

**Protokoll zum
167. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 03.07.2020¹**

Annika Tiemann
Doktorandin am Lehrstuhl für Steuerrecht,
Ruhr-Universität Bochum

Anzeigepflicht für Berufsgeheimnisträger bei Steuergestaltungen –
Eine Untersuchung in Ansehung der
Europäisierung des Grundrechtsschutzes

¹ Florian Schröder, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung	2
B. Vortrag von <i>Annika Tiemann</i>	3
C. Diskussion	16
D. Schlussbemerkungen	19

A. Einleitung

Prof. Dr. Roman Seer begrüßt die Teilnehmer des 167. Bochumer Steuerseminars. Das Seminar findet, aufgrund der anhaltenden Corona-Pandemie, erstmalig über die Videoplattform Zoom statt. *Prof. Seer* erklärt kurz die Umgangsformen: Das Mikrofon der Teilnehmer ist grundsätzlich stumm zu schalten, bei einer Wortmeldung ist die Funktion „Hand heben“ zu nutzen. Das Wort wird sodann durch *Prof. Seer* erteilt. Anschließend stellt er die heutige Referentin *Annika Tiemann*, Doktorandin an seinem Lehrstuhl, vor.

Frau Tiemann habe ein exzellentes erstes Staatsexamen abgelegt und erste Berufserfahrungen in einer Kanzlei gesammelt. Mit einem Begabtenstipendium widme sie sich nun ihrer Dissertation und sei derzeit „irgendwo in der Mitte“ der Fertigstellung.

Anschließend übergibt *Prof. Seer* das Wort an *Annika Tiemann*. Noch vor Beginn des Vortrages muss *Prof. Seer* seine Teilnahme leider abbrechen. Die Moderation wird sodann durch die wissenschaftlichen Mitarbeiter des Lehrstuhls organisiert.

B. Vortrag von *Annika Tiemann*

Annika Tiemann bedankt sich zunächst für die freundliche Einleitung und begrüßt die Teilnehmer. Sie freut sich, dass trotz der Umstände viele Interessenten am Seminar teilnehmen.

Grundlage ihrer Dissertation sei ein Themenvorschlag, den *Prof. Seer* ihr gemacht habe. Die Thematik der Anzeigepflichten habe sich seitdem stark gewandelt. Anfangs habe es lediglich einen Richtlinienentwurf auf EU-Ebene gegeben. Inzwischen gebe es eine Richtlinie und entsprechende Umsetzungsgesetze. Die Praxis müsse derzeit evaluieren, wie mit den neuen Pflichten umzugehen sei. Gerade von den zahlreich anwesenden Praktikern erhoffe sie sich daher Anregungen, Ideen und Berichte zum Thema.

Tiemann stellt nun die Gliederung ihres Vortrages vor. Zur Einleitung solle zunächst die Entwicklung und der Hintergrund der Diskussion um die Anzeigepflichten beleuchtet werden. Ein gesonderter Punkt stelle dabei die DAC 6¹ und das nationale Umsetzungsgesetz² dar. Anschließend solle die Anzeigepflicht im Lichte des Vertrauensverhältnisses zwischen Steuerpflichtigem und Berater betrachtet werden. Darauf folge die Bewertung der Vereinbarkeit der DAC 6 Richtlinie mit dem Unionsrecht bzw. des nationalen Umsetzungsgesetzes mit dem Grundgesetz. Zuletzt erfolge eine Betrachtung der gewandelten Rolle des Steuerberaters als unabhängiges Organ in Folge der neuen Anzeigepflichten; an diesem Punkt sei allerdings noch die meiste Forschungsarbeit zu verrichten, sodass *Tiemann* auf eine detaillierte Darstellung verzichte.

Der Vortrag werde insbesondere die Vereinbarkeit der DAC 6 mit höherrangigem Recht behandeln und den diesbezüglichen Prüfungsmaßstab abstecken.

¹ Richtlinie 2018/822 v. 25.05.2018, L 139/1 (DAC 6).

² Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen v. 21.12.2019, BGBl. I 2019, 2875.

1. Entwicklung und Hintergrund

Einführend erläutert *Tiemann*, dass die nunmehrige Diskussion über Anzeigepflichten auf das BEPS-Projekt der OECD zurückzuführen sei. Innerhalb des Projektes gebe es mehrere Säulen und Aktionspunkte, wobei insbesondere der Aktionspunkt 12 „Offenlegungspflichten“³ bedeutsam sei. Innerhalb der OECD gebe es mittlerweile 117 Staaten, weswegen ein „Inclusive Framework“ geschaffen wurde, um allen Staaten die Partizipation am BEPS-Projekt zu ermöglichen. Das Erreichen einer globalen Lösung sei wünschenswert, doch erschwerten die vielen Mitglieder einen politischen Konsens. Die OECD untersuche schon länger die Rolle der Intermediäre, bei welchen die Steuerpflichtigen Steuergestaltungsmodelle nachfragten. Seitens der OECD stehe dabei ein Abschreckungseffekt sowohl für Intermediäre wie für Steuerpflichtige im Vordergrund. Gleichzeitig solle die Beziehung zwischen Steuerpflichtigen und Steuerverwaltung kooperativ statt konfrontativ gestaltet werden: Der Steuerpflichtige solle freiwillig Gestaltungsmodelle offenlegen und erhalte dafür Sicherheit, Objektivität und Verständnis seitens der Verwaltung. Von der OECD werde die Anzeigepflicht also als Teil dieses kooperativen Systems verstanden. Möglicherweise, so *Tiemann*, werde diese Vision aber anders umgesetzt, als von der OECD bezweckt.

