

**Öffentliche Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum  
Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung von  
Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und  
Steuerfairness (Wachstumschancengesetz)“ (BT-Drucksache 20/8628)**

# Stellungnahme

betreffend §§ 1381 ff. AO-E

(Mitteilungspflicht über innerstaatliche Steuergestaltungen)

Prof. Dr. Christine Osterloh-Konrad

Eberhard Karls Universität  
Tübingen

## **I. Ausgangssituation**

Durch das Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vom 21.12.2019 wurde mit den §§ 138d ff. AO die in der EU-Richtlinie 2018/882/EU (DAC 6) vorgesehene Mitteilungspflicht in das deutsche Recht umgesetzt. Schon im Vorfeld dieser Maßnahme war darüber diskutiert worden, ob die Mitteilungspflicht nicht von vornherein auch auf innerstaatliche Sachverhalte Anwendung finden sollte. An diese Diskussion knüpft der Koalitionsvertrag der aktuellen Bundesregierung an, indem er eine Erweiterung der Mitteilungspflicht auf nationale Steuergestaltungen von Unternehmen mit einem Umsatz von mehr als 10 Millionen Euro in Aussicht stellt (S. 132). Der Umsetzung dieses Vorhabens dienen die §§ 138l ff. AO-E aus dem vorliegenden Entwurf eines Wachstumschancengesetzes v. 2.10.2023.

Während die 2019 implementierte Mitteilungspflicht weit überwiegend auf verpflichtenden europarechtlichen Vorgaben beruhte, ist der deutsche Gesetzgeber in der Frage ihrer Ausdehnung auf nationale Sachverhalte grundsätzlich frei. Insbesondere zwingen ihn die europäischen Grundfreiheiten nicht etwa deswegen zu einer Erweiterung auf innerstaatliche Steuergestaltungen, weil die Umsetzung der Richtlinie zu einer zusätzlichen Belastung internationaler Steuerplanung im Vergleich zu Inlandssachverhalten geführt hat. Denn diese Zusatzbelastung lässt europarechtlich sich mit Blick auf die speziellen Informationsschwierigkeiten im Veranlagungsverfahren in Fällen mit grenzüberschreitendem Bezug rechtfertigen; und wäre dies nicht der Fall, so würde bereits die Richtlinie selbst einen Primärrechtsverstoß bedeuten, dessen Beseitigung nicht Aufgabe des nationalen Gesetzgebers wäre.

Umgekehrt unterliegen §§ 138l ff. AO-E allerdings, anders als §§ 138d ff. AO, ohne Einschränkung den Vorgaben des deutschen Verfassungsrechts; als Berufsausübungsregeln müssen sie also insbesondere dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz genügen.

## **II. Rechtspolitische Bewertung der Einführung einer Mitteilungspflicht über innerstaatliche Steuergestaltungen zum aktuellen Zeitpunkt**

Gegen eine Ausdehnung der Mitteilungspflicht auf nationale Sachverhalte wird mitunter eingewandt, diese seien nicht mit der internationalen Steuerplanung vergleichbar, insbesondere wegen der größeren Informationsdefizite der Finanzverwaltung bei grenzüberschreitenden Gestaltungen; zudem treffe den deutschen Gesetzgeber keine Verantwortung für Besteuerungslücken, die aus dem Zusammentreffen zweier unterschiedlicher Steuerrechtsordnungen resultieren, während er für Schlupflöcher in nationalen Steuergesetzen selbst verantwortlich sei und daher Steuerpflichtige und Berater nicht für deren Schließung heranziehen dürfe.

An diesen Einwänden ist richtig, dass die *veranlagungsunterstützende* Funktion, die §§ 138d ff. AO zukommt und auch §§ 138l ff. AO-E zukommen soll, bei nationalen Gestaltungen von geringerer Bedeutung ist als bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, weil bei letzteren typischerweise eher Informationsdefizite bei den Finanzbehörden bestehen.

