

Steuergestaltung als Profession

Professionelle in der Legitimitätskrise der Steuergestaltung

Kurz und knapp

Obwohl Steuergestaltung in der Kritik steht, blieben Steuerprofessionelle unter dem Radar der Öffentlichkeit. Nun versucht die Politik, Tätigkeiten von Steuerprofessionellen stärker zu regulieren. Ein Forschungsprojekt des Soziologischen Forschungsinstituts Göttingen (SOFI) beleuchtet die Steuerberatungsbranche und fragt, wie Professionelle mit steuerlichen Grauzonen umgehen und Regulierung und Fragen der Steuergerechtigkeit wahrnehmen. Welche Erkenntnisse lassen sich daraus für Prozesse der Regulierung in Zeiten des Wandels ziehen?

Steuergestaltung in der Legitimationskrise

Der Cum-Ex-Prozess, anhaltende Steuer-Leaks und Steuerkandale vermitteln den Eindruck, dass für Großunternehmen und Reiche andere Regeln gelten als für den Rest der Gesellschaft. Niedrige Steuerquoten von Digitalkonzernen wie Amazon wurden vor Gericht zwar als legal eingestuft, gelten in der Öffentlichkeit aber als illegitim. Auffällig wenig beachtet ist die Rolle der Steuerberatungsbranche und von Steuerprofessionellen. Dabei hat ihr Wirken nennenswerte Auswirkungen, nicht nur auf die Allokation von privaten und öffentlichen Mitteln.

Das von der Deutschen Forschungsgemeinschaft (DFG) geförderte Forschungsprojekt „Steuergestaltung als Profession“ nimmt Steuerprofessionelle und die steuerberatende Branche genauer unter die Lupe. Welches sind die Tätigkeiten von Steuerprofessionellen, wie gehen sie mit rechtlichen Grauzonen um, wie nehmen sie Regulierung wahr und was verbinden sie mit Steuergerechtigkeit? Welche Schlüsse lassen sich für die Schließung von Steuerschlupflöchern ziehen? Das Projekt soll ein Verständnis für unterschiedliche Sichtweisen auf die Problematik schaffen und Erkenntnisse für den gesellschaftlichen Umgang mit Konflikten um Steuergestaltung und Prozesse der Regulierung in Zeiten des Wandels gewinnen.

Das Projekt begann 2019 mit Literaturarbeiten und Gesprächen mit 10 Expert:innen. Zwischen 2019-2021 führten wir qualitativ-problemzentrierte Interviews mit 35 Professionellen aus verschiedenen Bereichen der Steuerberatung: aus Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Anwaltsbüros, Steuerabteilungen von Unternehmen und Banken und einem Fonds, mit Solo-Selbstständigen und Professoren mit Beratungstätigkeiten und kontrastierend mit Personen aus der Finanzverwaltung und einer Gewerkschaft. Von den Befragten waren 41 Personen schwerpunktmäßig in Deutschland tätig, eine Person in Österreich und drei in Liechtenstein. Anschließend wertete unser Team über 1500 Seiten Interviewmaterial aus.

Es zeigte sich, dass die Branche äußerst divers ist. Steuerberater:innen nehmen verschärfte Regulierung und Legitimationsdruck zwar wahr, reagierten aber größtenteils mit Gegenkritik und der Erwartung, das Pendel werde wieder zurückschlagen. Da Diskrepanzen der Innen- und Außenwahrnehmung auf Steuergestaltung nicht ausgeräumt sind, ist zu erwarten, dass der Beitrag der Steuerberatungsbranche zum Gemeinwohl sowie Professionsprivilegien weiter hinterfragt werden, aber auch die Steuergesetzgebung.

Die deutsche Steuerberatungsbranche

Laut Bundessteuerberaterkammer waren im Jahr 2021 87.607 Steuerberater:innen und 10.786 Steuerberatungsgesellschaften in Deutschland tätig. Unter Steuerberatung fallen eine Fülle an Tätigkeits- und Steuerrechtsgebieten. Steuerberater:innen unterstützen bei der Steuererklärung, beraten bei Steuergestaltungen und vertreten Steuerpflichtige gegenüber Finanzämtern und Gerichten. Zunehmend nachgefragt ist die Gestaltungsberatung. Sie zielt, in Worten der Steuerberaterkammer, auf die „optimale Steuergestaltung innerhalb der gesetzlichen Regelungen“ ab. Weitere Tätigkeiten umfassen Unternehmens- und Vermögensberatung.

