mit der Titulierung „Königsweg“ pointiert wiedergegeben wurde. Durch die Verkürzung der Praxiszeit als Zulassungsvoraussetzung für die Steuerberaterprüfung stellt der Steuerfachwirt neben der zeitlichen Ersparnis vor allem eine fundierte fachliche Weiterbildung auf dem Weg zum Steuerberater dar.

Als einen wesentlichen Grund für deren gutes Abschneiden werden die in der Fortbildung vermittelten steuerfachlichen Kenntnisse angeführt. Diese bilden eine gute Wissensbasis auf der die weitere Fortbildung zum Steuerberater aufbauen kann. Dieses Fortbildungsmodul innerhalb der Steuerberater-Berufsbildung ist etabliert und hat sich in den letzten Jahren als Zugangsweg zu dem Beruf des Steuerberaters bewährt.

Neben dem Ausbau des steuerlichen Fachwissens wird auch deren berufliche Tätigkeit als Vorteil herangezogen. Die permanente Anwendung der Kenntnisse wird hier als eine Art Lernprozess interpretiert, durch den diese Kenntnisse weiter fundiert werden: „Es wird ja nicht die Theorie abgefragt, es geht ja um die Lösung von Fällen. Das ist die Kombination von Theorie und Praxis.“ Somit erhält der Steuerfachwirt gegenüber dem Akademiker einen deutlichen Vorteil, der nur eine kurze berufspraktische Tätigkeit als Zulassungsvoraussetzung nachweisen muss. Das besondere Merkmal des Steuerfachwirts beim Zugang zum Steuerberater ist dessen klarer Wettbewerbsvorteil gegenüber dem Akademiker durch die berufspraktische Erfahrung und dessen Wechsel zwischen Aus- und Fortbildung und praktischer Tätigkeit.

Diese modulare Form der Zulassungsvoraussetzung ermöglicht einen relativ abgesicherten Fortbildungsprozess. Bei etwaigem Nichtbestehen der Steuerfachwirt- oder Steuerberaterprüfung bildet der jeweilige niedrigere Berufsabschluss eine Sicherheit, was bei anderen Berufen nur bei der ersten Fortbildungsstufe gegeben ist. Durch eine in der überwiegenden Mehrzahl erfolgende (finanzielle) Förderung durch den Arbeitgeber können weitere Risiken minimiert werden, was sich positiv auf die Fortbildungsaspiration auswirken dürfte. Insofern stellt der qualifizierte Praktikerzugang eine Motivation für die Steuerfachangestellten dar, sich weiterzuqualifizieren und aufzusteigen.

Dass es sich bei dem Abschluss zum Steuerfachwirt um eine Aufstiegsqualifizierung geknüpft an einer Steigerung der Arbeitsplatzsicherheit handelt, wurde seitens der angehenden Steuerfachwirte in der Erhebung betont. Auch die Experten stimmen zu, dass dieser Abschluss zu einer Erweiterung des Handlungs- und Entscheidungsraums sowie zu einem erhöhten Einkommen führt, während gleichzeitig die Arbeitsplatzsicherheit zunimmt.

Eine gezielte Berufswahl der Schulabgänger für diesen praktischen Zugangsweg sehen die befragten Experten nicht gegeben, was mit den Ergebnissen der Befragung bei den angehenden Steuerfachwirten übereinstimmt. Hier war sich nur ein marginaler Anteil bereits nach Beendigung der Schullaufbahn bewusst über den berufspraktischen Weg, den Steuerberaterabschluss zu erreichen. Aus ihrer jeweiligen Sichtweise ist dieses Ergebnis für die Befragten nahe liegend, da dieses „Fernziel“ mit seinen hohen Hürden noch weit entfernt ist und zunächst die unmittelbaren Prüfungen und Abschlüsse im Horizont der Betreffenden liegen: „Wenn man die jungen Leute fragt, ist das so weit weg, wie der Mond von der Erde.“

In Bezug auf die berufliche Tätigkeit wird - wie oben auch schon angesprochen - deren im Vergleich zum Akademiker ausgeprägtere Kollegialität angeführt. Aufgrund der beruflichen Herkunft können die berufpraktisch vorgebildeten Steuerberater die Belange ihrer Angestellten besser nachempfinden, was sich positiv auf das „Stimmungsbild“ in den Kanzleien auswirkt.

Außerdem wird der Option, auch ohne Studium die Zulassung zur Steuerberaterprüfung zu erlangen, eine motivierende Funktion für die Angestellten zugesprochen, die sich neben der Ambition Steuerberater zu werden, auch auf die Weiterbildungsmotivation außerhalb des Berufsbildungssystems positiv auswirkt.

Eine Transparenz der Fördermöglichkeiten und der Zukunftsperspektiven in den Kanzleien trägt aus Sicht der Befragten entscheidend zur Arbeitsmotivation bei.

Trotz der guten Prüfungsergebnisse und anderweitig genannter Vorteile des qualifizierten Praktikerwegs besteht Veränderungs- bzw. Anpassungsbedarf. Durch den Status des Steuerberaters erhält der Steuerfachwirt weiter reichende Handlungsspielräume und Tätigkeitsfelder, die neben einer steuerfachlich angelegten Ausbildung, welche bereits umfassend in der Prüfung abgefragt wird, auch darüber hinaus gehende Kenntnisse in der Betriebswirtschaftslehre und vor allem im Bereich der überfachlichen Qualifikation, hier auch als Schlüsselkompetenzen bezeichnet, erforderlich macht. Diese, so die Einschätzung aller Experten, besitzen bereits eine hohe Bedeutung und werden in nächster Zukunft weiter an Bedeutung gewinnen. In der Prüfung zum Steuerfachwirt allerdings sowie in den entsprechenden Vorbereitungskursen werden diese Anforderungen nicht abgefragt bzw. vermittelt. Konkret wird vorgeschlagen, die mündliche Prüfung entsprechend der mandantenorientierten mündlichen Prüfung bei der Ausbildung zum Steuerfachangestellten zu verändern. Darüber hinaus würde von einem Experten eine Verlängerung der Fortbildungsdauer in Kauf genommen, wenn betriebswirtschaftliche und vor allem überfachliche Qualifikationen verstärkt vermittelt und im Folgenden auch abgefragt würden.

9.4.3 Der Bilanzbuchhalter - ein alternativer Fortbildungsweg zum Steuerfachwirt?

Zum Steuerfachwirt stellt der Fortbildungsabschluss Bilanzbuchhalter eine Alternative dar, in ebenso verkürzter Form die Zulassung zur Steuerberaterprüfung zu erlangen. Die Einschätzungen der Experten bezüglich dieses Zugangs weichen stark voneinander ab und lassen sich entsprechend deren Funktionen zuordnen. Während der Verbandsgeschäftsführer, das Präsidiumsmitglied der Bundessteuerberaterkammer und der berufstätige Steuerberater in seiner Funktion als Arbeitgeber gegen die privilegierte Zulassung von Bilanzbuchhaltern plädierten und argumentierten, votierten der Regierungsdirektor, der Geschäftsführer der privaten Steuerfachschule und der Studiendirektor für diese Alternative. Argumentationen gegen diese Option wurden also vor allem aus berufsständischer und inhaltlich-fachlicher Sicht angeführt. Die Befürwortung dieses Zugangs wurde e-

benso an den Inhalten der Bilanzbuchhalterprüfung festgemacht, womit sich beide Seiten eindeutig widersprachen.

Der Vergleich der Bildungs- und Prüfungsinhalte des Bilanzbuchhalters mit denen der Steuerfachwirte fiel sehr kontrovers aus. Zum einen reiche der steuerfachliche Anteil in dieser Fortbildung (Bilanzbuchhalter) nicht für die Steuerberaterprüfung aus. Insofern stelle diese eine vom Anforderungsprofil her leichtere Prüfung dar als die des Steuerfachwirts, die nicht ausreichend auf die Steuerberaterprüfung vorbereite: „Die Prüfung vom Bilanzbuchhalter [ist] erheblich leichter, als vom Steuerfachwirt.“ Demgegenüber stehen die Argumente der Befürworter, dass gerade der Bilanzbuchhalter als einziger Fortbildungsabschluss neben dem Steuerfachwirt inhaltlich umfangreiche Steuerfachkenntnisse vermittelt, die einer Steuerberaterprüfung gerecht werden. Die inhaltlichen Dimensionen und Überschneidungen der beiden Fortbildungen zum Bilanzbuchhalter und Steuerfachwirt scheinen an dieser Stelle noch nicht hinreichend und fundiert überprüft worden zu sein, so dass die Argumente auf dieser Ebene über eine subjektive Einschätzungen nicht hinausgehen und primär der jeweiligen Funktion der Befragten geschuldet sind.

Neben dem inhaltlichen Anforderungsniveau waren sich die Befragten ebenso uneinig über die Prüfungsmodalität, die zu einem gewissen Ungerechtigkeitsempfinden bei den Opponenten des Bilanzbuchhalters führt: „Denn die Bilanzbuchhalterprüfung kann man in Etappen ablegen, was man bei der Steuerfachwirtprüfung nicht machen kann. Da ist sicherlich die Anforderung viel höher, die drei Klausuren an einem Prüfungstermin bestehen und nicht eine Prüfungsleistung nach der anderen gestreckt über einen Zeitraum abzulegen.“ Insofern stelle die Bilanzbuchhalterprüfung auch eine erleichterte Zulassungsvoraussetzung für die Steuerberaterprüfung dar. Die Konsequenz dieser Argumentation wären Mitnahmeeffekte der angehenden Steuerberater, die eine Verkürzung ihrer berufspraktischen Tätigkeit über den vermeintlich leichteren Zugang erreichen könnten: „[Die Steuerfachangestellten] waren dann schon in Steuern schlecht. Aus dem Grund haben die dann den Bilanzbuchhalter gemacht.“ Da allerdings deren Anteil an den Prüfungsteilnehmern eher gering ist, scheint sich zumindest diese Befürchtung nicht zu bewahrheiten. Von den Befürwortern wird dementsprechend auch entgegengesetzt, dass die Bilanzbuchhalterprüfung trotz einer anderen Prüfungsstruktur und anderer Prüfungsschwerpunkte nicht leichter sei und folglich auch keine Mitnahmeeffekte möglich sind.

Über die Prüfungseignung der Bilanzbuchhalter hinaus wird auch an deren beruflichen Fähigkeiten in der Steuerberatung gezweifelt. Aus Sicht eines berufstätigen Steuerberaters handelt es sich beim Bilanzbuchhalter um einen „Steuerberater zweiter Klasse“, da die inhaltlich große Distanz zur Steuerberatung nicht befähige. Dessen fundierte betriebswirtschaftliche Kenntnisse können ein bestimmtes Segment wie zum Beispiel die generelle Unternehmensberatung bedienen und dort auch gut eingesetzt werden, genügen einer umfassenden Steuerberatung allerdings nicht.

