

ifst

Institut Finanzen und Steuern

**Anzeigepflicht für Steuergestaltungen –
Eine rechtliche Würdigung verschiedener
Entwürfe unter besonderer
Berücksichtigung des Verhältnisses
zu § 42 AO**

Dipl.-Finw. (FH) Hanna Hermenns

Dipl.-Finw. (FH) Lukas Münch

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

Hermenns/Münch, ifst-Schrift 525 (2018)

ISBN: 978-3-89737-186-6

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.der-betrieb-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachmedien.de

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Anzeigepflicht für Steuergestaltungen –
Eine rechtliche Würdigung verschiedener
Entwürfe unter besonderer
Berücksichtigung des Verhältnisses
zu § 42 AO

Dipl.-Finw. (FH) Hanna Hermenns

Institut für Steuerrecht, Universität zu Köln

Dipl.-Finw. (FH) Lukas Münch, LL.M.

Richter, Finanzgericht Düsseldorf

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die ifst-Schrift 525:

Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – Eine rechtliche Würdigung verschiedener Entwürfe unter besonderer Berücksichtigung des Verhältnisses zu § 42 AO

Bereits seit Längerem wird in Deutschland eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen diskutiert. Schon im Jahr 2007 lag ein entsprechender Gesetzesentwurf vor und auch in anderen Rechtsordnungen existieren vergleichbare Anzeigepflichten. Nachdem die OECD das Thema im Rahmen der BEPS-Initiative aufgegriffen hatte, hat die EU am 5. Juni 2018 die Richtlinie (EU) 2018/822 veröffentlicht, mit der die Mitgliedstaaten zur Einführung einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungen verpflichtet werden. Auf nationaler Ebene wurden zunächst unabhängig von den europäischen Entwicklungen verschiedene Gesetzesentwürfe entwickelt und unter den Ländern abgestimmt. Offen scheint bislang, ob der nationale Entwurf nunmehr an die europäischen Vorgaben angepasst wird oder ob zwei parallele Anzeigepflichten – eine europäische, eine nationale – eingeführt werden.

Die Schrift behandelt zunächst den aktuellen Länderentwurf und geht sodann der Frage nach, wie sich eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen in das nationale Steuer- und Verfassungsrecht einfügen könnte. Auf einfachgesetzlicher Ebene steht dabei – neben dem Recht der verbindlichen Auskunft und dem Steuerstrafrecht – die Vorschrift des § 42 AO im Fokus. In der politischen Diskussion wird die Anzeigepflicht zum Teil als Instrument gegen Gestaltungen gepriesen, die als „unerwünscht“, „illegitim“, „hochriskant“ oder „missbräuchlich“ bezeichnet werden – vor diesem Hintergrund zeigt die Schrift insbesondere auf, welche Schnittmengen und Unterschiede zwischen einer möglichen Anzeigepflicht und der nationalen Generalnorm der Missbrauchsabwehr § 42 AO bestehen.

Institut Finanzen und Steuern
Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin/Köln, im September 2018

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|-------------|--|----|
| I. | Zusammenfassung in Thesen | 9 |
| II. | Einleitung und Gang der Untersuchung | 11 |
| III. | Rechtsentwicklung | 12 |
| | 1. Funktionen der Anzeigepflicht..... | 12 |
| | 2. Internationale Entwürfe..... | 13 |
| | a. OECD-Empfehlung..... | 13 |
| | b. Richtlinie (EU) 2018/822..... | 15 |
| | 3. Nationale Entwürfe..... | 19 |
| | a. Vorüberlegungen seit 2007..... | 19 |
| | aa. Entwurf des Jahres 2007..... | 19 |
| | bb. Gutachten des Max-Planck-Instituts für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen..... | 21 |
| | cc. Schleswig-Holsteinischer Entwurf..... | 23 |
| | dd. Hessischer Entwurf..... | 26 |
| | ee. Ergebnisse der Bund-Länder-Arbeitsgruppe..... | 28 |
| | b. Länderentwurf 2018..... | 29 |
| IV. | Analyse des Länderentwurfs 2018 | 36 |
| | 1. Bestimmung anzeigepflichtiger Gestaltungen..... | 36 |
| | a. Allgemeine Definition der Steuergestaltung..... | 36 |
| | b. Konkretisierung durch Regelbeispiele in Satz 2?..... | 37 |
| | aa. Kombination gesetzlicher Regelungen / Geplante Sachverhaltsverwirklichung..... | 37 |
| | bb. Ziel..... | 38 |
| | cc. Weitere Unklarheiten in den Regelbeispielen..... | 39 |
| | c. Konkretisierung durch Einschränkungen in Satz 3?..... | 40 |
| | 2. Keine automatische Verknüpfung zur Veranlagung..... | 42 |
| | 3. Zwischenergebnis..... | 42 |
| V. | Vergleich des Anwendungsbereichs von Anzeigepflicht und von § 42 AO | 44 |
| | 1. Tatbestand des § 42 AO..... | 44 |
| | 2. Überschneidungen mit den Tatbeständen der Anzeigepflicht..... | 50 |

| | |
|---|-----------|
| 3. Über § 42 AO hinausgehender Anwendungsbereich der Anzeigepflicht | 53 |
| 4. Über die Anzeigepflicht hinausgehender Anwendungsbereich des § 42 AO | 55 |
| 5. Aufgriff von Missbrauchsfällen in der Veranlagungspraxis | 57 |
| a. Im geltenden System | 57 |
| aa. Betriebsprüfungsfälle | 58 |
| aaa. Auswahl der Betriebsprüfungsfälle | 58 |
| bbb. Behandlung der Betriebsprüfungsfälle | 59 |
| bb. Nicht der Betriebsprüfung unterliegende Fälle | 60 |
| b. Nach Einführung einer Anzeigepflicht | 63 |
| 6. Zwischenergebnis | 64 |
| VI. Folgen der Anzeigepflicht für die Anwendung von § 42 AO | 66 |
| 1. Folgen der Anzeige | 66 |
| 2. Folgen pflichtwidriger Nichtanzeige | 69 |
| a. Versagung des Steuervorteils | 69 |
| b. Bemessung des Bußgeldes am Steuervorteil | 69 |
| aa. Vor erstmaliger Veranlagung | 70 |
| bb. Nach endgültiger Veranlagung | 71 |
| cc. Nach Vorbehaltsveranlagung | 72 |
| 3. Keine Sperrwirkung bei fehlender Reaktion auf die Anzeige | 73 |
| a. Venire contra factum proprium | 74 |
| b. Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen | 76 |
| 4. Zwischenergebnis | 77 |
| VII. Verhältnis zur verbindlichen Auskunft | 78 |
| VIII. Exkurs: Verhältnis zum Steuerstrafrecht | 80 |
| 1. Gestaltungsmissbrauch und Steuerstrafrecht | 80 |
| 2. Anzeigepflicht und Steuerstrafrecht | 81 |
| a. Nichtanzeige trotz bestehender Anzeigepflicht | 81 |
| b. Nichtangabe der Registriernummer | 83 |
| c. Zwischenergebnis | 85 |
| IX. Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen | 86 |
| 1. Verhinderung von Gestaltungen als Verfassungsauftrag? | 86 |

| | | |
|-----------|---|-----|
| a. | Herleitung einer Gestaltungsverhinderungspflicht aus der Verfassung | 86 |
| b. | Inhalt der Gestaltungsverhinderungspflicht | 88 |
| aa. | Pflicht zu allgemeiner Missbrauchsnorm | 89 |
| bb. | Keine Pflicht zu flankierenden Maßnahmen | 90 |
| aaa. | Keine Pflicht zu speziellen Missbrauchsnormen | 90 |
| bbb. | Keine Pflicht zur Einführung einer Anzeigepflicht. | 91 |
| aaaa. | Verhältnis der anzuzeigenden Gestaltungen zum Gleichheitssatz | 91 |
| bbbb. | Keine Verbindlichkeit des Verfassungsauftrages hinsichtlich der Wahl der Mittel | 92 |
| c. | Zwischenergebnis | 97 |
| 2. | Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen und Abschreckungswirkung | 97 |
| a. | Verfassungsrechtliche Fundierung der Gestaltungsfreiheit. | 97 |
| b. | Abschreckungswirkung durch Rechtsunsicherheit | 98 |
| aa. | Rechtsunsicherheit durch Wertungsoffenheit des § 42 AO. . | 99 |
| bb. | Rechtsunsicherheit durch Schaffung neuer Missbrauchsnormen | 100 |
| aaa. | Zu erwartende Schaffung neuer Missbrauchsnormen . | 100 |
| bbb. | Problematik spezieller Missbrauchsnormen | 102 |
| cc. | Rechtsunsicherheit durch das Zusammenwirken von Anzeigepflicht und § 42 AO | 103 |
| c. | Abschreckungswirkung durch negative Folgen der Anzeigenerstattung | 103 |
| d. | Rechtliche Qualität der Abschreckungswirkung | 106 |
| X. | Fazit | 109 |

Die Schrift ist von den Autoren jeweils in privater Eigenschaft verfasst.

I. Zusammenfassung in Thesen

1. Für eine nationale Anzeigepflicht haben zuletzt Schleswig-Holstein und Rheinland-Pfalz einen Gesetzentwurf vorgelegt, der laut Pressemitteilung unter den Ländern abgestimmt ist. Der Entwurf weist eine problematische Regelungstechnik auf, die zunächst eine sehr weite Anzeigepflicht für Steuergestaltungen konstituiert und diese sodann durch Regelbeispiele zu beschränken versucht. Insbesondere die Verwendung negativer Regelbeispiele statt echter Ausschlussgründe führt zu erheblichen Anwendungsunsicherheiten.

2. Sowohl eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle als auch eine allgemeine Missbrauchsnorm wie § 42 AO wenden sich gegen Steuergestaltungen, die der Gesetzgeber im weitesten Sinne als unerwünscht einstuft. Die Anwendungsbereiche von § 42 AO und den bisher diskutierten Tatbeständen der Anzeigepflicht weisen daher Überschneidungen auf, jedoch geht der jeweilige Anwendungsbereich in Teilen auch über den des anderen Instruments hinaus. Dies korrespondiert mit der Funktion der Anzeigepflicht, sowohl Anwendungsfälle des § 42 AO als auch legislatorischen Handlungsbedarf aufzudecken.

3. Was die Veranlagungspraxis angeht, so ist anzunehmen, dass die zu erstattenden Anzeigen wegen ihres umfassenden Informationsgehalts und als Korrektiv zur abnehmenden personellen Prüfung in den Veranlagungsstellen zu einem verstärkten Aufgriff von potentiellen Missbrauchsfällen führen werden. Dies dürfte die Finanzverwaltung veranlassen, derartigen Gestaltungen zukünftig häufiger durch Anwendung von § 42 AO oder im Rahmen der Auslegung der jeweiligen Steuernorm die steuerliche Anerkennung zu versagen oder die Fälle im Hinblick auf eine Gesetzesänderung verfahrensrechtlich „offen“ zu halten.

4. Die Anzeigenerstattung an sich hat keinen Einfluss auf die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des § 42 AO und darf insoweit nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen. Andererseits bedeutet eine fehlende Reaktion der Finanzbehörde auf die Anzeige auch keine Einstufung des Modells als *nicht missbräuchlich* oder *nicht unerwünscht*. Daher kann der Steuerpflichtige ohne besondere Regelung aus einer fehlenden Reaktion der Finanzbehörde auch keine Sperre für die Anwendung des § 42 AO herleiten. Sollten im Zusammenhang mit der Verletzung der Anzeigepflicht Bußgelder geregelt werden, sollte ein etwaig zu erzielender Steuervorteil nicht „blindlings“ als wirtschaftlicher Vorteil der Nichtanzeige eingestuft werden. In jedem Fall

muss eine bei wirtschaftlicher Betrachtung doppelte Abschöpfung des Steuervorteils vermieden werden.

5. Für unter die Anzeigepflicht fallende Gestaltungen bleibt die Erteilung einer verbindlichen Auskunft – auch unter Berücksichtigung der hierzu ergangenen restriktiven Verwaltungsanweisungen – in vielen Fällen möglich. Es ist aber davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung hier sehr zurückhaltend vorgehen wird.

6. Neben den speziellen Bußgeldbestimmungen sind bei Anzeigepflichtverstößen auch Strafvorschriften zu beachten. Sowohl für den Intermediär als auch für den Steuerpflichtigen kommt eine Strafbarkeit aber wohl nur in den Fällen in Betracht, in denen die anzeigepflichtige Gestaltung objektiv unter § 42 AO fällt. Eine Strafbarkeit im Zusammenhang mit schlicht unerwünschten oder völlig unproblematischen Gestaltungen dürfte jedoch ausscheiden.

II. Einleitung und Gang der Untersuchung

Viele Rechtsordnungen kennen Anzeigepflichten für Steuergestaltungen. In Deutschland wurde eine solche Anzeigepflicht immer wieder diskutiert, allerdings bislang nicht eingeführt. Durch die Vorstöße auf OECD- und EU-Ebene hat die Thematik erneut an Aktualität gewonnen. Die entsprechende EU-Richtlinie wurde am 5. Juni 2018 im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht¹ und auch ein nationaler – offenbar unter den Ländern abgestimmter – Gesetzentwurf liegt vor. Die Frage des Verhältnisses von Richtlinien- und nationalem Entwurf ist indes ungeklärt: Wird der nationale Entwurf angepasst und deutlich ausgeweitet oder müssen sich Steuerpflichtige und Berater zukünftig auf zwei Anzeigepflichten einstellen – eine „europäische“ Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Gestaltungen einerseits, eine subsidiäre nationale Anzeigepflicht andererseits, mit möglicherweise abweichenden Tatbeständen, Fristen und Anzeigehalten?

Vor dem Hintergrund dieser politischen Unwägbarkeiten nimmt die Untersuchung zum einen den nationalen Gesetzentwurf der Länder in den Blick und analysiert dessen Tatbestand und Zielsetzung. Zum anderen soll der Frage nachgegangen werden, wie sich eine zukünftige Anzeigepflicht – sei sie primär europäisch oder primär national geprägt – in das bestehende nationale Rechtssystem einfügen könnte. Berührungspunkte bestehen nicht nur zum Verfassungsrecht, sondern auch zum Recht der verbindlichen Auskunft und zum Steuerstrafrecht. Im Mittelpunkt der Analyse steht aber die Frage, wie sich die Anzeigepflicht als Instrument zur Bekämpfung *unerwünschter* Steuergestaltung zu § 42 AO verhält, der *missbräuchlichen* Steuergestaltungen entgegentritt.

¹ Richtlinie (EU) 2018/822.

III. Rechtsentwicklung

1. Funktionen der Anzeigepflicht

Bevor die einzelnen Entwürfe einer Anzeigepflicht näher dargestellt werden, soll aufgezeigt werden, welche Funktionen der Anzeigepflicht beigemessen werden können.

Eine erste Funktion einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungen liegt darin, Gestaltungspotential zu identifizieren, um entsprechend frühzeitig Gesetze schaffen zu können, welche unerwünschten Gestaltungen ihre steuerliche Berücksichtigung verwehren. Insoweit dient die Anzeigepflicht der Rechtssetzung (Rechtssetzungsfunktion). Um diese Funktion zu erfüllen, ist es grundsätzlich nicht erforderlich, mit der Anzeige auch die Namen der das Modell verwendenden Steuerpflichtigen abzufragen. Auch ein sonstiger Konnex² zwischen abstrakter Anzeige eines Modells und den konkreten Steuerfällen, in denen das Modell umgesetzt wurde, ist im Grundsatz entbehrlich. Zwar wäre es zur Ermittlung des gesetzgeberischen Handlungsbedarfs hilfreich, über die fiskalischen Auswirkungen – gegebenenfalls auch einzelner Gestaltungen – informiert zu werden. Für eine grobe Einschätzung, insbesondere für die Frage, ob es sich um eine Einzelfallgestaltung oder ein Massenphänomen handelt, wird es in der Regel aber genügen, wenn die Finanzbehörden fortlaufend – also auch nach der Anzeige – über die Anzahl der die Gestaltung verwendenden Steuerpflichtigen informiert werden müssen. Die Rechtssetzungsfunktion steht, wie noch zu zeigen sein wird, bislang im Fokus der Überlegungen in Deutschland.

Daneben kann eine Anzeigepflicht aber auch die Rechtsanwendung erleichtern, indem relevante Gestaltungen einheitlich bei der Veranlagung aufgegriffen und behandelt werden können (Rechtsanwendungsfunktion). Es geht dabei also sowohl um eine Reaktion im einzelnen Steuerfall, etwa durch eine Aussteuerung aus der automatischen Veranlagung oder Ausgabe von Prüfhinweisen an Veranlagungsstelle und Betriebsprüfung, als auch um Verwaltungsanweisungen auf Bundes- oder Landesebene, etwa zur Anwendung genereller oder allgemeiner Missbrauchsnormen auf die jeweilige Gestaltung.³ Für Letzteres bedarf es, genau wie bei der Rechtssetzungsfunktion, im

² Etwa durch dem Modell zugewiesene Registriernummern, die der Steuerpflichtige in seiner Steuererklärung anzugeben hat; s. zu den einzelnen Entwürfen unten III.2. und 3.

³ Näheres zur Unterstützung des Aufgriffs von Missbrauchsfällen durch die Anzeigepflicht unten unter IV.5.

Grundsatz keines Konnexes zwischen Anzeige der Gestaltung und konkretem Veranlagungsfall. Für ersteres ist es hingegen erforderlich, dass entweder die Namen der die Gestaltung verwendenden Steuerpflichtigen mit der Anzeige mitgeteilt werden⁴ oder aber den angezeigten Gestaltungen Registriernummern zugewiesen werden, die der Steuerpflichtige sodann in der entsprechenden Steuererklärung anzugeben hat.

Schließlich ist es denkbar, der Anzeigepflicht auch eine Abschreckungsfunktion beizumessen. Sie soll demnach präventiv verhindern, dass unerwünschte Gestaltungen überhaupt erst umgesetzt werden. Diese Funktion steht auf europäischer Ebene im Fokus.

U.E. ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass selbst dann, wenn mit der Anzeigepflicht nicht explizit eine Abschreckungswirkung erreicht werden soll, eine solche faktisch kaum zu vermeiden ist. Dies wird noch näher zu untersuchen sein.⁵

2. Internationale Entwürfe

a. OECD-Empfehlung

Eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen war bereits im BEPS-Aktionsplan der OECD als Aktionspunkt 12 enthalten.⁶ Im Jahr 2015 legte die OECD ihren final report vor,⁷ der Aufbau und Funktion einer möglichen Anzeigepflicht umfassend diskutierte und entsprechende Empfehlungen gab.⁸ Die OECD erachtet sowohl die oben dargestellte Rechtssetzungsfunktion als auch die Rechtsanwendungsfunktion als Zweck der Anzeigepflicht.⁹ Auch

⁴ So in der EU-Richtlinie, s. unten III.2.b.; zum Konflikt mit dem grundrechtlich geschützten Vertrauensverhältnis zwischen Berater und Mandant vgl. Hey, Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit der Einführung einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen im Auftrag der Bundessteuerberaterkammer, 2018, https://www.bstbk.de/export/sites/standard/de/ressourcen/Dokumente/04_presse/pressemittelungen_anlagen/2018/Gutachten_Prof.Hey_Anzeigepflichten_Feb-2018.pdf, S. 23 ff.

⁵ S. dazu unten IX.2.

⁶ OECD, Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, 2014, S. 27.

⁷ OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 final report.

⁸ Die Empfehlungen sind nicht verbindlich, vgl. OECD, final report (Fn. 7), S. 9.

⁹ OECD, final report (Fn. 7), S. 18.

eine Abschreckungsfunktion soll verfolgt werden: Steuerpflichtige würden es sich zwei Mal überlegen, ob sie eine Gestaltung umsetzen, wenn diese anzeigepflichtig ist und möglicherweise zu Gegenreaktionen der Finanzbehörde führt.¹⁰ Zudem werde Druck auf den Markt für Steuervermeidungsprodukte ausgeübt.¹¹

Hinsichtlich des Verhältnisses von Anzeigepflichten und generellen Missbrauchsregeln führt die OECD aus, dass Überschneidungen hier unvermeidbar und gewünscht seien. Die Anwendung solcher Missbrauchsregeln sei eine mögliche Reaktion auf angezeigte und umgesetzte Gestaltungen. Insbesondere aus diesem Grund empfiehlt die OECD eine Verknüpfung zwischen angezeigtem Modell und einzeltem Steuerfall – der Steuerpflichtige soll deshalb, wenn er nicht bereits selbst das Modell anzuzeigen hat, in seiner Steuererklärung eine dem Modell zugewiesene Registriernummer angeben müssen.¹² Zudem soll der Intermediär – wenn das nationale Recht dies zulässt – verpflichtet werden, die Namen der betroffenen Mandanten mitzuteilen.¹³ Nach den Vorstellungen der OECD soll die Anzeigepflicht die allgemeinen Missbrauchsregeln ergänzen und deren Abschreckungswirkung verstärken. Die Anzeigepflicht gehe über die Erfassung von Missbrauchsfällen noch hinaus und solle nicht nur missbräuchliche, sondern auch aggressive oder hochriskante¹⁴ Transaktionen erfassen.¹⁵

Dementsprechend empfiehlt die OECD die Verwendung sogenannter *generic hallmarks* (allgemeiner Kennzeichen) als Tatbestandsmerkmale, also die Anknüpfung an äußere Umstände der Gestaltung, um innovative Gestaltungen zu erfassen, deren Spezifika den Behörden noch unbekannt sind. Hier kommen nach den Empfehlungen insbesondere Merkmale wie eine erfolgsabhängige Vergütung oder eine Verpflichtung des Mandanten, die Details der Gestaltung vertraulich zu behandeln, in Betracht.¹⁶ Diese Merkmale sollen je nach den Bedürfnissen der einzelnen Jurisdiktion um *specific hallmarks* (spezifische Kennzeichen) ergänzt werden, also um bestimmte, den Behör-

¹⁰ OECD, final report (Fn. 7), S. 18, 27 ff.

¹¹ OECD, final report (Fn. 7), S. 18, 27.

¹² OECD, final report (Fn. 7), S. 55 f.

¹³ OECD, final report (Fn. 7), S. 55 f.

¹⁴ Dieses Merkmal wird indes in den weiteren Empfehlungen nicht wieder aufgegriffen.

¹⁵ OECD, final report (Fn. 7), S. 23.

¹⁶ OECD, final report (Fn. 7), S. 39 ff., 48.

den bekannte Merkmale von unerwünschten Gestaltungen. Dadurch sollen Gestaltungen, die aus Sicht des jeweiligen Staates besonders riskant sind, weil sie beispielsweise Verluste generieren oder hybride Instrumente beinhalten, unabhängig vom Vorliegen der allgemeinen Kennzeichen anzeigepflichtig gemacht werden.¹⁷

Die OECD weist darauf hin, dass die Anzeige eines Modells nicht indiziere, dass dieses missbräuchlich sei. Zugleich legitimiere weder die Anzeige selbst noch eine ausbleibende behördliche Reaktion die Gestaltung. Dies sollten die Nationalstaaten im Zuge der Schaffung einer Anzeigepflicht notwendigenfalls klarstellen.¹⁸

b. Richtlinie (EU) 2018/822

Im Juni 2017 legte die EU-Kommission einen Richtlinienentwurf vor, mit dem die Mitgliedstaaten verpflichtet werden sollen, eine Anzeigepflicht für bestimmte, grenzüberschreitende Gestaltungen einzuführen.¹⁹ Nach mehreren Überarbeitungen wurde die Richtlinie am 5. Juni 2018 im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht.²⁰ Sie ist am 25. Juni 2018 in Kraft getreten²¹ und von den Mitgliedstaaten spätestens mit Wirkung zum 1. Juli 2020 anzuwenden,²² wobei die Mitgliedstaaten die Anzeigepflicht rückwirkend auch auf solche Gestaltungen ausdehnen müssen, deren erster Schritt im Zeitraum zwischen dem 25. Juni 2018 und dem 1. Juli 2020 umgesetzt wird.²³ Die gewonnenen Informationen sollen auch den Namen der die

¹⁷ OECD, final report (Fn. 7), S. 45 ff.

¹⁸ OECD, final report (Fn. 7), S. 56.

¹⁹ COM(2017) 335 final; technisch handelt es sich um eine Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung.

²⁰ Richtlinie (EU) 2018/822 v. 25.5.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen.

²¹ Art. 3 Richtlinie (EU) 2018/822.

²² Art. 2 Abs. 1 Richtlinie (EU) 2018/822.

²³ Art. 8ab Abs. 12 Richtlinie 2011/16/EU i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/822.

Gestaltung nutzenden Steuerpflichtigen enthalten²⁴ und automatisch an alle anderen Mitgliedstaaten weitergegeben werden.²⁵

Im Unterschied zu den übrigen Entwürfen verfolgt die Richtlinie nach dem Willen der Richtliniengeber vorrangig eine Abschreckungsfunktion.²⁶ Die anzeigepflichtigen Gestaltungen sind – mit Blick auf den Subsidiaritätsgrundsatz – auf grenzüberschreitende Gestaltungen beschränkt.²⁷ Die die Anzeigepflicht auslösenden Merkmale sind in einem Anhang zur Richtlinie aufgelistet. Vorgeschaltet wird die Voraussetzung, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile, der vernünftigerweise von der Gestaltung erwartet werden kann, in der Erlangung eines Steuervorteils bestehen muss.²⁸ Dieser sogenannte „*Main benefit*“-Test ist indes nicht stets Voraussetzung der Anzeigepflicht, hierzu sogleich.

Der Anhang benennt verschiedene Gruppen von Kennzeichen (A. bis E.), die nicht kumulativ vorliegen müssen, sondern unabhängig voneinander und jeweils für sich zur Anzeigepflicht führen. Der ursprüngliche Entwurf verwandte in fast allen Kennzeichen den Begriff „Modell“, was die Frage aufwarf, ob damit die Modellhaftigkeit im Sinne einer Reproduzierbarkeit der Gestaltung Tatbestandsvoraussetzung war.²⁹ Der Begriff wurde schließlich aber durch den der „Gestaltung“ ersetzt, wodurch sich die deutsche Sprachfassung auch der englischen („*arrangement*“) und der französischen („*dispositif*“) annähert.

²⁴ Art. 8ab Abs. 14 lit. a) Richtlinie 2011/16/EU i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/822.

²⁵ Art. 8ab Abs. 13 Richtlinie 2011/16/EU i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/822.

²⁶ Die Abschreckung soll bereits auf Ebene der Berater ansetzen, vgl. bereits COM(2017) 335 final, S. 3: „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.“; s. auch Erwägungsgrund 7 der Richtlinie (EU) 2018/822; die anderen Zwecke werden ebenfalls angesprochen, vgl. COM(2017) 335 final, S. 3 und Erwägungsgrund 2 der Richtlinie (EU) 2018/822.

²⁷ Erwägungsgründe 10 und 19 der Richtlinie (EU) 2018/822.

²⁸ Richtlinie 2011/16/EU i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/822, Anhang IV, Teil I.

²⁹ Eine solche Beschränkung unter Rückgriff auf die Kriterien des § 15b EStG schlägt etwa das Gutachten des Max-Planck-Instituts vor, s. unten III.3.a.bb.

Zu den Kennzeichengruppen im Einzelnen:

Unter A. werden, ähnlich dem OECD-Vorschlag, allgemeine Kennzeichen benannt, namentlich die Vereinbarung einer Vertraulichkeitsklausel zu Lasten des Mandanten oder einer erfolgsabhängigen Vergütung. Auch erfasst werden sollen Gestaltungen, die ihrer Struktur³⁰ oder ihrer Dokumentation nach standardisiert sind und ohne individuelle Anpassung für mehr als einen Steuerpflichtigen verfügbar sind.³¹ Diese allgemeinen Kennzeichen stehen unter dem Vorbehalt des „*Main benefit*“-Tests.

Unter B. werden spezifische Kennzeichen genannt, die ebenfalls unter der Voraussetzung des „*Main benefit*“-Tests zur Anzeigepflicht führen. Hier werden etwa der Erwerb defizitärer Unternehmen zur optimierten Verlustnutzung, die Umwandlung regulärer Einkünfte in niedrig besteuerte Einnahmearten oder zirkuläre Transaktionen genannt.³²

Die in Kategorie C. genannten Gestaltungen stehen nur teilweise unter dem Vorbehalt des „*Main benefit*“-Tests.³³ So sind unabhängig vom „*Main benefit*“-Test innerhalb eines Konzerns abzugsfähige Zahlungen anzeigepflichtig, wenn der Empfänger in keinem oder einem von den Mitgliedstaaten oder der OECD als nicht kooperierend eingestuften Steuergebiet ansässig ist.³⁴ Ebenfalls unabhängig von diesem Test sind Gestaltungen anzeigepflichtig, in denen Abschreibungen für denselben Vermögenswert in mehreren Rechtsordnungen beantragt werden, in denen in mehreren Steuergewebieten für dieselben Einkünfte oder dasselbe Vermögen eine Befreiung von der Doppelbesteuerung beantragt wird oder in denen Vermögenswerte übertragen werden und in denen „es einen wesentlichen Unterschied hinsichtlich des in diesen beteiligten Hoheitsgebieten für den Vermögenswert anzusetzenden

³⁰ Im ursprünglichen Entwurf COM(2017) 335 final, Anhang IV, A.3. wurde lediglich auf die Dokumentation abgestellt. Die Ergänzung um das Merkmal der standardisierten Struktur wurde wohl von deutscher Seite eingefordert – dies empfahl jedenfalls der Abschlussbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Anzeigepflicht für Steuergestaltungen“ v. 1.10.2017, n.v., S. 17.

³¹ Richtlinie 2011/16/EU i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/822, Anhang IV, Teil II., A.

³² Richtlinie 2011/16/EU i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/822, Anhang IV, Teil II., B.

³³ Richtlinie 2011/16/EU i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/822, Anhang IV, Teil I.

³⁴ Richtlinie 2011/16/EU i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/822, Anhang IV, Teil I., Teil II., C.1.(a), (b)(ii).

Wertes gibt“.³⁵ Unter den „*Main benefit*“-*Test* fallen demgegenüber Gestaltungen innerhalb des Konzernverbundes, in denen abzugsfähige Zahlungen geleistet werden, die im Steuergebiet des Empfängers vollständig steuerbefreit sind, in den Genuss eines „präferentiellen Steuerregime[s]“ kommen oder deren Empfänger in seinem Steuergebiet von der Nichterhebung der Körperschaftsteuer bzw. einem Körperschaftsteuersatz von null oder nahe null profitiert.³⁶

Die Kategorien D. und E. wiederum gelten unabhängig vom „*Main benefit*“-*Test*. Kategorie D erfasst Gestaltungen, die die Regelungen zum automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten umgehen³⁷ oder die die wahren Eigentumsverhältnisse im Sinne der Geldwäsche-Richtlinie (EU)2015/849 verschleiern.³⁸ Kategorie E. betrifft Verrechnungspreisgestaltungen, die unilaterale *Safe-Harbor*-Regelungen nutzen, schwer zu bewertende³⁹ immaterielle Werte umfassen oder gruppeninterne Übertragungen von Funktionen, Risiken oder Vermögenswerten beinhalten, die zu einer zu erwartenden Minderung des EBITs des Übertragenden von mehr als 50 % über drei Jahre führen.⁴⁰

Hinsichtlich des persönlichen Anwendungsbereichs eröffnet die Richtlinie den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, Intermediäre von der Anzeigepflicht

³⁵ Richtlinie 2011/16/EU i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/822, Anhang IV, Teil II., C.2, 3. und 4.; dabei dürften die letzten beiden Tatbestände Bestimmtheitsprobleme aufwerfen, vgl. zu den Maßstäben *Hey*, Gutachten Verfassungsmäßigkeit Anzeigepflicht (Fn. 4), S. 31 ff.

³⁶ Richtlinie 2011/16/EU i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/822, Anhang IV, Teil II., C.1.(b)(i), (c), (d).

³⁷ Richtlinie 2011/16/EU i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/822, Anhang IV, Teil II., D.1.

³⁸ Richtlinie 2011/16/EU i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/822, Anhang IV, Teil II., D.2.

³⁹ Dies soll – verkürzt gesagt – dann der Fall sein, wenn Vergleichswerte fehlen und die Prognose der erzielbaren Einkünfte höchst unsicher ist, Richtlinie 2011/16/EU i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/822, Anhang IV, Teil II., E.2.; für grenzüberschreitend tätige Unternehmen mit IP in der Wertschöpfungskette dürfte dieses Kennzeichen erhebliche Probleme aufwerfen, da das selbst entwickelte IP häufig den genannten Unsicherheiten unterliegt. Ohne weitere Restriktion droht hier u.E. ein erheblicher Teil des alltäglichen Verrechnungspreisgeschäfts anzeigepflichtig zu werden.

⁴⁰ Richtlinie 2011/16/EU i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/822, Anhang IV, Teil II., E.

zu befreien, wenn die Anzeige nach nationalem Recht gegen eine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht verstieße. In diesem Fall beschränkte sich die Pflicht des Intermediärs darauf, den Steuerpflichtigen über die ihn sodann subsidiär treffende Anzeigepflicht zu informieren.⁴¹ Im ursprünglichen Entwurf war noch eine verpflichtende Befreiung der privilegierten Intermediäre vorgesehen,⁴² was von den Berufsverbänden naheliegenderweise positiv aufgenommen wurde.⁴³

Schließlich regelt die Richtlinie ausdrücklich, dass eine fehlende Reaktion der Finanzbehörde nicht als Billigung der Gestaltung zu verstehen sein soll.⁴⁴

3. Nationale Entwürfe

a. Vorüberlegungen seit 2007

aa. Entwurf des Jahres 2007

Bereits im Jahr 2007 gab es mit § 138a AO-E einen nationalen Gesetzesentwurf zur Einführung einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungen,⁴⁵ der jedoch nicht umgesetzt wurde. Nach der Vorstellung der Entwurfsverfasser sollte die Anzeigepflicht sowohl eine Rechtssetzungs- als auch eine Rechtsanwendungsfunktion erfüllen.⁴⁶

§ 138a Abs. 2 AO-E enthielt eine abschließende Aufzählung anzeigepflichtiger Gestaltungen. Anzeigepflichtig waren demnach folgende sieben Konstellationen:

⁴¹ Art. 8ab Abs. 5, Abs. 6 Richtlinie 2011/16/EU i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/822.

⁴² COM(2017) 335 final, Art. 8aaa Nr. 2. Der Richtlinien-Entwurf sah die Befreiung begrifflich nur für die Intermediäre vor, die nach nationalem Recht über die Privilegien der Angehörigen von Rechtsberufen verfügen. Deutschland hatte hierzu erklärt, dass es die Formulierung dahingehend verstehe, dass sie Abschlussprüfer, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer ebenso erfasse wie Rechtsanwälte, vgl. Dossier 2017/0138 (CNS), Dok. 8346/18 v. 4.5.2018.

⁴³ Etwa DStV, Stellungnahme E 06/17 v. 28.7.2017, S. 5 f.; WPK, Stellungnahme v. 18.8.2017, S. 4 ff.; s. zur jetzigen Regelung *Elster*, FR 2018, 639, 641 f.

⁴⁴ Art. 8ab Abs. 15 Richtlinie 2011/16/EU i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/822; die Regelung war im ursprünglichen Entwurf COM(2017) 335 final nicht enthalten.

⁴⁵ Vgl. BR-Drucks. 544/1/07, Entwurf Jahressteuergesetz 2008, S. 64 ff.

⁴⁶ Vgl. BR-Drucks. 544/1/07, S. 69, 71.