Bis heute gibt es für Steuerberater:innen keinen einheitlichen Ausbildungsweg. Voraussetzung für eine Zulassung ist eine erfolgreich bestandene Steuerberaterprüfung. Zur Prüfung dürfen Personen antreten, die ein wirtschafts- oder rechtswissenschaftliches Studium oder eine langjährige kaufmännische oder gleichwertige Ausbildung absolviert haben und jeweils eine mehrjährige Berufspraxis vorweisen können.

Rund 68 % der Steuerberater:innen in Deutschland sind selbstständig. Neben über 36.000 Solo-Selbstständigen waren Steuerberater:innen in rund 18.000 Gesellschaften, GbRs, Partnerschaftsgesellschaften und Steuerberatungsgesellschaften tätig und ca. 7500 Berater:innen direkt bei einem Unternehmen angestellt. Zudem bieten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, insbesondere die *Big Four*, Steuerberatungsdienstleistungen an. Eine besondere Rolle spielen hoch spezialisierte Gesellschaften, die in der Szene *Boutiquen* genannt werden. Während Beschäftigte im Bereich *Rechts- und Steuerberatung, Wirtschaftsprüfung* im Jahr 2021 durchschnittlich rund 59.300 Euro für eine Vollzeit-Tätigkeit erhielten, hatten Selbstständige Einnahmen von über 330.000 Euro pro Jahr und Kanzlei. Partner:innen von Steuer- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften erhielten Spitzengehälter von rund 200.000 Euro (plus Zusatzzahlungen).

Die Profession: Balance zwischen Gemeinwohl und wirtschaftlichem Eigeninteresse

Steuerberatung ist ein freier Beruf bzw. eine Profession. Während Unternehmen die Zielsetzung verfolgen, Gewinne zu erwirtschaften, befinden sich Professionelle idealtypisch in einer Zwitterstellung zwischen Märkten, Gemeinwohl und Eigennutz. Die Profession hat einen „dualen Charakter“: Der Staat garantiert Professionellen geschützte Marktzugänge und Rechte der Selbstverwaltung und verlangt im Gegenzug, dass Professionelle ihr Wissen und Können auch zum Wohle der Gesellschaft einsetzen. Die Rolle der Steuerberater:innen ist im Steuerberatungsgesetz und weiteren Berufsstandards festgelegt.

Die Steuerberaterkammer vertritt Anliegen der Professionellen, wirkt bei der Setzung von Qualitätsstandards im Rahmen der Steuerberaterprüfung mit, organisiert Fortbildungen und soll Steuerberater:innen sanktionieren, die gegen professionelle Standards verstoßen. Tätigkeiten werden nach einer Gebührenordnung abgerechnet, die Qualitätsstandards absichern soll. Professionelle müssen unabhängig, verantwortungsvoll, sorgfältig und diskret vorgehen und sich kontinuierlich fortbilden. Als „Organ der Rechtspflege“ sollten Steuerberater:innen objektiv und neutral beraten, selbst wenn das dem eigenen Interesse und dem der Mandant:innen zuwiderläuft. Steuerprofessionelle sollten Mandant:innen gegenüber staatlichen Behörden unterstützen, aber auch die Gesetze und das Allgemeininteresse am Vollzug des Steuerrechts berücksichtigen.

Politische Regulierung von Steuergestaltung

Zahlreiche Leaks und Skandale haben Zweifel aufkommen lassen, ob die professionelle Ethik und Selbstkontrolle der Steuerberatung funktioniert. In der Phase bis zur Finanzkrise 2008/2009 hat die Politik Steuerhinterziehung und aggressive Steuervermeidung wenig beachtet, was sich mit zunehmender öffentlicher Kritik an illegitimen Steuerpraktiken und Finanzakteur:innen in der Folge änderte. Die Politik ergriff Maßnahmen gegen unerwünschte Steuerpraktiken auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene. Diese zielen vor allem auf mehr Informationsaustausch und Transparenz, bspw. Register, Nachweis- und Meldepflichten ab, auf die Vermeidung von Missbrauch von künstlichen Strukturen, Hinzurechnungsbesteuerung und Quellen- oder Mindeststeuern. Jüngere Initiativen der Europäischen Union wollen Steuerberater:innen als „Vermittler“ weiter regulieren, da deren Gestaltungen zu Steuerhinterziehung und aggressiver Steuerplanung führten. Die Steuerberaterkammer bezeichnet solche Maßnahmen als rufschädigend und kritisiert die fehlende Schärfe von Begriffen wie *aggressive Steuergestaltung*. Verfahren der Rechtsstaatlichkeit seien so von „moralischen Wertungen“ beeinflusst. Aufgrund weniger schwarzer Schafe werde die gesamte Branche verurteilt. Dabei seien die Qualitätsstandards der Steuerberatung in Deutschland hoch. Es sei schließlich Aufgabe der Politik, Steuerschlupflöcher zu schließen und bestehende Gesetze überhaupt erst einmal umzusetzen. Die Behörden seien ohnehin mit der Auswertung gemeldeter Steuerdaten überfordert.

