

# „Verfassungsrechtliche Analyse der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“

Untersuchung der verwendeten Hilfsmittel zur automationsgestützten Veranlagung  
im Hinblick auf deren Vereinbarkeit mit höherrangigen Rechtsnormen

Dissertation zur Erlangung des akademischen Grades  
Doktor der Rechtswissenschaften (Dr. jur.)

Vorgelegt im Fachbereich Wirtschaftswissenschaften  
der Universität Kassel

Von Maximilian Borschel

Gutachter:

Prof. Dr. Robert Kuhn

Prof. Dr. Gerrit Hornung

Disputation am 25. April 2023

## Inhaltsverzeichnis

<b>I. Einführung und Begriffserklärung</b> .....	<b>1</b>
A. Vorbemerkung.....	1
1. Teil I. Einführung und Begriffserklärung .....	2
2. Teil II. Entwicklungsgeschichte des in-camera-Verfahrens .....	3
3. Teil III. Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz .....	4
4. Teil IV. Vereinbarkeit mit der Europäischen Datenschutzgrundverordnung .....	5
5. Teil V. Vereinbarkeit mit der Europäischen Menschenrechtskonvention .....	7
6. Teil VI. Ergebnis der Untersuchung .....	7
B. Ablauf des Besteuerungsverfahrens .....	8
1. Allgemeines.....	8
2. Ermittlungsverfahren.....	11
3. Festsetzungsverfahren .....	14
4. Erhebungsverfahren .....	18
C. Technische Entwicklung der Finanzverwaltung im Laufe der Zeit .	19
1. Anfänge der Automation .....	19
2. GNOFÄ .....	19
3. Projekt FISCUS.....	24
4. Eigeninitiativen der Länder .....	28
a) Rheinland-Pfalz.....	29
b) Bayern .....	30
c) Nordrhein-Westfalen.....	30
d) Baden-Württemberg.....	31
e) Berlin.....	31
5. ELSTER .....	32
6. Thesenpapier Mai 2001 .....	34
7. KONSENS .....	37
8. SESAM.....	41
9. Vorausgefüllte Steuererklärung.....	42
10. Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens.....	44
11. KONSENS-Gesetz .....	48
D. Risikomanagementsystem 2.0.....	55
1. Allgemeines.....	55
2. Stufe 1: Risikoklassen .....	58

a)	Risikoklasse I.....	59
b)	Risikoklasse II .....	60
c)	Risikoklasse III .....	61
d)	Risikoklasse Betriebsprüfung .....	62
3.	Stufe 2: Risikobereiche .....	63
E.	Definition Verwaltungsakt .....	65
F.	Situation in anderen Ländern .....	71
1.	Allgemeines.....	71
2.	Frankreich.....	72
3.	Italien.....	73
4.	Schweden .....	73
5.	Großbritannien .....	74
6.	Österreich .....	74
7.	Portugal .....	75
8.	Niederlande .....	76
9.	Belgien .....	77
10.	Spanien.....	77
<b>II.</b>	<b>Entwicklungsgeschichte des in-camera-Verfahrens .....</b>	<b>78</b>
A.	Internationale Rechtshistorie.....	78
B.	Rechtshistorie der Verwaltungsgerichtsordnung .....	78
C.	Rechtshistorie verweisender Normen.....	87
a)	Strafprozessordnung.....	87
b)	Verwaltungsverfahrensgesetz .....	88
c)	Bundesbeamtenengesetz .....	89
d)	Zwischenfazit .....	90
D.	Rechtsprechung zur alten Fassung des § 99 VwGO .....	91
1.	Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 3. Oktober 1974.....	91
2.	Beschluss des Hessischen Verwaltungsgerichtshofs vom 4. Februar 1977 .....	92
3.	Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 26. Mai 1981 .....	94
4.	Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 29. Oktober 1982.....	97
5.	Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Juli 1984.....	98
6.	Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. März 1986 ....	102
7.	Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 19. August 1986 .	105

8.	Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Juni 1993	110
9.	Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 1. Februar 1996 .....	113
10.	Zwischenfazit .....	115
E.	Alte Fassung der Finanzgerichtsordnung .....	119
F.	Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 27. Oktober 1999	120
1.	zugrunde liegender Sachverhalt .....	121
2.	Urteil des Verwaltungsgerichts .....	124
3.	Beschluss des Verwaltungsgerichtshofs.....	125
4.	Verfassungsbeschwerde .....	127
5.	Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts .....	128
G.	Reaktion des Gesetzgebers .....	134
1.	Einführung des in-camera-Verfahrens in die Verwaltungsgerichtsordnung .....	134
a)	Gesetzesentwurf der Bundesregierung.....	134
b)	Stellungnahme des Bundesrates.....	136
c)	Ergebnis des Rechtsausschusses .....	137
2.	Einführung des in-camera-Verfahrens in die Finanzgerichtsordnung .....	138
3.	(Nicht-)Einführung des in-camera-Verfahrens in das Sozialgerichtsgesetz .....	139
4.	(Nicht-)Einführung des in-camera-Verfahrens in die Strafprozessordnung.....	141
5.	(Nicht-)Einführung des in-camera-Verfahrens in das Bundesverfassungsgerichtsgesetz .....	145
6.	Zwischenfazit .....	145
<b>III.Änderungen mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens.....</b>		<b>149</b>
A.	Gesetzgeberische Zielsetzung .....	149
B.	Diskussionsentwurf.....	149
C.	Reaktionen auf den Diskussionsentwurf.....	163
D.	Referentenentwurf.....	168
E.	Verbändeanhörung zum Referentenentwurf .....	174
F.	Reaktionen in der Literatur auf den Referentenentwurf.....	183
G.	Gesetzesentwurf .....	187
H.	Reaktionen in der Literatur auf den Gesetzesentwurf.....	192
I.	Gesetzgebungsprozess.....	195
J.	Reaktionen in der Literatur auf das verabschiedete Gesetz .....	206

K.	Zwischenergebnis zum Gesetzgebungsprozess.....	210
<b>IV.</b>	<b>Vereinbarkeit mit grundgesetzlichen Normen .....</b>	<b>213</b>
A.	Beispiel zur Geheimhaltung .....	213
B.	Grundrecht auf gerichtlichen Rechtsschutz und rechtliches Gehör.....	218
1.	Grundrecht auf gerichtlichen Rechtsschutz.....	218
2.	Ausprägung durch Gewährung eines effektiven Rechtsschutzes .....	219
3.	Grundsätzlicher Anspruch auf vollständige Offenlegung.....	221
a)	Offenlegungspflicht der Finanzbehörden nach § 71 Abs. 2 FGO .....	222
b)	Offenlegungspflicht der Finanzbehörden nach § 86 Abs. 1 FGO .....	223
4.	Anspruch auf rechtliches Gehör .....	227
a)	Akteneinsicht im Verwaltungsverfahren .....	232
b)	Akteneinsicht im finanzgerichtlichen Verfahren .....	236
5.	Beschränkung des Anspruchs auf effektiven Rechtsschutz .....	236
a)	Legitimes Ziel .....	240
b)	Geeignetheit .....	241
c)	Erforderlichkeit .....	243
(1)	Umstellung auf ein Steueranmeldeverfahren .....	244
(2)	Beschränkung der Öffentlichkeit.....	246
(3)	Akteneinsicht ausschließlich zugunsten des Vorsitzenden.....	253
(4)	Umsetzung in Nordrhein-Westfalen.....	254
(5)	Steuermoral .....	256
(6)	Fortschreitende Digitalisierung .....	258
6.	Zwischenergebnis.....	260
C.	Recht auf informationelle Selbstbestimmung .....	262
D.	Allgemeiner Gleichheitssatz .....	269
1.	Verifikation durch eine steuerliche Außenprüfung .....	273
2.	Verifikation durch eine Steuerfahndungsprüfung .....	278
3.	Verifikation durch Kontrollmitteilungen .....	278
4.	Verifikation durch elektronischen Datenaustausch.....	278
5.	Zwischenergebnis.....	281
<b>V.</b>	<b>Europäische Datenschutzgrundverordnung.....</b>	<b>282</b>
A.	Allgemeines.....	282
B.	Art. 23 EU-DSGVO: Beschränkungen .....	285

C.	Art. 13 EU-DSGVO: Recht auf Information .....	290
D.	Art. 15 EU-DSGVO: Auskunftsrecht.....	293
E.	Beschränkung des Informations- und Auskunftsanspruchs .....	295
<b>VI.</b>	<b>In-camera-Verfahren vor Europäischen Gerichten.....</b>	<b>300</b>
A.	Einleitung .....	300
B.	Rechtssache Chahal gegen Großbritannien.....	301
C.	Rechtssache Kadi I gegen Rat der Europäischen Union.....	303
D.	Rechtssache A und andere gegen das Vereinigte Königreich.....	305
E.	Rechtssache ZZ gegen Großbritannien .....	307
F.	Rechtssache Kadi II gegen Europäische Kommission .....	309
G.	Änderung der Verfahrensordnung beim Gericht der Europäischen Union.....	311
H.	Rechtssache Sher und andere gegen Großbritannien .....	314
I.	Rechtliche Würdigung.....	315
1.	Anspruch auf ein faires Verfahren .....	315
2.	Umfang des Informationsanspruchs gegenüber den Richtern..	316
3.	Umfang des Informationsanspruchs des Angeklagten .....	318
a)	Kriterien der europäischen Gerichte .....	318
b)	Beurteilung der Kriterien im nationalen Kontext .....	319
4.	Entscheidungshintergrund.....	322
5.	Europarechtliche Grenzen der Offenbarungspflicht .....	322
J.	Zwischenergebnis.....	324
<b>VII.</b>	<b>Ergebnis der Untersuchung.....</b>	<b>327</b>

## Abkürzungsverzeichnis

aba	Arbeitsgemeinschaft für betriebliche Altersversorgung e.V.
ABI Nr.	Ablagenummer
Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AG	Arbeitsgemeinschaft
AKA	Arbeitsgemeinschaft kommunale und kirchliche Altersversorgung e.V.
AO	Abgabenordnung
AO-E	Abgabenordnung-Entwurfassung
ATLAS	Automatisiertes Tarif- und Lokales Zoll-Abwicklungs-System
AusInvG	Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft (Auslandsinvestitionsgesetz)
AV	Aussteuerungsverfahren
BaföG	Bundesausbildungsförderungsgesetz
BAGFW	Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege
BayVBl	Bayrische Verwaltungsblätter
BeckOK	Beck Onlinekommentar
BIENE	Bundeseinheitliche integrierte evolutionär neue Erhebung
BilMoG	Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts
BHO	Bundshaushaltsordnung
Bp	Betriebsprüfung
BpO	Betriebsprüfungsordnung
BDSG	Bundesdatenschutzgesetz
BfDI	Bundesbeauftragter für den Datenschutz und die Informationsfreiheit
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drs.	Bundesratsdrucksache

BR-PlPr.	Bundestagsplenarprotokoll
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BT-Plpr.	Bundestagsplenarprotokoll
BUKG	Bundesumzugskostengesetz
BuStra	Buß- und Strafsachenstelle
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Bundesverfassungsgerichtsentscheidungen
BVerfGG	Bundesverfassungsgerichtsgesetz
BVerfGK	Kammerentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Bundesverwaltungsgerichtsentscheidungen
BVerwGG	Bundesverwaltungsgerichtsgesetz
bzw.	beziehungsweise
CD	compact disc
civ	civil division
CDU	Christlich Demokratische Union Deutschlands
CLAUDIA	Clearing von Steuererklärungsdaten (automatisiert und dialog-unterstützt)
CRA	central risk analysis
CSU	Christlich Soziale Union in Bayern
DAME	Data Warehouse, Auswertungen und Business-Intelligence-Methoden
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
dbb	Deutscher Beamtenbund
DJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (Zeitschrift)
DM	Deutsche Mark
DNeuG	Dienstrechtsneuordnungsgesetz
DÖV	Die öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
Dr.	Doktor
DSAnpUG	Gesetz zur Anpassung des Datenschutzrechts an die Verordnung (EU) 2016/679 und zur Umsetzung der Richtlinie



(EU) 2016/680 (Datenschutz-Anpassungs- und Umsetzungsge-  
setz)

DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStR-KR	Deutsches Steuerrecht Kammer Report (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DVB1	Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)
DWS	Deutsche Gesellschaft für Wertpapiersparen (Unternehmen)
E	Entwurfssfassung
eAkte	elektronische Akte
eBilanz	elektronische Bilanz
eDaten	elektronische Daten
EDV	elektronische Datenverarbeitung
EG	Europäische Gemeinschaft
EGKS	Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl
EL	Ergänzungslieferung
ELFE	Einheitliche länderübergreifende Festsetzung
ELSTER	elektronische Steuererklärung
EMRK	Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfrei- heiten (Europäische Menschenrechtskonvention)
EnergieStG	Energiesteuergesetz
EOSS	Evolutionär orientierte Steuersoftware
EStDV	Einkommensteuerdurchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuerhinweise
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
EU	Europäische Union
EU-DSGVO	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 Da- tenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Euro- päische Datenschutzgrundverordnung)
eKommentar	elektronischer Kommentar
e.V.	eingetragener Verein

EWCA	European Writing Centers Association
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
FB	Feststellungsbeteiligte
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FISCUS	Föderales Integriertes Standardisiertes Computer Unterstütztes Steuersystem
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FMS	Formular-Management-System
FnD	Festsetzungsnahe Daten
FOIA	Freedom of Information Act
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
GeCo	Gesamtfalladministration Verfahrenübergreifenden Geschäftsprozesse Controller
GDA	Gesamtdokumentenarchivierung
GewArch	Gewerbearchiv (Zeitschrift)
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GINSTER	Grundinformation Steuererklärung
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GMBI	Gemeinsames Ministerialblatt
GNOFÄ	Grundsätze zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuorganisation des Besteuerungsverfahrens
GO-BT	Geschäftsordnung des deutschen Bundestages
GRCh	Charta der Grundrechte der Europäischen Union
GSO	Geheimchutzordnung
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
GwG	Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten (Geldwäschegesetz)
HDSIG	Hessisches Datenschutz- und Informationsfreiheitsgesetz

HGB	Handelsgesetzbuch
HZD	Hessische Zentrale für Datenverarbeitung
IBM	International Business Machines Corporation (Unternehmen)
InKA	Informations- und Kommunikationsaustausch mit dem Ausland
InsO	Insolvenzordnung
ISI	Informations-System der Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen
IT	Informationstechnologie
i.V.m.	in Verbindung mit
IZA	Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
KAP	Kapitalvermögen (Anlage zur Einkommensteuererklärung)
KAP-BET	Kapitalvermögen Beteiligungen (Anlage zur Einkommensteuererklärung)
KAP-INV	Kapitalvermögen Investmenterträge (Anlage zur Einkommensteuererklärung)
K.d.ö.R.	Körperschaft des öffentlichen Rechts
KI	künstliche Intelligenz
Kfz.	Kraftfahrzeug
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KO	Konkursordnung
Kö	Körperschaften
KONSENS	Koordinierte neue Software Entwicklung der Steuerverwaltung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LfDI	Landesbeauftragter für den Datenschutz und die Informationsfreiheit
LStDV	Lohnsteuerdurchführungsverordnung
LT-Drs.	Landtagsdrucksache
LUNA	Länderumfassende Namensabfrage
M.A.	Master of Arts
MIAS	Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem
Mio.	Millionen

MMR	MultiMedia und Recht (Zeitschrift)
Mrd.	Milliarden
NJW	Neue Juristische Woche (Zeitschrift)
No	Nummer
Nr.	Nummer
NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht (Zeitschrift)
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (Zeitschrift)
OFAC	Office of Foreign Assets Control
OK	Onlinekommentar
OPMI	Organisation des Modjahedines du people d'Iran
o.V.	ohne Verfasser
OVGE	Entscheidungen des Oberverwaltungsgerichts
OZEAN	Online Zugriff der Finanzverwaltung auf Ein- und Ausfuhrdaten
PDF	portable document format
PMOI	People's Mojahedin Organisations of Iran
Prof.	Professor
RAO	Reichsabgabenordnung
RiA	Recht im Amt (Zeitschrift)
RGBI	Reichsgesetzblatt
RMS	Risikomanagementsystem
RWI	Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung
RVG	Rechtsanwaltsvergütungsgesetz
Rz.	Randziffer
S.	Seite
SAP	Systeme, Anwendungen und Produkte in der Datenverarbeitung (Unternehmen)
SCHUFA	Schutzgemeinschaft für allgemeine Kreditsicherung e.V.
SESAM	Steuererklärungen scannen, archivieren und maschinell bearbeiten
SIAC	special immigration appeals commission (Gericht im Vereinigten Königreich)

SGB X	Zehntes Buch Sozialgesetzbuch
SGG	Sozialgerichtsgesetz
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
StBG	Steuerberatungsgesetz
StErmV	Steuer-Ermittlung-Verordnung
Steufa	Steuerfahndung
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst (Zeitschrift)
StGB	Strafgesetzbuch
StromStG	Stromsteuergesetz
StRVÄndV	Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen
StPO	Strafprozessordnung
StundE	Stundungs- und Erlassanträge
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StV	Strafverteidiger (Zeitschrift)
StVG	Straßenverkehrsgesetz
StVZO	Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung
SÜG	Sicherheitsüberprüfungsgesetz
u.a.	unter anderem
U.S.C.	united states code
USEG	Umsatzsteuer Europäische Gemeinschaft
USLO	Umsatzsteuer Länder Online
UStG	Umsatzsteuergesetz
VBIBW	Verwaltungsblätter für Baden-Württemberg
VERBIS	Veranlagung am Bildschirm
verdi	Vereinte Dienstleistungsgewerkschaft
VersStG	Versicherungsteuergesetz
vgl.	vergleiche
VGH	Verwaltungsgerichtshof
V-Mann	Vertrauensmann des Verfassungsschutzes
VSA	Verschlusssachenanweisung

vSt	vorausgefüllte Steuererklärung
VTB	Veranlagungsteilbezirk
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
ZAUBER	Zentrale Datenbank zur Speicherung und Auswertung von Umsatzsteuerbetrugsfällen und Entwicklung von Risikoprofilen
z.B.	zum Beispiel
ZPO	Zivilprozessordnung

## **I. Einführung und Begriffserklärung**

### **A. Vorbemerkung**

In seiner 946. Sitzung am 17. Juni 2016 stimmte der Bundesrat dem bereits zuvor vom Bundestag verabschiedeten „Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“<sup>1</sup> zu.<sup>2</sup> Mit diesem Gesetz sollte nach Auffassung seiner Initiatoren eine Zeitenwende im steuerlichen Verfahrensrecht eingeläutet werden, welche ein Jahr später mit der Verabschiedung des „Gesetz[es] zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften“<sup>3</sup> fortgesetzt wurde. In der Literatur<sup>4</sup> wurde das Gesetz ebenfalls als wichtig angesehen, jedoch nicht als Beginn eines neuen Zeitalters, sondern als nächster Schritt im Anschluss an das „Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens“<sup>5</sup>.

Mit dieser Arbeit soll untersucht werden, inwieweit die vom nationalen Gesetzgeber ergriffenen Maßnahmen, insbesondere die gesetzgeberische Ausgestaltung des Risikomanagementsystems und die damit im Zusammenhang stehende Geheimhaltung der Einzelheiten (in-camera-Verfahren), in Einklang mit höherrangigen Rechtsvorschriften stehen. Hierbei soll der Schwerpunkt gelegt werden auf die Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz (GG)<sup>6</sup>, der Europäische Datenschutzgrundverordnung (EU-DSGVO)<sup>7</sup> und der Europäische Menschenrechtskonvention (EMRK)<sup>8</sup>. Soweit ersichtlich hat eine solche vertiefte Untersuchung bislang noch nicht stattgefunden. Es wurde zwar bereits während des Gesetzgebungsverfahrens und auch

---

<sup>1</sup> Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, BGBl I 2016, Seite 1679.

<sup>2</sup> BR-PIPr. 946, Seite 41, 56; BR-Drs. 255/16.

<sup>3</sup> Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften, BGBl I 2017, Seite 2541.

<sup>4</sup> *Seer, Roman*, Stuw 4/2015, Seite 315 (316); *Baldauf*, DStR 2016, 833 (833).

<sup>5</sup> Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens (Steuerbürokratieabbaugesetz), BGBl I 2008, Seite 2850.

<sup>6</sup> Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949, BGBl I 1949, Seite 1.

<sup>7</sup> 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, ABl L 119 vom 4. Mai 2016, Seite 1.

<sup>8</sup> Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, BGBl II 1952, Seite 685.

nach dessen Verkündung mehrfach Kritik von verschiedensten Seiten an der Vereinbarkeit der neu geschaffenen gesetzlichen Normen mit höherrangigem Recht geäußert, eine tiefergehende Untersuchung liegt dazu aber bislang nicht vor.<sup>9</sup>

## 1. Teil I. Einführung und Begriffserklärung

Um verstehen zu können, wie tiefgreifend sich die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens auf den Arbeitsalltag in den Finanzämtern und den Steuerberatungsunternehmen auswirkt, soll – der eigentlichen Untersuchung vorangestellt – zunächst erläutert werden, wie der grundsätzliche Ablauf des Besteuerungsverfahrens ausgestaltet ist und zwar sowohl in rechtlicher als auch in technischer Hinsicht. Bei dem letztgenannten Punkt soll darauf eingegangen werden, inwieweit technische Hilfsmittel bereits in den vergangenen Jahrzehnten Einzug in das Besteuerungsverfahren gehalten haben und welche Entwicklungen für die nähere Zukunft geplant sind.

Eine der Hürden für den Einsatz technischer Hilfsmittel verbarg sich hinter der Tatsache, dass Verwaltungsakte in Deutschland bis zum Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens am 1. Januar 2017 zwingend einer menschlichen Willensbildung entspringen mussten.<sup>10</sup> Nach der nun geltenden Rechtslage können Verwaltungsakte auch vollständig elektronisch erlassen werden, sofern es sich um *gebundene Verwaltungsakte* handelt. Gebundene Verwaltungsakte sind Verwaltungsakte, in denen keine Ermessensentscheidung getroffen wer-

---

<sup>9</sup> u.a.: *Baldauf*, DStR 2016, 833 (835ff.); *Gläser/Schöllhorn*, DStR 2016, 1577 (1577f.); *Ruß/Ismer/Margolf*, DStR 2019, 409 (413); *o.V.*, Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, DStR-Beiheft 2014, 149 (155ff.); *Trossen*, FR 2015, 1021 (1023); *Seer*, StuW 4/2015, 315 (317); *Braun Binder*, DStZ 2016, 526 (530); *Ahrendt*, NJW 2017, 537 (538); *Deutscher Richterbund*, Gemeinsame Stellungnahme des Deutschen Richterbundes und des Bundes Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 27. August 2015, Internetquelle.

<sup>10</sup> *Füssenich* in: *Pfarrmann/Rosenke/Wagner*, BeckOK AO, § 118, Rz. 65; *Ratschow* in: *Klein*, AO, § 122, Rz. 7 m.w.N. insbesondere BFH, Urteil vom 27. Juni 1986, VI R 23/83, BStBl II 1986, 832; *Fritsch* in: *Koenig*, AO, § 122, Rz. 6; *Seer* in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 118 AO, Rz. 1; *Baldauf*, DStR 2016, 833 (834).



den muss, also dem für die Festsetzung zuständigen Bediensteten kein Beurteilungsspielraum verbleibt.<sup>11</sup> Diese Möglichkeit wurde nicht ausschließlich für den Erlass von Steuerverwaltungsakten geschaffen (§ 155 Abs. 4 Abgabenordnung (AO)<sup>12</sup>), sondern ist darüber hinaus auch im allgemeinen Verwaltungsrecht durch § 35a Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG)<sup>13</sup>, sowie im Sozialrecht nach § 31a Satz 1 Zehntes Buch Sozialgesetzbuch (SGB X)<sup>14</sup> möglich. Aus diesem Grund soll an dieser Stelle erläutert werden, welche Voraussetzungen erfüllt werden müssen, damit ein rechtmäßiger Verwaltungsakt entstehen kann. Als letzter Punkt des einleitenden allgemeinen Teils soll ein kurzer Blick auf andere europäische und außereuropäische Staaten geworfen und skizziert werden, wie und mit welchen technischen Hilfsmitteln in diesen das Besteuerungsverfahren abläuft.

## **2. Teil II. Entwicklungsgeschichte des in-camera-Verfahrens**

Um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht zu gefährden, entschloss sich der Gesetzgeber, die Einzelheiten zu dem von der Finanzverwaltung verwendeten Risikomanagementsystem und den fallgruppenbezogenen Handlungsanweisungen geheim zu halten, §§ 88 Abs. 3 Satz 3; Abs. 5 Satz 4; 156 Abs. 2 Satz 3 AO. Um jedoch ein gewisses Maß an gerichtlicher Kontrolle zu ermöglichen, weitete er den sachlichen Anwendungsbereich des in § 86 Abs. 3 FGO geregelten in-camera-Verfahrens auf die Einzelheiten zu dem verwendeten Risikomanagementsystem und die fallgruppenbezogenen Handlungsanweisungen aus, § 86 Abs. 2 Satz 2 FGO.

Bei einem in-camera-Verfahren werden die geheim zu haltenden Informationen ausschließlich dem Gericht gegenüber zugänglich gemacht. Dem Kläger ist es selbst nicht möglich, Einsicht zu nehmen. Ausführliche Gesetzesbegründungen, Diskussionen in der Literatur zur Rechtmäßigkeit eines in-camera-Verfahrens und

---

<sup>11</sup> *Güroff* in: Gosch, AO/FGO, § 118 AO, Rz. 35; *Symczak* in: Baum/Buse/Brandl, AO-eKommen-  
tar, § 118, Rz. 12; *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 118, Rz. 39; *Söhn* in: Hübsch-  
mann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 118, Rz. 274; *Füssenich* in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner,  
BeckOK AO, § 118, Rz. 91.

<sup>12</sup> Abgabenordnung vom 16. März 1976, BGBl I 1976, Seite 613.

