

# Anzeigepflicht für Berufsgeheimnisträger bei Steuergestaltungen

The logo of the Ruhr-Universität Bochum (RUB) is located in the top right corner. It consists of a dark blue square with the white letters 'RUB' inside.

Eine Untersuchung in Ansehung der Europäisierung des  
Grundrechtsschutzes

RUHR-UNIVERSITÄT BOCHUM

Annika Tiemann

Bochumer Steuerseminar 3. Juli 2020

# Gliederung

- A. **Entwicklung und Hintergrund der Diskussion**
- B. **Die DAC 6 und nationales Umsetzungsgesetz**
- C. **Anzeigepflicht und Vertrauensverhältnis**
- D. **Vereinbarkeit der DAC 6 mit Unionsrecht**
- E. **Vereinbarkeit der DAC 6 und des nationalen Umsetzungsgesetzes mit dem Grundgesetz**
- F. **Der steuerliche Berater: Organ der (Steuer-) Rechtspflege oder verlängerter Arm der Finanzverwaltung?**

# A. Entwicklung und Hintergrund der Diskussion

# I. Das BEPS-Projekt der OECD

- OECD ist 1960 als Nachfolgeorganisation aus der OEEC (Organisation für europäische wirtschaftliche Zusammenarbeit) hervorgegangen
- **Verschiedene steuerrechtliche Themen:**
  - Verhinderung von Doppelbesteuerung
  - Schädlicher Steuerwettbewerb und Keimnalbesteuerung
- **OECD BEPS-Projekt (Base Erosion and Profit Shifting)**

Kohärenz	Substanz	Transparenz
AP 2: Hybride Gestaltungen	AP 6: Abkommensmissbrauch	AP 11: Methode und Datenanalyse
AP 3: Hinzurechnungsbesteuerung	AP 7: Betriebsstättenstatus	AP 12: Offenlegungspflichten
AP 4: Versagung des Zinsabzugs	AP 8 – 10: Aktualisierung der Verrechnungspreisrichtlinien	AP 13: Verrechnungspreisdokumentation und Country-by-Country-Reporting
AP 5: Schädlicher Steuerwettbewerb		AP 14: Verständigungs- und Schiedsverfahren
AP 1: Besteuerung der digitalen Wirtschaft		
AP 15: Multilaterales Instrument		

AP = Aktionspunkt

# Akteure: Inclusive Framework

- **Zu Beginn: 35 OECD-Mitgliedstaaten und G20**
- **Später: Ausweitung auf Entwicklungs- und Schwellenländer**
  - Schaffung des „Inclusive Framework on BEPS“
    - Steht allen interessierten Staaten offen (auch außerhalb OECD/G20)
    - Mittlerweile 117 Mitglieder: gleichberechtigt nebeneinander; gleiches Stimmrecht
  - Positiv: globales Problem erfordert globale Lösung (Ausweichreaktionen)
  - Negativ: Politischer Konsens wird schwieriger („cherry picking“)

# Die Rolle der Intermediäre

## „Intermediäre“ als Untersuchungsgegenstand der OECD

- Schon **2008**: „**Study into the Role of Tax Intermediaries**“ im dreiseitigen Verhältnis zwischen Finanzverwaltung, Steuerzahler und Intermediär  
*„Tax intermediaries represent the supply side of aggressive tax planning, but large corporate tax payers [...] set their own strategies for tax-risk management and determine their own appetites for tax risk. [...] Taxpayers represent the demand side of **aggressive tax planning**“.*
- Vorstellung einer Anzeigepflicht nach UK/USA-Vorbild; Abschreckungseffekt steht im Vordergrund  
*„The experiences of countries using disclosure regimes are that they have a **significant deterrent effect** and reduce the attractiveness of **agressive tax planning**.“*

# „Kooperation statt Konfrontation“

- **OECD: „Enhanced Relationship“ = Beziehung zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen, die auf gegenseitigem Vertrauen basiert**
  - **Weiterentwicklung zu „Co-operative Compliance“**
    - Offenlegung steuerlicher Informationen durch die Steuerpflichtigen
    - Kaufmännisches Verständnis, Objektivität, Verhältnismäßigkeit, Offenheit und Transparenz durch die Steuerbehörden
  - **Mehr Offenheit auch im Verhältnis zu steuerlichen Beratern**
    - Anerkennung der Wichtigkeit steuerlicher Berater für Funktionieren des Steuersystems
    - Handlungsmotivation für steuerliche Berater im Regelfall die Verantwortung für ihre Mandanten
- **Anzeigepflicht ist in Vision der OECD Teil dieses kooperativen Systems**



## B. Die DAC 6

I. **Zielsetzung**

II. **Persönlicher Anwendungsbereich**

III. **Pflichtauslösendes Ereignis**

# Die DAC 6

- Verabschiedung der Richtlinie (EU) 2018/822 als (insgesamt sechste) Änderungsrichtlinie der Amtshilferichtlinie 2011/16/EU am 25.5.2018
- DAC 6 = 6. Änderung der Directive on Aministrative Cooperation
- Umsetzungsverpflichtung der Mitgliedstaaten bis zum 31.12.2019

# I. Zielsetzungen

- **rechtspolitisch**

*„Diese Informationen würden die Behörden in die Lage versetzen, zeitnah gegen schädliche Steuerpraktiken vorzugehen und Schlupflöcher durch den Erlass von Rechtsvorschriften [...] zu schließen.“ (Erwägungsgrund 2)*

- **veranlagungsunterstützend**

*„Diese Informationen würden die Behörden in die Lage versetzen, zeitnah gegen schädliche Steuerpraktiken vorzugehen und Schlupflöcher [...] durch die Durchführung geeigneter Risikoabschätzungen sowie durch Steuerprüfungen zu schließen.“ (Erwägungsgrund 2)*

- **abschreckend**

*„Es steht außer Frage, dass die Meldung potenziell aggressiver grenzüberschreitender Steuerplanungsgestaltungen bessere Aussichten hätte, ihre abschreckende Wirkung zu entfalten, wenn die entsprechenden Informationen die Steuerbehörden frühzeitig erreichten, d. h., bevor diese Gestaltungen tatsächlich umgesetzt werden. (Erwägungsgrund 7)*

## II. Persönlicher Anwendungsbereich

### Vorrangig sog. „Intermediär“ mit EU-Bezug:

- Art. 3 Nr. 21 Amtshilferichtlinie:
  1. „Jede **natürliche Person**, die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung **konzipiert, vermarktet, organisiert** oder **zur Umsetzung bereitstellt** oder die die **Umsetzung** einer solchen Gestaltung **verwaltet**.“
  2. „Jede **natürliche Person**, die **weiß** oder **vernünftigerweise wissen müsste**, dass sie **unmittelbar** oder **über andere Personen Hilfe, Unterstützung oder Beratung** im Hinblick auf Konzeption, Vermarktung, Organisation, Bereitstellung zur Umsetzung oder Verwaltung der Umsetzung einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung geleistet hat.“

**Exkulpationsmöglichkeit:** Intermediär (-), wenn natürliche Person **nachweisen** kann, dass sie **nicht wusste** oder **vernünftigerweise wissen konnte**, dass sie an einer mitteilungspflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung beteiligt war.