Anschließend geht *Tiemann* auf die DAC 6 Richtlinie der EU ein und bezieht sich dabei zunächst auf die Erwägungen des Gesetzgebers. Diese gäben den rechtspolitischen Zweck an, schädliche Steuerpraktiken zeitnah zu erkennen und zu verbannen. Auch eine Abschreckungswirkung sei beabsichtigt, sodass die Intermediäre von der Gestaltung, die Steuerpflichtigen von der Nachfrage der Modelle absehen würden. Beim persönlichen Anwendungsbereich sei der Begriff des Intermediärs bedeutsam. *Tiemann* stellt die Definitionen vor und resümiert, es gebe einen offenen Begriff des Intermediärs, der sich insbesondere nicht auf bestimmte Berufsgruppen beschränke. Wenn eine natürliche Person grenzüberschreitende Gestaltungen konzipiere oder vermarkte bzw. weiß, dass sie hierzu Hilfe leistet,

³ Näheres s. <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action12/>.

sei sie als Intermediär anzusehen. Hiervon könne sich die Person durch entsprechende Nachweise auch exkulpieren. Der deutsche Gesetzgeber habe in § 138b Abs. 1 AO allerdings auf eine Definition des „Hilfsintermediärs“ verzichtet. Es sei unklar und werde derzeit noch erörtert, ob die Norm richtlinienkonform ausgelegt werden müsse oder gar eine europarechtswidrige Umsetzung vorliege.

Tiemann führt weiter aus, dass die Amtshilferichtlinie außerdem eine Befreiungsmöglichkeit vorsehe, dessen Implementierung im Ermessen der Mitgliedstaaten liege. Diese solle greifen, wenn die Offenlegungspflicht gegen Verschwiegenheitspflichten verstieße. Deutschland habe eine solche Befreiungsmöglichkeit in § 138f Abs. 6 AO verankert. Sie greife, wenn den Intermediären eine Verschwiegenheitspflicht treffe und der Mandant ihn von dieser nicht entbunden habe. Effektiv gehe die Pflicht zur Meldung personenbezogener Informationen auf den Mandanten über, während der Intermediär gestaltungsbezogene Informationen übermitteln müsse. Im Folgenden visualisiert *Tiemann* den Ablauf: Nach der Meldung gestaltungsbezogener Informationen werde dem Intermediär eine Registrier- und Offenlegungsnummer übermittelt. Diese habe der Intermediär nun dem Mandanten mitzuteilen. Dieser müsse nun, unter Angabe der entsprechenden Nummer, seinerseits die personenbezogenen Informationen mitteilen. Das Mandantenverhältnis werde also jedenfalls offengelegt.

Ein weiterer Begriff sei der des „relevanten Steuerpflichtigen“. Auf diesen könne, so *Tiemann*, ggf. durchgegriffen werden, wenn kein Intermediär besteht oder dieser von der Anzeigepflicht befreit ist. Es handele sich dabei typischerweise um denjenigen, welchem die Steuergestaltung bereitgestellt wird bzw. welcher sie umsetzt.

Auslösendes Ereignis für eine Anzeigepflicht sei stets das Vorliegen einer Steuergestaltung, die grenzüberschreitend ist und Kennzeichen aufweist, die im Anhang der Amtshilferichtlinie ausgewiesen sind. Auf diese Kennzeichen soll an späterer Stelle eingegangen werden. Für den Begriff „Gestaltung“ gebe es allerdings keine Legaldefinition im deutschen Recht. Aus den Drucksachen des Bundestages⁴ gehe aber eine Definition hervor. Aus Berichten der OECD lasse sich

⁴ BT-Drucks. 19/14685, S. 28.

zudem entnehmen, dass eine Gestaltung auch aus mehreren Schritten oder Teilen bestehen kann. Zudem solle die Definition möglichst weit sein. *Tiemann* kritisiert, dass die Definition einige Unklarheiten und unbestimmte Rechtsbegriffe enthalte und zudem keinen Eingang in die AO gefunden habe. Erst im Rückgriff auf Unterlagen anderer Organisationen ließe sich der Begriff konturieren. Der für die Bestimmung eines grenzüberschreitenden Sachverhaltes relevante Begriff „Beteiligte“ sei ebenfalls nicht definiert. Auch aus der Gesetzesbegründung ließen sich keine Konturen ableiten. Ein aktuelles BMF-Schreiben gehe davon aus, dass der Begriff, neben den Nutzern der Gestaltung, auch die Geschäfts- oder Vertragspartner einschließe.

Die Kennzeichen, mit denen sich Steuergestaltungen feststellen lassen sollen, fänden sich im Anhang IV der DAC 6 Richtlinie. *Tiemann* erklärt, es gebe 5 Kategorien (A. – E.), die nach den jeweiligen Arten der Kennzeichen eingeteilt würden. Hinzu komme oftmals noch ein sogenannter „Main-Benefit“ Test, welcher auf die OECD zurückgehe. Dieser Test sei erfüllt, wenn, nach objektiver Betrachtung, der Hauptvorteil einer Gestaltung in der Erlangung von Steuervorteilen liege. Sinn des Testes sei, „unbedenkliche“ Gestaltungen herauszufiltern und so die Finanzverwaltung zu entlasten. *Tiemann* gibt aber zu bedenken, dass die Einführung weiterer offener Rechtsbegriffe zu zusätzlicher Rechtsunsicherheit führe. Auch die OECD habe dem Test schlussendlich die Eignung zur Eingrenzung jedenfalls zur näheren Bestimmung grenzüberschreitender Steuergestaltungen aberkannt. Eine weitere Lösungsmöglichkeit wäre ein sogenannter „de-minimis-Filter“.

