

Schriften zum Steuerrecht

Band 204

**Die Mitteilungspflicht für
grenzüberschreitende Steuergestaltungen
im Spannungsverhältnis zu
den beruflichen Rechten und Pflichten
der Intermediäre**

Von

Tobias Maximilian Stender



Duncker & Humblot · Berlin

TOBIAS MAXIMILIAN STENDER

Die Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende
Steuergestaltungen im Spannungsverhältnis
zu den beruflichen Rechten und Pflichten der Intermediäre

Schriften zum Steuerrecht

Band 204

Die Mitteilungspflicht für
grenzüberschreitende Steuergestaltungen
im Spannungsverhältnis zu
den beruflichen Rechten und Pflichten
der Intermediäre

Von

Tobias Maximilian Stender



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechtswissenschaftliche Fakultät der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel
hat diese Arbeit im Jahr 2025 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten

© 2026 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Satz: 3w+p GmbH, Rimplar

Druck: Beltz Grafische Betriebe GmbH, Bad Langensalza

ISSN 0582-0235

ISBN 978-3-428-19608-1 (Print)

ISBN 978-3-428-59608-9 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Verlagsanschrift: Duncker & Humblot GmbH, Carl-Heinrich-Becker-Weg 9,
12165 Berlin, Germany | E-Mail: info@duncker-humblot.de
Internet: <https://www.duncker-humblot.de>

Meinen Eltern

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Jahr 2025 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel als Dissertation angenommen. Sie entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am dortigen Institut für Wirtschafts- und Steuerrecht. Literatur und Rechtsprechung wurden bis Juli 2025 berücksichtigt. Die Veröffentlichung der Arbeit wurde durch die Kanzlei Streck Mack Schwedhelm mit einem Druckkostenzuschuss gefördert, wofür ich sehr dankbar bin.

Mein besonderer Dank gilt zunächst meinem Doktorvater Prof. Dr. Michael Stöber, an dessen Lehrstuhl ich zunächst als studentische Hilfskraft und sodann als wissenschaftlicher Mitarbeiter das Steuerrecht kennenlernen durfte. Die von ihm entgegengebrachte Förderung sowie die gewährte wissenschaftliche Freiheit haben die Arbeit in ihrer finalen Form erst ermöglicht.

Herrn Prof. Dr. Florian Becker, LL.M. danke ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Anerkennung gebührt an dieser Stelle auch meinen Kollegen Dr. Marc-Christian Pieronczyk und Dr. Davud Tayaranian, die nicht nur mit größter Sorgfalt das Korrekturlesen übernommen haben, sondern auch stets umsichtige, hilfreiche und interessierte Gesprächspartner waren.

Mein Dank gilt auch meinem Großvater Rudolf Neumeier und meiner Großmutter Marlies Neumeier, die mich seit frühester Kindheit liebevoll unterstützt und mir stets den Mut gegeben haben, meinen Weg im Leben weiterzugehen.

Einen besonderen Platz in diesem Vorwort nimmt zudem meine Partnerin Theresa Katharina Utasch ein. Mit ihrer liebevollen Unterstützung und Zuspruch hat sie es stets verstanden, mich während der Promotion und des anschließenden Referendariats zu ermutigen und anzuspornen. Auf ihren Rückhalt konnte ich mich immer verlassen – gerade dann, wenn die Arbeit anstrengend wurde, Zweifel aufkamen oder der Weg steinig erschien. Ihr Vertrauen in mich war oft der Antrieb, den ich brauchte, um weiterzumachen.

Besondere Hervorhebung und Dank gebühren schließlich meinen Eltern Jörg Stender und Birgit Stender, die mich, soweit ich zurückdenken kann, stets unterstützt haben und bei allen Herausforderungen unerschütterlich an meiner Seite standen. Sie haben mir über all die Jahre hinweg den Rücken freigehalten, Vertrauen geschenkt und mir durch ihr Beispiel gezeigt, was Verlässlichkeit, Liebe und

Fürsorge bedeuten. Ihr Glaube an mich war ein Fundament, auf das ich mich jederzeit verlassen konnte. Ihnen ist diese Arbeit in Liebe gewidmet.

Kiel, im Oktober 2025

Tobias Maximilian Stender

Inhaltsübersicht

1. Kapitel

Einführung in die Thematik	31
A. Einleitung	31
B. Untersuchungsgegenstand, Problemstellungen und Zielsetzungen	32
I. Untersuchungsgegenstand	32
II. Problemstellungen und Zielsetzungen	33
III. Stand der Wissenschaft	34
C. Gang der Untersuchung	35

2. Kapitel

Entwicklung und Zielsetzung der Mitteilungspflicht	37
A. Die Entstehung der Mitteilungspflicht in Deutschland	37
I. Erste Entwicklungsschritte	37
II. <i>Base Erosion and Profit Shifting</i>	43
III. Nationale Entwicklung im Nachgang zum Anti-BEPS-Aktionsplan	48
IV. Europäische Entwicklung im Anschluss an den Anti-BEPS-Aktionsplan	51
V. Nationale Reaktion auf Europäische Entwicklung bzgl. des Anti-BEPS-Plans	53
VI. Entwicklung seit dem 01.07.2020	55
B. Zielsetzungen und Funktionen	57
I. Zielsetzung einer Mitteilungspflicht	57
II. Zwischenergebnis	63

3. Kapitel

Die beruflichen Rechte und Pflichten der Intermediäre	64
A. Der Begriff des Intermediärs	64
I. Intermediäre als Adressaten der primären Mitteilungspflicht	64
II. Exkurs: Nutzer als Adressaten der sekundären Mitteilungspflicht	80

B. Die beruflichen Rechte und Pflichten der Intermediäre	84
I. Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes	84
II. Für Intermediäre relevante Rechtsquellen	85
III. Die relevanten beruflichen Rechte und Pflichten der Intermediäre	96
IV. Zwischenergebnis	126

4. Kapitel

Die besondere Mitteilungspflicht nach §§ 138d ff. AO im Spannungsverhältnis	127
A. Der Aufbau der §§ 138d ff. AO	127
B. Der „Tatbestand“ der Mitteilungspflicht	128
I. Die zentrale Norm des § 138d AO	128
II. § 138e AO	156
C. Das Spannungsverhältnis auslösende Mitteilungsverfahren	157
I. Mitteilung durch den Intermediär	157
II. Exkurs: Die Mitteilung durch den Nutzer	196
D. Die Folgen der Mitteilung	196
I. Gesetzlich angeordnete Folgen	197
II. Potenzielle Konsequenzen	203