# Einschub: Nationale Umsetzung

**In § 138 Abs. 1 AO fehlt (bewusst?) die Definition des „Hilfsintermediärs“**

- Richtlinienkonforme Auslegung?
- Europarechtswidrige Umsetzung?

# II. Persönlicher Anwendungsbereich

Möglichkeit der Befreiung von der Meldepflicht

## Art. 8ab Abs. 5 Amtshilferichtlinie:

„Jeder Mitgliedstaat **kann** die erforderlichen Maßnahmen ergreifen, um den Intermediären das **Recht auf Befreiung von der Pflicht zu gewähren** [...], wenn mit der Meldepflicht nach dem **nationalen Recht dieses Mitgliedstaats** gegen eine **gesetzliche Verschwiegenheitspflicht** verstoßen würde.“

## Sekundäre Verpflichtung der Intermediäre

- andere Intermediäre oder
- den relevanten Steuerpflichtigen selbst unverzüglich über Übergang der Meldepflicht zu informieren.

# Einschub: Nationale Umsetzung

## § 138f Abs. 6 AO:

- Intermediär unterliegt **gesetzlicher** Verschwiegenheitsverpflichtung **und**
  - Nutzer hat ihn von dieser Pflicht **nicht** entbunden
- 
- Pflicht zur Meldung **gestaltungsbezogener** Informationen **verbleibt** bei Intermediär
  - Pflicht zur Meldung **personenbezogener** Informationen geht auf Nutzer über

# Einschub: Nationale Umsetzung

## § 138f Abs. 6 AO: Konkreter Ablauf

- Intermediär meldet gestaltungsbezogene Informationen
- Dem Intermediär wird die **Registriernummer** der Gestaltung sowie die **Offenlegungsnummer** der eingegangenen Mitteilung übermittelt
- Intermediär informiert Nutzer über dessen Meldepflicht; stellt ihm die erforderlichen Informationen bereit und teilt ihm die **Registrier- und die Offenlegungsnummer** mit
- Nutzer meldet personenbezogene Informationen unter Angabe der **Registrier- und der Offenlegungsnummer**
- Offenlegung des Mandatsverhältnisses (+)



## II. Persönlicher Anwendungsbereich

Rückgriff auf „relevanten Steuerpflichtigen“ selbst (Art. 8ab Abs. 6 Amtshilferichtlinie), wenn

- **kein Intermediär** existiert oder
- dieser ausnahmsweise von der Anzeigepflicht **befreit** ist und kein anderer Intermediär vorhanden ist.

„**Relevanter Steuerpflichtiger**“, Art. 3 Nr. 22 Amtshilferichtlinie:

„Jede Person, der eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung zur Umsetzung **bereitgestellt wird** oder die **bereit ist**, eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung **umzusetzen**, oder die den **ersten Schritt** einer solchen Gestaltung **umgesetzt hat**.“

# III. Pflichtauslösendes Ereignis

## Die „meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung“, Art. 3 Nr. 19 Amtshilferichtlinie

- Jede **grenzüberschreitende Gestaltung**, die mindestens eines der in Anhang IV aufgeführten **Kennzeichen** aufweist.

# III. Pflichtauslösendes Ereignis

„Grenzüberschreitende Gestaltung“, Art. 3 Nr. 18 Amtshilferichtlinie

- Eine Gestaltung, die entweder **mehr als einen Mitgliedstaat** oder **einen Mitgliedstaat und ein Drittland** betrifft, wobei **mindestens eine der folgenden Bedingungen** erfüllt ist:
- **Nicht alle** an der Gestaltung **Beteiligten** sind im **selben Hoheitsgebiet steuerlich ansässig**;
  - **einer oder mehrere** der an der Gestaltung **Beteiligten** ist/sind **gleichzeitig** in **mehreren Hoheitsgebieten steuerlich ansässig**;
  - **einer oder mehrere** der an der Gestaltung **Beteiligten** **üb/üben** in einem **anderen Hoheitsgebiet** über eine **dort belegene Betriebsstätte** eine **Geschäftstätigkeit aus**, und die Gestaltung stellt teilweise oder ganz die durch die Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit dar;
  - **einer oder mehrere** der an der Gestaltung **Beteiligten** **üb/üben** in einem **anderen Hoheitsgebiet** eine **Tätigkeit aus**, **ohne** dort **steuerlich ansässig** zu sein oder eine **Betriebsstätte** zu begründen;
  - eine solche Gestaltung hat möglicherweise **Auswirkungen auf den automatischen Informationsaustausch** oder die **Identifizierung der wirtschaftlichen Eigentümer**.



# Einschub: Nationale Umsetzung

- **Begriff der Gestaltung**

- Nicht gesetzlich definiert
- BT-Drucks. 19/14685: „Eine „Steuergestaltung“ im Sinne der §§ 138d ff. AO ist ein Schaffensprozess, bei dem durch den Nutzer oder für den Nutzer eine bestimmte Struktur, ein bestimmter Prozess oder eine bestimmte Situation bewusst und aktiv herbeigeführt oder verändert wird und diese Struktur, dieser Prozess oder diese Situation dadurch eine steuerrechtliche Bedeutung bekommt, die ansonsten nicht eintreten würde.“

- **Begriff der Beteiligten**

- Nicht gesetzlich definiert
- Keine Definition in Gesetzesbegründung
- Diskussionsentwurf BMF-Schreiben Rn. 18: Zu den an der Gestaltung Beteiligten gehören neben dem Nutzer bzw. den Nutzern auch ihre jeweiligen Geschäfts- oder Vertragspartner (hinsichtlich der jeweiligen Steuergestaltung)

# Begriff der „Gestaltung“ – ein Annäherungsversuch

- **Art. 3 Nr. 18 Amtshilferichtlinie a.E.:**

„Bei einer Gestaltung kann es sich auch um eine Reihe von Gestaltungen handeln. Eine Gestaltung kann mehr als einen Schritt oder Teil umfassen.“

- **Abschlussbericht BEPS Aktionspunkt 12 (2015):**

- Empfehlung der OECD zu einer Definition, die weit genug ist, um möglichst alle denkbaren Pläne zu erfassen
- Beispiel: Erwerb einer Gesellschaft; „Gestaltung“ umfasst nicht nur den Erwerbsvorgang sondern auch die Finanzierung der Kosten und mögliche Umstrukturierungen nach dem Erwerb
- Offen bleibt: Wie weit geht die Anzeigepflicht nach dem Erwerb? Spätere Umstrukturierungen, die nur optional geplant sind?

