



Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle in Deutschland

Hinweise für eine zulässige und zugleich effiziente
gesetzliche Regelung

Gutachten

erstellt im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen

Dr. Christine Osterloh-Konrad
Dr. Caroline Heber
Dr. Tobias Beuchert

Inhaltsverzeichnis

<u>I.</u>	<u>Einleitung</u>	<u>6</u>
<u>II.</u>	<u>Zielsetzung eines Anzeigepflichtsystems.....</u>	<u>7</u>
1.	Konkretisierung und Legitimation der rechtspolitischen Zielsetzung	8
2.	Anzeigepflicht und Gestaltungsfreiheit.....	11
3.	Folgerungen für die Ausgestaltung des Anzeigepflichtsystems	15
4.	Abschreckung durch Anzeigepflichten?	16
5.	Veranlagungsunterstützende Funktion	19
5.1.	Ergänzende veranlagungsunterstützende Wirkung einer rechtspolitisch ausgerichteten Anzeigepflicht.....	19
5.2.	Anzeigepflicht als Bestandteil des Risikomanagements im Steuervollzug	19
5.2.1.	Verbesserung des Risikomanagements als weiteres Primärziel?	20
5.2.2.	Verbesserung des Risikomanagements als positiver Nebeneffekt?	21
<u>III.</u>	<u>Rechtliche Rahmenbedingungen.....</u>	<u>22</u>
1.	Verfassungsrechtliche Grenzen der Anzeigepflicht.....	22
1.1.	Anzeigepflicht und Bestimmtheitsgrundsatz	22
1.1.1.	Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Bestimmtheit von Rechtsnormen	22
1.1.2.	Unbestimmte Rechtsbegriffe im Rahmen eines Anzeigepflichtsystems.....	25
1.2.	Die Anzeigepflicht als Grundrechtseingriff und dessen Rechtfertigung	29
1.2.1.	Betroffene Grundrechte	29
1.2.2.	Rechtfertigung des Eingriffs.....	30
1.2.2.1.	Grundrechtsschranken	30
1.2.2.1.1.	Prüfungsmaßstab bei der Berufsfreiheit	30
1.2.2.1.1.1.	Wettbewerbsverzerrende Wirkung von Anzeigepflichten.....	31
1.2.2.1.1.2.	Nähe der Anzeigepflicht zu einem Eingriff in die Freiheit der Berufswahl?.....	31
1.2.2.1.1.3.	Erhöhte Rechtfertigungsanforderungen wegen erheblicher Eingriffsintensität?	35
1.2.2.1.1.4.	Ergebnis	35
1.2.2.1.2.	Schranken der übrigen betroffenen Grundrechte	36
1.2.2.2.	Legitime Zielsetzung	36

1.2.2.3. Verhältnismäßigkeitsgrundsatz.....	37
1.3. Die Anzeigepflicht als Indienstnahme Privater	39
2. Weitere verfassungsrechtliche Bezüge der Anzeigepflicht.....	41
2.1. Das Rückwirkungsverbot – ein rechtspolitisches Argument für Anzeigepflichten?	41
2.1.1. Das Rückwirkungsverbot in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts.....	41
2.1.1.1. Echte Rückwirkung.....	42
2.1.1.2. Unechte Rückwirkung	43
2.1.2. Erweiterte Zulassung rückwirkender Gesetzesänderungen bei aggressiven Steuergestaltungen?	45
2.1.3. Anzeigepflicht als Gegenstück zum Rückwirkungsverbot.....	49
2.2. Anzeigepflicht und Gestaltungsspielräume des Gesetzgebers.....	49
2.2.1. Engt die Anzeigepflicht den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers in zeitlicher Hinsicht ein?	50
2.2.1.1. Gesetzesänderungen <i>pro futuro</i>	50
2.2.1.2. Gesetzesänderungen mit Rückwirkung	51
2.2.2. Erweitert die Anzeigepflicht die Möglichkeit des Gesetzgebers, Lücken im Gesetz mit Rückwirkung zu schließen?	54
2.2.2.1. Bekanntwerden von Gestaltungsmöglichkeiten und Rückwirkungsverbot.....	54
2.2.2.2. Vertrauenszerstörende Wirkung der Anzeigepflicht?.....	56
2.3. Anzeigepflicht und Weitergeltungsanordnung	57
3. Europarechtliche Rahmenbedingungen.....	60
3.1. Grundsätzliches	60
3.2. Reichweite der Grundfreiheiten bei der Marktregulierung.....	61
3.3. Europarechtliche Vorgaben für eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen	63
3.3.1. Diskriminierende Beschränkung der Grundfreiheiten.....	63
3.3.1.1. Vergleichspaarbildung	63
3.3.1.1.1. Vergleichspaarbildung im Steuerrecht	63
3.3.1.1.2. Vergleichspaarbildung bei einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungen.....	66
3.3.1.1.3. Vergleichspaarbildung bei einer erweiterten Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Qualifikationskonflikte	67
3.3.1.1.4. Ergebnis.....	68
3.3.1.2. Beschränkungswirkung.....	68
3.3.1.3. Ergebnis	69
3.3.2. Nicht diskriminierende Beschränkung der Grundfreiheiten.....	69
3.3.2.1. Keine Bereichsausnahme für das Steuerrecht.....	69

3.3.2.2.	Keine Marktliberalisierung durch die Grundfreiheiten	71
3.3.2.3.	Marktzutritts- und Marktteilnahmebeschränkung	71
3.3.2.4.	Anzeigepflicht als nicht diskriminierende Beschränkung der Marktteilnahme?	73
3.3.2.4.1.	Kriterien für die Feststellung einer nicht diskriminierenden Beschränkung bei Marktteilnahme.....	73
3.3.2.4.2.	Beschränkung bei Erfüllung der Anzeigepflicht in einem anderen Mitgliedstaat	76
3.3.3.	Ergebnis	77
3.4.	Rechtfertigung.....	78
3.4.1.	Wirksamkeit der Steueraufsicht.....	80
3.4.2.	Vermeidung der Steuerflucht, Steuerumgehung und Steuerhinterziehung	82
3.4.3.	Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse.....	83
3.4.4.	Rechtfertigung für vorbereitende Maßnahmen.....	86
3.4.5.	Kombination aus verschiedenen Rechtfertigungsgründen?	87
3.4.6.	Zusammenfassung	88
3.5.	Ergebnis	88
<u>IV. Überlegungen zur Ausgestaltung eines Anzeigepflichtsystems in Deutschland</u>		<u>90</u>
1.	Grundlegende Ausrichtung	90
2.	Vorüberlegungen zur Festlegung der anzeigepflichtigen Gestaltungen	92
2.1.	Einschränkung auf reproduzierbare Steuergestaltungen.....	92
2.2.	Modellhafte Steuergestaltungen als Kernbereich der Anzeigepflicht.....	94
2.3.	Anzeigepflicht für Gestaltungen mit besonderem Innovationsgehalt.....	95
3.	Umsetzungsmöglichkeiten: Specific hallmarks und generic hallmarks.....	97
3.1.	Anknüpfung an Inhalte oder Ergebnisse von Gestaltungen (<i>specific hallmarks</i>)	97
3.2.	Anknüpfung an äußere Umstände von Gestaltungen (<i>generic hallmarks</i>).....	98
3.3.	Empfehlungen für die Ausrichtung eines deutschen Anzeigepflichtsystems	99
3.3.1.	Grundsätzliche Anknüpfung an <i>generic hallmarks</i>	99
3.3.2.	Denkbare Ergänzung durch <i>specific hallmarks</i>	100
3.3.3.	Keine Kataloggestaltungen.....	102
4.	Der sachliche Anwendungsbereich der Anzeigepflicht	103
4.1.	Allgemeine Voraussetzungen der Anzeigepflicht.....	103
4.1.1.	Steuervorteil.....	103
4.1.2.	Steuervorteil als wesentlicher Zweck der Gestaltung.....	105
4.1.3.	Reproduzierbarkeit der Gestaltung.....	107

4.1.4.	<i>De minimis</i> -Schwellen?	107
4.2.	<i>Generic hallmarks</i> zur Erfassung modellhafter Steuergestaltungen.....	108
4.2.1.	Anknüpfung an die standardisierte Dokumentation	109
4.2.2.	Anknüpfung an die Vermarktung einer Gestaltung.....	110
4.2.3.	Anknüpfung unmittelbar an die Modellhaftigkeit einer Gestaltung.....	110
4.2.4.	Modellhaftigkeit und Bestimmtheitsgebot	113
4.3.	<i>Generic hallmarks</i> zur Erfassung innovativer Steuergestaltungen.....	113
4.3.1.	Indikatoren für den Innovationsgehalt einer Gestaltung	114
4.3.1.1.	Besondere Vergütungsstrukturen.....	114
4.3.1.2.	Absicherung des Steuererfolgs	117
4.3.1.3.	Vertraulichkeitsbeschränkungen.....	117
4.3.1.4.	Haftungsbeschränkungen.....	118
4.3.2.	Konkrete oder hypothetische Prüfung der Indikatoren?.....	119
4.3.3.	Sonstige innovative Gestaltungen	119
4.4.	Kumulative Anknüpfung an <i>generic hallmarks</i> ?	122
4.5.	Anzeigepflicht von <i>inhouse</i> -Steuergestaltungen.....	123
4.6.	Ausnahmen von der Anzeigepflicht durch Negativliste	123
4.7.	Verfassungsrechtliche Bewertung.....	124
4.8.	Bedarf es eines Sondertatbestandes für internationale Steuergestaltungen?	125
4.8.1.	Rechtspolitische Problematik	126
4.8.2.	Europarechtliche Problematik	128
4.8.2.1.	Überblick	128
4.8.2.2.	Betroffene Grundfreiheiten.....	129
4.8.2.3.	Rechtfertigung	130
5.	Der persönliche Anwendungsbereich der Anzeigepflicht.....	131
5.1.	Grundsätzliche Anzeigepflicht von Steuerpflichtigen und Externen.....	131
5.2.	Subsidiarität der Anzeigepflicht der Steuerpflichtigen.....	132
5.3.	Ausgestaltung der Subsidiarität im Detail	134
5.3.1.	Fehlen externer Anzeigepflichtiger	134
5.3.2.	Nichterfüllung der Anzeigepflicht durch Externe	134
5.3.3.	Ausländische externe Anzeigepflichtige	136
5.4.	Bestimmung der anzeigepflichtigen Externen	137
6.	Der Zeitpunkt der Anzeige	139
7.	Inhalt der Anzeigepflicht und Nebenpflichten	141
7.1.	Inhalt der Anzeige	141
7.2.	Registriernummern.....	142
7.2.1.	Grundsätzliches	142

7.2.2. Keine Registriernummern bei innovativen Gestaltungen.....	144
7.3. Informationen zur Verbreitung und zu den Nutzern der Gestaltungen.....	145
7.4. Vermeidung mehrfacher Anzeigen derselben Gestaltung	147
8. Sanktionierung von Verstößen gegen die Anzeigepflicht.....	148
<u>V. Abschließende Bewertung: Die Anzeigepflicht als Bestandteil eines fairen Steuersystems</u>	<u>151</u>
1. Die rechtlichen Grenzen der Anzeigepflicht	151
2. Die Sinnhaftigkeit einer Anzeigepflicht in Deutschland.....	152
3. Der richtige Umgang mit dem Anzeigepflichtsystem.....	153
4. Die Anzeigepflicht und der Anspruch des Steuerpflichtigen auf Rechtssicherheit.....	155
4.1. Transparenz im Steuerrecht – eine Einbahnstraße?	156
4.2. Anzeigepflichten im kooperativen Steuerverwaltungssystem: die Sicht der OECD.....	157
4.3. Überlegungen zur Verbesserung der Steuerplanungssicherheit in Deutschland.....	159

I. Einleitung

Dem Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen wurde mit Schreiben vom 30.07.2015 vom Bundesministerium der Finanzen ein Forschungsauftrag zu dem Thema

Anzeigepflichten für Steuergestaltungsmodelle in Deutschland – Hinweise für eine zulässige und zugleich effiziente Regelung

erteilt. Ziel dieses Auftrags ist es, Vorschläge für die Implementierung einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle in Deutschland zu erarbeiten. Ein solches Instrument existiert bereits in einer Reihe von Steuerrechtsordnungen¹ und wird im Bericht der OECD zu *BEPS Action Point 12*² ausdrücklich empfohlen; die Frage, inwieweit sich die Empfehlungen der OECD ins deutsche Recht übertragen lassen und welche Folgerungen aus dem Beispiel anderer Rechtsordnungen zu ziehen sind, ist wesentlicher Gegenstand des Forschungsauftrags. In Deutschland wurde die Einführung von Anzeigepflichten bereits im Zuge der Jahressteuergesetze 2007 und 2008 diskutiert (§ 138a AO-E),³ jedoch angesichts massiver Kritik aus Wissenschaft und Praxis⁴ nicht umgesetzt; im Jahre 2014 geriet das Thema durch eine Entschließung des Bundesrates vom 23.05.2014 erneut auf die Tagesordnung.⁵

In Anbetracht dessen, dass in der Diskussion vor einigen Jahren neben rechtspolitischen auch eine Reihe von verfassungs- und europarechtlichen Bedenken geltend gemacht wurden, geht es in der folgenden Stellungnahme nach einer näheren Konturierung der Zielsetzung eines Anzeigepflichtsystems in Deutschland (II.) zunächst darum, seine verfassungs- und europarechtlichen Grenzen sowie weitere verfassungsrechtliche Bezüge aufzuzeigen (III.). Sodann

¹ Vorreiter der Entwicklung waren die USA im Jahre 1984, gefolgt von Kanada 1989, Großbritannien 2004, Südafrika 2005, Israel 2007, Portugal 2008, Irland 2011 und kürzlich auch Südkorea.

² OECD, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015; abrufbar unter www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm; zum vorangegangenen Diskussionsentwurf vom 31.03.2015 zusammenfassend *Puls/Heravi*, ISR 2015, 284 ff.

³ Einen ausformulierten Gesetzentwurf hatte das Bundesfinanzministerium am 25.06.2007 vorgelegt (§ 138a AO-E, abrufbar unter http://rsw.beck.de/rsw/upload/FDMA/StGestAnzPflG_RefEntw.pdf). Ausführlich zum gesetzeshistorischen Hintergrund *Beuchert*, Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen, Köln 2012, 156 ff.

⁴ Siehe etwa *Schön*, Grauzonen und Drohgebärden, Handelsblatt v. 27.07.2007, 8; *Flämig*, DStR 2007, Beihefter zu Heft 44, 2 ff.; *Kessler/Eicke*, BB 2007, 2370; *Lichtinghagen/Verpoorten*, StuB 2007, 734, 738 f.; *Wassermeyer*, Verfahrensrechtliche Fragen des § 138a AO-Entwurfs, DATEV-LexInform Nr. 0208903; *Schenke*, Verfassungs- und europarechtliche Fragen des § 138a AO-Entwurfs, DATEV-LexInform Nr. 0208905; Stellungnahme des Deutschen Steuerberaterverbands e.V. v. 28.08.2007 (abrufbar unter www.dstv.de/presse/pressemitteilungen/pm2007-08-28-21.pdf); Stellungnahme des Verbands Geschlossene Fonds e.V. v. 05.10.2007 (abrufbar unter www.vgf-online.de/fileadmin/VGF_Publikationen/Stellungnahmen_/071005%20VGF%20Stellungnahme%20Anhoerung%20Finanzausschuss%20Jahressteuergesetz%202008.pdf).

⁵ Entschließung des Bundesrats zur Bekämpfung internationaler Steuergestaltungen vom 23.05.2014, BR-Drs. 205/14, 2, Ziffer 5; die Entschließung ist wortgleich mit dem Beschlussantrag des Landes Baden-Württemberg vom 15.05.2014.

wird die konkrete Ausgestaltung des Anzeigepflichtsystems erörtert (IV.). Abschließend erfolgt eine rechtspolitische Bewertung des Instruments, die auch Überlegungen zu seiner sinnvollen Nutzung und zu der Frage beinhaltet, unter welchen Voraussetzungen es sich in ein faires und ausgewogenes Steuersystem einpassen könnte (V.).

Bei der Bearbeitung des Forschungsauftrages kann in weitem Umfang auf Vorarbeiten von Institutsangehörigen zu der Thematik zurückgegriffen werden. Eine breite Basis für den Rechtsvergleich bietet namentlich die Dissertationsschrift von *Tobias Beuchert* zu „Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen“ aus dem Jahre 2012. 2014 bot die oben erwähnte Entschließung des Bundesrates erneut Gelegenheit, sich mit der Thematik aus rechtsvergleichender und rechtspolitischer Sicht auseinanderzusetzen.⁶

II. Zielsetzung eines Anzeigepflichtsystems

Blickt man auf die Vorbilder in anderen Staaten, so lassen sich drei wesentliche Ziele identifizieren, die der Gesetzgeber mit der Einföhrung von Anzeigepflichten verfolgen kann. Erstens kann es ihm dabei um die Identifikation derjenigen Steuerpflichtigen gehen, die bestimmte, von der Steuerverwaltung als problematisch wahrgenommene Gestaltungen umsetzen, um eine zielgenauere Prüfung von Steuererklarungen zu ermöglichen und damit letztlich die Durchsetzung des Steuerrechts zu verbessern. In diesem Fall erföllt die Anzeigepflicht in erster Linie eine *veranlagungsunterstötzende Funktion*. Zweitens kann ein Zweck von Anzeigepflichten auch darin liegen, Berater bzw. Steuerpflichtige von der Entwicklung bzw. Umsetzung aggressiver Steuergestaltungen abzuschrecken (*Abschreckungsfunktion*). Drittens können Anzeigepflichten dazu dienen, Steuerverwaltung und Gesetzgeber frühzeitig – wenn möglichen bereits vor der Umsetzung – über bestimmte steuerlich motivierte Gestaltungen zu informieren, um ihnen ein schnelleres und effizienteres Vorgehen gegen Gestaltungen zu ermöglichen, die aus ihrer Sicht unerwünscht (wenn auch nicht notwendigerweise nach geltendem Recht missbräuchlich) sind (*rechtspolitische Funktion*). Die drei Funktionen schließen sich dabei nicht von vornherein wechselseitig aus; ein konkretes Anzeigepflichtsystem kann in gewissem Umfang durchaus mehrere von ihnen erfüllen. Doch es ist sinnvoll, eine dieser Funktionen als Primärziel zu identifizieren, weil sich abhängig davon unterschiedliche Ausgestaltungen des Anzeigepflichtsystems empfehlen.⁷

⁶ *Beuchert/Osterloh-Konrad*, Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen in Deutschland, IStR 2014, 643 ff.

⁷ So geht es etwa bei der Festlegung der anzeigepflichtigen Gestaltungen in einem primär veranlagungsunterstötzenden System wie dem US-amerikanischen in erster Linie darum, Tatbestandsmerkmale zu identifizieren, die

Die Zielsetzung der für das deutsche Steuerrecht angedachten Anzeigepflicht soll ausweislich des Gutachtauftrags in erster Linie eine rechtspolitische sein: Es soll darum gehen, von Beratern und/oder Steuerpflichtigen Informationen über Steuervermeidungsstrategien zu erhalten, um möglichst frühzeitig reagieren zu können. Diese Zielsetzung findet sich auch in der Entschließung des Bundesrates vom 23.05.2014. Unter den ausländischen Vorbildern steht die rechtspolitische Funktion insbesondere bei den britischen⁸ und irischen⁹ Regelungen im Vordergrund. Denkbare Reaktionen sind dabei in erster Linie legislative Maßnahmen zur Schließung planwidriger Regelungslücken im Steuersystem, können aber auch auf Verwaltungsebene liegen, etwa in der Verbreitung der Verwaltungsauffassung zur Anwendung von § 42 AO auf einen bestimmten Gestaltungstyp durch entsprechendes BMF-Schreiben.

Die Identifizierung der rechtspolitischen Funktion als primäre Zielsetzung der Anzeigepflicht bedingt, dass ein Rückgriff auf die zu BEPS Action 12 ausgesprochenen Empfehlungen der OECD nur mit Einschränkungen sinnvoll ist. Denn erstens zielen die OECD-Empfehlungen naturgemäß nur auf grenzüberschreitende Gestaltungen ab; rein innerstaatliche Gestaltungen, die planwidrige Gesetzeslücken ausnutzen, sind nicht Gegenstand der OECD-Arbeiten. Zweitens und vor allem richtet die OECD ihre Empfehlungen wesentlich auch auf eine mögliche veranlagungsunterstützende Funktion von Anzeigepflichten aus¹⁰ – ein Ansatz, der für das deutsche Steuerrecht weder angedacht ist noch sinnvoll erscheint.¹¹ Drittens ist auch gegenüber der Abschreckungsfunktion von Anzeigepflichten, welche die OECD ebenfalls betont,¹² Skepsis angebracht.¹³

1. Konkretisierung und Legitimation der rechtspolitischen Zielsetzung

Es ist ein Gemeinplatz, dass ein wesentliches Problem im Kampf gegen die Steuervermeidung in einer Art Katz-und-Maus-Spiel besteht: Schließt der Gesetzgeber eine bereits erkannte

eine besondere Intensität der Prüfung im konkreten Steuerfall nahelegen, während ein primär rechtspolitisch ausgerichtetes System vor allem an Indikatoren für ein besonderes Informationsinteresse des Gesetzgebers oder der Verwaltung an der Gestaltung als solcher (d.h. an ihren abstrakten Strukturmerkmalen) angeknüpft werden sollte.

⁸ Zu den britischen Regelungen ausführlich *Beuchert*, a.a.O. (Fn. 3), 71 ff., sowie die Verwaltungsanweisung „HMRC Guidance – Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS)“ vom 14.05.2014, überarbeitet zuletzt am 13.01.2016 (abrufbar unter www.hmrc.gov.uk/aiu/dotas-guidance.pdf).

⁹ Zu den irischen Regelungen ausführlich *Beuchert*, a.a.O. (Fn. 3), 136 ff., sowie die Verwaltungsanweisung *Irish Revenue Commissioners*, Guidance Notes on Mandatory Disclosure Regime (Januar 2015).

¹⁰ Vgl. *OECD*, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, S. 9 sowie Tz. 12 u. 15.

¹¹ Zur Kritik daran s. im Folgenden unter II.5.

¹² *OECD*, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 13 u. 48 ff.

¹³ S. im Folgenden unter II.4.

planwidrige Lücke im Steuersystem, so beginnt sogleich die Suche nach neuen Möglichkeiten, die Steuerlast durch geschicktes Gestalten zu minimieren. In dieser Dynamik soll das anvisierte Anzeigepflichtsystem die Informationslage des Gesetzgebers und der Verwaltung verbessern: Die staatlichen Stellen sollen möglichst frühzeitig erfahren, was im Markt für Steuergestaltungen vor sich geht, um auf aus ihrer Sicht unerwünschte Gestaltungen reagieren zu können. Ein Informationsbedürfnis besteht diesbezüglich nicht nur im Hinblick auf die Existenz planwidriger Lücken im Steuersystem, sondern auch im Hinblick auf das Ausmaß, in dem diese Lücken ausgenutzt werden. Denn gerade der Umstand, dass eine Lücke etwa durch den Vertrieb eines bestimmten vorgefertigten Steuersparmodells vielfach ausgenutzt wird,¹⁴ kann die Notwendigkeit einer raschen Gesetzesänderung begründen.¹⁵

Das Ziel, systemwidrige Lücken im Steuerrecht zu schließen sowie eine möglichst kohärente und wirkungsvolle Anwendung bestehender Antimissbrauchsvorschriften zu gewährleisten und damit der Steuervermeidung entgegenzuwirken, ist im Grundsatz sowohl verfassungsrechtlich legitim als auch ökonomisch sinnvoll.¹⁶

Aus verfassungsrechtlicher Sicht lässt sich die Zielsetzung in erster Linie aus dem Gebot gleichmäßiger Besteuerung rechtfertigen, das eine bereichsspezifische Konkretisierung von Art. 3 Abs. 1 GG darstellt. Die Steuerpflichtigen müssen durch das Steuergesetz grundsätzlich „rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden“¹⁷. Gelingt es einzelnen Steuerpflichtigen, ihre Steuerlast durch die Ausnutzung planwidriger Lücken im Steuersystem im Widerspruch zur grundlegenden Belastungsentscheidung des Gesetzgebers zu minimieren, so misslingt insoweit die Herstellung der Besteuerungsgleichheit.¹⁸ Dementsprechend erkennt das Bundesverfassungsgericht den Kampf gegen die Steuerumgehung schon seit Jahrzehnten als legitimes Ziel des Gesetzgebers an.¹⁹ In der Ende 2014 ergangenen Entscheidung zur Erbschaftsteuer hat das Gericht sogar ausgeführt, es könne zur Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes führen, wenn dieses in weitem Umfang steuerliche Gestaltungen zulässt, die zu nicht

¹⁴ Wie etwa bei den so genannten *Cum-Ex*-Geschäften, bei denen der Schaden derzeit auf zwölf Milliarden geschätzt wird, s. nur den Bericht in der FAZ vom 19.02.2016, abrufbar unter <http://www.faz.net/aktuell/finanzen/bundestags-untersuchungsausschuss-beleuchtet-cum-ex-boersendeals-14079549.html>.

¹⁵ Näher zu dieser Argumentation *Beuchert/Osterloh-Konrad*, IStR 2014, 643, 645.

¹⁶ So auch *Schenke*, Verfassungs- und europarechtliche Fragen des § 138a AO (Stand: 25.06.2007), DATEV-LexInform Nr. 0208905, Teil 1 A.III.1.

¹⁷ S. BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, 66.

¹⁸ S. nur *Drüen*, Stuw 2008, 154, 157.

¹⁹ BVerfG v. 24.01.1962 – 1 BvL 32/57, BVerfGE 13, 290, 316; BVerfG v. 11.07.1967, 1 BvR 495/63 u. 1 BvR 325/66, BVerfGE 22, 156, 161; BVerfG v. 22.07.1970 – 1 BvR 285/66 u.a., BVerfGE 29, 104, 118; BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, 82.

gerechtfertigten Ungleichbehandlungen führen.²⁰ In diesem Zusammenhang hat es auch betont, dass die Fachgerichte von Verfassungen wegen gehalten sind, durch Anwendung vorhandener Antimissbrauchsbestimmungen gegen Steuergestaltungen vorzugehen, die anderenfalls zur Verfassungswidrigkeit des Einzelsteuergesetzes führen könnten.²¹ Mit der Formulierung dieses Auftrags an die Finanzgerichte hat das Gericht die verfassungsrechtliche Fundierung des Vorgehens gegen die Steuerumgehung in besonderer Weise hervorgehoben und einen Gedanken aufgegriffen, der *Klaus-Dieter Driën* bereits vor einigen Jahren dazu bewogen hat, von einer auf Art. 3 Abs. 1 GG fußenden verfassungsrechtlichen Schutzpflicht des Staates gegen Steuerumgehungen auszugehen.²² Gleichzeitig hat es dadurch auch die Brücke geschlagen zu einer Komponente der Besteuerungsgleichheit, die neben die gleichheitskonforme Ausgestaltung der gesetzlichen Steuervorschriften tritt: ihre gleichheitskonforme Durchsetzung im Rahmen einer gleichmäßigen Steuererhebung. Die Entscheidung zur Zinsbesteuerung hat insofern bereits klargestellt, dass die Verfassungswidrigkeit einer Norm nicht nur aus ihrer gesetzlichen Ausgestaltung folgen kann, sondern auch aus strukturellen Defiziten ihres Vollzugs.²³

Eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen zielt auf beide Elemente gleichheitskonformer Besteuerung ab. Ist der Gesetzgeber frühzeitig über problematische Gestaltungen informiert, so vermag er schneller zu reagieren und die entsprechende Lücke im Gesetz zu schließen, um die Belastungsgleichheit auf materiellrechtlicher Ebene zu verbessern; der Verwaltung wird es über eine frühzeitige Kenntnis von Strukturen, denen bereits nach geltendem Recht die steuerliche Anerkennung versagt werden kann, ermöglicht, die gleichheitskonforme Durchsetzung der entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen zu fördern. Diese legitime Zielsetzung ist nicht auf die Erkenntnis planwidriger Lücken im nationalen Steuersystem beschränkt, sondern erstreckt sich auch auf grenzüberschreitende Gestaltungsmöglichkeiten, die Diskrepanzen zwischen verschiedenen nationalen Steuersystemen ausnutzen. Denn obgleich hier nicht von planwidrigen Lücken im System gesprochen werden kann – da ein einheitliches System insoweit nicht existiert –, beeinträchtigt eine solche Steuervermeidung „zwischen den Systemen“ mit dem Zweck der Erzielung „weißer Einkünfte“ die steuerliche Belastungsgleichheit in ähnlicher Weise.

²⁰ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, 84.

²¹ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, 85.

²² S. *Driën*, StW 2008, 154, 158.

²³ BVerfG v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 271 f.; BVerfG v. 09.03.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, 112 ff.

Auch aus einem rechtspolitischen Blickwinkel erweist sich das Ziel, der Erzielung vom Gesetzgeber nicht intendierter Steuervorteile durch ausgeklügelte Strukturen entgegenzuwirken, als sinnvoll. Denn aus ökonomischer Sicht stellen sich derartige Strategien als Quelle so genannter *deadweight losses* und damit unter Effizienzgesichtspunkten als unerwünscht dar.²⁴ Zudem können sie zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen Unternehmen führen, weil die erfolgreiche Umgehung dem Steuerpflichtigen einen Vorteil gegenüber seinen Mitbewerbern verschafft.²⁵

Eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen kann einen Beitrag zur Verwirklichung dieses legitimen Ziels leisten, weil sie den staatlichen Stellen im oben angesprochenen „Katz-und-Maus-Spiel“ einen zeitlichen Vorteil verschafft. Dieser Vorteil ist deshalb von Relevanz, weil einerseits § 42 AO und spezialgesetzliche Antimissbrauchsvorschriften nicht alle Gestaltungen erfassen, die auf die Ausnutzung von Lücken im Steuergesetz ausgerichtet sind,²⁶ und weil andererseits das Rückwirkungsverbot – zu Recht – in weitem Umfang verhindert, dass der Gesetzgeber solchen Gestaltungen durch Gesetzesänderungen im Nachhinein die Grundlage entziehen kann.²⁷

2. Anzeigepflicht und Gestaltungsfreiheit

In der Debatte um staatliche Maßnahmen gegen aus Sicht des Fiskus unerwünschte Steuergestaltungen wird mitunter darauf hingewiesen, die Steuerplanung sei legitim, die Gestaltungsfreiheit sei grundrechtlich geschützt und werde auch vom Bundesverfassungsgericht anerkannt.²⁸ Es besteht eine gewisse Tendenz, aus dieser – zutreffenden²⁹ – Aussage Einwände gegen jede Form staatlichen Vorgehens gegen derartige Gestaltungen abzuleiten. Ein ähnli-

²⁴ *Evans*, in: Head/Kreuer, Tax Reform in the 21st Century – A Volume in Memory of Richard Musgrave, 2009, 529, 539; *Weisbach*, 55 Tax Law Review (2002), 215, 222; *Hellwig*, 26 Virginia Tax Review (2006-2007), 1005, 1008 ff.

²⁵ Zu diesem Aspekt, der auch das europäische Binnenmarktziel tangiert, s. *Europäische Kommission*, SWD(2012) 403 final, 22, abrufbar unter http://ec.europa.eu/smart-regulation/impact/ia_carried_out/docs/ia_2012/swd_2012_0403_en.pdf.

²⁶ S. auch hierzu BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, 85. Aus der finanzgerichtlichen Rechtsprechung s. etwa BFH v. 29.10.1986 – I R 202/82, BFHE 148, 153 ff.; BFH v. 19.08.1999 – I R 77/96, BFHE 189, 342 ff.; BFH v. 28.06.2006 – I R 97/05, BFHE 214, 276 ff.; BFH v. 12.07.2012 – I R 23/11, BFHE 238, 344 ff.; BFH v. 27.09.2012 – II R 9/11, BFHE 238, 241, 269. Speziell zur internationalen Steuerarbitrage ist anzumerken, dass es hier in der Regel bereits am „gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil“ im Sinne von § 42 Abs. 2 S. 1 AO fehlen wird, weil bei der Ausnutzung von Inkongruenzen zwischen zwei Steuersystemen die steuerlichen Vorteile in den beteiligten Staaten isoliert gesehen jeweils durchaus der Zielsetzung des Gesetzes entsprechen können.

²⁷ Hierzu bereits *Beuchert/Osterloh-Konrad*, IStR 2014, 643, 645. Näher zum Zusammenhang zwischen Anzeigepflicht und Rückwirkungsverbot unter III.2.1.

²⁸ S. speziell zu Anzeigepflichten *Flämig*, DSStR 2007, Beihefter zu Heft 44, 2, 5 f.

²⁹ S. etwa BVerfG v. 14.04.1959 – 1 BvL 23/57 u. 1 BvL 34/57, BVerfGE 9, 237, 250.

ches Argument wurde auch in der Diskussion um § 138a AO-E vorgebracht; man warf dem Entwurf vor, ein legitimes Verhalten zu „kriminalisieren“.³⁰

Um entsprechende Einwände vorwegzunehmen, soll bereits im Rahmen der Erörterung der rechtspolitischen Zielsetzung des Anzeigepflichtsystems Folgendes klargestellt werden:

Im Bereich steueroptimierender Planung – verstanden als Sachverhaltsgestaltung, die darauf abzielt, von mehreren Möglichkeiten, ein bestimmtes wirtschaftliches Ziel zu erreichen, die steuerlich günstigste umzusetzen³¹ – lassen sich drei Bereiche unterscheiden.

Der erste Bereich ist derjenige, in welchem der Steuerpflichtige eine Gestaltungsmöglichkeit nutzt, deren Nutzung den Intentionen des Gesetzgebers entspricht, sei es, weil der Gesetzgeber eine steuerlich vorteilhafte Option eröffnen wollte, sei es, weil aufgrund von Differenzierungen innerhalb des Steuersystems steuerlich unterschiedlich günstige Möglichkeiten existieren, um ein bestimmtes Ziel zu erreichen, und der Gesetzgeber dies bewusst in Kauf genommen hat. Ersteres findet man häufig im Bereich steuerlicher Lenkungsnormen, wo der Gesetzgeber den Steuerpflichtigen durch die Gewährung steuerlicher Vorteile gerade dazu bringen möchte, steueroptimierend zu planen und die vom Gesetzgeber erwünschte Verhaltensvariante zu wählen; Beispiele für letzteres sind etwa die Rechtsformabhängigkeit der Besteuerung oder auch die freie Wahl zwischen Eigen- und Fremdfinanzierung.

Der zweite Bereich ist derjenige, in welchem die Steuerpflichtigen Gestaltungsmöglichkeiten nutzen, deren Nutzung den Intentionen des Gesetzgebers nicht entspricht, und in welchem Korrekturvorschriften des materiellen Steuerrechts existieren, die es den Finanzbehörden ermöglichen, den intendierten Steuervorteil zu verweigern. Derlei Vorschriften können allgemeiner oder spezieller Natur sein (§ 42 AO; § 15b EStG...). Auch dieser Bereich der Steuergestaltung ist legal, da keinerlei Verbotsnorm es dem Steuerpflichtigen untersagt, seine Rechtsverhältnisse in dieser Weise zu strukturieren; nur wird sein steuerrechtlicher „Subsumtionsvorschlag“³² zurückgewiesen.

³⁰ S. *Flämig*, DStR 2007, Beihefter zu Heft 44, 2, 5, wo auch von der „zwanghafte[n] Vorstellung, diese Gestaltung [trotz ihrer Legalität] insgesamt für ‚unerwünscht‘ zu erklären“, die Rede ist und weiter ausgeführt wird, dem Entwurf zu § 138a AO liege „offenkundig ein verzerrtes Bild von der Legalität der Steuergestaltung und insbesondere deren Legitimität“ zugrunde. S. ferner *Scholz*, Rechtsgutachterliche Stellungnahme zur Verfassungsmäßigkeit des Gesetzentwurfs zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen (§ 138a AO) vom 31.07.2007, DATEV-LexInform Nr. 0208904, 6, gegen die „Inkriminierung“ legaler Tatbestände.

³¹ Unterstellt wird hier die uneingeschränkte Offenlegung der Tatsachen durch den Steuerpflichtigen, so dass der Bereich der Steuerhinterziehung ausgeklammert wird.

³² Zur Deutung des Gestaltungsmissbrauchs als fehlgeschlagenem Subsumtionsversuch *Kirchhof*, StuW 1983, 173, 177.

Schließlich existiert – nach herrschender (und richtiger) Auffassung³³ – ein dritter Bereich, der sich dadurch auszeichnet, dass der Steuerpflichtige Gestaltungsmöglichkeiten nutzt, deren Nutzung nicht den Intentionen des Gesetzgebers entspricht, deren steuerlicher Vorteil aber dennoch *de lege lata* nicht versagt werden kann, weil die Voraussetzungen des Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO nicht vorliegen und keine spezielle Antimissbrauchsvorschrift eingreift.

Sowohl der zweite als auch der dritte Bereich beinhalten Gestaltungen, die sich aus Sicht des Gesetzgebers bzw. der Verwaltung als „unerwünscht“ darstellen; auch die vorliegende Stellungnahme wird dafür im Folgenden diesen Begriff verwenden. Ein rechtspolitisch ausgerichtetes Anzeigepflichtsystem zielt auf beide Bereiche ab. Sein Schwerpunkt liegt allerdings auf dem dritten Bereich, da der zeitliche Vorteil, den ein Anzeigepflichtsystem dem Staat zu verschaffen vermag, mit Blick auf Maßnahmen *de lege ferenda* von größerer Relevanz ist als mit Blick auf Maßnahmen der Verwaltung wie etwa BMF-Schreiben, die lediglich zur möglichst einheitlichen und umfassenden Anwendung der *de lege lata* bereits gegebenen Korrekturmöglichkeiten beitragen können.

Der Umstand, dass eine Gestaltung aus Sicht der Finanzverwaltung und/oder des Gesetzgebers als problematisch bzw. unerwünscht beurteilt wird, sagt für sich genommen nichts darüber aus, ob der damit angestrebte steuerliche Vorteil *de lege lata* versagt werden kann oder nicht. Kann er dies nicht – gehört die Gestaltung somit dem oben angesprochenen dritten Bereich an –, so mag dies ein Anlass für den Gesetzgeber sein, das entsprechende „Steuerschlupfloch“ zu schließen. Dies ändert aber nichts daran, dass sich der Steuerpflichtige nicht nur im *legalen*, sondern auch im (im Sinne der verfassungs- und höchstrichterlich anerkannten Gestaltungsfreiheit) *legitimen* Bereich bewegt. Denn Einschränkungen grundrechtlich garantierter Freiheiten bedürfen in unserem Verfassungsstaat einer gesetzlichen Grundlage. Es verbietet sich also jeder Schluss von „unerwünscht“ auf „illegitim“ in irgendeinem rechtlichen (also nicht lediglich moralischen) Sinne.

Umgekehrt sagt aber auch der Umstand, dass eine Gestaltung aus Sicht des Steuerpflichtigen „funktioniert“, dass sie also *de lege lata* die angestrebten steuerlichen Vorteile generiert,

³³ S. wiederum BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, 84, zu den gleichheitswidrigen Gestaltungsmöglichkeiten unter dem bisherigen Erbschaftsteuerrecht. Dass nach vielen Vertretern der sog. „Innentheorie“ dieser Bereich weitgehend nicht existieren dürfte, wenn das Steuerrecht nicht buchstabengetreu, sondern teleologisch ausgelegt wird, sei hier nur am Rande erwähnt, ist aber unerheblich, da für die Frage der rechtspolitischen Bewertung eines Anzeigepflichtsystems vom – durch die Gerichtspraxis geprägten – gelebten Recht ausgegangen werden muss.

nichts darüber aus, ob diesbezüglich aus Sicht des Gesetzgebers und/oder der Verwaltung Bedarf nach einer Gesetzesänderung besteht. Bei einer solchen Gesetzesänderung kann es in erster Linie um den Schutz des Steueraufkommens gehen, aber, wie die neueste Erbschaftsteuerentscheidung des Bundesverfassungsgerichts deutlich macht, auch um die Herstellung steuerlicher Belastungsgleichheit und damit um eine möglichst weitgehende Verwirklichung eines in der Verfassung fundierten Prinzips gerechter Besteuerung. Das Grundgesetz verbürgt allgemein keinen Schutz gegen Rechtsveränderungen³⁴ und schützt daher auch nicht die Erwartung, von einer geschickt erdachten Steuergestaltung lasse sich in Zukunft unbegrenzt Gebrauch machen. Es verbietet sich somit auch jeder Schluss von „legitim“ auf (aus Sicht des Gesetzgebers) „erwünscht“ im Sinne von „auch *de lege ferenda* zu akzeptieren“.

Zugespitzt kann man formulieren: Der Satz, der Steuerpflichtige bewege sich mit einer bestimmten Gestaltung im Bereich legitimer Steuerplanung und damit im Bereich der Gestaltungsfreiheit, enthält eine Aussage über das geltende Recht. Aus ihm lassen sich jedoch keinerlei Folgerungen für den rechtspolitischen Handlungsbedarf ableiten.

Geht es aber einem rechtspolitisch ausgerichteten Anzeigepflichtsystem gerade nicht nur und nicht einmal primär um Gestaltungen, die bereits nach geltendem Recht unter § 42 AO oder unter eine andere Missbrauchsvermeidungsvorschrift subsumiert werden können, sondern um derzeit „funktionierende“ Gestaltungen, genauer darum, aus Informationen über solche Gestaltungen rechtspolitischen Handlungsbedarf abzuleiten, so bedeutet das, dass aus der Legitimität der Steuerplanung kein Argument gegen die Legitimität der Zielsetzung des Anzeigepflichtsystems abgeleitet werden kann. Die Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen mag bei der Frage eine Rolle spielen, inwieweit die Anzeigepflicht als Grundrechtseingriff anzusehen und rechtfertigungsfähig ist (hierzu sogleich unter III.1.2.); für die Legitimation des Rechtsinstruments als solchem ist sie ohne Bedeutung.

Daher zielt die Einführung einer Anzeigepflicht in keiner Weise darauf ab, die Steuergestaltung „zu verteufeln“ oder den steueroptimierenden Unternehmen einen „Vorwurf“ zu machen, anstatt den für Lücken im Gesetz primär verantwortlichen Gesetzgeber zu tadeln.³⁵ Es geht ausschließlich um die Frage, ob es die als – auch verfassungsrechtlich – legitim identifizierte Zielsetzung der Anzeigepflicht rechtfertigt, bestimmten Personen eine Informationspflicht gegenüber den staatlichen Stellen aufzuerlegen – vollkommen unabhängig von der Bewertung ihres Verhaltens.

³⁴ BVerfG v. 05.02.2002 – 2 BvR 305/93 u. 2 BvR 348/93, BVerfGE 105, 17, 40.

³⁵ S. die Kritik bei *Flämig*, DStR 2007, Beihefter zu Heft 44, 2, 6.

3. Folgerungen für die Ausgestaltung des Anzeigepflichtsystems

Aus den obigen Überlegungen lassen sich verschiedene Folgerungen für die Ausgestaltung eines Anzeigepflichtsystems ziehen.

Erstens folgt daraus für die Definition der anzeigepflichtigen Gestaltung, dass sich diese nicht auf missbräuchliche Gestaltungen im Sinne des § 42 AO beschränken kann. Denn ein Informationsbedürfnis des Gesetzgebers besteht gerade auch im Hinblick auf solche Gestaltungen, die nach geltendem Recht nicht unter diese Norm fallen. Ein Rückgriff auf Tatbestandsmerkmale des § 42 AO ist daher allenfalls punktuell denkbar und muss die notwendigerweise „überschießende“ Zielrichtung der Anzeigepflicht im Blick behalten.

Angesichts dessen, dass die Anzeigepflicht Gestaltungen erfassen wird, die *de lege lata* unzweifelhaft im Bereich der auch verfassungsgerichtlich anerkannten Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen liegen, gilt es zweitens bei Ausgestaltung des Anzeigepflichtsystems, jede Pönalisierung pflichtgemäß angezeigter Gestaltungen etwa durch zusätzliche belastende Rechtsfolgen (z.B. einen generalisierten Missbrauchsverdacht) zu vermeiden. Denn es gibt einen Bereich legitimer Steuerplanung, in dem im Hinblick auf Überlegungen *de lege ferenda* ein Informationsbedarf besteht, dem durch Einführung einer Anzeigepflicht abgeholfen werden soll. Würde dieser Bereich über die Anordnung derartiger Informationspflichten hinaus belastet, etwa weil dem Gesetzgeber und/oder der Finanzverwaltung steueroptimierende Planung generell suspekt erscheint, so würde sich die Neuregelung zu Recht der Kritik ausgesetzt sehen, die Gestaltungsfreiheit der Steuerpflichtigen zu missachten. Der Umstand, dass eine bestimmte Gestaltung anzeigepflichtig ist, sollte daher als solcher keine negativen Folgen für Steuerpflichtige und Berater haben.³⁶

Im Übrigen spricht gegen derartige weitere belastende Rechtsfolgen auch die Überlegung, dass dem Informationsbedürfnis des Gesetzgebers und der Verwaltung umso besser gedient wird, je weniger belastend sich die Anzeige einer Gestaltung für den Steuerpflichtigen und seine Berater auswirkt. Knüpft man an den Umstand, dass eine Gestaltung anzeigepflichtig ist, weitere belastende Rechtsfolgen, so kann dies nämlich dazu führen, dass die Rechtsunterworfenen sich in Zweifelsfällen gegen eine Anzeige der Gestaltung entscheiden – ein Effekt, der dem Primärziel, möglichst lückenlos über problematische Steuergestaltungsmodelle informiert zu werden, zuwider liefe.

³⁶ Zur Klarstellung sei angemerkt, dass diese Überlegung selbstverständlich nicht bedeutet, die *Verletzung* der Anzeigepflicht solle nicht sanktioniert werden (zu den Sanktionen s. ausführlich unter IV.8.). Es geht an dieser Stelle nur um die Frage, welche Rechtsfolgen die *Anzeigepflichtigkeit* einer Gestaltung als solche auslösen sollte.

4. Abschreckung durch Anzeigepflichten?

Die bisher angestellten Überlegungen begründen auch eine erhebliche Skepsis dagegen, die angedachte Anzeigepflicht auf Abschreckung als Primärziel auszurichten. Denn abschrecken würde die Anzeigepflicht auch und gerade von derzeit uneingeschränkt legitimen Gestaltungen. Dafür fehlt es jedoch an einem rechtfertigenden Grund.

Erstens darf es aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht Ziel einer Anzeigepflicht sein, die Steuerpflichtigen von der Nutzung der ihnen derzeit gesetzlich eröffneten Gestaltungsspielräume abzuhalten. Der Gedanke, die Anzeigepflicht könne gezielt dazu eingesetzt werden, die Steuergestaltung als aus Sicht des Fiskus insgesamt unerwünschte Aktivität zu drosseln, mag aus fiskalischer Sicht verlockend sein – verfassungsrechtlich legitim ist er nicht. Das folgt aus der in der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung wurzelnden Verantwortlichkeit des Gesetzgebers für „sein“ Gesetz.

In unserem rechtsstaatlich verfassten Gemeinwesen ist es Aufgabe der Legislative, die Grenzen der umfassend³⁷ grundrechtlich geschützten Freiheitsbetätigung der Bürger hinreichend klar vorzugeben, insbesondere die wesentlichen Voraussetzungen staatlicher Eingriffe wie des Steuerzugriffs gesetzlich zu regeln. Verbleiben jenseits des gesetzlich fundierten Steuerzugriffs Spielräume, in denen die Steuerpflichtigen ihre Gestaltungsfreiheit in einer Weise nutzen können, die dem Ideal gleichmäßiger Besteuerung widerspricht, so liegt dies im Verantwortungsbereich des Gesetzgebers. Daraus hat die jüngste Erbschaftsteuerentscheidung des Bundesverfassungsgerichts die logische Konsequenz gezogen, dass solche Spielräume in Extremfällen zur Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes führen können.³⁸ Erachtet der Gesetzgeber einen Sachverhalt als besteuernswürdig, so mag er ihn besteuern; zeigen sich im Nachhinein erhebliche, unter Gleichheitsgesichtspunkten problematische Gestaltungsmöglichkeiten, die durch flankierende Maßnahmen zur Absicherung gegen Umgehungsversuche wie § 42 AO nicht erfasst werden, so mag er das Gesetz ändern. Das Ziel, auf den von der Gestaltungsfreiheit abgedeckten, vom Gesetzgeber selbst definierten Bereich indirekt zuzugreifen und die Steuerpflichtigen von bestimmten (fiskalisch) unerwünschten Gestaltungen abzuschrecken, erscheint vor dem Hintergrund dieser Verantwortlichkeit des Gesetzgebers jedoch als illegitim. Letztlich liefe es auf einen Rückgriff auf moralische Kategorien hinaus, der der Staatsgewalt in einem Rechtsstaat verwehrt bleiben muss.

³⁷ S. BVerfG v. 06.06.1989 – 1 BvR 921/85, BVerfGE 80, 137, 152 f.

³⁸ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, 84 f.

In der Abschreckung von derzeit nicht nur legalen, sondern in Anbetracht der Gestaltungsfreiheit der Steuerpflichtigen auch legitimen Gestaltungen ist deshalb kein Gemeinwohlbelang zu sehen, der zur Rechtfertigung der mit einer Anzeigepflicht verbundenen Grundrechtseingriffe dienen könnte.

Zweitens stellt die Anzeigepflicht auch keinen Indikator für die Unerwünschtheit einer Gestaltung dar.³⁹ Ob einem bestimmten Steuersparmodell aus Sicht des Gesetzgebers oder der Verwaltung die gesetzliche Grundlage für die Zukunft entzogen werden sollte, kann erst nach einem auf die Anzeige folgenden Prozess der Bewertung des Modells entschieden werden; die Anzeige selbst präjudiziert das Ergebnis dieses Prozesses nicht. Der objektive Tatbestand der Anzeigepflicht wird vielmehr notwendigerweise insofern überschießend sein, als er nicht lediglich die im Ergebnis tatsächlich unerwünschten und daher aus fiskalischer Sicht zu bekämpfenden Gestaltungen erfasst. Denn würde man ihn darauf beschränken, so müsste man dem anzeigepflichtigen Personenkreis selbst bei der Entscheidung, ob eine Anzeige zu erfolgen hat, ein Urteil darüber abverlangen, ob die entsprechende Gestaltung unerwünscht ist, etwa weil der begehrte Steuervorteil im Widerspruch zum Sinn und Zweck des Steuergesetzes steht. Eine solche Einschränkung des Tatbestandes wäre evident dysfunktional. Zum einen würde sie dem Ziel widersprechen, die Voraussetzungen der Anzeigepflicht möglichst rechtsicher und klar zu fassen⁴⁰, zum anderen würde ein solches Kriterium aller Voraussicht nach von den Normadressaten dazu genutzt werden, der Anzeigepflicht möglichst auszuweichen, indem sie von der „Erwünschtheit“ der Gestaltung ausgehen.⁴¹

Schließlich ist drittens darauf hinzuweisen, dass ein stark abschreckender Effekt des Anzeigepflichtsystems auch aus Sicht des Fiskus unerwünschte Wirkungen zeitigen kann. Denn je stärker die Anzeigepflicht abschreckend wirkt, weil sie belastende rechtliche Folgen für Steuerpflichtigen und/oder Berater hat, desto eher werden Ausweichbewegungen stattfinden, um eine Anzeige zu vermeiden.⁴² Das läuft aber dem primären Ziel der Anzeigepflicht zuwider, möglichst umfassend und frühzeitig über unerwünschte Gestaltungen informiert zu werden.

³⁹ Hierzu bereits unter II.2 sowie im Folgenden unter IV.1.

⁴⁰ Zu diesem Ziel s. *OECD*, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 19.

⁴¹ S. zu diesem Gedanken auch im Folgenden unter IV.1.

⁴² Zu diesem Gedanken auch bereits unter II.3.

Mithin kann aus unserer Sicht der Auffassung der OECD, wonach Anzeigepflichten durchaus auch bewusst und unmittelbar abschreckend wirken dürfen und sollen,⁴³ für das deutsche Recht nicht gefolgt werden.

Dass aus den genannten Gründen davon abzuraten ist, die Anzeigepflicht als ein Instrument auszugestalten, das primär und unmittelbar auf Abschreckung von legalen, aber (möglicherweise) unerwünschten Gestaltungen abzielt, bedeutet allerdings nicht, dass auch jede mittelbar abschreckende Wirkung, die ein Anzeigepflichtsystem *de facto* haben kann, unzulässig wäre.

Auch jedes primär rechtspolitisch ausgerichtete Anzeigepflichtsystem kann mittelbar insofern abschreckende Wirkung entfalten, als Steuerpflichtige und Berater bei der Existenz von Anzeigepflichten tendenziell eher von der Umsetzung von Gestaltungen Abstand nehmen werden, bei denen zügige Gegenmaßnahmen des Gesetzgebers zu erwarten sind. Denn die Einführung eines Anzeigepflichtsystems führt dazu, dass alsbald mit Reaktionen des Gesetzgebers auf neuartige unerwünschte Gestaltungen gerechnet werden muss, weil er früher von ihnen erfährt. Dieser Abschreckungseffekt beruht darauf, dass ein Anzeigepflichtsystem die Spielregeln im beschriebenen „Katz-und-Maus-Spiel“⁴⁴ zeitlich zugunsten des Fiskus verschiebt; es verändert insofern die Risikostruktur aggressiver Steuerplanung. Der Effekt ist unproblematisch, weil der Gesetzgeber hier nicht gezielt Gestaltungen belastet, die er gleichzeitig materiellrechtlich ermöglicht; vielmehr handelt es sich letztlich um bloße Antizipationseffekte, die durchaus wünschenswert sein können, zumal das Vertrauen der Steuerpflichtigen und Berater darauf, von normzweckwidrigen Gestaltungsmöglichkeiten längerfristig Gebrauch machen können, rechtlich weder geschützt wird noch geschützt werden sollte.

Diese Form mittelbarer Abschreckung sieht sich auch nicht dem Einwand ausgesetzt, insofern überschießend zu sein, als sie auch anzeigepflichtige, bei näherer Prüfung aber gar nicht unerwünschte Gestaltungen erfassen würde. Denn da sie darauf beruht, dass die Steuerpflichtigen die voraussichtliche Reaktion des Gesetzgebers antizipieren, wird sie sich auf Gestaltungen beschränken, welche die Steuerpflichtigen selbst für rechtspolitisch unerwünscht halten.

⁴³ Vgl. *OECD*, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 13, 15, 32, 48 ff., 72, 139, 147 und 169 f.; in einigen Passagen wird jedoch nicht ganz klar, ob die OECD, wenn sie von wünschenswerten Abschreckungseffekten spricht, lediglich die Folgewirkung aus der rechtspolitischen Funktion vor Augen hat oder eine unmittelbare Abschreckung von anzeigepflichtigen Gestaltungen als solchen.

⁴⁴ Hierzu bereits einleitend oben unter II.1.

5. Veranlagungsunterstützende Funktion

Auch für eine denkbare veranlagungsunterstützende Wirkung des Anzeigepflichtsystems lassen sich aus der Identifikation der rechtspolitischen Funktion als hauptsächlichem Zweck der Maßnahme Folgerungen ziehen.

5.1. Ergänzende veranlagungsunterstützende Wirkung einer rechtspolitisch ausgerichteten Anzeigepflicht

Bei einem primär rechtspolitisch ausgerichteten Anzeigepflichtsystem, bei dem die Anzeige problematischer Gestaltungen möglichst bereits vor, spätestens aber bei deren Umsetzung und damit deutlich vor dem konkreten Veranlagungsverfahren erfolgen sollte⁴⁵, ist eine Rückkoppelung ins Veranlagungsverfahren in zweierlei Weise denkbar. Zum einen können anzeigepflichtige Berater dazu verpflichtet werden, der Finanzverwaltung die Namen der Verwender bestimmter Steuersparmodelle mitzuteilen, was sich allerdings wegen des gebotenen Schutzes des Vertraulichkeitsverhältnisses zwischen Berater und Mandant nicht empfiehlt;⁴⁶ zum anderen kann jeder angezeigten Gestaltung eine Registriernummer zugeteilt werden, die der anzeigepflichtige Berater an die Verwender der Gestaltung weitergibt und die diese dann in ihren Steuererklärungen angeben müssen.⁴⁷ Dem Veranlagungsbeamten oder Betriebsprüfer erleichtert ein solches „Ausflaggen“ angezeigter Gestaltungen in der Steuererklärung den Rückgriff auf etwaige Auswertungen oder Stellungnahmen der Finanzverwaltung, die bereits auf die abstrakte Anzeige der Gestaltung hin erfolgt sind. Es ermöglicht ihm außerdem die direkte Kontaktaufnahme mit den die Anzeigen auswertenden Fachexperten. In dieser Weise vermag die Rückkoppelung der Anzeigepflicht ins Veranlagungsverfahren die Gleichmäßigkeit und Effizienz des Steuervollzugs zu unterstützen. Diese Form der veranlagungsunterstützenden Wirkung kann ein durchaus sinnvoller Nebeneffekt eines primär rechtspolitisch ausgerichteten Anzeigepflichtsystems sein.

5.2. Anzeigepflicht als Bestandteil des Risikomanagements im Steuervollzug

Darüber hinaus könnte erwogen werden, die Anzeigepflicht auch als ein Element des Risikomanagements im Steuervollzug zu nutzen. Der Gedanke, das Risikomanagement lasse sich durch die Anzeigepflicht signifikant verbessern, indem die Verwender unerwünschter Gestaltungen identifiziert und einer genaueren Prüfung unterworfen werden, mag aus Sicht des Fis-

⁴⁵ Zum Zeitpunkt der Anzeigen ausführlich unter IV.6.

⁴⁶ Näher hierzu unter IV.7.3.

⁴⁷ Hierzu ausführlich unter IV.7.2.

kus einiges an Attraktivität aufweisen. Auch in den Überlegungen der OECD spielt er eine wichtige Rolle.⁴⁸ Aus unserer Sicht ist der Idee gegenüber jedoch erhebliche Skepsis angebracht. Dies gilt sowohl dann, wenn die Veranlagungsunterstützung als weiteres Primärziel neben die rechtspolitische Zielsetzung tritt und für die Ausgestaltung des objektiven Tatbestands der Anzeigepflicht mitentscheidend sein sollte (hierzu sogleich unter 5.2.1), als auch dann, wenn die veranlagungsunterstützende Funktion zwar nicht den sachlichen Anwendungsbereich der Anzeigepflichten beeinflussen würde, doch an die Verwendung einer anzeigepflichtigen Gestaltung durch den Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren automatisch eine intensiviertere Prüfung geknüpft wäre (hierzu unter 5.2.2).

5.2.1. Verbesserung des Risikomanagements als weiteres Primärziel?

Dagegen, die Ausgestaltung eines rechtspolitisch ausgerichteten Anzeigepflichtsystems zusätzlich daran zu orientieren, welche Gestaltungen im Veranlagungsverfahren besonders intensiv unter die Lupe genommen werden sollten, spricht vor allem, dass die veranlagungsunterstützende und die rechtspolitische Funktion ganz unterschiedliche Arten von Anzeigepflichtsystemen nahe legen.

Ein primär veranlagungsunterstützend ausgerichtetes Anzeigepflichtsystem wäre in wesentlichen Elementen anders aufgebaut als ein primär rechtspolitisch ausgerichtetes System und lässt sich daher nicht schlüssig in dieses integrieren. Es würde die Anzeigepflicht an Gestaltungselemente knüpfen, die besondere Prüfintensität indizieren (z.B. zirkuläre Gestaltungselemente, Einsatz von Strukturen im niedrig besteuerten Ausland o.ä.), auch wenn keinerlei rechtspolitisches Informationsinteresse daran besteht, etwa weil die entsprechenden Gestaltungen schon lange bekannt sind und ihre steuerliche Einordnung geklärt ist. Ein veranlagungsunterstützendes Anzeigepflichtsystem würde außerdem im Wesentlichen darauf abzielen, dass relevante Gestaltungen in der Steuererklärung ausgeflaggt werden, wohingegen sich ein rechtspolitisch ausgerichtetes Anzeigepflichtsystem bemühen wird, Informationen möglichst vor bzw. bei Umsetzung der Gestaltung und damit deutlich vor den jeweiligen Steuererklärungen zu erlangen. Dementsprechend zielt ein veranlagungsunterstützendes System in persönlicher Hinsicht auf die Anzeige durch Steuerpflichtige und auf die Prüfung durch Veranlagungs- und allgemeine Betriebsprüfungsstellen ab, während ein rechtspolitisch ausgerichtetes Anzeigepflichtsystem in erster Linie an Anzeigen durch Berater und Promotoren interes-

⁴⁸ OECD, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 165, 168 und 170.

siert ist und eine zentrale Prüfung der Anzeigen durch eine spezialisierte Einheit in der Steuerverwaltung vorsehen wird.

Hinzu kommt, dass ein primär veranlagungsunterstützend ausgerichtetes Anzeigepflichtsystem im deutschen Steuerverfahrensrecht einen Fremdkörper darstellen würde. Primär veranlagungsunterstützend ausgerichtete Anzeigepflichtsysteme finden sich in Steuerrechtsordnungen, in denen strukturell nur ein (Bruch-)Teil der Steuererklärungen der Prüfung durch die Finanzverwaltung unterliegt (insbesondere in Selbstveranlagungssystemen wie in den USA oder Israel).⁴⁹ Anzeigepflichtsysteme können in diesem Kontext eine wichtige Funktion erfüllen, indem sie für die Steuerverwaltung diejenigen Steuererklärungen ausflaggen, die besonders prüfungswürdig sind, weil sie potentiell missbräuchliche Gestaltungen enthalten.⁵⁰ In einem Officialveranlagungssystem wie in Deutschland, in dem – zumindest dem Grundansatz nach – jede Steuererklärung von der Finanzverwaltung geprüft wird und gleichzeitig – auch strafrechtlich abgesichert – der Sachverhalt im Rahmen der Steuererklärung so vollständig geschildert werden muss, dass eine umfassende steuerliche Prüfung möglich ist, wäre ein solches Instrument hingegen systemfremd.⁵¹ Auch ein Hinweis darauf, dass die Praxis der Veranlagung in Deutschland von dem eben dargestellten Idealbild bzw. Grundmuster abweicht, ändert hieran nichts. Denn die Tatsache, dass bereits vorliegende Informationsmöglichkeiten durch die Finanzverwaltung nicht genutzt werden, vermag eine weitere belastend wirkende Informationspflicht der Steuerpflichtigen und ihrer Berater kaum zu rechtfertigen.

5.2.2. Verbesserung des Risikomanagements als positiver Nebeneffekt?

Es könnte nun erwogen werden, zwar aus den genannten Gründen darauf zu verzichten, für die Ausgestaltung des sachlichen Anwendungsbereichs der Anzeigepflicht auf Indizien für einen erhöhten Prüfungsbedarf im Veranlagungsverfahren zurückzugreifen, aber dennoch an den Umstand, dass der Steuerpflichtige eine anzeigepflichtige Gestaltung umgesetzt hat, eine intensivere Überprüfung seiner Steuererklärung zu knüpfen. Doch auch hiergegen lassen sich gewichtige Einwände erheben.

Erstens wurde oben bereits ausführlich dargelegt, dass in einem zweckentsprechend konturierter, rechtspolitisch ausgerichtetes Anzeigepflichtsystem der Umstand, dass eine Gestaltung anzeigepflichtig ist, nicht automatisch Rückschlüsse darauf zulässt, dass sie missbräuchlich

⁴⁹ Hierzu *Beuchert*, a.a.O. (Fn. 3), 175 ff. sowie 232 f.

⁵⁰ Hierzu *Beuchert*, a.a.O. (Fn. 3), 173 ff.

⁵¹ Hierzu ausführlich *Beuchert*, a.a.O. (Fn. 3), 232 ff.

oder auch nur rechtspolitisch unterwünscht wäre.⁵² Daher entsteht dann, wenn die Implementierung einer angezeigten Gestaltung automatisch zu einer erhöhten Prüfungsintensität im Veranlagungsverfahren führt, ein Gleichbehandlungsproblem, das aus unserer Sicht vermieden werden sollte.

Zweitens gelten auch in diesem Punkt die bereits unter II.3. und II.4. angesprochenen Zweckmäßigkeitserwägungen: Je weniger nachteilig sich die Anzeige einer Gestaltung für Berater und Steuerpflichtige auswirkt, desto eher ist zu erwarten, dass diese der Anzeigepflicht auch tatsächlich nachkommen. Je höher aber die Befolgungsrate bei Anzeigepflichten in der Praxis ausfällt, desto besser wird deren Primärziel gedient, Informationen über möglicherweise rechtspolitisch unerwünschte Gestaltungen zusammenzutragen.

III. Rechtliche Rahmenbedingungen

1. Verfassungsrechtliche Grenzen der Anzeigepflicht

Die Anzeigepflicht muss sich in dem vom Grundgesetz gesetzten Rahmen halten. Als Maßstäbe kommen einerseits der Bestimmtheitsgrundsatz, andererseits die einzelnen tangierten Grundrechte in Betracht. In der Diskussion um § 138a AO-E wurden seinerzeit im Schrifttum sowohl mit Blick auf den Bestimmtheitsgrundsatz⁵³ als auch mit Blick auf die Grundrechte⁵⁴ Bedenken geltend gemacht.

1.1. Anzeigepflicht und Bestimmtheitsgrundsatz

1.1.1. **Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Bestimmtheit von Rechtsnormen**

Das Grundgesetz verlangt dem Gesetzgeber ein Gesetz ab, das ein Mindestmaß an Bestimmtheit aufweist, wobei die Bestimmtheitsanforderungen in verschiedenen Rechtsbereichen unterschiedlich streng sind. Derartige Anforderungen dienen zwei unterschiedlichen Funktionen: Einerseits sollen sie bewirken, dass der Inhalt der Gesetze für den Staatsbürger erkennbar ist, damit er die Möglichkeit hat, sein Verhalten am Recht auszurichten, insbesondere an existie-

⁵² Hierzu s. o. unter II.2.