5. Kapitel

Die subjektiven höherrangigen Rechte der Intermediäre	206
A. Verfassungsrechtliche Analyse	207
I. Prüfung am Maßstab des nationalen Verfassungsrechts?	208
II. Verfassungsrechtliche Bewertung des § 138f Abs. 6 AO	213
B. Unionsrechtliche Bewertung	220
I. Gesetzgebungskompetenz der EU	220
II. Bewertung am Maßstab des Primärrechts und Prüfungsgegenstand	223
III. Verletzung von Grundfreiheiten der Intermediäre und Nutzer	226
IV. Verletzung von EU-Grundrechten der Intermediäre und der Nutzer	244
C. Exkurs: Die Mitteilungspflicht für nationale Steuergestaltungen	284
I. Bereits unternommene Vorhaben	285
II. Der Koalitionsvertrag der „Ampel-Koalition“	287
III. Auswirkungen einer überschießenden Regelung	288
IV. Rechtliche Bewertung	288
V. Zwischenergebnis	293

6. Kapitel

Zivilrechtliche Probleme und Konsequenzen	294
A. Ausgewählte Konstellationen	294
I. Haftung bei der Abgabe einer überflüssigen Mitteilung	295
II. Haftung des Beraters für eine unterbliebene Mitteilung	296
III. Unterlassenes Aufzeigen der steuerlich günstigsten Gestaltung	297
IV. Vergütungsansprüche der Berater	298
B. Zwischenergebnis	301

7. Kapitel

Untersuchungsergebnisse	302
A. Zusammenfassende Darstellung der wesentlichen Erkenntnisse	302
I. Zum berufsrechtlichen Spannungsverhältnis der §§ 138d ff. AO	302
II. Die Bedeutung des Verfassungsrechts	305
III. Zur unionsrechtlichen Brisanz	306
B. Fazit	309
Literaturverzeichnis	311
Sachwortverzeichnis	353

Inhaltsverzeichnis

1. Kapitel

Einführung in die Thematik	31
A. Einleitung	31
B. Untersuchungsgegenstand, Problemstellungen und Zielsetzungen	32
I. Untersuchungsgegenstand	32
II. Problemstellungen und Zielsetzungen	33
III. Stand der Wissenschaft	34
C. Gang der Untersuchung	35

2. Kapitel

Entwicklung und Zielsetzung der Mitteilungspflicht	37
A. Die Entstehung der Mitteilungspflicht in Deutschland	37
I. Erste Entwicklungsschritte	37
1. Vorbilder der Mitteilungspflicht	39
a) Die verschiedenen Modelle	40
b) Diskussion der Modellwahl in Deutschland	41
2. Wesentliche Punkte	42
3. Kritik am Gesetzgebungsvorhaben	42
II. <i>Base Erosion and Profit Shifting</i>	43
1. Der Begriff „BEPS“	43
2. Der Bericht „ <i>Adressing Base Erosion and Profit Shifting</i> “	44
3. BEPS-Aktionsplan	45
a) Überblick über weitere Anti-BEPS-Maßnahmen	45
b) Aktionspunkt 12 des BEPS-Aktionsplans	46
4. OECD-Abschlussbericht bzgl. Aktionspunkt 12 v. 05.10.2015	46
III. Nationale Entwicklung im Nachgang zum Anti-BEPS-Aktionsplan	48
IV. Europäische Entwicklung im Anschluss an den Anti-BEPS-Aktionsplan	51
1. „ <i>Anti Tax Avoidance Package</i> “ – „ATAP“	52
2. Die sechste Änderung der Amtshilfe-RL	52
V. Nationale Reaktion auf Europäische Entwicklung bzgl. des Anti-BEPS-Plans	53
VI. Entwicklung seit dem 01.07.2020	55

B. Zielsetzungen und Funktionen	57
I. Zielsetzung einer Mitteilungspflicht	57
1. Ziele von mitteilungspflichtigen Systemen	57
a) Veranlagungsunterstützende Funktion	58
b) Rechtspolitische Funktion	58
c) Abschreckende Funktion	59
2. Zielsetzung des mitteilungspflichtigen Systems in Deutschland	59
II. Zwischenergebnis	63

3. Kapitel

Die beruflichen Rechte und Pflichten der Intermediäre	64
A. Der Begriff des Intermediärs	64
I. Intermediäre als Adressaten der primären Mitteilungspflicht	64
1. Potenzielle Rechtssubjekte	65
a) Erfasste Personen bzw. potenzielle Intermediäre	65
aa) Unproblematisch erfasste Gruppen	67
bb) Flexible Rechtsformmöglichkeiten	68
b) Sonderfälle	69
aa) Notare	69
bb) Hilfsintermediäre	71
(1) Abweichung von der Richtlinienvorgabe	72
(2) Richtlinienkonforme Auslegung oder Rechtsfortbildung	72
2. Verhaltens- und tätigkeitsbezogener Zusammenhang	74
a) Vermarkten	75
b) Konzipierung für Dritte	75
c) Organisierung für Dritte	76
d) Zur Nutzung bereitgestellt	76
e) Verwaltung der Umsetzung durch Dritte	77
f) Nicht erfasste Tätigkeiten	78
II. Exkurs: Nutzer als Adressaten der sekundären Mitteilungspflicht	80
1. Der Begriff des „Nutzers“	80
2. Kein mitteilungspflichtiger Intermediär vorhanden, § 138g Abs. 1 S. 1 AO	82
3. Inhouse-Gestaltungen, § 138d Abs. 6 AO	82
4. Regelung des Mitteilungsverfahrens	82
B. Die beruflichen Rechte und Pflichten der Intermediäre	84
I. Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes	84
II. Für Intermediäre relevante Rechtsquellen	85
1. Anwälte	86