# Kennzeichen

## Erwägungsgrund 9 der DAC 6:

„Angesichts dessen wäre es wirksamer, potenziell aggressive Steuerplanungsgestaltung durch die Zusammenstellung einer Liste von Merkmalen und Elementen von Transaktionen zu erfassen, die stark auf Steuervermeidung oder Steuermisbrauch hindeuten, anstatt den Begriff der aggressiven Steuerplanung zu definieren.“

# Anhang IV: Kennzeichen

**A. 1. – 3.**

**B. 1. – 3.**

**C. 1. b) i), c), d)**

<p><b>Vertragliche Vertraulichkeitsklausel</b></p>	<p><b>Mantelkauf mit Beendigung der Haupttätigkeit</b></p>	<p><b>Abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen</b>  <b>+</b>  <b>Empfänger ist in Staat ansässig, der keine KSt erhebt oder KSt-Satz (nahe) 0</b></p>
<p><b>Vereinbarung einer erfolgsabhängigen Vergütung</b></p>	<p><b>Umwandlung von Einkünften in Vermögen, Schenkungen oder andere nicht oder niedriger besteuerte Einkünfte</b></p>	<p><b>oder + Zahlung unterliegt im Ansässigkeitsstaat des Empfängers vollständiger Steuerbefreiung oder steuerlichem Präferenzregime</b></p>
<p><b>Standardisierte Dokumentation oder Struktur</b></p>	<p><b>Zirkuläre Vermögensverschiebungen</b></p>	

**Mit Main-Benefit Test**

**MBT optional**

# Anhang IV: Kennzeichen

C. 1. a), b) ii), 2. – 4.

D. 1. – 2.

E. 1. – 3.  
(Verrechnungspreisgestaltungen)

<p>Empfänger abzugsfähiger grenzüberschreitender Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen ist in keinem Steuerhoheitsgebiet ansässig <u>oder</u> in EU/OECD-Blacklist-Staat ansässig</p>	<p>Aushöhlung der Mitteilungspflicht nach dem automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten</p>	<p>Nutzung unilateraler Safe-Harbour-Regel</p>
<p>Mehrfache Abschreibung desselben Vermögenswertes</p>	<p>Verschleierung der Identität der wirtschaftlichen oder rechtlichen Eigentümer (intransparente Kette)</p>	<p>Übertragung schwer zu bewertender IWGs zwischen verbundenen Unternehmen</p>
<p>Mehrfache Befreiung derselben Einkünfte / desselben Vermögenswertes von Doppelbesteuerung</p>		<p>Übertragung von Funktionen, Risiken, WG oder sonstigen Vorteilen und EBIT-Prognose des Übertragenden über drei Jahre um mehr als 50 % sinkt</p>
<p>Übertragung von Vermögenswerten mit wesentlich unterschiedlichem Wertansatz</p>		



# Anhang IV: Kennzeichen

**A. 1. – 3.**

**B. 1. – 3.**

**C. 1. b) i), c), d)**

<p><b>Vertragliche Vertraulichkeitsklausel</b></p>	<p><b>Mantelkauf mit Beendigung der Haupttätigkeit</b></p>	<p><b>Abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen</b>  <b>+</b>  <b>Empfänger ist in Staat ansässig, der keine KSt erhebt oder KSt-Satz (nahe) 0</b></p>
<p><b>Vereinbarung einer erfolgsabhängigen Vergütung</b></p>	<p><b>Umwandlung von Einkünften in Vermögen, Schenkungen oder andere nicht oder niedriger besteuerte Einkünfte</b></p>	<p><b>oder + Zahlung unterliegt im Ansässigkeitsstaat des Empfängers vollständiger Steuerbefreiung oder steuerlichem Präferenzregime</b></p>
<p><b>Standardisierte Dokumentation oder Struktur</b></p>	<p><b>Zirkuläre Vermögensverschiebungen</b></p>	
<p><b>Mit Main-Benefit Test</b></p>		<p><b>MBT optional</b></p>

# „Multi-Step Approach“ der OECD

- **Verschiedene „Vorbedingungen“ vorgeschlagen:**
  - „Main-Benefit“ Test:  
„Dieser Test gilt als erfüllt, wenn festgestellt werden kann, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile, den eine Person unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände vernünftigerweise von einer Gestaltung erwarten kann, die Erlangung eines Steuervorteils ist.“ (Anhang IV DAC 6)
  - De-minimis Filter
- **Vorteil des „Multi-Step Approach“:**
  - Filterfunktion zur Entlastung der Finanzverwaltung
- **Nachteile des „Multi-Step Approach“:**
  - zusätzliche Tatbestandsvoraussetzungen bedeuten stärkere Unsicherheit für Anzeigepflichtige
  - erhöhtes Missbrauchspotential
- **Hinweis der OECD: „Main-Benefit“ Test eigne sich nicht für die Eingrenzung grenzüberschreitender Gestaltungen**

# Einschub: Nationale Umsetzung

- **Steuerlicher Vorteil nach § 138d Abs. 3 Satz 2 AO:**

„[...] Ein steuerlicher Vorteil liegt auch dann vor, wenn er außerhalb des Geltungsbereich dieses Gesetzes entstehen soll.“

- **Einführung einer „White List“, § 138d Abs. 3 Satz 3 AO: Fiktion des Nichtvorliegens eines steuerlichen Vorteils durch BMF-Schreiben, insbesondere weil**

- sich der steuerliche Vorteil ausschließlich in Deutschland auswirkt **und**
- unter Berücksichtigung aller Umstände der Steuergestaltung gesetzlich vorgesehen ist

# Anhang IV: Kennzeichen

A. 1. – 3.	B. 1. – 3.	C. 1. b) i), c), d)
Vertragliche Vertraulichkeitsklausel	Mantelkauf mit Beendigung der Haupttätigkeit	Abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen + Empfänger ist in Staat ansässig, der keine KSt erhebt oder KSt-Satz (nahe) 0
Vereinbarung einer erfolgsabhängigen Vergütung	Umwandlung von Einkünften in Vermögen, Schenkungen oder andere nicht oder niedriger besteuerte Einkünfte	oder + Zahlung unterliegt im Ansässigkeitsstaat des Empfängers vollständiger Steuerbefreiung oder steuerlichem Präferenzregime
Standardisierte Dokumentation oder Struktur	Zirkuläre Vermögensverschiebungen	
Mit Main-Benefit Test		MBT optional

# Anhang IV Kennzeichen

A. 1. – 3.	B. 1. – 3.		C. 1. b) i), c), d)
Vertragliche Vertraulichkeitsklausel	Mantelkauf mit Beendigung der Haupttätigkeit	Abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen + Empfänger ist in Staat ansässig, der keine KSt erhebt oder KSt-Satz (nahe) 0	
Vereinbarung einer erfolgsabhängigen Vergütung	Umwandlung von Einkünften in Vermögen, Schenkungen oder andere nicht oder niedriger besteuerte Einkünfte	oder + Zahlung unterliegt im Ansässigkeitsstaat des Empfängers vollständiger Steuerbefreiung oder steuerlichem Präferenzregime	
Standardisierte Dokumentation oder Struktur	Zirkuläre Vermögensverschiebungen		
Mit Main-Benefit Test		MBT optional	