⁵³ S. Stellungnahme des IDW zum Gesetzentwurf eines Jahressteuergesetzes 2008 v. 09.10.2007, 13; *Schenke*, Verfassungs- und europarechtliche Fragen des § 138a AO (Stand: 25.06.2007), DATEV-LexInform Nr. 0208905, Teil 1, C.III.1. und D.I.; *Scholz*, Rechtsgutachterliche Stellungnahme zur Verfassungsmäßigkeit des Gesetzentwurfs zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen (§ 138a AO) vom 31.07.2007, DATEV-LexInform Nr. 0208904, 8.

⁵⁴ *Flämig*, DStR 2007, Beihefter zu Heft 44, 2, 7 ff.; *Schenke*, Verfassungs- und europarechtliche Fragen des § 138a AO (Stand: 25.06.2007), DATEV-LexInform Nr. 0208905, Teil 1 A; *Scholz*, Rechtsgutachterliche Stellungnahme zur Verfassungsmäßigkeit des Gesetzentwurfs zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen (§ 138a AO) vom 31.07.2007, DATEV-LexInform Nr. 0208904, 8 f.

renden Ge- und Verboten,⁵⁵ andererseits sichern sie unter Gewaltenteilungsaspekten ab, dass Entscheidungen, die nach der Verfassung dem Gesetzgeber vorbehalten sind, nicht aufgrund mangelnder Konturiertheit der gesetzlichen Regelung auf die Verwaltung bzw. die Gerichte verschoben werden.⁵⁶ Die Bestimmtheitsanforderungen variieren abhängig von der Eingriffsintensität auf der einen Seite und von Besonderheiten des jeweiligen Regelungsgegenstandes auf der anderen Seite.⁵⁷ Für das Steuerrecht hat das Bundesverfassungsgericht den Bestimmtheitsgrundsatz dahingehend konkretisiert, dass „die Norm, die eine Steuerpflicht begründet, nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt [sein muss], so daß die Steuerlast messbar und in gewissem Umfang für den Staatsbürger voraussehbar und berechenbar wird.“⁵⁸

In seiner allgemeinen Form lässt sich der Bestimmtheitsgrundsatz aus der in Art. 20 Abs. 3 GG normativ verankerten Rechtsstaatlichkeit unseres Staatswesens herleiten; daneben spielt insbesondere im Eingriffsrecht auch die Garantie effektiven Rechtsschutzes aus Art. 19 Abs. 4 GG eine Rolle, da ein möglichst lückenloser gerichtlicher Schutz gegen staatliche Maßnahmen nur bei hinreichender Bestimmtheit der Eingriffsvoraussetzungen gewährleistet ist.⁵⁹ Gesteigerte Bestimmtheitsanforderungen statuiert Art. 103 Abs. 2 GG für das Strafrecht. Dort spielt der Gedanke, dass der Bürger sein Verhalten am Inhalt der Normen ausrichten können muss, eine besondere Rolle; daher müssen Tragweite und Anwendungsbereich der Straftatbestände aus dem Gesetz erkennbar sein oder sich zumindest durch Auslegung ermitteln und konkretisieren lassen.⁶⁰ Richtet sich eine Vorschrift an einen bestimmten Adressatenkreis, so kann auf dessen spezifischen Verständnishorizont, also insbesondere auch auf entsprechendes Fachwissen, abgestellt werden.⁶¹

Ob für das Steuerrecht strengere Bestimmtheitsanforderungen gelten als für andere Rechtsgebiete, wird unterschiedlich beurteilt.⁶² Die Frage kann hier jedoch unentschieden bleiben. Denn sollte insoweit tatsächlich von erhöhten Bestimmtheitsanforderungen auszugehen sein,

⁵⁵ Grzeszick, in: Maunz/Dürig, GG Kommentar, Stand Juli 2016, Art. 20 Abschnitt VII Rn. 58; s. BVerfG v. 12.01.1967 – 1 BvR 169/63, BVerfGE 21, 73, 79.

⁵⁶ Für Art. 103 Abs. 2 GG s. BVerfG v. 17.01.1978 – 1 BvL 13/76, BVerfGE 47, 109, 120; BVerfG v. 06.05.1987 – 2 BvL 11/85, BVerfGE 75, 329, 341.

⁵⁷ Grzeszick, in: Maunz/Dürig, GG Kommentar, Stand Juli 2016, Art. 20 Abschnitt VII Rn. 60.

⁵⁸ BVerfG v. 10.10.1961 – 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 153, 160 f.

⁵⁹ BVerfG v. 10.10.1961 – 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 153, 160.

⁶⁰ BVerfG v. 20.03.2002 – 2 BvR 794/95, BVerfGE 105, 135, 153.

⁶¹ Schmidt-Aßmann, in: Maunz/Dürig, GG-Kommentar, Stand Juli 2016, Art. 103 Rn. 189.

⁶² S. einerseits (bejahend) Vogel/Waldhoff, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts, 1999, Rn. 480 ff.; Hartrott/Raster, BB 2011, 343, 344; wohl auch Benda, DStZ 1984, 159, 162 f.; andererseits (verneinend) Osterloh, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, 1992, 166 f.

weil, um eine vom Bundesverfassungsgericht verwendete Formulierung von *Bühler/Stickrodt* aufzugreifen, das Steuerrecht „aus dem Diktum des Gesetzgebers“ lebt⁶³, so gilt dies jedenfalls nur für belastende Normen des materiellen Steuerrechts. Eine Vorschrift, die es den Anbietern oder Nutzern von Steuergestaltungsmodellen auferlegt, diese der Finanzverwaltung anzuzeigen, begründet aber keine Geldleistungspflicht gegenüber dem Staat. Für die Anzeigepflicht als solche gilt demnach primär der allgemeine Bestimmtheitsgrundsatz für Eingriffsnormen.

Wird, wie in ausländischen Vorbildern regelmäßig der Fall⁶⁴, die Nichterfüllung der Anzeigepflicht mit einem Bußgeld verknüpft, so greift darüber hinaus der spezielle Gesetzesvorbehalt des Art. 103 Abs. 2 GG einschließlich der daraus folgenden gesteigerten Anforderungen an die Normenbestimmtheit. Denn „Strafbarkeit“ im Sinne dieser Vorschrift bezieht sich nicht nur auf das Strafrecht im engeren Sinne, sondern auf alle Maßnahmen, die eine „missbilligende hoheitliche Reaktion auf ein schuldhaftes Verhalten“⁶⁵ darstellen, insbesondere also auf die Bußgeldvorschriften des Ordnungswidrigkeitenrechts.⁶⁶

Schließlich kann im vorliegenden Zusammenhang auch die Vorschrift des Art. 80 Abs. 1 S. 2 GG relevant werden. Manche ausländische Anzeigepflichtsysteme ermöglichen es der Verwaltung, im Wege der Verordnung neue Kriterien (sog. *hallmarks*) für anzeigepflichtige Gestaltungen festzulegen und damit zügig auf das Auftauchen neuer, als problematisch empfundener Bereiche der Steuergestaltung zu reagieren.⁶⁷ Auch die OECD-Empfehlungen weisen auf die Vorteile eines flexiblen Anzeigepflichtsystems hin, in dem die Verwaltung zeitnah auf aktuelle Entwicklungen und auf die Identifikation neuer Risikobereiche reagieren kann.⁶⁸ Würde sich der Gesetzgeber entschließen, eine entsprechende Verordnungsermächtigung in das Gesetz aufzunehmen, so müsste sie sich an Art. 80 Abs. 1 S. 2 GG messen lassen. Dieser Norm zufolge sind Inhalt, Zweck und Ausmaß einer Verordnungsermächtigung im formellen Gesetz zu bestimmen. Der Verwaltung muss ein möglichst konkretes „Handlungsprogramm“

⁶³ BVerfG v. 24.01.1962 – 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318, 328.

⁶⁴ Hierzu s.u. unter IV.8.

⁶⁵ BVerfG v. 11.06.1969 – 2 BvR 518/66, BVerfGE 26, 186, 204; BVerfG v. 05.02.2004 – 2 BvR 2029/01, BVerfGE 109, 133, 167 und 188.

⁶⁶ *Radtko/Hagemeyer*, in: Beck'scher Online-Kommentar GG, Stand März 2015, Art. 103 Rn. 19 m.N.; *Schmidt-Aßmann*, in: Maunz/Dürig, GG-Kommentar, Stand Juli 2016, Art. 103 Rn. 165; BVerfG v. 04.02.1975 – 2 BvL 5/74, BVerfGE 38, 348, 371; BVerfG v. 23.10.1985 – 1 BvR 1053/82, BVerfGE 71, 108, 114; zuletzt BVerfG v. 20.08.2015 – 1 BvR 980/15, ZIP 2015, 1821, 1822 zur Wortsinnengrenze bei Auslegung einer ordnungswidrigkeitenrechtlichen Bußgeldvorschrift.

⁶⁷ Etwa für die US-Regelungen § 6707A (c) (1) IRC sowie für die britischen Regelungen § 306 (1) Finance Act 2004.

⁶⁸ *OECD*, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, 9 f.

an die Hand gegeben werden, das erkennen lässt, in welchen Fällen und mit welcher Tendenz von der Ermächtigung Gebrauch gemacht werden soll.⁶⁹ Auch im Bereich des Ordnungswidrigkeitenrechts sind Verordnungsermächtigungen nicht schlechthin ausgeschlossen; Art. 103 Abs. 2 GG i.V.m. Art. 80 Abs. 1 S. 2 GG verlangt insoweit allerdings, dass eine nach Inhalt, Zweck und Ausmaß derart bestimmte gesetzliche Ermächtigung für die entsprechende Verordnung vorliegt, dass anhand ihrer bereits die Voraussetzungen der Strafbarkeit und die Art der Strafe vorhersehbar sind.⁷⁰ Denn die Konkretisierung der Grenzen der Strafbarkeit obliegt allein der Legislative.⁷¹

1.1.2. Unbestimmte Rechtsbegriffe im Rahmen eines Anzeigepflichtsystems

Das allgemeine rechtsstaatliche Bestimmtheitsgebot stellt einen Minimalstandard dar⁷², den das Bundesverfassungsgericht nur selten für verletzt hält. Es steht nach der Rechtsprechung weder der richterlichen Rechtsfortbildung⁷³ noch der Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe⁷⁴ entgegen. Im Steuerrecht hat das Bundesverfassungsgericht etwa den Begriff der Ersetzung einer „durch die Sachlage gebotenen Kapitalzuführung“⁷⁵ ebenso akzeptiert wie den der „dauernden Last“⁷⁶ und den der „verdeckten Gewinnausschüttung“⁷⁷. Auch die Definition der „außergewöhnlichen Belastung“ in § 33 EStG hat das Gericht mit einem Verweis darauf gebilligt, dass der Versuch der Einkommensteuerkommission von 1958, den dieser Vorschrift zugrunde liegenden Rechtsgedanken präziser zu fassen, wegen der Vielfalt denkbarer Sachverhalte gescheitert war.⁷⁸

Auch für die in Art. 103 Abs. 2 GG geregelte strengere Ausprägung des Bestimmtheitsgrundsatzes gilt, dass die Verfassung dem Gesetzgeber kein Gesetz abverlangt, dessen Tatbestandsmerkmale für jeden Gesetzesunterworfenen unmittelbar und trennscharf in ihrer Bedeu-

⁶⁹ S. BVerfG v. 30.01.1968 – 2 BvL 15/65, BVerfGE 23, 62, 72.

⁷⁰ BVerfG v. 25.07.1962 – 2 BvL 4/62, BVerfGE 14, 245, 251; BVerfG v. 04.05.1997 – 2 BvR 509/96, 2 BvR 511/96, NJW 1998, 669, 670.

⁷¹ BVerfG v. 20.03.2002 – 2 BvR 794/95, BVerfGE 105, 135, 153.

⁷² Grzeszick, in: Maunz/Dürig, GG Kommentar, Stand Juli 2016, Art. 20 Abschnitt VII Rn. 61.

⁷³ Diese akzeptiert das Bundesverfassungsgericht vielmehr ausdrücklich, s. BVerfG v. 25.01.2011 – 1 BvR 918/10, BVerfGE 128, 193, 210; speziell zur Analogie BVerfG v. 03.04.1990, BVerfGE 82, 6, 12.

⁷⁴ BVerfG v. 19.04.1978 – 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 210, 222; für das Steuerrecht s. BVerfG v. 10.10.1961 – 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 153, 161 f.; BVerfG v. 18.02.1988 – 1 BvR 930/86, HFR 1989, 271; BVerfG v. 18.05.1988 – 2 BvR 579/84, BVerfGE 78, 205, 212. S. auch BVerfG v. 18.02.1988 – 1 BvR 930/86, HFR 1989, 271 sowie BVerfG v. 20.05.1988 – 1 BvR 273/88, BB 1988, 1716, 1716, wonach „die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe und ihre Auslegungsbedürftigkeit [...] überhaupt nur ausnahmsweise zur Feststellung mangelnder Bestimmtheit eines Steuergesetzes führen“ können.

⁷⁵ BVerfG v. 10.10.1961 – 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 153, 161 ff.

⁷⁶ BVerfG v. 18.02.1988 – 1 BvR 930/86, HFR 1989, 271.

⁷⁷ BVerfG v. 08.12.1992 – 1 BvR 326/89, NJW 1994, 574, 575.

⁷⁸ BVerfG v. 13.12.1966 – 1 BvR 512/65, BVerfGE 21, 1, 3 f.

tung erschließbar sind; auch dort sind unbestimmte Rechtsbegriffe zulässig, soweit ihre Bedeutung im Wege der Auslegung ermittelt werden kann.⁷⁹

Im Hinblick auf die verfassungsrechtlichen Vorgaben für ein Anzeigepflichtsystem in Deutschland lässt sich festhalten, dass die Anforderungen an die präzise Abgrenzbarkeit der Tatbestandsvoraussetzungen nach den bisher in der Judikatur des Bundesverfassungsgerichts angelegten Maßstäben nicht allzu hoch sein dürften. Hierfür spricht insbesondere, dass das Bundesverfassungsgericht die Frage, ob eine Norm gegen das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot verstößt, auch in Abhängigkeit davon beantwortet, ob eine alternative, ebenso geeignete Regelung denkbar ist, die einen präziseren Tatbestand enthält, und zwar sowohl im Rahmen des allgemeinen rechtsstaatlichen Bestimmtheitsgebots als auch bei der Prüfung von Art. 103 Abs. 2 GG.⁸⁰ Daher werden unbestimmte Rechtsbegriffe tendenziell gerade dort akzeptiert, wo es dem Gesetzgeber angesichts der Vielgestaltigkeit des Wirtschaftslebens und dessen steter Weiterentwicklung unmöglich ist, den Tatbestand präziser zu fassen.

In besonderem Maße gilt dies für das Steuerrecht, wo der Gesetzgeber bei der Fassung der Tatbestände nicht nur die Vielfalt denkbarer wirtschaftlicher Betätigungen, sondern auch den Umstand berücksichtigen muss, dass viele Steuerpflichtige der steuerlichen Belastung durch steueroptimierende Strukturierung ihrer Aktivitäten auszuweichen versuchen. Dementsprechend hat das Bundesverfassungsgericht in einer Entscheidung zum richterrechtlich geprägten Institut der Betriebsaufspaltung eine erhöhte „Anpassungsfähigkeit“ der Rechtsanwendung deshalb für angemessen erklärt, weil es um einen Rechtsbereich ging, in dem die Bürger auf die jeweilige Ausgestaltung des Gesetzes mit entsprechenden optimierenden Gestaltungen zu reagieren pflegen.⁸¹ In dieser Entscheidung ging es zwar um die Grenzen zulässiger Rechtsfortbildung durch die Steuergerichte; das Argument gilt aber in gleicher Weise für die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe durch den Gesetzgeber. Schließlich spricht es aus Sicht des Bundesverfassungsgerichts auch für die Zulässigkeit eines unbestimmten Rechtsbegriffs, wenn dieser gerade dazu dienen soll, steuerliche Gleichheit zu verwirklichen.⁸²

⁷⁹ Schmidt-Aßmann, in: Maunz/Dürig, GG-Kommentar, Stand Juli 2016, Art. 103 Rn. 183; s. BVerfG v. 06.05.1987 – 2 BvL 11/85, BVerfGE 75, 329, 341; BVerfG v. 22.06.1988 – 2 BvR 234/87 u. 2 BvR 1154/86, BVerfGE 78, 374, 381 f.; BVerfG v. 23.06.2010 – 2 BvR 2559/08 u.a., BVerfGE 126, 170, 196.

⁸⁰ S. BVerfG v. 13.12.1966 – 1 BvR 512/65, BVerfGE 21, 1, 3 f., zum Begriff der „außergewöhnlichen Belastung“. Für die Berücksichtigung denkbarer Regelungsalternativen im Rahmen der Prüfung der gesteigerten Bestimmtheitsanforderungen des Art. 103 Abs. 2 GG s. BVerfG v. 23.06.2010 – 2 BvR 2559/08 u.a., BVerfGE 126, 170, 196.

⁸¹ BVerfG v. 12.03.1985 – 1 BvR 571/81 u.a., BVerfGE 69, 188, 203, zum Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung.

⁸² BVerfG v. 10.10.1961 – 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 153, 162.

Die Zielsetzung einer rechtspolitisch ausgerichteten Anzeigepflicht, Informationen auch und gerade über bislang unbekannte Gestaltungen zu erlangen, dürfte den Rückgriff auf hinreichend weite und der richterlichen Konkretisierung bedürftige Rechtsbegriffe zumindest ange raten erscheinen lassen, wenn nicht sogar erfordern. Denn beschränkt der Gesetzgeber die Anzeigepflicht auf konkrete, präzise umschriebene Typen von Gestaltungen, so erfasst sie gerade diejenigen innovativen Gestaltungen nicht, um die es in erster Linie geht. Zudem zielt die Anzeigepflicht auf den Bereich steueroptimierender Gestaltung rechtlicher Beziehungen ab, auf einen Bereich also, in dem das Bundesverfassungsgericht wegen der „Ausweichreaktionen“ der Gesetzesunterworfenen einen gesteigerten Bedarf an Anpassungsfähigkeit der Rechtsanwendung sieht. Schließlich soll die Anzeigepflicht auch einen Beitrag zur Verbesserung der Besteuerungsgleichheit leisten. Daher sprechen eine Reihe von Gründen dafür, dass bei der Formulierung der entsprechenden Tatbestände in weitem Umfang auf unbestimmte Rechtsbegriffe zurückgegriffen werden kann, zumindest soweit sich begründen lässt, dass präzisere Normfassungen das Ziel der Regelung nicht in gleicher Weise verwirklichen können.

Infolgedessen ist auch nicht davon auszugehen, dass das Gericht Bedenken an der Bestimmtheit der meisten im Ausland gängigen Definitionsmerkmale der anzeigepflichtigen Gestaltung haben würde, wie sie in den OECD-Empfehlungen aufgelistet werden⁸³ (z.B. Abschluss einer Vertraulichkeitsvereinbarung, Vereinbarung einer besonders hohen oder einer vom Steuervorteil abhängigen Vergütung, vertragliche Absicherung des steuerlichen Effekts der Gestaltung, Generierung steuerlicher Verluste in bestimmtem [relativ oder absolut zu definierenden] Umfang, Rückgriff auf Leasingstrukturen). Hinreichende Bestimmtheit dürfte selbst bei der Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe wie etwa „modellhaft“ oder „standardisiert“ herzustellen sein, soweit diese Begriffe unter Berücksichtigung etwaiger weiterer Tatbestandsmerkmale und des Kontextes der Regelung einer methodisch geleiteten Auslegung zugänglich sind.⁸⁴

Zwei Einschränkungen sind jedoch angebracht:

Als mit Blick auf den Bestimmtheitsgrundsatz problematisch dürften erstens Vorschriften zu beurteilen sein, die – wie einige britische und irische Regelungen – nicht auf konkrete Sach-

⁸³ OECD, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 91 ff.

⁸⁴ S. zur hinreichenden Bestimmtheit des Begriffs „modellhaft“ in § 15b EStG BFH v. 06.02.2014 – IV R 59/10, BStBl II 2014, 465, 469; zuvor bereits ebenso FG Baden-Württemberg v. 07.07.2011 – 3 K 4368/09, EFG 2011, 1897, 1898 f.; FG Hessen v. 17.10.2012 – 1 K 2343/08, EFG 2013, 510, 514 f.; FG Münster v. 10.01.2013 – 5 K 4513/09 E, EFG 2013, 1014, 1017. S. hierzu ferner unten unter IV.4.2.4.

verhaltselemente, sondern auf eine hypothetische Prüfung abstellen.⁸⁵ Beispielsweise erweitern die britischen und die irischen Regelungen das Vertraulichkeitskriterium auf die hypothetische Prüfung, ob vernünftigerweise zu erwarten ist, dass ein Vermarkter den „steuerlichen Trick“ der Gestaltung gerne vor Mitbewerbern geheim halten würde; in ähnlicher Weise fragt die sog. *premium fee hallmark* danach, ob vernünftigerweise erwartet werden kann, dass ein Vermarkter von einem in diesen Dingen erfahrenen Kunden ein besonderes Entgelt verlangen könnte. Ob durch ein Kriterium dieses Typs die Eingriffsvoraussetzungen gesetzlich hinreichend präzise gefasst würden, erscheint zumindest zweifelhaft.

Verfassungsrechtlich kaum haltbar wäre zweitens eine Vorschrift, die – ähnlich wie die amerikanischen⁸⁶ und britischen⁸⁷ Regeln oder der französische Gesetzentwurf von 2013⁸⁸ – als gesetzliches Tatbestandsmerkmal lediglich vorsehen würde, dass die betreffende Gestaltung (hauptsächlich) steuerlich motiviert ist, und die Festlegung weiterer Voraussetzungen für die Anzeigepflicht einer Verordnung überließe. Nachvollziehbares Ziel einer derartigen Regelung ist es, der Verwaltung bei der Festlegung der anzeigepflichtigen Gestaltungen einen möglichst großen Spielraum zu geben, um ihr flexibles und schnelles Reagieren auf neue Entwicklungen zu ermöglichen.⁸⁹ Doch eine solche Norm wäre mit Art. 80 Abs. 1 S. 2 GG unvereinbar. Denn ihr ließe sich keinerlei Vorgabe für das „Programm“ entnehmen, das der Ordnungsgeber im Rahmen seiner Ermächtigung zu verfolgen hat. Bei Bußgeldbewehrung der Anzeigepflicht wäre auch Art. 103 Abs. 2 GG verletzt, da dann die wesentlichen Voraussetzungen für die Verhängung der Sanktion nicht gesetzlich geregelt wären.⁹⁰ Es verwundert aus deutscher

⁸⁵ Hierzu im Folgenden noch unter IV.4.3.2.

⁸⁶ Vgl. § 6707A (c) (1) IRC: „The term ‚reportable transaction‘ means any transaction with respect to which information is required to be included with a return or statement because, as determined under regulations prescribed under section 6011, such transaction is of a type which the Secretary determines as having a potential for tax avoidance or evasion.”

⁸⁷ Vgl. § 306 (1) Finance Act 2004: „In this Part ‚notifiable arrangements‘ means any arrangements which (a) fall within any description prescribed by the Treasury by regulations, (b) enable, or might be expected to enable, any person to obtain an advantage in relation to any tax that is so prescribed in relation to arrangements of that description, and (c) are such that the main benefit, or one of the main benefits, that might be expected to arise from the arrangements is the obtaining of that advantage.”

⁸⁸ Loi de finances pour 2014, Art. 96, in der dem Conseil Constitutionnel am 29.12.2013 vorliegenden Fassung: „Constitue un schéma d’optimisation fiscale toute combinaison de procédés et instruments juridiques, fiscaux, comptables ou financiers, (i) dont l’objet principal est de minorer la charge fiscale d’un contribuable, d’en reporter l’exigibilité ou le paiement ou d’obtenir le remboursement d’impôts, taxes ou contributions, et (ii) qui remplit les critères prévus par décret en Conseil d’État.”

⁸⁹ Zur Frage einer „Öffnungsklausel“ in Richtung Verordnung bereits oben unter III.1.1.1.

⁹⁰ Zu dieser Voraussetzung s. BVerfG v. 25.07.1962 – 2 BvL 4/62, BVerfGE 14, 245, 251 f.

Sicht daher nicht, dass der französische Gesetzentwurf von 2013 an mangelnder Bestimmtheit gescheitert ist.⁹¹

1.2. Die Anzeigepflicht als Grundrechtseingriff und dessen Rechtfertigung

1.2.1. Betroffene Grundrechte

Wird Personen, die beruflich steuerberatend tätig sind, eine Pflicht zur Anzeige bestimmter Gestaltungen auferlegt, so wird in den Schutzbereich ihrer in Art. 12 Abs. 1 S. 1 GG garantierten Berufsausübungsfreiheit eingegriffen. Denn eine solche Regelung hat berufsregelnde Tendenz, indem sie die Steuerberatung als berufliche Tätigkeit unmittelbar reguliert,⁹² und sie belastet die Berufsträger. Eine Belastung kann dabei nicht nur durch die Auferlegung einer Handlungspflicht unmittelbar eintreten, sondern zumindest potentiell auch durch den Wegfall eines Teiles des Betätigungsfeldes, falls die Anzeigepflicht eine erhebliche Abschreckungswirkung entfaltet und zur „Austrocknung“ eines bestimmten Marktes für Steuergestaltungen führt. Wird ein Anzeigepflichtsystem so ausgestaltet, dass es zur Offenlegung neuartiger Steuersparmodelle an Wettbewerber führt, so kann auch der durch Art. 12 Abs. 1 GG gewährleistete Schutz von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen berührt sein.⁹³

Ob hingegen, wie *Flämig* meint, durch ein Anzeigepflichtsystem auch die Berufsfreiheit sämtlicher *beratenen Steuerpflichtigen* beeinträchtigt ist, weil die Steuerplanung unabdingbar sei⁹⁴, ist zweifelhaft. Denn diesbezüglich dürfte es an der für einen Eingriff erforderlichen objektiv berufsregelnden Tendenz fehlen, da der Regelung *insoweit* jeglicher Bezugspunkt zu einem bestimmten Beruf fehlt. Gegen Veränderungen der Marktdaten und Rahmenbedingungen durch Regelungen ohne berufsregelnde Tendenz schützt Art. 12 Abs. 1 GG aber nicht.⁹⁵

⁹¹ Conseil Constitutionnel v. 29.12.2013, Nr. 2013-685 DC, Rn. 88 ff., abrufbar unter www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2013/2013-685-dc/decision-n-2013-685-dc-du-29-decembre-2013.139024.html. Der französische Verfassungsgerichtshof stellte dabei Verstöße sowohl gegen die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung als auch gegen den straf- und ordnungswidrigkeitenrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz und das allgemeine Prinzip der Zugänglichkeit und Verständlichkeit des Gesetzes („accessibilité et intelligibilité de la loi“) fest. Er begründete dies unter anderem mit der Relevanz der Anzeigepflicht für die Berufsfreiheit und für die Bedingungen der Ausübung der rechtsberatenden Berufe sowie mit der Schwere der angedrohten Sanktionen.

⁹² Zum Erfordernis der berufsregelnden Tendenz zur Eröffnung des Schutzbereichs der Berufsausübungsfreiheit s. nur BVerfG v. 08.04.1997 – 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267, 302; BVerfG v. 17.02.1998 – 1 BvF 1/91, BVerfGE 97, 228, 253 f.; BVerfG v. 14.07.1998 – 1 BvR 1640/97, BVerfGE 98, 218, 258; BVerfG v. 12.04.2005 – 2 BvR 1027/02, BVerfGE 113, 29, 48.

⁹³ Zu dieser Dimension des Schutzbereichs vgl. BVerfG v. 14.03.2006 – 1 BvR 2087, 2111/03, BVerfGE 115, 205, 230 (in-camera-Verfahren).

⁹⁴ *Flämig*, DStR 2007, Beihefter zu Heft 44, 2, 7.

⁹⁵ BVerfG v. 14.07.1998 – 1 BvR 1640/97, BVerfGE 98, 218, 269.

Für die beratenen Steuerpflichtigen bedeutet die Anzeigepflicht, soweit sie von ihrem persönlichen Anwendungsbereich erfasst werden, allerdings zumindest einen Eingriff in die allgemeine Handlungsfreiheit nach Art. 2 Abs. 1 GG.

Darüber hinaus ist ein Eingriff in das in Art. 2 Abs. 1, Art. 1 Abs. 1 GG verankerte Recht auf informationelle Selbstbestimmung der Steuerpflichtigen denkbar. Das Grundrecht gewährleistet die Freiheit des Einzelnen, selbst über Offenbarung und Verwendung seiner persönlichen Daten zu entscheiden.⁹⁶ Diese Freiheit dürfte durch ein Anzeigepflichtsystem zumindest dann tangiert sein, wenn die erfassten Informationen eine Identifizierung der Nutzer der angezeigten Gestaltungen ermöglichen.⁹⁷ Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung etwaiger anzeigepflichtiger Promotoren von Steuergestaltungen ist darüber hinaus ebenfalls berührt.⁹⁸

Hingegen ist – entgegen *Flämig*⁹⁹ – nicht ersichtlich, dass ein sinnvoll ausgestaltetes Anzeigepflichtsystem zu Eingriffen in das Eigentumsgrundrecht des Art. 14 Abs. 1 GG führen würde. Insoweit, als ein rechtspolitisch ausgerichtetes Anzeigepflichtsystem die Möglichkeiten reduziert, aus der Vermarktung anzeigepflichtiger Gestaltungen Gewinn zu erzielen, sind damit lediglich Erwerbchancen betroffen, welche grundsätzlich außerhalb des Schutzbereiches des Eigentumsgrundrechts liegen.¹⁰⁰

1.2.2. Rechtfertigung des Eingriffs

1.2.2.1. Grundrechtsschranken

1.2.2.1.1. Prüfungsmaßstab bei der Berufsfreiheit

Reine Berufsausübungsregelungen stehen gemäß der im Apothekenurteil¹⁰¹ entwickelten Drei-Stufen-Theorie auf der ersten Stufe möglicher Eingriffe in Art. 12 Abs. 1 GG und unterliegen daher im Grundsatz keinen besonders hohen Rechtfertigungsanforderungen. Für sie hat

⁹⁶ BVerfG v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1, 42; BVerfG v. 12.04.2005 – 2 BvR 1027/02, BVerfGE 113, 29, 46.

⁹⁷ Im Zinsbesteuerungs-Urteil hat das Bundesverfassungsgericht für den „Informationszugriff auf privates Finanzkapital und seine Erträge“ mit Blick auf den Marktbezug und die fehlende Persönlichkeitsrelevanz solcher Informationen ausdrücklich offen gelassen, ob diese in den Schutzbereich des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung fallen (BVerfG v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 280). Mit dieser Argumentation könnte jedenfalls für einen Teil der potentiell anzeigepflichtigen Gestaltungen die entsprechende Grundrechtsrelevanz ebenfalls bezweifelt werden. Nicht alle derartigen Gestaltungen sind jedoch „marktoffenbar“ im Sinne des Zinsbesteuerungsurteils, so dass sie dem verfassungsrechtlich fundierten Datenschutz zugeordnet werden können. Zur Frage der Identifizierung von Nutzern anzeigepflichtiger Gestaltungen s.u. unter IV.7.2. und IV.7.3.

⁹⁸ *Beuchert*, a.a.O. (Fn. 3), 350.

⁹⁹ *Flämig*, DStR 2007, Beihefter zu Heft 44, 2, 8.

¹⁰⁰ *Beuchert*, a.a.O. (Fn. 3), 344. Zum Ausschluss von Erwerbchancen aus dem Schutzbereich der Eigentumsgarantie s. BVerfG v. 03.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 83.

¹⁰¹ BVerfG v. 11.06.1958 – 1 BvR 596/56, BVerfGE 7, 377 ff.

das Bundesverfassungsgericht den Gesetzesvorbehalt des Art. 12 Abs. 1 S. 2 GG dahingehend konkretisiert, dass Einschränkungen aus vernünftigen Gründen des Allgemeinwohls zulässig sind, soweit der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gewahrt ist.¹⁰²

Allerdings geht das Gericht bei bestimmten Typen von Regelungen der Berufsausübung, die sich für die Grundrechtsträger besonders einschneidend auswirken, etwa weil sie zu starken Wettbewerbsverzerrungen führen oder weil sie im Ergebnis einem Eingriff in die Berufswahlfreiheit nahe kommen, von erhöhten Rechtfertigungsanforderungen aus. Derart erhöhte Anforderungen kommen für Anzeigepflichten unter dreierlei Aspekten in Betracht.

1.2.2.1.1.1. Wettbewerbsverzerrende Wirkung von Anzeigepflichten

Erstens könnte von einem strengeren Maßstab bei der Rechtfertigung auszugehen sein, wenn der persönliche Anwendungsbereich der Anzeigepflicht auf bestimmte Berufsgruppen eingeschränkt wird, so dass es zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen kommen kann.¹⁰³ Eine solche Einschränkung empfiehlt sich aber bereits aus rechtspolitischer Sicht nicht, so dass dieser Sonderfall hier außer Betracht bleiben kann. Auch eine schwerwiegende Beeinträchtigung der Wettbewerbsfähigkeit inländischer Steuerberatung gegenüber der *inhouse*-Beratung und ausländischen Vermarktern, welche im Schrifttum zu § 138a AO-E teilweise befürchtet und als Grund für die Verfassungswidrigkeit der Regelung angeführt wurde,¹⁰⁴ gilt es bereits aus rechtspolitischen Gründen zu vermeiden.¹⁰⁵

1.2.2.1.1.2. Nähe der Anzeigepflicht zu einem Eingriff in die Freiheit der Berufswahl?

Zweitens stellt sich die Frage, ob der Umstand, dass eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen bestimmte Bereiche steuerberatender Tätigkeit wirtschaftlich deutlich unattraktiver zu machen droht, eine solche Pflicht in die Nähe eines Eingriffs in die Berufswahlfreiheit rückt, so dass deshalb erhöhte Anforderungen an die Rechtfertigung zu stellen wären. Hierfür reicht es dem Bundesverfassungsgericht zufolge allerdings nicht aus, wenn eine Regelung einzelne von ihr Betroffene veranlassen kann, sich einem einträglicheren Beruf zuzuwenden,¹⁰⁶ zumal Art. 12 GG kein Recht auf Erhaltung eines bestimmten Geschäftsumfangs und auf Sicherung

¹⁰² BVerfG v. 15.12.1987 – 1 BvR 563/85 u.a., BVerfGE 77, 308, 332; BVerfG v. 25.03.1992 – 1 BvR 298/86, BVerfGE 86, 28, 40.

¹⁰³ *Beuchert*, a.a.O. (Fn. 3), 331.

¹⁰⁴ *Schenke*, Verfassungs- und europarechtliche Fragen des § 138a AO (Stand: 25.06.2007), DATEV-LexInform Nr. 0208905, Teil 1 A.III.4. Zur Bedeutung erheblicher Wettbewerbsauswirkungen einer Norm für die Eingriffsrechtfertigung s. insbesondere BVerfG v. 12.06.1990 – 1 BvR 355/86, NJW 1990, 2306 (Krankenhausplan).

¹⁰⁵ Näher zum anzeigepflichtigen Personenkreis s. unter IV.5; zur Anzeigepflicht bei *inhouse*-Gestaltungen s. unter IV.4.5; zur Anzeigepflicht ausländischer Promotoren s. unter IV.5.1.

¹⁰⁶ BVerfG v. 30.10.1961 – 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181, 186 f.

weiterer Erwerbsmöglichkeiten verbürgt.¹⁰⁷ Ein Eingriff, der einer Berufswahlbeschränkung nahe kommt, liegt vielmehr erst dann vor, wenn eine Regelung die Rentabilität des betreffenden Berufs so stark beeinträchtigt, dass es in aller Regel wirtschaftlich unmöglich wird, ihn zur Grundlage der eigenen Lebensführung zu machen.¹⁰⁸

Für die steuerberatende Tätigkeit insgesamt oder auch nur für die gestaltende Steuerberatung wird eine mit Augenmaß ausgestaltete Anzeigepflicht eine solche Wirkung sicherlich nicht haben. Jedoch wäre es durchaus denkbar – und ist in ausländischen Rechtsordnungen mitunter auch beabsichtigt –, dass ein Anzeigepflichtsystem faktisch dazu führt, dass die gezielte Vermarktung aggressiver Steuersparmodelle wirtschaftlich gänzlich unattraktiv wird und daher auf längere Sicht verschwindet.

Wenn man unterstellt, dass sich die Anzeigepflicht in dieser Weise auswirken kann, bedeutet dies allerdings noch nicht, dass auf Rechtfertigungsebene vorliegend die strengeren Voraussetzungen für Regelungen einschlägig wären, die einer Berufswahl nahe kommen. Denn nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts wird die Berufswahl nicht bereits dann tangiert, wenn lediglich ein Teilmarkt für den betreffenden Beruf verschlossen wird.¹⁰⁹

Daher kommt es darauf an, ob es sich bei dem Geschäftsmodell, das eine Anzeigepflicht finanziell unrentabel machen könnte, um einen eigenständigen Beruf im verfassungsrechtlichen Sinne handelt oder ob die Entscheidung, sich auf diese Weise zu betätigen, zumindest deshalb eine erhebliche Nähe zur Berufswahlfreiheit aufweist, weil sie sich als dauerhafte Lebensentscheidung darstellt, welche sowohl die berufliche Tätigkeit wesentlich prägt als auch ihr in den Augen der Öffentlichkeit ein eigenes Gepräge gibt.¹¹⁰

Beides ist vorliegend zu verneinen.

¹⁰⁷ BVerfG v. 03.07.2001 – 1 BvR 2337/00 u. 1 BvR 2338/00, HFR 2001, 900, 903.

¹⁰⁸ BVerfG v. 30.10.1961 – 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181, 187 (Schankerlaubnissteuer); BVerfG v. 22.05.1963 – 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147, 165 (Werkfernverkehr); BVerfG v. 03.11.1982 – 1 BvL 4/78, BVerfGE 61, 291, 311 (Tierpräparatoren); BVerfG v. 25.03.1992 – 1 BvR 298/86, BVerfGE 86, 28, 38 f. (öffentlich bestellter Sachverständiger).

¹⁰⁹ BVerfG v. 06.10.1987 – 1 BvR 1086/82, NJW 1988, 1195, 1196 (Verbot der Arbeitnehmerüberlassung im Baugewerbe).

¹¹⁰ S. zu diesen Kriterien BVerfG v. 09.05.1972 – 1 BvR 518/62 u. 1 BvR 308/64, BVerfGE 33, 125, 161 (Facharztbeschluss), wo das Bundesverfassungsgericht die Frage, ob es sich beim Facharzt um einen eigenständigen Beruf oder nur um eine Ausprägung des Berufs „Arzt“ handelt, mit Blick darauf offen gelassen hat, dass die Entscheidung für eine Tätigkeit als Facharzt zumindest einer Berufswahl nahe komme; s. auch BVerfG v. 09.03.2000 – 1 BvR 1662/97, NJW 2000, 3057, 3057. Nach BVerfG v. 20.03.2001 – 1 BvR 491/96, NJW 2001, 1779, 1779, kommt es für diese Nähe entscheidend auf die Tragweite des persönlichen Entschlusses für eine bestimmte Tätigkeit an.

a) Vermarktung von Steuergestaltungsmodellen als Beruf im verfassungsrechtlichen Sinne?

Zum einen bildet die gezielte Vermarktung von Steuersparmodellen keinen eigenständigen Beruf, sondern stellt vielmehr nur eine Ausprägung anderer Berufe dar, etwa desjenigen des Steuerberaters oder des Rechtsanwalts.

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist die Frage, ob eine bestimmte Tätigkeit als eigenständiger Beruf im Sinne des Art. 12 Abs. 1 GG anzusehen ist, zumindest in den Bereichen, in denen es tradierte Berufsbilder gibt, wesentlich anhand der traditionellen, häufig gesetzlich ausgeprägten Berufsbilder zu beantworten.¹¹¹ Dies steht auch nicht im Widerspruch zu dem Grundsatz des „Berufs(er)findungsrechts“¹¹², demzufolge es keinen *numerus clausus* verfassungsrechtlich geschützter Berufe gibt. Denn nach diesem Grundsatz ist zwar der Einzelne in seinen durch Art. 12 Abs. 1 GG geschützten Entscheidungen nicht auf dasjenige beschränkt, was er in der Wirklichkeit bereits an Berufsbildern vorfindet; die Schaffung „neuer“, von Art. 12 Abs. 1 GG erfasster Berufe außerhalb bereits bekannter Tätigkeitsbereiche ist jederzeit möglich.¹¹³ Dies ändert jedoch nichts daran, dass im Bereich althergebrachter Berufsbilder die rechtlichen und tatsächlichen Vorgegebenheiten maßgeblich bleiben. Daher kann, so das Bundesverfassungsgericht, die Gestalt eines typischen Berufs nicht durch die jederzeit mögliche Erfindung untypischer Betätigungsformen durch Einzelne aufgelöst werden.¹¹⁴

Im Bereich tradierter Berufsbilder sind deren rechtliche Konturierung und die Wirklichkeit des Wirtschaftslebens gleichermaßen relevant.¹¹⁵ Ergibt sich ein bestimmtes Berufsbild nicht aus der gesetzlichen Regelung, so setzt ein eigenständiger Beruf voraus, dass sich die berufliche Tätigkeit von der anderer Berufe wesensmäßig unterscheidet und die Berufsträger in der sozialen Wirklichkeit als eigene Berufsgruppe in Erscheinung treten,¹¹⁶ wobei auf die allgemeine Verkehrsauffassung und die natürliche Betrachtung abzustellen ist.¹¹⁷ Relevant ist hierfür beispielsweise, ob diejenigen, die die betreffende Tätigkeit ausüben, eine besondere Aus-

¹¹¹ S. BVerfG v. 17.11.1959 – 1 BvL 80/53 u.a., BVerfGE 10, 185, 192 ff., zu der Frage, ob es sich beim „Prozessagenten“ um einen eigenständigen Beruf handelt.

¹¹² Ruffert, in: Epping/Hillgruber, Beck'scher Online-Kommentar Grundgesetz, 27. Edition (Stand 01.03.2015), Art. 12 Rn. 41.

¹¹³ BVerfG v. 11. 06. 1958 – 1 BvR 596/56, BVerfGE 7, 377, 397; BVerfG v. 29.10.1997 – 1 BvR 780/87, BVerfGE 97, 12, 25 f. (Patentgebührenüberwachung).

¹¹⁴ BVerfG v. 13.02.1964 – 1 BvL 17/61 u.a., BVerfGE 17, 232, 241 f. (Apothekenmehrtrieb).

¹¹⁵ BVerfG v. 11.05.1964 – 2 BvR 230/64, BVerfGE 18, 353, 361 (Devisenwirtschaftsgesetz). Zur Kompetenz des Gesetzgebers, Berufsbilder rechtlich zu fixieren, s. BVerfG v. 17.07.1961 – 1 BvL 44/55, BVerfGE 13, 97, 106.

¹¹⁶ BVerfG v. 27.02.2008 – 1 BvR 1295/07, NJW 2008, 1293, 1293 (verneint für die Rechtsanwälte bei dem BGH).

¹¹⁷ BVerfG v. 22.05.1963 – 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147, 164 (Werkfernverkehr).

bildung durchlaufen müssen; wichtiger noch ist, ob die Tätigkeit selbst ein eigenes Gepräge aufweist, etwa weil sie sich von anderen Tätigkeiten durch einen besonderen Zuschnitt, einen bestimmten, abgrenzbaren Adressatenkreis, ein besonderes Warensortiment, eine bestimmte Form des Absatzes oder ähnliche Faktoren deutlich unterscheidet.¹¹⁸ Als Beispiele aus der Rechtsprechung sind etwa zu nennen: die Tätigkeit als Kassenarzt bzw. Kassenzahnarzt, die das Bundesverfassungsgericht nur als Ausübungsform des Berufs des frei praktizierenden (Zahn-)Arztes angesehen hat;¹¹⁹ der Rechtsanwalts-Notar, der ebenfalls keinen eigenständigen Beruf darstellt;¹²⁰ schließlich die Arbeitnehmerüberlassung im Baugewerbe, die lediglich eine Ausformung der Arbeitnehmerüberlassung im Allgemeinen ist.¹²¹

Nach diesen Maßstäben stellt sich die Vermarktung von Steuersparmodellen nicht als eigenständiger Beruf dar. Denn die Tätigkeit der Entwickler und Vermarkter solcher Modelle unterscheidet sich nicht wesentlich von derjenigen anderer Personen, die steuerberatend tätig werden, und erfordert keine spezielle Ausbildung. Dementsprechend dürfte etwa auch der Wechsel eines Fachanwaltes für Steuerrecht von einer eher traditionell ausgerichteten Kanzlei in eine Steuerberatungsgesellschaft, die sich auf die Vermarktung aggressiverer Gestaltungen spezialisiert hat, weder von den Berufsangehörigen selbst noch von der Allgemeinheit als Berufswechsel wahrgenommen werden. Auch soweit Unternehmen anderer Branchen am Markt für Steuergestaltungen beteiligt sind, etwa Banken, kann nicht von einem eigenständigen Beruf gesprochen werden. Gegen die Annahme eines eigenständigen Berufs spricht schließlich auch die weitgehende gesetzliche Konturierung der steuerberatenden Berufe etwa durch das Steuerberatungsgesetz oder die Bundesrechtsanwaltsordnung.

b) Keine einer Berufswahl vergleichbare Lebensentscheidung

Zum anderen liegt auch kein Fall vor, in dem die Entscheidung für eine bestimmte berufliche Tätigkeit zwar keine Berufswahl im eigentlichen Sinne darstellt, aber dennoch von vergleichbarer Tragweite ist. Ein Beispiel hierfür ist nach der Rechtsprechung der Entschluss eines Arztes, sich zum Facharzt zu qualifizieren, weil dieser Entschluss eine auf Dauer angelegte Lebensentscheidung darstellt, die dem Arzt einen besonderen, auch in der Außenwahrneh-

¹¹⁸ BVerfG v. 04.03.1964 – 1 BvR 371/61 u. 1 BvR 373/61, BVerfGE 17, 269, 275 (Tierarzneimittelvertreter).

¹¹⁹ BVerfG v. 23.03.1960 – 1 BvR 216/51, BVerfGE 11, 30, 41. Dort hat das Gericht allerdings die Nähe zu einer objektiven Zulassungsvoraussetzung betont, weil der frei praktizierende Arzt seinen Beruf ohne Kassenzulassung wirtschaftlich gesehen nicht erfolgreich ausüben kann. Daher waren dennoch besonders wichtige Interessen der Allgemeinheit zur Eingriffsrechtfertigung erforderlich. S. auch BVerfG v. 08.02.1961 – 1 BvL 10/60 u.a., BVerfGE 12, 144, 148 ff., für den Kassenzahnarzt, sowie BVerfG v. 08.11.2010 – 1 BvR 722/10, NZS 2011, 619, 619 f., zum Entzug der vertragsärztlichen Zulassung.

¹²⁰ BVerfG v. 05.05.1964 – 1 BvL 8/62, BVerfGE 17, 371 (kein Beruf des „Rechtsanwalts-Notars“).

¹²¹ BVerfG v. 06.10.1987 – 1 BvR 1086/82, NJW 1988, 1195, 1196.

mung abgegrenzten Tätigkeitsbereich eröffnet.¹²² Die Entscheidung, im Bereich der Vermarktung aggressiver Steuersparmodelle tätig zu werden, stellt aber keine vergleichbare Lebensentscheidung dar, denn weder ändert sich dadurch wesentlich das Gepräge der steuerberatenden Tätigkeit als solche noch kommt dem in der Außenwahrnehmung eine derartige Tragweite zu.

1.2.2.1.1.3. Erhöhte Rechtfertigungsanforderungen wegen erheblicher Eingriffsintensität?

Schließlich könnten erhöhte Anforderungen an die Rechtfertigung der Anzeigepflicht auch dann zu stellen sein, wenn sie für die betroffene Berufsgruppe von besonders einschneidender Bedeutung wäre. Hiervon ist das Bundesverfassungsgericht in Fällen ausgegangen, in denen ein gesetzliches Verbot einen wirtschaftlich erheblichen Teil der Berufstätigkeit wegfallen ließ, wie etwa das Verbot des Vertriebs freiverkäuflicher Tierarzneimittel im Reisegewerbe, das den bisher üblichen Vertriebsweg für solche Produkte versperrte¹²³, oder auch das Verbot der Arbeitnehmerüberlassung im Baugewerbe.¹²⁴

In derartigen Fällen müssen nach der Rechtsprechung die für das Verbot sprechenden Allgemeininteressen so schwer wiegen, dass ihnen Vorrang vor der Berufsbehinderung eingeräumt werden könnte.¹²⁵ Auch dieser Fallgruppe kann jedoch die Anzeigepflicht nicht zugerechnet werden, da sie nicht durch ein Verbot unmittelbar auf die Berufsausübung einwirkt, sondern lediglich für bestimmte Tätigkeiten eine Informationspflicht statuiert. Es ist nicht davon auszugehen, dass eine Anzeigepflicht, deren Tatbestand zur Vermeidung übermäßiger administrativer Belastung – und zwar sowohl der Verwaltung als auch der Berater und Steuerpflichtigen – in sinnvoller Weise eingegrenzt wird,¹²⁶ einen vergleichbar gravierenden Eingriff in die Berufsausübungsfreiheit darstellen wird, zumal die gestaltende Beratung in den von der Anzeigepflicht adressierten Grenzbereichen des Rechts nur einen überschaubaren Bereich „klassischer“ steuerberatender Tätigkeit darstellt.

1.2.2.1.1.4. Ergebnis

Damit ist auf Rechtfertigungsebene im Hinblick auf die Berufsausübungsfreiheit lediglich zu prüfen, ob vernünftige Gründe des Allgemeinwohls für die Einführung der Anzeigepflicht

¹²² BVerfG v. 09.05.1972 – 1 BvR 518/62 u. 1 BvR 308/64, BVerfGE 33, 125, 161 ff.

¹²³ BVerfG v. 04.03.1964 – 1 BvR 371, 373/61, BVerfGE 17, 269, 276 (Tierarzneimittelvertreter).

¹²⁴ BVerfG v. 06.10.1987 – 1 BvR 1086/82, NJW 1988, 1195, 1196.

¹²⁵ BVerfG v. 03.11.1982 – 1 BvL 4/78, BVerfGE 61, 291, 311; BVerfG v. 06.10.1987 – 1 BvR 1086/82, NJW 1988, 1195, 1196.

¹²⁶ S.u. unter IV.2. und IV.4.

sprechen und ob die Regelung die Verhältnismäßigkeit wahrt. In diesem Rahmen ist auch darauf zu achten, dass die Anzeigepflicht nicht bestimmte Berufsangehörige ohne rechtfertigenden Grund schlechter stellt als andere.¹²⁷

1.2.2.1.2. Schranken der übrigen betroffenen Grundrechte

Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung darf im überwiegenden Interesse der Allgemeinheit unter Einhaltung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes eingeschränkt werden.¹²⁸

Eingriffe in die allgemeine Handlungsfreiheit sind verfassungsrechtlich zulässig, wenn sie auf gesetzlicher Grundlage beruhen und dem Übermaßverbot genügen.¹²⁹

1.2.2.2. Legitime Zielsetzung

Den Eingriffen in die Berufsausübungsfreiheit, die allgemeine Handlungsfreiheit sowie das Recht auf informationelle Selbstbestimmung, die eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen mit sich bringen würde, liegen verfassungsrechtlich legitime Ziele zugrunde.

Das effiziente staatliche Vorgehen gegen „Steuerschlupflöcher“, welche die gleichheitsgerechte Besteuerung in Frage stellen können, wurde oben bereits als legitimes Ziel staatlicher Maßnahmen identifiziert, das sich über Art. 3 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich fundieren lässt.¹³⁰ Auch soweit die Anzeigepflicht die Funktion erfüllt, die effiziente Durchsetzung bereits *de lege lata* existierender Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung zu verbessern (etwa durch Maßnahmen wie BMF-Schreiben, die den gleichmäßigen Vollzug absichern, oder durch veranlagungsunterstützende Elemente), dient sie einem Gemeinwohlbelang, der zur Rechtfertigung des Grundrechtseingriffs herangezogen werden kann. Denn die gleichmäßige Steuererhebung ist nach der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung eine wichtige Komponente der durch Art. 3 Abs. 1 GG geforderten Besteuerungsgleichheit;¹³¹ daher lassen sich beispielsweise Einschränkungen des Grundrechts auf Datenschutz mit Blick auf das Allgemeininteresse an der Erhebung steuerlich relevanter Daten rechtfertigen.¹³² Gewissermaßen

¹²⁷ Zu diesen Anforderungen s. BVerfG v. 11.10.1972 – 1 BvL 2/71, BVerfGE 34, 71, 78 f. (Automatenaufsteller); BVerfG v. 17.10.1984 – 1 BvL 18/82, NJW 1985, 963, 964.

¹²⁸ BVerfG v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 279 f.; *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, GG Kommentar, Stand Juli 2016, Art. 2 Rn. 181.

¹²⁹ BVerfG v. 14.03.1973 – 2 BvR 768/71 u. 2 BvR 832/71, BVerfGE 34, 369, 378 f.; BVerfG v. 23.05.1980 – 2 BvR 854/79, BVerfGE 54, 143, 144.

¹³⁰ S. unter II.1.

¹³¹ BVerfG v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 271.

¹³² BVerfG v. 17.07.1984 – 2 BvE 11/83 u. 2 BvE 15/83, BVerfGE 67, 100, 143; BVerfG v. 06.04.1989 – 1 BvR 33/87, NJW 1990, 701; BVerfG v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 280.

als Korrelat zu diesen Einschränkungen wirkt das Steuergeheimnis zum Schutz der Steuerpflichtigen.¹³³

1.2.2.3. Verhältnismäßigkeitsgrundsatz

Daher hängt die Vereinbarkeit des anvisierten Anzeigepflichtsystems mit den betroffenen Grundrechten letztlich davon ab, ob die Anzeigepflicht in ihrer konkreten Ausgestaltung dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz genügt, also zur Erreichung ihres Ziels geeignet, erforderlich und angemessen ist. Bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung ist dabei auch der Schutz des Vertrauensverhältnisses zwischen Anwalt und Mandant zu berücksichtigen, auf dessen besondere Bedeutung das Bundesverfassungsgericht bereits verschiedentlich hingewiesen hat. Das Gericht sieht den wirksamen Schutz dieses Vertrauensverhältnisses nicht nur als Voraussetzung für die Erfüllung der Aufgabe des Rechtsanwalts im Rahmen seiner von Art. 12 Abs. 1 S. 1 GG geschützten Berufsausübung, sondern betont auch seine Relevanz für das Interesse der Allgemeinheit an einer wirksamen und geordneten Rechtspflege.¹³⁴ Diese Überlegungen lassen sich auf das Vertrauensverhältnis zwischen einem Steuerberater und seinen Mandanten übertragen.¹³⁵ Relevant wird dieser Aspekt vor allem dann, wenn das Anzeigepflichtsystem so ausgestaltet wird, dass es die Identifizierung der Nutzer von Steuergestaltungen ermöglicht, da dies das Vertrauensverhältnis zwischen Berater und Mandant im Hinblick auf die Vertraulichkeit belastet.¹³⁶

Eine konkrete Prüfung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes kann an dieser Stelle naturgemäß nicht erfolgen, da es hierfür auf den genauen Zuschnitt des Anzeigepflichtsystems ankommt. Daher beschränken sich die folgenden Ausführungen auf einige allgemeine Bemerkungen zu den verfassungsrechtlichen Grenzen, innerhalb derer sich das System bewegen muss.

Insofern im Schrifttum die **Geeignetheit** der in § 138a AO-E geregelten Anzeigepflicht bezweifelt wurde, weil Ausweichreaktionen auf interne oder auf ausländische Berater ihre Effektivität für die Förderung der mit ihr verfolgten Ziele weitgehend beseitigen würden,¹³⁷ ist anzumerken, dass dies allenfalls dann der Fall sein dürfte, wenn das Anzeigepflichtsystem

¹³³ S. hierzu auch *Puhl*, DStR 1991, 1173, sowie BVerfG v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 280.

¹³⁴ BVerfG v. 12.04.2005 – 2 BvR 1027/02, BVerfGE 113, 29, 49; BVerfG v. 07.09.2006 – 2 BvR 1141/05, NJW 2006, 3411, 3412; s. auch BVerfG v. 13.02.2007 – 1 BvR 910/05 u. 1 BvR 1389/05, BVerfGE 118, 168, 205 f. (Kontenabfrage).

¹³⁵ BVerfG v. 12.04.2005 – 2 BvR 1027/02, BVerfGE 113, 29, 50.

¹³⁶ Zur Relevanz von Unsicherheiten hinsichtlich der Vertraulichkeit für dieses Vertrauensverhältnis s. BVerfG v. 13.02.2007 – 1 BvR 910/05 u. 1 BvR 1389/05, BVerfGE 118, 168, 206 (Kontenabfrage).

¹³⁷ *Schenke*, Verfassungs- und europarechtliche Fragen des § 138a AO (Stand: 25.06.2007), DATEV-LexInform Nr. 0208905, A.III.2.

tatsächlich in erheblichem Umfang Möglichkeiten für derartige Reaktionen bieten würde. Insofern ist bei der Ausgestaltung der Anzeigepflicht darauf zu achten, dass Umgehungsmöglichkeiten möglichst minimiert werden.¹³⁸

Vereinzelte wurden in der Diskussion um § 138a AO-E auch Zweifel an der *Erforderlichkeit* des Instruments geäußert, weil sich die Finanzverwaltung selbst die relevanten Informationen verschaffen könne, insbesondere über zeitnahe Betriebsprüfungen.¹³⁹ Hierauf ist zu erwidern, dass diese Möglichkeit jedenfalls bei bisher unbekanntem Gestaltungen bei weitem nicht so effizient ist wie die Anzeigepflicht. Denn erstens lassen sich Erkenntnisse über möglicherweise unerwünschte Gestaltungen auf diese Weise nur punktuell, nicht aber flächendeckend erheben; zweitens greift die Anzeigepflicht wesentlich früher ein, und gerade dieser zeitliche Vorteil trägt erheblich zur Erreichung des mit der Regelung verfolgten Zieles bei.

Eher berechtigt erscheinen demgegenüber Zweifel an der Erforderlichkeit einer Anzeigepflicht für Gestaltungen, die der Finanzverwaltung bereits aus anderer Quelle bekannt sind.¹⁴⁰ Diesen Bedenken kann aber bei der Ausgestaltung des Anzeigepflichtsystems Rechnung getragen werden, etwa durch den Verzicht auf sog. Kataloggestaltungen¹⁴¹ und durch Mechanismen zur Vermeidung mehrmaliger Anzeige derselben abstrakten Gestaltung.¹⁴² Ein staatliches Informationsbedürfnis lässt sich außerdem in gewissen Grenzen auch im Hinblick auf die Verbreitung bereits bekannter Gestaltungen begründen. Denn da es unmöglich ist, ein vollständig lückenloses Steuersystem zu schaffen, ist es legitim, wenn sich der Gesetzgeber bei der Beseitigung planwidriger Regelungslücken primär auf diejenigen konzentriert, die fiskalisch von besonderer Bedeutung sind, und die Anzeigepflicht nutzt, um sie zu identifizieren.¹⁴³

Generelle Zweifel an der *Angemessenheit* einer Anzeigepflicht lassen sich weder über den Gesichtspunkt des Verbots von Ermittlungen ins Blaue hinein begründen noch mit der Legitimität der Steuergestaltung.¹⁴⁴ Das erstgenannte Argument verkennt, dass es bei der Anzeigepflicht primär nicht um Informationen über den konkreten Steuerfall geht, sondern um In-

¹³⁸ Zur Einbeziehung von *inhouse*-Steuergestaltungen s.u. unter IV.4.5., zum Kreis der anzeigepflichtigen in- und ausländischen Berater s. unter IV.5.

¹³⁹ Flämig, DStR 2007, Beihefter zu Heft 44, 2, 8.

¹⁴⁰ Schenke, Verfassungs- und europarechtliche Fragen des § 138a AO (Stand: 25.06.2007), DATEV-LexInform Nr. 0208905, Teil 1 B.II.1. Flämig, DStR 2007, Beihefter zu Heft 44, 2, 11, hat sich deshalb im Hinblick auf § 138a AO-E für eine teleologische Reduktion auf dem Staat noch unbekanntem Gestaltungen ausgesprochen.

¹⁴¹ S. unter IV.3.3.3.

¹⁴² S. unter IV.7.4.

¹⁴³ Hierzu bereits Beuchert/Osterloh-Konrad, IStR 2014, 643, 645 f.

¹⁴⁴ In diesem Sinne aber Flämig, DStR 2007, Beihefter zu Heft 44, 2, 8, zu § 138a AO-E. Zu dem Verbot von Ermittlungen ins Blaue hinein s. BFH v. 23.10.1990 – VIII R 1/86, BStBl II 1991, 277, 278.

formationen über Steuerspargestaltungen auf abstrakter Ebene. Das letztgenannte Argument wurde bereits unter II.2. entkräftet – dass eine bestimmte Gestaltung sich im legitimen Bereich steuerlicher Gestaltungsfreiheit bewegt, sagt nichts über das staatliche Informationsbedürfnis mit Blick auf etwaigen Gesetzesänderungsbedarf aus.

1.3. Die Anzeigepflicht als Indienstnahme Privater

In der Diskussion zu § 138a AO-E wurden vereinzelt Bedenken an der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der Inanspruchnahme steuerlicher Berater und Steuerpflichtiger zur Erlangung von Informationen über Steuergestaltungen geäußert, weil der Bürger nicht als Gehilfe des Gesetzgebers herangezogen werden dürfe¹⁴⁵; zumindest aber sei eine finanzielle Kompensation für den mit der Anzeige verbundenen Aufwand bei Gestaltungen erforderlich, die nach geltendem Recht nicht zu beanstanden sind.¹⁴⁶ Angesprochen ist hiermit die Problematik der Indienstnahme Privater für staatliche Aufgaben, die bei entsprechender Berufsbezogenheit an Art. 12 Abs. 1 GG zu messen ist,¹⁴⁷ anderenfalls an Art. 2 Abs. 1 GG als Auffanggrundrecht.

Die geltend gemachten Bedenken erscheinen wenig überzeugend. Der Rückgriff auf Private als Informationsquelle zur Erlangung von Informationen, die für die Erfüllung einer staatlichen Aufgabe erforderlich sind, ist im geltenden Recht durchaus keine Ausnahmeerscheinung.¹⁴⁸ Auch im Steuerrecht erfolgt vielfach eine Indienstnahme Privater, insbesondere bei der Steuererhebung im Wege des Quellensteuerabzugs. Dies ist verfassungsrechtlich im Grundsatz nicht zu beanstanden, sofern sich auf diese Weise deutlich effizienter als durch staatliche Maßnahmen die gleichmäßige Erfassung bestimmter Arten von Einkünften sichern lässt.¹⁴⁹ Ähnliche Argumente rechtfertigen auch eine Heranziehung der Entwickler und/oder Nutzer von Steuergestaltungen im Rahmen eines Anzeigepflichtsystems, da sich Informationen über solche Gestaltungen auf diese Weise wesentlich einfacher, effizienter und vor allem

¹⁴⁵ Scholz, Rechtsgutachterliche Stellungnahme zur Verfassungsmäßigkeit des Gesetzentwurfs zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen (§ 138a AO) vom 31.07.2007, DATEV-LexInform Nr. 0208904, 8.

¹⁴⁶ Schenke, Verfassungs- und europarechtliche Fragen des § 138a AO (Stand: 25.06.2007), DATEV-LexInform Nr. 0208905, Teil 1 B.II.1.

¹⁴⁷ S. BVerfG v. 29.11.1967 – 1 BvR 175/66, BVerfGE 22, 380, 383; BVerfG v. 16.03.1971 - 1 BvR 52/66 u.a., BVerfGE 30, 292, 312 f.

¹⁴⁸ Ein aktuelles Beispiel findet sich etwa in § 34d Abs. 1 S. 2, Abs. 2 S. 2, Abs. 3 S. 2 WpHG, wo Wertpapierdienstleistungsunternehmen zur Anzeige ihrer in der Anlageberatung tätigen Mitarbeiter, der Vertriebsbeauftragten und der Compliance-Beauftragten verpflichtet werden. Die Angaben werden nach § 34 d Abs. 5 WpHG in einer Datenbank gespeichert.

¹⁴⁹ BVerfG v. 29.11.1967 – 1 BvR 175/66, BVerfGE 22, 380, 383 ff.; s. auch BVerfG v. 17.02.1977 – 1 BvR 33/76, BVerfGE 44, 103, 104 (Kirchenlohnsteuer). Nach BVerfG v. 10.04.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, 7, handelt es sich bei der Quellenbesteuerung um „die wirksamste Form eines gegenwartsnahen Gesetzesvollzugs“. Für die Zulässigkeit einer derartigen Indienstnahme im Ausgangspunkt auch *Drüen*, FR 2004, 1134, 1144, der allerdings die zunehmende Intensivierung dieser Pflichten unter Zumutbarkeitsgesichtspunkten in einem „verfassungsrechtlichen Grenzbereich“ verortet (ebd., 1148).

schneller gewinnen lassen als durch Maßnahmen der Finanzverwaltung. Es versteht sich allerdings, dass diese Inanspruchnahme die Grenzen der Verhältnismäßigkeit wahren muss und daher insbesondere darauf zu achten ist, dass die Anbieter und Entwickler von Steuergestaltungen durch die Anzeigepflicht nicht übermäßig in ihrer Berufstätigkeit beeinträchtigt werden.