Im Hinblick auf das *rechtspolitische* Interesse des Gesetzgebers und der Verwaltung hingegen, über unerwünschte Steuergestaltungen möglichst frühzeitig informiert zu werden, unterscheiden sich In- und Auslandsfall nicht wesentlich voneinander; zudem kann dem Gesetzgeber schwerlich vorgeworfen werden, dass er bei der Schaffung von Steuergesetzen nicht alles

vorhersieht, was sich findige Steuerexperten im Nachhinein zu deren Umgehung ausdenken können. Daher spricht bei einem primär rechtspolitisch ausgerichteten Anzeigepflichtsystem vieles dafür, nationale und internationale Steuerplanung gleichermaßen einzubeziehen.

Ungeachtet dieser grundsätzlichen Überlegungen ist allerdings die konkret beabsichtigte Ausdehnung des (seinerzeit europarechtlich „erzwungenen“) Systems auf nationale Gestaltungen zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht sinnvoll.

Das liegt vor allem daran, dass es bisher an einer belastbaren Evaluation der 2019 eingeführten Mitteilungspflicht über internationale Steuergestaltungen fehlt.

Die rechtspolitische Bewertung eines Systems von Mitteilungspflichten für Steuergestaltungen hängt wesentlich davon ab, ob dadurch tatsächlich relevante Informationsdefizite bei Gesetzgeber und Verwaltung ausgeglichen werden und wie mit den daraus gewonnenen Informationen umgegangen wird. Dementsprechend ist die *ex post*-Evaluation eines solchen Instruments von entscheidender Bedeutung; in Anerkennung dessen sieht der Europäische Gesetzgeber in Art. 27 Abs. 2 der EU-Amtshilferichtlinie 2011/16/EU einen Zwei-Jahres-Turnus für eine Evaluation der eine Anzeigepflicht auslösenden Tatbestandsmerkmale („*hallmarks*“) durch Mitgliedstaaten und Kommission vor. Eine solche Evaluation hat jedoch bisher, soweit ersichtlich, nicht stattgefunden, obwohl Art. 27 Abs. 2 als Stichtag für den Fristbeginn den 1.7.2020 vorgibt.

Auch auf nationaler Ebene ist die Wirksamkeit des 2019 eingeführten Systems noch nicht umfassend analysiert worden. Die Antworten der Bundesregierung auf eine hierauf gerichtete Anfrage der CDU/CSU-Fraktion vom 8.5.2023 (BT-Drs. 20/6734) vermögen eine aussagekräftige Evaluation nicht nur nicht zu ersetzen; sie sprechen sogar eher *gegen* die Sinnhaftigkeit des aktuellen Systems. So wird dort zwar ausgeführt, die Auswertung der bisher eingegangenen rund 27.000 Meldungen habe zur Identifizierung von 24 Gestaltungen mit „rechtspolitischem Handlungsbedarf“ geführt; doch heißt es an anderer Stelle, es sei diesbezüglich „vielfach festzustellen, dass die Regelungslücken in den Steuergesetzen in der Zwischenzeit [...] bereits [...] geschlossen werden konnten“. Das impliziert, dass der Gesetzgeber offenbar nicht auf das Anzeigepflichtsystem angewiesen war, um die erforderlichen Kenntnisse zu erlangen, weil er sie aus anderer Quelle früher bekommen hat. Dann aber würde die Mitteilungspflicht lediglich eine zusätzliche, kostenintensive administrative Belastung für Intermediäre, Nutzer und Finanzbehörden bedeuten, ohne zu nennenswertem Ertrag zu führen – ein Befund, der nicht nur ihre rechtspolitische Sinnhaftigkeit, sondern auch ihre Vereinbarkeit mit den Grundrechten, insbesondere mit der Berufsausübungsfreiheit gemäß Art. 12 Abs. 1 GG, in Frage stellen würde.

Bevor diese Bedenken nicht ausgeräumt sind, ergibt es wenig Sinn, die Meldepflicht auf innerstaatliche Gestaltungen zu erweitern. Es ist nicht nachvollziehbar, warum hiermit nicht zugewartet wird, bis eine belastbare Evaluation der Implementierung von DAC 6 vorliegt. Außerdem ist in der Rechtssache C-623/22 eine Klärung grundlegender Fragen der Europarechtskonformität der Richtlinie durch den EuGH zu erwarten; es liegt nahe, auch dies vorerst abzuwarten.