Die Argumentationen gegen die präferierte Zulassung von Bilanzbuchhaltern können unter anderem auch auf berufsständische Interessen zurückgeführt werden, die der Verteidigung der Profession geschuldet sind und Wettbewerber und Konkurrenten von „außerhalb“ möglichst zu vermeiden versuchen. So wird auch offen mitgeteilt, dass der Bilanzbuchhalter im Berufsstand für Probleme sorgt oder sogar die Qualität der Arbeit im steuerberatenden Fach unter solchen Quereinsteiger leiden könnte. Dass die Gesamtprüfungsergebnisse der Bilanzbuchhalter mit denen der vermeintlich prädestinierten und bevorzugten Akademiker beinahe übereinstimmt, wird in die Argumentation nicht genügend einbezogen.

9.4.4 Der allgemeine Praktiker

Die bei weitem skeptischsten Einschätzungen bei den Zugangswegen zum Steuerberater äußern alle Befragten mit Blick auf die allgemeinen Praktiker, die nach der Ausbildung fast ausschließlich zum Steuerfachangestellten und einer zehnjährigen Tätigkeit auf diesem Feld, die Prüfungszulassung erhalten. Auch hier finden sich wieder zwei Argumentationsstränge in den Gesprächen. Zum einen beziehen sich die Argumente auf deren Eignung für die Steuerberaterprüfung und zum anderen auf das bildungspolitische und verfassungsrechtliche Postulat der Durchlässigkeit und Chancengleichheit. Einigkeit herrscht zwischen allen Befragten darin, dass das hohe Prüfungsniveau entsprechend den beruflichen Anforderungen gerechtfertigt ist und nicht an die Fähigkeiten des allgemeinen Praktikers (nach unten) angepasst werden kann, um deren Bestehensquote und -chance zu erhöhen.

Aufgrund der hohen Gesamt-Durchfallquote bei der Steuerberaterprüfung ziehen die Befragten die Prüfungseignung der allgemeinen Praktiker allgemein in Zweifel. Die Qualifizierung durch und während der berufspraktischen Tätigkeit wird in den Gesprächen kritisch hinterfragt. Da das Anforderungsniveau der beruflichen

Tätigkeit eines Steuerfachangestellten eine große Diskrepanz zu den Anforderungen an die Steuerberaterprüfung aufweist, wird dessen qualifikatorische Eignung für die Prüfung als schlecht eingeschätzt: „Sie haben eigentlich nie gelernt, so wirklich strukturiert zu denken. Einen Sachverhalt wirklich systematisch aufzuarbeiten und letztlich Schritt für Schritt abzuarbeiten. Das Thema systematische Gesetzesanwendung. Das haben die eigentlich nie so richtig von Grund auf gelernt. Sie haben es deshalb sicher auch schwerer, den Sachverhalt, der ihnen da gegeben wird, in der Klausur unter einem Gesetzestext zu subsumieren.“ Die lange Abstinenz von Berufsbildungsmaßnahmen (von den Weiterbildungskursen abgesehen) führt aus Sicht einiger Experten darüber hinaus zu diesem schlechten Abschneiden - gerade im Vergleich zu den Teilnehmern an der Fortbildungsprüfung Steuerfachwirt.

Einer Schließung dieses Zugangs widersprechen allerdings alle Befragten, jeweils mit anderer Begründung. Bildungspolitisch sollte auch dieser Zugang offen gehalten werden, um auch den einfachen Steuerfachangestellten die Chance auf diese Prüfung nicht zu verwehren. Die Prüfung selber solle als selektives Instrument fungieren und nicht die Zulassungsvoraussetzungen, die einem Bewerber die Chance von vornherein nehmen. Darüber hinaus wird auch aus Sicht des Verbandsgeschäftsführer und des Präsidiumsmitglied dem Beibehalten dieses Zugangs nicht widersprochen, da es sich um eine mündige Entscheidung des Einzelnen handelt und hierin ein liberalpolitisches Postulat gesehen wird, dass jedem dieselbe Chance gewährt wird. Hierbei muss allerdings hinzugefügt werden, dass es sich um eine Chancengerechtigkeit und nicht um Chancengleichheit handelt. Der allgemeine Praktiker hat zwar dieselbe Chance wie die anderen, an der Prüfung teilzunehmen, aber nicht vergleichbare Erfolgchancen aufgrund einer schlechteren Vorbildung, die nur unzulänglich durch Vorbereitungskurse kompensiert werden kann.

Eine Schließung dieses Zugangs wäre außerdem politisch nicht zu realisieren und aufgrund der geringen Fallzahl, die dem Berufsstand auch nicht schadet, nicht notwendig. Neben diesen bildungs- und berufsständischen Argumenten besteht aus Sicht einiger Befragter hier auch kein Handlungsbedarf, da davon ausgegangen wird, dass mit den prognostizierten steigenden Prüfungsanforderungen die Teilnahme- und Bestehensquote der allgemeinen Praktiker weiter sinken wird und im Sinne einer natürlichen Selektion dieser Zugang weiter an Bedeutung verliert.

Auch wenn die qualifikatorische Eignung der allgemeinen Praktiker von allen Befragten aus persönlicher und fachlicher Erfahrung sowie unter Berücksichtigung der niedrigen Bestehensquote für nicht ausreichend gehalten wird, sehen die Befragten aus unterschiedlichen Gründen keinen Handlungsbedarf, diesen Zugang zu schließen.

9.4.5 Schlüsselkompetenzen und deren Relevanz und Vermittlung in der Steuerberatung

Wie die Befragung bei den angehenden Steuerfachwirten zeigt, wird die Bedeutung der Schlüsselqualifikationen oder „soft skills“ im steuerberatenden Beruf als sehr hoch eingeschätzt und eine Zunahme ihrer Bedeutung in der Zukunft erwartet. Dieser Einschätzung stimmen alle Experten zu. Da es sich bei dem steuerberatenden Beruf um einen Dienstleistungsberuf mit regelmäßigem Klientenkontakt handelt, ist es aus Sicht der Experten selbstverständlich, dass auch solche Fähigkeiten neben den steuerfachlichen Kenntnissen und Fähigkeiten von den Angestellten und vor allem den Berufsträgern selber erwartet werden. Unterschiedliche Einschätzungen gab es diesbezüglich dagegen über deren Bedeutung im Vergleich zu den fachlichen Fähigkeiten und Kenntnissen.

Mit dieser eindeutigen und einheitlichen Beurteilung der Bedeutung der Schlüsselqualifikationen in der standardisierten Befragung und den Expertengesprächen stellt sich die Frage der Vermittlung dieser Kompetenzen. Hierzu zeichnen sich zwei Möglichkeiten ab; zum einen die Vermittlung in Weiterbildungsseminaren oder während der Arbeit, allerdings außerhalb der Fortbildungen und entsprechenden Vorbereitungskurse. Demgegenüber steht die Forderung der Implementierung der Schlüsselkompetenzen in die jeweiligen Fortbildungsprüfungen zum Steuerfachwirt und/oder zum Steuerberater, vergleichbar mit der mandantenorientierten Sachbearbeitung als mündliche Prüfung bei den Steuerfachangestellten. In diesem Fall müsste deren Vermittlung in den Vorbereitungskursen erfolgen. Dies wird überwiegend als problematisch eingestuft, da eine objektive Überprüfung von Schlüsselkompetenzen fragwürdig erscheint sowie auch rechtlich nicht möglich ist, weil es sich um keine Vorbehaltsaufgabe handelt. Außerdem wird dem weiteren Ausbau einer bereits umfangreichen Prüfung widersprochen. Zudem stehen bei einer Erweiterung der Prüfung Schlüsselkom-

petenzen in Konkurrenz zu den nicht zum Pflichtkanon gehörenden, aber ebenfalls förderungswürdigen betriebswirtschaftlichen Kenntnissen.

10 Zusammenfassung der Ergebnisse und Ansatzpunkte für weitere Forschungsarbeiten

Steuern sind, ob sie nun - wie heute - in Geld oder wie früher in Sach- oder Dienstleistungen bestehen, Ausdruck menschlichen Gemeinwesens, sie sind sogar Voraussetzung hierfür. Sie stehen damit am Anfang der menschlichen Kultur. In einer freiheitlichen, demokratisch und marktwirtschaftlich organisierten Gesellschaft hat der Beruf des Steuerberaters seinen festen und bedeutenden Platz. Er gehört zu den notwendigen rechtsstaatlichen Elementen, wie der Rechtsanwalt; er wird deshalb auch als unabhängiges Organ der (Steuer-) Rechtspflege bezeichnet. Der Steuerberaterberuf hat also neben seiner starken ökonomischen Basis eine weitgehend unabhängige rechtsstaatliche Grundlage, weil er das notwendige Äquivalent zu der gut ausgestatteten Eingriffsverwaltung (Finanzverwaltung) darstellt.

Die Geschichte der Steuerberatung lässt sich bis in das Altertum zurückverfolgen. Die Tätigkeit des Steuerberaters blieb über die Jahrhunderte hinweg ohne konkrete berufliche Ausformung. Erst mit der Miquelschen Einkommensteuerreform 1891 erfuhr der Berufsstand eine Kodifizierung in der Form einer Bevollmächtigtenregelung in § 29 Abs. II Einkommensteuergesetz. Im Jahr 1919 erfolgte eine weitere gesetzliche Regelung über Steuerberater in § 88 der Reichsabgabenordnung. Von dem Tätigkeitsprofil des damaligen Steuerberaters bis zur heutigen Situation der beruflichen Codifizierung war es aber noch ein langer Weg. Zwar fielen in diese Zeit auch die Gründungen der Handelshochschulen in Berlin, Köln und Leipzig mit teilweise besonderer Bedeutung für die Ausbildung im Bereich der Steuerberatung. Gleichwohl gab es für die Aufnahme der Tätigkeit als Steuerberater kein reguliertes Prüfungserfordernis. Die Tätigkeit als Steuerberater war auch nach wie vor eine gewerbliche und noch keine, eine persönliche Dienstleistung höherer Art voraussetzende, freiberufliche.

Dies änderte sich ab 1933 in der Zeit des Nationalsozialismus. Hier kam es zu einer Professionalisierung, Akademisierung, aber auch Politisierung. In 1933 erfolgte der Erlass des Gesetzes über die Zulassung von Steuerberatern. Diese sah in ihrer weiteren zeitlichen Entwicklung ab dem Jahre 1941 die Einführung des Akademikerprinzips für Steuerberater vor. Erforderlich für die Zulassung war die Absolvierung eines juristischen oder wirtschaftswissenschaftlichen Studiums,

ein dreijähriger Vorbereitungsdienst und das Bestehen der Steuerberaterprüfung, die in ihrer Struktur nach wie vor mit der heutigen Steuerberaterprüfung übereinstimmt. Abgegrenzt von den akademisch vorgebildeten Steuerberatern gab es noch die Helfer in Steuersachen, die von der Anzahl her allerdings den steuerberatenden Beruf mit über 80 % dominierte.