# Anhang IV: Kennzeichen

C. 1. a), b) ii), 2. – 4.	D. 1. – 2.	E. 1. – 3. (Verrechnungspreisgestaltungen)
Empfänger abzugsfähiger grenzüberschreitender Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen ist in keinem Steuerhoheitsgebiet ansässig <u>oder</u> in EU/OECD-Blacklist-Staat ansässig	Aushöhlung der Mitteilungspflicht nach dem automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten	Nutzung unilateraler Safe-Harbour-Regel
Mehrfache Abschreibung desselben Vermögenswertes	Verschleierung der Identität der wirtschaftlichen oder rechtlichen Eigentümer (intransparente Kette)	Übertragung schwer zu bewertender IWGs zwischen verbundenen Unternehmen
Mehrfache Befreiung derselben Einkünfte / desselben Vermögenswertes von Doppelbesteuerung		Übertragung von Funktionen, Risiken, WG oder sonstigen Vorteilen und EBIT-Prognose des Übertragenden über drei Jahre um mehr als 50 % sinkt
Übertragung von Vermögenswerten mit wesentlich unterschiedlichem Wertansatz		

# Anhang IV: Kennzeichen

C. 1. a), b) ii), 2. – 4.	D. 1. – 2.	E. 1. – 3. (Verrechnungspreisgestaltungen)
<p>Empfänger abzugsfähiger grenzüberschreitender Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen ist in keinem Steuerhoheitsgebiet ansässig <u>oder</u> in EU/OECD-Blacklist-Staat ansässig</p>	<p>Aushöhlung der Mitteilungspflicht nach dem automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten</p>	<p>Nutzung unilateraler Safe-Harbour-Regel</p>
<p>Mehrfache Abschreibung desselben Vermögenswertes</p>	<p>Verschleierung der Identität der wirtschaftlichen oder rechtlichen Eigentümer (intransparente Kette)</p>	<p>Übertragung schwer zu bewertender IWGs zwischen verbundenen Unternehmen</p>
<p>Mehrfache Befreiung derselben Einkünfte / desselben Vermögenswertes von Doppelbesteuerung</p>		<p>Übertragung von Funktionen, Risiken, WG oder sonstigen Vorteilen und EBIT-Prognose des Übertragenden über drei Jahre um mehr als 50 % sinkt</p>
<p>Übertragung von Vermögenswerten mit wesentlich unterschiedlichem Wertansatz</p>		

# CRS-Avoidance

- **Kennzeichen basieren auf Empfehlungen aus dem OECD-Report „Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures“ (2018); bereits bestehender Richtlinienentwurf daraufhin noch einmal ergänzt**
- **Zielrichtung nach DAC 6 (Erwägungsgrund 4):**  
„Bekämpfung von Steuerkriminalität und sonstigen illegalen Finanzströmen“
- **Regelungstechnik von D.1. unterscheidet sich von übrigen Kennzeichen**
  - Allgemeine Definition ergänzt um nicht abschließende Fallgruppen („*Derartige Gestaltungen umfassen zumindest Folgendes:*“)
  - „Objektiver“ Standard: „Eine Gestaltung, die zu einer Aushöhlung der Meldepflicht [...] **führen kann** [...].“



# Besonderer Innovationsgehalt?

- **„*generic hallmarks*“ sollen besonders hilfreich sein, um neue und innovative Steuergestaltungen auszumachen**
  - Mit rechtspolitischer Zielsetzung sicher am besten vereinbar (so auch MPI-Gutachten)
  - In der Praxis: Sicherlich überwältigend viele Meldungen zu erwarten, selbst in Kombination mit MBT
- **„*specific hallmarks*“ sollen an bekannten Schwachstellen ansetzen; Art. 27 Abs. 2 Amtshilferichtlinie sieht alle zwei Jahre eine mögliche Aktualisierung der Kennzeichen vor**
  - Rechtspolitische Zielsetzung?
- **OECD (2015): Zur Identifizierung speziell grenzüberschreitender Steuergestaltungen eignen sich „*specific hallmarks*“ besser als „*generic hallmarks*“**

# Zu weitgehender Anwendungsbereich?

## Friktionen mit rechtspolitischer Zielsetzung:

- **Überforderung der Finanzverwaltung durch zu viele „uninteressante“ Meldungen**
  - „Interessante“ Meldungen gehen unter
  - Ressourcenbindung führt zu langsamerer Auswertung, womit gewünschter zeitlicher Vorteil wieder verloren geht
- **Mehrbelastung für anzeigepflichtige Intermediäre und Steuerpflichtige**
  - Grenze der Erforderlichkeit muss gewahrt bleiben
- **Unauflösbares Dilemma?**
  - *Hey (Gutachten BStBK):* Wird Tatbestand zu eng gefasst, steht Eignung der Regelung in Frage

# Alternativmodelle zur Bestimmung des sachlichen Anwendungsbereichs

- **Jahressteuergesetz 2008:**
  - Definition der Steuergestaltung mithilfe **sieben abschließend formulierter Tatbestandsmerkmale**
  - Keine Definition der „Gestaltung“
- **MPI Gutachten (2017) im Auftrag des BMF:**
  - Ausrichtung auf neue/innovative Gestaltungen (rechtspolitische Zielsetzung)
  - Nur Verwendung von „generic hallmarks“; Begründung: Kann der Gesetzgeber „specific hallmarks“ benennen, besteht kein rechtspolitischer Informationsbedarf mehr
  - Anlehnung an den Begriff der „modellhaften Gestaltung“ (§ 15b EStG) um insb. auf reproduzierbare Gestaltungen abzielen

# Innovationsgehalt/Reproduzierbarkeit

**MPI schlägt insb. Fokus auf besonders innovative Gestaltungen vor, die reproduziert werden können:**

- Besonders hohes Risiko der Gefährdung von Steuereinnahmen (besonders hohe Verluste)
- Trifft vermehrt Berater, die sich auf die bewusste Nutzung von Lücken spezialisiert haben (Verantwortlichkeitsgedanke)
- Zeitvorteil durch Anzeigepflicht hier besonders effektiv

**Orientierung an durch Rechtsprechung ausgeformte Definition der „modellhaften Gestaltung“ nach § 15b EStG als „vorgefertigtes Konzept“**

- Vorgefertigt: Wendet sich regelmäßig an nicht näher bestimmte Interessenten und ist zur wiederholten Verwendung bestimmt
- Konzept: Setzt einen Plan für ein bestimmtes Vorhaben als Ergebnis eines Prozesses des Erkennens und Entwickelns von Zielen und daraus abgeleiteten Strategien und Maßnahmen zur Umsetzung eines größeren strategischen Vorhabens voraus.

