

---

# **Stellungnahme**

zu dem

## **Entwurf zur Anzeigepflicht von Steergestaltungen**

von

**Prof. Dr. Christian Flämig**

Marburg / Rottach-Egern

Mitglied des wissenschaftlichen Arbeitskreises

des

Deutschen wissenschaftlichen Instituts  
der Steuerberater e. V.

Berlin, Oktober 2007

---

# Inhaltsübersicht

1. Anlässe für die Einführung einer gesetzlichen „Anzeigepflicht von Steuergestaltungen“
  
2. Entwurf zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen
  - 2.1 Systemischer Standort
  - 2.2 Inhalt des Entwurfs
  - 2.3 Rechtsvergleichende Aspekte
  
3. Grundsätzliche Kritik an dem Entwurf
  - 3.1. Tendenzielle „Kriminalisierung“ des Beratungsmarktes
  - 3.2 Legalität und Legitimität der (grenzüberschreitenden) Steuergestaltung
  - 3.3 Vereinbarkeit der Anzeigepflicht von Steuergestaltungen mit dem Grundgesetz und mit dem Gemeinschaftsrecht
    - 3.3.1 Verfassungsmäßigkeit der Anzeigepflicht
    - 3.3.2 Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht
  
4. Detailkritik an Vorschriften des Entwurfs
  - 4.1 Teleologisch bedingte Reduktion der Anzeigepflicht
  - 4.2 Präzisierung der Definition einer grenzüberschreitenden „Steuergestaltung“
  - 4.3 Ausspähung von konkurrierenden „Vermarktern“
  - 4.4 Totale Ausforschung der „Vermarkter“
  - 4.5 Unangemessene Bußgeldbewehrung der Anzeigepflicht
  
5. Ergebnis

## 1. Anlässe für die Einführung einer gesetzlichen „Anzeigepflicht von Steuergestaltungen“

(1) Der nationale Steuerstaat stößt immer mehr an seine Grenzen. Das gilt nicht nur für die Bundesrepublik Deutschland. Als Folge der Globalisierung in der Wirtschaft geraten Staaten mit einer hohen Steuer- und Abgabenquote selbst bei der Besteuerung der auf ihrem Staatsgebiet ansässigen Unternehmen in immer größere Schwierigkeiten.<sup>1</sup> Vor allem international agierende Unternehmen bevorzugen Standorte nicht mehr nur in Staaten, die die üblichen Standortvorteile, wie z. B. Qualität des Arbeitsmarktes, effizientes Bildungssystem und ausgereifte Infrastruktur, aufweisen. Ein immer größeres Gewicht erhält im Wettbewerb der Steuersysteme die den Unternehmen auferlegte Steuer- und Abgabenlast. Für multinationale Unternehmen ist hiernach die Steuer- und Abgabenbelastung eines Staates seit langem Gegenstand der allgemeinen Unternehmenspolitik. Von diesen Unternehmen wird daher schon seit den sechziger Jahren das Steuergefälle zwischen Hochsteuerländern und „niedrig besteuerten Gebieten“ durch Sitz- und Einkünfteverlagerungen (aus-)genutzt.<sup>2</sup>

(2) Dem Wettbewerb der sog. Steueroasen sind die Hochsteuerstaaten im Laufe der Zeit mit einer Vielzahl von Defensivmaßnahmen entgegengetreten, so u. a. mit der Verweigerung von Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, mit Hilfe von Steuerabzugsverboten sowie mittels der Nachversteuerung von Kapitalabflüssen in niedrig besteuerte Gebiete.<sup>3</sup> Die Bundesrepublik Deutschland versucht seit 1972 die Steuerflucht in die sog. Steueroasen mit dem Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) zu bekämpfen.<sup>4</sup> Zur Durchsetzung des materiellen Rechts bei Auslandsbeziehungen sieht das Außensteuergesetz in deren §§ 16 und 17 besondere Sachaufklärungsbefugnisse für die Finanzverwaltung vor; darüber hinaus dekretiert § 90 Abs. 2 AO in Übernahme des § 171 Abs. 3 AO 1931 durch das Gesetz vom 08.09.1972 [BGBl. I 1972, S. 1713] eine erweiterte Mitwirkungspflicht bei internationalen Steuerfällen.<sup>5</sup>

(3) Der Steuerwettbewerb erfährt seit einiger Zeit eine neue Dimension in den Steuergestaltungen, die im Zusammenhang mit „Steuerarbitrage“ stehen. Mittels der Instrumente der internationalen Steuergestaltung (so insbesondere mit Hilfe der sog. hybriden Rechts- und Finanzierungsformen sowie mittels sog. mezzaniner Unternehmensfinanzierung) würde – so die Begründung zu § 138 a Abs. 2 des (nicht veröffentlichten) Entwurfes vom 25.06.2007 – „dieselbe Transaktion in zwei und mehr Steuerrechtsordnungen einer unterschiedlichen Besteuerung unterworfen ... mit der Folge ..., dass es zu einer Nichtbesteuerung (sog. weiße Einkünfte), einem Steueraufschub oder einer Steueranrechnung bzw. -erstattung kommen

---

<sup>1</sup> Zur systemzerstörenden Wirkung des Steuerwettbewerbs auf das nationale Steuersystem s. *Hey*, JZ 2006, S. 851 (852 f).

<sup>2</sup> Vgl. Oasen-Bericht der Bundesregierung vom 22. Juni 1964, in: BT-Drs. IV/2411.

<sup>3</sup> Vgl. OECD, Towards Global Tax Cooperation, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendation by the Committee on Fiscal Affairs, 2000.

<sup>4</sup> Das nur 22 Vorschriften umfassende Gesetz erfordert einen hohen Kommentierungsaufwand; vgl. das auf 3 Bände ausgelegte Werk von *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, Kommentar zum Außensteuerrecht, Loseblatt, Köln 1973/2004.

<sup>5</sup> Zur grenzüberschreitenden Sachaufklärung s. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, § 19.

kann“.<sup>6</sup> Der nationale Steuerstaat muss gegenüber solchen Steuergestaltungen – nimmt man den Entwurf vom 25.06.2007 zunächst einmal unkritisch zur Kenntnis – anscheinend immer mehr seine „Ohnmacht“ bekennen.<sup>7</sup>

Auf diesem Hintergrund konnte es nicht ausbleiben, dass von den Wortführern der **deutschen Steuerpolitik** nach dem „Schuldigen“ gesucht wird. In einem Vortrag vor der Europa-Universität Viadrina (Frankfurt/Oder) erkennt der Bundesminister der Finanzen P. Steinbrück in dem Europäischen Gerichtshof den (Mit-)Schuldigen. Die Richter des EuGH als „Sachwalter der Interessen multinationaler Konzerne“ entschieden inzwischen über Dinge, die nach wie vor in „nationaler Souveränität lägen“. Darüber hinaus „räume [der EuGH] grenzüberschreitenden Steuersparmodellen mittlerweile mehr Rechte ein als den fiskalischen Interessen der Mitgliedsländer“, so dass hierdurch der deutsche Staat „mehrere Mio. Euro an Steuereinnahmen“ verlöre.<sup>8</sup>

In dem Entwurf vom 25.06.2007 offenbart der deutsche Gesetzgeber daher auch freimütig, dass „gegenwärtig ... die Finanzverwaltung von [grenzüberschreitenden] Steuergestaltungen erst lange nach deren Umsetzung und der eingetretenen Minderung der Steuereinnahmen“ erfahren würde. Weiterhin wird unter Verweis auf die Amtshilfe-Richtlinie (Richtlinie 77/799 EWG des Rates vom 19.12.1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden im Bereich der direkten Steuern [Abl. L 336, S. 15]) herausgestellt, dass „die durch die Einschaltung ausländischer Rechtsformen und Finanzierungsinstrumente gegebene Komplexität dieser Gestaltungen eine zeitnahe Erkennung und Gegensteuerung durch den Gesetzgeber bislang weitestgehend ausgeschlossen habe.“<sup>9</sup>

Auf diesem problembeladenen Hintergrund war es somit nur noch eine Frage der Zeit, bis der Gesetzgeber – dem Schlachtruf „Kampf allen Schlupflöchern“ folgend – aufgerufen wurde, gegen die [grenzüberschreitende] Steuergestaltung vorzugehen. Unter Berufung auf die in dem Koalitionsvertrag zwischen CDU/CSU und SPD vom 11.11.2005 enthaltene Vereinbarung „nach verstärktem Kampf gegen Steuermisbrauch und Ausschöpfung der vorhandenen Steuerquellen durch effektiven und effizienten Steuervollzug“ haben aus Anlass der parlamentarischen Beratungen über den Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2007 Abgeordnete des Deutschen Bundestages die Bundesregierung aufgefordert, einen Gesetzesvorschlag mit dem Ziel einer Anzeigepflicht von grenzüberschreitenden Steuergestaltungsmodellen dem Parlament vorzulegen.<sup>10</sup>

<sup>6</sup> Zu der Ausgestaltung grenzüberschreitender Steuergestaltungen s. im Einzelnen die Begründung zu den Nrn. 1 bis 7 des § 138 a Abs. 2 des Entwurfes vom 25. Juni 2007.

<sup>7</sup> S. *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 18. Aufl. 2005, § 11 Rz. 80 ff., die den § 8 a KStG als Symptom der Ohnmacht des deutschen Gesetzgebers gegenüber dem internationalen Steuerwettbewerb etikettieren.

<sup>8</sup> S. den Bericht in: Frankfurter Allgemeine Zeitung (FAZ) v. 04.07.2007; s. demgegenüber die differenzierende Kritik; die H.-J. Papier in dem in der FAZ v. 24.07.2007 publizierten Interview („Subsidiarität spielt in der Praxis kaum eine Rolle“) an der Rechtsprechung des EuGH äußert.

<sup>9</sup> S. die aufschlussreichen Ausführungen in der Begründung zu dem Entwurf 25.06.2007 über die Ineffektivität der Zusammenarbeit zwischen den Staaten auf dem Gebiet des Informationsaustausches (S. 10 ff.), die einer „Bankrotterklärung“ des deutschen Steuerstaates gleichkommen.

<sup>10</sup> S. die Rede des Abgeordneten *O. Bernhardt* (finanzpolitischer Sprecher der CDU/CSU-Fraktion) vor dem Deutschen Bundestag vom 09.11.2006, die im „Internet“ (<http://www.businessportal24.rom/de>) unter den bezeichnenden Überschrift „Kulturwandel bei Steuersparmodellen“ publiziert wird; s. auch die aus gleichem Anlass gehaltene und ebenfalls im „Internet“ (<http://www.olav-gutting.de>) veröffentlichte Rede des Abgeordneten *O. Gutting* (CDU), in

Die Anforderung dieser Abgeordneten geht auf die Beratungen des Entwurfs eines JStG 2007 im Bundestags-Finanzausschuss zurück. Zwar wurde der Entschließungsantrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, „ein verfassungsgemäßes Verfahren für die Schließung von Steuersparmodellen einzuführen“, von den Regierungsparteien abgelehnt. Die Bundesregierung ist jedoch von den Fraktionen der CDU/CSU und SPD aufgefordert worden, „entsprechende Vorschläge zur Einführung einer gesetzlichen Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle“ bis Mitte des Jahres 2007 zu prüfen und dem Finanzausschuss hierüber zu berichten. Von dem Finanzausschuss wurde die Bundesregierung zudem gebeten, aus diesem Anlass auch zu prüfen, ob und inwieweit Erfahrungen anderer Staaten mit Anzeigeverfahren über Steuerplanungsmodelle für den Vorschlag zur Einführung einer gesetzlichen Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle in der Bundesregierung Deutschland genutzt werden können.<sup>11</sup>

Die Bundesregierung hat jedoch schon während der Beratungen im Finanzausschuss über den Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2007 zu erkennen gegeben, „dass bereits eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe einberufen worden sei, die sich jedoch ausschließlich mit grenzüberschreitenden Steuergestaltungsmodellen befasst“, und dann hinzugefügt, dass „der Prüfauftrag ... gemäß der Bitte der Fraktionen der CDU/CSU und SPD auf inländische Steuergestaltungsmodelle erweitert“ werde.<sup>12</sup> Beschränkt auf ausländische Modelle ist das Bundesministerium der Finanzen (BMF) dem Prüfauftrag mit dem am 25.06.2007 einer begrenzten Öffentlichkeit vorgestellten „Entwurf zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen“ nachgekommen.<sup>13</sup> Der Intention des Finanzausschusses des Bundestages folgend ist davon auszugehen, dass diesem Entwurf in absehbarer Zeit ein Entwurf folgen dürfte, der sich dann auch der inländischen Steuergestaltungsmodelle annehmen wird.<sup>14</sup>

(4) Die Entscheidung, die zunächst auf [grenzüberschreitende] Steuergestaltungen begrenzte Anzeigepflicht auf alle Steuergestaltungen zu erstrecken, dürfte allerdings davon abhängen, ob die vom BMF in dem Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes (JStG) 2008 vom 14.06.2007 vorgeschlagene Neufassung des § 42 AO vom Gesetzgeber angenommen wird. Mit der unter der Überschrift „Steuergestaltung“ vorgesehenen Neufassung des § 42 Abs. 1 AO soll in Zukunft offensichtlich jede „im Verkehrsleben“ nicht als „üblich“ angesehene Steuergestaltung bis zum Beweis des Gegenteils durch den Stpfl. oder bis zu einer einvernehmlichen „Verständigung“ des Stpfl. mit der Finanzbehörde als rechtsmissbräuchlich angesehen werden.<sup>15</sup>

---

dem dieser ausführt: „Wenn es gelingt, eine vertretbare Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle zu erreichen, wäre das ein echtes Novum im deutschen Steuerrecht“.

<sup>11</sup> Vgl. Bericht des Bundestags-Finanzausschusses zum JStG 2007 v. 06.11.2006, in: BT-Drs. 16/3368, S. 27 ff.

<sup>12</sup> Ebenda, S. 28.