2. Steuerberater	87
3. Wirtschaftsprüfer	88
4. Notare	89
5. Verhältnis bei mehreren ausgeübten Berufen	89
6. Höherrangige Rechtsquellen	91
a) Bedeutung des Verfassungsrechts für die Intermediäre	91
aa) Verfassungsrechtliche Gewährleistung	91
bb) Subjektive Rechtsposition	93
b) Unionsrechtliche Besonderheiten	95
III. Die relevanten beruflichen Rechte und Pflichten der Intermediäre	96
1. Die Verschwiegenheitspflicht	97
a) Normierung	98
b) Bedeutung des Rechts zur Verschwiegenheit	99
aa) Individualinteresse	99
bb) Gemeinwohlbezug	99
c) Umfang des Verschwiegenheitsrechts	100
aa) Geschützte Informationen	100
bb) Dauer der Verschwiegenheit	102
d) Grenzen der Verschwiegenheit	102
aa) Einwilligung	103
bb) Gesetzliche Durchbrechungen	103
cc) Wahrnehmung berechtigter Interessen	104
e) Konsequenzen bei Nichtbeachtung der Verschwiegenheit	104
aa) Strafrechtliche Absicherung	105
bb) Berufsrechtliche Absicherung	105
cc) Zivilrechtliche Absicherung	106
2. Recht auf Wahrung der Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse	106
a) Der Begriff des „Betriebs- und Geschäftsgeheimnisses“	107
b) Einfachgesetzliche Absicherung	109
c) Verfassungsrechtliche Gewährleistung	109
aa) Bisherige Rechtslage	109
(1) Art. 12 Abs. 1 GG	110
(2) Art. 14 Abs. 1 GG sowie Art. 12 Abs. 1 GG	110
(3) Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG	111
bb) Auswirkung des GeschGehG auf die bisherige Rechtslage	112
(1) Der Ausgangspunkt: Der verfassungsrechtliche Eigentumsbegriff	112
(a) Zuordnung eines vermögenswerten Rechts an einen Rechtsinhaber	113
(b) Weitere Anforderungen	115
(aa) Herrschafts- und Verfügungsbefugnisse	115

(bb) Ausschließlichkeit	116
(2) Zwischenergebnis	117
3. Verbot der Wahrnehmung widerstreitender Interessen	118
a) Normierung	118
b) Der Regelungsgehalt	119
aa) Identitätsgleichheit der Rechtssache	119
bb) Widerstreitende Interessen	120
cc) Relevantes Handeln: Vertretung des Mandanten	121
(1) Voraussetzung eines Mandantenvertrages	121
(2) Relevante Handlung	122
c) Konsequenzen bei Verstoß	122
4. Vergütungsanspruch	123
a) Rechtsanwälte	123
b) Steuerberater	124
c) Wirtschaftsprüfer	124
d) Notare	125
IV. Zwischenergebnis	126

4. Kapitel

Die besondere Mitteilungspflicht nach §§ 138d ff. AO im Spannungsverhältnis	127
A. Der Aufbau der §§ 138d ff. AO	127
B. Der „Tatbestand“ der Mitteilungspflicht	128
I. Die zentrale Norm des § 138d AO	128
1. Intermediäreigenschaft	128
2. Die grenzüberschreitende Steuergestaltung, § 138d Abs. 2 AO	128
a) Der Begriff der „Gestaltung“	129
aa) Beschränkung auf modellhafte Gestaltungen?	130
bb) Zwischenergebnis	134
b) Die in Bezug genommenen Steuern	134
c) Grenzüberschreitender Charakter	135
d) Die Kennzeichen	137
aa) Der steuerliche Vorteil als berufsrechtlicher Konfliktindikator	138
(1) Die möglichen Lebenssachverhaltskonstellationen	140
(a) Unterlassungsklage	140
(b) Das Erheben einer Feststellungsklage	140
(c) Einspruch gegen einen Bußgeldbescheid	141
(d) Einspruch gegen eine Aufforderung	142

(2) Die Beweislast als Eröffner des Konflikts	143
(a) Vorgehen der Finanzverwaltung als Initiator	143
(b) Vorgehen des Intermediärs als Initiator	145
(3) Die vom Umfang der Nachweise ausgehende Gefahr	145
(a) Die erforderlichen Beweise	146
(b) Die möglichen Gründe	146
(c) Das Spannungsverhältnis zur Verschwiegenheitspflicht der In- termediäre	147
(d) Auflösung des Spannungsverhältnisses	148
(aa) Entbindung durch den Mandanten	148
(bb) Anonymisierung	150
(cc) Wahrnehmung eigener Interessen	151
bb) Zwischenergebnis	152
3. Begriffsdefinitionen, § 138d Abs. 3–5 AO	153
4. Inhouse-Gestaltungen	154
5. Der „reine“ Intermediär	155
II. § 138e AO	156
C. Das Spannungsverhältnis auslösende Mitteilungsverfahren	157
I. Mitteilung durch den Intermediär	157
1. Die Mitteilung als Ursprung des Spannungsverhältnisses	158
2. Die Mitteilung bei nicht marktfähigen Steuergestaltungen, § 138f AO	158
a) Adressat und Auslösungszeitpunkte	158
b) Zu übermittelnde Informationen	160
aa) Die personenbezogenen Informationen des Nutzers	161
bb) Die „neutralen“ Informationen	161
cc) § 138f Abs. 3 S. 1 Nr. 5 AO	164
(1) Zusammenfassung des Inhalts der grenzüberschreitenden Steuerge- staltung	164
(2) § 138f Abs. 3 S. 1 Nr. 5 lit. a AO	165
(3) § 138f Abs. 3 S. 1 Nr. 5 lit. b AO	165
c) Das Spannungsverhältnis zu den berufsrechtlichen Regelungen	166
aa) Mögliche betroffene berufliche Rechte und Pflichten	167
bb) Die verschiedenen Lösungsansätze hinsichtlich der Verschwiegenheits- pflicht	168
(1) Vorgabe der EU-Richtlinie, Art. 3	168
(2) Nationale Umsetzung: Die Zersplitterung der Mitteilungspflicht ...	169
cc) Das aus der nationalen Umsetzung resultierende Konfliktpotenzial hin- sichtlich der Verschwiegenheitspflicht	170
(1) 1. Situation: Keine Entbindung durch den Nutzer	170
(a) Mitzuteilende Informationen	170

