

G U T A C H T E N

zur Verfassungsmäßigkeit der Einführung einer
allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen

im Auftrag der Bundessteuerberaterkammer

PROF. DR. JUR. JOHANNA HEY

Direktorin des Instituts für Steuerrecht
Universität zu Köln

Februar 2018

Inhaltsübersicht

A. Gutachtenauftrag	3
B. Executive Summary	4
C. Sachverhalt	5
D. Rechtliche Würdigung	8
I. Vorfrage: Zielsetzung	8
II. Verletzung der Berufsfreiheit	10
1. Berufswahl- und Berufsausübungsfreiheit	11
a. Eingriff in den Schutzbereich	11
b. Rechtfertigungsmaßstab	11
(1.) Abgrenzung Berufswahl- / Berufsausübungsregelung	12
(2.) Existenz eines eigenständigen Berufsbildes bei der Gestaltungsberatung	13
(3.) Zugangsbeschränkende Wirkung auch bei Generalisten?	15
(4.) Zwischenergebnis	17
c. Rechtfertigungsprüfung	17
(1.) Legitimität des verfolgten Zwecks	18
(2.) Geeignetheit	18
(3.) Erforderlichkeit	19
(4.) Angemessenheit	20
(5.) Kein anderes Ergebnis bei reiner Berufsausübungsregelung	22
d. Zwischenergebnis	22
2. Vertraulichkeit des Mandatsverhältnisses	23
a. Anzeigepflicht im reinen Beratungsstadium	24
b. Anzeigepflicht zu späterem Zeitpunkt	25
III. Verletzung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts	26
1. Schutzbereich	26
2. Eingriff	27

3. Rechtfertigung	28
a. Singulärer, definierter und begrenzter Zweck der Datensammlung	28
b. Gesetzliche Begrenzung der Verwendungsmöglichkeiten	29
c. Gesetzliche Regelung der Datenlöschung	30
d. Zwischenergebnis	31
IV. Verletzung des Bestimmtheitsgebotes	31
V. Zwischenergebnis	33
E. Verhältnis zum EU-Richtlinienentwurf	34
I. Keine Pflicht zur Ausdehnung auf nationale Gestaltungen	35
1. Art. 3 Abs. 1 GG	35
2. Grundfreiheiten	36
II. Keine Legitimation nationaler Anzeigepflichten durch den Richtlinienentwurf	37
III. Zwischenergebnis	39
F. Ergebnis	40

A. Gutachtenauftrag

Das vorliegende Gutachten dient der Klärung der verfassungsrechtlichen Grenzen einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle auf nationaler Ebene. Zugrunde gelegt werden dabei erste Entwürfe einer derartigen gesetzgeberischen Maßnahme.¹

¹ Siehe Anhang 1, Schleswig-Holsteinischer Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Meldepflicht für Steuergestaltungen, n.v., und Anhang 2, Zwischenbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Anzeigepflicht für Steuergestaltungen“ vom 30.3.2017, n.v.

B. Executive Summary

- Die derzeit diskutierte allgemeine Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle zielt in erster Linie auf die frühzeitige Aufdeckung gesetzgeberischen Handlungsbedarfs ab; sie kann daneben veranlagungsvorbereitend wirken. Eine Abschreckwirkung kann der Gesetzgeber demgegenüber nicht in zulässiger Weise verfolgen.
- Eine allgemeine Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle greift in die Berufsfreiheit der betroffenen Berufsträger ein. Sie stellt sich jedenfalls für einen Teil der Bera- terschaft als Berufswahlregelung dar, die nicht zu rechtfertigen ist. Auch wenn man von einer reinen Berufsausübungsregelung ausginge, wäre der Eingriff unverhältnismäßig, da eine unzulässige Verlagerung gesetzgeberischer Aufklärungsaufgaben auf Private vorliegt, zumal der Gesetzgeber wie im Fall der Cum/Ex-Geschäfte auch bei bekannten Gestaltungen nicht notwendigerweise zeitnah reagiert.
- In Abhängigkeit von der konkreten Ausgestaltung der Anzeigepflicht, insbesondere in zeitlicher und inhaltlicher Hinsicht, wäre sie, je nach Ausgestaltung, unvereinbar mit der ebenfalls von Art. 12 Abs. 1 GG geschützten Vertraulichkeit des Mandatsverhält- nisses.
- Wegen der multipolaren Zielsetzung der Anzeigepflicht und der bisher in den Entwür- fen fehlenden Informationsschutzregelungen läge ein Eingriff in das Recht auf informa- tionelle Selbstbestimmung von Beratern und Steuerpflichtigen vor. Bei einer Nutzung außerhalb der in § 30 AO zugelassenen Fälle wird zudem das Steuergeheimnis verletzt.
- Schließlich wird sich eine sanktionsbewehrte Anzeigepflicht, die noch unbekannte und besonders innovative Gestaltungen erfassen soll und deshalb zwangsläufig sehr offen formuliert werden muss, auch nicht mit dem Bestimmtheitsgebot vereinbaren lassen.
- Im Hinblick auf den auf grenzüberschreitende Sachverhalte beschränkten EU- Richtlinienentwurf besteht keine Pflicht des nationalen Gesetzgebers, auch rein natio- nale Gestaltungen zu erfassen. Sollte dies dennoch geschehen, bestünden die verfas- sungsrechtlichen Bedenken fort.

C. Sachverhalt

Die Einführung einer Anzeigespflicht für Steuergestaltungsmodelle ist bereits seit langem Gegenstand der politischen Diskussion. Schon im Jahr 2007 lag ein Gesetzentwurf des Bundesfinanzministeriums² vor, der aber aufgrund scharfer Kritik aus der Fachöffentlichkeit³ nicht weiter verfolgt wurde. Auch die OECD sieht in ihrem BEPS-Aktionsplan aus dem Jahre 2015 eine Anzeigespflicht vor, die allerdings den Status einer bloßen Empfehlung hat.⁴

Auf nationaler Ebene hat der Bundesrat 2014 eine Entschließung gefasst, nach der er von der Bundesregierung unter anderem erwarte, dass sie sich für die Einführung einer europaweiten Anzeige- und Registrierungspflicht von internationalen Steuergestaltungen einsetze und im Vorgriff darauf bereits zeitnah eine nationale Regelung schaffe.⁵ Das Bundesministerium der Finanzen beauftragte im Juli 2015 das Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen mit der Erstellung eines Gutachtens zu der Frage, wie eine zulässige und effiziente Anzeigespflicht ausgestaltet werden könnte.⁶ Die Finanzministerkonferenz vom 3.6.2016 betonte erneut das Ziel, eine allgemeine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen zu schaffen.⁷ Im September 2016 wurde eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Anzeigespflicht für Steuergestaltungen“ eingerichtet, die die Ergebnisse des Gutachtens und von den Ländern Schleswig-Holstein und Hessen vorgelegte Formulierungsvorschläge diskutierte. Nach einem Zwischenbericht vom 30.3.2017 konnte sich die Arbeitsgruppe jedoch nicht auf einen konkreten Gesetzesvorschlag einigen.⁸ Der Bundesrat bekräftigte im Dezember 2016 seinen Beschluss aus dem Jahr 2014

² http://rsw.beck.de/rsw/upload/fdma/stgestanzpflg_refentw.pdf; der Entwurf wurde nicht allgemein veröffentlicht, eine Bezugnahme findet sich aber in den Empfehlungen der Bundesratsausschüsse zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008, BR-Drucksache 544/1/07, S. 64 ff.

³ Etwa Kessler/Eicke, BB 2007, 2370; Flämig, Beihefter zu DStR 44/2007, 2; Geerling/Gorbauch, DStR 2007, 1703 (1706); Scholz, Rechtsgutachterliche Stellungnahme zur Verfassungsmäßigkeit des Gesetzentwurfs zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen (§ 138a AO), Gutachten v. 31.7.2007, LexInform Nr. 0208904; Wassermeyer, Verfahrensrechtliche Fragen des § 138a AO-Entwurf, Gutachten v. 25.6.2007, LexInform Nr. 0208903; Schenke, Verfassungs- und europarechtliche Fragen des § 138a AO, Gutachten v. 25.6.2007, LexInform Nr. 0208905.

⁴ <http://www.oecd.org/ctp/beps-actions.htm>, Aktionspunkt 12; s. hierzu den finalen Bericht der OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, 2015.

⁵ BR-Drucksache 205/14, S. 2 ff.

⁶ Das Gutachten wurde im September 2016 veröffentlicht, http://www.tax.mpg.de/fileadmin/TAX/docs/TL/MA/Gutachten_Anzeigepflichten_MPI.pdf und Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, 2016.

⁷ Vgl. Pressemitteilung des Finanzministeriums Brandenburg v. 3.6.2016, <http://www.mdf.brandenburg.de/cms/detail.php/bb1.c.446576.de>.

⁸ Zwischenbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Anzeigepflicht für Steuergestaltungen“ vom 30.3.2017, n.v., Anhang 2.

und sprach sich für eine Implementierung der Anzeigespflicht noch in der laufenden Legislaturperiode aus.⁹ Im November 2017 beschloss die Finanzministerkonferenz sodann, unter Federführung der Länder Schleswig-Holstein und Rheinland-Pfalz einen nationalen Gesetzentwurf zu entwickeln.¹⁰ Eckpunkte für eine rechtliche Ausgestaltung sollen bis zum Sommer 2018 vorgelegt werden.¹¹

Der Schleswig-Holsteinische Entwurf¹² sieht eine Anzeigespflicht vor, welche primär entgeltliche Vermarkter oder Anbieter von Steuergestaltungen treffen soll.¹³ Subsidiär soll der Steuerpflichtige verpflichtet sein, der zudem nach Umsetzung des Modells in seiner Steuererklärung eine vom Bundeszentralamt für Steuern dem jeweiligen Gestaltungsmodell zugewiesene Registriernummer¹⁴ anzugeben hat.¹⁵ Der sachliche Anwendungsbereich ist äußerst weit gefasst und erfasst Gestaltungen, von denen ihrer Zielsetzung nach das Erreichen eines steuerlichen Vorteils zu erwarten ist und für deren Implementierung oder Entwicklung der Steuerpflichtige gesondert abzurechnende Aufwendungen getätigt hat.¹⁶ Dieser weite Anwendungsbereich soll durch Regelbeispiele¹⁷ konkretisiert werden, die konkrete Gestaltungsmerkmale benennen, namentlich

- Aufwandsberücksichtigung in mehreren Rechtsordnungen
- Zuordnung negativer Einkünfte und Schulden zu mehreren Steuerpflichtigen
- Mismatches in der Beurteilung der Steuersubjekteigenschaft
- Unbeschränkte Steuerpflicht in mehreren Rechtsordnungen
- Unterschiedliche Auslegung und Anwendung von DBA-Regelungen in den Vertragsstaaten
- Unterschiedliche Einordnung von Einnahmen in zwei Rechtsordnungen

⁹ BR-Drucksache 717/16 (Beschluss), S. 3; erneute Bestätigung im Juni 2017, BR-Drucksache 365/17 (Beschluss).

¹⁰ Vgl. Pressemitteilung des Finanzministeriums Schleswig-Holstein v. 9.11.2017, http://www.schleswig-holstein.de/DE/Landesregierung/VI/_startseite/Artikel2017_2/171109_Finanzkonferenz.html.

¹¹ Vgl. Pressemitteilungen des Finanzministeriums Schleswig-Holstein v. 9.11.2017 und 15.11.2017, http://www.schleswig-holstein.de/DE/Landesregierung/VI/_startseite/Artikel2017_2/171109_Finanzkonferenz.html, http://www.schleswig-holstein.de/DE/Landesregierung/VI/Presse/PI/2017_neu/171115_steuergestaltung.html.

¹² Schleswig-Holsteinischer Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Meldepflicht für Steuergestaltungen, n.v., Anhang 1.

¹³ § 138a S. 1 und S. 2 AO-E.

¹⁴ § 138a Abs. 5 AO-E.

¹⁵ § 138a Abs. 1 Satz 3, Abs. 6, Abs. 7 AO-E.

¹⁶ § 138a Abs. 2 Satz 1 AO-E.

¹⁷ § 138a Abs. 2 Satz 2 AO-E.

- „Double Dips“ in mehreren Rechtsordnungen
- Ausnutzung unterschiedlicher Steuer- oder Hebesätze

Die Anzeige hat den Inhalt der Gestaltung zu beschreiben, alle sachdienlichen Unterlagen beizufügen, den erzielbaren steuerlichen Vorteil nach Höhe und Zeitraum zu konkretisieren und die betroffenen Rechtsvorschriften zu nennen.¹⁸ Zudem ist nach erstmaliger Anzeige des Modells über einen Zeitraum von vier Jahren halbjährlich anzuzeigen, wie viele Steuerpflichtige das Gestaltungsmodell erworben haben.¹⁹ Die Anzeige ist vom Berater bis zum zehnten Tag nach Ablauf des Monats, in dem das Modell erstmalig angeboten wurde, zu erstatten.²⁰ Die Frist für den Steuerpflichtigen ist an die jeweilige Steuererklärungsfrist gebunden.²¹ Schließlich ist eine Verordnungsermächtigung zugunsten des Bundesministeriums der Finanzen hinsichtlich der Durchführung des Verfahrens, der Form und des Inhalts der Anzeige vorgesehen.²² Flankierend sollen die Nichtabgabe sowie die nicht vollständige Abgabe der Anzeige mit Bußgeldern bis zu 50.000 € bewehrt werden, wobei darüber hinaus eine tatangemessene Erhöhung der Geldbuße möglich sein soll, wenn der gezogene wirtschaftliche oder steuerliche Vorteil den Betrag von 50.000 € übersteigt. Für die nicht fristgerechte Anzeige ist ein Bußgeld von 25.000 €, mindestens jedoch 200 € für jeden Tag der Fristüberschreitung, vorgesehen.²³

Parallel zum Vorstoß auf nationaler Ebene hat die EU-Kommission am 21.6.2017 einen Richtlinienvorschlag für einen verpflichtenden automatischen Informationsaustausch im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle veröffentlicht.²⁴ Die Richtlinie ist nach ihrem Artikel 2 bis zum 31.12.2018 umzusetzen, wobei die Mitgliedstaaten nach Artikel 8aaa Nr. 4 des Entwurfs verpflichtet sind, die Anzeigespflicht rückwirkend auf das Datum der politischen Einigung auf EU-Ebene auszudehnen. Modelle, die zwischen dem Zeit-

¹⁸ § 138a Abs. 3 Satz 1 AO-E.