Deutschland habe weiterhin im neuen § 138d Abs. 3 Satz 3 AO ein Instrument vorgesehen, was in der Richtlinie nicht geregelt sei: Eine sogenannte „white list“, d.h. die Fiktion des Nichtvorliegens eines steuerlichen Vorteils bei besonderen Konstellationen. Diese würden durch BMF-Schreiben konkretisiert und kommen laut *Tiemann* zur Anwendung, wenn sich der steuerliche Vorteil ausschließlich in Deutschland auswirkt und unter Berücksichtigung aller Umstände auch gesetzlich vorgesehen ist. Für *Tiemann* zeigt sich hierdurch, dass dem BMF die ausufernde Anzeigepflicht bewusst ist und versucht werden soll, gewisse Gestaltungen von

vornherein auszunehmen. Dies könne ggf. rechtspolitische Bedeutung haben. Eine solche white list werde gleichwohl problematisch, wenn ein anderer Mitgliedstaat eine derartige Freistellung einzelner Gestaltungen nicht oder jedenfalls nicht deckungsgleich vorsehe. Daher müsse weiterhin geprüft werden, ob in anderen Mitgliedstaaten eine Anzeigepflicht bestünde.

Anschließend widmet sich *Tiemann* den bereits angesprochenen Kennzeichen, welche die Identifikation einer Steuergestaltung erleichtern sollen.

Die Gruppe A der Kennzeichen umfasse äußerliche Merkmale des Geschäftes bzw. des Modells. Sie solle nur in Verbindung mit einem Main-Benefit Test genutzt werden. Gleiches gelte für die Gruppe B, welche gewisse Schwachstellen des internationalen Steuerrechts abdecke. Auch die Gruppen C und E sollen „Schlupflöcher“ des internationalen Steuerrechts abdecken. Allerdings erfordere nur ein Teil der Merkmale aus Gruppe C eine (optionale) Hinzuziehung eines Main-Benefit Testes. Gruppe D falle hingegen etwas aus dem Muster, da sie zum einen keine „Schlupflöcher“ des internationalen Steuerrechts betreffe sondern der Verhinderung von Steuerhinterziehung, Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung diene und zum anderen durch die Bildung nicht abschließender Fallgruppen eine von anderen Kennzeichen abweichende Regelungstechnik wähle.

Schon im Abschlussbericht der OECD werde eine Einteilung der sogenannten „hallmarks“ vorgenommen“. „Generic hallmarks“ zielten dabei auf die äußere Form der Gestaltung ab, entsprächen also der Gruppe A. Diese seien besonders hilfreich, um neue innovative Steuergestaltungen aufzudecken. *Tiemann* betont, dass gleichzeitig die Meldeschwelle sehr gering sei und daher zu viele Meldungen zu erwarten seien, selbst bei Hinzuziehung eines „Main-Benefit“ Testes. Korrespondierend zu den Gruppen B, C, D und E. existierten die „specific hallmarks“, welche bei bekannten Schwachstellen ansetzten. Dabei sei für diese „specific hallmarks“ eine Aktualisierung alle zwei Jahre vorgesehen, um den Entwicklungen Rechnung zu tragen. Nach der OECD seien „specific hallmarks“ besonders gut dafür geeignet, grenzüberschreitende Steuergestaltungen auszumachen.

Bei der Kategorisierung möglicher Kennzeichen grenzüberschreitender Steuergestaltung hat sich für *Tiemann* ein Problem herausgestellt. Der Anwendungsbereich der Mitteilungspflicht könnte zu weitgehend sein, sodass die Finanzverwaltungen mit zu vielen Meldungen konfrontiert werden könnten. Die „interessanten“ Meldungen gingen so unter und die Menge der Meldungen zwinge die Verwaltungen zu langwierigen Auswertungen, wodurch der erhoffte Zeitvorteil wieder verloren ginge. Zudem müsste stets die Grenze der Erforderlichkeit gegenüber Intermediären und Steuerpflichtigen im Auge behalten werden. Diese dürften nicht mit einer unangemessenen Mehrbelastung konfrontiert werden. Zur gleichen Zeit stünde die Eignung der Regelung in Frage, wenn der Tatbestand zu eng gefasst sei. Das Spannungsverhältnis Normbestimmtheit und Regelungseffektivität kommt für *Tiemann* einem fast unauflösbaren Dilemma gleich. Es dränge sich daher die Frage auf, ob es Alternativmodelle gebe.

Im Jahressteuergesetz 2008 fand sich ein Versuch, eine Anzeigepflicht zu implementieren. Die Steuergestaltung wurde dort anhand sieben abschließender Tatbestandsmerkmale formuliert. Ein Gutachten des MPI aus dem Jahre 2017 komme zu dem Schluss, dass aus rechtspolitischer Sicht die Einbeziehung der „generic hallmarks“ allein ausreiche. Sofern dem Gesetzgeber „specific hallmarks“ bereits bekannt seien, gebe es dahingehend keinen Informationsbedarf mehr. Das MPI ziele dabei auf Gestaltungen ab, die durch Innovation und Reproduzierbarkeit das Steueraufkommen besonders gefährdeten. Dabei werde auch der Verantwortlichkeitsgedanke einbezogen, wonach Berater, die speziell auf die Nutzung von Besteuerungslücken setzen, öfter von Anzeigepflichten getroffen würden. Daraus ergebe sich auch ein besonderer Zeitvorteil: Eine schnelle Schließung von Lücken verringere die Zeit, in welcher Modelle überhaupt reproduziert werden können. Um solche hochpotenten Gestaltungen rasch zu identifizieren orientiere das MPI sich an den Definitionen zu § 15b EStG.