(b) Verstoß gegen Verschwiegenheitspflicht durch übrige Informationen?	171
(c) Erkennbarkeit durch abstrakte Umschreibung?	174
(aa) Grundsätzliche Auswirkungen	175
(bb) Die Norm des § 102 Abs. 4 S. 3 AO	175
(cc) Bewertung der herbeigeführten Lösung	176
(d) Sonderproblematik: Voraussetzungen des § 138f Abs. 6 S. 1 AO sind nicht erfüllt	178
(2) 2. Situation: Entbindung durch den Nutzer	180
dd) Spannungsverhältnis zu dem Verbot der Vertretung widerstreitender Interessen	180
(1) Vorüberlegungen	181
(2) Fehlende Tatbestandsmäßigkeit	181
ee) Die Regelung des § 138f Abs. 9 S. 2 AO: berufsrechtlicher Risikofak- tor?	182
ff) Das Spannungsverhältnis zu den Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen der Intermediäre	186
3. Die Sonderproblematik: Die Mitteilung bei marktfähigen grenzüberschreiten- den Steuergestaltungen	186
a) Die marktfähige grenzüberschreitende Steuergestaltung	186
b) Das Mitteilungsverfahren	187
c) Die Kollision mit den beruflichen Regelungen	188
aa) Die Ausgangslage	188
bb) Die fehlende Regelung	189
(1) Die drohenden Folgen	189
(a) Das Leerlaufen der nationalen Umsetzung	189
(b) Verletzung der Verschwiegenheitspflicht	190
(c) Abhilfe durch § 102 Abs. 4 S. 3 AO?	190
(2) Auflösung des Spannungsverhältnisses	190
(a) Einführung einer Verweisnorm	190
(b) Direkte Anwendung des § 138f Abs. 6 AO?	191
(c) Analoge Anwendung des § 138f Abs. 6 AO?	193
(aa) Vergleichbare Interessenlage	193
(bb) Planwidrige Regelungslücke	193
(cc) Zwischenergebnis	194
(d) Zwischenergebnis	194
4. Fazit zu dem Verhältnis der §§ 138f, 138h AO zu den berufsrechtlichen Rechten und Pflichten	195
II. Exkurs: Die Mitteilung durch den Nutzer	196

D. Die Folgen der Mitteilung	196
I. Gesetzlich angeordnete Folgen	197
1. Die Betroffenheit von Landesfinanzbehörden und Gemeinden (§ 138i AO)	197
2. Die Auswertung der Mitteilung (§ 138j AO)	197
3. Die Angabe innerhalb der Steuererklärung (§ 138k AO)	198
a) Berufsrechtliches Risiko: die Registrier- und die Offenlegungsnummer	198
b) Mögliche Konstellationen	198
aa) Die vollständige Übermittlung der Informationen	199
bb) Die partielle Übermittlung der Informationen	199
cc) Die Sonderproblematik der Marktfähigkeit	199
c) Berufsrechtliche Bewertung	200
d) Zwischenergebnis	202
II. Potenzielle Konsequenzen	203
1. Die Unsicherheit nach der Mitteilung	203
2. Reaktion des Gesetzgebers	203
a) Anpassung der Gesetzeslage	204
b) Betriebsprüfungen	205
3. Abstandnahme von Steuergestaltungen	205

5. Kapitel

Die subjektiven höherrangigen Rechte der Intermediäre	206
A. Verfassungsrechtliche Analyse	207
I. Prüfung am Maßstab des nationalen Verfassungsrechts?	208
1. Die Solange-Rechtsprechung	208
2. Die Ausnahme: verfassungsrechtlich überprüfbare Umsetzungsspielräume	209
3. Umsetzungsspielräume innerhalb der Richtlinie 2018/822	210
II. Verfassungsrechtliche Bewertung des § 138f Abs. 6 AO	213
1. Verletzung von Art. 12 Abs. 1 GG	215
a) Eingriff in den Schutzbereich	215
b) Rechtfertigung	217
2. Zwischenergebnis und Überlegungen de lege ferenda	219
B. Unionsrechtliche Bewertung	220
I. Gesetzgebungskompetenz der EU	220
II. Bewertung am Maßstab des Primärrechts und Prüfungsgegenstand	223
1. Überprüfbarkeit des nationalen Umsetzungsgesetzes	223
2. Überprüfbarkeit der Regelungen der Richtlinie 2018/822	224
3. Stellungnahme	225

III. Verletzung von Grundfreiheiten der Intermediäre und Nutzer	226
1. Betroffene Grundfreiheiten der Intermediäre	227
a) Dienstleistungsfreiheit der Intermediäre, Art. 56 Abs. 1 AEUV	227
b) Niederlassungsfreiheit der Intermediäre und Nutzer, Art. 49 Abs. 1 AEUV	229
c) Exkurs: Kapitalverkehrsfreiheit der Nutzer, Art. 63 Abs. 1 AEUV	229
2. Beschränkung	231
3. Rechtfertigung der Beeinträchtigungen?	234
a) Normierte Rechtfertigungsgründe	234
b) Ungeschriebene Rechtfertigungsgründe	234
aa) Zwingende Gründe des Allgemeinwohls im Steuerrecht	235
(1) Wirksamkeit der Steueraufsicht	235
(2) Vermeidung bzw. Bekämpfung von Steuerhinterziehung, Steuerflucht und Steuerumgehung	238
(3) Angemessene bzw. ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbe- fugnisse	239
(4) Verhinderung doppelter Verlustberücksichtigung	241
(5) Wahrung der Kohärenz des Steuersystems	241
(6) Synthese der Rechtfertigungsgründe	242
bb) Zwischenergebnis	243
c) Verhältnismäßigkeitsgrundsatz	243
4. Ergebnis	244
IV. Verletzung von EU-Grundrechten der Intermediäre und der Nutzer	244
1. Prüfungsgegenstand und Maßstab	246
2. Bedeutung der EMRK im Kontext der GRCh	246
3. Betroffene Grundrechte der Intermediäre	246
a) Berufs- und unternehmerische Freiheit, Art. 15 Abs. 1, 16 GRCh	247
aa) Abgrenzung von Art. 15 Abs. 1 GRCh zu Art. 16 GRCh	247
bb) Art. 15 Abs. 1 GRCh	249
(1) Eingriff in den Schutzbereich	250
(2) Mögliche Rechtfertigung?	252
(a) Verhältnismäßigkeit	252
(aa) Einschlägiges Gemeinwohlziel	253
(bb) Geeignetheit	255
(cc) Weniger eingriffsintensive Mittel	258
(dd) Gegenüberstellung der Vor- und Nachteile	261
(b) Zwischenergebnis	265
cc) Art. 16 GRCh	265
(1) Die Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse der Intermediäre	265
(2) Rechtfertigung?	267