Unmittelbar nach dem Zweiten Weltkrieg kam es im Westen Deutschlands unter der Besatzung der Alliierten zu einer Zersplitterung des Steuerberatungsrechts und in der sowjetisch besetzten Zone, der späteren DDR, zur faktischen Abschaffung der Steuerberatung. In Westdeutschland erfolgte nach langen berufsständischen Debatten im Jahre 1962 die Verabschiedung eines bundeseinheitlichen Steuerberatungsgesetzes. Dieses sah weiterhin die Aufteilung des Berufsstandes in akademische Steuerberater und nicht akademische Helfer in Steuersachen, später Steuerbevollmächtigte, vor. Erst im Jahre 1972 wurde aus diesen beiden steuerberatenden Berufen der Einheitsberuf Steuerberater geschaffen mit langen und großzügigen Übergangsregelungen für die Steuerbevollmächtigten. Im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 1992 sind Regelungen getroffen worden, die die vorläufige und endgültige Bestellung von Steuerberatern in den neuen Bundesländern betrafen.

In 1994 wurden durch das sechste Steuerberatungsänderungsgesetz die verfassungsrechtlichen Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts zur Schaffung einer verfassungskonformen Satzung gemacht. Die Umsetzung durch die Satzungsversammlung erfolgt in den Jahren 1997 und 1998. Mit dem voraussichtlich im Jahre 2008 verabschiedeten achten Steuerberatungsänderungsgesetz wird die Grundlage dafür geschaffen, dass die Zulassung und Prüfung der Steuerberater, statt wie bisher von den staatlichen Stellen, in den meisten Fällen von den Steuerberaterkammern durchgeführt wird, dies allerdings unter Erhaltung des Charakters einer staatlichen Prüfung. Die Änderung fällt zwar massiv aus, ohne jedoch die Substanz der Prüfung zu ändern. Überdies sei festgehalten, dass das achte Steuerberatungsänderungsgesetz auch keine Erweiterung der Befugnisse der Buchführungshelfer vorsieht, welche durch Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts im untersten Segment der früheren Vorbehaltsaufgaben (Buchführung) neben den Steuerberatern tätig sein dürfen.

Der Einfluss der europäischen Union macht sich im Berufsstand in der Weise bemerkbar, dass über die gegenseitige Anerkennung der Hochschuldiplome eine

gegenseitige Akzeptanz der Leistungen und Abschlüsse in den EU-Ländern untereinander gewährleistet ist. Überdies sorgt die Europäische Union dafür, dass es für die Steuerberater durch Harmonisierungsbestrebungen im Steuerrecht zu erheblichen Internationalisierungsschüben kommt, insbesondere im Bereich der Umsatzsteuer und in den übrigen Steuerarten mit Blick auf die Freizügigkeit von Arbeitskräften und Kapital. Letztlich wird dies zu einer Herausforderung für die nationale Rechtssetzung und die Haushaltskonsolidierung mit ungeahnten Folgen für die Komplizierung des Steuerrechts und damit für die Arbeit des Steuerberaters.

Eine fundierte Darstellung des steuerberatenden Berufs in Deutschland wäre ohne die Erwähnung der berufständischen Organisation DATEV unvollständig. Diese hat sich in circa 40 Jahren zu einer der bedeutendsten Datenverarbeitungsorganisationen in Deutschland entwickelt und wird von über der Hälfte der Berufsträger in Anspruch genommen.

Der Beruf des Steuerberaters ist in Deutschland in einer Weise durchreguliert, wie sonst nur selten in der EU und in anderen Industriestaaten. Lediglich in Österreich, Polen und in der Slowakei findet sich eine ähnliche Regelungsdichte. In Spanien ist der Beruf Steuerberater praktisch überhaupt nicht reguliert. Die USA und die anderen Industriestaaten der EU nehmen in etwa eine Mittelposition ein.

Die Rahmenbedingungen und die wirtschaftliche Lage der Steuerberaterschaft sind nach wie vor befriedigend bis gut. Während die Anzahl der Rechtsanwälte Jahr für Jahr etwa um 6.000 steigt, liegt die Steigerung bei den Steuerberatern in den letzten Jahren bei lediglich um die 1.000 im Durchschnitt. Die Zahl der Rechtsanwälte ist mit 142.000 auf den 01.01.2007 etwa doppelt so hoch wie die der Steuerberater mit circa 72.000. Dies muss vor dem Hintergrund gesehen werden, dass der Steuerberatermarkt mit circa zwölf Milliarden Euro rund 30 % größer ist als der Rechtsanwaltsmarkt mit circa 9,4 Millionen Euro (Stand 2003). Verschärft wird diese Situation zu Lasten der Rechtsanwälte noch dadurch, dass deren Durchschnittsalter, insbesondere wegen der hohen Zulassungszahlen auf circa 43 Jahre sinkt, während das Alter der Steuerberater auf zuletzt circa 49 Jahre im Jahre 2003 steigt. Die voraussichtlich altersbedingten höheren Abgänge aus dem Berufsstand der Steuerberater tragen damit deutlich zur Entlastung bei. Der Frauenanteil steigt zwar bei der Rechtsanwaltschaft stärker als bei den

Steuerberatern; zurzeit liegt er jedoch in beiden Berufständen noch gleich auf bei etwa knapp 30 %.

Die Zukunftsaussichten für den steuerberatenden Beruf werden als gemischt, insgesamt jedoch als befriedigend angesehen. Es werden sich die Tätigkeitsfelder voraussichtlich verschieben, weg von der Steuererklärungsdeklaration, hin zur betriebswirtschaftlichen Beratung und zur Spezialisierung. Auch wird sich die allgemeinrechtliche Beratung mit fortschreitender Liberalisierung auf diesem Gebiet zu Lasten der Rechtsanwälte und zu Gunsten der Steuerberater verschieben. Auf der anderen Seite dürfte aber eine mögliche Entwicklung, dass die Buchführungshelfer ihre Befugnisse zu Lasten der Vorbehaltsaufgaben der Steuerberater erweitern, Beachtung verdienen.

Die Zulassungsbedingungen für die Prüfung zum Steuerberater unterscheiden grundlegend zwischen solchen Bewerbern, die ein Hochschulstudium aufweisen und solchen, die als so genannte Praktiker den Weg in die Steuerberatung wählen. Während die Akademiker nach ihrem Studium zwei oder drei Jahre praktische Tätigkeit vorweisen müssen, können die Praktiker nach ihrer kaufmännischen Berufsausbildung erst nach zehn Jahren oder nach sieben Jahren (Steuerfachwirte, geprüfte Bilanzbuchhalter) zur Steuerberaterprüfung zugelassen werden. Die Durchfallquote in der Steuerberaterprüfung liegt in den letzten sieben Jahren bundesweit bei circa 49 % und einschließlich der Rücktritte bei 61 %.

Neben der Aufarbeitung von Rahmendaten und der Nachzeichnung von berufsgeschichtlichen Entwicklungssträngen des Steuerberaterberufs war es Aufgabe dieser Arbeit, die Frage des Berufszugangs über den sogenannten Praktikerweg aufzuarbeiten. Hinsichtlich der Praktiker wurde für den Prüfungsjahrgang NRW 2006/2007 eine umfangreiche Einzelerhebung sekundärstatistischer Daten durchgeführt, welche zu dem Ergebnis kommt, dass sich die Durchfallquote für Steuerfachwirte mit circa 30 % - abgesehen von den Diplom-Finanzwirten - ganz erheblich von allen übrigen Bewerbern unterscheiden. Diese haben mit über 40 % (Akademiker) und über 50 % (geprüfte Bilanzbuchhalter) deutlich schlechtere Ergebnisse vorzuweisen. Schlusslicht in dieser Betrachtung ist der allgemeine Praktiker mit einer Durchfallquote von circa 82 %. Bei der Betrachtung der Rücktrittshäufigkeit zur Ermittlung der Gesamtdurchfallquote fällt auf, dass Akademiker ganz besonders häufig zurücktreten und dadurch in ihrer Gesamtdurchfallquote zu den Bilanzbuchhaltern aufschließen (beide Bewerber-

gruppen liegen dann bei circa 58 %). Diese ermittelten Durchfallquoten für Steuerfachwirte und geprüfte Bilanzbuchhalter werden durch eine aktuelle Umfrage der Bundessteuerberaterkammer, denselben Prüfungsjahrgang betreffend, bestätigt. Die dort ermittelten Werte sind fast die gleichen.

Im Rahmen der Auswertung der Daten ist darüber hinaus festzustellen, dass fast alle Praktikerbewerber eine Ausbildung als Steuerfachangestellter absolviert haben, obwohl die Zulassung auch mit affinen kaufmännischen Ausbildungen möglich ist. Des Weiteren ist festzustellen, dass Bewerber mit Hochschulreife deutlich besser abschneiden, also solche ohne Hochschulreife. Außerdem ist das Alter der Bewerber für die Bestehens Chancen von großer Bedeutung, je jünger desto erfolgreicher. Das im Rahmen dieser Arbeit festgestellte Durchschnittsalter der Bewerber liegt bei etwa 34 Jahren und unterscheidet sich zwischen Akademikern und Praktikern, mit circa ein bis zwei Jahren nur geringfügig.

Der Praktikerzugang im Einzelnen stellt sich so dar, dass beim Steuerfachangestellten es sich um eine Prüfung handelt, die - natürlich auf wesentlich niedrigerem Niveau - den Stoff beinhaltet, den auch die Steuerberaterprüfung zum Gegenstand hat. Die Durchfallquoten dort liegen im Schnitt bei moderaten 13 %. Die Ausbildungsverträge sind rückläufig. Der Anteil der Steuerfachangestellten mit Hochschulreife liegt kontinuierlich bei stattlichen 50 bis 60 %. Die Fortbildungsprüfung zum Steuerfachwirt machen rein rechnerisch lediglich 25 % der Steuerfachangestellten. Der Prüfungsstoff ist ebenfalls der gleiche wie der der Steuerberaterprüfung, nur liegt er im Niveau zwischen der Steuerfachangestellten- und der Steuerberaterprüfung. Die Durchfallquote liegt beständig hoch bei circa 40 %. Die Bilanzbuchhalterprüfung legen ungleich mehr Teilnehmer jährlich im Bundesgebiet ab und zwar mit circa 7.000 bis 8.000 etwa die vierfache Anzahl wie die der Steuerfachwirte. Die Durchfallquote liegt mit 40 bis 50 % ähnlich hoch wie bei den Steuerfachwirten. Der Schwerpunkt der Bilanzbuchhalterprüfung liegt jedoch eindeutig nicht im Steuerrecht, welches lediglich den Charakter eines wichtigen Nebenfaches hat.