<sup>13</sup> Der Entwurf v. 25.06.2007 fand schon im Juli 2007 eine kritische Aufnahme in der Wirtschaftspresse; s. den Beitrag „Anzeigepflicht für Steuersparmodelle“, in: Handelsblatt (HB) v. 13.07.2007; vgl. auch *R. Kracht*, Neue Auflagen für Steuersparer, in: Financial Times Deutschland v. 13.07.2007; *D. Riedel*, Fiskus will Steuergestaltung unterbinden, in: HB v. 13./15.07.2007; *J. Tartler*, Streit um Bußen für Steuersünder, in: FTD v. 08.08.2007.

<sup>14</sup> In der Begründung des Entwurfs vom 25.06.2007 zu § 138 a wird allerdings herausgestellt, dass „derzeit keine Handlungsbedarf [besteht], Anzeige- und Registrierungspflichten auf weitere Steuergestaltungen auszuweiten“ (S. 9).

<sup>15</sup> S. im Einzelnen die Begründung zu Nr. 3 (§ 42) Buchst. b (Abs. 1) des Referentenentwurfs eines JStG 2008 v. 14. Juni 2007.

Die geplante Umpolung des § 42 Abs. 1 AO mit dem Ziel, der Finanzverwaltung die nahezu absolute Deutungshoheit über die Zulässigkeit von „Steuergestaltungen“ zuzuerkennen, hat schon im Vorfeld des Gesetzgebungsverfahrens insbesondere von Seiten der Bundessteuerberaterkammer harsche Kritik ausgelöst.<sup>16</sup> Auch in der Wirtschaftspresse ist die Initiative des Bundesministers der Finanzen, die den „Steuerbürger“ unter „Generalverdacht“ stellt, mit deutlicher Kritik belegt worden.<sup>17</sup> Die Neufassung des § 42 Abs. 1 AO im Referentenentwurf eines JStG 2008 erfährt aber auch schon im fachwissenschaftlichen Schrifttum massive Kritik, da die vorgesehene Regelung in verfassungsrechtlich bedenklicher Weise zu Lasten des Steuerbürgers weit über das Ziel hinausschießt.<sup>18</sup> Auch nach Einschätzung von R. Scholz ist der Plan des Bundesministers der Finanzen im Kampf gegen „unerwünschte Steuersparmodelle“ unter Berufung auf die Judikatur des Bundesverfassungsgerichts in mehrfacher Hinsicht mit dem Grundgesetz nicht vereinbar.<sup>19</sup>

Die z. T. auch aus den Reihen der CDU/CSU-Fraktion artikulierte einhellige Kritik an dem Referentenentwurf des JStG 2008 hat dazu geführt, dass das BMF in einer Neufassung des Referentenentwurfes den Plan, § 42 AO zu ändern, deutlich abgeschwächt hat. Nunmehr soll ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts vorliegen, „wenn eine zu einem Steuervorteil führende ungewöhnliche Gestaltung gewählt wird, für die keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe durch den Stpfl. nachgewiesen werden“. Aber auch gegen diese geplante Neufassung des § 42 AO, die auch weiterhin die Beweislast dem Stpfl. aufzubürden beabsichtigt, werden kritische Einwendungen erhoben.<sup>20</sup>

(5) Die Hoffnung nicht nur der Fachöffentlichkeit, weder der Vorschlag einer Änderung des § 42 AO noch der Entwurf vom 25.06.2007 werde eines Tages im Bundesgesetzblatt veröffentlicht, scheint zu trügen. Nicht nur im BMF, sondern auch in den Länderfinanzministerien ist man weiterhin entschlossen, dass bei „Steuergestaltungen“ übliche Hase-Igel-Spiel nunmehr zu beenden, „zumindest die Wegstrecke zwischen den beiden Igel zu verkürzen“. Der Beschlussempfehlung des federführenden Finanzausschusses des Bundesrates vom 11.09.2007 folgend ist davon auszugehen, dass sowohl die Neufassung in § 42 AO als auch

---

<sup>16</sup> S. die Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zu dem Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008 v. 06.07.2007, veröffentlicht im „Internet“ [www.bstbk.de](http://www.bstbk.de); der Deutsche Steuerberaterverband hat sich durch dessen Präsidenten J. Pinne zu dem Gesetzesvorhaben in dem in „Impulse“ vom August 2007 veröffentlichten Interview „Schuldig bei Verdacht“ geäußert; zur Kritik des Bundes der Steuerzahler an der vorgesehenen Neufassung des § 42 AO s. den Bericht „Gängelung durch den Fiskus kritisiert“ in: FAZ v. 25.07.2007; s. auch die Notiz „Steuerberater kritisieren geplante Änderung des § 42 AO“, in: Betriebs-Berater Heft 31/2007, S. IV.

<sup>17</sup> Vgl. J. Borggräfe, Steuerzahler unter Verdacht in: FTD v. 14.07.2007; D. Riedel, Wirtschaft läuft Sturm gegen Steuergesetz, in: HB v. 12.07.2007; C. Hulverscheidt, Lücken im Gesetz, in: Süddeutsche Zeitung (SZ) v. 26.07.2007; s. auch den Bericht „Union kritisiert Stärkung der Finanzverwaltung“, in: FAZ v. 16.07.2007.

<sup>18</sup> Brockmeyer, DStR 2007, S. 1325; s. demgegenüber Geerling/Gorbauch, DStR 2007, 1703, die die Aufregung um den neuen § 42 AO für unbegründet halten.

<sup>19</sup> S. hierzu den Bericht von G. Bohlsen, Steinbrück geht gegen Steuersparmodelle vor, in: FTD v. 03.07.2007, mit einem Hinweis auf ein Gutachten von Prof. Dr. R. Scholz (Berlin/München).

<sup>20</sup> S. D. Riedel, Steinbrück entschärft Jahressteuergesetz, in: HB v. 30.07.2007; dies., Macht der Finanzämter wächst, in: HB v. 30.07.2007; J. Tartler, Union reicht Änderung an Jahressteuergesetz nicht, in: FTD v. 30.07.2007; Schäfer, Der Fiskus foul, in: FAZ v. 03.08.2007; Wirtz, Die Antwort ist § 42, in: FTD v. 07.08.2007; s. auch den Bericht „Mehr Macht für den Fiskus zu Lasten des Bürgers“ in: FAZ v. 31.07.2007.

die Einführung einer Anzeigepflicht von Steuergestaltungen zumindest Gegenstand der weiteren Beratungen über den Entwurf eines JStG 2008 im parlamentarischen Gesetzgebungsverfahren bleiben werden.<sup>21</sup> Das Plenum des Bundesrates hat allerdings den Vorschlag der BR-Ausschüsse zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen in seine endgültige Stellungnahme vom 21.09.2007 nicht mit aufgenommen (s. BR-Drs. 544/07).

## 2. Entwurf zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen

### 2.1. Systemischer Standort

Die von dem BMF beabsichtigte gesetzliche Dekretierung einer Anzeigepflicht von Steuergestaltungen ist nicht – wie man von dem Regelungsbereich her hätte annehmen müssen – Gegenstand einer Änderung des Außensteuergesetzes. Vielmehr ist eine Änderung der **Abgabenordnung** intendiert. Diese systemische Zuordnung legt zumindest die Vermutung nahe, dass die Anzeigepflicht von Steuergestaltungen als ein allgemeines Instrumentarium im steuerlichen Verfahrensrecht angesehen wird.

### 2.2. Inhalt des Entwurfs

(1) Die in § 138 a des Entwurfs vom 11.09.2007 (im Folgenden mit „§ 138 a“ abgekürzt) vorgesehene Anzeigepflicht ist nach dessen Abs. 2 auf [grenzüberschreitende] Steuergestaltungen ausgerichtet. Nach Maßgabe der enumerativen Aufzählung in § 138 a Abs. 1 Nr. 1 bis 7 soll die Anzeigepflicht Steuergestaltungen erfassen, die Unterschiede zwischen verschiedenen Steuerrechtsordnungen auszunutzen versuchen. Die Pflicht findet eine Eingrenzung in der Weise, dass eine Steuergestaltung darauf gerichtet sein muss, „deutsche Ertragsteuern einschließlich der im Abzugsweg erhobenen Steuern [zu vermeiden], die Entstehung von Steueransprüchen in spätere Besteuerungszeiträume [zu verschieben] oder Ansprüche auf Steuererstattung oder Steueranrechnung [zu begründen]“.

Die Anzeigepflicht wird zwar grundsätzlich nur den in § 138 a Abs. 3 S. 1 umschriebenen Vermarktern von Steuergestaltungen auferlegt. Aber auch diejenigen Stpfl., die eine anzeigepflichtige Steuergestaltung nutzen, werden über eine Registrierungspflicht mittelbar in die Anzeigepflicht einbezogen (vgl. § 138 a Abs. 8 S. 1). Für die Anzeigepflicht sieht § 138 a Abs. 5 S. 1 wenigstens eine Bagatellgrenze vor; so ist der Vermarkter bei Nachweis, „dass sein durch Vermarktung und damit in Zusammenhang stehender Beratung erzielter“ Jahresumsatz voraussichtlich 250.000 EUR nicht übersteigt, von der Anzeigepflicht befreit.

---

<sup>21</sup> Der Entwurf vom 25.06.2007 hat in der Beschlussempfehlung des Unterausschusses des Bundesrats-Finanzausschusses vom 06.09.2007 einige Änderungen erfahren. Gegenstand der vorliegenden Stellungnahme ist somit der Entwurf zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen in der der Beschlussempfehlung des Bundesrats-Finanzausschusses sowie weiterer BR-Ausschüsse vom 11.09.2007 (enthalten in: BR-Drs. 544/1/07 v. 11.09.2007) zugrunde liegenden Fassung (im Folgenden „Entwurf“ abgekürzt); s. dazu die Kommentare in der Tagespresse von *D. Riedel*, Steuerberater erwarten Prozessflut wegen Steuergestaltung in: HB v. 09.08.2007; *Szent-Ivanyi*, Steuer-schlupflöcher sollen weg, in: Berliner Zeitung v. 12.09.2007.

(2) Die dem Bundeszentralamt für Steuern zu übermittelnde Anzeige weist einen außerordentlichen hohen Detaillierungsgrad auf. So ist gemäß § 138 a Abs. 6 S. 2 bis zum 10. Tag nach Ablauf des Kalendermonats, in dem das anzeigepflichtige Ereignis eingetreten ist, für jede anzeigepflichtige Steuergestaltung anzugeben:

- „1. eine vollständige Beschreibung und das Ziel der Gestaltung,
2. der erzielbare Steuervorteil und
3. die betroffenen Rechtsvorschriften“.

Die Anzeigepflicht steigert sich bei Vermarktern „in den ersten zwei Jahren nach dem anzeigepflichtigen Ereignis“ auf monatliche Meldungen „über die Anzahl der Personen, die die angebotenen oder empfohlenen Steuergestaltungen erworben haben“ (§ 138 a Abs. 6 S. 3). Schließlich gipfelt die Anzeigepflicht in der Vorlage an das Bundeszentralamt für Steuern von „sämtlichen für das Verständnis der Gestaltung sachdienlichen Unterlagen und Dokumente“ (§ 138 a Abs. 6 S. 5). Mit der vom Bundeszentralamt für Steuern jeder gemeldeten Steuergestaltung zugewiesenen Registriernummer (s. § 138 a Abs. 7) wird eine ausnahmslose Erfassung aller genutzten Steuergestaltungen erreicht. Denn gemäß § 138 a Abs. 8 haben die Stpfl., die eine anzeigepflichtige Steuergestaltung nutzen, in der Steuererklärung und ihr gleichgestellten Erklärungen bzw. Anträgen die jeweilige Registriernummer anzugeben.

Immer mehr scheint der Gesetzgeber die AO durch die Einführung von Anzeige-, Melde- und Registrierungspflichten auf das digitale Zeitalter ausrichten zu wollen.<sup>22</sup> Bereits mit dem Steueränderungsgesetz 2003 vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I, 2645) hatte der Gesetzgeber mit dem Ziel der Bekämpfung von Steuerkriminalität und des Missbrauchs von Sozialleistungen die Einführung der sog. Identifikationsnummer für jeden (Steuer-)Bürger beschlossen (s. § 139 b AO). Inzwischen ist zum 01.07.2007 die Umsetzung dieser Regelung in Gang gesetzt worden. Hiernach entsteht bei dem Bundeszentralamt für Steuern erstmals ein zentrales Register für die gesamte deutsche Bevölkerung, in dem für jeden Bürger dessen Name und Vorname, der frühere Name sowie Künstlername, der Tag und Ort der Geburt, das Geschlecht sowie die aktuelle Anschrift erfasst werden.<sup>23</sup> Dem Aktionismus des Gesetzgebers entspricht im Übrigen eine zunehmend profiskalische BFH-Rechtsprechung zur Reichweite abgabenrechtlicher Auskunftspflichten. Insbesondere die jüngst ergangenen Entscheidungen des VII. und VIII. Senats des BFH<sup>24</sup> offenbaren eine Tendenz, der Finanzverwaltung Ermittlungsbefugnisse einzuräumen, die – vergleichbar einer Rasterfahndung – den Charakter einer Ermittlung „ins Blaue hinein“ aufweisen.<sup>25</sup>

(3) Von besonderem Interesse ist der Entwurf auch deshalb, weil der Erfüllung der Anzeigepflicht nicht nur mittels der üblichen Zwangsmittel der Abgabenordnung Nachdruck verliehen werden soll. Vielmehr soll für die Abgabe der Anzeige und der Mitteilung bzw. Angabe

<sup>22</sup> Vgl. *Bielsdorfer/Weyand*, Die Informationsquellen und -wege der Finanzverwaltung – Auf dem Weg zum „gläsernen Steuerbürger“, 7. Auflage 2005, passim.

<sup>23</sup> In den Medien erfährt dieses Vorgehen des Gesetzgebers eine äußerst kritische Würdigung; s. den Beitrag „Eine Nummer für immer“ in: *Der Spiegel* Nr. 33/2007, 30 f.

<sup>24</sup> BFH, DStR 2007, S. 2302 (Steuerliche Beweisverbote); BFH, NJW 2007, S. 1308 (Sammelauskunftersuchen); BFH, DStRE 2007, S. 510 (Steuerstrafrechtliche Ermittlungen zu Präventionszwecken); BFH, NJW 2007 S. 1305 (Verhältnis steuerlicher Anzeigepflichten zur Verschwiegenheitspflicht).