b) Eigentumsfreiheit, Art. 17 Abs. 2 GRCh	267
aa) Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse	268
bb) Beschränkung	269
cc) Rechtfertigung	270
(1) Gesetzliche Grundlage und Wohl der Allgemeinheit	271
(2) Die Verhältnismäßigkeit und die fehlende Kompensation	271
c) Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens, Art. 7 GRCh	273
aa) Betroffenheit des Art. 7 GRCh	274
bb) Übertragbarkeit der Erwägungen auf andere Intermediäre	276
cc) Rechtfertigung	278
(1) Notwendigkeit	279
(a) Hinsichtlich der persönlichen Daten der Intermediäre	279
(b) Hinsichtlich der berufsrechtlichen Verschwiegenheit und des Vertrauensverhältnisses	281
(2) Zwischenergebnis	283
4. Exkurs: Betroffene Grundrechte der Nutzer	283
C. Exkurs: Die Mitteilungspflicht für nationale Steuergestaltungen	284
I. Bereits unternommene Vorhaben	285
II. Der Koalitionsvertrag der „Ampel-Koalition“	287
III. Auswirkungen einer überschießenden Regelung	288
IV. Rechtliche Bewertung	288
1. Berufsfreiheit, Art. 12 Abs. 1 GG	289
2. Eigentumsfreiheit, Art. 14 Abs. 1 GG	290
3. Gleichheitsgrundsatz, Art. 3 Abs. 1 GG	293
V. Zwischenergebnis	293

6. Kapitel

Zivilrechtliche Probleme und Konsequenzen	294
A. Ausgewählte Konstellationen	294
I. Haftung bei der Abgabe einer überflüssigen Mitteilung	295
II. Haftung des Beraters für eine unterbliebene Mitteilung	296
III. Unterlassenes Aufzeigen der steuerlich günstigsten Gestaltung	297
IV. Vergütungsansprüche der Berater	298
1. Die Prüfung der Mitteilungspflichtigkeit einer Gestaltung	298
a) Fehlende Vereinbarung	299
b) Die Erstellung eines Rechtsgutachtens	300
2. Die tatsächliche Mitteilung der Gestaltung	300
B. Zwischenergebnis	301

7. Kapitel

Untersuchungsergebnisse	302
A. Zusammenfassende Darstellung der wesentlichen Erkenntnisse	302
I. Zum berufsrechtlichen Spannungsverhältnis der §§ 138d ff. AO	302
II. Die Bedeutung des Verfassungsrechts	305
III. Zur unionsrechtlichen Brisanz	306
1. Die unterschätzten Grundfreiheiten	307
2. Die herausragende Bedeutung der GRCh	307
B. Fazit	309
Literaturverzeichnis	311
Sachwortverzeichnis	353

Abkürzungsverzeichnis

2. WiKG	Zweites Gesetz zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität
a. A.	andere Ansicht
a. F.	alte Fassung
Abb.	Abbildung
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
AcP	Archiv für die civilistische Praxis
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AG	Amtsgericht/Aktiengesellschaft
AGB-Gesetz	Gesetz zur Regelung des Rechts der Allgemeinen Geschäftsbedingungen
AK	Anwalt und Kanzlei
AktG	Aktiengesetz
AktR	Aktienrecht
Anm.	Anmerkung
Anwaltl BerufsR	Anwaltliches Berufsrecht
AnwBl	Anwaltsblatt Print
AnwBl Online	Anwaltsblatt online
AnwG	Anwaltsgericht
AO	Abgabenordnung
AO-E	Abgabenordnung-Entwurf
AO-StB	Abgabenordnung-Steuerberater
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
ArbGG	Arbeitsgerichtsgesetz
AStR	Außensteuerrecht
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive
ATAP	Anti Tax Avoidance Package
Aufl.	Auflage
BAG	Bundesarbeitsgericht
BAGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesarbeitsgerichts
BayVerfGH	Bayerischer Verfassungsgerichtshof
BB	Betriebs-Berater
beck.digitax	Digitale Fachzeitschrift zur Digitalisierung und Transformation in der Steuer-, Rechts- und Rechnungslegungspraxis
BeckEuRS	Beck europäische Rechtsprechungssammlung
BeckOF	Beck'sche Online-Formulare
BeckOGK	Beck'scher Online-Großkommentar Kommentar
BeckOK	Beck'scher Online-Kommentar
BeckPFormB	Beck'sches Prozessformularbuch
BeckRS	Beck Rechtsprechungssammlung

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BerufsR	Berufsrecht
Beschl.	Beschluss
BeurkG	Beurkundungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – Nicht veröffentlicht
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Strafsachen
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMF-Schreiben	Anwendungsschreiben des Bundesministeriums der Finanzen
BNotK	Bundesnotarkammer
BNotO	Bundesnotarordnung
BOP	Das Bundeszentralamt für Steuern Online-Portal
BORA	Berufsordnung für Rechtsanwälte
BOSfB	Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer
BRÄK	Bundesrechtsanwaltskammer
BRÄK-Mitt.	Bundesrechtsanwaltskammer-Mitteilungen
BRAO	Bundesrechtsanwaltsordnung
BR-Drs.	Deutscher Bundesrat – Drucksachen
BR-Plenarproto.	Deutscher Bundesrat – Plenarprotokoll
BSG	Bundessozialgericht
BStBK	Bundessteuerberaterkammer
BStBKR	Bundessteuerberaterkammer-Report
BStBl.	Bundessteuerblatt
BS WP/vB	Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer
BT-Drs.	Deutscher Bundestag – Drucksachen
BT-Plenarproto.	Deutscher Bundestag – Plenarprotokoll
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerfGG	Bundesverfassungsgerichtsgesetz
BVerfGK	Kammerentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BWNotZ	Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg
bzgl.	bezüglich
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	beziehungsweise
CCBE	Code of Conduct for European Lawyers (Berufsregeln der Rechtsanwälte der Europäischen Union)
CCZ	Corporate Compliance Zeitschrift
CELEX	Communitatis Europae Lex
CR	Computer und Recht
CRS	Common Reporting Standard
DAC	Directive on Administrative Cooperation
DB	Der Betrieb

DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DFGT	Deutscher Finanzgerichtstag
DGRI	Deutsche Gesellschaft für Recht und Informatik
DL-InfoV	Dienstleistungs-Informationspflichten-Verordnung
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift
DNotZ-Sonderheft	Deutsche Notar-Zeitschrift Sonderheft
DÖV	Die öffentliche Verwaltung
DS-GVO	Datenschutz-Grundverordnung
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft Tagungsband
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStR-Aktuell	Deutsches Steuerrecht – Aktuell
DStR-Beih.	Deutsches Steuerrecht – Beihefter
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst
DStR-KR	Deutsches Steuerrecht – Kammerreport
DStV	Deutscher Steuerberaterverband e. V.
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DVBl	Deutsches Verwaltungsblatt
DWS	Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater
e. V.	eingetragener Verein
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
EGMR	Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte
EG-UntVO	EG-Unterhaltsverordnung
eKommentar	elektronischer Kommentar
ELMA-Schnittstelle	Elektronischen Massendatenschnittstelle
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention
Ent.	Entscheidung
ErbStB	Erbschaft-Steuerberater
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
EstB	Ertrag-Steuerberater
EstG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EUAHiG	Gesetz über die Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union
EuErbVO	Europäische Erbrechtsverordnung
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EU-GRCharta	Charta der Grundrechte der Europäischen Union
EuGRZ	Europäische Grundrechte-Zeitschrift
EU-Kommission	Europäische Kommission
EuR	Europarecht
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWiR	Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht
EWIV	Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht

f.	folgend
FamFG	Gesetz über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit
FAO	Fachanwaltsordnung
FDI	Foreign Direct Investments
ff.	folgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FISG	Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität
FKAustG	Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau
FS	Festschrift
GA	Generalanwalt
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GeschGehG	Gesetz zum Schutz von Geschäftsgeheimnissen
GewArch	Gewerbearchiv
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co. KG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Compagnie Kommanditgesellschaft
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
GmbH-StB	GmbH-Steuerberater
GNotKG	Gerichts- und Notarkostengesetz
GO-BT	Geschäftsordnung des Deutschen Bundestages
GRCh/GRC/EU-GRCh/ GR-Charta	Charta der Grundrechte der Europäischen Union
GrenzStMPfIEinfG	Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen
GRUR	Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht
GRUR Int.	Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht Internationaler Teil
GRUR-Prax.	Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht, Praxis im Immaterialgüter und Wettbewerbsrecht
GRUR-RS	Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht Rechtsprechungssammlung
GvG	Gerichtsverfassungsgesetz
GVRZ	Zeitschrift für das gesamte Verfahrensrecht
GwG	Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten
HdB.	Handbuch
HGB	Handelsgesetzbuch
HK-BGB	Handkommentar-BGB
Hrsg.	Herausgeber
HUntProt	Haager Unterhaltsprotokoll
i. d. F.	in der Fassung/Form
i. e. S.	im engeren Sinne

i. S. v.	im Sinne von
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IFG	Informationsfreiheitsgesetz
ifst-Schrift	Schriftenreihe des Instituts Finanzen und Steuern
INF	Information über Steuer und Wirtschaft
InsO	Insolvenzordnung
Int.	International
ISR	Internationale Steuer-Rundschau
IStR	Internationales Steuerrecht
IStR-LB	Internationales Steuerrecht-Länderbericht
ITRB	IT-Rechts-Berater
IT-Recht	Informationstechnologierecht
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe
JA	Juristische Arbeitsblätter
jM	Juris – Monatszeitschrift
JStG	Jahressteuergesetz
JURA	Juristische Ausbildung
jurisPR-SteuerR	juris PraxisReport Steuerrecht
JuS	Juristische Schulung
JuS-Extra	Juristische Schulung extra Online-Publikationen
JZ	Juristen Zeitung
Kap.	Kapitel
KG (im Kontext eines Urteils)	Kammergericht
KP	Kanzleiführung professionell
KritV	Kritische Vierteljahresschrift für Gesetzgebung und Rechtsprechung
KV GNotKG	Kostenverzeichnis Gerichts- und Notarkostengesetz
LG	Landgericht
lit.	littera
LMRR	Rechtsprechung zum Lebensmittelrecht
LMuR	Lebensmittel & Recht
Ltd.	Limited Company
m. Anm.	mit Anmerkung
m. E.	meines Erachtens
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
M&A	Mergers & Acquisitions
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
MigR	Migrations- und Integrationsrecht
MittBayNot	Mitteilungen des Bayerischen Notarvereins
MMR	Multimedia und Recht
MPI	Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen
MünchKomm	Münchener Kommentar
n. F.	neue Fassung
NJOZ	Neue Juristische Online-Zeitschrift
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NJW-Spezial	Neue Juristische Wochenschrift Spezial

NK-GRCh	Nomos Kommentar zur Charta der Grundrechte der Europäischen Union
Nr.	Nummer
NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht
NStZ-RR	Neue Zeitschrift für Strafrecht Rechtsprechungsreport
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NVwZ-RR	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht Rechtsprechungs-Report
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
NWB-EV	Neue Wirtschafts-Briefe Erben und Vermögen
NWVerfGH	Verfassungsgerichtshof für das Land Nordrhein-Westfalen
NZA	Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht
NZFam	Neue Zeitschrift für Familienrecht
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
NZI	Neue Zeitschrift für Insolvenz- und Sanierungsrecht
NZKart	Neue Zeitschrift für Kartellrecht
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
OLG	Oberlandesgericht
OLGZ	Entscheidungen der Oberlandesgerichte in Zivilsachen
OVG Schleswig	Schleswig-Holsteinisches Obergerverwaltungsgericht
OWiG	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten
P2B-VO	Verordnung (EU) 2019/1150 zur Förderung von Fairness und Transparenz
PAngV	Preisangabenverordnung
PFB	Praxis Freiberufler-Beratung
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung
PSIR	Praxis Steuerstrafrecht
RdF	Recht der Finanzinstrumente
REACH	Verordnung (EG) Nr. 1907/2006 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Dezember 2006 zur Registrierung, Bewertung, Zulassung und Beschränkung chemischer Stoffe
RefE	Referentenentwurf
RETT	Real Estate Transfer Tax
RiW	Recht der internationalen Wirtschaft
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer
RNotZ	Rheinische Notar-Zeitschrift
Rs.	Rechtssache
RVG	Rechtsanwaltsvergütungsgesetz
S.	Seite/Satz
SAE	Sammlung Arbeitsrechtlicher Entscheidungen
SCE	Europäische Genossenschaft
SfQ	Satzung für Qualitätskontrolle
SGB X	Zehntes Buch Sozialgesetzbuch
SGG	Sozialgerichtsgesetz
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts Erster Instanz
sog.	sogenannte
SPEs	Special Purpose Entities