¹⁹ § 138a Abs. 3 Satz 2 und 3 AO-E mit Möglichkeit der Verkürzung des Vierjahreszeitraums durch das BZSt.

²⁰ § 138a Abs. 4 Satz 1 und 2 AO-E.

²¹ § 138a Abs. 4 Satz 3, 4 und 5 AO-E sieht – wohl in Anlehnung an § 149 Abs. 2 Satz 1 AO – eine regelmäßige Frist bis zum 31. Juli des Folgejahres vor, soweit nicht andere Anzeige- oder Erklärungsfristen einschlägig sind.

²² § 138a Abs. 8 AO-E.

²³ § 379a AO-E.

²⁴ COM(2017) 335 final; technisch handelt es sich um einen Vorschlag zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung.

punkt der politischen Einigung und dem 31.12.2018 umgesetzt wurden, wären nach dieser Regelung bis zum 31.3.2019 zu melden. Die vorgeschlagene Anzeigepflicht ist auf grenzüberschreitende Sachverhalte beschränkt.

Der Bundesrat hat mit Beschluss vom 22.9.2017²⁵ den EU-Vorschlag begrüßt, zugleich aber einige Änderungen angeregt und ausdrücklich betont, dass auch eine Anzeigepflicht für rein nationale Sachverhalte erforderlich – möglicherweise sogar aufgrund der Grundfreiheiten geboten – sei.²⁶

D. Rechtliche Würdigung

I. Vorfrage: Zielsetzung

Um die verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer Anzeigepflicht prüfen zu können, ist zunächst zu klären, welches Ziel die Anzeigepflicht verfolgt. Denn eine belastende staatliche Maßnahme muss grundsätzlich einen legitimen Zweck verfolgen. Zudem determiniert die Zielsetzung die folgerichtige systematische Ausgestaltung und die Bezugspunkte der Verhältnismäßigkeitsprüfung.

Aus der Diskussion internationaler Anzeigepflichten lassen sich drei Zielsetzungen unterscheiden:²⁷

1. Eine veranlagungsunterstützende Funktion, die es den Finanzbehörden ermöglichen soll, die Steuerfälle, in denen unerwünschte Gestaltungen genutzt wurden, zu identifizieren, intensiv zu prüfen und erforderlichenfalls durch Verwaltungsanweisungen, die Anwendung von Missbrauchsnormen oder Ähnlichem zu reagieren.

²⁵ BR-Drucksache 524/17 (Beschluss); dazu die Stellungnahme der Kommission v. 21.11.2017, C(2017) 7713 final.

²⁶ Siehe hierzu die Stellungnahme der EU-Kommission v. 21.11.2017, C(2017) 7713 final, S. 2.

²⁷ Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, 2016, S. 3.

2. Zudem kann eine rechtspolitische Zielsetzung verfolgt werden, die es dem Gesetzgeber ermöglichen soll, erkannte Gesetzeslücken (möglicherweise rückwirkend) zu schließen.²⁸
3. Schließlich kommt eine Abschreckungsfunktion in Betracht, nach der Steuerpflichtige und Berater bereits durch die Anzeigepflicht davon abgehalten werden sollen, betroffene Gestaltungen umzusetzen bzw. zu vermarkten. Die Abschreckwirkung entsteht, wenn die Anzeige mit hohem Aufwand verbunden ist und wenn sie unabhängig davon, ob es sich um eine unerwünschte oder eine zulässige Gestaltung handelt, stets intensive behördliche Nachforschungen nach sich zieht.

Zum Verhältnis dieser Zielsetzungen zueinander ist zu sagen, dass im Grundsatz mehrere Ziele zugleich bzw. als Primär- und Sekundärziele verfolgt werden können.²⁹ Dieser Grundsatz muss aber hinsichtlich der Abschreckungsfunktion eingeschränkt werden: Das Bundesverfassungsgericht hat entschieden, dass eine Datenerhebung ungeeignet ist, das Ziel der Informationsgewinnung zu erreichen, wenn gleichzeitig an die Preisgabe der Information negative Folgen geknüpft werden.³⁰ Denn der Bürger wird umso weniger dazu bereit sein, zutreffende Informationen preiszugeben, umso stärker hieran negative Folgen geknüpft werden. Damit schließen sich Abschreckungsfunktion und Informationsgewinnung (als Teil der veranlagungsunterstützenden und rechtspolitischen Funktion) aus.

Anders als auf europäischer Ebene³¹ stehen auf nationaler Ebene die ersten beiden Ziele im Vordergrund (veranlagungsunterstützende und rechtspolitische Funktion). In allen Vorstößen wird das Ziel dahingehend konkretisiert, möglichst frühzeitig umfassende Informationen über in Frage kommende Steuergestaltungsmodelle zu erlangen, um staatlicherseits reagieren zu können. Dabei werden in der Regel behördliche Reaktionen (im Sinne der veranlagungsunter-

²⁸ Zur Möglichkeit rückwirkender Gesetzesänderung und der dann erforderlichen verfahrensrechtlichen Umsetzung vgl. Hermenns/Modrzejewski/Münch/Rüsch, IStR 2016, 803 (807 ff.).

²⁹ Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, 2016, S. 3.

³⁰ BVerfG v. 15.12.1983, 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (49 f.; 64 f.).

³¹ S. hierzu unten E.

stützenden Funktion) und gesetzgeberische Reaktionen (im Sinne der rechtspolitischen Funktion) gleichermaßen gewichtet.³² Die Abschreckungsfunktion wird als Nebenzweck betrachtet.³³

Entscheidend ist, dass die konkrete Anzeigepflicht auch im Einklang mit den jeweiligen Zielsetzungen ausgestaltet werden muss. Das bedeutet insbesondere, dass eine Anzeigepflicht nicht schon im Beratungsstadium ansetzen kann, also bevor der Steuerpflichtige sich für die Umsetzung eines konkreten Gestaltungsmodells entschieden hat. Zudem dürfen an die bloße Anzeige keine negativen Folgen geknüpft werden. Andernfalls lägen – trotz anderslautender Absichtsbekundungen – die Abschreckungswirkungen der Anzeigepflicht auf der Hand.³⁴

II. Verletzung der Berufsfreiheit

Eine Verletzung der von Art. 12 Abs. 1 GG geschützten Berufsfreiheit kommt in zweierlei Hinsicht in Betracht: Zum einen stellt die erhebliche administrative Mehrbelastung der von der Anzeigepflicht betroffenen Berater einen Eingriff in die Berufswahl- und Berufsausübungsfreiheit dar. Zum anderen greift die Pflicht, Details der steuerlichen Beratung zu offenbaren, in das ebenfalls von Art. 12 Abs. 1 GG geschützte Vertrauensverhältnis zwischen Berufsträger und Mandant ein.

³² BR-Drucksache 524/17 (Beschluss), S. 2 und 4; Schleswig-Holsteinischer Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Meldepflicht für Steuergestaltungen, n.v., Anhang 1, S. 4 f.; der Zwischenbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Anzeigepflicht für Steuergestaltungen“ vom 30.3.2017, n.v., Anhang 2, S. 6 spricht von einer „primär“ rechtspolitischen Funktion, die „ergänzend (...) auch veranlagungsunterstützende Elemente enthalten“ soll.

³³ Zwischenbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Anzeigepflicht für Steuergestaltungen“ vom 30.3.2017, n.v., Anhang 2, S. 6.

³⁴ Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, 2016, S. 11 ff.; s. hierzu auch unten D.II.2.

1. Berufswahl- und Berufsausübungsfreiheit

a. Eingriff in den Schutzbereich

Art. 12 Abs. 1 GG gewährleistet als einheitliches Grundrecht die freie Wahl und Ausübung eines Berufes. Geschützt wird die freie Entscheidung über alle Modalitäten, also insbesondere über Inhalt, Umfang und Verfahrensweisen der beruflichen Tätigkeit.³⁵ Da die nationalen Vorschläge – auch insoweit zum Teil anders als der Richtlinienentwurf³⁶ – vorrangig Steuerberater, Rechtsanwälte und andere kommerzielle Anbieter von Steuergestaltungen³⁷ verpflichten, im Zuge ihrer Berufsausübung bestimmte Anzeigen an die Finanzbehörden zu erstatten, liegt ein Eingriff in die Berufsfreiheit vor. Die konkrete Anknüpfung an die steuerberatende Tätigkeit begründet die hierzu erforderliche berufsregelnde Tendenz.³⁸

b. Rechtfertigungsmaßstab

Fraglich ist, welche Anforderungen an die Rechtfertigung zu stellen sind. Während das Bundesverfassungsgericht früher eine Prüfung anhand der sogenannten Drei-Stufen-Theorie vornahm, nach der die Rechtfertigungsanforderungen steigen, je nachdem, ob eine Berufsausübungsregelung, eine subjektive Berufswahlregelung oder eine objektive Berufswahlregelung vorliegt, hat es diese strikte Differenzierung in jüngerer Zeit zugunsten einer klassischen Verhältnismäßigkeitsprüfung aufgeweicht.³⁹ Gleichwohl behalten die Stufenanforderungen als Orientierungspunkte einer der Verhältnismäßigkeitsprüfung zugrunde liegenden Zweck-Mittel-

³⁵ Mann, in: Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 12 Rn. 77 ff.

³⁶ COM(2017) 335 final, Art. 8aaa Nr. 1 sieht eine Befreiung für Intermediäre vor, die „nach dem nationalen Recht dieses Mitgliedstaats über die Privilegien der Angehörigen von Rechtsberufen verfügen“; zum unklaren Umfang dieser Befreiung vgl. DStV, Stellungnahme E 06/17 v. 28.7.2017 S. 6.

³⁷ S. bereits Gesetzentwurf zur Anzeigespflicht von Steuergestaltungen v. 25.6.2007, http://rsw.beck.de/rsw/upload/fdma/stgestanzpflg_refentw.pdf, § 138a Abs. 3 Satz 1 AO-E: „Anzeigepflichtige Person ist, wer eine Steuergestaltung im Sinne des Absatzes 2 unter Darstellung oder Beschreibung der damit verbundenen Steuervorteile im Rahmen einer Geschäftsbeziehung anbietet oder empfiehlt (Vermarkter)“; Schleswig-Holsteiner Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Meldepflicht für Steuergestaltungen, n.v., Anhang 1, § 138a Abs. 1 Satz 2 AO-E: „Anbieter ist, wer eine Steuergestaltung im Sinne des Absatzes 2 gegen Entgelt oder einen anderen wirtschaftlichen Vorteil vermarktet oder empfiehlt“; Zwischenbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Anzeigepflicht für Steuergestaltungen“ vom 30.3.2017, n.v., Anhang 2, S. 17 f.: „Anbieter“, wobei eine Ausnahme für Steuerberater und Rechtsanwälte diskutiert wird.

³⁸ Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, 2016, S. 26; Beuchert, Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen, 2012, S. 329 f.

³⁹ Mann, in: Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 12 Rn. 125 ff.

Relation Gültigkeit.⁴⁰ So kann eine Berufsausübungsregelung im Grundsatz bereits durch vernünftige Erwägungen des Allgemeinwohls gerechtfertigt werden,⁴¹ während eine Berufswahlregelung zur Abwehr nachweisbarer oder höchstwahrscheinlicher schwerer Gefahren für ein überragend wichtiges Gemeinschaftsgut zwingend geboten sein muss.⁴²

(1.) Abgrenzung Berufswahl- / Berufsausübungsregelung

Vor diesem Hintergrund lässt sich die Anzeigepflicht zumindest als Berufsausübungsregelung einordnen. Ob sie darüber hinaus auch als (dann objektive) Berufswahlregelung qualifiziert, hängt von ihrer tatsächlichen Wirkung ab. Denn nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts können auch vordergründig rein die Berufsausübung betreffende Regelungen in ihrer Wirkungsweise Eingriffen in die Freiheit der Berufswahl nahekomen. Maßgeblich ist demnach nicht, ob formal der Zugang zum Beruf oder die Ausübung des Berufs geregelt wird, sondern wie die Regelung sich tatsächlich auswirkt.⁴³ Formal als Ausübungsregelungen gestaltete Normen kommen einer Berufswahlregelung jedenfalls dann nahe, wenn die sinnvolle Berufsausübung unmöglich gemacht wird.⁴⁴ Auch unterhalb dieser Schwelle erkennt das Gericht aber einen fließenden Übergang von Berufsausübungs- zu Berufswahlregelungen an.⁴⁵

⁴⁰ Mann, in: Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 12 Rn. 151.

⁴¹ BVerfG v. 13.12.2000, 1 BvR 335/97, BVerfGE 103, 1 (10); v. 10.6.2009, 1 BvR 706/08 u.a., BVerfGE 123, 186 (238 f.); v. 12.1.2016, 1 BvL 6/13, BVerfGE 141, 82 (100).

⁴² BVerfG v. 8.6.1960, 1 BvL 53/55 u.a., BVerfGE 11, 168 (183); v. 19.7.2000, 1 BvR 539/96, BVerfGE 102, 197 (214); v. 10.6.2009, 1 BvR 706/08 u.a., BVerfGE 123, 186 (238 f.).

⁴³ BVerfG v. 23.3.1960, 1 BvR 216/51, BVerfGE 11, 30 (42 f.); v. 12.6.1990, 1 BvR 355/86, BVerfGE 82, 209 (229 f.); v. 20.3.2001, 1 BvR 491/96, BVerfGE 103, 172 (184).

⁴⁴ BVerfG v. 16.3.1971, 1 BvR 52/66 u.a., BVerfGE 30, 292 (313 f.); v. 2.3.2010, 1 BvR 256/08 u.a., BVerfGE 125, 260 (359).

