

Steuerliche Transparenz von kapitalmarktbezogenen Gestaltungen

Die Rolle von § 88c AO im Kontext der behördlichen Datensammlung und des Datenaustauschs

Prof. Dr. iur. Christoph Schmidt*

Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen in Ludwigsburg
dr.christoph.schmidt@gmx.de

Abstract

Die zunehmende Digitalisierung und Automatisierung der Datenübermittlung und des Datenaustauschs erhöhen die Bedeutung des Datenschutzes für die Steuerpflichtigen. Auch die Finanzverwaltung hat ein Interesse am Datenschutz, um das Vertrauen der Steuerpflichtigen zu erhalten und Widerstand gegen ihre Pflichten zu vermeiden, was die Tax-Compliance-Vollzugsstrategie unterstützt. Die Datenschutz-Grundverordnung stellt einen bedeutenden Fortschritt im Datenschutzrecht dar. Sie beeinflusst das nationale Recht und dient als Maßstab für gesetzgeberische Maßnahmen, die Grundrechte beschränken. Der Aufsatz untersucht die nationalen Rechtsgrundlagen des steuerlichen Datenschutzes, insbesondere den Datenaustausch, und konzentriert sich dabei auf § 88c AO.

I. Einführung

Im Hinblick auf die zunehmende Digitalisierung und die damit einhergehende Automatisierung der Datenübermittlung und des Datenaustauschs ist der Datenschutz von steigender Bedeutung für die Steuerpflichtigen. Dieser beinhaltet zum einen den Schutz der Stpfl. davor, dass die Finanzverwaltungen Informationen

* Prof. Dr. iur. Christoph Schmidt ist Professor an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen in Ludwigsburg. Weiterhin gründete er das Institut für digitale Transformation im Steuerrecht (IdT-StR) an der gleichen Hochschule und leitet dieses seit März 2023. Er lehrt gegenwärtig auf dem Gebiet des allgemeinen Abgabenrechts und ist zudem Vorstandsmitglied sowie Vorsitzender des Fachausschusses I (Digitalisierbarkeit von Steuernormen) des Instituts für Digitalisierung im Steuerrecht e. V. (IDSt). In seiner Forschung befasst sich Christoph Schmidt insbesondere mit interdisziplinären Fragestellungen, die an der Schnittstelle zwischen Rechtswissenschaft, Verwaltungswissenschaft und Informatik einzuordnen sind.

auf unzulässigen Wegen erhalten, und zum anderen, dass die aufgrund der umfassenden Offenlegungs-, Wahrheits- und Anzeigepflichten gemachten Angaben nicht unbefugt an andere Behörden oder private Institutionen weitergegeben werden sollen. Gleichwohl hat auch die Finanzverwaltung ein Interesse an der Sicherung des Datenschutzes, da aus dem nachlässigen Umgang mit Daten womöglich ein Vertrauensverlust und damit einhergehend erhöhter Widerstand seitens der Stpfl. bei der Erfüllung ihrer Pflichten resultiert. Dies würde die auf Kooperation ausgerichtete Tax-Compliance-Vollzugsstrategie¹ konterkarieren, so dass eine ausgewogene Balance zwischen den jeweiligen Interessen herzustellen ist.

Diesem zeitlichen Wandel wurde mit der Änderung des Datenschutzrechts in Europa durch die am 24.05.2016 in Kraft getretene und ab dem 25.05.2018 geltende Datenschutz-Grundverordnung² entsprechend Rechnung getragen.³ Diese wurde bisweilen als Meilenstein in der Entwicklung des Datenschutzrechts auf europäischer, internationaler und nationaler Ebene bezeichnet.⁴ Das Grundrecht wird im innerstaatlichen Recht aufgrund der Datenschutz-Grundverordnung nicht gänzlich bedeutungslos, da es vor allem als spezifischer Maßstab für den einfachen Gesetzgeber dient, wenn dieser das Grundrecht beschränkende Maßnahmen auf Basis der in der Datenschutz-Grundverordnung enthaltenen Öffnungsklauseln (Art. 6 Abs. 3 DSGVO) erlässt.⁵ Das auf nationaler Ebene grundrechtlich verbürgte Recht auf informationelle Selbstbestimmung lässt sich aus Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG ableiten.⁶

¹ Dazu näher *Schmidt*, Risikoorientierte Fallauswahl, S. 42 ff.