SSP	Steuern sparen professionell
StB	Der Steuerberater
StBerG	Steuerberatungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StEd	Steuer-Eildienst
SteuK	Steuerrecht kurzgefaßt
SteuR	Steuerrecht
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozessordnung
StuB	Unternehmensteuern und Bilanzen
StuW	Steuer und Wirtschaft
SWI	Steuer und Wirtschaft International
u. a.	unter anderem
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UPR	Umwelt- und Planungsrecht
Urt.	Urteil
USA	United States of America
UWG	Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb
v.	von/vom
vBP	vereidigte Buchprüfer
VertragsHdb.	Vertragshandbuch
vgl.	vergleiche
VuR	Verbraucher und Recht
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
wistra	Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht
WM	Wertpapier-Mitteilungen/Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht
WP	Wirtschaftsprüfer
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WPK-Mag.	Wirtschaftsprüferkammer-Magazin
WPO	Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer
WRP	Wettbewerb in Recht und Praxis
z. B.	zum Beispiel
ZD	Zeitschrift für Datenschutz
ZErB	Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis
ZEuP	Zeitschrift für europäisches Privatrecht
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZHR	Zeitschrift für das Gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZPO	Zivilprozessordnung
ZStV	Zeitschrift für Stiftungs- und Vereinswesen
ZUM	Zeitschrift für Urheber- und Medienrecht
ZWH	Zeitschrift für Wirtschaftsstrafrecht

1. Kapitel

Einführung in die Thematik

A. Einleitung

Jedem Steuerpflichtigen in Deutschland steht es aus verfassungsrechtlicher Sicht frei, „seine Angelegenheiten so einzurichten, daß er möglichst wenig Steuern zu zahlen braucht“.¹ Es liegt in der Natur der Sache, dass die Interessen der Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung, die in solchen Thematiken häufig diametral entgegengesetzt zueinander stehen, kollidieren können. Aufgrund der Komplexität der steuerrechtlichen Systeme ist es dem einzelnen Steuerpflichtigen zudem kaum selbstständig möglich, seine Interessen umfassend und effektiv wahrzunehmen, wodurch sich der Steuerpflichtige im Nachteil gegenüber staatlichen Stellen befindet. Ebenjenes Nachteil auszugleichen, dem Steuerpflichtigen zur Seite zu stehen, die rechtsstaatlich notwendige Chancen- und Waffengleichheit sicherzustellen und die „rechtlichen, wirtschaftlichen und steuerlichen Interessen wahrzunehmen“,² ist die Aufgabe der im Mittelpunkt dieser Arbeit stehenden Berater (Intermediäre).³

Durch die Einführung der Mitteilungspflicht⁴ für grenzüberschreitende Steuergestaltungen in Deutschland im Jahr 2020 wurde den Beratern, die im Kontext der §§ 138d ff. AO die Bezeichnung Intermediäre erhielten, die Pflicht auferlegt, bestimmte grenzüberschreitende Steuergestaltungen ihrer Mandanten dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) gegenüber offenzulegen. Die Aufbürdung einer solchen Pflicht kann in Anbetracht der den Beratern eigentlich zugewiesenen Aufga-

¹ BVerfG, Beschl. v. 14.04.1959 – 1 BvL 23, 34/57, BVerfGE 9, 237 (250) = NJW 1959, 979; ebenso sieht es die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung, welche unterstreicht, dass legales steuerrechtliches Verhalten mit dem Ziel, „eine geringere Steuerbelastung“ herbeizuführen, grundsätzlich nicht zu beanstanden ist, BFH, Urt. v. 12.09.1995 – IX R 64/93, BStBl. II 1996, 158 (159) = NJW 1996, 1623.

² BVerfG, Beschl. v. 08.04.1998 – 1 BvR 1773/96, BVerfGE 98, 49 (64) = NJW 1998, 2269.

³ BVerfG, Beschl. v. 09.08.1995 – 1 BvR 2263/94, 229, 534/95, BVerfGE 93, 213 (236) = NJW 1996, 709; BVerfG, Beschl. v. 08.04.1998 – 1 BvR 1773/96, BVerfGE 98, 49 (64) = NJW 1998, 2269; BVerfG, Urt. v. 30.03.2004 – 2 BvR 1520/01, 2 BvR 1521/01, BVerfGE 110, 226 (252 f.) = NJW 2004, 1305; Gaier, BRAK-Mitt. 2006, 2 (5); Henssler, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 43a Rn. 1; Maxl, in: Hense/Ulrich, WPO, § 43 Rn. 226 f.

⁴ Teilweise wird auch von Anzeige- oder Meldepflichten gesprochen. Der vom Gesetzgeber in § 138d AO gewählte Wortlaut spricht jedoch von einer „Pflicht zur Mitteilung“, sodass im Kontext dieser Arbeit die Terminologie der „Mitteilungspflichten“ gewählt wurde.

ben nur als Novum bezeichnet werden. Einstimmig trugen die den verschiedenen Beratergruppen vorstehenden Kammern umfassende Bedenken vor.⁵ Die vollständige Problematik der Mitteilungspflicht sollte sich jedoch erst im Laufe der nächsten Jahre offenbaren. So berührt die steuerrechtliche Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen nicht nur das Berufsrecht, sondern ebenfalls das Unions-, Verfassungs- und Zivilrecht. Diese Multidimensionalität schuf den Nährboden für mannigfaltige Spannungsverhältnisse. Spätestens mit dem Urteil des EuGH in der Rechtssache *Orde van Vlaamse Balies* v. 08.12.2022 ist die rechtswissenschaftliche Sprengkraft zutage getreten.⁶ Erstmals sah der EuGH sich gezwungen, eine Regelung einer sekundärrechtlichen Richtlinie aufgrund eines ungerechtfertigten Verstoßes gegen die Charta der Grundrechte der Europäischen Union (GRCh) für unwirksam zu erklären.⁷

B. Untersuchungsgegenstand, Problemstellungen und Zielsetzungen

I. Untersuchungsgegenstand

Primärer Gegenstand der Untersuchung sind die verschiedenen Rechte und Pflichten der Intermediäre, welche mit der Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen in einem Spannungsverhältnis stehen können. Lediglich in sekundärer Hinsicht sollen etwaig betroffene Rechte der Nutzer innerhalb kurzer Exkurse dargestellt werden.