<sup>25</sup> Zu dieser Tendenz der Rechtsprechung, die Reichweite der abgabenrechtlichen Auskunftspflichten auszudehnen, s. *Carlé*, NJW 2007, S. 2226.



der Registriernummer eine Bußgeldbewehrung eingeführt werden (s. § 379 a Abs. 1 des Entwurfs); so soll die Verletzung der Meldepflichten nach § 138 a grundsätzlich mit einer Geldbuße bis zu fünf Mio. EUR geahndet werden (§ 379 a Abs. 2 des Entwurfs).

### 2. 3. Rechtsvergleichende Aspekte

(1) Der Entwurf vom 11.09.2007 orientiert sich – worauf in dessen Begründung auch hingewiesen wird (S. 79) – an ausländischen „Vorbildern“. In der Tat wird den in Abschnitt 1. aufgezeigten Defiziten in der „Bekämpfung illegaler Steuergestaltungen“ in einigen ausländischen Steuerrechtsordnungen (Vereinigte Staaten von Amerika, Großbritannien und Kanada) auch mit verfahrensrechtlichen Ansätzen begegnet.

(2) Eine Vorreiterrolle bei der Bekämpfung von Steuergestaltungen nehmen die Vereinigten Staaten von Amerika ein. Das US-amerikanische „Department of Treasury“ erließ im Februar 2003 auf der Grundlage von Sec. 6011 IRC („Internal Revenue Code“) sog. tax shelter disclosure regulations, die die schon vordem bestehenden steuergesetzlichen Offenbarungspflichten erheblich erweitern sollten. Mit Wirkung vom 1. Januar 2003 müssen über die „taxpayers“ hinaus auch „accounting firms, law firms, investment bankers and others organizations as entities required“ mittels „IRS Form 8886 (Reportable Transaction Disclosure Statement)“ die nachfolgend aufgeführten „transactions“ dem „Internal Revenue Service“ (IRS) mitteilen:

- Confidential Transactions
- Transactions with contractual protection
- Loss Transactions that exceed specified thresholds
- Transactions with a significant book-tax difference
- Transactions involving a brief asset holding period
- IRS-Listed Transactions (e. g. transactions between U.S. taxpayers and foreign entities and persons)

Wegen der Verletzung der Mitteilungspflichten sehen die „Regulations“ empfindliche Strafen vor (20 v. H. des „underpayment of tax due to negligence or disregard of rules or regulations“) und (ggf. 75 v. H. des „underpayment“ wegen Steuerbetrugs).<sup>26</sup> Zwischenzeitlich sind die „Regulations“ mit Wirkung vom 01.11.2006 erneut mit dem Ziel, die „Transparenz“ zu erhöhen, geändert worden; so ist u. a. eine neue mitteilungspflichtige Kategorie („Transactions of Interest“) eingeführt worden.<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> S. im Einzelnen die Beiträge von *R. M. Lipton*, Final Corporate Tax Shelter Disclosure and „List Maintenance Regulations Impose Business on Everyone“, in: *Journal of Taxation*, March, 2003 (WL 1240045); *A. M. Valade*, New IRS Disclosure and „List Maintenance“ Tax Shelter Regulations, 2003.

<sup>27</sup> S. im Einzelnen die Beiträge von *H. M. Beller/N. M. Mintz*, „Reportable Transactions: Disclosure, List Maintenance and Penalties“. *Tax Strategies for Corporate Acquisitions, Dispositions, Spin-Offs, Joint Ventures, Financings, Reorganizations & Restructurings 2006* (737 PLT/Tax 31); *D. L. Korb*, Chief Counsel, Internal Revenue Service, „Shelter, Schemes and Abusive Transaction“. *Tax strategies for Corporate Acquisitions, Dispositions, Spin-Offs, Joint Ventures, Financings, Reorganizations & Restructurings 2006* (736 PLT/Tax 409); *R.M. Lipton/R. S. Watson*, Treasury improves the Disclosure Regime by Issuing New Temporary and Proposed Regulations, in: *Journal of Taxation*, January, 2007 (WL 1819); *E. W. Nijenhuis*, „The Final Treasury Regulations Relating to

Im Jahre 2004 folgte den Vereinigten Staaten von Amerika nunmehr Großbritannien mit der Verabschiedung der „U. K. Tax Shelter Reporting Rules“, die schon im Jahr 2006 wieder geändert und zugleich verschärft worden sind. Die britischen „Rules“ entsprechend weitgehend den US-amerikanischen „Regulations“. Unterschiede bestehen insbesondere im Hinblick auf den Umfang der Anzeigepflicht gegenüber „Her Majesty’s Revenue and Customs“ (HMRC) und der Strafbewehrung bei Verletzung der Pflichten.<sup>28</sup> Entsprechende Überlegungen über die Einführung von Tax Shelter Reporting Regulations gegenüber sog. Income Trusts werden auch in Kanada angestellt.<sup>29</sup>

(3) Rechtsvergleichende Untersuchungen über die U.S. Tax Shelter Disclosure Regulations und ihrer britischen Pendanten liegen m. W. noch nicht vor. Allerdings hat sich *T. Beuchert* (Doktorand von Prof. Dr. W. Schön, Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht [München]) in seiner noch nicht fertig gestellten Dissertation über „Staatliche Reaktionen gegen missbräuchliche Steuergestaltungsmodelle unter besonderer Berücksichtigung der Ansätze im ausländischen formellen Recht“ der Aufgabe angenommen, die Ansätze im ausländischen formellen Recht, eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle zu statuieren, auf deren Übertragbarkeit für die Bundesrepublik Deutschland auch auf verfassungsrechtlichem Hintergrund zu analysieren.<sup>30</sup>

### 3. Grundsätzliche Kritik an dem Entwurf

#### 3. 1. Tendenzielle „Kriminalisierung“ des Beratungsmarktes

(1) Der Entwurf vom 11.09.2007 zielt mit der Einführung einer Anzeigepflicht für [grenzüberschreitende] Steuergestaltungen auf den „großen Beratungsmarkt“ (S. 70 der Begründung), somit in erster Linie auf die Vermarkter solcher Modelle, d. h. insbesondere auf die „Angehörigen der steuerberatenden Berufe, Rechtsanwälte oder auch Banken, Investmentgesellschaften und sonstige Berater, die die Gestaltungen zum Zweck der Vermarktung für ihre Kunden/Mandanten entwerfen“ (S. 78).<sup>31</sup> Erst in zweiter Linie sollen auch Stpfl., die solche

---

Disclosure and Listing of Tax Shelters and Related Statutory Provisions“. Tax Strategies for Corporate Acquisitions, Dispositions, Spin-Offs, Joint Ventures, Financings, Reorganizations & Restructurings 2006 (736 PLT/Tax 1037).

<sup>28</sup> S. im Einzelnen die Beiträge von *Cleary/Gottlieb* (Hrsg.), Anything to Declare? The United Kingdom extends its Tax Shelter Reporting Rules, 2006; *A. Hubbard*, Disclosure of tax avoidance schemes – where are we now?, in: Tolley’s Practical Tax Newsletter 26 PTN 8,57 (April 8, 2005); *F. Lagerberg*, Tighter Rules for tax disclosure schemes, in: New Law Journal 2006 Vol. 156 (Issue 7242) (Sept. 29, 2006); vgl. zu dem britischen Modell *Wienbracke*, DSz 2007, 664 m. w. N.

<sup>29</sup> *S. Barnhardt*, Canada to Block Tax Breaks Luring U. S. Investors, in: Chicago Tribune November 2, 2006.

<sup>30</sup> S. den Hinweis in: <http://www.ip.mpg.de>.

<sup>31</sup> Nahezu alle Steuerberatungsgesellschaften, Unternehmensberatungen und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften offerieren bei der Präsentation ihres Beratungsprofils im „Internet“ einen Hinweis auf „Betriebliche Steuergestaltungen – aktive Steuerplanung“; vgl. als ein Beispiel die Website der Unternehmensberatung BDO im „Internet“ (<http://www.bdo.ch>) mit folgendem Hinweis: „Bei grenzüberschreitenden Mandanten arbeiten wir in bewährter Weise mit unseren weltweit vertretenen BDO-Partnern zusammen. Im Zuge der Globalisierung entwickelt BDO beispielsweise internationale Steuerplanungsmodelle zur Global Tax Optimization ...“. Mitunter wird von Consultingunternehmen im „Internet“ sogar mit einprägsamen Beispielen für eine Steuergestaltung im Unternehmen geworben (s. die Website von „London Consulting & Partner“).

Steuergestaltungen für sich selbst nutzen von der Meldepflicht – mittelbar über die Angabe der sog. Registrierungsnummer – erfasst werden (S. 79).

(2) Den Gründen, mit denen in der Begründung zu § 138 a die Verpflichtung umschrieben wird, die Angehörigen des „großen Beratungsmarktes“ mit einer Anzeigepflicht von Steuergestaltungen zu belasten, mangelt es an Konsistenz. Es ist zwar offensichtlich, dass die gesamte Begründung von dem Diktum bestimmt wird, [grenzüberschreitende] Steuergestaltungen seien „unerwünschte Gestaltungen“ (S. 69), sodass frühzeitig „entsprechende Maßnahmen auf Verwaltungsebene [zu] ergreifen [seien] oder Maßnahmen gesetzgeberischer Art [angeregt]“ werden müssten (S. 60, s. auch S. 70 f). Die durchgängig „feindliche“ Grundstimmung gegenüber einer Steuergestaltung schlägt in der Begründung vor allem dann durch, wenn die Inanspruchnahme der „Angebotsseite“ des Beratungsmarktes (S. 70) damit gerechtfertigt wird, die „Modellentwickler“ in ihrer Eigenschaft als Berater und/oder Vermarkter durch Auferlegung eines Bußgeldes zur Offenbarung der von ihnen entwickelten Steuergestaltungen zu veranlassen (S. 80).

(3) Trotz der offenkundigen Tendenz in der Begründung, die [grenzüberschreitenden] Steuergestaltungen in das Abseits der „Illegalität“ zu stellen, können die Entwurfsverfasser nicht umhin einzuräumen, dass „die weitaus überwiegende Zahl dieser Gestaltungen ... legal sein (dürfte)“ (S. 69). Die zwanghafte Vorstellung, diese Gestaltungen dennoch insgesamt für „unerwünscht“ zu erklären, kommt aber in dem anschließenden Satz mit den Worten zum Vorschein, dass „Gestaltungen in vielen Fällen dem Sinn und Zweck der Steuergesetze der betroffenen Staaten nicht entsprechen oder sogar zuwiderlaufen, worauf bisherige Erkenntnisse schließen lassen“ (S. 69).

(4) Das Ausmaß an Unsicherheit bei der Legitimierung einer Anzeigepflicht von Steuergestaltungen zeigt sich in der Begründung schon in einer Vielzahl von terminologischen Unschärfen. So ist im Zusammenhang mit der Fokussierung der Anzeigepflicht auf Berater und/oder Vermarkter („Modellentwickler“) von deren Beitrag zur „Steuervermeidung“ die Rede (S. 70). Im Anschluss daran wird die Anzeigepflicht selbst für die sich im Grenzverhalten übenden Stpfl. als Vorteil angepriesen, da sie damit problembewusst werden, „ob sie sich mit einer Gestaltung in einer rechtlichen Grauzone begeben wollen“ (S. 70). Schließlich wird unter Berufung auf das „internationale Umfeld“ unverblümt herausgestellt, dass die Einführung einer Anzeigepflicht „effektiv und effizient [sei] und die Entwicklung von Steuergestaltungen wirksam bekämpfen“ könnte (S. 71).

(5) Auch wenn in der Begründung für- und vorsorglich hervorgehoben wird, dass mittels der Anzeigepflicht „pauschal (nicht) jedes Steuerplanungsmodell erfasst“ werden soll (S. 70), hinterlässt der Entwurf insbesondere aufgrund der ihr beigegebenen Begründung die unzweideutige Erkenntnis, [grenzüberschreitende] Steuergestaltungen als „illegale Steuerumgehung“ zu disqualifizieren und damit die „Modellentwickler“ des „großen Beratungsmarktes“ (S. 70) tendenziell als kriminell zu diffamieren.

### 3. 2. Legalität und Legitimität der (grenzüberschreitenden) Steuergestaltung

(1) Dem Entwurf vom 11.09.2007 liegt offenkundig ein verzerrtes Bild von der Legalität der Steuergestaltung und insbesondere deren Legitimität zugrunde. An dieser Feststellung ändert auch der Befund nichts, dass der Gesetzgeber lediglich eine Anzeigepflicht von Steuergestaltungen einzuführen beabsichtigt. Denn allein auch damit schränkt er die **Gestaltungsfreiheit** der Vermarkter, aber auch die von Stpfl. ein, was selbstredend von verfassungsrechtlicher Relevanz ist (s. Abschnitt 3.3).