Hinzu kommt, dass die Mitteilungspflicht über Steuergestaltungen sich einreicht in eine Fülle administrativer Belastungen, die Unternehmen und Individuen, aber auch der Verwaltung von Seiten des nationalen und des europäischen Gesetzgebers in jüngerer Zeit zugemutet wurden und werden. An dieser Stelle kann keine detaillierte Aufzählung der Vielzahl von

Einzelmaßnahmen erfolgen, mit denen in den letzten Jahren neue Informations-, Berichts-, Dokumentations- oder Mitteilungspflichten eingeführt wurden; dass aber der von *Wolfgang Schön* jüngst in der FAZ angeprangerte Befund zutrifft, dass Deutschland „vor dem Regulierungsbankrott“ steht (FAZ v. 27.6.2023), ist jedem klar, der die Entwicklung insbesondere im Unternehmens- und Steuerrecht verfolgt.

Hierauf sollte der Gesetzgeber mit einer deutlichen Anstrengung zum Abbau von Bürokratie reagieren – nicht aber mit weiteren Meldepflichten, deren Nutzen nach dem Gesagtem alles andere als auf der Hand liegt.

Dementsprechend bestehen insgesamt grundlegende rechtspolitische Bedenken gegen die Einführung von §§ 138l ff. AO-E durch das Wachstumschancengesetz.

### **III. Anmerkungen zur Ausgestaltung der Mitteilungspflicht über innerstaatliche Steuergestaltung durch den Entwurf eines Wachstumschancengesetzes**

Ungeachtet dieser Bedenken soll im Folgenden zu ausgewählten Einzelfragen der geplanten Neuregelung Stellung genommen werden.

#### **1. *Main benefit*-Test**

Die Anknüpfung der Mitteilungspflicht an den Umstand, dass „ein verständiger Dritter [...] vernünftigerweise erwarten kann, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile [der Gestaltung] die Erlangung eines steuerlichen Vorteils [...] ist“ (§ 138l Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO-E), wird mitunter kritisiert mit dem Argument, dieses *main benefit*-Kriterium sei zu weit und/oder zu unbestimmt.

Demgegenüber ist einerseits darauf hinzuweisen, dass dem Gesetzgeber in einem Regelwerk, das auf die Erlangung von Informationen über ihm bislang unbekannte Gestaltungen abzielt, kaum etwas anderes übrigbleibt, als auf unbestimmte Tatbestandsmerkmale zurückzugreifen. Andererseits handelt es sich um ein Kriterium, mit dem die Praxis seit der Implementierung von DAC 6 offenbar zurechtkommt, ohne dass die Verwaltung mit Mitteilungen überflutet würde, und das aus verschiedenen anderen ausländischen Anzeigepflichtsystemen bereits bekannt ist. Inhaltlich ist es sinnvoll, um ersichtlich nicht steuerlich motivierte Gestaltungen von vornherein aus dem Anwendungsbereich der Meldepflicht auszuschließen.

#### **2. Anknüpfung an die Unangemessenheit in einzelnen *hallmarks***

Die Kennzeichen des § 138l Abs. 3 S. 1 Nr. 3 a) und f) AO-E knüpfen jeweils daran an, dass ein an der Gestaltung Beteiligter „unangemessene rechtliche Schritte“ unternimmt, um steuerliche Vorteile zu generieren. Das Kriterium der Unangemessenheit findet sich bereits in § 138e Abs. 1 Nr. 3 a) AO; es geht zurück auf eine Vorgabe in DAC 6, die von „künstlich“ („*contrived steps*“) spricht. Das Kriterium reiht sich in diverse international vor allem in GAARs (*General Anti-Avoidance Rules*) wie § 42 AO zu findende Versuche ein, Umgehungsgestaltungen von „angemessenen“ Gestaltungen abzugrenzen, die das erwünschte (wirtschaftliche) Ergebnis auf dem direkten rechtlichen Weg ansteuern.

Für eine Meldepflicht für Steuergestaltungen ist ein solches Kriterium wenig geeignet, weil Intermediär und Steuerpflichtiger kaum selbst dazu neigen werden, eine potentiell

meldepflichtige Gestaltung als „unangemessen“ zu bewerten – dies umso mehr, als ein solches Subsumtionsergebnis die Gestaltung sofort unter den Verdacht des Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO stellen würde. An der Zweckmäßigkeit der beiden Kennzeichen bestehen daher Zweifel.