1. Ein Wirtschaftsgut wird in der deutschen und einer anderen Steuerrechtsordnung berücksichtigt.
2. Die gleichen Einkünfte werden mehreren Steuerpflichtigen oder die gleichen Einkünfte eines Steuerpflichtigen werden mehreren Betriebsstätten zugeordnet.
3. Die Subjektsteuereigenschaft einer Körperschaft oder Personenvereinigung wird in der deutschen und einer anderen Steuerrechtsordnung unterschiedlich beurteilt.
4. Eine Körperschaft oder Personenvereinigung wird in der deutschen und einer anderen Steuerrechtsordnung als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt.
5. Vorschriften eines Doppelbesteuerungsabkommens werden durch Deutschland und den anderen Vertragsstaat unterschiedlich ausgelegt und angewendet.
6. Zahlungen werden in der deutschen und einer anderen Steuerrechtsordnung unterschiedlich eingeordnet.
7. Dieselben Aufwendungen oder Steuerabzüge werden in der deutschen und einer anderen Steuerrechtsordnung berücksichtigt.

Der Schwerpunkt lag ersichtlich auf der Erfassung internationaler Steuergestaltungen.⁴⁷

Kumulative Voraussetzung der Anzeigepflicht war zudem der Eintritt eines steuerlichen Vorteils, der legaldefiniert wurde als die Vermeidung deutscher Ertragsteuern einschließlich der im Abzugsweg erhobenen Steuern, aber auch die Verschiebung der Entstehung solcher Steueransprüche in spätere Besteuerungszeiträume oder die Begründung solcher Ansprüche auf Steuererstattung oder Steueranrechnung.⁴⁸ Mit dieser Definition erfolgte zugleich die Begrenzung der Anzeigepflicht auf Ertragsteuern.

Adressat der Anzeigepflicht sollten lediglich die Vermarkter dieser Gestaltungen sein.⁴⁹ Die Namen der das Modell nutzenden Steuerpflichtigen waren nicht mitzuteilen und der Steuerpflichtige sollte nicht – auch nicht subsidiär – zur Anzeige verpflichtet werden. Er hatte jedoch in seiner Steuererklärung

⁴⁷ Vgl. auch BR-Drucks. 544/1/07, S. 69, wo die besondere Bedeutung internationaler Steuergestaltungen betont wird.

⁴⁸ § 138a Abs. 2 HS. 2 AO-E.

⁴⁹ § 138a Abs. 3 AO-E, der die Anzeigepflicht im Übrigen noch auf Dritte erstreckt, derer sich der Vermarkter bedient.

eine dem Modell zugewiesene Registriernummer anzugeben.⁵⁰ Im Rahmen einer De-minimis-Regelung sollten Vermarkter, deren Vermarktungsumsatz einen jährlichen Betrag von 250.000 € nicht übersteigt, wiederum von der Anzeigepflicht befreit sein.⁵¹

Ausgelöst werden sollte die Anzeigepflicht gemäß § 138a Abs. 4 AO-E durch das erstmalige Angebot einer anzeigepflichtigen Gestaltung bzw. der erstmaligen Empfehlung einer solchen Gestaltung. Für den weiteren Verfahrensgang sah § 138a Abs. 7 AO-E vor, dass jeder gemeldeten Gestaltung eine Registriernummer durch das Bundeszentralamt für Steuern zugewiesen und dem Anzeigepflichtigen mitgeteilt wird. Dieser hatte sie an den Steuerpflichtigen weiterzuleiten, welcher sie wiederum gemäß § 138a Abs. 8 AO-E in der Steuererklärung des Jahres anzugeben hatte, in der die Umsetzung der Gestaltung begann.

Flankiert wurde der Entwurf einer Anzeigepflicht durch die Bußgeldvorschrift des § 379a AO-E, die bei einer Verletzung der in § 138a AO-E aufgeführten Pflichten durch den Anzeigepflichtigen eine Geldbuße von bis zu fünf Millionen Euro vorsah, welche tatangemessen erhöht werden konnte, falls der Höchstbetrag nicht ausreicht. Jedenfalls sollte die Geldbuße den wirtschaftlichen Vorteil des Täters aus der Tat übersteigen.⁵²

bb. Gutachten des Max-Planck-Instituts für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen

Im Juli 2015 beauftragte das Bundesfinanzministerium das Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen mit der Erstellung eines Gutachtens zur zulässigen und effizienten Ausgestaltung einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungen.⁵³ Das Gutachten befürwortet eine Anzeigepflicht,

⁵⁰ § 138a Abs. 7 und 8 AO-E.

⁵¹ § 138a Abs. 5 AO-E.

⁵² § 379a Abs. 2 S. 2 AO-E.

⁵³ Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle in Deutschland – Hinweise für eine zulässige und zugleich effiziente Regelung, Gutachten des Max-Planck-Instituts für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen v. 23.9.2016 im Auftrag des BMF, http://www.tax.mpg.de/fileadmin/TAX/docs/TL/MA/Gutachten_Anzeigepflichten_MPI.pdf; das Gutachten wurde auch als Buch veröffentlicht: *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland*, 2017.

die vorrangig eine Rechtssetzungsfunktion erfüllt.⁵⁴ Die Rechtsanwendungsfunktion wird als Nebenzweck betrachtet,⁵⁵ während die unmittelbare Verfolgung einer Abschreckungsfunktion ausdrücklich abgelehnt wird.⁵⁶ Das Gutachten empfiehlt, den Intermediär nicht zur Mitteilung der die Gestaltung nutzenden Mandanten zu verpflichten.⁵⁷ Die Nutzung von Registrierungsnummern zur Verknüpfung der Anzeige mit dem einzelnen Veranlagungsfall wird als zulässig, aber nicht zwingend erachtet.⁵⁸

In Anlehnung an die OECD-Empfehlungen empfiehlt das Gutachten für die Tatbestandsgestaltung die Verwendung sogenannter *generic hallmarks*, also äußerer Umstände der Gestaltung.⁵⁹ Voraussetzung für die Anzeigepflicht soll zunächst sein, dass der wesentliche Zweck der Gestaltung in der Erzielung eines Steuervorteils liegt.⁶⁰ Weiter soll Voraussetzung sein, dass die Gestaltung entweder modellhaft und reproduzierbar ist⁶¹ oder aber einen besonderen Innovationsgehalt aufweist, wobei Letzterer tatbestandlich durch die

⁵⁴ *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 53), S. 3 ff., wenngleich die Funktion hier als „Rechtspolitische Funktion“ sowohl gesetzgeberische Handlungen als auch etwa die Veröffentlichung von BMF-Schreiben umfasst; Letzteres wird in der vorliegenden Untersuchung der Rechtsanwendungsfunktion zugeordnet, s. oben III.1.

⁵⁵ *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 53), S. 3 ff., wenngleich – wie oben dargestellt – Verwaltungsanweisungen abweichend zugeordnet werden.

⁵⁶ *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 53), S. 12 ff.; gl. A. Hey, FR 2018, 633 f.

⁵⁷ *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 53), S. 145 ff.

⁵⁸ *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 53), S. 134 ff.

⁵⁹ *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 53), S. 92 f.

⁶⁰ *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 53), S. 98 f.

⁶¹ Das Merkmal soll unter Rückgriff auf die Rechtsprechung zu § 15b EStG ausgelegt werden, *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 53), S. 103 ff.; vgl. hierzu auch *Hermenns/Modrzejewski/Münch/Rüsch*, IStR 2016, 803, 804 f.; das Merkmal liegt wohl im Grenzbereich von *generic* und *specific hallmarks* im Sinne der OECD-Empfehlungen, eine Abgrenzung scheint aber entbehrlich.

äußeren Umstände einer erfolgsabhängigen Vergütung⁶² oder vertraglicher Vertraulichkeitsklauseln⁶³ abgebildet wird.

Eine Ergänzung um *specific hallmarks* wird kritisch gesehen, da ein Informationsinteresse des Gesetzgebers in der Regel nicht mehr bestehe, wenn er genügend Spezifika der Gestaltung kenne, um spezifische Merkmale zu normieren.⁶⁴ In persönlicher Hinsicht soll vorrangig der steuerliche Berater, nur bei Fehlen eines solchen subsidiär der Steuerpflichtige selbst anzeigepflichtig sein.⁶⁵ Pflichtauslösendes Ereignis soll bei vorgefertigten Gestaltungen die Kontaktaufnahme zwischen Berater und Steuerpflichtigem, im Übrigen die Überlassung der Gestaltung durch den Berater an den Steuerpflichtigen sein. Bei *Inhouse*-Gestaltungen wird auf die Umsetzung der Gestaltung abgestellt.⁶⁶

cc. Schleswig-Holsteinischer Entwurf

Ein konkreter Formulierungsvorschlag für eine Anzeigepflicht wurde sodann in den Jahren 2016 und 2017 in Schleswig-Holstein entwickelt, allerdings nicht allgemein veröffentlicht. Der Entwurf griff im Wesentlichen auf den oben dargestellten Entwurf des Jahres 2007 zurück und verfolgt nach dem Willen der Entwurfsverfasser vorrangig eine Rechtssetzungsfunktion.⁶⁷

In persönlicher Hinsicht verpflichtete der Entwurf nach § 138a Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 AO-E vorrangig Vermarkter oder Anbieter von Steuergestaltungen. Die Namen der die Gestaltung nutzenden Mandanten waren nach § 138a Abs. 3 Satz 1 AO-E nicht mitzuteilen, jedoch sollte – im Unterschied zum Entwurf 2007 – der Steuerpflichtige subsidiär anzeigepflichtig sein und zudem in seiner Steuererklärung eine vom Bundeszentralamt für Steuern

⁶² Worunter auch eine Absicherung des Steuererfolgs durch Dritte, also insbesondere Versicherungen, zu fassen sein soll, *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 53), S. 109.

⁶³ *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 53), S. 106 ff.

⁶⁴ *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 53), S. 93 f.

⁶⁵ *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 53), S. 123 ff.

⁶⁶ *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 53), S. 131 ff.

⁶⁷ Schleswig-Holsteinischer Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Meldepflicht für Steuergestaltungen, n.v., S. 4 f.

dem umgesetzten Gestaltungsmodell zugewiesene Registriernummer anzugeben haben.⁶⁸

Im Unterschied zum Entwurf 2007 war keine abschließende Aufzählung der erfassten Gestaltungen mehr vorgesehen. Vielmehr sollte eine Vielzahl von Gestaltungen erfasst werden, die im Grundsatz nur nach zwei Kriterien definiert wurden:

Zum einen musste von der Gestaltung ihrer Zielsetzung nach ein steuerlicher Vorteil zu erwarten sein,⁶⁹ wobei die Definition des Steuervorteils der des Jahres 2007 ohne die Einschränkung auf Ertragsteuern entsprach (§ 138a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO-E). Die zweite, kumulative Voraussetzung war deutlich komplizierter formuliert. Namentlich erforderte § 138a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO-E eine Gestaltung, „für deren Implementierung oder Entwicklung durch den Steuerpflichtigen Aufwendungen getätigt werden, die nicht nur auf die Erzielung eines über den steuerlichen Vorteil hinausgehenden wirtschaftlichen Erfolgs gerichtet sind. Zu berücksichtigen sind ausschließlich Aufwendungen, die nicht im Zusammenhang mit der Erfüllung von Steuererklärungspflichten entstehen, sondern im Zusammenhang mit einer in entsprechender Anwendung der Steuerberatervergütungsverordnung als eigene Angelegenheit abzurechnenden steuerlichen Beratung entstünden.“

Zusammengenommen waren die Voraussetzungen wohl dahingehend zu verstehen, dass im Grundsatz jede Beratung anzeigepflichtig sein sollte, die – auch als Nebenzweck – auf Steueroptimierung gerichtet und selbständig

⁶⁸ § 138a Abs. 1 S. 3 AO-E sah zwar eine gleichrangige Verpflichtung sowohl des Beraters als auch des Steuerpflichtigen vor; indes war der Berater nach § 138a Abs. 4 AO-E zu einem früheren Zeitpunkt anzeigepflichtig, woraufhin das BZSt nach § 138a Abs. 5 AO-E der Gestaltung eine Registriernummer zuzuweisen hatte. Die Angabe dieser Registriernummer in der Steuererklärung entband sodann den Steuerpflichtigen nach § 138a Abs. 6 AO-E von seiner Anzeigepflicht.

⁶⁹ Als Reaktion auf Kritik aus der Bund-Länder-Arbeitsgruppe (s. hierzu unten III.3.a.ee. schlug das Finanzministerium Schleswig-Holstein in einem späteren Schreiben v. 16.2.2017 vor, statt der Formulierung „von der ihrer Zielsetzung nach zu erwarten ist“ die Wörter „deren Zielsetzung in erster Linie darauf ausgerichtet ist“ zu verwenden. Hierdurch werde deutlich, „dass die Erzielung eines steuerlichen Vorteils nicht unbedingt ‚Hauptzweck‘ für das Vorliegen einer anzeigepflichtigen Steuergestaltung sein muss, jedoch Fälle, bei denen der steuerliche Vorteil von untergeordneter Bedeutung ist, nicht von der Anzeigepflicht erfasst werden“.

abrechenbar ist. In einer späteren Version⁷⁰ wurde der Bezug auf die Steuerberatervergütungsordnung – u.E. ohne relevante inhaltliche Änderung – negativ gefasst.⁷¹ Hinsichtlich der zur Erzielung eines steuerlichen Vorteils getätigten Aufwendungen wurde ergänzt, dass diese Voraussetzung als erfüllt gilt, wenn ein erfolgsabhängiges Honorar vereinbart wurde. Bereits an dieser Stelle kann festgehalten werden, dass eine Anzeigepflicht, die sich nur auf diese Tatbestandsmerkmale stützt – zur etwas unklaren Funktion der weiteren Kennzeichen sogleich – uferlos wäre. Sie könnte etwa auch Fälle erfassen, in denen ein Steuerberater in einem – selbständig abrechenbaren – Beratungsgespräch dem Mandanten empfiehlt, ein Zimmer als Arbeitszimmer einzurichten, bei der Anschaffung von Arbeitsmitteln auf die Grenzbeiträge für geringwertige Wirtschaftsgüter zu achten oder seine Arbeitnehmer in Höhe von 44 Euro monatlich durch Sachbezüge zu entlohnen.

Diese breite Anzeigepflicht sollte durch spezifische Kennzeichen (§ 138a Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 bis 8 AO-E) ergänzt werden,⁷² die ähnlich wie die Aufzählung des Entwurfs 2007 auf grenzüberschreitende Sachverhalte fokussiert waren. Danach sollten insbesondere Gestaltungen erfasst sein, die eines der folgenden acht Merkmale aufwiesen:

1. Aufwendungen für ein Wirtschaftsgut oder Schulden werden bei mehreren Steuerpflichtigen oder in der deutschen und in einer anderen Rechtsordnung berücksichtigt.
2. Dieselben negativen Einkünfte oder Schulden werden mehreren Steuerpflichtigen zugeordnet.
3. Die Steuersubjekteigenschaft wird in der deutschen und einer anderen Steuerrechtsordnung unterschiedlich beurteilt.

⁷⁰ Schreiben des Finanzministeriums Schleswig-Holstein v. 16.2.2017.

⁷¹ „Eine Steuergestaltung (...) liegt nicht vor, wenn die gegenüber dem Steuerpflichtigen erbrachte Leistung in entsprechender Anwendung der §§ 23, 24, 25, 26, 27, 35 und 39 der Steuerberatervergütungsordnung in der jeweils geltenden Fassung abgerechnet werden können.“

⁷² Es ist nicht ganz klar, ob diese Kriterien unabhängig von den zuvor genannten allgemeinen Kennzeichen (Steuervorteil, Abrechenbarkeit) gelten sollten; die Gesetzesformulierung „Hierzu gehören insbesondere (...)“ könnte dafür sprechen, dass die allgemeinen Kennzeichen kumulativ vorliegen müssten. In der Entwurfsbegründung heißt es hierzu, es handle sich um eine „nicht enumerative [gemeint wohl: nicht abschließende] Aufzählung“ der Anwendungsfälle, Schleswig-Holsteinischer Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Meldepflicht für Steuergestaltungen, n.v., S. 6.

4. Der Steuerpflichtige wird in der deutschen und einer anderen Steuerrechtsordnung als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt.
5. Vorschriften eines Doppelbesteuerungsabkommens werden durch die Bundesrepublik Deutschland und den anderen Vertragsstaat unterschiedlich ausgelegt und angewendet.
6. Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen werden in der deutschen und einer anderen Steuerrechtsordnung unterschiedlich eingeordnet.
7. Dieselben Aufwendungen oder Steuerabzugsbeträge werden bei mehreren Steuerpflichtigen oder in der deutschen und einer anderen Steuerrechtsordnung berücksichtigt.
8. Transaktionen werden unter Ausnutzung von unterschiedlichen Steuer- oder Hebesätzen durchgeführt.⁷³

In einer späteren Version⁷⁴ wurde vorgeschlagen, die Nummern 1, 3, 4, 6 und 7 zusammenzufassen, indem Gestaltungen anzeigepflichtig seien, durch die „Unterschiede in der deutschen und einer anderen Steuerrechtsordnung genutzt werden (Steuerarbitrage)“. Zudem wurde als weiteres Regelbeispiel die Einschaltung steuerfreier oder steuerbefreiter Personen vorgeschlagen.

Die Anzeige sollte bußgeldbewehrt sein. Hierzu wurde ein § 379a AO-E formuliert, der für die vorsätzliche oder leichtfertige Nichtabgabe bzw. die nicht vollständige Abgabe eine Geldbuße von 50.000 € vorsah. Diese war tatangemessen zu erhöhen, wenn der wirtschaftliche oder steuerliche Vorteil zugunsten des Täters den Betrag von 50.000 € überstieg. Die verspätete Anzeige sollte eine Geldbuße von bis zu 25.000 € nach sich ziehen, für Berater jedoch mindestens 200 € für jeden Tag der Fristüberschreitung.

dd. Hessischer Entwurf

Neben dem Schleswig-Holsteinischen Entwurf wurde auch in Hessen ein Entwurf einer Anzeigepflicht entwickelt, welcher ebenfalls nicht allgemein veröffentlicht wurde. Nach § 138x Abs. 1 Satz 1 AO-E sollten in Absatz 2 legaldefinierte Steuergestaltungen anzeigepflichtig sein, wenn sie vermark-

⁷³ Im Schreiben des Finanzministeriums Schleswig-Holstein v. 16.2.2017 wurde die Ergänzung „ohne dass damit eine eigenständige tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit begründet wird“ vorgeschlagen.

⁷⁴ Schreiben des Finanzministeriums Schleswig-Holstein v. 16.2.2017.

tet werden oder vermarktbar sind. Eine Konkretisierung des Kriteriums der Vermarktung bzw. Vermarktbarkeit unterblieb allerdings.

Eine Steuergestaltung sollte nach § 138x Abs. 2 AO-E vorliegen, wenn wesentliche Zielsetzung des gewählten Vorgehens die Erzielung eines steuerlichen Vorteils ist, wobei dieser hier nicht weiter definiert wurde. Die Legaldefinition der Steuergestaltung wurde ergänzt um einen Katalog von Regelbeispielen. So sollten insbesondere Steuergestaltungen anzeigepflichtig sein,

1. durch die die Entstehung eines inländischen Besteuerungsanspruchs vermieden wird,
2. durch die die Erhebung von Kapitalertragsteuern oder anderen Quellensteuern vermieden wird,
3. durch die Zinsen oder Dividenden in Form von steuerfreien Veräußerungsgewinnen realisiert werden,
4. durch die Steuerstundungseffekte eintreten,
5. die unter Ausnutzung von Qualifikationskonflikten zum doppelten Betriebsausgabenabzug oder der Nichtbesteuerung von Einnahmen führen,
6. die bei Immobilientransaktionen die Entstehung von Grunderwerbsteuer vermeiden und
7. die im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer Verwaltungsvermögen dem begünstigten Vermögen zuordnen.

Eine Begrenzung auf bestimmte Steuerarten wurde nicht vorgenommen. Zudem erfolgte ersichtlich ein stärkerer Zuschnitt auch auf nationale Gestaltungen.

In Erwägung gezogen wurde jedoch eine Ausnahme von der Anzeigepflicht. So sollte eine Gestaltung dann nicht anzeigepflichtig sein, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe anführen kann, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind. Die Formulierung greift auf die des § 42 Abs. 2 Satz 2 AO zurück. Allerdings wurde diese Ausnahme im Entwurf zunächst lediglich in einer Klammer angeführt, eine finale Klärung hierzu stand also noch aus.

Anzeigepflichtig war nach § 138x Abs. 1 Satz 2 AO-E derjenige, der eine Vermarktung gegen Entgelt oder einen anderen wirtschaftlichen Vorteil vornimmt oder eine vermarktbare Steuergestaltung für eigene Zwecke nutzt. Demnach wäre auch ein Steuerpflichtiger für eine selbst entwickelte Gestaltung anzeigepflichtig, falls diese das Kriterium der Vermarktbarkeit erfüllt.

Im Übrigen – also für nicht selbst entwickelte Steuergestaltungen – sah der Entwurf in § 138x Abs. 1 Satz 3 AO-E eine subsidiäre Anzeigepflicht des Steuerpflichtigen vor. So sollte der Steuerpflichtige in diesen Fällen dann zur Anzeige verpflichtet sein, wenn ihm der Vermarkter der Steuergestaltung keine Registriernummer mitteilt.

Hinsichtlich des Inhalts der Anzeige schrieb § 138x Abs. 3 AO-E vor, dass eine vollständige Beschreibung der Steuergestaltung unter Beifügung aller sachdienlichen Unterlagen zu erfolgen habe. Insbesondere sollte der erzielbare steuerliche Vorteil detailliert erläutert werden. Eine Nennung der Steuerpflichtigen, die die Gestaltung nutzen, war nicht vorgesehen.

Hinsichtlich der weiteren Absätze verwies der Entwurf auf die bisherige Fassung, womit vermutlich auf den Schleswig-Holsteinischen Entwurf Bezug genommen wird. Ob auch an der Bußgeldvorschrift des Schleswig-Holsteinischen Entwurfs festgehalten werden sollte, wird nicht ausgeführt, ist aber zu vermuten.

ee. Ergebnisse der Bund-Länder-Arbeitsgruppe

Im September 2016 wurde eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe eingesetzt, die den Schleswig-Holsteinischen Entwurf, den Hessischen Entwurf und die Ergebnisse des Gutachtens des Max-Planck-Instituts diskutierte. Nach der Vorstellung der Arbeitsgruppe soll eine Anzeigepflicht primär eine Rechtsetzungsfunktion erfüllen sowie im Rahmen der Rechtsanwendungsfunktion die Finanzverwaltung in die Lage versetzen, missbräuchlichen Gestaltungen durch Verwaltungsanweisungen zu begegnen. Die Unterstützung im konkreten Veranlagungsfall wird als Nebenzweck betrachtet.⁷⁵ Abschreckung sei zwar kein unmittelbares Ziel der Anzeigepflicht, im Einzelfall aber zu erwarten.⁷⁶ Die Arbeitsgruppe entwickelte keinen konkreten Gesetzentwurf, legte aber in zwei nicht veröffentlichten Berichten vom 30.3. und 1.10.2017 einige konsensfähige Eckpunkte der potentiellen Anzeigepflicht fest:

- Das Alltagsgeschäft der Berater dürfe nicht anzeigepflichtig sein.⁷⁷

⁷⁵ Zwischenbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Anzeigepflicht für Steuergestaltungen“ v. 30.3.2017, n.v., S. 6.

⁷⁶ Zwischenbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe v. 30.3.2017 (Fn. 75), n.v., S. 6.

⁷⁷ Abschlussbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe v. 1.10.2017 (Fn. 30), n.v., S. 8.

- Anzeigepflichtige Gestaltungen sollten durch einen allgemeinen Grundtatbestand definiert werden. Uneins war die Arbeitsgruppe bei der Frage, ob zusätzlich Regelbeispiele oder die Anzeigepflicht erweiternde Sonderstatbestände geboten seien.⁷⁸
- Anzeigepflichtig seien – neben anderen Voraussetzungen – jedenfalls nur Gestaltungen, die einen Steuervorteil als wesentlichen Zweck (nicht: Hauptzweck) verfolgten.⁷⁹ Der Begriff des Steuervorteils sei wie bei § 42 AO auszulegen, wobei nur inländische Steuervorteile relevant seien.⁸⁰
- Es seien wegen der Zwecksetzung der Anzeigepflicht und wegen der schwierigen Abgrenzung auch, aber nicht nur, Fälle des § 42 AO zu erfassen. Die Frage, ob eine Nichtreaktion auf die Anzeige möglicherweise eine Sperrwirkung für § 42 AO entfalte, sei ohne Ergebnis diskutiert worden und noch näher zu prüfen.⁸¹
- Maßnahmen zur Verbesserung der Planungssicherheit der Steuerpflichtigen seien nicht geboten.⁸²

b. Länderentwurf 2018

Inzwischen liegt ein neuer Gesetzentwurf vor, der federführend von Rheinland-Pfalz und Schleswig-Holstein entwickelt wurde und auf den sich die Länder im Rahmen der Finanzministerkonferenz am 21. Juni 2018 offen-

⁷⁸ Zwischenbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe v. 30.3.2017 (Fn. 75), n.v., S. 7.

⁷⁹ Zwischenbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe v. 30.3.2017 (Fn. 75), n.v., S. 7 f.; Abschlussbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe v. 1.10.2017 (Fn. 30), n.v., S. 15.

⁸⁰ Zwischenbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe v. 30.3.2017 (Fn. 75), n.v., S. 7 f.

⁸¹ Zwischenbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe v. 30.3.2017 (Fn. 75), n.v., S. 9 f.

⁸² Zwischenbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe v. 30.3.2017 (Fn. 75), n.v., S. 2 und 27. Es ist bemerkenswert, dass die Zusammenfassung auf S. 2 des Berichts im Wesentlichen feststellt, worauf sich die Arbeitsgruppe gerade nicht einigen konnte (Welchem Entwurf soll gefolgt werden? Wie kann das Alltagsgeschäft der Berater außen vor bleiben? Inwieweit soll der Steuerpflichtige selbst anzeigepflichtig sein? Wie können die Anzeigen praktisch ausgewertet werden? Welche Sanktionen sind erforderlich?) – dass die Planungssicherheit des Steuerpflichtigen nicht verbessert werden soll, scheint dagegen ohne Weiteres konsensfähig gewesen zu sein.

bar geeinigt haben.⁸³ Der Entwurf ist bislang nicht veröffentlicht. Er sieht in einem neuen § 138d AO-E die Pflicht zur Anzeige und Meldung von Steuergestaltungen vor. Nach der Entwurfsbegründung verfolgt die Anzeigepflicht ausschließlich eine Rechtssetzungsfunktion, indem sie frühzeitige gesetzgeberische Maßnahmen gegen unerwünschte Gestaltungen ermöglichen soll.⁸⁴

§ 138d Abs. 1 AO-E formuliert die Pflicht, eine Steuergestaltung im Sinne des Absatzes 5 anzuzeigen. Dort wird eine Steuergestaltung in Satz 1 zunächst legaldefiniert als jede Transaktion, die gesetzliche Regelungen kombiniert oder Sachverhalte geplant verwirklicht mit dem Ziel

1. einen deutschen Steueranspruch einschließlich der im Abzugsweg erhobenen Steuern zu verringern,
2. die Entstehung solcher Steueransprüche in andere Besteuerungszeiträume oder Besteuerungszeitpunkte zu verschieben oder
3. Ansprüche auf Steueranrechnung oder -erstattung zu begründen.

Durch diese Legaldefinition wird also zugleich eine Begrenzung auf den nationalen Steueranspruch vorgenommen, so dass ausländische Steuervorteile nicht erfasst werden.

Nach der abstrakten, sehr weiten Definition der Steuergestaltung in § 138d Abs. 5 Satz 1 AO-E folgen anschließend positive (Satz 2) und negative (Satz 3) Abgrenzungen, die ihrem Wortlaut nach Regelbeispiele darstellen. So wird in Satz 2 anhand von spezifischen Kennzeichen eine Auflistung der Fälle vorgenommen, in welchen eine Steuergestaltung in der Regel vorliegt. Dies ist der Fall, wenn

1. mit der Transaktion dieselben steuermindernden Tatbestände, insbesondere negative Einkünfte, Steueranrechnungsbeträge oder Schulden mehreren Steuerpflichtigen zugeordnet werden sollen,
2. mit der Transaktion dieselben steuermindernden Tatbestände, insbesondere negative Einkünfte, Steueranrechnungsbeträge oder Schulden mehrfach demselben Steuerpflichtigen zugeordnet werden sollen,

⁸³ Vgl. Finanzministerium Schleswig-Holstein, Pressemitteilung v. 21.6.2018, https://www.schleswig-holstein.de/DE/Landesregierung/VI/Presse/PI/2018/180621_shareDeals.html.

⁸⁴ Länderentwurf 2018, n.v., S. 5 f.

3. mit der Transaktion dieselben steuermindernden Tatbestände, insbesondere negative Einkünfte, Steueranrechnungsbeträge oder Schulden einem anderen Steuerpflichtigen zugeordnet werden sollen,
4. mit der Transaktion Gewinn- und Verlustschwankungen in Kombination mit gegenläufigen Steuersatzwirkungen herbeigeführt werden sollen,
5. mit der Transaktion die unterschiedliche Zuordnung von Gesamtkosten bei der Übertragung von gleichwertigen Wirtschaftsgütern bewirkt werden soll,
6. die Transaktion mit Gesellschaften, die keiner wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehen, durchgeführt werden soll,
7. zirkuläre Transaktionen durchgeführt werden sollen oder
8. Einkünfte in Kapital, Schenkungen oder andere niedriger besteuerte oder steuerbefreite Einnahmenarten umgewandelt werden sollen.

Demgegenüber soll eine Steuergestaltung gemäß § 138d Abs. 5 Satz 3 AO-E in der Regel nicht vorliegen, wenn sie

1. so auf die Besonderheiten beim Steuerpflichtigen zugeschnitten ist, dass sie auf Andere nicht übertragen werden kann,
2. bereits nachweislich bekannt ist,
3. von natürlichen Personen ohne Hilfskräfte für eigene Zwecke konzipiert wird,
4. bereits nach einem anderen deutschen Steuergesetz anzuzeigen ist,
5. im Einzelfall zu einem Steuervorteil führt, dessen Barwert insgesamt 50.000 Euro nicht übersteigt. Bei der Ermittlung der Steuervorteils ist von einer Einkommensteuerbelastung von 35 %, einer Körperschaftsteuerbelastung von 15 % und einer Gewerbesteuerbelastung von 15 % auszugehen. Bei der Barwertberechnung ist ein Zinssatz von fünf Prozentpunkten über dem Basiszinssatz anzusetzen; oder

6. ihrer Art und der durch sie veranlassten Aufwendungen nach auf Betriebe ausgerichtet ist, die nicht unter § 4 Absatz 2 der Betriebsprüfungsordnung⁸⁵ fallen.⁸⁶

§ 138d Abs. 2-4 AO-E bestimmt die anzeigepflichtigen Personen. Verpflichtet ist gemäß § 138d Abs. 2 AO-E zunächst der Intermediär, welcher definiert wird als jemand, der eine anzeigepflichtige Steuergestaltung vermarktet, zur Nutzung bereitstellt, für Andere konzipiert, organisiert oder die Umsetzung einer solchen Steuergestaltung managt.

§ 138d Abs. 3 AO-E konkretisiert anhand von vier Regelbeispielen, wann von einem Tätigwerden eines Intermediärs auszugehen ist. Dies ist der Fall, wenn

1. die Steuergestaltung gegen Entgelt oder einen anderen wirtschaftlichen Vorteil an den Steuerpflichtigen weitergegeben wird,
2. für die Steuergestaltung gegenüber Personen geworben wird, zu denen keine dauerhafte Geschäftsbeziehung besteht,
3. das für die Steuergestaltung vom Steuerpflichtigen zu leistende Entgelt zumindest teilweise nach dem erwarteten Steuervorteil bemessen wird oder
4. sich der Steuerpflichtige zur Geheimhaltung der Steuergestaltung verpflichtet.

Neben der Anzeigepflicht des Intermediärs regelt § 138d Abs. 4 AO-E eine eigene Anzeigepflicht des Steuerpflichtigen. So bestimmt § 138d Abs. 4 Satz 1 AO-E, dass derjenige Steuerpflichtige zur Anzeige verpflichtet ist, der eine anzeigepflichtige Steuergestaltung *nutzen will*. Diese Anzeigepflicht des Steuerpflichtigen ist subsidiär ausgestaltet: Sie entfällt nach § 138d Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 AO-E, wenn der Steuerpflichtige eine ihm vom Intermediär

⁸⁵ Hierunter fallen Betriebe, die der Anschlussprüfung unterliegen.

⁸⁶ Die Begrenzung durch § 138d Abs. 5 S. 3 Nr. 6 AO-E war zunächst lediglich alternativ zu einer Begrenzung des persönlichen Anwendungsbereichs vorgesehen, welche im Folgenden dargestellt wird; auf der Finanzministerkonferenz am 21.6.2018 haben sich die Länder aber auf § 138d Abs. 5 S. 3 Nr. 6 AO-E verständigt, vgl. Finanzministerium Schleswig-Holstein, Pressemitteilung v. 21.6.2018, https://www.schleswig-holstein.de/DE/Landesregierung/VI/Presse/PI/2018/180621_shareDeals.html.

übermittelte Registriernummer⁸⁷ vorhält. Darüber hinaus formuliert § 138d Abs. 4 Satz 2 AO-E drei weitere Ausnahmen, in welchen die Anzeigepflicht des Steuerpflichtigen⁸⁸ entfällt. Dies ist der Fall, wenn

1. bei natürlichen Personen die Summe der positiven Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG in mindestens zwei der drei Jahre, die dem Entschluss, eine Steuergestaltung zu nutzen, vorzugehen, nicht mehr als 500.000 Euro im Kalenderjahr beträgt,
2. [...] oder
3. der Steuerpflichtige für die Steuergestaltung einen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft gemäß § 89 Abs. 2 gestellt hat.⁸⁹

In den Absätzen 6 ff. wird sodann das Anzeigeverfahren näher ausgeführt. So muss die Anzeige nach § 138d Abs. 6 AO-E eine abstrakte Beschreibung der Gestaltung und der steuerlichen Effekte enthalten. Angaben zu den die Gestaltung nutzenden Steuerpflichtigen sind nicht erforderlich.

Gemäß § 138d Abs. 9 AO-E wird dem Intermediär und dem Steuerpflichtigen vom BZSt die für die angezeigte Steuergestaltung zugewiesene Registriernummer mitgeteilt. Der Intermediär hat diese an den nutzenden Steuerpflichtigen weiterzugeben. Im Gegensatz etwa zum Schleswig-Holsteinischen Entwurf⁹⁰ soll der Steuerpflichtige indes nicht verpflichtet sein, die Registriernummer in seiner Steuererklärung anzugeben. Den Finanzbehörden bleibt es freilich unbenommen, den Steuerpflichtigen – auch etwa im Rahmen der Betriebsprüfung – zur Mitteilung etwaiger Registriernummern aufzufordern.⁹¹

⁸⁷ S. unten zu § 138d Abs. 9 AO-E. Der Ausschlussgrund enthält hier einen redaktionellen Fehler, da er auf eine „Registriernummer im Sinne des Absatzes 7“ verweist.

⁸⁸ Die Anzeigepflicht eines etwaigen Beraters dürfte gleichwohl bestehen bleiben.

⁸⁹ Zunächst war als Alternative zum negativen Regelbeispiel gem. § 138d Abs. 5 S. 3 Nr. 6 AO-E (s.o.) eine weitere Ausnahme von der Anzeigepflicht des Steuerpflichtigen vorgesehen, nach der diese entfällt, wenn der Steuerpflichtige in mindestens zwei der drei vorangegangenen Jahre nicht der Anschlussbetriebsprüfung unterfällt. Auf der Finanzministerkonferenz vom 21.6.2018 haben sich die Länder aber auf das o.g. negative Regelbeispiel verständigt, vgl. Finanzministerium Schleswig-Holstein, Pressemitteilung v. 21.6.2018, https://www.schleswig-holstein.de/DE/Landesregierung/VI/Presse/PI/2018/180621_share-Deals.html.