⁴⁵ Etwa BVerfG v. 25.3.1992, 1 BvR 298/86, BVerfGE 86, 28 (39): „(...) kann die freiheitsbeschränkende Wirkung der umstrittenen Berufsausübungsregelung nicht gering veranschlagt werden. Sie nähert sich zwar noch nicht einer Beschränkung der Berufswahl, weil sie der Ausübung des Sachverständigenberufs weder rechtlich noch wirtschaftlich die Grundlage entzieht; sie geht aber erheblich über eine wettbewerbsneutrale Ausübungsregelung hinaus.“

(2.) Existenz eines eigenständigen Berufsbildes bei der Gestaltungsberatung

Vor diesem Hintergrund dürfte eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – unabhängig von ihrer konkreten Ausgestaltung – jedenfalls für solche Adressaten einer Berufswahlregelung nahekommen, deren Hauptgeschäft in der Entwicklung innovativer Steuergestaltungsmodelle besteht. Denn bei einer derart ausgerichteten Tätigkeit handelt es sich um einen eigenständigen Beruf im Sinne des Art. 12 Abs. 1 GG. Für die Frage, ob die Anzeigepflicht den Zugang zu einem eigenständigen Beruf regelt, also Berufswahlregelung ist, oder lediglich die Ausübung des Gesamtberufs „Steuerberater“ bzw. „Rechtsanwalt“ regelt, ist nach der – allerdings sehr kasuistisch geprägten⁴⁶ – Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auf inhaltliche Kriterien, insbesondere die Verkehrsauffassung, abzustellen.⁴⁷ Vorgefundene Spezialisierungen und Ausdifferenzierungen innerhalb eines möglicherweise vormals einheitlichen Berufsbildes sind zu berücksichtigen⁴⁸, so dass die Entstehung neuer Berufsbilder im Sinne einer dynamischen Gewährleistungsgarantie von Art. 12 Abs. 1 GG nicht nur möglich, sondern selbstverständlich ist.⁴⁹ Dabei kommt der einfachgesetzlichen Ausgestaltung – wie etwa der einheitlichen Zulassung zum „Beruf“ des Steuerberaters oder Rechtsanwalts – allenfalls indizielle Bedeutung zu.⁵⁰ Entscheidend ist die aktuelle Berufswirklichkeit.⁵¹ Die Indizwirkung einheitlicher Zulassungsregelungen muss daher entfallen, wenn zwischen den verschiedenen Spezialisierungen eine funktionale Trennung geboten ist.⁵² Das Bundesverfassungsgericht verlangt eine „sozial abgrenzbare Aktivität mit eigenem, von dem sonstigen Berufsinhalt geschiedenen charakteristischen Gepräge“.⁵³

Nach diesen Maßstäben erfüllen Berater, die auf die Entwicklung von Steuergestaltungen spezialisiert sind, die Voraussetzungen eines eigenständigen Berufsbildes. Der Markt der steuerberatenden Berufe ist hinsichtlich der Vorbildung und der Spezialisierung der Akteure derart

⁴⁶ Ausführlich Scholz, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 12 Rn. 280 ff. (Juni 2006); Mann, in: Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 12 Rn. 84.

⁴⁷ BVerfG v. 22.5.1963, 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147 (163 ff.); BVerfG v. 25.3.1992, 1 BvR 298/86, BVerfGE 86, 28 (38); Mann, in: Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 12 Rn. 84.

⁴⁸ BVerfG v. 24.10.2002, 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62 (116); Mann, in: Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 12 Rn. 69.

⁴⁹ BVerfG v. 29.10.1997, 1 BvR 780/87, BVerfGE 97, 12 (33 f.).

⁵⁰ Mann, in: Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 12 Rn. 85.

⁵¹ BVerfG v. 22.5.1963, 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147 (163 ff.); BVerfG v. 24.10.2002, 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62 (116); Mann, in: Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 12 Rn. 69.

⁵² Scholz, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 12 Rn. 33 (Juni 2006); Mann, in: Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 12 Rn. 85.

⁵³ BVerfG v. 29.10.1997, 1 BvR 780/87, BVerfGE 97, 12 (32 f.).

diversifiziert, dass von einem einheitlichen „Beruf des Steuerberaters“ oder „Beruf des Rechtsanwalts“ in der Praxis nicht mehr ausgegangen werden kann.⁵⁴ Beispielsweise ist die Tätigkeit eines steuerlichen Beraters in einer Einzelkanzlei, der im Wesentlichen die Steuererklärungen von Arbeitnehmern, Vermietern und Rentnern erstellt, nicht sinnvoll mit der eines hochspezialisierten Beraters in einer Großkanzlei zu vergleichen, der für internationale Umstrukturierungen Steuergestaltungen entwickelt. Aus Sicht des Verkehrs liegen hier inhaltlich völlig unterschiedliche Tätigkeitsbereiche vor, die etwa hinsichtlich des potentiellen Mandantenkreises, der Arbeitsbedingungen, der finanziellen Chancen und Risiken und der öffentlichen Wahrnehmung kaum vergleichbar sind.⁵⁵ Aus ähnlichen Gründen hat das Bundesverfassungsgericht bereits 1980 entschieden, dass sich innerhalb des Sammelbegriffs „Hilfeleistung in Steuersachen“ wenigstens zwei selbständige Formen der Berufsausübung entwickelt hätten, nämlich zum einen die eigentliche Steuerberatung in der Form echter Rechtsberatung, zum anderen die Buchführungshilfe. Deshalb war der Gesetzgeber nicht berechtigt, letzteren Beruf zu beseitigen.⁵⁶

Selbst innerhalb der Gruppe derer, die sich im Hauptgeschäft ausschließlich mit Steuergestaltungsmodellen beschäftigen, ist darüber hinausgehend häufig eine Spezialisierung auf einzelne Steuerarten, Länder oder Branchen anzutreffen. Berufsträger, die sich derart – möglicherweise über Jahrzehnte – spezialisiert haben, können nicht einfach darauf verwiesen werden, in ein anderes Berufsbild, wie die Deklarationserstellung, zu wechseln. Legt man diesen Berufsträgern eine Anzeigespflicht auf mit dem Ziel, die Steuergestaltung nicht nur pro futuro gesetzlich auszuhebeln, sondern auch im konkreten Mandatsfall durch rückwirkende Gesetzesänderung oder Anwendung von Missbrauchsnormen in der Veranlagung unbrauchbar zu machen oder sogar den Mandanten präventiv von der Umsetzung abzuhalten,⁵⁷ so lässt sich der Beruf wirtschaftlich nicht mehr sinnvoll ausüben. Denn kein Mandant wird bereit sein, für eine Gestaltungsberatung zu bezahlen, die noch vor ihrer Umsetzung angezeigt, sodann gesetzlich oder bei der Veranlagung ausgehebelt wird und daher keinen Steuervorteil bringt. Anders wäre dies möglicherweise, wenn die Anzeige als eine Art Zertifizierung ausgestaltet wäre, bei der Berater

⁵⁴ A.A. Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, *Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland*, 2016, S. 30 f., die zwar zutreffend die Bedeutung inhaltlicher Kriterien betonen, in der Subsumtion aber die einfachgesetzliche Konturierung in den Vordergrund stellen.

⁵⁵ Zur fehlenden Vergleichbarkeit von Großkanzleianwälten mit dem Rest der Anwaltschaft – auch im Hinblick auf die Verfassungsgerichtsrechtsprechung zum Berufsbegriff – zuletzt Hartung, in: *Liber Amicorum für Michael Oppenhoff*, 2017, S. 37 ff., S. 53 ff.

⁵⁶ BVerfG v. 18.6.1980, 1 BvR 697/77, BVerfGE 54, 301 (325 f.).

⁵⁷ S. zu den verfolgten Zielen oben D.I.

und Mandanten Gewissheit über die spätere Anerkennung erlangen. Dies ist aber nicht vorgesehen.⁵⁸ Es liegt damit eine Berufswahlregelung vor.

(3.) Zugangsbeschränkende Wirkung auch bei Generalisten?

Aber auch bei Beratern, bei denen die Entwicklung von Gestaltungsmodellen nicht zum Hauptgeschäft gehört, können die Wirkungen der Anzeigepflicht ein Ausmaß annehmen, das dem einer Berufswahlregelung gleichkommt.⁵⁹ Ob dies der Fall ist, hängt davon ab, wie der Tatbestand genau ausgestaltet wird.⁶⁰ Maßgeblich ist die wirtschaftliche Belastung der Adressaten der Anzeigepflicht. So hat das Bundesverfassungsgericht etwa entschieden, dass die öffentliche Finanzierung einzelner Krankenhäuser im Rahmen eines Krankenhausplanes für die nicht geförderten Häuser zu so schwerwiegenden wirtschaftlichen Belastungen führen könne, dass der Eingriff einer Beschränkung der Berufswahl nahekomme und deshalb eine Rechtfertigung durch bloß vernünftige Erwägungen des Gemeinwohls nicht ausreiche. Vielmehr wögen nur "Gemeinwohlbelange von hoher Bedeutung (...) so schwer, dass sie gegenüber dem schutzwürdigen Interesse des Krankenhausträgers an ungehinderter Betätigung den Vorrang [verdienen]".⁶¹

Derartige schwerwiegende Belastungen drohen auch durch die Anzeigepflicht. Denn der Gesetzgeber wird den Kreis anzeigepflichtiger Gestaltungen, um Informationen über die tatsächlich innovativen und daher aus fiskalischer Sicht besonders relevanten Gestaltungsmodelle zu erhalten, notwendigerweise sehr weit und tendenziell unbestimmt fassen.⁶² Dies wird dazu führen, dass auch eine Vielzahl von Gestaltungen anzuzeigen sein wird, die unbedenklich sind. Die überschießende Wirkung der Anzeigepflicht ist wegen des Innovationsgehalts der in Rede stehenden Gestaltungsmodelle systemimmanent.⁶³ Dies kann dazu führen, dass die Beraterschaft

⁵⁸ Zwischenbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Anzeigepflicht für Steuergestaltungen“ vom 30.3.2017, n.v., Anhang 2, S. 26 f.; Schleswig-Holsteinischer Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Meldepflicht für Steuergestaltungen, n.v., Anhang 1, S. 5.

⁵⁹ So für den Entwurf des Jahres 2007 im Ergebnis bereits Schenke, Verfassungs- und europarechtliche Fragen des § 138a AO, Gutachten v. 25.6.2007, LexInform Nr. 0208905, S. 9 f.; in diese Richtung auch Flämig, Beihefter zu DStR 44/2007, 2 (7 und 11).

⁶⁰ Beuchert, Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen, 2012, S. 229 f.

⁶¹ BVerfG v. 12.6.1990, 1 BvR 355/86, BVerfGE 82, 209 (229 f.).

⁶² S. zum Bestimmtheitsproblem unten D.IV.

⁶³ Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, 2016, S. 83 ff.

derart mit Anzeigepflichten belastet wird, dass für viele eine wirtschaftlich sinnvolle Weiterführung des Berufs nicht möglich ist.⁶⁴ Hier hat freilich der Gesetzgeber in der Hand, die genaue Belastungswirkung zu steuern, indem er etwa

- die anzeigepflichtigen Modelle zielgenau und unter Vermeidung von Generalklauseln beschreibt⁶⁵, wodurch das Alltagsgeschäft der Mehrheit der Berater nicht erfasst wird
- hierdurch zugleich Haftungs- und Sanktionsrisiken für die Berater minimiert
- Sanktionen verhältnismäßig ausgestaltet⁶⁶, etwa auf berufsrechtliche Maßnahmen beschränkt, oder die Möglichkeit der Durchsetzung mit Zwangsmitteln ausreichen lässt
- den Umfang der Anzeigepflicht auf das absolut Nötigste begrenzt und den Inhalt klar bestimmt⁶⁷
- großzügige Fristen für die Erfüllung der Anzeigepflicht schafft⁶⁸
- eine finanzielle Kompensation ermöglicht, etwa aus staatlichen Mitteln⁶⁹ oder durch einen entsprechenden Gebührentatbestand⁷⁰

Ob eine schonende Ausgestaltung in obigem Sinne aber tatsächlich ausreichen wird, um der Anzeigepflicht die Wirkweise einer Berufswahlregelung auch für generalistisch tätige Berater zu nehmen, ist kaum vorherzusehen. Als Negativbeispiel sei hier nur auf den Schleswig-Hol-

⁶⁴ Debus, DStR 2017, 2520 (2522); für den Gesetzentwurf des Jahres 2007 bereits Flämig, Beihefter zu DStR 44/2007, 2 (11).

⁶⁵ Zu den dann allerdings entstehenden Eignungsproblemen s. unten D.II.1.c(2.).

⁶⁶ Die Notwendigkeit einer Begrenzung etwaiger Bußgeldandrohungen sieht auch das BMF, vgl. Zwischenbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Anzeigepflicht für Steuergestaltungen“ vom 30.3.2017, n.v., Anhang 2, S. 26.

⁶⁷ Insbesondere darf der Adressat der sanktionsbewehrten Anzeigepflicht nicht mit unklaren Anforderungen belastet werden, s. hierzu unten D.IV.

⁶⁸ Die etwa in Art. 8aaa Nr. 1 des EU-Richtlinienentwurfs (COM(2017) 335 final) vorgesehene Frist von 5 Arbeitstagen ist geradezu absurd kurz und führt fast zwangsläufig zu Pflichtverstößen; dies hat auch der Bundesrat festgestellt, BR-Drucksache 524/17 (Beschluss), S. 3; die Kommission scheint aber auf der Frist zu beharren, vgl. Stellungnahme der Kommission v. 21.11.2017, C(2017) 7713 final, S. 3. Hinzu kommt, dass das fristauslösende Ereignis im Richtlinienentwurf nicht klar bestimmt ist, vgl. DStV, Stellungnahme E 06/17 v. 28.7.2017, S. 5.

⁶⁹ Für den Entwurf des Jahres 2007 bereits Schenke, Verfassungs- und europarechtliche Fragen des § 138a AO, Gutachten v. 25.6.2007, LexInform Nr. 0208905, S. 10 ff., der eine verfassungsrechtliche Pflicht zur Kompensation annimmt; allgemein zum Erfordernis staatlicher Kompensation bei Indienstnahme Privater vgl. Drüen, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012, S. 204 ff., wonach jedenfalls die fehlende Verantwortung der Berufsträger für die gleichheitsgerechte Steuergesetzgebung für eine Kompensationspflicht sprechen dürfte; a.A. für die Anzeigepflicht Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, 2016, S. 35 ff.

⁷⁰ Vgl. Beuchert, Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen, 2012, S. 336.

steinischen Entwurf verwiesen, der etwa jede Gestaltung erfasst, „von der nach ihrer Zielsetzung zu erwarten ist, dass deutsche Steuern (...) vermieden“ oder „Steueransprüche in spätere Besteuerungszeiträume oder Besteuerungszeitpunkte verschoben“ werden, soweit die Beratung hierüber als eigene Angelegenheit abgerechnet wird.⁷¹ Es ist zu befürchten, dass durch solche Formulierungen – zumal ohne jede De-Minimis- oder Härtefallregelung⁷² – ein wesentlicher Teil der steuerberatenden Tätigkeit anzeigepflichtig wird.