Tiemann resümiert bezüglich des Tatbestandes einer Anzeigepflicht, dass das oben angesprochene Dilemma über den sachlichen Anwendungsbereich kaum aufzulösen sei. Daher seien auch Alternativvorschläge nicht tauglich. Unter den derzeitigen Bedingungen sei die Findung einer angemessenen Lösung sehr

schwierig.

2. Anzeigepflicht und Vertrauensverhältnis

Im nächsten Abschnitt ihres Vortrages geht *Tiemann* auf das Spannungsverhältnis zwischen der Anzeigepflicht und dem Vertrauensverhältnis zwischen Berater und Mandant ein. Im Mittelpunkt stehe dabei die Reziprozität im Mehrebenensystem der Grundrechte, unter besonderer Berücksichtigung der Europäischen Grundrechte-Charta und der Rechtsprechung des EGMR.

Hierzu sei zunächst das generelle Schutzniveau des Vertrauensverhältnisses zwischen Intermediär und Steuerpflichtigem herauszuarbeiten. Der Begriff des Intermediärs werde nicht einheitlich gefasst, doch seien damit regelmäßig Berufsgruppen wie Rechtsanwälte, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer gemeint. Die Gruppen zeichneten sich durch typische Grundpflichten (zB Verschwiegenheit, Interessenvertretung) aus, was zu einem besonderen Vertrauensverhältnis führe.

Im einfachen Recht würden diese Berufsgruppen durch zahlreiche Vorschriften, auch im Prozessrecht, geschützt. Diese werden von *Tiemann* wiedergegeben und kurz erläutert. Insbesondere § 160a StPO sei (strafrechtlich) relevant, da dort die Verwertung von Informationen aus dem rechtsanwaltlichen Verhältnis geregelt sei; das Verhältnis zwischen Steuerberater und Mandanten sei dagegen nicht vergleichbar absolut geschützt. Hinsichtlich des Verfassungsrechts sei das Vertrauensverhältnis insbesondere durch die Berufsfreiheit nach Art. 12 GG seitens des Intermediärs geschützt. Ein Vertrauensverhältnis zu den Mandanten sei die Grundbedingung jeder Arbeit eines Rechtsanwaltes, Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers. Mandanten könnten sich außerdem auf Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG berufen (insbesondere informationelle Selbstbestimmung und Schutz der Privatsphäre). Außerdem gebe es ein Allgemeininteresse an einer funktionierenden und integren Rechtspflege und -beratung, was Berücksichtigung in einer etwaigen Prüfung der Verhältnismäßigkeit finden müsse. Ob ein weiterer Schutz durch den Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 GG) bestehe, sei umstritten, werde vom Bundesverfassungsgericht aber verneint. Jedenfalls gebe es

noch das Recht auf ein faires Verfahren (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG). Auf Ebene der EU gelte zunächst der allgemeine Rechtsgrundsatz, dass der Schriftverkehr zwischen Anwalt und Mandant geschützt sei, sofern der Schriftverkehr im Rahmen des Rechts auf Verteidigung des Mandanten ergangen sei und es sich um unabhängige Rechtsanwälte handele. Nicht erfasst seien also bloße Beratungen oder Syndikusanwälte. Aus Art. 7 der Grundrechtecharta folge ein Schutz der Privatsphäre und der Wohnung, der dem Schutzniveau von Art. 8 EMRK entspreche. Diese Normen schützten insbesondere vor Eingriffen in die Kommunikation mit Intermediären, etwa durch Abhörmaßnahmen oder die Öffnung von Gefängnispost. Art. 16 der Grundrechtecharta schütze die unternehmerische Freiheit und könne möglicherweise mit Art. 12 GG verglichen werden. *Tiemann* spricht sich aber dafür aus, bei der Übertragung der nationalen Grundrechtsdogmatik auf die Ebene der Grundrechtecharta Zurückhaltung zu üben. Aus Art. 47 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Art. 48 Abs. 2 der Grundrechtecharta könnten Prozessgrundrechte abgeleitet werden, die in allen gerichtlichen Verfahren Geltung hätten. Die Rechte aus Art. 47 Abs. 1, Abs. 2 Grundrechtecharta gingen dabei sogar über das Schutzniveau der EMRK hinaus. Speziell zur Vertraulichkeit des Verhältnisses zwischen Intermediär und Mandant sei durch die Generalanwältin *Kokott* herausgestellt worden, dass dem Mandanten die Rechte aus der EMRK und Grundrechtecharta genommen seien, wenn er sich nicht der Vertraulichkeit sicher sein kann. Speziell für Strafverfahren gebe es zu dem die Unschuldsvermutung und weitere Verteidigungsrechte aus Art. 48 Grundrechtecharta.