<sup>13</sup> Verwaltungsverfahrensgesetz vom 25. Mai 1976, BGBl I 1976, Seite 1253.

<sup>14</sup> Zehntes Buch Sozialgesetzbuch – Sozialverwaltungsverfahren und Sozialdatenschutz vom  
18. August 1980, BGBl I 1980, Seite 1469.

eine gewisse Basis an Rechtsprechung zur Durchführung eines in-camera-Verfahrens finden sich nur im Bereich des allgemeinen Verwaltungsrechts, da dort das in-camera-Verfahren bereits im Jahr 2001 erstmalig Einzug in eine deutsche Gerichtsordnung gefunden hat.

In der finanzgerichtlichen Rechtsprechung wurde bislang weitestgehend auf die Äußerungen zur Verwaltungsgerichtsordnung verwiesen. Aus diesem Grund wird sich der II. Teil damit befassen, wie und warum das in-camera-Verfahren in den § 99 Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO)<sup>15</sup> eingefügt wurde.

### **3. Teil III. Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz**

Der dritte Teil wird sich mit der Vereinbarkeit der einzelnen Normen, die mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens eingeführt wurden, mit dem Grundgesetz beschäftigen. Da der Schwerpunkt des Gesetzgebungspaketes die gesetzliche Ausgestaltung des Risikomanagementsystems war, soll der Fokus auf diejenigen Gesetzesänderungen gelegt werden, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Anwendung des Risikomanagementsystems stehen.

Zum einen ist dies die Einführung des § 88 Abs. 5 AO. Diese Vorschrift gestattet es der Finanzverwaltung, bei der Bearbeitung der Steuererklärungen nicht mehr jeden Steuerfall einzeln personell prüfen zu müssen, sondern sich auf ein computergestütztes Risikomanagementsystem verlassen zu können, welches den Sachbearbeitern vorgibt, welche Steuererklärungen überhaupt noch personell geprüft werden müssen und wie intensiv eine solche Prüfung ausfallen muss. Damit in engem Zusammenhang steht die in § 86 Abs. 2 Satz 2 FGO geregelte Ausdehnung des in § 86 Abs. 3 FGO geregelten in-camera-Verfahrens. Die Durchführung eines solchen hat zur Folge, dass ein Steuerpflichtiger noch nicht einmal im Rahmen eines finanzgerichtlichen Prozesses Auskunft darüber erhalten kann, ob und wie streng seine Steuererklärung geprüft worden ist. Selbst den Richtern des Hauptsacheverfahrens werden die Unterlagen nicht zugänglich gemacht.

Aufgrund der je nach Einzelfall mal mehr mal weniger ausgeprägten personellen Kontrolle und der staatlichen Geheimhaltung der Informationen über die Einzelheiten des Risikomanagementsystems wurde in Bezug auf die Verfassungsmäßigkeit

---

<sup>15</sup> Verwaltungsgerichtsordnung vom 21. April 1960, BGBl I 1960, Seite 17.

am Häufigsten kritisiert, dass ein Verstoß gegen den in Art. 3 Abs. 1 GG niedergelegten *allgemeinen Gleichheitssatz* sowie gegen die *Gewährung eines gerichtlichen Rechtsschutzes* (Art. 19 Abs. 4 GG) und den damit in engem Zusammenhang stehenden *Anspruch auf rechtliches Gehör* (Art. 103 Abs. 1 GG) vorliege.<sup>16</sup>

Vereinzelt wurde auch Kritik an der Vereinbarkeit der Geheimhaltung der Einheiten des Risikomanagementsystems mit dem *Recht auf informationelle Selbstbestimmung* (Art. 2 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG) und dem Recht auf *Berufsausübungsfreiheit* (Art. 12 GG) geübt.<sup>17</sup>

#### **4. Teil IV. Vereinbarkeit mit der Europäischen Datenschutzgrundverordnung**

Den vierten Teil wird eine Untersuchung der Vereinbarkeit der Gesetzesänderungen, welche mit der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens einhergegangen sind, mit der Europäischen Datenschutzgrundverordnung einnehmen. Als der Gesetzentwurf der Bundesregierung zum Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens<sup>18</sup> in den Jahren 2015 und 2016 zwischen den vielen am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Institutionen diskutiert wurde, war auch der Gesetzgebungsprozess bezüglich der Europäischen Datenschutzgrundverordnung in vollem Gange. Mit welchem genauen Inhalt und wann diese vom Europaparlament verabschiedet werden sollte, stand bis zur Verabschiedung des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens im Deutschen Bundestag am 12. Mai 2016 noch nicht endgültig fest.

In den vorbereitenden Beratungen war noch beabsichtigt, bereichsspezifische Regelungen zum Datenschutz in das Gesetzgebungspaket aufzunehmen; insbesondere Regelungen zu einem Auskunftsanspruch des Steuerpflichtigen über die zu seiner

---

<sup>16</sup> Baldauf, DStR 2016, 833 (834); Seer, StuW 4/2015, Seite 315 (316); Gläser/Schöllhorn, DStR 2016, 1577 (1577f.); Zaumseil, NJW 2016, Seite 2769 (2772); Braun Binder, NVwZ 2016, 960; Ruß/Ismer/Margolf, DStR 2019, 409 (413); Trossen, FR 2015, 1021 (1023); Braun Binder, DStZ 2016, 526 (530); Ahrendt, NJW 2017, 537 (538).

<sup>17</sup> Braun Binder, DStZ 2016, 526 (532f.); Baldauf, DStR 2016, 833 (837); Braun Binder, Jusletter-IT vom 25. Mai 2016, Internetquelle.

<sup>18</sup> BR-Drs. 631/15, BT-Drs. 18/7457.

Person gespeicherten Daten und Regelungen zu den sonstigen Betroffenenrechten.<sup>19</sup> Als erkennbar wurde, dass die Datenschutzgrundverordnung nicht nur im privat-rechtlichen, sondern auch im öffentlich-rechtlichen Bereich gelten soll, nahm das Bundesministerium der Finanzen von diesem Vorhaben Abstand.<sup>20</sup> Es entschied sich bei der Überarbeitung des Diskussionsentwurfs dazu, datenschutzrechtliche Überlegungen zunächst außen vor zu lassen. Die Bundesregierung erläuterte in ihrem Regierungsentwurf, dass beabsichtigt sei, innerhalb der geplanten zweijährigen Übergangsphase zwischen der Verabschiedung und dem Zeitpunkt, ab welchem die Datenschutzgrundverordnung gelten sollte, datenschutzrechtlichen Aspekte in einem separaten Gesetz zu regeln.<sup>21</sup>

Die Datenschutzgrundverordnung trat am 25. Mai 2018 in Kraft und gesteht jedem Bürger ein Recht auf *Informationserteilung* (Art. 13, 14 EU-DSGVO) und auf *Auskunft* (Art. 15 EU-DSGVO) zu. Zudem muss grundsätzlich jedem Bürger die Möglichkeit zugestanden werden, sich einer *ausschließlich automatisierten Entscheidungsfindung einschließlich Profiling* (Art. 22 EU-DSGVO) entziehen zu können. Wie sich unschwer erkennen lässt, stehen diese Betroffenenrechte im Widerspruch zu dem Einsatz eines Risikomanagementsystems, dessen Einzelheiten nicht öffentlich zugänglich gemacht werden sollen.

Mit Art. 17 des „Gesetzes zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften“<sup>22</sup> wurden Anpassungen an der Abgabenordnung vorgenommen und es wurden viele neue Normen integriert. Dies war nötig, da es Art. 23 EU-DSGVO den Nationalstaaten zugesteht, die Betroffenenrechte in gewissen Bereichen und in gewissen Grenzen einschränken zu können. An dieser Stelle soll überprüft werden, ob der deutsche Gesetzgeber noch innerhalb des von

---

<sup>19</sup> Bundesministerium der Finanzen, Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, Internetquelle; DStR-Beiheft 2014, 149 (150).

<sup>20</sup> Bundesministerium der Finanzen, Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle, Seite 57.

<sup>21</sup> BT-Drs. 631/15, Seite 55.

<sup>22</sup> Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17. Juli 2017, BGBlI2017, Seite 2541.

der Verordnung gesteckten Rahmens geblieben ist oder ob er angesichts der Auskunfts- und Informationsansprüche aus der Datenschutzgrundverordnung nicht transparenter hätte handeln müssen.

## **5. Teil V. Vereinbarkeit mit der Europäischen Menschenrechtskonvention**

Der fünfte Teil wird sich mit der Vereinbarkeit der Durchführung eines in-camera-Verfahrens mit der Europäischen Menschenrechtskonvention beschäftigen. Diese garantiert jedem Bürger eines Staates, welcher dem Europarat angehört, durch Art. 6 Abs. 1 Satz 1 EMRK einen *Anspruch auf ein faires Verfahren*.

Ein rechtsstaatlich faires Verfahren in diesem Sinne schließt die Gewährung rechtlichen Gehörs mit ein. Da die Vorgaben bezüglich der Gewährung rechtlichen Gehörs durch das Bundesverfassungsgericht (Art. 19 Abs. 4 GG) nicht identisch mit den Vorgaben der Europäischen Gerichte (Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte, Gerichtshof der Europäischen Union, Europäischer Gerichtshof) sind, muss diesbezüglich eine separate Prüfung durchgeführt werden und es kann nicht einfach auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts verwiesen werden.

## **6. Teil VI. Ergebnis der Untersuchung**

Sofern diese umfangreiche Analyse zu dem Ergebnis gelangen sollte, dass einzelne Punkte des Gesetzgebungspaketes gegen höherrangige Rechtsvorschriften verstoßen oder erhebliche Zweifel an der Vereinbarkeit mit höherrangigen Normen angebracht sind, sollen im letzten Teil Vorschläge erarbeitet werden, wie die Vorschriften die mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens eingefügt worden sind, verändert werden könnten oder welche Vorschriften zusätzlich eingefügt werden müssten, um die Verfassungskonformität herzustellen. Hierbei sollen sowohl die Ziele des Gesetzgebers Berücksichtigung finden als auch die Handhabung in der Praxis.

## **B. Ablauf des Besteuerungsverfahrens**

### **1. Allgemeines**

Wie einleitend erwähnt, soll an dieser Stelle erläutert werden, wie das Besteuerungsverfahren in der Bundesrepublik bis zum Inkrafttreten der gesetzlichen Neuerungen durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens ablief. Dies ist notwendig, um verstehen zu können, ob und wenn ja wie tiefgreifend diese Gesetzesänderungen in den Arbeitsalltag der Bediensteten<sup>23</sup> der Finanzbehörden eingegriffen haben. Begonnen werden soll damit, die rechtlichen Grundzüge des Ablaufs eines Besteuerungsverfahrens darzustellen. Der sich daran anschließende Teil wird dann der technischen Ausgestaltung gewidmet sein.

Das Besteuerungsverfahren tritt entweder in Gestalt eines *Veranlagungs-* oder eines *Anmeldeverfahrens* zutage. Beide Verfahren gliedern sich in das *Ermittlungs-*, das *Festsetzungs-* und das *Erhebungsverfahren*.<sup>24</sup> Der Hauptunterschied zwischen diesen beiden Verfahrensarten besteht darin, dass der Steuerpflichtige im Veranlagungsverfahren lediglich den Sachverhalt schildert und der Finanzbehörde die rechtliche Würdigung, die Steuerberechnung sowie die Bekanntgabe des Steuerbescheides obliegen („*Da mihi factum, dabo tibi ius*“). Im Anmeldeverfahren (§ 150 Abs. 1 Satz 2 AO) berechnet der Steuerpflichtige seine Steuerschuld selbst und erstellt auch selbst seinen Steuerbescheid durch Abgabe der Steueranmeldung.<sup>25</sup> Er erfüllt praktisch die Aufgaben des Ermittlungs- und Festsetzungsverfahrens in einem Arbeitsgang.<sup>26</sup> Eine Steueranmeldung steht qua der in § 168 Satz 1 AO geregelten gesetzlichen Fiktion einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) gleich. Die Nebenbestimmung des Vorbehalts der Nachprüfung ermöglicht es der Finanzbehörde, einen Steuerverwaltungsakt ohne weitere Voraussetzungen innerhalb der Festsetzungsfrist (§§ 169ff. AO),

---

<sup>23</sup> In dieser Arbeit wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit das generische Maskulinum verwendet. Weibliche und anderweitige Geschlechtsidentitäten werden dabei ausdrücklich mitgemeint, soweit es für die Aussage erforderlich ist.

<sup>24</sup> *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Einführung in die AO, Rz. 7-9; *Seer* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 21.150.

<sup>25</sup> *Oellerich* in: Gosch, AO/FGO, § 168 AO, Rz. 26; *Heuermann* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 168 AO, Rz. 1.

<sup>26</sup> *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 168 AO, Rz. 1; *Seer*, StuW 2003, Seite 40.

jederzeit aufheben oder ändern zu können, da der Steuerfall als noch nicht abschließend geprüft gilt. Dies soll der Beschleunigung des Besteuerungsverfahrens dienen und eine zeitnahe Steuerfestsetzung ermöglichen.<sup>27</sup> Steuerbescheide, die im Veranlagungsverfahren entstanden sind, werden mit dem Inhalt, mit dem sie bekannt gegeben werden, wirksam, § 124 Abs. 1 Satz 2 AO.<sup>28</sup> Sie können nach Eintritt der formellen Bestandskraft, mit Ablauf der 1-monatigen Einspruchsfrist (§ 355 Abs. 1 Satz 1 AO), nur noch bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen geändert werden.<sup>29</sup> Diese sind unter anderem in den §§ 129ff. und 172ff. AO geregelt. Während die Festsetzung und Erhebung der *Verkehrsteuern* (beispielsweise Umsatzsteuer nach § 18 Abs. 1 Satz 1; Abs. 3 Satz 1 Umsatzsteuergesetz (UStG)<sup>30</sup>, Versicherungsteuer nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 Versicherungsteuergesetz (VerStG)<sup>31</sup>, Stromsteuer nach § 8 Abs. 1 Stromsteuergesetz (StromStG)<sup>32</sup>, CO<sub>2</sub>-Steuer nach §§ 10, 33, 39 Energiesteuergesetz (EnergieStG)<sup>33</sup>) weitestgehend im Anmeldeverfahren abgewickelt wird, findet bei *Personensteuern* (beispielsweise Einkommensteuer nach § 25 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG)<sup>34</sup> inkl. Annexsteuern, Körperschaftsteuer nach § 31 Abs. 1 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG)<sup>35</sup> i. V.m. § 25 Abs. 1 EStG, Gewerbesteuer nach § 14 Satz 1 Gewerbesteuergesetz (GewStG)<sup>36</sup>) das klassische Veranlagungsverfahren Anwendung.

---

<sup>27</sup> Oellerich in: Gosch, AO/FGO, § 164 AO, Rz. 4; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 164 AO, Rz. 1; Heuermann in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 164 AO, Rz. 1; Szymczak in: Baum/Buse/Brandl, AO-eKommentar, § 164, Rz. 1.

<sup>28</sup> Güroff in: Gosch, AO/FGO, § 124 AO, Rz. 8; Müller-Franken in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 124 AO, Rz. 133; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 124 AO, Rz. 7; Szymczak in: Baum/Buse/Brandl, AO-eKommentar, § 124, Rz. 4.

<sup>29</sup> von Wedelstädt in: Gosch, AO/FGO, § 172 AO, Rz. 119; Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 172 AO, Rz. 30; Witt/Kersten in: Baum/Buse/Brandl, AO-eKommentar, § 172 AO, Rz. 2; Brusckke, StB 2018, 91 (94).

<sup>30</sup> Umsatzsteuergesetz vom 21. Februar 2005, BGBl I 2005, Seite 386.

<sup>31</sup> Versicherungsteuergesetz vom 27. April 2021, BGBl I 2021, Seite 874.

<sup>32</sup> Stromsteuergesetz vom 24. März 1999, BGBl I 1999, Seite 378.

<sup>33</sup> Energiesteuergesetz vom 15. Juli 2006, BGBl I 2006, Seite 1534.

<sup>34</sup> Einkommensteuergesetz vom 8. Oktober 2009, BGBl I 2009, Seite 3366.

<sup>35</sup> Körperschaftsteuergesetz vom 15. Oktober 2002, BGBl I 2002, Seite 4144.

<sup>36</sup> Gewerbesteuergesetz vom 15. Oktober 2002, BGBl I 2002, Seite 4167.

Hintergrund dieser systematischen Trennung ist, dass Verkehrssteuern auch für steuerliche Laien leicht zu berechnen sind. Die Besteuerung knüpft zumeist an objektiv messbare Vorgänge des Wirtschaftslebens an. Dies sind beispielsweise die Umsätze bei der Umsatzsteuer. Um eine Umsatzsteuer(vor-)anmeldung abzugeben, bedarf es lediglich der Addition aller Umsätze im jeweiligen Voranmeldungszeitraum (§ 18 Abs. 2 UStG) bzw. Besteuerungszeitraum (§ 16 Abs. 1 Satz 2 UStG). Bei Personensteuern hingegen knüpft die Besteuerung nicht nur an objektiv messbare Vorgänge an, sondern berücksichtigt auch subjektive Gesichtspunkte des Steuerpflichtigen (*subjektives Nettoprinzip*).<sup>37</sup> Dies sind beispielsweise bei der Einkommensteuer das Alter, der Familienstand, die Anzahl der Kinder, die im Veranlagungszeitraum geleisteten (Sozial-)Versicherungsbeiträge, selbst getragene Krankheitskosten und vieles mehr. Diese individuellen Verhältnisse werden bei der Steuerberechnung berücksichtigt durch Abzüge von den Einkünften (z.B. Sonderausgaben, §§ 10ff. EStG; außergewöhnliche Belastungen, §§ 33ff. EStG; Alters-, Alleinerziehenden- bzw. Kinderfreibeträge, §§ 24a, 24b, 32 EStG) oder der tariflichen Einkommensteuer (z.B. Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen oder Handwerkerleistungen, § 35a EStG; Spenden an politische Parteien, § 34g EStG). In manchen Fällen erfolgt die steuermindernde Berücksichtigung sogar direkt im anzuwendenden Tarif (Grund- oder Splittingtarif bei Ehegatten oder Witwern im Gnadensjahr, § 32a Abs. 1, 5, 6 EStG) oder im Rahmen der Gewährung von Steuerbegünstigungen (Kindergeld, Abschnitt X.; Riesterzulage, Abschnitt XI.; Förderbetrag betriebliche Altersvorsorge, Abschnitt XII.; Mobilitätsprämie, Abschnitt XIII.). Da die Berücksichtigung dergleichen mitunter sehr komplex werden kann, wie der Umfang der Einkommensteuererklärungsdrucke zeigt, wollte sich der Gesetzgeber bei einer der Haupteinnahmequellen des Staates nicht nur auf die Zuverlässigkeit seiner Bürger verlassen, sondern auch auf den Sachverstand eigens vom Staat ausgebildeter Finanzbeamter.<sup>38</sup>

---

<sup>37</sup> Hey in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Einführung zum EStG, Rz. 45; Weber-Grellet in: Schmidt, EStG, § 2, Rz. 11; G. Kirchhof in: Kirchhof/Kulosa/Ratschow, BeckOK EStG, § 2, Rz. 80.

<sup>38</sup> Im Jahr 2021 nahm der Staat nach Angaben des Bundesministeriums der Finanzen durch die Steuererhebung 761 Mrd. Euro ein (*Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht Januar 2022, Internetquelle*). Hiervon entfallen auf die Einkommens- und Körperschaftsteuer in



Da die im Rahmen dieser Untersuchung zu beurteilenden Gesetzesänderungen hauptsächlich das Veranlagungsverfahren betreffen, werden sich die folgenden Erläuterungen hauptsächlich auf dieses beschränken. Im Rahmen des letzten Teils soll das Steueranmeldeverfahren erneut aufgegriffen werden, um zu überprüfen, ob eine Systemumstellung auf die Durchführung eines Steueranmeldeverfahrens bei allen Steuerarten angesichts der heutigen technischen Möglichkeiten eine überlegenswerte Alternative darstellen würde.

## **2. Ermittlungsverfahren**

Das erste Verfahrensstadium im Rahmen der Bearbeitung einer Steuererklärung beginnt mit deren Abgabe. Eine Steuererklärung beim Finanzamt einzureichen wird von jedem Steuerpflichtigen verlangt, der die gesetzlichen Pflichtkriterien erfüllt (§ 149 Abs. 1 Satz 1 AO i. V. m. den entsprechenden materiellen Einzelsteuergesetzen) oder von der Finanzbehörde zur Abgabe aufgefordert wird (§ 149 Abs. 1 Satz 2 AO). Steuerpflichtiger ist nach § 33 AO jeder, der eine Steuer schuldet, für sie haftet, sie auf Rechnung eines Dritten einzubehalten und abzuführen hat, eine Steuererklärung abzugeben hat, Sicherheiten zu leisten hat, Bücher und Aufzeichnungen zu führen oder ihm durch die Steuergesetze auferlegte Verpflichtungen zu erfüllen hat.

Eine Steuererklärung in diesem Sinne ist eine formalisierte Erklärung des Steuerpflichtigen über einen für die Besteuerung erheblichen Sachverhalt, die der Steuerfestsetzung dient.<sup>39</sup>

In der Praxis geschieht die Abgabe der formalisierten Erklärung durch das Ausfüllen der von der Finanzverwaltung bereitgestellten Steuererklärungsformulare. Hierfür werden in den Finanzämtern seit jeher Steuererklärungsvordrucke an die Bürger verteilt. Seit dem Jahr 2001 konnte die Abgabe einer Steuererklärung auch auf elektronischem Wege über das von der Finanzverwaltung kostenlos zur Verfügung

---

ihren verschiedenen Erhebungsformen ca. 370,2 Mrd. Euro (ca. 48,6 % der Gesamteinnahmen) und ca. 250,8 Mrd. Euro (ca. 33,0 % der Gesamteinnahmen) auf die Umsatzsteuer.

<sup>39</sup> *Cöster* in: Koenig, AO, § 149, Rz. 7; *Rosenke* in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOKAO, § 149, Rz. 31; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 4. Juni 2003, 1 K 1863/01, juris; *Schindler* in: Gosch, AO/FGO, § 150 AO, Rz. 8.

gestellte Computerprogramm ELSTERFormular<sup>40</sup> erfolgen. Dies ist seit dem Veranlagungszeitraum 2020 nicht mehr möglich, da die Pflege dieser Software eingestellt wurde. Die Abgabe einer Steuererklärung auf elektronischem Wege kann nunmehr nur noch über das Onlineportal der Finanzverwaltung ELSTEROnline<sup>41</sup> oder über Drittanbieter<sup>42</sup> erfolgen, die eine eigene Software entwickelt haben, welche mit der Datenschnittstelle der Finanzverwaltung kompatibel ist.

Während Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1, 3 UStG durch ihre Umsatzsteuervoranmeldungen (§ 18 Abs. 1 UStG) monatlich oder zumindest quartalsweise mit dem Thema Steuererklärung in Berührung kommen, muss ein Arbeitnehmer (§ 1 Abs. 1 Lohnsteuerdurchführungsverordnung (LStDV)<sup>43</sup>) ohne sonstige Einkunftsquellen nur einmal jährlich seine Einkommensteuererklärung ausfüllen. Diese besteht für das Jahr 2021 aus einem zweiseitigen Mantelbogen und 34 verschiedenen Anlagen.<sup>44</sup> Welche davon ausgefüllt werden müssen, richtet sich nach den jeweiligen Lebensumständen. So muss die Anlage V beispielsweise nur von Personen ausgefüllt werden, die mit der Vermietung von unbeweglichem Vermögen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen, § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Bis zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens hatten die Steuerpflichtigen für die Abgabe ihrer Steuererklärung fünf Monate nach Ablauf des Veranlagungszeitraumes Zeit, § 149 Abs. 2 Satz 1 AO a.F.<sup>45</sup> Da bei der Einkommensteuer der Veranlagungszeitraum dem Kalenderjahr entspricht (§ 25 Abs. 1 EStG) kam es in der Regel dazu, dass die Steuerpflichtigen bis zum 31. Mai des Folgejahres ihre Steuererklärung für das vorangegangene Kalenderjahr abzugeben hatten. Für den

---

<sup>40</sup> ELSTER = Elektronische Steuererklärung, [www.elster.de/eportal](http://www.elster.de/eportal).

<sup>41</sup> [www.elster.de](http://www.elster.de)

<sup>42</sup> Beispiele für Programme von Drittanbietern: Wiso Steuer-Sparbuch, Steuererklärung Plus, Tax Professional, Smartsteuer, Taxfix, Steuerbot.

<sup>43</sup> Lohnsteuerdurchführungsverordnung vom 10. Oktober 1989, BGBl I 1989, Seite 1848.

<sup>44</sup> Über die Internetseite des Formular-Management-Systems (FMS) der Bundesfinanzverwaltung [www.formulare-bfinv.de](http://www.formulare-bfinv.de) sind alle Anlagen abrufbar.

<sup>45</sup> Abgabenordnung in der Bekanntmachung der Fassung vom 1. Oktober 2002, BGBl I 2002, Seite 3866, zuletzt geändert durch Art. 3 Nr. 5 des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 1. November 2011, BGBl I 2011, Seite 2131.