Eine Pflicht zu finanzieller Kompensation ließe sich allenfalls dann begründen, wenn man auf die Indienstnahme Privater diejenigen Kriterien überträgt, die das Bundesverfassungsgericht für die Erhebung von Sonderabgaben entwickelt hat, wie dies in der Literatur teilweise vertreten wird,¹⁵⁰ und eine Gruppenverantwortlichkeit des anzeigepflichtigen Personenkreises für die durch die Anzeigepflicht entstehenden Kosten zumindest im Hinblick auf solche Gestaltungen verneint, die von der steuerlichen Gestaltungsfreiheit gedeckt sind.¹⁵¹

Doch die Übertragung der Sonderabgabendogmatik auf alle Fälle der Indienstnahme Privater überzeugt bereits deswegen nicht, weil die strengen Voraussetzungen, an welchen das Bundesverfassungsgericht diesen Abgabentyp misst, wesentlich in seiner problematischen Konkurrenz zur Steuer und damit in seinem Spannungsverhältnis zur Finanzverfassung der Artt. 104a ff. GG wurzeln.¹⁵² Diese Problematik stellt sich lediglich bei öffentlich auferlegten Geldleistungspflichten, nicht bei Handlungspflichten.¹⁵³ Daher überzeugt es, dass das Bundesverfassungsgericht bisher in keinem Fall eine Übertragung der Sonderabgabendogmatik auf die Indienstnahme Privater befürwortet hat.¹⁵⁴ Eine Verpflichtung zur Kompensation für die Auferlegung bestimmter Handlungspflichten durch den Staat bleibt nach der Rechtsprechung die Ausnahme; sie kommt etwa dann in Betracht, wenn die wirtschaftliche Belastung anderenfalls unzumutbar wäre.¹⁵⁵ Denn nach Auffassung des Gerichts lässt sich „eine allgemeine Pflicht des Gesetzgebers, die Adressaten öffentlicher Lasten durch positive Maßnahmen vor Rentabilitätsminderungen zu schützen, [...] dem Verfassungsrecht nicht entneh-

¹⁵⁰ *Papier*, in: Maunz/Dürig, GG Kommentar, Stand Juli 2016, Art. 14 Rn. 378j; Waechter, *VerwArch* 87 (1997), 68, 75 ff., 96; differenzierend *Kube*, *Die Verwaltung* 41 (2008), 1, 21.

¹⁵¹ *Schenke*, *Verfassungs- und europarechtliche Fragen des § 138a AO* (Stand: 25.06.2007), DATEV-LexInform Nr. 0208905, Teil 1 B.II.1.

¹⁵² Zu dieser Problematik s. *Schön/Hellgardt/Osterloh-Konrad*, *WM* 2010, 2145, 2146 f.

¹⁵³ A.A. *Kube*, *Die Verwaltung* 41 (2008), 1, 22, der die kompensationslose Indienstnahme Privater als Verschleierung „staatseinnahmen- und staatsausgabenähnlicher Sachverhalte“ betrachtet und sie daher in Konflikt zur Haushaltsverfassung des Grundgesetzes sieht.

¹⁵⁴ Explizit ablehnend BVerfG v. 15.12.1987 – 1 BvR 563/85 u.a., BVerfGE 77, 308, 338.

¹⁵⁵ BVerfG v. 01.07.1980 – 1 BvR 349/75 u. 1 BvR 378/76, BVerfGE 54, 251, 271, für die staatliche Übertragung von Vormundschaften und Pflugschaften für Mittellose in erheblichem Umfang auf einen Rechtsanwalt; BVerfG 21.02.2007 – 1 BvR 2679/06, *NJW* 2007, 1445.

men.“¹⁵⁶ Von einer unzumutbaren finanziellen Belastung dürfte eine dem Übermaßverbot entsprechende Anzeigepflicht aber weit entfernt sein.¹⁵⁷

2. Weitere verfassungsrechtliche Bezüge der Anzeigepflicht

2.1. Das Rückwirkungsverbot – ein rechtspolitisches Argument für Anzeigepflichten?

Der mit einem Anzeigepflichtsystem verbundene Vorteil ist hauptsächlich ein zeitlicher. Denn die meisten Gestaltungen werden Gesetzgeber und Verwaltung auch ohne derartige Regelungen früher oder später bekannt, etwa über konkrete Veranlagungsverfahren, sich anschließende Prozesse vor den Finanzgerichten oder Beiträge in Fachzeitschriften. Der zeitliche Vorteil ist umso relevanter, je weniger es dem Gesetzgeber von Verfassungs wegen gestattet ist, das Steuerrecht rückwirkend zu ändern.

Dies bedeutet für die rechtspolitische Bewertung der Anzeigepflicht, dass die Gründe für ihre Einführung umso schwerer wiegen, je strenger das Rückwirkungsgebot gehandhabt wird. Umgekehrt fällt die Rechtfertigung eines rechtspolitisch ausgerichteten Anzeigepflichtsystems schwerer, wenn der Gesetzgeber ohnehin in weitem Umfang Lücken der Steuergesetze mit Rückwirkung schließen kann.

2.1.1. Das Rückwirkungsverbot in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Das Grundgesetz schützt den Bürger zwar nicht in seiner Erwartung, das geltende Recht werde sich in Zukunft nicht verändern;¹⁵⁸ jedoch bedingt der in den Grundrechten und dem Rechtsstaatsprinzip verankerte Vertrauensschutz Einschränkungen des gesetzgeberischen Spielraums für rückwirkende Gesetzesänderungen.¹⁵⁹ Bekanntlich differenziert das Bundes-

¹⁵⁶ BVerfG v. 16.03.1971 – 1 BvR 52/66 u.a., BVerfGE 30, 292, 325.

¹⁵⁷ Dies gesteht auch *Schenke*, Verfassungs- und europarechtliche Fragen des § 138a AO (Stand: 25.06.2007), DATEV-LexInform Nr. 0208905, Teil 1 B.II.2., ein.

Selbst wenn man die Sonderabgabendogmatik auf den vorliegenden Fall übertragen wollte, ist überdies zweifelhaft, ob sich eine gruppenspezifische Finanzierungsverantwortung nicht doch zumindest im Hinblick auf die Gruppe der Promotoren unerwünschter Steuergestaltungen begründen lässt; denn unabhängig von der Frage, ob eine Gestaltung nach geltendem Recht „funktioniert“ oder nicht, lässt sich diesbezüglich aus dem Interesse der Allgemeinheit an einem gleichheitskonformen und effizienten Steuersystem ein Informationsbedarf des Gesetzgebers und der Verwaltung begründen, für den diese Gruppe in besonderer Weise zuständig ist. Diese Frage soll mangels Relevanz hier jedoch nicht abschließend beantwortet werden.

¹⁵⁸ BVerfG v. 05.02.2002 – 2 BvR 305/93 u. 2 BvR 348/93, BVerfGE 105, 17, 40.

¹⁵⁹ In der älteren Rechtsprechung wird das grundsätzliche Verbot echter Rückwirkung primär im Rechtsstaatsprinzip verankert, während die Anforderungen an die unechte Rückwirkung in erster Linie mit den Grundrechten begründet werden, s. BVerfG v. 19.12.1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261, 270 f.; BVerfGE v. 14.05.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, 242 f.; inzwischen neigt das Gericht dazu, unterschiedslos auf beide Wurzeln des Rückwirkungsverbots zurückzugreifen, s. BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 u.a., BVerfGE 127, 1, 16; BVerfG v. 07.07.2010 – 2 BvR 748/05 u.a., BVerfGE 127, 61, 75; BVerfG v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132,

verfassungsgericht zwischen Fällen sog. echter Rückwirkung, in denen eine Rechtsnorm ändernd in einen abgeschlossenen Sachverhalt eingreift, insbesondere durch die nachträgliche Anordnung belastender Rechtsfolgen („Rückbewirkung von Rechtsfolgen“), und Fällen sog. unechter Rückwirkung, in denen eine Norm auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirkt („tatbestandliche Rückanknüpfung“).¹⁶⁰ Im Steuerrecht zählt das Bundesverfassungsgericht nach der sog. Veranlagungszeitraum-Rechtsprechung Gesetzesänderungen mit Wirkung für den laufenden Veranlagungszeitraum auch dann zu den Fällen unechter Rückwirkung, wenn der Steuerpflichtige die relevanten Dispositionen bereits *vor* Inkrafttreten des Gesetzes getroffen hat.¹⁶¹

2.1.1.1. Echte Rückwirkung

Nach der verfassungsgerichtlichen Judikatur ist dem Gesetzgeber der Zugriff auf bereits abgeschlossene Rechtslagen im Wege echter Rückwirkung grundsätzlich versagt.¹⁶² Ausnahmen von diesem Rückwirkungsverbot lässt das Bundesverfassungsgericht nur zu, wenn dafür entweder **zwingende Gründe des gemeinen Wohls** sprechen oder wenn es an einem **schutzwürdigen Vertrauen der Gesetzesunterworfenen fehlt**.¹⁶³

Ein Beispiel für einen **zwingenden Grund des gemeinen Wohls** bietet die Entscheidung zur Subventionierung von Schiffbauverträgen aus dem Jahre 1997. Hier hat das Gericht die rückwirkende Beseitigung einer steuerlichen Subvention für den Zeitraum nach Ankündigung der betreffenden Gesetzesänderung mit dem Argument gebilligt, der Gesetzgeber müsse die Möglichkeit haben, Missständen einer Gesetzeslage abzuwehren, ohne dass die Steuerpflichtigen seine Pläne durch gezieltes Ausnutzen des Rechtszustandes unmittelbar vor Inkrafttreten der entsprechenden Änderung konterkarieren können.¹⁶⁴ Dem Gesetzgeber müsse zur Durchführung des Gesetzgebungsverfahrens ein „Gestaltungsraum“ eingeräumt werden, in dem die

302, 317. Dies steht im Einklang mit der Tatsache, dass, wie im Folgenden nachgezeichnet wird, die Bedeutung der grundsätzlichen Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung insgesamt für das Ergebnis der verfassungsrechtlichen Prüfung in den vergangenen Jahren mehr und mehr abgenommen hat.

¹⁶⁰ Grzeszick, in: Maunz/Dürig, GG Kommentar, Stand Juli 2016, Art. 20 Abschnitt VII Rn. 7.

¹⁶¹ S. nur BVerfG v. 07.07.2010 – 2 BvL 1/03 u.a., BVerfGE 127, 31, 47 ff.; BVerfG v. 20.02.2014 – 1 BvL 5/08, DStR 2014, 520, 522.

¹⁶² S. nur BVerfG v. 07.07.2010 – 2 BvL 14/02 u.a., BVerfGE 127, 1, 17; BVerfG v. 20.02.2014 – 1 BvL 5/08, DStR 2014, 520, 522.

¹⁶³ BVerfGE v. 14.05.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, 258; BVerfG v. 03.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 79 f.

¹⁶⁴ BVerfG v. 03.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 82.

Steuerpflichtigen die geplante Neuregelung nicht durch kurzfristige Vertragsdispositionen unterlaufen können.¹⁶⁵

Als Beispiele für Fälle **fehlenden schutzwürdigen Vertrauens der Gesetzesunterworfenen** sind aus der Rechtsprechung insbesondere zu nennen:

- eine gänzlich unklare, verworrene Rechtslage, die keine Vertrauensgrundlage bilden kann;¹⁶⁶
- der Zeitraum zwischen Gesetzesbeschluss und Inkrafttreten des Gesetzes, da der Bürger dann bereits mit der Neuregelung rechnen muss.¹⁶⁷

Auch bei – etwa wegen Verfassungs- oder Europarechtswidrigkeit – erkennbar nichtigen Normen kann unter Umständen ein schutzwürdiges Vertrauen des Bürgers in die Normgeltung ausscheiden.¹⁶⁸

Die bisher in der Rechtsprechung behandelten Fallgruppen sind nicht abschließend zu verstehen;¹⁶⁹ daher sind auch andere zwingende Gründe des Gemeinwohls oder Fälle fehlenden schutzwürdigen Vertrauens denkbar, in denen eine echte Rückwirkung zulässig sein kann.¹⁷⁰

2.1.1.2. Unechte Rückwirkung

Während die echte Rückwirkung als grundsätzlich unzulässig anzusehen ist, wird umgekehrt die unechte Rückwirkung meist als grundsätzlich zulässig bezeichnet.¹⁷¹ Doch in den letzten Jahren wird die Rechtsprechung gerade im Steuerrecht hier zunehmend strenger. Während das Bundesverfassungsgericht im Jahre 1986 eine unechte Rückwirkung nur dann für unzulässig hielt, wenn diese im Sinne des Willkürverbots „schlechterdings ohne sachlichen Grund“ angeordnet wurde oder „ausnahmsweise“ ein überwiegendes schutzwürdiges Vertrauen des

¹⁶⁵ BVerfG v. 03.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 82.

¹⁶⁶ BVerfG v. 04.05.1960 – 1 BvL 17/57, BVerfGE 11, 64, 72 f.; BVerfG v. 19.12.1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261, 272; BVerfG v. 31.03.1965 – 2 BvL 17/63, BVerfGE 18, 429, 439; BVerfG v. 23.03.1971 – 2 BvL 2/66 u.a., BVerfGE 30, 367, 388; BVerfG v. 25.05.1993 – 1 BvR 1509/91 u. 1 BvR 1648/91, BVerfGE 88, 384, 404; BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, 22.

¹⁶⁷ BVerfG v. 19.12.1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261, 272 f.; für Beihilferechtswidrigkeit s. auch BVerfG v. 03.07.2001 – 1 BvR 382/01, DB 2001, 1650, 1651.

¹⁶⁸ BVerfG v. 10.03.1971 – 2 BvL 3/68, BVerfGE 30, 272, 286 f.; BVerfG v. 14.05.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, 260; BVerfG v. 03.07.2001 – 1 BvR 382/01, DB 2001, 1650, 1650 f.: Kenntnis von Beihilferechtswidrigkeit.

¹⁶⁹ BVerfG v. 15.04.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, 258; BVerfG v. 03.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 80.

¹⁷⁰ Zur Frage, ob die Schließung planwidriger Lücken im Steuergesetz als Begründung für die Zulässigkeit einer echten Rückwirkung in Betracht kommt, s. sogleich unter III.2.1.2.

¹⁷¹ Grzeszick, in: Maunz/Dürig, GG Kommentar, Stand Juli 2016, Art. 20 Abschnitt VII Rn. 88 mN aus der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts.

Bürgers zu bejahen war,¹⁷² hat es in den drei richtungsweisenden Entscheidungen zur Rückwirkung im Steuerrecht vom 07.07.2010¹⁷³ klargestellt, dass eine strengere Verhältnismäßigkeitsprüfung durchgeführt werden muss. Nach den dort formulierten Grundsätzen muss die unechte Rückwirkung zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich sein und außerdem in einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe als zumutbar erscheinen.¹⁷⁴ Verschiedentlich hat das Gericht dabei präzisiert, dass die für die Gesetzesänderung vorgebrachten Gründe nicht nur die Änderung als solche, sondern *gerade die Rückanknüpfung* rechtfertigen müssen; die Gesetzesänderung muss daher besonders dringlich sein.¹⁷⁵ In der Entscheidung zu den Streubesitzbeteiligungen von 2012 hat das Bundesverfassungsgericht die erhöhten Anforderungen an die Rechtfertigung einer unechten Rückwirkung in Fällen, in denen steuerrechtliche Regelungen für den laufenden Veranlagungszeitraum geändert werden, nachdem der Steuerpflichtige bereits im Vertrauen auf den bisherigen Rechtszustand disponiert hat, nochmals unterstrichen, indem es ihre Nähe zu den Fällen echter Rückwirkung betont hat.¹⁷⁶

Diese Entwicklung in der Judikatur entspricht der Haltung weiter Teile des steuerrechtlichen Schrifttums, das überwiegend eine ausgeprägtere Berücksichtigung des Vertrauensschutzes des Steuerpflichtigen im Rahmen des Rückwirkungsverbotens fordert und insbesondere eine Stärkung des Dispositionenschutzes anmahnt.¹⁷⁷ Diese Forderung überzeugt: Soweit nicht besonders gewichtige Gründe dagegen sprechen, sollte sich der Steuerpflichtige bei Vornahme einer steuerlich relevanten Disposition auf die gegenwärtige Rechtslage verlassen können dürfen; denn für die Betätigung seines Vertrauens ist der Zeitpunkt der Disposition maßgeblich, nicht der Abschluss des entsprechenden Veranlagungszeitraums.

Es ist nicht zu erwarten, dass das Gericht in Zukunft von seiner strengeren Linie abrücken wird; vielmehr deutet auch eine Entscheidung zur echten Rückwirkung aus dem Jahre 2014

¹⁷² BVerfG v. 15.04.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, 254.

¹⁷³ BVerfG v. 07.07.2010 – 2 BvL 14/02 u.a., BVerfGE 127, 1 ff.; BVerfG v. 07.07.2010 – 2 BvL 1/03 u.a., BVerfGE 127, 31 ff.; BVerfG v. 07.07.2010 – 2 BvR 748/05 u.a., BVerfGE 127, 61 ff.

¹⁷⁴ BVerfG v. 07.07.2010 – 2 BvL 14/02 u.a., BVerfGE 127, 1, 2, 18; BVerfG v. 07.07.2010 – 2 BvR 748/05 u.a., BVerfGE 127, 61, 77; BVerfG v. 07.07.2010 – 2 BvL 1/03 u.a., BVerfGE 127, 31, 48.

¹⁷⁵ BVerfG v. 07.07.2010, 2 BvR 748/05 u.a., BVerfGE 127, 61, 82 f.; BVerfG v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, 320.

¹⁷⁶ S. BVerfG v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, 319, sowie im Ansatz bereits BVerfG v. 07.07.2010 – 2 BvL 14/02 u.a., BVerfGE 127, 1, 20.

¹⁷⁷ Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 218 ff., 801; *dies.*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, 132; Weber-Grellet, Steuerrecht im modernen Verfassungsstaat, 2001, 244; Mellinshoff, DSzJG 27 (2004), 25, 43; Kirchhof, StuW 2002, 185, 196 f.

darauf hin, dass das Bundesverfassungsgericht das Rückwirkungsverbot insgesamt derzeit vergleichsweise streng handhabt. Dort hat das Gericht dem Gesetzgeber zu Recht die Befugnis zur „authentischen Interpretation gesetzlicher Vorschriften“¹⁷⁸ abgesprochen, indem es ihm untersagt hat, rückwirkend den Interpretationsspielraum einer steuerrechtlichen Norm durch (vermeintlich) klarstellende Gesetzesänderung auf die ihm genehme Auslegungsvariante zu verengen.

2.1.2. Erweiterte Zulassung rückwirkender Gesetzesänderungen bei aggressiven Steuer- gestaltungen?

Aus dem Vorgesagten ergibt sich das Bild eines vergleichsweise streng gehandhabten verfassungsrechtlichen Rückwirkungsverbots.

Bevor hieraus Folgerungen für die rechtspolitische Bewertung eines Anzeigepflichtsystems gezogen werden, ist allerdings zu untersuchen, ob möglicherweise geringere Anforderungen an rückwirkende Regelungen zu stellen sind, mit denen gleichheitswidrige Lücken im Steuerrecht geschlossen werden sollen.

Dies wäre dann der Fall, wenn sich der Einzelne in einem solchen Fall nicht auf Vertrauensschutz berufen könnte, weil sein „Vertrauen auf den Fortbestand einer günstigen Regelung eine Rücksichtnahme durch den Gesetzgeber billigerweise nicht beanspruchen“¹⁷⁹ dürfte. In diese Richtung argumentiert der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung von 2008, die sich mit der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der unechten Rückwirkung einer Antimissbrauchsbestimmung auseinandersetzt. Dort heißt es, wenn Steuergestaltungen zu einem vom Gesetz nicht vorgesehenen Ergebnis führten, müsse der Steuerpflichtige damit rechnen, dass der Gesetzgeber solchen Gestaltungen noch während des laufenden Veranlagungszeitraums entgegenwirkt.¹⁸⁰

Auch in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts lassen sich vereinzelt Ansatzpunkte für eine solche Argumentation finden. So billigt eine – allerdings in vielerlei Hinsicht singuläre¹⁸¹ – Entscheidung aus den 1950er Jahren eine echte Rückwirkung unter anderem

¹⁷⁸ BVerfG v. 20.02.2014 – 1 BvL 5/08, DSStR 2014, 520, 523.

¹⁷⁹ Zu dieser Einschränkung des Vertrauensschutzes s. BVerfG v. 05.02.2002 – 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17, 44 (zum Schutz getroffener Dispositionsentscheidungen vor Rechtsänderungen pro futuro – Sozialpfandbrief).

¹⁸⁰ BFH v. 12.11.2008 – I R 77/07, BFHE 224, 32, 43.

¹⁸¹ BVerfG v. 16.10.1957 – 1 BvL 13/56 u. 1 BvL 46/56, BVerfGE 7, 129 („Lex Schörner“). In der Entscheidung ging es um den in höchstem Maße politischen – und medienwirksamen – Fall der „Lex Schörner“, eines Gesetzes, das dazu dienen sollte, dem heimgekehrten hohen Wehrmachtsoffizier und Nazi Schörner seine Pensi-

mit dem Argument, es liege ein Fall vor, in dem ein Irrtum des Gesetzgebers korrigiert und eine Lücke im Gesetz geschlossen werden solle.¹⁸² Auch in der Entscheidung zum Deutsch-Schweizer DBA von 1986 erwähnt das Gericht als Beispiel dafür, wann eine echte Rückwirkung ausnahmsweise zulässig sein könnte, den Fall, dass es um die Schließung verfassungswidriger Lücken im System geht, auf deren Fortbestand zu keiner Zeit vertraut werden darf.¹⁸³ Die Zulässigkeit einer *unechten* Rückwirkung begründet der Senat dort zudem unter anderem mit der Überlegung, dem maßgeblichen Personenkreis (womit „Steuroptimierer“ gemeint waren) sei bekannt, dass die Rechtslage innerhalb eines Veranlagungszeitraums als vorläufig betrachtet werden müsse, zumal diese Personen häufig bestimmte Gestaltungen bis unmittelbar vor dessen Ende aufschieben, um sich gegen kurzfristige Rechtsänderungen abzusichern.¹⁸⁴

Doch bei diesen Entscheidungen handelt es sich um ältere Judikate, an die anzuknüpfen gerade angesichts der zunehmenden Verschärfung des Rückwirkungsverbots in den vergangenen Jahren zweifelhaft erscheint.¹⁸⁵ Vielmehr legt umgekehrt eine Analyse der neueren Rechtsprechung die Annahme nahe, dass das Gericht dem Argument, gleichheitswidrige Lücken im Steuergesetz müssten auch mit Rückwirkung geschlossen werden dürfen, ablehnend gegenübersteht.

In einer der drei grundlegenden Entscheidungen zur Rückwirkung im Steuerrecht aus dem Jahre 2010 stellt das Bundesverfassungsgericht zunächst deutlich heraus, dass das Ziel der Missbrauchsbekämpfung als solches in erster Linie in die Zukunft gerichtet ist. Zwar habe der Gesetzgeber ein berechtigtes Interesse an der Schließung von Lücken im Steuerrecht, dieses könne allerdings als solches noch keine Rückwirkung legitimieren.¹⁸⁶ Eine weitere Entscheidung aus der „Rückwirkungs-Trias“ geht in dieselbe Richtung, insofern es dort heißt, das Ziel, zweckwidrig überschießende Vergünstigungseffekte der alten Gesetzesfassung abzubauen, könne nicht zur Versagung des Vertrauensschutzes führen, da seine Realisierung nicht

ansprüche bereits während des laufenden Disziplinarverfahrens durch rückwirkende Gesetzesänderung zu entziehen.

¹⁸² BVerfG v. 16.10.1957 – 1 BvL 13/56 u. 1 BvL 46/56, BVerfGE 7, 129, 152; s. auch BVerfG v. 19.12.1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261, 273.

¹⁸³ BVerfG v. 15.04.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, 260.

¹⁸⁴ BVerfG v. 15.04.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, 255.

¹⁸⁵ Hinzu kommt, dass auch die ältere Rechtsprechung kein einheitliches Bild bietet, wie etwa die Entscheidung vom 19.12.1961 zur rückwirkenden Beseitigung eines redaktionellen Versehens im Körperschaftsteuergesetz zeigt. Dort hat das Gericht den Wunsch, ein Versehen zu berichtigen, ausdrücklich nicht als Rechtfertigung für eine echte Rückwirkung gelten lassen, s. BVerfG v. 19.12.1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261, 273.

¹⁸⁶ BVerfG v. 07.07.2010 – 2 BvR 748/05 u.a., BVerfGE 127, 61, 84.

hinreichend dringlich sei.¹⁸⁷ Diese Aussagen schließen nicht aus, dass Sondersituationen denkbar sind, in denen ein dringendes öffentliches Interesse gerade daran besteht, eine Regelungslücke zügig auch mit Wirkung für die Vergangenheit zu schließen, um missbräuchliche steuerliche Gestaltungen ohne Verzögerung zu unterbinden.¹⁸⁸ Der Gedanke, dies könne bei normzweckwidriger, als „aggressiv“ wahrgenommener Steuergestaltung generell der Fall sein, liegt dem Gericht aber offensichtlich fern. Für die Annahme eines solchen Sonderfalles wären vielmehr weitere Umstände erforderlich, welche die Rechtsänderung als besonders dringlich erscheinen lassen.

Auch dem Argument, bei aggressiven Steuergestaltungen, welche den Wortlaut des Gesetzes gegen seinen Zweck „ausspielen“, fehle es auf Seiten des Steuerpflichtigen an schutzwürdigem Vertrauen, dürfte das Bundesverfassungsgericht ablehnend gegenüberstehen, zumal es vom Grundsatz der Legitimität steueroptimierender Planung ausgeht.¹⁸⁹ Nach „Rückwirkung im Steuerrecht III“ ist es grundsätzlich sogar legitim, wenn die Steuerpflichtigen sich die Vorteile des geltenden Rechts mit Blick auf mögliche Nachteile einer künftigen Gesetzeslage sichern möchten¹⁹⁰ – ungeachtet dessen, dass Einschränkungen des Vertrauensschutzes gerechtfertigt sein können, wenn es darum geht, durch die Vorverlegung des zeitlichen Anwendungsbereichs einer Norm Ankündigungs- und Mitnahmeeffekten zu vermeiden und einem unerwünschten Wettlauf zwischen Steuerpflichtigen und Gesetzgeber entgegenzuwirken.¹⁹¹

Auf derselben Linie liegt jedenfalls implizit schließlich auch die jüngste Entscheidung zum Erbschaftsteuerrecht: Indem das Bundesverfassungsgericht dort ausdrücklich ausgesprochen hat, dass die Anordnung der Fortgeltung der als verfassungswidrig erkannten Normen keinen Vertrauensschutz gegen eine *auf den Zeitpunkt der Urteilsverkündung* bezogene rückwirkende Regelung begründe, welche der exzessiven Ausnutzung normzweckwidriger Spielräume im geltenden Erbschaftsteuerrecht einen Riegel vorschiebt,¹⁹² hat es implizit einen Vertrauensschutz für die *Zeit vor der Urteilsverkündung* als gedanklichen Ausgangspunkt unterstellt.

Die vorstehende Analyse zeigt, dass der Umstand, dass eine Gesetzesänderung Lücken im Steuergesetz schließen und damit aggressiven Steuergestaltungen entgegenwirken soll, aus

¹⁸⁷ BVerfG v. 07.07.2010 – 2 BvL 1/03 u.a., BVerfGE 127, 31, 55.

¹⁸⁸ BVerfG v. 07.07.2010 – 2 BvR 748/05 u.a., BVerfGE 127, 61, 84 f.; s. auch BVerfG v. 07.07.2010 – 2 BvL 1/03 u.a., BVerfGE 127, 31, 60.

¹⁸⁹ BVerfG v. 14.04.1959 – 1 BvL 23/57 u. 1 BvL 34/57, BVerfGE 9, 237, 250;

¹⁹⁰ BVerfG v. 07.07.2010 – 2 BvL 1/03 u.a., BVerfGE 127, 31, 59 f.

¹⁹¹ BVerfG v. 07.07.2010 – 2 BvL 1/03 u.a., BVerfGE 127, 31, 59 f. in Anknüpfung an BVerfG v. 03.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 82 (Schiffbauverträge); hierzu näher unter III.2.2.2.

¹⁹² BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, 89.

Sicht des Bundesverfassungsgerichts für sich genommen kein Argument für die Zulässigkeit einer rückwirkenden Regelung darstellen dürfte. Weder sieht das Gericht in derartigen Fällen *per se* ein gerade die Dringlichkeit der Rechtsänderung begründendes Allgemeininteresse, noch betrachtet es allein deshalb, weil der Steuerpflichtige den Wortlaut einer Norm gegen ihren Zweck „ausspielt“, dessen Vertrauen in die geltende Rechtslage als nicht schutzwürdig. Allenfalls in Ausnahmefällen mag es denkbar sein, dass eine planwidrige Regelungslücke zu derart massiven unerwarteten und gleichheitswidrigen Steuerausfällen führt, dass der sich daraus ergebende Gemeinwohlbelang nicht nur eine Gesetzesänderung für die Zukunft, sondern eine solche für die Vergangenheit zu begründen vermag.

Dieses Ergebnis ist aus unserer Sicht auch zutreffend. Eine Herabsetzung des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes in derartigen Fällen würde dem Umstand widersprechen, dass gerade im Steuerrecht, das „aus dem Diktum des Gesetzgebers“¹⁹³ lebt, die Verantwortung des Gesetzgebers für „sein“ Gesetz besonders ausgeprägt ist und, wie bereits ausgeführt,¹⁹⁴ die Nutzung gesetzlich eröffneter Gestaltungsspielräume auch dann nicht nur legal, sondern auch legitim ist, wenn sie dem Ideal gleichmäßiger Besteuerung widerspricht. Denn für die Verwirklichung dieses Ideals sind, das macht die letzte Erbschaftsteuerentscheidung des Bundesverfassungsgerichts deutlich, der Gesetzgeber und – in den Grenzen ihrer Möglichkeiten – auch die anderen staatlichen Gewalten verantwortlich, nicht aber der Steuerpflichtige. Mit Blick auf den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung wäre es verfehlt, dem Bürger eine wie auch immer geartete Verantwortung für die Verwirklichung eines möglicherweise hinter einer belastenden Steuernorm stehenden Zwecks aufzuerlegen, der in ihrem Wortlaut nicht bzw. nur unvollkommen zum Ausdruck gebracht wird.

Nicht stichhaltig erscheint schließlich auch die Überlegung, die Kenntnis des Steuerpflichtigen von normzweckwidrigen Gestaltungsspielräumen könne sein Vertrauen in den Fortbestand der Rechtslage deshalb zerstören, weil er bei der Existenz gleichheitswidriger Lücken im Steuergesetz mit deren baldiger Schließung rechnen müsse. Dagegen spricht schon allein der empirische Befund, dass das geltende Steuerrecht eine Vielzahl seit langem bekannter Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet, deren Vereinbarkeit mit der grundlegenden Belastungsentscheidung des Gesetzgebers mit gutem Grund bezweifelt werden kann, ohne dass es zu entsprechenden Gesetzesänderungen gekommen wäre. Allein die Kenntnis von einer aus fiskalischer Sicht möglicherweise unerwünschten Lücke im Steuergesetz bedeutet daher nicht,

¹⁹³ BVerfG v. 24.01.1962 – 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318, 328.

¹⁹⁴ S.o. unter II.2.

dass der Steuerpflichtige damit rechnen müsste, dass der Gesetzgeber diese Lücke alsbald schließt – zumal die Frage, was als „unerwünscht“ zu gelten hat und wie genau der Zweck einer steuerrechtlichen Norm aufzufassen ist, keinesfalls leicht zu beantworten ist und kaum je einheitlich beantwortet werden wird.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass auch bei Gesetzesänderungen, die der Schließung normzweckwidriger Lücken im Steuergesetz dienen und damit aggressiven Steuergestaltungen entgegenwirken sollen, die allgemeinen – strengen – Maßstäbe an die Rechtfertigung rückwirkender Regelungen gelten.

2.1.3. Anzeigepflicht als Gegenstück zum Rückwirkungsverbot

Zu dem in dieser Weise konturierten Rückwirkungsverbot wirkt eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle gewissermaßen komplementär. Denn sie verbessert die Aussichten des Gesetzgebers, möglichst schnell mit Wirkung *pro futuro* gegen Gestaltungen vorzugehen, die den Wortlaut des Steuergesetzes im Widerspruch zu seinem Zweck ausnutzen und dadurch Steuervorteile generieren, die mit dem Ideal der Belastungsgleichheit nicht vereinbar erscheinen. Der Zeitraum, in dem eine aus Sicht des Gesetzgebers unbefriedigende Rechtslage es Einzelnen ermöglicht, durch geschickte Gestaltung Steuervorteile zu erzielen, ohne dass ihnen diese durch eine rückwirkende Neuregelung wieder entzogen werden könnten, wird damit verkürzt. Die Möglichkeit, einem konstatierten Missstand der Gesetzeslage alsbald abzuhelfen, dient der Verwirklichung des – weitgehend vom demokratischen Gesetzgeber zu definierenden – gemeinen Wohls.¹⁹⁵

2.2. Anzeigepflicht und Gestaltungsspielräume des Gesetzgebers

Eine weitere Frage, die ausweislich des Forschungsauftrages erörtert werden soll und die ebenfalls im Zusammenhang mit dem Rückwirkungsverbot steht, ist die nach den Auswirkungen der Anzeigepflicht auf die Möglichkeit des Gesetzgebers, etwaige durch eine Anzeige aufgedeckte Lücken im Steuerrecht durch Neuregelung rückwirkend oder auch (nur) für die Zukunft zu schließen. Derlei Auswirkungen sind in unterschiedliche Richtungen denkbar.

Einerseits ließe sich argumentieren, dass jedenfalls eine rückwirkende Regelung umso weniger zugelassen werden dürfe, je früher der Gesetzgeber von einer Gesetzeslücke Kenntnis erhält, zumal wenn er diese Kenntnis nicht etwa zufällig erlangt, sondern hierfür gezielt Steuerpflichtige und/oder Berater in die Pflicht nimmt. Dies würde unterstellen, dass der Gesetz-

¹⁹⁵ S. BVerfG v. 03.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 81 f.

geber eine Art Obliegenheit hat, auf derartige Erkenntnisse in angemessener Zeit zu reagieren. Denkt man dieses Argument weiter, so könnte man sogar über eine „Verwirkung“ der Möglichkeit nachdenken, Steuergestaltungen, die über einen längeren Zeitraum hinweg unbeanstandet blieben, für die Zukunft die gesetzliche Anerkennung zu versagen (s. unter III.2.2.1).

Andererseits wäre auch denkbar, dass eine Anzeigepflicht die Möglichkeiten des Gesetzgebers, die Rechtslage rückwirkend neu zu regeln, umgekehrt gerade erweitert (s. unter III.2.2.2). Hierfür gibt es zwei denkbare Ansatzpunkte. Zum einen könnte das Bekanntwerden einer bestimmten Gestaltung im Markt, das je nach Ausgestaltung des Anzeigepflichtsystems Folge einer Anzeige sein kann,¹⁹⁶ die Gefahr von Mitnahmeeffekten erhöhen, denen der Gesetzgeber nach der bereits mehrfach erwähnten „Schiffbauverträge“-Entscheidung¹⁹⁷ mit Rückwirkung entgegenwirken könnte. Zum anderen wäre zu überlegen, ob der gezielte Zugriff auf Informationen über unerwünschte Steuergestaltungen, den das Anzeigepflichtsystem gewährleisten soll, das schutzwürdige Vertrauen der Steuerpflichtigen in die Fortgeltung des gegenwärtigen Rechts zerstören könnte, weil mit einer Schließung der entsprechenden Lücken durch den Gesetzgeber gerechnet werden müsste.

2.2.1. Engt die Anzeigepflicht den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers in zeitlicher Hinsicht ein?

2.2.1.1. Gesetzesänderungen *pro futuro*

Die erste soeben aufgeworfene Frage, ob eine Anzeigepflicht den Gesetzgeber bei der Schließung von Lücken im Steuerrecht aus verfassungsrechtlicher Sicht einzuschränken droht, lässt sich für Änderungen des Steuerrechts *pro futuro* eindeutig mit „nein“ beantworten. Denn jede „Verwirkung“ des Rechts zur Änderung des Steuergesetzes für die Zukunft durch Handlungen – bzw. Unterlassungen (hier: der zeitnahen Schließung von Lücken im Gesetz) – des Gesetzgebers oder der Verwaltung in der Vergangenheit widerspräche dem Demokratieprinzip aus Art. 20 Abs. 1 und Abs. 2 GG und dem Prinzip der parlamentarischen Diskontinuität.

Die Souveränität des Staatsvolkes, die dieses in der parlamentarischen Demokratie über Wahlen und Abstimmungen verwirklicht, wäre empfindlich beeinträchtigt, wenn spätere Gesetzgeber (u.U. mit von früheren Parlamenten abweichenden Mehrheitsverhältnissen) durch etwas gebunden werden könnten, was ihre Vorgänger in Kraft gesetzt oder unterlassen haben. Deut-

¹⁹⁶ Zur Veröffentlichung angezeigter Gestaltungen durch die Finanzverwaltung s. unter IV.7.4.

¹⁹⁷ BVerfG v. 03.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 ff.

lich kommt dieser Gedanke in der kürzlich ergangenen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zum sog. *Treaty Override* zum Ausdruck, in der sich das Gericht unter anderem mit der Frage zu beschäftigen hatte, ob das Zustimmungsgesetz zu einem völkerrechtlichen Vertrag durch Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG gegen inhaltliche Änderungen „immunisiert“ wird. Dort führt das Gericht aus, mit dem Wesen der Demokratie als „Herrschaft auf Zeit“ sei es nicht zu vereinbaren, wenn ein Parlament spätere Parlamente „in ihren Möglichkeiten beschränken könnte, gesetzgeberische Entscheidungen der Vergangenheit aufzuheben oder zu korrigieren, weil dadurch politische Auffassungen auf Dauer festgeschrieben würden“.¹⁹⁸ Dem Gesetzgeber kann widerspruchsfreies Handeln über die Zeit nicht abverlangt werden.¹⁹⁹

Auch eine Selbstbindung der Legislative innerhalb ein und derselben Legislaturperiode widerspricht der Idee, dass das Parlament in einer repräsentativen Demokratie das Wahlvolk in der Willensbildung vertritt; denn es fehlt an jeder Grundlage dafür, dem Willen des Volkes Widerspruchsfreiheit über die Zeit abzuverlangen.

Infolgedessen kann der Umstand, dass der Gesetzgeber gegen eine bestimmte Steuergestaltung derzeit nicht vorgeht, unabhängig von der Existenz einer Anzeigepflicht keinerlei Bindung für die Zukunft entfalten.

Hinzu kommt ein zweiter Gesichtspunkt, der speziell für den Fall legislativer Untätigkeit gegen jedwede Form der Selbstbindung des Gesetzgebers spricht: Dem Untätigbleiben des Bundesgesetzgebers kann bereits deswegen kein „Erklärungsgehalt“ zugeschrieben werden, weil das Grundgesetz für Akte der legislativen Gewalt in den Artt. 76 ff. GG abschließend ein bestimmtes (Gesetzgebungs-)Verfahren vorsieht. Die Legislative äußert sich in unserer verfassungsmäßigen Ordnung nur in Gesetzesform, und Gesetze müssen dieses Verfahren durchlaufen. Daher kann aus dem Umstand, dass das Parlament es unterlässt, eine bestimmte Lücke im Steuersystem zu schließen, keine Billigung dieser Lücke abgeleitet werden; bei Untätigkeit fehlt es schlicht an einer Willensäußerung des Parlaments.

2.2.1.2. Gesetzesänderungen mit Rückwirkung

Von dem soeben erörterten Problem einer Selbstbindung für die Zukunft ist die Frage zu unterscheiden, ob es gegen die Zulässigkeit einer rückwirkenden Gesetzesänderung sprechen könnte, wenn der Gesetzgeber nicht in angemessener Zeit auf die Anzeige einer neuartigen

¹⁹⁸ BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, DStR 2016, 359, 364.

¹⁹⁹ Eine Forderung nach Widerspruchsfreiheit lässt sich allenfalls im Hinblick auf das gegenwärtige (Gesamt-)Produkt gesetzgeberischen Handelns – das Gesetz – formulieren; in begrenztem Umfang geschieht dies über das verfassungsrechtliche Folgerichtigkeitsgebot.

Gestaltung reagiert, die ihm eine Gesetzeslücke offenbart. Kann eine solche „Duldung“ bestimmter Gestaltungen rückwirkenden Rechtsänderungen entgegenstehen?

Dafür könnte sprechen, dass die „Duldung“ einer bestimmten Gestaltung in der Vergangenheit in der bisherigen Judikatur des Bundesverfassungsgerichts zur Rückwirkung im Steuerrecht in der Tat hin und wieder eine Rolle gespielt hat. Diese Rolle ist allerdings sehr begrenzt: Der Duldung kann lediglich indizielle Bedeutung für die Frage zukommen, ob der verfahrensgegenständlichen Gesetzesänderung jene besondere – objektive – Dringlichkeit zugeschrieben werden kann, die das Bundesverfassungsgericht zur Rechtfertigung einer Rückwirkung regelmäßig verlangt. Im Rahmen der Prüfung dieser besonderen Dringlichkeit kann der Umstand, dass ein gesetzlicher Missstand bereits längere Zeit bekannt war und dennoch nichts dagegen unternommen wurde, deshalb relevant werden, weil er die Überzeugungskraft der für eine Rückwirkung vorgebrachten Gründe abschwächt. Denn wenn tatsächlich ein erhebliches öffentliches Interesse an einer besonders *zügigen* Schließung einer Gesetzeslücke besteht, ist zu erwarten, dass nach deren Offenbarwerden kurzfristig entsprechende Gesetzesinitiativen vorgelegt werden.²⁰⁰

Allerdings ist diese – begrenzte – Relevanz der staatlichen Duldung von Lücken im Gesetz unabhängig davon, aus welcher Quelle der Staat seine Kenntnis von deren Existenz erlangt. Für die Frage, ob eine vorübergehende legislative Untätigkeit als Indiz für die fehlende (objektive!) Dringlichkeit einer Rechtsänderung gewertet werden kann, ist es unerheblich, ob der Staat den Bürger zur Erlangung seiner Kenntnisse durch eine Anzeigepflicht in Anspruch genommen hat oder ob er anderweitig vom Regelungsbedarf erfahren hat. Eine Verschärfung des Rückwirkungsverbots als Folge einer Einführung von Anzeigepflichten ist daher unter diesem Gesichtspunkt nicht zu erwarten. Jedoch führen Anzeigepflichten naturgemäß dazu, dass der Gesetzgeber häufiger als bisher bereits frühzeitig über einen bestehenden Regelungsbedarf informiert sein wird – dies ist gerade der Zweck der Maßnahme.

Abgesehen von der soeben angesprochenen indiziellen Bedeutung der Kenntnis problematischer Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der Dringlichkeitsprüfung ist nicht davon auszugehen, dass die vorübergehende „Duldung“ aggressiver Steuergestaltungen nach erfolgter Anzeige Relevanz für die Zulässigkeit rückwirkender Regelungen haben könnte. Gegen eine derartige „Verwirkung“ der Möglichkeit der Legislative, rückwirkend entsprechende Lücken zu schließen, sprechen im Wesentlichen zwei Gründe.

²⁰⁰ S. zur Hinnahme zweckwidriger Begünstigungseffekte BVerfG v. 07.07.2010 – 2 BvL 1/03 u.a., BVerfGE 127, 31, 55 f.

Erstens kann der Untätigkeit des Gesetzgebers nach obigen Überlegungen²⁰¹ bereits aus Gründen des formellen Verfassungsrechts kein Erklärungsgehalt beigemessen werden.

Zweitens impliziert das Argument eine Verantwortlichkeit des Gesetzgebers für unverzügliches Eingreifen bei einmal erkannten Regelungslücken. Ein solcher Ansatz lässt sich aber nicht in die Rückwirkungsdogmatik des Bundesverfassungsgerichts einordnen. Denn im Rahmen der Abwägung der Belange, die für bzw. gegen eine Rückwirkung sprechen, geht es auf Seiten des Staates ausschließlich um die Gewichtung *objektiver* Gründe für die Rückwirkung. Entscheidend sind die Interessen der Allgemeinheit²⁰² bzw. das Gewicht und die Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe;²⁰³ für eine Rückwirkung müssen überwiegende Gründe des öffentlichen Interesses sprechen.²⁰⁴ Sind derartige Gründe vorhanden, so können diese die Rückwirkung ganz unabhängig davon rechtfertigen, ob und weshalb die gesetzliche Neuregelung nicht früher initiiert wurde. Daher kommt es in diesem Zusammenhang gar nicht darauf an, ob der Gesetzgeber einen bestimmten Regelungsbedarf schon früher hätte erkennen können bzw. erkannt hat. In diese objektive Prüfung fließen Überlegungen zur staatlichen Duldung bestimmter Gestaltungen, wie bereits aufgezeigt, nur insofern ein, als sie Rückschlüsse auf objektive Gegebenheiten zulassen, namentlich die Dringlichkeit der Gesetzesänderung.

Diese rein objektive Betrachtung der „staatlichen“ Seite der erforderlichen Abwägung entspricht dem rechtlichen Fundament des Rückwirkungsverbots, das aus der Forderung nach hinreichender „Verlässlichkeit der Rechtsordnung“ als „Grundbedingung freiheitlicher Verfassungen“ abgeleitet und im Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG verankert wird.²⁰⁵ Die Wurzel des Rückwirkungsverbots liegt im (Vertrauens-)Schutz der Gesetzesunterworfenen; subjektive Elemente spielen deshalb lediglich auf Seiten des Bürgers eine Rolle. Dementsprechend geht es bei den anerkannten Ausnahmen vom Verbot echter Rückwirkung wie etwa der verfassungswidrigen oder der unklaren/verworrenen Rechtslage um Fälle fehlenden schutzwürdigen Vertrauens, es wird also auf die Sphäre des Bürgers, nicht auf eine etwaige Verantwortlichkeit des Gesetzgebers abgestellt.

²⁰¹ Unter III.2.2.1.1.

²⁰² BVerfG v. 07.07.2010 – 2 BvL 14/02 u.a., BVerfGE 127, 1, 17 f.; BVerfG v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, 320.

²⁰³ BVerfG v. 07.07.2010 – 2 BvL 14/02 u.a., BVerfGE 127, 1, 18; BVerfG v. 07.07.2010, 2 BvR 748/05 u.a., BVerfGE 127, 61, 77; BVerfG v. 07.07.2010 – 2 BvL 1/03 u.a., BVerfGE 127, 31, 48.

²⁰⁴ BVerfG v. 05.02.2002 – 2 BvR 305/93 u. 2 BvR 348/93, BVerfGE 105, 17, 44.

²⁰⁵ BVerfG v. 03.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 78.

Der Gedanke, der Bereich zulässiger rückwirkender Gesetzesänderungen werde durch eine frühzeitige Kenntnis des Gesetzgebers vom entsprechenden Regelungsbedarf eingeschränkt, lässt sich in der Bewertung der für eine Rückwirkung sprechenden Gründe nach derzeitiger Rückwirkungsdogmatik somit nicht verankern.

Auf der staatlichen Seite der Abwägung fällt der Umstand, dass der Gesetzgeber trotz erfolgter Anzeige einer unerwünschten Gestaltung zunächst untätig bleibt, demnach nicht ins Gewicht. Abschließend ist jedoch in Erwägung zu ziehen, ob er nicht immerhin auf Seiten des Bürgers von Bedeutung sein könnte, also bei der Gewichtung des schutzwürdigen Vertrauens in den Fortbestand der Rechtslage. Dies wäre dann der Fall, wenn die Untätigkeit des Gesetzgebers das Vertrauen des Bürgers in das Fortbestehen der bisherigen Rechtslage stärken würde.

Auch dies dürfte allerdings auszuschließen sein, und zwar aus bereits angesprochenen Gründen. Zum einen kann unseres Erachtens der Untätigkeit des Gesetzgebers kein Erklärungsgehalt beigemessen werden. Zum anderen lässt sich der unter III.2.1.2. am Ende ausgeführte Gedanke fortführen: Ebenso wenig, wie der – für den Steuerpflichtigen erkennbaren – Kenntnis des Gesetzgebers von einer Lücke im Steuerrecht vertrauenszerstörende Wirkung beigemessen werden kann, weil in einem solchen Fall völlig ungewiss ist, ob und wann der Gesetzgeber sich zu reagieren entscheiden wird, kann umgekehrt eine zeitweilige Untätigkeit ein erhöhtes Vertrauen in den Fortbestand der Rechtslage begründen. Das Handeln des Gesetzgebers ist, über die Zeit betrachtet, schlicht zu unberechenbar, um aus vergangenem Verhalten (bzw. Unterlassen) auf künftige Rechtsänderungen zu schließen – und dass es dies auch sein darf, ergibt sich aus dem Demokratieprinzip.

2.2.2. Erweitert die Anzeigepflicht die Möglichkeit des Gesetzgebers, Lücken im Gesetz mit Rückwirkung zu schließen?

Abschließend ist im Zusammenhang mit dem Rückwirkungsverbot die Frage zu erörtern, ob die Anzeigepflicht umgekehrt dazu führen könnte, dass rückwirkende steuerrechtsverschärfende Regelungen eher zulässig werden als bisher.

2.2.2.1. Bekanntwerden von Gestaltungsmöglichkeiten und Rückwirkungsverbot

Verschiedene ausländische Anzeigepflichtsysteme enthalten Mechanismen, die eine Offenlegung der entsprechenden Modelle auch gegenüber anderen Marktteilnehmern bewirken. Dies gilt insbesondere für das US-amerikanische System, das mit den *listed transactions* und den *transactions of interest* Kategorien von Gestaltungen enthält, die von der Verwaltung explizit

als meldepflichtig benannt werden.²⁰⁶ Eine Offenlegung angezeigter Gestaltungen wäre auch in einem deutschen Anzeigepflichtsystem erwägenswert, weil sich dadurch der unnötige Aufwand, den eine mehrmalige Anzeige derselben Gestaltung durch verschiedene Personen mit sich bringt, vermeiden bzw. verringern lässt.²⁰⁷

Wenn Anzeigepflichten auf diese Weise zum Bekanntwerden einer bestimmten Gestaltung im Markt führen, so könnte argumentiert werden, es müsse dem Gesetzgeber erlaubt sein, die entsprechende Gesetzeslücke rückwirkend zu schließen, um Mitnahmeeffekte auszuschließen. Diese Überlegung knüpft an die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zum Subventionsabbau bei Schiffbauverträgen an, wo das Gericht die rückwirkende Beseitigung einer steuerlichen Subvention mit dem Argument gebilligt hat, der Gesetzgeber müsse die Möglichkeit haben, Missständen einer Gesetzeslage abzuhelpfen, ohne dass die Steuerpflichtigen dies durch kurzfristiges Ausnutzen des Rechtszustandes vor Inkrafttreten der entsprechenden Änderung konterkarieren könnten.²⁰⁸

Doch auch diese Wirkung dürfte die Einführung eines Anzeigepflichtsystems nicht haben. Denn die „Schiffbauverträge“-Entscheidung knüpft nicht etwa an die Kenntnis der Steuerpflichtigen von den entsprechenden Gestaltungsmöglichkeiten an – vielmehr waren diese schon vorher offensichtlich –, sondern daran, dass bereits eine gesetzliche Änderung angekündigt war. Das Bundesverfassungsgericht hat in diesem Fall ausnahmsweise eine echte Rückwirkung zugelassen, um zu verhindern, dass Steuerpflichtige einen gesetzlichen Missstand, dessen Behebung bereits angekündigt war, durch kurzfristige Dispositionen gezielt gerade noch ausnutzen konnten. Das Gericht argumentiert, in Anbetracht der kurzfristigen Dispositionsmöglichkeiten der Gesetzesunterworfenen müsse die Effektivität des Gesetzgebungsverfahrens abgesichert werden.²⁰⁹ Aus dieser Argumentation lässt sich in bestimmten Konstellationen zwar eine Einschränkung des Rückwirkungsverbots für den Zeitraum ab der Ankündigung einer Gesetzesänderung herleiten, nicht hingegen eine Einschränkung für den Zeitraum ab Bekanntwerden einer bestimmten Gestaltungsoption für den Steuerpflichtigen, zumal dann keineswegs bereits klar ist, ob und wann der Gesetzgeber Anlass zum Einschreiten sehen wird. Der „Gestaltungsraum“, festgestellten Missständen „alsbald abzuhelpfen“, den das Bundesverfassungsgericht in der Schiffbauverträge-Entscheidung einfordert, damit „Ge-

²⁰⁶ Zu diesen Kataloggestaltungen noch ausführlicher unten, unter IV.3.1 und IV.3.3.3.

²⁰⁷ Hierzu unter IV.7.4.

²⁰⁸ BVerfG v. 03.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 82.

²⁰⁹ BVerfG v. 03.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 82.

staltungskompetenz und Gestaltungswille des Gesetzgebers“ nicht unterlaufen werden,²¹⁰ ist erst dann eröffnet, wenn die Beseitigung dieser Missstände bereits eingeleitet wurde. Denn erst zu diesem Zeitpunkt ist ein Gestaltungswille überhaupt erkennbar. Um die Verhinderung eines unerwünschten Wettlaufs zwischen Steuerpflichtigem und Gesetzgeber²¹¹ kann es – um im Bild zu bleiben – erst dann gehen, wenn der Gesetzgeber oder zumindest die Gesetzesinitiatoren sich bereits in Bewegung gesetzt haben; anderenfalls kann von einem Wettlauf keine Rede sein. Im Grundsatz ist es, so das Bundesverfassungsgericht in einer Entscheidung von 2010, durchaus legitim, wenn der Steuerpflichtige vom geltenden Recht (noch) profitieren möchte, bevor sich die Gesetzeslage zu seinem Nachteil verschlechtert.²¹²

Das Ziel, Mitnahmeeffekte zu verhindern, kann demnach nur dann als zwingender Grund des Gemeinwohls eine Rückwirkung rechtfertigen, wenn eine Gesetzesänderung bereits angekündigt ist. Die Anzeige einer Steuergestaltung allein kann aber einer solchen Ankündigung ebenso wenig gleichgesetzt werden wie ihr Bekanntwerden im Markt oder eine Auflistung anzeigepflichtiger Gestaltungen durch die Verwaltung; denn in allen diesen Fällen ist gänzlich ungewiss, ob und vor allem wann sich der Gesetzgeber zu einer Neuregelung veranlasst sehen wird.²¹³

2.2.2.2. Vertrauenszerstörende Wirkung der Anzeigepflicht?

Zweitens ließe sich argumentieren, die „Abfrage“ unerwünschter Gestaltungen durch den Staat zerstöre das schutzwürdige Vertrauen der Steuerpflichtigen in die Fortgeltung des derzeit für sie geltenden Rechts, denn ab der Anzeige müssten sie mit einer Schließung der entsprechenden Gesetzeslücken rechnen.

Doch eine Analyse der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung zu der Frage, ab welchem Zeitpunkt im Gesetzgebungsverfahren der Bürger kein schützenswertes Vertrauen mehr in den Fortbestand der bisherigen Rechtslage haben kann, zeigt, dass auch dieses Argument vor dem Bundesverfassungsgericht voraussichtlich keinen Erfolg verspricht. In der älteren Rechtsprechung wird überwiegend auf den Zeitpunkt des Gesetzesbeschlusses abgestellt; da der Bundestag die Gesetze beschließt, genüge die Einbringung eines entsprechenden Vorschlags

²¹⁰ BVerfG v. 03.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 82.

²¹¹ S. BVerfG v. 07.07.2010 – 2 BvL 1/03 u.a., BVerfGE 127, 31, 59 f.

²¹² BVerfG v. 07.07.2010 – 2 BvL 1/03 u.a., BVerfGE 127, 31, 273.

²¹³ Zur Filterfunktion eines rechtspolitisch ausgerichteten Anzeigepflichtsystems noch ausführlicher unter IV.1.

noch nicht.²¹⁴ Inzwischen knüpft das Gericht jedenfalls in Fällen unechter Rückwirkung bereits an den Zeitpunkt der Einbringung des Gesetzentwurfs an.²¹⁵ Auch andere staatliche Maßnahmen zur Vorbereitung einer Gesetzesänderung können unter Umständen das schutzwürdige Vertrauen zerstören; so hat das Gericht den Beschluss der Bundesregierung über die Einbringung einer Gesetzesinitiative in einem Fall genügen lassen, in dem es bereits zu diesem Zeitpunkt das Vertrauen auf die geltende Rechtslage aus besonderen Gründen für sachlich nicht gerechtfertigt und daher nicht schutzwürdig gehalten hat.²¹⁶ Somit lässt sich festhalten, dass je nach Fallgestaltung unterschiedliche Zeitpunkte in Betracht kommen, von denen an das Vertrauen des Bürgers in die Fortgeltung der Rechtslage derart reduziert ist, dass eine rückwirkende Neuregelung in Frage kommt; gemeinsam ist allen diesen Fällen aber, dass eine staatliche Instanz bereits die Initiative zu einer Rechtsänderung ergriffen hat. Daran fehlt es sowohl bei der Anzeige einer steueroptimierenden Gestaltung als auch bei der Benennung anzeigepflichtiger Fallgruppen als meldepflichtig durch die Verwaltung.²¹⁷

2.3. Anzeigepflicht und Weitergeltungsanordnung

In eine ähnliche Richtung wie die soeben zum Rückwirkungsverbot diskutierte Frage geht die im Forschungsauftrag angedeutete Überlegung, ein Anzeigepflichtsystem könnte Auswirkungen auf den Rechtsfolgenausspruch bei der Verfassungswidrigkeit von Gesetzen haben. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob die Anzeigepflicht im Falle eines wegen erheblichen Gestaltungspotentials gleichheitswidrigen Steuergesetzes die Wahrscheinlichkeit dafür reduziert, dass das Bundesverfassungsgericht die zu erwartende Unvereinbarerklärung mit einer Weitergeltungsanordnung kombiniert, weil dem Gesetzgeber vorgehalten werden könnte, er habe von diesem Gestaltungspotential über entsprechende Anzeigen frühzeitig Kenntnis erlangt. In Ansätzen findet sich dieser Gedanke in der neuesten Erbschaftsteuerentscheidung; dort führt das Gericht aus, die „Erkennbarkeit und Vorhersehbarkeit [...] zur Verfassungswidrigkeit der Norm führender Gestaltungen“ könne bei der Entscheidung „über die Folgen des festgestellten Verfassungsverstoßes, insbesondere im Hinblick auf die Anordnung einer zeitweisen Weitergeltung der Regelung berücksichtigt werden“.²¹⁸ Explizit stellt die

²¹⁴ BVerfG v. 19.12.1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261, 273; BVerfG v. 03.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 79.

²¹⁵ BVerfG v. 07.07.2010 – 2 BvL 1/03, 57, 58/06, BVerfGE 127, 31, 50; BVerfG v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, 324.

²¹⁶ BVerfG v. 03.07.2006 – 1 BvR 2383/04, NZS 2007, 27, 28.

²¹⁷ Dazu, dass sich aus der Anzeige einer Gestaltung als solcher nicht automatisch ein Handlungsbedarf ableiten lässt, s. ausführlich unter IV.1.

²¹⁸ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, 85.

Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Besteuerung von Spekulationsgewinnen von 2004 einen Zusammenhang zwischen Rechtsfolgenanordnung und Erkennbarkeit der Verfassungswidrigkeit der Rechtslage her; da die verfassungsrechtliche Lage geklärt gewesen sei, sei es nicht veranlasst, dem Gesetzgeber eine Übergangsfrist für Nachbesserungen einzuräumen.²¹⁹

Unseres Erachtens spielt diese Überlegung für die Frage, ob eine Anzeigepflicht in das deutsche Steuersystem eingeführt werden sollte, jedoch aus zwei Gründen keine Rolle. Zum einen ist die Wahrscheinlichkeit, dass die Anzeigepflicht in konkreten Fällen derartige Auswirkungen haben wird, vergleichsweise gering; zum anderen sind aus normativen Gründen Zweifel daran angebracht, ob ein mit diesen Überlegungen begründetes Interesse des Gesetzgebers am „Nichtwissen“ überhaupt relevant sein kann.

Zum ersten Punkt: Nach der bisherigen Judikatur des Bundesverfassungsgerichts können insbesondere die Erfordernisse einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung und eines gleichmäßigen Verwaltungsvollzugs für eine Weitergeltungsanordnung sprechen.²²⁰ Die erwähnte Argumentation in der Entscheidung von 2004 läuft darauf hinaus, dass sich der Gesetzgeber auf diese Form „budgetären Dispositionsschutzes“ nicht berufen kann, wenn er sehenden Auges einen Verfassungsverstoß in Kauf nimmt.²²¹ Dieses Argument allein rechtfertigt bei einem Gleichheitsverstoß allerdings noch nicht die Nichtigkeitserklärung, sondern spricht für sich genommen zunächst nur für eine isolierte Unvereinbarerklärung (ohne Weitergeltungsanordnung). Zur Rechtfertigung der Nichtigkeit als Rechtsfolge trat in der Entscheidung aus 2004 der Befund hinzu, dass im konkreten Fall die nachträgliche Beseitigung der Verfassungswidrigkeit in anderer Weise gar nicht möglich erschien.²²² Ob allein die Rechtsunsicherheit, die eine bloße Unvereinbarerklärung ohne Weitergeltungsanordnung zur Folge gehabt hätte, schon zur Begründung des Ausnahmefalls der Nichtigkeitsfolge ausgereicht hätte, hat das Gericht ausdrücklich offen gelassen.²²³ Die Spekulationsgewinnentscheidung betraf also einen Sonderfall, in welchem dem Gesetzgeber ausnahmsweise nicht mehrere Möglichkeiten offen standen, den festgestellten Verfassungsverstoß zu beseitigen.

²¹⁹ BVerfG v. 09.03.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, 138; deutlich zur Verantwortlichkeit des Gesetzgebers für den festgestellten Verfassungsverstoß s. auch ebd., 136 f.

²²⁰ BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 148; BVerfG v. 06.03.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 134; BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, 89.

²²¹ Hey, DB 2004, 724, 726.

²²² BVerfG v. 09.03.3004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, 139.

²²³ BVerfG v. 09.03.3004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, 139.

Bei Normen wie denjenigen des bisherigen Erbschaftsteuerrechts, deren Verfassungswidrigkeit aus dem Vorhandensein erheblicher, zu Gleichheitsverstößen führender Gestaltungsmöglichkeiten resultiert, würde die Ablehnung einer Weitergeltungsanordnung voraussichtlich zur bloßen Unvereinbarerklärung und damit zu einer Phase erheblicher Rechtsunsicherheit bis zur – rückwirkenden – Neuregelung führen. Die Rechtsunsicherheit würde aber nicht in erster Linie den Gesetzgeber treffen, sondern den Steuerpflichtigen, der ein erhebliches Interesse an einer verlässlichen Rechtgrundlage für seine Dispositionen hat. Der Umstand, dass die Nichtanwendbarkeit des verfassungswidrigen Rechts negative Folgen in erster Linie für den Steuerpflichtigen zu haben droht, stellt aber die Tauglichkeit eines Verzichts auf die Weitergeltungsanordnung als „Sanktion“ für gesetzgeberische Untätigkeit stark in Frage. Das Interesse der Steuerpflichtigen an Planungssicherheit spricht ganz unabhängig von einer etwaigen Verantwortlichkeit des Gesetzgebers für den verfassungswidrigen Rechtszustand *für* eine Weitergeltungsanordnung.²²⁴

In diese Richtung argumentiert auch das Bundesverfassungsgericht in der aktuellen Erbschaftsteuerentscheidung in seinen Ausführungen zum Rechtsfolgenausspruch.²²⁵ Dort nimmt das Gericht interessanterweise den zuvor kurz anklingenden Gedanken, bei der Entscheidung über die Weitergeltungsanordnung könne die Erkennbarkeit und Vorhersehbarkeit des Gestaltungspotentials berücksichtigt werden, überhaupt nicht mehr auf, sondern argumentiert ausschließlich mit den Folgen, welche die Nichtanwendbarkeit der aktuellen Vorschriften haben würde (haushaltswirtschaftliche Unsicherheiten, verwaltungstechnische Probleme, Rechtsunsicherheit für den Steuerpflichtigen). Eine Nichtigerklärung der gesamten Erbschaft- und Schenkungsteuer kam für das Gericht als Alternative ersichtlich nicht in Betracht, und dies, obgleich das dem geltenden Recht innewohnende Gestaltungspotential seit langem hinreichend bekannt war.

Es dürfte daher allenfalls in besonders gelagerten extremen Ausnahmefällen denkbar sein, dass das Bundesverfassungsgericht künftig allein deswegen, weil der Gesetzgeber von entsprechenden Gestaltungsmöglichkeiten Kenntnis hat, auf eine Weitergeltungsanordnung verzichtet. Selbst wenn theoretisch ein solcher Fall denkbar ist, erscheint es außerdem wenig

²²⁴ Die vor kurzem ergangene Entscheidung zur Bemessungsgrundlage in der Grunderwerbsteuer, in welcher das Bundesverfassungsgericht eine Weitergeltungsanordnung für die Zeit nach dem 01.01.2009 abgelehnt hat, betraf insofern einen Sonderfall, als die Verfassungswidrigkeit der dort überprüften Regelungen bereits seit der Erbschaftsteuerentscheidung vom 07.11.2006 (1 BvL 10/02) eindeutig erkennbar war, und zwar sowohl für den Gesetzgeber und die Verwaltung als auch für die Steuerpflichtigen (s. BVerfG v. 23.06.2015 – 1 BvL 13/11 u. 1 BvL 14/11, BStBl II 2015, 871, 882 f.).

²²⁵ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, 89.

wahrscheinlich, dass gerade die Anzeigepflicht wesentlich zu seiner Entstehung beitragen wird; denn es müsste sich um einen Fall handeln, in dem der Gesetzgeber sehenden Auges erhebliches gleichheitswidriges Gestaltungspotential in Kauf nimmt. In derartigen Fällen sind die entsprechenden Gestaltungsmöglichkeiten jedoch ohnehin in der Regel allgemein bekannt (wie dies auch bei der Erbschaftsteuer der Fall war).