### **3. Nutzerbezogene und gestaltungsbezogene Schwellenwerte**

Anders als die Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen soll die nationale Mitteilungspflicht bei der überwiegenden Zahl der Nutzer lediglich dann greifen, wenn bestimmte, in § 138l Abs. 5 S. 1 Nr. 1 a), e) und Nr. 2 AO-E näher konkretisierte Schwellenwerte überschritten sind. Relevant sind dabei die jährlichen Umsätze, die positiven Einkünfte (EStG)/das Einkommen (KStG), die Anschaffungskosten erworbener Investmentanteile und (bei Gestaltungen im Rahmen von GrEStG/ErbStG) der Wert des übertragenen Vermögens.

Derlei Schwellenwerte sind grundsätzlich ein taugliches Mittel zu dem Zweck, Steuerpflichtige und Intermediäre durch Mitteilungspflichten nicht über Gebühr zu belasten. Die Verwendung von *de minimis*-Grenzen kann insofern einen Beitrag zur verhältnismäßigen Ausgestaltung der Mitteilungspflicht darstellen.

Nicht zu verkennen ist jedoch, dass es für das rechtspolitische Interesse an Erkenntnissen über neuartige, bisher nicht bekannte Steuergestaltungen wenig relevant ist, ob ein konkreter Nutzer der Gestaltung bestimmte Umsatz-, Einkommens- oder Anschaffungskostengrenzen überschreitet oder ob das übertragene Vermögen bestimmte Grenzwerte überschreitet. Denn der rechtspolitische Bedarf an (auf die Zukunft gerichteten) Reaktionen des Gesetzgebers oder der Verwaltung auf eine neu erkannte Gestaltungsmöglichkeit hängt weniger von der Überschreitung von derlei Schwellenwerten im konkreten Fall ab als vielmehr von dem potentiellen Verbreitungsgrad der Gestaltung insgesamt und dem damit verbundenen finanziellen Gesamtvolumen. Insbesondere ist die fiskalische Bedeutung einer Gestaltung von einer derartigen Momentaufnahme weitgehend unabhängig.

Dementsprechend fällt die Beurteilung der vorgesehenen Schwellenwerte zwiespältig aus: Sie sind systematisch nicht zielgenau, bieten aber einen gewissen Ausgleich für die tatbestandliche Weite der vorgesehenen Kennzeichen.

Überdacht werden sollte die Anknüpfung der Einkünfte- bzw. Einkommensgrenzen an diejenigen drei Kalender- oder Wirtschaftsjahre, die dem die Mitteilungspflicht auslösenden Ereignis unmittelbar vorausgehen (§ 138l Abs. 5 S. 1 Nr. 1 a) AO-E). Denn jedenfalls das Vorjahr wird zum relevanten Zeitpunkt typischerweise noch gar nicht veranlagt sein.

### **4. Mitteilungspflicht und Berufsgeheimnis: zur Inanspruchnahme der Intermediäre**

Ebenso wie bei den internationalen Steuergestaltungen trifft auch die nationale Mitteilungspflicht primär die Intermediäre, also insbesondere Steuerberater und Rechtsanwälte (§ 138m Abs. 1 Satz 2 AO-E). Wenn ein Intermediär einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegt und sein Mandant ihn nicht hiervon befreit, geht die Mitteilungspflicht – allerdings nur bezüglich der personenbezogenen Angaben – auf den Mandanten als den Nutzer der Gestaltung über (§ 138m Abs. 3 S. 1 AO-E).

Aus Effizienz- und Praktikabilitätsgründen ist eine Mitteilungspflicht der Intermediäre prinzipiell einer Verpflichtung der Nutzer vorzuziehen, weil erstere in aller Regel besser informiert sind und die relevanten Informationen aufgrund ihres Fachwissens schneller und zielgenauer aufbereiten können. Insbesondere von Berufsträgern wird deren Mitteilungspflicht allerdings trotz der skizzierten Ausnahme häufig als unzumutbare Belastungsprobe für das Vertrauensverhältnis zwischen Berater und Mandant angesehen.