Veranlagungszeitraum 2015 musste die Steuererklärung bis zum 31. Mai 2016 abgegeben werden. Da es übermittlungspflichtigen Stellen wie z.B. Arbeitgeber, Versicherungen, Banken, aber nicht möglich ist, die zum Ausfüllen der Steuererklärung erforderlichen Bescheinigungen vor Ablauf eines Kalenderjahres zu erstellen, aber dennoch eine zeitnahe Veranlagung erfolgen soll, sind diese Institutionen dazu verpflichtet, die Daten im Laufe der ersten beiden Monate nach Ablauf des Kalenderjahres zusammenzustellen und sowohl an die Steuerpflichtigen als auch an die Finanzverwaltung zu versenden (§ 93c Abs. 1 AO). Auch die Finanzverwaltung kann die Steuerklärungsvordrucke und Computerprogramme erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraumes an die im Laufe des Jahres erfolgten gesetzlichen Änderungen anpassen. Durch diese beiden Umstände kam es in der Praxis dazu, dass in den Arbeitnehmerstellen der Finanzämter, in denen die meisten Steuerpflichtigen nicht durch Bevollmächtigte vertreten werden (§ 80 AO), erst kurz vor Ablauf der Abgabefrist Ende Mai ein Großteil der Arbeit für das gesamte Jahr einging. Da aber jeder Steuerpflichtige stets nur seine eigene Steuererklärung im Blick hat und auf seinen Steuerbescheid dadurch unter Umständen monatelang warten muss, entstand der subjektive Eindruck, dass in den Finanzbehörden nicht oder nur sehr langsam gearbeitet werde. Zudem trug die aus diesen Umständen resultierende lange Bearbeitungszeit nicht zur Rechtssicherheit bei<sup>46</sup>, da Steuerbescheide auch in vielen anderen Lebensbereichen benötigt werden, z.B. als Einkommensnachweis bei einer Bank zur Kreditaufnahme oder zur Beantragung von BaföG<sup>47</sup>. In den Veranlagungsteilbezirken, in denen die Erklärungen von vielen steuerlich beratenen Steuerpflichtigen bearbeitet wurden, war das Problem des gestauten Erklärungseingangs nicht so gravierend. Jedes Landesfinanzministerium räumte steuerlich beratenen Personen eine von Bundesland zu Bundesland unterschiedlich lange allgemeine Fristverlängerung ein, § 109 AO. In Hessen, wie in vielen anderen Bundes-

---

<sup>46</sup> 8 Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft, Stellungnahme der 8 Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft zum Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Stellungnahme zum Referentenentwurf vom 26. August 2015 vom 23. September 2015, Internetquelle.

<sup>47</sup> Bundesausbildungsförderungsgesetz, BGBl. I 2010, 1952.

ländern auch, hatten Steuerberater beispielsweise 14 Monate nach Ablauf des Veranlagungszeitraumes Zeit, die Steuererklärungen ihrer Mandanten anzufertigen und dem Finanzamt zu übersenden.<sup>48</sup>

Nach der Neufassung des § 149 Abs. 2 AO haben unberatene Steuerpflichtige ab dem Veranlagungszeitraum 2017 sieben Monate nach Ablauf des Veranlagungszeitraumes Zeit, ihre Steuererklärung beim Finanzamt einzureichen, also zwei Monate mehr als zuvor. Vorbehaltlich der Möglichkeit, bestimmte Steuererklärungen im Einzelfall vorzeitig anzufordern (§ 149 Abs. 4 AO), haben steuerlich beratene Steuerpflichtige nun deutschlandweit sogar 14 Monate Zeit, sich ihre Steuererklärungen erstellen zu lassen. Diese großzügige Verlängerung der Steuererklärungsfristen geht allerdings getreu dem Motto „Zuckerbrot und Peitsche“ mit strengeren Sanktionen bei Nichteinhaltung einher. Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen (§ 152 AO) ist nun eine zwingende Rechtsfolge der verspäteten Abgabe und steht nicht mehr im Ermessen der Finanzbehörden.

Durch diese zeitliche Streckung des Erklärungseinganges und die Einführung der vollständig automationsgestützten Veranlagung soll eine erhebliche Verkürzung der Bearbeitungszeit eingehender Steuererklärungen erreicht werden.<sup>49</sup>

### **3. Festsetzungsverfahren**

Die Einkommensteuererklärungen wurden bislang nach ihrem Eingang beim örtlich zuständigen Finanzamt (§ 19 AO) vom Innendienst im Rahmen der Veranlagung bearbeitet.

Der Innendienst eines Finanzamtes ist früher wie heute in eine Vielzahl verschiedenster Veranlagungsteilbezirke als kleinste Organisationseinheiten gegliedert, § 2 Abs. 3 Finanzamtsgeschäftsordnung (FAGO)<sup>50</sup>. Ein Veranlagungsteilbezirk (VTB) besteht in der Regel aus einem oder mehreren Sachbearbeitern des gehobenen Dienstes und mehreren Mitarbeitern des mittleren Dienstes oder Angestellten im öffentlichen Dienst. Jeder Veranlagungsteilbezirk ist auf ein bestimmtes Aufga-

---

<sup>48</sup> *Hessisches Ministerium der Finanzen*, Schreiben vom 2. Januar 2015, S 0320 A-004-II 11.

<sup>49</sup> BT-Drs. 18/7457, Seite 76.

<sup>50</sup> *Bundesministerium der Finanzen*, Finanzamtsgeschäftsordnung 2020 vom 4. Dezember 2020, Internetquelle.

bengebiet spezialisiert, zum Beispiel die Veranlagung von Personensteuern, die Bearbeitung von Umsatzsteuervoranmeldungen oder Lohnsteueranmeldungen, die Finanzkasse, die Vollstreckung oder den Bürgerservice. Die meisten Veranlagungsteilbezirke gibt es im Bereich der Veranlagung. Dort wird im Bereich der natürlichen Personen unterschieden zwischen Veranlagungsteilbezirken die lediglich die Steuererklärungen von Personen veranlagten die (fast) ausschließlich Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit beziehen (VTB AN) und Personen mit Einkünften aus allen übrigen Einkunftsarten (VTB G). Im Bereich der Gesellschaften wird unterschieden zwischen den Veranlagungsteilbezirken, die für Personengesellschaften zuständig sind (VTB P) und solchen, die für Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften, die nach § 1a KStG optiert haben, zuständig sind (VTB Kö). Ein einziger VTB AN würde jedoch nicht ausreichen, um sämtliche Arbeitnehmerfälle innerhalb des örtlichen Zuständigkeitsbereichs eines Finanzamtes zu veranlagern. Selbiges gilt auch für alle anderen Gruppen von Veranlagungsteilbezirken (VTB G, VTB P und VTB Kö). Aus diesem Grund gibt es von jeder dieser Gruppen, je nach Anzahl der Fälle im örtlichen Zuständigkeitsgebiet, unterschiedlich viele Veranlagungsteilbezirke. Diese grenzen sich untereinander durch ihren Buchstabenkreis voneinander ab, z.B. ist der VTB AN 1 zuständig für alle Arbeitnehmer deren Nachname mit A-D beginnt, VTB AN 2 für alle Arbeitnehmer deren Nachname mit den Buchstaben E-G beginnt usw.

Bei der Bearbeitung einer Steuererklärung überprüfte ein Bearbeiter früher in jeder Steuererklärung jede der dort gemachten Angaben auf ihren Wahrheitsgehalt. Die Verpflichtung, die Angaben von Amts wegen zu überprüfen, ergab sich aus § 88 AO a.F.<sup>51</sup> bzw. noch früher aus § 204 Reichsabgabenordnung (RAO)<sup>52</sup>. Bei der Veranlagung zog der Bearbeiter neben der Steuererklärung die bereits vorliegenden Unterlagen heran, die im Vorfeld (elektronisch) von Dritten an die Finanzämter übermittelt worden waren. Auch berücksichtigte er die Belege sowie die sonstige Dokumente, die zusammen mit der Steuererklärung eingereicht wurden. Dies waren zumeist Aufstellungen der Steuerpflichtigen oder ihrer Berater (§ 80 AO) über

---

<sup>51</sup> Abgabenordnung in der Bekanntmachung der Fassung vom 1. Oktober 2002, BGBl I 2002, Seite 3866, zuletzt geändert durch Art. 11 Nr. 7 des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26. Juni 2013, BGBl I 2013, Seite 1809.

<sup>52</sup> Reichsabgabenordnung in der Fassung vom 22. Mai 1931, RGBl I 1931, Seite 161.

vereinnahmte Kapitalerträge, geleistete Versicherungsbeiträge oder die Zusammensetzung einzelner Werbungskostenpositionen bei den Einkünften aus nicht-selbstständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) oder aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG).

Sofern ein Sachbearbeiter alle Angaben für glaubhaft erachtete und sich keine weiteren Rückfragen aufdrängten, erließ dieser einen Steuerbescheid. Wenn der tatsächliche Lebenssachverhalt aufgrund der vorliegenden Unterlagen noch nicht ausreichend glaubhaft gemacht worden war oder der Sachbearbeiter bezüglich der aus einem Lebenssachverhalt resultierenden steuerlichen Konsequenzen eine andere Rechtsauffassung als der Steuerpflichtige vertrat, wurde der Steuerpflichtige erneut aufgefordert, den bislang unvollständig geschilderten Sachverhalt näher zu erläutern oder weitere Unterlagen, die der Beweisführung dienen sollten, zu beschaffen.<sup>53</sup> Dieser Veranlagungsprozess wird Festsetzungsverfahren genannt und endet mit der Bekanntgabe des Steuerbescheides (§ 122 AO). Diese findet in dem Zeitpunkt statt, in dem der Steuerbescheid dem berechtigten Empfänger tatsächlich zugeht.<sup>54</sup>

In den Finanzämtern erfolgte die fachliche Prüfung aller in den Steuererklärungen gemachten Angaben, die erforderlich waren, um einen Steuerbescheid zu erstellen. Nachdem die abschließende Willensbildung darüber abgeschlossen war, mit welchem Inhalt der Steuerbescheid wem gegenüber bekannt gegeben werden sollte (Abzeichnung der Verfügung), wurden die zuvor geprüften Daten auf elektronischem Wege an ein Rechenzentrum versandt (§ 2 Abs. 2 Satz 2 Finanzverwaltungsgesetz (FVG)<sup>55</sup>). Dieses erstellte aufgrund des Datenmaterials die Steuerbescheide, druckte sie aus und organisierte den postalischen Versand. Ein Steuerbescheid gilt nach der gesetzlichen Fiktion in § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO als am dritten Tag nach Aufgabe zur Post bekannt gegeben, unabhängig von einer tatsächlichen Kenntnisnahme.

---

<sup>53</sup> *Kobor* in: Pfirmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, § 88, Rz. 70; *Rätke* in: Klein, AO, § 88, Rz. 45ff.

<sup>54</sup> *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 122, Rz. 11.

<sup>55</sup> Finanzverwaltungsgesetz vom 30. August 1971, BGBl I 1971, Seite 1426.

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens wurde mit Wirkung ab dem 1. Januar 2017 unter anderem die elektronische Bekanntgabe von Verwaltungsakten in das geltende Verfahrensrecht implementiert.<sup>56</sup> Nach § 122a AO können Verwaltungsakte nun mit Einwilligung des Steuerpflichtigen durch Bereitstellung des Verwaltungsaktes zum Datenabruf diesem gegenüber bekannt gegeben werden. Der Verwaltungsakt wird auf der Kommunikationsplattform ELSTER zum Download im PDF/A Format zur Verfügung gestellt.<sup>57</sup> Diese Plattform stellt einen elektronischen Zugang im Sinne des § 87a AO dar. Über die Möglichkeit, den Steuerbescheid herunterzuladen, erhält der Steuerpflichtige eine E-Mail (Aufforderung zum Datenabruf). Analog zu postalisch versendeten Verwaltungsakten gelten elektronisch zur Verfügung gestellte Verwaltungsakte als am dritten Tag nach Absendung der Aufforderung zum Datenabruf als bekannt gegeben, unabhängig vom tatsächlichen Download.

Seit diese technisch schon seit längerem bestehende Möglichkeit nunmehr vom Gesetzgeber legitimiert wurde, ist die angestrebte *Medienbruchfreiheit* wiederhergestellt.<sup>58</sup> Die für die Bearbeitung der Veranlagung erforderlichen Daten können nun elektronisch an das Finanzamt übermittelt, dort elektronisch bearbeitet und anschließend elektronisch in Form des Steuerbescheides zurückübermittelt werden. Das bei sämtlichen Bürokratieabbau Diskussionen immer wieder ins Feld geführte papierlose Büro besteht nun (theoretisch) auch im Finanzamt.

---

<sup>56</sup> Rätke in: Klein, AO, § 87a, Rz. 50, 51; Ratschow in: Klein, AO, § 122a, Rz. 1-7; Kobor in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, § 87a, Rz. 30-35, 40; § 122, Rz. 226ff.; § 122a, Rz. 1 ff.

<sup>57</sup> AEAO zu § 122a Abs. 1; Das Format PDF/A wurde im Jahr 2005 von dem Unternehmen Adobe entwickelt und gilt als besonders geeignet für die langfristige Aufbewahrung von elektronischen Dokumenten die unveränderlich sein sollen.

<sup>58</sup> BT-Drs. 18/7457, Seite 52; Frotscher in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Erstkommentierung, Einleitung, Rz. 11.

#### 4. Erhebungsverfahren

Im Anschluss an die Bekanntgabe erfolgt die Realisation des materiell entstandenen (§ 38 AO) und formell festgesetzten (§ 155 AO) Steuerbetrages im Rahmen des Erhebungsverfahrens.<sup>59</sup> Im Regelfall geschieht die Erhebung, indem der Steuerpflichtige auf das mit dem Steuerbescheid verbundene Leistungsgebot (§ 254 AO) reagiert und den dort genannten Betrag an das Finanzamt überweist. Falls der Steuerpflichtige nicht zahlen kann oder zahlen will, werden die Finanzkasse und die Vollstreckungsstelle eines Finanzamtes aktiv und versuchen, den geschuldeten Betrag über eine Konten- oder Sachpfändung beizutreiben.

Das Erhebungsverfahren blieb durch die Änderungen, die mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens beschlossen wurden, unangetastet. Betroffen sind ausschließlich das Ermittlungsverfahren und das Festsetzungsverfahren.

---

<sup>59</sup> *Rüsken* in: Klein, AO, § 218, Rz. 2; *Schober* in: Gosch, AO/FGO, § 218 AO, Rz. 5; *Alber* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 218 AO, Rz. 3; *Loose* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 218 AO, Rz. 2; *Baum* in: Baum/Buse/Brandl, AO-eKommentar, § 218, Rz. 1.



## **C. Technische Entwicklung der Finanzverwaltung im Laufe der Zeit**

### **1. Anfänge der Automation**

Bis in die 90er Jahre des letzten Jahrhunderts hinein wurden die Steuererklärungs-vordrucke durch die Finanzämter ausschließlich in Papierform ausgegeben und die Steuerbescheide wurden, nach intensiver personeller Prüfung eines jeden einzelnen Steuerfalls, zunächst von Hand und später mit Schreibmaschine geschrieben.

Die ersten Schritte zur Einführung einer Computertechnologie in die Finanzverwaltung wurden bereits in den 50er Jahren des vergangenen Jahrhunderts unternommen. Schon damals wurde darüber gestritten, wie hoch der Grad der Automation im Steuerverwaltungsverfahren maximal sein durfte.<sup>60</sup>

Zunächst wurde damit begonnen, die Steuerbescheide maschinell auszugeben. Anstatt die Steuerbescheide handschriftlich zu verfassen, endete die Bearbeitung der Steuererklärungen nunmehr mit dem handschriftlichen Befüllen der Eingabebögen. In diese wurden die für glaubhaft befundenen Angaben der Steuerpflichtigen eingetragen. Die Bearbeitungsbögen wurden dann zentral von Datenerfassungskräften in einen Computer eingegeben, welcher anschließend die Steuerbescheide ausgab. Nach wie vor wurde jede in Papierform vorgelegte Steuererklärung von einem Bearbeiter intensiv, also vollumfänglich und personell, geprüft.

### **2. GNOFÄ**

Die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder betreffend die „Neuorganisation der Finanzämter und Neuordnung des Besteuerungsverfahrens“ vom 16. Februar 1976<sup>61</sup> (GNOFÄ 1976) und vom 4. März 1981<sup>62</sup> (GNOFÄ 1981), machten nur in Randbereichen Aussagen zum Einsatz technischer Hilfsmittel im Bereich der Steuerveranlagung. Es wurde lediglich klargestellt, dass die sogenannten Übernahmestellen bei ihrer Arbeit durch die automatische Datenverarbeitung unterstützt werden sollen. Ohne es explizit hervorzuheben, wurde hier erstmalig

---

<sup>60</sup> *Berger*, NVwZ 2018, 1260 (1260).

<sup>61</sup> Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder, Betreff: Neuorganisation der Finanzämter und Neuordnung des Besteuerungsverfahrens vom 16. Februar 1976, BStBl I 1976, Seite 88.

<sup>62</sup> Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder, Betreff: Neuorganisation der Finanzämter und Neuordnung des Besteuerungsverfahrens vom 4. März 1981, BStBl I 1981, Seite 270.

vom Bearbeitungsleitbild einer vollumfänglichen personellen Prüfung aller Angaben in der Steuererklärung abgewichen. Die Steuerfälle sollten seit dem in Kraft treten des Erlasses nur noch überschlägig und ohne Akten bearbeitet werden. Lediglich die in den Anlagen 1 und 2 aufgeführten Problemfelder sollten durch den Innendienst oder die Amtsbetriebsprüfungsstelle einer intensiven Prüfung unterzogen werden.

Der komplett überarbeitete gleichlautende Ländererlass vom 19. November 1996<sup>63</sup> (GNOFÄ 1997) stellt verstärkt darauf ab, sich bei der Bearbeitung der Steuerfälle auf das Wesentliche zu konzentrieren. Der für die Bearbeitung des Steuerfalls erforderliche zeitliche Aufwand sollte sich fortan an der *steuerlichen Bedeutung* orientieren. Bereits im Jahr 1993 stellte der Bundesrechnungshof fest, dass die Finanzämter durch die rückläufige Personalausstattung in zunehmendem Maße Schwierigkeiten hatten, ihren gesetzlichen Auftrag zu erfüllen.<sup>64</sup> Dieser bestand bereits damals und besteht auch noch heute in der gleichmäßigen Festsetzung und Erhebung von Steuern. Eine Abkehr von der bislang vorherrschenden personellen und vollumfänglichen Intensivprüfung war demzufolge unvermeidlich.

Um herauszufinden, ob ein Steuerfall von einer prüfungswürdigen steuerlichen Bedeutung ist, wurde neben der Expertise der Finanzbeamten erstmals auf Computerprogramme zurückgegriffen. Sofern ein Bearbeiter einen Steuerfall nicht bereits im Vorfeld personell für prüfungswürdig erachtet hatte, entschied nun ein Computersystem darüber, welche Steuerfälle einer personellen Prüfung unterzogen werden sollten. Mit dieser Neuerung wurde dem Bearbeiter erstmalig „das Ruder aus der Hand genommen“. Ab diesem Zeitpunkt gab die Maschine dem Menschen die Arbeit vor und nicht mehr umgekehrt. Auch über den Umfang der von den Bearbeitern anzustellenden Ermittlungsmaßnahmen entschied fortan der Computer. Aus dem „Kollege Computer“ wurde der „Chef Computer“. Je nachdem, welche Angaben ein Steuerpflichtiger in seiner Steuererklärung machte und wie hoch diese ausfielen

---

<sup>63</sup> Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder, Betreff: Neuorganisation der Finanzämter und Neuordnung des Besteuerungsverfahrens vom 19. November 1996, BStBl II 1996, Seite 1391.

<sup>64</sup> *Bundesrechnungshof*, Stellungnahme des Bundesrechnungshofes zur Lage der Steuerverwaltung vom 15. September 2003, Seite 11 mit Verweis auf Stellungnahme des Bundesrechnungshofes zur Lage der Steuerverwaltung vom 15. September 1993, Seite 1, Internetquelle.

(sowohl in absoluten Zahlen als auch in Relation zu den übrigen Angaben), differenzierte das Computersystem zwischen der Vorgabe einer *vollumfänglichen personellen Intensivprüfung* oder einer *eingeschränkten (punktuellen) Prüfung*, die sich lediglich auf einige Gesichtspunkte konzentrieren sollte. Steuerfälle, die vom System für nicht prüfungswürdig erachtet wurden, sollten fortan sogar ausschließlich automationsgestützt bearbeitet werden.

Da die Verbreitung und die potentiellen Einsatzmöglichkeiten der Informationstechnik vor über 20 Jahren noch nicht so weit vorangeschritten waren wie heute, bedurfte es ohne Zweifel klarer Vorgaben, die in das Computersystem eingearbeitet werden mussten. Diese Prüfungsparameter wurden von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder aufgestellt und an die Programmierer weitergegeben. Diese stellten nach Beendigung ihrer Programmierarbeit und der erfolgreichen Absolvierung einer Testphase den Bearbeitern in den Finanzämtern das fertige System zur Verfügung. Ein Einsatz selbstlernender Systeme war zu diesem Zeitpunkt noch undenkbar.

Neben diesen bundeseinheitlichen Vorgaben über die dem Grunde und der Höhe nach prüfungswürdigen Sachverhalte war es aber auch jedem Bundesland möglich, zusätzliche Prüffelder festzulegen. Hierüber entschieden die jeweiligen Oberfinanzdirektionen bzw. Landesämter für Steuern in Absprache mit den ihnen vorgesetzten Finanzministerien. Diese zusätzlichen Prüfkriterien konnten dann entweder im gesamten Bundesland oder nur einzelnen Finanzämtern angewandt werden.

Während die übergeordneten Behörden durchaus zufrieden mit den Bearbeitungsgrundsätzen aus den GNOFÄ 1997 waren, beklagten die mit der Ausführung beauftragten Finanzämter, dass die Bearbeitungsgrundsätze in der Praxis nicht umgesetzt werden könnten. Das vorhandene Personal reiche nicht aus, um selbst nur die durch die GNOFÄ 1997 festgelegten Prüffelder intensiv prüfen zu können.<sup>65</sup> Bezüglich der sachlichen Auswahl der Prüfkriterien wurde die fehlende Praxisnähe der Vorgaben bemängelt. Deshalb sahen sich die Finanzämter im Veranlagungsalltag gezwungen, von diesen Prüfkriterien zulasten der Bearbeitungsqualität abzuweichen.

---

<sup>65</sup> *Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Bericht des Bundesrechnungshofs vom 1. August 2006, Seite 37.

Der Bundesrechnungshof stellte sich in seinem neuerlichen Bericht aus dem Jahr 2006 auf die Seite der Finanzämter.<sup>66</sup> In diesem Bericht kam er zu dem Ergebnis, dass durch die verwendeten Computersysteme personeller Aufwand häufig in die falschen Themenfelder gesteckt werde. Es seien Bereiche, in denen es auch ohne Prüfung zu keinen nennenswerten Steuerausfällen gekommen wäre, detailliert geprüft worden. Währenddessen seien andere Themenfelder, in denen vom Bundesrechnungshof durch stichprobenartige Kontrollen höhere Steuerausfälle nachgewiesen wurden, ungeprüft geblieben oder wurden nicht in hinreichender Detailtiefe geprüft. Als maßgebliche Ursache dieser „Erhebungslücke“ identifizierte der Bundesrechnungshof die festgelegten Aussteuerungskriterien. Durch die viel zu stark komprimierte Verkennzifferung der Steuererklärung kam es zudem dazu, dass eine effektive und effiziente Kontrolle durch ein Computersystem nicht stattfinden könne.

In ihren jeweils nahezu zeitgleich durchgeführten Prüfungen kamen die Rechnungshöfe der Länder Niedersachsen<sup>67</sup>, Nordrhein-Westfalen<sup>68</sup>, Bayern<sup>69</sup>, Brandenburg<sup>70</sup> und Mecklenburg-Vorpommern<sup>71</sup> zu ähnlich vernichtenden Ergebnissen bezüglich der Bearbeitungsqualität. Durch den bloßen Vergleich der aktuell erklärten Werte mit den Daten aus der Vorjahresveranlagung, kam es dazu, dass viele Steuerfälle maschinell ausgesteuert wurden, obwohl diese gar nicht prüfungswürdig waren. Umgekehrt blieb aber auch eine hohe Anzahl an prüfungswürdigen Sachverhalten ungeprüft.

---

<sup>66</sup> *Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Bericht des Bundesrechnungshofs vom 1. August 2006, Seite 26 mit Verweis auf *Bundesrechnungshof*, Prüfungsmitteilung des Bundesrechnungshofs vom 18. Juni 2003.

<sup>67</sup> *Niedersächsischer Rechnungshof*, Jahresbericht des Niedersächsischen Rechnungshof 2003, Seite 57ff., Internetquelle.

<sup>68</sup> *Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen*, Jahresbericht des Landesrechnungshofs Nordrhein-Westfalen 2004, Seite 304ff., Internetquelle.

<sup>69</sup> *Bayrischer Oberster Rechnungshof*, Jahresbericht des Bayrischen Obersten Rechnungshofs 2001, Seite 108ff., Internetquelle.

<sup>70</sup> *Landesrechnungshof Brandenburg*, Jahresbericht des Landesrechnungshofs Brandenburg 2001, Seite 144ff., Internetquelle.

<sup>71</sup> *Landesrechnungshof Mecklenburg-Vorpommern*, Jahresbericht des Landesrechnungshofs Mecklenburg-Vorpommern 2001, Seite 79ff., Internetquelle.