Zum zweiten Punkt: Aus verfassungsrechtlicher Sicht ist der Gesetzgeber verpflichtet, die tatsächlichen, insbesondere die verhaltenslenkenden Auswirkungen „seiner“ Gesetze zur Kenntnis zu nehmen und darauf zu reagieren. In besonderen Fällen kann sich diese allgemeine Verpflichtung zu einer konkreten Beobachtungspflicht „verdichten“, verbunden mit der Aufgabe, nach einem bestimmten Zeitraum das Gesetz auf seine Wirkungsweise hin zu überprüfen.²²⁶ Der Gesetzgeber ist insgesamt gehalten, eine möglichst informierte Entscheidung zu treffen. Ein legitimes Interesse daran, von bestimmten Gestaltungsspielräumen nichts zu wissen, kann ihm vor diesem Hintergrund nicht zugeschrieben werden.

3. Europarechtliche Rahmenbedingungen

Eine nationale Anzeigepflicht hat nicht nur die Vorgaben des Verfassungsrechts, sondern auch die der europäischen Grundfreiheiten zu beachten.

3.1. Grundsätzliches

Die Grundfreiheiten, die zur Schaffung des europäischen Binnenmarktes beitragen, können das legislative Ermessen des nationalen Gesetzgebers einschränken. Den Mitgliedstaaten ist es verwehrt, Sachverhalte mit Anknüpfungspunkten in einem anderen Mitgliedstaat gegenüber rein inländischen Sachverhalten bzw. Staatsangehörige eines anderen Mitgliedstaats gegenüber Inländern zu diskriminieren (*Verbot der diskriminierenden Beschränkung*). Zudem dürfen Regelungen, die auf In- und Ausländer sowie auf das grenzüberschreitende Tätigwerden und das rein inländische Tätigwerden gleichermaßen anzuwenden sind, keine „abschreckende Wirkung“²²⁷ auf Marktteilnehmer eines anderen Mitgliedstaats haben (*Verbot der nicht diskriminierenden Beschränkung*). Den Mitgliedstaaten ist es also auch verboten, Regelungen zu erlassen, die zwar für In- und Ausländer ohne Unterschied gelten, die aber dennoch die Ausübung der Grundfreiheiten verhindern, behindern oder weniger attraktiv machen.²²⁸

²²⁶ S. nur BVerfG v. 10.06.2009 – 1 BvR 706/08 u.a., BVerfGE 123, 186, 266.

²²⁷ EuGH v. 21.10.2010, C-81/09, *Idryma Typou AE*, Slg. 2010, I-10141, Rn. 58.

²²⁸ EuGH v. 09.09.2003, C-285/01, *Burbaud*, Slg. 2003, I-8219, Rn. 95; EuGH v. 05.10.2004, C-442/02, *Caixa-Bank*, Slg. 2004, I-8961, Rn. 11; EuGH v. 08.09.2009, C-42/07, *Liga Portuguesa de Futebol Profissional* und

Positiv formuliert bedeutet dies, dass die Mitgliedstaaten Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten oder Gesellschaften, die nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaats gegründet wurden, Zugang zum Markt zu gewähren haben (*Marktzutritt*) und ihnen die Möglichkeit eröffnen müssen, zu gleichen Wettbewerbsbedingungen wie Inländer tätig werden zu können (*Marktteilnahme*). In der Literatur wird hierbei vielfach von den zwei die Grundfreiheiten tragenden Pfeilern gesprochen: die Freiheit des Marktzugangs und die Wettbewerbsgleichheit.²²⁹

3.2. Reichweite der Grundfreiheiten bei der Marktregulierung

Die Gewährleistung des Marktzugangs und der Wettbewerbsgleichheit durch die Grundfreiheiten hindert die Mitgliedstaaten nicht daran, den Markt zu regulieren. Eine Regulierung des Marktes durch den nationalen Gesetzgeber hat aber in der Form zu erfolgen, dass mit den jeweiligen Vorschriften weder eine diskriminierende noch eine nicht diskriminierende Beschränkung ausländischer Marktteilnehmer verbunden ist. Die staatlichen Regelungen müssen daher unterschiedslos für alle Marktteilnehmer gelten, die am inländischen Markt tätig sind; eine Differenzierung belastender Regulierungsmaßnahmen auch nur mittelbar danach, ob der Marktteilnehmer im Inland oder im Ausland ansässig ist, ist nicht zulässig. Weiterhin müssen Regelungen in- und ausländische Marktteilnehmer auch in tatsächlicher Weise gleich belasten.²³⁰

Dass eine nationale Norm in- und ausländische Marktteilnehmer in tatsächlicher Weise gleich belasten muss, um als bloße Regulierung der Ausübung von Marktfreiheiten „kontrollfrei“ zu sein, hat der EuGH zunächst nur für die Warenverkehrsfreiheit entschieden. Nach dieser Judikatur tangieren mitgliedstaatliche Regelungen von Verkaufsmodalitäten für den nationalen Markt die Warenverkehrsfreiheit insoweit nicht, als sie grundsätzlich unterschiedslos wirken,

Bwin International, Slg. 2009, I- 7633, Rn. 51; EuGH v. 16.12.2010, Kommission/Frankreich, Slg. 2010, I-12941, Rn. 44. Vgl. auch *Schön*, Neutralität und Territorialität, in: Schön/Heber, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 109, 112. Inwieweit dieses Verbot der nicht diskriminierenden Beschränkung auch im Steuerrecht gilt, wird an späterer Stelle ausführlich erörtert, s. unter III.3.3.2.1.

²²⁹ *Roth*, in: Schön (Hrsg.) GS Knobbe-Keuk, 729, 740 ff.; *Schön*, DStJG 23 (2000), 191, 211; *Roth*, in: Dausen, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, E I Rz. 78.

²³⁰ Vgl. beispielsweise das Verbot der Werbung außerhalb von Apotheken für apothekenpflichtige Waren: EuGH v. 15.12.1993, C-292/92, Hünermund u.a., Slg. 1993, I-6787; Öffnungszeiten von Tankstellen: EuGH v. 02.06.1994, C-401/92 u. C-402/92, Heukske, Slg. I-2199; Sonn- und Feiertagsöffnungszeiten: EuGH v. 02.06.1994, C-69/93 u. C-258/93, Punto Casa, Slg. 1994, I-2355.

also den Absatz inländischer und ausländischer Erzeugnisse in rechtlicher wie auch tatsächlicher Weise gleich treffen.²³¹

Im Bereich der anderen Grundfreiheiten hat der Gerichtshof das zulässige Maß an nationaler Regulierung des Marktes hingegen folgendermaßen abgegrenzt: Eine unzulässige nicht diskriminierende Beschränkung liege vor, wenn eine unterschiedslos auf In- und Ausländer anwendbare Norm dazu geeignet ist, den freien Verkehr von Dienstleistungen, Kapital und Personen zu unterbinden oder zu behindern, oder wenn sie auf die Ausübung der Grundfreiheiten eine abschreckende Wirkung entfaltet.²³²

Diese unterschiedlichen Formulierungen könnten zu dem Schluss verleiten, dass der EuGH das „kontrollfreie“ Maß an Regulierung unterhalb des „Marktzutritts“ bei der Warenverkehrsfreiheit anders bestimmt als bei den übrigen Grundfreiheiten. Dass dieser Schluss nicht berechtigt ist, zeigt die Rs. *Idryma Typou AE*²³³. In dieser Rs. führt der EuGH explizit aus, wann eine nationale Haftungsnorm als „abschreckend“ mit Blick auf die Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit zu qualifizieren ist. Demnach wirkt eine nationale Bestimmung auf ausländische Marktteilnehmer immer dann abschreckend, wenn die tatsächliche Ausübung der betreffenden Grundfreiheit durch diese Norm für Marktteilnehmer eines anderen Mitgliedstaats im Vergleich zu Inländern erschwert wird, also Marktteilnehmer anderer Mitgliedstaaten faktisch stärker betroffen sind.²³⁴ Daraus ist klar erkennbar, dass es für die Beurteilung der Frage, ob eine dem Grunde nach unterschiedslos wirkende Norm (unterhalb der Schwelle des „Marktzutritts“) in den Schutzbereich der Grundfreiheiten eingreift und eine nicht diskriminierende Beschränkung darstellt, bei sämtlichen Grundfreiheiten darauf ankommt, ob die Norm in- und ausländische Marktteilnehmer in rechtlicher und tatsächlicher Weise gleich trifft.

Ob diese Grundthesen in Bezug auf das Verbot einer nicht diskriminierenden Beschränkung auch für steuerrechtliche Normen gelten, bedarf deshalb einer gesonderten Prüfung, weil die

²³¹ EuGH v. 24.11.1993, C-267/91 u. C-268/91, *Keck und Mithouard*, Slg. 1993, I-6097, Rn. 16; EuGH v. 15.12.1993, C-292/92, *Hünermund u.a.*, Slg. 1993, I-6787, Rn. 21; EuGH v. 26.05.2005, C-20/03, *Burmanjer u.a.*, Slg. 2005, I-4133, Rn. 24.

²³² Vgl. beispielsweise für die Dienstleistungsfreiheit: EuGH v. 25.07.1991, C-76/90, *Säger*, Slg. 1991, I-4221, Rn. 12; EuGH v. 24.03.1994, C-275/92, *Schindler*, Slg. 1994, I-1039, Rn. 43; EuGH v. 09.08.1994, C-43/93, *Vander Elst*, Slg. 1994, I-3803, Rn. 14; für Arbeitnehmerfreizügigkeit: EuGH v. 31.03.1993, C-19/92, *Kraus*, Slg. 1993, I-1663, Rn. 32; für die Kapitalverkehrsfreiheit: EuGH v. 04.06.2002, C-367/98, *Kommission/Portugal*, Slg. 2002, I-4731, Rn. 45; EuGH v. 04.06.2002, C-483/99, *Kommission/Frankreich*, Slg. 2002, I-4781, Rn. 40; EuGH v. 13.05.2003, C-98/01, *Kommission/Vereinigtes Königreich*, Slg. 2003, I-4641, Rn. 47 und 49, EuGH v. 02.06.2005, C-174/04, *Kommission/Italien*, Slg. 2005, I-4933, Rn. 30 und 31.

²³³ EuGH v. 21.10.2010, C-81/09, *Idryma Typou AE*, Slg. 2010, I-10141; s. dazu *Schön*, Der Anspruch auf Haftungsbeschränkung im Europäischen Gesellschaftsrecht, in: FS Hommelhoff, 2012, 1037, 1046 ff.

²³⁴ EuGH v. 21.10.2010, C-81/09, *Idryma Typou AE*, Slg. 2010, I-10141, Rn. 58f.

Kompetenz, steuerrechtliche Normen zu erlassen, ausschließlich den Mitgliedstaaten zukommt. Daher könnte eine restriktive Anwendung der Grundfreiheiten geboten sein.²³⁵

Bevor auf diese Problematik eingegangen wird, soll im Folgenden zunächst die Bedeutung des auch im Steuerrecht unzweifelhaft einschlägigen Verbots einer diskriminierenden Beschränkung für eine nationale Anzeigepflicht für Steuergestaltungen erörtert werden.

3.3. Europarechtliche Vorgaben für eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen

Eine nationale Anzeigepflicht für Steuergestaltungen ist jedenfalls am grundfreiheitlichen *Verbot der diskriminierenden Beschränkung* zu messen (s. unter 3.3.1), möglicherweise auch am *Verbot der nicht diskriminierenden Beschränkung* (s. unter 3.3.2).

3.3.1. Diskriminierende Beschränkung der Grundfreiheiten

Eine *diskriminierende Beschränkung* der Grundfreiheiten liegt dann vor, wenn eine nationale Norm, die unmittelbar an die Staatsangehörigkeit des geschützten Personenkreises oder an Merkmale anknüpft, die typischerweise nur dieser Personenkreis erfüllt, den Zugang zum Markt vereitelt oder die Wettbewerbsgleichheit am Markt beeinträchtigt, weil sie eine schlechtere Behandlung gegenüber Inländern vorsieht.

3.3.1.1. Vergleichspaarbildung

In einem ersten Schritt bedarf die Prüfung einer diskriminierenden Beschränkung somit eines Vergleichs zwischen der Situation eines Inländers und der eines Ausländers. Hierfür muss allerdings zunächst festgestellt werden, ob der inländische Sachverhalt und der grenzüberschreitende Sachverhalt im konkreten Fall überhaupt miteinander vergleichbar sind.

3.3.1.1.1. Vergleichspaarbildung im Steuerrecht

Im Bereich des Steuerrechts hat der EuGH in einzelnen Fällen festgestellt, dass Inländer und Ausländer nicht immer miteinander vergleichbar sind. So führte der EuGH in der Rs. Schumacker²³⁶ aus, dass die Situation eines gebietsfremden Steuerpflichtigen, der im Inland nur beschränkt steuerpflichtig ist, nicht mit der Situation eines gebietsansässigen unbeschränkt Steuerpflichtigen vergleichbar sei. In den Rs. Nordea²³⁷ und Timac Agro²³⁸ hat der Gerichtshof ähnliche Aussagen für Betriebstätten getroffen; danach befinden sich Betriebstätten, die in

²³⁵ Siehe III 3.3.2.

²³⁶ EuGH v. 14.02.1995, C-279/93, Schumacker, Slg. 1995, I-225.

²³⁷ EuGH v. 17.07.2014, C-48/13, Nordea Bank, ECLI:EU:C:2014:2087.

²³⁸ EuGH v. 17.12.2015, C-388/14, Timac Agro, ECLI:EU:C:2015:829.

einem anderen Mitgliedstaat belegen sind, bei Anwendung der Freistellungsmethode nicht in einer Situation, die mit der Situation gebietsansässiger Betriebstätten vergleichbar ist.

Aus dieser Rechtsprechung darf nun aber nicht gefolgert werden, dass die steuerrechtliche Situation eines inländischen Sachverhalts niemals mit der steuerrechtlichen Situation eines ausländischen oder grenzüberschreitenden Sachverhalts vergleichbar wäre, so dass eine Ungleichbehandlung von nationalen und internationalen Sachverhalten generell unbedenklich sein müsste. Denn dies würde bedeuten, dass die Grundfreiheiten im Bereich des Steuerrechts praktisch unanwendbar wären. Da es aber gerade auch das Steuerrecht ist, das die Freizügigkeit innerhalb des Binnenmarkts zu beeinträchtigen vermag, wäre ein Ausschluss der Anwendung der Grundfreiheiten im Bereich des Steuerrechts mit dem Binnenmarktziel nicht vereinbar.²³⁹

Dass die These, inländische und ausländische Sachverhalte seien im Bereich des Steuerrechts nicht miteinander vergleichbar, keine allgemeine Gültigkeit beanspruchen kann, lässt sich auch anhand der Urteile des EuGH selbst nachweisen. Das Gegenteil ist vielmehr der Fall. Denn der EuGH hat in mehr als 100 Urteilen eine Vielzahl von Normen des nationalen Steuerrechts der Mitgliedstaaten als diskriminierende Beschränkungen und somit als nicht mit den Grundfreiheiten vereinbar qualifiziert.²⁴⁰ Daraus folgt, dass auch im Bereich des Steuerrechts regelmäßig die Situation eines Inländers und die Situation eines Ausländers miteinander zu vergleichen sind, um eine diskriminierende Beschränkung festzustellen. Aus der Feststellung des EuGH in der Rs. Schumacker, wonach sich gebietsansässige und gebietsfremde Steuerpflichtige nicht in einer vergleichbaren Situation befänden, ist *nur* abzuleiten, dass inländische und ausländische Sachverhalte *nicht in jedem Kontext* einer Vergleichspaarbildung zugänglich sind.

Der Rechtsprechung des EuGH lässt sich auch entnehmen, *unter welchen Voraussetzungen* ein Vergleich zwischen gebietsansässigen und gebietsfremden Steuerpflichtigen den Ausgangspunkt der Diskriminierungsprüfung bilden kann.

In der Rs. Schumacker²⁴¹ hat der EuGH zunächst ausgeführt, dass die Situation eines gebietsansässigen Steuerpflichtigen mit der eines gebietsfremden Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht vergleichbar sei. Daran anschließend verwies der Gerichtshof auf den Sinn und Zweck

²³⁹ Schön, Neutralität und Territorialität – Gegensätze oder Grundsätze des Europäischen Steuerrechts? in: Schön/Heber, Grundfragen des Europäischen Steuerrecht, 109, 137.

²⁴⁰ Vgl. beispielsweise: EuGH v. 14.02.1995, C-279/93, Schumacker, Slg. 1995, I-225; EuGH v. 26.10.1995, C-151/94, Kommission/Luxemburg, Slg. 1995 I-03685; EuGH v. 16.07.1998, C-264/96, ICI, Slg. 1998 I-04695.

²⁴¹ EuGH v. 14.02.1995, C-279/93, Schumacker, Slg. 1995, I-225, Rn. 10.

der streitgegenständlichen Norm, der darin lag, die persönlichen Lebensverhältnisse des Steuerpflichtigen bei der Besteuerung zu berücksichtigen. Um das Ziel dieser Norm verwirklichen zu können, müssten die persönlichen Lebensverhältnisse eines Steuerpflichtigen in dem Staat berücksichtigt werden, zu dem der Steuerpflichtige die stärkste monetäre Verbindung aufweist. Denn nur dieser Staat sei in der Lage, bei der Berechnung der Einkommensteuer die persönlichen Lebensverhältnisse tatsächlich zu berücksichtigen.²⁴² Hierfür sei es allerdings unerheblich, ob der Steuerpflichtige dort auch ansässig ist, selbst wenn dies regelmäßig der Fall sein werde. Aus diesem Grund sah der Gerichtshof die Situation eines gebietsansässigen Steuerpflichtigen und diejenige eines gebietsfremden Steuerpflichtigen als vergleichbar an, was die Qualifikation der nationalen Steuerrechtsnorm als diskriminierende Beschränkung ermöglichte.

In der Rs. Timac Agro²⁴³ verneinte der EuGH die Vergleichbarkeit von inländischen und ausländischen Betriebstätten für den konkreten Fall der Verlustverrechnung bei Befreiung. In anderen Fällen, z.B. jüngst in der Rs. Argenta Spaarbank²⁴⁴, hat er hingegen die Vergleichbarkeit trotz Anwendung der Befreiungsmethode auf eine Betriebstätte im Ausland bejaht.

Für die Bestimmung, ob im konkreten Fall der rein inländische Sachverhalt mit dem ausländischen Sachverhalt ein Vergleichspaar bilden kann, kommt es demzufolge auf den Rahmen an, der für die grundfreiheitsrechtliche Prüfung relevant ist. Es ist das Vergleichsmerkmal zu bestimmen, an dem die Vergleichspaarbildung auszurichten ist. Dieser Rahmen wird durch den Sinn und Zweck der verfahrensgegenständlichen Norm bestimmt. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist „die Vergleichbarkeit eines Sachverhalts mit Gemeinschaftsbezug mit einem inländischen Sachverhalt unter Berücksichtigung des mit den fraglichen *nationalen Bestimmungen verfolgen Ziels* zu prüfen“²⁴⁵. Vor diesem Hintergrund hat der EuGH in der weit überwiegenden Zahl der Vorlage- und Vertragsverletzungsverfahren im Steuerrecht die Vergleichbarkeit bejaht.²⁴⁶

²⁴² EuGH v. 14.02.1995, C-279/93, Schumacker, Slg. 1995, I-225, Rn. 36 f.

²⁴³ EuGH v. 17.12.2015, C-388/14, Timac Agro, ECLI:EU:C:2015:829.

²⁴⁴ EuGH v. 04.07.2013, C-350/11, Argenta Spaarbank, ECLI:EU:C:2013:447.

²⁴⁵ EuGH v. 25.02.2010, C-337/08, X Holding, Slg. 2010, I-1215, Rn. 22, Hervorhebung durch die Autoren.

²⁴⁶ Vgl. beispielsweise jüngst: EuGH v. 29.11.2011, C-371/10, National Grid Indus BV, Slg. 2011, I-12273; EuGH v. 06.09.2012, C-18/11, Philips Electronics UK Ltd, ECLI:EU:C:2012:532; EuGH v. 08.11.2013, C-342/10, Kommission/Finnland, ECLI:EU:C:2012:688; EuGH v. 01.04.2014, C-80/12, Felixstowe Dock and Railway Company, ECLI:EU:C:2014:200; EuGH v. 12.06.2014, C-39/13, C-40/13 u. C-41/13, SCA, ECLI:EU:C:2014:1758; EuGH v. 17.07.2014, C-48/13, Nordea Bank, ECLI:EU:C:2014:2087; EuGH v. 06.10.2015, C-66/14, Finanzamt Linz, ECLI:EU:C:2015:661.

Demnach lässt sich für die Vergleichspaarbildung im Bereich des Steuerrechts folgendes **Ergebnis** festhalten: Der These, wonach in- und ausländische Steuerpflichtige oder Sachverhalte im Rahmen einer grundfreiheitsrechtlichen Prüfung nicht miteinander vergleichbar seien, kommt keine allgemeine Gültigkeit zu. Vielmehr ist die Frage, ob ein Ausländer bzw. ein Sachverhalt mit Unionsbezug mit einem Inländer bzw. einem rein inländischen Sachverhalt vergleichbar ist, vor dem Hintergrund des Sinn und Zwecks der nationalen Norm zu beantworten. Geprüft werden muss, ob für die Verwirklichung des Normzwecks eine Differenzierung zwischen In- und Ausländer bzw. zwischen einem Sachverhalt mit Unionsbezug und einem rein inländischen Sachverhalt im Rahmen des jeweiligen Steuerrechts angemessen ist. Verlangt die Zielsetzung der Norm eine solche Differenzierung, so muss sie sich auch im Rahmen der Vergleichspaarbildung auswirken. Ist eine solche Differenzierung hingegen in der Zielsetzung der Norm nicht angelegt, so ist ein Vergleich zwischen In- und Ausländern zulässig.

3.3.1.1.2. Vergleichspaarbildung bei einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungen

Überträgt man die Grundsystematik der Vergleichspaarbildung, die sich aus der Rechtsprechung des EuGH zu steuerrechtlichen Fragestellungen ableiten lässt, auf eine rechtspolitisch ausgerichtete Anzeigepflicht, so wird man zu dem Ergebnis kommen, dass das Moment „In- oder Ausland“ für die Frage, welche Gestaltungen anzeigepflichtig sein sollten, grundsätzlich irrelevant ist. Denn eine solche Anzeigepflicht zielt darauf ab, dem Gesetzgeber möglichst frühzeitig Kenntnis über aus seiner Sicht unerwünschte Gestaltungen zu verschaffen, um ggf. durch Gesetzesänderungen reagieren zu können.²⁴⁷ Ob eine rein nationale oder eine grenzüberschreitende Gestaltung vorliegt, ist für dieses rechtspolitische Informationsinteresse zunächst einmal nicht von Bedeutung. Insbesondere können sich die „Unerwünschtheit“ einer Gestaltung und der rechtspolitische Handlungsbedarf sowohl daraus ergeben, dass der Steuerpflichtige von einer planwidrigen Lücke im nationalen Steuersystem profitiert, als auch daraus, dass er gezielt Inkongruenzen zwischen verschiedenen Steuersystemen ausnutzt.²⁴⁸

Daraus folgt, dass die Zielsetzung einer nationalen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen, die rechtspolitisch ausgerichtet ist, eine Differenzierung zwischen In- und Ausländern bzw. Sachverhalten mit Unionsbezug und rein inländischen Sachverhalten nicht verlangt. Daher ist im Rahmen der grundfreiheitsrechtlichen Prüfung grundsätzlich von einem Vergleich zwischen

²⁴⁷ Hierzu s.o. unter II.

²⁴⁸ Hierzu s.o. unter II.1.

Inländer und Ausländer bzw. zwischen grenzüberschreitenden und rein inländischen Sachverhalten auszugehen.

3.3.1.1.3. Vergleichspaarbildung bei einer erweiterten Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Qualifikationskonflikte

Dieser Vergleich bildet auch dann den richtigen Ausgangspunkt, wenn der Gesetzgeber sich dafür entscheiden sollte, einen gesonderten Anzeigetatbestand zu schaffen, der gezielt grenzüberschreitende Steuergestaltungen für anzeigepflichtig erklärt, etwa eine Anzeigepflicht für *Hybrids*, die der Ausnutzung von Qualifikationskonflikten dienen.²⁴⁹

Denn eine abweichende Vergleichspaarbildung käme bei einer derartigen speziellen Anzeigepflicht nur dann in Betracht, wenn ihr eine andere Zielsetzung zugrunde liegen würde als einer auf grenzüberschreitende und innerstaatliche Fälle gleichermaßen zugeschnittenen Anzeigepflicht. Unseres Erachtens ist dies nicht jedoch der Fall. Denn das Ziel einer rechtspolitisch ausgerichteten Anzeigepflicht für Steuergestaltungen, die einen Qualifikationskonflikt im grenzüberschreitenden Kontext nutzen, liegt im frühzeitigen Erkennen von Diskrepanzen zwischen dem nationalen und einem anderen Steuersystem, damit der Gesetzgeber darauf möglichst schnell reagieren kann. Was den rechtspolitischen Handlungsbedarf angeht, unterscheidet sich dieser Fall aber nicht wesentlich von dem Ausnutzen einer planwidrigen Lücke im nationalen Steuerrecht. Eine allgemeine Anzeigepflicht für als besonders problematisch wahrgenommene Steuergestaltungen und eine Anzeigepflicht für *Hybrids*, die entweder unter Rückgriff auf *specific hallmarks*²⁵⁰ in die nationale Anzeigepflicht eingebettet wird oder auf einem eigenständigen Anzeigetatbestand basiert, formen ein einheitliches Anzeigepflichtssystem, das von derselben rechtspolitischen Zielsetzung getragen ist.

Entscheidet sich der Gesetzgeber dafür, die Anzeigepflicht für *Hybrids* nicht an die für innerstaatliche Fälle vorgesehenen Voraussetzungen zu knüpfen, sondern in einer eigenen Norm jeden Fall einer gezielten Ausnutzung von Qualifikationskonflikten anzeigepflichtig zu stellen, so führt auch dies nicht dazu, dass die Anzeigepflicht insoweit aus europarechtlicher Sicht vollständig eigenständig und isoliert beurteilt werden muss. Denn anderenfalls könnte sich der Gesetzgeber allein dadurch, dass er die Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Gestaltungen an geringere Voraussetzungen knüpft als für rein nationale Gestaltungen oder dass er sie überhaupt nur für grenzüberschreitende Fälle einführt (wie dies § 138a AO-E von 2007

²⁴⁹ Hierzu auch noch unter IV.4.8.2.

²⁵⁰ Vgl. hierzu gleich unter IV.3.1.

vorsah), aus der europarechtlichen Kontrolle am Maßstab der Grundfreiheiten befreien – ein Ergebnis, das der Verwirklichung des Binnenmarktzieles durch Abbau von Beschränkungen grenzüberschreitender Tätigkeiten diametral zuwiderliefe.

Auch bei einer Anzeigepflicht, die ausschließlich *Hybrids* zum Gegenstand hat, ist eine Vergleichspaarbildung mit inländischen Gestaltungen erforderlich, die einen Steuervorteil bedingen und nicht anzeigepflichtig sind. Denn das Ziel einer solchen Norm ist es gerade nicht, nur jeden Qualifikationskonflikt mit anderen Rechtsordnungen zu erkennen, sondern Gestaltungen zu identifizieren, die derartige Konflikte zur Erzielung von Steuervorteilen ausnutzen, um darauf entsprechend reagieren zu können. Infolge des Zuschnitts des Tatbestandes auf grenzüberschreitende Gestaltungen, die auf einen Steuervorteil abzielen, ist eine Vergleichspaarbildung mit rein nationalen Gestaltungen angezeigt, die ebenfalls auf einen Steuervorteil abzielen. Daher ist die grundfreiheitsrechtliche Diskriminierungsprüfung auch bei Schaffung einer besonderen Anzeigepflicht für *Hybrids* nicht ausgeschlossen.

Selbst wenn man, was aus an späterer Stelle diskutierten Gründen (s. unter IV.4.8.1) zweifelhaft ist, davon ausginge, dass in grenzüberschreitenden Fällen typischerweise ein erhöhter rechtspolitischer Informationsbedarf besteht, würde auch dies die Vergleichbarkeit von In- und Auslandsfall nicht in Frage stellen. Denn derartige graduelle Unterschiede führen noch nicht dazu, dass eine Ungleichbehandlung von In- und Auslandsfall im Sinn und Zweck der Norm zwingend angelegt wäre; sie begründen deshalb, in der Diktion des EuGH, keine „objektiv unterschiedliche Situation“, welche die Vergleichbarkeit ausschließen würde. Ihnen wäre ggf. auf der Rechtfertigungsebene Rechnung zu tragen.

3.3.1.1.4. Ergebnis

Ist eine nationale Anzeigepflicht für Steuergestaltungen rechtspolitisch ausgerichtet und dient sie damit dem Ziel, den Gesetzgeber über planwidrige Lücken im Steuergesetz oder Diskrepanzen mit anderen Steuersystemen möglichst frühzeitig zu informieren, so ist es mit Blick auf den Zweck der Norm ohne Bedeutung, ob die Steuergestaltung rein national oder grenzüberschreitend erfolgt. Damit ist der europarechtlichen Diskriminierungsprüfung ein Vergleich zwischen nationalem und grenzüberschreitendem Fall zugrunde zu legen.

3.3.1.2. Beschränkungswirkung

Infolge der grundsätzlichen Vergleichbarkeit von nationalem und grenzüberschreitendem Fall bewirkt eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen eine rechtfertigungsbedürftige diskriminierende Beschränkung der Grundfreiheiten, wenn sie grenzüberschreitende Gestaltungen

gegenüber rein inländischen Gestaltungen benachteiligt. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn bestimmte grenzüberschreitende Gestaltungen, beispielsweise *Hybrids*, grundsätzlich anzeigepflichtig gestellt werden, während rein nationale Gestaltungen entweder gar nicht oder nur unter bestimmten einschränkenden Voraussetzungen von der Anzeigepflicht betroffen sind. Denn in diesem Fall greift die Anzeigepflicht entweder nur im grenzüberschreitenden Bereich, oder sie ist gegenüber rein nationalen Sachverhalten zumindest ausgeweitet. Hierin wäre eine diskriminierende Beschränkung zu sehen.

3.3.1.3. Ergebnis

Wird die Anzeigepflicht im grenzüberschreitenden Bereich der Steuerplanung gegenüber rein nationalen Sachverhalten erweitert, liegt eine rechtfertigungsbedürftige diskriminierende Beschränkung der Grundfreiheiten vor, da vergleichbare Gestaltungen im grenzüberschreitenden Bereich anzeigepflichtig, im innerstaatlichen Bereich jedoch freigestellt wären.

3.3.2. Nicht diskriminierende Beschränkung der Grundfreiheiten

Gegen die Grundfreiheiten kann nicht nur durch diskriminierende Beschränkungen, sondern auch durch nicht diskriminierende Beschränkungen verstoßen werden. In der bisherigen Judikatur wurde eine solche Beschränkung vor allem in Fällen angenommen, in denen bestimmte unterschiedslos geltende nationale Normen den Marktteilnehmer aus einem anderen Mitgliedstaat schwerer treffen als nationale Konkurrenten, da er bereits im anderen Mitgliedstaat entsprechenden Verpflichtungen nachgekommen ist, um dort tätig werden zu können, beispielsweise weil er selbst oder die erbrachte Leistung bestimmte Voraussetzungen zu erfüllen hat. Die doppelte Belastung, welcher er dann ausgesetzt ist, stellt sich als Ergebnis einer Anwendung unterschiedslos geltender Normen auf unterschiedliche Sachverhalte dar.

3.3.2.1. Keine Bereichsausnahme für das Steuerrecht

Im Steuerrecht wird die Geltung des Verbots nicht diskriminierender Beschränkungen teilweise mit dem Argument bestritten, in diesem Rechtsgebiet sei eine restriktive Anwendung der Grundfreiheiten geboten, da es in der ausschließlichen Kompetenz der Mitgliedstaaten verblieben sei.²⁵¹

Dagegen spricht zunächst die Rechtsprechung des EuGH, derzufolge die Geltung des Unionsrechts nicht davon abhängig gemacht werden dürfe, „auf welchem Gebiet des innerstaatlichen

²⁵¹ Schlussanträge GA *Kokott* v. 28.10.2004, C-134/03, *Viacom Outdoor*, Slg. 2004, I-1167, Rn. 63 ff.; Schlussanträge GA *Kokott* v. 21.12.2011, C-498/10, X NV, ECLI:EU:C:2011:870, Rn. 28.

Rechts es seine Wirkung zeigt²⁵². Somit darf es für die unmittelbar geltenden Grundfreiheiten keinen Unterschied machen, ob an ihnen nationales Recht gemessen wird, für das die Regelungsbefugnis dem Grunde nach in die ausschließliche Kompetenz der Mitgliedstaaten fällt, oder ob die zu überprüfenden Vorschriften der geteilten Kompetenz der Mitgliedstaaten zuzuordnen sind. Dementsprechend haben die Mitgliedstaaten nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ihre Regelungsbefugnis im Bereich der direkten Steuern „unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts“²⁵³ auszuüben, obgleich dieser Bereich in ihre ausschließliche Zuständigkeit fällt.

Weiterhin muss beachtet werden, dass der Kern der Steuersouveränität der Staaten vor allem das materielle Steuerrecht betrifft und damit die Höhe der Steuerlast für den Bürger oder das Steueraufkommen für den Staat. Dies ist anders im Bereich des Steuerverfahrens, dem auch eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen zuzuordnen wäre.

Dass steuerverfahrensrechtliche Normen eine nicht diskriminierende Beschränkung der Grundfreiheiten bedingen können, lässt sich konkret in der Judikatur des EuGH nachweisen, und zwar in den Rs. *Futura Participations*²⁵⁴ und *van Caster*²⁵⁵. In der Rs. *Futura Participations* qualifizierte der EuGH die für In- und Ausländer gleichermaßen geltende Verpflichtung, den inländischen Buchführungspflichten zu folgen, um einen Verlust vortragen zu können, als eine nicht diskriminierende Beschränkung der Grundfreiheiten. Ebenso stufte der Gerichtshof in der Rs. *van Caster* eine nationale steuerrelevante Regelung zur Publikationspflicht von Investmentfondsgesellschaften, die gleichermaßen für inländische und ausländische Investmentfonds galt, als eine nicht diskriminierende Beschränkung ein.

Eine nationale Steuerverfahrensnorm, die gleichermaßen für In- und Ausländer gilt, kann demnach eine nicht diskriminierende Beschränkung der Grundfreiheiten begründen, wenn sie Ausländer in tatsächlicher Weise schwerer trifft und diese hierdurch entweder eine höhere Steuerlast²⁵⁶ zu tragen haben oder einem erhöhten administrativen Aufwand ausgesetzt sind.

²⁵² EuGH v. 01.07.1993, C-20/92, Hubbard, Slg. 1993, I-3777, Rn. 19; EuGH v. 11.03.2004, C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, Slg. 2004, I-2409, Rn. 5.

²⁵³ EuGH v. 14.02.1995, C-279/93, Schumacker, Slg. 1995, I-225, Rn. 21; EuGH v. 11.08.1995, C-80/94, Wielockx, Slg. 1995, I-2493, Rn. 16; EuGH v. 06.06.2000, C-35/98, Verkooijen, Slg. 2000, I-4071, Rn. 32; EuGH v. 12.12.2002, C-385/00, de Groot, Slg. 2002, I-11819, Rn. 75; EuGH v. 04.03.2004, C-334/02, Kommission/Frankreich, Slg. 2004, I-2229, Rn. 21; EuGH v. 15.07.2004, C-242/03, Weidert und Paulus, Slg. 2004, I-7379, Rn. 12; EuGH v. 10.03.2005, C-39/04, Laboratoires Fournier, Slg. 2005, I-2057, Rn. 14.

²⁵⁴ EuGH v. 15.05.1997, C-250/95, *Futura Participations* und *Singer*, Slg. 1997, I-2471.

²⁵⁵ EuGH v. 09.10.2014, C-326/12, *van Caster*, ECLI:EU:C:2014:2269.

²⁵⁶ Vgl. so: EuGH v. 09.10.2014, C-326/12, *van Caster*, ECLI:EU:C:2014:2269.

3.3.2.2. Keine Marktliberalisierung durch die Grundfreiheiten

Eine grundfreiheitsrelevante Mehrbelastung des grenzüberschreitenden Falles liegt hingegen nicht schon darin, dass in anderen Mitgliedstaaten möglicherweise keine Anzeigepflicht existiert und deshalb der ausländische Marktteilnehmer bei grenzüberschreitender Tätigkeit stärker belastet wird als bei Tätigkeiten in seinem Heimatstaat. Denn allein der Umstand, dass andere Mitgliedstaaten Marktteilnehmer in ihrem Gebiet weniger strengen Vorschriften unterwerfen, führt nach der Rechtsprechung des EuGH nicht dazu, dass die strengere nationale Bestimmung als Beschränkung der Grundfreiheiten einzuordnen wäre.²⁵⁷ Dazu stellt der Gerichtshof klar, dass die Grundfreiheiten nicht etwa dadurch zu einer generellen Liberalisierung des Marktes führen sollen, dass inländische Marktteilnehmer mit Blick auf ausländische Regelungen eine mildere Behandlung im Inland verlangen können. Vielmehr sollen die Grundfreiheiten nur gewährleisten, dass Marktteilnehmer, die in einem Mitgliedstaat am Markt mit ihren verkehrsfähigen Leistungen teilnehmen, dies auch in einem anderen Mitgliedstaat können.

3.3.2.3. Marktzutritts- und Marktteilnahmebeschränkung

Nicht diskriminierende Beschränkungen der Grundfreiheiten können entweder den *Marktzutritt* – also die Möglichkeit, am Markt überhaupt tätig zu werden, bzw. die inländische Verkehrsfähigkeit von Leistungen, die an sich in einem anderen Mitgliedstaat verkehrsfähig sind – oder die *Marktteilnahme* betreffen. Im Gegensatz zum Marktzutritt zielt die Regulierung der Marktteilnahme nicht auf den Erlass von Normen ab, die sich auf die Qualifikation der Marktteilnehmer (z.B. Diplom) oder auf Eigenschaften ihrer Waren (z.B. Produktstandards, Sicherheitsstandards) beziehen, sondern auf den Erlass von Normen, die das Tätigwerden am Markt betreffen (z.B. Buchführungspflichten). Die Abgrenzung ist deshalb von Bedeutung, weil Marktzutrittsbeschränkungen einer strengeren europarechtlichen Prüfung unterliegen als Marktteilnahmebeschränkungen. Um den zutreffenden europarechtlichen Maßstab für eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen zu ermitteln, gilt es im Folgenden herauszuarbeiten, ob eine solche Anzeigepflicht den Marktzutritt oder die Marktteilnahme berührt.

Im Bereich des *Marktzutritts* liegt eine rechtfertigungsbedürftige nicht diskriminierende Beschränkung der Grundfreiheiten nach der Rechtsprechung des EuGH dann vor, wenn be-

²⁵⁷ EuGH v. 14.07.1994, C-379/92, Peralta, Slg. 1994, I-3453, Rn. 48; EuGH v. 10.5.1995, C-384/93, Alpine Investments, Slg. 1995, I-1141, Rn. 27.

stimmte Voraussetzungen an den Markteintritt geknüpft werden.²⁵⁸ Waren und Dienstleistungen, die in einem Mitgliedstaat verkehrsfähig sind, sollen im gesamten Binnenmarkt verkehrsfähig sein und nicht weiteren Anpassungsvoraussetzungen in einem anderen Mitgliedstaat unterliegen.²⁵⁹ Zudem sollen Marktteilnehmer, die in einem Mitgliedstaat als befähigt angesehen werden, am Markt tätig zu werden, im gesamten Binnenmarkt tätig werden dürfen.²⁶⁰ Dem entspricht es, dass der EuGH regulierende Maßnahmen bei dem Grunde nach nicht verkehrsfähigen Waren wie Drogen nicht auf ihre Konformität mit den Grundfreiheiten überprüft.²⁶¹

Der Marktzutritt ist nicht berührt, wenn eine Regelung nicht die an sich verkehrsfähige Leistung oder den leistenden Marktteilnehmer selbst betrifft, sondern lediglich auf Begleitumstände des Vertriebs der Leistung im Inland gerichtet ist. So lag nach der Rechtsprechung des EuGH eine nicht diskriminierende Beschränkung des Marktzutritts im Falle einer spanischen Registrierungspflicht für TV-Decoder nur deshalb vor, weil die TV-Decoder den technischen Standards in Belgien entsprachen, für den Zugang zum spanischen Markt allerdings Anpassungen notwendig waren. Der bloße Umstand, dass eine Registrierung dergestalt vorzunehmen war, dass technische Details der vertriebenen Geräte für Zwecke des Verbraucherschutzes in ein öffentliches Register aufzunehmen waren, war für den EuGH hingegen nicht ausreichend, um eine Beschränkung des Marktzutritts anzunehmen. Vielmehr sah er in der Registrierung eine für in- und ausländische Marktteilnehmer unterschiedslos geltende Marktteilnahmeregelung, die entsprechend der Keck-Rechtsprechung nur dann eine nicht diskriminierende Beschränkung der Grundfreiheiten begründet hätte, wenn ihre tatsächliche Wirkung in

²⁵⁸ EuGH v. 03.10.2000, C-58/98, Corsten, Slg. 2000, I-7919, Rn. 34; EuGH v. 22.01.2002, C-390/99, Canal Satélite Digital SL, Slg. 2002, I-607, Rn. 29 und 30.

²⁵⁹ EuGH v. 10.11.1982, 261/81, Rau Lebensmittelwerke, Slg. 1982, 3961, Rn. 13; EuGH v. 12.03.1987, 178/84, Kommission/Deutschland, Slg. 1987, 1227, Rn. 29; EuGH v. 25.07.1991, C-76/90, Säger, Slg. 1991, I-4221, Rn. 12; EuGH v. 24.03.1994, C-275/92, Schindler, Slg. 1994, I-1039, Rn. 43.

²⁶⁰ EuGH v. 09.07.1997, C-222/95, Société civile immobilière Parodi, Slg. 1997, I-3899, Rn. 19; dem entspricht auch die Rechtsprechung des EuGH, wonach „die zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats, wenn bei ihnen die Genehmigung zur Ausübung eines Berufes beantragt wird, dessen Aufnahme nach den nationalen Rechtsvorschriften an den Besitz eines Diploms oder einer beruflichen Qualifikation gebunden ist, die Diplome, Prüfungszeugnisse und sonstigen Befähigungsnachweise, die der Betroffene für die Ausübung dieses Berufes in einem anderen Mitgliedstaat erworben hat, in der Weise berücksichtigen, daß sie die in diesen Diplomen bescheinigte Befähigung mit den nach den nationalen Vorschriften verlangten Kenntnissen und Fähigkeiten vergleichen“, s. EuGH v. 01.02.1996, C-164/94, Aranitis, Slg. 1996, I-00135, Rn. 31; vgl. auch EuGH v. 07.05.1991, C-340/89, Vlassopoulou, Slg. 1991, I-2357, Rn. 16; EuGH v. 07.05.1992, C-104/91, Aguirre Borrell u. a., Slg. 1992, I-3003, Rn. 11.

²⁶¹ EuGH v. 16.12.2010, C-137/09, Josemans, Slg. 2010, I-13019, Rn. 41. Die konkrete Norm betraf hier nicht den Marktzugang, wohl aber die Marktteilnahme; dennoch zeigt das Urteil, dass es dem EuGH auf die Verkehrsfähigkeit der Waren innerhalb des Binnenmarkts ankommt.

normrelevanter Art und Weise zwischen in- und ausländischen Marktteilnehmern differenziert hätte.²⁶²

Diese Überlegungen zur grundfreiheitsrechtlichen Bewertung der Registrierungspflicht für TV-Decoder lassen sich auf eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen übertragen. Dabei erweist sich, dass die Anzeigepflicht im Grundsatz den Marktzutritt nicht berührt. Denn sie verpflichtet Marktteilnehmer eines anderen Mitgliedstaats nicht dazu, ihre an sich verkehrsfähigen Leistungen an spezifische marktregulierende Normen des Inlands anzupassen oder selbst bestimmte Registrierungspflichten zu erfüllen, ohne die sie am Markt nicht teilnehmen können. Durch die Anzeigepflicht bleiben in einem anderen Mitgliedstaat verkehrsfähige Dienstleistungen weiterhin verkehrsfähig. Sie betrifft nur den Rahmen, in welchem Steuergestaltungen angeboten werden, und stellt somit eine Regelung für die Marktteilnahme dar.

Zwar hat der EuGH vereinzelt auch Fälle der massiven Einschränkung der Marktteilnahme als eine Beschränkung des Marktzutritts gewertet;²⁶³ eine mit Augenmaß ausgestaltete, rechtspolitisch ausgerichtete Anzeigepflicht wird dieses Maß der Beeinträchtigung aber nicht erreichen, so dass ihre Bewertung als Marktzutrittsbeschränkung ausgeschlossen erscheint.

3.3.2.4. Anzeigepflicht als nicht diskriminierende Beschränkung der Marktteilnahme?

Wie bereits kurz ausgeführt wurde, sind die Mitgliedstaaten im Rahmen der Regulierung der Marktteilnahme durch die Grundfreiheiten verpflichtet, die Wettbewerbsgleichheit am Markt zu wahren. Diese Pflicht geht aber nicht so weit, dass die Mitgliedstaaten etwaige beschränkende Effekte einer Maßnahme der Marktregulierung generell zu vermindern hätten. Vielmehr werden die Mitgliedstaaten durch die Grundfreiheiten nur dazu verpflichtet, im Rahmen der Regulierung der Marktteilnahme, also bei Schaffung der Wettbewerbsordnung, Normen zu erlassen, die In- und Ausländer in tatsächlicher Weise gleich belasten.

3.3.2.4.1. Kriterien für die Feststellung einer nicht diskriminierenden Beschränkung bei Marktteilnahme

Sind nationale Normen im Tatbestand und in der Rechtsfolgenanordnung unterschiedslos für In- und Ausländer ausgestaltet, so kann ihre tatsächliche Wirkung nur unterschiedlich sein, wenn die Normen auf eine heterogene Gruppe von Normunterworfenen anzuwenden sind und die Heterogenität unterschiedliche Belastungswirkungen auf Ebene der Normunterworfenen

²⁶² EuGH v. 22.01.2002, C-390/99, Canal Satélite Digital SL, Slg. 2002, I-607, Rn. 29 und 30.

²⁶³ Vgl. hierzu insbesondere EuGH v. 15.12.1995, C-415/93, Bosman, Slg. 1995, I-4921; EuGH v. 10.5.1995, C-384/93, Alpine Investments, Slg. 1995, I-1141, Rn. 38.

hervorbringt. Bedingt dies eine Schlechterstellung von Auslands- gegenüber Inlandssachverhalten, so liegt hierin keine Beschränkung von Grundfreiheiten, wenn der Sinn und Zweck der nationalen Regelung nur auf diese Weise erfüllt werden kann. Eine nicht diskriminierende Beschränkung liegt hingegen vor, wenn die unterschiedliche Belastungswirkung nicht vom Sinn und Zweck der nationalen Regelung getragen wird, hiernach also entweder der Wortlaut des Tatbestandes oder die Rechtsfolgenanordnung zu weit geraten ist. Um eine solche un-zweckmäßige heterogene Belastungswirkung der Norm auszugleichen, bedarf es, je nach betroffener Norm, entweder einer Differenzierung im Tatbestand oder in der Rechtsfolge. Nur so kann der tatsächlichen Mehrbelastung des Ausländers entgegengewirkt und ein Zustand hergestellt werden, der den Grundfreiheiten entspricht. Steht hingegen die tatsächliche Mehrbelastung, die sich durch die Erfüllung der nationalen Norm ergibt, im Einklang mit Sinn und Zweck dieser unterschiedslos geltenden Marktteilnahmeregelung des regelnden Staates, so kann in der unterschiedlichen Belastungswirkung keine „Mehr“-Belastung des Ausländers gesehen werden, die eine nicht diskriminierende Beschränkung der Grundfreiheiten begründen könnte.

Eine nicht diskriminierende Beschränkung im Bereich der Marktteilnahme wird daher immer dann vorliegen, wenn eine nationale Norm zwar unterschiedslos für In- und Ausländer gilt, die tatsächliche Ausübung der betroffenen Grundfreiheit jedoch für Marktteilnehmer eines anderen Mitgliedstaats im Vergleich zu Inländern erschwert wird, ohne dass Sinn und Zweck der Vorschrift dies erfordern würde, da dann Marktteilnehmer aus anderen Mitgliedstaaten faktisch stärker betroffen sind.²⁶⁴ Dies ist nach der Rechtsprechung des EuGH insbesondere dann der Fall, wenn Marktteilnehmer bereits im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates vergleichbaren Regelungen unterworfen sind und diesen genügen müssen, der regelnde Mitgliedstaat diesen Umstand aber nicht berücksichtigt, obwohl der Zweck der nationalen Norm auch unter Rückgriff auf die Erfüllung der im anderen Mitgliedstaat geltenden Anforderungen erreicht werden könnte.²⁶⁵ Die beschränkende Belastung liegt dann darin, dass der regelnde Mitgliedstaat es unterlässt, die in einem anderen Mitgliedstaat erfüllten Pflichten zu berücksichtigen.

²⁶⁴ EuGH v. 21.10.2010, C-81/09, *Idryma Typou AE*, Slg. 2010, I-10141, Rn. 58 f.

²⁶⁵ EuGH v. 25.07.1991, C-288/89, *Stichting Collectieve Antennevoorziening Gouda*, Slg. 1991, I-4007, Rn. 12; EuGH v. 09.08.1994, C-43/93, *Vander Elst*, Slg. 1994, I-3803, Rn. 14 f.; EuGH v. 15.05.1997, C-250/95, *Futura Participations und Singer*, Slg. 1997, I-2471, Rn. 25 f.; EuGH v. 08.07.1998, C-9/98, *De Agostini*, Slg. 1998, I-4261, Rn. 51.

Dieser Ansatz findet sich in der Rechtsprechung des EuGH auch für steuerrechtliche Pflichten. In der Rs. Futura Participations qualifizierte der EuGH eine nationale Norm, die vorsah, dass ein Verlust nur dann vorgetragen werden konnte, wenn die nationalen Buchführungspflichten eingehalten wurden, und die somit unterschiedslos auf In- und Ausländer anzuwenden war, als eine nicht diskriminierende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, da der im Inland niedergelassene ausländische Marktteilnehmer bereits im anderen Mitgliedstaat Buchführungspflichten unterlag. Der Tatbestand und die Rechtsfolgenanordnung der nationalen Norm galten unterschiedslos für In- und Ausländer, ihre tatsächliche Wirkung war aber für In- und Ausländer unterschiedlich. Inländer mussten, um ihren Verlust vortragen zu können, nur die inländischen Buchführungspflichten beachten. Ausländer mussten zunächst den Buchführungspflichten in einem anderen, „ihrem“ Mitgliedstaat entsprechen; wollten sie zudem im Inland einen Verlust vortragen, so mussten sie auch die inländischen Buchführungspflichten erfüllen. Der Umstand, dass der Verlustvortrag an die Einhaltung inländischer Buchführungspflichten geknüpft wurde, führte damit zu einer Belastungswirkung, die für In- und Ausländer unterschiedlich schwerwiegend war. Der Zweck der nationalen Norm war darauf gerichtet, den Verlust, der in die folgenden Jahre vorgetragen werden kann, eindeutig und klar ermitteln zu können. Hierzu griff die Norm auf die nach inländischem Recht geführten Bücher zurück und vernachlässigte dabei, dass der Zweck auch durch vergleichbare, nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaates geführte Bücher erreicht werden konnte. Die erhöhte tatsächliche Belastungswirkung im Hinblick auf grenzüberschreitende Sachverhalte war daher nicht vom Sinn und Zweck der Norm getragen.

Um eine den Grundfreiheiten entsprechende Situation zu schaffen, muss in einem solchen Fall die unterschiedliche Belastungswirkung durch eine Differenzierung im Tatbestand beseitigt werden. Dies kann etwa dadurch erfolgen, dass ein Ausländer, ohne die Buchführungspflichten des Inlands strikt einzuhalten, den Verlust, den er auf die folgenden Jahre vortragen will, durch vergleichbare und nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaats geführte Bücher nachweisen kann.

Denselben Grundsätzen folgt auch die Rs. van Caster. Hier hatte der EuGH zu entscheiden, ob eine nationale Publikationspflicht für Investmentfondsgesellschaften mit den Grundfreiheiten vereinbar ist, bei deren Nichterfüllung die Besteuerungsgrundlage der Investoren auf 6% des letzten im Kalenderjahr bestimmten Rücknahmepreises festgesetzt wurde, ohne dass sie die Besteuerungsgrundlagen auf anderem Wege nachweisen konnten. Durch diese Regelung kam es zu einer pauschalen Besteuerung der Investoren, die diese davon abhalten konnte, in aus-

ländische Investmentfondsgesellschaften zu investieren, die nicht auf den deutschen Markt abzielten und deshalb die Publikationspflicht nicht erfüllten. Gerade aufgrund dieses abhaltenden Effekts nahm der EuGH eine nicht diskriminierende Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit an. Das Vorliegen einer Beschränkung durch die Publikationspflicht als solche erörterte der EuGH nicht näher, obwohl die Vorlagefrage auch dies umfasste. Daraus ergibt sich, dass der Gerichtshof in erster Linie in den eingeschränkten Nachweismöglichkeiten eine nicht diskriminierende Beschränkung der Grundfreiheiten sah. Hierbei nahm der EuGH eine Beschränkung der Marktteilnahme an,²⁶⁶ da den ausländischen Investmentfonds nicht der Zutritt zum deutschen Markt erschwert wurde, sondern aufgrund der fehlenden Möglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen auf anderem Wege nachzuweisen, das Investieren in einen solchen Fonds für deutsche Investoren weniger attraktiv erschien.

3.3.2.4.2. Beschränkung bei Erfüllung der Anzeigepflicht in einem anderen Mitgliedstaat

Nach diesen Grundsätzen der EuGH-Rechtsprechung führt die Anzeigepflicht dann zu einer rechtfertigungsbedürftigen nicht diskriminierenden Beschränkung der Grundfreiheiten, insbesondere der Niederlassungsfreiheit und der aktiven Dienstleistungsfreiheit, wenn sie zwar unterschiedslos sowohl für In- und Ausländer als auch für Sachverhalte mit Anknüpfungspunkten im Ausland und rein inländische Sachverhalte gilt, den Marktteilnehmer eines anderen Mitgliedstaats und Sachverhalte mit Auslandsbezug aber dennoch schwerer trifft als den Inländer bzw. inländische Sachverhalte, und wenn diese Wirkung nicht von ihrem Sinn und Zweck gedeckt ist.

Von einer solchen Mehrbelastung ist bei Anzeigepflichten dann auszugehen, wenn der Anzeigeverpflichtete die betreffende Gestaltung bereits in einem anderen Mitgliedstaat unter den Bedingungen dieses Mitgliedstaats angezeigt hat und das Ziel der nationalen Anzeigepflicht dadurch erreicht werden kann, dass die dort übermittelten Informationen berücksichtigt werden. Eignet sich eine steuerliche Gestaltung in zwei Mitgliedstaaten zur Erzielung eines steuerlichen Vorteils, ohne dass eine Anpassung dieser Gestaltung an Besonderheiten des jeweiligen Mitgliedstaats notwendig ist, kann die zweimalige Anzeigepflicht beschränkend wirken. Eine nationale Anzeigepflicht wirkt daher für grenzüberschreitende Sachverhalte nur dann nicht (mehr-)belastend, wenn die Anzeigepflicht auch durch Vorlage einer ausländischen Anzeige, welche die auch für das Inland relevanten Informationen enthält, erfüllt werden kann.

²⁶⁶ EuGH v. 09.10.2014, C-326/12, van Caster, ECLI:EU:C:2014:2269, Rn. 37.

Für die Beantwortung der Frage, ob eine nationale Anzeigepflicht eine etwaige Anzeige derselben steuerlichen Gestaltung in einem anderen Mitgliedstaat berücksichtigen muss, um so die Mehrbelastung zu beseitigen bzw. abzuschwächen, kommt es im Wesentlichen darauf an, ob durch die im anderen Mitgliedstaat übermittelten Informationen der Zweck der nationalen Anzeigepflicht erreicht werden kann. In diesem Fall kann nur die Vorlage der in einem anderen Mitgliedstaat vorgenommenen Anzeige verlangt werden, nicht aber eine neuerliche Anzeige im Inland. Sind darüber hinausgehende Informationen notwendig, wird es aufgrund des Verhältnismäßigkeitsprinzips auch nur zulässig sein, gerade dieses Mehr an Information zu verlangen.

Ist die Anzeige der Gestaltung im anderen Mitgliedstaat aber nicht in deutscher Sprache erfolgt, so ist es mit den Grundfreiheiten vereinbar, vom Steuerpflichtigen eine Übersetzung der im anderen Mitgliedstaat erfolgten Anzeige zu verlangen.²⁶⁷

3.3.3. Ergebnis

Als Ergebnis lässt sich festhalten, dass die Grundfreiheiten der Einführung eines Anzeigepflichtsystems für Steuergestaltungen im Grundsatz nicht entgegenstehen. Rechtfertigungsbedürftige Beschränkungen kann ein solches System allerdings vor allem in zwei Konstellationen bewirken:

- Einerseits liegt eine *diskriminierende Beschränkung der Grundfreiheiten* vor, wenn grenzüberschreitende Sachverhalte einer weitergehenden Anzeigepflicht unterworfen sind als rein innerstaatliche Sachverhalte. Ausgangspunkt für die Prüfung, ob eine diskriminierende Beschränkung vorliegt, ist der Vergleich zwischen einer inländischen und einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung. Dieser Vergleichsmaßstab ergibt sich aus der Zielsetzung der nationalen Anzeigepflicht. Eine diskriminierende Beschränkung liegt namentlich vor, wenn *Hybrids* generell der Anzeigepflicht unterliegen, unabhängig davon, ob die Kriterien, die für eine Anzeigepflicht inländischer Steuergestaltungen maßgebend sind, erfüllt sind.
- Andererseits entsteht eine *nicht diskriminierende Beschränkung der Grundfreiheiten*, wenn die nationale Anzeigepflicht eine Anzeige im Ausland nicht berücksichtigt, obwohl bereits durch die Vorlage der ausländischen Anzeige das Ziel der nationalen Anzeigepflicht erreicht werden kann.

²⁶⁷ Vgl. beispielsweise EuGH v. 27.01.2009, C-318/07, Persche, Slg. 2009, I-359.

Für diese beiden Fälle, in denen Beschränkungen der Grundfreiheiten vorliegen, gilt es in einem nächsten Schritt zu prüfen, ob diese gerechtfertigt werden können.

3.4. Rechtfertigung

Selbst wenn eine nationale Norm *prima facie* eine diskriminierende oder nicht diskriminierende Beschränkung der Grundfreiheiten darstellt, kann sie mit den Grundfreiheiten in Einklang stehen, wenn sie ein Ziel verfolgt, das mit den Gründungsverträgen vereinbar und „durch zwingende Gründe des öffentlichen Interesses gerechtfertigt ist. Erforderlich ist zudem, daß die Maßnahme zur Erreichung des fraglichen Zieles geeignet ist und nicht über das hinausgeht, was hierzu erforderlich“²⁶⁸ ist.

Auf Ebene der Rechtfertigung gelten für die verschiedenen Eingriffsformen nur insofern unterschiedliche Maßstäbe, als eine direkt diskriminierende Beschränkung, somit die unterschiedliche Behandlung aufgrund der Staatsangehörigkeit, höheren Anforderungen unterworfen ist. Da jedoch eine Unterscheidung hinsichtlich der Staatsangehörigkeit bei nationalen Anzeigepflichten nicht zweckdienlich ist, wird im Folgenden nur auf die Rechtfertigung von Anzeigepflichten eingegangen, die eine mittelbar diskriminierende oder nicht diskriminierende Beschränkung begründen; beide Eingriffsformen können daher zusammen behandelt werden.

Als Rechtfertigungsgründe, die im vorliegenden Zusammenhang relevant sein könnten, hat der EuGH die Vermeidung der Steuerflucht, Steuerumgehung und Steuerhinterziehung in Form des Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungen und die Wirksamkeit der Steueraufsicht anerkannt sowie die Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse herausgearbeitet. Der Rechtfertigungsgrund der Vermeidung von Steuerumgehungen kommt insofern in Betracht, als eine beschränkend wirkende Anzeigepflicht dazu beitragen soll, den Gesetzgeber mit Informationen über das Bestehen und den Umfang der Nutzung planwidriger Lücken innerhalb der Steuergesetze durch Steuerpflichtige zu versorgen. Das Informationsdefizit des nationalen Gesetzgebers hinsichtlich des Umfangs der Nutzung planwidriger Lücken im Steuergesetz könnte die Grundlage für den Rechtfertigungsgrund der wirksamen Steuerkontrolle sein. Insofern, als die durch eine Anzeige gewonnenen Informationen Anlass zu Gesetzesänderungen geben, kann die Anzeigepflicht schließlich auch als vorbereitendes In-

²⁶⁸ EuGH v. 15.05.1997, C-250/95, Futura Participations und Singer, Slg. 1997, I-2471, Rn 26; vgl. zudem: EuGH v. 31.03.1993, C-19/92, Kraus, Slg. 1993, I-1663, Rn. 32; EuGH v. 30.11.1995, C-55/94, Gebhard, Slg. I-4165, Rn. 37; EuGH v. 15.12.1995, C-415/93, Bosman, Slg. 1995, I-4921, Rn. 104.

strument für legislative Maßnahmen begriffen werden, derer es bedarf, um die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zu wahren.

Nicht relevant für eine beschränkend wirkende Anzeigepflicht für Steuergestaltungen ist hingegen der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz. Nach derzeitiger Rechtsprechung ist unter dem Begriff der Kohärenz ein Zustand zu verstehen, in dem mehrere Vorschriften aus systematischen Gründen aufeinander bezogen sind und diese gemeinsam eine angemessene systemgerechte Regelung schaffen.²⁶⁹ Der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz dient zur Legitimation von Maßnahmen, die verhindern, dass sich der Steuerpflichtige die Steuervorteile eines Systems herauspicken und gleichzeitig den damit zusammenhängenden Steuerlasten entgehen kann.²⁷⁰ Ein solches System aufeinander bezogener Regelungen ist bei einer Anzeigepflicht aber nicht zu erkennen. Denn es lässt sich kein Vorteil innerhalb des nationalen Steuersystems identifizieren, als dessen unmittelbare „Kehrseite“ die Anzeigepflicht anzusehen wäre. Insbesondere die steuerliche Gestaltungsfreiheit stellt keinen solchen Vorteil dar, denn sie ist lediglich Ausfluss der allgemeinen Handlungsfreiheit.²⁷¹

Auch der für die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse angesprochene Gedanke, die Anzeigepflicht könne als Instrument zur Vorbereitung von Maßnahmen legitimiert werden, welche einem vom EuGH anerkannten Ziel dienen, lässt sich auf den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz nicht übertragen. Denn dieser Rechtfertigungsgrund setzt ein kohärentes System im nationalen Steuerrecht voraus, in dem steuerliche Vor- und Nachteile, einer spiegelbildlichen Logik folgend, unmittelbar miteinander verknüpft sind; unter der Voraussetzung, dass ein solches System im nationalen Recht erkennbar ist, erlaubt er es den Mitgliedstaaten, dessen Logik europarechtlich zu verteidigen. Es geht also beim Rechtfertigungsgrund der Kohärenz nicht darum, die Erforderlichkeit neuer Regelungen zu begründen, sondern umgekehrt nur um die Verteidigung eines bestehenden Systems unmittelbar korrespondierender Vor- und Nachteile gegen europarechtlich bedingte Durchbrechungen. Die Einführung *neuer* Maßnahmen zur Schließung unbeabsichtigter Lücken im Steuersystem oder zur Vermeidung „weißer“ Einkünfte lässt sich auf diese Weise deshalb nicht rechtfertigen. Hinzu kommt, dass der Umstand, dass solche Maßnahmen nicht ergriffen werden, ein etwa bestehendes System als solches nicht inkohärent werden lässt.

²⁶⁹ Vgl. insbesondere EuGH v. 23.10.2008, C-157/07, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Slg. 2008, I-8061; EuGH v. 13.11.2012, C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, ECLI:EU:C:2012:707; EuGH v. 07.11.2013, C-322/11, K, ECLI:EU:C:2013:716.

²⁷⁰ Schön, in: Schön/Heber, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 109, 142.

²⁷¹ Ausführlich Schön, DStJG 33 (2010), 29, 39.

Im Folgenden werden die in Betracht kommenden Rechtfertigungsgründe näher dargestellt und es wird hinterfragt, ob diese für eine beschränkende nationale Anzeigepflicht fruchtbar gemacht werden können.