(2) Ausgehend von dem Begriff der Steuerplanung, die als Teil der allgemeinen Unternehmensplanung jede Einflussnahme von Steuern auf das Verhalten des Stpfl. zum Gegenstand hat,<sup>32</sup> kann die Steuergestaltung als Steuerplanung bzw. (besser) als Steigerung der Steuerplanung bezeichnet werden. Sie ist im Hinblick auf das Auseinanderfallen von betriebswirtschaftlicher Zielgröße und steuerrechtlicher Bemessungsgrundlage der „durch agierende Tätigkeit gekennzeichnete (zweite) Bereich der Steuerplanung, in dem es darum geht, Problemlösungsvorschläge aus steuerlichen Gesichtspunkten heraus in die Gestaltung unternehmerischen Handelns einzubringen“.<sup>33</sup> Die Steuergestaltung wirkt daher aktiv auf die Höhe der Steuer ein, ohne dass sich notwendigerweise das wirtschaftliche Verhalten ändert. Geplant wird die Steuer und nicht mit der Steuer. Steuerrechtsnormen sind damit Datum und Gestaltungsmaterie zugleich.<sup>34</sup>

Der Steuergestaltung öffnet sich angesichts der fehlenden Rechtsformneutralität der Besteuerung vor allem die Wahl der Rechtsform der Unternehmen. Durch den Ansatz von Wahlrechten und Optionen lädt mitunter sogar der Gesetzgeber zur Steuergestaltung ein.<sup>35</sup> Deshalb ist die Steuergestaltung nicht etwa zu „verteufeln“; sie ist vielmehr von vornherein legitimiert, zumal der Gesetzgeber – wie eben erwähnt – selbst durch Setzen steuerlicher Anreize auf das Entscheidungskalkül des Steuerbürgers bewusst Einfluss auf eine steuerwirksame Sachverhaltsgestaltung nimmt, somit ein Interessengleichlauf zwischen staatlicher Finanz- und Steuerpolitik und Unternehmensplanung des Stpfl. herbeigeführt wird. Insoweit kann man – um nur ein Beispiel anzuführen – die vom Gesetzgeber im Jahre 1999 eingeführte Vorschrift des § 2 b EStG nur als skurril zu bezeichnen. Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages hatte seinerzeit diese Vorschrift mit dem Ziel eingeführt, zur Verminderung unerwünschter Steuersparmodelle beizutragen (s. BT-Drs. 14/443, S. 46), obwohl der wirtschaftliche Anreiz solcher steuerlicher Lenkungsnormen doch gerade darin besteht, dass sich die Stpfl. als „Verbündete“ staatlicher Finanz- und Steuerpolitik dementsprechend verhalten. Die Vorschrift des § 2 b EStG rief daher selbst in der Kommentarliteratur erhebliche Kritik hervor.<sup>36</sup> Aber auch ungeachtet solcher steuerlicher Lenkungsnormen besteht an der Legitimität der Steuergestaltung kein Zweifel. Das Bundesverfassungsgericht hat wie-

<sup>32</sup> Vgl. *Rose*, Festschrift für Hugo von Wallis, 1985, S. 275; *D. Schneider*, DStJG Bd. 5 1985, S. 85 (87); *Strobel*, Steuerplanung, betriebliche, in: Handbuch der Wirtschaftswissenschaften, 7. Bd., 1977, S. 386 ff.; zur Steuerplanungssicherheit s. jüngst *Hey*, DStR 2007, S. 1.

<sup>33</sup> *Rödder*, Gestaltungssuche im Ertragsteuerrecht, Diss. Köln, 1991, S. 5.

<sup>34</sup> Vgl. *Rödder*, a. a. O., S. 14.

<sup>35</sup> Vgl. *Rödder*, BB Beilage 19/1988, S. 6; *Rose*, StbJb. 1979/80, S. 49 (53).

<sup>36</sup> S. im Einzelnen *L. Schmidt*, Einkommensteuergesetz. Kommentar, 23. Aufl. 2004, § 2 b Rz. 1. Im Übrigen ist § 2 b EStG die Vorgängerregelung des zur Bekämpfung von „Steuerstundungsmodellen“ im Jahre 2005 eingeführten § 15 b EStG.

derholt dezidiert bekundet, dass es jedem Stpfl. frei stehe, seine Angelegenheiten so einzu-richten, dass er möglichst wenig Steuern zu zahlen braucht.<sup>37</sup> Weder dem Stpfl. noch dessen Berater kann hiernach der Vorwurf einer Steuerumgehung gemacht werden, wenn sie die nach geltendem Recht bestehenden Gestaltungsmöglichkeiten ausschöpfen. Der Stpfl. und dessen Berater handeln hiernach gesetzeskonform.<sup>38</sup> Dies gilt auch für den Bereich grenz-überschreitender Steuergestaltung.<sup>39</sup>

(3) Über die Legitimität der Steuergestaltung hinaus ist sie auch betriebswirtschaftlich, wenn nicht sogar wirtschafts- und gesellschaftspolitisch geboten. Die mangels steuergestaltender Maßnahmen zwangsläufig gegebene höhere Steuerbelastung von Stpfl., insbesondere von Unternehmen, führt zu Wettbewerbsnachteilen in der Marktwirtschaft. Deshalb wäre es angesichts der durch jede Steuerzahlung ausgelösten Liquiditäts- und Rentabilitätseffekte mehr als nur fahrlässig, wenn Unternehmen nicht nach Möglichkeiten einer Steuergestaltung und hierdurch erzielbarer Steuerersparnis suchen würden.<sup>40</sup> Nicht nur rein wirtschaftlich bedingte Managementfehler, sondern auch mangels Steuergestaltung indizierte steuerliche „Fehlkal-kulationen“ können die Existenz eines Unternehmens gefährden.

Wenn sich daher ein Unternehmer nicht die im Hinblick auf die Lückenhaftigkeit des gelten-den Steuerrechts gegebenen steuerplanerischen Spielräume vergegenwärtigen und sie sich nicht zunutze machen würde, müsste er sich den Vorwurf aussetzen, „Dummensteuer“ (*G. Rose*) zu zahlen.<sup>41</sup> Selbst wenn man dieser Feststellung eruptiv mit Distanz begegnen sollte: Zumindest in den Fällen, in denen wirtschaftlich gleichartige Lebenssachverhalte – wie beispielsweise im Bereich der nicht rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung – offensichtlich unterschiedlich steuerlich behandelt werden, kann ein Unternehmer das Gebot der Steuergestaltung nicht negieren.<sup>42</sup> Auf diesem Hintergrund sieht *G. Rose* den Steuer-staat grundsätzlich in der Pflicht, den Steuerbürgern Steuergestaltungen zu ermöglichen<sup>43</sup>, wenn man nicht sogar mit *G. Felix* dem Steuerbürger ein aus Art. 2 Abs. 1 GG abzuleitendes Grundrecht auf Steuervermeidung und Steuerminimierung einräumen muss.<sup>44</sup>

---

<sup>37</sup> Ständige Rechtsprechung (seit 1959): BVerfGE 9, 237 (250); ebenso der BFH in ständiger Recht-sprechung: BFH, BStBl. III 1964, S. 667 (669); BFH, BStBl. II 1983, S. 272 (277); BFH, BStBl. II 1988, S. 942 (943); BFH, BStBl. II 1996, S. 214 (215); s. auch die Begründung zu § 45 EAO 1974, in: BT-Drs. VI/1982, S. 114.

<sup>38</sup> Vgl. *Hey*; DStJG Bd. 27 (2004), S. 91 (106 f.); dies., Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 13 ff.

<sup>39</sup> Vgl. *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2. Aufl. 1998, Rz. A 4, A 57 ff.; *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar, 3. Aufl. 2003, Art. 1 Rz. 80; s. auch aus der Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteue-rung, 4. Aufl. 1999, S. 634 ff.

<sup>40</sup> Vgl. *Pelka*, DStJG Bd. 5 (1982), S. 99 (126).

<sup>41</sup> Vgl. *Rose*, StbJb 1975/76, S. 41 (47).

<sup>42</sup> Vgl. *Rödter*, a. a. O., S. 436; s. auch *Flämig/Ainser*, Die Auswirkungen der Steuerreform auf die Kapitalgesellschaft in der Bundesrepublik Deutschland, 1974, passim.

<sup>43</sup> Vgl. *Rose*, StbJb 1975/76, S. 41 (45 f.).

<sup>44</sup> Vgl. *Felix*, Stbg. 1996, S. 200 (202).

(4) Angesichts mancher Auswüchse im Bereich der sog. Finanzinnovationen<sup>45</sup> mag die Steuergestaltung als unangemessen, mitunter sogar als mit Gerechtigkeitsvorstellungen unvereinbar angesehen werden.<sup>46</sup> Ein solcher Vorwurf darf sich jedoch nicht „gegen die Unternehmer“ und deren steuerlichen Berater richten; vielmehr ist Adressat des Vorwurfs der Gesetzgeber.<sup>47</sup> Dies gilt auch für den internationalen Bereich. „Wer die Nutzung von EU-weiten oder weltweiten Steuerplanungsmöglichkeiten unterbinden will, muss“ – so zu recht W. Scheffler – „für eine entsprechende Harmonisierung der Steuersysteme und eine Verbesserung der internationalen Zusammenarbeit sorgen, jedoch nicht die Unternehmen tadeln, die die bestehenden Regeln nutzen. Wer den internationalen Steuerwettbewerb der Staaten um mobiles Kapital, Offshore-Gesellschaften oder Dienstleistungsunternehmen als unfair und verzerrend empfindet, muss diejenigen kritisieren, die diese Regeln geschaffen haben, nicht diejenigen, die sie nutzen“.<sup>48</sup>

Die Gründe für diese „Dissonanz“ sind evident: Das geltende Steuerrecht ist „Lichtjahre“ von dem aus der Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre anzustrebenden Ziel der Entscheidungsneutralität des Steuersystems entfernt.<sup>49</sup> Deshalb ist auch *D. Schneider* zuzustimmen, wenn er behauptet, dass Steuerberatung nicht nur zulässig, sondern im Hinblick auf das Auseinanderfallen von betriebswirtschaftlicher Zielgröße und steuerrechtlicher Bemessungsgrundlage geboten sei. Angesichts der Missachtung der ökonomischen Wirkungen der geltenden steuerlichen Regelungen durch den Steuergesetzgeber ist nach dessen Meinung zu recht Steuerberatung, insbesondere Steuergestaltung als „Erziehungsmaßnahme“ für den Gesetzgeber zu verstehen, damit „bessere“ Steuergesetze kreiert werden können.<sup>50</sup>

Aus der Steuergestaltung erwächst daher ein hoher gesellschaftlicher Nutzen. Sie legt nämlich die im geltenden Steuerrecht vorhandenen Inkongruenzen mit einem entscheidungsneutralen, allokatationseffizienten und gerechten System der Besteuerung offen. Wenn daher von Unternehmen das Instrumentarium der Steuergestaltung eingesetzt wird, ist dies nicht nur ein Zeichen für den pathologischen Befund des geltenden Steuerrechts; vielmehr ist dies ein Anlass für den Gesetzgeber, über die Gestaltung eines der Entscheidungsneutralität verpflichteten Steuersystems nachzudenken und Lösungen anzubieten.<sup>51</sup>

---

<sup>45</sup> S. den Überblick bei *L. Schmidt*, Einkommensteuergesetz Kommentar, 26. Aufl. 2007, § 20 Rz. 31, 171. Mit einer Reihe von Grundsatzurteilen hat der BFH jüngst Klarheit bei der Besteuerung von Finanzinnovationen geschaffen (vgl. *Geurts*, DStZ 2007, S. 393; *Jachmann*, DStR 2007, S. 877; *Haisch/Danz/Jetter*, DStZ 2007, S. 450). Allein in dem BFH-Beschluss vom 13.12.2006, DStR 2007, 286, vertritt das Gericht die Auffassung, dass sog. DAX-Zertifikate steuerpflichtige Finanzinnovationen seien. Hingegen fallen Gleitziins-Schuldverschreibungen (s. BFH-Beschl. v. 11.07.2006, DStR 2007, S. 126), Reverse-Floater (BFH-Beschl. v. 20.11.2006, DB 2007, S. 307) und Argentinien-Anleihen (BFH-Beschluss v. 13.12.2006, BFH/NV 2007, S. 584) nicht in diese Kategorie. Zur Anwendung dieser Entscheidungen s. das Schreiben des Bundesministers der Finanzen v. 18.07.2007, DStR 2007, S. 1361; Einkommengesetz, Kommentar, 26. Aufl. 2007.

<sup>46</sup> Vgl. *Tipke*, StuW 1976, S. 293 (302).

<sup>47</sup> Vgl. *Scheffler*, Die Betriebswirtschaftliche Steuerplanung aus der Sicht der Wissenschaft (in „<http://www.nuernberger-steuergespraech.de>“ veröffentlichter Vortrag aus Anlass der Nürnberger Steuergespräche vom 21. Juni 1999), Abschnitt 3.2.

<sup>48</sup> S. *Scheffler*, a. a. O., Abschnitt 3.2.

<sup>49</sup> S. *Scheffler*, a. a. O., Abschnitt 3.

<sup>50</sup> Vgl. *D. Schneider*, DB 1997, S. 485 (487 ff.).

<sup>51</sup> *Scheffler*, a. a. O., Abschnitt 3.2.

(5) Selbstverständlich ist von der zulässigen Steuerplanung – auch als „Gesetzesumgehung“ praeter legem von *K. Tipke* gekennzeichnet<sup>52</sup> – die spezifische Steuerumgehung i. S. des § 42 AO abzuschichten.<sup>53</sup> Allein diese Missbrauchsvorschrift zieht der Steuergestaltung eine Grenze. Eine „durch Missbrauch qualifizierte Steuervermeidung“ gem. § 42 AO ist aber erst dann erreicht, wenn die Steuergestaltung darauf ausgerichtet ist, den steuerlichen Belastungstatbestand „auszuhebeln“ bzw. die grundsätzlich unabdingbare Steuerfolge im Einzelfall abzuwenden.<sup>54</sup> Auch für die Steuergestaltung im internationalen Raum gilt die Grenze des § 42 AO (sowie die der §§ 2 – 18 AStG).<sup>55</sup>

### 3. 3. Vereinbarkeit der Anzeigepflicht von Steuergestaltungen mit dem Grundgesetz und dem Gemeinschaftsrecht

#### 3.3.1 Verfassungsmäßigkeit der Anzeigepflicht

(1) Angesichts der im Einklang mit dem betriebswirtschaftlichen und rechtswissenschaftlichen Schrifttum von der höchstrichterlichen Rechtsprechung und auch vom Bundesverfassungsgericht sanktionierten Steuergestaltung stellt sich von selbst die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit der von dem Entwurf vom 11.09.2007 vorgesehenen Anzeigepflicht von Steuergestaltungen. Dabei kann es zunächst einmal dahingestellt bleiben, ob die verfassungsrechtliche Prüfung zwischen der Anzeigepflicht der „Vermarkter“ (§ 138 a Abs. 3) und der Pflicht der Stpfl. zur Angabe der Registriernummer (§ 138 a Abs. 8) gesondert zu erfolgen hat. Zumindest im Hinblick auf die Frage nach dem Schutzbereich der für die Auferlegung einer Anzeige- bzw. Registrierungspflicht betroffenen Grundrechte dürfte die eben aufgeführte Unterscheidung zwischen den beiden Adressaten der vorgesehenen Regelung irrelevant sein.