(4.) Zwischenergebnis

Die Untersuchung hat gezeigt, dass die Anzeigepflicht jedenfalls für die Gruppe derer, die im Hauptgeschäft die Vermarktung von Steuergestaltungen betreiben, eine Berufswahlregelung darstellt. Für den übrigen Teil der Beraterschaft wird sich der Eingriff – je nach konkreter Ausgestaltung der Anzeigepflicht – im fließenden Bereich zwischen Berufsausübungs- und Berufswahlregelung bewegen. Damit steht zugleich fest, dass die jedenfalls in Teilen berufszugangsverhindernde Regelung nur gerechtfertigt werden kann, wenn sie zur Abwehr nachweisbarer oder höchstwahrscheinlicher schwerer Gefahren für ein überragend wichtiges Gemeinschaftsgut zwingend geboten sein muss.⁷³

c. Rechtfertigungsprüfung

Diese Rechtfertigung wird nicht gelingen. So wie der Gesetzgeber nach obiger Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts⁷⁴ nicht berechtigt war, den Buchführungshelfer in den Beruf des Steuerberaters zu drängen, indem er letzteren mit einem Buchführungsprivileg ausstattete,

⁷¹ Schleswig-Holsteinischer Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Meldepflicht für Steuergestaltungen, n.v., Anhang 1, § 138a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO-E.

⁷² Zur Abmilderung des Eingriffs durch De-Minimis-Regelungen auch Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, 2016, S. 100 f.; der Gesetzentwurf des Jahres 2007 sah noch einen Ausschluss für Berater vor, die aus der Vermarktungstätigkeit bis zu 250.000 € Umsatz jährlich erzielten, zudem eine Verordnungsermächtigung für Härtefallregelungen, vgl. Gesetzentwurf zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen v. 25.6.2007, http://rsw.beck.de/rsw/upload/fdma/stgestanzpflg_refentw.pdf, § 138a Abs. 5 und Abs. 9 AO-E.

⁷³ S. hierzu oben D.II.1.b.

⁷⁴ BVerfG v. 18.6.1980, 1 BvR 697/77, BVerfGE 54, 301; s. oben D.II.1.b(2.).

ist er auch nicht berechtigt, die Entwickler von Steuergestaltungsmodellen in den Beruf generalistisch geprägter Berater zu drängen. Die Anzeigespflicht erweist sich vielmehr als unverhältnismäßig ((1.) bis (4.)). Eine Rechtfertigung würde im Übrigen auch dann scheitern, wenn man die Anzeigespflicht entgegen der hier vertretenen Auffassung als reine Berufsausübungsregelung verstünde (5.).

(1.) Legitimität des verfolgten Zwecks

Hinsichtlich der Legitimität des verfolgten Zwecks bestehen Zweifel, soweit mit der Anzeigespflicht – wie im EU-Richtlinienentwurf – vorrangig ein Abschreckungseffekt erzielt werden soll.⁷⁵ Ein solches Ziel wäre unvereinbar mit der grundrechtlich geschützten⁷⁶ Gestaltungsfreiheit der Steuerpflichtigen und dem Rechtsstaatsprinzip, das vom Steuergesetzgeber verlangt, den Raum der Gestaltungsfreiheit klar abzustecken und nicht mittelbar durch Abschreckung zu begrenzen.⁷⁷ Rechtspolitische und veranlagungsunterstützende Zwecksetzungen wären demgegenüber verfassungsrechtlich legitim.

(2.) Geeignetheit

Die Geeignetheit einer Anzeigespflicht für Steuergestaltungen könnte – trotz der geringen Anforderungen und der zu achtenden Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers⁷⁸ – dann in Zweifel gezogen werden, wenn der Tatbestand der anzeigepflichtigen Gestaltungsmodelle so eng gefasst wird, dass innovative Modelle nicht mehr erfasst werden. Denn eine Anzeigespflicht, die letztlich nur dem Fiskus bereits bekannte Modelle ans Tageslicht befördert, erfüllt weder eine rechtspolitische, noch eine über die bestehenden Mitwirkungspflichten hinausgehende veranlagungsunterstützende Funktion. Es zeigt sich bereits hier ein nicht auflösbares Dilemma⁷⁹ bei der Gestaltung des Tatbestands: Dieser muss im Grunde weit gefasst sein, um den Zweck

⁷⁵ S. hierzu oben D.I.

⁷⁶ Vgl. bereits BVerfG v. 14.4.1959, 1 BvL 23/57 u.a., BVerfGE 9, 237 (249 f.); Teil der Privatautonomie; vgl. auch BFH v. 12.9.1995, IX R 54/93, BStBl. II 1996, 158 (159); Debus, DStR 2017, 2520 (2524).

⁷⁷ Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, 2016, S. 12 ff.; Flämig, Beihefter zu DStR 44/2007, 2 (6 f.).

⁷⁸ Vgl. etwa BVerfG v. 9.3.1994, 2 BvL 43/92 u.a., BVerfGE 90, 145 (172 f.); v. 24.1.2012, 1 BvR 1299/05, BVerfGE 130, 151 (188), jeweils m.w.N.

⁷⁹ Vgl. Beuchert, Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen, 2012, S. 208 ff.; skeptisch jüngst auch Drüen, BB 2018, 11 (16).

der Anzeigepflicht erfüllen zu können.⁸⁰ Andererseits führt ein weiter Tatbestand zum einen zwangsläufig zu einer höheren Eingriffsintensität in Art.12 Abs. 1 GG⁸¹, die zur Unverhältnismäßigkeit des Eingriffs führt, zum anderen zur verfassungswidrigen Unbestimmtheit⁸² der Norm.

(3.) Erforderlichkeit

Auf Ebene der Erforderlichkeit steht die Frage im Vordergrund, ob die bestehenden Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und Ermittlungsbefugnisse der Finanzbehörde bereits ausreichend sind, um die angesprochene rechtspolitische und veranlagungsunterstützende Zielsetzung zu erreichen. So gab es durchaus skandalträchtige Gestaltungsmodelle, wie die Cum/Ex-Geschäfte, bei denen der Vorwurf im Raum steht, sie seien dem Gesetzgeber über einen längeren Zeitraum bekannt gewesen und trotzdem nicht effektiv beseitigt worden.⁸³ In solchen Fällen hätte eine Anzeigepflicht nicht weiter zur Zielverfolgung beigetragen. Dies stellt jedoch nicht die Erforderlichkeit einer auf innovative Gestaltungen ausgerichteten Anzeigepflicht insgesamt in Frage, die bundesweit Daten produziert und strukturell einen zeitlichen Wissensvorsprung des Gesetzgebers sichern soll.⁸⁴ Eine solche Anzeigepflicht stellt sich im Vergleich zu den bestehenden Erkenntnismöglichkeiten als effektiver dar.⁸⁵ Nicht erforderlich – wenn nicht bereits ungeeignet, s.o. – wäre aber eine Erfassung von den Finanzbehörden bereits anderweitig bekannten Modellen.⁸⁶

⁸⁰ S. hierzu oben D.I und D.II.1.b(3.).

⁸¹ S. hierzu oben D.II.1.b(3.).

⁸² S. hier unten D.IV.

⁸³ Vgl. etwa Zeit Online v. 23.6.2017, <http://www.zeit.de/wirtschaft/2017-06/cum-ex-skandal-abschlussbericht-untersuchungsausschuss>.

⁸⁴ Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, 2016, S. 34 f.

⁸⁵ Beuchert, Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen, 2012, S. 334 f.

⁸⁶ Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, 2016, S. 34 f.; zum Entwurf des Jahres 2007 bereits Flämig, Beihefter zu DStR 44/2007, 2 (11); Schenke, Verfassungs- und europarechtliche Fragen des § 138a AO, Gutachten v. 25.6.2007, LexInform Nr. 0208905, S. 9 und ausführlich Wassermeyer, Verfahrensrechtliche Fragen des § 138a AO-Entwurf, Gutachten v. 25.6.2007, LexInform Nr. 0208903, S. 2 ff.

(4.) Angemessenheit

Eine im engeren Sinne verhältnismäßige Ausgestaltung der Anzeigepflicht wird kaum möglich sein. Wie oben festgestellt, handelt es sich zumindest für bestimmte Adressaten um eine Berufswahlregelung, die nur gerechtfertigt ist, wenn sie zur Abwehr nachweisbarer oder höchstwahrscheinlicher schwerer Gefahren für ein überragend wichtiges Gemeinschaftsgut zwingend geboten ist. Unter den Begriff des überragend wichtigen Gemeinschaftsguts fallen etwa die Volksgesundheit⁸⁷, die Sicherung der Volksernährung⁸⁸ oder die Freiheit der Wissenschaft⁸⁹. Fiskalinteressen können hierunter nur in Extremfällen subsumiert werden, etwa im Fall der drohenden völligen Überforderung der finanziellen Leistungsfähigkeit von Bund und Ländern infolge der deutschen Wiedervereinigung.⁹⁰ Das allgemeine fiskalische Interesse an einem hohen Steueraufkommen qualifiziert nicht als überragend wichtiges Gemeinschaftsgut. Zwar wird der Anzeigepflicht zugeschrieben, sie sei in der Lage, eine gleichheitsgerechte Besteuerung zu gewährleisten.⁹¹ Dies ist indes kein Rechtfertigungsgrund für die vorliegende Anzeigepflicht. Aus Art. 3 Abs. 1 GG folgt die den Gesetzgeber treffende Pflicht, Gesetzeslücken zu schließen um eine leistungsfähigkeits- und damit gleichheitsgerechte Besteuerung zu gewährleisten.⁹² Dies rechtfertigt etwa Beschränkungen der unternehmerischen Freiheit *durch Steuergesetze*. Hieraus kann aber keine Rechtfertigung für alle Maßnahmen *auf dem Weg* zu einer gleichheitsgerechten Gesetzeslage hergeleitet werden.⁹³ Denn im Rechtsstaat ist es eine originäre Aufgabe des Gesetzgebers, festzustellen, welche Gesetzeslücken möglicherweise bestehen.⁹⁴ Hierzu greift der Gesetzgeber seit jeher⁹⁵ auf verschiedenste Erkenntnisquellen zurück, etwa auf wissenschaftliche Veröffentlichungen, Statistiken oder Stellungnahmen von Sachverständigen,

⁸⁷ BVerfG v. 11.6.1958, 1 BvR 596/56, BVerfGE 7, 377 (414 f.); v. 8.6.2010, 1 BvR 2011/07 u.a., BVerfGE 126, 112 (140).

⁸⁸ BVerfG v. 18.12.1968, 1 BvL 5/64 u.a., BVerfGE 25, 1 (16).

⁸⁹ BVerfG v. 3.9.2014, 1 BvR 3353/13, NVwZ 2014, 1571 (1571 f.).

⁹⁰ BVerfG v. 24.4.1991, 1 BvR 1341/90, BVerfGE 84, 133 (151 f.).

⁹¹ Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, 2016, S. 6 f., S. 33. Drüen, StuW 2008, 154 (158 f.).

⁹³ Zu dieser Differenzierung im Kontext der Grundfreiheitenprüfung auch Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, 2016, S. 79 f.; wie hier im Ergebnis auch Scholz, Rechtsgutachterliche Stellungnahme zur Verfassungsmäßigkeit des Gesetzentwurfs zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen (§ 138a AO), Gutachten v. 31.7.2007, LexInform Nr. 0208904, S. 5 f.

⁹⁴ So haben bereits im 18. und 19. Jahrhundert Vertreter verschiedener Gesetzgebungstheorien die Schaffung einer Institution vorgeschlagen, die u.a. die tatsächlichen Verhältnisse auf neuen Regelungsbedarf zu überprüfen hat, vgl. Mertens, Gesetzgebungskunst im Zeitalter der Kodifikationen, 2003, S. 42 ff., m.w.N.; zur Anzeigepflicht Pestke, BB 2017, Heft 6, I.

⁹⁵ Mertens, Gesetzgebungskunst im Zeitalter der Kodifikationen, 2003, S. 47 ff.

Verbänden und gesellschaftlichen Gruppen.⁹⁶ Die Aufgabe der Erkenntnisgewinnung an sich mag zur Rechtfertigung geringfügiger Grundrechtseingriffe wie der Erhebung statistischer Daten geeignet sein.⁹⁷ Zöge man diese Aufgabe jedoch zur Rechtfertigung derart massiver Grundrechtseingriffe wie der hier in Rede stehenden heran, so würde die nach Art. 105 ff. GG originär gesetzgeberische Aufgabe in rechtsstaatswidriger Weise auf den Bürger verlagert.⁹⁸

Diese Abwälzung von Ermittlungsaufgaben *im Gesetzgebungsverfahren* ist auch nicht mit Mitwirkungspflichten *im Veranlagungsverfahren* vergleichbar.⁹⁹ Denn die zutreffende Steuerfestsetzung hängt von der Mitwirkung des Steuerpflichtigen notwendigerweise ab¹⁰⁰, zum Teil wird von einer gemeinsamen Verantwortung, von einem Kooperationsverhältnis zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem gesprochen.¹⁰¹ Eine vergleichbare Verantwortung des einzelnen Bürgers bzw. Beraters für die Schließung von Gesetzeslücken besteht nicht.¹⁰² Insbesondere ist zu betonen, dass die – grundrechtlich geschützte¹⁰³ und berufsrechtlich zwingende¹⁰⁴ – steueroptimale Beratung und Gestaltung, mit der zugleich Gesetzeslücken aufgedeckt werden, keine Verantwortung für deren Schließung begründen kann.¹⁰⁵ Die Verantwortung für eine gleichheitsgerechte Gesetzgebung verbleibt beim Gesetzgeber. Eine sanktionierte Anzeigepflicht für

⁹⁶ Burghart, Die Pflicht zum guten Gesetz, 1996, S. 124.

⁹⁷ BVerfG v. 15.12.1983, 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (47 ff., 54 f.); einschränkend hierzu Degenhart, in: Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 70 Rn. 73: begründet allenfalls Legitimität des verfolgten Zwecks, aber keine Eingriffsermächtigung; Burghart, Die Pflicht zum guten Gesetz, 1996, S. 125; zu den bereits dann erheblichen Rechtfertigungsanforderungen im Hinblick auf die informationelle Selbstbestimmung s. unten D.III.

⁹⁸ Vgl. Flämig, Beihefter zu DStR 44/2007, 2 (10 f.): „eigene Rechtspflicht“ der Finanzverwaltung, die Entwicklung auf dem Gebiet des Steuerrechts zu beobachten; Flämig vergleicht diese Pflicht mit der berufsrechtlichen Pflicht von Beratern, sich über steuerrechtliche Entwicklungen zu informieren.