3.4.1. Wirksamkeit der Steueraufsicht

Der Rechtfertigungsgrund der Wirksamkeit der Steueraufsicht wird von den Mitgliedstaaten immer dann vorgebracht, wenn ein Sachverhalt grenzüberschreitende Bezüge aufweist und die Mitgliedstaaten aufgrund der formellen Territorialität – also der Unmöglichkeit, auf fremdem Staatsgebiet Hoheitsakte vorzunehmen – nur eingeschränkte Ermittlungsmöglichkeiten haben und dadurch eine Kontrolle der Sachverhaltselemente, die für den Vollzug des nationalen materiellen Steuerrechts notwendig sind, erschwert ist.²⁷²

In der älteren Rechtsprechung hat der Gerichtshof die Wirksamkeit der Steueraufsicht als Rechtfertigungsgrund für die Schlechterstellung grenzüberschreitender Sachverhalte stets mit einem Verweis auf die Amtshilferichtlinie abgelehnt. Der EuGH ging so weit, zu erklären, er könne verwaltungstechnische Schwierigkeiten bei der Feststellung steuerrelevanter Tatsachen in grenzüberschreitenden Fällen nicht erkennen, da die Amtshilferichtlinie den Mitgliedstaaten Möglichkeiten biete, die notwendigen Auskünfte zu verlangen, die „mit den für die inländischen Steuerverwaltungen im Verhältnis zueinander bestehenden Möglichkeiten vergleichbar sind.“²⁷³

In der Rs. Futura Participations ließ der EuGH allerdings die Wirksamkeit der Steueraufsicht als möglichen Rechtfertigungsgrund für eine Mehrbelastung ausländischer Marktteilnehmer durch die im Ergebnis doppelte Buchführungspflicht zu.²⁷⁴ Erst im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung kam das Gericht zu dem Ergebnis, dass die nationale Vorschrift gegen die Grundfreiheiten verstoße, weil sie unverhältnismäßig sei.²⁷⁵ Aus dieser Entscheidung lässt

²⁷² EuGH v. 15.12.1995, C-415/93, Bosman, Slg. 1995, I-4921, Rn. 17: Solche „Bestimmungen [sind] nötig, da es [...] schwierig, wenn nicht unmöglich sei, die Bescheinigungen für in anderen Mitgliedstaaten geleistete Beitragszahlungen zu kontrollieren“; EuGH v. 22.03.2007, C-282/05, Talotta, Slg. 2007, I-2555, Rn. 27: Die belgische Regierung argumentierte, dass ansässige und nichtansässig Steuerpflichtige in Hinblick auf die auf sie anzuwendenden Steuernormen nicht vergleichbar seien, da die Ermittlung der notwendigen Informationen auf Basis der Amtshilferichtlinie „weder realistisch noch geeignet“ erscheine; EuGH v. 15.05.1997, C-250/95, Futura Participations und Singer, Slg. 1997, I-2471, Rn. 27: Es wurde vorgebracht, dass spezielle Buchführungspflichten „unerlässlich sei[en], damit die Steuerbehörden eines Mitgliedstaats die Höhe des dort zu versteuernden Einkommens überprüfen können“.

²⁷³ EuGH v. 14.02.1995, C-279/93, Schumacker, Slg. 1995, I-225, Rn. 45.

²⁷⁴ EuGH v. 15.05.1997, C-250/95, Futura Participations und Singer, Slg. 1997, I-2471, Rn. 31.

²⁷⁵ EuGH v. 15.05.1997, C-250/95, Futura Participations und Singer, Slg. 1997, I-2471, Rn. 39.

sich ableiten, dass die Wirksamkeit der Steueraufsicht im Grundsatz geeignet ist, Informationspflichten der Steuerpflichtigen europarechtlich zu rechtfertigen.

In jüngeren Urteilen verweist der EuGH die Mitgliedstaaten in Fällen, in denen sie sich zur Rechtfertigung einer materiellrechtlichen Schlechterstellung grenzüberschreitender Sachverhalte auf die Wirksamkeit der Steueraufsicht berufen, auf die Möglichkeit, sich Informationen im Wege der Amtshilfe zu beschaffen; gleichzeitig betont er aber auch die Nachweiserbringung durch den Steuerpflichtigen als Informationsquelle.²⁷⁶ In einigen Fällen lehnt der Gerichtshof den Rechtfertigungsgrund der wirksamen Steueraufsicht auch schlicht mit Verweis auf die erweiterte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen für die Ermittlung des steuerrelevanten Sachverhalts bei Auslandssachverhalten ab, ohne die Möglichkeit der Amtshilfe zwischen den Behörden der Mitgliedstaaten auch nur zu erwähnen.²⁷⁷

Infolgedessen ist davon auszugehen, dass der EuGH die Ermittlung der steuerrelevanten Tatsachen sowohl im Wege der Amtshilferichtlinie als auch unter Heranziehung des Steuerpflichtigen für zulässig hält. Die Wahl des jeweiligen Mittels zur Informationsbeschaffung muss aber verhältnismäßig sein.²⁷⁸

Es zeigt sich, dass der EuGH eine Verpflichtung des Steuerpflichtigen, bei grenzüberschreitenden Sachverhalten steuerrelevante Tatsachen nachzuweisen, als mit den Grundfreiheiten vereinbar ansieht. Wenn das Maß der Unverhältnismäßigkeit nicht erreicht ist, kann ein Mitgliedstaat auch ausschließlich auf den Steuerpflichtigen zurückgreifen und muss sich für die Informationsbeschaffung nicht der Amtshilferichtlinie bedienen. Aus der Rechtsprechung des EuGH ergibt sich auch, dass der Steuerpflichtige in Anspruch genommen werden kann, um Tatsachen klar und eindeutig feststellen zu können, die notwendig sind, um nationales materielles Steuerrecht vollziehen zu können.²⁷⁹

Es fragt sich, ob aus dieser Rechtsprechung Folgerungen für die Rechtfertigung einer Anzeigepflicht bei Steuergestaltungen gezogen werden können. Hier ist deswegen Skepsis angebracht, weil eine Rechtfertigung von Informationspflichten mit Blick auf die Wirksamkeit der Steueraufsicht zumindest nach der bisherigen Rechtsprechung nur in Betracht kommt, wenn

²⁷⁶ EuGH v. 28.10.1999, C-55/98, Vestergaard, Slg. 1999, I-7641, Rn. 26 ff.; EuGH v. 03.10.2002, C-136/00, Danner, Slg. 2002, I-8147, Rn. 49 ff.; EuGH v. 26.06.2003, C-422/01, Skandia und Ramstedt, Slg. 2003, I-6817, Rn. 42 ff.; EuGH v. 09.10.2014, C-326/12, van Caster, ECLI:EU:C:2014:2269, Rn. 46 ff.

²⁷⁷ EuGH v. 08.07.1999, C-254/97, *Baxter*, Slg. 1999, I-4809, Rn. 18 ff.; EuGH v. 10.03.2005, C-39/04, Laboratoires Fournier, Slg. 2005, I-2057, Rn. 24 ff.

²⁷⁸ *Simader*, in: Lang/Schuch/Staringer, Internationale Amtshilfe in Steuersachen, 309 (319f).

²⁷⁹ EuGH v. 09.10.2014, C-326/12, van Caster, ECLI:EU:C:2014:2269, Rn. 46 ff.; EuGH v. 30.06.2011, C-262/09, Meilicke, ECLI:EU:C:2011:438, Rn. 37.

die Informationsbeschaffung unmittelbar der Anwendung materiellen Steuerrechts dient. Eine solche enge Verknüpfung zwischen der Information, die durch die Anzeige gewonnen wird, und der Anwendung materiellen Steuerrechts kann bei einer rechtspolitisch ausgestalteten Anzeigepflicht nicht gefunden werden. Die durch die Anzeigepflicht gewonnenen Informationen verschaffen dem Gesetzgeber einen Überblick darüber, ob das materielle Steuerrecht Regelungslücken aufweist, die von Steuerpflichtigen ausgenutzt werden. Das Informationsdefizit des Gesetzgebers ist nicht mit dem Informationsdefizit der Steuerverwaltung bei der Anwendung materiellen Steuerrechts gleichzusetzen. Daher kann der Rechtfertigungsgrund der wirksamen Steueraufsicht zumindest in seiner bisher vom EuGH anerkannten Form schwerlich für die Rechtfertigung einer beschränkend wirkenden, primär rechtspolitisch ausgerichteten Anzeigepflicht fruchtbar gemacht werden.

Eine engere Verknüpfung der durch die Anzeige gewonnenen Information mit dem Vollzug der Steuergesetze kann nur dann erreicht werden, wenn und soweit ihr eine veranlagungsunterstützende Funktion zukommt.²⁸⁰ Doch selbst wenn die für das deutsche Recht angedachte Anzeigepflicht partiell veranlagungsunterstützend ausgestaltet werden sollte, wird ihre Funktion in erster Linie im möglichst frühzeitigen Erkennen planwidriger Lücken im nationalen Recht liegen, damit der Gesetzgeber darauf zeitnah reagieren kann; an diesem Primärziel wird sich auch ihre Ausgestaltung orientieren. Eine primär (auch) veranlagungsunterstützende Anzeigepflicht ist für das deutsche Recht aus den unter II.5.2.1 angesprochenen Gründen nicht zu empfehlen. Bei einer rechtspolitisch ausgestalteten Anzeigepflicht ist jedoch auch dann zweifelhaft, ob der Rechtfertigungsgrund der wirksamen Steueraufsicht greift, wenn sie veranlagungsunterstützende Elemente enthält.

3.4.2. Vermeidung der Steuerflucht, Steuerumgehung und Steuerhinterziehung

Der EuGH erkennt in seiner Rechtsprechung den Rechtfertigungsgrund der Vermeidung der Steuerumgehung grundsätzlich an.²⁸¹ Dieser sehr weite Rechtfertigungsgrund wird allerdings dadurch eingeschränkt, dass er eine nationale Norm nur dann zu legitimieren vermag, wenn sie lediglich auf rein künstliche Gestaltungen anwendbar ist, die auf die Umgehung des Steuergesetzes gerichtet sind.²⁸² Eindeutig unzulässig ist hingegen jede pauschale Stigmatisierung

²⁸⁰ Vgl. so schon *Beuchert*, a.a.O. (Fn. 3), 364.

²⁸¹ EuGH v. 16.07.1998, C-264/96, ICI, Slg. 1998, I-4695, Rn. 26.

²⁸² EuGH v. 16.07.1998, C-264/96, ICI, Slg. 1998, I-4695, Rn. 26; EuGH v. 21.11.2002, C-436/00, X und Y, Slg. 2002, I-10829, Rn. 61; EuGH v. 12.12.2002, C-324/00, Lankhorst-Hohorst, Slg. 2002, I-11779, Rn. 37; EuGH v. 11.03.2004, C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, Slg. 2004, I-2409, Rn. 50; EuGH v. 13.12.2005, C-446/03, Marks & Spencer, Slg. 2005, I-10837, Rn. 57; EuGH v. 12.09.2006, C-196/04, Cadbury Schweppes und

grenzüberschreitenden Tätigwerdens von Steuerpflichtigen. Nur dann, wenn eine Norm gezielt auf bestimmte künstliche Gestaltungen zugeschnitten ist, die potenziell die Gefahr der Steuerumgehung in sich bergen, kann der Rechtfertigungsgrund der Steuerumgehung greifen. Dies gilt auch und gerade im grenzüberschreitenden Fall. Daher erschiene es namentlich nicht möglich, das Ziel der Bekämpfung „doppelter Nichtbesteuerung“ zum Anlass zu nehmen, dem Gesetzgeber hier weitergehende Befugnisse zuzubilligen. Auch für Geschäfte mit „Niedrigsteuerländern“ hat der EuGH keine allgemeinen Gegenmaßnahmen des Steuerrechts erlaubt.²⁸³

Eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen umfasst aber im Tatbestand zwingend nicht nur künstliche Gestaltungen, die eine Umgehung nationalen Steuerrechts darstellen. Damit ist eine Heranziehung dieses Rechtfertigungsgrundes zumindest in seiner bisher anerkannten Form auszuschließen.

3.4.3. Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse

Den Rechtfertigungsgrund der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse hat der EuGH zunächst nur in Kombination mit anderen Rechtfertigungsgründen akzeptiert. So konnte in der Rs. *Marks & Spencer*²⁸⁴ die britische Konzernabzugsregelung, die vorsah, dass die Verluste von Tochtergesellschaften der Muttergesellschaft zugerechnet werden konnten, wenn die Tochtergesellschaft im Inland ansässig war, nur durch eine Kombination der Rechtfertigungsgründe der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten, der Vermeidung doppelter Verlustberücksichtigung und der Steuerflucht gerechtfertigt werden.²⁸⁵

In der Rs. *Oy AA*²⁸⁶ stand die britische Konzernbesteuerungsregelung auf dem Prüfstand. Diese sah vor, dass ein Abzug des von der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft gezahlten Konzernbetrags nur zusteht, wenn die Muttergesellschaft im Inland ansässig war. In der Urteilsbegründung präzisierte der EuGH den Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse:

Cadbury Schweppes Overseas, Slg. 2006, I-7995, Rn. 51; EuGH v. 13.03.2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Slg. 2007, I-2107, Rn. 72 und 74; EuGH v. 17.09.2009, C-182/08, Glaxo Wellcome, Slg. 2009, I-8591, Rn. 89; EuGH v. 03.10.2013, C-282/12, Itelcar, ECLI:EU:C:2013:629, Rn. 34.

²⁸³ EuGH v. 12.09.2006, C-196/04, Cadbury Schweppes, Slg. 2006, I-7995; EuGH v. 05.07.2012, C-318/10, SIAT, ECLI:EU:C:2012:415.

²⁸⁴ EuGH v. 13.12.2005, C-446/03, Marks & Spencer, Slg. 2005, I-10837.

²⁸⁵ So auch: EuGH v. 21.02.2013, C-123/11, Oy AA, ECLI:EU:C:2013:84.

²⁸⁶ EuGH v. 18.07.2007, C-231/05, Oy AA, Slg. 2007, I-6373.

„Dieser Rechtfertigungsgrund ist [...] anzuerkennen, wenn mit der betreffenden Regelung Verhaltensweisen verhindert werden sollen, die geeignet sind, das Recht eines Mitgliedstaats auf Ausübung seiner Besteuerungszuständigkeit für die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten zu gefährden [...]. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs würde, wenn den Gesellschaften die Möglichkeit eingeräumt würde, für die Berücksichtigung ihrer Verluste im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung oder aber in einem anderen Mitgliedstaat zu optieren, die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten erheblich beeinträchtigt [...]. Würde die Möglichkeit zugelassen, einen grenzüberschreitenden Konzernbeitrag wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden von den steuerpflichtigen Einkünften des Gebers abzuziehen, hätte dies gleichermaßen zur Folge, dass Unternehmensgruppen nach Belieben den Mitgliedstaat wählen könnten, in dem die Gewinne der Tochtergesellschaft besteuert würden, indem sie sie der steuerlichen Bemessungsgrundlage der Tochtergesellschaft entzögen und, wenn dieser Beitrag als steuerpflichtige Einnahme im Mitgliedstaat der begünstigten Muttergesellschaft angesehen würde, in die Bemessungsgrundlage der Muttergesellschaft einbezögen. Dies würde das System der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen, da der Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft, je nachdem, welche Wahl die Unternehmensgruppen getroffen haben, gezwungen wäre, auf sein Recht als Sitzstaat der Tochtergesellschaft zur Besteuerung der Einkünfte dieser Gesellschaft – eventuell zugunsten des Sitzmitgliedstaats der Muttergesellschaft – zu verzichten [...]“²⁸⁷.

In der *Rs. X Holding*²⁸⁸ wurde der Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse sodann zum ersten Mal als alleiniger Rechtfertigungsgrund durch den EuGH akzeptiert. In dem Verfahren ging es um das niederländische Gruppenbesteuerungsregime, dem zufolge verbundene Gesellschaften eine steuerliche Einheit bilden konnten, was eine phasengleiche Verrechnung von positiven und negativen Einkünften der Gruppenmitglieder bei der Muttergesellschaft sowie die Steuerneutralität gruppeninterner Vermögensübertragungen und Dienstleistungen bedingte. Der EuGH führte dort aus:

„Da die Muttergesellschaft nach Belieben entscheiden kann, eine steuerliche Ein-

²⁸⁷ EuGH v. 18.07.2007, C-231/05, Oy AA, Slg. 2007, I-6373, Rn. 54 ff.

²⁸⁸ EuGH v. 25.02.2010, C-337/08, X Holding, Slg. 2010, I-1215.

heit mit ihrer Tochtergesellschaft zu bilden, und es ihr ebenso freisteht, diese Einheit von einem Jahr zum anderen aufzulösen, liefe die Möglichkeit, eine gebietsfremde Tochtergesellschaft in die steuerliche Einheit einzubeziehen, darauf hinaus, dass sie die freie Wahl hätte, welches Steuersystem auf die Verluste ihrer Tochtergesellschaft anwendbar ist und wo die Verluste berücksichtigt werden.“²⁸⁹

Aus den bisherigen Urteilen des EuGH zum Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse ist folgendes abzuleiten:²⁹⁰

- Der Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse schützt das staatliche Regelungsziel, die „Symmetrie zwischen dem Recht zur Besteuerung der Gewinne und der Möglichkeit, Verluste in Abzug zu bringen“²⁹¹, zu wahren.
- Sind zwei Mitgliedstaaten nach völkerrechtlichen Grundsätzen zur Besteuerung berechtigt, steht es ihnen im Sinne der Rs. *Gilly* frei, mittels völkerrechtlicher Verträge diese Doppelbesteuerung durch Besteuerungsverzicht aufzulösen und somit die Besteuerungsbefugnisse (ausgewogen) aufzuteilen. Um gerade diese Ausgewogenheit sicherzustellen, soll die Aufteilung symmetrisch zum Recht zur Besteuerung positiver Einkünfte auch die Pflicht zur steuerlichen Berücksichtigung negativer Einkünfte betreffen. Somit ist die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse gewahrt, wenn der Mitgliedstaat, der seine Besteuerungsbefugnis über eine bestimmte Einkunftsquelle ausübt, auch die damit zusammenhängenden Verluste berücksichtigt; die Aufteilung ist ferner auch dann gewahrt, wenn ein Mitgliedstaat auf die Ausübung der Besteuerungsbefugnisse in Hinblick auf eine Einkunftsquelle verzichtet und sodann die Berücksichtigung von damit zusammenhängenden Verlusten versagt.²⁹²
- Es kommt dem EuGH darauf an, dass die Steuerpflichtigen nicht unter Berufung auf die Grundfreiheiten die nationalen Steuersysteme ausnutzen und ihre Gewinne und Verluste so verteilen können, wie sich es für sie steuerlich am günstigsten darstellt.

Sämtliche Urteile, die sich mit dem Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse befassen, prüfen nationale Normen, die an Sachverhalte mit Auslandsbezug unmittelbar negative materiellrechtliche Konsequenzen knüpfen. Es sind gerade diese Normen, welche die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse unmittelbar wahren sollen.

²⁸⁹ EuGH v. 25.02.2010, C-337/08, X Holding, Slg. 2010, I-1215, Rn. 31.

²⁹⁰ Vgl. hierzu auch vertiefend *Daxkobler*, Die Grundfreiheitenliche Rechtsprechung des EuGH, 244 ff.

²⁹¹ EuGH v. 15.05.2008, C-414, Lidl Belgium, 2008, I-3601, Rn. 33

²⁹² Vgl. so auch: EuGH v. 29.03.2007, C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Slg. 2007, I-2647.

Mit anderen Worten: Durch konkrete Anwendung dieser nationalen Normen wird die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse unmittelbar gewahrt.

Eine nationale Anzeigepflicht vermag eine solche unmittelbare Wirkung aber nicht zu erzeugen. Sie mag es dem Gesetzgeber ermöglichen zu erkennen, welche Lücken Steuerpflichtige nutzen, um die zwischen den Staaten getroffene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zu unterlaufen, um sodann das nationale Recht mit dem Ziel der Wahrung der getroffenen Aufteilung zu reformieren. Nicht aber stellt die Anzeigepflicht selbst ein Instrument dar, das unmittelbar derartigen Versuchen entgegenwirken würde.

Zur Rechtfertigung einer nationalen Anzeigepflicht kann somit der Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse in der Form, in der er durch die Rechtsprechung des EuGH bisher herausgearbeitet wurde, nicht herangezogen werden. Der Gerichtshof müsste entweder von seiner bisherigen Rechtsprechung abweichen, in der er stets das konkrete Zusammenspiel der Berücksichtigung von Verlusten und der Besteuerung von positiven Einkünften prüft, oder einen neuen Rechtfertigungsgrund schaffen.

3.4.4. Rechtfertigung für vorbereitende Maßnahmen

Bis dato hat der EuGH, wie dargestellt, die dargestellten relevanten Rechtfertigungsgründe wie die wirksame Steuerkontrolle und die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse stets mit Blick auf eine konkrete, unmittelbar auf das jeweilige Ziel gerichtete Norm geprüft. So wurde der Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse stets im Zusammenhang mit nationalen Normen erörtert, die für Sachverhalte mit Auslandsbezug negative materiellrechtliche Konsequenzen auslösten und gerade hierdurch die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse wahrten. Ebenso diente der Rechtfertigungsgrund der wirksamen Steuerkontrolle stets zur Rechtfertigung einer nationalen Norm, die für Ausländer oder grenzüberschreitende Sachverhalte erschwerte Maßnahmen vorsah, um so nationales Steuerrecht vollziehen zu können. Somit stand der jeweilige Rechtfertigungsgrund bislang immer in einem engen Verhältnis zu einer konkreten Norm, die gerade das dem Rechtfertigungsgrund zugrundeliegende Ziel verfolgte.

Eine nationale Anzeigepflicht vermag dieses Maß an Unmittelbarkeit nicht zu erreichen. Denn erstens wird eine Anzeigepflicht immer auch Gestaltungen erfassen, die im Ergebnis nicht als unerwünscht zu beurteilen sind und bei denen daher keinerlei Handlungsbedarf seitens des Gesetzgebers oder der Verwaltung besteht. Zweitens liegt es auch bei rechtspolitisch unerwünschten Gestaltungen letztlich im Ermessen des Gesetzgebers zu entscheiden, ob er

die einer Gestaltung zugrunde liegende planwidrige Lücke schließen möchte. Ist der Gesetzgeber der Auffassung, dass eine angezeigte Gestaltung keiner legislativen Reaktion bedarf, führt die Anzeige gerade dieser Gestaltung nicht zu einer Maßnahme, die notwendig wäre, um die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zu wahren, die wirksame Steueraufsicht zu sichern oder auch Steuerumgehungen durch rein künstliche Gestaltungen zu bekämpfen. Anzeigen *können* zwar Maßnahmen des Gesetzgebers nach sich ziehen, die vonnöten sind, um Umgehungen vorzubeugen, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zu wahren oder eine wirksame Steueraufsicht sicherzustellen, sie werden aber bei weitem nicht in jedem Fall Anlass dafür sein.

Somit stellt eine nationale Anzeigepflicht eine vorbereitende Maßnahme dar, um nationale Normen erlassen zu können, die ihrerseits unmittelbar darauf abzielen, das dem jeweiligen Rechtfertigungsgrund zugrundeliegende schützenswerte Interesse zu verwirklichen. Ob diese mittelbare Verwirklichung des Rechtfertigungsziels für die Rechtfertigung einer diskriminierenden oder nicht diskriminierenden Beschränkung ausreichen würde, kann gegenwärtig nicht mit Sicherheit gesagt werden. Zwar spricht manches dafür, vorbereitende Maßnahmen mit Blick auf ihre Zielsetzung an demjenigen Maßstab zu messen, der für die vorbereitete Maßnahme selbst gilt. Die Rechtsprechung des EuGH zur Rechtfertigung einer nationalen, die Grundfreiheiten beschränkenden Norm ist bis dato jedoch restriktiv und stets auf die konkrete materiellrechtliche Norm bezogen, die entweder durch die Beschränkung vollzogen werden soll oder die gerade das Rechtfertigungsziel verwirklicht.

3.4.5. Kombination aus verschiedenen Rechtfertigungsgründen?

In der Vergangenheit hat der EuGH vielfach eine nationale Norm als einen gerechtfertigten Verstoß gegen die Grundfreiheiten qualifiziert, indem er für ihre Rechtfertigung zwei oder mehrere Rechtfertigungsgründe miteinander kombiniert hat. Denkbar wäre es, dass eine Kombination der angesprochenen Rechtfertigungsgründe letztlich auch eine beschränkende Anzeigepflicht rechtfertigen könnte, obgleich sie nicht unmittelbar auf die den Rechtfertigungsgründen zugrundeliegenden Ziele gerichtet ist. Aufgrund der dargestellten Struktur der Rechtfertigungsgründe, die jeweils für sich wohl nicht in vollem Umfang einen Grundfreiheitsverstoß zu rechtfertigen vermögen, erscheint es jedoch fraglich, ob eine Gesamtschau ausreicht, um die von einer beschränkenden Anzeigepflicht hervorgerufenen Grundfreiheitsverstöße derart zu rechtfertigen, dass ein rechtmäßiger Eingriff in allen von der Anzeigepflicht umfassten grundfreiheitlich geschützten Fällen vorläge.

3.4.6. Zusammenfassung

Wird die Anzeigepflicht für Steuergestaltungen in einer Weise ausgestaltet, dass daraus grundfreiheitsrelevante Beschränkungen folgen, so erscheint nach den dargelegten Maßstäben, die nach der bisherigen Rechtsprechung des EuGH an die Rechtfertigungsprüfung anzulegen sind, eine Rechtfertigung über die Rechtfertigungsgründe der Bekämpfung der Steuerumgehung, der Wirksamkeit der Steueraufsicht und der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zweifelhaft. Zwar stehen hinter den Rechtfertigungsgründen der Wirksamkeit der Steueraufsicht, der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse und der Vermeidung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung Überlegungen und Ziele, die sich teilweise auch zur Rechtfertigung einer Anzeigepflicht eignen können. Beispielsweise zielt die Anzeigepflicht gerade darauf ab, Gestaltungen zu erfassen, die planwidrige Regelungslücken des nationalen Steuerrechts nutzen, und lässt sich insofern dem Kampf gegen Steuerumgehung zuordnen. Aufgrund der rechtspolitischen Funktion der Anzeigepflicht und ihres breiten Anwendungsbereichs deckt aber letztlich keiner der genannten tradierten Rechtfertigungsgründe unmittelbar die Beschränkungen der Grundfreiheiten ab, die mit einem Anzeigepflichtsystem nach den obigen Überlegungen verbunden sein können. Nach den dargestellten Maßstäben, nach denen eine Rechtfertigung nur unter äußerst engen Voraussetzungen in Betracht kommt, erscheint das Durchgreifen eines Rechtfertigungsgrundes im Bereich einer beschränkenden Anzeigepflicht mithin fraglich. Andererseits kann auch nicht ausgeschlossen werden, dass der EuGH eine folgerichtig und verhältnismäßig ausgestaltete, rechtspolitisch ausgerichtete Anzeigepflicht mit Blick auf eine Kombination der oben diskutierten Rechtfertigungsgründe europarechtlich akzeptieren würde.

3.5. Ergebnis

Die vorstehenden Überlegungen zu den europarechtlichen Rahmenbedingungen lassen die Formulierung folgender Eckpunkte für die Ausgestaltung eines Anzeigepflichtsystems mit primär rechtspolitischer Zielsetzung zu:

- Europarechtlich im Grundsatz unproblematisch erscheint ein rechtspolitisch ausgerichtetes Anzeigepflichtsystem, das die Anzeigepflicht an Merkmale von Gestaltungen knüpft, die im Inlandsfall wie auch im grenzüberschreitenden Fall gleichermaßen vorliegen können (z.B. Vertraulichkeitsbeschränkungen, bestimmte Vergütungsstrukturen, Modellhaftigkeit, inhaltliche Kriterien wie die Generierung von Verlusten etc.), und das insofern diskriminierungsfrei ausgestaltet ist. Auch in einem solchen System

ist aber zusätzlich darauf zu achten, dass der grenzüberschreitende Fall nicht in tatsächlicher Hinsicht stärker belastet wird als der Inlandsfall; dies kann es erforderlich machen, bereits im Ausland erfolgte Anzeigen derselben Gestaltung zu berücksichtigen. Ferner hat auch die Auswahl der anzeigepflichtigen Personen diskriminierungsfrei zu erfolgen (s. hierzu im Detail unter IV.5.3.3.).

- Europarechtlich deutlich riskanter erscheint die Einführung eines Anzeigepflichtsystems, das insgesamt oder in einzelnen Fallgruppen gezielt auf grenzüberschreitende Gestaltungen zugeschnitten ist; hierbei kommt es nicht darauf an, ob ein derartiger Tatbestand unmittelbar zwischen In- und Auslandsfall differenziert oder ob ein Kriterium gewählt wird, das zwar vordergründig neutral erscheint, tatsächlich aber ausschließlich oder jedenfalls in der weit überwiegenden Anzahl von Fällen nur in grenzüberschreitenden Konstellationen gegeben sein wird (z.B. ein Qualifikationskonflikt; zu einem denkbaren Sondertatbestand für Hybrids s. noch eingehend unter IV.4.8.). Denn im Hinblick auf das rechtspolitische Interesse des Gesetzgebers und der Verwaltung, über unerwünschte Steuergestaltungen möglichst früh informiert zu werden, unterscheiden sich In- und Auslandsfall qualitativ nicht in einer Weise voneinander, welche ihre grundsätzliche Vergleichbarkeit innerhalb einer Prüfung am Maßstab der Grundfreiheiten in Frage zu stellen vermöchte.

Infolgedessen wäre eine solche Regelung europarechtlich nur zulässig, wenn sie sich rechtfertigen ließe. Ob dies gelingen würde, erscheint als zwei Gründen ungewiss.

Erstens passt keiner der bisher vom EuGH entwickelten Rechtfertigungsgründe unmittelbar auf eine rechtspolitisch ausgerichtete Anzeigepflicht; die Rechtfertigung würde deshalb voraussetzen, dass der EuGH dazu bereit wäre, diese Gründe weiter zu entwickeln und sie insbesondere auf vorbereitende Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerumgehung oder der internationalen Steuerarbitrage zu erstrecken.

Zweitens wäre es auch dann, wenn ein einschlägiger Rechtfertigungsgrund gefunden (bzw. entwickelt) würde, erforderlich, gerade die Mehrbelastung des grenzüberschreitenden Falles zu begründen; dies würde ein im Vergleich zu inländischen Steuergestaltungen erhöhtes Interesse an der Erlangung von Informationen über die abstrakte Struktur der adressierten Gestaltungen voraussetzen. Nach unserem derzeitigen Kenntnisstand erscheint uns dies fraglich, gerade vor dem Hintergrund dessen, dass

die OECD-Arbeiten zu BEPS hier bereits erheblich zur Aufklärung beigetragen haben.²⁹³

Klarzustellen ist an dieser Stelle, dass sich diese Überlegungen nur auf ein *rechtspolitisch ausgerichtetes Anzeigepflichtsystem* und dementsprechend auf ein *rechtspolitisches Informationsinteresse* beziehen. Hiervon zu unterscheiden ist die Frage erhöhter veranlagungsbezogener Informationspflichten des Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten (s. derzeit § 90 Abs. 2, Abs. 3 AO), die auch in Form einer Anzeigepflicht für bestimmte Typen unerwünschter Steuergestaltungen denkbar wären. Da ein solches Instrument ein anderes Ziel verfolgen würde und sich erhöhte Informationsdefizite im Veranlagungsverfahren bei Auslandsbezug deutlich leichter aufzeigen lassen, stünde hier die Rechtfertigungsprüfung unter ganz anderen Vorzeichen.

IV. Überlegungen zur Ausgestaltung eines Anzeigepflichtsystems in Deutschland

1. Grundlegende Ausrichtung

Der internationale Vergleich zeigt, dass die meisten Anzeigepflichtsysteme für die Festlegung der anzeigepflichtigen Gestaltungen teils kumulativ, teils alternativ an eine Reihe von Kriterien anknüpfen, die auf ganz unterschiedlichen Ebenen liegen; so erfassen einige von ihnen konkrete Inhalte oder Ergebnisse von Gestaltungen, die als besonders problematisch empfunden werden, während andere eher „Begleitumstände“ von Gestaltungen adressieren, denen indizielle Bedeutung für besonders aggressive Formen der Steuergestaltung zugeschrieben wird.²⁹⁴ Die Frage, welche dieser Kriterien sich für eine Implementierung ins deutsche Recht eignen, lässt sich nur dann zielsicher beantworten, wenn in einem ersten Schritt konzeptionell geklärt wird, welche Art von Gestaltungen überhaupt im Fokus der Anzeigepflicht stehen sollten. Insbesondere lässt sich die Zielgenauigkeit von Merkmalen, denen eher indizielle Bedeutung zukommt, nur beurteilen, wenn hinreichend deutlich wird, worauf diese Indizien *substantiell* abzielen. Dies richtet sich nach der/den Funktion(en) des anvisierten Anzeigepflichtsystems.

²⁹³ Speziell zum rechtspolitischen Informationsinteresse bei *Hybrids* s. ausführlich auch unter IV.4.8.1.

²⁹⁴ S. näher hierzu unter IV.3.

Wie oben herausgearbeitet, wäre die Zielsetzung einer Anzeigepflicht in Deutschland in erster Linie eine rechtspolitische.²⁹⁵ Insbesondere dem Steuergesetzgeber, jedoch auch der Finanzverwaltung als Richtlinien- und Erlassgeber soll ermöglicht werden, möglichst zeitnah und auf fundierter Informationsbasis auf rechtspolitisch unerwünschte Gestaltungen reagieren zu können. Vor diesem Hintergrund geht es bei der Ausgestaltung des sachlichen Anwendungsbereichs der Anzeigepflicht darum, derartige Gestaltungen möglichst treffsicher herauszufiltern (*Filterfunktion*).

Diese Zielvorgabe wird allerdings in keinem Anzeigepflichtsystem vollends erfüllt werden können. Vielmehr wird jedes Anzeigepflichtsystem auch Gestaltungen zur Anzeige vorsehen, die letztlich rechtlich und rechtspolitisch unproblematisch sind.²⁹⁶

Die Notwendigkeit eines solchen gewissermaßen überschießenden Anwendungsbereichs ergibt sich schon allein daraus, dass es evident unzweckmäßig wäre, in den objektiven Tatbestand der Anzeigepflicht ein auf die rechtspolitische „Unerwünschtheit“ abstellendes Tatbestandsmerkmal wie etwa den Widerspruch zu Sinn und Zweck der betroffenen steuerrechtlichen Vorschriften aufzunehmen. Denn erstens wäre die Prüfung eines solchen Tatbestandsmerkmals, die der Steuerpflichtige oder sein Berater bei der Entscheidung über eine Anzeige vorzunehmen hätte, mit erheblichen Unsicherheiten behaftet; dies würde dem Ziel zuwiderlaufen, die Tatbestände der Anzeigepflicht möglichst klar und eindeutig auszugestalten.²⁹⁷ Zweitens dürfte sich der anzeigepflichtige Berater oder Steuerpflichtige bei dieser Prüfung im Zweifel immer auf den Standpunkt stellen, die implementierte Gestaltung sei vollkommen unproblematisch und daher nicht anzeigepflichtig; dies gilt umso mehr, als eine Anzeige bei einer derartigen Tatbestandsausgestaltung dem Eingeständnis der Missbräuchlichkeit einer Gestaltung nahe käme. Auch das Bußgeldrisiko dürfte an dieser Tendenz zur Untererfüllung der Anzeigepflicht nicht allzu viel ändern, denn ein *vorsätzlicher* Verstoß gegen die Anzeigepflicht wird sich angesichts eines solchen Tatbestandsmerkmals, über dessen Erfüllung sich häufig mit Fug und Recht streiten lässt, nur selten nachweisen lassen. Eine solche Ausgestaltung des Tatbestandes würde daher die Informationsfunktion der Anzeigepflicht konterkarieren.

²⁹⁵ Hierzu oben, II.

²⁹⁶ So explizit für die britischen Regelungen auch die britische Steuerverwaltung HMRC in den Richtlinien zu Anzeigepflichten, HMRC Guidance (Fn. 8), Tz. 7.1, sowie *OECD*, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 174.

²⁹⁷ Zu dieser Zielsetzung s. *OECD*, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 19.

Aus der Tatsache, dass ein derartiges Tatbestandsmerkmal für die Anzeigepflicht nicht in Betracht kommt, folgt auch, dass sich nicht aus jeder Anzeige eine Handlungsempfehlung für den Gesetzgeber oder die Finanzverwaltung ableiten lassen wird.²⁹⁸

Die Erkenntnis, dass eine tatbestandliche Einschränkung auf unerwünschte Gestaltungen unmittelbar nicht gelingen wird, macht es umso wichtiger, Kriterien zu ermitteln, die eine sinnvolle Eingrenzung der Anzeigepflicht ermöglichen. Denn zu viele Anzeigen letztlich unproblematischer Gestaltungen binden personelle Mittel bei der Finanzverwaltung und lenken von den wirklich problematischen Gestaltungen und mit diesen verbundenen Lösungsansätzen ab. Gleichzeitig belasten allzu weite Anzeigepflichten die anzeigeverpflichteten Personen über das erforderliche Maß hinaus, was ihre rechtspolitische und verfassungsrechtliche Rechtfertigung in Frage stellt.

2. Vorüberlegungen zur Festlegung der anzeigepflichtigen Gestaltungen

2.1. Einschränkung auf reproduzierbare Steuergestaltungen

Ein Anzeigepflichtsystem mit rechtspolitischer Funktion, also mit dem Ziel, der Finanzverwaltung und dem Gesetzgeber möglichst frühzeitig Informationen über Lücken im geltenden materiellen Recht und deren Nutzung durch Steuerpflichtige zukommen zu lassen, sollte auf Gestaltungen beschränkt sein, bei denen frühzeitige Informationen auch tatsächlich zu sinnvollen Reaktionen des Gesetzgebers oder der Verwaltung führen können.

Daraus folgt, dass solche Gestaltungen aus dem Anwendungsbereich der Anzeigepflicht ausgeklammert werden sollten, die so individuell sind, dass sie sich nur schwer oder überhaupt nicht reproduzieren lassen. Derartige individualisierte Gestaltungen können ggf. Anlass für eine genauere Untersuchung im Rahmen der Veranlagung oder Betriebsprüfung bieten. Ein besonderes Bedürfnis seitens der Finanzverwaltung, darüber möglichst zeitig, also vor dem konkreten Veranlagungsverfahren informiert zu werden, sehen wir jedoch nicht. Einerseits besteht insofern kein Bedarf an allgemeinen Maßnahmen der Verwaltung zur Vereinheitlichung der Rechtsdurchsetzung, zumal solche Gestaltungen dann, wenn sie erhebliche Steuer-

²⁹⁸ Dies gilt selbst in Großbritannien, wo besonders viele Anzeigen in Gesetzesänderungen münden. So wurden in den ersten 10 Jahren seit Einführung der Regelungen insgesamt 2.366 Gestaltungen angezeigt (vgl. [www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/379821/HMRC - Tax avoidance disclosure statistics 1 Aug 2004 to 30 Sept 2014.pdf](http://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/379821/HMRC_-_Tax_avoidance_disclosure_statistics_1_Aug_2004_to_30_Sept_2014.pdf)); gleichzeitig wird vermutet, dass zumindest in den ersten Jahren ca. 20 Gesetzesänderungen in jedem Finance Act seit 2005 auf Informationen aus dem Anzeigepflichtsystem zurückzuführen waren (vgl. *Tiley, The Avoidance Problem: Some UK Reflections*, in: *Freedman, Beyond Boundaries – Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Oxford 2008, 67, 77). Damit wurden von den 2.366 bis zum Jahr 2014 angezeigten Gestaltungen 925 geschlossen (*OECD, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015*, Tz. 39).

ausfälle zu generieren drohen, im Rahmen des konkreten Veranlagungsverfahrens ohnehin genauer unter die Lupe genommen werden. Andererseits dürfte es dem Gesetzgeber regelmäßig aufgrund des Rückwirkungsverbots²⁹⁹ verwehrt sein, einer solchen Gestaltung die rechtliche Grundlage zu entziehen, wenn sie nach geltendem Recht die erstrebten Steuervorteile zeitigt, da es kaum gelingen wird, das materielle Recht in dem Zeitraum zwischen der Anzeige und der Umsetzung der Gestaltung entsprechend zu ändern, zumal dann nicht, wenn die Anzeige erst bei Umsetzung der Gestaltung erfolgt.³⁰⁰

Daher sollte sich ein rechtspolitisch ausgerichtetes Anzeigepflichtsystem auf Gestaltungen beschränken, die in dem Sinne reproduzierbar sind, dass ihr wiederholter Einsatz denkbar ist.

Jedoch genügt dieses Kriterium für sich genommen nicht, um die Anzeigepflicht hinreichend einzugrenzen. Denn ein allein an die Reproduzierbarkeit anknüpfender Tatbestand würde unzählige Steuergestaltungen für anzeigepflichtig erklären; es blieben nur diejenigen Gestaltungen ausgeklammert, die so individuell auf die spezifische Situation eines Steuerpflichtigen zugeschnitten sind, dass sie sich nicht auf andere Steuerpflichtige in einer vergleichbaren Situation übertragen lassen. Damit lässt sich die Anzeigepflicht aber nicht auf ein für Private und Steuerverwaltung handhabbares bzw. verwertbares Maß bringen; der erforderlichen Filterfunktion eines Anzeigepflichtsystems wäre mit dieser Anknüpfung allein nicht Genüge getan. Die daraus resultierende Flut von Anzeigen wäre für die Verwaltung nicht zu bewältigen. Außerdem dürfte der Versuch, ein solches Anzeigepflichtsystem zu installieren, auf derart breiten Widerstand aller betroffenen Verkehrskreise treffen, dass an der politischen Umsetzbarkeit erhebliche Zweifel bestünden.

Zudem sprechen auch verfassungsrechtliche Erwägungen dagegen, alle reproduzierbaren Gestaltungen für anzeigepflichtig zu erklären. Denn das verfassungsrechtliche Gebot der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne verlangt vom Gesetzgeber Augenmaß bei der Belastung der Gesetzesunterworfenen; der Eingriff in ihren grundrechtlich geschützten Bereich muss ihnen, gemessen am Ziel des staatlichen Handelns, zumutbar sein. An der Einhaltung dieses Übermaßverbotes bestünden erhebliche Zweifel bei einer Anzeigepflicht, die dazu führt, dass sich Steuerberater oder Rechtsanwälte bei ihrer täglichen Beratung ggf. gar mehrfach täglich die Frage stellen müssen, ob sie eine Anzeige abzusenden haben, obgleich sie gängige, nicht einmal besonders „aggressive“ steuerliche Beratungstätigkeiten ausüben, sich also nicht auf die Strukturierung und den Vertrieb komplexer *tax shelter* spezialisiert haben.

²⁹⁹ Hierzu oben, unter III.2.1.

³⁰⁰ Zum Zeitpunkt der Anzeige s. unter IV.6.

Daher sollte sich ein Anzeigepflichtsystem mit rechtspolitischer Ausrichtung auf Gestaltungen konzentrieren, die nicht nur reproduzierbar sind, sondern bei denen zusätzlich ein besonderes rechtspolitisches Informationsbedürfnis besteht.

Dabei dürfte es aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht ausreichen, die Konkretisierung dieses Informationsbedürfnisses insgesamt der Verwaltung zu überlassen,³⁰¹ beispielsweise durch eine gesetzliche Regelung, die im Tatbestand lediglich an die Reproduzierbarkeit einer Gestaltung anknüpfen und im Übrigen die Verwaltung dazu ermächtigen würde, Fallgruppen, in denen ein besonderes Informationsbedürfnis gegeben ist, im Verordnungswege für anzeigepflichtig zu erklären. Denn eine solche Regelung würde zu wenig Vorgaben für den Verordnungsgeber enthalten und daher Art. 80 Abs. 1 S. 2 GG ebenso wenig genügen wie dem bei Bußgeldbewehrung ebenfalls einschlägigen Art. 103 Abs. 2 GG; mit ihr ließe sich außerdem einer Verletzung des Übermaßverbotes nicht zuverlässig vorbeugen. Daher sollten die entsprechenden Einschränkungen bereits auf der Ebene des gesetzlichen Tatbestandes erfolgen.³⁰²

Unseres Erachtens ist ein gesteigertes Informationsinteresse vor allem bei modellhaften Gestaltungen (hierzu sogleich unter IV.2.2.) sowie bei Gestaltungen mit besonderem Innovationsgehalt (hierzu unter IV.2.3.) zu bejahen.

2.2. Modellhafte Steuergestaltungen als Kernbereich der Anzeigepflicht

Ein besonderes Informationsbedürfnis besteht insbesondere bei Gestaltungen, die nicht nur theoretisch reproduzierbar sind, sondern als standardisierte „Steuerprodukte“ auf eine Verwendung durch mehrere Steuerpflichtige angelegt sind (und regelmäßig auch entsprechend beworben werden). Damit sind modellhafte Gestaltungen angesprochen, die weitgehend unabhängig von der konkreten Situation des Steuerpflichtigen ohne betrieblichen Anlass implementiert werden können.

Dies ist derjenige Bereich der Steuergestaltung, in welchem das größte Informationsbedürfnis besteht. Denn modellhafte Gestaltungen bergen tendenziell das Risiko erheblicher Einnahmeausfälle, weil sie sich weitgehend anlassunabhängig einsetzen lassen und sich bei ihnen daher das Gesamtinvestitionsvolumen – und damit der Steuerausfall – nahezu beliebig vergrößern lassen. Zudem basieren sie häufig auf einer derart komplexen Koppelung verschiedener recht-

³⁰¹ Hierzu bereits obenstehend, unter III.1.1.2.

³⁰² Diese Überlegung schließt es nicht aus, bestimmte andere Details des Anzeigepflichtsystems, etwa die Veröffentlichung einer „Negativliste“ nicht (mehr) anzeigepflichtiger Gestaltungstypen, im Verordnungswege zu regeln (hierzu unter IV.4.6).

licher Schritte, dass die entsprechende Gestaltungsmöglichkeit für Gesetzgeber und Verwaltung nur schwer vorherzusehen ist. Der Umstand, dass solche Modelle auf wiederholte Umsetzung durch mehrere Verwender abzielen, bedeutet außerdem, dass der Vorteil frühzeitiger Information hier besonders relevant ist; denn der Gesetzgeber erhält so die Möglichkeit, die angestrebten Steuervorteile *pro futuro* zu versagen und damit die weitere Vermarktung des Modells zu stoppen.

In persönlicher Hinsicht sind mit dieser Anknüpfung Entwickler und Promotoren standardisierter Steuersparmodelle in den Blick genommen, also ein Markt, der bewusst auf die Nutzung von gesetzlichen Lücken und Zweifelsfällen ausgerichtet ist und steuerliche „Produkte“ zum Gegenstand hat, deren Einsatz von der konkreten Situation des jeweiligen Verwenders weitgehend unabhängig ist. Ohne hiermit ein Werturteil zu verbinden, ist festzustellen, dass sich dieser Bereich steuerplanerischer Tätigkeit aus Sicht des Fiskus als besonders problematisch darstellt und ein erhebliches öffentliches Interesse daran besteht, zeitnah Informationen darüber zu erhalten, wie sich das Angebot auf diesem Markt darstellt.

Auch im Hinblick auf die Handhabbarkeit in der Praxis bietet eine Anzeigepflicht für standardisierte Steuergestaltungsmodelle erhebliche Vorteile. Denn verglichen mit der regulären, am Einzelfall orientierten Steuerberatung ist es für den Anbieter solcher „Steuerprodukte“ vergleichsweise einfach zu erkennen, dass die Entwicklung eines neuen „Produkts“ die Anzeigepflicht auslöst, und dieser nachzukommen. Eine derartige Fokussierung der Anzeigepflicht dient damit auch der sinnvollen Beschränkung des Aufwands der Anzeigepflichtigen und trägt auf diese Weise zur verhältnismäßigen Ausgestaltung der Anzeigepflicht bei.

Die modellhaften Gestaltungen sollten daher unseres Erachtens den Kernbereich anzeigepflichtiger Gestaltungen darstellen.

2.3. Anzeigepflicht für Gestaltungen mit besonderem Innovationsgehalt

Neben den modellhaften Gestaltungen kann es sich für ein rechtspolitisch ausgerichtetes Anzeigepflichtsystem anbieten, auch solche Steuergestaltungen in den Blick zu nehmen, die zwar nicht in gleichem Maße standardisiert, aber doch zumindest reproduzierbar und gleichzeitig besonders innovativ sind. Denn innovative Steuergestaltungen sind aus rechtspolitischer Sicht deshalb von besonderem Interesse, weil sie der Finanzverwaltung und dem Gesetzgeber unerwünschte Lücken im materiellen Steuerrecht aufzeigen können, die bislang noch nicht allgemein bekannt sind. Während mit modellhaften Gestaltungen die strukturelle Gefahr erhöhter Steuerausfälle verbunden ist, ergibt sich das gesteigerte rechtspolitische Informations-

interesse bei neuartigen Gestaltungen aus dem besonderen Innovationsgehalt der Steuerstruktur. Häufig werden derartige Gestaltungen auch besonders „aggressiv“ in dem Sinne sein, dass sie bewusst die Grenzen des materiellrechtlich Möglichen ausloten.

Klarzustellen ist dabei, dass eine Transaktion nicht bereits deshalb eine innovative Steuergestaltung darstellt, weil ihre steuerlichen Implikationen noch nicht abschließend geklärt sind und sich möglicherweise für den Steuerpflichtigen als günstig darstellen. Denn der Innovationsgehalt, auf dessen Erfassung sich die Anzeigepflicht richten müsste, liegt nicht auf der Ebene der steuerlichen Rechtsfolgen, sondern auf der Ebene der Sachverhalts*gestaltung*, also der Kombination von zivilrechtlichen Elementen oder Realakten mit Blick auf deren steuerliche Folgen in bisher vom Gesetzgeber nicht bedachter Weise. Das rechtspolitische Interesse des Gesetzgebers und der Verwaltung richtet sich darauf, zu erfahren, welche (neuartigen) Kombinationen von Gestaltungselementen denkbar und gebräuchlich sind, um einen steuerlichen Vorteil zu generieren.³⁰³

Die Anknüpfung an einen besonderen Innovationsgehalt vermag in ähnlicher Weise wie die Anknüpfung an Modellhaftigkeit eine sinnvolle Beschränkung der Anzeigepflicht auf denjenigen Bereich steuerlicher Beratung zu leisten, in welchem in besonderem Maße – tatsächliche oder vermutete – Lücken des Steuerrechts ausgenutzt werden, unter Ausklammerung der „alltäglichen“, „klassischen“ steuerlichen Gestaltungsberatung. Die Anzeigepflicht sollte damit im beruflichen Alltag der steuerberatenden Berufe die Ausnahme bleiben, da hierbei in aller Regel auf bereits bekannte steuerlich vorteilhafte Strukturen zurückgegriffen wird. Dies sichert die Qualität der Anzeigen sowie ihre Handhabbarkeit und Verwertbarkeit für die Finanzverwaltung und stellt einen weiteren tauglichen Ansatz zur verhältnismäßigen Ausgestaltung der Anzeigepflicht dar. Auch das Kriterium des Innovationsgehalts vermag das Informationsinteresse des Staates auf der einen und die Berufsfreiheit der steuerberatenden Berufe auf der anderen Seite in ein angemessenes Verhältnis zu bringen.

³⁰³ Demgemäß sollte beispielsweise der Formwechsel von einer Rechtsform in eine andere auch dann nicht anzeigepflichtig sein, wenn rechtlich nicht abschließend geklärt ist, welche steuerlichen Rechtsfolgen hiermit im Einzelnen verbunden sind, ob etwa Nachversteuerungstatbestände ausgelöst werden. Anzeigepflichtig könnte – um bei dem Beispiel zu bleiben – hingegen ein Formwechsel sein, der in Vorbereitung auf eine Veräußerung der formgewechselten Gesellschaft erfolgt.

Für die Frage, ob mehrere aufeinander folgende Rechtsakte jeweils isoliert zu betrachten sind oder zusammen eine ggf. innovative Kombination einzelner Gestaltungselemente im oben angesprochenen Sinne darstellen, kann in Deutschland auf die Grundsätze der Gesamtplanrechtsprechung zurückgegriffen werden, s. hierzu nur *Spindler*, DStR 2005, 1 ff.

3. Umsetzungsmöglichkeiten: Specific hallmarks und generic hallmarks

Für die konkrete Umsetzung der Zielvorgabe, möglichst treffsicher rechtspolitisch unerwünschte Gestaltungen anzeigepflichtig zu stellen, gibt es im internationalen Vergleich zwei unterschiedliche Grundansätze.³⁰⁴ Die anzeigepflichtige Gestaltung kann einerseits durch eine Anknüpfung an Inhalte oder Ergebnisse der Gestaltung (*specific hallmarks*) oder durch eine Anknüpfung an äußere Umstände der Gestaltung (*generic hallmarks*) definiert werden. Solche Merkmale sind in Rein- oder Mischformen in allen ausländischen Anzeigepflichtsystemen anzutreffen.

3.1. Anknüpfung an Inhalte oder Ergebnisse von Gestaltungen (*specific hallmarks*)

Der Tatbestand einer Anzeigepflicht kann unmittelbar an bestimmte Strukturinhalte oder rechtliche Ergebnisse von Gestaltungen anknüpfen (sog. *specific hallmarks*). Damit werden bestimmte Typen von Gestaltungen adressiert, die der Gesetzgeber als (potentiell) unerwünscht oder missbrauchsverdächtig ansieht.

Eine besonders starke Ausprägung erfährt dieser Ansatz in den Kataloggestaltungen des US-Rechts (*listed transactions*³⁰⁵ sowie *transactions of interest*³⁰⁶). Hier werden die Gestaltungen, welche der Anzeigepflicht unterliegen, konkret durch die amerikanische Finanzverwaltung (*IRS*) bezeichnet und beschrieben. Die Finanzverwaltung hat also bereits bei Abfassung dieser Normen genaue Kenntnis über die relevanten Strukturelemente der entsprechenden Gestaltungen, möchte aber entweder noch weitere Informationen über ihre Verbreitung erlangen oder aber über die Anzeigepflicht im Veranlagungsverfahren konkret auf derartige Gestaltungen hingewiesen werden.

Andere allgemeiner gefasste *specific hallmarks* beschreiben bestimmte Gestaltungstypen, etwa Gestaltungen zur Schaffung bzw. Nutzbarmachung steuerlicher Verluste³⁰⁷ oder Leasinggestaltungen³⁰⁸. Sie knüpfen an die Einbeziehung nahestehender Personen³⁰⁹ oder in Niedrigsteuerländern Ansässiger³¹⁰ an. Mitunter löst auch der Einsatz hybrider Finanzinstru-

³⁰⁴ Hierzu auch *OECD*, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 91.

³⁰⁵ U.S. Department of the Treasury Regulations § 1.6011-4(b)(2).

³⁰⁶ U.S. Department of the Treasury Regulations § 1.6011-4(b)(6).

³⁰⁷ Siehe die Übersicht bei *Beuchert*, a.a.O. (Fn. 3), 197 f.

³⁰⁸ Vgl. in Großbritannien SI 2006/1543, §§ 13 bis 17: leasing arrangements.

³⁰⁹ So etwa die israelische Anknüpfung in § 2 Abs. 1 bis 5 Anzeigepflichten-Verordnung (2006).

³¹⁰ Siehe die Übersicht zu Regelungen in Südafrika, Portugal, Israel sowie dem französischen Entwurf von 2006 bei *Beuchert*, a.a.O. (Fn. 3), 197 m.w.N.

mente die Anzeigepflicht aus.³¹¹ In weiteren Steuerrechtsordnungen wird für die Anzeigepflicht an Kriterien aus den allgemeinen Antimissbrauchsbestimmungen angeknüpft (z.B. Gegenläufigkeit, kurze Durchführungszeit der Gestaltung, negative Totalüberschussprognose).³¹² Wiederum andere Anzeigepflichtsysteme stellen auf bestimmte Gestaltungsergebnisse ab, etwa Inkongruenzen in der Behandlung einer Gestaltung in unterschiedlichen Steuerrechtsordnungen³¹³ oder Abweichungen zwischen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Beurteilung³¹⁴.

3.2. Anknüpfung an äußere Umstände von Gestaltungen (*generic hallmarks*)

Während *specific hallmarks* an konkrete Inhalte bzw. Ergebnisse von Gestaltungen anknüpfen, stellt eine andere Kategorie von Tatbestandsmerkmalen auf bestimmte Umstände bei der Entwicklung, der Vermarktung oder der Umsetzung von Gestaltungen ab (sog. *generic hallmarks*).

Bezugspunkt sind hier Begleitumstände, insbesondere im Verhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und seinen Beratern bzw. den Promotoren der Gestaltung. Dieser Ansatz basiert auf der Annahme, dass es Begleitumstände gibt, die besonders innovative oder aus anderen Gründen problematische Steuergestaltungen indizieren. Beispiele für derartige Begleitumstände sind Vertraulichkeitsbeschränkungen, besondere Vergütungsstrukturen für Berater und Vermarkter oder die vertragliche Absicherung von Steuervorteilen. Auch die Modellhaftigkeit bzw. Standardisierung einer steuerlichen Gestaltung ist eine solche *generic hallmark*, ebenso wie ihre Vermarktung oder auch Vermarktbarkeit.

In Großbritannien fanden sich derartige Indikatoren (damals *filters*) bereits bei Einführung der Anzeigepflichten im Jahre 2004.³¹⁵ In abgewandelter Form sind sie weiterhin zentrales Element des britischen Anzeigepflichtsystems.³¹⁶ Angelehnt an die britischen Regelungen sind stark vergleichbare Indikatoren auch Bestandteil des 2010 in Irland eingeführten Systems.³¹⁷

³¹¹ So etwa die portugiesischen Gestaltungen im Finanzierungs- oder Versicherungsbereich mit dem Risiko einer Umqualifizierung (Art. 4(1)(c) Decreto-Lei n.º 29/2008); ebenso die frühere südafrikanische Fallgruppe der Hybridgestaltungen (§ 8F Abs. 2 ITA 1962 i.d.F.v. § 9 des Act No. 32 of 2004 v. 18.1.2005).

³¹² Siehe die Übersicht bei *Beuchert*, a.a.O. (Fn. 3), 195 f.

³¹³ Alle sieben Fallgruppen des deutschen Entwurfs 2007 folgen diesem Ansatz; Vorläufer hierzu gab es in den USA nach den Regelungen von 2000 (U.S. Department of the Treasury Regulations § 1.6011-4T(b)(4) i.d.F.v. TD 9017 v. 22.10.2002, 67 FR 64799) sowie in Frankreich nach dem Entwurf von 2006.

³¹⁴ So insbesondere die südafrikanische Fallgruppe in § 35 Abs. 1 Buchst. c TAA 2011; bis 2006 ebenso die „transactions with a significant book-tax-difference“ des US-Rechts (vgl. U.S. Department of the Treasury Regulations § 1.6011-4(b)(6)(2003)).

³¹⁵ SI 2004/1863, § 8 und § 5A.

³¹⁶ SI 2006/1543, §§ 6 bis 9.

³¹⁷ § 817D(2)(c)(i)(II) Taxes Consolidation Act, SI 7/2011, §§ 7 bis 10.

Die neuen Vorschriften zu Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen in Kanada aus dem Jahre 2013 beschränken sich sogar vollumfänglich auf derartige Kriterien.³¹⁸ Sie ergänzen das dort bereits seit 1989 existierende Anzeigepflichtsystem, das auf klassische steuerliche Verlust(nutzungs)gestaltungen abzielt.³¹⁹

Die Vereinigten Staaten kennen eine Anzeigepflicht zumindest bei einzelnen der genannten *generic hallmarks*, nämlich bei Vertraulichkeitsbeschränkungen (*confidential transactions*³²⁰) sowie bei Gestaltungen mit Erfolgsgarantie (*transactions with contractual protection*³²¹). Im dortigen Anzeigepflichtsystem stehen die Regelungen jedoch nicht im Zentrum.

3.3. Empfehlungen für die Ausrichtung eines deutschen Anzeigepflichtsystems

3.3.1. Grundsätzliche Anknüpfung an *generic hallmarks*

Beide dargestellte Ansätze haben Vor- und Nachteile; welcher von ihnen für ein konkretes Anzeigepflichtsystem vorzugswürdig ist, hängt davon ab, welches Ziel damit in erster Linie erreicht werden soll.

Wesentlicher Vorteil von *specific hallmarks* ist, dass sie es dem Gesetzgeber erlauben, zielgerichtet die Anzeige solcher Gestaltungstypen anzuordnen, bei denen er ein gesteigertes Informationsbedürfnis erkennt. Dieses Informationsbedürfnis kann sich etwa auf Detailslemente von in Grundzügen bekannten Gestaltungen beziehen oder auch auf die Verbreitung bestimmter Gestaltungen im Markt. *Specific hallmarks* eignen sich ferner in besonderer Weise für Anzeigepflichtsysteme mit primär veranlagungsunterstützender Funktion wie etwa das US-amerikanische System. Denn mit ihnen lässt sich konkret festlegen, welche Typen von Gestaltungen gezielt im Veranlagungsverfahren überprüft werden sollten.

Allerdings lassen sich auch erhebliche Nachteile eines Systems von *specific hallmarks* ausmachen. Denn bei einem solchen Ansatz drohen gerade besonders innovative Gestaltungen der Anzeigepflicht zu entgehen, namentlich solche, die keinem der durch die vorhandenen *specific hallmarks* definierten Grundtypen entsprechen. Das vielerwähnte Katz-und-Maus-Spiel³²² im Bereich aggressiver Steuergestaltung kann sich so auf Ebene der Anzeigepflicht fortsetzen, indem Gestaltungsüberlegungen auf diejenigen Bereiche ausweichen, die der Gesetzgeber bei der Formulierung der *specific hallmarks* noch nicht im Blick hatte.

³¹⁸ § 237.3 (1) "reportable transaction" Canadian Income Tax Act.

³¹⁹ § 237.1 (1) "tax shelter" Canadian Income Tax Act.

³²⁰ U.S. Department of the Treasury Regulations § 1.6011-4(b)(3).

³²¹ U.S. Department of the Treasury Regulations § 1.6011-4(b)(4).

³²² Hierzu bereits einleitend oben, unter II.1.

Der wesentliche Vorteil von *generic hallmarks* besteht darin, dass sie Gestaltungen unabhängig von konkreten Inhalten oder steuerlichen Ergebnissen erfassen können. Sie eignen sich daher in besonderer Weise dazu, dem Gesetzgeber und der Verwaltung Informationen gerade auch über noch gänzlich unbekanntene neuartige Gestaltungen zu liefern oder auch über solche Gestaltungen, die sich zum Einsatz ohne konkreten betrieblichen Anlass und damit zur Vermarktung als „Steuerprodukt“ eignen und infolgedessen aus rechtspolitischer Sicht eine besondere Gefährdungslage schaffen.

Unseres Erachtens sollte ein deutsches Anzeigepflichtsystem deshalb grundsätzlich auf *generic hallmarks* basieren und damit an Begleitumstände von Steuergestaltungen anknüpfen; eine Beschränkung der Anzeigepflicht auf Gestaltungen mit bestimmten Inhalten halten wir nicht für angeraten. Diese Empfehlung leitet sich aus der primär rechtspolitischen Funktion der Anzeigepflicht her. Denn ein solcher Grundansatz ermöglicht die Erfassung gerade solcher Gestaltungsmöglichkeiten, welche der Gesetzgeber und die Finanzverwaltung bislang noch nicht im Blick haben, und zwar bei rein nationalen wie auch bei grenzüberschreitenden Gestaltungen.³²³ Eine Bezugnahme auf die Modellhaftigkeit und/oder auf Indizien für besonders innovative Steuergestaltungen erlaubt ferner eine zielgerichtete Fokussierung auf Gestaltungen mit besonderer rechtspolitischer Bedeutung. Die Verwendung geeigneter *generic hallmarks* ermöglicht zudem auf einfachem Wege die Ausgrenzung von Gestaltungen, die dem Bereich „klassischer“ steuerlicher Gestaltungsberatung zuzuordnen sind, also der Einzelberatung von Steuerpflichtigen am konkreten Fall ohne Absicherung des gewünschten Steuererfolges, erfolgsabhängige Vergütung oder Vertraulichkeitsbeschränkungen. Dies trägt dazu bei, den Umfang der Anzeigepflicht verhältnismäßig und praktikabel auszugestalten.

3.3.2. Denkbare Ergänzung durch *specific hallmarks*

Eine derartige Grundentscheidung für *generic hallmarks* bedeutet nicht zwingend, dass nicht ergänzend hierzu *specific hallmarks* zum Einsatz kommen können, wenn sich Gestaltungstypen identifizieren lassen, bei denen ein besonderes Informationsbedürfnis besteht. Eine derartige Kombination wäre auch im internationalen Vergleich nicht unüblich. So wurden insbesondere die Regelungen in Großbritannien, die grundsätzlich auf *generic hallmarks* basieren, im Laufe der Zeit durch verschiedene *specific hallmarks* ergänzt.³²⁴ Eine solche Mischung

³²³ Zur Problematik eines auf Hybrids zugeschnittenen Tatbestandes s. ausführlich unten, IV.4.8.

³²⁴ Ausführlich zur Historie der britischen Regelungen *Beuchert*, a.a.O. (Fn. 3), 71 ff.; zur ähnlichen Entwicklung in Südafrika vgl. *OECD*, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 54.

wird auch von der OECD empfohlen.³²⁵ Dass es dabei zu Überschneidungen kommen kann, wenn eine Gestaltung wegen der Umstände ihrer Entwicklung und Vermarktung unter eine Fallgruppe der *generic hallmarks* und gleichzeitig wegen der Gestaltungsinhalte unter eine Fallgruppe der *specific hallmarks* fällt, ist unproblematisch, da ein und dieselbe Gestaltung durchaus aus verschiedenen Gründen anzeigepflichtig sein kann; eine solche Überschneidung kann im Übrigen auch zwischen den verschiedenen Fallgruppen der *generic hallmarks* vorkommen.

Jedoch ist eine Ergänzung um *specific hallmarks* gesondert rechtspolitisch rechtfertigungsbedürftig. Wie dargestellt, ziehen die *generic hallmarks* ihre rechtspolitische Rechtfertigung daraus, dass sie an äußere Indikatoren anknüpfen, die eine besonders innovative oder aggressive Steuergestaltung erwarten lassen. Diese Rechtfertigung scheidet bei *specific hallmarks* aus, da sie konkrete Gestaltungsinhalte oder -ergebnisse in Bezug nehmen. Hier muss sich ein besonderes, gerade auf den jeweiligen Gestaltungstyp bezogenes Informationsbedürfnis des Staates aus anderen Umständen ergeben. Die Begründung eines solchen Informationsbedürfnisses fällt in einem rechtspolitisch ausgerichteten Anzeigepflichtsystem nicht leicht, weil *specific hallmarks* Typen von Gestaltungen in den Blick nehmen, die dem Fiskus zumindest in ihren Grundzügen schon bekannt sind; Gesetzgeber und Finanzverwaltung wissen hier also, wonach sie suchen. In diesen Fällen stellt sich die Frage, ob sich darüber hinausgehende Informationen nicht auch – für den Steuerpflichtigen und seine Berater weniger belastend – durch verstärkte Koordination innerhalb der Finanzverwaltung erlangen lassen. So wäre es in solchen Situationen denkbar, mittels verwaltungsinterner Anweisungen die Meldung bestimmter Gestaltungen (etwa besonderer Verlust(nutzungs)gestaltungen) durch Veranlagungs- oder Betriebsprüfungsstellen einzufordern. Diese Überlegungen können auch in verfassungsrechtliche Bedenken münden, da die Erforderlichkeit einer solchen Regelung in Zweifel gezogen werden kann.