Compliance und Regulierung aus der Sicht praktizierender Steuerberater:innen

Die interviewten Steuerberater:innen hatten unterschiedliche Ansichten über Compliance und Regulierung, aber alle nahmen eine Verschärfung der Regulierung wahr.

Viele fühlten sich einerseits mit moralischen Anforderungen der Außenwelt überfrachtet, sahen jedoch auch Verantwortung bei Professionellen, vor allem bei solchen mit jeweils anderen Geschäftsmodellen. Professionelle aus Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Boutiquen und dem Investmentbanking würden – so die Aussagen vieler Professioneller – in besonderem Maße ihre Kenntnisse zur Steueroptimierung nutzen und seien durch interne Anreizsysteme angehalten, möglichst hohe Umsätze vorzuweisen. Andere Steuerberater:innen hielten Mittelständler:innen und ihre Berater:innen für besonders „risikobereit“ oder sahen den Druck von Shareholdern auf Unternehmenssteuerberater:innen lasten. Weitere Professionelle verdächtigen kleine Selbstständige, grob zu tricksen oder aus Unwissen in Konflikt mit dem Gesetz zu kommen. Allerdings beteuerten Professionelle auch, die Mandantschaft sei steuerehrlich und würde Steuerzahlen sogar als Beitrag zum Gemeinwesen und Infrastrukturinvestition sehen. Viele Steuerprofessionelle befürchteten einen Reputationsverlust im Fall der Entdeckung einer fragwürdigen Steuerkonstruktion. Die deutsche Steuerberatungsbranche sei nicht mit angelsächsischen Steuerfirmen zu vergleichen, die – aus Sicht der Befragten – proaktiv aggressive Gestaltungen beraten.

Handlungsbedarf sehen viele Steuerberater:innen bei der Finanzverwaltung. Diese sei unterbesetzt, arbeite nicht effektiv und habe Schwierigkeiten, qualifizierten Nachwuchs zu finden. Steuerbehörden seien zu schlecht ausgestattet. Durch das föderale System aus 16 Länderverwaltungen mit rund 600 Finanzämtern mit jeweils eigenen Abläufen sei die Verwaltung nicht koordiniert und zentralisiert genug, insbesondere bei internationalen Steuerangelegenheiten. Einige Steuerberater:innen machen die Komplexität des deutschen Steuersystems für unerwünschte Gestaltungen verantwortlich. Reformvorschläge wie die Kirchhof'sche Bierdeckelsteuer wurden unter Steuerberater:innen äußerst kontrovers diskutiert. Eine Fraktion der Professionellen argumentierte, komplexe Sachverhalte erforderten komplexe Regeln, bzw. würde eine Vereinfachung der Gesetze komplexe Durchführungsvorordnungen notwendig machen. Eine Vereinfachung konfliktiert zudem mit dem Anspruch, das Steuersystem gerecht zu gestalten. Das deutsche Steuersystem sei nicht besonders kompliziert und gut entwickelt. Als Lösungsweg sprachen einige Steuerprofessionelle auch stärkere internationale Standards an, etwa Mindeststeuern.

Grauzonen

Steuerpraktiken verorten sich in einem Spektrum zwischen legaler Steuerplanung, die eindeutig im Geist des Gesetzes liegt und illegaler Steuerhinterziehung. Dazwischen befindet sich eine rechtliche Grauzone der *Steuer-*

