

**Freiberufler als ständige Vertreter im Sinne des § 13 AO – Eine Analyse am  
Beispiel von Rechtsanwälten und Steuerberatern**

Inaugural-Dissertation  
zur Erlangung des akademischen Grades eines  
Doktors der Rechte  
durch die Rechtswissenschaftliche Fakultät  
der Westfälischen Wilhelms-Universität  
zu Münster

vorgelegt von  
Andreas Höpfner  
aus Münster  
2008

Dekan: Prof. Dr. Heinz-Dietrich Steinmeyer

Erster Berichterstatter: Prof. Dr. Dieter Birk

Zweiter Berichterstatter: Prof. Dr. Hans-Friedrich Lange, Richter am BFH

Tag der mündlichen Prüfung: 11. November 2008

Berliner Schriftenreihe zum Steuer- und Wirtschaftsrecht

Band 38

**Andreas Höpfner**

**Freiberufler als ständige Vertreter im Sinne des § 13 AO**

Eine Analyse am Beispiel von Rechtsanwälten und Steuerberatern

D 6 (Diss. Universität Münster (Westfalen))

Shaker Verlag  
Aachen 2009

**Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek**

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

Zugl.: Münster (Westfalen), Univ., Diss., 2008

Copyright Shaker Verlag 2009

Alle Rechte, auch das des auszugsweisen Nachdruckes, der auszugsweisen oder vollständigen Wiedergabe, der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen und der Übersetzung, vorbehalten.

Printed in Germany.

ISBN 978-3-8322-7986-8

ISSN 1619-8093

Shaker Verlag GmbH • Postfach 101818 • 52018 Aachen

Telefon: 02407 / 95 96 - 0 • Telefax: 02407 / 95 96 - 9

Internet: [www.shaker.de](http://www.shaker.de) • E-Mail: [info@shaker.de](mailto:info@shaker.de)

## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2008 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster als Dissertation angenommen. Das Manuskript wurde im April 2008 abgeschlossen. Bis zu diesem Zeitpunkt konnten Literatur und Rechtsprechung berücksichtigt werden.

Ich möchte diese Gelegenheit zum Anlass nehmen, mich bei den Menschen zu bedanken, die mich während der Zeit der Anfertigung der Arbeit und darüber hinausgehend unterstützt haben. Allen voran gebührt mein Dank meinem Doktorvater und Chef Prof. Dr. Dieter Birk, der nicht nur das Thema angeregt hat, sondern darüber hinaus stets ein offenes Ohr für Rückfragen hatte. Herrn Richter am BFH Prof. Dr. Hans-Friedrich Lange danke ich für die überaus schnelle Erstattung des Zweitgutachtens.

Vielmals danken möchte ich auch den Herren Michael Kunzmann, Stefan Radau und Julius Heinisch für die Durchsicht des Manuskripts und weitere wertvolle Anregungen.

Mein größter Dank gilt meiner Familie, insbesondere meinen Eltern, die mir die Dissertation und überhaupt mein Studium erst ermöglicht haben. Ihnen widme ich diese Arbeit.

Münster, im Dezember 2008

*Andreas Höpfner*



# Inhaltsverzeichnis

<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	<b>VII</b>
<b>Einleitung</b> .....	<b>1</b>
<b>Erster Teil: Begriff und typische Fallgruppen des ständigen Vertreters</b> .....	<b>3</b>
A. Begriff des ständigen Vertreters .....	3
I. Ständiger Vertreter als Anknüpfungspunkt für die beschränkte Steuerpflicht .....	4
1. Einkommensteuer.....	5
a) Beschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen.....	5
b) Beschränkte Steuerpflicht bei gewerblichen Einkünften .....	6
c) Grundtatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG – Sachliche und personelle Anknüpfung.....	7
2. Körperschaftsteuer .....	7
3. Verfahrensrechtliche Auswirkungen .....	8
II. Ständiger Vertreter i.S.d. § 13 AO .....	8
1. Rechtsentwicklung des § 13 AO.....	8
a) Begriffsentwicklung .....	8
b) Verhältnis zur Betriebsstätte.....	11
2. Merkmale des § 13 S. 1 AO.....	11
a) Person des Vertreters .....	11
b) Geschäftsbesorgung für Unternehmen .....	12
aa) Unternehmensbegriff.....	12
bb) Geschäftsbesorgung .....	12
c) Nachhaltigkeit der Geschäftsbesorgung .....	14
d) Sachliche Weisungsgebundenheit .....	15
e) Feste Geschäftseinrichtung als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal? .....	17
3. Beispiele des § 13 S. 2 AO .....	18
III. Vertreterbetriebsstätte im Sinne deutscher DBA .....	20