Die im Rahmen dieser Arbeit durchgeführte standardisierte Befragung von angehenden Steuerfachwirten im Kammerbezirk Düsseldorf/Köln ergab, dass - ähnlich wie bei einer statistischen Erhebung der Steuerberaterkammer Düsseldorf in ihrem Bezirk - der Anteil der Prüfungsanwärter mit Hochschulreife bei circa 80 % und damit wesentlich höher als der Bundesdurchschnitt liegt. Zur finanziellen und

zeitlichen Investition in die Prüfung und deren Vorbereitung ergab die Befragung, dass weit überwiegend die finanziellen Aufwendungen vom Arbeitgeber und der zeitliche Einsatz vom Arbeitnehmer getragen werden. Durch die Fortbildung zum Steuerfachwirt erhoffen sich die Anwärter sowohl eine Einkommenssteigerung als auch eine Sicherung ihrer derzeitigen Position. Bemerkenswert ist, dass verhältnismäßig wenige zu diesem Zeitpunkt bereits die Steuerberaterprüfung als nächsten Karriereschritt fest im Auge haben (circa 23 %). Dies gilt insbesondere für die Frauen, die dies zu diesem Zeitpunkt nur zu 16 % beabsichtigen und zu 60 % unentschlossen sind.

Die Expertenbefragung fördert das Ergebnis zu Tage, dass der wesentliche Kern der Zulassungsbedingungen und Prüfungsbedingungen der Steuerberaterprüfung für sachgerecht und zukunftsweisend gehalten wird. Dies gilt besonders für den zweigliedrigen Zugang über den Akademiker- oder Praktikerweg. Hier sieht aus historischen, verfassungsrechtlichen, bildungspolitischen und berufspraktischen Erwägungen keiner der Befragten einen Änderungsbedarf. Es wird davon ausgegangen, dass die Breite des Steuerberaterbetätigungsfeldes für alle diese Bewerber genügend Raum biete. Bezogen auf die praktischen Erfordernisse wird allerdings das akademische Studium in der Regel für zu theorielastig erachtet. Die Prüfung des Steuerfachwirts wird von allen Befragten als geeignete Voraussetzung für eine stabile Karriere auf dem Weg zum Steuerberater angesehen, der sich insbesondere durch die Verzahnung der umfangreichen praktischen Tätigkeit mit der sich über Jahre erstreckenden systematischen Erlernung des Steuerrechts auszeichnet. Der mit dem Steuerfachwirt konkurrierende Beruf des geprüften Bilanzbuchhalters wird nur teilweise als vergleichbar und von allen Experten hinsichtlich der Vermittlung steuerlicher Kenntnisse als unzureichend angesehen. Am Zugangsweg des allgemeinen Praktikers will die Mehrheit der Experten ebenfalls nicht rütteln. Man ist sich einig, dass die wenigen allgemeinen Praktiker, die die Prüfung bestehen, verdientermaßen zum Berufsstand gehören.

Hinsichtlich der Vorbildungs- und Eingangsvoraussetzungen ist sich die Expertenrunde darin einig, dass allgemeinschulische Voraussetzungen nicht verändert werden sollten und auf keinen Fall anzuheben seien. Ebenso sieht man keinen Bedarf an Eingangstest, Auswahlgesprächen oder ähnlichen Selektionsmechanismen. Lediglich hinsichtlich der Dauer der praktischen Tätigkeit wird für die Akademiker eine Erhöhung über das bisherige Maß von zwei bzw. drei Jahren hinaus empfohlen und für die Steuerfachwirte eine Verminderung von sieben

Jahren auf etwa fünf oder sechs Jahren in Betracht gezogen. Für die Akademiker kann man sich auch vorstellen, die Praxiszeit der Steuerberaterprüfung nach zu verlagern.

Die Vergabe des sich gegenwärtig in der berufsbildungspolitischen Diskussion befindlichen Grades „Bachelor Professional“ im Zusammenhang mit der Ausbildung zum Steuerfachwirt wird kontrovers beurteilt. Zum einen wird es als bloße Marketingmaßnahme abgetan, zum anderen sieht man hier eine Möglichkeit in modularer Weise Steuerfachwirt und „Bachelor Professional“ miteinander zu verbinden, teilweise weiß man den Grad „Bachelor Professional“ nur schemenhaft oder gar nicht einzuordnen. Anders sieht dies mit der Einführung dualer Studiengänge aus. Diesem Vorhaben steht man uneingeschränkt positiv gegenüber wegen der außerordentlich konzentrierten Wissensvermittlung und sieht aber auf der anderen Seite auch die besondere Beanspruchung der Auszubildenden. Der Vermittlung von fachübergreifenden Schlüsselqualifikationen (soft skills) wird für die Berufsausübung eine große und wachsende Bedeutung zugemessen. Eine explizite Verankerung im Prüfungsstoff wird jedoch aus verschiedenen Gründen skeptisch beurteilt; insbesondere meint man, dass hierfür in den als Fachprüfungen ausgestalteten Examina kein Raum sei und es unter anderem auch deshalb besser sei, die Erlernung in die spätere berufspraktische Zeit zu verlagern.

Ziel der vorliegenden Arbeit war es, ausgewählte Aspekte zum Beruf des Steuerberaters unter besonderer Berücksichtigung des Zugangs zur Berufstätigkeit wissenschaftlich aufzuarbeiten. Schon bei der Recherche wurde deutlich, dass es sich beim Beruf des Steuerberaters um einen Gegenstandsbereich handelt, der in der wissenschaftlichen Literatur hinsichtlich der historischen, institutionell-organisatorischen und curricularen Dimensionen - im Sinne der Verknüpfung von Aus- und Weiterbildung - bislang nur wenig bearbeitet wurde, wenngleich sich das Bild in jüngster Zeit etwas positiv verändert hat. Dennoch besteht ein erheblicher Forschungsbedarf, der nachfolgend skizziert wird:

Zwar existieren unterschiedliche Datensätze zu den Prüfungsergebnissen im Bereich der steuerberatenden Berufe. Die Ergebnisse dieser Arbeit zeigen aber, dass sich die vorliegenden Daten durch eine geringe Tiefenschärfe bei den erhobenen Merkmalen auszeichnen, die es nicht möglich machen, differenzierte Auswertungen vorzunehmen. Hier wäre es erforderlich, die Datenerhebungen durch die zuständigen Stellen um tiefer ge-

hende Merkmalskategorien zu verbreitern, um eine aussagekräftige sekundär-statistische wissenschaftliche Analyse zum Beispiel zu den Einflussfaktoren auf den Prüfungserfolg vornehmen zu können.

- In der Arbeit wurde aufgearbeitet, dass der Praktikerzugang zum Beruf des Steuerberaters ein wichtiges Standbein der beruflichen Qualifizierung ist und aus Sicht der Experten auch eine Zukunftsperspektive besitzen muss. Um diesen Zugangsweg zu stabilisieren, sind Informationen über den Personenkreis von Relevanz, der diesen Karriereweg wählt. Bislang liegen keine Daten und Informationen über die Motivation, die Gründe für die Berufsentscheidung, die beruflichen Erfahrungen, die Bedingungen von Lernprozessen in der jeweiligen Arbeitsumgebung, die notwendigen Investitionen in Zeit und Geld, die Lernumgebungen, die Lernorte, die Erfahrungen mit unterschiedlichen Lernmedien etc. vor. Um gerade den Zugangsweg zum Praktiker abzusichern, wären Informationen zu den genannten Aspekten durch gezielte empirische Einzelstudien notwendig.
- Es war zwar kein erklärtes Ziel dieser Arbeit, den Kontext zwischen beruflicher Erstausbildung und beruflicher Weiterbildung zu thematisieren, aber im Verlauf der beiden eigenständig durchgeführten empirischen Erhebungen bei den Teilnehmern und den Experten ist deutlich geworden, dass die inhaltlichen zentralen Referenzpunkte der beruflichen Curricula für die Ausbildung wie auch für die Fortbildung einer näheren Analyse unter lernorganisatorischen, didaktisch-methodischen und medialen Aspekten unterzogen werden sollten, um beide Bereiche näher als bislang zu verschränken.

Literaturverzeichnis

Baatz, Dietwulf, „Gebt dem Kaiser, was des Kaisers ist.“ Steuern im Römerreich, in: Schultz, Uwe (Hrsg.), Mit dem Zehnten fing es an. Eine Kulturgeschichte der Steuer, München 1986, S. 38-50

Baethge, Martin, Das berufliche Bildungswesen in Deutschland am Beginn des 21. Jahrhunderts, in: Cortina, Kai S. et al. (Hrsg.), Das Bildungswesen in der Bundesrepublik Deutschland, Strukturen und Entwicklungen im Überblick, 2. Aufl. Hamburg 2005, S. 525-580

Baethge, Martin/Baethge-Kinsky, Volker, Jenseits von Beruf und Beruflichkeit? Neue Formen von Arbeitsorganisation und Beschäftigung und ihre Bedeutung für eine zentrale Kategorie gesellschaftlicher Integration, in: Mitteilungen aus Arbeitsmarkt- und Berufsforschung H. 3, 1998, S. 461-472

Behrens, Fritz, Die Krise der freien steuerberatenden Berufe in der Sowjetzone, in: Der Wirtschaftsprüfer 1960, S.743

Behrens, Fritz, Steuerberatung in der Europäischen Gemeinschaft, Vergleich des Berufsrechts - Chancen der Harmonisierung - Neue Aufgabenfelder des europäisch-internationalen Steuerberaters, Berlin 1980

Beicht, Ursula/Waiden, Günter, Individuelle Investitionen in berufliche Weiterbildung: Heutiger Stand und künftige Anforderungen in: WSI-Mitteilungen (2006), H. 6, S. 327-334

Beicht, Ursula/Krekel, Elisabeth M./Walden, Günter, Berufliche Weiterbildung - Welche Kosten und welchen Nutzen haben die Teilnehmenden?, Bielefeld 2006

Beicht, Ursula/Krekel, Elisabeth M./Walden, Günter, Privatpersonen übernehmen hohen Verantwortung für ihre berufliche Weiterbildung, 2004, URL: <http://deposit.ddb.de/ep/netpub/44/43/84/970844244/data/stat/dd071603wi.pdf> (Graue Literatur)

Bräuer, Karl, Probleme einer Finanz- und Steuerreform, Bd. I: Die Grundlagen, Bad Wörishofen 1954

Bühler, Ottmar/Strickrodt, Georg, Steuerrecht, Bd. 1, 3. Aufl., Wiesbaden 1960

Bühring, Hermann, Steuerberatungsgesetz, Berlin/Frankfurt 1961

Carl, Dieter, Beratende Berufe im Europäischen Binnenmarkt, berufliche Perspektiven und rechtlicher Rahmen der Steuer-, rechts- und wirtschaftsberatenden Tätigkeit, Bielefeld 1995

Charlier, Rudolf/Peter, Karl, Steuerberatungsgesetz - Kommentar mit Berufsrecht und Praxis der Steuerberatung, 3. Aufl., Heme/Berlin 1981

Dahns, Christian/Eichele, Wolfgang, Die allgemeine Fortbildungspflicht deutscher und europäischer Rechtsanwälte unter Berücksichtigung des Rechts anderer Berufe, BRAK-Mitteilungen 2002, S. 259

Denkschrift „Zur Begründung einer Handels-Hochschule in Leipzig“, 1897

Deutsch, Annika, Reformerfordernisse bei der Steuerberater-Ausbildung, Die Steuerberatung 2003, S. 136 f.