² Verordnung (EU) 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. April 2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO)) v. 27.04.2016, Abl. L 119 1; Berichtigung der Verordnung (EU) 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. April 2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG v. 27.04.2016, Abl. L 314 72.

³ Eine ausführliche Darstellung der Entwicklung europarechtlicher Vorgaben für den Datenschutz bei elektronischer Kommunikation gibt *Warnecke*, Identitätsmanagement und Datenschutz, S. 91 ff.

⁴ *Dammann*, ZD 2016, 307 (314); a. A. *Erkis*, DStR 2018, 161 (167); *Kotschy*, jusIT 2017, 233 (239).

⁵ *Kunnert*, jusIT 2017, 239 (240); *Werner*, NJOZ 2019, 1041 (1043).

⁶ Zu dessen Ableitung ausführlich *Schneider*, in: *Schneider*, Handbuch EDV-Recht, A. Datenschutz und IT-Management Rn. 27–40; *S. Schwarz*, Datenschutzrechtliche Normen im Steuerrecht und im Steuerstatistikrecht, S. 47 ff.; *Bull*, Informationelle Selbstbestimmung, S. 29 ff.; speziell zum Steuerrecht *Heil/Greve*, ZD 2013, 481 (481); *Seer*, Festschrift für Wienand Meilicke (2010), S. 687, 689 ff. und *Seer*, DStR 2008, 1553 (1557 f.).

Der vorliegende Aufsatz knüpft an diese Erkenntnisse an und verfolgt im Kontext der stetig ansteigenden Datenmengen, auf die die Finanzverwaltung zugreifen kann, die Zielsetzung, einen fundierten Überblick über ausgewählte Rechtsgrundlagen des steuerlichen Datenschutzes auf nationaler Ebene zu erarbeiten. Aufgrund des umfassenden Themenkomplexes und um in der konkreten Bearbeitung genügend präzise werden zu können, steht der Teilbereich des Datenaustauschs im Fokus. Dieser ist am Beispiel des § 88c AO eingehend dargestellt.

Der Aufbau und die Struktur der Untersuchung sind weniger starr an den jeweiligen Gesetzessystematiken, sondern vielmehr zielorientiert an den zu untersuchenden Fragestellungen ausgerichtet. Der Aufsatz umfasst sechs Kapitel. Das erste Kapitel (I.) beinhaltet eine grundsätzliche Einführung in den Themenkomplex. Anschließend werden die für diese Untersuchung essenziellen Begriffe der Daten und Informationen erörtert (II.). Das dritte Kapitel (III.) ist ausgewählten Grundprinzipien der Datenschutz-Grundverordnung gewidmet.

Diese Ausführungen bilden die Basis für die Beantwortung der in den folgenden Kapiteln zu erörternden Fragestellungen, die den inhaltlichen Schwerpunkt des Aufsatzes darstellen. Das vierte Kapitel (IV.) enthält einen Überblick zum Datenschutz in der Abgabenordnung. In Anknüpfung an diese Erläuterungen ist in dem folgenden Kapitel der Informationsaustausch über kapitalmarktbezogene Gestaltungen (V.) erläutert. Im abschließenden Kapitel (VI.) werden zunächst die wesentlichen Inhalte und Ergebnisse der vorliegenden Untersuchung zusammengefasst. Zum Zwecke eines schnellen Zugangs erfolgt dies thesenartig. Ein Ausblick zu potenziellen weiterführenden Analysen, die an die hier gewonnenen Erkenntnisse und aktuelle Entwicklungen anknüpft, bildet den Abschluss dieses Kapitels und zugleich des Aufsatzes.