Dieses Problem trat beispielsweise auf, wenn ein Arbeitnehmer in zwei aufeinander folgenden Jahren (Jahr 01 und Jahr 02) hohe Werbungskosten erklärt hat, deren Zusammensetzung sich aber grundlegend veränderte. Als Beispiel kann ein Arbeitnehmer dienen, welcher eine große Entfernung bis zu seinem Arbeitsplatz zurückzulegen hat. Bei diesem Pendler lagen im Jahr 01 hohe Werbungskosten aufgrund einer langen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte vor (Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG). Wenn der Steuerpflichtige zu Beginn des nächsten Jahres (Jahr 02) näher an seine erste Tätigkeitsstätte zieht, hat er auch in diesem Veranlagungszeitraum hohe Werbungskosten. Dieses Mal bestehen die Werbungskosten jedoch hauptsächlich aus Umzugskosten (R 9.9 LStR) und nur noch in geringfügigem Umfang aus der Geltendmachung der Entfernungspauschale.<sup>72</sup> Das bis dahin verwendete Risikomanagementsystem hätte den Sachverhalt im Jahr 02 nicht zur personellen Bearbeitung ausgesteuert, da die Werbungskosten in der Gesamtbetrachtung annähernd gleich hoch geblieben waren. Zu einer personellen Prüfung hätte das Computersystem den Steuerfall erst im dritten Jahr ausgesteuert, wenn nur noch geringfügige Entfernungspauschale von der neuen Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte geltend gemacht wird, da nun die Höhe der erklärten Werbungskosten sehr stark von den erklärten Werten des Vorjahres abweicht. Die geringe Entfernungspauschale des Jahres 03 wäre aber im Gegensatz zu den Umzugskosten aus dem Vorjahr nicht mehr prüfungswürdig; vor allem dann, wenn sie innerhalb des Werbungskostenpauschbetrages liegen würde (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG). Wenn im Jahr 04 die Steuererklärung des Jahres 03 bearbeitet wird, wäre die Veranlagung des zweiten Jahres mit den ungeprüften (und möglicherweise zu hoch geltend gemachten und im Steuerbescheid 02 berücksichtigten) Umzugskosten bereits formell und materiell bestandskräftig und

---

<sup>72</sup> Als Werbungskosten können die tatsächlichen Aufwendungen, die mit dem Umzug in Zusammenhang stehen, als Werbungskosten abgezogen werden. Die Obergrenze bilden die Kosten die nach dem Bundesumzugskostengesetz (BUKG) vom 11. Dezember 1990, BGBl I 1990, Seite 2682, zuletzt geändert durch Art. 7 des Gesetzes zur Änderung des Versorgungsrücklagegesetzes und weiterer Dienstrechtlicher Vorschriften vom 5. Januar 2017, BGBl I 2017, Seite 17 höchstens gezahlt werden können. Dies sind unter anderem Fahrtkosten für zwei Besichtigungsfahrten, die Umzugsfahrt selbst, Verpflegungsmehraufwand für den Umzugstag, doppelte Mietzahlungen und Nachhilfeunterricht für die Kinder.

selbst nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht mehr änderbar, sofern der Steuerpflichtige den Sachverhalt des Umzuges ordnungsgemäß deklariert hat.

Der Landesrechnungshof Mecklenburg-Vorpommern stellte im Zuge seiner Prüfung fest, dass die GNOFÄ 1997 in der Praxis nicht befolgt wurden. Aufgrund der hohen Menge an zu bewältigender Arbeit würden selbst Fälle mit erheblicher steuerlicher Bedeutung nicht intensiv bearbeitet. Zudem würden Unterlagen, die zu einer ordnungsgemäßen Fallbearbeitung grundsätzlich unverzichtbar gewesen wären, nicht angefordert.<sup>73</sup> Es bestehe ein *strukturelles Vollzugsdefizit* im Sinne der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts.<sup>74</sup> Nach den Erkenntnissen der Rechnungshöfe könnte eine Entlastung herbeigeführt werden, wenn den Bearbeitern mehr Zeit für das Kerngeschäft verbleiben würde und man die veranlagungsfremden Tätigkeiten reduzieren oder zumindest beschleunigen könnte.<sup>75</sup> Zu diesem Zeitpunkt machte die reine Veranlagungstätigkeit nur noch weniger als 40% der gesamten Arbeitszeit aus. Die übrige Arbeitszeit mussten die Bearbeiter für veranlagungsfremde Tätigkeiten aufwenden. Die Rechnungshöfe forderten unter anderem, eine bundesweit einheitliche kompatible Software einzuführen, um den gewünschten Rationalisierungseffekt zu erzielen.

Um trotz der angespannten Personalsituation der Masse an zu bearbeitenden Steuerfällen einigermaßen gerecht zu werden, entwickelten die Länder in den nachfolgenden Jahren eigenständige Risikomanagementsysteme, da ein bundeseinheitliches System auf absehbare Zeit noch nicht einsatzbereit war.

### **3. Projekt FISCUS**

Ab dem Jahr 1990 wurde mit dem Projekt „Föderales integriertes standardisiertes computerunterstütztes System“ (FISCUS) ein erster Schritt gewagt im Hinblick auf eine bundesweit einheitliche Digitalisierung der Steuerverwaltung.

---

<sup>73</sup> *Landesrechnungshof Mecklenburg-Vorpommern*, Jahresbericht des Landesrechnungshofs Mecklenburg-Vorpommern 2001, Internetquelle, Seite 81.

<sup>74</sup> BVerfG, Urteil vom 27. Juni 1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

<sup>75</sup> *Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Bericht des Bundesrechnungshofs vom 1. August 2006, Seite 51f.

Dieser Schritt war dringend erforderlich, da bis dahin jedes der alten Bundesländer sein eigenes Datenverarbeitungsprogramm entwickelte und pflegte.<sup>76</sup> Ein Austausch zwischen den Ländern fand nur sehr vereinzelt statt. Der Bundesrechnungshof bemängelte, dass eine zentrale Bündelung der knappen Programmierkräfte ebenso fehle wie eine gemeinsam abgestimmte einheitliche Vorgehensweise. Auch das Bundesministerium der Finanzen konnte ein Auseinanderdriften der IT-Systeme nicht verhindern. Nach § 20 Abs. 1 Finanzverwaltungsgesetz 1971 (FVG 1971)<sup>77</sup> oblag es den zuständigen obersten Landesbehörden, Art, Umfang und Organisation des Einsatzes der automatischen Einrichtungen für die Festsetzung und Erhebung von Steuern, die von den Landesfinanzbehörden verwaltet wurden, zu bestimmen. Der zweite Halbsatz des Absatzes 1 enthielt lediglich den Passus, dass zur Gewährung gleicher Programmergebnisse und eines ausgewogenen Leistungsstandards Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen herbeizuführen war. Das Bundesministerium der Finanzen war folglich nicht mit einem Weisungsrecht gegenüber den Ländern ausgestattet. Es konnte lediglich in *beratender Funktion* mit den Ländern in einen Dialog treten.

Eine Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes mit dem Ziel einer partiellen Kompetenzübertragung auf den Bund zum Zwecke der Vereinheitlichung im Bereich der Digitalisierung war zunächst nicht geplant.

Der geschätzte Kostenrahmen des Projektes FISCUS belief sich im ersten Entwurf auf 734 Mio. DM, umgerechnet rund 375 Mio. Euro.<sup>78</sup> Angedacht war, dass die Digitalisierung in den beiden Kernbereichen Veranlagung und Erhebung Ende des Jahres 2003 abgeschlossen sein sollte. Im Projekt FISCUS wurde aber nicht nur in diesen beiden Kernbereichen gearbeitet. Parallel hierzu liefen auch mehrere andere Unterprojekte. Dies waren neben dem Produkt ELSTER auch Programme für die Vollstreckung, die Grunderwerbsteuer, die Buß- und Strafsachenstelle, die Steuerfahndung sowie eine Software für die automatische Erfassung von Steuererklärungen im Scannerverfahren. Auf diesen steuerlichen „Nebenkriegsschauplätzen“ konnten Erfolge erzielt werden, nicht jedoch in den Kernbereichen der Veranlagung

---

<sup>76</sup> *Bundesrechnungshof*, Stellungnahme des Bundesrechnungshofes zur Lage der Steuerverwaltung vom 15. September 1993, Seite 8f., Internetquelle.

<sup>77</sup> Finanzverwaltungsgesetz vom 30. August 1971, BGBl I 1971, Seite 1426.

<sup>78</sup> LT NRW-Drs. 13/108.

und der Erhebung. In diesen beiden Bereichen entstanden im Laufe der Jahre keine verwendbaren Programme.

Ziel des Projektes FISCUS war es, die Organisationsabläufe in der Steuerverwaltung zu vereinheitlichen oder zumindest weitestgehend zu homogenisieren. Die angestrebte Vereinheitlichung sollte zu einer Effizienzsteigerung der deutschen Steuerverwaltung und somit zu Kosteneinsparungen führen.<sup>79</sup> Durch eine zentrale Programmierung und Pflege der Software sollte der Synergieeffekt herbeigeführt werden, dass sich nicht 16 verschiedene Landesfinanzverwaltungen mit demselben Problem auseinandersetzen müssen, nämlich der Umsetzung derselben Steuergesetzgebung in ein IT-System. Zudem sollte durch diese einheitliche Programmversion der Datentransfer zwischen den Bundesländern erleichtert werden. Es sollte fortan nicht mehr dazu kommen, dass Datensätze an der Schnittstelle zweier Programme hängen blieben. Gerade im Hinblick auf die immer weiter steigende Mobilität der Steuerpflichtigen innerhalb Deutschlands sollte dies zu einer spürbaren Entlastung führen.

Das Projekt verlief nicht so erfolgversprechend, wie es sich die Initiatoren zunächst gewünscht hatten. Selbst heutzutage sind bundesländerübergreifende Aktenabgaben auf elektronischem Wege immer noch nicht möglich. Nach wie vor muss das abgebende Finanzamt die gesamte elektronische Akte (eAkte), inklusive der dazugehörigen Kontoauszüge aus der Finanzkasse, ausdrucken und diesen „Papierberg“ anschließend per Post an das aufnehmende Finanzamt übersenden. Dort muss ein Mitarbeiter mit Hilfe dieser Daten den Steuerfall händisch in seinem System neu anlegen. Diese Tätigkeit ist nicht nur sehr zeit-, sondern auch (personal-)kostenintensiv und durch die Übertragungsfehleranfälligkeit bei personellen Eingaben in höchstem Maße ineffizient. Dasselbe Problem des Medienbruchs besteht auch bei der Auswertung der gesondert und einheitlichen Feststellungen (ESt4B-Mitteilungen).<sup>80</sup>

---

<sup>79</sup> *Senatsverwaltung der Finanzen des Landes Berlin*, Schreiben vom 4. Oktober 2004, III C 2 – O 2200 – 3/98, Seite 4; LT NRW-Drs. 13/108, Seite 3.

<sup>80</sup> BT-Drs. 19/9922, BT-Drs. 19/17023; Hessischer Landtag Drs. 20/4414; Landtag Baden-Württemberg-Drs. 20/4414.



Erstmals kamen die Probleme in der Finanzministerkonferenz am 4. Mai 2000 zur Sprache. In einer erneuten Sitzung am 29. Juni 2000 wurde beschlossen, das Projekt nicht mehr im Rahmen einer Bund/Länder-Arbeitsgruppe, sondern im Rahmen einer eigenständigen GmbH fortzuführen. Warum eine eigenständige GmbH die bessere Organisationsform sein sollte, wurde nicht schriftlich fixiert.

Als Ursache für die misslungene Umsetzung der zweifelsohne guten Ideen machten die Rechnungshöfe der Länder Schleswig-Holstein, Berlin, Sachsen, Bayern, Brandenburg und Berlin sowie der Bundesrechnungshof in ihren internen Berichten unter anderem ein unzureichendes Projektmanagement aus.<sup>81</sup> Wenn an diesem nichts geändert werden würde, käme es zum Scheitern des Projektes und es entstände dem Fiskus ein Schaden in hoher dreistelliger Millionenhöhe. Zudem befand sich das Projekt FISCUS, als es in der Finanzministerkonferenz am 26. Oktober 2000 diskutiert wurde, bereits mehr als zwei Jahre in Verzug. Aufgrund dessen war bereits absehbar, dass die angestrebte Fertigstellung der Kernelemente Festsetzung und Erhebung Ende des Jahres 2003 nicht mehr eingehalten werden konnte. Ungeachtet der soeben angeführten Probleme hielten die Vertreter der verschiedenen Finanzverwaltungen an der Fortführung dieses Projektes fest, da sie die Notwendigkeit erkannten und die Wirtschaftlichkeit nach wie vor gegeben sahen.<sup>82</sup>

Einen weiteren Rückschlag erhielt das Projekt FISCUS durch die bayrische Landesfinanzverwaltung.<sup>83</sup> Diese wollte sich nicht weiter am Projekt beteiligen. Nach ihrer Auffassung sei es zweckmäßiger, die bestehenden technischen Möglichkeiten der Landesfinanzverwaltungen zusammenzuführen und auf dieser neu geschaffenen bundeseinheitlichen Basis weiterzuentwickeln, als ein komplett neues EDV-System zu entwickeln. Zudem konstatierten die Vertreter des Freistaats, wie schon vorher die Rechnungshöfe, dass es bei der Umsetzung des Projektes FISCUS Probleme bei der Personalbeschaffung und der Organisation gebe. Es fehle der FISCUS-GmbH sowohl an einer gut aufgestellten internen Organisation als auch an

---

<sup>81</sup> BT-Drs. 13/8550; LT NRW-Drs. 13/108, Seite 2; *Senatsverwaltung der Finanzen des Landes Berlin*, Schreiben vom 4. Oktober 2004, III C 2 – O 2200 – 3/98.

<sup>82</sup> LT NRW-Drs. 13/108, Seite 5.

<sup>83</sup> LT NRW-Drs. 13/108, Anlage: Erklärung des Freistaates Bayern in der Finanzministerkonferenz am 29. Juni 2000.

einem klaren zeitlichen Umsetzungsrahmen. Gesellschafter der FISCUS-GmbH wurden deshalb nur die verbliebenen 15 Bundesländer.

Zusammen mit den neuen Bundesländern und dem Saarland gründete Bayern noch im Jahr 2000 das System "Evolutionär orientierte Steuersoftware" (EOSS), als Gegenentwurf zum Projekt FISCUS. Dies führte zu dem unerwünschten Ergebnis, dass sich in Deutschland zwei Programmierverbände etablierten.<sup>84</sup>

Erschwerend kam hinzu, dass die Firma IBM, mit welcher die Finanzverwaltung als externem IT-Dienstleister zusammenarbeitete, Ende des Jahres 2000 überraschend die Zusammenarbeit zum 31. Dezember 2001 aufkündigte. Das verwendete Frameworkmodul „San Francisco“ sollte mit Ablauf des Kooperationsvertrages vom Markt genommen werden.<sup>85</sup> Ein adäquater Ersatz durch andere Fremdfirmen wie z. B. SAP war nicht möglich. Aufgrund des eingeschränkten Abnehmerkreises (ausschließliche Verwendungsmöglichkeit innerhalb der deutschen Finanzverwaltung) sahen diese die Wirtschaftlichkeit einer Kooperation nicht gegeben.

Infolge dieser Rückschläge und der zunehmenden Kritik aus verschiedenen Landesrechnungshöfen beschlossen die Finanzminister am 23. Juni 2005 die Liquidation der FISCUS-GmbH zum 31. März 2006.<sup>86</sup> Bis zum Jahr 2003 wurden schätzungsweise bis zu 900 Mio. Euro an Steuergeldern in diesem Projekt vernichtet. In Anbetracht dessen, dass das Projekt noch zwei Jahre weiterlief und anschließend abgewickelt werden musste, wird sich der Gesamtschaden wohl im zehnstelligen Bereich bewegen., also ca. dem Dreifachen des ursprünglich kalkulierten Betrages.

#### **4. Eigeninitiativen der Länder**

Als einige der Länder merkten, dass das Projekt FISCUS nicht zu dem erwünschten Erfolg führen würde, versuchten sie, parallel zu dem immer noch laufenden FISCUS-Projekt eigene Computersysteme zu entwickeln.

---

<sup>84</sup> *Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Bericht des Bundesrechnungshofs vom 1. August 2006, Seite 51f.

<sup>85</sup> LT NRW-Drs. 13/108, Seite 4.

<sup>86</sup> *Senatsverwaltung der Finanzen des Landes Berlin*, Schreiben vom 1. November 2005, III E – O 2200 – 3/98, Seite 5.

### a) Rheinland-Pfalz

Als erstes Bundesland setzte Rheinland-Pfalz im Jahr 2000 ein eigenständig entwickeltes Risikomanagementsystem ein.<sup>87</sup> Dieses hatte zum Ziel, *gewichtige Steuerfälle* maschinell für eine sachliche Prüfung durch einen Bearbeiter auszuwählen. Als *gewichtig* wurden Steuerfälle angesehen, die mit *hohen Steuereinnahmen* verbunden waren. Welche Steuerfälle demnach als prüfungswürdig gelten sollten, sollte sich nach der Höhe der in der Steuererklärung enthaltenen Werte und den Hinweisen, die die Bearbeiter in den früheren Jahren gemacht hatten, richten. Dieses Projekt wurde zunächst in vier Finanzämtern pilotiert und nach einer Prüfung durch den Landesrechnungshof im Jahr 2003 ab dem Jahr 2004 flächendeckend eingesetzt. In der Zwischenzeit wurde das Risikomanagementsystem, welches auch als „Black-Box-Verfahren“ bezeichnet wurde, entsprechend den Beanstandungen des Landesrechnungshofs modifiziert.

Der Landesrechnungshof Rheinland-Pfalz monierte die maschinellen Aussteuerungskriterien. Diese führten dazu, dass 70 % der ausgesteuerten Fälle keiner personellen Prüfung hätten zugeführt werden müssen. Die personelle Überprüfung führte insoweit zu keiner Abweichung der tatsächlich festgesetzten Einkommensteuer von der Einkommensteuer, die festgesetzt worden wäre, wenn die Fälle vollständig maschinell bearbeitet worden wären.<sup>88</sup> Andererseits stellte der Landesrechnungshof bei seiner knapp 6.000 Fälle umfassenden Prüfung fest, dass über die Hälfte der stichprobenhaft ausgewählten Fälle, die keiner personellen Bearbeitung zugeführt worden sind, hätten überprüft werden müssen. Der Landesrechnungshof schätzte die dadurch entstehenden Steuermindereinnahmen auf ca. 10 Mio. Euro pro Jahr.

Das von Rheinland-Pfalz entwickelte System arbeitete zweiteilig. In einem ersten Schritt wurden diejenigen Steuererklärungen herausgefiltert, die eine *vertiefte Gesamtfallprüfung* durch einen Bearbeiter erforderten. Aus den übrigen Steuererklärungen steuerte das System alle Steuererklärungen aus, bei denen ein risikobehafteter Sachverhalt erklärt worden war. Diese Steuererklärungen wurden nur *punktuell* personell bearbeitet. Geprüft wurde in derartigen Fällen nur das vom Risikomanagementsystem identifizierte Prüffeld. Übrig blieben nach diesen beiden Schritten

---

<sup>87</sup> *Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Bericht des Bundesrechnungshofs vom 1. August 2006, Seite 99ff.

<sup>88</sup> *Rechnungshof Rheinland-Pfalz*, Jahresbericht 2003, Seite 72ff.

diejenigen Steuerfälle, die vom System als nicht risikobehaftet erachtet wurden. Diese wurden mit den von den Steuerpflichtigen erklärten Werten vollmaschinell veranlagt.

#### **b) Bayern**

Der Freistaat Bayern begann kurze Zeit später, ein ähnliches System für den Arbeitnehmerbereich zu entwickeln.<sup>89</sup> Da die ostdeutschen Bundesländer mit Bayern durch den EOSS-Verbund zusammenhingen, begannen Thüringen, Sachsen-Anhalt und Berlin ebenfalls damit, das bayrische System zu pilotieren und anschließend flächendeckend einzuführen. Dieses bayrische System sah genau wie das rheinland-pfälzische System vor, dass zunächst die steuerlich nicht risikobehafteten Fälle von den Übrigen getrennt wurden. Wenn ein Steuerfall systembedingt für risikoarm befunden wurde und auch zuvor kein Bearbeiter über einen sogenannten „P-Merker“ manuell in den Prozess eingegriffen hatte, wurde der Steuerfall maschinell zur sofortigen Bescheiderstellung freigegeben. Die Aussteuerungskriterien wurden vom Landesamt für Steuern vorgegeben und nicht veröffentlicht.

#### **c) Nordrhein-Westfalen**

Nordrhein-Westfalen setzte seit dem Jahr 2003 auf den Einsatz eines Risikomanagementsystems.<sup>90</sup> Zunächst wurden die Papiererklärungen elektronisch erfasst, ohne eine Prüfung der darin enthaltenen Angaben vorzunehmen.

Nach der manuellen Datenerfassung der Papiererklärungen wurden die aus diesen Erklärungen gewonnenen Datensätze zusammen mit den Daten aus den elektronisch übermittelten Steuererklärungen durch ein Risikomanagementsystem überprüft. Sofern sich im ersten Schritt der Plausibilitätsprüfung keine Unstimmigkeiten ergaben oder sonstige Auswahlkriterien einschlägig waren, wurden die Steuerfälle erklärungsgemäß vollautomatisch veranlagt. Alle übrigen Steuerfälle wurden einer personellen Prüfung zugeführt.

---

<sup>89</sup> *Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Bericht des Bundesrechnungshofs vom 1. August 2006, Seite 100.

<sup>90</sup> *Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Bericht des Bundesrechnungshofs vom 1. August 2006, Seite 100f.

Bemerkenswert an diesem Risikomanagementsystem war die Tatsache, dass sich die Landesfinanzverwaltung Nordrhein-Westfalen dazu entschied, die Aussteuerungskriterien zu veröffentlichen. Diese waren an die GNOFÄ 1997 angelehnt, umfassten daneben aber auch noch weitere Kriterien, wie z.B. ausländischen Arbeitslohn.

#### **d) Baden-Württemberg**

Da dem Bundesland Baden-Württemberg die Qualitätssicherungsaufgabe des Projektes FISCUS oblag, hielt man dort sehr lange an der weiteren Verfolgung dieses Projektes fest.<sup>91</sup> Deshalb begann Baden-Württemberg erst relativ spät damit, für seine landeseigene Finanzverwaltung eine vom Projekt FISCUS unabhängige Software zu entwickeln, die speziell auf die eigenen Bedürfnisse zugeschnitten war. Im Gegensatz zu anderen Bundesländern legte Baden-Württemberg seinen Entwicklungsschwerpunkt nicht auf die Implementierung eines eigenständigen Risikomanagementsystems, sondern arbeitete verstärkt am Projekt „Steuererklärungen scannen, archivieren und maschinell bearbeiten“ (SESAM). Das Scannerverfahren führte ebenfalls zu einer Zeitersparnis, da die Angaben aus den gescannten Steuererklärungen nicht mehr personell erfasst werden mussten.

#### **e) Berlin**

Während sich die anderen Länder überwiegend darauf konzentrierten, welche Steuererklärungen zukünftig noch einer personellen Prüfung zugeführt werden sollen und wie intensiv diese auszufallen hat, arbeitete das Land Berlin zusammen mit den Bundesländern Baden-Württemberg, Bremen und Schleswig-Holstein am Verfahren **Veranlagung am Bildschirm** (VERBIS).<sup>92</sup> Ziel dieses Projektes war es, die bisherige Aktenführung in Papierform zu ersetzen, durch eine vollständig digitale Arbeitsweise.

---

<sup>91</sup> LT NRW-Drs. 13/108, Seite 4.

<sup>92</sup> *Senatsverwaltung der Finanzen des Landes Berlin*, Schreiben vom 1. November 2005, III E – O 2200 – 3/98, Seite 3.

## 5. ELSTER

Durch das im Projekt FISCUS erstellte Programmmodul ELSTER war es ab dem 1. Januar 2000 möglich, Steuererklärungen elektronisch beim Finanzamt einzureichen.<sup>93</sup> Die Erfassungstätigkeit sollte in den Verantwortungsbereich der Steuerpflichtigen verlagert werden. Den Bediensteten der Finanzämter sollte damit die mühselige und zeitraubende Erfassungstätigkeit erspart werden. Damit sollte der zuvor geäußerten Forderung des Bundesrechnungshofs Rechnung getragen werden. Dieser forderte, dass den Bearbeitern bei den Veranlagungsarbeiten mehr Zeit bleiben sollte für eine intensivere Überprüfung der Angaben. Zudem sollten durch die elektronische Datenübermittlung an das Finanzamt Übernahmefehler minimiert werden. Diese entstanden immer dann, wenn ein Mitarbeiter eine händisch ausgefüllte Steuererklärung manuell in das Computersystem eingeben musste.

Durch die Möglichkeit, die Steuererklärung elektronisch einreichen zu können, wurden die Steuerpflichtigen erstmals aktiv in den Prozess der Digitalisierung einbezogen. Sämtliche vorangegangenen Maßnahmen fanden ausschließlich verwaltungsintern statt. In der Bevölkerung stieß dieses neue Verfahren zunächst auf keine große Akzeptanz, da zusätzlich zur elektronischen Erklärung noch eine ausgedruckte und handschriftlich unterschriebene *komprimierte* Steuererklärung beim Finanzamt einzureichen war. Daran änderte auch die Tatsache nichts, dass die Finanzbehörden bei deren Einführung eine bevorzugte Bearbeitung der elektronischen Erklärungen versprochen sowie auf die Einreichung von Belegen zu verzichten, sofern die Steuerpflichtigen diese auf Verlangen der Finanzämter vorhielten.<sup>94</sup> Bis zum Jahr 2005 wurde ELSTER im Bundesdurchschnitt von weniger als 5 % der Steuerpflichtigen genutzt.

Abhilfe schaffte erst der nächste Automationsschritt. Auf Drängen der Präsidenten der Bundessteuerberaterkammer und der Steuerberatungskammern der Länder wurde auf die bis dahin bestehende Forderung einer qualifizierten elektronischen

---

<sup>93</sup> LT NRW-Drs. 13/108, Seite 4.

<sup>94</sup> *Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Bericht des Bundesrechnungshofs vom 1. August 2006, Seite 95.

Signatur verzichtet.<sup>95</sup> Stattdessen wurde ab dem 28. September 2005 die Möglichkeit der *authentifizierten* Datenübermittlung eröffnet. Bei diesem heute immer noch angewandten Verfahren erhält zunächst jeder Steuerpflichtige auf Antrag ein elektronisches Zertifikat. Dafür muss er sich zuvor gegenüber den Finanzbehörden legitimieren. Dieses ELSTER-Zertifikat dient als eine Art „Personalausweis“ gegenüber dem Finanzamt und ist geeignet, die durch § 150 Abs. 3 AO geforderte eigenhändige Unterschrift in der Papiersteuererklärung zu ersetzen.<sup>96</sup> Die Zertifikatsdatei kann von den Steuerpflichtigen über die ELSTER-Website<sup>97</sup> heruntergeladen werden. Zudem besteht auch die Möglichkeit, einen Sicherheitstick oder eine Signaturkarte als Identitätsnachweis zu verwenden.

