



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER

Körperschaft des  
öffentlichen Rechts

**Stellungnahme  
der Wirtschaftsprüferkammer  
zum Referentenentwurf  
des Bundesministeriums der Finanzen  
eines Gesetzes zur Reform  
der Investmentbesteuerung  
(Investmentsteuerreformgesetz – InvStRefG)**

Berlin, den 15. Januar 2016  
GG 56/2015

Ansprechpartner: Ass. jur. Robert Kamm  
Wirtschaftsprüferkammer  
Postfach 30 18 82, 10746 Berlin  
Rauchstraße 26, 10787 Berlin  
Telefon: 0 30 - 72 61 61 - 147  
Telefax: 0 30 - 72 61 61 - 287  
E-Mail: [robert.kamm@wpk.de](mailto:robert.kamm@wpk.de)  
[www.wpk.de](http://www.wpk.de)

Geschäftsführer: RA Peter Maxl      Telefon: 0 30 - 72 61 61-110      Telefax: 0 30 - 72 61 61-104      E-Mail: [peter.maxl@wpk.de](mailto:peter.maxl@wpk.de)  
Dr. Reiner J. Veidt      Telefon: 0 30 - 72 61 61-100      Telefax: 0 30 - 72 61 61-107      E-Mail: [reiner.veidt@wpk.de](mailto:reiner.veidt@wpk.de)

**An:**

Bundesministerium der Finanzen

**Zur Kenntnisnahme:**

Bundesministerium für Wirtschaft und Energie – Referat Freie Berufe

Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht

Deutsche Prüfungsstelle für Rechnungslegung e. V.

Bundesrechtsanwaltskammer

Bundessteuerberaterkammer

Bundesnotarkammer

Patentanwaltskammer

Bundesverband der Freien Berufe

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.

Deutscher Buchprüferverband e. V.

wp.net e. V. Verband für die mittelständische Wirtschaftsprüfung

Deutscher Wirtschaftsprüferverein e. V.

Deutscher Genossenschafts- und Raiffeisenverband e. V.

Deutscher Sparkassen- und Giroverband e. V. (Prüfungsstellen)

GDW Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e. V.

Deutscher Steuerberaterverband e. V.

Deutscher Anwaltverein e. V.

Deutscher Notarverein e. V.

Deutscher Richterbund e. V.

Ver.di, Abt. Richterinnen und Richter

Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.

Deutscher Industrie- und Handelskammertag e. V.

Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft e. V.

Bundesverband Deutscher Banken e. V.

Schutzgemeinschaft der Kapitalanleger e. V.

Deutsche Schutzvereinigung für Wertpapierbesitz e. V.

Bundesverband Öffentlicher Banken Deutschlands (VÖB) e. V.

European Federation of Accountants and Auditors for SMEs

Die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, deren Mitglieder alle Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften in Deutschland sind. Die WPK hat ihren Sitz in Berlin und ist für ihre über 21.000 Mitglieder bundesweit zuständig. Unsere gesetzlich definierten Aufgaben sind unter [www.wpk.de](http://www.wpk.de) in den Rubriken „WPK > Organisation“ (<http://www.wpk.de/wpk/organisation/>) und „WPK > Aufgaben“ (<http://www.wpk.de/wpk/aufgaben/>) ausführlich beschrieben.

---

Wir beschränken unsere Stellungnahme auf Fragestellungen, die die berufliche Stellung und Funktion unserer Mitglieder betreffen.

**1.** Der Referentenentwurf sieht eine Erweiterung der Bescheinigung nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 Halbsatz 2 InvStG vor. Danach habe der Prüfer künftig darzulegen, welche Anhaltspunkte er dafür gefunden hat, dass Gestaltungen des Investmentfonds der Steuerreduzierung, der Steuerumgehung oder der Erzielung von unberechtigten Steuererstattungen bei den Anlegern, dem Investmentfonds oder Dritten gedient haben.

Sachlich handelt es sich hierbei um eine erhebliche Ausweitung der Prüfungsgegenstände und der vorzunehmenden Prüfungshandlungen. Diese sehen wir überaus problematisch, da sie unkalkulierbare Haftungsrisiken birgt.