II. Begriffsbestimmung: Daten und Informationen

Für die weitere Darstellung bedürfen die zentralen Termini „Daten“ und „Informationen“ einer möglichst genauen Definition, da deren Klärung und die damit einhergehenden Begriffsverständnisse von entscheidender Bedeutung sind. Allerdings ist mangelnde Differenzierung in den verschiedenen datenschutz- und steuerrechtlichen Bestimmungen zu konstatieren. So wird beispielsweise in den §§ 88 bis 88b AO ausschließlich auf den Begriff der Daten Bezug genommen, wo hingegen in § 88c AO Daten und Informationen Verwendungen finden.

Festzuhalten ist, dass erst durch eine Kombination von Daten eine Information entsteht,⁷ die Basis für eine Entscheidung oder Handlungsanweisung sein kann.⁸ Mithin ist der Begriff des Datums enger als der der Information.⁹ Da sich der begriffliche Unterschied rechtlich kaum auswirkt und zudem die Grenzen zwischen beiden Termini in der Rechtswissenschaft vereinzelt nicht fest umrissen sind,¹⁰ können diese im Folgenden ohne Bedenken synonym verwendet werden.

III. Ausgewählte Grundprinzipien der Datenschutz-Grundverordnung im Überblick

Aufgrund des vereinfachten Zugriffs auf elektronische Daten bestehen für die Finanzverwaltung leistungsfähige Kontrollmöglichkeiten. Um das Besteuerungsverfahren und dabei vor allem den Einsatz der elektronischen Risikomanagementsysteme zu effektivieren und Datenabgleiche vorzunehmen, können die Informationsbestände für eine Vielzahl von Zwecken genutzt oder miteinander verknüpft werden. Das steuerliche Datenschutzrecht unter Berücksichtigung der Datenschutz-Grundverordnung ist ein weitläufiger Regelungskomplex. Daher soll an dieser Stelle lediglich auf ausgewählte Aspekte eingegangen werden, soweit diese für die Darstellung des § 88c AO relevant sind.

Die Datenschutz-Grundverordnung wird von verschiedenen Grundprinzipien getragen (Art. 5 DSGVO). Im Hinblick auf die zunehmende Automatisierung der Datenübermittlung und des Datenaustauschs sind insbesondere die Rechtmäßigkeit der Datenverarbeitung (Art. 6 DSGVO) und die klare Zweckbindung bei der Verarbeitung personenbezogener Daten (Art. 5 Abs. 1 Buchst. b und c DSGVO) von besonderer Bedeutung. Nach Art. 6 Abs. 1 Satz 1 Buchst. e DSGVO ist die Verarbeitung personenbezogener Daten durch eine Finanzbehörde zulässig, wenn sie zur Erfüllung der ihr obliegenden Aufgabe oder in Ausübung öffentlicher Gewalt, die ihr übertragen wurde, erforderlich ist. Bei der Zweckbindung handelt es sich um eines der zentralen Prinzipien des europäischen Datenschutzrechts. Personenbezogene Daten dürfen hiernach nur für festgelegte, eindeutige und

⁷ Nach *Kilian*, in: Blocher/Heckmann/Zech, DGRI Jahrbuch 2016, Idee und Wirklichkeit der Rechtsinformatik in Deutschland Rn. 39 werden Daten durch zweckgerichtete Eingriffe des Menschen zu Informationen; ähnlich *Hoffmann-Riem*, in: Unger/Ungern-Sternberg, Demokratie und künstliche Intelligenz, Die digitale Transformation als Herausforderung für die Legitimation rechtlicher Entscheidungen S. 136.

⁸ *Eichhorn*, Festschrift für Heinrich Reinermann (2017), S. 81, 81 f.; ähnlich *Weinmann/Jendrian*, DuD 2010, 108 (108).

⁹ S. *Schwarz*, Datenschutzrechtliche Normen im Steuerrecht und im Steuerstatistikrecht, S. 34.