Nach Implementierung der authentifizierten Erklärung stieg die Akzeptanz in der Bevölkerung sprunghaft von 1,8 Mio. elektronisch eingereichten Steuererklärungen im Jahr 2004 auf knapp 3,6 Mio. im Jahr 2005 an; eine Verdoppelung binnen eines Jahres. Heutzutage werden über 31 Mio. Steuererklärungen elektronisch übermittelt.<sup>98</sup> Selbst wenn man nur isoliert die Einkommensteuererklärungen betrachtet, entspricht dies einem Anteil von mehr als 50%.<sup>99</sup> Es gilt jedoch zu berücksichtigen, dass die elektronische Übermittlung mittlerweile nicht mehr nur ein freiwilliges Serviceangebot der Finanzverwaltung darstellt, sondern für eine Vielzahl von Steuerbürgern gesetzlich vorgeschrieben ist, vgl. *Kapitel I.C.7 KONSENS, Seite 37*.

---

<sup>95</sup> BMF-Niederschrift über die Sitzung der Referatsleiter/-innen Abgabenordnung I/2004 vom 1. April 2004.

<sup>96</sup> *Schindler* in: Gosch, AO/FGO, § 150 AO, Rz. 25; *Heuermann* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 150 AO, Rz. 36a; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 150 AO, Rz. 27; *Szymczak* in: Baum/Buse/Brandl, AO – eKommentar, § 150, Rz. 14.

<sup>97</sup> [www.elster.de](http://www.elster.de).

<sup>98</sup> Für den Veranlagungszeitraum 2021 wurden bis zum 1. April 2022 insgesamt 31,6 Mio. Steuererklärungen elektronisch übermittelt. Diese Zahl betrifft jedoch nicht nur Einkommensteuererklärungen, sondern schließt auch Umsatz- und Gewerbesteuererklärungen mit ein. Eine Übersicht über die Entwicklung im Laufe der letzten Jahre ist auf der Website [www.elster.de](http://www.elster.de) in der Kategorie Presse und Medien – aktuelle Zahlen zu finden.

<sup>99</sup> *Bund der Steuerzahler e.V.*, Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, Internetquelle.

Auch in den Finanzämtern stieß das ELSTER-Verfahren zunächst auf großen Widerstand, da die komprimierten Steuererklärungsformulare optisch sehr stark von den seit Jahrzehnten bekannten Papiersteuererklärungen abwichen. Trotz der Vorarbeit der Steuerpflichtigen musste noch eine Vielzahl von verwaltungsinternen Kennziffern nacherfasst werden, damit ein Steuerfall der elektronischen Bescheid-erstellung zugeführt werden konnte. Die Nachteile überwogen zunächst gegenüber den Vorteilen. Durch die optischen und technischen Verbesserungen im Laufe der Jahre und einen eintretenden Gewöhnungseffekt stieg die Akzeptanz der elektronischen Steuererklärung auch innerhalb der Finanzverwaltung immer stärker an. Jüngere Mitarbeiter können sich heutzutage kaum mehr vorstellen, wie zeitaufreibend die Bearbeitung früher ablief, da die händische Erfassung einer Papiersteuererklärung nur noch zu Ausbildungszwecken und in Ausnahmefällen, wie eines nicht erfolgreich verlaufenen Scannvorgangs, erfolgt.

## **6. Thesenpapier Mai 2001**

Von der französischen Finanzverwaltung wurde im Jahr 1999 eine Studie in Auftrag gegeben, die die verschiedenen europäischen Finanzverwaltungen im Hinblick auf Effizienz und Effektivität vergleichen sollte.<sup>100</sup> In dieser Studie schnitt sowohl der Auftraggeber selbst als auch die Bundesrepublik Deutschland sehr schlecht ab. Bereits zwei Jahre zuvor analysierte das Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung (RWI) das Verhältnis zwischen den Verwaltungskosten der Besteuerung und dem Steueraufkommen im internationalen Vergleich. Auch diese Studie führte zu dem Ergebnis, dass das Besteuerungsverfahren in Deutschland sehr ineffektiv sei.<sup>101</sup> Die umfangreichste Studie aus dieser Zeit stammt jedoch vom Weltwirtschaftsforum. Dieses analysierte die Transparenz und die Effizienz der Steuersysteme in 102 Staaten weltweit. Diese Studie platzierte Deutschland abgeschlagen auf dem letzten Platz, weit hinter Entwicklungsländern wie Haiti, der Dominikanischen Republik oder dem Tschad. Auf Grund dieser Studien stellte der

---

<sup>100</sup> *Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Bericht des Bundesrechnungshofs vom 1. August 2006, Seite 129.

<sup>101</sup> *Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht Juli 2003, Seite 81ff., Internetquelle.



Bund eigene Ermittlungen an, um herauszufinden, wie es um seine Finanzverwaltung bestellt war. Die Finanzministerkonferenz des Bundes und der Länder beschloss Anfang Mai 2000 hierzu entsprechende Schritte einzuleiten.<sup>102</sup>

Unabhängig davon kamen die Referatsleiter Organisation des Bundesministeriums der Finanzen und der Landesfinanzministerien in einer ihrer Sitzungen zu dem Ergebnis, dass dringender Handlungsbedarf bestehe, die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens voranzutreiben. Die Mitglieder einer für dieses Reformvorhaben ins Leben gerufenen Arbeitsgruppe stellten fest, dass andere Industriestaaten weltweit, wie zum Beispiel Norwegen, Schweden, Finnland, die Niederlande, Frankreich, Österreich, Spanien, Irland, Estland und die Vereinigten Staaten von Amerika bereits viel größere Schritte im Bereich der Automation vorgenommen hatten. So wurden bereits zu diesem Zeitpunkt in den soeben erwähnten Ländern die Steuererklärungen überwiegend in elektronischer Form abgegeben. Zudem war es in Schweden, Estland und Finnland bereits möglich, sich die Steuererklärung vom Finanzamt mit den diesem vorliegenden Daten, wie zum Beispiel Arbeitslohn oder Rente, vorausfüllen zu lassen und anschließend elektronisch an das Finanzamt zurückzusenden.

Die Referatsleiter einigten sich darauf, ein Thesenpapier zu verfassen, in welchem dargelegt werden sollte, wie sich die Effizienz und die Effektivität der Steuerverwaltung steigern ließe, damit Deutschland im Bereich der Digitalisierung nicht vollständig den Anschluss an andere westliche Staaten verliere. Das in der Referatsleiterkonferenz im November desselben Jahres abgestimmte Thesenpapier wurde den Abteilungsleitern vorgelegt und sollte nach dem Wunsch der Initiatoren auch in der nächsten Finanzministerkonferenz behandelt werden.

Aufgrund einiger Änderungswünsche der Abteilungsleiter kam es dazu, dass das Thesenpapier erst in der Finanzministerkonferenz am 28. Juni 2001 auf der Tagesordnung stand. Diese nahm das Thesenpapier ohne einen Beschluss zu fassen zur Kenntnis, wollte aber nach Ablauf eines Jahres eine Evaluation über das Zusammenspiel der Organisationsabteilung mit der Steuerabteilung vorgelegt bekommen. Aufgrund einiger Änderungswünsche am Ergebnis der Evaluation kam es dazu,

---

<sup>102</sup> BMF Niederschrift über die Sitzung der Referatsleiter/innen Abgabenordnung I/2004 vom 1. April 2004, Seite 6ff.

dass die Abteilungsleiter der Finanzministerkonferenz erst am 24. Oktober 2002 eine erstmalige Evaluation vorlegen konnten. Diese wurde wiederum lediglich zur Kenntnis genommen, ohne explizite Arbeitsaufträge an das Bundesministerium der Finanzen oder die Landesfinanzministerien zu verteilen.

Auch ein vom Bundesministerium der Finanzen angefertigtes Gutachten, welches die Forderungen der Abteilungsleiter nach einer Neuorganisation der Steuerverwaltung bekräftigte, wurde von der Finanzministerkonferenz ohne weitere Veranlassung zu den Akten genommen.

Ein Kernpunkt des Thesenpapiers war der Aufbau einer Bundesfinanzverwaltung mit einem einheitlichen IT-System.<sup>103</sup> Ohne die mühselige Abstimmung zwischen den Ländern hätte das in den 90er Jahren begonnene Projekt FISCUS wahrscheinlich binnen weniger Jahre einsatzbereit sein können und statt eines Milliardenbetrages an Steuergeldern zu verschwenden hätte der allen anderen Ressorts zur Verfügung stehende Staatsetat gesteigert werden können.<sup>104</sup> Die Referatsleiter befürworteten das angestrebte FISCUS-Projekt voranzutreiben, um das Steueraufkommen auch für die Zukunft zu sichern. Dazu müsste allerdings das Bundesland Bayern wieder in den FISCUS-Verbund eintreten und von seinem eingeschlagenen Sonderweg EOSS Abstand nehmen. Des Weiteren forderte die Kommission in ihrem Thesenpapier vom Bundestag und Bundesrat, eine Grundgesetzänderung dahingehend vorzunehmen, dass die Verwaltungskompetenz der Gemeinschaftsteuern aus Art. 108 Abs. 2 GG auf den Bund übertragen wird und eine Bundesfinanzverwaltung aufgebaut werden kann.

Weitere Forderungen der Referatsleiter Organisation waren der Ausbau von elektronischen Übermittlungsverfahren, die Verbesserung des elektronischen Datenaustausches zwischen den Finanzämtern, aber auch mit anderen Behörden und Institutionen wie Banken und der Übergang vom Veranlagungsverfahren zum Steueranmeldeverfahren.<sup>105</sup>

---

<sup>103</sup> BMF Niederschrift über die Sitzung der Referatsleiter/ innen Abgabenordnung I/2004 vom 1. April 2004, Seite 5.

<sup>104</sup> LT NRW-Drs. 13/108, Seite 1.

<sup>105</sup> *Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Bericht des Bundesrechnungshofs vom 1. August 2006, Seite 89.

Mangels eines politischen Durchsetzungswillens kam es lediglich dazu, dass die Untersuchung Impulse lieferte, wie die technischen Möglichkeiten verbessert werden könnten. In der Praxis kam es jedoch zu keiner Umsetzung.

## 7. KONSENS

Die Finanzministerkonferenz beschloss am 9. April 2004 einstimmig, die konkurrierenden Entwicklungen des FISCUS-Verbundes und des EOSS-Verbundes zu beenden und die beiden Programmierverbände wieder zusammenzuführen.<sup>106</sup> In einem neuen Verfahren sollte nun eine einheitliche Software für das gesamte Bundesgebiet entwickelt, beschafft und eingesetzt werden.<sup>107</sup> Diese sollte das gesamte Besteuerungsverfahren umfassen, von der Ermittlung bis zur Vollstreckung. Dazu wurde das Projekt "**Koordinierte neue Software-Entwicklung der Steuerverwaltung**" (KONSENS) ins Leben gerufen. Dieses Konzept sollte im Gegensatz zum Projekt FISCUS nicht in einer eigenständigen Gesellschaft verfolgt werden, sondern im Rahmen von Arbeitsgruppen, die aus Vertretern der Finanzverwaltungen der Länder bestehen. Die Koordination der verschiedenen Arbeitsgruppen sollten die Länder Baden-Württemberg, Bayern, Hessen, Nordrhein-Westfalen und Niedersachsen unter Beteiligung des Bundesministeriums der Finanzen übernehmen.<sup>108</sup> Jede einzelne Arbeitsgruppe sollte sich mit einem speziellen Programmteil beschäftigen, welcher zuvor mit allen anderen Arbeitsgruppen abgestimmt wurde. Die rechtliche Grundlage dieser Zusammenarbeit bot das Verwaltungsabkommen KONSENS, welches zum 1. Januar 2007 in Kraft trat.<sup>109</sup>

Die neue bundeseinheitliche Steuersoftware sollte nicht nur in den Kernbereichen Veranlagung und Erhebung zum Einsatz kommen, sondern darüber hinaus auch andere Bereiche integrieren, wie zum Beispiel die Möglichkeit LUNA<sup>110</sup>-Abfragen

---

<sup>106</sup> Senatsverwaltung der Finanzen des Landes Berlin, Schreiben vom 4. Oktober 2004, III C 2 – O 2200 - 3/98, Seite 7.

<sup>107</sup> *Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Bericht des Bundesrechnungshofs vom 1. August 2006, Seite 85.

<sup>108</sup> *Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Bericht des Bundesrechnungshofs vom 1. August 2006, Seite 107.

<sup>109</sup> BT-Drs. 18/12589, Seite 132.

<sup>110</sup> LUNA = **L**änder**u**mfassende **N**amens**a**bfrage.

durchführen zu können. Des Weiteren sollte allen Bearbeitern deutschlandweit der Zugriff auf Datenbanken und Programme wie ZAUBER<sup>111</sup>, USLO<sup>112</sup>, ATLAS<sup>113</sup>, ISI<sup>114</sup> und OZEAN<sup>115</sup> offenstehen und es sollte ihnen ermöglicht werden, Kontrollmaterial auf elektronischem Wege auszutauschen und auszuwerten.<sup>116</sup> Die Datenbank ZAUBER dient der Bekämpfung der Steuerhinterziehung im Bereich der Umsatzsteuer durch die Speicherung und Auswertung von Umsatzsteuerbetrugsfällen und Entwicklung von Risikoprofilen.<sup>117</sup> Die Datenbank USEG<sup>118</sup> dient der Umsetzung des Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystems (MIAS). Mit Hilfe der darin gespeicherten Daten soll ebenfalls eine bessere Kontrolle umsatzsteuerlicher Sachverhalte stattfinden können. Sie wird aus allen Mitgliedstaaten der Europäischen Union mit Daten gespeist und für Deutschland beim Bundeszentralamt für Steuern geführt. Abgefragt werden können diese Daten über die Anwendung USLO. In diesen Bereichen gab es von Beginn an eine erfolgreiche Zusammenarbeit der Länder ohne Zersplitterung in verschiedene Automationsverfahren.<sup>119</sup> Die Datenbank ATLAS wird beim Zoll geführt und dient der Abwicklung von Zollangelegenheiten. Da die Daten des Zolls aber auch umsatzsteuerlich von großer Relevanz sein können ermöglicht es das Programm OZEAN der Finanzverwaltung auf diese Daten zugreifen zu können, um Steuerbetrug im Bereich der Umsatzsteuer zu bekämpfen.<sup>120</sup> Mit Hilfe einer LUNA-Abfrage kann ein Bearbeiter die Grunddaten-

---

<sup>111</sup> ZAUBER = **Z**entrale Datenbank zur Speicherung und **A**uswertung von **U**msatzsteuerbetrugsfällen und **E**ntwicklung von **R**isikoprofilen, vgl. BT-Drs. 17/5751, Seite 8.

<sup>112</sup> USLO = **U**msatzsteuer **L**änder **O**nline.

<sup>113</sup> ATLAS = **A**utomatisiertes **T**arif- und **L**okales Zoll-**A**bwicklungs-**S**ystem.

<sup>114</sup> ISI = **I**nformations-**S**ystem der **I**nformationszentrale für steuerliche **A**uslandsbeziehungen.

<sup>115</sup> OZEAN = **O**nline-**Z**ugriff der Finanzverwaltung auf **E**in-/ und **A**usfuhr-**D**aten, vgl. BT-Drs. 17/5751, Seite 8.

<sup>116</sup> *Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Bericht des Bundesrechnungshofs vom 1. August 2006, Seite 86.

<sup>117</sup> Senatsverwaltung der Finanzen des Landes Berlin, Schreiben vom 4. Oktober 2004, III C 2 – O 2200 - 3/98, Seite 5.

<sup>118</sup> USEG = **U**msatzsteuer **E**uropäische **G**emeinschaft.

<sup>119</sup> Senatsverwaltung der Finanzen des Landes Berlin, Schreiben vom 4. Oktober 2004, III C 2 – O 2200 - 3/98, Seite 5.

<sup>120</sup> BT-Drs. 17/5751, Seite 8.

bestände aller deutschen Finanzämter abfragen. Zusätzlich enthält die LUNA-Abfrage auch Informationen über den umsatzsteuerlichen Status als Unternehmer. So soll die mehrfache Registrierung eines Steuerpflichtigen zu Betrugszwecken unterbunden werden. Mit Hilfe einer ISI-Abfrage kann ein Bearbeiter Informationen aus der IZA<sup>121</sup>-Datenbank erhalten. Diese wird beim Bundeszentralamt für Steuern in Bonn geführt und enthält Informationen über ausländische Rechtssubjekte, wie zum Beispiel Anschrift, gesetzlicher Vertreter oder Anteilseigner. Sie dient insbesondere der Erfassung von Domicilgesellschaften.

In den Finanzministerkonferenzen am 14. April 2005 und 5. Mai 2006 stand die Ausweitung des Risikomanagementsystems für die Umsatzsteuer auf der Tagesordnung. Es wurde beschlossen, die zuvor von den Ländern Bayern, Nordrhein-Westfalen und Mecklenburg-Vorpommern erfolgreich pilotierten Programmteile rasch in das bundeseinheitliche Programm zu integrieren und anschließend flächendeckend in den Ländern einzusetzen.<sup>122</sup>

Im Projekt KONSENS wurde bezüglich der Personensteuern unter anderem versucht, an die GNOFÄ 1997 anzuknüpfen und die Möglichkeit der ausschließlich programmgesteuerten Bearbeitung umzusetzen.<sup>123</sup> Hierbei wurden die Erkenntnisse der zuvor gegründeten Bund-Länder-Arbeitsgruppe (AG GNOFÄ) weiterverfolgt. Diese begann mit der Entwicklung von zwei verschiedenen Programmkonzepten, dem maschinellen Aussteuerungsverfahren (AV GNOFÄ) und dem **Risikomanagementsystem** (RMS GNOFÄ).

Das erstgenannte Konzept sollte festlegen, wann ein Steuerfall personell zu bearbeiten ist und wann er vollmaschinell veranlagt werden kann (AV GNOFÄ). Es sah eine *summarische Prüfung des Risikopotentials* vor. Jede in der Steuererklärung gemachte Angabe führte demnach zu einem gewissen Risikowert, welcher in absoluten Zahlen gemessen wurde. Bei Überschreitung eines vorher festgelegten Grenzwertes sollte die Steuererklärung personell bearbeitet werden. Der Grenzwert wurde unter anderem beeinflusst durch das bisherige steuerliche Verhalten des

---

<sup>121</sup> IZA = **I**nformations-**Z**entrale für steuerliche **A**uslandsbeziehungen.

<sup>122</sup> *Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Bericht des Bundesrechnungshofs vom 1. August 2006, Seite 106.

<sup>123</sup> *Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Bericht des Bundesrechnungshofs vom 1. August 2006, Seite 102f.

Steuerpflichtigen. Aus diesem wurde für jeden Steuerpflichtigen ein sogenannter *Compliance-Faktor* berechnet.

Das Konzept RMS GNOFÄ sollte darauf aufbauend festlegen, welche Prüffelder in den ausgesteuerten Erklärungen bundeseinheitlich personell zu bearbeiten sind. Bei der Festlegung der Prüfungsfelder wurden die Erkenntnisse der Landesfinanzverwaltungen aus den verschiedenen Schnellbearbeitungsaktionen berücksichtigt.<sup>124</sup>

Zunächst wurden die von der Arbeitsgruppe erarbeiteten Programmiervorgaben in jedem einzelnen Bundesland mehr oder weniger exakt umgesetzt.<sup>125</sup> Erst nach und nach entstand auf Basis der bestehenden Programme erstmalig eine bundeseinheitliche Software für den Veranlagungsbereich. Das Programm wurde im Laufe der Zeit von einfachen Arbeitnehmerveranlagungen bis hin zu § 4 Abs. 3 EStG-Ermittlern erweitert.<sup>126</sup> Dies sind Steuerpflichtige die Gewinneinkünfte erzielen, also Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG), Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) oder selbstständiger Arbeit (§ 18 EStG), aber weder nach Handels- noch nach Steuerrecht Buchführungspflichtig sind (§§ 140, 141 AO, §§ 238, 241a HGB) und deshalb anstelle eines aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung bestehenden Jahresabschlusses (§ 242 Abs. 3 HGB) lediglich eine vereinfachte Einnahmen-Überschuss-Rechnung aufstellen.

Parallel zur Entwicklung der technischen Möglichkeit, Gewinnermittlungen durch Computerprogramme auf ihre Schlüssigkeit prüfen zu lassen, wurde ab dem Veranlagungszeitraum 2005 die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung gesetzlich in § 5b EStG, § 60 Abs. 4 EStDV geregelt. Seit mehreren Jahren werden die Gewinnermittlungen nach § 4 Abs. 3 EStG durch bestehende Risikomanagementsysteme geprüft. Ein vergleichbar gut funktionierendes System für die elektronisch übermittelten Bilanzen (eBilanzen) existiert bis zum heutigen Tag noch nicht.<sup>127</sup>

---

<sup>124</sup> *Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Bericht des Bundesrechnungshofs vom 1. August 2006, Seite 46.

<sup>125</sup> *Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Bericht des Bundesrechnungshofs vom 1. August 2006, Seite 102.

<sup>126</sup> *Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Bericht des Bundesrechnungshofs vom 1. August 2006, Seite 104.

<sup>127</sup> BT-Drs. 19/26377, Seite 16.

Im Jahr 2014 stellte die im Zuge des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens in Leben gerufene Arbeitsgruppe, welche damit beauftragt war einen ersten Diskussionsentwurf zu verfassen, fest, dass noch erhebliche finanzielle Investitionen von Seiten des Bundes und der Länder erforderlich seien, um alle im Projekt KONSENS vorgeschlagenen Maßnahmen umzusetzen.<sup>128</sup>

## 8. SESAM

Trotz der durch ELSTER eröffneten Möglichkeit, Steuererklärungen elektronisch authentifiziert beim Finanzamt einreichen zu können, gibt es nach wie vor eine große Anzahl von Steuererklärungen, welche in Papierform beim Finanzamt eingereicht werden. Diese werden dort zunächst zentral gesammelt und im Verfahren „Steuererklärungen scannen, archivieren und maschinell bearbeiten“ (SESAM) durch einen Hochleistungsscanner mit einer entsprechend ausgerüsteten Software eingelesen. Pilotiert wurde dieses Projekt in Baden-Württemberg.<sup>129</sup> Nach dem erfolgreichen Durchlaufen einer Testphase wurde das Programm nach einiger Zeit flächendeckend in ganz Deutschland eingesetzt.

Auch wenn es von Seiten der Rechnungshöfe immer wieder Kritik an der viel zu teuren und nicht gut ausgelasteten Scannertechnik gab, bewerteten die Finanzverwaltungen der Länder die Einführung dieses Verfahrens überwiegend positiv.<sup>130</sup> Es bestand jedoch Einigkeit darüber, dass dieses Verfahren nur eine Übergangslösung darstellen sollte bis zur Einführung einer Verpflichtung zur elektronischen Abgabe.<sup>131</sup>

Seit dem Jahr 2011 besteht durch das Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens<sup>132</sup> für die gängigsten Arten von Steuererklärungen

---

<sup>128</sup> o.V., Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, DStR-Beiheft 2014, 149 (149).

<sup>129</sup> *Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Bericht des Bundesrechnungshofs vom 1. August 2006, Seite 101, 104f.; LTNRW-Drs. 13/108, Seite 4.

<sup>130</sup> u.a. *Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen*, Jahresbericht des Landesrechnungshofs Nordrhein-Westfalen 2011, Seite 210ff.

<sup>131</sup> *Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Bericht des Bundesrechnungshofs vom 1. August 2006, Seite 105.

<sup>132</sup> Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens (Steuerbürokratieabbaugesetz), BGBl I 2008, Seite 2850.

eine Pflicht zur Abgabe in elektronisch authentifizierter Form.<sup>133</sup> Die Hauptanwendungsfälle sind die Umsatzsteuerjahresanmeldung (§ 18 Abs. 3 Satz 1 UStG), die Umsatzsteuervoranmeldung (§ 18 Abs. 1 Satz 1 UStG), die Erklärung zur gesondert und einheitlichen Feststellung der Einkünfte (§ 181 Abs. 2a Satz 1 AO), die Gewerbesteuererklärung (§ 14a Satz 1 GewStG), die Gewinnermittlungen (§ 5b Abs. 1 Satz 1 EStG, § 60 Abs. 4 EStDV) und die Einkommensteuererklärung, sofern der Steuerpflichtige Gewinneinkünfte erzielt (§ 25 Abs. 4 EStG). Für die Einkommensteuererklärung eines Steuerpflichtigen, welcher ausschließlich Überschusseinkünfte erzielt, besteht keine Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung.

Aktuell ist kein politischer Umsetzungswille erkennbar, an diesem Zustand etwas zu verändern.<sup>134</sup> Die Steigerung der Quote an elektronisch authentifiziert übermittelten Steuererklärungen von Personen, die ausschließlich Überschusseinkünfte erzielen (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 - 7 EStG), soll nicht durch staatlichen Zwang, sondern auf freiwilliger Basis geschehen. Zukünftig soll es auch möglich sein, neben der eigentlichen Steuererklärung auch die dazugehörigen Belege und Erläuterungen elektronisch zu übermitteln.

## **9. Vorausgefüllte Steuererklärung**

Nachdem man sich bereits im letzten Jahrtausend in Schweden, Finnland und Estland seine Steuererklärung vom Finanzamt vorausfüllen lassen konnte, wurde das Verfahren der vorausgefüllten Steuererklärung (vSt) im ersten Halbjahr 2014 auch in Deutschland eingeführt.<sup>135</sup> Damit setzte die Politik ein Vorhaben aus dem Koalitionsvertrag vom 26. Oktober 2009 um.<sup>136</sup> Seitdem ist es für Steuererklärungen ab dem Veranlagungszeitraum 2012 möglich, diejenigen Daten, die die Finanzbehörden im Vorfeld von Dritten übermittelt bekommen haben, einzusehen und auf

---

<sup>133</sup> Eine Übersicht darüber, welche Steuererklärungen elektronisch authentifiziert übermittelt werden können, findet sich auf der Internetseite [www.elster.de](http://www.elster.de) in der Rubrik Rechtliches - Übersicht zur elektronischen Übermittlung (Stand: 6. April 2022).