**a)** Kritisch sehen wir bereits, dass der Prüfer, hinsichtlich der Frage, ob er eine Gestaltung aufzeigt, eine Ermessensentscheidung treffen muss. Aufgabe des beauftragten Berufsträgers soll nach den Ausführungen in der Gesetzesbegründung die Beschreibung sämtlicher Sachverhalte sein, die nahe legen, dass die Aktivitäten des Investmentfonds zumindest als Nebenzweck auch der Steuervermeidung oder der Erzielung ungerechtfertigter Steuervorteile gedient haben. Hierbei habe er keine rechtliche Wertung der Gestaltung vorzunehmen und insbesondere nicht zu entscheiden, ob ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO vorliegt.

Sobald ein Investmentfonds allerdings steuerrechtlich zulässige Spielräume nutzt, kann der Prüfende selten abschließend beurteilen, welchen Zwecken und vor allem welchen Nebenzwecken diese dienen sollen. Zu berücksichtigen ist hierbei insbesondere, dass der Steuerpflichtige ein grundsätzliches Interesse an der Minimierung seiner Steuerlast hat.

Legt der Prüfer eine aus seiner Sicht rechtlich unkritische Gestaltung nicht offen oder erkennt er eine im Nachgang als kritikwürdig bewertete Gestaltung nicht als solche, setzt er sich nicht unerheblichen Haftungsrisiken aus. Diese Risiken räumt auch die Haftungsbegrenzung durch sinngemäße Anwendung des § 323 Abs. 2 HGB nicht aus. Praktisch wird der Prüfer somit ge-

zwungen, die gesamte Steuergestaltung des Fonds darzustellen, um sich zu exkulpieren. Dies kann nicht dem Ziel der Norm entsprechen.

**b)** Deutlich problematischer sehen wir allerdings, dass nicht nur Auswirkungen der Gestaltung auf den Investmentfonds selbst, sondern auch auf Anleger und sogar Dritte zu beurteilen sind. Hinsichtlich dieser hat der Prüfer – sofern er überhaupt Informationen hat – keine Grundlage, aufgrund derer er eine Entscheidung treffen kann. Es ist ihm daher aus tatsächlichen Gründen unmöglich, seiner Pflicht nachzukommen. Dass ein Gesetz dem Anwender unmöglich zu erfüllende Pflichten anlastet, sehen wir auch verfassungsrechtlich bedenklich.

Wir regen daher an, die unter Art. 2 Ziffer 3 Buchstabe a InvStRefG-E vorgesehene Erweiterung des § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 InvStG zu streichen.

**2.** Daneben sieht der Referentenentwurf die Einführung neuer Ordnungswidrigkeitentatbestände in § 5a InvStG-E vor (Artikel 2 Ziffer 4 InvStRefG-E). Diese richten sich an Berufsträger i. S. d. § 3 StBerG, die o. g. Bescheinigungen ausstellen. Zu einem Bußgeld bis zu einer Höhe von 1 000 000 Euro soll herangezogen werden, wer vorsätzlich oder grob fahrlässig trotz vorliegender Fehler bescheinigt, dass die Besteuerungsgrundlagen nach den Regeln des deutschen Steuerrechts ermittelt wurden bzw. wer vorsätzlich oder grob fahrlässig trotz vorliegender Anhaltspunkte keine Angaben zu Gestaltungen des Investmentfonds macht, die der Steuerreduzierung oder Steuerumgehung bei den Anlegern, den Investmentfonds oder Dritten gedient haben. Letzterer Tatbestand entfiere bei Umsetzung unserer Anregung zu 1., sodass unsere diesbezüglichen Anregungen als hilfswise Erwägungen zu verstehen sind.

Wenngleich uns die Einführung einer Ordnungswidrigkeit unter Berücksichtigung der dem Gesetzentwurf zugrundeliegenden Problemstellung dem Grunde nach nachvollziehbar erscheint, haben wir auch gegen diese Vorschrift Bedenken.