⁹⁹ A.A. offenbar Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, 2016, S. 35 ff., die nicht zwischen Gesetzgebungs- und Veranlagungsverfahren unterscheiden, worauf Debus, DStR 2017, 2520 (2523) zurecht hinweist; auch in dem auf S. 36, FN 96 angeführten Beispiel des § 34d WpHG – heute § 87 – geht es nicht um die Erkenntnisgewinnung im Vorfeld legislatorischer Maßnahmen, vgl. Schäfer, in: Heidel, Aktienrecht und Kapitalmarktrecht, 4. Aufl. 2014, § 34d WpHG Rn. 3 ff.; bei der Prüfung der EU-Grundfreiheiten differenzieren Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert hingegen zwischen der Rechtfertigung für gesetzgeberische Akte und für „vorbereitende Maßnahmen“, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, 2016, S. 79 f.

¹⁰⁰ Wünsch, in: Koenig, AO, 3. Aufl. 2014, § 90 Rn. 1.

¹⁰¹ Drüen, in: Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 18 ff.; ders., DStR 2010, 2 (8), jeweils m.w.N.

¹⁰² Zur Maßgeblichkeit dieser sachspezifischen Verantwortung Drüen, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012, S. 200 ff., m.w.N. auch zur Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts.

¹⁰³ S. die Nachweise unter D.II.1.c(1.).

¹⁰⁴ Pestke, BB 2017, Heft 6, I unter Verweis auf Haftungs- und berufsrechtliche Risiken.

¹⁰⁵ Dies verkennt Beuchert, Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen, 2012, S. 343 und FN 1751, wenn er für die Rechtfertigung der Indienstnahme Privater darauf hinweist, dass die Anzeigepflicht sich in der Regel an diejenigen richtet, die die Gestaltungen überhaupt erst entwickelt haben.

Gesetzeslücken ist mit der rechtsstaatlichen Aufgabenverteilung zwischen Bürger und Gesetzgeber nicht zu vereinbaren. Sie stellt sich damit als unangemessen dar.

(5.) Kein anderes Ergebnis bei reiner Berufsausübungsregelung

Aus denselben Gründen würde eine Rechtfertigungsprüfung selbst dann scheitern, wenn man in der Anzeigepflicht keine Berufswahl-, sondern lediglich eine Berufsausübungsregelung sehen würde. Denn zum einen bliebe es bei dem dargelegten Dilemma, nach dem der Gesetzgeber nur die Wahl hat, den Tatbestand eng und damit tendenziell ungeeignet, oder ihn weit und damit tendenziell unverhältnismäßig und unbestimmt zu fassen.¹⁰⁶ Zum anderen orientiert sich das Bundesverfassungsgericht jedenfalls in der jüngeren Rechtsprechung nicht mehr starr an der 3-Stufen-Theorie – die ohnehin seit jeher nur eine typisierte Verhältnismäßigkeitsprüfung darstellte –, sondern nimmt eine klassische Verhältnismäßigkeitsprüfung vor.¹⁰⁷ Es entsteht ein gleitender Prüfungsmaßstab, wodurch die Rechtfertigungsanforderungen selbst dann hoch wären, wenn man die Grenze zur Berufswahlregelung als noch nicht überschritten betrachtet. Vor diesem Hintergrund würde sich auch eine Berufsausübungsregelung als unangemessen darstellen, da das Interesse an der Abwälzung legislatorischer Aufklärungsaufgaben kein hinreichender Rechtfertigungsgrund für die dargestellte, erhebliche Grundrechtsbeeinträchtigung ist.¹⁰⁸

d. Zwischenergebnis

Damit steht fest, dass eine Anzeigepflicht bereits wegen der Belastung der Berater die Berufsfreiheit verletzen würde.

¹⁰⁶ S. oben D.II.1.c(2.).

¹⁰⁷ S. bereits oben D.II.1.b und BVerfG v. 28.3.2006, 1 BvR 1054/01, BVerfGE 115, 276 (303 ff.); v. 5.11.2014, 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350 (376 ff.); ausführliche Darstellung bei Mann, in: Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 12 Rn. 137 ff.

¹⁰⁸ S. oben D.II.1.c(4.).

2. Vertraulichkeit des Mandatsverhältnisses

Darüber hinaus könnte die ebenfalls von Art. 12 Abs. 1 GG geschützte Vertraulichkeit des Mandatsverhältnisses verletzt werden.¹⁰⁹ Denn wenn die Anzeigespflicht zumindest auch veranlagungsunterstützende Zwecke verfolgt¹¹⁰, so ist es unumgänglich, dass die Identität des Mandanten, für den die Gestaltungsberatung erfolgt, offengelegt wird.

Das Bundesverfassungsgericht hat das Vertrauensverhältnis von Rechtsanwälten und Mandanten – „als unverzichtbare Bedingung der anwaltlichen Berufsausübung“¹¹¹ – ausdrücklich dem Schutz des Art. 12 Abs. 1 GG unterstellt. Als unabhängiges Organ der Rechtspflege¹¹² dient der Rechtsanwalt nicht nur den Interessen des Mandanten, sondern dem allgemeinen Interesse an einem geordneten Rechtswesen.¹¹³ Essentiell für die sogenannte „freie Advokatur“¹¹⁴ ist ein Vertrauensverhältnis zwischen Mandant und Rechtsanwalt, das maßgeblich von den – auch strafrechtlich abgesicherten¹¹⁵ und von Zeugnisverweigerungsrechten flankierten¹¹⁶ – Verschwiegenheitspflichten des Anwalts abhängt.¹¹⁷ Muss der Mandant befürchten, dass Einzelheiten eines Beratungsgesprächs ohne seine Zustimmung nach außen getragen werden, kann bereits auf abstrakter Ebene kein Vertrauen entstehen und die Funktion des Rechtsanwalts für die Rechtspflege insgesamt wird gefährdet. Diese Rahmenbedingungen hat das Bundesverfassungsgericht auch auf das Verhältnis zwischen Steuerberater und Mandant übertragen.¹¹⁸

¹⁰⁹ So bereits für den Entwurf des Jahres 2007 Schenke, Verfassungs- und europarechtliche Fragen des § 138a AO, Gutachten v. 25.6.2007, LexInform Nr. 0208905, S. 13 ff.

¹¹⁰ S. hierzu oben D.I.

¹¹¹ BVerfG v. 30.3.2004, 2 BvR 1520/01 u.a., BVerfGE 110, 226 (252).

¹¹² § 1 BRAO.

¹¹³ BVerfG v. 30.3.2004, 2 BvR 1520/01 u.a., BVerfGE 110, 226 (252); BVerfG v. 12.4.2005, 2 BvR 1027/02, BVerfGE 113, 29 (49 f.), jeweils m.w.N.

¹¹⁴ BVerfG v. 30.3.2004, 2 BvR 1520/01 u.a., BVerfGE 110, 226 (251 f.); v. 25.11.2008, 1 BvR 848/07, BVerfGE 122, 190 (205 f.).

¹¹⁵ § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB.

¹¹⁶ § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 StPO.

¹¹⁷ BVerfG v. 30.3.2004, 2 BvR 1520/01 u.a., BVerfGE 110, 226 (252).

¹¹⁸ BVerfG v. 12.4.2005, 2 BvR 1027/02, BVerfGE 113, 29 (49 f.); vgl. die entsprechenden Regelungen in § 1 Abs. 1 BOSTB, § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB.

a. Anzeigepflicht im reinen Beratungsstadium

Wendet man diese Maßstäbe auf die Überlegungen zur Einführung einer Anzeigepflicht an, so zeigt sich, dass deren Zulässigkeit insbesondere von der Bestimmung des pflichtauslösenden Ereignisses abhängen wird. Bisherige Vorschläge sahen vor, dass die Anzeigepflicht bereits in einem sehr frühen Stadium der Beratung ausgelöst wird, etwa bei bloßer „Empfehlung“¹¹⁹, beim „Anbieten“¹²⁰ des Modells oder bei der „Bereitstellung zur Nutzung“¹²¹. Hier wird deutlich, dass eine vertrauensvolle, ergebnisoffene Beratung unter Geltung einer so gestalteten Anzeigepflicht nicht mehr möglich wäre.¹²² Denn der Berater wäre dann zwar verpflichtet, seinem Mandanten eine steueroptimierte Beratung zu bieten. Zugleich würde aber schon die Erwähnung eines möglichen Gestaltungsmodells, wenn sie als Empfehlung oder Angebot verstanden werden kann, eine Anzeigepflicht auslösen. Dadurch müssten unmittelbar Details des Beratungsgesprächs an die Finanzbehörden offenbart werden und zwar unabhängig davon, ob ein Modell aus fiskalischer Sicht unerwünscht ist oder ob es überhaupt vom Mandanten umgesetzt wird, bevor also eine wenigstens abstrakte Gefahr für das Steueraufkommen eingetreten ist. Der Mandant müsste befürchten, dass die Inanspruchnahme einer steuerlichen Beratung wegen behördlicher oder gesetzgeberischer Gegenmaßnahmen für seine steuerliche Position im Ergebnis sogar schädlich sein kann. Ein solcher Eingriff würde das Entstehen eines vertrauensvollen Beratungsverhältnisses a priori unmöglich machen. Er gefährdet damit die Funktion der steuerberatenden Berufe für die Rechtspflege insgesamt. Eine Rechtfertigung ist – ebenso wie beim Eingriff in die Berufsausübungs- und Berufswahlfreiheit – nicht ersichtlich.

¹¹⁹ Schleswig-Holsteinischer Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Meldepflicht für Steuergestaltungen, n.v., Anhang 1, § 138a Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 Satz 2 AO-E.

¹²⁰ Gesetzentwurf zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen v. 25.6.2007, http://rsw.beck.de/rsw/upload/fdma/stgestanzpflg_refentw.pdf, § 138a Abs. 4 AO-E: erstmaliges Angebot oder erstmalige Empfehlung.

¹²¹ EU-Richtlinienentwurf, COM(2017) 335 final, Art. 8aaa Nr. 1; skeptisch hierzu der Beschluss des Bundesrates, BR-Drucksache 524/17 (Beschluss), S. 3 f.

¹²² Gl.A. WPK, Stellungnahme zum Richtlinienvorschlag der EU-Kommission zur Anzeigepflicht für Steuergestaltungen v. 18.8.2017, S. 6 ff. und Gemeinsame Stellungnahme von BRAK, BStBK, DStV und WPK v. 13.9.2017, S. 2.

b. Anzeigepflicht zu späterem Zeitpunkt

Knüpft man die Anzeigepflicht demgegenüber erst an die Umsetzung eines anzeigepflichtigen Gestaltungsmodells, so erscheint der Eingriff in das Vertrauensverhältnis zunächst relativ moderat. Denn die Rechtsberatung an sich bleibt von einer Anzeigepflicht frei. Der Berater kann den Mandant ohne Gefahr fehlender Vertraulichkeit über Vor- und Nachteile der Umsetzung eines Modells – einschließlich der möglichen Anzeigepflicht – aufklären und der Mandant kann frei entscheiden, ob er das Modell umsetzt und so die Anzeigepflicht auslöst.¹²³ Ob das Vertrauensverhältnis zwischen Berater und Mandant auch bei einer so ausgestalteten Anzeigepflicht erheblich belastet wird, hängt insbesondere davon ab, welche Einzelheiten im Zuge der Anzeige offenbart werden müssen. Einzelne Vorschläge knüpfen die Anzeigepflicht etwa daran, ob dem Berater oder dem Mandanten vertraglich besondere Verschwiegenheitsregelungen auferlegt wurden¹²⁴, ob ungewöhnliche, insbesondere erfolgsabhängige Vergütungsstrukturen¹²⁵ oder besondere Haftungsbeschränkungen vereinbart wurden oder ob der Steuererfolg versichert wurde.¹²⁶ Wenn derartige Details offenbart werden, etwa weil der Grund der Anzeigepflicht anzugeben ist¹²⁷ oder weil sich aus der Anzeige ergibt, dass einer dieser Gründe vorliegen muss, so ist die Vertraulichkeit des Mandatsverhältnisses nicht mehr gewährleistet. Auch dies wäre aus oben genannten Gründen nicht gerechtfertigt.

¹²³ So auch Beuchert, Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen, 2012, S. 356 f.

¹²⁴ EU-Richtlinienentwurf, COM(2017) 335 final, Anhang IV, A.1.

¹²⁵ Schleswig-Holsteinischer Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Meldepflicht für Steuergestaltungen, n.v., Anhang 1, § 138a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO-E; Zwischenbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Anzeigepflicht für Steuergestaltungen“ vom 30.3.2017, Anhang 2, S. 13; EU-Richtlinienentwurf, COM(2017) 335 final, Anhang IV, A.2.

¹²⁶ Vgl. zu diesen Merkmalen Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, 2016, S. 106 ff.; Zwischenbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Anzeigepflicht für Steuergestaltungen“ vom 30.3.2017, n.v., Anhang 2, S. 16.

¹²⁷ Der EU-Richtlinienentwurf, COM(2017) 335 final, Art. 8aaa Nr. 6 lit. b) verlangt diese Information von den Mitgliedstaaten, die sie demnach zuvor vom Meldepflichtigen erheben müssen; befürwortend auch Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, 2016, S. 133 f.; skeptisch hierzu der Zwischenbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Anzeigepflicht für Steuergestaltungen“ vom 30.3.2017, n.v., Anhang 2, S. 22.

III. Verletzung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts

Weiter droht eine Verletzung des aus Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG folgenden allgemeinen Persönlichkeitsrechts, insbesondere in seiner Ausprägung als Recht auf informationelle Selbstbestimmung, und zwar zum Nachteil sowohl der Berater als auch der Steuerpflichtigen.

1. Schutzbereich

Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung schützt die umfassende Befugnis, über die Verwendung eigener Daten autonom zu entscheiden, also insbesondere zu entscheiden, welche persönlichen Lebenssachverhalte wem offenbart werden.¹²⁸ Die staatliche Erhebung persönlicher Daten stellt eine klassische Form des Eingriffs in dieses Recht dar.¹²⁹ Unabhängig von der konkreten Verwendung der Daten hat das Bundesverfassungsgericht bereits 1983 die abstrakte Gefahr staatlicher Datensammlung betont, die durch zunehmende Digitalisierung des Alltagslebens „in einer bisher unbekannten Weise die Möglichkeiten einer Einsicht- und Einflußnahme erweitert, welche auf das Verhalten des Einzelnen schon durch den psychischen Druck öffentlicher Anteilnahme einzuwirken vermögen“. ¹³⁰ Dass diese Möglichkeiten im Hinblick auf die technische Entwicklung heute noch gewachsen sind, liegt auf der Hand. Dabei ist hervorzuheben, dass das Bundesverfassungsgericht einen Eingriff nicht nur bei Daten aus dem Bereich der Privat- oder Intimsphäre annimmt. Erfasst sind alle Daten, seien sie vordergründig noch so banal. Denn die abstrakte Gefahr der Verknüpfung verschiedenster Daten führt – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts – dazu, dass „es unter den Bedingungen der modernen Datenverarbeitung kein ‚belangloses‘ Datum“ mehr gibt.¹³¹

¹²⁸ BVerfG v. 15.12.1983, 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (41 f.).