¹⁰ S. *Schwarz*, Datenschutzrechtliche Normen im Steuerrecht und im Steuerstatistikrecht, S. 35.

rechtmäßige Zwecke erhoben werden.¹¹ Eine Verarbeitung zu einem anderen Zweck als zu demjenigen, zu dem die personenbezogenen Daten erhoben wurden, eine sog. *Weiterverarbeitung*, ist daher nur dann zulässig, wenn die Einwilligung der betroffenen Person oder eine Rechtsvorschrift der Union oder der Mitgliedstaaten dies gestattet.¹² Für diese (Weiter-)Verarbeitung bedarf es daher eindeutiger Rechtsgrundlagen.

IV. Datenschutz in der Abgabenordnung im Überblick

Die Rechtsgrundlagen des steuerlichen Datenschutzes auf nationaler Ebene ergeben sich nunmehr aus der Datenschutz-Grundverordnung *und* der Abgabenordnung (§ 2a Abs. 3 AO).¹³ Dem Bundesdatenschutzgesetz kommt entsprechend § 2a Abs. 1 Satz 2 AO nur eine ganz untergeordnete Rolle zu. Im Ergebnis gilt für die Stpfl. bezüglich der Verwaltung von bundesgesetzlich geregelten Steuern ein einheitliches Datenschutzrecht.¹⁴ Die Anzahl der Rechtsgrundlagen und deren Ausgestaltung ist komplex und wird mitunter scharf kritisiert.¹⁵ An erster Stelle sind die §§ 29b und 29c AO im Hinblick auf die (Weiter-)Verarbeitung personenbezogener Daten zu nennen.

§ 29b Abs. 1 AO ist die nationale Rechtsgrundlage für die Verarbeitung personenbezogener Daten und gestattet die Verarbeitung der Daten lediglich zu dem Zweck, zu dem sie erhoben worden sind.¹⁶ Die Zulässigkeit der Weiterverarbeitung richtet sich nach § 29c AO.¹⁷ Ist eine der Voraussetzungen von § 29c Abs. 1 AO erfüllt, kann die Weiterverarbeitung personenbezogener Daten durch die Finanzverwaltung auf diese Norm gestützt werden.¹⁸ Von entscheidender Bedeutung ist daher, wie der Zweck der Erhebung von einer möglichen Zweckänderung

¹¹ Zur Zweckbindung ausführlich *Culik/Döpke*, ZD 2017, 226 (227 f.).

¹² Zu Möglichkeiten der Zweckänderung *Culik/Döpke*, ZD 2017, 226 (228 f.).

¹³ Die nationale Umsetzung erfolgte durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften v. 24.07.2017, BGBl. I 2541.

¹⁴ *Myßen/Kraus*, DB 2017, 1860 (1863). Zum Anwendungsbereich der DSGVO und seiner Zusammenführung in der Abgabenordnung kritisch *Jüptner/Zobel*, Festschrift (2021), S. 85, 85; *Seer*, in: Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, Datenschutz und Datenaustausch S. 263; *Seer*, SteuerStud 2019, 240 (243); *Krumm*, DB 2017, 2182 (2185); DWS-Institut, Recht auf Information und Auskunft im Besteuerungsverfahren, S. 46. Nach Ansicht von *Ehrke-Rabel*, FR 2019, 45 (47) hat der deutsche Gesetzgeber den Anwendungsbereich der Datenschutz-Grundverordnung auf den gesamten Steuervollzug ausgedehnt.

¹⁵ *Drüen*, in: Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, Digitalisierung im Steuerrecht S. 11 bezeichnet das komplexe Normengeflecht treffend als Rechtsquellenpuzzle. Kritisch auch *Tormählen*, AO-StB 2019, 248 (252).

¹⁶ Bundesministerium der Finanzen, 13.01.2020, IV A 3-S 0130/19/10017:004, 18 und 22.

¹⁷ Bundesministerium der Finanzen, 13.01.2020, IV A 3-S 0130/19/10017:004, 24.