⁹⁰ S. oben III.3.a.cc.

⁹¹ So ausdrücklich die Entwurfsbegründung, Länderentwurf 2018, n.v., S. 10.

Flankiert wird auch dieser Entwurf von einer Bußgeldvorschrift (§ 379a AO-E). Ordnungswidrig handelt, wer als anzeigepflichtige Person die nach § 138d AO-E einzureichende Anzeige nicht, nicht vollständig oder nicht fristgerecht abgibt. Fahrlässiges Verhalten wird dabei nicht erfasst; es ist zumindest Leichtfertigkeit erforderlich. Als Höchstgrenze normiert § 379a AO-E eine Geldbuße bis zu 100.000 Euro; bei nicht fristgerechter Anzeige jedoch mindestens zweihundert Euro pro Tag der Fristüberschreitung. Hinsichtlich der Höchstgrenze ist darauf hinzuweisen, dass § 377 Abs. 2 AO i.V.m. § 17 Abs. 4 OWiG ein Überschreiten des gesetzlichen Höchstmaßes zulässt, wenn dies zur Abschöpfung des aus der Ordnungswidrigkeit gezogenen wirtschaftlichen Vorteils erforderlich ist.⁹² Vor diesem Hintergrund wird insbesondere der Frage nachzugehen sein, ob der möglicherweise aus der Gestaltung erzielte Steuervorteil als wirtschaftlicher Vorteil in diesem Sinne verstanden werden kann.⁹³

Schließlich sieht § 379a Abs. 3 AO-E eine Ausnahme für den Fall vor, dass eine Anzeige aufgrund eines Rechenfehlers bei der Ermittlung des Steuervorteils nach § 138d Abs. 5 Satz 3 Nr. 5 unterblieben ist.

Es ist anzumerken, dass der Entwurf in der aktuellen Fassung keine Umsetzung der EU-Richtlinie ist. Ob durch den breiten Grundtatbestand der Anzeigepflicht im Länderentwurf im Ergebnis alle Gestaltungen, die nach dem EU-Entwurf anzeigepflichtig sind und einen deutschen Steuersanspruch verringern, auch nach dem Länderentwurf anzeigepflichtig wären, kann noch nicht sicher überblickt werden. Angesichts der zumindest teilweise beschränkenden Wirkung der Regelbeispiele und regelmäßigen Ausschlussgründe in § 138d Abs. 5 Sätze 2 und 3 scheint dies aber zweifelhaft. Zudem sieht der Länderentwurf keine Mitteilung darüber vor, welche Steuerpflichtigen die angezeigte Gestaltung verwenden. Ob der Entwurf noch dahingehend angepasst wird, dass er die EU-Vorgaben umsetzt, oder ob er zukünftig eine eigenständige, parallel bestehende Anzeigepflicht begründet, scheint politisch noch nicht geklärt.⁹⁴ In letzterem Fall träte die nationale Regelung aufgrund der Subsidiaritätsanordnung in § 138d Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AO-E regelmäßig hinter die Regelung des Richtlinienumsetzungsgesetzes zurück.

⁹² *Jäger*, in Klein, AO, 13. Aufl. 2016, § 377 AO Rz. 13.

⁹³ S. hierzu unten VI.2.b).

⁹⁴ So auch Abschlussbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe v. 1.10.2017 (Fn. 30), n.v., S. 4 f., 7 f.

Der Anwendungsbereich des § 138d AO-E dürfte sich dann im Wesentlichen auf nicht grenzüberschreitende Gestaltungen beschränken.

IV. Analyse des Länderentwurfs 2018

Im Folgenden sollen einzelne Aspekte des Länderentwurfs der Anzeigepflicht aus dem Jahr 2018 analysiert werden. Dabei sollen insbesondere die Bestimmung anzeigepflichtiger Gestaltungen durch den Gesetzgeber und der wegfallende automatische Konnex zum einzelnen Veranlagungsfall in den Blick genommen werden.

1. Bestimmung anzeigepflichtiger Gestaltungen

Die Darstellung des Entwurfs⁹⁵ zeigt, dass die Bestimmung der anzeigepflichtigen Gestaltungen mit § 138d Abs. 5 AO-E sehr umfangreich geregelt wurde. Die Entwurfsverfasser bedienen sich dabei jedoch einer ungewohnten Regelungstechnik. So wird zunächst in § 138d Abs. 5 Satz 1 AO-E eine abstrakte Definition von anzeigepflichtigen Steuergestaltungen vorangestellt, um anschließend Beispiele (Satz 2) und Ausschlussgründe (Satz 3) aufzuzählen, welche – nach dem Willen der Entwurfsverfasser – eine klare Abgrenzung zu „normaler“ Steuerberatung ermöglichen sollen.⁹⁶ Der Formulierung nach handelt es sich bei den Sätzen 2 und 3 jeweils um Regelbeispiele zur abstrakten Definition des Satzes 1 („Eine Steuergestaltung liegt in der Regel vor, wenn“ bzw. „Eine Steuergestaltung liegt in der Regel nicht vor, wenn“). Tatsächlich dürfte es sich aber jedenfalls bei Satz 3 nicht um (negative) Regelbeispiele im Sinne des bisherigen Verständnisses handeln, hierzu sogleich.

a. Allgemeine Definition der Steuergestaltung

Die abstrakte Definition des § 138d Abs. 5 Satz 1 AO-E ist sehr weit und umfasst zunächst jede Gestaltung mit dem Ziel eines Steuervorteils. Der Entwurfstext fordert seinem Wortlaut nach nicht, dass es sich dabei um das Hauptziel, eines der Hauptziele, das wesentliche Ziel, das in erster Linie verfolgte Ziel oder Ähnliches⁹⁷ handelt. Werden mehrere Ziele verfolgt, scheint es demnach auf eine Gewichtung nicht anzukommen, so dass außersteuerli-

⁹⁵ S. oben III.3.b.

⁹⁶ So die Entwurfsbegründung, Länderentwurf 2018, n.v., S. 8, freilich ohne näher zu erläutern, was unter „normaler“ Steuerberatung zu verstehen ist; vgl. zur Regelungstechnik auch *Hey*, FR 2018, 633, 638 f.

⁹⁷ Vgl. zu den übrigen Entwürfen oben III.2. und 3.

che Gründe der Anzeigepflicht nicht entgegenstehen, solange die Gestaltung zumindest auch auf die Erzielung eines Steuervorteils gerichtet ist.

Das Erfordernis einer Kombination von gesetzlichen Regelungen oder der geplanten Verwirklichung von Sachverhalten führt aus sich heraus und ohne Berücksichtigung der folgenden Regelbeispiele (hierzu sogleich) u.E. kaum zu einer Einschränkung. Es ist davon auszugehen, dass zumindest im unternehmerischen Bereich jede Sachverhaltsverwirklichung geplant erfolgt. Ausgeklammert werden können allerdings äußere Faktoren wie beispielsweise Umsatzeinbußen aufgrund fehlender Nachfrage oder außergewöhnliche Aufwendungen durch Unfälle.

b. Konkretisierung durch Regelbeispiele in Satz 2?

Die in Satz 2 aufgeführten Regelbeispiele sollen die abstrakte Definition des Satzes 1 sodann konkretisieren.⁹⁸ Insoweit ist zu differenzieren zwischen den in der Definition enthaltenen Merkmalen „Kombination gesetzlicher Regelungen“ bzw. „geplante Sachverhaltsverwirklichung“ einerseits (aa)) und den Anforderungen an das verfolgte Ziel andererseits (bb)). Ergänzend ist zu bemerken, dass auch die Regelbeispiele ihrerseits einige Unklarheiten aufwerfen (cc)).

aa. Kombination gesetzlicher Regelungen / Geplante Sachverhaltsverwirklichung

Es scheint durchaus möglich, aus den Regelbeispielen Vorgaben für die Tatbestandsmerkmale der Kombination gesetzlicher Regelungen und der geplanten Sachverhaltsverwirklichung zu entnehmen. Bei den Regelbeispielen handelt es sich um Gestaltungen, die ein gewisses Maß an gestalterischer Komplexität aufweisen. Die mehrfache Zuordnung negativer Einkünfte, die Herbeiführung gegenläufiger Steuersatzwirkungen oder die Umwandlung von Einkünften in niedrig besteuerte Einnahmearten geschehen in der Regel nicht zufällig oder als Beiwerk üblicher Geschäftsvorfälle, sondern erfordern eine gewisse Planung, Koordination verschiedener Sachverhaltselemente und vorbereitende Rechtsfolgenabschätzung. Ein solches Mindestmaß an Komplexität wird man dann auch für die Bejahung der angesprochenen Tat-

⁹⁸ Die Entwurfsbegründung spricht von einer „klaren Abgrenzung“, Länderentwurf 2018, n.v., S. 8.

bestandsmerkmale in Satz 1 verlangen können.⁹⁹ Fehlt es, dürfte eine Steuergestaltung im Sinne des Satz 1 zu verneinen sein.¹⁰⁰ Bei diesem Verständnis rechtfertigt sich zugleich der Einsatz von Regelbeispielen statt echter Sondertatbestände: Sollte eines der Regelbeispiele in Satz 2 im Einzelfall erfüllt werden, obwohl es an einer entsprechenden Planung, an einem Mindestmaß an Komplexität fehlt, so wird ausnahmsweise auch dann eine Steuergestaltung im Sinne des Satz 1 zu verneinen sein.

Ein solches Verständnis des Entwurfs ist zweifellos nicht zwingend. Man mag entgegenhalten, es sei den Entwurfsverfassern hier und beim noch näher zu untersuchenden § 138d Abs. 5 Satz 3 AO-E im Ergebnis nicht um die Einführung echter Regelbeispiele gegangen. Vielmehr habe man dem Rechtsanwender bloße Indizien an die Hand geben wollen, die aber nicht geeignet seien, den abstrakten Tatbestand des Satzes 1 zu konkretisieren. Das hier vertretene Verständnis führt aber zum einen zu einer ersten Einschränkung der andernfalls uferlosen Definition in Satz 1, zum anderen zu einer einigermaßen handhabbaren Anwendung der Formulierung „in der Regel“ in Satz 2. Letztere dürfte auch notwendig sein, um im Hinblick auf die Bußgeldandrohung und mögliche strafrechtliche Konsequenzen ein Mindestmaß an nach Art. 103 Abs. 2 GG erforderlicher Bestimmtheit herzustellen.¹⁰¹

bb. Ziel

Schwieriger scheint es, aus den Regelbeispielen Maßstäbe für den Begriff des Ziels in Satz 1 zu entnehmen. Man könnte argumentieren, dass die den Regelbeispielen zugrunde gelegten Gestaltungen typischerweise einen Steuervorteil als Hauptzweck verfolgen werden oder dass es bei ihnen typischerweise an beachtlichen außersteuerlichen Gründen fehlen wird. Dies könnte für *Double-dip*-Strukturen im Sinne der Nummern 1 und 2 oder für Steuer-

⁹⁹ Vgl. für strafrechtliche Regelbeispiele BGH v. 28.2.1979 – 3 StR 24/79, NJW 1979, 1666, 1666 sowie BGH v. 29.11.1989 – 2 StR 319/89, NJW 1990, 1489, 1489: „Maßstabbildende Bedeutung“ der Regelbeispiele.

¹⁰⁰ Vgl. für das Strafrecht *Eisele*, Die Regelbeispielmethode im Strafrecht, Habil. Tübingen, 2004, S. 205: Gegenschlusswirkung.

¹⁰¹ Vgl. zur Vereinbarkeit von durch Regelbeispiele präzisierten Generalklauseln mit dem Bestimmtheitsgebot im Strafrecht *Eisele*, Die Regelbeispielmethode im Strafrecht, Habil. Tübingen, 2004, S. 399 f. Zur Anwendbarkeit von Art. 103 Abs. 2 GG im Ordnungswidrigkeitenrecht s. BVerfG v. 22.10.1980 – 2 BvR 1172/79 u.a., BVerfGE 55, 144, 152; BVerfG v. 23.10.1985 – 1 BvR 1053/82, BVerfGE 71, 108, 114.

satzgestaltungen nach Nummer 4 zutreffend sein,¹⁰² scheint für andere Fälle jedoch nicht zwingend: Die gestalterische Zuordnung negativer Einkünfte zu einem bestimmten Steuerpflichtigen im Sinne der Nummer 3 kann auch aus außersteuerlichen Gründen erfolgen, etwa um die bilanzielle oder insolvenzrechtliche Lage eines anderen Steuerpflichtigen im Konzern zu verbessern. Finanzierungen im Grenzbereich von Eigen- und Fremdkapital können erforderlich sein, um gegenüber Banken die Fremdkapitalquote niedrig zu halten, und gleichzeitig als Umwandlungen im Sinne der Nummer 8 qualifizieren.¹⁰³ Es bleibt abzuwarten, ob die zukünftige Anwendung der Regelbeispiele – sollten sie in dieser Form Gesetz werden – insoweit Klarheit schafft und geeignet ist, auch für das Merkmal des verfolgten Ziels einen tauglichen Maßstab zu bilden.

cc. Weitere Unklarheiten in den Regelbeispielen

Die Formulierungen der Regelbeispiele an sich werfen einige Unklarheiten auf, die hier nur beispielhaft aufgezeigt werden können. So umfasst die abstrakte Formulierung des § 138d Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 und 2 AO-E klassische *double-dip*-Strukturen, die aber typischerweise ihre steuerliche Vorteilhaftigkeit durch eine doppelte Steuerminderung (einmal im Inland und einmal im Ausland) erfahren. Die abstrakte Definition in § 138d Abs. 5 Satz 1 AO-E ist aber auf Gestaltungen, die Auswirkungen auf den *nationalen* Steueranspruch haben, begrenzt. Es ist deshalb u.E. nicht klar, ob eine grenzüberschreitende *double-dip*-Struktur bereits deshalb das „Ziel“ verfolgt, „einen deutschen Steueranspruch (...) zu verringern“, weil sie im Inland zu einem einmaligen, regulären Betriebsausgabenabzug führt. Denn dann wäre jeder inländische Betriebsausgabenabzug geeignet, ein Steuervorteil im Sinne des Satz 1 zu sein. Die Alternative wäre, dass die Regelbeispiele in § 138d Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 und 2 AO-E auf rein nationale *double-dip*-Strukturen beschränkt sind. In ähnlicher Weise bleibt unklar, wie „dieselben steuermindernden Tatbestände (...) einem anderen Steuerpflichtigen zugeordnet werden“ können (§ 138d Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 AO-E) oder wie Einkünfte in Kapital oder Schenkungen „umgewandelt“ werden (§ 138d Abs. 5 Satz 2 Nr. 8 AO-E).

¹⁰² Wenngleich dann die Begrenzung auf *ationale* Steuerwirkungen in Satz 1 Probleme bereitet, s. hierzu sogleich.

¹⁰³ Wenngleich die Voraussetzungen dieses Tatbestands unklar erscheinen, s. hierzu sogleich.

c. Konkretisierung durch Einschränkungen in Satz 3?

Mit der dann folgenden Aufzählung in Satz 3 wird sodann der Versuch unternommen, die dringend gebotene Eingrenzung der anzeigespflichtigen Gestaltungen vorzunehmen. Die dabei verwendete Regelungstechnik wirft jedoch u.E. Probleme auf. Hier werden statt echter Ausschlussgründe für die Anzeigepflicht negative Regelbeispiele formuliert. Vollzieht man diese Beispiele gedanklich vollständig nach, so ergibt sich etwa für § 138d Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 AO-E die Aussage, dass eine Steuergestaltung, also eine geplante Sachverhaltsverwirklichung¹⁰⁴ mit dem Ziel eines Steuervorteils (Satz 1), regelmäßig dann nicht vorliegt, wenn sie bereits bekannt ist. Die Tatsache, dass eine Gestaltung bereits bekannt ist, hat jedoch keinen Berührungspunkt mit den Voraussetzungen, welche durch die abstrakte Definition der anzeigespflichtigen Steuergestaltung in Satz 1 aufgestellt werden. Ebenso sollen nach § 138d Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und Nr. 4 AO-E Steuergestaltungen in der Regel nicht vorliegen, wenn sie nicht auf andere übertragen werden können oder bereits nach einem anderen deutschen Steuergesetz anzuzeigen sind. Dass die Gestaltung übertragbar oder bereits anzeigepflichtig ist, ändert aber nichts daran, dass sie an sich vorliegt.

Hieran zeigt sich, dass es sich bei § 138d Abs. 5 Satz 3 kaum um Regelbeispiele im klassischen Sinne handelt.¹⁰⁵ Regelbeispiele dienen typischerweise dazu, einen unbestimmten Rechtsbegriff zu konkretisieren, Anhaltspunkte für die Auslegung zu geben und ihn so – auch verfassungsrechtlich – hinreichend bestimmbar zu machen.¹⁰⁶ Diese Konkretisierungsfunktion setzt einen inneren Bezug der Regelbeispiele zum zu bestimmenden Rechtsbegriff voraus. Die Regelbeispiele des Satzes 3 sind aber sehr heterogen und konkretisieren – wie die Beispiele oben zeigen – den Begriff der Steuergestaltung in der Regel nicht.¹⁰⁷ Es fehlt an einer Differenzierung zwischen dem Begriff der Steuergestaltung an sich und der Frage, wann solche Gestaltungen *anzeigepflichtig* sein sollen. Die Gesamtaussage der Norm („Eine Steuergestaltung liegt in der Regel nicht vor, wenn sie bereits bekannt ist.“) ist dadurch nicht nur in sich widersprüchlich. Die Regelungstechnik führt

¹⁰⁴ Alternativ: Die Kombination gesetzlicher Regelungen.

¹⁰⁵ Eine Ausnahme könnte § 138d Abs. 3 S. 3 Nr. 5 AO-E darstellen, der den Begriff des Steuervorteils im Sinne einer Bagatellgrenze konkretisiert.

¹⁰⁶ Vgl. BVerfG v. 21.6.1977 – 2 BvR 308/77, BVerfGE 45, 363, 370 ff.

¹⁰⁷ In einem Eckpunktepapier für die Erörterung auf Staatssekretärsbene vom 8.3.2018 war noch folgende Formulierung anvisiert: „Eine Steuergestaltung ist in der Regel nicht anzuzeigen, wenn sie (...)“.

zugleich dazu, dass unklar bleibt, in welchen Fällen trotz Erfüllung des Regelbeispiels eine Steuergestaltung zu verneinen ist. Eine systematische Auslegung fällt schwer: Liegt eine Steuergestaltung ausnahmsweise doch vor, wenn sie bereits bekannt ist, gleichzeitig aber sehr hohe Steuervorteile generiert? Oder wenn sie bereits bekannt ist, in ihrer Struktur aber einem der Regelbeispiele in Satz 2 ähnelt? Alternativ könnte darauf abzustellen sein, dass der von den Entwurfsverfassern dem Regelbeispiel als typisch zugrunde gelegte Fall ausnahmsweise nicht vorliegt. Dies würde indes eine vertiefte Auseinandersetzung mit den Gründen erfordern, die zu den negativen Regelbeispielen geführt haben. Wenn der Ausschluss für nicht reproduzierbare Gestaltungen etwa darauf beruht, dass nur bei reproduzierbaren Gestaltungen erhebliche fiskalische Schäden vermutet werden, dann könnte eine nicht reproduzierbare Gestaltung ausnahmsweise doch anzeigepflichtig sein, wenn sie bei einem einzelnen Steuerpflichtigen zu einer erheblichen Steuerminderung führt. Allerdings gibt die Entwurfsbegründung insoweit nur spärliche Auskünfte,¹⁰⁸ sodass eine rechtssichere Abgrenzung der Ausschlussgründe kaum möglich sein dürfte.

U.E. wäre es wegen dieser Schwierigkeiten vorzugswürdig, die Fälle des § 138d Abs. 5 Satz 3 AO-E als echte Ausschlussgründe zu formulieren. Insbesondere würde dadurch eine echte Begrenzung auf reproduzierbare Gestaltungen erzielt, was ein wichtiger Schritt zu einer sachgerechten Begrenzung der Anzeigepflicht wäre. Der Versuch, durch die Sätze 1 und 2 zunächst einen extrem breiten Anwendungsbereich zu schaffen und diesen dann durch negative Regelbeispiele wieder einzufangen, führt jedoch im Ergebnis zu einem unbestimmten Tatbestand der Anzeigepflicht. Dieser begegnet angesichts der Bußgeldbewehrung und im Hinblick auf Art. 103 Abs. 2 GG verfassungsrechtlichen Bedenken.¹⁰⁹ Zudem könnte die fehlende Bestimmtheit dazu führen, dass im Zweifelsfall eher zu viel als zu wenig angezeigt wird und die Auswertungsstellen überlastet werden.¹¹⁰ Die potentiell uferlose

¹⁰⁸ Zu § 138d Abs. 5 S. 3 Nr. 1 und 3 AO-E finden sich keine Ausführungen, zu den übrigen Nummern nur sehr knappe, vgl. Länderentwurf 2018, n.v., S. 12.

¹⁰⁹ Art. 103 Abs. 2 GG ist auch auf Fälle der Bußgeldbewehrung anzuwenden, vgl. etwa BVerfG v. 22.10.1980 – 2 BvR 1172/79 u.a., BVerfGE 55, 144, 152; BVerfG v. 23.10.1985 – 1 BvR 1053/82, BVerfGE 71, 108, 114.

¹¹⁰ S. zum Risiko überobligatorischer Anzeigen auch unten VI.1.; vgl. zum Auswertungsaufwand aus Verwaltungssicht *Eisgruber*, FR 2018, 625, 626.

Anzeigepflicht steht auch in Widerspruch zu der Entwurfsbegründung¹¹¹, die das tägliche Geschäft der Berater gerade nicht erfassen möchte.

2. Keine automatische Verknüpfung zur Veranlagung

Im Gegensatz zu vorhergehenden Entwürfen wird der Steuerpflichtige nicht mehr verpflichtet, die Registriernummer in seiner Steuererklärung anzugeben. Sie soll jedoch auf Aufforderung der Finanzverwaltung hin mitzuteilen sein.¹¹² Dies schränkt die oben beschriebene Rechtsanwendungsfunktion ein: Eine Aussteuerung der jeweiligen Veranlagungsfälle aus dem automatisierten Veranlagungsverfahren oder die Ausgabe entsprechender Prüfhinweise in der Veranlagung sind in diesem Fall nicht möglich. Es bleibt aber die Möglichkeit, auf angezeigte Gestaltungen durch Verwaltungsanweisungen auf Bundes- oder Länderebene zu reagieren und so die Rechtsanwendung zu steuern. Zudem kann im Einzelfall zur Mitteilung etwaiger vorgehaltener Registriernummern aufgefordert werden.¹¹³ Dadurch scheint es wahrscheinlich, dass diese Aufforderung jedenfalls in Betriebsprüfungsfällen routinemäßig erfolgt. Die dargestellte Beschränkung der Rechtsanwendungsfunktion hat Vor- und Nachteile: Einerseits kann ein automatischer Konnex von Gestaltungsanzeige und Steuerveranlagung ein Korrektiv zur abnehmenden personellen Prüfung im Veranlagungsverfahren bilden,¹¹⁴ was nach der aktuellen Entwurfsverfassung nicht möglich wäre. Andererseits kann die Verknüpfung der Anzeigen mit dem Risikomanagementsystem negative Folgen für den Steuerpflichtigen mit sich bringen, die dazu führen, dass Gestaltungen nicht mehr umgesetzt oder Anzeigen pflichtwidrig nicht erstattet werden.¹¹⁵

3. Zwischenergebnis

Auch wenn eine umfassende Analyse des aktuellen Entwurfs nicht Gegenstand dieser Untersuchung ist, zeigen bereits die hier angesprochenen Aspekte, dass noch erhebliche Unsicherheiten bestehen und insbesondere die gewählte Regelungstechnik problematisch ist. Es bleibt abzuwarten, ob die-

¹¹¹ Länderentwurf 2018, n.v., S. 9.

¹¹² Länderentwurf 2018, n.v., S. 10.

¹¹³ S. Entwurfsbegründung, Länderentwurf 2018, n.v., S. 10.

¹¹⁴ S. hierzu unten V.5.b.

¹¹⁵ S. hierzu unten IX.2.c.

ser letzte Entwurf Gesetz wird. Berücksichtigt man, dass noch am 8.3.2018 in einem Eckpunktepapier für die Erörterung auf Staatssekretärebene festgelegt wurde, man wolle die Anzeigepflicht „auf möglichst klar abgrenzbare bedeutsame Fallgestaltungen“ beschränken, „um den Aufwand für die Steuerpflichtigen, die Intermediäre und die Verwaltung gering zu halten“, so dürften die hier angesprochenen Auslegungsprobleme noch Änderungen des Entwurfstextes erforderlich machen. Das BMF verfolgt dem Vernehmen nach ohnehin einen anderen Ansatz und beabsichtigt, die Anzeigepflicht an die Steuererklärungspflicht zu koppeln. Die Anzeige wäre dann nicht im Vorfeld zu erstatten, sondern erst in der Steuererklärung des Jahres, in dem die Gestaltung umgesetzt wurde.¹¹⁶

¹¹⁶ Wodurch jedenfalls im Hinblick auf die Rechtssetzungsfunktion (s. oben III.1.) der zeitliche Vorteil gegenüber der Kenntniserlangung durch Erklärungsabgabe entfiel.

V. Vergleich des Anwendungsbereichs von Anzeigepflicht und von § 42 AO

Um die konkrete Bedeutung einer Anzeigepflicht im Verhältnis zur deutschen allgemeinen Missbrauchsvorschrift besser abschätzen zu können, werden im Folgenden Überschneidungen, aber auch Unterschiede der Anwendungsbereiche von § 42 AO und einer Anzeigepflicht dargestellt. Zudem soll gezeigt werden, welche Auswirkungen die Einführung einer Anzeigepflicht auf den tatsächlichen Aufgriff missbräuchlicher Gestaltungen in der Veranlagungspraxis haben würde.

1. Tatbestand des § 42 AO

Mit § 42 AO enthält das deutsche Steuerrecht eine universale Missbrauchsregelung, welche bei allen Steuerarten Anwendung findet.¹¹⁷ Gemäß § 42 Abs. 1 Satz 1 AO kann das Steuergesetz nicht durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts umgangen werden.

Das Gesetz wird in § 4 AO legal definiert als jede Rechtsnorm und umfasst damit unstreitig neben formellen Gesetzen auch Rechtsverordnungen und Satzungen.¹¹⁸ Ob § 42 AO auch auf EU-Recht anwendbar ist, ist sowohl für unmittelbar geltendes als auch für national umgesetztes EU-Recht umstritten und nicht abschließend geklärt.¹¹⁹ Hinsichtlich der gestalterischen Erlangung von Vorteilen aus einem Doppelbesteuerungsabkommen (insb. durch sog. *treaty shopping*) wird die Anwendbarkeit des § 42 AO ebenfalls diskutiert.¹²⁰ Soweit ein Doppelbesteuerungsabkommen eine eigenständige Missbrauchs-

¹¹⁷ Vgl. *Koenig*, in *Koenig*, AO, 3. Aufl. 2014, § 42 Rz. 4.

¹¹⁸ Vgl. *Fischer*, in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, § 42 AO Rz. 251 (September 2008).

¹¹⁹ Vgl. mit weiteren Ausführungen *Ratschow*, in *Klein* (Fn. 92) § 42 AO Rz. 32 m.w.N. *Fischer* folgert aus einer strengen Anwendung der Innentheorie die Nichtanwendung des § 42 AO auf EG-Recht, vgl. *Fischer*, in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (Fn. 118), § 42 AO Rz. 21 (März 2008). Zu den verschiedenen Problemen der „Europarechtlichen Überlagerung des § 42“ vgl. *Drüen*, in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, Vor § 42 AO Rz. 39 ff. (Juli 2017).

¹²⁰ So leitet *Fischer* als „zwingende Konsequenz“ der Innentheorie ab, dass § 42 AO jedenfalls keine taugliche Grundlage für die Nichtanwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens bei Abkommensmissbrauch sein könne, vgl. *Fischer*, in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (Fn. 118), § 42 AO Rz. 20 (März 2008).

vorschrift enthält, geht diese – zumindest bei Erfüllung ihres Tatbestandes¹²¹ – § 42 AO spezialgesetzlich vor.¹²² Im Übrigen wird § 42 AO häufig durch Spezialnormen wie § 50d Abs. 3 EStG verdrängt.¹²³

Während die weitere Voraussetzung des Missbrauchs in § 42 Abs. 2 Satz 1 AO durch eine Legaldefinition konturiert wird, zeigt bereits die Formulierung in § 42 Abs. 1 Satz 1 AO, dass der Anwendungsbereich der Norm auf Fälle der *Gesetzesumgehung* durch Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts beschränkt ist. Abzugrenzen von der Steuerumgehung in Form der Gesetzesumgehung ist die Steuervermeidung.¹²⁴ Eine Steuerumgehung liegt vor, wenn der Sachverhalt so gestaltet wird, dass er den Tatbestand einer Norm erfüllt bzw. nicht erfüllt, obwohl der Gesetzeszweck den Nicht-Eintritt bzw. Eintritt der Rechtsfolge gebietet.¹²⁵ Bei der Steuervermeidung hingegen steht der Eintritt bzw. Nicht-Eintritt der Rechtsfolge für den gestalteten Sachverhalt in Einklang mit dem Gesetzeszweck.

§ 42 Abs. 1 Satz 1 AO knüpft an Gestaltungsmöglichkeiten *des Rechts* an. Zum ungeschriebenen Tatbestandsmerkmal des § 42 Abs. 1 Satz 1 AO wird

¹²¹ Zur Frage des abschließenden Charakters einer derartigen Missbrauchsvorschrift vgl. *Schaumburg/Häck*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 19.135.

¹²² Vgl. BFH v. 19.12.2007 – I R 21/07, BStBl. II 2008, 619 (Leitsatz) für Art. 23 DBA-Schweiz; vgl. auch *Schaumburg/Häck*, Internationales Steuerrecht (Fn. 121), Rz. 19.133 m.w.N. Fehlt eine derartige eigenständige Missbrauchsvorschrift, ist § 42 AO anwendbar, vgl. dazu aber *Schaumburg/Häck*, Internationales Steuerrecht (Fn. 121), Rz. 19.145 ff.

¹²³ Vgl. BFH v. 29.1.2008 – I R 26/06, BStBl. II 2008, 978 (1. Leitsatz) zur Vorgängerregelung des § 50d Abs. 1a EStG a.F. Auf die Frage, inwieweit § 42 AO gemäß § 42 Abs. 1 S. 2–3 AO wiederum Anwendung finden kann, wenn und soweit die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG nicht vollständig vorliegen, soll hier nicht eingegangen werden, vgl. dazu *Ratschow*, in Klein (Fn. 92), § 42 AO Rz. 33 u. 90 ff. allgemein zu der Frage, wann eine spezialgesetzliche Missbrauchsnorm die Anwendbarkeit von § 42 AO ausschließt. Auf die mögliche Europarechtswidrigkeit von § 50d Abs. 3 EStG soll hier nicht eingegangen werden.

¹²⁴ Diese wird von *Ratschow* anhand des Beispiels, dass jemand keinen Sekt trinkt, veranschaulicht. Diese Person vermeide die Sektsteuer, umgehe sie aber nicht. Vgl. *Ratschow*, in Klein (Fn. 92), § 42 AO Rz. 35. *Fischer* spricht von der zweckgerichteten Tatbestandsplanung als „legitime[m] Gegenstück zur Gesetzesumgehung, vgl. *Fischer*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 118), § 42 AO Rz. 71 (März 2008).

¹²⁵ Vgl. *Ratschow*, in Klein (Fn. 92), § 42 AO Rz. 35.

damit das Vorliegen eines Gesetzes, das einen wirtschaftlichen Vorgang oder Erfolg erfassen möchte, dafür aber – zumindest mittelbar – an eine bestimmte rechtliche Gestaltung anknüpft.¹²⁶ Nur in dieser Konstellation können Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts überhaupt relevant werden. Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts sind hingegen ausgeschlossen, wenn ein Steuergesetz unmittelbar an rechtliche Verhältnisse wie bspw. den zivilrechtlichen Begriff der Ehe anknüpft.¹²⁷ Der Gesetzgeber hat sich für eine Besteuerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entschieden. Demnach sind häufig wirtschaftliche Vorgänge oder wirtschaftliche Ergebnisse maßgeblich für die Besteuerung. Aus Gründen der Rechtssicherheit knüpfen die Steuergesetze aber dennoch regelmäßig unmittelbar oder mittelbar an das Zivilrecht an.¹²⁸

Grundsätzlich sind rechtliche Gestaltungen zulässig, auch die steuergünstigste Ausgestaltung eines Sachverhalts ist grundsätzlich legitim.¹²⁹ Rechtlich missbilligt und über § 42 Abs. 1 Satz 3 kompensiert¹³⁰ werden lediglich *missbräuchliche* Gestaltungen.¹³¹ Missbrauch liegt nach der mit dem Jahressteuergesetz 2008 eingeführten Legaldefinition¹³² des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt.

Ob ein Steuervorteil vorliegt, ist im Wege einer Vergleichsbetrachtung (angemessene rechtliche Gestaltung – gewählte rechtliche Gestaltung) zu ermitteln.¹³³ In der Gesetzesbegründung wurde auf die steuerlichen *Auswirkungen*

¹²⁶ Vgl. *Drüen*, in Tipke/Kruse (Fn. 119), § 42 AO Rz. 24 f. (Oktober 2010). Auch Gestaltungsmöglichkeiten des öffentlichen Rechts werden von § 42 AO erfasst, vgl. *Koenig*, in Koenig (Fn. 117), § 42 AO Rz. 11 m.w.N.

¹²⁷ Vgl. *Drüen*, in Tipke/Kruse (Fn. 119), § 42 AO Rz. 26 (Oktober 2010).

¹²⁸ Zur Anknüpfung an das Zivilrecht vgl. *Seer*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 1 Rz. 31 ff.

¹²⁹ So bereits BVerfG v. 14.4.1959 – 1 BvL 23/57 u.a., BVerfGE 9, 237, 249 f.; zur Gestaltungsfreiheit im Einzelnen unten IX.2.

¹³⁰ Gemäß § 42 Abs. 1 S. 3 AO entsteht der Steueranspruch bei Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltungen entsteht.

¹³¹ Vgl. *Ratschow*, in Klein (Fn. 92), § 42 AO Rz. 42.

¹³² BT-Drucks. 16/7036, S. 24.

¹³³ BT-Drucks. 16/7036, S. 24.

abgestellt¹³⁴ und damit eine sehr weite Definition des Steuervorteils zugrunde gelegt.¹³⁵ Erfasst werden sollen nicht nur Steuervergütungen oder -erstattungen, sondern auch geringere Steueransprüche.¹³⁶ Wie zuvor aufgezeigt, wurde in den bereits existierenden Entwürfen einer Anzeigepflicht häufig ein Schwerpunkt auf die Erfassung grenzüberschreitender Gestaltungen gelegt. Es stellt sich deshalb auch für § 42 AO die Frage, wie der Steuervorteil im Fall grenzüberschreitender Gestaltungen zu ermitteln ist. Möglich wäre eine isolierte Betrachtung der Auswirkungen lediglich auf den nationalen Steueranspruch oder aber eine internationale Gesamtschau. Bislang ist lediglich der nationale Steuervorteil entscheidend.¹³⁷ Ein ausländischer Steuervorteil ist kein Steuervorteil im Sinne des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO;¹³⁸ vielmehr wurde ein solcher sogar als beachtlicher wirtschaftlicher Grund eingestuft,¹³⁹ der zu einem Missbrauchsausschluss führt. Ob der Steuervorteil künftig – durch die Einführung der Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD)¹⁴⁰, welche bis zum 31.12.2018 in nationales Recht umzusetzen ist – zumindest für den Bereich des Körperschaftsteuerrechts¹⁴¹ übernational beurteilt werden kann bzw. muss, ist noch unklar.¹⁴² Auch wenn sowohl die Finanzverwaltung als auch ein Großteil der Literatur keinen Anpassungsbedarf bei § 42 AO sehen,

¹³⁴ BT-Drucks. 16/7036, S. 24.