# Alternativmodelle zur Bestimmung des sachlichen Anwendungsbereichs – Bewertung

*„Es zeigt sich bereits hier ein nicht auflösbares Dilemma bei der Gestaltung des Tatbestands: Dieser muss im Grunde weit gefasst sein, um den Zweck der Anzeigepflicht erfüllen zu können. Andererseits führt ein weiter Tatbestand zu einem zwangsläufig zu einer höheren Eingriffsintensität in Art. 12 Abs. 1 GG, die zur Unverhältnismäßigkeit des Eingriffs führt, zum anderen zu verfassungswidrigen Unbestimmtheit der Norm.“*

*(Johanna Hey, Gutachten im Auftrag der BStBK S. 18 f.)*

## **C. Anzeigepflicht und Vertrauensverhältnis**

- I. Der Schutz des Vertrauensverhältnisses im grundrechtlichen Mehrebenensystem**
- II. Mögliche Verletzung durch die Anzeigepflicht**
- III. Verlagerung der Anzeigepflicht auf den Steuerpflichtigen**

# I. Der Schutz des Vertrauensverhältnisses im grundrechtlichen Mehrebenensystem

- Intermediäre sind u.a. regelmäßig Berufsgeheimnisträger wie Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer
- Ihre Arbeit zeichnet sich durch eine besondere Vertrauensbeziehung aus
- Ohne Wahrung der Grundpflichten (Verschwiegenheit, Unabhängigkeit, Interessenvertretung, kein Parteiverrat) dieser Berufszweige ist Vertrauensverhältnis in Gefahr
- Schutz der Vertraulichkeit der Beziehung zwischen Berufsgeheimnisträger und Mandant durch einfaches Recht, Verfassungsrecht sowie Europarecht (im weiteren Sinne)

# I. Der Schutz des Vertrauensverhältnisses im grundrechtlichen Mehrebenensystem

## 1. Einfaches Recht

- **Berufsrecht**

- § 43a Abs. 2 BRAO
- § 57 Abs. 1 StBerG
- § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO

- **Strafrecht**

- § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB

- **Verfahrensrecht**

- § 53 Abs. 1 Satz 1 StPO flankiert durch § 97 StPO; § 95 Abs. 2 Satz 2 StPO; 98a Abs. 5 StPO; § 100d Abs. 5 StPO; § 160a StPO
- § 102 AO



# I. Der Schutz des Vertrauensverhältnisses im grundrechtlichen Mehrebenensystem

## 2. Verfassungsrecht

### **Grundrechte des Mandanten:**

Recht auf Privatsphäre und Recht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG)

Schutz von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen (Art. 12 GG)

### **Grundrechte des Beraters:**

Berufsfreiheit (Art. 12 GG)

### **Allgemeininteresse an einer geordneten und funktionierenden Rechtspflege**

# Recht auf Privatsphäre / Informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 I iVm Art. 1 I GG)

- BVerfG leitet aus **Art. 2 Abs. 1 iVm Art. 1 Abs. 1 GG** das **Allgemeine Persönlichkeitsrecht** ab
- Sachlicher Schutzbereich: Abwehr von Beeinträchtigungen der **engeren persönlichen Lebenssphäre**, Selbstbestimmung und den Grundbedingungen der Persönlichkeitsentfaltung
- Die **Privatsphäre** umfasst danach auch Informationen, die Person mit den Vertretern bestimmter **Heil- und Beratungsberufe** in **Geheimhaltungserwartung** teilt

# Recht auf Privatsphäre / Informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 I iVm Art. 1 I GG)

- **Kernbereichsschutz ist absolut** (Menschenwürdebezug)
  - Zum Kernbereich gehören: Gefühlsäußerung, Äußerungen des unbewussten Erlebens sowie Ausdrucksformen der Sexualität; Vertrauliche Kommunikation, die die Intimsphäre betrifft
  - Vertrauliche Kommunikation mit **Strafverteidiger** beinhaltet weiteren Menschenwürdebezug: Strafverteidiger verhindert, dass der Beschuldigte nicht zum **bloßen Objekt im Strafverfahren** wird → besonderer Schutz des Verteidigungsverhältnisses auch vielfach im einfachen Recht
    - BVerfG hat die Ausweitung des absoluten Schutzes des §160a Abs.1 StPO auf **Rechtsanwälte**, die nicht als Strafverteidiger fungieren, nicht als verfassungsrechtlich **zwingend** aber **zulässig** angesehen
    - Dass **Steuerberater** nicht in den absoluten Schutz aufgenommen sind, ist nach BVerfG nicht zu beanstanden

## § 160a StPO

(1) Eine **Ermittlungsmaßnahme**, die sich gegen eine in § 53 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, 2 oder Nummer 4 genannte Person, einen **Rechtsanwalt oder einen Kammerrechtsbeistand** richtet und voraussichtlich Erkenntnisse erbringen würde, über die diese das Zeugnis verweigern dürfte, ist **unzulässig**. Dennoch erlangte Erkenntnisse dürfen **nicht verwendet werden**. Aufzeichnungen hierüber sind **unverzüglich zu löschen**. [...]

(2) Soweit durch eine **Ermittlungsmaßnahme** eine in § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 bis 3b oder Nr. 5 genannte Person betroffen wäre und dadurch voraussichtlich Erkenntnisse erlangt würden, über die diese Person das Zeugnis verweigern dürfte, ist **dies im Rahmen der Prüfung der Verhältnismäßigkeit besonders zu berücksichtigen**; betrifft das Verfahren **keine Straftat von erheblicher Bedeutung**, ist **in der Regel nicht** von einem **Überwiegen des Strafverfolgungsinteresses auszugehen**. Soweit geboten, ist die Maßnahme zu unterlassen oder, soweit dies nach der Art der Maßnahme möglich ist, zu beschränken. Für die Verwertung von Erkenntnissen zu Beweis Zwecken gilt Satz 1 entsprechend. Die Sätze 1 bis 3 gelten nicht für Rechtsanwälte und Kammerrechtsbeistände.

# Recht auf Privatsphäre / Informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 I iVm Art. 1 I GG)

## Recht informationelle Selbstbestimmung:

*„Die Befugnis des Einzelnen, grundsätzlich selbst zu entscheiden, wann und innerhalb welcher Grenzen persönliche Lebenssachverhalte offenbart werden.“*

- Schutz aller personenbezogenen Daten
- Kein spezifischer Bezug zu Vertrauensverhältnis/Berufsgeheimnisträger

# Berufsfreiheit (Art. 12 GG)

- **Einheitliches Grundrecht: Schutz der Berufswahl- und Berufsausübungsfreiheit**
- **BVerfG: Vertrauensverhältnis hat als Grundbedingung der Berufsausübung von Berufsheimnisträgern am Schutzbereich der Berufsausübungsfreiheit teil**

*„Voraussetzung für die Erfüllung dieser Aufgabe ist ein Vertrauensverhältnis zwischen Rechtsanwalt und Mandant. Integrität und Zuverlässigkeit des einzelnen Berufsangehörigen sowie das Recht und die Pflicht zur Verschwiegenheit sind die Grundbedingungen dafür, dass dieses Vertrauen entstehen kann. Die Verschwiegenheitspflicht rechnet daher von jeher zu den anwaltlichen Grundpflichten. Als unverzichtbare Bedingung der anwaltlichen Berufsausübung hat sie teil am Schutz des Art. 12 Abs. 1 Satz 1 GG.“ (BVerfGE 110, 226 (252) Geldwäschetatbestand)*