<sup>134</sup> BT-Drs. 18/7457, Seite 51; BR-PIPr. 841 vom 29. Januar 2016, Anlage 6, Seite 39.

<sup>135</sup> BT-Drs. 18/7457, Seite 51.

<sup>136</sup> *CDU/CSU und FDP*, Wachstum. Bildung. Zusammenhalt. Koalitionsvertrag der 17. Legislaturperiode zwischen CDU/CSU und FDP, Internetquelle, Seite 12.



Wunsch in die eigene Steuererklärung zu übernehmen.<sup>137</sup> Auf diese Weise sollte den Bürgern die Unsicherheit genommen werden, in welche Zeile der Steuererklärung welche Daten der Versicherungen und Geldanlagen etc. einzutragen sind. Die Steuerpflichtigen erhalten quasi eine „Ausfüllhilfe“. Dies war auch im Hinblick auf die immer weiter zunehmende Komplexität der Anlagen ein notwendiger Schritt. Gerade die Befüllung der Anlagen AV, Vorsorgeaufwand, KAP, KAP-BET, KAP-INV stellt viele Bürger vor eine große Herausforderung. Den Steuerpflichtigen wurde jedoch dringend empfohlen, die bereitgestellten Daten nicht ungeprüft zu lassen, sondern vor der Abgabe der Steuererklärung auf ihre Richtigkeit hin zu überprüfen.

Die Verpflichtung zur Übermittlung von eDaten an die Finanzbehörden besteht nicht erst seit dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens durch den neu geschaffenen § 93c AO. Diese Norm vereinheitlicht lediglich die verfahrensrechtlichen Abläufe der eDaten-Übermittlung.<sup>138</sup> Die Übermittlungspflicht selbst ist aus den Einzelsteuergesetzen abzuleiten, beispielsweise § 10 Abs. 2a, 2b EStG für die Sozialversicherungsträger und Versicherungsunternehmen. Zunächst war nur die Deutsche Rentenversicherung verpflichtet, die von ihr ausgestellten Rentenbezugsmitteilungen der Finanzverwaltung in elektronischer Form zur Verfügung zu stellen. Im Laufe der folgenden Jahre wurde die Verpflichtung zur elektronischen Datenübermittlung aber auch auf andere staatliche Institutionen wie zum Beispiel die Sozialversicherungsträger ausgeweitet. Heutzutage bleibt auch der privatwirtschaftliche Sektor von der Übermittlungspflicht nicht verschont. So ist beispielsweise jeder Arbeitgeber verpflichtet, den von ihm geschuldeten Bruttoarbeitslohn sowie die einbehaltenen Steuern und Sozialversicherungsbeiträge in elektronischer Form an die Finanzbehörden zu übermitteln (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG).

---

<sup>137</sup> Rätke in: Klein, AO, § 85, Rz. 24; Eichhorn, DStR 2013, Seite 2722; Kleemann, DStR 2013, Seite 2721; Vinken, DStR 2012, Seite 1205; Vinken, DStR-KR 2013, Seite 45.

<sup>138</sup> Roser in: Gosch, AO/FGO, § 93c AO, Rz. 1; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 93c AO, Rz. 1; Schuster in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 93c AO, Rz. 2; Baum in: Baum/Buse/Brandl, AO-eKommentar, § 93c, Rz. 4; Nöcker, AO-StB 2020, Seite 261 (261); Gebhardt, AO-StB 2021, Seite 32 (33); Nöcker, AO-StB 2021, Seite 35 (35).

Das Verfahren der vorausgefüllten Steuererklärung bringt zudem den Vorteil, dass Steuerpflichtige weniger Angaben vergessen können und bereits bei der Erstellung ihrer Steuererklärung die elektronisch übermittelten Daten mit den eigenen Aufzeichnungen verproben können. Durch das technische Hilfsmittel der vorausgefüllten Steuererklärung sollte die Anzahl an Einsprüchen und somit die Bearbeitungszeit in den Finanzbehörden reduziert werden, da die erste Überprüfung der Angaben auf die Ebene der Steuerpflichtigen verlagert wird und durch diese bereits vor Bekanntgabe des Steuerbescheides stattfindet.

Ab dem Veranlagungszeitraum 2021 wurden auch die Papiervordrucke angepasst. Diejenigen Zeilen der Steuererklärung, für die das Finanzamt potentiell Daten von Dritten übermittelt bekommen kann, sind nun mit einem *e* gekennzeichnet und optisch hervorgehoben. In diesen Zeilen, zum Beispiel bei den Beiträgen zur gesetzlichen Krankenversicherung, müssen die Steuerpflichtigen keine Angaben mehr machen. Trotzdem gilt ihre Steuererklärung nicht als unvollständig. Die dem Finanzamt bereits vorliegenden Daten gelten als Angaben des Steuerpflichtigen. Diese riskieren jedoch durch ein Unterlassen der Angaben, dass das Finanzamt die leer gelassenen Zeilen mit fehlerhaften eDaten füllt. Eine erste Überprüfung kann dann erst durch den Steuerpflichtigen selbst nach der Bekanntgabe des Steuerbescheides im Rahmen des Einspruchsverfahrens erfolgen. Wenn der Steuerpflichtige wie bisher diese besonders gekennzeichneten Felder mit den seiner Meinung nach zutreffenden Werten befüllt, obliegt es im ersten Aufschlag dem Finanzamt, eventuelle Differenzen zu den eDaten aufzuklären.

## **10. Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens**

Am 26. August 2015 veröffentlichte das Bundesministerium der Finanzen einen Referentenentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens.<sup>139</sup> Ziel dieses Gesetzgebungspaketes sollte es sein, das Besteuerungsverfahren zeitgemäß an die fortschreitende Technisierung und Digitalisierung anzupassen. Das Ministerium sah die Gefahr, dass das aus seiner Sicht zurzeit noch gut funktionierende deutsche Steuersystem international nicht mehr wettbewerbsfähig bleiben würde, wenn

---

<sup>139</sup> *Bundesministerium der Finanzen, Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle.*

keine entsprechenden Anpassungsmaßnahmen erfolgen würden. Die Gesetzesänderungen müssten zudem der zunehmenden globalen Verflechtung sowie der demografischen Entwicklung Rechnung tragen.

Als Eckpunkte des Gesetzgebungspaketes waren vorgesehen:

- Steigerung von Wirtschaftlichkeit und Effizienz durch einen verstärkten Einsatz der Informationstechnologie und einen zielgenaueren Ressourceneinsatz
- vereinfachte und erleichterte Handhabbarkeit des Besteuerungsverfahrens durch mehr Serviceorientierung und nutzerfreundlichere Prozesse
- Neugestaltung der rechtlichen Grundlagen, insbesondere der Abgabenordnung, im Hinblick auf die sich stellenden Herausforderungen und die Entwicklung der dafür vorgesehenen Lösungsansätze

Jeder dieser soeben erwähnten Kernpunkte sollte nicht durch ein einzelnes Gesetz oder einen einzelnen neuen Paragraphen in einem bestehenden Gesetz erreicht werden. Vielmehr bestand das Gesetzgebungspaket aus einem Bündel von Einzelmaßnahmen, welche in diversen Gesetzen, Durchführungsverordnungen und Verwaltungsvorschriften geregelt wurden.

Das Bundesministerium der Finanzen schätzte, dass für die Modernisierung der Verwaltung ein einmaliger Umstellungsaufwand in Höhe eines zweistelligen Millionenbetrages anfallen würde. Dieser dürfte aber bereits nach wenigen Jahren durch anderweitig ersparte Aufwendungen mehr als kompensiert werden, sodass die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens im Ergebnis dazu beitragen sollte, den Staatsetat zu vergrößern.

Das Gros der neuen Vorschriften entfaltete seine Wirkung ab dem 1. Januar 2017. Bis alle Gesetzesänderungen in Kraft traten dauerte es aber bis zum Jahr 2022.

Das Kernstück der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens stellte die Änderung der Abgabenordnung dar.<sup>140</sup> Es kam unter anderem zu folgenden Änderungen bzw. Ergänzungen:

---

<sup>140</sup> BT-Drs. 18/7457, Seite 47ff.

- Stärkung der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit des Verwaltungshandelns durch die ausdrückliche Aufnahme dieser Prinzipien in den Amtsermittlungsgrundsatz, § 88 Abs. 2 AO
- Schaffung der Möglichkeit für die Finanzbehörden, fallgruppenorientierte Weisungen zu erlassen, die die Art und den Umfang der Ermittlungstätigkeit regeln, § 88 Abs. 3 AO
- Schaffung eines gesetzlichen Rahmens zum Einsatz von Risikomanagementsystemen und der damit verbundenen Möglichkeit, Steuerveranlagungen vollständig automationsgestützt durchführen zu können, §§ 88 Abs. 5; 155 Abs. 4 AO
- Einfügung neuer Änderungsvorschriften, die durch die neue Form der Fallbearbeitung notwendig wurden, § 173a AO
- Vereinheitlichung der Vorschriften zur Datenübermittlungspflicht für Dritte, § 93c AO
- Verlängerung der Steuererklärungsfristen in Kombination mit schärferen Sanktionsmaßnahmen (Verspätungszuschläge), §§ 149, 152 AO
- Abschaffung der Belegvorlagepflicht und Einführung einer Belegvorhaltepflicht, z.B. § 50 Abs. 8 Satz 1 EStDV für Spendenbescheinigungen
- Implementierung der Möglichkeit, mit den Finanzbehörden auf elektronischem Wege zu kommunizieren, zur Steigerung der Zufriedenheit mit behördlichen Dienstleistungen
- Ausweitung der Möglichkeiten zur grenzüberschreitenden Kooperation mit ausländischen Steuerverwaltungen; insbesondere Informationsaustausch
- Effizienterer Einsatz der personellen Ressourcen aufgrund der fortschreitenden negativen demographischen Entwicklung

Die mit Abstand wichtigste Neuerung hiervon ist der dritte Punkt, die gesetzliche Verankerung des Einsatzes eines Risikomanagementsystems.

Nach Auffassung des Bundestages bewegen sich alle Neuerungen im Rahmen der Verfassung und wahren die rechtsstaatlichen Prinzipien wie die *Gleichmäßigkeit*

und *Gesetzmäßigkeit* der Steuerfestsetzung sowie den *Anspruch auf rechtliches Gehör*.<sup>141</sup> Auch das *Bundesstaatsprinzip* solle gewahrt bleiben, da die föderale Struktur der Verwaltungsorganisation im Bereich des Steuerrechts beachtet wurde.

Die Vorschriften zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens betreffen alle Steuerpflichtigen gleichermaßen, also natürliche und juristische Personen sowie sonstige Personenvereinigungen. Da es nach Feststellungen des statistischen Bundesamtes in Deutschland über 45 Mio. Erwerbstätige gibt<sup>142</sup>, aber weit weniger Unternehmen, gleich welcher Rechtsform, werden sich die folgenden Ausführungen hauptsächlich mit den Steuererklärungen natürlicher Personen befassen. Der Bearbeitungsschwerpunkt soll dabei auf Personen gelegt werden, die neben ihren Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) über keine weiteren Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 - 3 EStG) verfügen, also nur Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 - 7 EStG) erzielen und somit in den Arbeitnehmerbezirken der Finanzämter veranlagt werden, vgl. *Kapitel I.B.3 Festsetzungsverfahren, Seite 14*. Auf die Auswirkungen im Bereich der Besteuerung von Unternehmen und Unternehmern soll nur dann eingegangen werden, wenn hierfür abweichende Regelungen getroffen wurden. Diese Einschränkung wird vorgenommen, da im Arbeitnehmerbereich, aufgrund der relativen Einfachheit der Steuerrechtsmaterie, Risikomanagementsysteme bereits seit knapp 20 Jahren flächendeckend im Einsatz sind und somit der größte Erfahrungsschatz bezüglich eventueller Folgen des Einsatzes besteht.<sup>143</sup> Ein weiterer Grund ist, dass diese Arbeitsbereiche bereits mehrfach vom Bundesrechnungshof und mehreren Landesrechnungshöfen in groß angelegten Prüfungen kontrolliert wurden und somit mehr aussagekräftiges Datenmaterial vorliegt als für andere Arbeitsbereiche.<sup>144</sup>

---

<sup>141</sup> BT-Drs. 18/7457, Seite 47.

<sup>142</sup> *Statistisches Bundesamt*, Pressemitteilung Nr. 139 vom 31. März 2022, Internetquelle.

<sup>143</sup> *Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Bericht des Bundesrechnungshofs vom 1. August 2006, Seite 99.

<sup>144</sup> *Bundesrechnungshof*, Stellungnahme des Bundesrechnungshofes zur Lage der Steuerverwaltung vom 15. September 1993, Internetquelle; *Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Bericht des Bundesrechnungshofs vom 1. August 2006; *Bundesrechnungshof*, Bericht nach § 99 Bundeshaushaltsordnung über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich vom 17. Januar 2012, Internetquelle; *Bundesrechnungshof*, Be-

Die praktische Tätigkeit innerhalb der Finanzämter blieb durch die Gesetzesänderung zunächst unangetastet, da diese, wie bereits in den vorangegangenen Abschnitten erläutert, seit vielen Jahren in ihrem Veranlagungsalltag auf vollautomatische Systeme zurückgegriffen haben.<sup>145</sup>

## 11. KONSENS-Gesetz

Auch nach der Verabschiedung des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens blieb der Gesetzgeber nicht untätig. Am 30. Dezember 2016 legte die Bundesregierung dem Bundesrat einen Entwurf für ein „Gesetz zur Neuregelung des bundesstaatlichen Finanzausgleichsystems ab dem Jahr 2020 und zur Änderung haushaltsrechtlicher Vorschriften“ vor.<sup>146</sup> Mit diesem Gesetz sollten die Beschlüsse der Regierungschefinnen und Regierungschefs von Bund und Ländern vom 14. Oktober 2016 umgesetzt werden. Der Schwerpunkt dieses Regierungsentwurfs lag auf der Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichsystems und der Verkehrsinfrastruktur. Die weitere Verbesserung des steuerlichen Verfahrensrechts war nur ein Randthema im geplanten Gesetzgebungspaket. Gleichwohl waren die angestrebten Änderungen nicht unbedeutend. Aufgrund der immer weiter fortschreitenden Digitalisierung sollten die elektronisch zur Verfügung stehenden Verwaltungsleistungen verbessert und erweitert werden, da Deutschland im zuvor veröffentlichten Digitalisierungsindex der Verwaltung im Vergleich der Mitgliedstaaten der Europäischen Union nur Platz 18 von 28 belegte.

Um dieses Ziel zu erreichen, wurde von der Bundesregierung unter anderem vorgeschlagen, die §§ 20 und 21 FVG zu ändern. Nach dem ersten Gesetzgebungsentwurf sollte bei Steuern, die die Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwalten (Art. 108 Abs. 3 Satz 1 GG), das Zusammenwirken von Bund und Ländern im Bereich der automatisierten Datenverarbeitung neu geregelt werden, um eine Verbesserung des gleichmäßigen Vollzugs der Steuergesetze zu erreichen. Der

---

richt an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages nach § 88 Abs. 2 Bundeshaushaltsordnung zu dem Gesetzesentwurf der Bundesregierung über die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 30. November 2015, Internetquelle.

<sup>145</sup> *Rüsken* in: Klein, AO, § 155, Rz. 50a.

<sup>146</sup> BR-Drs. 814/16.

Bund sollte gegenüber der bisherigen Fassung ein *erweitertes Weisungsrecht* erhalten. Nach der bisherigen Fassung in § 20 Abs. 1 Satz 2, 3 FVG a.F.<sup>147</sup> konnte das Bundesministerium der Finanzen zur Verbesserung des gleichmäßigen Vollzugs der Steuergesetze den bundeseinheitlichen Einsatz eines bestimmten Programmes für die automatisierte Datenverarbeitung anweisen, wenn nicht die Mehrzahl der Länder dagegen Einwendungen erhoben hat. Nach der vorgeschlagenen neuen Fassung in § 20 Abs. 2 FVG-E sollen die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder zur Verbesserung oder Erleichterung des gleichmäßigen und gesetzmäßigen Vollzuges der Steuergesetze zusammenwirken.<sup>148</sup> Art, Umfang und Organisation des Einsatzes der automatischen Einrichtungen für die Festsetzung und Erhebung der Steuern bedürfen fortan des Einvernehmens mit dem Bundesministerium der Finanzen. Kann ein solches Einvernehmen nicht erzielt werden, soll das Bundesministerium der Finanzen Vorgaben zum Einsatz automatischer Einrichtungen erlassen können, wenn nicht mindestens elf Länder widersprechen. Während nach der alten Fassung des § 20 FVG die Länder noch eigene Programme verwenden konnten, solange das Bundesministerium der Finanzen noch keine Anweisungen getroffen hat oder dieser von einer Mehrheit der Länder widersprochen wurde, soll nun ein jedes Land vor der Einführung eines Programmes zunächst die Zustimmung des Bundesministeriums der Finanzen einholen müssen (*Genehmigungsvorbehalt*). Zudem sollte geregelt werden, dass das Bundesministerium der Finanzen dem Haushalts- und dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages jährlich zum 1. März einen Bericht über den aktuellen Stand und die Fortschritte des Zusammenwirkens von Bund und Ländern vorlegen muss. Trotz Kritik des Bundesrates<sup>149</sup> und der am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Ausschüsse (Innenausschuss, Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz, Finanzausschuss, Ausschuss für Wirtschaft und Energie, Ausschuss für Familie, Senioren, Frauen und Jugend, Ausschuss für Ver-

---

<sup>147</sup> Finanzverwaltungsgesetz vom 4. April 2006, BGBl I 2006, 846, zuletzt geändert durch Art. 9 des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18. Juli 2016, BGBl. I 2016, 1679.

<sup>148</sup> BR-Drs. 814/16, Seite 15f.

<sup>149</sup> BT-Drs. 18/11135, Seite 137.

kehr und digitale Infrastruktur, Ausschuss für Bildung, Forschung und Technikfolgenabschätzung, Ausschuss für Digitale Agenda)<sup>150</sup> und des Landes Nordrhein-Westfalen<sup>151</sup>, insbesondere im Hinblick auf einen Eingriff und die grundgesetzlich abgesicherte Verwaltungshoheit der Länder und die nicht abschätzbaren Kostenrisiken, die mit der verpflichtenden Verwendung bestimmter Programme verbunden wären, wurde die Entwurfsfassung der Bundesregierung in diesem Punkt nahezu unverändert als Gesetz verabschiedet.<sup>152</sup> Der Nationale Normenkontrollrat äußerte in seiner Stellungnahme zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung keine Bedenken bezüglich der Kompetenzverlagerung auf den Bund und die Stärkung der länderübergreifenden Zusammenarbeit.<sup>153</sup> Eine betragliche Bezifferung des dadurch gesparten Verwaltungsaufwandes war dem Gremium der Bundesregierung nicht möglich.

In den Ausschusssitzungen wurde beschlossen, das seit dem 1. Januar 2007 zwischen dem Bund und den Ländern bestehende Verwaltungsabkommen KONSENS (vgl. *Kapitel I.C.7 KONSENS, Seite 37*) in eine gesetzliche Regelung zu überführen. Damit sollte die Anpassung von Regelungen zur Zusammenarbeit an die jeweils aktuellen Anforderungen erleichtert werden. Während bisher zur Änderung des Verwaltungsabkommens KONSENS *Einstimmigkeit* von Bund und Ländern erforderlich war, würde in Zukunft zur Änderung eines KONSENS-Gesetzes die *einfache Mehrheit* im Bundestag und Bundesrat ausreichen. Hierdurch sollten neue technologische Entwicklungen oder Anforderungen, die sich aus nationaler oder europäischer Rechtssetzung ergeben könnten, schneller und flexibler als bisher umgesetzt werden können.<sup>154</sup>

Der überarbeitete Gesetzgebungsvorschlag des Haushaltsausschusses, welcher dem Bundestag als Beschlussempfehlung vorgelegt wurde, übernahm in den zusätzlich in den Gesetzesentwurf eingefügten Art. 8a weitestgehend den Text des bisherigen

---

<sup>150</sup> BR-Drs. 814/1/16.

<sup>151</sup> BR-Drs. 814/5/16 und 814/6/16.

<sup>152</sup> Art. 8 Gesetz zur Neuregelung des bundesstaatlichen Finanzausgleichssystems ab dem Jahr 2020 und zur Änderung haushaltsrechtlicher Vorschriften vom 14. August 2017, BGBl. 2017, 3122.

<sup>153</sup> BT-Drs. 18/11135, Seite 123.

<sup>154</sup> BT-Drs. 18/12589, Seite 132.



Verwaltungsabkommens. Beibehalten werden sollte die sich in der Vergangenheit bewährte arbeitsteilige Entwicklung und Pflege der Software. Die Länder Baden-Württemberg, Bayern, Hessen, Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen sollten fortan gemeinsam mit dem Bund die Steuerungsgruppe Informationstechnik bilden. In dieser soll die operative Arbeit geleistet werden. Ergebnisse der Steuerungsgruppe sollen alle Länder binden und auch verpflichtend umgesetzt werden. Entscheidungen innerhalb der Steuerungsgruppe sollen, wie bei anderen Bund-Länder-Gremien üblich, mehrheitlich getroffen werden. Der Bund soll bei Vorschlägen der Länder zusätzlich mit einem Vetorecht ausgestattet werden. Die Steuerungsgruppe soll kontrolliert werden durch die Gremiumsleitung, in der alle Bundesländer vertreten sein sollen.

In allen Debatten im Bundestag und dem Bundesrat konzentrierten sich die Politiker stets auf die Schwerpunkte des Gesetzgebungspaketes (bundesstaatlicher Finanzausgleich und Verkehrsinfrastruktur) und äußerten sich nicht dezidiert zu den Änderungen im Bereich der Digitalisierung der Steuerverwaltung.<sup>155</sup> Kritik zu der Beschlussempfehlung kam lediglich von der Fraktion Die Linke im Deutschen Bundestag.<sup>156</sup> Sie gab zu Protokoll, dass sie der Umsetzung der geplanten Maßnahmen kritisch gegenüberstehe, da offene Fragen hinsichtlich eines effektiven Datenschutzes bestünden. Nähere Ausführungen, bezüglich welcher genauen Regelung die Fraktion Die Linke, einen effektiven Datenschutz gefährdet sah, wurden nicht schriftlich festgehalten. Aus dem Kontext der Gesetzgebungsmaterialien kann jedoch geschlossen werden, dass sich diese Bedenken auf die ebenfalls im Gesetzgebungspaket geplanten Änderungen zur Einführung von elektronischen Verwaltungsportalen beim Bund und den Ländern beziehen. Der Bundestag und einen Tag später auch der Bundesrat folgten aber schließlich der Beschlussempfehlung des Haushaltsausschusses und verabschiedeten mit Stimmen der Koalitionsfraktionen und aller 16 Bundesländer am 1. und 2. Juni 2017 das Gesetzgebungspaket ohne weitere Änderungen vorzunehmen.<sup>157</sup>

---

<sup>155</sup> BR-Plpr. 953, Seite 6C-13B, BT-Plpr. 18/218, Seite 21767C-21785B; BT-Plpr. 18/237, Seite 23974A-24035B; BR-Plpr. 958, Seite 261D-280C.

<sup>156</sup> BT-Drs. 18/12589, Seite 122.

<sup>157</sup> BT-Plpr. 18/237, Seite 24034; BR-Plpr. 958, Seite 280C.

Im Jahr 2018 nahm der Bundesrechnungshof das Projekt KONSENS unter die Lupe.<sup>158</sup> Er rügte die Auslegung des Anwendungsbereiches des KONSENS-Gesetzes durch das Bundesministerium der Finanzen und die Landesfinanzministerien. Diese kamen in ihren Beratungen überein, dass das KONSENS-Gesetz nur für einen Bruchteil der insgesamt 68 Projekte, die Rahmen des KONSENS-Projektes betreut werden, gelten soll. Nur bezüglich 11 Verfahren solle das KONSENS-Gesetz Anwendung finden. Hinsichtlich der übrigen 57 Verfahren solle weiterhin das Verwaltungsabkommen KONSENS aus dem Jahr 2006 zur Anwendung kommen. In diesen Bereich fallen auch sämtliche Verfahren rund um das Risikomanagementsystem (RMS-BP, RMS-Compliance, RMS-eBilanz, RMS-FB<sup>159</sup>, RMS-LSt-Abgleich und RMS-Veranlagung).<sup>160</sup> Somit kam es dazu, dass trotz des KONSENS-Gesetzes größtenteils in denselben Strukturen weitergearbeitet wurde wie bisher.<sup>161</sup> In den Anwendungsbereich des KONSENS-Gesetzes fallen nach Ansicht der Verwaltung nur die Verfahren im Bereich der Körperschaftsteuer, der Kapitalertragsteuer, der Abzugsteuer nach § 50a EStG und der Umsatzsteuer.

Zu Beginn des Jahres 2021 fragte die FDP-Fraktion im Deutschen Bundestag im Rahmen einer Kleinen Anfrage nach dem aktuellen Stand der einzelnen Projekte, die im Rahmen des Vorhabens KONSENS entwickelt und gepflegt werden. Zudem wollte sie wissen in welches Projekt wie viele Steuergelder geflossen sind und mit welchen weiteren Aufwendungen für die Zukunft gerechnet wird.<sup>162</sup> Bis zu diesem Zeitpunkt sind in das Vorhaben KONSENS bereits 1,7 Mrd. Euro geflossen. Für die nächsten 4 Jahre rechnete die Bundesregierung mit Ausgaben in Höhe von weiteren 814,7 Mio. Euro. Die meisten der explizit angefragten Projekte waren bereits

---

<sup>158</sup> *Bundesrechnungshof*, Bericht an den Haushaltsausschuss und den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages vom 8. Oktober 2018, VIII 4 – 2017 – 1195/2.