Diekmann, Knut, Chancen auf mehr, in: Wirtschaft und Berufserziehung 04/07, S. 12 f.

Dobischat, Rolf/Seifert, Hartmut, Betriebliche Weiterbildung und Arbeitszeitkonten, in: WSI Mitteilungen, H. 2, 2001 S. 92-101

Dobischat, Rolf / Ahlne, Eva, Betriebliche Weiterbildung benötigt veränderte Zeitreglements, Die Verknüpfung von Lern- und Arbeitszeiten im Spiegel einer empirischen Betriebserhebung, in: Dobischat, Rolf/Seifert, Hartmut/Ahlne, Eva (Hrsg.), Integration von Arbeit und Lernen, Erfahrungen aus der Praxis des lebenslangen Lernens, Berlin 2003, S. 149-186

Dobischat, Rolf , Weiterbildung im Konzept des lebenslangen Lernens - Weiterbildung im Spannungsfeld zwischen Systembildung und -destabilisierung. In: RdJB, H.2, 2005, S. 156-168

Dobischat, Rolf/Seifert, Hartmut, Lernzeit schaffen, in: Personal H. 03, 2005, S. 14-16

Dollinger, Philippe, Die Hanse, S.15 f.

Flämig, Christian, Standort und Zukunft des steuerberatenden Berufs - Anforderungsprofile und Leistungsangebote, DStZ 1993, S. 263 f.

Frenkel, Erdmann, Die Lage der steuerberatenden Berufe im sowjetisch besetzten Gebiet Deutschlands, in: Der Wirtschaftsprüfer 1953, S. 105-107

Gehre, Horst, Abgrenzung Steuerberatung/Rechtsberatung, Deutsches Steuerrecht 1977, S. 296

Gehre, Horst, Steuerberatungsgesetz, 5. Aufl., München 2005

Gilgan, Hans-Günther, Der Beruf des Steuerberaters: Berufsbild, Ausbildung, Perspektiven, 5. neubearbeitete Aufl., Heme/Berlin 1995

Görtemaker, Manfred, Deutschland im 19. Jahrhundert. Entwicklungslinien, Opladen 1986

Greinert, Wolf-Dietrich, Duales System der Berufsausbildung, in: Kaiser, Frans-Josef/Pätzold, Günter (Hrsg.), Wörterbuch Berufs- und Wirtschaftspädagogik, 2. Aufl., Bad Heilbrunn 2006, S. 229-230

Greinert, Wolf-Dietrich, Die Novellierung des Berufsbildungsgesetzes von 1969 - gelingt in Deutschland eine Reform im europäischen Format?, in: Greinert, Wolf-Dietrich/Schur, Ilse (Hrsg.), Zwischen Markt und Staat. Berufsbildungsreform in Deutschland und in der Schweiz, Berlin 1969, S. 19-32

Greinert, Wolf-Dietrich, Das „duale System“ der Berufsausbildung am Ende der Entwicklung? Überlegungen zu einem notwendigen Transformationsprozeß, in: BWP, H. 1, 2004, S. 108-115

Gurland, A. R. L., Wirtschaft und Gesellschaft im Übergang zum Zeitalter der Industrie, in: Propyläen Weltgeschichte, Bd. 8: Das neunzehnte Jahrhundert, Frankfurt 1960

Hansmeyer, Karl-Heinrich, in: Schmölders, Günther, Allgemeine Steuerlehre, 5. Aufl., Berlin 1980

Häuser, Karl, Opfer und Steuer. Von der Antike zur Gegenwart, in: Schultz, Uwe (Hrsg.), Mit dem Zehnten fing es an. Eine Kulturgeschichte der Steuer, München 1986, S. 13-24

Hobbes, Thomas, Leviathan, 1. u. 2. Buch in englischer Fassung, 1651 veröffentlicht

Hohlfeld, Johannes (Hrsg.), Dokumente der deutschen Politik und Geschichte von 1848 bis zur Gegenwart, Bd. 6

Husemann, Rudolf/Vonken, Matthias, Zeitmuster von Lernzeiten. Befunde aus der empirischen Weiterbildungsforschung in: Dobischat, Rolf/Seifert, Hartmut/Ahlene, Eva (Hrsg.), Integration von Arbeit und Lernen. Erfahrungen aus der Praxis des lebenslangen Lernen, Berlin 2003, S. 149-187

Kinder, Hermann/Hilgemann, Werner, dtv-Atlas der Weltgeschichte, 2. Aufl., München 2001

Klause, Dieter, Neuordnung Bilanzbuchhalter, Bundeseinheitliche Prüfung für den ältesten Fortbildungsberuf, in: Lernfeld Betrieb, H. 3, 1990, S. 28-29

Kohlmann, Yvonne, Mehr Durchlässigkeit zwischen beruflicher und hochschulischer Bildung statt Titelwirrwarr, in: Wirtschaft und Berufserziehung, 04/07, S. 1 f.

Kornblum, H., Abschied vom Werbeverbot, Die Steuerberatung 1988, S. 189

Kromrey, H., Empirische Sozialforschung: Modelle und Methoden der standardisierten Datenerhebung und Datenauswertung, 9. korr. Aufl., Opladen 2000

Kroy, K., Innovationsmanagement für steuerberatende Berufe - Etwas Neues in einer unsicheren Zeit zum Erfolg bringen, in: Datenverarbeitung, Steuern, Wirtschaft, Recht Sonderheft 1998, S. 33

Kruse, Heinrich-Wilhelm, Steuerrecht I, allgemeiner Teil, 1991

Kuhls, C./Meurers, Th./Maxl, P./Schäfer, H./Goez, Ch./Willerscheid, K., Steuerberatungsgesetz, 2. Aufl., Herne/Berlin 2004

Kumpf, Johann Heinrich, 5000 Jahre Steuern und Zölle, Brühl 1996

Lamnek, Siegfried, Qualitative Sozialforschung, Bd. 1 Methodologie, 3. korr. Aufl., Weinheim 1995

Lamnek, Siegfried, Qualitative Sozialforschung, Bd. 2. Methoden und Techniken, 3. korr. Aufl., Weinheim 1995

Ley, Reinhard, Anmerkungen zu mehr als 500 Jahren doppelter Buchführung, in: Steuerberaterkammer Stuttgart (Hrsg.) Der Steuerberater - ein verantwortungsvoller Beruf, Festschrift für Herman Oettinger, Stuttgart 1995, S. 79-84

Maxi, Peter, Berufsrecht in der Praxis, in: Beck'sches Steuerberaterhandbuch 2004/2005, Schriften des deutschen wissenschaftlichen Steuerinstituts der Steuerberater e. V., München 2004

Meier, Christian, Wie die Athener ihr Gemeinwesen finanzierten. Die Anfänge der Steuerpolitik in der griechischen Antike, in: Schultz, Uwe (Hrsg.), Mit dem Zehnten fing es an. Eine Kulturgeschichte der Steuer, München 1986, S. 25-37

Meuser, Michael/Nagel, Ulrike, Das Experteninterview in: Friebertshäuser, Barbara/Prengel, Annedore (Hrsg.): Handbuch qualitativer Sozialforschung in der Erziehungswissenschaft, Weinheim/München 2003, S. 481-491

Moraw, Peter, Der „gemeine“ Pfennig. Neue Steuern und die Einheit des Reiches im 15. und 16. Jahrhundert, in: Schultz, Uwe (Hrsg.), Mit dem Zehnten fing es an. Eine Kulturgeschichte der Steuer, München 1986, S. 130-142

Müller von, Achatz, Zwischen Verschuldung und Steuerrebellion. Die mittelalterliche Stadt an den Beispielen von Florenz und Köln, in: Schultz, Uwe (Hrsg.), Mit dem Zehnten fing es an. Eine Kulturgeschichte der Steuer, München 1986, S. 100-113

Neufang, Bernd, Berufsstand der Steuerberater - quo vadis?, in: Die Steuerberatung 2006, S. 70

Niehues, Karl, Der Steuerberater als Dienstleister für Klein- und Mittelbetriebe, in: Deutsches Steuerrecht, H. 35, S. 1366 f.

Orth, Elsbet, Vom Königsschatz und Kataster. Die Entwicklung der Steuern im fränkischen Reich, in: Schultz, Uwe (Hrsg.), Mit dem Zehnten fing es an. Eine Kulturgeschichte der Steuer, München 1986, S. 74-86

Pausch, Alfred/Kumpf, Johann Heinrich, Illustrierte Geschichte des steuerberatenden Berufes, 2. Aufl., Köln 1986

Pausch, Alfred/Pausch, Jutta, Kleine Weltgeschichte der Steuerobrigkeit, Köln 1989

Pausch, Alfred/Pausch, Jutta, Kleine Weltgeschichte der Steuerberatung, Köln 1990

Pernutz, J., „Freie“ Berufe im unfreien Mitteldeutschland, in: Deutsche Fragen 1961, H. 3, S. 48-49

Pestalozzi, Christian, Ausbildung und Beruf des Juristen - Verfassungsrechtliche Konturen, Juristische Zeitung 1979, S. 379 f.