Ob ein gesteigertes Informationsbedürfnis des Fiskus in Bezug auf einzelne Detailbereiche des Steuerrechts (z.B. bei Gestaltungen zur Umgehung von Verlustverrechnungsbeschränkungen, zur Vermeidung der Kapitalertragsteuer und anderer Abzugssteuern sowie allgemein zur Steueroptimierung unter Ausnutzung von Qualifikationskonflikten) besteht und ob diesem Bedürfnis ohne Anzeigepflichten nicht hinreichend nachgekommen werden kann, obliegt letztlich der Beurteilung durch den Steuergesetzgeber. Aus Sicht der Autoren – und auf Basis

³²⁵ OECD, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 135.

ihres derzeitigen Kenntnisstandes – lassen sich derartige Teilbereiche aktuell nicht identifizieren.³²⁶ Sollten die vorstehend aufgezeigten Fragen jedoch positiv beantwortet werden können, so könnten einzelne *specific hallmarks* neben den *generic hallmarks* rechtspolitisch wie auch verfassungs- und europarechtlich durchaus zu rechtfertigen sein und sich sogar empfehlen.³²⁷ Nach Einführung derartiger *specific hallmarks* können allerdings der Bedarf daran und damit auch die Rechtfertigungsmöglichkeiten im Laufe der Zeit abnehmen, wenn über die betreffenden Gestaltungsinhalte oder -ergebnisse hinreichend Informationen zur Verfügung stehen.

3.3.3. Keine Kataloggestaltungen

Anders als vergleichsweise weit gefasste *specific hallmarks*, die unter den soeben genannten Voraussetzungen auch als Element eines rechtspolitisch ausgerichteten Anzeigepflichtsystems sinnvoll sein können, lassen sich Kataloggestaltungen nach amerikanischem Vorbild (sog. *listed transactions*³²⁸ oder *transactions of interest*³²⁹) in einem solchen System nicht rechtfertigen. Bei den *listed transactions* bzw. *transactions of interest* handelt es sich um Gestaltungen, bei denen sowohl Struktur als auch Ergebnis der Finanzverwaltung bereits weitgehend bekannt sind;³³⁰ die Anzeigepflicht dient ausschließlich dazu, Informationen über den Markt und die Nutzer zu erlangen sowie im Veranlagungsverfahren konkret auf derartige Gestaltungen hinzuweisen.³³¹ Rechtspolitisch relevante Informationen über die Verbreitung einer bereits vollumfänglich bekannten Gestaltung lassen sich aber auch innerhalb der Finanzverwaltung zusammenführen, so dass es unter Erforderlichkeitsgesichtspunkten nicht gerechtfertigt wäre, hierfür die Steuerpflichtigen oder ihre Berater in Anspruch zu nehmen. Insofern die Anzeigepflicht für Kataloggestaltungen primär auf eine effizientere Gestaltung des Veranlagungsverfahrens abzielt, sprechen dagegen die bereits oben diskutierten Einwände gegen ein unmittelbar veranlagungsorientiertes Anzeigepflichtsystem in Deutschland.³³²

³²⁶ Zur Frage eines besonderen Informationsbedürfnisses bei bestimmten grenzüberschreitenden Gestaltungen (Hybrids) s. ausführlicher unter IV.4.8.

³²⁷ Siehe jedoch zum Sonderproblem der internationalen Qualifikationskonflikte und Hybrids unter III.3.3.1.1.3 sowie IV.4.8.2.

³²⁸ U.S. Department of the Treasury Regulations § 1.6011-4(b)(2).

³²⁹ U.S. Department of the Treasury Regulations § 1.6011-4(b)(6).

³³⁰ „Listed transactions“ und „transactions of interest“ unterscheiden sich sowohl im Hinblick auf ihren Hintergrund (bei ersteren geht die US-Steuerverwaltung von Missbrauch aus, bei letzteren hält sie diesen für lediglich denkbar) als auch im Hinblick auf ihre Rechtsfolgen (an „listed transactions“ werden verschiedene unmittelbar belastende Rechtsfolgen mit dem erklärten Ziel der Abschreckung geknüpft).

³³¹ Zur veranlagungsunterstützenden Funktion von Anzeigepflichten und zu verschiedenen Möglichkeiten ihrer Ausgestaltung s. ausführlich unter II.5.2.

³³² Hierzu oben, II.5.2.1.

4. Der sachliche Anwendungsbereich der Anzeigepflicht

Auf Basis dieser Ausführungen zur grundlegenden Ausrichtung des Anzeigepflichtsystems soll nunmehr der sachliche Anwendungsbereich der Anzeigepflicht im Einzelnen diskutiert werden. Die Tatbestandsmerkmale anzeigepflichtiger Gestaltungen in anderen Rechtsordnungen werden dabei herangezogen, um verschiedene denkbare Varianten zu identifizieren und deren internationale Verbreitung aufzuzeigen. Die Diskussion der für Deutschland empfehlenswerten *generic hallmarks* (s. unter IV.4.2. und IV.4.3.) erfolgt dabei vor dem Hintergrund der unter IV.2. hergeleiteten Fokussierung des Anzeigepflichtsystems auf modellhafte und innovative Steuergestaltungen. Konkrete *specific hallmarks* für rein nationale Steuergestaltungen werden im Folgenden nicht diskutiert, da wir derzeit in Deutschland keinen Bedarf daran sehen. Hingegen bedarf die Frage, ob sich ein auf *specific hallmarks* aufbauender Tatbestand für internationale Steuergestaltungen empfiehlt, in Anbetracht des Gesetzesvorschlags von 2007 zu § 138a AO-E und der aktuellen Empfehlungen der OECD³³³ eingehender Diskussion (s. unter IV.4.8.).

4.1. Allgemeine Voraussetzungen der Anzeigepflicht

Vor der Diskussion einzelner durch *generic hallmarks* definierter Fallgruppen anzeigepflichtiger Gestaltungen bietet es sich an, einige allgemeine Voraussetzungen für die Anzeigepflicht vor die Klammer zu ziehen.

4.1.1. Steuervorteil

Zwingendes Grundelement einer anzeigepflichtigen Steuergestaltung ist – dies impliziert bereits der Begriff der „Steuergestaltung“ –, dass die betreffende Gestaltung einen Steuervorteil vermittelt bzw. nach der Rechtsauffassung des Steuerpflichtigen vermitteln sollte.³³⁴ Dieses Kriterium ist in den ausländischen Rechtssystemen teils Bestandteil der einzelnen anzeigepflichtigen Fallgruppen³³⁵, teils als allgemeine Voraussetzung vor die jeweiligen Fallgruppen gezogen³³⁶.

³³³ OECD, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, 10 u. Tz. 236 ff.

³³⁴ Denn es schließt die Anzeigepflicht nicht aus, wenn es sich um eine Gestaltung handelt, für welche bereits das geltende Recht Korrekturmöglichkeiten bereithält, etwa über § 42 AO.

³³⁵ So etwa in Teilen der US-Regelungen (bspw. bei den Verlustgestaltungen oder den Gestaltungen mit kurzer Haltezeit von Vermögensgegenständen), in Israel oder bei der Definition eines „tax shelter“ nach den ursprünglichen kanadischen Regelungen.

³³⁶ So etwa in Großbritannien, Irland, Südafrika und Portugal. In den neuen kanadischen Regelungen erfolgt dies über die Anknüpfung der Anzeigepflicht an das Vorliegen einer sog. „avoidance transaction“ (vgl. § 237.3 (1) Canadian Income Tax Act); diese wiederum definiert sich durch das Fehlen maßgebender außersteuerlicher

Der Begriff des Steuervorteils ist dabei ähnlich wie in § 42 AO weit zu verstehen im Sinne der Vermeidung, der Verminderung oder des Aufschubs einer Steuerbelastung sowie der Entstehung eines Steuererstattungs- oder Steueranrechnungsanspruchs gerade durch die fragliche Gestaltung.³³⁷ Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Zuerkennung des intendierten steuerlichen Vorteils mit Sinn und Zweck der relevanten Einzelsteuergesetze vereinbar ist.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob es sich empfiehlt, im Ausland entstehende steuerliche Vorteile explizit von der Berücksichtigung auszuschließen, wie dies etwa das portugiesische Recht vorsieht.³³⁸ Unseres Erachtens ist diese Regelung jedoch nicht nachahmenswert, da es für die Anzeigepflicht nicht nur um steuerliche Vorteile im Inland gehen sollte. Denn die steuerliche Attraktivität einer Gestaltung kann sich gerade auch aus dem Zusammenspiel mehrerer Steuerrechtsordnungen ergeben. Bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen wird häufig erst die Zusammenschau der steuerlichen Behandlung in allen beteiligten Rechtsordnungen eine zutreffende Antwort auf die Frage ermöglichen, ob tatsächlich ein Steuervorteil und damit eine relevante Steuergestaltung vorliegt, etwa bei hybriden Instrumenten, bei der doppelten Berücksichtigung von Aufwand oder bei der doppelten Nichtberücksichtigung von Ertrag.³³⁹ Die bloße Nutzung von Steuersatzunterschieden begründet hingegen noch keinen relevanten steuerlichen Vorteil.³⁴⁰

Eine explizite Einbeziehung ausländischer Steuervorteile in die Definition der anzeigepflichtigen Gestaltung ist unseres Erachtens allerdings nicht erforderlich, zumal wenn der objektive Tatbestand der Anzeigepflicht, wie hier vorgeschlagen,³⁴¹ von vornherein nicht zwischen rein nationalen und grenzüberschreitenden Gestaltungen unterscheidet. Der Begriff „Steuervorteil“ ist hinreichend weit, um auch Steuervorteile zu erfassen, die sich erst aus dem Zusammenspiel zwischen verschiedenen Steuerrechtsordnungen ergeben. Eine Klarstellung dahingehend, dass bloße Steuersatzunterschiede einen relevanten steuerlichen Vorteil nicht zu begründen vermögen und dass Gestaltungen, die *ausschließlich* auf einen Steuervorteil in einer ausländischen Steuerrechtsordnung abzielen, nicht in Deutschland anzeigepflichtig sind, könnte unse-

Gründe (vgl. § 245 (3) Canadian Income Tax Act). Auch der erste französische Entwurf aus dem Jahre 2005, der jüngste französische Entwurf aus dem Jahre 2013 sowie der deutsche Entwurf aus dem Jahre 2007 sahen die Erzielung steuerlicher Vorteile als allgemeines, fallgruppenübergreifendes Tatbestandsmerkmal vor.

³³⁷ Vgl. etwa den deutschen Gesetzentwurf zum Jahressteuergesetz 2008 (§ 138a Abs. 2 a.E. AO-E); ebenso zum Verständnis des „tax advantage“ im britischen Anzeigepflichtsystem: HMRC Guidance (Fn. 8), Tz. 6.2.2.

³³⁸ Art. 3 (d) Decreto-Lei n.º 29/2008; *Beuchert*, a.a.O. (Fn. 3), 128, Fn. 729.

³³⁹ So auch *OECD*, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 228 f.

³⁴⁰ So zutreffend auch der deutsche Gesetzentwurf von 2007 (vgl. Entwurf v. 25.06.2007, 9, bzw. Entwurf v. 11.09.2007, 77).

³⁴¹ S. unter IV.4.8.

res Erachtens – wie im Entwurf des BMF aus dem Jahre 2007 geschehen³⁴² – in die Gesetzesbegründung und einen ausführenden Erlass aufgenommen werden.

4.1.2. Steuervorteil als wesentlicher Zweck der Gestaltung

Zusätzliche Voraussetzung einer Anzeigepflicht sollte unseres Erachtens sein, dass ein *wesentlicher Zweck* der fraglichen Gestaltung gerade in der Erzielung eines Steuervorteils besteht.

Ausgegrenzt werden hiermit Sachverhalte, die zwar u.U. steuerliche Implikationen haben, aber nicht wesentlich steuerlich motiviert sind. Anzeigepflichtig sollten nur Gestaltungen sein, die auf den steuerlichen Vorteil abzielen, nicht steuerliche Zufallsprodukte. Zu weit ging insofern der Gesetzentwurf zu § 138a AO-E von 2007, der allein nach dem Vorliegen eines Steuervorteils fragte, ohne diesen im Verhältnis zu weiteren Wirkungen der Gestaltung zu gewichten.³⁴³

Ob ein wesentlicher Zweck der Gestaltung in der Erzielung von Steuervorteilen liegt oder nicht, wird sich anhand objektiver Merkmale wie der Struktur, der Umstände und der Auswirkungen der Gestaltung sowie deren Gewichtung regelmäßig zweifelsfrei feststellen lassen. Anknüpfen lässt sich auch an Erfahrungen mit der Auslegung entsprechender Kriterien etwa in Großbritannien und Irland, wo die Wesentlichkeit im (rechnerischen) Vergleich von steuerlichen und außersteuerlichen Vorteilen zu ermitteln ist.³⁴⁴ Ferner kann auf langjährige Erfahrungen mit dem Tatbestandsmerkmal der (beachtlichen) außersteuerlichen Gründe bei der Anwendung von § 42 AO zurückgegriffen werden.³⁴⁵

Zu bedenken wäre, ob im Vergleich zu § 42 AO für die Anzeigepflicht geringere Anforderungen an die relative Bedeutung des Steuervorteils gestellt werden sollten; etwaige außersteuerliche Gründe würden dann weniger schnell zu einem Tatbestandsausschluss führen. Die An-

³⁴² Siehe oben, Fn. 340.

³⁴³ § 138a Abs. 2 AO-E 2007 a.E.

³⁴⁴ Hierzu *Beuchert*, a.a.O. (Fn. 3), 207 m.w.N.

³⁴⁵ In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob nicht anstelle des Zwecks auf ein subjektives Merkmal wie die steuerliche Motivation bzw. die (fehlenden) außersteuerlichen Gründe für die betreffende Gestaltung abgestellt werden könnte oder sollte. Nach Überzeugung der Verfasser wird es darauf letztlich nicht ankommen, da die Erfahrungen mit § 42 AO und mit vergleichbaren ausländischen Rechtsinstrumenten zeigen, dass auch subjektive Kriterien in diesem Zusammenhang letztlich objektiv geprüft werden; reine „Schutzbehauptungen“ des Steuerpflichtigen werden regelmäßig außer Acht gelassen; vielmehr müssen sich außersteuerliche Gründe objektiv untermauern lassen. Da im Ergebnis damit ohnehin in erster Linie objektive Kriterien entscheiden – im Sinne der Frage, welchem Zweck die Gestaltung aus (verobjektivierter) Sicht einer Person in der Situation des Steuerpflichtigen dient –, wird hier eine objektive Anknüpfung befürwortet, die den „Umweg“ über die Motivation des Steuerpflichtigen vermeidet. Im vorliegenden Zusammenhang spricht hierfür zusätzlich, dass sich bei einer Anzeige durch einen Promotor vor Implementierung der Gestaltung die subjektiven Absichten des Steuerpflichtigen, der die Gestaltung dann letztlich umsetzt, noch nicht sinnvoll prüfen lassen.

wendung von § 42 AO ist bereits dann ausgeschlossen, wenn die vorgebrachten außersteuerlichen Gründe beachtlich im Sinne von nicht nur von untergeordneter Bedeutung sind.³⁴⁶ Demgegenüber wäre erwägenswert, die Anzeigepflicht auch beim Vorliegen beachtlicher wirtschaftlicher Vorteile einer Gestaltung noch nicht auszuschließen, wenn umgekehrt nur *auch* der Steuervorteil im Verhältnis zu den außersteuerlichen Vorteilen noch als wesentlicher Zweck der Gestaltung erscheint. Denn auch in derartigen Fällen kann ein erhebliches rechtspolitisches Interesse an der Kenntnis der den Steuervorteil generierenden Struktur der Gestaltung bestehen. Diese Ausweitung im Vergleich zu § 42 AO wäre rechtspolitisch unproblematisch, wenn – wie vorliegend nachdrücklich empfohlen – mit der Anzeigepflicht keine weiteren nachteiligen Rechtsfolgen verbunden werden, insbesondere keine Vermutung für die Missbräuchlichkeit der angezeigten Gestaltung.³⁴⁷ Denn bei der Festlegung der Voraussetzungen für die Anzeigepflicht geht es nicht um die Frage, ob die Gestaltung steuerlich anerkannt werden sollte, sondern lediglich um ihre rechtspolitische Relevanz.³⁴⁸

Klar ist nach den oben (unter IV.2.) angestellten Überlegungen aber auch, dass der Umstand, dass wesentlicher Zweck einer Gestaltung die Erzielung steuerlicher Vorteile ist, zwar ein notwendiges, aber kein hinreichendes Kriterium zur sinnvollen Begrenzung der Anzeigepflicht darstellt. Unzählige Gestaltungen werden täglich im Wesentlichen aus steuerlichen Gründen angestoßen bzw. umgesetzt. Würde man sie alle für anzeigepflichtig erklären, so würde die Anzeigepflicht ausufern. Der Umfang der hierdurch kommunizierten Informationen wäre für die Finanzverwaltung und den Gesetzgeber nicht handhabbar. Ansätze wie etwa im ersten französischen Entwurf von 2005, in dem es – neben einem Mindestmaß an Komplexität – letztlich ausschließlich auf die steuerliche Motivation einer rechtlichen Gestaltung ankam³⁴⁹, sind daher nicht zu empfehlen.

Im Ergebnis ist somit ein Ansatz zu befürworten, der von der OECD als *multi-step approach* bezeichnet wird; damit ist gemeint, dass einzelnen Fallgruppen anzeigepflichtiger Gestaltungen ein weiterer allgemeiner Prüfungsschritt vor- oder nachgeschaltet ist.³⁵⁰ Dieser wird auch

³⁴⁶ Vgl. Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEO) zu § 42, Tz. 2.6 Satz 3.

³⁴⁷ Hierzu oben, II.5.2.

³⁴⁸ Nicht zu verkennen ist allerdings, dass ein solcher neuer Maßstab eine Gewichtung des Steuervorteils erfordern würde, wofür nur mit Einschränkungen an die Rechtsprechung zu § 42 AO angeknüpft werden könnte, weil bei Anwendung dieser Norm umgekehrt eine Gewichtung der außersteuerlichen Vorteile erforderlich ist. Eine Rechtsprechung zu der Frage, wann der Steuervorteil als wesentlicher Zweck einer Gestaltung gelten kann, müsste sich daher erst herausbilden.

³⁴⁹ “Toute combinaison de procédés et instruments juridiques, fiscaux, comptables ou financiers ayant pour objet ou conséquence d’éviter, de minorer, de reporter l’exigibilité ou le paiement ou d’obtenir le remboursement d’impôts, taxes ou contributions” (vgl. Abs. 5 des französischen Entwurfs 2005).

³⁵⁰ Hierzu OECD, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 83 ff.

in den meisten Anzeigepflichtsystemen verfolgt; eine Ausnahme bildet das US-amerikanische System, das kein derartiges allgemeines Kriterium kennt, welches nach der Bedeutung des Steuervorteils fragt, und das damit einem sog. *single-step approach* folgt.³⁵¹

4.1.3. Reproduzierbarkeit der Gestaltung

Wie oben unter IV.2.1. begründet, sollte sich ein rechtspolitisch ausgerichtetes Anzeigepflichtsystem auf Gestaltungen beschränken, die reproduzierbar sind. Als reproduzierbar kann eine Gestaltung dann bezeichnet werden, wenn ihre den Steuervorteil generierenden Strukturelemente in einer Vielzahl von Fällen eingesetzt werden können. Basiert der erstrebte steuerliche Vorteil auf einer Kombination aus mehreren rechtlichen Einzelschritten, so ist eine Gestaltung nur dann in diesem Sinne reproduzierbar, wenn gerade auch diese Kombination in einer Vielzahl von Fällen einsetzbar ist.

4.1.4. De minimis-Schwellen?

Vor- und Nachteile hat ein *multi-step approach* mit *de minimis*-Schwellen in *absoluten* Beträgen (z.B. betragsmäßigen Mindestanforderungen an den durch eine Gestaltung erzielten steuerlichen Vorteil oder an die Transaktionssumme allgemein), wie er in einigen ausländischen Anzeigepflichtsystemen zu finden ist.³⁵²

Für den Ausschluss von Gestaltungen mit lediglich kleinem (intendierten) Steuervorteil kann das Ziel sprechen, die entsprechenden Steuerpflichtigen bzw. ihre Berater nicht über Gebühr durch die Anzeigepflicht in Anspruch zu nehmen. Die Verwendung von *de minimis*-Grenzen kann insofern einen Beitrag zur verhältnismäßigen Ausgestaltung der Anzeigepflicht darstellen.

In einem rechtspolitisch ausgerichteten Anzeigepflichtsystem, in dem Gesetzgeber bzw. Finanzverwaltung über neuartige Steuergestaltungen informiert werden sollen, kann gegen diese Überlegung jedoch eingewendet werden, dass es für das rechtspolitische Informationsinteresse wenig relevant ist, in welchem Ausmaß eine Gestaltung von *einem* konkreten Nutzer oder von dessen Berater eingesetzt wird. Denn der rechtspolitische Bedarf an (auf die Zukunft gerichteten) Reaktionen des Gesetzgebers oder der Verwaltung auf eine neu erkannte Gestaltungsmöglichkeit hängt weniger von dem Umfang ihrer Nutzung im Einzelfall ab als vielmehr

³⁵¹ Lediglich das Kriterium der „transaction“ ist vor die Klammer der Einzelfallgruppen anzeigepflichtiger Gestaltungen gezogen (U.S. Department of the Treasury Regulations § 1.6011-4(b)(1)); dieses enthält jedoch noch keinerlei inhaltliche Beschränkung.

³⁵² Siehe die rechtsvergleichende Übersicht bei *Beuchert*, a.a.O. (Fn. 3), 206.

von ihrem (ggf. zu prognostizierenden) Verbreitungsgrad insgesamt und dem damit verbundenen finanziellen Gesamtvolumen. Insbesondere ist die fiskalische Bedeutung einer Gestaltung von einer derartigen Momentaufnahme weitgehend unabhängig. Denn eine Gestaltung, die bei vielen Steuerpflichtigen zu jeweils kleinen Steuervorteilen führt, kann für den Fiskus dennoch besonders große Bedeutung haben.³⁵³

Ob der Vorteil, den eine *de minimis*-Schwelle für die verhältnismäßige Ausgestaltung der Anzeigepflicht verspricht, diesen Nachteil für die Verwirklichung der Informationsfunktion der Anzeigepflicht überwiegt, hängt letztlich vom Zuschnitt der Fallgruppen anzeigepflichtiger Gestaltungen ab. Empfehlen dürfte sich eine *de minimis*-Schwelle vor allem dann, wenn Anzeigepflichten mit verschiedenen *specific hallmarks* eingeführt werden. Bei der von den Verfassern empfohlenen Fokussierung auf *generic hallmarks* für modellhafte sowie besonders innovative Steuergestaltungen tritt hingegen die Überlegung, aus Gründen der Verhältnismäßigkeit sollten Gestaltungen mit geringen steuerlichen Vorteilen ausgenommen werden, in den Hintergrund. Denn hier filtern bereits die – im Folgenden unter IV.4.2. und IV.4.3. näher beschriebenen – *generic hallmarks* die rechtspolitisch weniger problematischen Fälle hinreichend zielgenau heraus. Die verbleibenden Gestaltungen sollten unabhängig vom rechnerischen Ausmaß des Steuervorteils und vom Gesamtvolumen der Transaktion anzeigepflichtig sein.³⁵⁴

4.2. Generic hallmarks zur Erfassung modellhafter Steuergestaltungen

Wie oben bereits ausgeführt (unter IV.2.2), sollten modellhafte Steuergestaltungen den Kernbereich eines rechtspolitisch ausgerichteten Anzeigepflichtsystems darstellen. Hierfür gibt es international eine ganze Reihe von Vorbildern. Eine Anzeigepflicht für standardisierte bzw. modellhafte Steuergestaltungen findet sich – seit der Überarbeitung der dortigen Regelungen im Jahre 2006 – in Großbritannien³⁵⁵ sowie in Irland³⁵⁶. Das südkoreanische Anzeigepflichtsystem bezieht sich sogar ausschließlich auf standardisierte steuerlich motivierte Finanzprodukte.³⁵⁷ Kanada hat bei der Erweiterung seiner Regelungen im Jahre 2013 aus den Anzeigepflichtsystemen in Großbritannien und Irland zwar die *generic hallmarks* der steuererfolgsab-

³⁵³ Zu diesem Gedanken auch *OECD*, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 89.

³⁵⁴ Konsequenterweise wurde in Südafrika die ursprünglich enthaltene *de minimis*-Anforderung bei erfolgsabhängiger Vergütung, wonach das erfolgsabhängige Vergütungselement mindestens 5 Millionen Rand betragen musste, bei Überarbeitung der Regelungen im Jahre 2008 abgeschafft (§ 76A Abs. 1 lit. a, iii. ITA 1962).

³⁵⁵ SI 2006/1543, § 10(1): Standardised tax products.

³⁵⁶ § 817DA (4) Taxes Consolidation Act, SI 7/2011, § 10: Standardised tax products.

³⁵⁷ *OECD*, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 105.

hängigen Vergütung sowie der Vertraulichkeitsbeschränkung übernommen, nicht jedoch das Kriterium der standardisierten Gestaltung. Dies sollte allerdings nicht als Entscheidung gegen diese Fallgruppe verstanden werden. Denn das kanadische Recht enthält mit den bereits seit 1989 geltenden Regelungen zur Anzeigepflicht so genannter *tax shelters* ohnehin Normen, die einen großen Teil der standardisierten Steuersparmodelle erfassen, da sie auf klassische Gestaltungen zur Erzielung steuerlicher Verluste abzielen.³⁵⁸

Für die Ausgestaltung des Tatbestandes einer auf modellhafte Gestaltungen zugeschnittenen Anzeigepflicht gibt es mehrere Möglichkeiten.

4.2.1. Anknüpfung an die standardisierte Dokumentation

In Anlehnung an die britischen und irischen Anzeigepflichten könnte erwogen werden, auf das Vorliegen im Wesentlichen standardisierter Dokumentation für die Gestaltung abzustellen.³⁵⁹ Je mehr Aufwand auf die Anpassung an die Bedürfnisse des jeweiligen Steuerpflichtigen verwendet werden muss, desto unwahrscheinlicher ist es dann, dass die betreffende Gestaltung dieser Fallgruppe unterfällt.³⁶⁰ Das Tatbestandsmerkmal der standardisierten Dokumentation ist aus unserer Sicht allerdings zu eng und vor allem missbrauchsanfällig, da es zwar einen durchaus typischen Fall standardisierter Steuerprodukte, nicht aber den gesamten Bereich modellhafter Gestaltungen abdeckt. So birgt dieses Kriterium zumindest bei enger Auslegung durch die Gerichte beispielsweise die Gefahr, dass es Fälle nicht erfasst, in denen der Berater dem Steuerpflichtigen in Form eines detaillierten Steuergutachtens ein fertiges Konzept anbietet, das dieser unmittelbar und im Wesentlichen unverändert ohne eigene Einwirkung auf die Vertragsgestaltung umsetzen kann. In einer solchen Situation sollte aus unserer Sicht aber die Anzeigepflicht greifen. Außerdem sehen wir bei einer Anknüpfung an die Existenz einer standardisierten Dokumentation erhebliche Umgehungsgefahren; auf die Verwendung derartiger Dokumentation könnte verzichtet werden, ohne dass sich an der – rechtspolitisch besonders problematischen – Situation des „Vertriebs“ von Steuergestaltungen in der Sache etwas ändern würde.

³⁵⁸ § 237.1 (1) “tax shelter” Canadian Income Tax Act.

³⁵⁹ Z.B. in Großbritannien: „The arrangements have standardised, or substantially standardised, documentation...” (vgl. SI 2006/1543, § 10 (2) (a)).

³⁶⁰ HMRC Guidance (Fn. 8), Tz. 7.6.3.

4.2.2. Anknüpfung an die Vermarktung einer Gestaltung

Denkbar ist ferner eine Anknüpfung an die „Vermarktung“, wie in § 138a AO-E geschehen.

Auch dieser Begriff birgt unseres Erachtens jedoch bei enger Auslegung die Gefahr, dass der Tatbestand sich auf Gestaltungen beschränken würde, die in ihren wesentlichen rechtlichen Strukturen bereits umgesetzt sind, so dass sich der Steuerpflichtige daran nur noch mittels eines bestimmten Geldbetrags beteiligen muss (im Sinne eines „Vertragsbündels“ bzw. eines steuerlich motivierten Investments). Aus unserer Sicht sollten jedoch, wie dargestellt, auch Gestaltungen anzeigepflichtig sein, bei denen dem Steuerpflichtigen eine komplexere vorgefertigte Gestaltungsidee zur eigenen Umsetzung überlassen wird, ohne dass bereits rechtliche Strukturen zu ihrer Implementierung geschaffen wurden.

Zudem kommt es unseres Erachtens auch nicht zentral auf das aktive Bewerben einer Gestaltung im Sinne eines „Vermarktens“ an. Die Frage, durch wen der Beteiligten der Kontakt zwischen dem Berater, Finanzinstitut o.ä. einerseits und dem Steuerpflichtigen andererseits initiiert wurde, sollte keine entscheidende Rolle bei der Beurteilung der Anzeigepflicht spielen. Denn aus diesem Aspekt ergibt sich keine Aussage für die rechtspolitische Bedeutung der betreffenden Gestaltung.

4.2.3. Anknüpfung unmittelbar an die Modellhaftigkeit einer Gestaltung

Schließlich könnte der auf modellhafte Gestaltungen abzielende Tatbestand auch unmittelbar an das „Modellhafte“ einer Gestaltung anzuknüpfen, etwa durch Begriffe wie „standardisiert“, „modellhaft“ oder auch „vorgefertigtes Konzept“.

Hierfür könnte unseres Erachtens in Deutschland auf die Erfahrungen mit § 15b EStG zurückgegriffen werden. Die dortigen Tatbestandsmerkmale der „modellhaften Gestaltung“ und des „vorgefertigten Konzepts“ haben sich in der Rechtsprechung als konkretisier- und damit handhabbar erwiesen und wurden vom Bundesfinanzhof auch als hinreichend bestimmt angesehen.³⁶¹ Zwar haben einige finanzgerichtliche Urteile das „vorgefertigte Konzept“ auf Fälle beschränkt, in denen die Gestaltungsidee bereits so weit umgesetzt war, dass der Steuerpflichtige sich nur noch an einem schon vorhandenen Gesamtpaket („Vertragsbündel“) beteiligen musste;³⁶² legt man das Merkmal in dieser Weise aus, so wäre dies unseres Erachtens aus den

³⁶¹ BFH v. 06.02.2014 – IV R 59/10, BStBl II 2014, 465, 469; zuvor bereits ebenso FG Baden-Württemberg v. 07.07.2011 – 3 K 4368/09, EFG 2011, 1897, 1898 f.; FG Hessen v. 17.10.2012 – 1 K 2343/08, EFG 2013, 510, 514 f.; FG Münster v. 10.01.2013 – 5 K 4513/09 E, EFG 2013, 1014, 1017.

³⁶² Sächsisches FG v. 05.05.2010 – 8 K 1853/09, DStR 2012, 2053 (rkr.); FG Rheinland-Pfalz v. 30.01.2013 – 3 K 1185/12, DStR 2013, 1834 (rkr.); FG Münster v. 11.12.2013 – 6 K 3045/11 F, DStRE 2015, 1345 (Revision anhängig unter I R 14/14).

soeben angesprochenen Gründen zu eng. Jedoch lässt sich diese Einschränkung der maßgeblichen Entscheidung des Bundesfinanzhofs aus dem Jahre 2014 nicht entnehmen; nach den dortigen Ausführungen kann ein vorgefertigtes Konzept vielmehr auch dann bejaht werden, wenn es bislang nur als Idee vorhanden ist, die vollständig vom Steuerpflichtigen umgesetzt werden muss.³⁶³ Diese Auslegung ist auch zutreffend; denn der Begriff „vorgefertigtes Konzept“ setzt gerade nicht voraus, dass über das Planungsstadium hinaus bereits Schritte zur rechtlichen Implementierung der Gestaltung ergriffen wurden; vielmehr wird unter einem Konzept umgekehrt im allgemeinen die Vorstufe zur eigentlichen Umsetzung eines Planes verstanden.

Nach der Rechtsprechung des BFH erfordert ein *Konzept* „einen Plan für ein bestimmtes Vorhaben als Ergebnis eines Prozesses des Erkennens und Entwickelns von Zielen und daraus abgeleiteten Strategien und Maßnahmen zur Umsetzung eines größeren strategischen Vorhabens“.³⁶⁴ Damit setzt ein *Konzept* eine zumindest minimale Komplexität im Sinne einer Kombination mehrerer Elemente voraus. Allzu einfache Steuergestaltungen, die lediglich eine leicht umzusetzende Gestaltungsidee zum Gegenstand haben, würden bereits bei diesem Tatbestandsmerkmal ausscheiden (z.B. die Güterstandsschaukel).

Vorgefertigt ist ein Konzept nur dann, wenn es zumindest in seinen wesentlichen Strukturen bereits entwickelt wurde, bevor die Entscheidung des einzelnen Steuerpflichtigen für das entsprechende Vorhaben (bei § 15b EStG: die Investitionsentscheidung des Anlegers) fällt.³⁶⁵ Wird zunächst über das „größere strategische Vorhaben“ entschieden und erst danach ein Plan zu seiner (steuerlichen) Optimierung entwickelt, so schließt dies ein vorgefertigtes Konzept und damit die Modellhaftigkeit aus. Erst recht genügt ein vom Steuerpflichtigen basierend auf seinen konkreten Bedürfnissen erstelltes Konzept diesen Anforderungen nicht.³⁶⁶ Demgegenüber stehen einzelne Anpassungen und Modifikationen eines vorhandenen Konzepts der Modellhaftigkeit nicht entgegen; dem BFH genügt es insoweit, wenn der Steuerpflichtige das Konzept „in seinen wesentlichen Grundlagen“ für sein geplantes Vorhaben einsetzen kann.³⁶⁷

³⁶³ BFH v. 06.02.2014 – IV R 59/10, BStBl II 2014, 465, 468 f.: Eine Bündelung von Verträgen und/oder Leistungen sei zwar charakteristisch für eine modellhafte Gestaltung und indiziere daher das Vorliegen einer solchen (so auch die Gesetzesbegründung bei Einführung von § 15b EStG, BT-Drs. 16/107, 7); unverzichtbar sei das Merkmal jedoch nicht.

³⁶⁴ BFH v. 06.02.2014 – IV R 59/10, BStBl II 2014, 465, 467.

³⁶⁵ BFH v. 06.02.2014 – IV R 59/10, BStBl II 2014, 465, 468.

³⁶⁶ Vgl. *Hallerbach*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand April 2014, § 15b Rn. 33 m.w.N.

³⁶⁷ BFH v. 06.02.2014 – IV R 59/10, BStBl II 2014, 465, 468.

Typischerweise, wenn auch nicht zwingend, wird ein vorgefertigtes Konzept mittels eines Anlegerprospekts oder in ähnlicher Form (etwa durch Katalog, sonstige Verkaufsunterlagen oder Beratungsbögen) vertrieben.³⁶⁸

Für die Modellhaftigkeit wäre zusätzlich zu einem vorgefertigten Konzept erforderlich, dass dieses in weiteren Fällen in im Wesentlichen gleicher Weise eingesetzt werden soll. Anderenfalls unterfiele eine (Einzel-)Steuergestaltung allein deshalb der Anzeigepflicht, weil sie nicht auf Eigeninitiative des Steuerpflichtigen, sondern auf der Planung eines Dritten beruht – ein Ergebnis, das nach den Ausführungen unter IV.2.1. vermieden werden sollte. Dieses Absichtskriterium sollte unseres Erachtens ergänzend in den gesetzlichen Tatbestand aufgenommen werden. Darauf, ob die Gestaltung tatsächlich in einer Vielzahl weiterer Fälle umgesetzt wird, kommt es hingegen nicht an; es reicht aus, dass sie auf wiederholte Verwendung abzielt, etwa weil sie bei mehreren potentiellen Verwendern oder zur mehrmaligen Verwendung beworben wird.

Bei einer solchen Ausgestaltung des Tatbestandes wäre der Anwendungsbereich der Anzeigepflicht auf sogenannte *off-the-shelf*-Steuerprodukte fokussiert, die ohne wesentliche Anpassung an die konkrete Situation des Verwenders eingesetzt werden können. In der Vergangenheit hätten auf dieser Grundlage etwa Dividendenstrippingstrukturen³⁶⁹ oder Cum-Ex-Geschäfte³⁷⁰ zur Anzeigepflicht geführt. Hingegen wäre die „klassische“ steuerliche Gestaltungsberatung regelmäßig nicht von der Anzeigepflicht wegen Modellhaftigkeit erfasst, auch wenn dort selbstverständlich bestimmte Gestaltungsideen oder „Bausteine“ wiederholt bzw. bei verschiedenen Steuerpflichtigen zum Einsatz kommen. Denn entweder handelt es sich bei derartigen Gestaltungsideen schon gar nicht um ein die Mindestanforderungen an Komplexität erfüllendes „Konzept“ (hierzu oben am Beispiel der sog. Cash-GmbH) oder aber das Konzept ist nicht „vorgefertigt“, weil es in wesentlichen Aspekten auf die konkrete Situation des Steuerpflichtigen angepasst werden muss (z.B. bei komplexeren steuermotivierten Umstrukturierungen).³⁷¹

Alternativ zur Anknüpfung an bereits konturierte Begrifflichkeiten im Kontext des § 15b EStG könnte für die Ausgestaltung des Tatbestandes der Anzeigepflicht auch eine hiervon losgelöste Terminologie zur Beschreibung der Modellhaftigkeit entwickelt und zum Einsatz

³⁶⁸ BFH v. 06.02.2014 – IV R 59/10, BStBl II 2014, 465, 468.

³⁶⁹ Hierzu BFH v. 15.12.2009 – I R 29/97, BStBl II 2000, 527.

³⁷⁰ Hierzu ausführlich *Spengel/Eisgruber*, DStR 2015, 785.

³⁷¹ Zu den sich aus diesem beschränkten Umfang der Anzeigepflicht wegen Modellhaftigkeit ergebenden Überlegungen zu einer Erweiterung des Tatbestands auf innovative Gestaltungen untenstehend, unter IV.4.3.3.

gebracht werden. Für diesen Ansatz spräche es, wenn der Gesetzgeber unsere Einschätzung nicht teilt, dass sich die aus § 15b EStG bekannten Begriffe der „Modellhaftigkeit“ und des „vorgefertigten Konzepts“ zumindest in ihrer Auslegung in der neuesten Judikatur auch als Anknüpfungspunkte für die Anzeigepflicht eignen (und wenn man präzisierende Ergänzungen zum Verständnis der Begriffe im Tatbestand oder in der Gesetzesbegründung nicht für ausreichend hält, um einem etwaigen Fehlverständnis entgegenzuwirken). Ein denkbarer Nachteil eines solchen Ansatzes liegt darin, dass die entsprechenden Begriffe anfangs eine erhöhte Rechtsunsicherheit mit sich bringen könnten, weil es noch an Präzisierungen durch die Rechtsprechung fehlt.

4.2.4. Modellhaftigkeit und Bestimmtheitsgebot

Dem verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebot würde bei Verwendung von unbestimmten Rechtsbegriffen wie der „modellhaften Gestaltung“ oder dem „vorgefertigten Konzept“ voraussichtlich genügt. Wie unter III.1.1 näher ausgeführt, steht nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts der Bestimmtheitsgrundsatz der Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe nicht entgegen; auch sind die verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsanforderungen abhängig von der jeweiligen Materie, insbesondere davon, ob dem Gesetzgeber eine Möglichkeit zur Verfügung steht, den betreffenden Tatbestand präziser zu fassen. Gerade in einem Bereich wie der Anzeigepflicht für Steuergestaltungen, in dem der Gesetzgeber es mit einem „beweglichen Ziel“ zu tun hat und sich bemühen muss, die Vielfalt denkbarer steuerlich motivierter rechtlicher Konstruktionen durch allgemeine Kriterien im Voraus zu erfassen, ist davon auszugehen, dass das Gericht nicht allzu hohe Maßstäbe anlegen dürfte, soweit die verwendeten Begriffe einer methodisch geleiteten Auslegung zugänglich sind. Für eine solche Auslegung ist es von zentraler Bedeutung, dass dem jeweiligen Tatbestand ein klares Konzept davon zugrunde liegt, worauf er letztlich abzielt bzw. welche Funktion(en) er erfüllen muss – ein Konzept, wie es das vorliegende Gutachten für die Anzeigepflicht herausgearbeitet hat. Der zusätzlichen verfassungsrechtlichen Absicherung würde es dienen, wenn bei der Tatbestandsausgestaltung auf bereits in § 15b EStG verwendete Tatbestandsmerkmale zurückgegriffen wird.

4.3. Generic hallmarks zur Erfassung innovativer Steuergestaltungen

Auch im Hinblick auf die Zielgruppe der innovativen Steuergestaltungen lassen sich in den ausländischen Anzeigepflichtsystemen Vorbilder für *generic hallmarks* finden. Dabei wird überwiegend an Merkmale der Vertragsgestaltung angeknüpft, die indizielle Bedeutung für den Innovationsgehalt der entsprechenden Gestaltung haben.

4.3.1. Indikatoren für den Innovationsgehalt einer Gestaltung

4.3.1.1. Besondere Vergütungsstrukturen

Das Merkmal einer vom Eintritt des intendierten steuerlichen Erfolgs abhängigen Vergütung ist in zahlreichen Ländern Anknüpfungspunkt für die Anzeigepflicht, namentlich in den USA³⁷², Großbritannien³⁷³, Irland³⁷⁴, Südafrika³⁷⁵ und Kanada³⁷⁶. Auch für das deutsche Recht empfiehlt sich aus unserer Sicht die Aufnahme dieses Kriteriums, da es ein taugliches Indiz für den steuerlichen Innovationsgehalt einer Gestaltung darstellt.³⁷⁷

Das Kriterium wird allerdings in Deutschland von geringerer Bedeutung sein als in anderen Ländern, weil Erfolgshonorare bei Steuerberatern und Rechtsanwälten hierzulande nur in sehr beschränktem Umfang zulässig sind. Im Wesentlichen dürfen sie nur dann vereinbart werden, wenn der Steuerpflichtige aufgrund seiner wirtschaftlichen Verhältnisse anderenfalls von der Rechtsverfolgung abgehalten würde.³⁷⁸ Leerlaufen würde es jedoch auch hierzulande nicht. Denn die Anzeigepflicht sollte sich nicht nur auf Steuerberater und Rechtsanwälte erstrecken, sondern alle Berufsgruppen einbeziehen, die an der Entwicklung und dem Vertrieb anzeigepflichtiger Gestaltungen beteiligt sind. Sie sollte zudem nicht auf Berater im Inland beschränkt sein;³⁷⁹ in vielen anderen Staaten ist aber die Vereinbarung einer erfolgsabhängigen Vergütung bei steuermotivierten Gestaltungen durchaus gängig. Ferner ist es auch bei Gestaltungen, die von Steuerberatern oder Rechtsanwälten an Steuerpflichtige herangetragen werden, denkbar, dass andere an ihrer Entwicklung, Vermarktung oder Umsetzung Beteiligte eine Vergütung beziehen, die vom steuerlichen Erfolg abhängt, beispielweise Finanzinstitute. Schließlich können auch Vereinbarungen die Anzeigepflicht auslösen, denen zufolge bei Anfall der erhofften steuerlichen Vorteile bei einer Partei auch andere Parteien vergünstigte Konditionen erhalten, etwa einen niedrigeren Zinssatz.³⁸⁰ Dies hatte auch der kanadische Gesetzgeber bei Einführung der neuen Regelungen im Jahre 2013 vor Augen, die explizit genü-

³⁷² U.S. Department of the Treasury Regulations § 1.6011-4(b)(4): “transactions with contractual protection”.

³⁷³ SI 2006/1543, § 8: “premium fee arrangements”.

³⁷⁴ § 817DA (3) Taxes Consolidation Act, SI 7/2001, § 9: “premium fee schemes”.

³⁷⁵ § 80M Abs. 1 lit. a ITA 1962 bzw. § 35 Abs. 1 lit. a TAA 2011; rechtstechnisch wird hier nicht unmittelbar an den Steuervorteil angeknüpft, sondern an die einzelnen Annahmen, aus denen der Steuervorteil letztlich resultiert.

³⁷⁶ § 237.3 (1) „reportable transaction“ (a) (i) und (ii) Canadian Income Tax Act.

³⁷⁷ *Shaviro*, Disclosure and Civil Penalty Rules in the U.S. Legal Response to Corporate Tax Shelters, in: Schön, Tax and Corporate Governance, Berlin 2008, 229, 247.

³⁷⁸ Vgl. § 9a StBerG sowie § 4a RVG.

³⁷⁹ Zur Anzeigepflicht ausländischer Externer siehe IV.5.3.3.

³⁸⁰ Zu derartigen Tax Rebate Clauses bereits *Mazansky*, 16 International Tax Review (6/2005), 88.

gen lassen, dass die erfolgsabhängige Vergütung von einem Berater, einem Promotor oder einem sonstigen Beteiligten bezogen wird.³⁸¹

Nicht empfehlenswert ist dementsprechend eine Regelung nach US-amerikanischem Vorbild, in welcher die Anzeigepflicht nur durch eine Erfolgsabhängigkeit gerade des Honorars für die steuerliche Beratung oder Dienstleistung ausgelöst wird, nicht durch eine erfolgsabhängige Vergütung anderer Beteiligter, wobei das Honorar für die steuerliche Beratung jedoch auch dann einbezogen wird, wenn es von den Parteien nicht als Beratungsentgelt bezeichnet wird, sondern sich aus anderen Elementen der Gestaltung ergibt.³⁸² Denn von vornherein sollte nicht danach differenziert werden, bei welchem Beteiligten welche Vergütung vom intendierten steuerlichen Erfolg der Gestaltung abhängt.

Wenig überzeugend erscheint auch eine Regelung, die daran anknüpft, dass eine *besonders hohe* Vergütung vereinbart wird, wie es das britische und das irische System vorsehen. Dort genügt neben einer erfolgsabhängig ausgestalteten Vergütung auch eine außergewöhnlich hohe Vergütung, um die Anzeigepflicht auszulösen, wenn die besondere Höhe Bezug zum intendierten Steuervorteil hat.³⁸³ Das Kriterium ist in beiden Ländern hypothetisch zu prüfen; es kommt darauf an, ob der Promotor der Gestaltung bei hypothetischer Betrachtung von einem steuerlich erfahrenen Steuerpflichtigen eine im Vergleich zur üblichen steuerlichen Beratung außergewöhnlich hohe Vergütung verlangen könnte. In dieser hypothetischen Form, die einem deutschen Anzeigepflichtsystem generell nicht als Vorbild dienen kann,³⁸⁴ fragt das Kriterium letztlich nach nichts anderem als dem Innovationsgehalt der Gestaltung³⁸⁵, da es für einen echten Vergleich an konkreten Vergleichsgrößen fehlt. Dann aber kann auch unmittelbar auf den Innovationsgehalt abgestellt werden.³⁸⁶ Eine konkrete anstatt einer hypothetischen Prüfung des Kriteriums wiederum liefert keinen tauglichen Anhaltspunkt für den Innovationsgehalt einer Gestaltung. Denn allein die Tatsache, dass die Vergütung Externer im Zusammenhang mit einer konkreten Steuergestaltung bestimmte absolute Grenzwerte überschreitet, ermöglicht keine treffsichere Aussage über deren steuerlichen Innovationsgehalt; eine hohe Vergütung kann auf zahlreiche andere Gründe zurückzuführen sein, z.B. auf die Komplexität der Struktur, die Anzahl zu behandelnder steuerlicher Fragestellungen, die wirt-

³⁸¹ § 237.3 (1) „reportable transaction“ (a) Canadian Income Tax Act; allerdings sind hier lediglich diejenigen sonstigen Beteiligten einbezogen, die nicht drittüblich mit einem Berater oder Promotor abrechnen.

³⁸² U.S. Department of the Treasury Regulations § 1.6011-4(b)(4)(i) und (ii).

³⁸³ In Irland § 817DA (3) Taxes Consolidation Act, SI 7/2011, § 9; in Großbritannien SI 2006/1543, § 8.

³⁸⁴ Hierzu noch ausführlicher unten unter IV.4.3.2.

³⁸⁵ Dies anerkennt auch die britische Finanzverwaltung: „So the hallmark is no more than a broad attempt to identify tax advice that is innovative and valuable...“ (vgl. HMRC Guidance (Fn. 8), Tz. 7.5.2).

³⁸⁶ Zu einer solchen Norm s. im Folgenden unter IV.4.3.3.

schaftliche Bedeutung der Transaktion etc.³⁸⁷ Auch ein besonders hoher Stundensatz von Beratern ist kein sinnvoller Anknüpfungspunkt, da dieser regelmäßig deren besondere Qualifikation und Expertise widerspiegelt und hochqualifizierte Berater keineswegs nur für besonders innovative Gestaltungen ausgewählt werden.³⁸⁸ Relevant könnte demnach allenfalls ein Kriterium sein, das danach fragen würde, ob die vereinbarte Vergütung gerade *wegen* der konkreten steuerlichen Inhalte der Gestaltung besonders hoch ausfällt – ein solches Kriterium wäre aber kaum handhabbar, weil es an einem geeigneten Vergleichsmaßstab für die Beurteilung dieser Frage fehlt.³⁸⁹

Ebenso wenig empfiehlt sich eine an das südafrikanische Vorbild angelehnte Regelung, der zufolge eine erfolgsabhängige Vergütung nicht vorliegt, wenn eine Reduzierung der Vergütung für den Fall vereinbart wird, dass sich der steuerliche Erfolg wegen einer Gesetzesänderung nicht einstellt.³⁹⁰ Vor dem Hintergrund des „Katz-und-Maus-Spiels“ bei Steuergestaltungen indiziert gerade auch eine solche Anknüpfung eine besondere „Aggressivität“ der Gestaltung, stellt diese Vergütungsregelung doch wirtschaftlich betrachtet eine Garantie gegen die Auswirkungen einer (rechtzeitigen) Gesetzesänderung dar.

Schließlich würden wir auch nicht empfehlen, die Abhängigkeit einer Vergütung vom intendierten Steuererfolg gleichzusetzen mit der Abhängigkeit einer Vergütung von der Anzahl der beteiligten Personen, wie dies in den neuen kanadischen Regelungen erfolgt.³⁹¹ Denn es ist nicht ersichtlich, dass die Anzahl der beteiligten Personen irgendeine Aussage über den Innovationsgehalt der Gestaltung zulassen würde. Insofern, als die Anknüpfung an mehrere beteiligte Personen auf typische vermarktete Steuerprodukte und damit auf die Modellhaftigkeit abzielen könnte, lassen sich derartige Gestaltungen zielgenauer über eine Anzeigepflicht für standardisierte Steuergestaltungen erfassen, wie sie oben unter IV.4.2. näher beschrieben wird.

³⁸⁷ Die irische Steuerverwaltung nimmt denn auch jegliche Vergütung aus der *premium fee hallmark* aus, die nach Zeit oder Gegenstandswert bemessen ist (vgl. *Irish Revenue Commissioners*, Guidance Notes on Mandatory Disclosure Regime (Januar 2015), Tz. 4.3.3).

³⁸⁸ So stufen auch die britischen und irischen Erläuterungen eine besonders hohe Vergütung, die auf der Qualität oder dem Ruf der Berater beruht, explizit als nicht relevant ein (vgl. HMRC Guidance (Fn. 8), Tz. 7.5.3, sowie *Irish Revenue Commissioners*, Guidance Notes on Mandatory Disclosure Regime (Januar 2015), Tz. 4.3.3).

³⁸⁹ Ein solcher Vergleich ließe sich allenfalls dann sinnvoll durchführen, wenn ein Berater unterschiedliche Stundensätze je nach Komplexität der steuerlichen Fragestellung in Rechnung stellt; dieser Fall ist jedoch praktisch nicht relevant.

³⁹⁰ § 80M Abs. 1 lit. a ITA 1962 bzw. § 35 Abs. 1 lit. a TAA 2011.

³⁹¹ § 237.3 (1) “reportable transaction” (a) (iii) Canadian Income Tax Act.

4.3.1.2. Absicherung des Steuererfolgs

Die Absicherung des Steuererfolgs durch einen Dritten, insbesondere die Absicherung über eine Versicherungspolice, wirkt im Ergebnis ebenso bzw. ähnlich wie eine erfolgsabhängig ausgestaltete Vergütung. Denn die Vereinbarung einer derartigen Absicherung bringt die konkrete Sorge der Beteiligten zum Ausdruck, dass der intendierte Steuererfolg nicht eintreten könnte, und regelt die Risikoverteilung für diesen Fall. Infolgedessen kann auch dieses Merkmal als Indiz für eine innovative Steuergestaltung im Graubereich zwischen legitimer Steuerplanung und missbräuchlicher Steuerumgehung dienen und ist damit eine sinnvolle Ergänzung des Tatbestandes.

Auch die Erfahrungen mit diesem Merkmal in den USA, wo es als so genannte *tax result protection* anfangs vorhanden war,³⁹² später jedoch wieder gestrichen wurde, sprechen nicht gegen seine Aufnahme ins deutsche Recht. Zwar erklärt die amerikanische Finanzverwaltung diese Änderung damit, sie diene der Vermeidung eines überschießenden Anwendungsbereichs.³⁹³ In der steuerlichen Literatur geht man jedoch davon aus, dass die Streichung auf erfolgreichem Lobbying der Versicherungswirtschaft beruhte.³⁹⁴ Die neuen Regelungen in Kanada haben den Gedanken im Übrigen wieder aufgegriffen.³⁹⁵

4.3.1.3. Vertraulichkeitsbeschränkungen

Eine weitere gängige *generic hallmark* zur typisierenden Erfassung des besonderen Innovationsgehalts einer Steuergestaltung sind vertragliche Vertraulichkeitsbeschränkungen, die eine Weitergabe von Informationen über die Steuergestaltung als solche oder über steuerliche Einzellemente der Gestaltung unterbinden oder limitieren. Derartige Fallgruppen finden sich in den USA³⁹⁶, Großbritannien³⁹⁷, Irland³⁹⁸ sowie Kanada³⁹⁹.

Diese Anknüpfung ist unseres Erachtens auch in einem deutschen Anzeigepflichtsystem zu empfehlen. Dabei sollte jedoch – anders als in den amerikanischen Regelungen – nicht danach differenziert werden, von wem die Vertraulichkeitsbeschränkungen auferlegt werden. Auch

³⁹² U.S. Department of the Treasury Regulations § 1.6011-4T(b)(4) i.d.F.v. TD 9017 v. 22.10.2002, 67 FR 64799.

³⁹³ IRS, REG 103039-05 v. 02.11.2006, 71 FR 64496, 64497.

³⁹⁴ Logue, Tax Law Uncertainty and the Role of Tax Insurance, 25 Virginia Tax Review (2005), 339, 404; Shaviro, a.a.O. (Fn. 377), 248 f.

³⁹⁵ § 237.3 (1) “reportable transaction” (c) i.V.m. “contractual protection” Canadian Income Tax Act.

³⁹⁶ U.S. Department of the Treasury Regulations § 1.6011-4(b)(3): “confidential transactions”.

³⁹⁷ SI 2006/1543, § 6(1) und (2): “confidentiality arrangements”.

³⁹⁸ § 817DA (2) Taxes Consolidation Act, SI 7/2001, § 7(2): “confidentiality schemes”.

³⁹⁹ § 237.3 (1) “reportable transaction” (b) i.V.m. “confidential protection” Canadian Income Tax Act.

wenn die verschiedenen Beteiligten einer Gestaltung sich wechselseitig Beschränkungen in der Weitergabe von Informationen auferlegen, sie also nicht von dritter Seite aufoktroiert bekommen, ist dies ein geeigneter Indikator für einen besonderen steuerlichen Innovationsgehalt und damit ein tauglicher Anknüpfungspunkt für ein rechtspolitisch ausgerichtetes Anzeigepflichtsystem.

In jedem Fall sollte die Anzeigepflicht lediglich bei vertraglich begründeten Vertraulichkeitsbeschränkungen zur Anwendung kommen. Denn gesetzliche oder standesrechtliche Vertraulichkeitsbeschränkungen ermöglichen keinerlei Aussage über den Innovationsgehalt einer Steuergestaltung.

4.3.1.4. Haftungsbeschränkungen

Im portugiesischen Anzeigepflichtsystem ist noch eine weitere *generic hallmark* auszumachen: Hier führt die Verwendung einer Klausel, der zufolge die Haftung eines Promotors in Bezug auf die Gestaltung ausgeschlossen oder zumindest reduziert ist, zur Anzeigepflicht.⁴⁰⁰

Auch dieses Merkmal kann unter Umständen einen gesteigerten Gehalt an Innovation oder „Aggressivität“ der betreffenden Gestaltung indizieren. Wenn nicht einmal der Promotor für den steuerlichen Erfolg der von ihm vertriebenen Gestaltung eintreten möchte, ist dies, so könnte man argumentieren, gar ein Indikator für eine in besonderem Maße unerwünschte, sich bewusst im Graubereich des Zulässigen bewegendende Gestaltung.

Unserer Auffassung nach findet sich diese Anknüpfung jedoch zu Recht nicht in den übrigen Rechtsordnungen; sie ist auch für ein deutsches Anzeigepflichtsystem nicht zu empfehlen. Denn es bestehen erhebliche Zweifel an ihrer Treffsicherheit. In der Praxis sichern sich Berater und Promotoren bei Steuergestaltungen im Graubereich nämlich nicht etwa primär durch Haftungsreduzierungen oder -ausschlüsse ab. Vielmehr werden „Weichzeichner“ und Vorbehalte in die inhaltlichen Aussagen zu den steuerlichen Wirkungen selbst eingebaut, die eine haftungsrelevante Falschberatung von vornherein ausschließen. Umgekehrt können Klauseln zur Beschränkung der Haftung verschiedenste sonstige Gründe ohne jeden Bezug zum Inhalt der Gestaltung haben, zum Beispiel Vorgaben der Versicherungsverträge (Haftungshöchstsummen) geschuldet sein.

⁴⁰⁰ Art. 4 (2) Decreto-Lei n.º 29/2008.

4.3.2. Konkrete oder hypothetische Prüfung der Indikatoren?

Im britischen⁴⁰¹ und irischen⁴⁰² Anzeigepflichtsystem sind Tatbestandsmerkmale der Anzeigepflicht, die als Indikatoren für den besonderen Innovationsgehalt einer Gestaltung fungieren sollen, im Wesentlichen hypothetisch formuliert. Es geht also nicht primär darum, ob bei einer Gestaltung tatsächlich beispielsweise Vertraulichkeitsbeschränkungen oder eine durch den Steuervorteil bedingte besonders hohe Vergütung vorliegen, sondern vielmehr darum, ob ein hypothetischer Promotor in Anbetracht des Inhalts der Gestaltung derartige Vertraulichkeitsbeschränkungen vereinbaren oder eine derartige Vergütung erhalten würde. Die tatsächliche Existenz solcher Umstände dient lediglich als Indikator für diese hypothetische Prüfung.

Dieser Weg dient u.a. dazu, eine Umgehung der entsprechenden Tatbestandsmerkmale auszuschließen. Wir halten ihn jedoch nicht für nachahmenswert. Denn bei genauerer Betrachtung handelt es sich bei diesen Ansätzen um nicht viel mehr als abstrakte Umschreibungen des Innovationsgehalts einer Gestaltung⁴⁰³; sie bringen daher keinen Mehrwert gegenüber einem Tatbestand, der unmittelbar auf die Neuheit einer Steuergestaltung abstellen würde. Es gleicht einem Zirkelschluss, wenn etwa die britische Finanzverwaltung zur Konkretisierung ausführt, dass bei allgemeiner Verfügbarkeit einer Gestaltung nicht davon auszugehen sei, dass eine außergewöhnlich hohe Vergütung gezahlt werde.⁴⁰⁴ Konkrete Hilfestellungen bei der Ermittlung des Innovationsgehalts bieten derartige hypothetisch zu prüfenden Kriterien nicht. Ihre Bestimmtheit ist deshalb ebenso zweifelhaft wie ihre Handhabbarkeit, was nicht zuletzt auch verfassungsrechtliche Bedenken begründen kann.⁴⁰⁵ Richtigerweise sollte daher unmittelbar auf das tatsächliche Vorliegen der genannten Indikatoren für innovative Steuergestaltungen abgestellt werden.

4.3.3. Sonstige innovative Gestaltungen

Nicht zu verkennen ist, dass die vorstehend vorgestellten *generic hallmarks* zur Erfassung innovativer Steuergestaltungen nur einen überschaubaren Ausschnitt neuartiger, noch nicht allgemein bekannter Steuergestaltungen abdecken, gerade auf dem deutschen Markt, wo entsprechende vertragliche Gestaltungen eher die Ausnahme darstellen. Viele ebenfalls innovative Gestaltungen werden davon nicht erfasst, auch wenn sie ein gewisses Maß an Reprodu-

⁴⁰¹ SI 2006/1543, § 6(1) und (2) sowie SI 2006/1543, § 8; erläuternd HMRC Guidance (Fn. 8), Tz. 7.3 bis 7.5.

⁴⁰² § 817DA (2) und (3) Taxes Consolidation Act; erläuternd *Irish Revenue Commissioners*, Guidance Notes on Mandatory Disclosure Regime (Januar 2015), Tz. 4.3.1 bis 4.3.3.

⁴⁰³ Zur ausdrücklichen Anerkennung dieses Umstands durch die britische Finanzverwaltung s.o., Fn. 385.

⁴⁰⁴ HMRC Guidance (Fn. 8), Tz. 7.5.2.

⁴⁰⁵ Hierzu s. oben unter III.1.1.

zierbarkeit aufweisen und daher ein staatliches Informationsbedürfnis zu bejahen ist. Dies gilt insbesondere für Fälle, in denen eine außersteuerlich veranlasste Transaktion steuerlich optimiert wird, ohne dass ein erfolgsabhängiges Entgelt, eine vertragliche Absicherung bei Dritten oder Vertraulichkeitsauflagen vereinbart würden. Beispiele aus der Praxis der vergangenen Jahre bieten etwa der Erwerb einer grundbesitzenden Gesellschaft mittels sog. RETT-Blockern durch Ausnutzung der formalistischen Rechtsprechung des BFH vor Inkrafttreten des § 1 Abs. 3a GrEStG,⁴⁰⁶ der Einsatz von Cash-GmbHs im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht⁴⁰⁷ oder der Gebrauch der sog. Güterstandsschaukel unter Ehegatten.⁴⁰⁸ Auch wenn in solchen Fällen letztlich immer wieder derselbe steuerliche „Trick“ zur Anwendung kommen kann, fallen sie doch nicht unter die oben entwickelte Definition der modellhaften Gestaltung, da es regelmäßig an einem vorgefertigten Konzept fehlen wird. Soweit im Einzelfall nicht eines der anderen Kriterien (Vertraulichkeitsauflagen, vertragliche Absicherung, erfolgsabhängige Vergütung) gegeben ist, wären sie demnach nicht anzeigepflichtig, obgleich auch diesbezüglich staatlicher Handlungsbedarf und damit ein entsprechendes Informationsbedürfnis bestehen kann.

Möchte man die angesprochenen Fallgruppen nicht gänzlich aus der Anzeigepflicht ausschließen, so wäre unseres Erachtens eine Anknüpfung unmittelbar an den Innovationsgehalt der betreffenden Gestaltung denkbar. Eine solche Anknüpfung ist auch dann nicht obsolet, wenn über die *generic hallmarks* der Vertraulichkeitsauflagen, der vertraglichen Absicherung und der erfolgsabhängigen Vergütung der Innovationsgehalt einer Gestaltung bereits adressiert wird. Denn diese Merkmale stellen lediglich Indizien dar; sie werden keinesfalls bei allen oder auch nur bei den meisten innovativen Gestaltungen gegeben sein. Durch eine darüber hinausgehende Anknüpfung unmittelbar an den Innovationsgehalt kann es daher gelingen, einen weiteren Bereich von Steuergestaltungen abzudecken, in dem ein erhebliches staatliches Informationsinteresse besteht.

Welche Steuergestaltungen „innovativ“ sind, ist definitionsbedürftig. Der Begriff als solches ist kaum subsumtionsfähig. Auch die Versuche ausländischer Rechtsordnungen, den abstrakten Innovationsgehalt durch hypothetische Prüfansätze handhabbar zu machen (etwa: Würde ein hypothetischer Berater für diese Gestaltung ein gesteigertes Honorar verlangen?), helfen –

⁴⁰⁶ Vgl. *Salzmann/Loose*, DStR 2004, 1941, 1947, unter Anknüpfung an die durch BFH v. 26.07.1995 – II R 68/92, BStBl II 1995, 736, vorgegebene Auslegung von § 1 Abs. 3 GrEStG bei der Beteiligung an Personengesellschaften.

⁴⁰⁷ Hierzu BFH v. 27.09.2012 – II R 9/11, BStBl II 2012, 899.