¹⁸ BT-Drs. 18/12611, 78.

durch Weiterverarbeitung abzugrenzen ist.¹⁹ Nach Ansicht des BMF ist Zweck der Verarbeitung die Durchführung des jeweiligen Verwaltungsverfahrens in Steuer-sachen, differenziert u. a. nach Steuerart, Besteuerungszeitraum und Steuer-schuldner.²⁰ Im Schrifttum wird diese Auffassung mitunter als zu eng kritisiert.²¹

Es erscheint durchaus realistisch anzunehmen, dass die Erkenntnisse des Infor-mationsaustauschs nach § 88c AO im Rahmen der von behördlicher Seite einge-setzten Risikomanagementsysteme (§ 88 Abs. 5 AO) Berücksichtigung finden. Da-her ist § 29c AO im Hinblick auf den Aufbau einer Datenbasis, auf die die in Rede stehenden Systeme zurückgreifen können, aufgrund der notwendigen Datenwei-terverarbeitung auf Erlaubnistatbestände hin zu untersuchen. Dabei kommt ins-besondere § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 in Betracht,²² da die Weiterverarbeitung ein- nem Verwaltungsverfahren in Steuersachen, nämlich dem des jeweils anderen Steuerpflichtigen, dient. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass Nr. 1 die in praxi bedeutsamste Regelung darstellt²³ und es gemäß den §§ 88 ff. AO möglich sein muss, die Angaben der Steuerpflichtigen unter Verifikationsaspekten im Einzelfall auch stichprobenweise zu überprüfen.²⁴

Zudem soll eine Weiterverarbeitung gemäß § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 zulässig sein. Die dort angeführte Entwicklung, Überprüfung oder Änderung automatisier-ter Verfahren beziehe sich auf das Risikomanagement und die Pflege der entspre- chenden Systeme.²⁵ Darüber hinaus wird in Nr. 4 eine Ermächtigungsgrundlage für die Verarbeitung personenbezogener Daten für Zwecke automatisierter Ver- fahren der Finanzverwaltung gesehen.²⁶ Diese beinhaltet zugleich einen grund- sätzlichen Vorrang anonymisierter oder pseudonymisierter Daten vor *Klarda-ten*,²⁷ d. h. unveränderter, nicht anonymisierter oder -pseudonymisierter Daten,

¹⁹ Ähnlich *Volquardsen*, in: Schwarz/Pahlke, Erstkommentierung, DSGVO 2017, § 29b AO Rn. 7.

²⁰ Bundesministerium der Finanzen, 13.01.2020, IV A 3-S 0130/19/10017:004, 22; dieser Ansicht zustim- mend *Brendle-Weith*, ZD 2019, 112 (114).

²¹ *Volquardsen*, in: Schwarz/Pahlke, Erstkommentierung, DSGVO 2017, § 29b AO Rn. 7. Zudem hält *Baum*, in: Baum/Buse/Brandl/Szymczak, § 29b Rn. 16 im Hinblick auf § 88a AO eine zeitraumübergrei- fende Zweckbestimmung ebenso für vertretbar.

²² So die eindeutige Aussage eines Vertreters des BMF, *Richter/Welling*, FR 2019, 67 (69).

²³ Übereinstimmend geht *Erkis*, DStR 2018, 161 (164) davon aus, dass mit der Nr. 1 und Nr. 2 eine um- fassende Weiterverarbeitung in Steuerverfahrensverfahren möglich ist.

²⁴ BT-Drs. 18/12611, 78 f.

²⁵ *Krumm*, DB 2017, 2182 (2190); ähnlich *Ehrke-Rabel*, FR 2019, 45 (53).

²⁶ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 29c AO Rn. 16.

²⁷ Bezeichnung entsprechend *Baum*, NWB 2018, 1522 (1524).

bei der Weiterverarbeitung.²⁸ Mithin soll kein Fall von Nr. 4 vorliegen, wenn anonymisierte Erkenntnisse aus personenbezogenen Daten anderer Verfahren abgeleitet sind.²⁹ Werden Klardaten ausnahmsweise weiterverarbeitet, ist die Einschränkung des § 29c Abs. 1 Satz 2 AO zu beachten, wonach diese innerhalb eines Jahres nach Beendigung der Maßnahmen gelöscht werden müssen.