¹²⁹ Grundlegend das sogenannte Volkszählungsurteil, BVerfG v. 15.12.1983, 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1.

¹³⁰ BVerfG v. 15.12.1983, 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (42 f.).

¹³¹ BVerfG v. 15.12.1983, 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (45).

2. Eingriff

Nach diesen Maßstäben greift eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung der Berater und Steuerpflichtigen ein.¹³²

Berater haben in jedem Fall Inhalte ihres Beratungsgesprächs zu offenbaren, die Teil ihrer beruflichen Tätigkeit sind; je nach Ausgestaltung der Anzeigepflicht können darüber hinaus weitere hochsensible Daten des Beraters betroffen sein, wie die Identität einzelner Mandanten, die Struktur des Mandantenstamms insgesamt, seine Geschäftsstrategien, etwaige Vergütungsvereinbarungen oder verwendete Vertragsklauseln (etwa Verschwiegenheitsklauseln).

Wird auch die Identität des Mandanten offenbart – was bei Verfolgung veranlagungsunterstützender Zwecke zwingend sein dürfte –, so liegt für diesen ein intensiver Eingriff in verschiedenste, sensible Datenbereiche vor. Auch hier kommt es auf den Inhalt der Anzeigepflicht an, in Betracht kommen zum einen Details aus dem Mandatsverhältnis (Identität des Beraters, Vergütung und Ähnliches), zum anderen mannigfaltige Informationen im Zusammenhang mit dem jeweiligen Gestaltungsmodell. So vielfältig denkbare Steuergestaltungen sind, so vielfältig können auch die betroffenen Informationen sein – zu denken ist nicht nur an die wirtschaftliche und berufliche Situation, sondern auch an private Verhältnisse (etwa in Bezug auf erbschaftsteuerliche Gestaltungen).

Die Eingriffsintensität wird auch dadurch nicht erheblich abgemildert, dass die Daten im Rahmen der allgemeinen steuerlichen Mitwirkungspflichten, insbesondere der Steuererklärungspflicht, zu einem späteren Zeitpunkt ohnehin zu offenbaren wären.¹³³ Denn dies betrifft allenfalls Teile der erhobenen Daten. Um innovative Gestaltungen tatbestandlich zu erfassen, wird häufig gerade an äußere Begleitumstände wie Dokumentationsstandards, Vergütungsstrukturen oder bestimmte Vertragsinhalte, die von der Steuererklärungspflicht nicht erfasst sind, angeknüpft.¹³⁴

¹³² Beuchert, Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen, 2012, S. 350 f.

¹³³ So im Zusammenhang mit Art. 12 Abs. 1 GG aber Beuchert, Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen, 2012, S. 356 f.

¹³⁴ Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, 2016, S. 91 ff.; so auch der Schleswig-Holsteinische Entwurf, der an die Absicht, einen Steuervorteil zu erzielen, sowie an die Abrechnungsmodalitäten anknüpft, s. oben C; die OECD spricht von *generic hallmarks*, vgl. OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, 2015, S. 39 ff.

3. Rechtfertigung

Der Eingriff ist am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu messen. Einschränkungen sind nur zum Schutz überwiegender Allgemeininteressen zulässig.¹³⁵ Dabei macht es einen bedeutsamen Unterschied, ob Daten anonymisiert oder individualisiert abgerufen werden. Die im Hinblick auf die veranlagungsunterstützende Funktion zwingende Individualisierung des betroffenen Mandanten führt zu erheblich verstärkten Rechtfertigungsanforderungen.¹³⁶ Das Bundesverfassungsgericht hat hierzu konkrete Anforderungen insbesondere prozeduraler Natur aufgestellt, die die oben beschriebenen abstrakten Gefahren individualisierter Datensammlung beschränken sollen:

a. Singulärer, definierter und begrenzter Zweck der Datensammlung

Die Datensammlung hat zu einem bestimmten und begrenzten Zweck zu erfolgen und ist auf das zur Zweckerreichung nötige Maß zu begrenzen.¹³⁷ Die Preisgabe individualisierter Daten ist dem Bürger nur dann zuzumuten, wenn er weiß, wofür sie verwendet werden. Datensammlung zu unbestimmten oder noch nicht bestimmbar Zwecken ist unzulässig.¹³⁸ Schließlich äußert das Bundesverfassungsgericht erhebliche Bedenken gegenüber einer Datenerhebung, die zugleich der allgemeinen Informationsgewinnung als auch dem Verwaltungsvollzug¹³⁹ dient. Denn die dadurch hervorgerufene Unklarheit im Hinblick auf die tatsächliche Datenverwendung beeinträchtigt die Zuverlässigkeit der Daten und damit deren Eignung zur Informationsgewinnung. Daher ist es jedenfalls verfassungswidrig, Zwecke miteinander zu verbinden, die sich gegenseitig tendenziell ausschließen.¹⁴⁰

¹³⁵ BVerfG v. 15.12.1983, 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (43 f.).

¹³⁶ BVerfG v. 15.12.1983, 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (45 ff.); vgl. Di Fabio, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 2 Rn. 183 ff. (Juli 2001).

¹³⁷ BVerfG v. 15.12.1983, 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (46).

¹³⁸ BVerfG v. 15.12.1983, 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (46); für die Anzeigespflicht Beuchert, Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen, 2012, S. 352.

¹³⁹ Wozu ausdrücklich das Besteuerungsverfahren gehört, BVerfG v. 15.12.1983, 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (45).

¹⁴⁰ BVerfG v. 15.12.1983, 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (61 f.); Di Fabio, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 2 Rn. 186 (Juli 2001).

Diesen Maßstäben wird eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen nicht gerecht. Zwar mag es noch angehen, die konkreten Verwendungsbefugnisse nicht gesetzlich zu fixieren, wenn vorrangig die Verwendung im Gesetzgebungsverfahren beabsichtigt ist.¹⁴¹ Bisherige Vorschläge verfolgen aber in der Regel verschiedene Zwecke, wobei – wie oben festgestellt – jedenfalls im Hinblick auf die Abschreckungsfunktion eine Unvereinbarkeit im Sinne der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vorliegt. Aber auch die gleichzeitige und gleichgewichtete Verfolgung von Veranlagungs- und rechtspolitischer Funktion¹⁴² begegnet nach diesen Maßstäben Bedenken. Denn wenn die Veranlagungsunterstützung darauf abzielt, einzelne Steuerfälle gezielter und genauer zu überprüfen, möglicherweise Missbrauchsnormen anzuwenden oder den Steuervorteil aus anderen Gründen zu versagen, so dürfte auch dies geeignet sein, den Anzeigepflichtigen von zutreffenden Angaben abzuhalten. Eine solche Verfolgung tendenziell unvereinbarer Zielsetzungen führt – wie das Bundesverfassungsgericht ausdrücklich festgestellt hat¹⁴³ – nicht nur zur fehlenden Normenklarheit, sondern auch zu einer unverhältnismäßigen Beeinträchtigung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung und damit zur Verfassungswidrigkeit.

b. Gesetzliche Begrenzung der Verwendungsmöglichkeiten

Weiter ist es nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts erforderlich, gesetzlich auszuschließen, dass die Daten für andere Zwecke – etwa auch im Wege der Amtshilfe – verwandt werden.¹⁴⁴ Auch unter dem Gesichtspunkt der Eignung zur Informationsgewinnung muss der Bürger sicher wissen, dass eine Weiterleitung der Daten – mit potentiell nachteiligen

¹⁴¹ So das Bundesverfassungsgericht zur Volkszählung, die „eine gesicherte Datenbasis für weitere statistische Untersuchungen ebenso wie für den politischen Planungsprozess (...) vermitteln soll“, BVerfG v. 15.12.1983, 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (47); Beuchert, Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen, 2012, S. 353.

¹⁴² S. hierzu oben D.I.

¹⁴³ BVerfG v. 15.12.1983, 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (62).

¹⁴⁴ BVerfG v. 15.12.1983, 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (46).

Folgen für ihn – ausgeschlossen ist, da andernfalls möglicherweise unzutreffende Daten übermittelt werden.¹⁴⁵ Im Steuerrecht wird diese Abschottung in der Regel durch das Steuergeheimnis des § 30 AO erreicht,¹⁴⁶ das im Lichte der verfassungsrechtlichen Vorgaben auszulegen ist.¹⁴⁷

Ob aber die durch die Anzeigepflicht erlangten Informationen dem Schutz des § 30 AO unterfallen, muss bezweifelt werden. Es müsste sich um Informationen handeln, die gem. § 30 Abs. 2 Nr. 1 lit. a) AO „in einem Verwaltungsverfahren“ bekannt geworden sind. Zur Definition ist § 9 VwVfG heranzuziehen¹⁴⁸, der „die nach außen wirkende Tätigkeit der Behörden, die auf die Prüfung der Voraussetzungen, die Vorbereitung und den Erlass eines Verwaltungsaktes (...) gerichtet ist“ erfasst. Das Merkmal des Gerichtetseins setzt dabei Finalität voraus.¹⁴⁹ Dass demnach ein Verwaltungsverfahren vorliegt, scheint jedenfalls dann zweifelhaft, wenn man der Anzeigepflicht – wie es etwa im Gutachten des Max-Planck-Instituts befürwortet wird¹⁵⁰ – primär eine rechtspolitische Funktion zuweist. Gesetzgeberische Maßnahmen unterfallen nicht dem Begriff des Verwaltungsverfahrens. Unter den Schutz des § 30 AO fallen daher nur Informationen aus einer Anzeigepflicht, die primär veranlagungsunterstützende Funktionen erfüllt – was allerdings nach den bisherigen Vorschlägen nicht gewollt ist und zudem im Hinblick auf den bestehenden Untersuchungsgrundsatz seinerseits Bedenken hervorruft.¹⁵¹ Eine rechtspolitisch ausgerichtete Anzeigepflicht, die die erhobenen Informationen nicht ausdrücklich und konstitutiv dem Schutz des § 30 AO unterstellt, verletzt also bereits aus diesem Grunde das Recht auf informationelle Selbstbestimmung.

c. Gesetzliche Regelung der Datenlöschung

Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass eine verhältnismäßige Ausgestaltung auch bindende Regelungen zur Löschung nicht mehr benötigter Daten erfordert. Dies gilt nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts insbesondere für die Daten, die die Identifikation des

¹⁴⁵ BVerfG v. 15.12.1983, 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (49 f.) spricht von einem Statistikgeheimnis.

¹⁴⁶ BVerfG v. 15.12.1983, 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (45 f.).

¹⁴⁷ Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 30 AO Rn. 6 (Januar 2012), m.w.N.

¹⁴⁸ Rüsen, in: Klein, AO, 13. Aufl. 2016, § 30 Rn. 50; Intemann, in: Koenig, AO, 3. Aufl. 2014, § 30 Rn. 77.

¹⁴⁹ Schmitz, in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 9. Aufl. 2018, § 9 Rn. 131.

¹⁵⁰ Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, 2016, S. 3 ff.

¹⁵¹ Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, 2016, S. 14 ff.

betroffenen Bürgers ermöglichen.¹⁵² Derartige Regelungen sind – soweit ersichtlich – bislang in keinen Vorschlag zur Schaffung von Anzeigepflichten aufgenommen worden.

d. Zwischenergebnis

Die bislang vorgelegten Entwürfe lassen die Anforderungen des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung, wie sie das Bundesverfassungsgericht in seiner Rechtsprechung herausgearbeitet hat, außer Acht. Zwar können die Probleme des Geheimnisschutzes und der zwingenden Datenlöschung durch flankierende Regelungen verhältnismäßig leicht gelöst werden, im Hinblick auf die verfolgten Zwecke bestehen aber grundsätzliche Hindernisse. Die multipolare Zielsetzung, die dem nationalen Gesetzgeber vorzuschweben scheint, wird sich mit dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung nicht vereinbaren lassen.

IV. Verletzung des Bestimmtheitsgebotes

Schließlich droht eine Verletzung des Bestimmtheitsgebotes.¹⁵³

Das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot ist zunächst Bestandteil des Rechtsstaatsprinzips: Es ist ein rechtsstaatlicher Mindeststandard, Normen so zu gestalten, dass die Normunterworfenen sie verstehen.¹⁵⁴ Dies gilt besonders dort, wo Gesetze – wie hier – grundrechtsbeschränkend unmittelbar an den Bürger gerichtet sind¹⁵⁵ und verstärkt sich gerade im Schutzbereich des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung.¹⁵⁶ Hierdurch ist die Nutzung von Generalklauseln und unbestimmten Rechtsbegriffen nicht schlechthin ausgeschlossen, wenn diese im Wege der allgemeinen Auslegungsmethoden durch Rechtsunterworfenen und Gerichte bestimmbar sind.¹⁵⁷ Knüpft der Gesetzgeber an die Nichtverfolgung einer Norm Sanktionen, so

¹⁵² BVerfG v. 15.12.1983, 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (49).

¹⁵³ Für den Entwurf des Jahres 2007 bereits Flämig, Beihefter zu DStR 44/2007, 2 (11) und Scholz, Rechtsgutachterliche Stellungnahme zur Verfassungsmäßigkeit des Gesetzentwurfs zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen (§ 138a AO), Gutachten v. 31.7.2007, LexInform Nr. 0208904, S. 6 f.

¹⁵⁴ Sachs, in: Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 20 Rn. 126, m.w.N.

¹⁵⁵ Sachs, in: Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 20 Rn. 129, m.w.N.

¹⁵⁶ Di Fabio, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 2 Rn. 182 f. (Juli 2001), m.w.N.