⁴⁰⁸ Siehe H E 5.2 ErbStR unter Hinweis auf BFH v. 12.07.2005 – II R 29/02, BStBl II 2005, 843.

wie soeben dargelegt⁴⁰⁹ – nicht weiter. Unseres Erachtens könnte ein sinnvoller Ansatz hingegen darin bestehen, „innovativ“ negativ zu bestimmen: Der nötige Innovationsgehalt würde dann fehlen, wenn die betreffende Steuergestaltung oder eine im Hinblick auf ihre den Steuervorteil generierenden Strukturelemente vergleichbare Gestaltung bereits in einer allgemein zugänglichen Stellungnahme der Finanzverwaltung, in einer veröffentlichten finanzgerichtlichen Entscheidung oder in einer Publikation vertieft (d.h. gerade in Bezug auf ihre den Steuervorteil generierenden Strukturelemente) behandelt wurde. Dabei sollte nicht jede Veröffentlichung (etwa in auflageschwachen Fachzeitschriften oder gar in Verbandszeitungen mit von vornherein beschränktem Leserkreis) von Bedeutung sein. Umgekehrt wäre beispielsweise eine Fokussierung allein auf finanzgerichtliche Entscheidungen aus dem Bundessteuerblatt deutlich zu eng. Maßgeblich sollten vielmehr diejenigen Fachpublikationen sein, die von der Finanzverwaltung sowie von informierten Beratern typischerweise ausgewertet werden. Bei der regelungstechnischen Umsetzung dieser Vorgaben wäre zu überlegen, ob es nicht ausreicht, weitgehend den Gerichten die Konkretisierung zu überlassen; ein Vorbild findet sich diesbezüglich im Bereich der Beraterhaftung, wo es ebenfalls die Gerichte sind, die darüber entscheiden, welche Informationsquellen sich ein Berater erschließen muss, um nicht wegen fahrlässiger Unkenntnis haftbar zu sein.

Eine Anzeigepflicht, die im Tatbestand unmittelbar an den Innovationsgehalt einer Gestaltung anknüpft, kann allenfalls in sehr eingeschränktem Umfang Informationen über die Verbreitung dieser Gestaltung im Markt vermitteln; in ihrem Fokus steht notwendigerweise die abstrakte Struktur. Denn ist eine Gestaltung so weit verbreitet, dass sie bereits in Fachpublikationen oder finanzgerichtlichen Verfahren behandelt wurde, so weist sie den tatbestandlich geforderten Innovationsgehalt nicht mehr auf. Die Anzeigepflicht endet damit.⁴¹⁰ Dies ist ein wesentlicher Unterschied zur Anzeigepflicht bei modellhaften Gestaltungen und bei den unter IV.4.3.1 vorgestellten Indikatoren für einen gesteigerten Innovationsgehalt (Vertraulichkeitsauflagen, vertragliche Absicherung, erfolgsabhängige Vergütung). Denn die Anzeigepflicht ist dort losgelöst von der Frage, ob die Gestaltung in ihrer abstrakten Struktur der Finanzverwaltung bereits bekannt ist.⁴¹¹ Dieser Effekt ist jedoch in Kauf zu nehmen, da anderenfalls

⁴⁰⁹ Hierzu oben, IV.4.3.2.

⁴¹⁰ So wären, um auf die obigen Beispiele zurückzukommen, RETT-Blocker, Cash-GmbHs und die Güterstandschaukel schon vor Jahren nicht mehr anzeigepflichtig gewesen, weil sie bereits ausführlich in Fachpublikationen diskutiert bzw. vom Bundesfinanzhof im Detail behandelt worden sind (siehe allein die Nachweise in den Fn. 406 bis 408).

⁴¹¹ Dazu, dass es der Finanzverwaltung jedoch möglich sein sollte, diejenigen Gestaltungen im Wege der Negativliste von der Anzeigepflicht auszunehmen, über die sie sich hinreichend informiert fühlt, s. unter IV.4.6.

eine sinnvolle und dem verfassungsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprinzip genügende Ausgestaltung des Tatbestandes nicht gelingen dürfte.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass eine Ergänzung der bisher diskutierten *generic hallmarks* um einen Tatbestand, der unmittelbar auf innovative Gestaltungen abzielt, durchaus denkbar erscheint. Die Antwort auf die Frage, ob eine solche Norm empfehlenswert ist, fällt jedoch zwiespältig aus. Zwar würde sie eine vollständigere Erfassung derjenigen Gestaltungen ermöglichen, bei denen ein gesteigertes rechtspolitisches Informationsinteresse besteht. Jedoch stehen diesem Vorteil nicht unerhebliche Probleme gegenüber, die sich bei der tatbestandlichen Ausgestaltung einer solchen Vorschrift und bei ihrer Handhabung in der Praxis voraussichtlich stellen werden, weil es nicht einfach ist, den Bereich des „Innovativen“ sinnvoll abzugrenzen. Auch im Hinblick auf die Einführung eines Registriernummernsystems würde ein derartiger Tatbestand eine Sonderbehandlung erfordern (hierzu s. unter IV.7.2.2).

4.4. Kumulative Anknüpfung an *generic hallmarks*?

Nach den kanadischen Regelungen ist eine Gestaltung nur dann anzeigepflichtig, wenn mindestens zwei der dort vorgesehenen drei *generic hallmarks* (erfolgsabhängige Vergütung, Vertraulichkeitsvereinbarung oder Absicherung des Steuererfolgs) vorliegen.⁴¹² Für eine derartige kumulative Anknüpfung besteht jedoch dann kein Raum, wenn die Einzelanknüpfungen als solche bereits auf ein gesteigertes staatliches Informationsinteresse schließen lassen. Dies ist unseres Erachtens bei den – auch im kanadischen System verwendeten – Kriterien der erfolgsabhängigen Vergütung, der Vertraulichkeitsbeschränkung sowie der Absicherung des steuerlichen Erfolges der Fall. Auch die Modellhaftigkeit einer Steuergestaltung reicht aus unserer Sicht für sich genommen aus, um einen besonderen Informationsbedarf zu indizieren und damit die Anzeigepflicht zu begründen, wenn sie, wie unter IV.4.2.3 beschrieben, auf *off-the-shelf*-Steuerprodukte fokussiert ist und klassische steuerliche Gestaltungsberatung damit nicht erfasst.⁴¹³ Für diesen Fall halten wir eine kumulative Anknüpfung für nicht erforderlich; vielmehr empfiehlt es sich dann, bereits bei Vorliegen eines dieser Kriterien die Anzeigepflicht der betroffenen Gestaltung vorzusehen. Dies entspricht auch dem üblichen Ansatz in ausländischen Anzeigepflichtsystemen⁴¹⁴ sowie der Empfehlung der OECD⁴¹⁵.

⁴¹² § 237.3 (1) “reportable transaction” Canadian Income Tax Act.

⁴¹³ Letztere könnte daher nur bei Erfüllung anderer Kriterien zur Anzeigepflicht führen, etwa eines eigenständigen Tatbestandes für besonders innovative Gestaltungen, wie er oben unter IV.4.3.3. diskutiert wird.

⁴¹⁴ Dies gilt auch für Großbritannien, obgleich in den ursprünglichen britischen Regelungen aus dem Jahre 2004 mindestens zwei sog. „filters“ erfüllt sein mussten, um die Anzeigepflicht auszuschließen (hierzu *Beuchert*,

4.5. Anzeigepflicht von inhouse-Steuergestaltungen

Anzeigepflichten, die auf Umstände der Entwicklung oder Vermarktung von Gestaltungen abstellen, sind primär auf das Verhältnis von externen Beratern zu den sie beauftragenden Steuerpflichtigen zugeschnitten. Damit ist jedoch nur ein Teil ihres möglichen Anwendungsbereichs beschrieben. Ebenso können Gestaltungen erfasst sein, die *inhouse* entwickelt werden, etwa von Banken für den Eigengebrauch. Uneingeschränkt gilt dies für einen Anzeigetatbestand, der unmittelbar an den innovativen Gehalt einer Steuergestaltung anknüpft.⁴¹⁶ Auch die Kriterien der Modellhaftigkeit, der abhängigen Vergütung, der Absicherung des Steuervorteils und der Vertraulichkeitsauflagen lassen sich aber bei rein internen Gestaltungen zur Anwendung bringen, wenn innerhalb eines Unternehmens organisatorisch getrennt wird zwischen derjenigen Abteilung bzw. denjenigen Personen, die eine Gestaltung entwickeln, und derjenigen Abteilung bzw. denjenigen Personen, die eine Gestaltung umsetzen. Dies kann etwa bei Finanzinstituten der Fall sein, in denen eine *Structured Finance*-Abteilung entsprechende Konzepte entwickelt und dem eigenen Institut (wie eventuell auch Kunden) überlässt. Eine derartige Erstreckung der Anzeigepflicht auf *inhouse*-Steuergestaltungen ist auch erforderlich, um nicht einen wichtigen Bereich der aggressiven Steuerplanung bei den Anzeigepflichten unberücksichtigt zu lassen.

4.6. Ausnahmen von der Anzeigepflicht durch Negativliste

In einigen ausländischen Anzeigepflichtsystemen finden sich Negativlisten der Verwaltung, die grundsätzlich anzeigepflichtige Gestaltungen im Erlasswege von der Anzeigepflicht ausnehmen.⁴¹⁷ Derartige Ausnahmen im Einzelfall können sich durchaus anbieten, wenn bestimmte Typen anzeigepflichtiger Gestaltungen den Finanzbehörden und dem Gesetzgeber bereits in allen relevanten Details bekannt sind und deshalb keine weiteren Informationen mehr benötigt werden.⁴¹⁸ Eine gesetzliche Verpflichtung zum Erlass von Negativlisten halten wir jedoch nicht für erforderlich, wenn die Anzeigepflicht bereits im Ausgangspunkt auf ein

a.a.O. (Fn. 3), 73 f.). Denn nach der damaligen Regelungstechnik enthielten die Vorschriften nicht etwa positive Anforderungen an die Anzeigepflicht, sondern umgekehrt Ausnahmen von ihr. Im Ergebnis genügte auch nach diesen Regelungen das Vorliegen eines der Kriterien für die Anzeigepflicht.

⁴¹⁵ OECD, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 137.

⁴¹⁶ Hierzu s. oben unter IV.4.3.3.

⁴¹⁷ Etwa bei den standardisierten Gestaltungen im irischen (vgl. SI 7/2011, § 10(4) i.V.m. Schedule) oder britischen System (vgl. SI 2006/1543, § 11). Auch die OECD empfiehlt Negativlisten zumindest im Kontext grenzüberschreitender Gestaltungen (OECD, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 240).

⁴¹⁸ Dazu, dass auch Informationen über die Verbreitung einer Gestaltung legitimes Ziel eines rechtspolitisch ausgerichteten Anzeigepflichtsystems sein können, s.o. unter II.1 sowie III.1.2.2.3.

für die Beteiligten zumutbares Maß beschränkt wird, zumal die Frage, wann eine Gestaltung in allen erforderlichen Details hinreichend bekannt ist, kaum justiziabel sein dürfte.

4.7. Verfassungsrechtliche Bewertung

Die vorstehend als rechtspolitisch sinnvoll oder zumindest vertretbar herausgearbeitete Konturierung der Anzeigepflicht dürfte bei zielgenauer Ausgestaltung der entsprechenden gesetzlichen Tatbestände auch einer verfassungsgerichtlichen Überprüfung standhalten. Hinsichtlich der Bestimmtheitsanforderungen kann insoweit auf die Ausführungen unter III.1.1. und unter IV.4.2.4. verwiesen werden. Auch die Anforderungen der verfassungsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung erscheinen erfüllbar.⁴¹⁹ Die Geeignetheit eines derartigen Zuschnitts der Anzeigepflicht zur rechtspolitisch motivierten Informationsbeschaffung wurde unter IV.4.2 und 4.3 bereits eingehend begründet. Umgehungsmöglichkeiten⁴²⁰ sind bei diesen *generic hallmarks* zwar nicht ausgeschlossen, aber nicht in großem Umfang zu befürchten. Denn um die Anzeigepflicht in weitem Umfang zu vermeiden, müssten die betroffenen Berater, Promotoren und Steuerpflichtige vielfach ihr Geschäftsmodell grundlegend ändern, so dass von einer Umgehung letztlich nicht mehr gesprochen werden kann. Wenn etwa in Großbritannien zu konstatieren ist, dass seit Einführung der Anzeigepflichten deutlich weniger modellhafte Gestaltungen vertrieben werden⁴²¹, so beruht dies zwar offenbar auf einer zielgerichteten Vermeidung, nicht jedoch auf einer problematischen Umgehung der Anzeigepflicht. Es ändert sich schlicht der Markt für Steuergestaltungen, und dies in einer durchaus begrüßenswerten Weise. Ähnliches gilt für den Versuch, die Anzeige einer innovativen Steuergestaltung dadurch zu vermeiden, dass die Gestaltung vor ihrem Einsatz in einer gängigen Publikation vertieft behandelt wird; denn auch auf diesem Wege kann sie zur frühzeitigen und rechtlich aufbereiteten Kenntnis der Finanzverwaltung gelangen, so dass das rechtspolitische Ziel der Anzeigepflichten im Ergebnis erreicht werden kann.

Eine auf modellhafte und besonders innovative Gestaltungen fokussierte Anzeigepflicht, welche die „klassische“ steuerliche Gestaltungsberatung tatbestandlich nicht erfasst, konzentriert sich zudem in persönlicher und sachlicher Weise auf den Kern des Marktes für Steuergestaltungen, bezüglich dessen ein besonderes Informationsinteresse der Finanzverwaltung und des Gesetzgebers festzustellen ist.⁴²² Hiermit lässt sich die Erforderlichkeit einer solchen Rege-

⁴¹⁹ Hierzu allgemein oben, III.1.2.2.3.

⁴²⁰ Zu deren Relevanz bei der Prüfung der Geeignetheit oben, III.1.2.2.3.

⁴²¹ OECD, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 49.

⁴²² Hierzu bereits oben, unter III.2.2 und III.2.3.

lung begründen. Sie kann unseres Erachtens auch nicht mit dem Hinweis darauf bestritten werden, viele Gestaltungen seien der Finanzverwaltung bereits anderweitig bekannt, etwa durch Fachpublikationen. Denn für eine informierte Entscheidung des Gesetzgebers ist nicht nur die Existenz planwidriger Lücken im Steuersystem, sondern auch das Ausmaß, in dem derartige Lücken ausgenutzt werden, von Bedeutung;⁴²³ dies zeigt aktuell die Aufarbeitung der *Cum-Ex*-Geschäfte. Hierzu vermag die Anzeigepflicht einen wichtigen Beitrag zu leisten. Bei innovativen Gestaltungen im unter IV.4.3.3 dargestellten Sinn stellt sich diese Frage von vornherein nicht, da sie nur anzeigepflichtig sind, solange sie der Finanzverwaltung nicht bekannt sind bzw. sein sollten.

Der hier vorgestellte sachliche Anwendungsbereich der Anzeigepflichten ginge zudem auch nicht über das Maß an Belastung hinaus, das notwendig ist, um das Informationsinteresse der Finanzverwaltung und des Gesetzgebers zu erfüllen. Die Belastungen für Berater und Steuerpflichtige außerhalb des Sonderbereichs der „Steuerplanungsindustrie“ sind reduziert und überschaubar. Die Anzeigepflicht verlangt lediglich die Offenlegung modellhafter oder innovativer Gestaltungen, weitergehende Pflichten bestehen nicht. Beschränkt sich die Anzeigepflicht hierauf, so dürfte auch die Angemessenheit im engeren Sinne gewahrt bleiben.

4.8. Bedarf es eines Sondertatbestandes für internationale Steuergestaltungen?

Der Gesetzesvorschlag zum Jahressteuergesetz 2008 zur Anzeigepflicht bei Steuergestaltungen (§ 138a AO-E) sprach von einer Steuergestaltung, wenn ein grenzüberschreitender Sachverhalt gegeben war, der aufgrund der Unterschiede zwischen einzelnen Rechtsordnungen oder der unterschiedlichen Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen zu Qualifikationskonflikten führte. Mögliche Qualifikationskonflikte wurden durch die Norm explizit – und abschließend – aufgezählt und umfassten beispielsweise die doppelte Berücksichtigung von Wirtschaftsgütern, die Zuordnung von Einkünften zu mehreren Steuerpflichtigen oder Betriebstätten oder die unterschiedliche Beurteilung der Steuersubjekteigenschaft von Körperschaften oder Personengesellschaften. Auch die neuesten OECD-Empfehlungen lassen eine Tendenz zugunsten von Sonderregelungen für internationale Steuergestaltungen erkennen. Die Empfehlungen zu *BEPS Action 12* weisen darauf hin, dass eine Anzeigepflicht, die dem Grunde nach darauf abzielt, nationale Steuergestaltungen zu erfassen, mitunter nicht den gleichen Erfolg bei grenzüberschreitenden Gestaltungen verzeichnen wird. Der OECD-Bericht führt die Individualität der Einzelgestaltung und die Aufteilung des Steuervorteils auf mehrere

⁴²³ Hierzu bereits oben unter II.1.

Staaten als Gründe dafür an, warum es für grenzüberschreitende Gestaltungen besonderer Bestimmungen bedarf.⁴²⁴

Aus unserer Sicht ist allerdings sowohl fraglich, ob die Erweiterung der Anzeigepflicht auf bestimmte internationale Steuergestaltungen rechtspolitisch erforderlich ist (hierzu sogleich unter IV.4.8.1), als auch ob sie vor den europäischen Grundfreiheiten rechtlichen Bestand haben kann (hierzu unter IV.4.8.2).

4.8.1. Rechtspolitische Problematik

Zunächst ist festzustellen, dass die unter IV.4.2. und IV.4.3. vorgestellten Fallgruppen potentiell anzeigepflichtiger Gestaltungen unabhängig davon sind, ob sich eine Gestaltung rein innerstaatliches Recht oder das Zusammenspiel des nationalen Rechts mit anderen Rechtsordnungen zu Nutze macht. Auch grenzüberschreitende Gestaltungen unterliegen danach immer dann der Anzeigepflicht, wenn sie die entsprechenden Tatbestandsmerkmale erfüllen, also insbesondere wenn sie modellhaft sind oder einen besonderen Innovationsgehalt aufweisen. Eine speziell auf internationale Steuergestaltungen gerichtete Erweiterung der vorgeschlagenen Anzeigepflicht würde also bedeuten, dass Gestaltungen, die nicht modellhaft oder besonders innovativ sind, allein aufgrund ihrer grenzüberschreitenden Natur und der damit verbundenen Möglichkeit eines Qualifikationskonflikts zwischen den Rechtsordnungen als anzeigepflichtig deklariert würden.

Eine derartige Erweiterung der Anzeigepflicht erscheint uns aus mehreren Gründen nicht angeraten.

Erstens besteht bereits eine Vielzahl an nationalen und internationalen Bestrebungen, Maßnahmen auf materiellrechtlicher Ebene zu schaffen, die speziell darauf abzielen, Qualifikationskonflikte zwischen Rechtsordnungen und unterschiedliche Interpretationsansätze von Doppelbesteuerungsabkommen aufzulösen und dadurch einer doppelten Nichtbesteuerung Einhalt zu gebieten. So sieht Aktion 2 des OECD-BEPS-Aktionsplans Vorschläge vor, die in das nationale Recht implementiert werden können, um einem sogenannten *hybrid mismatch* entgegen zu wirken. Diese Vorschläge sind sehr weit formuliert, so dass sie auch zur Bekämpfung bis dato noch nicht bekannter Diskrepanzen von Rechtsordnungen eingesetzt werden können. Auf Ebene der Doppelbesteuerungsabkommen sind zudem die sogenannten *subject-to-tax*-Klauseln zu nennen, denen zufolge der Staat, dem nach dem Doppelbesteuerungs-

⁴²⁴ OECD, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, S. 10 und Tz. 223 ff.

abkommen grundsätzlich nicht das Besteuerungsrecht zukommt, doch eine Besteuerung vornehmen darf, wenn der andere Staat von seinem Besteuerungsrecht nicht Gebrauch macht. Durch solche Klauseln kann die Besteuerung in zumindest einem Staat sichergestellt werden. Es ist *prima facie* nicht ersichtlich, aus welchen Gründen zu diesen Maßnahmen noch eine speziell auf grenzüberschreitende Sachverhalte abzielende Anzeigepflicht hinzutreten sollte.

Zweitens ist im grenzüberschreitenden Bereich auch kein spezifisches rechtspolitisches Informationsbedürfnis erkennbar, das durch eine Anzeigepflicht, die im Wesentlichen auf modellhafte und innovative Gestaltungen zugeschnitten ist, nicht befriedigt werden könnte. Wird eine standardisierte Gestaltung eingesetzt, die Unterschiede zwischen zwei oder mehreren Rechtsordnungen ausnutzt, um hierdurch einen Steuervorteil zu generieren, so würde sie nach obigen Ausführungen der Anzeigepflicht unterliegen. Dasselbe gilt für den Einsatz eines neuartigen *Hybrids*. Hinsichtlich eines etwaigen rechtspolitischen Informationsinteresses ist eine solche Gestaltung letztlich nicht anders zu beurteilen als eine rein nationale Gestaltung. Die besonderen Informationsdefizite der Finanzverwaltung, die in derartigen Fällen wegen des Bezugs auf eine andere, möglicherweise wenig bekannte Rechtsordnung bestehen können, betreffen regelmäßig das konkrete Veranlagungsverfahren; hier vermag nicht in erster Linie eine rechtspolitisch ausgerichtete Anzeigepflicht Abhilfe zu schaffen, sondern andere Maßnahmen wie etwa erhöhte Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen.

Daher ist fraglich, ob die Anknüpfung an einen Qualifikationskonflikt einen sinnvollen Filter zur Aussonderung von Steuergestaltungen darstellt, bei denen aus rechtspolitischer Sicht ein besonderer Informationsbedarf besteht. Denn viele Qualifikationskonflikte sind der Finanzverwaltung bereits bekannt oder im Ergebnis unproblematisch. Dies lehren auch die Erfahrungen in den USA. Das dortige Anzeigepflichtsystem hatte kurzzeitig an das Vorliegen eines grenzüberschreitenden Qualifikationskonflikts angeknüpft.⁴²⁵ Diese Anknüpfung wurde später jedoch wieder gestrichen, und zwar mit dem Argument, das Kriterium habe letztlich zu viele Anzeigen nicht missbräuchlicher Gestaltungen bewirkt.⁴²⁶

Dass das vorliegende Gutachten an dieser Stelle dezidiert von den Empfehlungen der OECD zu Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen abweicht, die den Mitgliedstaaten die Einführung besonderer *hallmarks* für grenzüberschreitende Steuergestaltungen nahe legen,⁴²⁷ erklärt sich aus Unterschieden in der Zielsetzung. Der OECD-Bericht zu *Action 12* ist als Teil des BEPS-

⁴²⁵ U.S. Department of the Treasury Regulations § 1.6011-4T(b)(3)(i)(F)(2000).

⁴²⁶ TD 8961, 66 FR 41133 v. 7.8.2001.

⁴²⁷ OECD, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, S. 10 f. sowie Tz. 223 ff.

Projekts notwendigerweise auf die Problematik der internationalen Gewinnverlagerung fokussiert; auch das Mandat, das die G20 der OECD im Jahre 2012 übertragen haben, beschränkt sich hierauf. Dementsprechend liegt der Schwerpunkt der Überlegungen zu *Action 12* auf den grenzüberschreitenden Steuergestaltungen; die OECD-Arbeiten zielen dabei auch darauf ab, derartige Strukturen im Veranlagungsverfahren auszuflaggen, wodurch das Risikomanagement im Steuervollzug verbessert und es den Finanzbehörden erleichtert werden soll, BEPS-verdächtige Transaktionen zu identifizieren.⁴²⁸ Damit tritt neben die rechtspolitische Funktion eine veranlagungsunterstützende Zielsetzung, die für das deutsche Recht aus den bereits diskutierten Gründen kritisch zu beurteilen ist.⁴²⁹

Ein weiterer Grund, weshalb wir uns den OECD-Empfehlungen an dieser Stelle nicht anschließen können, sind die europarechtlichen Bedenken gegen einen besonderen Anzeigetatbestand für internationale Steuergestaltungen. Derartige Überlegungen spielen auf OECD-Ebene keine Rolle.

4.8.2. Europarechtliche Problematik

Ein Sondertatbestand für grenzüberschreitende Steuergestaltungen würde beschränkend wirken und daher mit Blick auf die europarechtlichen Grundfreiheiten Probleme aufweisen.

4.8.2.1. Überblick

Will man eine Anzeigepflicht, die auf modellhafte und besonders innovative Gestaltungen abzielt, um einen Tatbestand erweitern, der jede Form des Qualifikationskonflikts im grenzüberschreitenden Bereich für anzeigepflichtig erklärt, ist zu prüfen, ob dieses Anzeigepflichtsystem mit den Grundfreiheiten vereinbar ist. Für ein nationales Anzeigepflichtsystem, das ein rechtspolitisches Ziel verfolgt, somit darauf abzielt, den Gesetzgeber möglichst frühzeitig Kenntnis darüber zu verschaffen, welche planwidrigen Lücken im nationalen Steuersystem am Markt ausgenutzt werden, ist es nach den bereits unter II.1. angestellten Überlegungen irrelevant, ob eine planwidrige Lücke durch rein nationale oder durch grenzüberschreitende Gestaltungen ausgenutzt wird. Aus diesem Grund ist es für die Vergleichspaarbildung zulässig, in- und ausländische Sachverhalte gegenüberzustellen, um überprüfen zu können, ob das nationale Anzeigepflichtsystem gegen die Grundfreiheiten verstößt.⁴³⁰

⁴²⁸ Vgl. *OECD*, *Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules* v. 05.10.2015, S. 9 sowie Tz. 12 u. 15.

⁴²⁹ S. unter II.5.

⁴³⁰ Hierzu s.o. unter III.3.3.1.1.3.

Konkret ist also eine nationale nicht modellhafte und nicht innovative Steuergestaltung mit einer grenzüberschreitenden nicht modellhaften und nicht innovativen Steuergestaltung zu vergleichen. Liegt im grenzüberschreitenden Bereich ein Qualifikationskonflikt vor, so ist die nicht modellhafte und nicht innovative Gestaltung anzeigepflichtig, wohingegen die rein innerstaatliche Gestaltung, die nicht innovativ und nicht modellhaft ist, aber ebenfalls auf einen steuerlichen Vorteil abzielt, nicht anzeigepflichtig wäre. An dieser Vergleichspaarbildung würde es auch nichts ändern, wenn die Anzeigepflicht für *Hybrids* eigenständig ausgestaltet würde und nicht in die allgemeine Anzeigepflicht eingebettet wäre, denn der Rahmen der Vergleichspaarbildung wird durch die Zielsetzung des Anzeigepflichtsystems insgesamt bestimmt.⁴³¹

Durch eine besondere Anzeigepflicht für *Hybrids* würde der grenzüberschreitende Sachverhalt im Vergleich zum rein inländischen Sachverhalt insofern schlechter gestellt, als er einem administrativen Mehraufwand unterliegen würde. Hierin ist eine diskriminierende Beschränkung der Grundfreiheiten zu sehen.

4.8.2.2. Betroffene Grundfreiheiten

Sollten steuerliche Gestaltungen, die zu einem sogenannten *hybrid mismatch* führen, unabhängig von ihrer Modellhaftigkeit oder ihrem Innovationsgehalt anzeigepflichtig sein, so müssten – wie es auch schon für § 138a AO-E vorgeschlagen wurde – diese Konstellationen explizit in den Tatbestand der Norm aufgenommen und als anzeigepflichtig qualifiziert werden.

Um zu verdeutlichen, welche Grundfreiheiten durch eine solche Norm berührt sein können, ist es hilfreich, sich diese Konstellationen zunächst im Einzelnen vor Augen zu führen.

§ 138a AO-E versuchte, diese „Gestaltungen“ wie folgt zu umschreiben: „Zahlungen [, die] in der deutschen und einer anderen Steuerrechtsordnung unterschiedlich eingeordnet werden“ und „dieselben Aufwendungen oder Steuerabzüge [, die] in der deutschen und einer anderen Rechtsordnung berücksichtigt werden können“. Hierbei handelt es sich um Gestaltungen, die dazu führen, dass Zahlungen in einem Staat abzugsfähig sind und im anderen Staat nicht in das steuerrelevante Einkommen einbezogen werden oder in zwei Staaten abzugsfähig sind. Ein *hybrid mismatch* kann ferner dadurch entstehen, dass die Steuerpflichtigen, die an den Transaktionen beteiligt sind, in den einzelnen Rechtsordnungen in Hinblick auf ihre Transpa-

⁴³¹ Vgl. oben unter III.3.3.1.1.3.

renz oder Intransparenz unterschiedlich beurteilt werden. Auch diese Form des *hybrid mismatch* versuchte § 138a AO-E zu erfassen. Demnach sollte eine anzeigepflichtige Gestaltung vorliegen, wenn „die gleichen Einkünfte mehreren Steuerpflichtigen zugeordnet werden, oder die gleichen Einkünfte eines Steuerpflichtigen mehreren Betriebstätten zugeordnet werden“ oder wenn „die Steuersubjekteigenschaft einer Körperschaft oder Personenvereinigung in der deutschen und einer anderen Steuerrechtsordnung unterschiedlich beurteilt wird“.

Würden derartige Gestaltungen für anzeigepflichtig erklärt, so wäre zum einen die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV berührt, weil die drohende Anzeigepflicht Marktteilnehmer davon abhalten könnte, eine Steuergestaltung zu implementieren, für deren Umsetzung die grenzüberschreitende Gründung einer Tochtergesellschaft oder Zweigniederlassung erforderlich wäre. Auch der sachliche Anwendungsbereich der in Art. 63 AEUV verankerten Kapitalverkehrsfreiheit wäre eröffnet, weil die Anzeigepflicht Marktteilnehmer aus anderen Staaten vom Investieren in Deutschland abschrecken oder umgekehrt Investitionen im Ausland für inländische Marktteilnehmer weniger attraktiv machen könnte.

4.8.2.3. Rechtfertigung

An dieser Stelle kann zunächst auf die Ausführungen unter III.3.4 verwiesen werden. Es hat sich gezeigt, dass die von der Rechtsprechung des EuGH herausgearbeiteten Rechtfertigungsgründe der Wirksamkeit der Steueraufsicht, der Vermeidung von Steuerumgehung und Steuerhinterziehung und der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse jeweils Elemente aufweisen, die für die Rechtfertigung einer diskriminierenden Anzeigepflicht herangezogen werden könnten; ob eine Rechtfertigung in einem Verfahren vor dem EuGH tatsächlich gelingen würde, ist aber unsicher, weil diese Rechtfertigungsgründe in ihrer bisher anerkannten Form letztlich nicht auf die Anzeigepflicht passen. Bei einer rechtspolitisch ausgerichteten Anzeigepflicht, wie sie für das deutsche Recht angedacht wird, dienen die Informationen, die im Rahmen der Anzeigepflicht übermittelt werden, regelmäßig nicht unmittelbar der Anwendung bzw. Durchsetzung nationalen Steuerrechts. Daher können der Rechtfertigungsgrund der Wirksamkeit der Steueraufsicht und der Rechtfertigungsgrund der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse in ihrer bisher vom EuGH anerkannten Form kaum als einschlägig angesehen werden. Der Rechtfertigungsgrund der Vermeidung von Steuerumgehung und Steuerhinterziehung liegt zwar inhaltlich näher, ist aber nach der Rechtsprechung des EuGH nur dann einschlägig, wenn nationale Normen ausschließlich auf die Bekämpfung künstlicher Gestaltungen abzielen. Eine Anzeigepflicht aber, die Gesetzgeber und Verwaltung gezielt über die Ausnutzung von Diskrepanzen zwischen verschiedenen

Steuerrechtsordnungen informieren soll, muss in ihrem Anwendungsbereich zwingend über rein künstliche Gestaltungen hinausgehen.

Wie bereits unter III.3.4.5. dargestellt, hat der EuGH allerdings in einer Vielzahl von Urteilen mehrere Rechtfertigungsgründe miteinander kombiniert und dadurch eine beschränkende oder diskriminierende Norm als gerechtfertigt qualifiziert. Es ist daher nicht auszuschließen, dass das Gericht auch eine dem Grunde nach *diskriminierende* Anzeigepflicht mit Blick auf eine Kombination der genannten Rechtfertigungsgründe akzeptieren würde, da ein solches Instrument zumindest mittelbar Ziele verfolgt, die es als grundsätzlich legitim anerkennt; positiv prognostizieren lässt sich ein solches Ergebnis jedoch nicht.

5. Der persönliche Anwendungsbereich der Anzeigepflicht

Bei der Ausgestaltung der Anzeigepflicht in persönlicher Hinsicht sind eine Reihe von Grundentscheidungen erforderlich, die im Folgenden dargestellt werden. Zunächst muss geklärt werden, ob die Steuerpflichtigen selbst oder vorrangig Personen, die an der Entwicklung, Vermarktung oder Umsetzung der Steuergestaltung beteiligt sind, die Steuergestaltung anzeigen sollten (im Folgenden unter 5.1 bis 5.3). Die letztgenannten Personen werden im Folgenden als Externe bezeichnet. Im Anschluss daran wird erörtert, wie die Gruppe der potenziell anzeigepflichtigen Externen näher zu umreißen ist (unter 5.4).

5.1. Grundsätzliche Anzeigepflicht von Steuerpflichtigen und Externen

Zunächst stellt sich die Frage, ob in erster Linie die Steuerpflichtigen, in erster Linie die Externen oder beide Personengruppen gleichermaßen zur Anzeige von Steuergestaltungen verpflichtet sein sollten. Für alle drei Ansätze finden sich international Vorbilder.

So sind in Israel etwa allein die Steuerpflichtigen selbst anzeigepflichtig.⁴³² Ursprünglich verfolgte auch Südafrika diesen Ansatz, hat ihn später aber umgestellt auf eine primäre Anzeigepflicht der Externen.⁴³³ Auch der französische Entwurf von 2006 erklärte allein die Steuerpflichtigen für anzeigepflichtig.⁴³⁴ Der entgegengesetzte Ansatz fand sich etwa in den ursprünglichen US-Regelungen aus dem Jahre 1984: Hier waren ausschließlich Externe anzei-

⁴³² § 3 (1) bis (13) Israelische Anzeigepflichten-Verordnung v. 03.12.2006, Israeli Regulations Bulletin No. 6545 v. 15.12.2006, 389 ff.

⁴³³ § 76A Abs. 2 ITA 1962 i.d.F.v. § 69 Act No. 45 of 2003 v. 17.12.2003, South African Government Gazette No. 25864 v. 22.12.2003.

⁴³⁴ Art. 1649 quarter BA Abs. 2 Code Général des Impôts (Entwurfassung 2006).

gepflichtig (sog. *tax shelter organizer*).⁴³⁵ Auch der deutsche Gesetzentwurf aus dem Jahre 2007 lässt sich in diese Kategorie einordnen, da er lediglich so genannte Vermarkter zur Anzeige verpflichtete.⁴³⁶ In den meisten Anzeigepflichtsystemen schließlich können derzeit sowohl Steuerpflichtige als auch Externe anzeigepflichtig sein.⁴³⁷

Für den letztgenannten Ansatz spricht, dass sich für eine Anzeigepflicht beider Gruppen gute Gründe finden lassen. Werden diejenigen Externen, die eine Gestaltung entwickeln und/oder vertreiben, zur Anzeige verpflichtet, so hat dies den Vorteil, dass die Anzeigepflicht bei denjenigen verortet wird, die ihr inhaltlich am besten nachkommen können.⁴³⁸ Hierbei ist kein Grund dafür ersichtlich, die Anzeigepflicht auf inländische Externe zu beschränken; Externe sollten deshalb unabhängig davon anzeigepflichtig sein, ob sie im In- oder Ausland ansässig sind. Die zusätzliche Einbeziehung der Steuerpflichtigen kann zur möglichst lückenlosen Erfassung solcher Gestaltungen beitragen, die nach obigen (unter IV.4 dargestellten) Überlegungen der Anzeigepflicht unterliegen sollten, etwa indem dadurch sichergestellt wird, dass auch Gestaltungen, die ohne anzeigepflichtigen Externen entwickelt und umgesetzt werden, den Steuerbehörden offen gelegt werden.⁴³⁹ Aus diesen Gründen empfiehlt es sich, das Anzeigepflichtsystem in Deutschland nicht von vornherein auf eine der beiden Gruppen zu beschränken.

5.2. Subsidiarität der Anzeigepflicht der Steuerpflichtigen

Die soeben dargestellten Vorteile einer Einbeziehung beider Gruppen legen bereits nahe, dass die Anzeigepflicht der Steuerpflichtigen lediglich subsidiär zur Anzeigepflicht von Externen eingreifen sollte.

Zwar ist es denkbar, eine vollständig parallele Anzeigepflicht von Steuerpflichtigen und Externen vorzusehen. Dies entspricht dem heutigen Ansatz in den USA⁴⁴⁰ und dem jüngsten, am

⁴³⁵ Vgl. U.S. Department of the Treasury Regulations § 301.111-1T v. 15.8.1984, TD 7964, 49 FR 32713.

⁴³⁶ Zwar sollte ausweislich der Entwurfsbegründung die Geschäftsbeziehung zum Arbeitgeber ebenso eine Vermarktungssituation darstellen können (vgl. Entwurfsbegründung v. 25.06.2007, 9 bzw. v. 11.9.2007, 78). Eine *inhouse* bestehende Vermarktungssituation wäre aber wohl allenfalls äußerst selten anzunehmen gewesen, zumal der deutsche Entwurf zusätzlich einen jährlichen Vermarktungs- und Beratungsumsatz von EUR 250.000 vorsah.

⁴³⁷ Dies gilt etwa in Großbritannien, Südafrika, Portugal und Irland. Diesen Ansatz verfolgte auch der jüngste Gesetzentwurf in Frankreich (Loi de finances pour 2014, Art. 96, in der dem Conseil Constitutionnel am 29.12.2013 vorliegenden Fassung).

⁴³⁸ So auch *OECD*, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 61 und 67.

⁴³⁹ Zum Einbezug *inhouse* entwickelter Gestaltungen s.o. unter IV.4.5.

⁴⁴⁰ Siehe für die Externen § 6111 (b) sowie § 6112 (a) Internal Revenue Code sowie für die Steuerpflichtigen U.S. Department of the Treasury Regulations § 1.6011-4 (c) (1) bis (3) und (7).

Verfassungsgerichtshof gescheiterten französischen Gesetzentwurf aus dem Jahre 2013.⁴⁴¹ Vorteil hiervon ist die erhöhte Gewähr dafür, dass erforderliche Anzeigen auch tatsächlich erfolgen; die eigene Anzeigepflicht lässt sich für einen Beteiligten zudem vergleichsweise einfach feststellen, da sie in diesem System nicht davon abhängt, ob ein vorrangig zur Anzeige Verpflichteter ihr bereits nachgekommen ist. Jedoch führt der Umstand, dass ein und dieselbe Gestaltung in einem solchen System mehrfach anzeigepflichtig ist, den Aufwand und die Kosten bei Anzeigepflichtigen und bei der Finanzverwaltung beträchtlich; es ist zweifelhaft, ob die Vorteile einer parallelen Anzeigepflicht diesen erhöhten Aufwand zu rechtfertigen vermögen. Auch die OECD konstatiert dies, überlässt eine Entscheidung dieser Zweifelsfrage jedoch den Mitgliedstaaten.⁴⁴²

Unseres Erachtens ist es aus verschiedenen Gründen empfehlenswert, die Anzeigepflicht von Steuerpflichtigen nur subsidiär zur Anzeigepflicht von Externen vorzusehen.

Zum einen lässt sich ein Anzeigepflichtsystem rechtspolitisch wie auch verfassungsrechtlich umso schwieriger rechtfertigen, je größer der Aufwand für die Privaten ausfällt, zumal wenn ein höherer Aufwand keinen wesentlichen zusätzlichen Nutzen verspricht. Bei einem rechtspolitisch ausgerichteten Anzeigepflichtsystem genügt aber letztlich bereits die *einmalige* Anzeige der Gestaltung, um den Gesetzgeber bzw. die Finanzverwaltung zu informieren. Dies gilt auch dann, wenn sowohl die Gewinnung von Informationen über die Verbreitung einer Gestaltung als auch die Rückkoppelung der Anzeigen ins Veranlagungsverfahren als legitime (Neben-)Zwecke des Anzeigepflichtsystems anerkannt werden.⁴⁴³ Denn auch der anzeigende Externe selbst kann über die ihm bekannte Verbreitung der Gestaltung informieren, wenn er verpflichtet ist, weitere als Externe an einer anzeigepflichtigen Gestaltung Beteiligte offenzulegen bzw. die Finanzverwaltung über ihm bekannte Umsetzungsfälle zu informieren.⁴⁴⁴ Zudem lässt sich über ein Registriernummernsystem⁴⁴⁵ erreichen, dass die Steuerbehörden über konkrete Umsetzungsfälle informiert werden; damit gelingt sowohl die Rückkoppelung ins Veranlagungsverfahren als auch die Gewinnung von Informationen über die Verbreitung einer Gestaltung, ohne dass die Steuerpflichtigen zu mehr als zur Angabe einer Nummer in ihrer Steuererklärung verpflichtet würden. Schließlich dürfte auch die Akzeptanz eines Anzeigepflichtsystems in der (Fach-)Öffentlichkeit nicht unerheblich davon abhängen, wie weitrei-

⁴⁴¹ Loi de finances pour 2014, Art. 96, in der dem Conseil Constitutionnel am 29.12.2013 vorliegenden Fassung.

⁴⁴² OECD, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 74.

⁴⁴³ Hierzu s.o. unter II.1. sowie II.5.1.

⁴⁴⁴ Hierzu ausführlicher unten unter IV.7.3, auch zur Frage der Anonymisierung derartiger Informationen.

⁴⁴⁵ Hierzu ausführlicher unten unter IV.7.2.

chend die Anzeigepflicht in persönlicher Hinsicht ausgestaltet ist; sie dürfte umso geringer sein, je mehr die Steuerpflichtigen selbst davon berührt werden.

Zum anderen liegt es im Interesse der Finanzverwaltung, koordinierte Informationen zu erlangen und Redundanzen zu vermeiden. Bei paralleler Anzeigepflicht verschiedener Externer und Steuerpflichtiger müsste die Finanzverwaltung zunächst einmal Anzeigen zusammenfassen, die sich auf dieselbe Gestaltung beziehen, was bei unterschiedlicher Darstellung der Gestaltung in den verschiedenen Anzeigen sehr aufwendig sein kann. In einem System hingegen, in dem eine Gestaltung *idealiter* nur einmal angezeigt wird und Informationen zu ihrer Verbreitung über zusätzliche Angaben des anzeigenden Externen und über die Angabe der zugehörigen Registriernummer in den Einzelsteuererklärungen eingeholt werden, lassen sich diese Informationen sogleich unmittelbar und eindeutig der angezeigten Gestaltung zuordnen, was die Handhabung und Auswertung der Informationen durch die Finanzverwaltung deutlich erleichtert.

Es spricht nach alledem vieles dafür, die Anzeigepflicht in persönlicher Hinsicht so auszurichten, dass eine Gestaltung möglichst nur einmal angezeigt wird, während die Anzeigepflicht etwaiger weiterer Beteiligter als subsidiär zurücktritt.

5.3. Ausgestaltung der Subsidiarität im Detail

Wie diese Subsidiarität im Einzelnen auszugestalten ist, bedarf näherer Erörterung.

5.3.1. Fehlen externer Anzeigepflichtiger

In Fällen, in denen es keinen externen Anzeigepflichtigen gibt, hat die Anzeige naturgemäß durch den betroffenen Steuerpflichtigen selbst zu erfolgen.⁴⁴⁶ Diese Form der Subsidiarität findet sich soweit ersichtlich in allen Anzeigepflichtsystemen, die grundsätzlich eine koordinierte, abgestufte Anzeigepflicht von Steuerpflichtigen und Externen vorsehen.

5.3.2. Nichterfüllung der Anzeigepflicht durch Externe

Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob Steuerpflichtige auch dann subsidiär anzeigepflichtig sein sollten, wenn es anzeigepflichtige Externe zwar gibt, diese jedoch ihrer Anzeigepflicht – aus welchem Grund auch immer – nicht nachkommen.⁴⁴⁷ Diesen Ansatz verfolgen die neuen

⁴⁴⁶ So auch die *OECD*, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 69 und 76.

⁴⁴⁷ Nicht von Bedeutung ist im deutschen Recht die im britischen und irischen Recht geltende subsidiäre Anzeigepflicht in Fällen, in denen das anwaltliche Berufsgeheimnis („legal professional privilege“) eine Anzeige

kanadischen Regelungen, denen zufolge Steuerpflichtige und Externe im Grundsatz gleichermaßen anzeigepflichtig sind, die Anzeige durch einen Verpflichteten jedoch alle übrigen Verpflichteten (Steuerpflichtige oder Externe) von deren Anzeigepflicht befreit.⁴⁴⁸ Ein Vorteil eines solchen Ansatzes ist, dass er eine hohe Gewähr dafür bietet, dass jede Gestaltung zumindest einmal angezeigt wird. Dadurch, dass auch die Steuerpflichtigen zur Anzeige verpflichtet werden, verringert sich auch der Anreiz für die Externen, der Anzeigepflicht bewusst nicht nachzukommen, um eine neu entwickelte kreative Gestaltung möglichst lange nutzen zu können.

Diese Vorteile werden jedoch dadurch erkaufte, dass auch diejenigen Steuerpflichtigen, die rechtlich beraten sind und eine anzeigepflichtige Gestaltung über Externe beziehen, die Voraussetzungen ihrer eigenen Anzeigepflicht überprüfen müssen, was einen erheblichen Mehraufwand bedeutet.⁴⁴⁹ In der praktischen Handhabung und zivilrechtlichen Abwicklung zwischen den Beteiligten ist zudem zu erwarten, dass Externe, die weder ihrer eigenen Anzeigepflicht nachkommen noch die Steuerpflichtigen über deren dann subsidiär eingreifende Anzeigepflicht informieren, für etwaige Bußgelder der Steuerpflichtigen aufzukommen haben. Daher liegt es näher, bei der Ausgestaltung der Sanktionen einer Nichtbefolgung der Anzeigepflicht durch die Externen darauf zu achten, dass etwaigen Anreizen, der Anzeigepflicht bewusst nicht nachzukommen, durch flexible Bußgeldandrohungen unmittelbar begegnet wird.⁴⁵⁰

Daher halten wir mit Blick auf das Ziel, die Anzeigepflicht für die betroffenen Privaten möglichst schonend auszugestalten, eine subsidiäre Anzeigepflicht der Steuerpflichtigen in Fällen, in denen der anzeigepflichtige Externe seiner Verpflichtung nicht nachkommt, nicht für ange raten. Wird diese Empfehlung umgesetzt, so müssten sich die Steuerpflichtigen bei nicht *in-house* entwickelten Gestaltungen keine Gedanken darüber machen, ob diese anzeigepflichtig sind bzw. ob die beteiligten Externen der Anzeigepflicht bereits nachgekommen sind.

durch Externe verhindert; denn diese Sonderproblematik stellt sich hierzulande infolge eines anderen Verständnisses des anwaltlichen Berufsgeheimnisses nicht (hierzu *Beuchert*, a.a.O. (Fn. 3), 103 ff. und 145 f.).

⁴⁴⁸ § 237.3 (2) und (4) Canadian Income Tax Act.

⁴⁴⁹ Zwar wird sich die Frage, ob der Anzeigepflicht bereits durch den Externen nachgekommen wurde, bei Ergänzung des Anzeigepflichtsystems durch Registriernummern (hierzu s. unter IV.7.2) verhältnismäßig leicht beantworten lassen, da Registriernummern nur für bereits angezeigte Gestaltungen ausgegeben werden; erhält der Steuerpflichtige vom Externen also eine (gültige) Registriernummer, so wurde der Anzeigepflicht durch den Externen entsprochen. Jedoch kann die Frage, ob überhaupt eine Anzeigepflicht besteht, für den Steuerpflichtigen schwer zu beantworten sein.

⁴⁵⁰ Hierzu noch unten, IV.8.

5.3.3. Ausländische externe Anzeigepflichtige

Vor allem aus europarechtlichen Gründen nicht zu befürworten ist aus unserer Sicht eine Regelung, derzufolge Steuerpflichtige dann zur Anzeige zu verpflichtet sind, wenn es zwar einen Externen gibt, dieser jedoch nicht in Deutschland, sondern im Ausland ansässig ist. Eine solche Differenzierung lässt sich zwar in einer Reihe ausländischer Anzeigepflichtsysteme finden⁴⁵¹ und wird auch von der OECD empfohlen.⁴⁵² Für sie spricht, dass der im Inland ansässige Steuerpflichtige für die Steuerverwaltung leichter greifbar sein wird. Doch hängt bei einer derartigen Regelung die Pflicht des Steuerpflichtigen, die Steuergestaltung anzuzeigen, davon ab, von welchem Externen der Steuerpflichtige die Gestaltung erwirbt. Eine solche Differenzierung ist mit Blick auf die Dienstleistungsfreiheit problematisch.

Die Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 AEUV umfasst nicht nur die aktive Dienstleistungserbringung – somit die Möglichkeit, in einem Mitgliedstaat, in dem der Leistende nicht ansässig ist, Dienstleistungen zu erbringen –, sondern auch die passive Dienstleistungsfreiheit – somit die Freiheit, Dienstleistungen aus einem anderen Mitgliedstaat zu beziehen.⁴⁵³ Daher erfasst die Dienstleistungsfreiheit auch die Freiheit, Dienstleistungen im Ansässigkeitsstaat zu beziehen, unabhängig davon, ob der Dienstleister in diesem Mitgliedstaat oder einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist.

Wird dem inländischen Steuerpflichtigen nun die Pflicht auferlegt, eine Steuergestaltung anzuzeigen, wenn der Berater oder Promotor im Ausland ansässig ist, so wird die wirtschaftliche Situation des ausländischen Externen geschwächt. Dies ergibt sich daraus, dass dem Steuerpflichtigen nur bei dessen Inanspruchnahme Pflichten auferlegt werden.

Von einer Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation könnte – in Anlehnung an Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs – allenfalls dann nicht auszugehen sein, wenn der inländische Externe seinen Aufwand für das Anzeigen der Gestaltung auf den Steuerpflichtigen überwälzt.⁴⁵⁴ Denn hierdurch würde die Leistung des inländischen Externen im Vergleich zur Leistung des ausländischen Externen teurer. Die Kostenüberwälzung auf den Steuerpflichtigen durch den inländischen Externen könnte den Aufwand des Steuerpflichtigen bei Inanspruchnahme eines ausländischen Beraters ausgleichen. Für den Externen wird es aber regel-

⁴⁵¹ Die Ausgestaltung im Detail variiert dabei. So ist etwa in Portugal der ausländische Externe nicht mehr selbst anzeigepflichtig. In Großbritannien befreit die Anzeige des ausländischen Externen den inländischen Steuerpflichtigen von seiner Anzeigepflicht. In Irland und Südafrika wiederum tritt die Anzeigepflicht des ausländischen Externen schlicht neben diejenige des inländischen Steuerpflichtigen.

⁴⁵² OECD, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 68 und 76.

⁴⁵³ Vgl. erstmals EuGH v. 31.01.1984, 286/82 u. 26/83, Luisi und Carbone, Slg. 1984, 377, Rn. 10.

⁴⁵⁴ EuGH v. 08.09.2005, C-544/03 u. C-545/03, Mobistar und Belgacom Mobile, Slg. 2005, I-7723, Rn. 33.

mäßig leichter und weniger aufwendig sein, die Steuergestaltung anzuzeigen, zumal er bei Beteiligung mehrere Steuerpflichtiger die Kosten auf mehrere Steuerpflichtige aufteilen kann. Selbst bei vollständiger Kostenüberwälzung auf die Steuerpflichtigen im Inlandssachverhalt würde somit der zusätzliche Aufwand der Steuerpflichtigen im Auslandssachverhalt nicht kompensiert, wodurch in einem solchen Fall von einer diskriminierenden Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit auszugehen ist.

Jedenfalls innerhalb der Europäischen Union ist der Rückgriff auf den inländischen Steuerpflichtigen bei ausländischen Externen auch gar nicht erforderlich. Denn eine zwangsweise Durchsetzung der Sanktionen bei Nichterfüllung der Anzeigepflicht wäre über die EU-Betreibungsrichtlinie auch bei im europäischen Ausland ansässigen Externen sichergestellt.⁴⁵⁵

5.4. Bestimmung der anzeigepflichtigen Externen

Die weit überwiegende Anzahl der ausländischen Anzeigepflichtsysteme nimmt bei Externen sogenannte „Promotoren“ in die Pflicht, also sämtliche Personen, die förderlich an der Entwicklung, dem Vertrieb oder der Umsetzung einer Gestaltung mitwirken. Beispiele hierfür finden sich in Großbritannien, Kanada⁴⁵⁶, Portugal, Südafrika und Irland.⁴⁵⁷ Die persönliche Anknüpfung in den USA geht hierüber insoweit noch hinaus, als sie auch externe Berater zur Anzeige verpflichtet, die eine anzeigepflichtige Gestaltung lediglich analysieren und zu ihr Stellung nehmen, ohne sie selbst zu fördern (sog. *material advisors*).⁴⁵⁸

Eine Einbeziehung aller Promotoren in den Kreis anzeigepflichtiger Personen wäre auch für das deutsche Recht ein sinnvoller Ausgangspunkt, wohingegen die Erstreckung auf *material advisors* in den USA Besonderheiten des dortigen Marktes für Steuergestaltungen geschuldet ist⁴⁵⁹ und sich daher nicht übertragen lässt. Die Anzeigepflicht sollte aus Gründen der Gleich-

⁴⁵⁵ RL 2010/24/EU v. 16.03.2010, ABl. L 84 v. 31.03.2010, 1; vergleichbar verweist der EuGH die Mitgliedstaaten zur Sachverhaltsaufklärung im Steuerrecht auf die Amtshilferichtlinie RL 2011/16/EU v. 15.02.2011 (siehe nur EuGH v. 09.10.2014, C-326/12, van Caster, ECLI:EU:C:2014:2269, Rn. 55 m.w.N.).

⁴⁵⁶ Die ursprünglichen kanadischen Regelungen erklärten ausschließlich sog. „promoters“ für anzeigepflichtig (vgl. § 237.1 Canadian Income Tax Act). Nach den neuen kanadischen Regelungen sind sowohl „promoters“ als auch „advisors“ zur Anzeige verpflichtet, wobei sich der Unterschied zu anderen nationalen Anzeigepflichtsystemen insoweit wohl darauf beschränkt, dass die Merkmale, welche die Anzeigepflicht in anderen Rechtsordnungen auslösen, auf diese beiden Begriffe aufgeteilt sind (vgl. § 237.3 (1) Canadian Income Tax Act).

⁴⁵⁷ Unterschiede gibt es innerhalb dieses Grundansatzes insbesondere in Bezug auf die Relevanz von förderlichen Maßnahmen bei der Umsetzung (hierzu mit weiteren Nachweisen *Beuchert*, a.a.O. (Fn. 3), 214).

⁴⁵⁸ Eine Übersicht der einzelnen persönlichen Anknüpfungen findet sich bei *Beuchert*, a.a.O. (Fn. 3), 213 ff. sowie *OECD*, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 71.

⁴⁵⁹ Hintergrund ist, dass Steuergutachten bislang das zentrale Verteidigungsmittel gegen Strafzuschläge des US-Systems bei abweichender rechtlicher Bewertung darstellen (hierzu sowie zur Reaktion der US-

behandlung dabei nicht auf Steuerberater und Rechtsanwälte beschränkt sein, sondern alle Berufsgruppen einbeziehen, die an der Entwicklung und dem Vertrieb anzeigepflichtiger Gestaltungen beteiligt sind (insbesondere auch Finanzinstitute). Bei einem derart weit zugeschnittenen persönlichen Anwendungsbereich empfiehlt sich allerdings eine Einschränkung auf diejenigen Personen, die hinreichend Kenntnis von der anzeigepflichtigen Gestaltung haben, um die Anzeigepflicht beurteilen und ihr nachkommen zu können.⁴⁶⁰

Denkbar wäre es, Externe darüber hinaus von der Anzeigepflicht auszunehmen, wenn deren Einnahmen bzw. Umsätze aus der Gestaltung gewisse Grenzwerte unterschreiten. Diesen Ansatz verfolgen etwa die USA.⁴⁶¹ Er fand sich ähnlich auch im deutschen Entwurf zu § 138a AO-E aus dem Jahre 2007.⁴⁶² Hierfür spricht, dass er diejenigen Externen von der Anzeigepflicht befreit, die selbst nur geringe Vorteile aus der Gestaltung ziehen. Insofern stellt diese Einschränkung einen Beitrag zur verhältnismäßigen Ausgestaltung der Anzeigepflicht dar. Hiergegen ist jedoch – wie bei der Frage, ob Gestaltungen mit lediglich kleinem intendierten steuerlichen Vorteil aus der Anzeigepflicht auszunehmen sind – das Interesse des Staates an umfassenden Informationen über rechtspolitisch relevante Gestaltungen abzuwägen.⁴⁶³

Einen Sonderweg ging der deutsche Entwurf aus dem Jahre 2007 (§ 138a AO-E), der die Anzeigepflicht auf so genannte Vermarkter beschränkte. Eine solche Beschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs der Anzeigepflicht bewirkt automatisch eine Beschränkung auch in sachlicher Hinsicht, und zwar auf diejenigen Steuergestaltungen, die vor der Vermarktungshandlung bereits fertig entwickelt vorliegen. Speziell für und in Abstimmung mit einem Steuerpflichtigen entwickelte Gestaltungen scheiden demgegenüber unabhängig von ihrer Reproduzierbarkeit bereits deswegen aus, weil hier eine Vermarktungssituation nicht vorliegen kann. Ob sich dieser Festlegung des anzeigepflichtigen Personenkreises empfiehlt, hängt daher davon ab, wie weit man den sachlichen Anwendungsbereich der Anzeigepflicht ziehen

Finanzverwaltung ausführlich *Desmond*, in: Schön, Tax and Corporate Governance, Berlin 2008, 265 ff., sowie *Beuchert*, in: Schön, a.a.O., 277 ff.). Die Bedeutung solcher Gutachten dürfte nach einer Gesetzesänderung aus dem Jahre 2010 allerdings abnehmen, da künftig die sog. „reasonable cause exception“ bei vielen Umgehungs-gestaltungen ausgeschlossen ist, vgl. *Cummings*, The Supreme Court's Federal Tax Jurisprudence, 2010, 240.

⁴⁶⁰ Zu dieser Vorgabe des US-Rechts U.S. Department of the Treasury Regulations § 301.6111-3(b)(2)(ii)(B) bis (D) sowie *Beuchert*, a.a.O. (Fn. 3), 217 und 30 f.; ebenso die Empfehlung der *OECD*, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 77.

⁴⁶¹ § 6111 (b) (1) (B) Internal Revenue Code; U.S. Department of the Treasury Regulations § 301.6111-3 (b) (3). Zur Vermeidung einer Umgehung der Anzeigepflicht durch missbräuchliche Ausnutzung der Mindestbetrags-grenzen wird hier auch dasjenige Entgelt erfasst, das durch die Beteiligung des Externen als Partei der Gestal-tung, etwa als Fremdkapitalgeber, erzielt wird, wenn die Konditionen der Beteiligung einem Fremdvergleich nicht standhalten.

⁴⁶² § 138a Abs. 5 Satz 1 AO-E.

⁴⁶³ Hierzu oben, unter IV.4.1.4.

möchte. Es spricht, wie oben dargelegt (unter IV.2.2), einiges dafür, sie auf modellhafte und damit vermarktungsfähige Gestaltungen zu fokussieren. Sollen jedoch in sachlicher Hinsicht auch weitere, etwa besonders innovative, Gestaltungen anzeigespflichtig sein, so muss diese Grundentscheidung auch bei der Festlegung des persönlichen Anwendungsbereichs nachvollzogen werden, was gegen eine Beschränkung der anzeigepflichtigen Externen auf „Vermarkter“ spräche.

6. Der Zeitpunkt der Anzeige

In zeitlicher Hinsicht lassen sich die in den ausländischen Rechtssystemen verwendeten Anknüpfungen grundsätzlich in zwei Kategorien aufteilen. In manchen Rechtsordnungen wird ausschließlich auf die erstmalige Umsetzung der Gestaltung beim Steuerpflichtigen abgestellt.⁴⁶⁴ Andere Anzeigepflichtsysteme knüpfen die Anzeigepflicht bei Gestaltungen, die zum Zeitpunkt der Vermarktungshandlung bereits fertig entwickelt sind (sog. *marketed schemes*), bereits an die mit Blick auf die Umsetzung erfolgende Kontaktaufnahme zwischen Promotoren und möglicherweise interessierten Steuerpflichtigen.⁴⁶⁵ Daneben wird die Anzeigepflicht teilweise alternativ durch das Überlassen einer fertig entwickelten Gestaltung an den Steuerpflichtigen ausgelöst.⁴⁶⁶ Dies kann insbesondere für Gestaltungen von Bedeutung sein, die erst in Abstimmung eines Promotors mit dem Steuerpflichtigen und unter Berücksichtigung der besonderen Situation des Steuerpflichtigen entwickelt werden (sog. *bespoke schemes*).⁴⁶⁷ Nur im Übrigen, das heißt insbesondere für *inhouse*-Gestaltungen⁴⁶⁸, wird auf die Umsetzung beim Steuerpflichtigen bzw. die Kenntnis des Promotors hiervon abgestellt.⁴⁶⁹

Für diesen zweiten, differenzierenden Ansatz spricht, dass er insbesondere bei *marketed schemes* eine möglichst frühzeitige Anzeige noch vor der Umsetzung beim ersten Steuer-

⁴⁶⁴ So beispielhaft im amerikanischen System (vgl. U.S. Department of the Treasury Regulations § 301.6111-3 (b) (4) (i) und (e)).

⁴⁶⁵ Vgl. für das britische System § 308 Abs. 1 i.V.m. 2 (a) Finance Act 2004, für Irland § 817D (1) „relevant date“ Alt. 1 sowie § 817E Taxes Consolidation Act, für das portugiesische System Art. 7 (2) Decreto-Lei n.º 29/2008; in Großbritannien hatte sich durch eine ursprünglich enge Formulierung der Vermarktung die Möglichkeit für Anzeigeverpflichtete ergeben, die Anzeige weit hinauszuzögern (hierzu sowie zur gesetzgeberischen Reaktion hierauf HMRC Guidance (Fn. 8), Tz. 3.6 und 14.3.1).

⁴⁶⁶ Vgl. für Irland § 817D (1) „relevant date“ Alt. 2 Taxes Consolidation Act sowie *Irish Revenue Commissioners*, Guidance Notes on Mandatory Disclosure Regime (Januar 2015), Tz. 5.2 (ii).

⁴⁶⁷ Durch diese Anknüpfung lässt sich vermeiden, dass bei Überlassen einer fertig entwickelten Gestaltung an den Steuerpflichtigen die Umsetzung der Gestaltung bei diesem durch den Promotor nachgehalten werden muss (eine derartige Nachforschungspflicht statuiert etwa U.S. Department of the Treasury Regulations § 301.6111-3 (b) (4) (ii) für das amerikanische Recht basierend auf dem dortigen, zwingend an die Umsetzung bei steuerpflichtigen anknüpfenden Ansatz ausdrücklich). Durch diese Anknüpfung können zudem Diskussionen darüber entschärft werden, ob es sich im konkreten Fall um ein *marketed scheme* oder ein *bespoke scheme* handelte.

⁴⁶⁸ Hierzu oben, IV.4.5.

⁴⁶⁹ Ausführlich etwa HMRC Guidance (Fn. 8), Tz. 14.

pflichtigen ermöglicht. Dies entspricht den Anforderungen eines rechtspolitisch ausgerichteten Anzeigepflichtsystems, dessen zentraler Zweck es ist, den Gesetzgeber bzw. die Finanzverwaltung zeitnah über relevante Gestaltungen zu informieren.⁴⁷⁰ Auch die OECD spricht sich klar für diesen zeitlichen Bezugspunkt aus.⁴⁷¹

Der Umstand, dass jedenfalls bei *inhouse*-Gestaltungen erst der Zeitpunkt der Umsetzung entscheidet, erklärt sich daraus, dass sich bei ihnen im Vorfeld kein klar definierbarer Zeitpunkt identifizieren lässt, an den die Anzeigepflicht anknüpfen könnte. Die OECD zieht insofern das subjektive Kriterium der finalen Entscheidung des Steuerpflichtigen für die Umsetzung als theoretisch möglichen Anknüpfungspunkt in Erwägung, verwirft diesen Gedanken jedoch sogleich in überzeugender Weise wegen der sich hierbei ergebenden Umsetzungsprobleme.⁴⁷² Ein derartiger Ansatz lässt sich auch im internationalen Vergleich nicht finden.

Einen Sonderweg geht schließlich Südafrika, das die Anzeigepflicht daran knüpft, ob im Zusammenhang mit der Gestaltung erste Einnahmen oder Ausgaben bei einem Beteiligten (Steuerpflichtigen oder Promotor) verzeichnet werden.⁴⁷³ Damit ist mittelbar sowohl die Umsetzung beim Steuerpflichtigen als auch – dieser vorgelagert – die Zahlung einer Promotorenvergütung in Bezug genommen. Diese Anknüpfung kann die Anzeigepflicht jedoch bereits zu einem Zeitpunkt auslösen, zu dem eine fertig entwickelte Gestaltung noch gar nicht vorliegt und daher auch eine Anzeige sinnvollerweise noch nicht erfolgen kann. Sie bietet unseres Erachtens gegenüber dem eben dargestellten präziseren und abgestuften Ansatz, der den Unterschieden zwischen *marketed schemes*, *bespoke schemes* und *inhouse*-Gestaltungen Rechnung zu tragen vermag, keinerlei Vorteile.

Eine große Bandbreite besteht bei den ausländischen Anzeigepflichtsystemen in Bezug auf die Frist, die dem Anzeigeverpflichteten nach⁴⁷⁴ diesem Anknüpfungspunkt für die Anzeige eingeräumt wird. Eine besonders kurze Frist von fünf Werktagen sehen die Regelungen in

⁴⁷⁰ Siehe hierzu oben, II.1.

⁴⁷¹ OECD, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 156.

⁴⁷² OECD, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 152.

⁴⁷³ § 37 Abs. 4 Taxes Administration Act 2011.