Zudem hat der Zweckbindungsgrundsatz auf einfachgesetzlicher Ebene Eingang in zahlreiche steuerliche Datenverarbeitungsvorschriften gefunden. Neben der Zweckbestimmung (§ 139b Abs. 4 AO) und der strikten Zweckbindung (§ 139b Abs. 5 AO) der Identifikationsnummer sind an dieser Stelle vor allem die zweckgebundene Datenspeicherung und -verarbeitung beim Bundeszentralamt für Steuern (§ 88 Abs. 4 AO), die zweckgebundene Sammlung und zweckentsprechende Verwendung von geschützten Daten (§ 88a AO), deren länderübergreifender Abruf (§ 88b AO) sowie der zweckentsprechende Informationsaustausch über kapitalmarktbezogene Gestaltungen (§ 88c AO) von hervorgehobenem Interesse. Diese beispielhafte Aufzählung verdeutlicht zum einen, dass es die Abgabenerordnung der Finanzverwaltung innerhalb enger Grenzen ermöglicht, sowohl anonymisierte als auch personenbezogene Daten unter bestimmten Voraussetzungen zu sammeln (§ 88a AO) und auszutauschen (§§ 88b, 88c AO). Zum anderen kommt der Frage, wie der Zweck der Erhebung von einer möglichen Zweckänderung durch Weiterverarbeitung abzugrenzen ist, eine entscheidende Bedeutung zu.

V. Informationsaustausch über kapitalmarktbezogene Gestaltungen (§ 88c AO)

1. Überblick über Inhalt und Struktur

Mit § 88c AO ist eine Norm gegeben, die der zielgerichteten Aufdeckung von missbräuchlichen Gestaltungen bei Aktiengeschäften um den Dividendenstichtag dient. Zudem sollen andere Steuergestaltungen erkannt werden, die auf die Erlangung unrechtmäßiger Steuervorteile abzielen, welche sich aus der Erhebung oder Entlastung von Kapitalertragsteuern ergeben.³⁰

²⁸ *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, § 29c AO Rn. 16. Dies bestätigt sich durch die Ausführungen von *Myßen/Kraus*, DB 2017, 1860 (1866), die als Angehörige der Finanzverwaltung herausstellen, dass personenbezogene Daten nur in bestimmten Einzelfällen verwendet werden sollen.

²⁹ *Volquardsen*, in: *Schwarz/Pahlke*, Erstkommentierung, DSGVO 2017, § 29c AO Rn. 6.

³⁰ BT-Drs. 19/27632, 78.

So regelt § 88c Abs. 1 AO, dass die örtlich zuständigen Finanzbehörden der Länder im Einvernehmen mit der obersten Landesfinanzbehörde oder der von ihr bestimmten Finanzbehörde dem Bundeszentralamt für Steuern Tatsachen zu übermitteln haben, welche sie dienstlich erfahren haben und aus denen Anhaltspunkte für die vorstehenden Steuergestaltungen resultieren. Diese übermittelten Informationen werden nach § 88c Abs. 2 AO beim Bundeszentralamt für Steuern gespeichert und – ggf. nach weiterer Aufklärung des Sachverhaltes – im Hinblick auf missbräuchliche Steuergestaltungsmodelle analysiert. Mit der in § 88c Abs. 3 AO kodifizierten Möglichkeit der (Rück-)Übermittlung können die erlangten Sachverhaltserkenntnisse von den örtlich zuständigen Finanzbehörden veranlagungsunterstützend eingesetzt werden. Das Bundeszentralamt für Steuern nimmt daher bei der Aufklärung des dem Einzelfall zugrundeliegenden Sachverhalts eine Unterstützungsfunktion wahr.³¹ Die Bestimmung in § 88c Abs. 4 AO, dass die Verarbeitung personenbezogener Daten durch Finanzbehörden nach Maßgabe der Abs. 1 bis 3 ein Verwaltungsverfahren in Steuersachen im Sinne der Abgabenordnung darstellt, zielt vor allem auf die §§ 29c, 30 AO.³²