¹³⁵ Obwohl die systematische Auslegung eher für ein enges Verständnis dieses Begriffs spricht (vgl. beispielsweise die Verwendung in § 370 Abs. 1 AO), vgl. *Drüen*, in Tipke/Kruse (Fn. 119), Vor § 42 AO Rz. 22 (Juli 2016).

¹³⁶ AEAO Nr. 2.4 S. 2 zu § 42 AO.

¹³⁷ Vgl. *Drüen*, in Tipke/Kruse (Fn. 119), Vor § 42 AO Rz. 41h (Juli 2017); *Schaumburg/Häck*, Internationales Steuerrecht (Fn. 121), Rz. 19.147. S. auch BT-Drucks. 16/7036, S. 24: „die im Inland geschuldete Steuer“.

¹³⁸ Vgl. BT-Drucks. 16/7036, S. 24, wo unter Verweis auf die EuGH-Rechtsprechung auf die „im Inland geschuldete Steuer“ abgestellt wird.

¹³⁹ Vgl. BFH v. 7.9.2005 – I R 118/04, BStBl. II 2006, 537, 538 für eine zusätzliche Subvention nach belgischem Steuerrecht.

¹⁴⁰ Richtlinie (EU) 2016/1164, insbesondere Art. 3 ATAD (Mindestschutzniveau) und Art. 6 ATAD (allgemeine Missbrauchsvermeidungsvorschrift).

¹⁴¹ Der Anwendungsbereich der ATAD ist gem. Art. 1 ATAD auf körperschaftsteuerpflichtige Subjekte beschränkt. Hinsichtlich dieses und weiterer Harmonisierungsprobleme vgl. *Hey*, StuW 2017, 248, 258 ff.

¹⁴² *Drüen* erwägt eine derartige Perspektiverweiterung aufgrund des 11. Erwägungsgrundes zur ATAD, zeigt aber zugleich mögliche Folgeprobleme auf, vgl. *Drüen*, in Tipke/Kruse (Fn. 119), Vor § 42 AO Rz. 41h (Juli 2017).

sind die Folgen der Überlagerung des § 42 AO durch Europarecht noch nicht absehbar.¹⁴³

Für die umgekehrte Konstellation (inländischer Steuervorteil – ausländischer Steuernachteil) wurde zumindest finanzgerichtlich bereits eine internationale Perspektive eingenommen und eine Saldierung von inländischem Steuervorteil mit ausländischem Steuernachteil vorgenommen.¹⁴⁴

§ 42 Abs. 2 Satz 1 AO fordert weiter, dass es sich um einen *gesetzlich nicht vorgesehenen* Steuervorteil handelt. Nach den Gesetzesmaterialien sind Fälle des gesetzlich vorgesehenen Steuervorteils die Ausübung gesetzlicher Wahlrechte und die Nutzung steuerlicher Lenkungs- und Fördernormen.¹⁴⁵ Maßgeblich für die Beurteilung ist das jeweilige Steuergesetz.¹⁴⁶ Die Bestimmung des gesetzlich vorgesehenen Steuervorteils kann sich jedoch – insbesondere bei Fiskalzwecknormen – als schwierig erweisen.¹⁴⁷

Durch das Tatbestandsmerkmal der Unangemessenheit wird § 42 AO schließlich wertungsoffen. Auf eine weitere gesetzliche Definition wurde bewusst verzichtet, um einer „Versteinerung“ des Tatbestandes vorzubeugen.¹⁴⁸ Es sollte aber eine Orientierung an der bis dahin ergangenen Missbrauchsrechtsprechung des BFH erfolgen. Nach den Gesetzesmaterialien sollte eine Gestaltung demnach insbesondere dann unangemessen sein, wenn sie „von verständigen Dritten in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts und der wirtschaftlichen Zielsetzung ohne den Steuervorteil nicht gewählt worden wäre.“¹⁴⁹ Bezugspunkt für die Prüfung der Unangemessenheit ist die angemessene Gestaltung. Dies kann aus der Rechtsfolgenanordnung in § 42 Abs. 1 Satz 3 AO abgeleitet werden.¹⁵⁰ Einen Wertungsmaßstab enthält § 42 AO nicht. Dieser ist aus dem jeweiligen Steuergesetz abzuleiten.¹⁵¹ Letztlich ist

¹⁴³ Vgl. *Drüen*, in Tipke/Kruse (Fn. 119), Vor § 42 AO Rz. 41j (Juli 2017) m.w.N.

¹⁴⁴ Vgl. FG München v. 25.5.2012 – 8 K 1509/10, EFG 2012, 1849 (1852).

¹⁴⁵ Vgl. BT-Drucks. 16/7036, S. 24.

¹⁴⁶ Vgl. *Fischer*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 118), § 42 AO Rz. 247 (September 2008).

¹⁴⁷ S. dazu mit weiteren Ausführungen *Drüen*, in Tipke/Kruse (Fn. 119), Vor § 42 AO, Rz. 23 (Juli 2016).

¹⁴⁸ Vgl. BT-Drucks. 16/7036, S. 24.

¹⁴⁹ BT-Drucks. 16/7036, S. 24.

¹⁵⁰ Vgl. *Drüen*, in Tipke/Kruse (Fn. 119), Vor § 42 AO Rz. 17 (Juli 2016).

¹⁵¹ Vgl. *Drüen*, in Tipke/Kruse (Fn. 119), Vor § 42 AO Rz. 18 (Juli 2016).

zu prüfen, ob es gemessen am Normzweck im Verhältnis angemessen ist, dass die gewählte rechtliche Gestaltung eine Norm erfüllt bzw. nicht erfüllt, wohingegen andere rechtliche Gestaltungen mit dem gleichen wirtschaftlichen Ergebnis die Norm nicht erfüllen bzw. erfüllen.¹⁵²

Auch wenn die Rechtsprechung des BFH zu § 42 AO eher zurückhaltend und insgesamt kasuistisch geprägt ist,¹⁵³ so haben sich doch gewisse Indizien herausgebildet, die eher für eine angemessene bzw. eine unangemessene Gestaltung sprechen. So zeichnet sich eine angemessene Gestaltung regelmäßig eher dadurch aus, dass sie „einfach, zweckmäßig, übersichtlich“¹⁵⁴ ist. Eine unangemessene Gestaltung erweist sich demgegenüber eher als „umständlich, kompliziert, schwerfällig, unökonomisch, gekünstelt, unnatürlich, absonderlich, z.T. überflüssig, widersinnig oder widersprüchlich, unsinnig oder undurchsichtig, nicht selten gleichwohl wenig effektiv.“¹⁵⁵

Durch den Nachweis beachtlicher außersteuerlicher Gründe kann der Steuerpflichtige gemäß § 42 Abs. 2 Satz 2 AO die Annahme eines Missbrauchs schließlich „entkräften“.¹⁵⁶ Dabei kann es sich um wirtschaftliche, rechtliche oder private Gründe handeln.¹⁵⁷ Eine Einzelfallprüfung hat zu erfolgen, wobei das Merkmal der *Beachtlichkeit* der Gründe Konfliktpotential birgt.¹⁵⁸

Ob § 42 Abs. 2 AO schließlich noch eine Umgehungsabsicht als (ungeschriebene) subjektive Voraussetzung erfordert, ist unklar. Die wohl herrschende Meinung forderte zur Altfassung des § 42 AO eine Umgehungsabsicht.¹⁵⁹ Bei der Neufassung lässt sich dieses Erfordernis womöglich an dem Begriff

¹⁵² Vgl. *Ratschow* in Klein (Fn. 92), § 42 AO Rz. 49.

¹⁵³ S. dazu unten IX.2.b.aa.

¹⁵⁴ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. 2012, S. 1678.

¹⁵⁵ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III (Fn. 154), S. 1678. *Ratschow* misst auch dem Kriterium „teuer“ eine Indizwirkung zu, vgl. *Ratschow*, in Klein (Fn. 92), § 42 AO Rz. 53, was mit dem teilweise für die Anzeigepflicht verwandten Kriterium der separaten Vergütung korrespondieren könnte, vgl. etwa im Schleswig-Holsteinischen Entwurf, oben III.3.a.cc.

¹⁵⁶ BT-Drucks. 16/7036, S. 24.

¹⁵⁷ Vgl. *Drüen*, in *Tipke/Kruse* (Fn. 119), Vor § 42 AO Rz. 29 (Juli 2016).

¹⁵⁸ Vgl. *Hey*, *StuW* 2008, 167, 170.

¹⁵⁹ Vgl. *Ratschow*, in Klein (Fn. 92), § 42 AO Rz. 75.

gewählt in § 42 Abs. 2 Satz 1 AO festmachen.¹⁶⁰ Praktische Relevanz kam dieser Voraussetzung bisher aber nicht zu, da regelmäßig von der Wahl einer unangemessenen Gestaltung auf die Umgehungsabsicht geschlossen wurde.¹⁶¹ Anders mag dies für Fälle sein, in denen über die Figur des Gesamtplans eine Anwendung von § 42 AO geprüft wird.¹⁶²

2. Überschneidungen mit den Tatbeständen der Anzeigepflicht

Betrachtet man die diskutierten Tatbestände einer Anzeigepflicht, so zeigen sich Überschneidungen mit dem dargestellten Tatbestand des § 42 AO. Dies gilt zunächst für den von beiden Instrumenten verfolgten Ansatz, Gestaltungen zu erfassen, die auf die Erlangung eines Steuervorteils gerichtet sind.¹⁶³ Wenn sich die Anzeigepflicht wie im Schleswig-Holsteinischen Entwurf im Wesentlichen auf dieses Tatbestandsmerkmal beschränkt,¹⁶⁴ dann ist davon auszugehen, dass nahezu jeder Fall des § 42 AO auch unter die Anzeigepflicht fällt.

Knüpft die Anzeigepflicht an weitere Tatbestandsmerkmale an, so ist zu differenzieren: Die allgemeinen Kennzeichen der Anzeigepflichten, also äußere

¹⁶⁰ In diese Richtung *Ratschow*, in Klein (Fn. 92), § 42 AO Rz. 75. Vgl. auch *Drüen*, in Tipke/Kruse (Fn. 119), § 42 AO Rz. 44 f. (Mai 2010).

¹⁶¹ Vgl. *Drüen*, in Tipke/Kruse (Fn. 119), § 42 AO Rz. 44 (Mai 2010).

¹⁶² Zum Erfordernis einer subjektiv-planmäßigen Verknüpfung mehrerer rechtsgeschäftlicher Teilakte, vgl. *Fischer*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 118), § 42 AO Rz. 272 (September 2008) m.w.N. Ob es sich bei der Figur des Gesamtplans überhaupt um einen Anwendungsfall des § 42 AO handelt, ist nicht abschließend geklärt, vgl. dazu *Kempelmann*, *Der Gesamtplan im Steuerrecht*, Diss. Köln, 2016, S. 123 ff. m.w.N.

¹⁶³ Vgl. einerseits die Voraussetzungen von § 42 AO, oben V.1., andererseits etwa Schleswig-Holsteinischer Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Meldepflicht für Steuergestaltungen, n.v., § 138a Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO-E; Zwischenbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe v. 30.3.2017 (Fn. 75), n.v., S. 7 f.; Richtlinie 2011/16/EU i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/822, Anhang IV, Teil I; Länderentwurf 2018, n.v., § 138d Abs. 5 S. 1 AO-E. Es ist aber darauf hinzuweisen, dass die verwendeten Begriffe nicht deckungsgleich sind und es im Einzelfall durchaus zu Abweichungen kommen kann, vgl. insbesondere zum ausländischen Steuervorteil oben V.1.

¹⁶⁴ Der Entwurf verlangt zusätzlich lediglich, dass für die Entwicklung und Implementierung der Gestaltung Aufwendungen getätigt wurden, die neben der Deklarationsberatung als eigene Angelegenheit abrechenbar sind, vgl. oben III.3.a.cc.

Merkmale der Gestaltung wie die Vergütungsstruktur, finden sich nicht im Tatbestand des § 42 AO wieder. Es kann nur spekuliert werden, ob die von § 42 AO erfassten Fälle häufig auch solche allgemeinen Kennzeichen erfüllen. Dies scheint für erfolgsabhängige Vergütungen eher unwahrscheinlich, da diese in Deutschland nur in sehr begrenztem Maße zulässig sind.¹⁶⁵ Auch den Mandanten treffende Verschwiegenheitsklauseln sind, soweit ersichtlich, nicht verbreitet und dürften jedenfalls gegenüber den Finanzbehörden unwirksam sein.¹⁶⁶ Was das vorgeschlagene Kriterium der Modellhaftigkeit¹⁶⁷ angeht, so spielt dieses für die Anwendung von § 42 AO theoretisch keine Rolle. Die Vorschrift erfordert eine Bewertung der Unangemessenheit im konkreten Fall, nicht des fiskalischen Risikos durch die Reproduzierbarkeit der Gestaltung.¹⁶⁸ Andererseits ist die in der Literatur geäußerte Vermutung nicht von der Hand zu weisen, dass der Rechtsanwender etwa das Merkmal der Unangemessenheit in § 42 AO eher bejahen wird, wenn

¹⁶⁵ § 4a RVG, § 9a StBerG; vgl. *Wollweber*, in: Formularbuch Recht und Steuern, 9. Aufl. 2017, F. 5.03; denkbar sind erfolgsabhängige Vergütungen in Form von Boni aber im *Inhouse*-Bereich, wenngleich die vorgenannten Normen auch dort Grenzen setzen, soweit Syndikusrechtsanwälte oder -steuerberater beschäftigt werden; auf Finanzministerebene wurde zwischenzeitlich folgende Formulierung vorgeschlagen: „wenn ein Unternehmen alleine oder mit anderen ein Konzept durchführt und die Transaktionskosten zumindest teilweise nach dem erwarteten Steuervorteil bemessen werden“, vgl. Kösdí 2018, 20735, 20736.

¹⁶⁶ Vgl. BFH v. 16.5.2013 – II R 15/12, BStBl. II 2014, 225, 228 f.: Steuerrechtliche Offenlegungspflichten können nicht durch privatrechtliche Vereinbarungen abbedungen werden; *Roth*, Stbg 2013, 451, 451 f.; der Abschlussbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe v. 1.10.2017 (Fn. 30), n.v., S. 16 sieht einen potentiellen Anwendungsbereich bei Banken.

¹⁶⁷ Gutachten des Max-Planck-Instituts und EU-Richtlinienentwurf, s. oben unter III.3.a.bb. und III.2.b.; *Hermenns/Modrzejewski/Münch/Rüsch*, IStR 2016, 803, 804 f.; ähnlich nunmehr das negative Regelbeispiel in § 138d Abs. 5 S. 3 Nr. 1 AO-E des Länderentwurfs 2018 („so auf die Besonderheiten beim Steuerpflichtigen zugeschnitten [...], dass sie auf Andere nicht übertragen werden kann“).

¹⁶⁸ *Beuchert*, Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen, Diss. München, 2012, S. 282 f.; s. zum Merkmal der Unangemessenheit oben V.1.

eine massenhafte Umsetzung der Gestaltung droht.¹⁶⁹ Hierdurch dürfte sich, knüpft man eine Anzeigepflicht an das Merkmal der Modellhaftigkeit, eine gewisse Überschneidung der Anwendungsbereiche von § 42 AO und Anzeigepflicht ergeben.

Betrachtet man ergänzend die spezifischen Kennzeichen der Entwürfe, so dürften auch einige der dort erfassten Fälle zugleich unter § 42 AO fallen. Dies gilt etwa für zirkuläre Transaktionen¹⁷⁰, die Nutzung von substanzarmen Einheiten in Niedrigsteuerländern¹⁷¹ oder die Ausnutzung unterschiedlicher Umsatzsteuersätze durch Ver- und Rückkauf¹⁷².

Der Befund, dass sich die Anwendungsbereiche teilweise überschneiden, korrespondiert mit der Rechtsanwendungsfunktion¹⁷³ der Anzeigepflicht: In diesen Fällen besteht zwar kein gesetzgeberischer Handlungsbedarf, da die Gestaltungen über § 42 AO ausgehebelt werden können – gleichwohl soll die Rechtsanwendung in Veranlagung und Betriebsprüfung erleichtert und vereinheitlicht werden, indem Missbrauchsfälle vorab angezeigt werden.

¹⁶⁹ So bereits *Piltz*, Beilage zu BB 14/1987, 1, 7 f., der hierin das Resultat eines rational nicht mehr bestimmbar Anwendungsbereichs des § 42 AO sieht, welcher von der Persönlichkeit des jeweiligen Rechtsanwenders abhängt; zustimmend *Rödter*, DStJG 33 (2010), 93, 101 f. und *Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 168), S. 282 f. mit FN 1516; auch *Drüen* sieht im Einsatz kommerziell vermarkteter oder in Fachzeitschriften propagierter Steueroptimierungsmodelle einen Anlass, die Unangemessenheit zu prüfen, in *Tipke/Kruse* (Fn. 119), Vor § 42 AO Rz. 19 (Juli 2016).

¹⁷⁰ Richtlinie 2011/16/EU i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/822, Anhang IV, Teil II., B.3. und BFH v. 31.7.1984 – IX R 3/79, BStBl. II 1985, 33, 35.

¹⁷¹ Art. 8ab Abs. 12 Richtlinie 2011/16/EU i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/822, Anhang IV, Teil II., C.1.(b), (c), (d) und BFH v. 20.3.2002 – I R 63/99, BStBl. II 2003, 50, 52 m.w.N.; § 42 AO wird in diesen Fällen freilich häufig von §§ 7–14 AStG verdrängt, vgl. *Drüen*, in *Tipke/Kruse* (Fn. 119), § 42 AO Rz. 100 (Januar 2010).

¹⁷² Schleswig-Holsteinischer Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Meldepflicht für Steuergestaltungen, n.v., § 138a Abs. 2 S. 2 Nr. 8 AO-E und BFH v. 9.7.1998 – V R 68/96, BStBl. II 1998, 637, 639 f.

¹⁷³ S. oben III.1.

3. Über § 42 AO hinausgehender Anwendungsbereich der Anzeigepflicht

Trotz der aufgezeigten Schnittmengen geht der Anwendungsbereich der diskutierten Anzeigepflichten deutlich über den des § 42 AO hinaus. Dies gilt ersichtlich zunächst für eine Anzeigepflicht, die im Wesentlichen auf die Erzielung eines Steuervorteils abstellt.¹⁷⁴ Eine solche Anzeigepflicht ginge in dem Maße über den Anwendungsbereich des § 42 AO hinaus, als dieser durch die Tatbestandsmerkmale der Gesetzesumgehung, des *gesetzlich nicht vorgesehenen* Steuervorteils¹⁷⁵ und der Unangemessenheit eingeschränkt wird. Bereits ersteres Merkmal dürfte hierbei relevant werden, da viele der als unerwünscht betrachteten Gestaltungen kein (nationales) Gesetz umgehen, sondern etwa die Unabgestimmtheit verschiedener Normen¹⁷⁶ oder Rechtsordnungen¹⁷⁷ ausnutzen. Aber auch die fehlende Ausgrenzung von Gestaltungen, die auf gesetzlich vorgesehene Steuervorteile abzielen, würde zu einem deutlich über § 42 AO hinausgehenden Anwendungsbereich führen. Eine Anzeigepflicht, die den Fokus schlicht auf den bezweckten Steuervorteil einer Gestaltung legt und damit auch solche Steuervorteile umfasst, die der Gesetzgeber vorgesehen hat, würde im Ergebnis jede steueroptimierende Beratung anzeigepflichtig machen. So würde beispielsweise bereits die Ausrichtung von Lohnbestandteilen an der 44-€-Grenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG die Anzeigepflicht auslösen.

Hinzu kommt, dass auch das Merkmal des Steuervorteils an sich bei der Anzeigepflicht möglicherweise weiter auszulegen ist als bei § 42 AO. Denn Letzterer erfasst jedenfalls nach heutigem Verständnis nur inländische

¹⁷⁴ *Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 168), S. 281 ff.

¹⁷⁵ Dieses Merkmal wird etwa als kritisch für die Anwendung des § 42 AO auf cum/ex-Geschäfte diskutiert, vgl. *Seer/Krumm*, DStR 2013, 1757, 1764; möglicherweise lassen sich auch die Ausführungen des BFH zur sogenannten *Cash-GmbH* in dieser Weise verstehen, wenn es heißt, es handele sich „lediglich um die Nutzung von Gestaltungsmöglichkeiten, die der Gesetzgeber [...] eröffnet“ habe, BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, BStBl. II 2012, 899, 912.

¹⁷⁶ Vgl. BFH v. 19.1.2017 – IV R 5/16, BFH/NV 2017, 755, 760 (Goldfinger-Modell); *Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 168), S. 284 f. (Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren, Wertpapierleihe).

¹⁷⁷ *Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 168), S. 284: grenzüberschreitende Leasinggestaltung.

Steuervorteile,¹⁷⁸ während die Anzeigepflichten teilweise eine internationale Perspektive einnehmen.¹⁷⁹

Dieser überschießende Anwendungsbereich der Anzeigepflicht bleibt auch dann erhalten, wenn man den Anwendungsbereich weiter beschränkt. Eine Beschränkung durch allgemeine Kennzeichen scheint in Deutschland – da erfolgsabhängige Vergütung und Verschwiegenheitsklauseln selten sind – nur durch das Merkmal der Modellhaftigkeit realistisch. Auch bei einer solchen Beschränkung dürfte der Anwendungsbereich der Anzeigepflicht aber noch über den des § 42 AO hinausgehen.¹⁸⁰ Wie gezeigt kann eine praktische Bedeutung der Modellhaftigkeit für die Anwendung von § 42 AO zwar nicht verneint werden, gleichwohl genügt die Modellhaftigkeit keineswegs zur Bejahung eines Gestaltungsmissbrauchs. Soweit modellhafte Gestaltungen kein Gesetz umgehen, nicht unangemessen sind oder nur auf einen gesetzlich vorgesehenen Steuervorteil gerichtet sind, bleibt der Anwendungsbereich der Anzeigepflicht weiter als der des § 42 AO.

Was schließlich die spezifischen Kennzeichen angeht, so muss gesehen werden, dass diese in den meisten Entwürfen den Tatbestand der Anzeigepflicht nicht beschränken, sondern ausweiten. Denn sie dienen der Erfassung spezifischer Gestaltungen unabhängig vom Vorliegen der allgemeinen Kennzeichen. Soweit spezifische Kennzeichen im Einzelfall also keine Gestaltungen im Sinne des § 42 AO erfassen, wird der überschießende Anwendungsbereich der Anzeigepflicht noch verstärkt.

¹⁷⁸ S. oben V.1.

¹⁷⁹ Vgl. *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 53), S. 97: ergibt sich bereits aus der Erfassung grenzüberschreitender Sachverhalte; die EU-Richtlinie äußert sich zu der Frage nicht. Indes dürfte es – auch im Hinblick auf die Ermächtigungsgrundlage Art. 115 AEUV – nicht sachgerecht sein, etwa einen inländischen Steuervorteil, dem ein gleich hoher Nachteil in einem anderen Mitgliedstaat gegenübersteht, als Steuervorteil im Sinne des Anhangs IV zu verstehen. Zu praktischen Problemen bei internationaler Betrachtung vgl. OECD, final report (Fn. 7), S. 68 f.; nur inländische Vorteile erfassen hingegen Länderentwurf 2018, n.v., § 138d Abs. 5 S. 1 AO-E und Schleswig-Holsteinischer Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Meldepflicht für Steuergestaltungen, n.v., § 138a Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO-E; gegen eine allgemeine Erfassung ausländischer Steuervorteile auch Bund-Länder-Arbeitsgruppe v. 30.3.2017 (Fn. 75), n.v., S. 8.

¹⁸⁰ Vgl. *Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 168), S. 282 f.

Es zeigt sich also, dass der Anwendungsbereich der Anzeigepflicht über den des § 42 AO hinausgeht. Das Ausmaß dieses überschießenden Anwendungsbereichs hängt von der konkreten Ausgestaltung der Anzeigepflicht ab. Dieser Befund steht im Einklang mit der Rechtssetzungsfunktion, die die Anzeigepflicht (als einzige oder als eine von mehreren Funktionen) erfüllen soll. Soweit die Anzeigepflicht legislatorischen Handlungsbedarf aufzeigen soll, wäre es zweckwidrig, sie auf Fälle zu beschränken, die schon über § 42 AO gelöst werden können.¹⁸¹

4. Über die Anzeigepflicht hinausgehender Anwendungsbereich des § 42 AO

Naturgemäß hängt es von der konkreten Ausgestaltung des Tatbestands der Anzeigepflicht ab, ob diese alle Fälle des § 42 AO abdeckt oder ob darüber hinaus Missbrauchsfälle verbleiben, die nicht anzeigepflichtig sind. Dies gilt zunächst für die Frage, welche Steuerarten von der Anzeigepflicht erfasst werden. Während § 42 AO insoweit universell gilt,¹⁸² werden für die Anzeigepflicht Beschränkungen etwa auf die Ertragsteuern diskutiert.¹⁸³ Sieht man von der Beschränkung auf einzelne Steuerarten ab, so würde eine weit gefasste Anzeigepflicht – wie oben dargestellt – wohl einen Großteil missbräuchlicher Gestaltungen erfassen.

¹⁸¹ *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 53), S. 11.

¹⁸² *Ratschow*, in Klein (Fn. 92), § 42 AO Rz. 30.

¹⁸³ Zwischenzeitlich verständigten sich etwa die Finanzminister der Länder auf eine grundsätzliche Erfassung der Ertragsteuern, wobei die Einbeziehung von Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Grunderwerbsteuer geprüft werden sollte, vgl. Finanzministerium Schleswig-Holstein, Pressemitteilung v. 8.3.2018, http://www.schleswig-holstein.de/DE/Landesregierung/VI/Presse/PI/2018/180308_steuergestaltung.html. Der Länderentwurf 2018 enthält aber wiederum keine Beschränkung, s. oben III.3.b.

Dies würde sich ändern, wenn man die Anzeigepflicht auf modellhafte Gestaltungen beschränkt.¹⁸⁴ Es wurde bereits gezeigt, dass modellhafte Gestaltungen nicht notwendigerweise unter § 42 AO fallen.¹⁸⁵ Andersherum sind Fälle des § 42 AO aber auch nicht notwendigerweise modellhaft. Die potentiell von § 42 AO erfassten Fallgestaltungen sind in hohem Maße heterogen. Sie versuchen, das spezifische wirtschaftliche Ziel, das der einzelne Steuerpflichtige anstrebt, auf unangemessenem Wege zu erreichen. Die Gestaltung wird daher durch die persönliche und wirtschaftliche Ausgangssituation des Steuerpflichtigen und durch das von ihm angestrebte Ziel bestimmt. Wenngleich dabei immer wiederkehrende Situationen vorstellbar sind, dürften dennoch viele Gestaltungen aus diesen Gründen nicht modellhaft sein.¹⁸⁶

Auch eine denkbare Erweiterung der Anzeigepflicht durch spezifische Kennzeichen dürfte nicht dazu führen, dass die Anzeigepflicht eine wesentliche Zahl der Missbrauchsfälle aufdeckt. Denn die oben dargestellte Heteroge-

¹⁸⁴ So wird im Länderentwurf 2018 eine Steuergestaltung regelmäßig dann ausgeschlossen, wenn sie auf Andere nicht übertragbar ist, vgl. oben III.3.b. Nach der EU-Richtlinie ist eine Gestaltung – sofern sie den *Main-Benefit-Test* erfüllt – zwar anzeigepflichtig, wenn sie standardisiert und ohne individuelle Anpassung für mehr als einen Steuerpflichtigen verfügbar ist (vgl. Richtlinie 2011/16/EU i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/822, Anhang IV, Teil II.A.3), jedoch gibt es daneben viele weitere Kennzeichen, die jedes für sich – unabhängig von einer Modellhaftigkeit einer Gestaltung – zur Anzeigepflicht führen. Eine Beschränkung auf modellhafte Gestaltungen nimmt die EU-Richtlinie somit jedenfalls nicht vor.

¹⁸⁵ S. oben V.3.

¹⁸⁶ Vgl. allein folgende Fälle, in denen die Rechtsprechung einen Gestaltungsmissbrauch zuletzt bejaht hat: FG Rheinland-Pfalz v. 26.9.2017 – 3 K 1461/16, EFG 2017, 1847 (Aufteilung von Umsätzen auf Einzelunternehmen und beherrschte GbR zur Unterschreitung der Kleinunternehmergrenzen); FG Hamburg v. 27.6.2017 – 6 K 127/16, EFG 2017, 1718 (komplexe Vertrags- und Zahlungsgestaltung zur Umgehung der Missbrauchsregelung § 8b Abs. 4 S. 1 Nr. 1 KStG a.F. bei Anteilsübertragung); FG Baden-Württemberg v. 20.6.2017 – 6 K 2976/13, BeckRS 2017, 140315 (Kombination von Ausschüttung und Buchwertübertragung über mehrere Konzernebenen zur Vermeidung eines Veräußerungsgewinns bei Verkehrswertübertragung); BFH v. 8.3.2017 – IX R 5/16, BStBl. II 2017, 930 (An- und Verkauf von Aktienbezugsrechten ohne Kursrisiko über Nacht zur Unterschreitung der Spekulationsfrist von § 23 EStG a.F. und Umgehung von § 17 EStG).

nität der Missbrauchsfälle dürfte es unmöglich machen, diese durch spezifische Kennzeichen abzubilden.¹⁸⁷

Es ist also festzuhalten, dass der Anwendungsbereich des § 42 AO auch über den der Anzeigepflicht hinausgehen wird. Hierdurch wird die Rechtsanwendungsfunktion¹⁸⁸ eingeschränkt, da nicht alle Missbrauchsfälle erfasst werden. Dies ist indes nicht weiter problematisch. Denn eine Anzeigepflicht, die flächendeckend alle Missbrauchsfälle abdeckt, wäre wohl ohnehin nicht mehr praktikabel und im Hinblick auf die Befolgungskosten – auch verfassungsrechtlich¹⁸⁹ – unverhältnismäßig. Ein so umfangreicher Anwendungsbereich kann sinnvollerweise weder aus der Perspektive der Rechtssetzungs- noch aus der der Rechtsanwendungsfunktion verlangt werden, da beiden durch eine sachgerecht beschränkte und dadurch auch für die Verwaltung praktikable Anzeigepflicht besser gedient ist.

5. Aufgriff von Missbrauchsfällen in der Veranlagungspraxis

Nachdem die theoretischen Anwendungsbereiche von § 42 AO und Anzeigepflicht verglichen wurden, soll im Folgenden der Blick auf die Veranlagungspraxis gelenkt werden. Es soll insbesondere untersucht werden, ob die Anzeigepflicht zu einem vermehrten Aufgriff von im Sinne des § 42 AO missbräuchlichen Gestaltungen führen wird. Hierzu wird zunächst dargestellt, wie es im geltenden System zum Aufgriff von Missbrauchsfällen kommt, bevor mögliche Veränderungen durch eine Anzeigepflicht beleuchtet werden.

a. Im geltenden System

Wissenschaftlich ist, soweit ersichtlich, bislang kaum untersucht, wie Anwendungsfälle von § 42 AO in der Veranlagungspraxis tatsächlich aufgedeckt werden. Dies ist jedenfalls insoweit nicht verwunderlich, als die Finanzverwaltung Details der Prüfungs- und Ermittlungspraxis nur zurück-

¹⁸⁷ Was sich etwa in der problematischen Regelungstechnik des Länderentwurfs 2018 widerspiegelt, vgl. hierzu oben IV.1.

¹⁸⁸ S. oben III.1.

¹⁸⁹ Hey, Gutachten Verfassungsmäßigkeit Anzeigepflicht (Fn. 4), S. 15 ff.; Hey, FR 2018, 633, 635 ff.

haltend offenlegt.¹⁹⁰ Es scheint erforderlich, bei dieser Frage zwischen solchen Fällen, die der Betriebsprüfung unterliegen, und anderen Fällen zu differenzieren.

aa. Betriebsprüfungsfälle

aaa. Auswahl der Betriebsprüfungsfälle

Nach § 193 Abs. 1 i.V.m. § 147a AO ist eine Betriebsprüfung im Grundsatz bei Steuerpflichtigen mit Gewinneinkünften sowie ab einer Summe der positiven Überschusseinkünfte von mehr als 500.000 € im Jahr zulässig, wobei § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO mit einer sehr allgemein gehaltenen Klausel („Prüfung an Amtsstelle (...) nicht zweckmäßig“) auch in anderen Fällen eine Außenprüfung ermöglicht. Einer Dauerbetriebsprüfung sollen dabei gem. § 4 Abs. 2, §§ 13 ff. Betriebsprüfungsordnung grundsätzlich nur Großbetriebe¹⁹¹ und Konzerne mit einem Außenumsatz von mindestens 25 Millionen € unterzogen werden.

Tatsächlich sind die Quoten der der Betriebsprüfung unterworfenen Betriebe überschaubar. Im Jahr 2016 wurden 21,4 % der Großbetriebe geprüft.¹⁹² Mittelbetriebe¹⁹³ unterlagen zu 6,4 %, Kleinbetriebe¹⁹⁴ zu 3,2 % und Kleinstbetriebe¹⁹⁵ zu 1,0 % der Betriebsprüfung. Insgesamt wurden damit 2,4 % aller Betriebe im Jahr 2016 geprüft.¹⁹⁶ Zu ergänzen ist, dass die Auswahl der Fälle,

¹⁹⁰ Vgl. etwa die Diskussion um die Veröffentlichung von maschinellen Risikofiltern, *Seer*, in Tipke/Kruse (Fn. 119), § 88 AO Rz. 70, 82 (Januar 2017); *Marx*, Ubg. 2016, 358, 361 f., sowie nunmehr die Geheimhaltungsregel in § 88 Abs. 5 S. 4 AO und das In-Camera-Verfahren gem. § 86 Abs. 2 S. 2, Abs. 3 FGO.

¹⁹¹ Die Einordnung erfolgt nach branchenabhängigen Kennzahlen, so sind Handelsbetriebe im Prüfungszeitraum 2016–2018 als Großbetriebe einzustufen, wenn die Umsatzerlöse über 8 Millionen € liegen oder der steuerliche Gewinn 310.000 € übersteigt, vgl. BMF v. 9.6.2015, BStBl. I 2015, 504.

¹⁹² BMF, Monatsbericht November 2017.

¹⁹³ Für Handelsbetriebe: Umsatzerlöse über 1 Million € oder steuerlicher Gewinn über 62.000 €, BMF v. 9.6.2015, BStBl. I 2015, 504.

¹⁹⁴ Für Handelsbetriebe: Umsatzerlöse über 190.000 € oder steuerlicher Gewinn über 40.000 €, BMF v. 9.6.2015, BStBl. I 2015, 504.

¹⁹⁵ In den meisten Branchen alle Betriebe unterhalb der Kriterien der Kleinbetriebe, vgl. BMF v. 9.6.2015, BStBl. I 2015, 504.