⁴⁷⁴ In den alten kanadischen Regelungen wird die Anzeige eines „tax shelter“ sogar bereits vor dem Vertrieb gefordert; dies ergibt sich mittelbar daraus, dass es den Promotoren untersagt ist, vor Zuteilung der Registrierennummer durch die Steuerbehörden Anteile an einem „tax shelter“ auszugeben oder zu vertreiben oder Gegenleistungen in diesem Zusammenhang anzunehmen (vgl. § 237.1 (4) Canadian Income Tax Act; lediglich allgemeine Werbung für eine Gestaltung ist bereits in diesem Stadium gestattet (vgl. Mitteilung der Canada Revenue Agency IC 89-4 v. 14.8.1989, Tz. 6). In den neuen erweiterten kanadischen Regelungen findet sich dieser Gedanke jedoch nicht mehr; siehe zu Fn. 479.

Großbritannien und Irland für die Anzeige durch Promotoren vor.⁴⁷⁵ Diese Frist ist für *in-house*-Gestaltungen jedoch auf 30 Werktage verlängert.⁴⁷⁶ In Südafrika gilt eine 45-Tages-Frist.⁴⁷⁷ Portugal wiederum fordert eine Anzeige innerhalb von 20 Tagen nach Ende des Monats, in dem die Gestaltung dem Steuerpflichtigen überlassen wurde.⁴⁷⁸ Die neuen kanadischen Regelungen lassen eine Anzeige bis zum 30. Juni des Jahres genügen, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Gestaltung anzeigepflichtig wurde.⁴⁷⁹ Tendenziell sprechen die Anforderungen eines rechtspolitisch ausgerichteten Anzeigepflichtsystems für eine kurze Frist.⁴⁸⁰ Es muss jedoch sichergestellt sein, dass die Anzeigeverpflichteten innerhalb dieser Frist der Anzeige vernünftigerweise nachkommen können.

7. Inhalt der Anzeigepflicht und Nebenpflichten

7.1. Inhalt der Anzeige

Der Anzeigepflicht wird in allen ausländischen Rechtsordnungen dadurch nachgekommen, dass die zivilrechtliche Struktur der anzeigepflichtigen Gestaltung sowie deren (intendierte) steuerliche Auswirkungen beschrieben werden.⁴⁸¹ Auch wird regelmäßig abgefragt, aus welchen Umständen sich die Anzeigepflicht ergibt, d.h. welche Fallgruppe anzeigepflichtiger Gestaltungen einschlägig ist.⁴⁸² Eine Anzeige, die sich auf diese Angaben beschränkt, muss keinen besonders großen Umfang haben und keinen großen Aufwand verursachen.⁴⁸³ Das zeigen auch die Erfahrungen in ausländischen Anzeigepflichtsystemen. So sehen etwa Großbritannien⁴⁸⁴, Irland⁴⁸⁵ und die USA⁴⁸⁶ die Anzeige auf einem Fragebogen mit überschaubaren Angaben zur Gestaltung und zum Anzeigepflichtigen vor. Im Fall von Großbritannien ist der

⁴⁷⁵ Vgl. in Großbritannien § 308 Abs. 1 i.V.m. 2 (b) bzw. 3 FA 2004 sowie in Irland § 817E Taxes Consolidation Act.

⁴⁷⁶ SI 2004/1864, § 4 Abs. 5 i.d.F.v. SI 2006/1544, § 4 Abs. 2 in Großbritannien bzw. § 817G Taxes Consolidation Act i.V.m. SI 7/2011, § 20 in Irland.

⁴⁷⁷ § 37 Abs. 4 Taxes Administration Act 2011.

⁴⁷⁸ Art. 7 (2) Decreto-Lei n.º 29/2008

⁴⁷⁹ § 237.3 (5) Canadian Income Tax Act.

⁴⁸⁰ Vgl. auch die Empfehlung der *OECD*, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 156 f.

⁴⁸¹ So auch die Empfehlung der *OECD*, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 203 ff.

⁴⁸² Siehe hierzu etwa die in den Fußnoten 484 bis 486 verlinkten Fragebögen in Großbritannien, Irland und den USA.

⁴⁸³ Vergleiche auch den von der *OECD* empfohlenen Anzeigehalt bei *OECD*, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 209, Box 2.10 und Box 2.11 sowie Tz. 220.

⁴⁸⁴ Abrufbar unter: https://online.hmrc.gov.uk/shortforms/form/AAG1_N?dept-name=&sub-dept-name=&location=35&origin=http://www.hmrc.gov.uk.

⁴⁸⁵ Abrufbar unter: www.revenue.ie/en/tax/it/forms/md1.pdf.

⁴⁸⁶ Abrufbar unter: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f8918.pdf>.

Fragebogen online ausfüllbar und direkt versendbar.⁴⁸⁷ Ein solcher Fragebogen kann für die anzeigepflichtigen Personen insofern eine Erleichterung darstellen, als sie durch die Fragen geleitet werden und hierdurch das von ihnen Verlangte besser erkennen können. Auch für die Finanzverwaltung kann eine solche Standardisierung der Anzeige hilfreich sein, da sie die Auswertung der Anzeigen erleichtern kann.

7.2. Registriernummern

7.2.1. Grundsätzliches

In der weit überwiegenden Zahl ausländischer Anzeigepflichtsysteme wird die Anzeigepflicht durch ein Registriernummernsystem ergänzt.⁴⁸⁸ Diese Ergänzung empfiehlt auch die OECD für diejenigen Anzeigepflichtsysteme, in denen nicht ohnehin die Steuerpflichtigen selbst durchgehend anzeigepflichtig sind.⁴⁸⁹ Dabei wird dem die abstrakte Gestaltung anzeigenden Externen von der Finanzverwaltung eine Registriernummer zugeteilt. Die Zuteilung der Registriernummer enthält keine Aussage zur materiell-rechtlichen Beurteilung der Gestaltung oder dazu, ob der Anzeigepflicht erschöpfend nachgekommen wurde.⁴⁹⁰ Sie dient lediglich der Rückkoppelung der Anzeige in die Einzelveranlagung der Steuerpflichtigen. Eine solche Rückkoppelung wird dadurch bewirkt, dass der Externe die erhaltene Registriernummer an diejenigen Steuerpflichtigen weitergeben muss, denen er die abstrakt angezeigte Gestaltung zur Verfügung gestellt hat bzw. die er in Vorbereitung oder bei der Umsetzung beraten bzw. unterstützt hat. Hierfür sehen manche Rechtsordnungen formalisierte Mitteilungen an den Steuerpflichtigen vor.⁴⁹¹ Die Weiterleitung der Registriernummer muss dabei innerhalb gewisser Fristen erfolgen.⁴⁹² Sind in die Kette bis zum Steuerpflichtigen mehrere Promotoren eingeschaltet (beispielsweise bei Banken nach der die Gestaltung entwickelnden *Structured Finance*-Abteilung noch eine Vertriebsabteilung), so ist die Registriernummer in der Kette der Promotoren weiterzureichen. Erfolgt die Anzeige bereits durch den Steuerpflichtigen

⁴⁸⁷ Siehe Fn. 484.

⁴⁸⁸ Von den grundsätzlich rechtspolitisch ausgerichteten Anzeigepflichtsystemen verzichtet lediglich Portugal vollständig auf Registriernummern. Die irischen Regelungen sahen bei Einführung im Jahre 2011 zunächst keine Registriernummern vor; 2014 wurde die Anzeigepflicht jedoch auch dort um ein Registriernummernsystem ergänzt.

⁴⁸⁹ OECD, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 172.

⁴⁹⁰ Ausdrücklich für das US-Recht U.S. Department of the Treasury Regulations § 301.6111-3 (d) (2); für Großbritannien vgl. § 311 Abs. (1) und (2) Finance Act 2004 i.d.F.v. § 116 (1) Finance Act 2008 i.V.m. Schedule 38.

⁴⁹¹ Siehe etwa das Formblatt im britischen Recht, abrufbar unter www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/491693/AAG6_10_15.pdf.

⁴⁹² 30 Kalendertage nach Zuteilung der Registriernummer in Großbritannien, 60 Kalendertage in den USA.

selbst (insbesondere bei *inhouse*-Gestaltungen), so wird diesem die Registriernummer unmittelbar zugeteilt. Die eine angezeigte Gestaltung umsetzenden Steuerpflichtigen haben die Registriernummer dann in ihren üblichen (Jahres-)Steuererklärungen ergänzend anzugeben, wenn die Gestaltung in dem betreffenden Veranlagungszeitraum steuerliche Auswirkungen zeitigt.

Die Rückkoppelung in die Einzelveranlagung über Registriernummern kann in zwei Richtungen positive Auswirkungen haben.

Zum einen ermöglicht sie für rechtspolitische Zwecke die Gewinnung zusätzlicher Informationen unmittelbar aus der Einzelveranlagung, etwa über Details und Umfang der Nutzung der betreffenden Gestaltung bei den Steuerpflichtigen. Auch Kenntnisse über die Verbreitung einer Gestaltung können für den Steuergesetzgeber bei rechtspolitischen Entscheidungen von Bedeutung sein und sind legitimer Bezugspunkt eines rechtspolitisch ausgerichteten Anzeigepflichtsystems.⁴⁹³ Ein Registriernummernsystem dient der Erlangung solcher Kenntnisse; es kann auch zur Überprüfung von Mitteilungen der Promotoren über die Anzahl der eine Gestaltung nutzenden Steuerpflichtigen eingesetzt werden (hierzu s. ausführlich unter IV.7.3.). Die in dieser Weise erlangten Informationen über die Verbreitung unerwünschter Gestaltungen können dann eine informiertere rechtspolitische Entscheidung vorbereiten.

Zum anderen erleichtert ein derartiges Registriernummernsystem die Arbeit in der Einzelveranlagung selbst. Denn dem Veranlagungsbeamten (oder Betriebsprüfer) ist durch den unmittelbaren Hinweis auf bereits abstrakt angezeigte Gestaltungen eine Nachfrage bei den diese Gestaltungen prüfenden Experten möglich. Sollten bereits verwaltungsinterne Anweisungen zu angezeigten Steuergestaltungen existieren, so lassen sich diese außerdem über das Registriernummernsystem den entsprechenden Veranlagungsverfahren direkt zuzuordnen. Ein Registriernummernsystem hat insoweit auch veranlagungsunterstützende Wirkung.⁴⁹⁴

Die OECD billigt Registriernummern darüber hinaus auch eine Bedeutung für das Risikomanagement im Steuervollzug zu.⁴⁹⁵ Wie obenstehend erläutert, ist diesem Ansatz für das deutsche Recht jedoch mit erheblicher Skepsis zu begegnen;⁴⁹⁶ infolgedessen liegt darin aus unserer Sicht kein relevanter Vorteil eines Registriernummernsystems.

⁴⁹³ Hierzu oben, unter II.1.

⁴⁹⁴ Zur Zulässigkeit derartiger veranlagungsunterstützender Nebenfolgen oben, unter II.5.1.

⁴⁹⁵ OECD, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 165, 168 und 170.

⁴⁹⁶ Hierzu oben, unter II.5.2.

Bei der Entscheidung darüber, ob das für das deutsche Recht angedachte Anzeigepflichtssystem mit Registriernummern arbeiten sollte, müssen die dargestellten Vorteile mit der dadurch entstehenden Mehrbelastung abgewogen werden. Denn der Aufwand der Privaten und der Kreis der von der Anzeigepflicht Betroffenen wird deutlich ausgeweitet, wenn nicht lediglich die (einmalige) abstrakte Anzeige durch den Promotor eingefordert wird (ggf. einschließlich anonymisierter Informationen über die Verbreitung), sondern eine stete Rückkoppelung in die Einzelveranlagung der Steuerpflichtigen erfolgt. Verfassungsrechtlich ließe sich ein Registriernummernsystem grundsätzlich zwar durchaus rechtfertigen;⁴⁹⁷ unerlässlich erscheint es jedoch nicht. Insbesondere können Informationen über die Verbreitung auch von den Promotoren abgefragt werden (hierzu s. unter IV.7.3.); diesbezüglich bedeutet ein Verzicht auf ein Registriernummernsystem allerdings einen weitgehenden Verzicht auf Überprüfungsmöglichkeiten, wenn, wie aus den unter IV.7.3. diskutierten Gründen angeraten, den Promotoren nicht die Preisgabe der Identität ihrer Mandanten bzw. Kunden abverlangt wird.

7.2.2. Keine Registriernummern bei innovativen Gestaltungen

Für die unter IV.4.3.3 behandelten Steuergestaltungen, die (ausschließlich) wegen ihres Innovationsgehalts anzeigepflichtig wären, scheidet aus unserer Sicht aus Gleichbehandlungsgründen eine Rückkoppelung ins Veranlagungsverfahren und damit die Einbeziehung in das Registriernummernsystem aus. Dies liegt daran, dass die Anzeigepflicht hier weder auf Umständen beruht, die typischerweise einen besonderen Innovations- oder Aggressionsgehalt indizieren (wie bei den klassischen *generic hallmarks*), noch Inhalte oder Ergebnisse der Gestaltung zum Gegenstand hat, bei denen der Fiskus generell ein gesteigertes Informationsbedürfnis erkennt (so bei *specific hallmarks*). Vielmehr geht es bei diesem Tatbestand um Gestaltungen, die allein deswegen anzeigepflichtig sind, weil Gesetzgeber und Verwaltung sie vermutlich noch nicht im Blick haben, weil sie noch nicht finanzgerichtlich, von der Verwaltung oder in der Literatur eingehender behandelt wurden. Damit ist die Anzeigepflicht hier bereits strukturell zeitlich begrenzt; in Bezug auf dieselbe Gestaltung werden manche Promotoren bzw. Berater anzeigepflichtig sein, andere hingegen nicht (mehr).

Würde man nun auch diese Gestaltungen über das Registriernummernsystem ins Veranlagungsverfahren weiterverfolgen, so würden sich in zweierlei Hinsicht Gleichbehandlungsprobleme stellen.

⁴⁹⁷ Zur Abfrage von Informationen über die Verbreitung einer anzeigepflichtigen Gestaltung als legitimem Inhalt eines rechtspolitisch ausgerichteten Anzeigepflichtsystems oben, unter II.1.

Erstens würde sich eine Rückkoppelung ins Veranlagungsverfahren nur bei denjenigen Steuerpflichtigen auswirken, die die Gestaltung von einem Externen beziehen, der noch unter die Anzeigepflicht fiel. Ein Externer, der dieselbe Gestaltung zu einem Zeitpunkt zum Einsatz bringt, zu dem eine Veröffentlichung hierzu bereits erfolgt ist, wäre hingegen nicht anzeigepflichtig und müsste demzufolge auch seinen Kunden keine Registriernummer weiterleiten. Die Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen allein danach, von welchem Externen sie – ggf. zufälligerweise – eine derartige Gestaltung bezogen haben, lässt sich nicht rechtfertigen.

Zweitens unterscheiden sich innovative Gestaltungen zwar – wegen ihrer Neuheit – aus rechtspolitischer Sicht, nicht aber mit Blick auf eine etwaige veranlagungsunterstützende Funktion von anderen bereits bekannten unerwünschten Gestaltungen, die nicht anzeigepflichtig sind, weil sie unter keine andere *generic hallmark* fallen. Es fehlt aber an einem rechtfertigenden Grund dafür, die beiden Fälle in der Einzelveranlagung unterschiedlich zu behandeln.

Schließlich spricht gegen die Einbeziehung der allein wegen ihres Innovationsgehalts anzeigepflichtigen Gestaltungen in das Registriernummernsystem auch, dass der – rechtspolitische – Zweck dieses Systems, die Verbreitung besonders problematischer Gestaltungen zu beobachten, bei diesen Gestaltungen ohnehin nicht folgerichtig umsetzbar ist. Denn wegen der zeitlichen Begrenzung der Anzeigepflicht würde dieser Zweck allenfalls in Ansätzen erfüllt werden können, nämlich nur insoweit, als die entsprechenden Gestaltungen von Beratern „der ersten Stunde“ vertrieben werden.

7.3. Informationen zur Verbreitung und zu den Nutzern der Gestaltungen

Mehrere Rechtsordnungen verpflichten die anzeigepflichtigen Externen zusätzlich zur Zusammenstellung von Informationen über die Verbreitung der angezeigten Gestaltungen. Dabei ist die Zusammenstellung teilweise nur für den Fall einer Anfrage durch die Finanzbehörden bereitzuhalten⁴⁹⁸, während sie den Behörden in anderen Anzeigepflichtsystemen auch ohne gesonderte Aufforderung in regelmäßigen Abständen vorzulegen ist.⁴⁹⁹

Problematisch kann eine derartige Verpflichtung aus unserer Sicht vor allem dann sein, wenn in den Zusammenstellungen die Identität der umsetzenden Steuerpflichtigen offenzulegen ist,

⁴⁹⁸ So in den USA, vgl. § 6112 IRC sowie U.S. Department of the Treasury Regulations § 301.6111-1; mit der Liste sind auf Aufforderung der Finanzverwaltung sämtliche Unterlagen vorzulegen, die zum Verständnis der Gestaltung von Bedeutung sind.

⁴⁹⁹ Großbritannien und Irland sehen quartalsweise Mitteilungen vor (vgl. § 313ZA Finance Act 2004 i.d.F.v. § 56 FA 2010 i.V.m. *Schedule 17* einerseits sowie SI 7/2011, § 24 (1)(b) und (2) bis (4) andererseits). Der deutsche Entwurf ging von monatlichen Meldungen für mindestens zwei Jahre aus (vgl. § 138a Abs. 6 Satz 3 AO-E).

obgleich dies in den meisten ausländischen Rechtsordnungen der Fall ist. Denn es bestehen erhebliche Zweifel daran, ob eine Offenlegung der Identität der Steuerpflichtigen durch die Externen überhaupt erforderlich ist. Über die Verbreitung einer Gestaltung im Markt können derartige Zusammenstellungen auch dann umfassend informieren, wenn die Identität der einzelnen Steuerpflichtigen darin nicht offen gelegt wird.⁵⁰⁰ Hierfür genügt eine abstrakte Mitteilung des anzeigepflichtigen Promotors darüber, wie viele Steuerpflichtige die Gestaltung seiner Kenntnis nach nutzen und welchen Umfang die (beabsichtigen) Steuervorteile bei ihnen ausmachen. Diesen insoweit zurückhaltenden Ansatz hat auch der deutsche Gesetzentwurf zu § 138a AO gewählt, indem er lediglich zur abstrakten Mitteilung über Vermarktungsfälle verpflichtete.⁵⁰¹ Auch für eine Rückkoppelung der angezeigten Gestaltungen ins Veranlagungsverfahren⁵⁰² bedarf es keiner Offenlegung der Identität der Steuerpflichtigen durch den anzeigenden Externen, da eine solche bereits über die Mitteilung einer Registriernummer durch den Steuerpflichtigen selbst erfolgen kann.⁵⁰³ Eigenständige Bedeutung hätte die Offenlegung der Identität der Steuerpflichtigen durch den anzeigepflichtigen Externen bei Existenz eines Registriernummernsystems allenfalls zur Absicherung; denn die Steuerpflichtigen könnten dann nicht erwarten, dass ihre Beteiligung unentdeckt bleibt, nur weil sie ihrer Verpflichtung zur Angabe von Registriernummern in der Steuererklärung nicht nachkommen.⁵⁰⁴ Es ist jedoch fraglich, ob allein diese absichernde Wirkung den erheblichen Eingriff in das Vertrauensverhältnis zwischen Anwalt bzw. Steuerberater und Mandant⁵⁰⁵ rechtfertigen könnte, den die Verpflichtung zur Identifikation der beteiligten Steuerpflichtigen bedeuten würde.⁵⁰⁶ Vor diesem Hintergrund erscheint der in Deutschland mit § 138a AO-E verfolgte Ansatz einer anonymisierten Mitteilung über die Verbreitung vorzugswürdig.

⁵⁰⁰ Zum legitimen Interesse des Fiskus an Informationen über die Verbreitung einer anzeigepflichtigen Gestaltung s.o., II.1.

⁵⁰¹ § 138a Abs. 6 Sätze 3 f. AO-E.

⁵⁰² Hierzu s.o. unter II.5.1.

⁵⁰³ Hierzu soeben unter IV.7.2.

⁵⁰⁴ Zu diesem Gedanken *OECD*, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 168.

⁵⁰⁵ Zur Verstärkung der grundrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung durch das Vertrauensverhältnis zwischen Anwalt bzw. Steuerberater und Mandant oben, III.1.2.2.3.

⁵⁰⁶ Ein derartiger rechtfertigungsbedürftiger Eingriff kann nicht mit dem Argument verneint werden, die Steuerpflichtigen willigten mit Umsetzung einer anzeigepflichtigen Gestaltung konkludent in die Offenlegung ihrer Identität gegenüber der Finanzverwaltung ein. Der vorliegende Fall ist insofern nicht mit der Essenseinladung eines Mandanten durch seinen Rechtsanwalt vergleichbar, bei welcher dieser nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (Urteil v. 26.02.2004, IV R 50/01, BStBl II 2004, 502, Tz. 23) konkludent und sozialadäquat sein Einverständnis mit der Offenlegung seiner Identität im Rahmen der Nachweispflicht für Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG erklärt. Denn während es für die Überprüfung, ob es sich bei den geltend gemachten Kosten tatsächlich um Betriebsausgaben handelt, auf Informationen über die Identität der eingeladenen Gäste ankommt, ist die Offenlegung der Identität der eine anzeigepflichtige Gestaltung umsetzenden Steuerpflichtigen für die mit dem Anzeigepflichtsystem verfolgten Ziele wie gezeigt gerade nicht erforderlich.

7.4. Vermeidung mehrfacher Anzeigen derselben Gestaltung

Auch wenn die Finanzverwaltung, wie dargelegt⁵⁰⁷, ein legitimes Interesse an Informationen über die Verbreitung von Gestaltungen haben kann, besteht kein Interesse an der mehrfachen Anzeige und Beschreibung ein und derselben steuerlichen Struktur. Ein möglichst weitgehender Ausschluss mehrfacher Anzeigen ist damit nicht nur aus Gründen der Verhältnismäßigkeit erforderlich, sondern liegt auch im Eigeninteresse der Verwaltung, bei der eine mehrfache Aufnahme und Bearbeitung von Anzeigen derselben Gestaltung Verwaltungsaufwand ohne jeglichen Mehrwert zur Folge hätte.

Ein und derselbe Anzeigeverpflichtete sollte demnach in keinem Fall dieselbe Gestaltung mehrfach anzeigen müssen, auch wenn sie von mehreren Steuerpflichtigen genutzt wird. Informationen zum Nutzungsumfang können über das Registriernummernsystem oder über ergänzende Angaben des Anzeigeverpflichteten zur Verbreitung geliefert werden.

In Fällen, in denen mehrere Personen zur Anzeige derselben Gestaltung verpflichtet sind, sollte außerdem – angelehnt an Ansätze in ausländischen Rechtsordnungen⁵⁰⁸ – eine Absprache darüber ermöglicht werden, dass die Anzeige durch einen der Verpflichteten auch die anderen von ihrer Anzeigepflicht befreit. Bei Weitergabe der zugeteilten Registriernummer an die übrigen Beteiligten (etwa an weitere Promotoren und damit mittelbar an die Steuerpflichtigen, welche die Gestaltung über diese Promotoren erhalten) wären sowohl die Gewinnung von Informationen über die Verbreitung als auch die Rückkoppelung ins Veranlagungsverfahren ohne Einschränkung möglich. Hierfür bedarf es keiner mehrfachen Anzeige der abstrakten Gestaltung als solcher.

Aus den gleichen Überlegungen heraus könnte daran gedacht werden, über die bereits angezeigten Gestaltungen einschließlich der ihnen zugeteilten Registriernummern auf einer zentralen Website der Finanzverwaltung zu informieren. Dies würde es Anzeigeverpflichteten, die von einer bereits erfolgten Anzeige durch andere nichts wissen, ermöglichen, von einer erneuten Anzeige derselben (abstrakten) Gestaltung abzusehen. Sie wären dann lediglich verpflichtet, ihren Kunden die angegebene Registriernummer weiterzugeben. Dieser Ansatz hat für die Anzeigeverpflichteten Vor- und Nachteile. Der offensichtliche Vorteil liegt in der Reduzie-

⁵⁰⁷ Hierzu II.1 sowie III.1.2.2.3.

⁵⁰⁸ Siehe zu den britischen Regelungen etwa § 308 (4) bis (4c) Finance Act 2004 i.d.F.v. § 116 (1) Finance Act 2008 i.V.m. Schedule 38, § 2 (5).

zung des Aufwands bei bereits von anderen angezeigten Gestaltungen.⁵⁰⁹ Für einzelne Berater können sich jedoch auch (Wettbewerbs-)Nachteile dadurch ergeben, dass von ihnen entwickelte Steuergestaltungen infolge der Veröffentlichung im Markt frei verfügbar werden, sie also keine Möglichkeit haben, die Gestaltung exklusiv zu vermarkten. Für die Finanzverwaltung erhöht sich die Effizienz des Anzeigepflichtsystems, weil sie bei (ggf. deutlich) geringerer Anzeigezahl dennoch dieselben Informationen über anzeigepflichtige Gestaltungen erhält. Auch aus ihrer Sicht könnte es jedoch als nachteilig zu bewerten sein, dass auf diese Weise Informationen über ggf. neu entwickelte Steuergestaltungen frei verfügbar werden. Denn hierdurch könnten einzelne Berater oder Steuerpflichtige auf Ideen kommen, die sie sonst nicht hätten.⁵¹⁰

8. Sanktionierung von Verstößen gegen die Anzeigepflicht

Wie bereits ausgeführt, wäre es nicht gerechtfertigt, an die Anzeigepflichtigkeit einer Gestaltung als solche negative Rechtsfolgen zu knüpfen.⁵¹¹ Die Nichterfüllung der Anzeigepflicht hingegen muss sanktioniert werden, um ihre Befolgung sicherzustellen.

In anderen Anzeigepflichtsystemen bewegen sich die Sanktionen im Wesentlichen im Bereich des Ordnungswidrigkeitenrechts (*penalties*). Die Bandbreite der Ausgestaltung im Detail ist dabei groß und geprägt von den jeweiligen rechtlichen Traditionen in den betreffenden Rechtsordnungen.⁵¹²

Einige Rechtsordnungen sehen unmittelbare oder implizite Anknüpfungen der Höhe des Bußgeldes an den wirtschaftlichen Vorteil des Anzeigepflichtigen aus der Gestaltung vor.⁵¹³ Ein dergestalt flexibler Bußgeldrahmen kann sinnvoll sein, um zu verhindern, dass sich Anzeigeverpflichtete über die Anzeigepflicht hinwegsetzen und das Bußgeld bewusst in der Hoffnung

⁵⁰⁹ Der Umfang für eine Anzeige ist zwar nicht immens, aber doch auch nicht unbeachtlich (hierzu s. o. unter IV.7.1. sowie beispielhaft die in den Fn. 484 bis 486 verlinkten Fragebögen in Großbritannien, Irland und den USA).

⁵¹⁰ Vor diesem Hintergrund wäre es auch denkbar, nicht alle angezeigten Gestaltungen automatisch auf der Website zu veröffentlichen, sondern nur solche, bei denen derartige Befürchtungen nicht bestehen.

⁵¹¹ Hierzu oben, II.4.

⁵¹² Hierzu ausführlich rechtsvergleichend *Beuchert*, a.a.O. (Fn. 3), 223 ff. m.w.N.; ein Überblick zu verschiedenen Details findet sich zudem bei der *OECD*, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 180 ff.

⁵¹³ So etwa die neuen kanadischen Regelungen (vgl. § 237.3 (8) und (10) Canadian Income Tax Act). Auch in Großbritannien ist dieser Aspekt bei der Bestimmung der Bußgeldhöhe zu berücksichtigen (vgl. HMRC Guidance (Fn. 8), Tz. 22.5.2). Der jüngste französische Entwurf knüpfte die Bußgeldhöhe ebenfalls an die Vorteile des jeweiligen Anzeigeverpflichteten aus der Gestaltung (vgl. Loi de finances pour 2014, Art. 96, in der dem Conseil Constitutionnel am 29.12.2013 vorliegenden Fassung). Die USA kennen eine Anknüpfung an die Vergütung eines anzeigepflichtigen Externen bei „listed transactions“ (vgl. § 6707 (b) (2) Internal Revenue Code).

in Kauf nehmen, die betreffende Gestaltung noch über eine längere Zeit nutzen bzw. vertreiben zu können und daraus finanzielle Vorteile zu ziehen, die das Bußgeld ggf. deutlich übersteigen.⁵¹⁴

Hiervon zu unterscheiden ist die Frage, ob sich eine Regelung empfiehlt, die darauf abzielt, beim Täter den wirtschaftlichen Vorteil aus dem Gesetzesverstoß abzuschöpfen (also aus der Nichterfüllung der Anzeigepflicht). In diesem Zusammenhang gilt es zu beachten, dass sich dieser Vorteil allenfalls in Ausnahmefällen mit dem wirtschaftlichen Vorteil decken wird, den der Anzeigepflichtige aus der betreffenden Gestaltung selbst zieht; in aller Regel wird er deutlich darunter liegen. Denn der Gesetzesverstoß besteht nicht in der Vermarktung, Beratung zu oder Implementierung der anzeigepflichtigen Gestaltung, sondern in der Nichterfüllung der Anzeigepflicht. Eine Abschöpfung des Vorteils hieraus bezieht sich daher etwa bei einem Promotor nicht auf das für die anzeigepflichtige Gestaltung erhaltene (Vermarktungs- oder Beratungs-)Entgelt, sondern nur auf den Mehrbetrag, den der Promotor gerade deswegen erwirtschaften kann, weil der Gesetzgeber bzw. die Verwaltung infolge seiner Pflichtverletzung nicht gegen eine weitere Nutzung der betreffenden Gestaltung tätig geworden sind. Wegen der erheblichen Schwierigkeiten, welche die Ermittlung dieses Betrages mit sich bringen würde (u.a. wäre bei derzeit „funktionierenden“ Steuergestaltungen die Reaktion des Gesetzgebers einschließlich ihres Zeitpunktes zu prognostizieren), mag eine Orientierung an dem aus dem Gesetzesverstoß gezogenen Vorteil als anzupeilende Untergrenze für ein Bußgeld zwar denkbar sein, wie sie § 17 Abs. 4 OWiG als Soll-Bestimmung enthält und § 379a Abs. 2 Sätze 2 und 3 AO-E i.d.F.v. 11.9.2007 als Muss-Bestimmung vorsah;⁵¹⁵ sonderlich praktikabel erscheint uns eine solche Vorschrift allerdings nicht. In jedem Fall abzuraten ist von einer Regelung, die sich in ihrer Rechtsfolge unmittelbar auf die Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils aus dem Verstoß gegen die Anzeigepflicht richtet.

In einem rechtspolitisch orientierten Anzeigepflichtsystem halten wir es ferner für problematisch, an die Nichtbeachtung der Anzeigepflicht eine Versagung der Steuervorteile aus der Gestaltung zu knüpfen oder die Höhe des Bußgelds nach der Höhe des intendierten steuerlichen Vorteils zu bemessen, wie dies einzelne ausländische Anzeigepflichtsysteme vorsehen.⁵¹⁶ Dies gilt in besonderer Weise in Fällen, in denen nicht der Steuerpflichtige, sondern

⁵¹⁴ In diese Richtung auch *OECD*, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 183.

⁵¹⁵ S. BR-Drs. 544/1/07, 68.

⁵¹⁶ So führte etwa die Missachtung der Anzeigepflicht in Südafrika ursprünglich dazu, dass der (intendierte) steuerliche Vorteil aus der Gestaltung vollständig aberkannt wurde (vgl. § 76A Abs. 4 lit. a i.V.m. § 103 Abs. 1

ein Externer anzeigepflichtig ist, was nach obigen Überlegungen (unter IV.5) den Regelfall darstellen sollte. Es lässt sich nämlich schwerlich rechtfertigen, dass ein Fehlverhalten des Externen im Rahmen der Anzeigepflichten sich auf die Steuerlast des Steuerpflichtigen unmittelbar negativ auswirken sollte, zumal letzterer sich zur Anzeigepflicht und zu deren Befolgung durch den Promotor ggf. keinerlei Gedanken macht (und mangels eigener Anzeigepflicht auch nicht machen muss). Auch ist zu berücksichtigen, dass der (intendierte) steuerliche Vorteil aus der Gestaltung – jedenfalls bei Gestaltungen, die mit geltendem Recht voll in Einklang stehen – nicht deckungsgleich ist mit dem wirtschaftlichen Vorteil, der sich daraus ergeben kann, dass die Gestaltung erst spät oder gar nicht offen gelegt wird. Insbesondere bei Gestaltungen, die zwar anzeigepflichtig sind, jedoch vom Gesetzgeber im Ergebnis nicht als unerwünscht eingestuft werden,⁵¹⁷ wäre es offensichtlich unangemessen, den mit der Gestaltung verbundenen steuerlichen Vorteil mit dem Hinweis auf die Verletzung der Anzeigepflicht einzelner Beteiligter zu versagen. Einer Verknüpfung des materiellen Steuerrechts mit Anzeigepflichtverstößen ist deshalb unseres Erachtens mit erheblicher Skepsis zu begegnen.⁵¹⁸

In den USA finden sich daneben weitere Anknüpfungen bei Verstößen gegen die Anzeigepflicht. So greifen in diesem Fall etwa verlängerte Festsetzungsverjährungsfristen.⁵¹⁹ Derartige Verknüpfungen mit dem Veranlagungsverfahren erscheinen im stark veranlagungsunterstützend ausgerichteten Anzeigepflichtsystem der USA auch schlüssig. Eine Übertragung auf ein im Wesentlichen rechtspolitisch orientiertes System wäre jedoch ein Fremdkörper, hat die Anzeige hier doch den zentralen Zweck, den Gesetzgeber möglichst frühzeitig zu informieren, nicht jedoch, die Verwaltung in der Einzelveranlagung auf potentiell missbräuchliche Gestaltungen hinzuweisen.

lit. b Income Tax Act); nach den aktuellen südafrikanischen Regelungen bestimmt sich die Höhe des Bußgelds mittelbar weiterhin nach dem intendierten steuerlichen Vorteil aus der anzeigepflichtigen Gestaltung (vgl. § 212 Abs. 1 und 2 Tax Administration Act 2011). Die Vorteile aus einem kanadischen „tax shelter“ werden bis zur vollständigen Anzeige zumindest suspendiert (vgl. § 237.1 (6) Canadian Income Tax Act). In Portugal schließlich ist eine Aberkennung des (intendierten) Steuervorteils denkbare Nebenfolge bei Verstößen gegen die Anzeigepflicht (vgl. Art. 20 Decreto-Lei n.º 29/2008 i.V.m. Art. 28 (1) (c) und (d) sowie (3) Lei n.º 15/2011 v. 05.06.2001).

⁵¹⁷ Zur Filterfunktion von Anzeigepflichten s.o., unter IV.1.

⁵¹⁸ Ohne eigene Stellungnahme zu diesem Ansatz des kanadischen Rechts *OECD*, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 195.

⁵¹⁹ § 6501 (c) (10) Internal Revenue Code.

V. Abschließende Bewertung: Die Anzeigepflicht als Bestandteil eines fairen Steuersystems

Im vorliegenden Gutachten wurden die rechtlichen Grenzen eines rechtspolitisch ausgerichteten Anzeigepflichtsystems in Deutschland aufgezeigt sowie die Sinnhaftigkeit eines solchen Systems erörtert.

1. Die rechtlichen Grenzen der Anzeigepflicht

Es hat sich gezeigt, dass es durchaus möglich sein dürfte, eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen ins deutsche Recht zu implementieren, die sowohl den verfassungsrechtlichen als auch den europarechtlichen Anforderungen genügt.

Aus verfassungsrechtlicher Sicht ist dabei neben der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zwischen verschiedenen steuerberatenden Berufen hauptsächlich darauf zu achten, die Verhältnismäßigkeit der administrativen Belastung der steuerberatenden Berufe und der Steuerpflichtigen zu wahren. Daher sollte die Anzeigepflicht gezielt auf Fälle beschränkt werden, in denen ein besonderer Informationsbedarf besteht. Ein Anzeigepflichtsystem, das alle aus Sicht der Verwaltung und des Gesetzgebers möglicherweise unerwünschten Gestaltungen erfasst und gleichzeitig das Übermaßverbot wahrt, dürfte nicht realisierbar sein. Daher raten wir ausdrücklich davon ab, eine solche Zielsetzung zum Ausgangspunkt für Überlegungen zur Ausgestaltung eines Anzeigepflichtsystems in Deutschland zu machen.

Aus europarechtlicher Sicht ist Skepsis gegenüber einer Anzeigepflicht angebracht, die – wie etwa § 138a AO-E von 2007 – speziell auf grenzüberschreitende Steuergestaltungen zugeschnitten ist. Denn eine solche Norm würde rechtfertigungsbedürftige Beschränkungen verschiedener Grundfreiheiten mit sich bringen, und keiner der vom EuGH bislang anerkannten Rechtfertigungsgründe wäre ohne Modifikationen geeignet, diese zu rechtfertigen. Da eine rechtspolitisch ausgerichtete Anzeigepflicht allerdings Zielen dient, die der EuGH durchaus als legitim ansieht, kann auch nicht ausgeschlossen werden, dass das Gericht bereit wäre, eine solche Norm mittels einer Modifikation bzw. Kombination der anerkannten Rechtfertigungsgründe zu legitimieren, soweit bezüglich grenzüberschreitender Gestaltungen ein besonderes Informationsbedürfnis nachgewiesen werden kann. Ferner gilt es bei der Ausgestaltung des Anzeigepflichtsystems, unnötige administrative Doppelbelastungen grenzüberschreitender Sachverhalte zu vermeiden.

2. Die Sinnhaftigkeit einer Anzeigepflicht in Deutschland

Aus unserer Sicht lassen sich gute Gründe dafür anführen, ein Anzeigepflichtsystem in das deutsche Recht zu implementieren. Denn der Gesetzgeber und die Steuerverwaltung haben ein legitimes Interesse daran, über die Ausnutzung aus ihrer Sicht unerwünschter Lücken im Steuerrecht zeitnah informiert zu werden, um bei Bedarf zügig dagegen vorgehen zu können, insbesondere angesichts der Geltung eines weitreichenden verfassungsrechtlichen Rückwirkungsverbots. Unter diesem Blickwinkel lässt sich die Anzeigepflicht auch als ein Instrument auffassen, mit dem der Gesetzgeber seiner Aufgabe nachkommt, die Auswirkungen der Steuergesetze auf die Realität, d.h. auf das Verhalten der Steuerpflichtigen zu beobachten.

Die Erfahrungen in anderen Staaten zeigen, dass ein Anzeigepflichtsystem zur Verfolgung dieses Ziels ein geeignetes Mittel darstellen kann. Die vielbeschworene steuerliche Gestaltungsfreiheit wird dadurch nicht berührt, da die Anzeigepflicht die Gestaltungsmöglichkeiten nach geltendem Recht nicht einschränkt und die Gestaltungsfreiheit nicht die Erwartung des Steuerpflichtigen oder ihrer Berater schützt, eine einmal erkannte Lücke auch in Zukunft unbehelligt von etwaigen Gesetzesänderungen ausnutzen zu können.

Nicht nur wegen der verfassungsrechtlichen Grenzen der Anzeigepflicht, sondern auch aus rechtspolitischen Erwägungen ist allerdings klar davon abzuraten, die gesetzliche Ausgestaltung der Anzeigepflicht an dem Wunsch zu orientieren, möglichst alle potentiell unerwünschten steuerlich motivierten Gestaltungen zu erfassen. Ein an diesem Ziel ausgerichteter Entwurf wäre unseres Erachtens zum Scheitern verurteilt. Denn zum einen lässt sich der Bereich der potentiell unerwünschten Gestaltungen schon gar nicht als solcher tatbestandlich sauber abgrenzen. Die Anknüpfung allein an eine wesentliche steuerliche Motivation für die Gestaltung würde als Filter jedenfalls nicht genügen.⁵²⁰ Zum anderen würde eine derartige *catch all*-Anzeigepflicht Verpflichtungen Privater in Häufigkeit und Intensität vorsehen, die als verfassungsrechtlich nicht erforderlich bzw. unzumutbar eingestuft werden dürften, und die Finanzverwaltung mit Informationen überfluten, die sich kaum noch sinnvoll verwerten und nutzbar machen lassen würden. Ganz unabhängig von verfassungsrechtlichen Bedenken würde ein solches Anzeigepflichtsystem Verwaltung und Private derart massiv belasten, dass seine Nachteile die Vorteile klar überwiegen würden.

Aus unserer Sicht empfiehlt es sich deshalb, die Anzeigepflicht gezielt auf Typen von Gestaltungen zuzuschneiden, an deren Offenlegung ein besonderes, gegenüber dem „Normalfall“

⁵²⁰ Hierzu s.o. unter IV.4.1.2.

steuermotivierter Gestaltungen gesteigertes Informationsinteresse besteht, und im Übrigen die Nutzung anderer Informationsquellen zu optimieren (etwa durch eine Verbesserung der gezielten Systematisierung und Weiterleitung von Informationen innerhalb der deutschen Finanzverwaltung sowie durch einen intensivierten Austausch zwischen den nationalen Steuerverwaltungen). Ein gesteigertes Informationsinteresse sehen wir primär bei modellhaften Gestaltungen, die auf wiederholten Einsatz angelegt sind; sie sollten daher den Kernbereich eines Anzeigepflichtsystems bilden. Daneben lässt sich ein solches Interesse auch bei besonders innovativen Gestaltungen bejahen. Zu ihrer tatbestandlichen Erfassung kommt neben einer Reihe von im Ausland gängigen Indikatoren, die den Bereich jedoch gerade in Deutschland nur lückenhaft abdecken können, auch die Schaffung einer Norm in Betracht, die unmittelbar auf die Neuartigkeit einer Gestaltung abzielt. Ein solcher Tatbestand dürfte sich jedoch deutlich schwieriger konturieren und eingrenzen lassen als eine Anzeigepflicht für modellhafte Gestaltungen, so dass die Bewertung diesbezüglich ambivalent ausfällt.

Fraglich erscheint nach unserem Kenntnisstand hingegen, ob bei der Steuergestaltung im grenzüberschreitenden Bereich generell (noch⁵²¹) ein gesteigertes Informationsinteresse auszumachen ist, das sich gerade auf die *abstrakten* Merkmale einer Gestaltung richtet (Informationsdefiziten im konkreten Veranlagungsverfahren ist mit anderen verfahrensrechtlichen Instrumenten als Anzeigepflichten beizukommen). Diese Zweifel führen verbunden mit europarechtlichen Bedenken letztlich dazu, dass wir von einer auf internationale Steuergestaltungen ausgerichteten Norm wie § 138a AO-E von 2007, die auch nicht modellhafte und nicht innovative Gestaltungen erfassen würde, abraten. Klarzustellen ist, dass diese Empfehlung nicht bedeutet, dass grenzüberschreitende Steuergestaltungen aus dem Anwendungsbereich der Anzeigepflicht insgesamt ausgeschlossen sein sollten; sie sollten vielmehr unter den gleichen Voraussetzungen wie rein nationale Gestaltungen anzeigepflichtig sein (also bei Vorliegen der im Gesetz festzulegenden *generic hallmarks* zur Erfassung modellhafter und ggf. innovativer Steuergestaltungen).

3. Der richtige Umgang mit dem Anzeigepflichtsystem

Während demnach grundsätzlich gute Gründe für ein rechtspolitisch ausgerichtetes Anzeigepflichtsystem auch in Deutschland sprechen, wird dessen Erfolg – sowohl bei seiner Einführung als auch in der späteren Praxis – wesentlich von der Selbstbeschränkung des Staates bei

⁵²¹ Angesichts der intensiven Aufarbeitung der BEPS-Problematik in den vergangenen Jahren und der Vielzahl an materiellrechtlichen Instrumenten zur Bekämpfung von Gewinnverlagerungen ins Ausland, die in den *OECD*-Arbeiten zu BEPS vorgeschlagen werden.

der Ausgestaltung der Anzeigepflichten und bei der Nutzung der gewonnenen Informationen abhängen. Hierzu gehören wie gezeigt unter anderem eine zurückhaltende Festlegung der anzeigepflichtigen Gestaltungen und eine Vermeidung von Redundanzen. In allen Details sollte die Anzeigepflicht auf das zur Erreichung der legitimen Zielsetzungen erforderliche Maß beschränkt werden. Der Versuchung, von anzeigepflichtigen Gestaltungen als solchen abzuschrecken, sollte widerstanden werden.⁵²²

Daneben wird ein rechtspolitisch ausgerichtetes Anzeigepflichtsystem auch an der Qualität der materiellen Steuerrechtsänderungen gemessen werden, die auf den gewonnenen Informationen beruhen. Bei richtiger Handhabung kann die Qualität von Steuergesetzen durch Anzeigepflichten steigen, weil sie dazu führen, dass dem Gesetzgeber mehr und bessere Informationen darüber zur Verfügung stehen, wie sich durch gezielte Ausnutzung von Lücken im Steuersystem oder von Diskrepanzen zwischen verschiedenen Steuerrechtsordnungen Steuervorteile erzielen lassen, die von ihm nicht intendiert sind, so dass er auf breiterer Entscheidungsgrundlage handeln kann. Jedoch ist auch denkbar, dass aus Anzeigepflichten gewonnene Informationen über unerwünschte Gestaltungen zu gesetzgeberischen Schnellschüssen verleiten; daher ist aus unserer Sicht durchaus zweifelhaft, ob die Meldung, dass das britische Anzeigepflichtsystem *DOTAS* in den ersten acht Jahren nach seiner Einführung 93 Gesetzesänderungen zur Bekämpfung missbräuchlicher Gestaltungen angestoßen habe,⁵²³ tatsächlich als Erfolgsgeschichte zu interpretieren ist. Nicht vollständig durchdachte spezialgesetzliche Antimissbrauchsbestimmungen tragen erheblich zu der häufig beklagten Komplexität des Steuerrechts bei und bieten nicht selten Anknüpfungspunkte für neue Umgehungsgestaltungen.⁵²⁴ Sollte der deutsche Gesetzgeber durch Anzeigepflichten gewonnene Informationen in erster Linie für derartige legislative Schnellschüsse nutzbar machen, so wäre für das deutsche Steuerrecht durch die Einführung von Anzeigepflichten nichts gewonnen. Nicht nur bei der erstmaligen Ausgestaltung, sondern auch bei der Nutzung von Anzeigepflichten haben Steuergesetzgeber und Finanzverwaltung den praktischen Erfolg eines deutschen Anzeigepflichtsystems und dessen Akzeptanz in der Öffentlichkeit somit selbst in der Hand.

⁵²² Hierzu oben, II.4.

⁵²³ S. *National Audit Office*, Tax avoidance: tackling marketed avoidance schemes, 2012, 23, abrufbar unter www.nao.org.uk/report/tax-avoidance-tackling-marketed-avoidance-schemes/.

⁵²⁴ Zu diesem auch in den USA festgestellten Phänomen *Schler*, 55 *Tax Law Review* (2002), 325, 373, sowie *Weisbach*, 55 *Tax Law Review* (2002), 215, 229.

4. Die Anzeigepflicht und der Anspruch des Steuerpflichtigen auf Rechtssicherheit

Unsere mit Einschränkungen grundsätzlich positive Bewertung einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle und die Einschätzung, dass sich bei näherer Prüfung sowohl aus verfassungs- als auch aus europarechtlicher Sicht durchaus ein weiter Spielraum für ihre Implementierung ins deutsche Recht feststellen lässt, stehen in einem gewissen Gegensatz zu den Reaktionen der Fachwelt auf den ersten Versuch aus dem Jahre 2007, ein solches Instrument in das deutsche Steuerrecht zu implementieren. Gegen den damaligen Entwurf lief das Schrifttum fast einhellig Sturm, und zwar weniger mit denjenigen Argumenten, die aus unserer Sicht gegen eine gezielt auf die internationale Steuerplanung abzielende Norm wie § 138a AO-E sprechen, als mit Überlegungen, die generell gegen die Zulässigkeit einer Anzeigepflicht ins Feld geführt wurden.⁵²⁵

Aus unserer Sicht war die damalige *rechtliche* Kritik zum großen Teil nicht gerechtfertigt; insbesondere erweisen sich die erhobenen verfassungsrechtlichen Bedenken bei näherer Prüfung weitgehend nicht als stichhaltig. Die Kritik hatte aber dennoch einen nur allzu berechtigten *rechtspolitischen* Kern, den der Gesetzgeber bei einem nochmaligen Anlauf zur Einführung von Anzeigepflichten sehr ernst nehmen sollte. Dieser besteht darin, dass die Einführung einer Anzeigepflicht ohne weitere flankierende Maßnahmen dem Fiskus im viel beklagten „Katz-und-Maus-Spiel“ der Steuerumgehung einseitig einen Informationsvorteil verschaffen würde, der nicht durch eine Verringerung der Informationsdefizite auf Seiten der Steuerpflichtigen und ihrer Berater ausgeglichen würde⁵²⁶ – und dies, obgleich es gute Gründe dafür gibt, *de lege ferenda* eine Verbesserung der Steuerplanungssicherheit in Deutschland einzufordern.⁵²⁷

⁵²⁵ Flämig, DStR 2007, Beihefter zu Heft 44, 2, 5 ff.; Wassermeyer, Verfahrensrechtliche Fragen des § 138a AO-Entwurfs, DATEV-LexInform Nr. 0208903 unter D.; Schenke, Verfassungs- und europarechtliche Fragen des § 138a AO-Entwurfs, DATEV-LexInform Nr. 020890, Teil 1; Scholz, Rechtsgutachterliche Stellungnahme zur Verfassungsmäßigkeit des Gesetzentwurfs zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen (§ 138a AO) vom 31.07.2007, DATEV-LexInform Nr. 0208904.

⁵²⁶ Ausdrücklich in diese Richtung etwa Wassermeyer, Verfahrensrechtliche Fragen des § 138a AO-Entwurf (Stand 25.6.2007), DATEV-Lexinform Nr. 0208905 unter D.: Der Fiskus solle durch den Gesetzentwurf „mehr Rechte erhalten, ohne jedoch Verpflichtungen zu übernehmen“; Kessler/Eicke, BB 2007, 2370: Beim „Steuer-Skat“ zwischen Finanzverwaltung, Gerichtsbarkeit und Steuerpflichtigem solle (nur) letzterer nunmehr mit offenen Karten weiterspielen.

⁵²⁷ Grundlegend hierzu Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002.

4.1. Transparenz im Steuerrecht – eine Einbahnstraße?

Im Bereich der – legitimen wie illegitimen – Steuerplanung agiert derzeit auch der Steuerpflichtige unter weitgehender Unsicherheit. Einerseits sieht er sich mit dem (zulässigerweise) unbestimmt formulierten § 42 AO konfrontiert; andererseits weigert sich die Verwaltung aber, ihm eine verbindliche Auskunft zu erteilen, wenn bei einer Gestaltung die Erzielung steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht.⁵²⁸ Hinzu kommt, dass sich § 42 AO wegen seiner tatbestandlichen Offenheit in besonderer Weise dazu eignet, im Besteuerungsverfahren seitens der Verwaltung als „Drohgebärde“ eingesetzt zu werden, was – etwa im Rahmen von Außenprüfungen – auch nicht selten geschieht.

Zwingt man den Steuerpflichtigen bzw. seine Berater nun dazu, neuartige Gestaltungsideen frühzeitig offenzulegen, ohne dass die Verwaltung sich ihrerseits dazu äußern müsste, ob solche Ideen aus ihrer Sicht steuerlich „funktionieren“, so droht zu Recht der Eindruck einer einseitigen Verschiebung der Gewichte zu Lasten der Steuerpflichtigen und ihrer Berater zu entstehen. Denn der Fiskus verlangt ihnen im Interesse größerer Transparenz ein Handeln gegen die eigenen Interessen ab, ohne im Gegenzug dazu bereit zu sein, auch zu ihren Gunsten die Transparenz zu verbessern und ihnen mehr Planungssicherheit zu verschaffen. Das Interesse der Steuerpflichtigen an steueroptimierender Planung unter weitgehender Rechtssicherheit ist aber ebenso legitim wie das Interesse des Gesetzgebers, rechtspolitisch unerwünschte Lücken im System möglichst rasch zu erkennen und für die Zukunft zu beseitigen. Die Auffassung, bewusst geschaffene Rechtsunsicherheit sei ein legitimes Mittel des Fiskus im Vorgehen gegen aggressive Steuerplanung,⁵²⁹ halten wir für unzutreffend. Es käme einem Offenbarungseid von Steuergesetzgeber und Finanzverwaltung gleich, wenn sich diese auf bewusste Unberechenbarkeit zurückzögen, anstatt eindeutige Belastungsentscheidungen zu treffen und die Grenzen des Zulässigen souverän und präzise vorzugeben.⁵³⁰

Die Einführung eines Anzeigepflichtsystems ohne gleichzeitige Verbesserung der Planungssicherheit für Steuerpflichtige und Berater würde unseres Erachtens deshalb ein erhebliches Fairnessproblem begründen. Daher halten wir eine Ergänzung des Anzeigepflichtsystems durch eine darauf gerichtete Maßnahme aus rechtspolitischer Sicht für dringend angezeigt. Insofern können wir uns in diesem Zusammenhang nur dem anschließen, was *Roman Seer* kürzlich in einem Vortrag zum Thema „Untersuchungsgrundsatz und Mitwirkungspflichten

⁵²⁸ Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 89, Tz. 3.5.4 Satz 1.

⁵²⁹ So aber etwa *Freedman*, *British Tax Review* 2004, 332, 345 f. und 357, sowie – abgeschwächt – *Weisbach*, 54 *Southern Methodist University Law Review* (2001), 73, 81.

⁵³⁰ Kritisch in der internationalen Diskussion etwa auch *Logue*, 25 *Virginia Tax Review* (2005) 339, 374 f.

im Rechtsstaat“ so treffend formuliert hat: „Verlangt der Staat von Bürgern und Unternehmen umfangreiche Mitwirkung, hat er seinerseits alles in seinen Kräften Stehende zu tun, um ihnen die Mitwirkung zu erleichtern und unkalkulierbare Risiken zu ersparen. Fordert der Staat von Bürger und Unternehmen Kooperation, muss er ihnen umgekehrt auch eine tragfähige Steuerplanungssicherheit geben.“⁵³¹

Die hier formulierte Forderung nach **beiderseitiger Verbesserung der Transparenz** im Sinne eines *do ut des* lässt sich unseres Erachtens zwar nicht zu einer verfassungsrechtlichen Pflicht des Gesetzgebers verdichten, die Einführung eines Anzeigepflichtsystems mit einer konkreten Maßnahme zur Verringerung der Informationsdefizite auf Seiten der Steuerpflichtigen zu verbinden. Nicht jede kritikwürdige Unausgewogenheit im Steuerverfahrensrecht begründet automatisch einen Verfassungsverstoß. Doch stellt umgekehrt auch nicht jede gesetzliche Regelung nur deshalb eine gute und ausgewogene rechtliche Regelung dar, weil sie die Grenze des verfassungsrechtlich Zulässigen (noch) nicht überschreitet. Die Einführung einer zurückhaltend ausgestalteten Anzeigepflicht, wie sie in diesem Gutachten erörtert wurde, mag sich auch ohne flankierende Maßnahmen zur Verbesserung der Steuerplanungssicherheit im Rahmen des verfassungsrechtlich eröffneten Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers halten – für eine in der Gesamtschau des gegenwärtigen Steuer- und Steuerverfahrensrecht faire und daher rechtspolitisch empfehlenswerte Maßnahme erachten wir sie nicht.

Für eine Verknüpfung der Anzeigepflicht mit einer Rechtsänderung, welche die Transparenz für Steuerpflichtige und Berater erhöht, spricht aus Sicht des Gesetzgebers schließlich auch eine pragmatische Überlegung: Eine Gesetzesinitiative zur Einführung der Anzeigepflicht dürfte anderenfalls auf ähnlich großen Widerstand stoßen wie § 138a AO-E, so dass sich das für ihre Umsetzung erforderliche Minimum an Akzeptanz unter den Gesetzesadressaten möglicherweise nicht herstellen ließe.

4.2. Anzeigepflichten im kooperativen Steuerverwaltungssystem: die Sicht der OECD

Der unserer Empfehlung zugrunde liegende Gedanke, dass das Anzeigepflichtsystem nicht isoliert vom Gesamtbild des steuerverfahrensrechtlich vorgezeichneten Verhältnisses zwischen Steuerpflichtigen und Steuerverwaltung gesehen werden darf, findet sich auch in den Arbeiten der OECD zur Schaffung eines modernen und effektiven Steuerverwaltungssystems wieder. So weist die OECD seit 2008 darauf hin, dass von einem traditionellen Steuerverwal-

⁵³¹ Seer, Untersuchungsgrundsatz und Mitwirkungspflichten im Rechtsstaat, unveröffentlichtes Manuskript (zitiert mit Genehmigung des Autors), Dezember 2015.

tungssystem, das wesentlich durch staatliche Kontrolle und Maßnahmen staatlicher Befehlsgewalt geprägt ist, Abstand zu nehmen ist und vielmehr versucht werden soll, mit den Steuerpflichtigen eine Beziehung aufzubauen, die auf gegenseitigem Vertrauen basiert. Erstmals wurde dieses Konzept im *OECD Working Paper „Study into the Role of Tax Intermediaries“*⁵³² als sog. *enhanced relationship*-Konzept vorgestellt. Die sich in diesem Konzept findenden Thesen wurden 2013 im OECD Report zu *Co-operative Compliance*⁵³³ erneut aufgegriffen, in dem die OECD nationale Steuerverwaltungen dazu aufruft, insbesondere in der Zusammenarbeit mit Großunternehmen einem *Co-operative Compliance*-Modell⁵³⁴ zu folgen. Kernstück dieses Modells ist ein gegenseitiges Geben und Nehmen zwischen dem Steuerpflichtigen und den Steuerbehörden. Steuerpflichtige legen im Umgang mit Steuerbehörden ihre steuerrelevanten Informationen freiwillig offen; im Gegenzug zeigen Steuerbehörden im Umgang mit Steuerpflichtigen Verständnis durch kaufmännisches Bewusstsein, Objektivität, Verhältnismäßigkeit, Offenheit und Transparenz. Hiervon profitieren beide Seiten gleichermaßen.

Flankiert werden diese Arbeiten der OECD zur Entwicklung eines Modells der *Co-operative Compliance* durch Vorschläge für Maßnahmen gegen Steuerpflichtige, die sich einem kooperativen Miteinander widersetzen. Derartige Maßnahmen sind als Ergänzung eines kooperativen Steuerverwaltungssystems zu sehen und durch die Mitteleinsparungen schulterbar, die ein solches System mit sich zu bringen verspricht. In diesem Zusammenhang wurde bereits in einem Report der OECD aus dem Jahre 2011⁵³⁵ auf die Möglichkeit aufmerksam gemacht, ein verpflichtendes Anzeigesystem für Steuergestaltungen einzuführen. Auch der aktuelle OECD-Report zu den Anzeigepflichten (*BEPS Action 12*) weist auf seine enge Verknüpfung mit den Vorarbeiten zum *Co-operative Compliance*-Modell hin.⁵³⁶

Aus Sicht der OECD stellt also die von ihr empfohlene Anzeigepflicht für Steuergestaltungen einen Bestandteil eines Gesamtsystems von Maßnahmen dar, mit denen steuerliche Transpa-

⁵³² OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, 2008 (abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>).

⁵³³ OECD, *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, 2013 (abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/administration/co-operative-compliance.htm>).

⁵³⁴ Der Begriff der „enhanced relationship“ wurde im Report von 2013 nicht mehr verwendet, um den Befürchtungen mehrerer Kritiker entgegenzuwirken, dass es aufgrund der besonderen Beziehung zwischen dem Steuerpflichtigen und den Steuerbehörden zu einer unterschiedlichen Behandlung der Steuerpflichtigen insgesamt kommt (*Co-operative Compliance Report* 2013, 14).

⁵³⁵ OECD, *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, 2011 (abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>).

⁵³⁶ OECD, *Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules* v. 05.10.2015, Tz. 10.

renz verbessert werden soll – und zwar nicht nur für die Steuerbehörden, sondern auch für die Steuerpflichtigen.⁵³⁷

4.3. Überlegungen zur Verbesserung der Steuerplanungssicherheit in Deutschland

Die obigen Ausführungen führen zu der rechtspolitischen Empfehlung, die angedachte Einführung einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle in das deutsche Recht mit Änderungen des Steuerverfahrensrechts zu verknüpfen, welche die Planungssicherheit für Steuerpflichtige und Berater substantiell verbessern. Möglich wäre es beispielsweise, an die Anzeige einer Gestaltung eine Verpflichtung der Finanzverwaltung zu knüpfen, sich zu deren steuerrechtlicher Einordnung zu äußern. Möchte man einen derartigen „Automatismus“ vermeiden, um die Ressourcen der Verwaltung zu schonen, so sind andere verfahrensrechtliche Mechanismen denkbar; zumindest sollte es in Zukunft möglich sein, eine verbindliche Auskunft auch für steuermotivierte Gestaltungen zu erhalten.⁵³⁸

Auch in diesem Punkt bietet der Rechtsvergleich Anhaltspunkte dafür, welche Möglichkeiten der Gesetzgeber hat, dieses Petitum umzusetzen. So steht beispielsweise den Steuerpflichtigen in Frankreich in Fällen, in denen der Vorwurf steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs im Raum steht, das Verfahren der verbindlichen Auskunft nicht nur offen; eine verspätete Reaktion auf eine solche Anfrage wird sogar insofern sanktioniert, als die Verwaltung mit dem Einwand des Gestaltungsmissbrauchs präkludiert ist, wenn sie sich nicht innerhalb von sechs Monaten äußert.⁵³⁹

Ein anderes interessantes Beispiel bietet Australien, das bisher⁵⁴⁰ keine Anzeigepflicht kennt, sondern für die Erlangung von Informationen über unerwünschte Gestaltungen auf die starke Anreizwirkung von Mechanismen setzt, die Beratern und Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, von der Verwaltung eine Aussage darüber zu erhalten, ob ein bestimmtes Modell steuerlich „funktioniert“ oder nicht. Hierfür sieht das australische Recht neben der individuellen

⁵³⁷ Diese Aussage wird auch nicht dadurch in Frage gestellt, dass der OECD-Report zu den Anzeigepflichten (BEPS Action 12) es den Mitgliedstaaten empfiehlt, sicherzustellen, dass aus der Anzeige einer Steuergestaltung, auf die keine weitere Reaktion der Verwaltung erfolgt, keine „Billigung“ der angezeigten Gestaltung abgeleitet werden kann (OECD, Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules v. 05.10.2015, Tz. 175 f. und 178). Denn die Frage, ob bereits aus einer solchen reaktionslosen Anzeige ein berechtigtes Vertrauen des Steuerpflichtigen auf die steuerliche Anerkennung der angezeigten Gestaltung resultiert (s. hierzu im Kontext des deutschen Verfassungsrechts – ablehnend – unter III.2.2.1.), hat nichts damit zu tun, welche sonstigen Möglichkeiten es für Steuerpflichtige und Berater in einer Rechtsordnung gibt, eine gewisse Planungssicherheit zu erlangen.

⁵³⁸ Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 705 f.

⁵³⁹ Art. L.64 B Livre des Procédures Fiscales.

⁵⁴⁰ Zu Überlegungen, auch dort ein Anzeigepflichtsystem einzuführen, s. *Wilson-Rogers/Pinto*, 44 Australian Tax Review (2015), 24 ff., sowie die Zusammenfassung bei *Osterloh-Konrad*, *StuW* 2015, 291 f.

verbindlichen Auskunft das so genannte *product ruling* vor, mit dem die Steuerverwaltung eine modellhafte Gestaltung in abstrakter Form bewertet und sich damit für jede Umsetzung des Modells bindet.⁵⁴¹ Obwohl die Promotoren dort nicht dazu verpflichtet werden, ein Steuersparmodell anzuzeigen, bietet das Regime durch das *product ruling* einen starken Anreiz zur Offenlegung. Anscheinend hat es auch zu erheblichen Veränderungen im Markt für Steuersparmodelle geführt: Modelle, deren steuerliche Bewertung nicht im Voraus durch ein *product ruling* abgesehen wurde, lassen sich nämlich offenbar deutlich schlechter vermarkten als Gestaltungen mit dem „Gütesiegel“ der Verwaltung.⁵⁴²

Die britische Steuerverwaltung schließlich steht bislang zwar auf demselben Standpunkt wie die deutsche Verwaltung, was die Erteilung verbindlicher Auskünfte bei Missbrauchsverdacht angeht;⁵⁴³ doch hat das *Committee of Public Accounts* des *House of Commons* der Steuerverwaltung vor einiger Zeit nahe gelegt, zu überprüfen, ob sich die Einführung eines Systems nach australischem Vorbild ins britische Recht empfiehlt.⁵⁴⁴ Es bleibt abzuwarten, ob diese Initiative auch dort zu einem Überdenken der bisherigen Haltung führen wird.

Die ausländischen Beispiele zeigen, dass das hierzulande häufig anzutreffende Bedenken, man dürfe den Steuergestaltern ihre Tätigkeit nicht noch durch verbindliche Auskünfte erleichtern, wenig überzeugend ist. Vielmehr gilt es umgekehrt im Auge zu behalten, dass die Offenlegung der Verwaltungsauffassung im Vorfeld der Umsetzung einer Gestaltung Streit zu vermeiden verspricht und sogar eine gewisse Präventivwirkung gegenüber der Implementierung besonders „aggressiver“ Modelle entfalten kann.⁵⁴⁵

⁵⁴¹ S. Schedule 1 Division 358 Taxation Administration Act 1953 sowie die Verwaltungsanweisung PR 2007/71 zum Product Ruling System, abrufbar unter <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?docid=PRR/PR200771/NAT/ATO/00001>.

⁵⁴² Stacey, Dealing with tax avoidance „down under“, *economia* v. 25.03.2013, abrufbar unter <http://economia.icaew.com/opinion/march2013/dealing-with-tax-avoidance-down-under>.

⁵⁴³ S. die Hinweise von HMRC zum Clearance-Verfahren auf www.hmrc.gov.uk/cap/index.htm.

⁵⁴⁴ S. *Public Accounts Committee*, Twenty-ninth Report of Session 2012-13: Tax avoidance: tackling marketed avoidance schemes, Summary, abrufbar unter <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/788/78803.htm>.

⁵⁴⁵ Vgl. Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 706.