2. Übermittlung kapitalmarktbezogener Steuergestaltungen an das Bundeszentralamt für Steuern (Abs. 1)

§ 88c Abs. 1 Satz 1 AO begründet Meldepflichten von für die Einzelfälle zuständigen Finanzbehörden über dienstlich erfahrene Tatsachen im Bereich der Kapitalertragsteuer. Bei diesen Informationen muss es sich nicht ausschließlich um abstrakte oder anonyme Daten handeln. Ebenso sind personenbezogene Daten denkbar, die in der Regel dem Steuergeheimnis (§ 30 AO) unterliegen. Die Finanzbehörden sind in § 6 Abs. 2 AO definiert. Im gegebenen Kontext sind vor allem das Bundeszentralamt für Steuern (Nr. 2) und die Finanzämter (Nr. 5) zu nennen. Die Übermittlung an das Bundeszentralamt für Steuern hat im Einvernehmen, also mit Zustimmung, mit der zuständigen obersten Finanzbehörde i. S. d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 FVG oder der von ihr bestimmten Finanzbehörde, beispielsweise einer Mittelbehörde³³ i. S. d. § 2 Abs. 1 Nr. 3 FVG, zu erfolgen. Hintergrund dieses Vorbehalts ist, dass die einzelnen Finanzbehörden im jeweiligen Zuständigkeitsbereich lediglich Zugriff auf eine begrenzte Anzahl an Sachverhalten haben und es

³¹ BT-Drs. 19/27632, 78.

³² BT-Drs. 19/27632, 78.

³³ So der Hinweis bei BT-Drs. 19/28925, 75.

in der Folge an einem umfassenden Gesamtüberblick mangelt.³⁴ Ob eine steuerliche Gestaltung i. S. d. Abs. 1 Satz 1³⁵ gegeben ist, kann bei komplexen Sachverhalten im Regelfall erst durch die Zusammenführung verschiedener Informationen aus unterschiedlichen Quellen adäquat beurteilt werden.³⁶ In praxi wird sich die einzelne Finanzbehörde in einem ersten Schritt ein Urteil bilden, ob sich aus der Gesamtwürdigung des einzelnen Steuerfalls mitteilungswerte Erkenntnisse für eine näher zu analysierende steuerliche Gestaltung ergeben. Sollte dies gegeben sein, wird sich die Behörde an die oberste Finanzbehörde wenden, die sodann im zweiten Schritt entscheidet, ob die Tatsachen dem Bundeszentralamt für Steuern mitzuteilen sind oder nicht. Die Frage, ob und in welchem Umfang dieses Verfahren zur Anwendung kommt, kann gegenwärtig nicht abschließend beantwortet werden. Daher ist die weitere Entwicklung in diesem Bereich aufmerksam und zugleich kritisch zu begleiten. Dies gilt ebenso für die Fragestellung nach einer etwaigen Kenntnis des Steuerpflichtigen dieser verwaltungswirtschaftlichen Vorgänge.

Das vorstehend erörterte Vorgehen erfordert allerdings, dass die steuerliche Gestaltung im Hinblick auf die Erhebung oder Entlastung von Kapitalertragsteuer von erheblicher Bedeutung ist. Damit wird ein unbestimmter Rechtsbegriff eingeführt, der in Abs. 1 Satz 2 nicht erschöpfend erläutert wird. Demnach sind insbesondere die Höhe des erlangten Steuervorteils und die Möglichkeit der Nutzung der Gestaltung durch andere Schuldner der Kapitalertragsteuer zu berücksichtigen. Zum einen mangelt es an näheren Ausführungen, beispielsweise hinsichtlich der genauen Höhe des erlangten Steuervorteils, und zum anderen wird anhand der gewählten Formulierung („insbesondere“) deutlich, dass mit den beispielhaften Beschreibungen die Voraussetzung der erheblichen Bedeutung nicht abschließend definiert ist.