---

1. Unterschiedliche Funktion der Vertreter-Begriffe in AO und DBA .....	20
2. Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA .....	23
a) Keine feste Geschäftseinrichtung i.S.d. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA.....	23
b) Tätigwerden einer Person im Vertragsstaat für Unternehmen des anderen Vertragsstaats.....	24
c) Abschlussvollmacht.....	24
d) Gewöhnliche Ausübung der Abschlussvollmacht.....	25
e) Kein unabhängiger Vertreter im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit, Art. 5 Abs. 6 OECD-MA.....	26
aa) Unabhängigkeit .....	26
bb) Tätigwerden im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit.....	29
f) Keine bloße Hilfstätigkeit i.S.d. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA.....	29
3. Abweichungen vom OECD-MA in bestimmten DBA .....	30
a) Ältere DBA.....	30
b) UN-MA.....	30
aa) Sonderregel für Bestellvertreter mit Auslieferungslager.....	31
bb) Sonderregel für Versicherungen .....	31
c) US-MA .....	32
IV. Verwaltungsrichtlinie für Nicht-DBA-Fälle (R 49.1 Abs. 1 EStR).....	32
B. Typische Fallgruppen des ständigen Vertreters.....	33
I. Beispiele für § 13 S. 2 Nr. 1 AO .....	33
II. Beispiele für § 13 S. 2 Nr. 2 AO .....	35
III. Sonstige Beispiele für ständige Vertreter.....	36
C. Zusammenfassung.....	38
<b>Zweiter Teil: Rechtsanwälte und Steuerberater als ständige Vertreter.....</b>	<b>41</b>
A. Nicht bereits Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO .....	45
B. Person des Vertreters .....	46
C. Beispiele in § 13 S. 2 AO als Definitionserweiterung zu Satz 1? .....	46



I. Rechtsprechung des BFH zu § 12 S. 2 AO .....	47
II. Finanzverwaltung .....	48
III. Literatur zu § 12 S. 2 AO .....	48
IV. Vergleichbarkeit mit § 13 S. 2 AO? .....	49
D. Geschäftsbesorgung i.S.d. § 13 S. 1 AO.....	51
I. Vergleich mit Geschäftsbesorgung i.S.d. § 675 Abs. 1 BGB .....	51
1. Rechtsanwalts- und Steuerberaterverträge als klassische Geschäftsbesorgungsverträge i.S.d. § 675 Abs. 1 BGB .....	52
2. Merkmale der Geschäftsbesorgung i.S.d. § 675 Abs. 1 BGB im Einzelnen .....	54
3. Unterschiede § 13 S. 1 AO und § 675 Abs. 1 BGB.....	57
II. Typus der Geschäftsbesorgung .....	60
1. Typusbegriffe im Steuerrecht .....	60
2. Geschäftsbesorgung i.S.d. § 13 S. 1 AO als Typusbegriff? .....	62
3. Leitender Wertungsgesichtspunkt: Ausreichender Inlandsbezug des Prinzipals – Geschäftsbesorgung für Unternehmen oder Besorgung eigener Geschäfte?.....	65
III. Widerspricht Freiberuflichkeit des Vertreters dem Typus der Geschäftsbesorgung nach § 13 S. 1 AO? .....	66
1. Urteil des FG Berlin von 1969: Steuerberater als abhängiger Vertreter i.S.d. DBA Deutschland/Niederlande.....	68
2. Steuerberater und Rechtsanwalt als Freie Berufe .....	69
a) Begriff des Freien Berufs .....	70
b) Freie Berufe mit eigenem Berufsrecht .....	72
c) Einzelne berufsrechtliche Vorschriften .....	73
3. Auslegung anhand von § 1 Abs. 2 PartGG und Berufsrecht .....	74
a) Besondere fachliche Qualifikation .....	75
b) Besonderes Vertrauensverhältnis .....	78
c) Persönliche und eigenverantwortliche Leistungserbringung .....	79
d) Weisungsunabhängigkeit.....	80

e) Resümee.....	85
4. Berufsbild im Wandel .....	86
a) Entwicklung zum Dienstleister.....	86
aa) Gewinnbringendes Wirtschaften.....	87
bb) Neue Aufgabenfelder .....	89
cc) Liberalisierung des Rechtsberatungsmarktes – Konkurrenz durch Berufsfremde.....	90
(1) Restriktive Interpretation des Rechtsberatungsgesetzes.....	90
(2) Ab Juli 2008: Rechtsdienstleistungsgesetz.....	91
dd) Verändertes Berufsbild .....	96
b) Neue (Rechts-)Formen der Berufsausübung .....	98
c) Kein einheitliches Berufsbild .....	100
5. Fazit.....	101
IV. Abgrenzende Zuordnung.....	102
1. Abgrenzung nach Pflichtenkreis? .....	102
2. Abgrenzung: freiberufliche – gewerbliche Tätigkeit nach EStG?..	104
3. Abgrenzung: Vorbehaltsaufgaben – Nichtvorbehaltsaufgaben .....	105
4. Vorbehaltsaufgaben der Rechtsanwälte und Steuerberater .....	109
a) Rechtsbesorgung (Art. 1 § 1 Abs. 1 S. 1 RBERG) .....	110
b) Hilfeleistung in Steuersachen (§§ 1, 3, 33 StBerG) .....	111
5. Einzelne Geschäftsbesorgungen i.S.d. § 13 AO .....	113
a) Regelmäßiger Abschluss von Verträgen für ausländisches Unternehmen (§ 13 S. 2 Nr. 1, 1. Alt. AO) .....	113
b) Sonstige Tätigkeiten .....	114
V. Sonderfall 1: Vertreter ist Syndikus .....	116
VI. Sonderfall 2: Prinzipal ist gewerblich geprägte Freiberuflerkanzlei .	117
VII.Zwischenergebnis § 13 AO .....	119
E. Einschränkung durch DBA .....	119
I. Abschlussvollmacht (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA) .....	119