(2) Geht man mit dem Bundesverfassungsgericht davon aus, das Steuergesetze „in ihrer freiheitsbeschränkenden Wirkung jedenfalls an Art. 2 Abs. 1 GG zu messen sind“ (BVerfGE 87, 153), dann könnte mit der Auferlegung einer Anzeige- bzw. Registrierungspflicht von Steuergestaltungen das aus Art. 1 Abs. 1 und Art. 2 Abs. 1 GG abgeleitete **Recht auf informationelle Selbstbestimmung**<sup>56</sup> betroffen sein. Das vom Bundesverfassungsgericht erstmals 1983 im sog. Volkszählungs-Urteil herausgearbeitete und jüngst im sog. Kontostammdaten-Beschluss vom 13.06.2007 erneut bestätigte Recht soll den Bürger gegen unbegrenzte Erhebung, Speicherung, Verwendung und Weitergabe seiner personenbezogenen Daten schützen.<sup>57</sup> Angesichts des Regelungsgehalts des Entwurfs vom 11.09.2007, der auf die Er-

<sup>52</sup> *Tipke*, StbJb. 1972/73, S. 509; insoweit kennzeichnet *Tipke* die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre auch als „Steuervermeidungskunde“ (in: *StuW* 1976, S. 293 [302]).

<sup>53</sup> Vgl. *Tipke/Kruse*, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung. Kommentar, Loseblatt, Köln, § 42 AO Tz. 2.

<sup>54</sup> Vgl. *Haas*, JbFSt. 1966/67, S. 13 (18).

<sup>55</sup> Vgl. *Mössner*, a. a. O., Rz. A 77; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rz. 16.129 ff.; *Vogel/Lehner*, a. a. O., Rz. 1; 90 ff. (innerstaatliches Recht); Rz. 100 ff. (internationales Recht).

<sup>56</sup> *Jarras/Pieroth*, Grundgesetz. Kommentar, 8. Aufl. 2006, Art. 2 Rn. 44.

<sup>57</sup> BVerfGE 65, S. 1 (41 ff.); BVerfG-Beschl. – 1 BvR 1550/03 u. a. – v. 13.06.2007, in: [http://www.bverfg.de/entscheidungen/rs20070613\\_1bvr\\_155003.html](http://www.bverfg.de/entscheidungen/rs20070613_1bvr_155003.html); NJW 2007, 2464, Tz. 85 – 88; s. auch BVerfGE 67, S. 100 (143), BVerfGE 84, S. 239 (278 ff.) – sog. Quellensteuer-Urteil; zu der Wirkkraft des Datenschutzes im Steuerrecht s. die für einen Kommentar außergewöhnlich kritischen Bemerkungen von *Tipke/Kruse*, a. a. O., § 85 AO Tz. 47, 49 f.

hebung bis hin zur Verwendung individualisierter, nicht anonymer Daten der „Vermarkter“ und der Stpfl. über von ihnen entwickelte bzw. genutzte Steuergestaltungen, somit auf personenbezogene Daten i. S. d. § 2 BDSG und der Landesdatenschutzgesetze ausgerichtet ist, kann an der Eingriffsrelevanz dieses Entwurfs für das Recht auf informationelle Selbstbestimmung kein Zweifel bestehen.<sup>58</sup> Unmissverständlich hat nämlich das BVerfG in dem Kontostammdaten-Beschluss vom 13.06.2007 sein höchst instruktives Programm für die Wirkkraft des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung wie folgt formuliert:

*„Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung schützt den Einzelnen gegen informationsbezogene Maßnahmen, die für ihn weder überschaubar noch beherrschbar sind. Solche Gefährdungen drohen insbesondere dann im hohen Maße, wenn Informationsbestände für eine Vielzahl von Zwecken genutzt oder miteinander verknüpft werden können. Daher wäre eine Sammlung der dem Grundrechtsschutz unterliegenden personenbezogenen Informationen auf Vorrat zu unbestimmten oder noch nicht bestimmbar Zwecken mit dem Grundgesetz nicht vereinbar (vgl. BVerfGE 96, 1 (46); 115, 32 (350)). Der Gesetzgeber hat vielmehr den Zweck einer Informationserhebung bereichsspezifisch und präzise zu bestimmen. Die Informationserhebung und Verwendung ist auf das zu diesem Zweck Erforderliche zu begrenzen (vgl. BVerfGE 65, 1 (46); 84, 239 (279 f.); 113, 29 (57 f.)).“<sup>59</sup>*

(3) Auch für die gemäß Art. 12 Abs. 1 GG geschützte **Berufsfreiheit**, die in der Entwurfsbegründung (S. 71 f.) erstaunlicherweise allein für verfassungsrechtlich relevant angesehen wird, muss man annehmen, dass die in dem Entwurf vorgesehene Regelung in den Schutzbereich dieses Grundrechts eingreift. Für die „Vermarkter“ wird man ohne weiteres in der Anzeigepflicht für Steuergestaltungen den Charakter einer Berufsausübungsregelung erkennen können. Diese Eingriffsrelevanz verdichtet sich, wenn man das Regelungsziel einer „Bekämpfung“ von Steuergestaltungen spekulativ dahingehend verlängert, dass mit Hilfe dieses Gesetzes der Markt der „Modellentwickler“ letztlich ausgetrocknet werden soll. Aus dem Blickwinkel der Stpfl. ist mit der Registrierungspflicht einer Nutzung für von Seiten der Vermarkter angebotenen oder empfohlenen Steuergestaltungen schon deshalb ein Eingriff in das Grundrecht auf Berufsausübungsfreiheit gegeben, da Steuergestaltung für sie ein „Muss“ ist. Für Unternehmen wäre es mehr als nur fahrlässig, angesichts der Wettbewerbsnachteile, die eine höhere Steuerbelastung bedingt, Möglichkeiten der Steuergestaltung nicht in Anspruch nehmen (s. Abschnitt 3.2).<sup>60</sup>

Mit entsprechenden Erwägungen kann auch die Eingriffsrelevanz des Entwurfes gegenüber der **Garantie des Eigentums** in Art. 14 Abs. 1 GG begründet werden. Das Bundesverfassungsgericht hat zu Art. 14 Abs. 1 GG herausgestellt, „dass das geschützte Freiheitsrecht ... nur soweit beschränkt [werden darf], dass dem Grundrechtsträger (Stpfl.) ein Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich in Gestalt der grundsätzlichen privaten Nützlichkeit des Erworbenen und der grundsätzlichen Verfügungsbefugnis über die geschaffenen vermögenswerten Rechtspositionen erhalten bleibt“ (BVerfGE 87, 153 (169 ff.)). Gerade für Unternehmen ist Steuerplanung unvermeidbar. Es sei – als ein Beispiel – allein auf den im Jahre 1999 vollzogenen grenzüberschreitenden Zusammenschluss der

<sup>58</sup> Vgl. BVerfG-Beschl. v. 13.06.2007, a. a. O., Tz. 89 - 92.

<sup>59</sup> BVerfGE-Beschl. v. 13.06.2007, a. a. O., Tz. 97.

<sup>60</sup> Vgl. Pelka, DStJG Bd. 5 1982, S. 209 (217); Rose, Festschrift für G. Wöhe, 1989, S. 289 (294).



Hoechst AG und der Rhone Poulenc S. A. zu Aventis S. A. hingewiesen; ohne eine ausge-reifte und hoch differenzierte Steuerplanung in Zusammenarbeit mit „Vermarktern“ „diesseits und jenseits des Rheins“ wäre die Fusion ein finanzielles Desaster geworden.

(4) Freilich werden das Recht auf informationelle Selbstbestimmung sowie die Berufs- und Eigentumsfreiheit **nicht schrankenlos** gewährleistet. Die durch den Entwurf vom 11.09.2007 bewirkten Eingriffe in den Schutzbereich der jeweiligen Grundrechte sind nur dann gerechtfertigt, wenn die vorgesehene Regelung einen „legitimen Zweck“ verfolgt und zu dessen Erreichung geeignet, erforderlich und angemessen ist.<sup>61</sup> Selbstverständlich sollte eine solche Prüfung für jedes der betroffenen Grundrechte gesondert erfolgen. Die Sachnähe der Argumente dürfte jedoch eine gemeinsame Prüfung rechtfertigen.

Die in dem Entwurf vorgesehene Regelung müsste somit zur Verwirklichung des **Regelungszwecks** – ausgehend von einer wirksamen Bekämpfung von Steuergestaltungen (S. 71 der Begründung) über „die Vermeidung struktureller Erhebungsdefizite aufgrund nicht abgestimmter Steuerrechtsordnungen“ (S. 69) bis hin zu dem Zweck, „legale, jedoch unerwünschte Gestaltungen früher als bisher [zu] erkennen und entsprechende Maßnahmen auf Verwaltungsebene [zu] ergreifen oder Maßnahmen gesetzgeberischer Art [anzuregen]“ (S. 69), somit im „überwiegenden Allgemeininteresse“ (BVerfGE 65, 1 [Leitsatz 2]) liegend – zunächst **geeignet** sein. Auch unter Berücksichtigung des weiten gesetzgeberischen Einschätzungsspielraumes ergeben sich (auf S. 71 f. des Entwurfs nicht ausgeräumte) Zweifel an der Geeignetheit, weil die den Vermarktern auferlegte Anzeigepflicht von Steuergestaltungen gar nicht an deren **Nutzung**, sondern lediglich an dem Angebot bzw. der Empfehlung solcher Gestaltungen anknüpft. Es handelt sich somit um eine Sammlung nicht anonymisierter Daten auf **Vorrat** zu unbestimmten, zumindest aber noch nicht bestimmbareren Zwecken (BVerfGE 65, 1 [46]). Die Entwicklung, aber auch die Empfehlung von Steuergestaltungen zur „Bekämpfung von Steuergestaltungen“ (S. 71) ist per se noch nicht (eingriffs-)relevant.

Soweit man die Eignung der vorgesehenen Regelung einmal unterstellt, muss die Anzeige- bzw. Registrierungspflicht von Steuergestaltungen auch **erforderlich** sein. Erforderlich wäre die Regelung dann nicht, wenn ein „milderes Mittel“ den Regelungszweck gewährleisten würde. Zumindest ist der Gesetzgeber verpflichtet, von mehreren Möglichkeiten nur diejenige zu ergreifen, die den Stpfl. am geringsten belastet.<sup>62</sup> So ist die den Stpfl. gemäß § 138 a Abs. 8 auferlegte Registrierungspflicht nicht erforderlich, weil die Finanzbehörde über die zeitnahe (Groß-)Betriebsprüfung ohne weiteres auf (realisierte) Steuergestaltungen zugreifen kann. Aber auch gegenüber sog. Vermarktern ist die vorgesehene Anzeigepflicht nicht erforderlich, da erst die Nutzung der Steuergestaltungen einen möglichen Steuermisbrauch auslösen wird. Die **Nutzung** solcher Modelle erfolgt nun aber nicht bei den „Vermarktern“, son-

---

<sup>61</sup> S. das BVerfG in ständiger Rechtsprechung: BVerfGE 27, S. 344 (352); vgl. *Jarras/Pieroth*, a. a. O., Art. 20 Rn. 80 ff.; im Hinblick auf das Grundrecht zur informationellen Selbstbestimmung s. BVerfGE 65, S. 1 (54); BVerfG-Beschl. v. 13.06.2007, a. a. O., Tz. 116; zur Beschränkung der Besteuerung durch das sog. Übermaßverbot vgl. *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 18. Aufl. 2005, § 4 Rz. 209 ff.

<sup>62</sup> Vgl. die Begrenzung der en bloc-Vorlage von Vorstands- und Aufsichtsratsprotokollen entsprechend der höchstrichterlichen Rechtsprechung (BFH, BStBl. II 1968, S. 305; BFH, BStBl. II 1968, S. 592); s. dazu *Tipke/Kruse*, a. a. O., § 2 AO Tz. 41.

dern erst bei den Stpfl., die jedoch – wie eben erwähnt – mittels Betriebsprüfung der zeitnahen Kontrolle durch die Finanzbehörde ausgesetzt sind.<sup>63</sup>

Schließlich steht die mit der vorgesehenen Regelung statuierte Belastung mit einer Anzeige- bzw. Registrierungspflicht für „Vermarkter“ und Stpfl. **außer Verhältnis** zur Bedeutung des angestrebten Zwecks. Eine Ermittlung der Finanzverwaltung „ins Blaue hinein“ ist von vornherein unverhältnismäßig.<sup>64</sup> Auch insoweit hat das BVerfG in dem sog. Kontostammdaten-Beschluss vom 13.06.2007 (nochmals) für ausreichende Klarheit gesorgt, indem es mit der gebotenen Bestimmtheit Folgendes herausstellt:

*„Auskunftsverlangen im Rahmen einer Rasterfahndung oder im Zuge von Ermittlungen „ins Blaue hinein“ sind danach unzulässig. Ein Anlass für steuerbehördliche Ermittlungen besteht nach der Auffassung der Fachgerichte erst dann, wenn ein begründeter Verdacht dafür vorliegt, dass steuerrechtliche Unregelmäßigkeiten vorliegen. Es genügt, wenn aufgrund konkreter Anhaltspunkte oder aufgrund allgemeiner Erfahrungen ein Auskunftersuchen angezeigt ist (vgl. etwa BFHE 148, 108 (111 ff.); 149, 404 (409 ff.); 198, 42 (47 f.); st. Rspr.).“<sup>65</sup>*

Wie unangemessen selbst die Verfasser des Entwurfs diesen einschätzen, zeigt die Feststellung in der Begründung, dass „die weitaus überwiegende Zahl der Gestaltungen ... legal [sic!] sein [dürfte]“ (S. 69). Da das Medium der Steuergestaltung als verfassungsgemäß sanktioniert ist (s. Abschnitt 3.2), ist die vorgesehene Anzeige- bzw. Registrierungspflicht von Steuergestaltungen per se unzumutbar und somit nicht angemessen.