Zwar wird der Begriff des Intermediärs erst an späterer Stelle vertieft dargestellt; es sei jedoch soweit vorweggegriffen, dass unter den Begriff des Intermediärs zunächst „jede Person [fallen kann], die eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung konzipiert, vermarktet, organisiert oder zur Umsetzung bereitstellt oder die die Umsetzung einer solchen Gestaltung verwaltet“.⁸ Trotz dieses umfassenden Begriffsverständnisses wird es sich bei den meisten Intermediären, aufgrund der Komplexität der Materie, insbesondere aufgrund der notwendigen grenzüberschreitenden Rechtsmaterie, um die Vertreter der einschlägigen steuerlich beratenden Berufe handeln.⁹ Besonderes betroffene Berufsgruppen sind daher Rechtsan-

⁵ Siehe dazu noch Kap. 4 C. I. 2. c) cc) (1) (b).

⁶ EuGH, Urt. v. 08.12.2022 – Rs. C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies*, ECLI:EU:C:2022:963, BeckRS 2022, 34895 = NZKart 2023, 22.

⁷ *Sendke*, ISR 2023, 11.

⁸ Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABl. L 139 v. 05.06.2018, S. 5.

⁹ Zu der möglichen Intermediäreigenschaft der Vertreter der einschlägigen steuerlich beratenden Berufe siehe BT-Drs. 19/14685, 27 f.; *Brandis*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 138d

wälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. Die Betroffenheit dieser Berufsgruppen führt zu einer Vertiefung der bestehenden Problematik, sind die betroffenen Berater aufgrund der Wahrnehmung von für die Gesellschaft wesentlichen Aufgaben¹⁰ doch von einem weitreichenden Netz an berufsrechtlichen Vorschriften umsponnen.

II. Problemstellungen und Zielsetzungen

Die Arbeit hat das Ziel, eine möglichst umfassende Darstellung etwaiger Spannungsverhältnisse zwischen den Rechten und Pflichten der Intermediäre einerseits und den Mitteilungspflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen andererseits vorzunehmen. Sind solche Spannungsverhältnisse identifiziert, sollen sie, wenn dies mit bestehenden rechtlichen Mitteln möglich ist, schonend aufgelöst werden. Dies umfasst gegebenenfalls auch Vorschläge zu Anpassungsmöglichkeiten der Gesetzeslage *de lege ferenda*. Der Entstehung von Spannungsverhältnissen im Kontext der Mitteilungspflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen liegen dabei zwei maßgebliche Aspekte zugrunde.

Zunächst sind den betroffenen Beratern, als Vertretern ihrer Mandanten, umfangreiche berufliche Rechte und Pflichten auferlegt worden. Diese detaillierte berufsrechtliche Ausgestaltung dient der Bewahrung der ihnen zugewiesenen Aufgaben und soll gleichzeitig die Interessen der Mandanten schützen.¹¹ Eine aufgezwungene Indienstnahme der Berater gegen die Interessen der eigenen Mandanten als „Reparaturabteilung des Gesetzgebers“,¹² „Spürnasen der Finanzverwaltung“¹³

AO Rn. 6; Cloer/Niemeyer, DSz 2019, 426 (435 f.); Dinger, EWS 2021, 250 (252); Ditz/Engelen, DSz 2019, 352 (357); Duttiné/Partin, BB 2017, 3031 (3033); M. Frotscher, in: Schwarz/Pahlke/Keß, AO/FGO, § 138d AO Rn. 10; Gaßmann, PISTB 2018, 092 (094); Grotherr, DSz 2019, 288 (292); Grotherr, in: Gosch, AO/FGO, § 138d AO Rn. 18; Guerra, ErbStB 2020, 47 (48); Haselmann, in: Koenig, AO, § 138d Rn. 5; Kepp/Schober, BB 2019, 791; Kirsch/Linn, DB 2020, Beilage Nr. 3 zu Heft 22, 27 (29); Podeyn/Tschatsch/Fischler, DB 2018, 3081 (3084); Puls/Heravi, ISR 2015, 285 (286); Rätke, in: Klein, AO, § 138d Rn. 31; Schnitger/Brink/Welling, ISTz 2019, 157 (158); Seer, in: Tipke/Lang, SteuR, Rn. 21.176; Stöber, BB 2018, 1559 (1565); Stöber, 2018, 2464 (2467); Stöber, in: Brandt, Steuerrecht im Wandel, 2019, S. 127 (132); Trageser/Schenk, BB 2019, 2910.

¹⁰ Rechtsanwälte sind unabhängige Organe der Rechtspflege, § 1 BRAO. Ähnlich verhält es sich mit Steuerberatern, welche unabhängige Organe der Steuerrechtspflege darstellen, vgl. § 1 BOSTB. Wirtschaftsprüfer nehmen „neben der Interessenvertretung [auch] eine unabhängige Organstellung in der Rechtspflege ein“, vgl. BVerfG, Beschl. v. 08.04.1998 – 1 BvR 1773/96, BVerfGE 98, 49 (64) = NJW 1998, 2269; Ring, DSz 2019, Beihefter zu Heft 50, 54 (55); siehe auch Schramm, DSz 2003, 1364 (1368), welcher von der notwendigen Stellung des Wirtschaftsprüfers „im Funktionsgefüge von Rechts-, Steuer- und Wirtschaftsordnung“ spricht.

¹¹ Siehe dazu für die in § 43a BRAO verankerten Berufspflichten Henssler, in: Henssler/Prütting, BRAO, § 43a Rn. 1.

¹² So Elster auf dem 39. Deutschen Steuerberatertag. Siehe dazu beck-aktuell v. 11.10.2016, becklink 2004593.