*„Diese Erwägungen gelten in ähnlicher Weise für das Vertrauensverhältnis zwischen einem Steuerberater und seinen Mandanten. Stellung und Organisation des Berufsstandes von Steuerberatern und Rechtsanwälten gleichen sich. Bei beiden ist ausdrücklich geregelt und anerkannt, dass sie neben der Interessenvertretung eine unabhängige Organstellung in der (Steuer-)Rechtspflege einnehmen.“*

*(BVerfGE 113, 29 (50) Kanzleidurchsuchung)*

# Allgemeininteresse...

... an einer geordneten und funktionierenden (Steuer-)Rechtspflege

- **Objektive Wertentscheidung** von **Art. 12 GG** zugunsten der „**freien Advokatur**“
- **Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG)** erfordert, dass dem Bürger Rechtskundige zur Seite stehen, „zu denen er **Vertrauen** hat und die seine Interessen möglichst frei und unabhängig wahrnehmen können“

# Gerichtliche Tätigkeit

## Weitere verfassungsrechtliche Positionen:

- Anspruch auf **rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 GG)** = Anspruch auf anwaltliche Vertretung vor Gericht?
  - BVerfG: (-)
  - H.Lit.: (+) aufgrund enormer Kompliziertheit des Rechts ist sonst kein effektives rechtliches Gehör möglich
- BVerfG verweist stattdessen auf **Recht auf ein faires Verfahren (Art. 2 Abs. 1 GG iVm Art. 20 Abs. 3 GG)**
  - Recht auf anwaltliche Vertretung besteht dann **nur im Strafverfahren** (vgl. Art. 6 Abs. 3 Buchst. c) EMRK)
- Jüngere Rspr. **BVerwG**: Anspruch auf **rechtliches Gehör** beinhaltet Recht auf Vertretung durch rechtskundigen Prozessbevollmächtigten in mündlicher Verhandlung



# I. Der Schutz des Vertrauensverhältnisses im grundrechtlichen Mehrebenensystem

## 3. Europarecht (im weiteren Sinne)

- a) Allgemeine Rechtsgrundsätze
- b) Grundrechtecharta der Europäischen Union (GRC)
- c) Europäische Menschenrechtskonvention (EMRK)

# a) Allgemeine Rechtsgrundsätze

## **Rechtssache AM&S (Rs. 155/79) (bestätigt in Rechtssache Akzo Nobel (C-550/07 P))**

Vertraulichkeit des Schriftverkehrs zwischen Rechtsanwalt und Mandant ist auch als unionsrechtlicher allgemeiner Rechtsgrundsatz geschützt, wenn der Schriftwechsel

1. im Interesse des Rechts des Mandanten auf Verteidigung geführt wird und
2. von unabhängigen Rechtsanwälten ausgeht.

## b) Grundrechtecharta der Europäischen Union

Art. 7 GRC: Schutz der Privatsphäre, der Wohnung und der Kommunikation

- Art. 7 GRC entspricht den in **Art. 8 EMRK** gewährten Rechten
- **Privatsphäre:**

Relativierung des anwaltlichen oder ärztlichen Vertrauensverhältnisses beeinträchtigt die Entscheidung des Einzelnen, ob und inwieweit die persönliche Lebensführung zum Gegenstand öffentlicher Kenntnis und Erörterung gemacht wird
- **Wohnung:**
  - Nach Rspr. von **EuGH** und **EGMR** unterfallen dem auch strafprozessuale Ermittlungsmaßnahmen in **Geschäftsräumen** (Kanzleidurchsuchung, Abhörmaßnahmen)
  - EuGH: Rechtfertigungsanforderungen weniger hoch als bei Maßnahmen, die Privaträume betreffen

## b) Grundrechtecharta der Europäischen Union

Art. 7 GRC: Schutz der Privatsphäre, der Wohnung und der Kommunikation

- **Kommunikation**

- Schutz der Korrespondenz (Art. 8 EMRK) und moderner Kommunikationsmittel, inkl. Übermittlungsvorgang
- EGMR: Eingriff in anwaltliches Vertrauensverhältnis (+) durch Abhören anwaltlicher Telefongespräche und Öffnen von Gefängnispost

# b) Grundrechtecharta der Europäischen Union

## Art. 16 GRC: Unternehmerische Freiheit

- Schutz des Vertrauensverhältnisses als Grundbedingung der Berufsausübung auch nach GRC?
- Keine „blinde“ Übertragung nationaler Verfassungsdogmatik auf Ebene der GRC

## b) Grundrechtecharta der Europäischen Union

Art. 47 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2 iVm Art. 48 Abs. 2 GRC: Prozessgrundrechte

### Art. 47 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2 GRC: Wirksamer Rechtbehelf vor Gericht / fair-trial Grundsatz

- Basieren auf **Art. 13 EMRK** bzw. **Art. 6 Abs. 1 EMRK**, gehen jedoch **über diese hinaus** (Anwendung auch außerhalb von Streitigkeiten über zivilrechtliche Ansprüche und strafrechtliche Anklagen)
- **Art. 47 Abs. 2 Satz 2 GRC**: Recht auf **Beratung, Verteidigung und Vertretung**  
GA Kokott (Rs. *Akzo Nobel*): Ist die Vertraulichkeit nicht gewährleistet sind dem Mandanten diese durch EMRK und GRC gewährten Rechte genommen

## b) Grundrechtecharta der Europäischen Union

EuGH Rs. C-305/03 (*Ordre des barreaux francophones et germanophone u.a.*)

*„Wäre ein Rechtsanwalt im Rahmen eines Gerichtsverfahrens oder im Rahmen von dessen Vorbereitung verpflichtet, mit den öffentlichen Stellen zusammenzuarbeiten und ihnen Informationen zu übermitteln, die er anlässlich einer Rechtsberatung erlangt hat, die im Rahmen eines solchen Verfahrens stattfand, könnte er seinen Aufgaben [...] nicht in angemessener Weise gerecht werden, sodass dem Mandanten die ihm durch Art. 6 EMRK gewährten Rechte genommen wären.“*

## b) Grundrechtecharta der Europäischen Union

Art. 47 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2 iVm Art. 48 Abs. 2 GRC: Prozessgrundrechte

### **Art. 48 GRC: Unschuldsvermutung und Verteidigungsrechte**

- Ausgestaltung der Verfahrensgarantien für das Strafverfahren/strafähnliches Sanktionsverfahren
- Abs. 2: Gewährung der Verteidigungsrechte (Wahlverteidigung; Vertraulichkeit der Kommunikation mit Verteidiger in Schrift und Wort usw.)



## c) EMRK

### **Art. 8 EMRK: Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens**

- Siehe schon zu Art. 7 GRC; Recht auf Achtung der Privatsphäre und der Korrespondenz umfasst auch die Achtung des anwaltlichen Vertrauensverhältnisses

### **Art. 6 Abs. 1 EMRK: Recht auf ein faires Verfahren**

- Teilgarantien insbesondere: Recht auf Verteidigung, Grundsatz der Waffengleichheit, Recht auf Zugang zu den Gerichten sowie das Recht auf einen Anwalt
- Anwendungsbereich: „Streitigkeiten über zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen“ und „strafrechtliche Anklagen“ (autonome Auslegung!)