<sup>159</sup> RMS-FB = **Risikomanagementsystem-Feststellungsbeteiligte** (Programmteil bezüglich der Prüfung von Feststellungserklärungen von Personengesellschaften).

<sup>160</sup> BT-Drs. 19/26800, Seite 5f.

<sup>161</sup> *Bundesrechnungshof*, Bericht an den Haushaltsausschuss und den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages vom 8. Oktober 2018, VIII 4 – 2017 – 1195/2, Seite 4.

<sup>162</sup> BT-Drs. 19/26377.

seit dem Abschluss des Verwaltungsabkommens KONSENS flächendeckend in allen Ländern im Einsatz; unter anderem GINSTER<sup>163</sup>, ELFE<sup>164</sup>, BIENE<sup>165</sup>, MÜSt<sup>166</sup>, StundE<sup>167</sup>, BuStra<sup>168</sup>/Steufa<sup>169</sup>, SESAM/CLAUDIA<sup>170</sup>, GDA<sup>171</sup>, InKA<sup>172</sup>, Vollstreckung, Prüfungsdienste und KONSENS-Dialog. Die meisten dieser Programme werden von der Finanzverwaltung als „fertig“ betrachtet und sollen nur noch gepflegt bzw. in geringem Umfang weiterentwickelt werden. In den beiden Kernprogrammen für die Festsetzung (ELFE) und Erhebung (BIENE) bestehe aber noch erheblicher Entwicklungsbedarf.<sup>173</sup> Das bereits seit Beginn des Vorhabens KONSENS bestehende Verfahren ELSTER soll zukünftig ebenfalls noch diverse Änderungen erfahren. Es soll unter anderem eine elektronische Belegeinreichung über das Smartphone möglich werden und das Programm ELSTER soll auch dazu beitragen die geplante Grundsteuerreform so effizient wie möglich abzuwickeln. Neu entwickelt wurden im Rahmen des KONSENS Projektes die Verfahren DAME<sup>174</sup> und GeCo<sup>175</sup>. Diese dienen der Datenanalyse mit Hilfe künstlicher Intelligenz und sollen zur Steuerbetrugsbekämpfung eingesetzt werden.<sup>176</sup> Aktuell befinden sie sich noch in der Testphase. Bezüglich des Risikomanagementsystems ist als nächstes geplant, dieses auf Kontrollmitteilungen auszudehnen und das Modul zur Überprüfung der eBilanz fertig zu stellen. Zudem wird aktuell daran gearbeitet, Feststellungsbescheide elektronisch an die Wohnsitzfinanzämter der Gesellschafter von

---

<sup>163</sup> GINSTER = **Grundinformation Steuererklärung**.

<sup>164</sup> ELFE = **Einheitliche länderübergreifende Festsetzung**.

<sup>165</sup> BIENE = **Bundeseinheitliche integrierte evolutionär neue Erhebung**.

<sup>166</sup> MÜSt = **Maschinelle Überwachung der Steuerfälle**.

<sup>167</sup> StundE = **Stundungs- und Erlassanträge**.

<sup>168</sup> BuStra = **Buß- und Strafsachenstelle**.

<sup>169</sup> Steufa = **Steuerfahndung**.

<sup>170</sup> CLAUDIA = **Clearing von Steuererklärungsdaten (automatisiert und dialogunterstützt)**.

<sup>171</sup> GDA = **Gesamtdokumentenarchivierung**.

<sup>172</sup> InKA = **Informations- und Kommunikationsaustausch mit dem Ausland**.

<sup>173</sup> BT-Drs. 19/30138, Seite 3.

<sup>174</sup> DAME = **Data Warehouse, Auswertungen und Business-Intelligence-Methoden**.

<sup>175</sup> GeCO = **Gesamtfalladministration Verfahrensübergreifenden Geschäftsprozesse Controller**.

<sup>176</sup> BT-Drs. 19/26800, Seite 16; BT Drs. 19/30138, Seite 9.

Personengesellschaften zu übermitteln. Bislang müssen diese noch stets ausgedruckt und in Papierform versandt werden. Dies wird schon seit mehreren Jahren als rückschrittig und fehleranfällig kritisiert.<sup>177</sup>

---

<sup>177</sup> BT-Drs. 19/9922, Seite 3; BT-Drs. 19/17023; BT-Drs. 18/10200, Seite 559.

## **D. Risikomanagementsystem 2.0**

### **1. Allgemeines**

Das aktuell verwendete Risikomanagementsystem 2.0 ist seit dem Jahr 2012 bundesweit flächendeckend in den Veranlagungsteilbezirken im Einsatz, welche für die Veranlagung natürlicher Personen zuständig sind.<sup>178</sup> Es basiert auf dem Risikoklassen-System, welches in Nordrhein-Westfalen entwickelt wurde.<sup>179</sup> Unerheblich ist mittlerweile, ob die Steuerpflichtigen ausschließlich über Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit verfügen (Arbeitnehmerfälle) oder zudem noch den Tatbestand weiterer Einkunftsarten erfüllen.

In den Veranlagungsteilbezirken, in denen juristische Personen und sonstige Personenvereinigungen veranlagt werden, unterstützen Risikomanagementsysteme den Bearbeiter bislang nur teilweise bei der Bearbeitung. Eine Unterstützung erfolgt lediglich ab der Ermittlung des Jahresüberschusses bis hin zum zu versteuernden Einkommen; also bei der Überprüfung aller Werte, die in den Steuererklärungen selbst gemacht werden.

Eine Ausweitung des Risikomanagementsystems auf die Kontrolle der elektronischen Bilanzen (eBilanzen), welche nur einen Anhang zur Steuererklärung darstellen (§ 60 Abs. 1 EStDV), ist geplant, aber zurzeit noch im technischen Entwicklungsstadium.<sup>180</sup> Noch kann das für alle deutschen Finanzämter freigegebene Risikomanagementsystem bei den elektronisch übermittelten Bilanzen nicht mehr als den Bilanzzusammenhang (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 Handelsgesetzbuch (HGB)<sup>181</sup>) prüfen. Aus diesem Grund ist auch das Risikomanagementsystem in den Veranlagungsteilbezirken, in denen die Arbeitnehmerfälle bearbeitet werden, weiter vorangeschritten als in den Veranlagungsteilbezirken, in denen die Steuererklärungen von Gewerbetreibenden bearbeitet werden. Während diejenigen Personen die ihren Gewinn mittels einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln, bereits vollständig automationsgestützt veranlagt werden können, müssen bilanzierende Steuerpflichtige noch mindestens teilweise personell geprüft werden.

---

<sup>178</sup> BT-Drs. 17/5751, Seite 9.

<sup>179</sup> *Münch*, DStR 2013, 212.

<sup>180</sup> BT-Drs. 19/29616, BT-Drs. 19/29053, *Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht Oktober 2018, Internetquelle, Seite 5.

<sup>181</sup> Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897, RGBl I 1897, Seite 219.

Für die steuerliche Außenprüfung ist ebenfalls geplant, ein Risikomanagementsystem einzuführen, welches den Prüfer bei der Auffindung steuerlicher Risiken unterstützen soll.<sup>182</sup> Bislang entscheiden die Prüfer anhand der eingereichten Unterlagen noch selbst, bei welchen Sachverhalten ein Prüfungsschwerpunkt gelegt werden soll (§ 7 Betriebsprüfungsordnung (BpO)<sup>183</sup>).

Eine ausschließlich maschinell risikogesteuerte Fallbearbeitung ist zurzeit allein möglich für die Bearbeitung der Einkommensteuererklärungen, der Gewerbesteuererklärungen und der Umsatzsteuer(vor-)anmeldungen. Die Steuererklärungen und -anmeldungen der übrigen Steuerarten wie z.B. Kapitalertragsteuer müssen noch in jedem Fall personell bearbeitet werden.

Erstmals niedergelegt war die Idee, eine subjektive Komponente in die Fallbearbeitung zu integrieren, in den GNOFÄ 1976.<sup>184</sup> Damals war es allerdings technisch noch nicht möglich, einen individuellen Faktor in der elektronischen Fallbearbeitung vorzusehen. Im Rahmen der automationsgestützten Veranlagung wurde das von den Steuerpflichtigen in der Vergangenheit an den Tag gelegte Verhalten erstmals im Risikomanagementsystem 1.0 berücksichtigt im Rahmen des sogenannten *Compliance-Faktors*.<sup>185</sup>

Genau wie das frühere System basiert auch das heutige System auf der Grundidee, dass zunächst für jeden Steuerfall ein Gesamtrisiko identifiziert werden muss. Die Berücksichtigung des Compliance-Faktors geschieht im Risikomanagementsystem 2.0 nicht mehr wie im vorigen Verfahren durch eine streng summarische Risikowertermittlung, sondern durch die Zuordnung eines jeden Steuerpflichtigen zu einer bestimmten Risikoklasse, vgl. *Kapitel I.C.7 KONSENS, Seite 37*. Die exakte

---

<sup>182</sup> BT-Drs. 19/26800, Seite 16, *Ley*, DStR 2019, Seite 72 (73); BT-Drs. 19/29616, BT-Drs. 19/29053.

<sup>183</sup> Betriebsprüfungsordnung vom 15. März 2000, BStBl I 2000, 368.

<sup>184</sup> Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder, Betreff: Neuorganisation der Finanzämter und Neuordnung des Besteuerungsverfahrens vom 16. Februar 1976, BStBl II 1976, Seite 88, Rz. 1.1.1.

<sup>185</sup> *Rätke* in: Klein, AO, § 85, Rz. 21; *Baldauf*, DStR 2016, Seite 833 (836); *Mann*, DStR 2009, Seite 506 (506); *Hauenhorst*, DStR 2010, Seite 2105 (2105); *Seer*, DStR 2008, Seite 1553 (1555); *Münch*, DStR 2013, Seite 212 (215).

Eingruppierung eines Steuerpflichtigen in eine bestimmten Risikoklasse zur Berücksichtigung des personenbezogenen steuerlichen Risikos liegt im Ermessen der Bearbeiter.<sup>186</sup>

Erst im zweiten Schritt kommt das Kernelement der automationsgestützten Veranlagung zum Tragen. In einem ersten Unterschnitt werden die einzelnen Angaben des Steuerpflichtigen auf ihre *innere Konsistenz* hin überprüft. Durch diese allgemeine Plausibilitätskontrolle sollen beispielsweise Abweichungen zwischen den Einkünften aus Gewerbebetrieb in der Einkommensteuererklärung und dem Gewerbebeitrag in der Gewerbesteuererklärung aufgefunden werden. Ebenso werden Steuererklärungen von der vollständig automationsgestützten Fallbearbeitung ausgesetzt, bei denen ein Freibetrag für ein auswärtig untergebrachtes volljähriges Kind nach § 33a Abs. 2 EStG geltend gemacht wird, aber keine Anlage Kind abgegeben worden ist und ähnlich gelagerte Fälle. Da die Angaben in diesen Steuererklärungen nicht den allgemeinen Lebenserfahrungen entsprechen, erscheint die Richtigkeitsvermutung des § 150 Abs. 2 AO widerlegt und der gesamte Steuerfall muss entsprechend der Risikoeinschätzung des Bearbeiters personell, vollumfänglich und intensiv geprüft werden.

Bei den verbleibenden und somit in sich schlüssigen Erklärungen werden im zweiten Unterschnitt die *einzelnen Angaben* untersucht. Wenn diese eine bestimmte absolute oder relative betragliche Höhe übersteigen oder gravierend von den Vorjahreswerten abweichen, wird die Steuererklärung zur personellen Bearbeitung ausgesetzt, mit dem Hinweis, diese einzelne Angabe zu überprüfen. Eine personelle Prüfung der restlichen Angaben entfällt. Diese gelten verwaltungsseitig als geprüft, Tz. 4.3 Abs. 1 FAGO.

Sofern die Angaben in der Steuererklärung in sich schlüssig sind, diese mit den übermittelten eDaten übereinstimmen, der Steuerpflichtige keinen Lebenssachverhalt verwirklicht, welcher in einen zu prüfenden Risikobereich fällt und auch keine maschinelle Zufallsauswahl erfolgt, wird der Steuerfall der vollautomatischen Bescheiderstellung zugeführt.

---

<sup>186</sup> *Steuertip*, Risikomanagementsystem (RMS), Internetquelle, Seite 2; o.V., Steuerbescheid: Automatisierung des Finanzamts, Geld & Steuern, Guter Rat Sonderheft 4/2019, Seite 60, 62.

## 2. Stufe 1: Risikoklassen

Aus den in der eAkte vorhandenen Informationen wird vom System ein sog. RMS-Datenblatt erzeugt.<sup>187</sup> Dieses ist objektiv ausgestaltet, wertet die Daten des Steuerfalls also nicht summarisch aus, sondern stellt diese lediglich für den Bearbeiter übersichtlich auf einem Karteireiter der eAkte zusammen. Es weist unter anderem aus, von wem der Steuerpflichtige steuerlich beraten ist, ob es in der Vergangenheit zu hohen Nachzahlungen oder Erstattungen kam und ob die Steuererklärungen der vergangenen Jahre pünktlich abgegeben worden sind und gibt sonstige Informationen zum Steuerfall, wie zum Beispiel Hinweissteuernummern in den Fällen der getrennten Veranlagung, dem Vorliegen eines Organschaftsverhältnisses oder Aktenübernahmen.<sup>188</sup> Falls es sich bei dem Steuerpflichtigen um einen Gewerbetreibenden handelt, weist das Datenblatt zudem noch Informationen zur Branchenzugehörigkeit und zu Umsatz, Gewinn und Reingewinnsatz aus. Im Augenblick wird daran gearbeitet, zusätzlich noch Informationen zum Zahlungsverhalten und dem Ergebnis vorangegangener Außenprüfungen in das RMS-Datenblatt einzuarbeiten.

Bei der Neuaufnahme eines Steuerpflichtigen durch erstmalige Abgabe einer Steuererklärung oder Umzug in den örtlichen Zuständigkeitsbereich des veranlagenden Finanzamtes, spätestens jedoch bei der Durchführung der ersten Veranlagung, muss der Sachbearbeiter anhand des RMS-Datenblattes den Steuerfall in eine Risikoklasse einordnen. Die Risikoklasse gilt für alle Steuererklärungen gleichermaßen. Die Einordnung ist bei jeder folgenden (mindestens teilweise personell vorgenommenen) Veranlagung zu überprüfen. Zudem kann die Risikoklasse auch außerhalb eines Veranlagungsverfahrens personell geändert werden, sofern sich neue Erkenntnisse über den Steuerfall ergeben, z.B. durch den Eingang von Kontrollmaterial oder die Durchführung einer Außenprüfung.

---

<sup>187</sup> *Münch*, DStR 2013, 212 (214).

<sup>188</sup> *o.V.*, Steuerbescheid: Automatisierung des Finanzamts, Geld & Steuern, Guter Rat Sonderheft 4/2019, Seite 60; *Steuertip*, Risikomanagementsystem (RMS), Internetquelle, Seite 6.



### a) Risikoklasse I

Insgesamt stehen einem Bearbeiter vier Risikoklassen zur Verfügung. In die Risikoklasse I sind alle Steuerpflichtigen einzugruppiert, bei denen ein *hohes* steuerliches Ausfallrisiko vermutet wird.<sup>189</sup> Ein solches besteht beispielsweise bei Steuerpflichtigen, bei denen es in den vergangenen Jahren zu erheblichen Nachzahlungen gekommen ist, (anonyme) Anzeigen abgegeben worden sind, ein Steuerstrafverfahren eingeleitet worden ist oder die Einkünfte sich aus mehreren Quellen zusammensetzen. Dies betrifft sowohl die Fälle, in denen es mehrere Einkunftsquellen derselben Einkunftsart gibt, z.B. mehrere vermietete Immobilien (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) oder die Einkunftsquellen verschiedenen Einkunftsarten zuzurechnen sind, z.B. ein angestellter Apotheker hält nebenberuflich auf eigene Rechnung Vorträge über gesunde Ernährung und verpachtet ein geerbtes Stück Ackerland (Einkünfte aus §§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1; 18 Abs. 1 Nr. 1; 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG).

Weitere Gründe, Personen in die Risikoklasse I einzuordnen, wären, dass in der Vergangenheit mehrfach Schätzungen (§ 162 AO) vorgenommen werden mussten, weil keine oder unzureichende Steuererklärungen abgegeben worden sind oder es bereits auf den ersten Blick ersichtlich ist, dass dem Steuerpflichtigen ein hohes Maß an tatsächlichen oder rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten mit bedeutenden fiskalischen Folgen offen steht. Ein Beispiel wäre die Gründung einer (atypisch) stillen Gesellschaft, das Vorliegen umfangreicher Auslandsbeziehungen oder Verträge mit nahestehenden (natürlichen oder juristischen) Personen.

Bei der maschinellen Überprüfung der Steuererklärungen dieses Personenkreises erfolgt in jedem Falle eine Aussteuerung von der vollautomatischen Veranlagung und die Steuererklärungen werden immer der personellen Fallbearbeitung zugeleitet. Die Bearbeiter müssen eine *personelle, vollumfängliche Prüfung* aller Angaben vornehmen. Auf eine solche vollumfängliche Prüfung kann nur verzichtet werden, wenn diese mit einem unverhältnismäßigen Arbeitsaufwand verbunden ist und Präventionsgesichtspunkte dem nicht entgegenstehen.

---

<sup>189</sup> Münch, DStR 2013, Seite 212 (214); *Steuertip*, Risikomanagementsystem (RMS), Internetquelle, Seite 2; o.V., Steuerbescheid: Automatisierung des Finanzamts, Guter Rat, Ausgabe 11/2019, Seite 34.

## b) Risikoklasse II

Die Risikoklasse II ist die *Standardrisikoklasse*. In diese werden alle Personen eingestuft, bei denen weder ein hohes noch ein geringes steuerliches Risiko erwartet wird oder bei denen noch keine Risikoabschätzung möglich ist.<sup>190</sup> Es kommt im Rahmen der Veranlagung der *maschinelle Regelfilter* zur Anwendung. Sofern dieser die Angaben für plausibel hält und keine personell zu überprüfenden Angaben vorfindet oder anderweitige Gründe bestehen den Fall personell zu bearbeiten, beispielsweise die Befüllung eines qualifizierten Textfeldes (§ 150 Abs. 7 AO), werden die Steuererklärungen *durch das System erklärungsgemäß veranlagt*, ohne dass ein menschlicher Bearbeiter diese Steuererklärung zu Gesicht bekommen hat, vgl. *Kapitel III.G Gesetzesentwurf, Seite 187*. Sämtliche Angaben des Steuerpflichtigen sollen in diesen Fällen als geprüft gelten.<sup>191</sup>

Diese verwaltungsinterne Fiktion entfaltet ihre Wirkung bei einer späteren Korrektur nach § 173 Abs. 1 Nr. 1, 2 AO. Da sämtliche Angaben als geprüft gelten sollen, können sich, wenn man der Ansicht der Finanzverwaltung folgt, im Rahmen eines späteren Korrekturverfahrens keine neuen Tatsachen ergeben. Dies gilt allerdings nur, wenn sich der Sachverhalt bei näherer Betrachtung durch die Finanzbehörden im Korrekturverfahren immer noch genauso darstellt wie in der Einkommensteuererklärung erklärt. Folglich wäre eine Änderung sowohl zugunsten als auch zuungunsten des Steuerpflichtigen ausgeschlossen.

Beispiel: Ein Steuerpflichtiger macht in seiner Steuererklärung Kosten für eine Fortbildung als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit geltend (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG, R 9.2 LStR). Dazu trägt er die Fortbildungsgebühren sowie sämtliche zusätzliche mit der Fortbildung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen (bspw. Reise- und Übernachtungskosten, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a, 5a EStG; Verpflegungsmehraufwand, § 9 Abs. 4a EStG) in der dazugehörigen Kennziffer in der

---

<sup>190</sup> o.V., Steuerbescheid: Automatisierung des Finanzamts, Geld & Steuern, Guter Rat Sonderheft 4/2019, Seite 62; *Steuertip*, Risikomanagementsystem (RMS), Internetquelle, Seite 2.

<sup>191</sup> *Münch*, DStR 2013, 212 (214); Tz. 4.3 Abs. 1 FAGO.

Steuererklärung ein und macht eine Erläuterung mit dem Titel der Fortbildungsveranstaltung in dem kennzifferzugehörigen Freitextfeld, vgl. *Kapitel III.G Gesetzesentwurf, Seite 187*.

Wenn das Risikomanagementsystem diese als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben nicht beanstandet, könnte später keine Korrektur nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO erfolgen, sofern sich herausstellen sollte, dass die Fortbildung nicht beruflich veranlasst war. Es könnte keine neue Tatsache vorliegen, da der Lebenssachverhalt „Fortbildung“ dem Finanzamt durch die Erläuterung des Steuerpflichtigen bekannt war und von diesem hätte berücksichtigt werden können, vgl. *Kapitel E. Definition Verwaltungsakt, Seite 65*.

### c) **Risikoklasse III**

In die Risikoklasse III werden diejenigen Personen eingestuft, die in der Vergangenheit ihren steuerlichen Pflichten stets *vorbildlich nachgekommen* sind. Dies ist der Fall, wenn die Steuererklärungen pünktlich abgegeben wurden, keine hohen Nachzahlungen oder Erstattungsbeträge festgesetzt wurden und sämtlichen Zahlungsverpflichtungen pünktlich nachgekommen wurde.<sup>192</sup> Eine erfolgte Außenprüfung darf ebenfalls zu keinen Feststellungen geführt haben (§ 202 Abs. 1 Satz 3 AO).

Bei Personen die in diese Risikoklasse eingruppiert wurden wird vermutet, dass sie ihre bisher zuverlässige Verhaltensweise auch in Zukunft an den Tag legen. Bei der maschinellen Prüfung kommt nur ein *großzügiger Mindestfilter* zur Anwendung. Dieser sieht bei der Aussteuerung zur personellen Überprüfung großzügigere Betragsgrenzen vor und nimmt weniger Verprobungen mit vorhandenen Daten vor.

Dadurch sollen weniger Sachverhalte zur personellen Prüfung kommen, sodass die begrenzten personellen Ressourcen auf diejenigen Fälle konzentriert werden, in denen die Wahrscheinlichkeit von Steuerausfällen höher erscheint (Risikoklasse I oder II). Durch das massive Gefälle der Prüfungsintensität kommt es dazu,

---

<sup>192</sup> *Steuertip*, Risikomanagementsystem (RMS), Internetquelle, Seite 3; *Guter Rat*, Steuerbescheid: Automatisierung des Finanzamts, Ausgabe 11/2019, Seite 34.

dass sich diejenigen Steuerpflichtigen, die der Risikoklasse II oder III zugeordnet werden, größtenteils praktisch selbst veranlagten.<sup>193</sup>

Wenn ein Steuerfall mehrere Jahre lang in der Risikoklasse III, unter Einbezug des Mindestfilters, vollständig automationsgestützt veranlagt wurde, wird dieser vom System automatisch in die Risikoklasse II hochgestuft (Anwendung des Regelfilters) und es erfolgt eine Aussteuerung mit dem Hinweis, die Risikoklasse zu überprüfen. Wenn der Bearbeiter im Zuge dessen zu dem Schluss kommt, dass die Erklärung nicht zu beanstanden ist, kann er den Fall erneut der Risikoklasse III zuordnen und die Frist beginnt wieder von neuem zu laufen.

#### **d) Risikoklasse Betriebsprüfung**

Neben diesen drei Standardrisikoklassen gibt es noch die Risikoklasse Betriebsprüfung (Bp.). In diese werden alle Steuerpflichtigen eingruppiert, bei denen im Laufe der nächsten Jahre eine *Außenprüfung vorgesehen* ist oder die einen Großbetrieb im Sinne des § 3 BpO unterhalten.<sup>194</sup> Die Einordnung in diese Risikoklasse wird bei Kleinst-, Klein- und Mittelbetrieben nur für die *Dauer des voraussichtlichen Prüfungszeitraumes* vorgenommen.

Da bei diesen Fällen, aus Gründen der verfahrenstechnischen Vereinfachung, im Rahmen der erstmaligen Veranlagung im Innendienst stets der Vorbehalt der Nachprüfung (§ 120 Abs. 1 i.V.m. § 164 AO) als Nebenbestimmung in den Steuerbescheid aufgenommen wird, werden diese Fälle zurzeit noch stets zur personellen Bearbeitung ausgesteuert. Für die Zukunft ist geplant, diese Fälle, ebenso wie die Fälle der Risikoklasse II, also unter Anwendung des Regelfilters, zu bearbeiten und bereits maschinell den Vorbehalt der Nachprüfung in den Steuerbescheid aufzunehmen. Der Regelfilter soll dabei nur diejenigen Eintragungen in der Steuererklärung prüfen, die typischerweise nicht mehr von der Außenprüfung unter die Lupe genommen werden, beispielsweise Sonderausgaben, die Einkünfte des zusammen mit dem Betriebsinhaber veranlagten Ehegatten, etc.

---

<sup>193</sup> *Münch*, DStR 2013, 212 (214).

<sup>194</sup> *Steuertip*, Risikomanagementsystem (RMS), Internetquelle, Seite 3f.

### 3. Stufe 2: Risikobereiche

Nach der Festlegung der *personenbezogenen* Risikoklasse sind im nächsten Schritt die *sachverhaltsbezogenen* Risikobereiche festzulegen. Dies betrifft nur die Steuerpflichtigen, die nicht der Risikoklasse III zugehörig sind. Sofern ein Steuerpflichtiger einen Lebenssachverhalt verwirklicht, welcher zuvor bei der Festlegung der Aussteuerungsparameter als risikoreich eingestuft wurde, wird die Steuererklärung dieses Steuerpflichtigen zur personellen Prüfung ausgesteuert. Der Bearbeiter erhält dann den Hinweis diesen einzelnen Bereich in der Steuererklärung zu überprüfen, beispielsweise die erstmalig als Sonderausgaben geltend gemachten Kinderbetreuungskosten, § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG.