gestaltung, aggressiven Steuerplanung, Steuervermeidung oder *Steueroptimierung*. Praktiken, die sich in dieser Grauzone abspielen, werden im öffentlichen Diskurs in vielen Fällen als illegitim wahrgenommen, sind aber aus der Sicht der meisten Steuerprofessionellen legal, wobei Legitimität keine Rolle spiele. Viele Professionelle hielten es im Sinne einer positivistischen Gesetzesauslegung für legitim Steuern zu optimieren, indem der Wortlaut eines Gesetzes ausgenutzt wird (etwa im Fall von Digitalkonzernen); alles andere sei eine „Bauch-“, eine moralische oder willkürliche Entscheidung. Allerdings sprachen sich nicht alle Professionelle für eine radikal positivistische Rechtsauslegung aus. Einige verwiesen auf die juristische Auslegungsmethodik, die Wortlaut, Kontext, Entstehungsgeschichte und Intention des Gesetzes umfasst. Viele Steuerberater:innen sagten, sie würden bei Gestaltungen darauf achten, dass die Konstruktion auch eine wirtschaftliche Substanz hat, dass es sich bspw. nicht um Briefkastenfirmen handelt. Eine Minderheit der Professionellen hielt es für angebracht, bei der Auslegung stärker dem Sinn und Ziel der Gesetze zu folgen. Dem Positivismus steht das Naturrecht gegenüber, das davon ausgeht, dass Recht und Moral nicht getrennt werden können. Der Mensch habe Grundüberzeugungen von Recht und Unrecht. Zudem gäbe es Rechte (z.B. Menschenrechte), die universell gelten, auch in ungerechten Regimen. Kritiker:innen der positivistischen Rechtsauslegung argumentieren, es sei unmöglich, passgenaue Gesetze zu erlassen, wenn Steuerberater:innen überdurchschnittlich viel Zeit und Expertise einsetzen, um Lücken im internationalen Rechtsrahmen zu finden und sich dabei auf juristische Spitzfindigkeiten berufen. De facto bestimme so die Brieftasche – für juristische Expertise aufgewendete Mittel – ob Steuern optimiert oder so gezahlt werden, wie eigentlich vom Gesetzgeber vorgesehen.

Crash der Gerechtigkeitsvorstellungen

Steuergerechtigkeit ist für viele Steuerberater:innen ein Reizthema. Da sich Steuerberatung ohnehin an Gesetzen orientieren müsse, spiele Gerechtigkeit in der Steuerberatung keine Rolle; Gerechtigkeitsvorstellungen seien relativ. Als Maßstab der Gerechtigkeit nennen Steuerprofessionelle i.d.R. zwei zentrale Prinzipien: die *horizontale* und die *vertikale Gerechtigkeit*. *Vertikale Gerechtigkeit* entspricht der Besteuerung nach persönlicher *Leistungsbzw. Zahlungsfähigkeit*: Eine Person, die mehr zahlen kann, sollte mehr Steuern zahlen. *Horizontale Gerechtigkeit* bedeutet, dass ähnliche Personen steuerlich gleichbehandelt werden und sich nach der Besteuerung auf dem gleichen Wohlstandsniveau befinden wie zuvor. Von der Nachkriegszeit bis heute orientierte sich Steuerpolitik und juristische Steuerliteratur tendenziell stärker in die Richtung der horizontalen Gerechtigkeit und weniger in Richtung vertikaler Gerechtigkeit.

In den Interviews führten Steuerprofessionelle weitere idealtypische Gerechtigkeitsvorstellungen ins Feld. Liberale und libertäre Gerechtigkeitsvorstellungen vertraten Professionelle, die ihre Tätigkeit als Beitrag zur Durchsetzung individueller Freiheitsrechte ihrer Mandantschaft gegenüber dem Staat sahen. Unter den Steuerprofessionellen waren utilitaristische Vorstellungen besonders verbreitet, die den größten (wirtschaftlichen) Nutzen der Mehrheit anstrebten, wofür sie gewisse Ungerechtigkeiten in Kauf nehmen. Steuergestaltung verbessert in dieser Sichtweise die Stellung deutscher Unternehmen im Standortwettbewerb. Steuerberater:innen argumentierten aber auch in Fragmenten egalitär. Sie kritisierten illegitime Gestaltungen von Kolleg:innen, sowie den Gesetzgeber für ungerechte Gesetze, die Konzerne, Superreiche und große Erbschaften begünstigen.

Steuerprofessionelle blendeten Ungerechtigkeiten durch eigene Interessenskonflikte jedoch größtenteils aus. Einige sahen eine „Neiddebatte“ und warfen der Politik vor, sich von den Medien und der unwissenden Mehrheit treiben zu lassen, auf Kosten von Leistungsträger:innen und Unternehmen bzw. dem Standort.