# „chilling effect“

EGMR Rs. 14385/04 „Trennscheibe“

Rn. 146: *„Wenn ein Anwalt nicht mit seinem Mandanten sprechen und vertrauliche Instruktionen ohne Überwachung von ihm erhalten könnte, würde seine Unterstützung viel von ihrem Nutzen verlieren. Die Konvention will aber Rechte garantieren, die praktisch und wirksam sind.“*

Rn. 147: *„Ein Eingriff in dieses Vorrecht von Anwalt und Mandant [...] setzt nicht notwendig voraus, dass ein Abhören oder Belauschen tatsächlich stattgefunden hat. **Eine auf vernünftige Gründe gestützte Überzeugung, dass ihr Gespräch abgehört wird, kann ausreichen, die Wirksamkeit der anwaltlichen Unterstützung zu beschränken.**“*

# Schutzniveau



## Schutzniveau



## II. Mögliche Verletzung des Vertrauensverhältnisses durch die Anzeigepflicht

- **Persönliche Daten des Steuerpflichtigen werden offen gelegt**
- **Offenlegung des Mandatsverhältnisses**
- **Unübersichtlichkeit und Unbestimmtheit der Regelungen kann zu „chilling effect“ führen**

# III. Verlagerung der Anzeigepflicht auf den Steuerpflichtigen

## Nur teilweise Verlagerung auf den Steuerpflichtigen

- Im Ergebnis bleibt über die Vergabe von Registrier- und Gestaltungsnummer jedoch die Zuordnung der einzelnen Gestaltung zum Steuerpflichtigen möglich
- Offenlegung des Mandatsverhältnisses (+)

# III. Verlagerung der Anzeigepflicht auf den Steuerpflichtigen

- **Auch eine vollständige Befreiung von der Anzeigepflicht würde lediglich verhindern, dass das Mandatsverhältnis offengelegt wird**
- **Die Beeinträchtigung des Vertrauensverhältnisses durch die Anzeigepflicht ist jedoch weitgehender**
- **mE führt die Unbestimmtheit der Regelung zu einem „chilling effect“ im Verhältnis zwischen Berater und Mandant, was noch dadurch verstärkt wird, dass die Meldung personalisiert ist und nicht erkennbar ist, wozu die gemeldeten Informationen verwendet werden**

## D. Vereinbarkeit der DAC 6 Richtlinie mit höherrangigem Recht – **Maßstab**

- I. **Prüfung der DAC 6 am Maßstab des Europäischen Primärrechts**
- II. **Keine Prüfung der DAC 6 am Maßstab des GG**
- III. **Umsetzungsgesetz?**



# I. Prüfung der DAC 6 am Maßstab des Europäischen Primärrechts

- **Kompetenzordnung**
- **Grundfreiheiten**
- **Grundrechtecharta**

## II. Keine Prüfung der DAC 6 am Maßstab des GG

### **GG weist BVerfG keine Entscheidungskompetenz zu**

- Kein Akt der (deutschen) öffentlichen Gewalt (Verfassungsbeschwerde)
- Kein Bundesrecht (Abstrakte Normenkontrolle)
- Kein „Gesetz“ i.S.d. Art. 100 Abs. 1 GG (Konkrete Normenkontrolle)

# III. Umsetzungsgesetz?

*Solange*-Rechtsprechung des BVerfG:

- Rücknahme der eigenen Prüfungskompetenz im Bereich **vollständig unionsrechtlich determinierten nationalen Rechts**
- **Anwendbarkeit der nationalen Grundrechte** im Bereich des nationalen Rechts, das **Umsetzungsspielräume des Unionsrechts ausfüllt**

# Einschub: Umsetzungsspielräume

Lässt DAC 6 Umsetzungsspielräume und wie hat der nationale Gesetzgeber diese ausgefüllt?

- **Befreiung von der Meldepflicht im Falle von Kollision mit Verschwiegenheitsverpflichtung ist in das Ermessen der Mitgliedstaaten gestellt worden**
  - Nur „halbe“ Befreiung nach § 138f Abs. 6 AO ist in der DAC 6 nicht zwingend so angelegt, sondern eher überraschend
- **Hätte der deutsche Gesetzgeber für mehr Bestimmtheit sorgen müssen?**
  - Wohl nur, wenn es kein „unlösbares Dilemma“ (dazu schon oben) gibt

# Sicht des EuGH: *Åkerberg Fransson* und *Melloni*

- **Art. 51 Abs. 1 Satz 1 GRC:** GRC gilt für Mitgliedstaaten „ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union“
- Anwendung der GRC immer wenn ein „**unmittelbarer Zusammenhang**“ zwischen der nationalen Regelung und dem Unionsrecht besteht (bei *Åkerberg Fransson* waren es steuerliche Sanktionen im schwedischen Recht wegen Umsatzsteuerhinterziehung)
- EuGH als Letztentscheidungskompetenz; Prüfung nationaler Grundrechte ist **nicht ausgeschlossen**, es gelte jedoch weiter der **Vorrang des Unionsrechts**, der auch nicht beeinträchtigt werden dürfte

# Scharfe Antwort aus Karlsruhe: *Antiterrordatei*

- **BVerfG** beharrt darauf, dass die Europäische Grundrechtecharta **ausschließlich** in unionsrechtlich geregelten Fallgestaltungen Anwendung findet; dafür reicht **nicht** jeder sachliche Bezug einer Regelung zum bloßen Anwendungsbereich des Unionsrechts und rein tatsächliche Auswirkungen
- Dieses Verständnis dürfte dem EuGH in der Rs. *Åkerberg Fransson* auch nicht unterstellt werden, da dies sonst einen **ultra vires-Akt** darstellen würde

# Einlenken durch den EuGH

*Rs. Aranyosi und Căldăraru und Hernandez*

- **Keine Aufgabe des Vorranggedankens, aber Anpassung des Schutzniveaus an mitgliedstaatliche Rechtsprechung signalisiert**
- **Bloß „mittelbare Beeinträchtigungen“ reichen nicht, um Anwendung der Unionsgrundrechte auf mitgliedstaatliches Handeln zu begründen**

# Zusammenfassung

- **BVerfG: Ausschließliche** Anwendbarkeit des GG in allen Bereichen, die nicht **zwingend** vom Unionsrecht vorgegeben sind
- **EuGH: Kumulative** Anwendbarkeit von GG und GRC in allen Bereichen, die **unmittelbar** mit dem Unionsrecht **zusammenhängen**; **Vorrang** der Europäischen Grundrechte



# Bereich vollständig vereinheitlichten Unionsrechts (Recht auf Vergessen II)

- Erhebung der GRC zum Prüfungsmaßstab des BVerfG im Rahmen der Verfassungsbeschwerde (Anwendungsvorlage)
- Argument: Bindung der nationalen Gerichte an das Unionsrecht erfordert auch, dass die Unionsgrundrechte in der Prüfung nationaler Gerichte berücksichtigt werden müssen
- BVerfG erkennt Vorlagepflicht an den EuGH in Auslegungsfragen, die die GRC betreffen, an; Ausnahme: die richtige Interpretation ist „offenkundig“ (Hintertür?)
- Offene Fragen:
  - Ist BVerfG damit nun „letztinstanzliches“ Gericht in Grundrechtsfragen und damit allein zur Vorlage verpflichtet oder bleibt Vorlagepflicht für letztinstanzliche Fachgerichte bestehen?
  - Ausweitung auf Zulässigkeit der Verfassungsbeschwerde bei Gültigkeitsvorlagen?