---

II. Unabhängiger Vertreter im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit i.S.d. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA .....	124
1. Unabhängiger Vertreter.....	124
2. Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit .....	125
III. Zwischenergebnis DBA.....	127
F. Nicht-DBA-Fälle.....	127
G. Ergebnis Teil 2 .....	129
<b>Dritter Teil: Andere Beurteilung bei Eingliederung des Vertreters in das vertretene Unternehmen? .....</b>	<b>131</b>
A. Kann Organ einer Kapitalgesellschaft deren ständiger Vertreter sein?.....	131
B. Aktueller Meinungsstand .....	132
I. Vertretereigenschaft ablehnende Ansichten.....	132
II. Vertretereigenschaft befürwortende Ansichten.....	134
III. Vermittelnde Auffassung .....	136
C. Kritik und eigener Ansatz .....	136
I. Handeln „an Stelle“ des Unternehmers: Personenverschiedenheit....	137
1. Zivilrechtliche Betrachtung für steuerrechtliche Beurteilung entscheidend? .....	138
2. Zweck und Regelungszusammenhang der personellen Anknüpfung.....	140
3. Fazit: Organ kann Geschäfte der Gesellschaft besorgen .....	145
II. Weisungsgebundenheit.....	145
III. Vollmacht i.S.d. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA .....	146
D. Übertragbarkeit auf Gesellschafter von Personengesellschaften.....	147
E. Zusammenfassung und Ausblick .....	148
<b>Schluss .....</b>	<b>151</b>
<b>Literaturverzeichnis.....</b>	<b>155</b>



## Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere(r) Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz, Absätze
a.E.	am Ende
a.F.	alte Fassung
Alt.	Alternative(n)
Anm.	Anmerkung(en)
ANWALT	Anwalt. DAS MAGAZIN
AnwBl	Anwaltsblatt
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
AWD	Außenwirtschaftsdienst
BB	Der Betriebs-Berater
BC	Bilanzbuchhalter und Controller
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BRAK-Mitt	BRAK-Mitteilungen
BR-Drucks.	Bundesrats-Drucksache
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des BVerfG
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
ders.	derselbe
d.h.	das heißt
dies.	dieselbe
Diss.	Dissertation
DRiZ	Deutsche Richterzeitung
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStR-KR	DStR-Kammer-Report
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
Erg.-Lfg.	Ergänzungslieferung

EstB	Der Ertragsteuerberater
etc.	et cetera
f.	nachfolgende Seite
FA	Finanzamt, Fachanwalt Arbeitsrecht (Zeitschrift)
ff.	nachfolgende Seiten
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote(n)
FR	Finanz-Rundschau
FS	Festschrift
ggf.	gegebenenfalls
GmbHR	GmbH-Rundschau
GS	Gedächtnisschrift
Habil.	Habilitationsschrift
h.M.	herrschende Meinung
Hs.	Halbsatz
i.d.S.	in diesem Sinne
i.E.	im Ergebnis
i.S.d.	im Sinne des/der
i.S.e.	im Sinne einer(s)
IStR	Internationales Steuerrecht
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe
Jura	Juristische Ausbildung
JZ	Juristenzeitung
lit.	littera (Buchstabe)
m.a.W.	mit anderen Worten
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
m.E.	meines Erachtens
MedR	Medizinrecht
MittdtschPatAnw	Mitteilungen der deutschen Patentanwälte
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
Nieders.	Niedersächsisches
NJ	Neue Justiz
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer(n)
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht

OLG	Oberlandesgericht
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung
RdA	Recht der Arbeit
RFH	Reichsfinanzhof
RGBI	Reichsgesetzblatt
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft
Rn.	Randnummer(n)
RT-Drucks.	Reichstags-Drucksache
S.	Satz, Seite(n), siehe
sj	steuer-journal.de
s.o.	siehe oben
sog.	sogenannte(r, s)
Stbg	Die Steuerberatung
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StuB	Steuern und Bilanzen
StuW	Steuer und Wirtschaft
SWI	Steuer und Wirtschaft International
Tz.	Textzahl
u.a.	unter anderem, und andere
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
usw.	und so weiter
u.U.	unter Umständen
v.	von, vom
Var.	Variante
vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht und Insolvenzpraxis
z.T.	zum Teil, zu Teilen