Schließlich konterkarieren auch die Verfasser des Entwurfs deren Verhältnismäßigkeit in der Begründung mit den bemerkenswerten Sätzen, dass „bestehende Verlustzuweisungsmöglichkeiten ... bereits durch die Einführung des § 15 b und § 20 Abs. 2 b EStG eingeschränkt“ worden seien. Im Anschluss daran wird sogar die Hoffnung ausgesprochen, dass „durch die Einführung der Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne im Privatvermögen durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 zu erwarten [sei], dass Steuergestaltungen in diesem Bereich stark an Bedeutung verlieren [werden]“ (S. 72). Der der Unternehmensteuerreform 2008 zuerkannte Hoffnungswert muss allerdings angesichts der fortschreitenden „Schedulisierung“ der Einkommensteuer (normaler Tarif für „private“ Einkünfte; „ermäßigter“ Tarif für gewerbliche Einkünfte bei Inanspruchnahme des § 34 a EStG; proportionaler Tarif von 25 v. H. für Kapitaleinkünfte mit einem Fragezeichen versehen werden. Deshalb bleibt es unerklärlich, wie in der Begründung des Entwurfs (S. 75) der mit der Anzeigepflicht gegebene Grundrechtseingriff als „absolutes Minimum“ verfassungsrechtlich legitimiert werden kann.

---

<sup>63</sup> Zu dem Kriterium der „Erforderlichkeit“ von Amtshilfeauskünften ohne Ersuchen und bei Kontrollmitteilungen vgl. *Tipke/Kruse*, a. a. O., § 85 Tz. 54 m. w. Nachw.

<sup>64</sup> S. BFH, BStBl. II 1987, S. 419 (420); vgl. auch *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung. Kommentar, Loseblatt, Köln, § 88 AO Anm. 50.

<sup>65</sup> BVerfG-Beschl. v. 13.06.2007, a. a. O., Tz. 114; s. auch Tz. 144 („routinemäßige Abrufe „ins Blaue hinein“ sind danach unzulässig ... Routinemäßige oder anlasslose Ermittlungen sind im Sozialrecht verfassungsrechtlich ebenso wenig zu rechtfertigen wie im Bereich des Steuerrechts (vgl. oben unter C.1.2.c bb)“).

(5) Im Übrigen sollte zur Relevanz des von einer Anzeigepflicht von Steuergestaltungen korumpierten Datenschutzes im Steuerrecht noch die Parallelwertung zur Verfassungsmäßigkeit von „**Sicherheitsgesetzen**“ bedacht werden. Das insbesondere von dem BMF für den Entwurf vom 11.09.2007 herausgestellte Ziel einer „Bekämpfung von Steuersparmodellen“ erreicht gewiss nicht das Niveau der angesichts der allgegenwärtigen Bedrohung durch den terroristischen Islamismus bis in die jüngste Zeit hinein von dem Bundesminister des Inneren artikulierten Forderung nach schärferen Sicherheitsgesetzen (u. a. Rasterfahndung, Speicherung von Fingerabdrücken, Online-Durchsuchung). Diese Vorschläge, die aus selbstbewussten Bürgern Systemobjekte des „Sicherheitsstaates“ machen könnten, dürften wohl nicht den „Segen“ des Bundesverfassungsgerichts erfahren. Schon am 03.03.2004 hat das BVerfG in seiner Entscheidung zum sog. Großen Lauschangriff in der Begründung mit dem Vorurteil aufgeräumt, dass der Gesetzgeber Grundrechte „minimalisieren“ könne, um Straftaten zu bekämpfen. Das Gericht schließt auch in diesem Zusammenhang eine „Überwachung ins Blaue“ aus; es verwarf das Grundmuster der Sicherheitsgesetze, das im Zweifel der Sicherheit der Vorzug vor den Grundrechten gelte.<sup>66</sup> An dieser Rechtsprechung einer Begrenzung der systematischen Eroberung der „Privatsphäre“ des Bürgers hat das BVerfG festgehalten.<sup>67</sup>

Der vorläufige Abschluss höchstrichterlicher Ermahnungen an den Staat ist das sog. Cicero-Urteil vom 27.02.2007. Das Gericht warnt in dieser Entscheidung eindringlich davor, das Grundrecht der Pressefreiheit dem vermeintlichen Bedürfnis der inneren Sicherheit zu opfern.<sup>68</sup> Sowie die Grundrechte nicht durch den „Sicherheitsstaat“ zur Disposition gestellt werden dürfen, so wenig darf der „Steuerstaat“ durch die Auferlegung von Offenbarungspflichten versuchen, den Steuerbürgern die Grundlage ihrer wirtschaftlichen Verfügungsfreiheit zu entwinden.<sup>69</sup> Die verfassungsgerichtliche Überprüfung einer Anzeigepflicht von Steuergestaltungen könnte daher für den BMF und den Gesetzgeber zu einem überraschenden Ergebnis führen.

### 3.3.2 Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht

(1) Nicht nur die Verfassungsmäßigkeit, sondern auch die Vereinbarkeit des Entwurfs vom 11.09.2007 mit dem Gemeinschaftsrecht muss in Zweifel gezogen werden. Dem sind sich die Entwurfsverfasser selbst bewusst; denn der Begründungsaufwand, um ein Verstoß gegen den EG-Vertrag zu verneinen, ist enorm (s. S. 72 – 75 der Begründung).

---

<sup>66</sup> BVerfG-Urt. v. 03.03.2004, in: [http://www.bverfg.de/entscheidungen/fs20040303\\_1\\_bvr237898.html](http://www.bverfg.de/entscheidungen/fs20040303_1_bvr237898.html); NJW 2004, 999.

<sup>67</sup> BVerfG-Beschl. v. 03.03.2004, in: [http://www.bverfg.de/entscheidungen/fs20040303\\_1\\_bvr\\_000392.html](http://www.bverfg.de/entscheidungen/fs20040303_1_bvr_000392.html). (zur Überwachung des Brief- und Fernmeldeverkehrs); BVerfG-Urt. v. 18.07.2005 in: [http://www.bverfg.de/entscheidungen/rs\\_20050718\\_2\\_bvr\\_223604.html](http://www.bverfg.de/entscheidungen/rs_20050718_2_bvr_223604.html). (zur Einführung des Europäischen Haftbefehls); BVerfG-Beschl. v. 04.04.2006 in: [http://www.bverfg.de/entscheidungen/rs\\_20060404\\_1\\_bvr\\_051802.html](http://www.bverfg.de/entscheidungen/rs_20060404_1_bvr_051802.html). (zur Rasterfahndung) und BVerfG-Urt. v. 15.02.2006 in: [http://www.bverfg.de/entscheidungen/rs\\_20060215\\_1\\_bvr\\_035705.html](http://www.bverfg.de/entscheidungen/rs_20060215_1_bvr_035705.html) (zum Luftsicherheitsgesetz).

<sup>68</sup> BVerfG-Urt. v. 27.02.2007, in: [http://www.bverfg.de/entscheidungen/Rs\\_20070227\\_1\\_bvr\\_053806.html](http://www.bverfg.de/entscheidungen/Rs_20070227_1_bvr_053806.html).

<sup>69</sup> Vgl. *Isensee*, Steuerstaat als Staatsform, in: Festschrift für H.P. Ipsen, Tübingen 1977, S. 409 (425, 434); s. auch *K. Vogel*, Der Finanz- und Steuerstaat, in: Handbuch des Staatsrechts, Bd. II 3. Auflage 2004, S. 843 (874).

(2) Allerdings irritiert die Argumentation von vornherein schon deshalb, weil die Verfasser des Entwurfs in deren allgemeinen Begründung offensichtlich davon ausgehen, dass sich die Anzeigepflicht auf **inländische** und **ausländische** Vermarkter beziehe (S. 75). Den Verdacht eines Irrtums muss man wohl hintanstellen, weil auch in der Begründung zu § 138 a Abs. 3 erneut herausgestellt wird, dass „die vorstehenden Ausführungen ... sich sowohl auf den inländischen als auch auf den ausländischen Vermarkter“ bezögen. Weiterhin heißt es: „Operiert der Vermarkter z. B. vom Ausland mit Hilfe eines im Inland ansässigen Dritten, haben regelmäßig sowohl der Vermarkter als auch der inländische Dritte die Anzeigepflicht zu erfüllen“ (S. 78).

Dieser Denkansatz muss allein schon deshalb verwundern, weil die Steuerhoheit für den deutschen Steuerstaat an dessen Grenzen endet. Die durch den Wohnsitz der natürlichen Person und durch den Ort der Geschäftsleitung der juristischen Person gekennzeichnete unbeschränkte Steuerpflicht umgreift zwar das sog. Welteinkommen. Indes bleibt es dem Steuergesetzgeber, der Finanzrechtsprechung und der Finanzverwaltung verwehrt, über Steuerländer hoheitliche Befugnisse zu begründen bzw. auszuüben. Insbesondere sind die deutschen Finanzbehörden – so das Völkerrecht – grundsätzlich nicht befugt, hoheitliche Befugnisse außerhalb der Staatsgrenzen auszuüben, insbesondere dürfen sie im Ausland keine Sachaufklärungsmaßnahmen treffen (Grundsatz der formellen Territorialität).<sup>70</sup>

(3) Deshalb muss davon ausgegangen werden, dass mit Hilfe des § 138 a allein die verfahrensrechtliche Stellung von inländischen Vermarktern [grenzüberschreitender] Steuergestaltungen verschärft werden kann. Nur für im Inland ansässige „Modellentwickler“ dürfte somit mit Hilfe des Entwurfs eine detaillierte Anzeigepflicht von Steuergestaltungen begründet werden. Allerdings könnte selbst die insoweit eingeschränkte Anzeigepflicht sowohl gegen das **Diskriminierungsverbot** des EG-Vertrages als auch gegen die gemeinschaftsrechtlich geschützten **Beschränkungsverbote** der Niederlassungs- (Art 43 EG), Dienstleistungs- (Art. 50 Abs. 1 EG) und Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) verstoßen<sup>71</sup>, die sich zu wirksamen Verteidigungsmitteln der Stpfl. gegen die nationale Besteuerung von grenzüberschreitenden Aktivitäten entwickelt und nachhaltig die Steuerhoheit des nationalen Gesetzgebers beeinflusst haben.<sup>72</sup>

Die Verfasser des Entwurfs sehen durchaus die Gefahr, dass die Einführung einer Anzeigepflicht am Gemeinschaftsrecht scheitern könnte. Entsprechend groß ist der Begründungsaufwand, wobei selbst Widersprüche hingenommen werden. So wird ein Verstoß gegen die Beschränkungsverbote der Niederlassungs-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit u. a. mit dem Argument verneint, weil „es ... kaum vorhersehbar [erscheine], dass Bürger allein durch Erhebungen über bestimmte Verhaltensweisen von diesem Verhalten „abgeschreckt“ werden könnten“ (S. 72). Damit negieren die Entwurfsverfasser das an anderer Stelle der Begründung dem Entwurf beigegebene Ziel, dass „dadurch ... Stpfl. frühzeitig problembewusst und ... sich überlegen [werden], ob sie sich mit einer Gestaltung in einer rechtlichen Grauzone begeben wollen“ (S. 70).

---

<sup>70</sup> Tipke/Kruse, a. a. O., § 90 Tz. 18.

<sup>71</sup> Zur Abgrenzung des Diskriminierungsverbots von den Beschränkungsverboten s. Schießl, NJW 2005, 849 (850).

<sup>72</sup> Vgl. Cordewener, DStR 2004 S. 6; s. auch Hahn, GmbHR 2003 S. 1245.

(4) Im Kern der gemeinschaftsrechtlichen Prüfung des Entwurfs vom 11.09.2007 steht allerdings die Frage, ob die Anzeigepflicht von [grenzüberschreitenden] Steuerplanungen zur Sicherung einer „wirksamen Steueraufsicht“ gemeinschaftsrechtlich legitimiert werden kann.<sup>73</sup> Zwar hat der EuGH wiederholt bekundet, dass der Verstoß einer gesetzlichen Maßnahme gegen die Beschränkungsverbote des EG-Vertrages durch „**zwingende Gründe des Allgemeininteresses**“, zu denen auch Maßnahmen der Steueraufsicht gehören, gerechtfertigt werden kann.<sup>74</sup> Indes begegnet die Berufung auf den Rechtfertigungsgrund „Steueraufsicht“ mit Rücksicht auf die Existenz der EG-Amtshilfe-Richtlinie.<sup>75</sup> erheblichen Zweifeln, zumal nationale Maßnahmen, die die Ausübung der durch den EG garantierten Grundfreiheiten behindern, entsprechend dem gemeinschaftsrechtlichen **Verhältnismäßigkeitsprinzip** nicht über das hinausgehen dürfen, was zur Erreichung dessen erforderlich und angemessen ist. Das Argument der erschwerten Sachverhaltsaufklärung wegen der EG-Amtshilfe-Richtlinie kann hiernach in der Regel nicht berücksichtigt werden.<sup>76</sup> Die Verfasser des Entwurfs bemühen sich deshalb intensiv, diese Zweifel mit dem Argument einer Unzulänglichkeit dieser Richtlinie zu begegnen. So heißt es:

*„Jedoch kann die Amtshilfe-Richtlinie für die hier geregelten grenzüberschreitenden Steuerarbitrage-Fälle ohne Anzeigepflicht nicht wirksam eingesetzt werden. Der Steuervorteil resultiert in diesen Fällen nämlich nicht aus der Inanspruchnahme eines innerstaatlichen Steuervorteils, sondern der gleichzeitigen Inanspruchnahme eines durch eine andere Rechtsordnung gewährten Steuervorteils“ ( S. 74).*

Schließlich wird anhand eines Beispiels „ex cathedra“ festgestellt:

*„Von der Amtshilfe-Richtlinie kann also kein Gebrauch gemacht werden, weil die Finanzbehörde keine Veranlassung für ein Amtshilfe-Ersuchen hat (deutsches Besteuerungsrecht nicht betroffen), keine Kenntnis des ausländischen Sachverhaltes hat und zu haben braucht und deshalb auch nicht weiß, um was sie den anderen Mitgliedstaat der EU ersuchen soll. Durch das Instrument der Anzeigepflichten können demgegenüber die notwendigen Informationen beschafft werden, die erforderlich sind, um sich im weiteren Verfahren gegenüber dem anderen EU-Mitgliedstaat auf die Amtshilfe-Richtlinie berufen zu können.“ (S. 74).*

Bei dieser Argumentation verkennen die Verfasser des Entwurfs, dass Defizite, soweit die EG-Amtshilfe-Linie solche aufweisen sollte, nicht durch innerstaatliches Recht, sondern durch eine Revision der Richtlinie selbst behoben werden müssen. Über die beschränkte Wirkkraft dieser Richtlinie waren sich die EU-Mitgliedstaaten als Richtliniengeber schon bei

<sup>73</sup> EuGH, Slg. 1999, I – 7641 – *Vestergaard*; EuGH, Slg. 1999, I – 4809 – *Baxter* u. a.; s. auch EuGH, Slg. 1979, 649 (662) – *Cassis de Dijon*; EuGH, Slg. 1997, 2471 (2501) – *Futura/Singer*; vgl. *Hahn*, DStZ 2007, S. 507 (509).