¹⁵⁷ BVerfG v. 10.1.1995, 1 BvR 718/89 u.a., BVerfGE 92, 1 (12); v. 23.6.2010, 2 BvR 2559/08 u.a., BVerfGE 126, 170 (195 f.); v. 20.6.2012, 2 BvR 1048/11, BVerfGE 131, 268 (306 f.).

verschärfen sich die Bestimmtheitsanforderungen nach Maßgabe des Art. 103 Abs. 2 GG.¹⁵⁸ Als Strafe in diesem Sinne ist jede missbilligende hoheitliche Reaktion auf schuldhaftes Verhalten zu verstehen,¹⁵⁹ worunter auch die hier in Rede stehende Ahndung als Ordnungswidrigkeit fällt.¹⁶⁰ Nach Art. 103 Abs. 2 GG soll „jeder Teilnehmer am Rechtsverkehr (...) vorhersehen können, welches Verhalten verboten und mit Strafe bedroht ist“.¹⁶¹ Zwar zeigt sich das Bundesverfassungsgericht bei der konkreten Prüfung häufig großzügig.¹⁶² Es lässt dem Gesetzgeber namentlich Spielräume in Bereichen, in denen Sanktionen zwar erforderlich sind, die Komplexität der tatsächlichen Gegebenheiten der Bestimmtheit der gesetzlichen Regelungen aber Grenzen setzt.¹⁶³ Es ist aber nicht davon auszugehen, dass das Gericht ebenso großzügig ist, wenn der Gesetzgeber seine Kernaufgabe – die Ermittlung gesetzgeberischen Handlungsbedarfs – auf den Bürger auslagert.¹⁶⁴ Es ist diese Abwälzung originärer staatlicher Aufgaben, die den Gesetzgeber in die Problematik bringt, Gestaltungen tatbestandlich zu umschreiben, deren Spezifika er gerade nicht kennt. Dass sich der Staat dieser Ermittlungsaufgabe entledigen möchte, kann dann nicht als Rechtfertigung herangezogen werden, unbestimmte Tatbestände mit Sanktionsandrohungen zu versehen. Erhebliche Bestimmtheitsprobleme weisen nach diesen Maßstäben etwa folgende Formulierungen auf, die sich im Schleswig-Holsteinischen Entwurf¹⁶⁵ finden:

- die Anknüpfung an das „Empfehlen“¹⁶⁶ einer Gestaltung

¹⁵⁸ Zum Entwurf des Jahres 2007 bereits Wassermeyer, Verfahrensrechtliche Fragen des § 138a AO-Entwurf, Gutachten v. 25.6.2007, LexInform Nr. 0208903, S. 2.

¹⁵⁹ BVerfG v. 5.2.2004, 2 BvR 2029/01, BVerfGE 109, 133 (167); v. 8.11.2006, 2 BvR 578/02 u.a., BVerfGE 117, 71 (110), jeweils m.w.N.

¹⁶⁰ BVerfG v. 1.12.1992, 1 BvR 88/91, BVerfGE 87, 399 (411), m.w.N.; selbst rein berufsrechtliche Maßnahmen wären – wenngleich mit weniger strengen Anforderungen – erfasst, vgl. BVerfG v. 3.3.2014, 1 BvR 1128/13, NJW 2014, 2019 (2020); Hermenns/Modrzejewski/Münch/Rüsch, IStR 2016, 803 (810).

¹⁶¹ BVerfG v. 11.11.1986, 1 BvR 713/83 u.a., BVerfGE 73, 206 (234 ff.); v. 21.9.2016, 2 BvL 1/15, BVerfGE 143, 38 (53).

¹⁶² Vgl. die Zusammenstellung von Degenhart, in: Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 103 Rn. 64; andererseits die zuletzt verschärften Maßstäbe in BVerfG v. 21.9.2016, 2 BvL 1/15, BVerfGE 143, 38 (52 ff.); in der Literatur als „Paukenschlag“ aufgenommen, Hecker, NJW 2016, 3648 (3648) und Hennecke, NZWiSt 2017, 369 (369).

¹⁶³ BVerfG v. 21.6.1977, 2 BvR 308/77, BVerfGE 45, 363 (370 ff.); besonders schwerer Fall; v. 11.11.1986, 1 BvR 713/83 u.a., BVerfGE 73, 206 (236 ff.): Nötigung; v. 10.10.1995, 1 BvR 1476/91 u.a., BVerfGE 93, 266 (292 ff.): Beleidigung.

¹⁶⁴ S. oben D.II.1.c(4.).

¹⁶⁵ Schleswig-Holsteinischer Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Meldepflicht für Steuergestaltungen, n.v., Anhang 1; ausführlich zu Auslegungsschwierigkeiten im EU-Richtlinienentwurf Duttiné/Partin, BB 2017, 3031.

¹⁶⁶ § 138a Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 Satz 2 AO-E; ähnlich die Anknüpfung an das erstmalige Angebot oder die erstmalige Empfehlung in dem Gesetzentwurf zur Anzeigespflicht von Steuergestaltungen v. 25.6.2007, http://rsw.beck.de/rsw/upload/fdma/stgestanzpflg_refentw.pdf, § 138a Abs. 4 AO-E.

- die „unterschiedliche Einordnung“ von Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen in zwei Rechtsordnungen¹⁶⁷
- vollständige Beschreibung der Steuergestaltung „unter Beifügung aller sachdienlichen Unterlagen“¹⁶⁸
- die im Einzelfall schwierige Ermittlung des „erzielbaren steuerlichen Vorteils“¹⁶⁹
- Mitteilung der „betroffenen Rechtsvorschriften“¹⁷⁰

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass sich die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts insbesondere im Bereich von Blankett- und Verweisungsnormen zuletzt verschärft hat. Das Gericht achtet streng darauf, dass der Umfang der sanktionsbewehrten Pflichten hinreichend bestimmt durch den parlamentarischen Gesetzgeber festgelegt wird.¹⁷¹ Damit wäre es etwa unvereinbar, die Exekutive zu ermächtigen, durch Rechtsverordnungen oder Verwaltungsanweisungen den Anwendungsbereich oder Rechtsfolgen der Anzeigespflicht zu erweitern oder zu beschränken.¹⁷²

V. Zwischenergebnis

Eine Anzeigespflicht für Steuergestaltungen wäre erheblichen verfassungsrechtlichen Risiken ausgesetzt. Sie wäre unvereinbar mit der Berufswahl- und Berufsausübungsfreiheit der betroffenen Berater und der verfassungsrechtlich geschützten Vertraulichkeit des Mandatsverhältnisses. Die Verfolgung verschiedener, unvereinbarer Zielsetzungen ließe sich zudem nicht mit

¹⁶⁷ § 138a Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 AO-E.

¹⁶⁸ § 138a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO-E.

¹⁶⁹ § 138a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO-E; skeptisch insoweit auch Zwischenbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Anzeigespflicht für Steuergestaltungen“ vom 30.3.2017, n.v., Anhang 2, S. 22.

¹⁷⁰ § 138a Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 AO-E; skeptisch mit Blick auf Vorschriften des HGB und GmbHG auch Zwischenbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Anzeigespflicht für Steuergestaltungen“ vom 30.3.2017, n.v., Anhang 2, S. 22, der eine Beschränkung auf die „wesentlichen steuerlichen Vorschriften“ vorschlägt.

¹⁷¹ BVerfG v. 21.9.2016, 2 BvL 1/15, BVerfGE 143, 38 (52 ff.); hierzu Bülte, BB 2016, 3075 (3075): „Der Beschluss des BVerfG hat vielmehr das Potenzial, einige Bereiche des Wirtschaftsstrafrechts aus den Angeln zu heben, neben dem Lebensmittelstrafrecht z. B. das Außenwirtschaftsstrafrecht, Chemikalienstrafrecht, Kapitalmarktstrafrecht und Steuerordnungswidrigkeitenrecht.“

¹⁷² Dies erkennt der Schleswig-Holsteinische Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Meldepflicht für Steuergestaltungen, n.v., Anhang 1, § 138a Abs. 8 AO-E, der das BMF ermächtigt, durch Rechtsverordnung „die Form und den Inhalt der Anzeige“ zu bestimmen und zugleich in § 379a Abs. 1 AO-E die unvollständige Anzeige mit Bußgeld bewehrt; demgegenüber sieht der Zwischenbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Anzeigespflicht für Steuergestaltungen“ vom 30.3.2017, n.v., Anhang 2, S. 11 zumindest Einschränkungen der Anzeigespflicht durch BMF-Schreiben als problematisch an.

den Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts zur Wahrung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung in Einklang bringen. Schließlich droht im Hinblick auf den Innovationsgehalt der zu erfassenden Steuergestaltungen eine verfassungswidrige Unbestimmtheit der Anzeigepflicht.

E. Verhältnis zum EU-Richtlinienentwurf

Abschließend soll kurz auf das Verhältnis nationaler Gesetzgebungsvorstöße zum EU-Richtlinienentwurf eingegangen werden. Wenngleich eine vollständige Prüfung der Rechtmäßigkeit des Richtlinienentwurfs nicht Gegenstand dieses Gutachtens ist, so sei doch darauf hingewiesen, dass sich die wesentlichen Kritikpunkte an einer nationalen Anzeigepflicht auch auf den Richtlinienentwurf übertragen lassen. Denn dieser muss sich an den Grundfreiheiten und der Grundrechtecharta messen lassen, wobei letztere insbesondere die Berufsfreiheit der Unionsbürger (Art. 15 Abs. 1 GrCh) und das Verhältnis zwischen Mandant und Rechtsberater (Art. 47 Abs. 2 Satz 3 GrCh) schützt. Auch verlangt Art. 49 Abs. 1 Satz 1 GrCh die hinreichende Bestimmtheit von Sanktionsnormen, worunter ebenfalls Geldbußen zu fassen sind.¹⁷³

Im Hinblick auf das Verhältnis zwischen einer nationalen Maßnahme und dem Richtlinienentwurf ist zweifelhaft, ob der nationale Gesetzgeber europarechtlich überhaupt berechtigt wäre, die Anzeigepflicht auf nationale Sachverhalte auszudehnen.¹⁷⁴ Die EU-Kommission scheint dies zwar nicht ausschließen zu wollen¹⁷⁵, allerdings bestehen insofern Bedenken, als andere Maßnahmen der jüngsten europäischen Anti Tax Avoidance-Gesetzgebung ausdrücklich auch auf innerstaatliche Sachverhalte erstreckt wurden¹⁷⁶, was bei der Anzeigepflicht gerade nicht der Fall ist.

¹⁷³ Jarass, Charta der Grundrechte der EU, 3. Aufl. 2016, Art. 49 Rn. 7.

¹⁷⁴ Die überschießende Umsetzung unionaler Vorgaben wird allgemein als „gold plating“, „Vergoldung“, bezeichnet und auf europäischer Ebene kritisch betrachtet, vgl. etwa Mitteilung der Kommission v. 19.5.2015, COM(2015) 215 final, unter 3.3.

¹⁷⁵ S. Stellungnahme v. 21.11.2017, C(2017)7713.

¹⁷⁶ Z.B. die Zinsschrankenregel des Art. 4 RL 2016/1164, Abl. EU v. 19.7.2016, L 193/1.

In keinem Fall besteht jedoch eine Pflicht zur Ausdehnung der von der EU-Kommission vorgeschlagenen Anzeigepflicht auf rein innerstaatliche Gestaltungen. Eine solche lässt sich weder verfassungs- noch europarechtlich begründen.

I. Keine Pflicht zur Ausdehnung auf nationale Gestaltungen

Der EU-Richtlinienentwurf knüpft die Anzeigepflicht allein an grenzüberschreitende Gestaltungen. Ungeachtet der umstrittenen, aber von der EU-Kommission bejahten¹⁷⁷ Vereinbarkeit einer auf grenzüberschreitende Gestaltungen beschränkten Anzeigepflicht mit den EU-Grundfreiheiten¹⁷⁸, ist es unter Effektivitätsgesichtspunkten naheliegend, sich auf grenzüberschreitende Sachverhalte zu fokussieren, da die fehlende Abstimmung verschiedener Steuerrechtsordnungen ein Haupteinfallstor für Steuergestaltungen bietet.¹⁷⁹

Aus nationaler Perspektive ist zunächst klarzustellen, dass sich weder aus Art. 3 Abs. 1 GG, noch aus den Grundfreiheiten eine Pflicht ergibt, die Richtlinie überschießend umzusetzen und auch nationale Sachverhalte zu erfassen.¹⁸⁰

1. Art. 3 Abs. 1 GG

Art. 3 Abs. 1 GG zwingt nicht zur Erfassung nationaler Sachverhalte.¹⁸¹ So lässt sich bereits die Anwendbarkeit des allgemeinen Gleichheitssatzes in derartigen Fällen mit guten Gründen verneinen.¹⁸² Jedenfalls fehlt es aber an der Vergleichbarkeit inländischer und grenzüberschreitender Sachverhalte.¹⁸³ Der Gesetzgeber ist im Falle der verpflichtenden Umsetzung europäi-

¹⁷⁷ Stellungnahme v. 21.11.1017, C(2017)7713.

¹⁷⁸ Beuchert/Osterloh-Konrad, IStR 2014, 643 (649 f.); Debus, DStR 2017, 2520 (2524).

¹⁷⁹ Duttiné/Partin, BB 2017, 3031 (3032).

¹⁸⁰ Stellungnahme der Kommission v. 21.11.2017, C(2017) 7713 final zu BR-Drucksache 524/17, S. 2.

¹⁸¹ Vgl. ausführlich für den Fall der sogenannten Inländerdiskriminierung Albers, JZ 2008, 708 (712 ff.).

¹⁸² Ebenfalls zur Inländerdiskriminierung König, AöR 118 (1993), 591 (599 f.); VGH Baden-Württemberg, NJW 1996, 72 (74).

¹⁸³ Albers, JZ 2008, 708 (713 f.); in diese Richtung bzgl. Inländerdiskriminierung auch bereits BVerwG v. 22.1.1970, I B 65.69, DÖV 1970, 826 (826); bestätigt durch BVerwG v. 27.5.1998, 1 B 51/98, GewArch 1998, 470; gl.A. Stellungnahme der Kommission v. 21.11.2017, C(2017) 7713 final zu BR-Drucksache 524/17, S. 2.

schen Richtlinienrechts in einer anderen Situation als im Falle der autonomen nationalen Rechtsetzung.¹⁸⁴ Wenngleich die Bundesrepublik technisch Gesetzgeber des Umsetzungsgesetzes ist, so würde man – wenn man die Sachverhalte für vergleichbar hielte – im Ergebnis eine Gleichbehandlung durch unterschiedliche Hoheitsträger verlangen.¹⁸⁵ Das Bundesverfassungsgericht hat aber festgestellt, dass Art. 3 Abs. 1 GG den Gesetzgeber gerade nicht zur Beseitigung einer Ungleichbehandlung durch zwei unterschiedliche Normgeber verpflichtet.¹⁸⁶ Zugleich würde dies dazu führen, dass man der EU über den Umweg des Art. 3 Abs. 1 GG eine Rechtsetzungskompetenz für rein nationale Sachverhalte einräumte, was ebenfalls abzulehnen ist.¹⁸⁷ Die daher bereits aus formalen Gründen fehlende Vergleichbarkeit wird vorliegend noch dadurch verstärkt, dass auch materiell der grenzüberschreitenden Steuergestaltung eine völlig andere Bedeutung zukommt als rein nationalen Gestaltungen.¹⁸⁸

2. Grundfreiheiten

Aus den gleichen Gründen folgt auch aus den europarechtlichen Grundfreiheiten keine Pflicht des nationalen Gesetzgebers, die Richtlinie überschießend umzusetzen und auf nationale Steuergestaltungen auszudehnen.¹⁸⁹ Zwar wird vertreten, dass die Grundfreiheiten einer auf grenzüberschreitende Sachverhalte beschränkten Anzeigepflicht entgegenstehen.¹⁹⁰ Unterstellt man

¹⁸⁴ König, AöR 118 (1993), 591 (599).