¹⁹⁶ BMF, Monatsbericht November 2017; zur Prüfungsfrequenz in zeitlicher Hinsicht *Seer*, in Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 128), § 21 Rz. 234.

die der Betriebsprüfung zugeleitet werden, vermehrt durch automatisierte Risikomanagementsysteme unterstützt wird.¹⁹⁷ Diese sind, wie noch zu zeigen sein wird, kaum in der Lage, Missbrauchsfälle im Sinne des § 42 AO aufzudecken.¹⁹⁸ Je mehr die Auswahl der Betriebsprüfungsfälle also durch automatisierte statt personelle Verfahren getroffen wird, desto weniger werden Missbrauchsgestaltungen für den Steuerpflichtigen das Risiko erhöhen, zur Betriebsprüfung ausgewählt zu werden.

bbb. Behandlung der Betriebsprüfungsfälle

Steuerpflichtige, die der Groß-, Konzern- oder Amtsbetriebsprüfung unterliegen, werden in aller Regel zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO veranlagt.¹⁹⁹ Eine Prüfung der Steuererklärung findet nicht statt, so dass an dieser Stelle das Aufdecken von Missbrauchsfällen im Sinne des § 42 AO ausscheidet. Erst die nachfolgende Betriebsprüfung bietet hierzu die Möglichkeit. Für die Betriebsprüfung bietet der schwer zu bestimmende Anwendungsbereich von § 42 AO zwar erhebliches Drohpotenzial.²⁰⁰ Andererseits sind gerade Konzerne und Großunternehmen häufig in der Lage, außersteuerliche Gründe im Sinne des § 42 Abs. 2 Satz 2 AO vorzubringen, deren Stichhaltigkeit insbesondere im finanzgerichtlichen Verfahren nur schwer in Frage zu stellen ist.²⁰¹ Die Betriebsprüfung kann daher geneigt sein, eine Diskussion um § 42 Abs. 2 Satz 2 AO zu vermeiden und die als missbräuchlich empfundene Struktur

¹⁹⁷ BT-Drucksache 18/7457, S. 70; *Seer*, in Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 128), § 21 Rz. 234; hierzu *Mertel/Scherr*, Ubg. 2016, 542.

¹⁹⁸ S. hierzu unten V.5.a.bb.

¹⁹⁹ *Seer*, in Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 128), § 21 Rz. 286.

²⁰⁰ Vgl. etwa *Beisheim*, 12. Münchner Unternehmenssteuerforum, Bericht v. Jehlin/Geffken, Beihefter zu DStR 3/2014, 3, 6; *Jebens*, BB 2009, 2172, 2172.

²⁰¹ Aus ähnlichem Grunde kritisiert *Ratschow*, in Klein (Fn. 92), § 42 AO Rz. 71 die Formulierung des § 42 Abs. 2 S. 2 AO: Es dürfe nicht derjenige verschont bleiben, der mit seiner Gestaltung einen gesetzlich nicht vorgesehen Steuervorteil erstrebt und dem „auf Nachfrage die besseren Gründe hierfür eingefallen sind“; die Anwendung des § 42 AO dürfe nicht „vom Einfallsreichtum des Steuerpflichtigen abhängen“; zum Beweismaß *Drüen*, in Tipke/Kruse (Fn. 119), Vor § 42 AO Rz. 32 ff. (Juli 2016).

eher an der Auslegung einzelner Tatbestandsmerkmale²⁰² des materiellen Rechts oder an speziellen Missbrauchsnormen scheitern zu lassen.²⁰³ Aus diesen Gründen kann die praktische Relevanz von § 42 AO in den durchaus heterogenen Betriebsprüfungssituationen kaum zuverlässig beurteilt werden.

bb. Nicht der Betriebsprüfung unterliegende Fälle

Die Mehrzahl der Steuerpflichtigen unterliegt nicht der Betriebsprüfung. Die Einkommensteuerveranlagung wird in diesen Fällen mittlerweile in allen Bundesländern²⁰⁴ überwiegend durch automatisierte Risikomanagementsysteme (RMS) im Sinne des § 88 Abs. 5 AO gesteuert. War die vollautomatische Überprüfung zunächst nur auf Überschusseinkunftsarten beschränkt, wurden durch die Einführung der Anlage EÜR²⁰⁵ und sodann der E-Bilanz²⁰⁶ die Grundlagen für eine automatisierte Prüfung auch der Gewinneinkünfte geschaffen. Mittlerweile findet die RMS-gestützte Prüfung nicht nur bei der Einkommen-, sondern auch bei der Umsatzsteuer²⁰⁷ statt. Die Umsetzung bei der Körperschaftsteuer – im Wesentlichen durch Auswertung der E-Bilanz²⁰⁸ – ist noch im Aufbau.

Die Risikomanagementsysteme prüfen die erklärten Werte im Hinblick auf von Dritten übermittelte Daten, erklärungsinterne Widersprüche, absolute Wertgrenzen sowie absolute und relative Abweichungen von vergleichbaren Steuerfällen oder von den Vorjahren.²⁰⁹ Es scheint zwar nicht ausge-

²⁰² Wenngleich die Prüfungsreihenfolge theoretisch verlangt, *zuerst* mögliche Auslegungsvarianten des Tatbestands zu prüfen und *sodann* eine Subsumtion unter § 42 AO in Betracht zu ziehen, vgl. *Ratschow*, in Klein (Fn. 92), § 42 AO Rz. 36.

²⁰³ Vgl. *Schulz-Trieglaff*, IStR 2016, 865, 865; skeptisch zur quantitativen Bedeutung von § 42 AO auch *Neumann*, DStJG 33 (2010), 73, 79 f. sowie für den Bereich der „verantwortlichen steuerlichen Rechtsberatungspraxis“ *Rödter*, DStJG 33 (2010), 93, 101; dagegen *Stolterfoht*, DStJG 33 (2010), 109.

²⁰⁴ BT-Drucksache 17/6954, S. 36.

²⁰⁵ § 60 Abs. 4 EStDV.

²⁰⁶ § 5b EStG.

²⁰⁷ *Seer*, in Tipke/Kruse (Fn. 119), § 88 AO Rz. 71 (Januar 2017).

²⁰⁸ Vgl. *Hofmeister*, in Blümich, EStG, 140. Aufl. 2018, § 5b Rz. 6: dient der „verfassungsrechtlich zwingenden Effektivierung des Risikomanagementsystems der Finanzverwaltung“.

²⁰⁹ Vgl. für die Einkommensteuerveranlagung in Nordrhein-Westfalen *Münch*, DStR 2013, 212, 213.

geschlossen, aber unwahrscheinlich, dass derartige Systeme in der Lage sind, Anwendungsfälle von § 42 AO aufzudecken. Die Feststellung, dass ein Steuergesetz umgangen wird bzw. dass eine gewählte rechtliche Gestaltung unangemessen ist, wird anhand verkennzifferter Einzeldaten kaum möglich sein. Dem stehen zum einen Innovationsgehalt und Komplexität der betroffenen Gestaltungen entgegen. Zum anderen erfordert die Anwendung genereller Missbrauchsnormen in aller Regel eine Wertung, die nicht automatisiert werden kann.²¹⁰ Es wird dem RMS kaum möglich sein zu erkennen, welches *wirtschaftliche Ziel* der Steuerpflichtige verfolgt oder dass er dieses auf *unangemessenem* Wege zu erreichen versucht. Dies gilt erst recht für die Fälle der Gesamtplangestaltungen, in denen an sich unproblematische Sachverhaltelemente miteinander verknüpft werden.²¹¹ Allenfalls könnte es möglich sein, die Prüffilter dahingehend einzustellen, dass sie – etwa in der E-Bilanz – Werte aufdecken, die auf der Finanzverwaltung bereits bekannte Missbrauchsfälle hindeuten. Neue, individuelle oder anhand der verkennziferten Daten nicht zu erkennende Missbrauchsfälle bleiben demgegenüber unentdeckt.

Es ist also festzuhalten, dass das RMS in der Regel nicht in der Lage ist, Fälle des § 42 AO zu entdecken. Weiter ist zu vermuten, dass Missbrauchsfälle, die im automatisierten Verfahren nicht aufgedeckt wurden, auch im weiteren Veranlagungsverfahren unentdeckt bleiben. Denn die personelle Überprüfung solcher Sachverhalte, die vom RMS als risikoarm eingestuft wurden, wird immer weiter zurückgefahren. Das RMS ist seiner Natur nach darauf ausgelegt, die Ermittlungsressourcen auf als risikoreich erkannte Sachverhalte zu beschränken.²¹² Inwieweit darüber hinaus eine personelle Prüfung der erklärten Daten stattfindet, hängt im Regelfall²¹³ von einer Einschätzung des sogenannten Subjektrisikos,²¹⁴ also dem dem Steuerpflichtigen selbst

²¹⁰ Vgl. für die Auswertung von Belegen *Ahrendt*, NJW 2017, 537, 539 f., der eine Verdrängung des wertungsabhängigen materiellen Rechts durch ein programmierungsabhängiges „code law“ befürchtet.

²¹¹ *Ratschow*, in Klein (Fn. 92), § 42 AO Rz. 148 m.w.N.

²¹² *Seer*, in Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 128), § 21 Rz. 7; § 155 Abs. 4 AO sieht nunmehr auch ausdrücklich die ausschließlich automationsgestützte Steuerfestsetzung vor.

²¹³ Vorbehaltlich abweichender Vorgaben auf OFD- und Finanzamtsebene, etwa spezifischer Prüffelder, sowie der von § 88 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 AO verlangten Zufallsauswahl (hierzu sogleich).

²¹⁴ *Seer*, in Tipke/Kruse (Fn. 119), § 88 AO Rz. 70 (Januar 2017).

innewohnenden Risiko, ab. Hierfür sind etwa Deklarations- und Zahlungsverhalten, das Erfordernis von Schätzungen in den Vorjahren, Abweichungen von der Erklärung in den Vorjahren, hohe Abschlusszahlungen oder Erstattungen, Straf- und Bußgeldverfahren, steuerliche Beratung, Branchenzugehörigkeit, Umsatz, Gewinn, Reingewinnsatz oder die vom Bearbeiter einzuschätzende Kooperationsbereitschaft des Steuerpflichtigen maßgeblich.²¹⁵ Die Tendenz geht freilich auch bei dieser Einstufung dahin, die knappen personellen Verwaltungsressourcen möglichst effektiv einzusetzen und einen möglichst hohen Prozentsatz der Steuerfälle vollautomatisch zu prüfen.²¹⁶ Scheidet eine vollautomatische Prüfung aus, so soll die personelle Bearbeitung vorrangig auf die vom RMS als prüfbedürftig ausgeworfenen Sachverhalte beschränkt werden.²¹⁷ Eine vollständige personelle Prüfung dürfte dadurch die Ausnahme werden.²¹⁸ Mit dem Zurückdrängen der personellen Prüfung geht demnach auch eine geringere Aufgriffsquote von missbräuchlichen Gestaltungen einher. Daran ändert auch nichts, dass nach § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 AO ein Teil der Steuerfälle per Zufallsauswahl einer vollständigen personellen Prüfung zugewiesen wird.²¹⁹ Denn der Anteil an derart ausgesteuerten Fällen ist – schon um die verwaltungsökonomischen Vorteile des

²¹⁵ *Seer*, in Tipke/Kruse (Fn. 119), § 88 AO Rz. 70 (Januar 2017); vgl. für die Einkommensteuerveranlagung in Nordrhein-Westfalen *Münch*, DStR 2013, 212, 214 f.

²¹⁶ BT-Drucksache 18/7457, S. 69; *Ahrendt*, NJW 2017, 537, 539 zu Feststellungen des Bundesrechnungshofes 2012: „(...) traf faktisch die Maschine die Veranlagungsentscheidung“.

²¹⁷ BT-Drucksache 18/7457, S. 69: „risikoorientierte Steuerung der Bearbeitung“; der Bundesrechnungshof stellte 2012 fest, dass in mehreren Finanzämtern auch diese punktuelle Prüfung tatsächlich nicht oder nur überschlägig vorgenommen wurde, Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, 2012, S. 26 f. und 29 f.; erhebliche Mängel stellte auch der Bayerische Oberste Rechnungshof für die Überprüfung der im Zusammenhang mit der Anlage EÜR ausgegebenen Risikohinweise der Veranlagungszeiträume 2013–2015 fest, vgl. Bayerischer Oberster Rechnungshof, Jahresbericht 2018, S. 155 ff.

²¹⁸ Gl.A. *Baldauf*, DStR 2016, 833, 833.

²¹⁹ *Seer*, in Tipke/Kruse (Fn. 119), § 88 AO Rz. 73 ff. (Januar 2017); dadurch soll einerseits vermieden werden, dass Steuerpflichtige ihr Deklarationsverhalten an die Risikofilter anpassen, andererseits soll das RMS evaluiert und ggf. angepasst werden.

RMS nicht zu gefährden – derartig gering,²²⁰ dass er für die Erfassung von Missbrauchsfällen kaum relevant wird.²²¹

Es kann also festgehalten werden, dass die Aufdeckung von Gestaltungsmissbräuchen außerhalb der der Betriebsprüfung unterliegenden Fälle abnimmt.

b. Nach Einführung einer Anzeigepflicht

Vor diesem Hintergrund könnte die Anzeigepflicht zu einem vermehrten Aufgriff von missbräuchlichen Steuergestaltungen führen. Wie gezeigt, haben Anzeigepflicht und § 42 AO überschneidende Anwendungsbereiche, wobei die Schnittmenge von der konkreten Ausgestaltung der Anzeigepflicht abhängt. Dies könnte aus zwei Gründen zu einem verstärkten Aufgriff von Missbrauchsfällen führen:

Zum einen kann die Beschreibung des Modells in der Anzeige Informationen offenbaren, die die in personeller und zeitlicher Hinsicht punktuell ausgerichtete Steuererklärung in der Regel nicht bietet – etwa bei Modellen, die mehraktig über mehrere Veranlagungszeiträume verwirklicht werden, mehrere (möglicherweise verbundene) Steuerpflichtige oder verschiedene Rechtsordnungen betreffen.²²² Zum anderen kann die Anzeigepflicht auch ein Korrektiv zur abnehmenden personellen Prüfung der Steuerfälle darstellen.

²²⁰ Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, 2012, S. 25: 2 %; *Seer*, in *Tipke/Kruse* (Fn. 119), § 88 AO Rz. 77 (Januar 2017): 2–3 %; eine „statistische Repräsentativität“ fordert *Marx*, *Ubg.* 2016, 358, 361; zwar erfasst auch die Betriebsprüfung, wie gezeigt, nur einen kleinen Teil der gesamten Veranlagungsfälle, deren Bedeutung kann aber nicht ebenso gering eingeschätzt werden wie die der Zufallsauswahl; denn die Betriebsprüfungsfälle dürften im Hinblick auf das Missbrauchsrisiko eine andere Qualität aufweisen.

²²¹ Zumal nicht umfassend untersucht ist, wie intensiv die ausgesteuerten Fälle sodann tatsächlich überprüft werden, vgl. oben V.5.a.bb.

²²² Handelt es sich allerdings nach Rechtsauffassung der Finanzverwaltung um eine missbräuchliche Gestaltung, so kann der Steuerpflichtige verpflichtet sein, auch in der Steuerklärung umfassende Angaben zu der Gestaltung zu machen, welche die Finanzverwaltung in die Lage versetzt, eine abweichende Festsetzung vorzunehmen, vgl. dazu Fn. 285. Dann bliebe der überschießende Informationsgehalt der Anzeige auf äußere Umstände der Steuergestaltung beschränkt, sofern diese mitgeteilt werden müssen, wie bspw. Vergütungsstrukturen oder Geheimhaltungsvereinbarungen; dies dürfte in Deutschland indes eher die Ausnahme sein, s. oben V.2.

Sollte es dem Gesetzgeber gelingen, den Tatbestand einer Anzeigepflicht so auszugestalten, dass einerseits innovative, missbräuchliche Gestaltungen erfasst werden, andererseits die Anzahl der Anzeigen in einem praktikablen Rahmen bleibt,²²³ so könnten missbräuchliche Gestaltungen frühzeitig identifiziert und die jeweiligen Steuerfälle der rein maschinellen Veranlagung entzogen werden. Hierfür ist es zum einen denkbar – und im Hinblick auf die Rechtssetzungsfunktion wohl auch erforderlich –, die angezeigten Sachverhalte in zentralen Stellen auszuwerten. Bei einer sachgerecht begrenzten Anzeigepflicht erscheint zudem auch eine automatisierte Verknüpfung mit der Veranlagungsstelle möglich:

Die Anzeige einer Gestaltung in einem bestimmten Steuerfall könnte automatisiert zum Ausschluss der maschinellen Bearbeitung führen. Dies könnte einerseits dazu führen, dass den entsprechenden Gestaltungen häufiger unmittelbar die steuerliche Anerkennung versagt wird, sei es durch die Anwendung von § 42 AO, die vorrangige Auslegung der materiellen Norm oder die Anwendung einer speziellen Missbrauchsnorm. Andererseits könnte die Aussteuerung des Falles – aus Sicht der Finanzverwaltung – auch deshalb hilfreich sein, da dann darauf hingewirkt werden kann, dass die Veranlagung im Hinblick auf eine möglicherweise vorzunehmende Gesetzesänderung verfahrensrechtlich „offengehalten“ wird.²²⁴ Die Möglichkeit automatisierter Aussteuerung entfällt freilich, wenn – wie im aktuellen Länderentwurf²²⁵ – ein automatischer Konnex zwischen Anzeige der Gestaltung und dem einzelnen Veranlagungsfall nicht hergestellt wird. Dies ist jedenfalls insoweit zu begrüßen, als die hier angedeuteten negativen Folgen der Anzeigenerstattung eine – auch rechtlich erhebliche – Abschreckungswirkung entfalten können, die dazu führt, dass die Gestaltung gar nicht erst umgesetzt wird.²²⁶

6. Zwischenergebnis

Es zeigt sich, dass die Anwendungsbereiche der Anzeigepflicht und des § 42 AO gewisse Überschneidungen aufweisen, aber jeweils auch über den Anwendungsbereich des anderen Instruments hinausgehen. Wie stark die

²²³ Zu diesem Dilemma *Hey*, Gutachten Verfassungsmäßigkeit Anzeigepflicht (Fn. 4), S. 18 f.

²²⁴ Vgl. zum Einsatz von §§ 164, 165 AO in diesen Fällen *Hermenns/Münch/Modrzejewski/Rüsch*, IStR 2016, 803, 808 f.

²²⁵ S. oben III.3.b. und IV.

²²⁶ S. dazu unten IX.2.

Überschneidungen im Einzelnen sind, wird von der konkreten Ausgestaltung der Anzeigepflicht abhängen. Dieser Befund korrespondiert einerseits mit der möglichen Funktion der Anzeigepflicht, sowohl Anwendungsfälle des § 42 AO (Rechtsanwendungsfunktion) als auch legislatorischen Handlungsbedarf aufzudecken (Rechtssetzungsfunktion), andererseits mit der Einsicht, dass eine alle Missbrauchsfälle abdeckende Anzeigepflicht praktisch nicht administrierbar wäre.

Was die Veranlagungspraxis angeht, so ist anzunehmen, dass die zu erstattenden Anzeigen wegen ihres umfassenden Informationsgehalts und als Korrektiv zur abnehmenden personellen Prüfung in den Veranlagungsstellen zu einem verstärkten Aufgriff von Missbrauchsfällen führen werden.

VI. Folgen der Anzeigepflicht für die Anwendung von § 42 AO

Im Weiteren soll untersucht werden, welche Folgen sich aus der Einführung der Anzeigepflicht für die konkrete Anwendung von § 42 AO ergeben. Dabei sind drei Fallkonstellationen zu unterscheiden: Zunächst wird der Standardfall untersucht, in dem eine Gestaltung pflichtgemäß angezeigt wird, und der Frage nachgegangen, ob der Anzeige eine Indizwirkung für die Erfüllung des Tatbestands oder einzelner Tatbestandsmerkmale des § 42 AO zukommt. Die zweite Konstellation ist die pflichtwidrige Nichtanzeige, bei der zu prüfen ist, wie sich die möglichen Sanktionen auf § 42 AO auswirken, insbesondere ob eine Anwendung desselben als Form einer – bei wirtschaftlicher Betrachtung – doppelten Abschöpfung gesperrt sein könnte. Schließlich stellt sich die Frage, ob sich aus einer fehlenden finanzbehördlichen Reaktion Folgen ergeben – ob also die Finanzbehörde, die auf die Anzeige der Gestaltung nicht reagiert, nach der Gestaltungsumsetzung mit der Anwendung des § 42 AO präkludiert sein kann.

1. Folgen der Anzeige

Es wurde bereits dargelegt,²²⁷ dass eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen zu einer höheren Aufgriffsquote missbräuchlicher Steuergestaltungen führen kann. Aus Sicht des Steuerpflichtigen steigert die Anzeige das Risiko, dass in seiner Veranlagung § 42 AO geprüft und angewandt wird. Es bleibt aber festzuhalten, dass aus der Anzeige jenseits dieser erhöhten Aufgriffsgefahr keine weiteren Schlussfolgerungen für die Anwendung des § 42 AO gezogen werden können. Wie gezeigt, geht der Anwendungsbeereich der Anzeigepflicht über den des § 42 AO hinaus.²²⁸ Die Anzeige kann daher keinen Missbrauch indizieren und bedeutet erst recht nicht das Eingeständnis eines solchen. Man könnte aber daran denken, in diesen Fällen das Vorliegen eines Steuervorteils im Sinne des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO ohne Weiteres zu bejahen und/oder dem Steuerpflichtigen den Entlastungsnachweis nach § 42 Abs. 2 Satz 2 AO zu versagen. Denn da die Anzeigepflichten in der Regel auch an die Zielsetzung der Erzielung eines steuerlichen Vorteils anknüpfen,²²⁹ könnte durch die Anzeigenerstattung zugleich feststehen, dass ein solcher vorliegt und keine außersteuerlichen Gründe im Sinne des

²²⁷ S. oben V.5.b.

²²⁸ S. oben V.3.

²²⁹ S. oben III.2. und III.3. zu den jeweiligen Entwürfen.

§ 42 Abs. 2 Satz 2 AO vorhanden sind. Der Steuerpflichtige könnte sich zur Erstattung der Anzeige in Widerspruch setzen, wenn er im Veranlagungsverfahren das Vorliegen eines Steuervorteils verneint und/oder den Entlastungsnachweis zu führen versucht.

Dieser Schluss geht u.E. aber aus mehreren Gründen fehl: Zum einen treffen die Anzeigepflichten vorrangig den steuerlichen Berater, nicht aber den Steuerpflichtigen selbst.²³⁰ Der Berater erfüllt nicht eine Pflicht des Mandanten, sondern seine eigene. Die Anzeige ist unabhängig von einer Weisung des Mandanten zu erstatten. Die Auffassung, durch eine Gestaltung werde vorrangig ein steuerlicher Vorteil erstrebt, die den Berater zur Anzeige verpflichtet, muss der Steuerpflichtige nicht teilen. Zwar darf auch im Steuerrechtsverhältnis niemand einen Vorteil daraus erlangen, dass er *ihm obliegende Pflichten* auf einen Dritten auslagert.²³¹ Aus diesem Grund muss sich der Steuerpflichtige nach allgemeinen Grundsätzen das Verschulden seines Beraters zurechnen lassen.²³² Es gibt aber keinen darüber hinausgehenden, allgemeinen Grundsatz, nach dem der Steuerpflichtige gehindert wäre, sich zum Verhalten des Beraters *bei dessen eigener Pflichtenerfüllung* in Widerspruch zu setzen.

Zweitens ist – auch in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige selbst die Anzeige erstattet – zu beachten, dass die von der Anzeigepflicht aufgestellten Kriterien nicht deckungsgleich mit den Kriterien von § 42 Abs. 2 AO sind. Dieser verlangt einerseits einen objektiven Steuervorteil, zum anderen das Fehlen außersteuerlicher Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind. Demgegenüber variieren die Anforderungen in den Entwürfen: Abgestellt wird auf einen tatsächlich vorliegenden Steuervorteil²³³, auf den Steuervorteil als „wesentlichen Zweck“²³⁴, als „Ziel“²³⁵, als

²³⁰ S. oben III.2. und III.3. zu den jeweiligen Entwürfen.

²³¹ BFH v. 7.11.1990 – X R 143/88, BStBl. II 1991, 325, 327 m.w.N.

²³² BFH v. 7.11.1990 – X R 143/88, BStBl. II 1991, 325, 327: allgemeiner Rechtsgedanke; vgl. etwa die Regelungen zur Wiedereinsetzung und zumerspätungszuschlag, § 110 Abs. 1 S. 2 AO, § 152 Abs. 1 S. 2 HS. 2 AO.

²³³ Entwurf des Jahres 2007, s. oben III.3.a.aa.

²³⁴ Gutachten des Max-Planck-Instituts, s. oben III.3.a.bb., und Bund-Länder-Arbeitsgruppe, s. oben III.3.a.ee., letztere mit dem Zusatz „nicht: Hauptzweck“.

²³⁵ Länderentwurf 2018, s. oben III.3.b.

„Hauptvorteil“ der Gestaltung²³⁶ oder auf eine Gestaltung, von der „ihrer Zielsetzung nach [ein Steuervorteil] zu erwarten ist“ bzw. die „ihrer Zielsetzung nach in erster Linie [auf einen Steuervorteil] ausgerichtet ist“²³⁷. Ob diese unbestimmten Begriffe ihrerseits in Übereinstimmung mit § 42 Abs. 2 AO ausgelegt würden, ist kaum vorherzusagen.²³⁸ Jedenfalls scheint es nicht von vornherein ausgeschlossen, dass ein Steuervorteil zwar – um eine Formulierung herauszugreifen – wesentlicher Zweck einer Gestaltung ist, aber für diese dennoch beachtliche außersteuerliche Gründe bestehen.

Drittens lässt sich der Anzeigenerstattung ohnehin keine objektive Aussage zur Zielsetzung der Gestaltung entnehmen. Da die Anzeigepflicht bußgeldbewehrt ist und eine Nichtanzeige auch strafrechtlich relevant sein könnte,²³⁹ wird eine Anzeige aus Vorsichtsgründen bereits dann erstattet werden, wenn die bloße Möglichkeit besteht, die Verwaltung könnte den Tatbestand als erfüllt ansehen.²⁴⁰ Sanktionen für überobligatorisch erstattete Anzeigen werden bislang nicht diskutiert und wären im Hinblick auf die notwendigerweise unbestimmten und auslegungsbedürftigen Tatbestandsvoraussetzungen der Anzeigepflicht wohl auch unzulässig.²⁴¹ Durch die vorsorgliche Anzeige zur Vermeidung eines drohenden Bußgeldes und strafrechtlicher Konsequenzen kann der Steuerpflichtige daher nicht gehindert sein, zur Anwendung von § 42 Abs. 2 AO eine andere Auffassung zu vertreten. Andernfalls schüfe man in Grenzfällen ein Dilemma zu Lasten des Steuerpflichtigen: Er und sein

²³⁶ EU-Richtlinienentwurf, s. oben III.2.b. mit dem Zusatz „oder einer der Hauptvorteile, den eine Person unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände vernünftigerweise von einem Modell erwarten kann“, Richtlinie 2011/16/EU i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/822, Anhang IV, Teil I.

²³⁷ Schleswig-Holsteinischer Entwurf, s. oben III.3.a.cc.

²³⁸ Wenngleich eine einheitliche Auslegung des Worts „Steuervorteil“ angestrebt wird, vgl. Zwischenbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe v. 30.3.2017 (Fn. 75), n.v., S. 8, *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 53), S. 105.

²³⁹ Vgl. zum Strafrecht VIII.2.

²⁴⁰ Gl. A. *Elster*, NWB 2018, 1065.

²⁴¹ Was die Gefahr einer Überlastung der Finanzbehörden durch strategisches „*over-disclosure*“ nahelegt, vgl. im Zusammenhang mit der US-amerikanischen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen *Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 168), S. 208 f.; zum Bestimmtheitsproblem s. *Hey*, Gutachten Verfassungsmäßigkeit Anzeigepflicht (Fn. 4), S. 31 ff.; *Hey*, FR 2018, 633, 637 f.; *Osterloh-Konrad*, in Lüdicke, Internationale Geschäftstätigkeiten in der Nach-BEPS-Welt, 127, 137 f.

Berater könnten dann entweder keine Anzeige erstatten und entsprechende Sanktionen riskieren oder aber die Anzeige erstatten und in Kauf nehmen, dass für § 42 AO ein Steuervorteil bejaht wird und der Entlastungsbeweis gesperrt ist.

2. Folgen pflichtwidriger Nichtanzeige

a. Versagung des Steuervorteils

Die pflichtwidrige Nichtanzeige einer Steuergestaltung könnte zunächst dann relevant für die Anwendung von § 42 AO sein, wenn man die Nichtanzeige dadurch sanktionieren würde, dass der steuerliche Vorteil aus der nicht angezeigten Gestaltung versagt wird, also unmittelbar auf die materielle Steuerrechtslage eingewirkt wird. Die Rechtsfolge wäre dann im Ergebnis regelmäßig mit der des § 42 Abs. 1 Satz 3 AO identisch, so dass Letzterer in diesen Fällen obsolet wäre. Eine solche Sanktion sehen einzelne ausländische Anzeigepflichtigen vor,²⁴² in Deutschland ist sie aus guten Gründen bislang nicht Gegenstand der politischen Diskussion. Denn dadurch würde der Steuerpflichtige – unterstellt, die Gestaltung würde ohne die Sanktion erfolgreich sein – wegen einer ihm nicht zurechenbaren²⁴³ Pflichtverletzung seines steuerlichen Beraters mit einer höheren Steuer belastet, für die es keine Rechtfertigung gäbe. Bedenken bestünden selbst dann, wenn der Steuerpflichtige selbst anzeigepflichtig wäre (etwa bei *Inhouse*-Gestaltungen): Denn es kann nur in Ausnahmefällen davon ausgegangen werden, dass der steuerliche Vorteil kausal auf die Nichtanzeige zurückzuführen ist, da sich rückblickend kaum beurteilen lässt, ob und wie der Gesetzgeber auf eine pflichtgemäße Anzeige reagiert hätte.²⁴⁴ Durch eine solche Verquickung von Verfahrens- und materiellem Recht käme es zu einer leistungsfähigkeitswidrigen Besteuerung, wenn eine Gestaltung zwar anzeigepflichtig, bei näherer Betrachtung aber unproblematisch ist.

b. Bemessung des Bußgeldes am Steuervorteil

Die bisher diskutierten Entwürfe stufen die pflichtwidrige Nichtanzeige als Ordnungswidrigkeit ein und sehen eine Sanktionierung durch Bußgeld

²⁴² Vgl. *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 53), S. 142.

²⁴³ S. oben VI.1.

²⁴⁴ *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 53), S. 142; s. hierzu auch sogleich VI.2.b).

vor. Es stellt sich dann die Frage, ob das Bußgeld eine Sperrwirkung für die Anwendung des § 42 AO entfalten kann.

Bei der Bemessung des Bußgeldes wird zu berücksichtigen sein, ob durch die Nichtanzeige ein Steuervorteil erzielt wurde. Dies wird in den Entwürfen zum Teil ausdrücklich in die Bußgeldvorschriften aufgenommen,²⁴⁵ ergibt sich aber auch ohne Spezialregelung aus § 377 Abs. 2 AO i.V.m. § 17 Abs. 4 OWiG. Letzterer ist anwendbar auf alle Ordnungswidrigkeiten²⁴⁶ und verlangt die Abschöpfung der erzielten wirtschaftlichen Vorteile. Dabei sind auch mittelbare Vorteile dem Grunde nach erfasst.²⁴⁷ Telos der Regelung ist, dass sich die Ordnungswidrigkeit für den Täter bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht lohnen darf.²⁴⁸ Die Bemessung des Bußgeldes wird demnach eine sorgfältige Prüfung voraussetzen, ob der Anzeigepflichtige *durch die Nichtanzeige* (mittelbar) einen Steuervorteil erzielt hat.

Dies ist zu verneinen, wenn, wie im Regelfall, der Berater anzeigepflichtig ist. Gegenüber dem Steuerpflichtigen könnte § 42 AO – das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen unterstellt – dann unproblematisch angewandt werden.

Ist der Steuerpflichtige selbst anzeigepflichtig, ist die Frage, ob er durch die Nichtanzeige einen Steuervorteil erzielt hat, nicht leicht zu beantworten. Insoweit ist weiterhin dahingehend zu differenzieren, ob der Steuerpflichtige bereits veranlagt wurde oder nicht.

aa. Vor erstmaliger Veranlagung

Ein Steuervorteil dürfte auszuschließen sein, wenn der Steuerpflichtige noch nicht veranlagt wurde. So ist bereits fraglich, ob möglicherweise zukünftig eintretende Vorteile berücksichtigt werden können.²⁴⁹ Selbst wenn man aber auf einen zukünftigen Vorteil abstellen wollte, so wäre ein solcher jedenfalls

²⁴⁵ Vgl. etwa den Schleswig-Holsteinischen Entwurf, oben III.3.a.cc.

²⁴⁶ *Mitsch*, in *Karlsruher Kommentar zum OWiG*, 5. Aufl. 2018, § 17 Rz. 3.

²⁴⁷ *Krumm*, *NJW* 2011, 196, 197.

²⁴⁸ *Mitsch*, in *Karlsruher Kommentar* (Fn. 246), § 17 OWiG Rz. 113.

²⁴⁹ Dagegen spricht der klare Wortlaut des § 17 Abs. 4 OWiG: „aus der Ordnungswidrigkeit gezogen hat“; vgl. *Mitsch*, in *Karlsruher Kommentar* (Fn. 246), § 17 OWiG Rz. 114, 117: Berücksichtigung zukünftiger Vorteile nur in Ausnahmefällen, bspw. verfestigte Position, die sicher zu zukünftigen Gewinnen führt oder Wiederaufnahme des OWi-Verfahrens.

zu verneinen: Denn die Finanzbehörde wird mit Aufdeckung der Anzeigepflichtverletzung auch in der Lage sein, die Informationen zu erhalten, die sie bei ordnungsgemäßer Anzeige erhalten hätte. Hätte also die Anzeige zur Versagung des Steuervorteils geführt (bspw. durch Gesetzesänderung²⁵⁰ oder Anwendung von § 42 AO), so wird auch die Aufdeckung der Anzeigepflichtverletzung zur Versagung führen. Die bloß verspätete Informationserlangung dürfte nur in Ausnahmefällen zu einem Steuervorteil des Steuerpflichtigen führen (bspw. wenn der Steuerpflichtige trotz seiner Pflichtverletzung schutzwürdige Dispositionen getätigt hat und nunmehr eine rückwirkende Gesetzesänderung zu seinen Lasten ausscheidet oder wenn der Steuerpflichtige während des laufenden Gesetzgebungsverfahrens endgültig veranlagt wird).

Aus diesen Gründen wäre es in diesen Fällen regelmäßig unzulässig, mit der Bußgeldfestsetzung einen Steuervorteil abzuschöpfen. Die Frage der Sperrwirkung für § 42 AO stellt sich demnach nicht.²⁵¹

bb. Nach endgültiger Veranlagung

Ist der Steuerpflichtige bereits veranlagt worden und hat er aufgrund der anzeigepflichtigen Gestaltung einen Steuervorteil erzielt, so ist für die Anwendung von § 17 Abs. 4 OWiG bzw. der jeweiligen speziellen Bußgeldvorschrift eine hypothetische Kausalitätsbetrachtung erforderlich: Entfällt der Steuervorteil, wenn man die ordnungsgemäße Anzeige hinzudenkt? Die Antwort fällt schwer, da auch das hypothetische staatliche Verhalten hinzugedacht werden muss. Dieses kann vom Ignorieren der Anzeige über eine verschärfte Prüfung des Falls oder eine Anwendung von § 42 AO bis hin zu einer Rechtsänderung pro futuro oder mit Rückwirkung reichen. Insbesondere das Verhalten des Gesetzgebers mit allen politisch bedingten Unwägbarkeiten ist einer hypothetischen Betrachtung kaum zugänglich. Es wird daher nur selten möglich sein, mit hinreichender Sicherheit festzustellen, dass der Steuervorteil bei ordnungsgemäßer Anzeigenerstattung nicht einge-

²⁵⁰ Wird eine rückwirkende Gesetzesänderung erforderlich, sind die verfassungsrechtlichen Grenzen zu beachten, vgl. hierzu *Hermenns/Modrzejewski/Münch/Rüsch*, IStR 2016, 803, 807 f.; *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 53), S. 37 ff.