<sup>74</sup> EuGH, Slg. 1997, I – 2471 – *Futura/Singer*; EuGH Slg. 2000 I – 4071 (4130) - *Verkouijen*; EuGH, Slg 2004, I – 2409 – *De Lasteyrie du Saillant*; EuGH Slg. 2005, I – 10837 – *Marks & Spencer*; s. auch jüngst EuGH, Slg. 2007, I – [demnächst veröffentlicht] – *Rewe Zentralfinanz*; NJW 2007, 2905.

<sup>75</sup> Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 29.12.1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABL. L 336, S. 15).

<sup>76</sup> Vgl. z. B. EuGH Slg. 1987 – 1193 – „*Biersteuer*“; EuGH, Slg. 1992, I – 249 - *Bachmann*; EuGH Slg. 1994, I – 1137 – *Halliburton*; EuGH Slg. 1999, I – 7641 - *Vestergaard*; s. auch *Hahn*, DStZ 2005, S. 507 (514); *Sedemund*, IStR 2001, S. 190 (191).

dem Erlass dieser Richtlinie bewusst. Insoweit bestünde allenfalls gemeinschaftsrechtlich ein Bedürfnis zu einer „Nachbesserung“.

Schließlich steht der Annahme von „zwingenden Gründen des Allgemeininteresses“ für die gemeinschaftsrechtliche Legitimierung einer Anzeigepflicht von Steuergestaltungen der Befund entgegen, dass Steuervorteile, die sich allein aus den unterschiedlichen **Steuersätzen** zwischen den Mitgliedstaaten der Gemeinschaft und nicht aus dem Ausnutzen von nicht aufeinander abgestimmten Steuerrechtsordnungen ergeben, nicht berücksichtigt werden dürfen, da nationale Maßnahmen, die die Ausübung der durch den EG garantierten Freiheiten behindern, in nicht diskriminierender Weise anzuwenden sind.<sup>77</sup> Denn nach der Rechtsprechung des EuGH gibt „ein etwaiger Steuervorteil den Dienstleistenden in Form einer geringen steuerlichen Belastung in dem Mitgliedstaat, in dem sie ansässig sind, ... einem anderen Mitgliedstaat nicht das Recht, die in seinem Gebiet ansässigen Empfänger der Dienstleistung steuerlich ungünstiger zu behandeln.“<sup>78</sup>

Den Verfassern des Entwurfs ist diese sich hieraus ergebende Problematik durchaus bewusst; sie versuchen deshalb, das zwischen den Mitgliedstaaten grundsätzlich bestehende Steuergefälle allein auf unterschiedliche Steuersätze zu reduzieren (S. 62). Methodologisch ist demgegenüber herauszustellen, dass der Steuersatz bzw. Steuertarif nur eine Rechengröße ist, durch deren Anwendung auf die steuerrechtliche Bemessungsgrundlage sich der im konkreten Sachverhalt zu zahlende Steuerbetrag als Rechtsfolge ergibt.<sup>79</sup> Insoweit muss man die sich aus dem Steuersatz bzw. Steuertarif ergebende Zahllast als Rechtsfolge eines zusammenhängenden steuerrechtlichen Tatbestandes anerkennen. Deshalb können Steuergestaltungen, als deren Folge solche Vorteile für Stpfl. begründet werden, durch eine nationale Anzeigepflicht von Steuergestaltungen gemeinschaftsrechtlich im Ergebnis gerade nicht negiert werden.<sup>80</sup>

(5) Auf diesem Hintergrund ist nicht auszuschließen, dass nach einer gemeinschaftsrechtlichen Prüfung der deutschen „Anzeigepflicht von Steuergestaltungen“ durch den EuGH der Bundesminister der Finanzen P. Steinbrück das Gericht erneut als „Sachwalter der Interessen multinationaler Konzerne“ attackieren muss. Ob es wirklich angezeigt sein dürfte, ein wohl zu erwartendes Verdikt des EuGH mit einer solchen Kritik zu überziehen, dürfte nicht nur eine (steuer-)politische Stilfrage sein. Immerhin hat nicht nur die Gründung der EU die staatliche Souveränität der Länder Europas in Frage gestellt. Selbst im Völkerrecht spricht man bei der Beschreibung des Ist-Zustandes der „offenen Staaten“ von „fragmentierter“, „geteilter“ oder „gepoolter“ Souveränität.<sup>81</sup> Von einem Niedergang der **Souveränität** der Staaten kann sicher keine Rede sein. Aber die zunehmende Verflechtung der EU-Mitgliedstaaten mit entsprechender Auswirkung auf ihre Souveränität ist unumkehrbar. Auch der deutsche Steuerstaat und seine Wortführer müssen diese Entwicklung mehr denn je zur Kenntnis nehmen.

---

<sup>77</sup> Vgl. EuGH-Urt., Slg.1999, I – 7641 – *Vestergaard*; EuGH, Slg. I – 1999 – 2651 – *Royal Bank of Scotland*; s. auch *Hahn* DStZ 2005, S. 507 (509).

<sup>78</sup> EuGH, Slg. 1999, I – 7449 – *Eurowings*; s. auch EuGH, Slg. 1986 – 273 – *Kommission/Frankreich*; EuGH, Slg. 1996, I – 3089 – *Ascher*.

<sup>79</sup> *Birk*, Steuerrecht, 9. Aufl. 2006, Rn. 100.

<sup>80</sup> Vgl. Milatz, Stbg 2007, M 1.

<sup>81</sup> Vgl. *Halter*, Was bedeutet Souveränität?, 2007, S. 9; s. Di Fabio, JZ 2007, S. 749 (750).

## 4. Detailkritik an Vorschriften des Entwurfs

### 4.1 Teleologisch bedingte Reduktion der Anzeigepflicht

Die dekretierte Anzeige – bzw. Registrierungspflicht mit dem Ziel einer möglichst frühzeitigen Unterrichtung des Staates über Steuergestaltungen i. S. des § 138 a Abs. 2 berücksichtigt nicht, dass nicht wenige Steuergestaltungen anderweitig zur Kenntnis der Finanzverwaltung gelangen. Insbesondere für die Stpfl. i. S. des § 138 a Abs. 8 ist es nicht nur ein Gebot der Klugheit, die (von einem „Vermarkter“ empfohlene) Steuergestaltung – z. B. zur Vermeidung der Grunderwerbsteuer bei einem grenzüberschreitenden Zusammenschluss – mit der zuständigen Finanzbehörde (ggf. unter Einschaltung der Oberfinanzdirektion und/oder des Landesfinanzministeriums) zu erörtern und abzustimmen. Zumindest werden in nicht wenigen Fällen Steuergestaltungen i. S. d. § 138 a Abs. 2 auf dem Wege einer verbindlichen Auskunft der Finanzverwaltung zur Kenntnis gebracht, um diese Gestaltungen „zertifizieren“ zu lassen.<sup>82</sup>

Dieser Weg wird nicht nur von Stpfl. sondern auch von „Vermarktern“ in Anspruch genommen. In diesem Zusammenhang muss sich die Finanzverwaltung selbstkritisch fragen, ob sie mit Hilfe der Anzeige- bzw. Registrierungspflicht von der eigenen Rechtsverpflichtung sich zu entlasten versucht, die Entwicklung auf dem Gebiet des Steuerrechts zu beobachten. Über Steuergestaltungen – wie sie in der Begründung des Entwurfs auf S. 72 f. beschrieben werden – existiert eine Vielzahl von Beiträgen in dem allgemein zugänglichen Schrifttum. Deshalb ist der Finanzverwaltung die Verpflichtung – entsprechend der sich sogar auf die einschlägige Steuerrechtsliteratur erstreckende Informationspflicht der rechts- und steuerberatenden Berufe<sup>83</sup> – aufgegeben, sich ausreichend über das Angebot auf dem Markt der „Modellentwickler“ zu unterrichten – ein Ergebnis, das der Finanzverwaltung gegenüber den richterrechtlich extrem hoch angesetzten Anforderungen an die Sorgfaltspflichten der Steuerberater im beratungsunsicheren Steuerrecht gut zu Gesicht stehen würde. Ohnehin dürfte das Bundeszentralamt für Steuern über eine hinreichende Personalkapazität verfügen, um sich einer frühzeitigen Unterrichtung des Steuerstaates über sämtliche in § 138 a Abs. 2 aufgeführten Steuergestaltungen widmen zu können.

Selbst wenn man nicht bereit sein sollte, aus den eben aufgeführten Gründen die Anzeigepflicht von Steuergestaltungen per se für „unverhältnismäßig“ zu stigmatisieren (s. Abschnitt 3. 3.), bedarf § 138 a Abs. 1 einer (teleologischen) Reduktion dahingehend, dass dem Staat anderweitig (z. B. über eine verbindliche Auskunft, die Betriebsprüfung oder das Fachschrifttum) zur Kenntnis gebrachte Steuergestaltungen i. S. des § 138 a Abs. 2 der Anzeigepflicht gemäß § 138 a Abs. 1 nicht unterliegen. Damit würden zumindest die für einen Rechtsstaat eher peinlichen, weil geradezu „kafkaesken“ Ausführungen in der Begründung zu § 138 a Abs. 1 (S. 75) neutralisiert. Auf dem rechtsstaatlichen Fundament des Steuerstaat und Steuerbürger umgreifenden „Steuerrechtsverhältnisses“, in dem letzterer eben kein Untertan eines fiskalischen Obrigkeitsstaates ist,<sup>84</sup> ist die apodiktische Behauptung in der Begründung

<sup>82</sup> Vgl. *Fatourns*, DStZ 2007, S. 382 (392).

<sup>83</sup> S. *Kaiser*, Steuerberatung als Risiko-Management, Diss. Köln, 1995, S. 165. Für Zurückhaltung plädiert das Kammergericht in dem Urteil – IV U 119/05 – v. 08.11.2006, DStR 2007, S. 410.

<sup>84</sup> Grundlegend BFHE-Beschl. – Gr.S.5/67 – v. 13.02.1968, BFHE 91, 331; vgl. *Flämig*, Steuerprotest und Steuerberatung, 1979, S. 48 ff.; *Waldhoff* DStJG Bd. 27 (2004), S. 129 (135 ff.). Einen Verstoß gegen Treu und Glauben würde man selbst dann annehmen können, wenn der Grundsatz von

*„Anzeigepflichtige oder andere an der Gestaltung Beteiligte können weder eine Stellungnahme der Verwaltung verlangen noch aus dem Ausbleiben einer Stellungnahme Rückschlüsse auf eine Billigung ihrer Gestaltung ziehen“.*

ein staatsrechtlicher Anachronismus.<sup>85</sup> Demgegenüber dürfte der von der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN in den Finanzausschuss des Bundestages eingebrachte Vorschlag, eine Genehmigungspflicht für in- und ausländische Vermarkter von Steuergestaltungsmodellen mit Bindungswirkung für das Modell und Vertrauensschutz für den Stpfl. nicht im verfassungsrechtlichen Abseits stehen.<sup>86</sup>

#### **4.2 Präzisierung der Legaldefinition grenzüberschreitender „Steuergestaltung“**

Das in § 138 a Abs. 2 enthaltene compositum mixtum einer enumerativen Aufzählung von grenzüberschreitenden Steuerplanungen sowie einer Legaldefinition einer „grenzüberschreitender Steuergestaltung“ lässt die gebotenen **Normenklarheit** vermissen.<sup>87</sup> Zum einen ist es eine Binsenwahrheit, dass zwischen der deutschen und einer ausländischen Steuerrechtsordnung auf dem Gebiet der „deutschen Ertragsteuern“ Unterschiede bestehen. Zum anderen ist es nicht besonders originell zu erkennen, dass durch Ausnutzen dieser Unterschiede – z. B. durch Gründung einer Holding in den Niederlanden anstelle deren Errichtung in der Bundesrepublik Deutschland – steuerliche Vorteile erzielt werden können. Diese banale Erkenntnis erfährt auch durch den Hinweis in § 138 a Abs. 2 2. Halbsatz keine intellektuelle Aufhellung durch den Hinweis, dass die Steuergestaltung darauf gerichtet sein müsse, „deutsche Ertragsteuern zu [vermeiden]“. Einem rechtschaffenen (weil nicht missbrauchsanfälligen) Steuerberater in der Grenzregion von Aachen wird man schwerlich begreifbar machen, dass seine „Gründerberatungen“ über die Ansiedlung einer mittelständischen Unternehmung in den „vier Ländern“ Belgien, Deutschland, Luxemburg oder den Niederlanden eine Anzeige- bzw. Registrierungspflicht in Zukunft auslösen werden.