In der Tat genießt Vertrauensverhältnis zwischen Mandant und Berater zu Recht besonderen – auch verfassungsrechtlichen – Schutz, nicht zuletzt deswegen, weil es einen Beitrag zu einer wirksamen und geordneten Rechtspflege leistet. Der Zweck des Berufsgeheimnisses liegt darin, dieses Vertrauensverhältnis zu gewährleisten, indem eine offene und vertrauensvolle Kommunikation zwischen Mandant und Berater ermöglicht wird. Die Verschwiegenheitspflicht fungiert gewissermaßen als Korrelat des Vertrauens. Sie soll verhindern, dass sich der Mandant aus Sorge davor, dass das vertraulich Besprochene letztlich doch in die Hände Dritter gelangt, seinem Berater nicht vollständig öffnen kann.

Dieser Schutzzweck wird aber bei einer Beratung zur Implementierung einer mitteilungspflichtigen Steuergestaltung kaum tangiert, wenn der Berater seiner Pflicht nachkommt, zuvor über die Mitteilungspflicht aufzuklären, und die Beratung daher in Kenntnis dieser Pflicht erfolgt. Denn dann droht der Mandant gar nicht in eine Situation zu geraten, in der er sich auf die Vertraulichkeit der Kommunikation mit seinem Anwalt oder Steuerberater verlässt und deshalb persönliche oder betriebliche Interna offenbart, obwohl die Gefahr besteht, dass im Nachhinein Dritte auf diese Kommunikation Zugriff haben. Vielmehr liegt es in der Hand des Mandanten, sich von vornherein dagegen zu entscheiden, sich im Hinblick auf eine mitteilungspflichtige Gestaltung beraten zu lassen. Hinzu kommt, dass er, setzt er die Gestaltung um, die entsprechenden Informationen später im Rahmen der Steuererklärung ohnehin den Finanzbehörden offenlegen muss.

Der verfassungsrechtlich geschützte unantastbare Kernbereich des Vertraulichkeitsverhältnisses zwischen Berater und Mandant dürfte daher durch eine Mitteilungspflicht des Beraters selbst dann nicht berührt werden, wenn sie nicht durch die o.g. Ausnahme für personenbezogene Angaben eingeschränkt würde. Einfachgesetzliche Verschwiegenheitspflichten wiederum lassen sich auch einfachgesetzlich einschränken – allerdings nur dann, wenn das entsprechende Gesetz verhältnismäßig ausgestaltet ist und ein legitimes Ziel verfolgt.

## **5. Verhältnismäßigkeit der administrativen Belastung**

Was die verhältnismäßige Ausgestaltung der Mitteilungspflicht anbetrifft, so stellen sich hier nach dem unter II. Gesagten insbesondere im Hinblick auf die Erforderlichkeit Fragen, deren Beantwortung eine sorgfältige Evaluation der bereits implementierten Mitteilungspflicht für internationale Steuergestaltungen erfordern würde. An dieser Basis fehlt es bislang.

Hinzu kommt, dass die im Gesetzentwurf enthaltenen Kennzeichen ausgesprochen weit gefasst sind und eine Vielzahl von Gestaltungen abdecken, die bereits allgemein bekannt sind – in der Beraterschaft wie auch in der Finanzverwaltung. Es lässt sich daher gut argumentieren, jedenfalls bezüglich dieser Gestaltungen sei der Eingriff in die von Art. 12 Abs. 1 GG geschützte

Berufsfreiheit der Intermediäre, den die Mitteilungspflicht begründet, nicht erforderlich, um die vom Gesetzgeber verfolgten Ziele zu erreichen.

Die in § 138I Abs. 1 Satz 3 AO-E vorgesehene Möglichkeit des BMF, durch eine „*white list*“ bestimmte Fallgruppen von der Mitteilungspflicht auszunehmen, könnte diese verfassungsrechtlichen Bedenken u.U. ausräumen. Hierfür müsste aber das dortige „Kann“ als ein „Muss“ gelesen werden: Soweit bestimmte Gestaltungsmodelle der Finanzverwaltung bekannt sind und daher eine Mitteilungspflicht nicht (mehr) erforderlich ist, ist das Ermessen des BMF verfassungskonform in der Weise reduziert, dass diese Modelle in die *white list* aufzunehmen sind.