# Bereich gestaltungsoffenen Unionsrechts (Recht auf Vergessen I)

- Keine Trennung der Grundrechtssphären mehr
- Unionsgrundrechte sind gem. Art. 51 Abs. 1 Satz 1 GRC anwendbar, wenn das Unionsrecht für die Mitgliedstaaten „**einen hinreichend gehaltvollen Rahmen setzt, der erkennbar auch unter Beachtung der Unionsgrundrechte konkretisiert werden soll**“ → Annäherung an EuGH
- Auch in diesem Bereich **GG als primärer Maßstab**
- Argument: Lässt der Unionsgesetzgeber den Mitgliedstaaten Gestaltungsspielräume, lässt er einen gewissen Grundrechtspluralismus in einem äußeren unionsrechtlichen Rahmen zu
- Nach Ansicht des BVerfG ist durch eine Prüfung am Maßstab des GG zugleich das Schutzniveau der GRC mitgewährleistet
- Ist dies ausnahmsweise nicht der Fall, zieht das BVerfG zukünftig die GRC als Auslegungshilfe bei der Interpretation des GG heran (ähnlich EMRK)

# Was bedeutet das für eine Prüfung der Anzeigepflicht?

**These:** Die Prüfung der Vereinbarkeit der DAC 6 und ihrer nationalen Umsetzung mit höherrangigem Recht wird nicht nur durch den **Prüfungsmaßstab**, sondern insbesondere auch durch den **institutionellen** und **prozessualen** Rahmen bestimmt.

# Szenarien

1. **Rechtssatz-Verfassungsbeschwerde (BVerfG); sofern nicht ggü. Feststellungsklage (vor dem FG) subsidiär**
  - Angriff der Anzeigepflicht als solcher (vollständig vereinheitlichter Bereich) → Recht auf Vergessen II **analog**
    - Prüfung des BVerfG am Maßstab der GRC
    - Entweder Zurückweisung der Verfassungsbeschwerde
    - Oder Vorlage an den EuGH
    - Jedenfalls keine Stattgabe ohne Einschaltung des EuGH möglich (Prägung durch Vorlage)

# Exkurs: Fachgerichtliche Anwendung vollharmonisierten Rechts

- Recht auf Vergessen II behandelt den Fall der fachgerichtlichen **Anwendung** vollharmonisierten Rechts und nicht den Fall der **Gültigkeit** des vollharmonisierten Rechts
- Argument der „Rechtsschutzlücke“ mangels „Verfassungsbeschwerde“ zum EuGH muss jedoch bedeuten, dass konsequent auch die Frage der **Gültigkeit** des vollharmonisierten Rechts durch das BVerfG am Maßstab der GRC geprüft wird (vgl. *W. Michl*, Jura 2020, 479 (486))
- Wäre im Rahmen der Anzeigepflicht ein Fall denkbar, nachdem lediglich die fachgerichtliche **Anwendung** vollharmonisierten Rechts in Frage steht?
  - Verpflichtung statt Anspruch
  - Keine multipolare Konstellation → eigentliche Abwägungsentscheidung wird bereits durch den Richtliniengeber getroffen und nicht das Gericht

# Szenarien

1. **Rechtssatz-Verfassungsbeschwerde (BVerfG); sofern nicht ggü. Feststellungsklage (vor dem FG) subsidiär**
  - Angriff der Anzeigepflicht als solcher (vollständig vereinheitlichter Bereich) → Recht auf Vergessen II **analog**
    - Prüfung des BVerfG am Maßstab der GRC
    - Entweder Zurückweisung der Verfassungsbeschwerde
    - Oder Vorlage an den EuGH
    - Jedenfalls keine Stattgabe ohne Einschaltung des EuGH möglich (Prägung durch Vorlage)

# Szenarien

1. **Rechtssatz-Verfassungsbeschwerde (BVerfG); sofern nicht ggü. Feststellungsklage (vor dem FG) subsidiär**
  - Angriff der Nutzung des Umsetzungsspielraums (gestaltungsoffener Bereich) → Recht auf Vergessen I
    - Kumulative Anwendbarkeit von GG und GRC, wenn Unionsrecht „*einen hinreichend gehaltvollen Rahmen setzt, der erkennbar auch unter Beachtung der Unionsgrundrechte konkretisiert werden soll*“ → **hier ?**
    - EuGH sieht Anwendungsbereich der GRC großzügiger
    - Prüfung des BVerfG primär am Maßstab des GG (mit GRC als möglicher „Auslegungshilfe“)

# Szenarien

## 2. Feststellungsklage/Einspruch vor den Fachgerichten

- Angriff der Anzeigepflicht als solcher (vollständig vereinheitlichter Bereich)
  - Keine Möglichkeit der Vorlage an das BVerfG (Art. 100 GG) unter Berufung auf Verstoß gegen GRC (arg. ex. Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG)
  - Möglichkeit / Pflicht zur Vorlage an den EuGH unter Berufung auf Verstoß gegen GRC
  - Bei Unterlassen der Vorlage Möglichkeit der Urteils-VB an das BVerfG unter Berufung auf Verstoß gegen GRC (Handlungsmöglichkeiten wie unter 1. dargestellt)



# Szenarien

## 2. Feststellungsklage/Einspruch vor den Fachgerichten

- Angriff der Nutzung des Umsetzungsspielraums (gestaltungsoffener Bereich)
  - Möglichkeit der Vorlage an das **BVerfG** (Art. 100 GG) unter Berufung auf **Verstoß gegen das GG**
  - Möglichkeit / Pflicht **zur Vorlage an den EuGH** unter Berufung auf **Verstoß gegen GRC**
  - Möglichkeit der Vorlage an den EuGH zur Vereinbarkeit des Umsetzungsgesetzes mit den Vorgaben der DAC 6

# Bedeutung für die Untersuchung

- Keine ausschließlich abstrakte Prüfung anhand vorgegebener materieller Maßstäbe, sondern Berücksichtigung der Grunderkenntnis, dass Zuständigkeits-, Organisations- und Verfahrensfragen Einfluss auf das Prüfungsergebnis haben
- Dadurch verschiebt sich meine Untersuchung jedenfalls im Ausgangspunkt näher in Richtung einer prognostischen Betrachtung, weshalb sie sich mit gleichsam absoluten (zeit- und kontextlosen) Rechtmäßigkeitsurteilen zurückhält, ohne auf eine kritische Analyse der Rechtsprechung zu verzichten