Zum anderen wird der Gesetzgeber – schon um eine Ausuferung der Meldepflichten zu vermeiden – nicht umhin können, die Definition für grenzüberschreitende Steuergestaltungen in § 138 a Abs. 2 in der Weise zu präzisieren, dass ihr lediglich die in der Begründung „inkriminierten“ Modelle, „die im Zusammenhang mit Steuerarbitrage ... stehen“ (S. 76) zugeordnet werden können. Wenn demgegenüber alle Gestaltungsmodelle mit dem Ziel lediglich einer legalen Steuervermeidung (s. Abschnitt 3.2) von § 138 a Abs. 2 erfasst werden sollten, ist die Gefahr nicht auszuschließen, dass die gesamte [grenzüberschreitende] Steuergestaltungsberatung – damit das „dritte Bein“ des steuerberatenden Berufs – unter den Gesetzesvorbehalt einer Anzeige- bzw. Registrierungspflicht fällt.

---

Treu und Glauben nur für die Beteiligten eines konkreten Steuerrechtsverhältnisses Anwendung finden würde; vgl. *Tipke/Kruse*, a. a. O., § 4 AO Tz. 4.

<sup>85</sup> Vgl. *Hey*, a. a. O., S. 705 ff, die differenzierend argumentierend unter Berufung auf BVerfGE 97, 67 – sog. Schiffsbaubeteiligungsmo-  
dell-Urteil – durchaus ein Schutzbedürfnis der Initiatoren von Steuersparmodellen bejaht.

<sup>86</sup> Vgl. zu dem Entschließungsantrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN den Bericht des Finanzausschusses des Bundestages v. 06.11.2006, in: BT-Drs. 16/3368, S. 27.

<sup>87</sup> Die Klage über die mangelnde Normenklarheit im Steuerrecht hat der BFH mit seinem Vorlagebeschluss – XI R 26/04 – v. 06.11.2006, DStR 2006, S. 2019, erstmals instrumentalisiert; s. hierzu *Jehke*, Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht, 2005, S. 128 ff.



Auf diesen Hintergrund ist zudem zu bedenken, dass § 138 a Abs. 2 Bestandteil einer Eingriffsvorschrift ist, die Unsicherheiten bzw. Unklarheiten schon deshalb nicht verträgt, weil die Verletzung der Meldepflichten i. S. d. § 138 a zu einer Ordnungswidrigkeit erklärt wird (s. § 379 a Abs. 2 des Entwurfs). Bestimmungen über Straf- oder Ordnungswidrigkeiten setzen jedoch in besonderem Maß **Tatbestandsbestimmtheit** voraus.

#### 4.3 Ausspähung von konkurrierenden „Vermarktern“

Die Frage nach der Sinnhaftigkeit der in § 138 a Abs. 3 vorgenommene Umschreibung der anzeigepflichtigen Personen stellt sich zunächst vor dem Hintergrund der Tatsache, dass diese Personen mit einer Anzeigepflicht belastet sind, obwohl nicht einmal gesichert ist, dass die von einem „Vermarkter“ angebotenen bzw. empfohlenen Steuergestaltungen zur Steuerarbitrage beispielsweise mit dem Ziel, sog. weiße Einkünfte zu kreieren, auch tatsächlich genutzt werden. Es ist m. W. ein Novum, dass allein schon niedergeschriebene **Gedanken** – als Abart einer „Gedankenpolizei“ – eine steuerliche und auch noch bußgeldbewehrte Verpflichtung auslösen dürfen.

Im Übrigen zeichnet sich die Vorschrift des § 138 a Abs. 3 auch durch eine mangelnde Präzision aus, wenn „Vermarkter“ und Stpfl. zusammenarbeiten, um eine [grenzüberschreitende] Steuergestaltung zu „schneiden“. Nahezu alle Unternehmen, die durch ihre Mitarbeiter solche Modelle für sich selbst und ihre Tochtergesellschaften und Betriebsstätten entwickeln, bedienen sich einer Vielzahl inländischer und ausländischer Berater (Steuerberater, Rechtsanwälte und Wirtschaftsprüfer sowie Investmentgesellschaften und Banken); ohne deren Mitwirkung lassen sich grenzüberschreitende Transaktionen (mit und ohne steuerliche Implikationen) nicht mehr durchführen. Eine „Doppelanzeige“ i. S. des § 138 a Abs. 3 S. 2 durch alle hieran beteiligten Berater mag insoweit hilfreich sein, obwohl ihr möglicherweise der Schutz der Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse der im Einzelnen hiervon betroffenen Berater oder des (ausländischen) Stpfl. entgegenstehen dürfte. Die Problematik „voyeuristischer“ Ausspähung von Wettbewerbern dürfte sich insbesondere in den Fällen verschärfen, in denen die Anzeigepflicht unverhältnismäßig und daher rechtswidrig oder rechtmäßig, aber nicht erzwingbar ist, vor allem aber gegen ausländische (Straf-)Vorschriften verstößt.<sup>88</sup>

#### 4.4 Ausforschung der „Vermarkter“

Das rechtsstaatlich mehr als nur bedenkliche Ausmaß der mit dem Entwurf vom 11.09.2007 angestrebten Ausforschung [grenzüberschreitender] Steuergestaltungen beschreibt § 138 a Abs. 6. Die Anzeige soll nicht nur „eine vollständige Beschreibung und das Ziel der Gestaltung“ enthalten (§ 138 a Abs. 6 S. 2 Nr. 1). Auf Anforderung durch das Bundeszentralamt für Steuern hat der Anzeigepflichtige überdies noch „sämtliche für das Verständnis der Gestaltung sachdienlichen Unterlagen und Dokumente vorzulegen“ (§ 138 a Abs. 6 S. 5). Die mittels einer Anzeigepflicht kreierte totale Ausforschung der „Vermarkter“ erschreckt. Da die Anzeigepflicht schon eingreift, **bevor** das Steuergestaltungsmodell „ausgenutzt“ worden ist,

<sup>88</sup> Zu der schon im Hinblick auf die gemäß § 17 AStG diskutierte Problematik s. *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, a. a. O., § 17 Anm. 25 ff.

statuiert der Entwurf den „gläsernen Steuerbürger“ – eine Konsequenz, der sich eine verfassungsrechtliche Kritik geradezu aufdrängt (s. Abschnitt 3. 3.).

#### 4.5 Unangemessene Bußgeldbewehrung der Anzeigepflicht

In der Abgabenordnung werden für den Fall der Verletzung von Anzeige-, Erklärungs- und Meldepflichten (s. insbesondere § 137 ff. AO) grundsätzlich Zwangsmittel i. S. der § 328 ff. AO angedroht. In den Fällen der Verletzung der Meldepflichten nach § 138 a glauben die Verfasser des Entwurfes eine drakonische Bußgeldbewehrung einführen zu müssen. Die Ahndung mit einer Geldbuße bis zu fünf Mio. Euro sprengt jeden Rahmen für eine angemessene Reaktion auf die Verletzung einer Präventivmaßnahme des Steuerstaates gegenüber Steuerbürgern. Dem US-amerikanischen bzw. britischen Standard (s. Abschnitt 2.3) sollte man sich in Deutschland nicht zum Vorbild nehmen.

### 5. Ergebnis

Mit dem Entwurf vom 11.09.2007, der der möglichst frühzeitigen Unterrichtung des Staates über sämtliche in § 138 a Abs. 2 aufgeführten Steuergestaltungen dienen soll, würde der Steuergesetzgeber – für den Fall einer Realisierung der beabsichtigten Anzeigepflicht von [grenzüberschreitenden] Steuergestaltungen und erst recht für die wohl demnächst zu erwartende Einführung einer Anzeigepflicht auch für inländische Steuergestaltungsmodelle – einen neuen Weg in der Bekämpfung der Steuerkriminalität einschlagen. Die Spirale aus Steuergestaltung der Bürger und Steuersicherungsmaßnahmen des Staates steuert einen Höhepunkt an. Die auf dem Weg des Steuerstaates zum Überwachungsstaat einhergehenden **Kollateralschäden** sind in Gänze noch nicht zu überblicken. Die Dekretierung einer Anzeigepflicht von Steuergestaltungen schon vor deren Nutzung – somit im Kontext von George Orwell's Vision in dessen 1948/49 erschienenen Roman „Nineteen Eighty-Four“ eine Vorverlagerung des steuerstaatlichen Eingriffsarsenals („Big Brother is watching you“)<sup>89</sup> – begegnet zumindest aber gravierenden verfassungsrechtlichen Bedenken, die sich im Hinblick auf die nähere Ausgestaltung der Anzeigepflicht und derer Bußgeldbewehrung noch verstärken. Auf diesem verfassungsrechtlichen Hintergrund vermögen auch die in Großbritannien, in den USA oder in Kanada kreierten Referenzvorschriften nicht zu überzeugen, zumal im Vergleich zur Bundesrepublik Deutschland diese Staaten über ein so ausgereiftes System der Betriebsprüfung nicht verfügen.<sup>90</sup>

In diesem Zusammenhang muss auch das Monitum ausgesprochen werden, dass der Entwurf den im Koalitionsvertrag vom 11.11.2005 dokumentierten und in dem Programm der Bundesregierung „Bürokratieabbau und dessen Rechtsetzung“ vom 25.04.2006 enthaltenen Plänen der „Großen Koalition“ zum **Bürokratieabbau** widerspricht.<sup>91</sup> Die Absicht, einer An-

<sup>89</sup> Das von G. Orwell, Nineteen Eighty-Four, London 2000, entworfenen Bild eines umfassend überwachten Staatsbürgers ohne geschützte Privatsphäre ist im Zeitalter der Terrorismusbekämpfung aktueller denn je.

<sup>90</sup> S. Tipke/Kruse, a. a. O., Vor § 193 AO Tz. 41 m. w. Nachw.

<sup>91</sup> Vgl. dazu „Gesetz zum Abbau bürokratischer Hemmnisse insbesondere in der mittelständischen Wirtschaft“ v. 07.07.2006, das vom Bundesminister der Wirtschaft Klos als „Leuchtturmprojekt auf dem Gebiet des Bürokratieabbaus“ gepriesen wird.

zeigespflicht von Steuergestaltungen einzuführen, ist ein besonders bemerkenswertes Beispiel für den „Hang zur Überregulierung“ im Steuerstaat. Für den von der „Großen Koalition“ ins Leben gerufenen Normenkontrollrat („Bürokratie-TÜV“), der systematisch anstehende Gesetze auf Bürokratiekosten (insbesondere Informationspflichten) überprüfen soll, müsste die Verwerfung des Entwurfs vom 11.09.2007 als ein „Bürokratiemonster“ nach dem Maßstab des Romans „Das Schloß“<sup>92</sup> eigentlich eine Selbstverständlichkeit sein, schon um zu vermeiden, dass „sich weitere und größere Unternehmen“ auf dem Weg in eine wirtschaftsfreundlichere Rechtsordnung begeben.<sup>93</sup>

Unbeschadet des verfassungsrechtlichen Verdikts ist der Entwurf auch ein Angriff auf die „Steuerkultur“ unseres Landes. Damit wird die Steuerplanung und –gestaltung („betriebswirtschaftliche Beratung“), zu der sich auch das jüngst publizierte „Leitbild des steuerberatenden Berufes“ bekennt,<sup>94</sup> in die Nähe der „aggressiven und piffigen Steuerplanung“<sup>95</sup> oder sogar der Ausnutzung von „Steuerschlupflöchern“ gestellt (S. 71 der Begründung). Mit einer solchen Diffamierung der Steuergestaltung – immerhin einem tradierten Teilkomplex der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – wird verkannt, dass das Recht auf Steuerplanung nichts anderes ist als eine Reaktion des Steuerbürgers auf das von **Waffengleichheit** nicht geprägte Kräfteverhältnis Staat/Bürger. Nur durch Sachverhaltsgestaltung verfügt der Bürger noch über Einflussmöglichkeiten über eine ihm weitgehend entzogene Sozialisierung seines wirtschaftlichen Erfolgs.<sup>96</sup> Da der Bürger durch Wahlen nicht mehr wirksam auf die Steuerhöhe Einfluss nehmen kann, kompensiert die Steuerplanung die Ohnmacht des Bürgers.<sup>97</sup>

Als Friedrich von Schiller in „Don Carlos“ den Marquis Posa den für das Zeitalter der Aufklärung bekennenden Satz „Sire, geben Sie Gedankenfreiheit“ sprechen ließ, konnte er nicht ahnen, dass zu Beginn des 21. Jahrhunderts der deutsche Steuergesetzgeber beabsichtigen wird, schriftlich niedergelegte Gedanken für eine **Steuergestaltung** zum Anlass für eine auch noch bußgeldbewehrte steuerliche Anzeigepflicht zu machen. Es bleibt daher zu hoffen, dass eine eingehende verfassungsrechtliche Prüfung des Entwurfes den **Leviathan** zu bändigen versucht, damit der zerfranste und zerfaserte Steuerstaat wieder zu einer attraktiven Steuerpolitik zurückfindet, die von vornherein Steuergestaltungen mit Arbitragecharakter überflüssig macht.

---

<sup>92</sup> In dem Roman „Das Schloß“ beschreibt Franz Kafka den Kampf des Landvermessers K. gegen die allgegenwärtige, anonyme und groteske Bürokratie der Schlossverwaltung, der für Franz Kafka in einem Gestrüpp aus Geheimnissen und Erniedrigungen endet. (s. *F. Kafka*, Das Schloß, Frankfurt a. M. 1951).

<sup>93</sup> S. das Editorial über „Von Schwaikheim nach Portchester – Aus der Normenflut in die Freiheit?“, in: NJW 2007, S. III; vgl. den Kommentar von *K. Bovensiepen*, Wider die Steuergestalter, in: SZ v. 31.07.2007.

<sup>94</sup> Vgl. *Heilgeist*, DStR 2007, S. 413 f.

<sup>95</sup> Zu dem Verweis der „aggressiven Steuerplanung“ auf eine „tatbestandliche Mittellage“ s. *Kirchhof*, DStR 1989, S. 263 (268); s. auch ders., DStJG Bd. 27 (2004), S. 7, mit dem Hinweis auf eine „verfassungsrechtlich missbilligte Rechtslage“.

<sup>96</sup> S. *Felix*, DStJG Bd. 5 (1982), S. 99 (126).

<sup>97</sup> Vgl. *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, a. a. O., S. 15.