¹⁸⁵ Ausdrücklich zur Umsetzung sekundären Gemeinschaftsrechts VGH Baden-Württemberg v. 7.8.1995, 13 S 329/95, NJW 1996, 72 (74); ähnlich König, AöR 118 (1993), 591 (599 f.) und Albers, JZ 2008, 708 (713), jeweils mit Vergleich zum Bund-Länder-Verhältnis.

¹⁸⁶ BVerfG v. 8.6.2004, 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 (439); vgl. P. Kirchhof, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 3 Rn. 159 (September 2015).

¹⁸⁷ VGH Baden-Württemberg v. 7.8.1995, 13 S 329/95, NJW 1996, 72 (74); IDW, Stellungnahme zum EU-Richtlinienentwurf COM(2017) 335 final v. 28.11.2017, S. 2.

¹⁸⁸ EU-Richtlinienentwurf COM(2017) 335 final, Erwägungsgrund 2 und 3 („Angesichts der Tatsache, dass die meisten potenziell aggressiven Steuerplanungsmodelle mehr als ein Steuergebiet betreffen [...]“); so auch die Ausrichtung des Gesetzentwurfs aus 2007, vgl. Gesetzentwurf zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen v. 25.6.2007, http://rsw.beck.de/rsw/upload/fdma/stgestanzpflg_refentw.pdf, § 138a Abs. 2 AO-E; ebenso der Fokus der OECD, vgl. OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, 2015, S. 14.

¹⁸⁹ So auch Stellungnahme der Kommission v. 21.11.2017, C(2017) 7713 final, S. 2.

¹⁹⁰ Ausführlich Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, 2016, S. 58 ff.; zum Entwurf des Jahres 2007 Scholz, Rechtsgutachterliche Stellungnahme zur Verfassungsmäßigkeit des Gesetzentwurfs zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen (§ 138a AO), Gutachten v. 31.7.2007, LexInform Nr. 0208904, S. 8 f.

dies als zutreffend, so folgte hieraus die Nichtigkeit der Richtlinie. Denn der Europäische Gerichtshof misst auch unionales Sekundärrecht am Maßstab der Grundfreiheiten¹⁹¹ und kommt bei Verstößen gegen Primärrecht – wenn eine vorrangige primärrechtskonforme Auslegung scheitert – zur Nichtigkeit des Sekundärrechts.¹⁹² Die Folge wäre, dass die Mitgliedstaaten die Richtlinie nicht umzusetzen hätten. Weitere Konsequenzen ergäben sich für die Mitgliedstaaten nicht. Es wäre dann insbesondere nicht Aufgabe der nationalen Gesetzgeber der (noch) 28 Mitgliedstaaten, diesen Primärrechtsverstoß kraft ihrer nationalen Gesetzgebungskompetenz zu heilen, indem sie nationale Gestaltungen mit einbeziehen. Die Verantwortung zum primärrechtskonformen Richtlinienerlass liegt beim Richtliniengeber, nicht bei den Mitgliedstaaten. Schließlich können auch die Grundfreiheiten nicht dazu herangezogen werden, der EU zusätzliche Kompetenzen für rein nationale Sachverhalte zu verschaffen.

II. Keine Legitimation nationaler Anzeigepflichten durch den Richtlinienentwurf

Weiter ist festzuhalten, dass auch die mögliche Verabschiedung einer europäischen Richtlinie nicht über die oben dargelegten verfassungsrechtlichen Hürden hinweghelfen und eine Anzeigepflicht auch für rein nationale Sachverhalte legitimieren könnte. Denn der Richtlinienentwurf steht seinerseits in der Kritik¹⁹³ und begegnet aus europarechtlicher Perspektive letztlich den gleichen Bedenken wie eine nationale Anzeigepflicht aus verfassungsrechtlicher Perspektive.¹⁹⁴ Zudem ist es sehr wahrscheinlich, dass eine über den Richtlinienentwurf hinausgehende Umsetzung weiterhin vom Bundesverfassungsgericht an den aufgezeigten Maßstäben gemessen würde. Zwar ist umstritten, ob bei überschießender Umsetzung des Richtlinienrechts auch

¹⁹¹ EuGH v. 26.10.2010, C-97/09; vgl. Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 4 Rn. 11; vgl. Ruffert, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 288 AEUV Rn. 8 f.

¹⁹² Vgl. Art. 264 Abs. 1 AEUV für die Nichtigkeitsklage; EuGH v. 9.11.2010, C-92/09, Rn. 89 und 91; vgl. Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 4 Rn. 8, m.w.N.; eine primärrechtskonforme Auslegung dürfte vorliegend scheitern, da eine Ausdehnung der speziell auf grenzüberschreitende Sachverhalte zugeschnittenen anzeigepflichtigen Tatbestände kaum möglich, jedenfalls aber die Grenze der Auslegung überschreiten dürfte.

¹⁹³ Etwa Duttiné/Partin, BB 2017, 3031; BStBK, DStR-KR 2017, 38; WPK, Stellungnahme zum Richtlinienentwurf der EU-Kommission zur Anzeigepflicht für Steuergestaltungen v. 18.8.2017; DStV, Stellungnahme E 06/17 v. 28.7.2017; auch Zweifel an der Rechtssetzungskompetenz im Bereich der direkten Steuern werden angemeldet, Debus, DStR 2017, 2520 (2524, FN 60); auch der Bundesrat, der den Vorschlag grundsätzlich begrüßt, sieht noch Änderungsbedarf, BR-Drucksache 524/17 (Beschluss).

¹⁹⁴ S. oben E.

der überschießende Teil unter die Vorlagepflicht nach Art. 267 Abs. 3 AEUV fällt. Der Europäische Gerichtshof hat entsprechende freiwillige Vorlagen teilweise akzeptiert, zur Frage der Vorlagepflicht aber noch nicht Stellung bezogen.¹⁹⁵ Die herrschende Meinung in der Literatur¹⁹⁶ und die nationale Rechtsprechung¹⁹⁷ verneinen eine Vorlagepflicht. Richtigerweise kann eine Vorlagepflicht jedenfalls dann nicht bestehen, wenn eine einheitliche Auslegung des überschießenden und des nicht überschießenden Teils nicht geboten ist. Denn allenfalls das zwingende Erfordernis einer einheitlichen Auslegung könnte eine Vorlagepflicht für rein nationales Recht rechtfertigen.¹⁹⁸ Im Fall einer Ausdehnung der Anzeigepflicht auf nationale Sachverhalte wäre aber eine einheitliche Auslegung nicht zwingend. Denn nationale Gestaltungen unterscheiden sich von grenzüberschreitenden Gestaltungen bereits nach der Vorstellung des Richtliniengabers¹⁹⁹ im Hinblick auf die Gefahren für das Besteuerungssubstrat so erheblich, dass keine Veranlassung besteht, zusätzlich auch die vom Richtliniengaber bewusst ausgeklammerten nationalen Sachverhalte der Judikatur des Europäischen Gerichtshofs zu unterstellen.

Entscheidend ist aber, dass selbst dann, wenn man eine Vorlagepflicht an den Europäischen Gerichtshof bejahen würde, dadurch die verfassungsrechtliche Kontrolle durch das Bundesverfassungsgericht nicht ausgeschlossen wäre. Sie träte vielmehr neben die europarechtliche Kontrolle.²⁰⁰ Die Aufgabenverteilung zwischen Europäischem Gerichtshof und Bundesverfas-

¹⁹⁵ Vgl. Faust, BeckOK BGB, 43. Edition 2017, § 433 Rn. 10, m.w.N.; ausführlich auch BAG v. 23.9.2014, 9 AZR 1025/12, ArbR 2015, 48, juris Rz. 22 f. unter Hinweis auf die seitens des EuGH zurückgenommene Prüfungsintensität der Vorlageberechtigung und auf den unzulässigen Schluss von Vorlageberechtigung auf Vorlagepflicht.

¹⁹⁶ Eine Vorlagepflicht verneinend etwa Faust, BeckOK BGB, 43. Edition 2017, § 433 Rn. 10; ausführlich Bubenbender, ZEuP 2004, 36; für das Bilanzsteuerrecht Weber-Grellet, DStR 2003, 69; bejahend hingegen Wegener, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 267 AEUV Rn. 5.

¹⁹⁷ BAG v. 23.9.2014, 9 AZR 1025/12, ArbR 2015, 48, juris Rz. 22 f.

¹⁹⁸ So die Befürworter einer Vorlagepflicht, vgl. Wegener, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 267 AEUV Rn. 5; wie hier BAG v. 23.9.2014, 9 AZR 1025/12, ArbR 2015, 48, juris Rz. 23; allgemein gegen eine Pflicht zur einheitlichen Auslegung Nettesheim, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 288 AEUV Rn. 131 (August 2012).

¹⁹⁹ EU-Richtlinienentwurf COM(2017) 335 final, Erwägungsgrund 2 und 3 („Angesichts der Tatsache, dass die meisten potenziell aggressiven Steuerplanungsmodelle mehr als ein Steuergebiet betreffen [...]“); damit übereinstimmend auch noch die Beschränkung auf grenzüberschreitende Gestaltungen im Entwurf des Jahres 2007, Gesetzentwurf zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen v. 25.6.2007, http://rsw.beck.de/rsw/upload/fdma/stgestanzpflg_refentw.pdf, § 138a Abs. 2 AO-E.

²⁰⁰ Latzel, EuZW 2015, 658 (660) mit zutreffendem Hinweis auf EuGH v. 16.4.2015, C-446/12, Rn. 46 ff., wonach die Erhebung bestimmter Daten für Personalausweise am nationalen Recht zu messen ist, da das sekundäre Gemeinschaftsrecht nur Regelungen für Reisepässe trifft.

sungsgericht verhält sich dann nicht anders als in Fällen, in denen eine Richtlinie dem nationalen Gesetzgeber Umsetzungsspielräume belässt.²⁰¹ Das Bundesverfassungsgericht prüft in diesen Fällen den überschießenden Teil ohne jede Einschränkung auf seine Vereinbarkeit mit nationalem Verfassungsrecht und erklärt ihn erforderlichenfalls für nichtig.²⁰²

Dass die nationale Umsetzung schließlich deckungsgleich mit den europäischen Vorgaben erfolgt, ist bereits deshalb unwahrscheinlich, weil die bisherigen Vorstöße aus gutem Grund nicht das Ziel verfolgen, Steuerpflichtige von legalen Gestaltungen abzuschrecken.²⁰³ Im Richtlinienentwurf heißt es demgegenüber eindeutig:

„Oberstes Ziel ist die Entwicklung eines Mechanismus mit abschreckender Wirkung, d. h. eines Mechanismus, der die Intermediäre davon abhält, derartige Modelle zu konzipieren und zu vermarkten.“²⁰⁴

Eine Umsetzung mit anderer Zielsetzung wäre aber nach dem oben Gesagten weiterhin der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts unterworfen.

III. Zwischenergebnis

Im Hinblick auf den EU-Richtlinienentwurf lässt sich zusammenfassend festhalten, dass der Erlass einer solchen Richtlinie den Gesetzgeber weder verfassungsrechtlich noch europarechtlich dazu zwänge, die Anzeigepflicht auch auf nationale Gestaltungen auszudehnen. Eine überschießende Umsetzung wäre zudem weiterhin vom Bundesverfassungsgericht am nationalen Verfassungsrecht zu messen und daher nach den unter D. getroffenen Feststellungen erheblichen Risiken ausgesetzt.

²⁰¹ Augsberg, DÖV 2010, 153 (156).

²⁰² BVerfG v. 12.5.1989, 2 BvA 3/89, NJW 1990, 974 (974); v. 9.7.1992, 2 BvR 1096/92, NVwZ 1993, 883 (883); v. 27.7.2004, 1 BvR 1270/04, NVwZ 2004, 1346 (1346 f.); Augsberg, DÖV 2010, 153 (156).

²⁰³ S. bereits oben D.II.1.c(1.); Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen, 2016, S. 12 ff.

²⁰⁴ COM(2017) 335 final, S. 3.

F. Gesamtergebnis

Die Untersuchung hat gezeigt, dass eine allgemeine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen nicht verfassungskonform eingeführt werden kann. Hauptursache der verfassungsrechtlichen Probleme ist der unklare Zweck einer solchen Maßnahme. Eine allgemeine Anzeigepflicht lässt sich, insbesondere wenn sie weit gefasst und bußgeldbewehrt wird, nicht mit der durch Art. 12 Abs. 1 GG geschützten Berufsfreiheit der anzeigeverpflichteten Angehörigen der steuerberatenden Berufe vereinbaren. Offenlegungspflichten mit unklarer Zweckbestimmung verletzen überdies das allgemeine Persönlichkeitsrecht und das Recht auf informationelle Selbstbestimmung. Hinzu kommen schwerwiegende Bedenken hinsichtlich der rechtsstaatlichen Bestimmtheit, die wiederum auch auf die freiheitsrechtliche Beurteilung zurückwirken.

Käme es zum Erlass einer europäischen Richtlinie, die eine Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Gestaltungen vorsieht, wäre der nationale Gesetzgeber nicht verpflichtet, die Anzeigepflicht auch auf rein nationale Gestaltungen auszudehnen. Die europarechtliche Pflicht zur Einführung einer Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Gestaltungen lässt zudem die Bedenken gegenüber einer – weiterhin der Kontrolle des Bundesverfassungsgerichts unterfallenden – Anzeigepflicht auch für rein nationale Gestaltungen nicht entfallen.

Köln, den 19. Februar 2018



Prof. Dr. Johanna Hey