²⁵¹ Wird dennoch abgeschöpft, so wäre eine Sperrwirkung u.E. aber zu bejahen, s. unten VI.2.b.cc.

treten wäre.²⁵² Denkbar ist dies etwa in Fällen, in denen die Finanzbehörde bei anderen Nutzern desselben Modells, die die Modellnutzung angezeigt haben, § 42 AO angewandt hat, beim Steuerpflichtigen aber nicht. Lässt sich allerdings nicht mit hinreichender Sicherheit feststellen, dass der Steuervorteil bei ordnungsgemäßer Anzeige nicht eingetreten wäre, so ist im Zweifel von einer Abschöpfung abzusehen.²⁵³ Auch hier stellt sich also die Frage der Sperrwirkung für § 42 AO in der Regel nicht.²⁵⁴

cc. Nach Vorbehaltsveranlagung

Zwischen den beiden dargelegten Konstellationen liegt der Fall, in dem der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Aufdeckung der Anzeigepflichtverletzung nur unter Vorbehalt veranlagt wurde, etwa weil er der Betriebsprüfung unterliegt. § 42 AO wird dann mangels intensiver Prüfung in der Vorbehaltsveranlagung nicht angewandt worden sein. Auch in diesen Fällen gilt zunächst das zur endgültigen Veranlagung Gesagte: In der Regel wird sich nicht feststellen lassen, dass der Steuervorteil kausal auf der Nichtanzeige beruht, so dass eine Abschöpfung durch das Bußgeld nicht vorzunehmen ist. Sollte die Bußgeldstelle oder ggf. das zuständige ordentliche Gericht jedoch – aus welchen Gründen auch immer – den Steuervorteil dennoch durch das Bußgeld abschöpfen, so stellt sich die Frage, ob eine spätere Anwendung zulasten des Steuerpflichtigen möglich ist, wenn etwa die Betriebsprüfung nunmehr § 42 AO anwenden möchte. U.E. ist die spätere Anwendung des § 42 AO in diesen Fällen gesperrt. Es kann dann bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht mehr vom Vorliegen eines Steuervorteils im Sinne des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO ausgegangen werden. Zwar beeinflusst das Bußgeld die Steuerfestsetzung technisch nicht, so dass bei einer ausschließlichen Betrachtung der Steuerfestsetzung ein Steuervorteil einträte.²⁵⁵ Es muss aber gesehen werden, dass dieser Steuervorteil wirtschaftlich durch das Bußgeld neutralisiert wird. Dieses dient gerade nicht nur spezial- und generalpräventiven Zwecken, sondern

²⁵² Wobei hier im Einzelfall nach der Art der Gestaltung zu differenzieren wäre, vgl. dazu die Ausführungen unter VIII.2.a.

²⁵³ Eine Schätzung ist nur zulässig, wenn die Erlangung eines Vorteils dem Grunde nach feststeht, dessen Berechnung aber Schwierigkeiten aufweist, vgl. *Sackreuther*, in BeckOK OWiG, § 17 Rz. 135 (Januar 2018).

²⁵⁴ Wird dennoch abgeschöpft, so wäre eine Sperrwirkung u.E. aber zu bejahen, s. unten VI.2.b.cc.

²⁵⁵ Das Bußgeld wäre auch seinerseits steuerlich nicht abzugsfähig, § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 EStG (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG).

soll nach § 17 Abs. 4 OWiG ausdrücklich auch den wirtschaftlichen Vorteil abschöpfen.²⁵⁶ Zwischen Bußgeld und Steuervorteil besteht demnach nicht nur ein betragsmäßiger, sondern auch ein innerer, inhaltlicher Zusammenhang: Es ist gerade der durch die Gestaltung eintretende Vorteil, der durch das Bußgeld abgeschöpft wird. Dies schließt eine weitere Korrektur nach § 42 Abs. 1 Satz 3 AO aus, da der Steuervorteil sonst im wirtschaftlichen Ergebnis nicht nur versagt, sondern doppelt abgeschöpft, also in sein Gegenteil verkehrt würde.

Ergänzend stellt sich die Frage, ob die Finanzbehörde erkennen kann, dass bei der Bußgeldbemessung der Steuervorteil abgeschöpft wurde. Ist über die Bußgeldhöhe gerichtlich entschieden, lässt sich dies der Entscheidungsbegründung entnehmen. Liegt nur ein Bußgeldbescheid vor, muss dieser gem. § 66 Abs. 3 OWiG nicht begründet werden. Die objektive Beweislast für das Vorliegen der Voraussetzungen von § 42 AO liegt zwar bei der Finanzbehörde,²⁵⁷ beruft sich der Steuerpflichtige allerdings auf eine erfolgte bußgeldrechtliche Vermögensabschöpfung, dürfte die Beweislast insoweit bei ihm liegen.

3. Keine Sperrwirkung bei fehlender Reaktion auf die Anzeige

Innerhalb der Bund-Länder-Arbeitsgruppe wurde die Frage diskutiert, ob eine fehlende Reaktion der Finanzverwaltung auf die Anzeige eine Sperrwirkung für die Anwendung des § 42 AO nach sich ziehen könnte.²⁵⁸ Dies ist bemerkenswert, weil die Finanzverwaltung zwar nach den bisherigen Entwürfen gesetzlich nicht zu einer Reaktion auf die Anzeige (etwa durch Positiv-/Negativlisten, Verwaltungsanweisungen etc.) verpflichtet werden soll, offenbar aber dennoch eine Sperrwirkung befürchtet wird.

Hierzu ist zunächst festzuhalten, dass es u.E. dringend geboten wäre, im Zuge der Schaffung einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungen auch Maßnahmen zur Verbesserung der Planungssicherheit des Steuerpflichtigen zu ergreifen.²⁵⁹ Das Gutachten des Max-Planck-Instituts formuliert hierzu tref-

²⁵⁶ Vgl. *Gürtler*, in Göhler, OWiG, 17. Aufl. 2017, Vor § 1 Rz. 9.

²⁵⁷ *Drüen*, in Tipke/Kruse (Fn. 119), § 42 AO Rz. 54 (Mai 2010).

²⁵⁸ Zwischenbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe v. 30.3.2017 (Fn. 75), n.v., S. 10.

²⁵⁹ Vgl. *Seer*, DB 2018, M28, M29.

find, dass Transparenz im Steuerrecht keine Einbahnstraße bleiben darf.²⁶⁰ Da jedoch politisch Maßnahmen zur Verbesserung der Planungssicherheit des Steuerpflichtigen zurzeit ausgeschlossen scheinen, ist die Frage nach der Sperrwirkung auf Grundlage einer Anzeigepflicht zu beantworten, die gerade keine Reaktion der Finanzverwaltung vorschreibt. Eine solche Ausgestaltung der Anzeigepflicht unterstellt, lässt sich eine Sperrwirkung u.E. nicht begründen.²⁶¹

a. *Venire contra factum proprium*

Man könnte zunächst an einen Fall des *venire contra factum proprium*²⁶² denken: Wenn die Finanzverwaltung alle Einzelheiten einer Gestaltung durch Anzeigenerstattung erfahren hat, aber gleichwohl keine Verwaltungsanweisungen zur Anwendung von § 42 AO veröffentlicht oder auf andere Art verlautbart, dass sie die Gestaltung für missbräuchlich hält, dann könnte sie sich widersprüchlich verhalten, wenn sie in der konkreten Veranlagung dennoch § 42 AO anwenden möchte. Man würde dann in der fehlenden Reaktion auf die Anzeige eine konkludente Duldung der Steuergestaltung sehen, durch die die Verwaltung sich selbst bindet.

Dagegen spricht allerdings bereits, dass der Grundsatz von Treu und Glauben, aus dem sich das Verbot widersprüchlichen Verhaltens ableitet, nur in einem konkreten, personalisierten Rechtsverhältnis anwendbar ist. Das Verbot treuwidrigen Verhaltens trifft in erster Linie natürliche Personen, ggf. in ihrer Eigenschaft als Repräsentanten des Staates.²⁶³ Deshalb greift es zu kurz, ein widersprüchliches Verfahren *des Staates* oder *der Finanzbehörden* in ihrer Gesamtheit festzustellen. Soweit die Entwürfe konkrete Verfahrensvorschriften vorsehen, wird in der Regel eine Übermittlung der Anzeigen

²⁶⁰ Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten (Fn. 53), S. 149 ff.

²⁶¹ Gl.A. die Gesetzesbegründung des Entwurfs aus dem Jahre 2007, vgl. BR-Drucks. 544/1/07, S. 71.

²⁶² Zur Anwendbarkeit im Steuerrechtsverhältnis BFH v. 26.8.1986 – IX R 6/81, BStBl. II 1987, 164, 167; BFH v. 5.10.2004 – VII R 37/03, BStBl. II 2005, 238, 240; BFH v. 5.11.2009 – IV R 40/07, BStBl. II 2010, 720, 722.

²⁶³ *Drüen*, in Tipke/Kruse (Fn. 119), § 4 AO Rz. 132 (Oktober 2011) m.w.N.

an das Bundeszentralamt für Steuern vorgeschlagen.²⁶⁴ Es liegt nahe, dass die Auswertung sodann auch auf Bundesebene, also beim Bundeszentralamt oder beim Bundesministerium der Finanzen erfolgen würde. Selbst wenn die Informationen aus der Anzeige zugleich der Veranlagungsstelle zugeleitet würden, gäbe es für diese jedenfalls im Vorfeld der Veranlagung keinerlei Veranlassung, tätig zu werden. Denn die allgemeine finanzbehördliche Fürsorgepflicht beschränkt sich nach § 89 Abs. 1 Satz 1 AO auf abzugebende Erklärungen und zu stellende Anträge. Sie kann auch unter Berücksichtigung ihrer verfassungsrechtlichen Fundierung²⁶⁵ nicht dazu herangezogen werden, die Veranlagungsstelle entgegen der Intention des Gesetzgebers bei Schaffung der Anzeigepflicht zur Beratung bei der steuergünstigen Sachverhaltensgestaltung zu verpflichten.²⁶⁶

Der Vorwurf der Untätigkeit träfe demnach allenfalls die handelnden (Bundes-)Beamten der die Anzeige auswertenden Stelle. Die spätere Anwendung von § 42 AO erfolgt hingegen durch Landesbeamte in der Veranlagungsstelle, möglicherweise nach Aufarbeitung durch die (Landes- oder Bundes-)Betriebsprüfung und in Koordination mit den Mittelbehörden und dem jeweiligen Landesfinanzministerium. Daher sind weder die handelnden Personen noch die dahinter stehenden Behörden identisch. Schon aus diesem Grund wird sich der Vorwurf widersprüchlichen Verhaltens kaum begründen lassen. Selbst wenn im Einzelfall dieselben Behörden tätig würden, dürfte es aber einem widersprüchlichen Verhalten fehlen. Denn die Nichtreaktion auf

²⁶⁴ So in den Entwürfen der Jahre 2007 und 2018, s. oben III.3.a.aa. und b., sowie im Schleswig-Holsteinischen Entwurf, s. oben III.3.a.cc., in letzterem zwar nicht für die durch den Steuerpflichtigen zu erstattende Anzeige, die dann aber zeitlich zusammen mit der Steuererklärung abzugeben ist, so dass sich die Frage widersprüchlichen Verhaltens kaum stellen wird. Die Bund-Länder-Arbeitsgruppe spricht von einer zentralen Auswertungsstelle, die demnach auch jedenfalls nicht mit der jeweiligen Veranlagungsstelle identisch ist, Zwischenbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe v. 30.3.2017 (Fn. 75), n.v., S. 20.

²⁶⁵ Vgl. *Kallerhoff/Fellenberg*, in *Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG*, 9. Aufl. 2018, § 25 Rz. 11 zum insoweit wortgleichen § 25 Abs. 1 VwVfG.

²⁶⁶ Vgl. *Seer*, in *Tipke/Kruse* (Fn. 119), § 89 AO Rz. 4 (Januar 2017); zum Verhältnis zur verbindlichen Auskunft s. unten VII.

die Anzeige ist das vom Gesetzgeber ausdrücklich vorgesehene Verhalten,²⁶⁷ dem sich gerade keine Billigung der Gestaltung entnehmen lassen soll. Demnach fehlt es an einem Verhalten, zu dem sich die nachfolgende Anwendung des § 42 AO in Widerspruch setzen könnte.

b. Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen

Ein anderer Anknüpfungspunkt einer möglichen Sperrwirkung könnte das schutzwürdige Vertrauen des Steuerpflichtigen sein, dass seine Gestaltung nicht als missbräuchlich eingestuft wird. Denn Vertrauen des Bürgers kann auch durch Akte des Staates in seiner Gesamtheit entstehen, ohne dass es auf einen personalen Bezug ankäme.²⁶⁸ Nimmt der Staat die Anzeige einer Gestaltung hin, ohne darauf durch den Anstoß einer Gesetzesinitiative, die Veröffentlichung von Verwaltungsanweisungen oder Ähnliches zu reagieren, so könnte der Steuerpflichtige dies als Billigung der Gestaltung verstehen.

Dass entsprechendes Vertrauen auch betätigt wird, also erhebliche Dispositionen getätigt werden, ist im Bereich der Steuergestaltung ohne Weiteres vorstellbar. Es muss aber näher betrachtet werden, worauf sich das Vertrauen des Steuerpflichtigen konkret stützt. Hier kommt nur die Untätigkeit der die Anzeigen auswertenden Stelle in Betracht. Untätigkeit kann aber nur dann vertrauensbegründend wirken, wenn Tätigkeit erwartet werden darf.²⁶⁹ Dies ist bei einer Anzeigepflicht, die eine Reaktionspflicht der Verwaltung mit voller Absicht gerade nicht vorsieht,²⁷⁰ nicht der Fall. Anderenfalls würde die Verwaltung entgegen der gesetzgeberischen Intention zu einer Reaktion gezwungen, um eine Sperrwirkung bei § 42 AO zu vermeiden. Es sei nochmals betont, dass sich über das Erfordernis einer solchen Reaktionspflicht

²⁶⁷ Im Hinblick auf die umfangreiche Diskussion um eine Reaktionspflicht (vgl. etwa *Kessler/Eicke*, BB 2007, 2370, 2377 f.; *Beuchert/Osterloh-Konrad*, IStR 2014, 643, 646 f.; Zwischenbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe v. 30.3.2017 (Fn. 75), n.v., S. 26 f.; zuletzt im Zuge einer Veranstaltung des FM Schleswig-Holstein, vgl. Stbg 2018, 145, 146) wird man das Fehlen einer entsprechenden Regelung als „beredtes Schweigen“ verstehen dürfen; auch die Begründung des aktuellen Länderentwurfs verneint eine Reaktionspflicht ausdrücklich, Länderentwurf 2018, n.v., S. 6.

²⁶⁸ *Drüen*, in Tipke/Kruse (Fn. 119), § 4 AO Rz. 133 (Oktober 2011) m.w.N.

²⁶⁹ *Drüen*, in Tipke/Kruse (Fn. 119), § 4 AO Rz. 142 (Oktober 2011) m.w.N.

²⁷⁰ S. zur Diskussion um eine Reaktionspflicht *Kessler/Eicke*, BB 2007, 2370, 2377 f.; *Beuchert/Osterloh-Konrad*, IStR 2014, 643, 646 f.; Zwischenbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe v. 30.3.2017 (Fn. 75), n.v., S. 26 f.

durchaus diskutieren lässt. Sie kann u.E. aber nicht über den Umweg der Sperrwirkung künstlich hergestellt werden.

Es kann auch im Ergebnis kaum überzeugen, die Finanzverwaltung auf diese Weise dazu zu zwingen, auf die Anzeige einer Gestaltung durch eine flächendeckende Verwaltungsanweisung zu reagieren. Die Wertungsoffenheit des § 42 AO erfordert in jedem Einzelfall eine sorgfältige Prüfung aller Umstände, welche sich die Finanzverwaltung dann auch vorbehalten dürfen muss.

4. Zwischenergebnis

Zusammenfassend lässt sich für die verschiedenen Fallkonstellationen Folgendes festhalten: Die Anzeigenerstattung an sich hat keinen Einfluss auf die Anwendung des § 42 AO und darf insoweit nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen. Gleiches gilt für eine pflichtwidrige Nichtanzeige. Andererseits kann der Steuerpflichtige ohne besondere Regelung aus einer fehlenden Reaktion der Finanzbehörde auf seine Anzeige auch keine Sperre für die Anwendung des § 42 AO herleiten. Das Verhältnis zum Bußgeldsystem schließlich ist komplex und könnte die Bußgeldstellen hinsichtlich der Bemessung des erlangten Vorteils im Einzelfall vor Probleme stellen. Im Regelfall wird von einer Abschöpfung des steuerlichen Vorteils durch das Bußgeld aber abzusehen sein. Jedenfalls muss aber darauf geachtet werden, dass es im wirtschaftlichen Ergebnis nicht zu einer Doppelabschöpfung des Gestaltungsvorteils kommt.

VII. Verhältnis zur verbindlichen Auskunft

Nachdem gezeigt wurde, dass die Einführung einer Anzeigepflicht ohne besondere Regelung nicht zu einer Verstärkung der Planungssicherheit des Steuerpflichtigen führen würde, stellt sich die Frage, ob der Steuerpflichtige im Anwendungsbereich von § 42 AO bzw. der Anzeigepflicht auf anderem Wege Rechtssicherheit erlangen kann. Hierfür kommt namentlich die verbindliche Auskunft gem. § 89 Abs. 2 AO in Betracht.

Nach AEAO zu § 89 Rn. 3.5.4 sollen verbindliche Auskünfte nicht erteilt werden, wenn „die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund steht“, wobei ausdrücklich die „Prüfung von Steuersparmodellen“ als Beispiel genannt wird. Diese Verwaltungsanweisung steht zwar in der Kritik.²⁷¹ Die Praxis zeigt jedoch, dass das intendierte Ermessen von den Finanzbehörden sogar eher als auf null reduziert verstanden wird. Ungeachtet der Frage, was unter dem Begriff des Steuersparmodells zu verstehen ist, dürften sich die Anwendungsbereiche der verbindlichen Auskunft einerseits und § 42 AO andererseits wegen dieser Hürde ausschließen. Denn Gestaltungen fallen nur dann unter § 42 AO, wenn keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe im Sinne des § 42 Abs. 2 Satz 2 AO angeführt werden können. Für anzeigepflichtige Gestaltungen, die nicht unter § 42 AO fallen, kann dies nicht so absolut formuliert werden. Auch wenn eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen in der Regel ebenfalls an das Merkmal des Steuervorteils anknüpfen wird,²⁷² so können sich hier doch durchaus Abweichungen ergeben. Während eine verbindliche Auskunft nach AEAO zu § 89 Rn. 3.5.4. dann nicht erteilt wird, wenn die Erzielung des Steuervorteils *im Vordergrund* steht, kann es für die Anzeigepflicht schon genügen, dass überhaupt auf einen Steuervorteil abgezielt wird (auch wenn dies nicht das Hauptziel sein muss).²⁷³ Die EU-Richtlinie sieht für manche Gestaltungen einen Test vor, nach dem es genügt, wenn *einer der Hauptvorteile* in der Erlangung eines Steuervorteils liegt.

²⁷¹ Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Habil. Köln, 2002, S. 705 f.; Seer, FR 2017, 161, 164; F. Kirchhof, in FS Spindler, 2011, S. 463, 470; verteidigend Neumann, DStJG 33 (2010), 73, 79.

²⁷² Etwa Länderentwurf 2018, n.v., § 138d Abs. 5 S. 1 AO-E, oben III.3.b.; Schleswig-Holsteinischer Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Meldepflicht für Steuergestaltungen, n.v., § 138a Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO-E, oben III.3.a.cc.; Zwischenbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe v. 30.3.2017 (Fn. 75), n.v., S. 7 f., oben III.3.a.ee.; Richtlinie 2011/16/EU i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/822, Anhang IV, Teil I und oben III.2.b.

²⁷³ Vgl. Länderentwurf 2018, n.v., § 138d Abs. 5 S. 1 AO-E, oben III.3.b.

Andere Gestaltungen sind sogar unabhängig von einem Steuervorteil anzeigepflichtig.²⁷⁴ Eine verbindliche Auskunft wäre für diese Fälle also durchaus denkbar und würde insbesondere im Einklang mit dem AEAO stehen. Es ist allerdings zu vermuten, dass in der Praxis die Erteilung verbindlicher Auskünfte im Anwendungsbereich einer Anzeigepflicht dennoch sehr restriktiv erfolgen wird.²⁷⁵

²⁷⁴ Zu den verschiedenen Kennzeichen anzeigepflichtiger Gestaltungen und der Abhängigkeit der Anzeigepflicht vom „*Main benefit*“-Test für manche Gestaltungen vgl. Ausführungen oben unter III.2.b.

²⁷⁵ Vgl. hierzu den Vorschlag von *Seer*, DB 2018, M28, M29: Statt Anzeigepflicht solle die Möglichkeit der Erteilung einer verbindlichen Auskunft gerade auch für Steuergestaltungen bestehen. Berater würden diese Möglichkeit bereits aus haftungsrechtlichen Gründen nutzen, so dass der Staat die gewünschten Informationen ohne Anzeigepflicht erlangen könnte; vgl. auch § 138d Abs. 4 Satz 2 Nr. 3 AO-E des Länderentwurfs 2018, nach dem die Anzeigepflicht des Steuerpflichtigen entfällt, wenn er einen Antrag auf verbindliche Auskunft gestellt hat.

VIII. Exkurs: Verhältnis zum Steuerstrafrecht

Schließlich stellt sich noch die Frage nach dem Zusammenhang zwischen Anzeigepflicht, missbräuchlichen Gestaltungen im Sinne des § 42 AO und dem Steuerstraf- und -ordnungswidrigkeitenrecht (§§ 369 ff. AO).

1. Gestaltungsmissbrauch und Steuerstrafrecht

Zunächst wird dabei der Blick auf missbräuchliche Gestaltungen gerichtet. Auch wenn dem Gestaltungsmissbrauch begrifflich schnell etwas Negatives beigemessen wird, so handelt es sich bei missbräuchlichen Gestaltungen zunächst einmal um *legale* Gestaltungen. Steuerstrafrechtliche Relevanz kommt diesen nicht per se zu. Anders wird dies erst, wenn der Finanzbehörde in diesem Zusammenhang unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht werden (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder die Finanzbehörde pflichtwidrig über bestimmte Tatsachen in Unkenntnis gelassen wird (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO). Soweit falsche oder fehlende Angaben zu einer Nichtanwendung von § 42 AO durch die Finanzverwaltung führen,²⁷⁶ liegt ein Erfolg im Sinne des § 370 Abs. 1, Abs. 4 AO vor. Aufgrund der Wertungsoffenheit des § 42 AO können sich Probleme mit dem strafrechtlichen Bestimmtheitsgebot (Art. 103 Abs. 2 GG) ergeben.²⁷⁷ Weitergehende besondere Zusammenhänge zwischen § 42 AO und dem Steuerstrafrecht ergeben sich jedoch nicht.²⁷⁸ Insbesondere folgt aus § 42 AO keine eigenständige Anzeigepflicht im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.²⁷⁹

²⁷⁶ Weil beispielsweise die falschen oder fehlerhaften Angaben die Möglichkeit der Prüfung des § 42 AO durch die Finanzverwaltung versperrt oder erschwert haben, vgl. *Joecks*, in *Joecks/Jäger/Randt*, *Steuerstrafrecht*, 8. Aufl. 2015, § 370 AO Rz. 198.

²⁷⁷ So *Ratschow*, der deshalb die Strafbarkeit in diesen Fällen davon abhängig machen möchte, ob es sich um eine Fallgruppe des § 42 AO handelt, für welche die Rspr. hinreichend bestimmte Grundsätze entwickelt hat; vgl. *Ratschow*, in *Klein* (Fn. 92), § 42 AO Rz. 15. A.A. wohl *Joecks* in *Joecks/Jäger/Randt* (Fn. 276), § 370 AO Rz. 199, der § 370 Abs. 1 AO nicht als echten Blankett-Tatbestand einstuft und deshalb keine verfassungsrechtlichen Bedenken hinsichtlich des Bestimmtheitsgebots sieht.

²⁷⁸ Vgl. *Joecks*, in *Joecks/Jäger/Randt* (Fn. 276), § 370 AO Rz. 198 ff.

²⁷⁹ Vgl. BGH v. 11.7.2008 – 5 StR 156/08, *NStZ* 2009, 273, 274.

2. Anzeigepflicht und Steuerstrafrecht

Die Zusammenhänge zwischen einer Anzeigepflicht und den steuerstrafrechtlichen Normen erweisen sich demgegenüber als deutlich komplexer. Auch wenn die Anzeigepflicht regelmäßig von einer Bußgeldvorschrift flankiert wird,²⁸⁰ schließt dies nicht aus, dass strafrechtliche Sanktionen drohen, wenn – etwa im Rahmen einer Betriebsprüfung – festgestellt wird, dass die Anzeigepflicht verletzt wurde.²⁸¹ Jedoch wird eine Strafbarkeit in diesem Zusammenhang eher die Ausnahme sein. Insoweit ist zwischen der pflichtwidrigen Nichtanzeige und der pflichtwidrigen Nichtangabe einer Registriernummer in der Steuererklärung als potentielle Tathandlung zu unterscheiden:

a. Nichtanzeige trotz bestehender Anzeigepflicht

Denkbar wäre eine Verwirklichung von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO durch den Intermediär bzw. durch den Steuerpflichtigen im Fall der Nichtanzeige einer anzeigepflichtigen Gestaltung.²⁸² Regelmäßig wird es in diesen Fällen jedoch – abhängig von dem *Typ* der anzeigepflichtigen Gestaltung²⁸³ – am Taterfolg im Sinne des § 370 Abs. 4 AO scheitern. Betrifft die Nichtanzeige eine Gestaltung, welche auch bei erfolgter Anzeige nach dem Willen des Gesetzgebers Eingang in die Besteuerung gefunden hätte, oder aber eine uner-

²⁸⁰ Vgl. zu den einzelnen Entwürfen oben III.2. und III.3.

²⁸¹ Falls eine Handlung gleichzeitig Straftat und Ordnungswidrigkeit ist, wird gemäß § 377 Abs. 2 AO i.V.m. § 21 Abs. 1 S. 1 OWiG grundsätzlich nur das Strafgesetz angewandt.

²⁸² Dies scheint nicht abwegig, wird doch beispielsweise bei einer Verletzung der Anzeigepflicht aus § 30 Abs. 1 ErbStG bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen eine Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO bejaht, vgl. *Pahlke*, in Fischer/Pahlke/Wachter, 6. Aufl. 2017, § 30 ErbStG Rz. 71; *Jülicher*, in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, § 30 ErbStG Rz. 51 (Juni 2017). Das Gleiche gilt für eine Verletzung einer sich aus § 153 AO ergebenden Anzeigepflicht, vgl. *Ransiek*, in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rz. 334 ff. (Oktober 2013), sowie für unterbliebene Anzeigen über die Erwerbstätigkeit nach § 138 AO, vgl. *Rätke*, in Klein (Fn. 92), § 138 AO Rz. 17. Die für § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erforderliche Handlungspflicht würde sich unproblematisch aus dem Tatbestand der Anzeigepflicht ergeben. Zur Handlungspflicht als konstitutivem Merkmal des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO vgl. *Krumm*, in Tipke/Kruse (Fn. 119), § 370 AO Rz. 64 (Oktober 2016).

²⁸³ Welcher Typ objektiv vorliegt, wird als Rechtsfrage vom Strafgericht selbst zu beantworten sein.

wünschte Gestaltung, für die erst noch eine gesetzliche Regelung geschaffen werden müsste, so tritt keine Steuerverkürzung ein.

Allenfalls für die Nichtanzeige missbräuchlicher Gestaltungen kommt deshalb eine Strafbarkeit in Betracht. In diesen Fällen wird die Finanzverwaltung jedoch häufig trotz Nichtanzeige Kenntnis von allen für die Besteuerung relevanten Informationen haben (sei es bei fehlender Anzeige durch den Intermediär durch eine Anzeige des Steuerpflichtigen²⁸⁴ oder sei es durch die Angabe der Informationen in der Steuererklärung²⁸⁵), sodass das Tatbestandsmerkmal der *Unkenntnis* nicht erfüllt wäre.²⁸⁶

Ist im Einzelfall jedoch Unkenntnis zu bejahen und wendet die Finanzverwaltung § 42 AO bei der Veranlagung nicht an, tritt ein Taterfolg ein. Auch die Kausalität der Nichtanzeige für die Nichtanwendung des § 42 AO wird man dann regelmäßig bejahen können.²⁸⁷ Gleiches gilt für die Zurechenbarkeit, welche wohl insbesondere nicht aufgrund einer möglichen Ermittlungs-

²⁸⁴ Eine subsidiäre Anzeigepflicht des Steuerpflichtigen sieht beispielsweise der Länderentwurf 2018 vor, vgl. III.3.b).

²⁸⁵ Stuft der Steuerpflichtige eine Gestaltung als nicht missbräuchlich ein, kann er dennoch zur Mitteilung aller Tatsachen verpflichtet sein, die die Finanzbehörde in die Lage versetzen, eine abweichende rechtliche Beurteilung vorzunehmen. Dies hängt davon ab, wie gefestigt die Einstufung der Gestaltung durch die Finanzverwaltung als missbräuchlich ist. Zum erforderlichen Umfang der Tatsachenangaben bei divergierenden Rechtsauffassungen vgl. *Hellmann*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 118), § 370 AO Rz. 85 ff. (November 2001). Demnach wird der Steuerpflichtige wohl nicht verpflichtet sein, alle Umstände einer Gestaltung mitzuteilen, wenn sich zu dieser Gestaltung noch keine allgemeine Rechtsauffassung entwickelt hat.

²⁸⁶ Das Tatbestandsmerkmal „In-Unkenntnis-Lassen“ ist nämlich dann ausgeschlossen, wenn die Finanzbehörden auf anderem Wege von den entsprechenden Tatsachen rechtzeitig Kenntnis erlangen, vgl. *Joecks*, in *Joecks/Jäger/Randt* (Fn. 276), § 370 AO Rz. 232. Auf wen genau hinsichtlich der Unkenntnis abzustellen ist, ist umstritten, soll hier aber nicht weiter dargelegt werden, vgl. dazu *Hellmann*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 118), § 370 AO Rz. 98 f. (März 2011).

²⁸⁷ Auch eine alternative Kausalität sowie eine mittäterschaftliche oder nebtäterschaftliche Begehung von Intermediär und Steuerpflichtigem könnten in diesen Fällen in Betracht kommen. Zu den Voraussetzungen einer mittäterschaftlichen Begehung vgl. *Peters*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 118), § 370 AO Rz. 366 ff. (Mai 2017); zu den Besonderheiten für die Unterlassungsvariante s. zudem § 370 AO Rz. 373 (Mai 2017).

pflichtverletzung des Finanzamts zu verneinen wäre.²⁸⁸ In diesen Fällen wäre somit der objektive Tatbestand von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erfüllt. Wird eine Anzeige unterlassen, um die steuerliche Berücksichtigung einer Gestaltung sicherzustellen, wird auch von – zumindest bedingtem – Vorsatz ausgegangen werden können.²⁸⁹

Im Ergebnis ist somit für die Fälle der Nichtanzeige einer missbräuchlichen Gestaltung eine Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO möglich. Sollte lediglich leichtfertig gehandelt werden, kommt eine Ordnungswidrigkeit nach § 378 Abs. 1 AO in Betracht.

b. Nichtangabe der Registriernummer

Weitere strafbewehrte Handlung könnte die Nichtangabe einer zugeteilten Registriernummer durch den Steuerpflichtigen in der Steuererklärung sein, sofern die Anzeigepflicht eine derartige Angabe vorsieht.²⁹⁰ Insoweit könnte § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO einschlägig sein.²⁹¹

²⁸⁸ Die objektive Zurechnung wird beispielsweise verneint, wenn die Finanzverwaltung trotz Kenntnis von unrichtigen Angaben eine erklärungsgemäße Veranlagung durchführt (vgl. *Krumm*, in *Tipke/Kruse* (Fn. 119), § 370 AO Rz. 121 (Oktober 2016)), da dann der Erfolg nicht dem Täter zugerechnet werden kann. Erforderlich ist aber stets die positive Kenntnis der relevanten Umstände, ein „hätte erkennen können“ reicht gerade nicht, vgl. *Krumm*, in *Tipke/Kruse* (Fn. 119), § 370 AO Rz. 121 (Oktober 2016). Drängt sich ein Fall des § 42 AO jedoch aus der Erklärung nahezu auf, könnte man sich in einem Grenzbereich befinden, wobei auch hier stets das Merkmal der „Unkenntnis“ im Blick zu halten ist.

²⁸⁹ Auch wenn Ausnahmen durchaus denkbar sind. Für den – für § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ausreichenden – bedingten Vorsatz genügt es allerdings, wenn der Täter einen Erfolg als möglicherweise eintretend sieht und diese mögliche Folge billigend in Kauf nimmt, vgl. *Krumm*, in *Tipke/Kruse* (Fn. 119), § 370 AO Rz. 123 (Oktober 2016).

²⁹⁰ S. zu den Entwürfen oben III.2. und 3.

²⁹¹ Genauso wie das „Verschweigen“ von Einnahmen wird auch das „Verschweigen“ der Registriernummer in der Steuererklärung unter die Begehungsvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO fallen. Zu den Details der Abgrenzung zwischen Begehungsvariante (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) und der Unterlassungsvariante (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) vgl. *Krumm*, in *Tipke/Kruse* (Fn. 119), § 370 AO Rz. 38 (Oktober 2016).

Denkbare Folge einer ordnungsgemäßen Angabe der Registriernummer ist die Aussteuerung des Falles aus der maschinellen Bearbeitung.²⁹² Hinsichtlich nicht missbräuchlicher, aber unerwünschter Gestaltungen könnte die Aussteuerung des Falles regelmäßig dazu führen, dass die Veranlagung mit Blick auf ein künftiges, rückwirkendes Gesetz offengehalten wird. Unterbleibt dies, kann eine spätere Änderungsmöglichkeit aufgrund bestandskräftiger Veranlagung ausscheiden. Soweit im Fall der Nichtangabe der Registriernummer überhaupt noch ein Taterfolg bejaht werden kann,²⁹³ wird es aber wiederum spätestens an der Kausalität fehlen.²⁹⁴

Anders kann die strafrechtliche Beurteilung in den Fällen einer missbräuchlichen Gestaltung ausfallen. Die Nichtanwendung von § 42 AO und die damit verbundene niedrigere Steuerfestsetzung stellt einen Taterfolg im Sinne des § 370 Abs. 4 AO dar. Man wird auch vertreten können, dass die Nichtangabe der Registriernummer mit der Folge der unterbleibenden Aussteuerung des Falles die Prüfung von § 42 AO durch die Finanzverwaltung erschwert hat²⁹⁵ und somit kausal für den Taterfolg war.²⁹⁶ Für die Zurechenbarkeit ist sodann in den Blick zu nehmen, dass der Finanzverwaltung das Modell – dem ja zuvor eine Registriernummer zugeordnet wurde – bereits bekannt ist. Die Grenzziehung zwischen der Verantwortung der Finanzverwaltung, bereits bekannte Modelle in den Veranlagungen zu erkennen und § 42 AO richtig anzuwenden, und der Verantwortung des Steuerpflichtigen, die Finanzverwaltung durch die Registriernummer auf die Verwendung eines derartigen Modells hinzuweisen, ist schwierig.²⁹⁷ Letztlich wird man aber – ähnlich zu obigen Ausführungen – sagen können, dass Ermittlungspflichtverletzungen die Zurechnung regelmäßig nicht beseitigen und der objektive Tatbestand auch hier erfüllt sein kann. Ein zumindest bedingt vorsätzliches Handeln des

²⁹² S. dazu bereits Ausführungen unter V.5.b.

²⁹³ Maßgeblich wird dafür nämlich eigentlich nur die aktuelle Gesetzeslage im Zeitpunkt der Steuerfestsetzung sein, nach welcher gerade keine höhere Steuerfestsetzung zu erfolgen hatte.