3. Speicherung und Analyse der übermittelten Informationen durch das Bundeszentralamt für Steuern (Abs. 2)

In Abs. 2 Satz 1 sind zunächst die Aufgaben des Bundeszentralamts für Steuern beschrieben. Demnach werden die übermittelten Informationen gespeichert und im Hinblick auf missbräuchliche Steuergestaltungsmodelle analysiert. Durch die zentrale Speicherung und Auswertung verspricht sich der Gesetzgeber, dass die

³⁴ BT-Drs. 19/27632, 78.

³⁵ Die nicht vollständig wiedergegebenen Zitate von Rechtsnormen beziehen sich auf § 88c AO.

³⁶ BT-Drs. 19/27632, 78.

komplexen und nur mit Spezialwissen zu Finanztransaktionen bewertbaren Sachverhalte schneller erfasst und analysiert werden können als bei einem dezentralen Vorgehen.³⁷ Die Gesamtbetrachtung der Sachverhaltselemente soll eine sichere Einschätzung ermöglichen, ob es sich um eine modellhafte Steuergestaltung handelt oder nicht.

Für das Bundeszentralamt für Steuern ist in Abs. 2 Satz 2 eine ergänzende Informationsberechtigung kodifiziert. Mit diesem Instrument besteht die Möglichkeit, die aus der in Abs. 1 Satz 1 kodifizierten Meldepflichten resultierende Datenbasis bei Bedarf zu erweitern. Nach dem eindeutigen Wortlaut der Regelung ist – im Gegensatz zum Abs. 1 Satz 1 – der Einbezug der obersten Finanzbehörde nicht vorgesehen. Dies ist folgerichtig und darauf zurückzuführen, dass in den Fällen, in denen das Bundeszentralamt für Steuern die Informationen ausdrücklich anfordert, eine inhaltliche Einschätzung der obersten Behörde nicht erforderlich ist. Vielmehr ist die übermittelnde Finanzbehörde zur weiteren Mitwirkung verpflichtet. Der Abs. 2 Satz 3 stellt ausdrücklich klar, dass das Bundeszentralamt für Steuern zur Erfüllung seiner Analyseaufgaben die ihm übermittelten personenbezogenen Daten speichern und verwenden darf.

4. (Rück-)Übermittlung durch das Bundeszentralamt für Steuern (Abs. 3)

Nach Abs. 3 Satz 1 ist das Bundeszentralamt für Steuern berechtigt, den für die Verwaltung der Kapitalertragsteuer zuständigen Finanzbehörden seine erlangten Sachverhaltserkenntnisse zu übermitteln und im dazu erforderlichen Umfang auch personenbezogene Daten offenzulegen. Damit soll sichergestellt werden, dass die gewonnenen Erkenntnisse veranlagungsunterstützend eingesetzt werden können, um die rechtliche Bewertung im Einzelfall auf der Basis eines zutreffenden Sachverhalts vorzunehmen.³⁸ Der Wortlaut der Regelung verdeutlicht, dass nicht nur die Daten des jeweiligen Stpfl. erfasst sind, sondern ebenso solche anderer Personen betroffen sein können, soweit diesen im Einzelfall entsprechende Relevanz zukommt. Zudem soll es – zumindest nach den Vorstellungen des Gesetzgebers – den übermittlungspflichtigen Finanzbehörden jederzeit möglich sein, ihrerseits beim Bundeszentralamt für Steuern neue Erkenntnisse zu den von ihnen gemeldeten Tatsachen und Sachverhalten zu erfragen.³⁹ Dies ist inso-

³⁷ BT-Drs. 19/27632, 78.

³⁸ BT-Drs. 19/27632, 78.

³⁹ BT-Drs. 19/27632, 78.