Zunächst kann in Anlehnung an die obigen Ausführungen zur Unmöglichkeit nicht ein Unterlassen pönalisiert werden, soweit dem Handlungsverpflichteten ein normgerechtes Verhalten unmöglich ist.

Kritisch sehen wir aber auch, dass vorliegend für einen übergangsweisen Zeitraum bis Ende 2017, in Summe also für weniger als zwei Jahre, Ordnungswidrigkeitentatbestände mit drakonischer Bußgeldandrohung geschaffen werden. Der Entwurf des Investitionssteuergesetzes, das das bestehende Gesetz am 1. Januar 2018 ablösen soll, sieht eine grundlegende Überarbeitung der Besteuerungsgrundlagen vor. Die bislang erforderlichen Berufsträgerbescheinigungen

sollen entfallen und folgerichtig sieht der Entwurf ab 2018 keine vergleichbaren Ordnungswidrigkeitentatbestände mehr vor.

Gerade aus diesem Grund stellt sich jedoch die Frage, welches nachhaltige Ziel die Einführung der Ordnungswidrigkeiten vorliegend noch verfolgen soll. Ziel ist die Aufdeckung und Ahndung missbräuchlicher Gestaltungsmöglichkeiten. Diese sind allerdings nicht auf die prüfenden Berufsträger, sondern auf die geprüften Investmentfonds zurückzuführen. Decken die Berufsträger solche Gestaltungen auf, können die hieraus gewonnenen Erkenntnisse von den zuständigen Behörden dennoch nur über einen sehr kurzen Zeitraum genutzt werden.

Wir regen daher an, auf die Einführung des § 5a InvStG zu verzichten.

Hilfsweise regen wir an, den Bußgeldrahmen deutlich zu verringern. Die angedrohte Bußgeldhöhe von bis zu 1 000 000 Euro erscheint gemessen am Zweck der Regelung deutlich überhöht. Uns ist bewusst, dass durchschnittlich schwere Fälle den Mittelwert der Geldbuße regelmäßig nicht übersteigen, dass bei vergleichsweise hohen Geldbußen auch die Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen ist und dass das Bußgeld für fahrlässiges Handeln nach § 17 Abs. 2 OWiG der Höhe nach begrenzt ist. Gerade vor dem Hintergrund, dass § 5a Abs. 1 InvStG-E eigentlich „nur“ ein vorsätzliches oder grob fahrlässiges Hilfeleisten zu einer Haupttat bestraft, nämlich zur fehlerhaften Ermittlung und Nutzung der Besteuerungsgrundlagen bzw. zur Nutzung des Investmentfonds zur Steuerreduzierung oder -umgehung, dürfte eine deutlich niedrigere Bußgeldhöhe den Anforderungen an den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz eher gerecht werden. Übersteigt der wirtschaftliche Vorteil des Täters im Einzelfall das Höchstmaß der angedrohten Geldbuße, bleibt der zuständigen Behörde ohnehin dessen Überschreitung nach Maßgabe des § 17 Abs. 4 OWiG unbenommen.

Daneben regen wir hilfsweise an, § 5a Abs. 1 Nr. 2 InvStG-E dahingehend zu ergänzen, dass der Tatbestand auch einen Erfolg der „Haupttat“ voraussetzt, nämlich dass ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten tatsächlich vorliegt. Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 InvStG-E hat der Berufsträger in seiner Bescheinigung sämtliche Gestaltungsmöglichkeiten anzugeben, die der Steuerreduzierung, der Steuerumgehung oder der Erzielung von unberechtigten Steuererstattungen bei den Anlegern, dem Investmentfonds oder Dritten gedient haben könnten. Wurde eine nicht missbräuchliche Gestaltungsmöglichkeit genutzt, die der Minimierung der Steuerlast dient, wäre die Nichtangabe dieser Gestaltungsmöglichkeit nach § 5a Abs. 1 Nr. 2 InvStG-E gleichwohl zu sanktionieren. Dies führte zu Wertungswidersprüchen.

---

Wir hoffen, dass unsere Anregungen im Verlauf des weiteren Gesetzgebungsverfahrens Berücksichtigung finden.

---