Ähnliche Rechte ließen sich auch aus der EMRK ableiten. So schütze Art. 8 EMRK das Recht auf Achtung der Privatsphäre und somit, korrespondierend zu Art. 7 Grundrechtecharta, auch das anwaltliche Vertrauensverhältnis. Art. 6 Abs. 1 EMRK enthalte Prozessgrundrechte, insbesondere das Recht auf Verteidigung und rechtliches Gehör. Der Anwendungsbereich erstreckte sich aber lediglich auf Verfahren auf dem Gebiet des Zivil- und Strafrechts, wengleich eine breitere Definition als etwa die Bereiche der StPO oder der ZPO angenommen werde. Eine Besonderheit ergebe sich zudem aus dem Urteil *Trennscheibe*⁵: Der EGMR habe

⁵ EGMR v. 19.12.2006, 14385/04 („*Trennscheibe*“).

festgestellt, dass bereits die auf vernünftige Gründe gestützte Überzeugung einer Abhörung ausreichen kann, um die Wirksamkeit anwaltlicher Unterstützung zu beschränken. Ein solcher Abkühlungseffekt des Vertrauensverhältnisses („chilling effect“) setze also keinen tatsächlichen Eingriff voraus.

Tiemann stellt als Ergebnis fest, dass die Schutzniveaus im Mehrebenensystem unterschiedlich seien. Hinsichtlich der Strafverteidigung biete das Grundgesetz das höchste Schutzniveau, wenngleich der Standard insgesamt hoch ist. Bezüglich der Vertretung vor Gericht sähen alle Grundrechtskataloge ein ähnliches Schutzniveau vor, welches unter dem Niveau der Strafverteidigung liege. Gestaltung und Beratung seien ebenfalls durch das Grundgesetz am besten geschützt, während die Pendants der Grundrechtecharta und EMRK geringere Niveaus böten. Gestaltung und Beratung seien im Vergleich zur Strafverteidigung und Gerichtsvertretung am wenigsten geschützt.

Im nächsten Schritt erläutert *Tiemann*, ob und wie das Vertrauensverhältnis zwischen Berater und Mandanten durch eine Anzeigepflicht verletzt werden kann. Konkret könne eine Verletzung durch die Offenlegung der persönlichen Daten und/oder des Mandatsverhältnisses erfolgen. Auch könne eine unübersichtliche und unbestimmte Regelung zum oben angesprochenen „chilling effect“ führen. Anschließend überprüft sie, ob eine Verlagerung der Anzeigepflicht auf den Steuerpflichtigen etwas an diesem Befund ändert. Sie stellt fest, dass nur eine teilweise Verlagerung auf den Steuerpflichtigen stattfinde. Schlussendlich bleibe es beim Ergebnis der Offenlegung von Mandatsverhältnis und Identifizierung des Steuerpflichtigen, da Registrier- und Gestaltungsnummer weiterhin zurechenbar seien. Selbst eine vollständige Befreiung würde das Vertrauensverhältnis weiter beeinträchtigen. Für *Tiemann* führt die Unbestimmtheit der Regelung zu einem „chilling effect“, da mit einer Anzeigepflicht zu rechnen ist. Ein ungezwungenes Gespräch zwischen Berater und Mandant werde so erschwert.

3. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

Im folgenden Abschnitt des Vortrages erläutert *Tiemann* die Vereinbarkeit der DAC 6 mit höherrangigem Recht, d.h. dem europäischen Primärrecht.

Ein großes Problem stelle sich bezüglich der Kompetenzordnung. Die DAC 6 regle Bereiche des Steuerverfahrensrechts und der direkten Steuern. Für diese Bereiche gebe es prinzipiell keine Regelungskompetenz der EU. *Tiemann* sieht die Kompetenz der Union daher als fragwürdig an.

Die DAC 6 selbst sei nicht am Maßstab des Grundgesetzes zu prüfen. Dies sei aufgrund der Kompetenzzuweisung an das BVerfG aus dem Grundgesetz zu verneinen. Etwas anderes könne sich jedoch für das Umsetzungsgesetz ergeben. Gemäß der sogenannten *Solange*-Rechtsprechung des BVerfG sei ihm die Prüfungskompetenz entzogen, sofern vollständig unionsrechtlich determiniertes Recht vorliege. Es sei hingegen zur Prüfung nationaler Grundrechte ermächtigt, wenn dem nationalen Gesetzgeber Umsetzungsspielräume verblieben. Für *Tiemann* stellt die bereits besprochene Befreiungsnorm in § 138f Abs. 6 AO einen solchen Umsetzungsspielraum dar. Sie stellt erneut heraus, dass die Befreiung etwas unglücklich normiert wurde. Insbesondere hätten die unbestimmten Rechtsbegriffe stärker konturiert werden müssen.

Hinsichtlich einer Anwendung der Grundrechtecharta habe der EuGH zunächst vertreten, dass diese immer anwendbar sei, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der nationalen Regelung und dem Unionsrecht bestehe. Insofern gelte der Vorrang des Unionsrechts, welcher auch die Prüfung des nationalen Verfassungsrechts verdränge. Das BVerfG habe diesbezüglich allerdings darauf beharrt, dass die Anwendung der Grundrechtecharta Fallkonstellationen vorbehalten bleibe, die ausschließlich unionsrechtlichen Charakter hätten. Ein reiner Sachbezug könne nicht dazu führen, dass der Anwendungsbereich der Grundrechtecharta eröffnet sei. Dies habe auch den EuGH zum Einlenken bewegt, da er in einem späteren Urteil jedenfalls angedeutet habe, dass bloß mittelbare Beeinträchtigungen nicht ausreichen, um eine Anwendung der Unionsgrundrechte auf mitgliedstaatliches Handeln zu bedingen.