²⁹⁴ S. dazu bereits oben VIII.2.a.

²⁹⁵ Es ist aber fraglich, ob die Prüfung wirklich erschwert wird, solange alle übrigen – die Gestaltung betreffenden – Tatsachen wahrheitsgemäß angegeben werden. Dazu wird es auf die konkreten Umstände des Einzelfalls ankommen.

²⁹⁶ Zur Erschwerung der Prüfung vgl. VIII.1, insbesondere Fn. 276.

²⁹⁷ Wobei auch hier zu beachten ist, dass der Steuerpflichtige bei einer bekanntermaßen missbräuchlichen Gestaltung verpflichtet ist, alle relevanten Tatsachen der Gestaltung in der Steuererklärung anzugeben, vgl. Fn. 285.

Steuerpflichtigen wird man wohl – entsprechend den obigen Ausführungen – im Einzelfall ebenfalls bejahen können, sodass eine Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO in Betracht kommt. Ist der Steuerpflichtige nicht verpflichtet, die Registriernummer in der Steuererklärung anzugeben, sondern diese nur vorzuhalten und auf Nachfrage mitzuteilen,²⁹⁸ so könnte sich ein strafbares Verhalten allenfalls aus der wahrheitswidrigen Beantwortung einer derartigen Nachfrage ergeben.

c. Zwischenergebnis

Im Ergebnis zeigt sich, dass eine Strafbarkeit im Zusammenhang mit einer Verletzung der Anzeigepflicht zwar nicht die Regel sein wird, für manche Konstellationen aber bejaht werden kann. So kann die Nichtanzeige einer missbräuchlichen Gestaltung unter § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO fallen. Ebenso denkbar ist eine Strafbarkeit des Steuerpflichtigen nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO für den Fall, dass eine Registriernummer für eine angezeigte missbräuchliche Gestaltung in der Steuererklärung pflichtwidrig nicht angegeben wird.

²⁹⁸ So vorgesehen im Länderentwurf 2018, vgl. III.3.b).

IX. Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen

Im letzten Teil der Untersuchung soll der verfassungsrechtliche Rahmen beleuchtet werden, in dem sich § 42 AO und die Anzeigepflicht für Steuergestaltungen bewegen. Dazu wird zunächst der Frage nachgegangen, ob sich aus der Verfassung eine Pflicht des Gesetzgebers ableiten lässt, bestimmte Gestaltungen zu verhindern bzw. ihnen den steuerlichen Erfolg zu versagen. Insbesondere soll geprüft werden, ob sich eine solche Pflicht dahingehend verdichten lässt, dass der Gesetzgeber zur Schaffung einer allgemeinen Missbrauchsnorm, spezieller Missbrauchsnormen oder der diskutierten Anzeigepflicht verpflichtet ist. In einem zweiten Schritt soll, gewissermaßen als Gegenpol, die Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen betrachtet werden. Es soll geprüft werden, inwieweit die gegen Steuergestaltung gerichteten Instrumente von der Ausübung der Gestaltungsfreiheit abschrecken und ob diese Abschreckungswirkung auch rechtlich relevant ist.

1. Verhinderung von Gestaltungen als Verfassungsauftrag?

a. Herleitung einer Gestaltungsverhinderungspflicht aus der Verfassung

Es steht außer Frage, dass Missbrauchsbekämpfung, also die Bekämpfung missbräuchlicher Gestaltungen, ein legitimes gesetzgeberisches Ziel ist. Das Bundesverfassungsgericht hat den Zweck der Missbrauchsbekämpfung bereits verschiedentlich als Rechtfertigungsgrund für Durchbrechungen einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung anerkannt.²⁹⁹ Daraus folgt aber nicht zugleich eine verfassungsrechtliche Pflicht zur Gestaltungsverhinderung.³⁰⁰

Dogmatisch lässt sich eine derartige Pflicht des Gesetzgebers aber wohl aus dem Rechtsstaatsprinzip und dem Gleichheitssatz herleiten.

²⁹⁹ Vgl. BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082 (1098) m.w.N.; regelmäßig geht es dabei wohl um Fragen der ordnungsgemäßen Typisierung, da Missbrauchsvermeidungsnormen als Fiskalzwecknormen grundsätzlich dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechen., vgl. Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 128), § 3 Rz. 129.

³⁰⁰ Die Gestaltungsverhinderungspflicht wird hier als Begriff verwendet für die Verhinderung der Berücksichtigung von Gestaltungen bei der Besteuerung; nicht gemeint ist eine Pflicht zur Verhinderung der Durchführung von Gestaltungen.

Steuerrecht ist Eingriffsrecht.³⁰¹ Als solches unterliegt es – wie jedes Eingriffsrecht – erhöhten rechtsstaatlichen Anforderungen.³⁰² In der Literatur wird vom „rechtsstaatliche[n] Gebot der Unausweichlichkeit“³⁰³ gesprochen. Eine Steuerbelastung wird über die finanzwirtschaftliche Belastbarkeit des Steuerpflichtigen gerechtfertigt; nicht über mangelnde Gestaltungsfähigkeit.³⁰⁴ Praktische Bedeutsamkeit erlangt das *Gebot der Unausweichlichkeit* in seinem Zusammenspiel mit Art. 3 Abs. 1 GG. So folgert *P. Kirchhof* aus der Möglichkeit des Ausweichens aus dem Belastungstatbestand die Gefährdung der „Gleichheit in der Steuerlast“³⁰⁵ und ein Indiz für einen Gleichheitsverstoß.³⁰⁶ Bereits *E. Becker* führte aus, dass Gestaltungen, die zur Umgehung von Besteuerungstatbeständen führen, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung verletzen.³⁰⁷ Auch *Vogel* stellte fest, dass ein Steuergesetz, welches „die Möglichkeit offen lässt, der Steuerpflicht durch Gestaltung auszuweichen und dennoch das gleiche wirtschaftliche Ziel zu erreichen“, wirtschaftlich Gleiches ungleich behandle.³⁰⁸

Drüen leitet schließlich aus Art. 3 Abs. 1 GG eine Schutzpflicht des Gesetzgebers ab.³⁰⁹ Zwar kann Art. 3 Abs. 1 GG aufgrund der Nichtexistenz eines abstrakten, in der Verfassung genannten Schutzgutes grundsätzlich nur schwerlich zur Begründung einer Schutzpflicht herangezogen werden.³¹⁰ Im Ergebnis ist *Drüen* aber dahingehend zuzustimmen, dass zumindest bereichsspezifisch für das Steuerrecht die Steuergerechtigkeit als Schutzgut des Art. 3 Abs. 1 GG mit einer einhergehenden Schutzpflicht des Gesetzgebers zu identifizieren ist.³¹¹

³⁰¹ Vgl. *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 128), § 1 Rz. 27.

³⁰² Vgl. *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 128), § 1 Rz. 27.

³⁰³ *P. Kirchhof*, StuW 1996, 3, 10.

³⁰⁴ Vgl. *P. Kirchhof*, DStJG 21 (1998), 9, 14.

³⁰⁵ Vgl. *P. Kirchhof*, DStJG 21 (1998), 9, 14.

³⁰⁶ Vgl. *P. Kirchhof*, StuW 1996, 3, 10.

³⁰⁷ Vgl. *E. Becker*, RAO, 7. Aufl. 1930, § 5 Anm. 2.

³⁰⁸ *Vogel*, StuW 1980, 206, 208.

³⁰⁹ Vgl. *Drüen*, StuW 2008, 154, 158.

³¹⁰ Vgl. allgemein *Heun*, in Dreier, GG-Kommentar, Bd. I, 3. Aufl. 2013, Art. 3 Rz. 67 ff., der eine Schutzpflicht im Ergebnis verneint; vgl. jedoch *Gabel*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe spezieller Missbrauchsnormen im Steuerrecht, Diss. Köln 2011, S. 57 m.w.N.; *Drüen*, StuW 2008, 154, 158 m.w.N.

³¹¹ *Drüen*, StuW 2008, 154, 158.

Letztlich lässt sich somit festhalten, dass den Gesetzgeber aus Art. 3 Abs. 1 GG eine Pflicht trifft, zu verhindern, dass Gestaltungen Eingang in die steuerliche Berücksichtigung finden, soweit dies zu einer gleichheitssatzwidrigen Besteuerung führen würde. Geht man davon aus, dass der Gesetzgeber im Ausgangspunkt gleichheitssatzkonforme Steuernormen schafft, also Fiskalzwecknormen, mit denen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vollständig erfasst wird, und Sozialzwecknormen in Form von Lenkungsnormen, die durch Gemeinwohlgründe gerechtfertigte Ausnahmen von der leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung formulieren,³¹² so sind immer solche Gestaltungen unter dem Aspekt der Steuergerechtigkeit problematisch, die dazu führen, dass der Tatbestand des Steuergesetzes nicht greift bzw. greift, obwohl die dahinterstehende gesetzgeberische und im Einklang mit Art. 3 Abs. 1 GG stehende Intention eine Tatbestandserfüllung bzw. keine Tatbestandserfüllung vorsieht. Den Eingang derartiger Gestaltungen in die Steuerfestsetzung muss der Gesetzgeber zum Schutz der Steuergerechtigkeit verhindern.

b. Inhalt der Gestaltungsverhinderungspflicht

Es schließt sich die Folgefrage an, ob es auch verfassungsrechtliche Vorgaben an die konkrete Ausgestaltung der Gestaltungsverhinderung gibt.

Bisher existierende Mittel, um die steuerliche Berücksichtigung von Gestaltungen zu verhindern, sind zum einen § 42 AO als allgemeine Missbrauchsnorm und zum anderen spezielle Missbrauchsnormen, welche in den verschiedenen Steuergesetzen angesiedelt sind.

Es werden jeweils Gestaltungen erfasst, die zu einer Nichterfüllung bzw. Erfüllung des Tatbestandes führen würden, obwohl die gesetzgeberische Intention die Erfüllung bzw. Nichterfüllung vorsieht.³¹³ Bei dem Grunde nach gleichheitsgerecht ausgestalteten Normen handelt es sich dabei demnach um Gestaltungen, deren Berücksichtigung zu einer gleichheitssatzwidrigen Besteuerung führen würde.³¹⁴

Fraglich ist aber, ob auch konkret die Schaffung bzw. Aufrechterhaltung einer allgemeinen Missbrauchsnorm verfassungsrechtlich geboten ist und ob

³¹² Vgl. Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 128), § 3 Rz. 20 f.

³¹³ Für § 42 AO s. oben unter V.1.

³¹⁴ Wobei spezielle Missbrauchsnormen den Missbrauch regelmäßig typisieren, vgl. bereits Fn. 299.

es zudem eine Pflicht zu flankierenden Maßnahmen wie speziellen Missbrauchsnormen oder einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungen gibt.

aa. Pflicht zu allgemeiner Missbrauchsnorm

Grundsätzlich ist der Gesetzgeber frei in der Wahl der Mittel, mit denen er seinen verfassungsrechtlichen Pflichten nachkommt, solange er – in grundrechtlich geschützten Bereichen – ausreichende Vorkehrungen für einen angemessen und wirksamen Grundrechtsschutz trifft.³¹⁵

U.E. ist eine allgemeine, entwicklungs offene Missbrauchsnorm jedoch geboten, um einen effektiven Schutz der Steuergerechtigkeit zu gewährleisten.³¹⁶ Optimal wäre es zwar, bereits bei der Rechtssetzung die Möglichkeit missbräuchlicher Gestaltungen vollständig zu verhindern.³¹⁷ Es wird dem Gesetzgeber jedoch nicht möglich sein, ausnahmslos Gesetze zu schaffen, die keinerlei Gestaltung zulassen. Dazu bietet das Zivilrecht zu viele Möglichkeiten, ein wirtschaftliches Ziel zu erreichen.³¹⁸

Eine allgemeine Missbrauchsvermeidungsnorm wie § 42 AO ist offen für neuartige Gestaltungen, die bei der Schaffung eines Gesetzes nicht vorhergesehen wurde und für die es (noch) keine speziellen Missbrauchsnormen gibt. Ohne eine derartige Generalklausel bestünde für den Staat keine Möglichkeit, den Eingang einer missbräuchlichen Gestaltung in die Steuerfestsetzung zu verhindern. Selbst bei schnellstmöglicher Reaktion durch eine neue spezielle Missbrauchsnorm bliebe dem Steuerpflichtigen der Zeitvorsprung mit der Möglichkeit der Vertrauensbildung, sodass die Berücksichti-

³¹⁵ BVerfG v. 28.5.1993 – 2 BvF 2/90 u.a., BVerfGE 88, 203 (254).

³¹⁶ Auch *Schmieszek* stuft eine allgemeine Missbrauchsklausel unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten als *alternativlos* ein, *Schmieszek* in Gosch, AO/FGO, § 42 AO Rz. 44 (Februar 2009). Vgl. auch *Ratschow* in Klein (Fn. 92), § 42 AO Rz. 16, der eine Generalklausel wie § 42 AO ebenfalls als erforderliches Mittel einstuft.

³¹⁷ Sei es durch umgehungssichere Tatbestände oder durch spezielle Missbrauchsnormen. So bejaht auch das BVerfG im Ergebnis eine legislatorische Pflicht zur Schaffung gestaltungsunanfälliger Normen – zumindest für den Bereich der Steuervergünstigungen –, wenn es ansonsten deren Verfassungswidrigkeit feststellt, vgl. BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, 5. Leitsatz u. 235 ff.

³¹⁸ *Drüen*, StuW 2008, 154, 160.

gung der Gestaltung nicht rückwirkend verhindert werden könnte.³¹⁹ Ohne eine derartige Generalklausel, die entwicklungsoffen ausgestaltet ist, könnten somit auf *rechtssichere* Art und Weise Steuergesetze umgangen werden, da es keine weitere *Grenze* gibt als die Einzelnorm. Dies wäre mit einem wirksamen Schutz der Steuergerechtigkeit nicht zu vereinbaren.

bb. Keine Pflicht zu flankierenden Maßnahmen

Nachdem sich also eine Pflicht zur Schaffung einer allgemeinen Missbrauchsnorm aus der Verfassung herleiten lässt, stellt sich die Frage, ob der Gesetzgeber darüber hinaus zu flankierenden Maßnahmen verpflichtet ist. Hier sollen einerseits spezielle Missbrauchsnormen, andererseits die in Rede stehende Anzeigepflicht untersucht werden.

aaa. Keine Pflicht zu speziellen Missbrauchsnormen

Eine allgemeine wertungsoffene Missbrauchsnorm wie § 42 AO bringt Rechtsunsicherheit mit sich, denn die Einstufung als missbräuchliche Gestaltung ist immer auch eine Wertungsfrage, was die kasuistische Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Anwendung von § 42 AO anschaulich vor Augen führt.³²⁰ Die Existenz der Generalklausel mit der mit ihr einhergehenden Rechtsunsicherheit könnte Steuerpflichtige davon abhalten, Gestaltungen vorzunehmen.³²¹ Vorzugswürdig wäre es unter Umständen, missbräuchliche Fälle durch spezielle Missbrauchsnormen eindeutig als (nicht) der Besteuerung zugrunde zu legenden Gestaltungsmissbrauch einzustufen.³²²

Soweit diese Fälle ohnehin von § 42 AO erfasst wären, kann sich eine Pflicht zur Schaffung spezieller Missbrauchsnormen aber jedenfalls nicht aus dem Schutz der Steuergerechtigkeit ergeben. Zudem darf bezweifelt werden, ob mit der Schaffung spezieller Missbrauchsnormen überhaupt eine erhöhte

³¹⁹ Zu den verfassungsrechtlichen Grenzen rückwirkender Gesetzgebung vgl. im Einzelnen *Hey*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 128), § 3 Rz. 260 ff. m.w.N.

³²⁰ S. dazu unten IX.2.b.aa.

³²¹ Vgl. Ausführungen zur Abschreckungswirkung IX.2.

³²² Eine Pflicht zur vorrangigen Schaffung spezieller Missbrauchsnormen bejaht *Gabel* aus Gründen der Rechtssicherheit, vgl. *Gabel*, Spezielle Missbrauchsnormen (Fn. 310), S. 64 ff., wobei auch sie die Auswahl der entsprechenden Fälle der Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers überlässt (S. 74 f.).

Rechtssicherheit einhergeht,³²³ jedenfalls wird die Entscheidung darüber, in welchen Bereichen eine vorrangige Regelung durch eine spezielle Missbrauchsnorm erfolgt, regelmäßig weitgehend der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers unterfallen.³²⁴ Von einer verfassungsrechtlichen Pflicht zur vorrangigen Regelung durch spezielle Missbrauchsnormen kann im Ergebnis daher nicht ausgegangen werden.

bbb. Keine Pflicht zur Einführung einer Anzeigepflicht

Schließlich könnte der Gesetzgeber aber zur Einführung einer Anzeigepflicht verfassungsrechtlich verpflichtet sein. Dazu müsste die Anzeigepflicht geboten sein, um der Gestaltungsverhinderungspflicht effektiv nachzukommen. Hierzu wird als Vorfrage untersucht, ob von der Anzeigepflicht solche Gestaltungen erfasst werden, deren steuerliche Berücksichtigung der Gesetzgeber aus Gründen der Steuergerechtigkeit verhindern muss, weil sie dem Gleichheitssatz widerspräche. Nur in diesem Fall wäre eine gesetzgeberische Pflicht, eine solche Anzeigepflicht einzuführen, überhaupt denkbar.

Anschließend wird anhand der verschiedenen Funktionen, die die Anzeigepflicht erfüllen soll,³²⁵ geprüft, ob der Anzeigepflicht eine steuergerechtigkeitsfördernde Funktion zugesprochen werden kann und ob die Anzeigepflicht insoweit als das einzige effektive Mittel angesehen werden muss.

aaaa. Verhältnis der anzuzeigenden Gestaltungen zum Gleichheitssatz

Ob die Anzeigepflicht diejenigen Gestaltungen zur Anzeige bringt, die bei einer steuerlichen Berücksichtigung zu einer gleichheitswidrigen Besteuerung führen würden und deshalb vom Gesetzgeber verhindert werden müssen, ist schwierig zu beantworten, solange der konkrete Anwendungsbereich der Anzeigepflicht noch nicht abschließend feststeht. Wie zuvor ausgeführt wird die Anzeigepflicht aber mit großer Sicherheit einerseits Gestaltungen erfassen, die missbräuchlich im Sinne des § 42 AO sind, andererseits aber auch über den Anwendungsbereich des § 42 AO hinausgehen.³²⁶

³²³ Zu der Problematik spezieller Missbrauchsnormen s. unten IX.2.b.bb.bbb.

³²⁴ Vgl. Hey, StuW 2008, 167, 174.

³²⁵ S. zu den Funktionen der Anzeigepflicht oben III. 1.

³²⁶ S. dazu oben V.2. und V.3.

Geht man von dem idealen Ausgangspunkt aus, dass die existierenden Steuergesetze gleichheitssatzkonform ausgestaltet sind, so sind missbräuchliche Gestaltungen, welche diese Gesetze umgehen, gleichheitsrechtlich problematisch. Eine steuerliche Berücksichtigung dieser Gestaltungen würde zu einer gleichheitssatzwidrigen Besteuerung führen. Hinsichtlich derartiger Gestaltungen stellt sich deshalb die Frage nach einer verfassungsrechtlichen Pflicht zur Einführung einer Anzeigepflicht.

Soweit die Anzeigepflicht auch nicht-missbräuchliche Gestaltungen erfasst, so fallen hierunter sowohl Gestaltungen, deren Berücksichtigung bei der Besteuerung zu einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG führen würde, als auch solche, die verfassungsrechtlich unproblematisch sind.³²⁷ Eine Anzeigepflicht für letztere Gestaltungen, die schlicht unerwünscht sind, aber nicht zu einer gleichheitswidrigen Besteuerung führen, dient nicht der Steuergerechtigkeit.³²⁸ Hinsichtlich dieses Anwendungsbereichs kann deshalb keine verfassungsrechtliche Pflicht für die Anzeigepflicht bestehen.

bbbb. Keine Verbindlichkeit des Verfassungsauftrages hinsichtlich der Wahl der Mittel

Festzuhalten bleibt, dass die Anzeigepflicht zumindest auch Gestaltungen erfasst, deren steuerliche Berücksichtigung der Gesetzgeber verhindern muss.

Eine verfassungsrechtliche Pflicht zur Einführung einer derartigen Anzeigepflicht bestünde jedoch nur, wenn die Anzeigepflicht auch selbst der Steu-

³²⁷ Eine abstrakte Abgrenzung kann hier nicht vorgenommen werden. Ob es sich beispielsweise bei dem sog. Goldfinger-Modell, welches nach der bisherigen BFH-Rechtsprechung kein Fall des § 42 AO ist (vgl. BFH v. 19.1.2017 – IV R 50/14, BStBl. II 2017, 456 und IV R 10/14, BStBl. II 2017, 466), um eine Gestaltung handelt, deren steuerliche Berücksichtigung zu einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG führt, erfordert eine differenzierte Auseinandersetzung mit der Definition von Leistungsfähigkeit, mit dem Zweck des Progressionsvorbehalts und den Gewinnermittlungsvorschriften.

³²⁸ Für die vorliegende Untersuchung wird Gleichheitssatzkonformität und Steuergerechtigkeit gleichgesetzt. Ob sich Steuergerechtigkeit und Gleichheitssatzwidrigkeit ausnahmslos ausschließen, soll an dieser Stelle nicht weiter erörtert werden, vgl. dazu aber *Hey*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht* (Fn. 128), § 3 Rz. 98 ff.

ergerechtigkeit dient und ein wirksamer und effektiver Schutz der Steuergerechtigkeit ohne die Anzeigepflicht nicht gewährleistet werden könnte.³²⁹

Dass die Anzeigepflicht der Steuergerechtigkeit dient, kann wohl bejaht werden, sei es, weil die Anzeigepflicht Abschreckungswirkung hinsichtlich gerechtigkeitsgefährdender Gestaltungen entfaltet und diese damit unmittelbar verhindert, oder sei es, weil sie die Anwendung von § 42 AO oder die zeitnahe Schaffung von speziellen Missbrauchsnormen fördert und damit mittelbar die Berücksichtigung solcher Gestaltungen bei der Steuerfestsetzung verhindert.³³⁰

Einschränkend muss in diesem Zusammenhang aber festgehalten werden, dass der Anzeigepflicht diese steuergerechtigkeitsfördernde Funktion nur dann zugesprochen werden kann, wenn ihr Anwendungsbereich nicht zu weit gefasst wird. Eine Anzeigepflicht, die jedwede Gestaltung erfasst, würde eine Anzeigenflut bewirken, die aufgrund fehlender Administrierbarkeit vielleicht zwar noch teilweise ihre Abschreckungswirkung behielte, jedenfalls aber nicht mehr die gewünschten Zwecke (Rechtssetzungsfunktion und Rechtsanwendungsfunktion) erfüllen könnte und deshalb zur Förderung der Steuergerechtigkeit insoweit ungeeignet wäre.³³¹ Aus verfassungsrechtlichen Gründen wäre eine derart weite Anzeigepflicht (insbesondere bezüglich der Erfassung von in jeglicher Hinsicht unproblematischer Gestaltungen) ohnehin nicht geboten, aus den beschriebenen Gründen hätte sie dann aber zudem keine oder nur noch eine sehr eingeschränkte gerechtigkeitsfördernde Wirkung. Dies könnte durch eine Beschränkung der Anzeigepflicht – beispielsweise auf modellhafte Gestaltungen – verhindert werden.

³²⁹ Vgl. *Drüen*, *StuW* 2008, 154, 158: Der Gesetzgeber bestimmt die Art und Weise, in der er ihm obliegende Schutzpflichten erfüllt, er hat aber ein Untermaßverbot zu achten. Daher dürfte eine Festlegung auf ein konkretes Mittel nur möglich sein, wenn andere Mittel das Untermaßverbot nicht mehr wahren würden.

³³⁰ So betont auch der Gesetzgeber die positiven Effekte einer Anzeigepflicht für die Steuergerechtigkeit, vgl. dazu Pressemitteilung des Finanzministeriums Schleswig-Holstein v. 8.3.2018, http://www.schleswig-holstein.de/DE/Landesregierung/VI/Presse/PI/2018/180308_steuergestaltung.html; zum Entwurf einer Anzeigepflicht im Rahmen des JStG 2008 vgl. bereits *BR-Drucks.* 544/1/07, S. 69.

³³¹ Anschaulich der Abschlussbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe v. 1.10.2017 (Fn. 30), n.v., S. 13: „Ein Datenfriedhof ist in jedem Fall – auch aus verfassungsrechtlichen Erwägungen – zu vermeiden.“

Für die Frage, ob ein effektiver Schutz der Steuergerechtigkeit ohne die – sachgerecht ausgestaltete – Anzeigepflicht nicht gewährleistet werden kann, ist eine differenzierte Betrachtung der verschiedenen Funktionen bzw. Wirkungen der Anzeigepflicht vorzunehmen:

Die Anzeigepflicht kann dazu führen, dass bestimmte Gestaltungen nicht mehr vorgenommen werden (Abschreckungswirkung).³³² Damit würde durch die Anzeigepflicht die Anzahl jeglicher Gestaltungen gesenkt und damit auch die Anzahl gerechtigkeitsgefährdender Gestaltungen verringert. Ein Instrument zu entwickeln, welches nicht nur Auswirkungen auf die steuerliche Berücksichtigung von Gestaltungen hat, sondern dazu geeignet scheint, bereits die Vornahme von Gestaltungen – unabhängig von ihrem Missbrauchscharakter oder möglicher Unerwünschtheit – einzudämmen, ist ohnehin verfassungsrechtlich problematisch.³³³ Jedenfalls ist ein solches Instrument nicht verfassungsrechtlich geboten. Auch wenn gestaltet wird, ist der Gesetzgeber – beispielsweise durch die Schaffung von Missbrauchsnormen – in der Lage, die steuerliche Berücksichtigung derjenigen Gestaltungen zu verhindern, die die Steuergerechtigkeit gefährden. Eine Norm, die die Vornahme von Gestaltungen durch eine abschreckende Wirkung verhindert, ist aus Gründen der Steuergerechtigkeit deshalb nicht geboten.

Hinsichtlich ihrer Rechtsanwendungsfunktion führt die Anzeigepflicht dazu, missbräuchliche Fälle im Zuge der Veranlagung zu erkennen, § 42 AO richtig anzuwenden und damit die Steuergerechtigkeit zu schützen. Die Anzeigepflicht insoweit als einzige Möglichkeit für einen effektiven Schutz der Steuergerechtigkeit einzustufen, geht aber zu weit. So ist die Verwaltung durch den in § 88 AO verankerten Amtsermittlungsgrundsatz berechtigt, Sachverhaltsermittlungen nach selbst bestimmtem Umfang vorzunehmen.³³⁴ Dadurch wird die Finanzverwaltung grundsätzlich in die Lage versetzt, auch ohne die Anzeigepflicht Fälle des § 42 AO aufzudecken. Ein zwingendes Erfordernis für die Anzeigepflicht kann deshalb nicht bejaht werden.

Zwar könnte angeführt werden, dass die Aufdeckung missbräuchlicher Fälle in der Praxis insbesondere aufgrund des Risikomanagementsystems faktisch

³³² Vgl. dazu unten IX.2.

³³³ S. unten IX.2.d.

³³⁴ Zu den Grenzen vgl. einfachgesetzlich § 88 Abs. 2 AO.

immer seltener gelingt,³³⁵ aber auch dies begründet keine verfassungsrechtliche Pflicht zur Einführung einer Anzeigepflicht.

Bei der Ausgestaltung des Risikomanagementsystems ist gemäß § 88 Abs. 5 Satz 2 AO der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung zu berücksichtigen. Die unterschiedlich intensive Prüfung der Steuerfälle ist Kern des Risikomanagementsystems³³⁶ und hinzunehmen, solange die Ausgestaltung des Systems nicht willkürlich erfolgt.³³⁷ Wird die unterschiedlich intensive Prüfung als Teil des Risikomanagementsystems aber in Kauf genommen, so ist auch die ungleich wahrscheinliche Aufdeckung von Fällen des § 42 AO zu tolerieren. Zwar geht dies zu Lasten der Steuergerechtigkeit, es ist jedoch stets im Blick zu halten, dass nachgelagerte Aufdeckungsinstrumente wie Betriebsprüfungen etc. verbleiben, sodass anzunehmen ist, dass sich die Anzahl nicht aufgedeckter Fälle des § 42 AO ohnehin in einem noch hinzunehmenden Rahmen bewegen. Die verbleibenden Missbrauchsfälle dürften nicht ausreichen, um aus Gründen der Steuergerechtigkeit eine Anzeigepflicht als verfassungsrechtlich geboten einzustufen.

Hinsichtlich ihrer Rechtssetzungsfunktion führt die Anzeigepflicht schließlich im Ergebnis zu einem zeitlichen Vorsprung, indem für den Gesetzgeber relevante Informationen (über missbräuchliche, aber auch über nicht-missbräuchliche Gestaltungen) direkt an der gestalterischen Quelle, also bei dem Berater/Vermarkter bzw. bei dem Steuerpflichtigen beschafft werden. Dies versetzt den Gesetzgeber in die Lage, frühzeitig – idealerweise vor der Umsetzung einer Gestaltung – eine Norm zu schaffen, die die Berücksichtigung von Gestaltungen bei der Besteuerung verhindert. Soweit es sich dabei um Gestaltungen handelt, deren Berücksichtigung zu einer gleichheitswidrigen Besteuerung führen würde, dient die Anzeigepflicht so mittelbar der Steuergerechtigkeit.

³³⁵ Vgl. Ausführungen oben unter V.5.a.

³³⁶ *Seer* spricht insoweit von einer dem Kontrollbedürfnis entsprechenden Steuerung der Verwaltungsressourcen, vgl. *Seer*, in *Tipke/Kruse* (Fn. 119), § 88 AO Rz. 68 (Januar 2017).

³³⁷ Vgl. *Seer* in *Tipke/Kruse* (Fn. 119), § 88 AO Rz. 69 (Januar 2017).

Auch wenn es zunächst reizvoll scheint, die Informationen auf einfachstem Wege zu beschaffen,³³⁸ so ist für die Frage der verfassungsrechtlichen Gebotenheit einer Anzeigepflicht nur entscheidend, ob die Steuergerechtigkeit ohne die Anzeigepflicht nicht effektiv geschützt werden kann. Dies ist fraglich, wenn man sich vor Augen hält, dass dem Gesetzgeber grundsätzlich eine Vielzahl von Informationsquellen zur Verfügung stehen: Er kann sich der Fachbeamten in den Ministerien, eigener Sachverständigenkommissionen (etwa des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesfinanzministerium) oder veröffentlichter wissenschaftlicher Beiträge bedienen, um Gestaltungspotential frühzeitig zu identifizieren. Andererseits dürfte auch bei sorgfältiger Ausschöpfung dieser Quellen immer ein Rest an unerwünschten Gestaltungen verbleiben, die erst im Veranlagungsverfahren oder in der Betriebsprüfung und damit im Hinblick auf die Rechtssetzungsfunktion zu einem sehr späten Zeitpunkt offenbart werden.

U.E. kann dies aber jedenfalls nicht dazu führen, eine verfassungsrechtliche Pflicht zur Schaffung einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungen anzunehmen. Denn hierdurch würde auf unzulässige Art und Weise in den Prozess politischer Willensbildung eingegriffen. Das Grundgesetz regelt zwar detailliert, welche Organe in der Gesetzgebung das Initiativrecht haben. Es lässt aber offen, wie die dahinter stehenden Personen den Willen, eine Gesetzesinitiative zu ergreifen, bilden. Eine Pflicht, sich überhaupt über möglichen Gesetzgebungsbedarf zu informieren, besteht nicht. Das Grundgesetz vertraut insoweit auf den Gestaltungswillen der Gesetzgebungsorgane. Daher dürften sich dem Grundgesetz erst recht keine Vorgaben darüber entnehmen lassen, *wie* sich diese Organe über möglichen Gesetzgebungsbedarf informieren. Würde man nun auf Grundlage der Steuergerechtigkeit den Gesetzgeber verpflichten, Anzeigen über Steuergestaltungen einzuholen, auszuwerten und zum Gegenstand seiner politischen Willensbildung zu machen, würde man von diesen Grundsätzen bereichsspezifisch für das Steuerrecht abweichen. Eine derart konkretisierte verfassungsrechtliche Verpflichtung lässt sich u.E. nicht begründen.

Im Ergebnis kann deshalb nicht von einer verfassungsrechtlichen Pflicht zur Einführung einer Anzeigepflicht ausgegangen werden.

³³⁸ So wurden im Rahmen der Überlegungen zur Einführung einer Anzeigepflicht im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2008 Probleme bei der Informationsbeschaffung bei grenzüberschreitenden Gestaltungen angesprochen, vgl. BR-Drucks. 544/1/07, S. 74 f.

c. Zwischenergebnis

Es zeigt sich, dass sich aus der Verfassung durchaus ein an den Gesetzgeber gerichteter Auftrag herleiten lässt, bestimmte Gestaltungen zu verhindern bzw. ihnen die steuerliche Wirksamkeit zu versagen. Dieser Auftrag verpflichtet den Gesetzgeber zumindest dazu, eine allgemeine Missbrauchsnorm wie § 42 AO zu schaffen und beizubehalten. Weitere konkrete Pflichten lassen sich aber nicht begründen, insbesondere ist der Gesetzgeber nicht zur Schaffung konkreter flankierender Maßnahmen wie speziellen Missbrauchsnormen oder einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungen verpflichtet.

2. Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen und Abschreckungswirkung

Einen Gegenpol zur dargestellten Gestaltungsverhinderungspflicht bildet die Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen. Sie soll im Folgenden zunächst verfassungsrechtlich fundiert werden, bevor untersucht wird, inwieweit die auf Gestaltungskämpfung gerichteten Instrumente Steuerpflichtige von der Ausübung der Freiheit abschrecken könnten. Hierbei wird zu zeigen sein, dass die Anzeigepflicht die Gefahr birgt, den Gesetzgeber zur Schaffung neuer, spezieller Missbrauchsnormen zu veranlassen und dass diese Gefahr erhebliche Rechtsunsicherheit zu Lasten des Steuerpflichtigen beinhaltet. Zudem soll dargestellt werden, dass die Rechtsunsicherheit durch die Wertungsoffenheit von § 42 AO noch verstärkt wird und dass auch die an die Anzeigenerstattung geknüpften negativen Folgen zusätzliche Abschreckungswirkung hinsichtlich der Vornahme von Gestaltungen entfalten. In einem letzten Schritt wird in der gebotenen Kürze die rechtliche Qualität dieser Abschreckungswirkung im Hinblick auf die Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen untersucht.

a. Verfassungsrechtliche Fundierung der Gestaltungsfreiheit

Die verfassungsrechtliche Verortung der steuerlichen Gestaltungsfreiheit ist nicht abschließend geklärt.³³⁹ Das Bundesverfassungsgericht hat sie bereits

³³⁹ *Drüen*, *StuW* 2008, 154, 155 f.; gegen eine spezifische grundrechtliche Verbürgung *Schön*, *DStJG* 33 (2010), 29, 38 f. (bloßes „Ergebnis einer Zusammenschau aus allgemeiner Freiheit der Person, des Berufs und des Eigentums mit dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung“).

früh als Teil der Privatautonomie anerkannt³⁴⁰ und ordnet, wenn Unternehmen betroffen sind, die „Handlungsfreiheit auf unternehmerischem Gebiet“ dem Art. 2 Abs. 1 GG zu.³⁴¹ Angesichts des Vorrangs spezieller Freiheitsrechte³⁴² ist die in der Literatur vertretene Auffassung überzeugend, nach der Gestaltungen, die im verfassungsrechtlichen Sinne im Kontext der Berufsausübung stattfinden, am Schutz der von Art. 12 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 14 Abs. 1 GG geschützten Unternehmerfreiheit teilhaben.³⁴³ Für Steuergestaltungen, die nicht mit einer Berufsausübung in diesem Sinne zusammenhängen, verbleibt es beim Schutz durch Art. 2 Abs. 1 GG.³⁴⁴ Ungeachtet dieser Abgrenzungsfragen erkennt auch der Bundesfinanzhof die Freiheit des Steuerpflichtigen zur steuergünstigsten Gestaltung in ständiger Rechtsprechung an, ohne die Grundlage dieser Freiheit näher zu bestimmen.³⁴⁵ In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass im Einzelfall nicht nur eine Freiheit zur Gestaltung, sondern sogar eine zivilrechtliche Pflicht zur Gestaltung bestehen kann – dies gilt namentlich für die Geschäftsführungsorgane des Steuerpflichtigen, wengleich Umfang und Grenzen dieser Pflicht im Einzelnen umstritten sind.³⁴⁶

b. Abschreckungswirkung durch Rechtsunsicherheit

Es ist zu befürchten, dass die Einführung einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungen im Zusammenwirken mit § 42 AO zu einer Rechtsunsicherheit führt, die im Hinblick auf die Ausübung der grundrechtlich geschützten Gestaltungsfreiheit abschreckend wirkt.