Pestke, Axel, Mutmaßungen über die Zukunft des steuerberatenden Berufs, in: Streck, Aktuelle Problemfelder in der Steuerberatung, Beratungsakzente, Bd. 23, 1998, S. 91

Pestke, Axel, Trends auf dem Beratungsmarkt 2000, in: Datenverarbeitung, Steuern, Wirtschaft, Recht, H. 4, 2000, S. 91

Pestke, Axel, Rechtsberatung durch Steuerberater - Was bedeuten die Änderungen des Rechtsberatungsgesetzes?, Die Steuerberatung 1998, S. 406

Pestke, Axel, Ausbau der Kammeraufgaben in den Bereichen Fortbildung und Qualitätssicherung - sinnvoll und zulässig?, Die Steuerberatung 2005, S. 264

Pestke, Axel, Beraterberufe für Steuern und Recht im Steuerberaterhandbuch Europa, Bonn/Berlin 1997, Stand Oktober 2005

Philippfen, Jörg, Qualitative und quantitative Analyse der Steuerberateraus- und -fortbildung in Deutschland, Dissertation, Köln 2006, S. 256-257

Preuss, Marion, Die Reform des Berufszugangs zum Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Entwicklung zukunftsorientierter Ausbildungskonzepte, Bonn 2006 (Dissertation)

Rau, Günter/Dürnwächter, Erich/Flick, Hans/Geist, Reinhold, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Köln, Stand August 2007

Raydt, Hermann, Denkschrift „Zur Begründung einer Handels-Hochschule in Leipzig“, 1897

Richter, H., Die berufspraktischen Voraussetzungen für die Zulassung zur Steuerberaterprüfung, Deutsches Steuerrecht 1998, S. 1810

Rose, Gerd, Kleine Philosophie der Steuerberatung, Festvortrag aus Anlass des 10-jährigen Bestehens der Bundessteuerberaterkammer am 01.03.1972 in Bonn, Die Steuerberatung 1972, S. 41

Rudel, Meinhard, Praxis der Steuerberatungsbetriebe: Organisationsstruktur, Mandanten und Leistungsprogramm, Eine empirische Untersuchung über Stand und Entwicklungschancen der steuerberatenden Berufe, Schriften zur betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Bd. 7, Hrsg. von Wacker, Wilhelm H. Berlin 1979

Ruiter, D.-J., Die Selbstverwaltung des steuerberatenden Berufs und seine Organisation, in: Der Steuerberater - ein verantwortungsvoller Beruf, Festschrift für H. Öttinger 1995, S. 85

Schäfer, Paul, Betriebswirtschaftliche Beratung, Herausforderungen für den Steuerberater, in: Datenverarbeitung, Steuern, Wirtschaft, Recht, Sonderheft 1996, S. 52 f.

Schick, Walter, Die Ausbildung zur „unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen“ in verfassungsrechtlicher Sicht, Steuer und Wirtschaft 1985, S. 172

Schmidt, Ludwig, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 26. Aufl., München 2007

Schmidt-Lauff, Sabine, Lernzeitstrategien - betriebliche Raritäten und individuelle Wünsche, in: Report, H. 27, 2004, S. 124-131

Schmölders, Günter, Rezension zu Alfons Pausch, Vom Beutesymbol zur Steuerbilanz, FR 1982, S. 470 f.

Schneck, Ottmar, Interview mit Prof. Dr. Ottmar Schneck, Die Steuerberatung 2005, S. 89

Schneider, Ralph, Perspektiven und Reformansätze in der Ausbildung der Beamtenlaufbahn des gehobenen Dienstes der Steuerverwaltung, Eine Analyse des Berufsfeldes und der Ausbildungssituation von Finanzanwärtinnen in der Steuerverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen (Dissertation), Düsseldorf 2001

Schnell, Rainer/Hill, Paul/Esner, Elke (Hrsg.), Methoden der empirischen Sozialforschung, 6. Aufl., München/Wien 1999

Schoul, Sylvia, Änderungen in den Strukturen des Steuerberatermarktes, Bonn/Berlin 2005, S. 42-67

Schule in NRW, Nr. 4147, Frechen 2004

Schultz, Uwe, Das Gebot vom Sinai und der Steuerbetrug von Friedrichsruh, in: Schultz, Uwe (Hrsg.), Mit dem Zehnten fing es an. Eine Kulturgeschichte der Steuer, München 1986, S. 7-12

Smits, Adam, Der Wohlstand der Nationen, übertragen und umfassend gewürdigt von Horst Claus Rechtenwald, München 1974/1978

Solch, Otto/Ringleb, Karl, Umsatzsteuer München, Stand Sept. 2005, § 14 c, Anm. 128

Solch, Otto/Ringleb, Karl, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, München, Stand April 2007

Sondermann, Tomas, Das Berufsbildungsreformgesetz von 2005: Was ist neu und anders?, BWP, H. 2, S. 5 f.

Späth, Wolfgang, Bonner Handbuch der Steuerberatung, Bonn/Berlin 1980, 100. Aktualisierung 2007

Statistisches Bundesamt, Gebiet und Bevölkerung - Fläche und Bevölkerung. Ohne Ort. 2007, URL: http://www.statistik-portal.de/Statistik-Portal/de_ib01_iahrta-bl.asp (06.09.2007)

Stratmann, Karlwilhelm/Schlösser, Manfred, Das Duale System der Berufsausbildung, Frankfurt 1992

Stürmer, Michael, Hungriger Fiskus - schwacher Staat. Das europäische Ancien Regime, in: Schultz, Uwe (Hrsg.), Mit dem Zehnten fing es an. Eine Kulturgeschichte der Steuer, München 1986, S. 174-188

Targan, Norbert, Die Voraussetzungen des wissenschaftlichen Hochschulstudiums in § 36 Abs. 1 Steuerberatungsgesetz, Die Steuerberatung 1984, S. 33

Tilly, Richard H., Vom Zollverein zum Industriestaat. Die wirtschaftlich soziale Entwicklung Deutschlands 1834 bis 1914, München 1990

Tipke, Klaus/Lang, Joachim, Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005

Treue, Wilhelm, Deutsche Geschichte, 2 Bände, 6. Aufl., Augsburg 1990

Treue, Wilhelm, Rechts-, Wirtschafts- und Steuerberatung in zwei Jahrhunderten. Esche Schümann Commichau. Zur Geschichte einer hamburgischen Sozietät. Von der Gründung der Kanzlei im Jahre 1822 bis zur Gegenwart, 3. Auflage, bearb. von Gerhard Commichau und Reinhard Preuschoff, Hamburg 1997

Vacovec, Kenneth, Steuerberatung in den USA, DSWR 1997, S. 332

Weiß, Reinhold, Bachelor Professional - ein Beitrag zur Aufwertung der beruflichen Bildung? In: BWP, Heft 4, 2007, S. 47-50

Witt, Peter-Christian, „Patriotische Gabe“ und „Brotwucher“. Finanzverfassung und politisches System im Deutschen Kaiserreich 1871-1914, in: Schultz, Uwe (Hrsg.), Mit dem Zehnten fing es an. Eine Kulturgeschichte der Steuer, München 1986, S. 189

Zuck, Rüdiger, Anwaltswerbung zwischen zulässiger Informations- und unzulässiger Mandatswerbung, Neue Juristische Wochenschrift 1988, S. 258

1.StBÄndG(1969)	Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes vom 26.08.1969 (BGBl. I 1969, S. 1411-1412)
2.StBÄndG(1972)	Zweites Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes vom 11.08.1972 (BGBl. I 1972, S. 1401-1408)
3.StBÄndG(1975)	Drittes Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes vom 24.06.1975 (BGBl. I 1975, S. 1509-1535)
4.StBÄndG(1989)	Viertes Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes vom 09.06.1989 (BGBl. I 1989, S. 1062-1069)
5.StBÄndG(1989)	Fünftes Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes vom 13.12.1990 (BGBl. I 1990, S. 2756-2759)
6.StBÄndG(1994)	Sechstes Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes vom 24.06.1994 (BGBl. I 1994, S. 1387-1394)
7.StBÄndG (2000)	Siebtens Gesetz zur Änderung von Vorschriften über die Tätigkeit der Steuerberater (7.StBÄndG) vom 24.06.2000 (BGBl. I 2000, S. 874-896)
8.StBÄndG (2007/2008)	Regierungsentwurf vom 19. September 2007

4. Satzungen

BOSTB	Satzung über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten (Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer - BOSTB) vom 02. Juni 1997, zuletzt geändert durch Beschluss der Satzungsversammlung vom 21.12.2004
-------	---

Anhang 1

Erhebung zur beruflichen und qualifikatorischen Entwicklung in steuerberatenden Berufen

Gruppe Steuerfachwirte

1. Angaben für die Sozialstatistik:

1.1. Alter: _____ Geschlecht: männlich D weiblich D

1.2. Welchen höchsten (allgemeinen) Schulabschluss besitzt Ihr Vater?

- Ohne Schulabschluss.....D
- Hauptschulabschluss/ Volksschulabschluss.....D
- Realschulabschluss oder gleichwertiger Schulabschluss.....•
- Fachhochschulreife (Fachabitur).....D
- Allgemeine Hochschulreife (Abitur).....D
- Weiß nicht.....D

1.3. Welchen höchsten (allgemeinen) Schulabschluss besitzt Ihre Mutter?

- Ohne Schulabschluss.....D
- Hauptschulabschluss/Volksschulabschluss.....D
- Realschulabschluss oder gleichwertiger Schulabschluss.....D
- Fachhochschulreife (Fachabitur).....D
- Allgemeine Hochschulreife (Abitur).....D
- Weiß nicht.....D

1.4. Hat Ihr Vater eine Ausbildung absolviert?

- Keine berufliche Ausbildung.....D
- Berufsausbildung.....ü
- Studium.....D
- Weiß nicht.....D

1.5. Hat Ihre Mutter eine Berufsausbildung absolviert?

- Keine berufliche Ausbildung.....D
- Berufsausbildung.....•
- Studium.....D
- Weiß nicht.....D

1.6. Haben Sie bereits schon mal an der Prüfung zum Steuerfachwirt teilgenommen?

- Ja.....•
- Nein.....D

2. Vorbildung:

- 2.1. Über welchen **höchsten** (allgemeinen) Schulabschluss verfügen Sie:
- | | |
|--|---|
| Ohne Schulabschluss..... | D |
| Hauptschulabschluss..... | D |
| Realschulabschluss oder gleichwertiger Schulabschluss..... | D |
| Fachhochschulreife (Fachabitur)..... | D |
| Allgemeine Hochschulreife (Abitur)..... | D |
- 2.2. Mit welcher Abschlussnote (**Durchschnittsnote**) haben Sie den Abschluss erworben?
- 2.3. Haben Sie eine berufliche Ausbildung absolviert?
- | | |
|-----------|---|
| Ja..... | D |
| Nein..... | D |
- 2.4. Wenn ja: Welche Berufsausbildung haben Sie absolviert?
- | | |
|--|---|
| Rechtsanwaltsgehilfin/-gehilfe..... | D |
| Steuerfachangestellte/-angestellter..... | D |
| Industriekauffrau/-mann..... | D |
| Bankkauffrau/-mann..... | D |
| Groß- und Außenhandelskauffrau/ -mann..... | D |
| Sonstige (Bitte eintragen) | |
| | D |
- 2.5. Haben Sie ein Studium an einer Universität oder Fachhochschule begonnen?
- Ja, ich studierte an einer
- (Falls ja, bitte weiter mit Frage 2.7.)
- | | |
|--------------------------------|---|
| Universität..... | D |
| Fachhochschule..... | D |
| Berufsakademie..... | D |
| Verwaltungsfachhochschule..... | D |
| Nein..... | D |
- (Falls nein, bitte weiter mit Frage 2.6.)
- 2.6. Aus welchen Gründen haben Sie sich gegen ein Studium entschieden?
- (Mehrfachnennungen möglich)
- | | |
|---|---|
| Ich besitze keine formale Hochschulzugangsberechtigung..... | D |
| Die finanzielle Lage der Eltern ließ ein Studium nicht zu..... | D |
| Ich habe keinen interessanten Studiengang gefunden..... | D |
| Ich habe mich von vornherein für einen Ausbildungsberuf entschieden..... | D |
| Ich wollte sofort Geld verdienen..... | D |
| Ich hatte von vornherein vor, den Steuerberaterabschluss über den praktischen Weg zu erreichen..... | D |
| Sonstige (Bitte eintragen) | |

Weiter mit Frage 3.1.