Ein neuerlicher Beschluss des BVerfG⁶ habe aber erneut Veränderungen in der Architektur des europäischen Grundrechtsschutzes bewirkt. Das Gericht sehe die Grundrechtecharta nun auch als Prüfungsmaßstab im Rahmen der Verfassungsbeschwerde, sodass also eine Verfassungsbeschwerde unter der Rüge der Verletzung von Unionsgrundrechten zulässig sei. Vom BVerfG werde argumentiert, die Bindung nationaler Gerichte an das Unionsrecht erfordere auch, dass die Unionsgrundrechte ebenso in die Prüfung nationaler Gerichte einfließen müssten. Dabei betone das Gericht, dass weiterhin eine Vorlagepflicht an den EuGH in Auslegungsfragen bestünde. Gleichwohl sei dies aus Sicht des Gerichts nicht notwendig, wenn die richtige Interpretation „offenkundig“ sei. Für *Tiemann* stellen sich nun weiterführende Fragen: Zunächst vermutet sie, dass sich das BVerfG eine strategische Hintertür lasse, um der Vorlagepflicht an den EuGH nicht in allen Fällen nachkommen zu müssen. Da das Gericht zudem offen die Zuständigkeit für Fragen der Grundrechtecharta anerkenne bleibe fraglich, ob letztinstanzliche Fachgerichte weiterhin zur Vorlage verpflichtet seien oder ob das BVerfG sich die Klärung dieser Frage vorbehalte. Fraglich sei außerdem, ob das Urteil des BVerfG so zu verstehen sei, dass auch eine Verfassungsbeschwerde gerichtet auf die Überprüfung der Gültigkeit vollständig vereinheitlichten Unionsrechts zulässig sei. *Tiemann* hält den letzten Schluss für konsequent, da so Rechtsschutzlücken in Bezug auf Gültigkeitsvorlagen geschlossen würden.

Ein weiterer Beschluss⁷ vom selben Tag habe auch Änderungen im gestaltungsoffenen Unionsrecht bewirkt. Die strikte Trennung der Grundrechtssphären sei aufgeweicht worden. In Bereichen, die erkennbar unter Zuhilfenahme der Unionsgrundrechte konkretisiert werden sollen, seien diese auch folgerichtig anwendbar. *Tiemann* konstatiert dabei, dass sich das BVerfG so der Rechtsauffassung des EuGH annähere. Argument des Gerichtes sei hier, dass der Unionsgesetzgeber durch das Offenlassen von Gestaltungsspielräumen offenbar einen gewissen Grundrechtspluralismus intendiere. Primärer Maßstab bleibe aber das Grundgesetz, insbesondere da es, aus Sicht des BVerfG, das Schutzniveau der Grundrechtecharta mitgewährleiste. Sollten Fälle auftreten, in denen das Grundgesetz

⁶ BVerfG v. 6.11.2019 – 1 BvR 276/17 (*Recht auf Vergessen II*).

⁷ BVerfG v. 6.11.2019 – 1 BvR 16/13 (*Recht auf Vergessen I*).

ein niedrigeres Schutzniveau aufweist, solle die Grundrechtecharta zukünftig als Auslegungshilfe herangezogen werden (ähnlich der EMRK).

4. Rechtsschutzmöglichkeiten

Im letzten Teil des Vortrags überträgt *Tiemann* die gewonnenen Erkenntnisse in den Kontext ihrer Arbeit und resümiert, dass es mehrere Prüfungsszenarien für DAC 6 bzw. das Umsetzungsgesetz gebe.

Zunächst könne die Anzeigepflicht als solche im Rahmen einer Rechtssatz-Verfassungsbeschwerde angegriffen werden, sofern keine Subsidiarität hinsichtlich einer Feststellungsklage vor dem FG bestehe. Dies würde zu einer Anwendung von *Recht auf Vergessen II* analog führen, da es sich um vollständig vereinheitlichtes Unionsrecht handele. Dabei sei noch problematisch, dass *Recht auf Vergessen II* den Fall der fachgerichtlichen Anwendung vollharmonisierten Rechts und nicht den Fall der Gültigkeit vollharmonisierten Rechts betreffe. *Tiemann* denkt jedoch, dass die Rechtsschutzlücke nur dann zu schließen ist, wenn auch die Gültigkeit vollharmonisierten Rechts durch das BVerfG am Maßstab der Grundrechtecharta geprüft würde. Die Verfassungsbeschwerde sei dann entweder zurückzuweisen oder dem EuGH vorzulegen. Im letzteren Fall sei die Vorlage durch das BVerfG geprägt, das heißt ein Einfluss nationaler Verfassungsdogmatik in das Urteil des EuGH sei möglich.

Eine ähnliche Rechtsschutzmöglichkeit ergebe sich, wenn nicht die Anzeigepflicht als solche, sondern die Nutzung des Umsetzungsspielraums angegriffen würde. Dies entspreche dann der Konstellation in *Recht auf Vergessen I*. Fraglich sei sodann, ob Grundgesetz und Grundrechtecharta kumulativ anwendbar seien, also eine Konkretisierung durch Unionsgrundrechte gewünscht sei. Die Auslegung fällt *Tiemann* in diesem Fall schwer, sodass sie sich noch nicht eindeutig festlegen kann. Jedenfalls würde das BVerfG primär das Grundgesetz prüfen und die Grundrechtecharta allenfalls als Auslegungshilfe heranziehen.

Eine andere Möglichkeit sei es, Feststellungsklage bzw. Einspruch vor den Fach-

gerichten zu erheben. Auch hier könne zunächst die Anzeigepflicht als solche angegriffen werden. Dabei stehe den Gerichten keine Vorlagemöglichkeit an das BVerfG unter Berufung auf die Verletzung der Grundrechtecharta zu, da das BVerfG sich dazu auf eine erweiternde Auslegung von Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG gestützt hatte. Gleichwohl könnten die Gerichte sich an den EuGH wenden oder dazu verpflichtet sein, wenn ein Verstoß gegen die Grundrechtecharta im Raum stehe. Unterbleibe eine solche Vorlage, könne daraufhin eine Urteils-Verfassungsbeschwerde angestrengt werden, woraus sich Handlungsmöglichkeiten wie im ersten vorgestellten Szenario ergäben.