Worauf in Zukunft zu achten ist

Ein Richtungswechsel im Umgang mit Steuergestaltung ist kein rein technischer Prozess. Die Stellung von Steuerberater:innen wird in der Krise neu ausgehandelt. Angesichts verschiedener Krisen ändert sich auch der Rahmen für politisches Handeln und die Verwaltung. Das erfordert eine Neujustierung von Routinen, Wissen und gesellschaftlichen Zielsetzungen.

Gemeinwohlbeitrag der Profession überprüfen

Die Nachjustierung des Rahmens der Steuerberatung erfordert eine Balance zwischen Vertrauen und Kontrolle. Regeln sollten so gesetzt sein, so dass sie das Individuum moralisch nicht überfordern. Die Steuerberatungsbranche ist divers strukturiert, so dass Geschäftsmodelle differenziert betrachtet werden sollten. Keine Option ist die weitere Liberalisierung der Profession in puncto Marktzugang. Gesetze und Kontrollmechanismen sollten bestenfalls keine Versuchung zu fragwürdigen Gestaltungen aufkommen lassen. Allerdings können Regeln und Kontrollen Berufsethik nicht komplett kompensieren. Inhalte der universitären Bildung sollten überprüft werden, die etwa unhinterfragt marktideologische Annahmen transportieren.

Steuerpolitik und Finanzverwaltung reformieren

Wenngleich Politik und Verwaltung viele Fehler der Vergangenheit korrigiert haben, sind die Möglichkeiten, unerwünschte Steuerpraktiken zu verhindern noch nicht ausgeschöpft. Das Finanzsystem ist in großen Teilen in-

transparent, Register sind lückenhaft. Die von der Mehrheit gewünschte höhere Besteuerung von Reichtum ist nicht umgesetzt. Die zersplitterte Finanzverwaltung erschwert systematisches Vorgehen.

Positivismus und Naturrecht ausbalancieren?

Wenn legale Steuerpraktiken wiederholt zu öffentlicher Empörung führen, sollten einerseits Gesetze geändert werden. Andererseits sollte überprüft werden, ob derzeit praktizierte positivistische Rechtsauslegungspraktiken wirklich ihr Ziel erreichen, willkürliche Entscheidungen zu verhindern und den Willen der Gesetzgebung umzusetzen. Gibt es Auslegungsarten, die stärker zielführend sind? Hier sind nicht nur Politik und Professionsvertreter:innen gefragt, sondern auch die Wissenschaft.

Ungleichheit bremst Demokratie und Wandel

Ungleichheit nimmt weiter zu. Das ist problematisch, weil Superreiche Einfluss auf die Politik nehmen, Menschen in prekären Situationen zunehmend unter Druck stehen und Abstiegsängste zunehmen. Steuerprivilegien widersprechen dem Gerechtigkeitsempfinden vieler Bürger:innen und führen zu einer Abkehr von der Politik. Solche Entwicklungen sind kontraproduktiv für die Bewältigung des ökologischen Wandels. Damit sich die Probleme nicht verschärfen, sollte Steuerpolitik nun stärker egalitären Maßstäben folgen und auch auf eine gleichmäßigere Verteilung hinwirken. Eine Gestaltung der Steuer- und Finanzsysteme sollte in einer Gesamtperspektive erfolgen, ohne dass sich die Gesellschaft bei der Lösung zentraler politischer Fragen zu sehr auf Professionelle mit spezifischen Sichtweisen und Interessenskonflikten verlässt.

Autorin

PD Dr. Silke Ötsch ist Wissenschaftliche Mitarbeiterin am SOFI und Vertretungsprofessorin für Gesellschaftsanalyse und sozialen Wandel an der Universität Hamburg. Sie leitet derzeit das von der Deutschen Forschungsgemeinschaft (DFG) geförderte Projekt „Steuergestaltung als Profession“ und wird dabei von den studentischen Mitarbeiter:innen Stephanie Buchholz (BA) und Fabian Lochner (BA) unterstützt. Ihre Forschungsfelder sind Finanz-, Fiskal- und Wirtschaftssoziologie und sozial-ökologische Transformation.

Mehr Informationen: <http://silke-oetsch.net>

Das Projekt „Steuergestaltung als Profession“ (Projektnummer 418216288) ist gefördert durch die Deutsche Forschungsgemeinschaft (DFG).

Impressum

© Soziologisches Forschungsinstitut Göttingen (SOFI) e.V. an der Georg-August-Universität

Stand: Dezember 2022