2.7. Welche Studienrichtung haben Sie studiert?

- | | |
|--|---|
| Betriebswirtschaftslehre..... | D |
| Volkswirtschaftslehre..... | D |
| Wirtschaftswissenschaften..... | D |
| Wirtschaftsinformatik..... | D |
| Jura..... | D |
| Wirtschaftsingenieurswesen..... | D |
| Sonstige (<i>Bitte eintragen</i>)..... | |

.....D

2.8. Welchen akademischen Abschluss haben Sie bereits erlangt?

- | | |
|----------------------------|---|
| Diplom..... | D |
| Bachelor..... | D |
| Master..... | D |
| Magister..... | D |
| 1. Staatsexamen..... | D |
| 2. Staatsexamen..... | D |
| Vorzeitig abgebrochen..... | D |

2.9. Falls Sie das Studium vorzeitig beendet haben, kreuzen Sie bitte an, aus welchen Gründen Sie diese Entscheidung getroffen haben?

(Mehrfachnennungen möglich)

- | | |
|--|---|
| Aus finanziellen Gründen..... | D |
| Berufliche Perspektive war schlecht..... | D |
| Inhaltliches Desinteresse am Studium..... | D |
| Schlechter Notenspiegel..... | D |
| Das Studium dauerte mir zu lange..... | D |
| Die praktischen Anteile im Studium kamen zu kurz..... | D |
| Die Inhalte waren zu theoretisch und nicht anwendungsbezogen..... | ü |
| Das Studium hat mir keinen Spaß gemacht..... | D |
| Ich hatte mich entschlossen, den Abschluss zum Steuerberater über den praktischen Weg zu erlangen..... | . |
| Sonstiges (<i>Bitte eintragen</i>)..... | |

ZZZZZZZZZZZZZZZZZZZZZZZZZZ'ii.Zu

3. Beschäftigungsbetrieb

3.1. Welches Tätigkeitsfeld nimmt Ihr Arbeitgeber wahr?

(Mehrfachnennungen möglich)

Steuerberater.....D

Wirtschaftsprüfer.....D

Rechtsanwalt.....D

Sonstiges (Bitte eintragen)

.....D

3.2. Wie viele Beschäftigte arbeiten in Ihrem Betrieb?

(Beschäftigte aller Hierarchieebenen ohne Berücksichtigung der beruflichen Abschlüsse, einschließlich der Auszubildenden)

1 - 4.....D

5 - 9.....D

10--19.....D

20-29.....D

30-49.....D

Mehr als 50.....D

3.3. Wie viele Auszubildende und Umschüler sind aktuell beschäftigt?

0.....D

1.....D

2.....D

3.....D

4.....D

5-6.....D

7-8.....D

9-10.....•

Mehr als 10.....D

3.4. In welchen Berufen werden diese ausgebildet/ umgeschult?

Rechtsanwaltsgehilfin/-gehilfe.....•

Steuerfachangestellte/-angestellter.....D

Bürokauffrau/ -mann für Bürokommunikation.....D

Sonstige (Bitte eintragen)

D

3.5. Bitte beurteilen Sie die folgenden Aussagen:

	Trifft voll ganz zu	Trifft eher zu	Trifft eher nicht zu	Trifft über- haupt nicht zu
Bei uns in der Kanzlei finden regelmäßig Fort- und Weiterbildungen statt, an denen alle Angestellten teilnehmen können.	D	D	D	D
Das Fort- und Weiterbildungsangebot ist für mich transparent und zugänglich.	D	D	D	D
In unserer Kanzlei herrscht ein positives Weiterbildungsklima.	D	D	D	D
Durch Fort- und Weiterbildungen steigt das berufliche Ansehen.	D	D	D	D
Durch meine beruflichen Anforderungen bin ich motiviert, mich laufend weiterzubilden.	D	D	D	D
Durch die Teilnahme an Fort- und Weiterbildungen sichere ich meinen Arbeitsplatz.	D	D	D	D
Die Teilnahme an Weiterbildungsmaßnahmen ist in unserer Kanzlei verpflichtend.	D	D	D	D
Durch die Fortbildung zum Steuerfachwirt kann ich im Betrieb aufsteigen.	D	D	D	D
Die Fortbildung zum Steuerfachwirt wird im Betrieb finanziell gefördert und unterstützt.	D	D	D	D
Durch die Fortbildung zum Steuerfachwirt eröffnen sich mir mich bessere Einkommensmöglichkeiten.	D	D	D	D

4. Weiterbildungsmotivation und -aspiration

4.1. Wie häufig haben Sie im Rahmen Ihrer beruflichen Tätigkeit in den letzten drei Jahren an Fort- und Weiterbildungen (auch ohne formalen Abschluss) teilgenommen?

- OMal.....D
- 1 - 4 Mal.....D
- 5 - 9 Mal.....D
- 10-14 Mal.....D
- 15-19 Mal.....D
- 20-24 Mal.....D
- 25-29 Mal.....D
- Mehr als 30 Mal.....D

4.2. Wer trägt die Kosten für diese Weiterbildungen?

- Arbeitgeber.....D
- Ich selbst.....D
- Co-Finanzierung zwischen Arbeitgeber und mir selbst.....D
- Bitte schätzen Sie grob **in Prozent** das Verhältnis zwischen Ihnen und dem Arbeitgeber:
 Arbeitgeber_____Arbeitnehmer_____
- Sonstige Finanzierungsmodelle (Bitte eintragen)

.....D

4.3. Zu welchen Zeiten finden die Weiterbildungsmaßnahmen (hauptsächlich) statt?

- Vollständig in der Arbeitszeit.....D
- Vollständig in der Freizeit.....D
- Zum Teil in der Arbeitszeit und Freizeit.....D
- Bitte schätzen Sie grob **in Prozent** das Verhältnis von investierter Arbeits- und Freizeit:
 Arbeitszeit_____Freizeit

4.4. Planen Sie in naher Zukunft an weiteren Bildungsmaßnahmen teilzunehmen?

- Ja, ich plane in den nächsten Monaten an weiteren Bildungsmaßnahmen teilzunehmen.....D
- Ja, ich plane im Verlauf des nächsten Jahres an weiteren Bildungsmaßnahmen teilzunehmen.....D
- Nein, ich werde in absehbarer Zeit an keinen weiteren Bildungsmaßnahmen teilnehmen.....D
- Ich bin mir nicht sicher.....D

5. Fortbildung zum Steuerfachwirt

5.1. Wer hat die Fortbildung zum Steuerfachwirt initiiert?

Direkter Vorgesetzter.....	D
Kanzleileiter.....	D
Kollegen.....	D
Ich selbst.....	D
Eltern, Verwandte.....	D
Freunde, Partner.....	D

5.2. Wer trägt die Kosten für diese Fortbildung (Kurs- und Prüfungsgebühren)?

Arbeitgeber.....	D
Ich selbst.....	D
Co-Finanzierung zwischen Arbeitgeber und mir selbst.....	D
Bitte schätzen Sie grob in Prozent das Verhältnis zwischen Ihnen und dem Arbeitgeber:	
Arbeitgeber_____Arbeitnehmer_____	
Bei Bestehen der Prüfung übernimmt der Arbeit- geber	
die Kosten.....	D
Sonstige Finanzierungsmodelle (<i>Bitte eintragen</i>)	

Figure 1: Schematic representation of the experimental design. The diagram shows a sequence of events: a subject is presented with a stimulus (represented by a bar chart), then a response is recorded (represented by a bar chart), and finally, the subject is presented with a feedback signal (represented by a bar chart). The sequence is labeled 'Stimulus', 'Response', and 'Feedback'.

5.3. Die Lernmaterialien habe ich...

über den Arbeitgeber bezogen.....	D
selber käuflich erworben.....	D
von Kollegen ausgeliehen.....	D

5.4. Wie viele Stunden in der Woche umfassen bei Ihnen die Vorbereitungskurse?

_____ Stunden in der Woche

5.5. Zu welchen Zeiten finden die Vorbereitungskurse (hauptsächlich) statt?

Vollständig in der Arbeitszeit..... D
 Vollständig in der Freizeit..... D
 Zum Teil in der Arbeitszeit und Freizeit..... D
 Bitte schätzen Sie grob **in Prozent** das Verhältnis von investierter
 Arbeits- und Freizeit:
 Arbeitszeit_____Freizeit_____

5.6. Wie viele Stunden lernen Sie außerhalb der Vorbereitungskurse für die Prüfung?

_____Stunden in der Woche

5.7. Wann lernen Sie zur Vorbereitung auf die Prüfung (außerhalb der Kurse)?

Vollständig in der Arbeitszeit..... D
 Vollständig in der Freizeit..... D
 Zum Teil in der Arbeitszeit und Freizeit..... D
 Bitte schätzen Sie **grob in Prozent** das Verhältnis von inves-
 tierter Arbeits- und Freizeit:
 Arbeitszeit _____ Freizeit _____

5.8. Beabsichtigen Sie die Prüfung zum Steuerberater abzulegen?

- Ja.....D
Nein.....D
Weiß ich noch nicht.....D
(Bitte weiter mit Frage 5.9)

5.9. Falls ja: Wann haben Sie sich dazu entschlossen?

- Während/Am Ende der Schulzeit.....D
Während der Ausbildung.....D
Während des Zivil-/Wehrdienstes.....D
Während meines Studiums.....D
Während der Vorbereitung zur Steuerfachwirtprüfung.....D

5.10. Falls nein: Aus welchen Gründen wollen Sie die Steuerberaterprüfung nicht ablegen?

(Mehrfachnennungen möglich)