Auch vor den Fachgerichten könne zudem die Nutzung des Umsetzungsspielraums angegriffen werden. In diesem Fall bestünde für das Gericht die Möglichkeit der konkreten Normenkontrolle an das BVerfG unter Berufung auf Grundrechtsverstöße. Zudem könne auch eine Vorlage an den EuGH unter der Annahme von Verstößen gegen die Grundrechtecharta erfolgen, auch bezüglich der Vereinbarkeit des Umsetzungsgesetzes mit den Vorgaben der DAC 6. Die Konstellation könne zum problematischen Fall führen, dass das Fachgericht an den EuGH vorlege und dieser den Fall anhand der Grundrechtecharta bewerte, sodass das BVerfG und das Grundgesetz umgangen würden.

Schlussendlich fasst *Tiemann* die Schlüsse zusammen, die sie aus den denkbaren Prüfungsszenarien für ihre Untersuchung ableitet. Es sei keine ausschließlich abstrakte Prüfung anhand vorgegebener materieller Maßstäbe vorzunehmen. Vielmehr sei zu berücksichtigen, dass Zuständigkeits-, Organisations- und Verfahrensfragen Einfluss auf das Prüfungsergebnis hätten. Dies bedinge, dass sich die Untersuchung im Ausgangspunkt näher in Richtung einer prognostischen Betrachtung verschiebe. Ein absolutes Rechtmäßigkeitsurteil werde daher vermieden, ohne dass die kritische Analyse der Rechtsprechung unterbliebe.

Damit beschließt *Tiemann* ihren Vortrag und bedankt sich für die Aufmerksamkeit der Zuhörer.

C. Diskussion

Dominik Ortwald, wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, bedankt sich stellvertretend für *Prof. Seer* bei *Tiemann* für den informativen Vortrag. Er sei kein Kenner des Themas, fühle sich durch den Vortrag aber hervorragend in den Problembereich eingeführt. *Sascha Kargitta*, akademischer Rat a.Z. am Lehrstuhl für Steuerrecht, übernimmt die Leitung der Diskussion.

Die erste Frage kommt auch von *Kargitta*, welcher den derzeitigen Umsetzungsstand erfragt. Ihn interessiere auch die Reaktionen der Berater und ob es bereits Erfahrungen in der Praxis gebe.

Ortwald fügt hinzu, die Anzeigepflichten wirkten in das Verhältnis zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung ein. Dieses Verhältnis sei mittlerweile kooperativ ausgestaltet. Er fragt sich, ob der abschreckende Charakter der Anzeigepflichten in dieses System passt und wie dies ggf. verbessert werden kann.

Tiemann antwortet, dass für sie der Transparenzgedanke etwas „auf der Strecke“ geblieben ist. Dieser sei bei der OECD ursprünglich vorhanden gewesen, von der EU aber zu wenig angenommen worden. Eine Alternative hätte sein können, ein ähnliches Instrument in der verbindlichen Auskunft zu regeln und so Transparenz und Bestandschutz zu schaffen.

Für *Kargitta* stellt sich die Folgefrage, wie Anzeigepflicht und Steuerstrafrecht zueinanderstehen. Konkret ginge es ihm um die Frage, ob der Umstand einer Anzeige steuerstrafrechtliche Konsequenzen, die aus dem Steuergestaltungsmodell erwachsen, vermeide.

Tiemann antwortet, dass am Ende einer Steuererklärung die Registrierungs- und Offenlegungsnummer offengelegt werden müsse, sodass eine Verknüpfung zwischen Anzeige der Steuergestaltung und der Steuererklärung hergestellt werde. Für sie könne daher der Tatbestand einer Steuerhinterziehung nicht mehr erfüllt werden.

Ortwald pflichtet dem bei und führt aus, dass der Begriff der „unrichtigen Angaben“ von Relevanz sei. Für ihn befänden sich die meisten Steuergestaltungen in

einem Feld, welches nicht beforscht sei und welches keine Rechtsprechung aufweise, sodass der Steuerpflichtige grundsätzlich alle Auslegungen eines Sachverhalts vertreten könne. Er wisse schlichtweg nicht, was „unrichtig“ und was „richtig“ sei. So scheidet auch für ihn eine Steuerhinterziehung aus.

Die nächste Anmerkung stellt *Egon Peus*. Er bedankt sich zunächst für den Vortrag, der viele kluge Gedanken enthalten habe. *Peus* fragt sich, ob das Urteil des BVerfG zum EZB-Anleihenprogramm für das Thema Relevanz habe. *Tiemann* habe bereits festgehalten, dass die Regeln der Steuergestaltung kompetenzrechtlich der Steuererhebung zugerechnet würden, was ganz überwiegend in die Verantwortung der Mitgliedstaaten falle. Auch ihm stelle sich daher die Frage nach der formellen Kompetenz.

Tiemann antwortet, dass das Urteil zum EZB-Anleihenprogramm sicherlich Relevanz habe, da auch dort die Frage nach der Kompetenz behandelt werde. Schlüssel sei dabei Art. 115 AUEV, der nach ihrer Ansicht überdehnt würde. Zudem habe das BVerfG die Kriterien, wann ein ultra-vires-Akt vorliegt, graduell abgesenkt. Dies werde in der Untersuchung in jedem Fall zu berücksichtigen sein.