³⁴⁰ BVerfG v. 14.4.1959 – 1 BvL 23/57 u.a., BVerfGE 9, 237, 249 f.

³⁴¹ BVerfG v. 1.3.1979 – 1 BvR 532/77 u.a., BVerfGE 50, 290, 366.

³⁴² *Murawiek/Rixen*, in Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 2 Rz. 137.

³⁴³ *Drißen*, StuW 2008, 154, 155 f.: „Verfassungsrechtlich fundierte Unternehmerfreiheit als Gestaltungsfreiheit“; *Gabel*, Spezielle Missbrauchsnormen (Fn. 310), S. 215 f., jeweils m.w.N.

³⁴⁴ *Gabel*, Spezielle Missbrauchsnormen (Fn. 310), S. 216.

³⁴⁵ BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272, 277; BFH v. 12.9.1995 – IX R 54/93, BStBl. II 1996, 158, 159; BFH v. 23.10.1996 – I R 55/95, BStBl. II 1998, 90, 90 f.

³⁴⁶ Vgl. *Schmitz/Schneider*, NZG 2016, 561, 563 ff.

aa. Rechtsunsicherheit durch Wertungsoffenheit des § 42 AO

Die in § 42 AO enthaltenen unbestimmten Rechtsbegriffe und die damit verbundene Wertungsoffenheit der Norm bringen hohes Konfliktpotential mit sich. Wird § 42 AO allerdings angewandt, so geht dies häufig mit einem sich anschließenden Rechtsstreit einher. Auch wenn sich bestimmte Sachverhalte bzw. Konstellationen als gestaltungsanfälliger erwiesen haben als andere und häufiger zur Bejahung einer missbräuchlichen Gestaltung führen,³⁴⁷ so handelt es sich doch letztlich jedes Mal um eine Einzelfallentscheidung.³⁴⁸ Dies bildet sich in der kasuistischen Rechtsprechung der Finanzgerichte und des BFH ab.

Im Ergebnis besteht häufig sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung bis zur rechtskräftigen gerichtlichen Entscheidung Unsicherheit über die Anwendung von § 42 AO. Bis zu einer rechtskräftigen Entscheidung wird jedoch regelmäßig ein relativ langer Zeitraum vergehen.³⁴⁹ Während diese Situation für die Finanzverwaltung unproblematisch sein wird, kann dies beim Steuerpflichtigen zu erheblichen Planungsschwierigkeiten führen.

Aber auch für die steuerberatenden Berufe birgt die Gestaltungsberatung das Risiko, dass eine Gestaltung möglicherweise unter § 42 AO fallen und haftungsrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen könnte.³⁵⁰

So werden Gestaltungen, denen die *Gefahr* anhaftet, unter § 42 AO zu fallen, häufig vermieden, um früher ein rechtssicheres Stadium zu erreichen. § 42

³⁴⁷ Vgl. *Ratschow*, in Klein (Fn. 92), § 42 AO Rz. 120–182.

³⁴⁸ Vgl. *Driën*, in Tipke/Kruse (Fn. 119), Vor § 42 AO Rz. 15 (Juli 2016).

³⁴⁹ Vgl. Statistik des Statistischen Bundesamtes zur Dauer finanzgerichtlicher Verfahren, Fachserie 10, Reihe 2.5 v. 3.7.2017, die beispielsweise für das Jahr 2016 für vor den Finanzgerichten erledigte Klagen eine Durchschnittsdauer von 14,3 Monaten ausweist, wobei über 20 % der Fälle eine Verfahrensdauer von über 24 Monaten erreichen (S. 18); sollte sich zudem eine Revision mit Sachentscheidung anschließen, kommt eine Verfahrensdauer vor dem BFH von durchschnittlich weiteren 19 Monaten hinzu (S. 34).

³⁵⁰ Vgl. *Stolterfoht*, DSJG 33 (2010), 109 spricht von einer erheblichen Angst vor Haftungsverfahren wegen § 42 AO in kleineren Steuerberaterkanzleien.

AO ist insoweit ebenfalls eine faktische Abschreckungswirkung zuzusprechen.³⁵¹

Eine Anzeigepflicht beeinflusst die Anwendung der Tatbestandsmerkmale des § 42 AO nicht,³⁵² sodass sie auch keinen Einfluss auf die Rechtsunsicherheit hinsichtlich der Anwendung der Norm haben kann. Allerdings führt die Anzeigepflicht zu einem verstärkten Zugriff von möglicherweise missbräuchlichen Gestaltungen.³⁵³ Die Steuerpflichtigen müssen also in einem höheren Maße als bisher damit rechnen, unter die rechtsunsichere Anwendung des § 42 AO zu fallen. Auch wenn es aus Gründen der Steuergerechtigkeit zu befürworten ist, missbräuchliche Gestaltungen gleichmäßig *aufzudecken*,³⁵⁴ so wird die Anzeigepflicht dazu führen, dass bereits die *Vornahme* von Gestaltungen, die möglicherweise unter § 42 AO fallen (womöglich aber überhaupt nicht missbräuchlich sind), noch unattraktiver wird und eher unterbleibt, um dem rechtsunsicheren Stadium von vornherein zu entgehen.

bb. Rechtsunsicherheit durch Schaffung neuer Missbrauchsnormen

Weiter muss davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber als Folge der Einführung einer Anzeigepflicht vermehrt spezielle Missbrauchsnormen schaffen wird und dass diese Missbrauchsnormen zur bestehenden Rechtsunsicherheit noch beitragen werden.

aaa. Zu erwartende Schaffung neuer Missbrauchsnormen

Zunächst ist zu erwarten, dass der Gesetzgeber infolge der Anzeigenauswertung vermehrt spezielle Missbrauchsnormen schaffen wird.³⁵⁵ So weisen *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert* darauf hin, dass in Großbritannien innerhalb von 8 Jahren nach Einführung der Anzeigepflicht 93 Gesetzesänderun-

³⁵¹ *Gabel* beschreibt die Abschreckungswirkung von Missbrauchsnormen als „notwendiges Zwischenziel“ des Gesetzgebers, Verfassungsrechtliche Maßstäbe spezieller Missbrauchsnormen im Steuerrecht, *Spezielle Missbrauchsnormen* (Fn. 310), S. 216.

³⁵² S. Ausführungen oben unter VI.1.

³⁵³ S. Ausführungen oben unter V.5.b.

³⁵⁴ S. Ausführungen oben unter IX.1.a.

³⁵⁵ *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, *Anzeigepflichten* (Fn. 53), S. 148; aus Verwaltungssicht *Eisgruber*, FR 2018, 625, 627.

gen zur Bekämpfung missbräuchlicher Gestaltungen angestoßen wurden.³⁵⁶ Die Erfahrung zeigt, dass Gestaltungen, die vom BFH entgegen der Verwaltungsauffassung nicht als missbräuchlich im Sinne des § 42 AO eingestuft wurden, häufig Gegenstand spezialgesetzlicher Missbrauchsregelungen werden.³⁵⁷ Wie oben dargelegt,³⁵⁸ geht die Anzeigepflicht – je nach konkreter Ausgestaltung – zum Teil deutlich über den Anwendungsbereich von § 42 AO hinaus. Es besteht Grund zu der Annahme, dass der Gesetzgeber bei Fällen, die nicht oder jedenfalls nicht sicher unter § 42 AO fallen, zunehmend zum Mittel der speziellen Missbrauchsnorm greifen wird.

Zudem sind spezielle Missbrauchsregeln häufig die Antwort auf fiskalisch besonders relevante oder massenhaft auftretende Gestaltungen.³⁵⁹ Deckt die Anzeigepflicht also Gestaltungen mit erheblicher Aufkommenswirkung auf – oder wird eine solche jedenfalls vermutet – so liegt es nahe, dass der Gesetzgeber versucht sein wird, in kurzer Zeit entsprechende Missbrauchsregeln einzuführen. Dies gilt umso mehr für solche Entwürfe, die nur Gestaltungen ab einer gewissen fiskalischen Bedeutung erfassen und die Berater auch nur für einen begrenzten Zeitraum verpflichten, über die Verwendung der Gestaltung zu berichten.³⁶⁰ Nicht umsonst wird vielerorts der zeitliche Vorteil der Informationsgewinnung durch eine Anzeigepflicht im Vergleich zur Steuererklärung gepriesen.³⁶¹ Auch bei Fällen, in denen – wie häufig – die Subsumtion unter § 42 AO unsicher ist, kann daher erwartet werden, dass

³⁵⁶ Vgl. *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 53), S. 148: „aus unserer Sicht durchaus zweifelhaft, ob [diese Meldung] tatsächlich als Erfolgsgeschichte zu interpretieren ist“ m.w.N.

³⁵⁷ Vgl. etwa die von *Seer*, DStJG 33 (2010), 1, 3 f. angeführten Beispiele: § 8a KStG i.V.m. § 4h EStG, § 8 Abs. 4 KStG a.F.; in diese Reihe gehört auch § 4 Abs. 4a EStG, vgl. *Wied*, in Blümich (Fn. 208), § 4 EStG Rz. 596; man mag allerdings einwenden, dass die Bezeichnung als *Missbrauchsnorm* fehlgeht, wenn der erfasste Sachverhalt gerade nicht unter § 42 AO subsumiert wurde.

³⁵⁸ S. oben V.3.

³⁵⁹ *Drüen*, StuW 2008, 154, 160 und Fußnote 108.

³⁶⁰ Vgl. *Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 168), S. 305 ff.

³⁶¹ *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 53), S. 146; Länderentwurf 2018, n.v., S. 6; Schleswig-Holsteinischer Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Meldepflicht für Steuergestaltungen, n.v. S. 4 f.; COM(2017) 335 final, S. 3 und Erwägungsgrund 7 der Richtlinie (EU) 2018/822; *Breinersdorfer*, DB 2018, M26, M27; auch *Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 168), S. 305 ff., befürchtet aus diesem Grund die Schaffung neuer Missbrauchsnormen.

der Gesetzgeber insbesondere dann, wenn die Anzeigen hohe Steuerverluste in Aussicht stellen, keinen langjährigen Rechtsstreit um die Anwendung von § 42 AO riskieren wird.

bbb. Problematik spezieller Missbrauchsnormen

Spezielle Missbrauchsnormen stehen im Schrifttum in der Kritik.³⁶² Ihnen ist zwar zugutezuhalten, dass sie insoweit zur Rechtssicherheit beitragen können, als sie den Missbrauchsfall konkret benennen und dadurch *Safe-Haven*-Bereiche schaffen können. So schaffen etwa genau bestimmte Sperrfristen dahingehend Rechtssicherheit, dass bei Beachtung der Frist ein Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO regelmäßig zu verneinen sein wird.³⁶³ Jenseits dieser Missbrauchskonkretisierung schaffen Missbrauchsnormen indes häufig Probleme. Eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen dürfte unter dem durch die befürchteten Aufkommensverluste ausgelösten Zeitdruck die Gefahr unausgelegener, einzelfallbezogener Schnellschüsse steigern. Derartigen Regelungen fehlt es häufig an Prinzipienorientierung und systematischer Einbettung, weil sie nur punktuelle Probleme adressieren. Sie drohen damit das Steuerrecht insgesamt zu verkomplizieren und dadurch zur Rechtsunsicherheit beizutragen.³⁶⁴ Denn unabgestimmte, nicht prinzipiengeleitete Normen erschweren die Auslegung, bedürfen im Einzelfall der Reduktion, Extension oder Analogiebildung³⁶⁵ und sind so in ihrer Anwendung schwerer vorherzusehen.³⁶⁶ Die Einführung der Anzeigepflicht wird damit die Problematik der Rechtsunsicherheit aller Voraussicht nach verschärfen.³⁶⁷

³⁶² S. etwa *Hey*, *StuW* 2008, 167, 167 ff.; *Seer*, *DStJG* 33 (2010), 1, 2 f.

³⁶³ Vgl. *Gabel*, *Spezielle Missbrauchsnormen* (Fn. 310), S. 41 ff., wengleich das Verhältnis von allgemeiner und spezieller Missbrauchsnorm nicht abschließend geklärt ist und der Gesetzgeber in neueren Regelungen wie § 36a Abs. 7 EStG die subsidiäre Anwendung des § 42 AO ausdrücklich vorschreibt.

³⁶⁴ *Hey*, *StuW* 2008, 167, 168 f.; *Beuchert*, *Anzeigepflichten* (Fn. 168), S. 300 ff.

³⁶⁵ Zu den Methoden der Rechtsfortbildung im Einzelnen *Englisch*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht* (Fn. 128), § 5 Rz. 74 ff.

³⁶⁶ *Hey*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht* (Fn. 128), § 3 Rz. 26 f.

³⁶⁷ Vgl. *Beuchert*, *Anzeigepflichten* (Fn. 168), S. 307; zur fehlenden Planungssicherheit als Folge schierer Gesetzesquantität *Hey*, *Steuerplanungssicherheit* (Fn. 271), S. 71 ff.

cc. Rechtsunsicherheit durch das Zusammenwirken von Anzeigepflicht und § 42 AO

Es zeigt sich, dass sowohl die Wertungsoffenheit des § 42 AO als auch mittelbar die Anzeigepflicht – Letztere sowohl durch die Gefahr verstärkter Anwendung von § 42 AO als auch durch die Gefahr der Schaffung neuer Missbrauchsnormen – einen breiten Raum der Rechtsunsicherheit im Bereich der Steuergestaltung schaffen können. Der Graubereich, in dem der Steuerpflichtige sich gerade nicht sicher sein kann, ob seine Gestaltung anerkannt oder durch allgemeine oder spezielle Missbrauchsregeln ausgehebelt wird, wird dadurch größer. Ein so entstehendes gestaltungsfeindliches Klima mag dem auf maximale Bekämpfung von Steuergestaltungen fokussierten Gesetzgeber zupasskommen,³⁶⁸ läuft aber Gefahr, auch wirtschaftlich sinnvolle und im Ergebnis völlig unproblematische Gestaltungen präventiv zu verhindern.

Diese Gefahr könnte durch eine sachgerechte und möglichst rechtssichere Beschränkung des Anwendungsbereichs der Anzeigepflicht reduziert werden, etwa durch das vorgeschlagene³⁶⁹ und im Rahmen des § 15b EStG erprobte Kriterium der Modellhaftigkeit.

c. Abschreckungswirkung durch negative Folgen der Anzeigenerstattung

Weiter droht eine Abschreckungswirkung durch negative Folgen, die sich für den Steuerpflichtigen unmittelbar aus der Anzeigenerstattung ergeben.

Denkbare negative Folgen für den Steuerpflichtigen ergeben sich vor allem aus der Bedeutung der Anzeigepflicht für den Zugriff von Fällen des § 42 AO. Es wurde bereits festgestellt, dass die Anzeigepflicht insoweit als Korrektiv zum Rückgang der personellen Prüfung durch die Finanzbehörden betrachtet werden kann.³⁷⁰ Zwar ist durch die Anzeige noch nichts dazu

³⁶⁸ Vgl. *Seer*; DB 2018, M28, M29: „bewusste, vom Gesetzgeber gestreute Rechtsunsicherheit“.

³⁶⁹ *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 53), S. 103 ff.; *Hermens/Modrzejewski/Münch/Rüsch*, IStR 2016, 803, 804 f.; vgl. auch den regelmäßigen Ausschluss für nicht reproduzierbare Gestaltungen im Länderentwurf 2018, oben III.3.b.

³⁷⁰ S. oben V.5.b.

gesagt, ob die Tatbestandsmerkmale von § 42 AO erfüllt sind.³⁷¹ Die Aufgriffswahrscheinlichkeit steigt aber dennoch. Hinzu kommt die Gefahr, dass die Anzeige sich auch jenseits des § 42 AO im Rahmen des Risikomanagements der Finanzverwaltung negativ auswirkt,³⁷² etwa durch Aussteuerung des gesamten Steuerfalls, durch eine Vormerkung als Betriebsprüfungsfall, durch Prüfhinweise an die Betriebsprüfung oder durch eine negative Beeinflussung des persönlichen *Compliance*-Faktors entweder des einzelnen Steuerpflichtigen³⁷³ oder sogar aller Steuerpflichtigen, die sich des anzeigenden Beraters bedienen. Diese Risiken können dazu führen, dass der Steuerpflichtige davon abgehalten wird, eine anzeigepflichtige Gestaltung überhaupt umzusetzen.

Zudem sind diese negativen Folgen vor dem Hintergrund zu sehen, dass sie nicht notwendigerweise erst mit der Umsetzung einer anzeigepflichtigen Gestaltung eintreten. Vielmehr knüpfen Anzeigepflichtigen in zeitlicher Hinsicht bereits früher an, etwa an das bloße Anbieten oder Vermarkten der Gestaltung durch den Berater.³⁷⁴ Hierdurch kann ein Abschreckungseffekt

³⁷¹ S. oben VI.1.

³⁷² Dies erachten OECD und EU ausdrücklich als eine Funktion der Anzeigepflicht: OECD, final report (Fn. 7), S. 54 f.; COM(2017) 335 final, S. 11 und Erwägungsgrund 2 der Richtlinie (EU) 2018/822: „geeignete Risikoabschätzungen“.

³⁷³ Dabei scheint auch die gegenteilige Schlussfolgerung denkbar: Verhält sich der Steuerpflichtige oder sein Berater *compliant* mit der Anzeigepflicht, kann darauf geschlossen werden, dass er auch im Übrigen seinen steuerlichen Pflichten nachkommt.

³⁷⁴ Vgl. zu den einzelnen Entwürfen oben III.; dies ist insbesondere deshalb problematisch, weil der Berater berufs- und haftungsrechtlich zu steueroptimaler Beratung verpflichtet ist (vgl. *Geuß*, BB 2013, 599, 602 f.: auch im Grenzbe-
reich zu § 42 AO; differenzierend *Röd-
der*, DSJG 33 (2010), 114), diese Beratung aber bereits negative Folgen für die steuerliche Situation des Mandanten haben kann.

auch bereits hinsichtlich der bloßen Inanspruchnahme steuerlicher Beratung eintreten.³⁷⁵

Man mag dem entgegenhalten, dass kein schutzwürdiges Interesse des Steuerpflichtigen an einer günstigen Behandlung seines Falls durch das RMS besteht. Dies steht aber der faktischen Abschreckungswirkung nicht entgegen. Denn dem Steuerpflichtigen wird regelmäßig daran gelegen sein, eine negative Einstufung im Rahmen des RMS zu verhindern und von der Finanzbehörde insgesamt als kooperativ eingestuft zu werden. Steuerliche *Compliance* tritt insoweit als Ziel neben die Steueroptimierung. Die dargestellten negativen Konsequenzen werden vor diesem Hintergrund faktisch eine Abschreckungswirkung für die Umsetzung von Gestaltungen entfalten, die, wie noch zu zeigen sein wird³⁷⁶, mit der verfassungsrechtlich geschützten Gestaltungsfreiheit kollidiert.

Daneben ist zu bedenken, dass mit diesen negativen Folgen zugleich das Risiko einer Nichtbefolgung der Anzeigepflicht sowie unvollständiger oder unrichtiger Anzeigen steigt.³⁷⁷ Das BVerfG hat zu Auskunftspflichten entschieden, dass diese das Risiko fehlender Eignung in sich tragen, wenn an ihre Befolgung zugleich negative Folgen geknüpft werden. Denn es ist widersprüchlich, vom Bürger zutreffende Auskünfte zu erwarten, zugleich aber Anreize zu setzen, dieser Pflicht nicht nachzukommen.³⁷⁸

³⁷⁵ Diese Problematik würde freilich entschärft, wenn an Situationen angeknüpft wird, in denen die Initiative vom Berater selbst ausgeht und ein Beratungsverhältnis bislang gar nicht bestand. Der Länderentwurf 2018 sieht ein solches Kriterium vor, allerdings nur als Regelbeispiel zur Definition des Intermediärs, s. oben III.3.b). In eine ähnliche Richtung dürfte die Beschränkung auf modellhafte Gestaltungen gehen, die von den spezifischen Verhältnissen des Steuerpflichtigen unabhängig sind und so im Sinne einer „Kaltakquise“ auch bislang nicht zum Mandantenstamm gehörenden Steuerpflichtigen angeboten werden können – so etwa im Gutachten des Max-Planck-Instituts, s. oben unter III.3.a.bb.; *Hermenns/Modrzejewski/Münch/Rüsch*, IStR 2016, 803, 804 f.

³⁷⁶ S. hierzu sogleich unter IX.2.d.

³⁷⁷ *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten (Fn. 53), S. 12 f.

³⁷⁸ BVerfG v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1, 49 f. (Sicherheit der offenbaren Daten nicht gewährleistet).

d. Rechtliche Qualität der Abschreckungswirkung

Wenngleich noch nicht klar ist, mit welchem konkreten Tatbestand eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen tatsächlich Gesetz wird, und eine vollständige verfassungsrechtliche Prüfung an dieser Stelle noch nicht möglich ist, so soll doch kurz die (verfassungs-)rechtliche Relevanz der oben aufgezeigten Abschreckungswirkung beleuchtet werden.

Die Frage, inwieweit staatlicherseits erzeugten Abschreckungswirkungen verfassungsrechtliche Bedeutung zukommt, ist in jüngerer Zeit vermehrt Gegenstand der wissenschaftlichen Diskussion.³⁷⁹ Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hat hier bislang noch keine klare Dogmatik entwickelt. Aus den Entscheidungen, die Abschreckungs- oder Einschüchterungswirkungen behandeln, lässt sich allerdings entnehmen, dass diese Wirkungen durchaus freiheitsrechtliche Relevanz haben können.³⁸⁰ Problematisch ist in diesen Fällen zum einen die Frage, welche Bedeutung der Finalität zukommt – kann also auch eine Abschreckungswirkung relevant sein, die bloß als Nebeneffekt einer staatlichen Maßnahme auftritt? Zum anderen ist nicht hinreichend geklärt, unter welchen Voraussetzungen die Abschreckungswirkung dem Staat zugerechnet werden kann, wenn der Steuerpflichtige letztlich autonom auf seine Grundrechtsausübung verzichtet.

Nach den oben getroffenen Feststellungen muss allerdings davon ausgegangen werden, dass der durch die Anzeigepflicht und durch § 42 AO entstehenden Abschreckungswirkung eine derartige Intensität zukommt, dass die Frage fehlender Finalität für die grundrechtliche Qualifikation in den Hintergrund tritt. So ist etwa in der modernen Eingriffsdogmatik anerkannt, dass es auf die finale Zielsetzung umso weniger ankommt, je intensiver die grundrechtsbeschränkende Wirkung einer Maßnahme ist und je stärker sich diese daher einem klassischen Eingriff annähert.³⁸¹ Je nachdem, wie weit und unbestimmt der Tatbestand einer Anzeigepflicht formuliert wird, droht

³⁷⁹ Vgl. etwa *Oermann/Staben*, Der Staat 52 (2013), 630; *Staben*, Der Abschreckungseffekt auf die Grundrechtsausübung, Diss. Hamburg, 2016; *Zanger*, Freiheit von Furcht, Diss. Münster, 2017.

³⁸⁰ BVerfG v. 27.2.2007 – 1 BvR 538/06 u.a., BVerfGE 117, 244, 259; BVerfG v. 11.3.2008 – 1 BvR 2075/05 u.a., BVerfGE 120, 378, 405 f.

³⁸¹ Vgl. BVerfG v. 26.6.2002 – 1 BvR 558/91 u.a., BVerfGE 105, 252, 273: „funktionales Äquivalent“; BVerfG v. 13.2.2007 – 1 BvR 910/05 u.a., BVerfGE 118, 1, 20: „eingriffsgleiche Wirkung“; *Zanger*, Freiheit von Furcht (Fn. 379), S. 146 ff.; kritisch gegenüber diesen Terminologien *Sachs*, in *Sachs* (Fn. 342), Vor Art. 1 GG Rz. 86.

ein erheblicher Teil des von der Gestaltungsfreiheit gedeckten Verhaltens der Steuerpflichtigen erfasst zu werden. Hierdurch und in Kombination mit der von § 42 AO ausgehenden Rechtsunsicherheit entsteht das Risiko, dass Steuerpflichtige wirtschaftlich sinnvolle und wertschöpfende Gestaltungen nicht umsetzen. Zu denken ist beispielsweise an multinationale Einheiten, die ihre Wirtschaftstätigkeit zwangsläufig in einem grenzüberschreitenden Umfeld gestalten müssen. Der Gesetzgeber kann nicht allein deshalb von grundrechtlicher Bindung freigestellt werden, weil die Maßnahmen angeblich nicht final auf Abschreckung gerichtet seien.

Was die Frage der Zurechnung angeht, so handelt es sich vorrangig um eine Wertungsfrage.³⁸² Die Beurteilung dürfte daher eng mit der Problematik der zielgenauen Ausgestaltung und Anwendung von § 42 AO und Anzeigepflicht verknüpft sein. Werden beide Instrumente präzise ausgestaltet und angewandt, so beschränkt sich die Abschreckungswirkung auf Gestaltungen, die Missbrauchsgrenzen ausloten und sich so notwendigerweise in einen von Rechtsunsicherheit geprägten Bereich begeben. Die autonome Entscheidung des Beraters oder des Steuerpflichtigen, eine solche Gestaltung umzusetzen oder nicht umzusetzen, unterbricht u.E. den Zurechnungszusammenhang. Denn in diesem Bereich kann der Gestaltende nicht berechtigterweise Rechtssicherheit erwarten.³⁸³ Bei wertender Betrachtung ist die Rechtsunsicherheit in diesem Bereich typischer Bestandteil der Steuergestaltung und die Entscheidung über die Umsetzung oder Nichtumsetzung vorrangig von der Risikobereitschaft des Steuerpflichtigen abhängig.

Anders dürfte es hingegen liegen, wenn die sachgerechte Begrenzung der genannten Instrumente misslingt. Dies muss nicht auf schlechte Gesetzgebungstechnik zurückzuführen sein, vielmehr bereitet es bereits im theoretischen Ansatz Schwierigkeiten, Gestaltungen präzise zu erfassen, deren Details man gerade nicht kennt.³⁸⁴ In diesen Fällen erfasst die Abschreckungswirkung in größerem Umfang auch unproblematische Gestaltungen, in denen Rechtssicherheit erwartet werden darf. Der Steuerpflichtige wird von einer steueroptimierten Gestaltung abgehalten und verzichtet auf seine Grundrechtsausübung, weil das staatliche Abschreckungsszenario erdrückend wirkt. In diesen Fällen wird man wertungsmäßig eine Zurech-

³⁸² Zanger, Freiheit von Furcht (Fn. 379), S. 157 ff. zur Frage der Qualifikation als Grundrechtseingriff.

³⁸³ Driën, in Tipke/Kruse (Fn. 119), § 42 AO Rz. 18 (Oktober 2010); ähnlich Schön, DStJG 33 (2010), 29, 60.

³⁸⁴ Vgl. Hey, Gutachten Verfassungsmäßigkeit Anzeigepflicht (Fn. 4), S. 32.

nung nicht verneinen können. Es zeigt sich also, dass auch bei der Frage der Grundrechtsrelevanz der Abschreckungswirkung die Schwierigkeit bei der sachgerechten Beschränkung sowohl der Anzeigepflicht als auch des § 42 AO liegt.

Es ist demnach festzuhalten, dass der Gesetzgeber sich bei Schaffung der Anzeigepflicht neben den Fragen der Berufsfreiheit der Berater und des allgemeinen Persönlichkeitsrechts der Steuerpflichtigen³⁸⁵ auch mit deren Gestaltungsfreiheit auseinandersetzen haben wird. Auch aus diesen Gründen ist eine hinreichende Konkretisierung des Tatbestands der Anzeigepflicht, etwa durch eine Beschränkung auf standardisierte, modellhafte, reproduzierbare Gestaltungen, anzumahnen.

³⁸⁵ Zu diesen Fragen *Hey*, Gutachten Verfassungsmäßigkeit Anzeigepflicht (Fn. 4), S. 10 ff.

X. Fazit

Die verschiedenen nationalen und internationalen Entwürfe einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungen weisen erhebliche Unterschiede auf. Der zuletzt vorgelegte Länderentwurf 2018 wirft dabei verschiedene Anwendungsprobleme auf und schafft es insbesondere nicht, den Kreis anzeigepflichtiger Gestaltungen rechtssicher einzugrenzen.

Im Hinblick auf das Verhältnis zu § 42 AO ist festzustellen, dass in vielerlei Hinsicht Berührungspunkte mit einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungen bestehen, wobei die Einzelheiten von der konkreten Ausgestaltung der Anzeigepflicht abhängen werden. Die Spannweite möglicherweise anzeigepflichtiger Steuergestaltungen reicht dabei von unproblematischen Gestaltungen, die auch nach der Vorstellung des Gesetzgebers steuerlich wirksam sein sollen, über nicht missbräuchliche, aber unerwünschte Gestaltungen bis hin zu echten Missbrauchsfällen. Die Untersuchung der Anwendungsbereiche einer Anzeigepflicht und des § 42 AO zeigt, dass – je nach Ausgestaltung der Anzeigepflicht – viele Gestaltungen von beiden Instrumenten erfasst werden, andere nur von einem der beiden. Wird die Anzeigepflicht eingeführt und wird sie tatsächlich administrierbar ausgestaltet, so dürfte der Aufgriff von Missbrauchsfällen in der Veranlagungspraxis zunehmen. Die Anzeige wird sich aber nicht als Eingeständnis einer Missbräuchlichkeit im Sinne des § 42 AO verstehen lassen. Andersherum kann die fehlende Reaktion auf eine Anzeige nur dann Sperrwirkung für § 42 AO entfalten, wenn dies ausdrücklich angeordnet wird – was nicht zu erwarten ist.

Sollten im Zusammenhang mit der Verletzung der Anzeigepflicht Bußgelder ausgesprochen werden, so darf ein etwaig zu erzielender Steuervorteil nicht ohne Weiteres als wirtschaftlicher Vorteil der Nichtanzeige eingestuft werden. Eine solche Kausalität wird in der Regel nicht festzustellen sein. In jedem Fall muss eine bei wirtschaftlicher Betrachtung doppelte Abschöpfung des Steuervorteils vermieden werden. Was das Verhältnis zur verbindlichen Auskunft angeht, so dürfte für anzeigepflichtige Gestaltungen eine Auskunft – auch unter Berücksichtigung der zur verbindlichen Auskunft ergangenen restriktiven Verwaltungsanweisungen – in vielen Fällen möglich bleiben. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung hier sehr zurückhaltend vorgehen wird. Es dürfte daher bei dem unbefriedigenden Ergebnis bleiben, dass die Anzeigepflicht zur frühzeitigen Offenlegung beabsichtigter Gestaltungen zwingt, ohne hinsichtlich deren Akzeptanz Rechtssicherheit zu bieten.

Als deutlich komplexer erweist sich das bislang kaum untersuchte Verhältnis von Anzeigepflicht, § 42 AO und Steuerstrafrecht. Dabei hat die Untersuchung gezeigt, dass eine Strafbarkeit bei Anzeigepflichtverstößen nicht per se ausgeschlossen ist. Sowohl für den Intermediär als auch für den Steuerpflichtigen kommt eine Strafbarkeit aber wohl nur in den Fällen in Betracht, in denen die anzeigepflichtige Gestaltung objektiv unter § 42 AO fällt.

In verfassungsrechtlicher Hinsicht hat die Untersuchung gezeigt, dass prinzipiell ein an den Gesetzgeber gerichteter Auftrag besteht, solchen Gestaltungen den steuerlichen Erfolg zu versagen, die im Widerspruch zu einer gleichheitsgerechten Besteuerung stehen. Der genaue Inhalt dieser Pflicht ist im Einzelnen schwer zu konturieren. Die Schaffung und Beibehaltung einer allgemeinen Missbrauchsnorm wie § 42 AO dürfte aber jedenfalls zwingend sein, während sich weitere konkrete Handlungspflichten des Gesetzgebers kaum begründen lassen. Insbesondere die Schaffung einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungen ist daher keinesfalls zwingend. Bei ihrer Einführung wird der Gesetzgeber vielmehr die verfassungsrechtlich geschützte Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen zu beachten haben, die er nicht durch übermäßige Abschreckungswirkung und die faktische Verhinderung von Gestaltungen unterlaufen darf.

ifst-Schriften 2018 / 2017 / 2016

2018

- Nr. 522 v. *Wolfersdorff*, Sachzuwendungen im Geschäftsleben – Missstände der einkommensteuerrechtlichen Behandlung und Reformvorschläge
- Nr. 523 Kapitaleinkommensbesteuerung – Zukunft von Abgeltungsteuer und Unternehmensfinanzierung, Tagungsband zur außerordentlichen Kuratoriumssitzung am 27. November 2017
- Nr. 524 *Gsödl/Schmid*, Die US-Steuerreform, der Brexit und deren Auswirkungen auf Deutschland
- Nr. 525 *Hermenns/Münch*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – Eine rechtliche Würdigung verschiedener Entwürfe unter besonderer Berücksichtigung des Verhältnisses zu § 42 AO

2017

- Nr. 514 *Czakert*, Neue Entwicklungen bei der steuerlichen Amtshilfe
- Nr. 515 *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine
- Nr. 516 *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung
- Nr. 517 *Houben/Chirvi*, Reformnotwendigkeit und Reformalternativen für den Einkommensteuertarif
- Nr. 518 *Scheffler/Köstler*, Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – mehr als eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung
- Nr. 519 Umverteilung in Deutschland: Was ist die Aufgabe des Steuersystems? – Ökonomische, rechtliche und politische Perspektiven –, Tagungsband zum ifst FORUM am 30. Mai 2017

Nr. 520 Entwicklungslinien und Zukunft des deutsch-europäischen Steuerrechts/Brexit – Auswirkungen auf Europa, Tagungsband zur ifst-Jahrestagung am 26. Juni 2017

Nr. 521 *Haase*, Überlegungen zur Reform der Hinzurechnungsbesteuerung

2016

Nr. 508 *Wagschal/v. Wolfersdorff/Andrae*, Update Gewerbesteuer und Grundsteuer: Steuerentwicklung, Steuerwettbewerb und Reformblockaden

Nr. 509 *Claus/Nehls/Scheffler*, Grundsteuern in der Europäischen Union

Nr. 510 *Englisch/Becker*, Reformbedarf und Reformoptionen beim Ehegattensplitting

Nr. 511 *Hey/Steffen*, Steuergesetzliche Zinstypisierungen und Niedrigzinsumfeld – insbesondere zur Gleichheitssatzwidrigkeit der Abzinsung von Pensionsrückstellungen gemäß § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG –

Nr. 512 *Greil*, Advance Pricing Agreements – Ein Instrument zur Steigerung der Rechtssicherheit bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen?

Nr. 513 *Schwedhelm/Talaska*, Was kann ein Tax Compliance Management System leisten? – Zur Änderung des AEO zu § 153 AO durch das BMF vom 23.5.2016 –