- Die Belastung durch die Prüfung ist mir zu groß.....D
Die Kurs- und Prüfungsgebühren sind mir zu teuer.....D
Ich habe keine Zeit mehr zum Lernen.....D
Mir reicht der Abschluss des Steuerfachwirtes.....D
Ich habe kein Interesse Steuerberater zu werden.....D
Ich will mehr Freizeit haben.....D
Mir ist der Lernzeitaufwand zu hoch.....D
Mein Partner steht nicht hinter der Entscheidung.....D
Das Lernen fällt mir schwer.....D
Die Inhalte sind mir zu anspruchsvoll.....D
Mein Arbeitgeber unterstützt die Steuerberaterfortbildung nicht.....•
Der Beruf des Steuerberaters lohnt sich nicht, da die Konkurrenz auf dem Markt zu groß ist.....D

5.11. Bitte beurteilen Sie folgende Aussagen:

	Trifft voll und ganz zu	Trifft eher zu	Trifft eher nicht zu	Trifft überhaupt nicht zu
Von der Fortbildung erhoffe ich mir eine Einkommenssteigerung.	D	D	•	D
Ich erhalte mit dem Abschluss zum Steuerfachwirt einen größeren Handlungsspielraum und mehr Verantwortung.	D	D	D	D
Als Steuerfachwirt erlange ich einen höheren Status im Betrieb.	D	D	D	D
Durch die Fortbildung kann ich meinen Arbeitsplatz sichern.	D	D	D	D
Ich absolviere die Steuerfachwirtprüfung, um frühzeitiger an der Prüfung zum Steuerberater teilnehmen zu können.	D	D	D	D
Mit dem Abschluss zum Steuerfachwirt sichere ich meinen gegenwärtigen Arbeitsplatz.	D	D	D	D

6. Arbeitsmarkt und Arbeitsmarktentwicklung für steuerberatende Berufe

6.1. Bitte beurteilen Sie folgende Aussagen.

	Trifft voll und ganz zu	Trifft eher zu	Trifft eher nicht zu	Trifft über- haupt nicht zu
Für die Zulassung zur Steuerberaterprüfung sollte ein Studium verpflichtend sein.	D	D	D	D
Der Beruf des Steuerberaters ist in der Gesellschaft ein angesehener Beruf.	D	D	D	D
Berufe im steuerberatenden Bereich sind auch in ferner Zukunft arbeitsplatzsicher.	D	D	D	D
Die permanente Weiterbildung muss ein fester Bestandteil in steuerberatenden Berufen sein.	D	D	•	D
Weiterbildung wird zunehmend in der eigenen Verantwortung (Kosten und Zeitinvestitionen) stattfinden.	D	D	D	D
Die Bedeutung der Steuerberatung in der Gesellschaft und in der Wirtschaft wird in Zukunft noch weiter steigen.	D	D	D	D
Der Zulassung zur Steuerberaterprüfung sollte auch in Zukunft ohne Hochschulabschluss möglich sein.	D	D	D	D
Der Beruf des Steuerberaters wird auch in Zukunft ein ansprechendes Einkommen sichern.	D	•	D	•

- 6.2. Wie beurteilen Sie die zukünftige Bedeutung der folgenden beruflichen Kompetenzen und Qualifikationen?
(Bitte schätzen die Entwicklung der aufgelisteten Qualifikationen und Kompetenzen anhand der dargestellten Skala von 1 bis 6 ein.)

Die Bedeutung wird...	sehr deutlich zunehmen	deutlich zunehmen	zu- nehmen	ab- nehmen	deutlich ab- nehmen	sehr deut- lich ab- nehmen
(Selbst-)Lern- kompetenz (Fähigkeit und Motivation sich permanent weiterzubil- den)	D	D	D	D	D	D
Internationales Steuer- recht	D	D	D	D	D	D
Englisch in Wort und Schrift	D	D	D	D	D	D
Eine zweite Fremd- sprache in Wort und Schrift	D	D	D	D	D	D
Betriebswirtschaftliche Kenntnisse	D	D	D	D	D	D
Volkswirtschaftliche Kenntnisse	●	D	D	D	D	D
Sozial- (Gesellschafts-) politische Kenntnisse	D	D	D	D	D	D
Berufliche Selbst- organisation und Ei- genverantwortung im Arbeitsalltag	D	D	D	D	D	D
Fähigkeit zur allgemei- nen Rechtsberatung	D	D	D	D	D	D
Kommunikations- fähigkeit im Betrieb und zu den Kunden	D	D	D	D	D	D
Rhetorik und Argumen- tation, Ausdrucksfähig- keit in Wort und Schrift	D	D	D	D	D	D
Führungskompetenz und Personalverant- wortung	D	D	D	D	D	D
Sicheres Auftreten und Verhandlungsgeschick	D	D	D	D	D	D

Anhang 2

VOSSMEYER & DOMMERMUTH

Rechtsanwälte Steuerberater Wirtschaftsprüfer

Herrn StB/vBp

Dipl.-Kfm. Dr.

Per email:

Dipl.-Finw.

Klaus Vossmeier

Rechtsanwalt Steuerberater

Wirtschaftsprüfer Notar

Christel Dommermuth

Steuerberater

vereidigter Buchprüfer

Susanne Haferkamp

Rechtsanwalt

Fachanwalt für Steuerrecht

Dipl.-Kffr.

Monika Lange

Steuerberater

Sven Hemmerle

Rechtsanwalt

Dipl.-Kfm.

Andreas L. Klein

Steuerberater

Vo/f 10. Oktober 2007

Wissenschaftliche Abhandlung über den Praktikerzugang zum Steuerberaterberuf

Sehr geehrter Herr Kollege Dr.

jüngst hatten wir miteinander über oben genannte Angelegenheit telefoniert und Sie haben sich bereit erklärt, für ein Interview in dieser Sache zur Verfügung zu stehen. Mittlerweile habe ich mit Ihrer Frau einen Termin am 16.10.2007 ab 14.00 Uhr in Ihrem Hause ausgemacht. Das reine Interview wird etwa 40 Minuten dauern. Die diesbezüglichen Fragen und Informationen habe ich Ihnen beigelegt.

Im Voraus vielen Dank.

Mit freundlichen kollegialen Grüßen

Voßmeyer

Postfach 13 08 52
Vinckeweg 19
47108 Duisburg

Telefon 0203 / 80 90 00
Telefax 0203 / 88 999
Mail@Vossmeier-Dommermuth.de

Dresdner Bank Duisburg
BLZ 350 800 70
Konto 02 454 695 00

Stadtsparkasse Duisburg
BLZ 350 500 00
Konto 201-005 840

1. Für den Beruf des Steuerberaters bestehen traditionell der **akademische und der Praktikerzugangsweg**. Welche der beiden Zugangswege bieten aus Ihrer Sicht die beste Gewähr, unter den Bedingungen wachsender beruflicher Anforderungen (Internationalisierung etc.) den steigenden beruflichen Kompetenzen gerecht zu werden?

2. Der Zugang von so genannten Praktikern zum Beruf ist ein zentrales Standbein der Berufsrekrutierung (ca. 25 %). Dies betrifft insbesondere die Aufstiegsfortbildung über den **Steuerfachwirt**. Halten Sie diesen Zugangsweg angesichts veränderter Anforderungen **noch für zeitgemäß**? Wenn ja, welche Vorteile sehen Sie speziell in dieser Ausbildung bzw. welche Nachteile würden Sie nennen?

3. Neben dem Steuerfachwirt gibt es noch andere Zugänge von Praktikern, wie z.B. über den Abschluss zum **geprüften Bilanzbuchhalter**. Sind diese Abschlüsse bzw. Zugangswege vergleichbar mit dem Abschluss zum Steuerfachwirt. Wenn ja, warum; wenn nein, warum?

4. Dazu hat noch der „**allgemeine Praktiker**“, der also kein Steuerfachwirt oder geprüfter Bilanzbuchhalter ist, die Zugangsmöglichkeit. Hier ist die Gesamtdurchfallquote 87 %. Ist dies aus der Sicht des Prüflings bzw. des Berufsstandes zu vertreten?

5. Einen Erfolgsindikator zur Bewertung von Bildungsabschlüssen stellt die Durchfallquote dar. Angesichts der hohen prozentualen Streuung in den Quoten wäre darüber nachzudenken, **ob die Zulassungsvoraussetzungen zur Steuerberaterprüfung zu ändern sind**. Wie denken Sie darüber, und zwar bezogen auf
 - a) die schulische und berufliche Vorbildung (z.B. Notendurchschnitte, schulische Bildungsgänge etc.),
 - b) Einschlägigkeit der beruflichen Ausbildung (Nähe zum Beruf),
 - c) Dauer der Berufspraxis,

- d) Eingangstests/Auswahlgespräche u. a.
6. Unter der Voraussetzung, den Zugang zum Beruf des Steuerberaters über die klassische Aufstiegsfortbildung zum **Steuerfachwirt**, als einen zentralen Weg des Praktikerzugangs noch **stärker (gegenüber anderen Wegen) zu profilieren**, könnten mehrere Strategien zur Optimierung gesehen werden. Wie stehen Sie
- a) zur Aufwertung des Abschlusses im Rahmen eines in der Diskussion befindlichen „Bachelor-Professional“,
 - b) zur inhaltlichen Profilierung mit einer deutlichen Akzentuierung gegenüber z.B. dem Bilanzbuchhalter,
 - c) zu der Schließung des „allgemein praktischen“ Zugangswegs durch Konzentration auf den Steuerfachwirt und ggf. auch den geprüften Bilanzbuchhalter,
 - d) zur Aufwertung des Abschlusses zum „Steuerfachwirt“ durch Kooperation (dualer Studiengang) mit einer Fachhochschule,
 - e) zur Altersreduzierung zu Lasten der beruflichen Praxis und
 - f) zur stärkeren Teilnehmerauswahl durch Eingangstests und Auswahlgespräche?
7. Bekanntlich wird heute den Schlüsselqualifikationen (soft skills, z. B. Rhetorik, Kommunikation, Menschenführung, fachübergreifende Kenntnisse (Fremdsprache/allgemeine Rechtskenntnisse/sozialpolitische Kenntnisse) usw.) in allen Berufen eine große Bedeutung zugemessen. Wie schätzen Sie **deren Vermittlung** (u. a. didaktisch-methodisch) bei den bestehenden Praktikerzugängen und deren Bedeutung im steuerberatenden Bereich insgesamt ein?

Die Gesamtdurchfallquote der Akademiker und Praktiker, insbesondere der Steuerfachwirte, stellen sich wie folgt dar:

1) Dipl.-Finanzwirte	Berufspraxis 3 + 3 Jahre	33 %
2) Steuerfachwirte	Berufspraxis 3 + 7 Jahre	36 %
3) Akademiker	Berufspraxis 2 oder 3 Jahre	59 %
4) Bilanzbuchhalter	Berufspraxis 3 + 7 Jahre	59 %
5) Allg. Praktiker	Berufspraxis 3 + 10 Jahre	87 %