Kargitta gibt hinsichtlich der Kompetenzfrage zu Bedenken, dass auch eine andere Auslegung möglich sei. Schließlich brächten Steuergestaltungen internationale Fragen mit sich, etwa die der Standortwahl oder des länderübergreifenden Abgleichs von Anzeigen. So ließen sich für ihn schon binnenmarktspezifische Fragen konturieren, sodass er kein größeres Kompetenzproblem sehe.

Kargitta formuliert auch die nächste Anmerkung: Die Anzeigepflicht müsse auch dahingehend interpretiert werden, dass der Staat ein legitimes Interesse habe, gesetzeswidrige Steuergestaltungen aufzudecken, die ihm nicht bekannt sind. Hierzu verpflichte ihn bereits der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, welcher auch eine Abwägung zwischen der Steuergerechtigkeit und dem Grad der Betroffenheit des Vertrauensverhältnisses zwischen Steuerpflichtigem und Berater bedinge. Für *Kargitta* liegt in der bloßen Aufdeckung des Mandatsverhältnisses kein großer Eingriff. Etwas anderes gelte aber bezüglich des „chilling effects“. Hierbei

sei allerdings zu hinterfragen, wie gewichtig der Eingriff noch sei, wenn er faktisch alle Steuerpflichtigen treffe.

Peus antwortet hierauf, gerade damit der Bürger nicht zum Objekt der Verwaltung oder des Staates wird könne er sich eines Verteidigers bedienen. Es sei grotesk, dass gerade der Verteidiger oder Berater dem Staat Rechenschaft schulde.

Kargitta entgegnet, der Gesetzgeber habe ja genau deswegen die sekundäre Anzeigepflicht implementiert, sodass die Offenlegungspflicht auf den Steuerpflichtigen übergehe. Dieser würde sich aber ohnehin wieder an den Berater bzw. Anwalt wenden, da er regelmäßig nicht die Kompetenz habe, der Offenlegungspflicht gerecht zu werden. Bei diesem Gedanken stellt er *Tiemann* die Frage, ob es eigentlich datenschutzrechtliche Bedenken gebe.

Tiemann antwortet, dass sie diese Implikationen noch nicht zu Ende bedacht hat. Sie wirft aber ein, dass für den Mandanten in jedem Fall eine unübersichtliche Situation entstehe, da er kaum wissen könne, was er nun zu tun hat und was nicht. Auch dies sei eine Schlechterstellung zum status quo und beeinträchtige das Vertrauensverhältnis.

Ortwald merkt anschließend an, dass der besprochene § 138f AO nach seiner Einschätzung dazu führe, dass der Berater die typischen Ordnungswidrigkeits-Tatbestände nicht mehr erfüllen kann. Er gibt zudem zu Bedenken, dass es wertungsmäßig kaum einen Unterschied mache, ob der Berater oder Nutzer die Gestaltung anzeige. Solange der Nutzer zum Zwecke der Anzeige auf den Berater angewiesen sei, habe die Verlagerung keinen Effekt. Vorbehalte habe er noch bei der Übertragung des „chilling effects“ auf das Steuerrecht. Das Strafrecht habe doch spezifische Charakteristiken, die das Steuerrecht nicht aufweise. So sei bereits der Fall, der dem Urteil des EuGH zugrunde liege, im Steuerrecht kaum vorstellbar (Möglichkeit des Abhörens eines Gespräches durch Trennscheibe). Ein weiterer Rechtfertigungsgrund für die Anzeigepflicht liegt für *Ortwald* darin, die vollautomatisierte Festsetzung i.S.d. § 155 Abs. 4 AO zu optimieren. Hierfür sei die Kenntnis möglichst vieler Gestaltungen ideal, um das Risikomanagement-System bestmöglich einzustellen.

Tiemann wendet sich nun die Praktiker und fragt, ob es bereits Erfahrungen bezüglich der Anzeigepflicht gibt, etwa Reaktionen der Mandanten oder technische Umsetzung.

Peter Haas gibt an, dass die Beratung in diesem Bezug noch nicht angelaufen sei, da die Anzeigepflicht noch nicht Inkraftgetreten sei. Überlegungen würden aber angestellt. Dabei zeige sich, dass die gesetzliche Umsetzung unsicher sei und viele unbestimmte Tatbestände kenne, was die Praxis vor enorme Hürden stelle. Insbesondere die Reichweite der Anzeigepflicht sei nicht abzuschätzen. Einige Stimmen sagten, alles was steuerlich günstig sei, müsse angezeigt werden. Die Einschätzung, ob dies reines „Angst machen“ oder doch eine realistische Wahrnehmung ist, sei sehr schwierig. Für ihn müsse die ureigene Aufgabe von Steuerberatern und Geschäftsführen, steuerlich zu optimieren, unverdächtig und ungefährlich bleiben. Dies sei aber eher eine politische als eine rechtliche Erwägung.

D. Schlussbemerkungen

Nach dieser Anmerkung beendet *Kargitta* die Diskussion. Er bedankt sich nochmals bei *Tiemann* und drückt seine Freude aus, dass die erste Zoom-Ausrichtung des Bochumer Steuerseminars funktioniert hat. Das nächste Seminar finde im Oktober statt, er selbst werde zur Beitreibungshilfe in der EU vortragen. Voraussichtlich werde auch im Oktober keine Präsenzveranstaltung des Seminars stattfinden. *Kargitta* wünscht abschließend allen Teilnehmern ein schönes Wochenende und bedankt sich für die rege Teilnahme.