Die Festlegung der *bundesweit* zu prüfenden Risikobereiche erfolgt auf Basis des § 20 FVG durch eine Arbeitsgruppe, bestehend aus Mitarbeitern der Finanzministerien der Länder unter Beteiligung des Bundesministeriums der Finanzen. Zusätzlich können aber auch *regionale* Aussteuerungskriterien durch die jeweils zuständigen Landesfinanzministerien bzw. Oberfinanzdirektionen festgelegt werden. Zudem steht es jedem Finanzamt offen, in Absprache mit den vorgesetzten Behörden zusätzliche *finanzamtsinterne* Risikobereiche festzulegen. Durch diese dreigliedrige Struktur soll sowohl eine einheitliche Rechtsanwendung innerhalb der gesamten Bundesrepublik gewährleistet als auch regionalen Besonderheiten Rechnung getragen werden.

Beispiel: Wenn in Hamburg ein Unternehmen seinen Gewinn nach § 5a EStG ermittelt, ist dies nicht per se auffällig, da dort viele Schifffahrtsunternehmen ihren Sitz haben. Wenn dieselbe Kennziffer in der Anlage G allerdings von einem Unternehmen befüllt wird, welches in einem Bundesland ansässig ist, das nicht an die Nord- oder Ostsee grenzt, sollte geprüft werden, ob das Unternehmen tatsächlich dazu berechtigt ist, seinen steuerlichen Gewinn auf diese Art und Weise zu ermitteln. Die Wahrscheinlichkeit einer Falscheintragung ist im letztgenannten Fall wesentlich höher.

Als Standardprüfungsfelder kommen unter anderem Neugründungsfälle in Betracht, da bei diesen noch kein maschineller Abgleich mit Vorjahresdaten möglich ist. Welche Sachverhalte und ab welcher betraglichen Höhe diese durch die über-

geordneten Behörden für prüfungswürdig erachtet werden, unterliegt strengster Geheimhaltung und wird von Zeit zu Zeit in unregelmäßigen Abständen immer wieder verändert. So soll sichergestellt werden, dass keinem Steuerpflichtigen die Möglichkeit verbleibt, herauszufinden, wie das Risikomanagementsystem im Detail funktioniert und sein Erklärungsverhalten entsprechend anzupassen.

Neben diesen allgemein geltenden Aussteuerungskriterien besteht für jeden Sachbearbeiter die rechtliche und auch tatsächliche Möglichkeit, einen Steuerfall zur personellen Prüfung auszusteuern, durch Abspeicherung eines Vermerkes in den „Festsetzungsnahen Daten“ (FnD). Die tatsächliche Möglichkeit der personellen Aussteuerung darf dem Bearbeiter auch zukünftig nicht mehr genommen werden, da dies ein Mindestkriterium für die Anwendung des Risikomanagementsystems darstellt, § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 AO. Ein Vermerk in den Festsetzungsnahen Daten kann entweder jahresunabhängig ausgestaltet werden oder nur bezogen auf einen oder mehrere Veranlagungszeiträume. Jahresunabhängige Vermerke führen dazu, dass der Steuerfall in jedem Veranlagungszeitraum von der vollautomatischen Bescheiderstellung ausgeschlossen wird. Jahresabhängige Vermerke führen mithin nur in den explizit ausgewählten Jahren zur Aussteuerung. Bei der Bearbeitung dieser personell ausgesteuerten Fälle erhält der Bearbeiter den Steuerfall mit dem Hinweis, die im Vermerk niedergelegten Informationen bei der Bearbeitung zu beachten. Von der Möglichkeit, personell in das System einzugreifen, wird insbesondere beim Vorliegen von Kontrollmaterial Gebrauch gemacht, aber auch, wenn sich aus vorliegenden Verträgen Auswirkungen auf den Steuerpflichtigen selbst oder andere Personen ergeben könnten.

Beispiel: Wenn die Notare ihrer Verpflichtung aus § 54 EStDV nachkommen und die Übertragungsverträge von Anteilen an Kapitalgesellschaften den Finanzämtern zukommen lassen, landen diese im VTB Kö. Dort wird der Vertrag in der Akte abgelegt und es soll ein Vermerk in den FnDs gespeichert werden, für das Jahr der Anteilsübertragung, welcher den Bearbeiter darauf hinweist, eine Verlustkürzung nach §§ 8c, 8d KStG, § 10a Satz 10 GewStG zu überprüfen.

## E. Definition Verwaltungsakt

Um verstehen zu können, warum in der Vergangenheit (bis zum 31. Dezember 2016) Kritik an der Rechtmäßigkeit vollautomatisch erlassener Verwaltungsakte aufkam, ist es notwendig, zu verstehen, wie ein Verwaltungsakt legaldefiniert ist.

Nach § 118 Satz 1 AO ist ein Verwaltungsakt jede hoheitliche Maßnahme einer Behörde auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts zur Regelung eines Einzelfalls mit Außenwirkung.

Sowohl die Finanzämter als örtliche Institutionen als auch die Oberfinanzdirektionen bzw. Landesämter für Steuern und das Bundeszentralamt für Steuern als Oberbehörden und das Bundesministerium der Finanzen und die verschiedenen Finanzministerien der Länder als oberste Behörden stellen unstrittig Behörden im Sinne des § 6 Abs. 1, 2 Nr. 1, 2, 4, 5 AO dar, da sie mit der Festsetzung und Erhebung der kraft Gesetzes entstandenen Steuern Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrnehmen.<sup>195</sup>

Die Verwirklichung der Steueransprüche ist eine hoheitliche Maßnahme, da diese im Rahmen eines Über- und Unterordnungsverhältnisses zwischen dem Staat und den Steuerpflichtigen stattfindet.<sup>196</sup>

Sie geschieht auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts, da das Handeln der Behörden durch Normen im Bereich des öffentlichen Rechts geregelt ist. Die Verpflichtung, Steuern zu zahlen, entsteht kraft Gesetzes und wird durch einen Verwaltungsakt konkretisiert. Ein Verhandlungsspielraum wie bei privatrechtlichen Verträgen besteht nicht.<sup>197</sup>

---

<sup>195</sup> *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 118 AO, Rz. 2ff.; *Söhn* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 118 AO, Rz. 64; *Güroff* in: Gosch, AO/FGO, § 118 AO, Rz. 2.

<sup>196</sup> *Füssenich* in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, § 118, Rz. 35; *Fritsch* in: Koenig, AO, § 118, Rz. 18; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 118 AO, Rz. 9; *Güroff* in: Gosch, AO/FGO, § 118 AO, Rz. 7.

<sup>197</sup> *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 118 AO, Rz. 9; *Vofßkuhle/Kaufhold*, JuS 2011, 34(34).

Ein Verwaltungsakt liegt, bis auf den Ausnahmefall einer Allgemeinverfügung (§ 118 Satz 2 AO), ferner nur dann vor, wenn er auf einen Einzelfall gerichtet ist.<sup>198</sup> Die Regelung muss *individuell* gegen einen einzelnen Steuerpflichtigen gerichtet sein und einen *konkreten* Sachverhalt betreffen. Dies sind bei Einkommensteuerbescheiden die im Veranlagungszeitraum erzielten Einkünfte des Steuerpflichtigen.

Kernelement eines Verwaltungsaktes ist das Tatbestandsmerkmal der Regelung. Eine Regelung wird definiert als willentliche Verhaltensäußerung eines Amtsträgers (§ 7 AO), welche darauf gerichtet ist, eine verbindliche Rechtsfolge für beide Parteien eintreten zu lassen.<sup>199</sup> Es sollen Rechte begründet, geändert, aufgehoben, festgestellt oder abgelehnt werden.

Außenwirkung erlangt ein Verwaltungsakt mit seiner ordnungsgemäßen Bekanntgabe gegenüber dem berechtigten Empfänger, §§ 122, 124 AO.<sup>200</sup> Dies ist grundsätzlich der Inhaltsadressat, also derjenige an den sich der Verwaltungsakt richtet; in der Regel der Steuerschuldner selbst (§ 33 AO). Wenn dieser nicht handlungsfähig im Sinne des § 79 AO ist, dies ist zum Beispiel bei Minderjährigen der Fall, muss der Bescheid dem Bekanntgabeadressaten gegenüber bekannt gegeben werden. Bei einem Minderjährigen wären dies in der Regel die Eltern, § 79 Nr. 1 AO i.V.m. § 1629 Abs. 1 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB)<sup>201</sup>. Diese können sich aber einer dritten Person bedienen, beispielsweise eines Steuerberaters, Wirtschaftsprü-

---

<sup>198</sup> *Ratschow* in: Klein, AO, § 118, Rz. 30; *Füssenich* in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, § 118, Rz. 53f.; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 118 AO, Rz. 19ff.; *Vorbeck* in: Koenig, AO, § 118, Rz. 37.

<sup>199</sup> BFH, Urteil vom 9. Dezember 1987, I R 1/85, BStBl II 1988, 463; *Güroff* in: Gosch, AO/FGO, § 118 AO, Rz. 8; *Vorbeck* in: Koenig, AO, § 118, Rz. 22; *Füssenich* in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, § 118, Rz. 40; *Ratschow* in: Klein, AO, § 118, Rz. 24; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 118 AO, Rz. 10ff.; *Voßkuhle, Kaufhold*, Grundwissen - öffentliches Recht: Der Verwaltungsakt, JuS 2011, 34 (34).

<sup>200</sup> BFH, Urteil vom 20. August 2014, X R 15/10, BStBl II 2015, 109; BFH, Urteil vom 27. Juni 1986, VI R 23/83, BStBl II 1986, 832; *Niewerth* in: Lippross/Seibel, Kommentar Steuerrecht, § 118 AO, Rz. 8; *Vorbeck* in: Koenig, AO, § 122, Rz. 6; *Güroff* in: Gosch, AO/FGO, § 122 AO, Rz. 2; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 122 AO, Rz. 4; *Müller-Franken* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 122 AO, Rz. 11.

<sup>201</sup> Bürgerliches Gesetzbuch in der Fassung vom 2. Januar 2002, BGBl I 2002, Seite 42.



fers oder Rechtsanwalts (berechtigter Empfänger), § 80 AO, §§ 3ff. Steuerberatungsgesetz (StBerG)<sup>202</sup>. Die Finanzverwaltung muss dafür Sorge tragen, dass der Verwaltungsakt in den persönlichen oder sachlichen Machtbereich dieser Person gelangt, um Bekanntgabewirkung zu erzielen, § 130 BGB.

Eine ordnungsgemäße Bekanntgabe bedingt zudem, dass ein Bekanntgabewille der Behörde vorliegt; und zwar sowohl im Zeitpunkt der abschließenden Zeichnung als auch in dem Zeitpunkt, in dem der Verwaltungsakt den berechtigten Empfänger tatsächlich erreicht.<sup>203</sup>

Ein Bekanntgabewille der Behörde lag nach bisheriger Rechtsprechung nur dann vor, wenn ein zum Erlass des Verwaltungsaktes berechtigter Amtsträger den natürlichen Willen in sich trug, den Verwaltungsakt gegenüber dem Steuerpflichtigen bekannt zu geben.<sup>204</sup> Sämtliche Fälle, die der Bundesfinanzhof zum Thema Bekanntgabewille einer Behörde in der Vergangenheit zu entscheiden hatte, betrafen aber nicht die Frage, ob die Willensbildung von einer Maschine oder einem Menschen ausging sondern, ob der menschliche Bearbeiter ein befugter Amtsträger war oder ob der Bekanntgabewille der Behörde auch noch in dem Zeitpunkt vorlag, in dem der Verwaltungsakt den berechtigten Empfänger tatsächlich erreicht hat. Seit dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens hat sich der Bundesfinanzhof noch in keiner seiner veröffentlichten Entscheidungen dazu geäußert, inwieweit die bisherige Definition des Bekanntgabewillens noch Gültigkeit besitzt.

---

<sup>202</sup> Steuerberatungsgesetz in der Fassung vom 4. November 1975, BGBl I 1975, Seite 2735.

<sup>203</sup> *Füssenich* in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, § 122, Rz. 24; *Müller-Franken* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 122 AO, Rz. 39; *Ratschow* in: Klein, AO, § 122, Rz. 5; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 122 AO, Rz. 4; *Güroff* in: Gosch, AO/FGO, § 122 AO, Rz. 2; *Vorbeck* in: Koenig, AO, § 122, Rz. 6.

<sup>204</sup> BFH, Urteil vom 29. Januar 1981, V R 47/77, BStBl II 1981, 404; BFH, Urteil vom 27. Juni 1986, VIR 23/83, BStBl III 1986, 832; BFH, Urteil vom 24. November 1988 VR 123/83, BStBl III 1989, 344.

Ein Verwaltungsakt, welcher den Steuerpflichtigen erreicht, ohne dass ein Bekanntgabewille der Behörde vorliegt, erlangt keine Wirksamkeit und ist folglich nichtig, §§ 124 Abs. 3; 125 Abs. 1 AO.<sup>205</sup>

Als berechnigte Amtsträger kommen in der Regel Sachbearbeiter und Sachgebietsleiter in Betracht, ausnahmsweise aber auch Mitarbeiter, wenn ihnen das Zeichnungsrecht verliehen wurde.<sup>206</sup> Aus dem Wortlaut der soeben zitierten Entscheidung des VI. Senats des Bundesfinanzhofs „natürliche[r] Wille eines die Behörde repräsentierenden Amtsträgers“ ergibt sich, dass ein solcher nur von einem Menschen gebildet werden kann.

Unproblematisch bei dem Einsatz eines Risikomanagementsystems und der Möglichkeit der vollständig automationsgestützten Veranlagung waren bis zum Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens am 1. Januar 2017 diejenigen Steuerfälle, die zu einer personellen Intensivprüfung oder zumindest einer personellen Punktprüfung ausgesteuert wurden. Bei diesen fand durch das Abzeichnen der Verfügung eine abschließende Willensbildung durch einen menschlichen Bearbeiter statt. Diejenigen Fälle, die in den vergangenen 20 Jahren bereits vollständig automationsgestützt verarbeitet wurden, bekam kein menschlicher Bearbeiter zu Gesicht. Es bestand keine Möglichkeit für einen Menschen, seinen natürlichen Willen in die Bearbeitung einfließen zu lassen. Das Besteuerungsverfahren wurde entpersonalisiert.<sup>207</sup>

Wenn der Bearbeiter eine Steuererklärung, die aufgrund der einprogrammierten RMS-Kriterien vollständig automationsgestützt bearbeitet wurde, personell geprüft hätte, hätte er aber ohnehin keine der darin enthaltenen Angaben auf ihre materielle Richtigkeit überprüfen sollen, da er als Angehöriger der Finanzverwaltung an die verwaltungsinternen Weisungen gebunden ist. Diese sehen bereits seit den GNOFÄ im Jahr 1976 vor, dass stets eine risikoorientierte Bearbeitung angestellt werden

---

<sup>205</sup> BFH, Urteil vom 12. August 1996, VI R 18/94, BStBl II 1996, 627; BFH, Urteil vom 23. August 2000, X R 27/98, BStBl II 2001, 662; BFH, Beschluss vom 14. Juni 2000, BFH/NV.

<sup>206</sup> BFH, Urteil vom 27. Juni 1986, VI R 23/83, BStBl II 1986, 832.

<sup>207</sup> *Frotscher* in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Erstkommentierung, Einleitung, Rz. 6.

soll, unabhängig vom Einsatz eines Risikomanagementsystems.<sup>208</sup> Bei Steuerfällen, die nach den verwaltungsseitig angelegten Maßstäben kein steuerliches Risiko in sich tragen, hätte selbst ohne die Möglichkeit der vollständig automationsgestützten Veranlagung keine Prüfung der in der Steuererklärung enthaltenen Angaben stattgefunden. Es machte im Ergebnis keinen praktischen Unterschied, ob ein Computersystem einen als risikoarm eingestuften Steuerfall, ohne Abweichung von den erklärten Werten, zur Bescheiderstellung freigab oder ein menschlicher Bearbeiter.

Da das verwendete Risikomanagementsystem kein Fall einer starken Künstlichen Intelligenz (KI) war (und auch nach wie vor ist), erfolgte jede einzelne computergestützte Prüfung aufgrund von Algorithmen, welche zuvor durch Menschen programmiert wurden. Über die Programmierung der Algorithmen floss der Wille eines menschlichen Bearbeiters in den Veranlagungsprozess ein.<sup>209</sup> Dieser war allerdings nicht bezogen auf den *konkreten* Steuerfall, sondern auf ein *abstraktes* steuerliches Problem. Da ein Verwaltungsakt aber eine *konkret-individuelle Regelung* ist, bedurfte es zusätzlich zum Willen des Programmierers auch noch den Willen eines menschlichen Sachbearbeiters, der auf den Einzelfall gerichtet ist.<sup>210</sup>

Durch die dieses Problem überlagernde gesetzgeberische Fiktion in § 155 Abs. 4 AO, dass Verwaltungsakte auch vollständig automationsgestützt erlassen werden können, hat der Gesetzgeber Abhilfe geschaffen. Da nunmehr ausdrücklich gesetzlich geregelt ist, dass Steuerbescheide auch vollständig automationsgestützt erlassen werden können, muss sich das Finanzamt die (Nicht-)Prüfung eines Sachverhaltes durch das Risikomanagementsystem genauso zurechnen lassen, wie eine (Nicht-)Prüfung eines Steuerfalls durch einen Amtsträger.

Da kein Steuerpflichtiger in der Vergangenheit erfuhr, ob sein Verwaltungsakt auf der menschlichen Willensbildung eines Bearbeiters basierte oder von einem Computersystem vollständig automationsgestützt erzeugt wurde, konnte er selbst dessen Rechtmäßigkeit nicht beurteilen. Mangels eines entsprechenden Hinweises im

---

<sup>208</sup> Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder, Betreff: Neuorganisation der Finanzämter und Neuordnung des Besteuerungsverfahrens vom 16. Februar 1976, BStBl II 1976, Seite 88.

<sup>209</sup> FG München, Urteil vom 12. Juni 1980, X 61/79 Kfz 1-10, EFG 1980, 518.

<sup>210</sup> *Füssenich* in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, § 118, Rz. 53; *Ratschow* in: Klein, AO, § 118, Rz. 30; *Fritsch* in: Koenig, AO, § 121, Rz. 37.

Steuerbescheid konnte auch kein Steuerpflichtiger eine gerichtliche Überprüfung der Rechtmäßigkeit anstreben. Eine solche Klage hätte nicht begründet werden können, § 65 Abs. 1 Satz 3 FGO.

Mit der Neufassung der Finanzamtsgeschäftsordnung im Jahr 2020 reagierte die Finanzverwaltung auf die Einführung des § 155 Abs. 4 AO. In Nr. 4.3 Abs. 1 FAGO wurde nun geregelt, dass Zeichnungsrechtsregelungen keine Anwendung finden, soweit automationsgestützte System im Einsatz sind. Der Anwendungsbereich der Zeichnungsrechtregelungen wurde beschränkt auf die Steuerfälle, die vom Risikomanagementsystem zur personellen Prüfung ausgesteuert wurden.

## **F. Situation in anderen Ländern**

### **1. Allgemeines**

Im folgenden Abschnitt soll dargelegt werden, welche technischen Hilfsmittel in anderen Staaten bei der Steuerfestsetzung und -erhebung zum Einsatz kommen. Ob diese auch für einen Einsatz in Deutschland geeignet sein könnten, wird im letzten Teil der Untersuchung beleuchtet werden.

Bereits im Jahr 1999 gab die französische Generaldirektion der Finanzen ein Gutachten in Auftrag, welches die Steuerverwaltungen von zehn Industriestaaten (Deutschland, Frankreich, Irland, Italien, Kanada, Niederlande, Schweden, Spanien, Vereinigtes Königreich und Vereinigte Staaten von Amerika) auf deren Transparenz und Effizienz untersuchte.<sup>211</sup> Die Studie kam zu dem erschreckenden Ergebnis, dass Deutschland zu diesem Zeitpunkt die am wenigsten effiziente Steuerverwaltung besaß.

Diese vergleichende Analyse des französischen Staates ist eine der wenigen Quellen, welche einen Aufschluss über die Digitalisierung der Steuerverwaltungen anderer Staaten in den zurückliegenden Jahrzehnten gibt. Sie ist nicht als Primärquelle verfügbar, sondern wird lediglich in einem Bericht des Bundesrechnungshofs ausführlich dargestellt. Aus diesem Grund basieren die Ausführungen dieses Abschnittes hauptsächlich auf der Sekundärquelle des Bundesrechnungshofes.

Darüber hinaus gab auch das Weltwirtschaftsforum eine Studie in Auftrag, welche die Steuerverwaltungen von 102 Industrie-, Schwellen-, und Entwicklungsländern untersuchte. Diese ist ebenfalls nicht öffentlich zugänglich, sondern lediglich als Verweis im zuvor genannten Bericht des Bundesrechnungshofs enthalten. Sie scheint aber zu dem identischen Ergebnis gekommen zu sein, wie die französische Studie und positionierte Deutschland ebenfalls auf dem letzten Platz. Ausweislich der Auswertung durch den Bundesrechnungshof resultiert das schlechte Abschneiden Deutschlands auf der Tatsache, dass die Erhebungskosten (Kosten der Steuerverwaltung) im prozentualen Verhältnis zum generierten Steueraufkommen höher waren als in vielen anderen Staaten. Erschwerend kam hinzu, dass die deutschen

---

<sup>211</sup> *Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Bericht des Bundesrechnungshofs vom 1. August 2006, Seite 129f.

Steuerpflichtigen auch noch erhebliche, volkswirtschaftlich nicht exakt quantifizierbare Befolgungskosten (Kosten für Buchhaltung und Jahresabschluss) zu tragen hatten.

Als weiterer Kritikpunkt wurde neben dem Steuerföderalismus der rückständige Einsatz moderner Technik identifiziert.

In vielen Staaten der Europäischen Union (z.B. Belgien, Frankreich, Großbritannien, Malta, Niederlande, Österreich, Portugal) und den Vereinigten Staaten von Amerika waren die elektronische Übermittlung und Überprüfung sowie der flächendeckende Einsatz eines Risikomanagementsystems bereits zu Beginn des vorletzten Jahrzehnts Alltag. Zudem setzen viele Industriestaaten im Gegensatz zu Deutschland bei der Verwaltung ihres Steueraufkommens seit jeher nicht auf ein Veranlagungs-, sondern auf ein Anmeldeverfahren und beschränken sich staatlicherseits auf die Verifikation. Mittlerweile dürften Risikomanagementsysteme bei der staatlichen Kontrolle weltweit im Einsatz sein.<sup>212</sup>

## **2. Frankreich**

Im Zeitpunkt der Erstellung des Berichtes des Bundesrechnungshofes im Jahr 2006 bestanden in Frankreich für Dritte umfangreiche Pflichten zur elektronischen Übermittlung der für das Besteuerungsverfahren relevanten Daten an die Finanzbehörden, sodass ein vielschichtiger elektronischer Datenabgleich möglich war.

Vergleichbare Vorschriften in den materiellen Einzelsteuergesetzen, die Dritte dazu verpflichten, personenbezogene Daten in elektronischer Form an Finanzbehörden zu übermitteln, wurden in Deutschland in großem Stil erstmals durch das Steuerbürokratieabbaugesetz<sup>213</sup> mit Wirkung ab dem Jahr 2011 eingeführt. Diese Vorschriften regelten allerdings nur die grundsätzliche Verpflichtung zur Datenübermittlung. Erst mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens wurde ab dem Jahr 2017 durch § 93c AO ein einheitlicher technischer Standard zur Datenübermittlung vorgeschrieben, § 27 Abs. 2 EAGO.

---

<sup>212</sup> BT-Drs. 17/6954, Seite 36.

<sup>213</sup> Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens (Steuerbürokratieabbaugesetz) vom 20. Dezember 2008, BGBlI2008, Seite 2850.

Zudem wird der Datenabgleich in unserem Nachbarstaat mit den Daten der vergangenen *zehn Veranlagungszeiträume* durchgeführt und nicht lediglich mit denen des Vorjahres.

### **3. Italien**

In Italien, welches in der oben genannten französischen Studie ebenso wie Deutschland und der Auftraggeber selbst schlecht abschneidet, existiert eine *zentrale Verwaltungsdatenbank*, in welcher sämtliche steuerlich relevante Daten der Bürger gespeichert wurden. Diese Datenbank wurde nicht nur mit internen Informationen der Finanzbehörden, sondern auch mit Informationen aus dem Einwohnermeldeamt, dem Handelsregister, dem Grundbuchamt, der Kfz-Zulassungsstelle, dem Zollamt, den staatlichen Subventionsbehörden und der Polizei versorgt. Mit Hilfe dieses umfangreichen Datenbestandes war es möglich, für jeden einzelnen Bürger ein individuelles Profil zu erstellen. Aus diesem konnte die Wahrscheinlichkeit berechnet werden, mit der ein Steuerpflichtiger seinen steuerlichen Erklärungs- und Entrichtungspflichten nachkommen wird. Ein Steuerpflichtiger, welcher beispielsweise wegen einer Straftat im Bereich der Wirtschaftskriminalität negativ aufgefallen war, barg für den Staat ein höheres Steuerausfallrisiko und wurde dementsprechend intensiver und öfter geprüft.

### **4. Schweden**

In Schweden existierte im Zeitpunkt der Durchführung der Untersuchung ebenfalls eine zentrale Verwaltungsdatenbank, in der sowohl interne Daten der Finanzbehörden als auch externe Daten anderer öffentlicher Einrichtungen gespeichert waren. Diese Datenbank war noch umfassender als die italienische, da sie neben *behördlichen* Informationen auch Informationen *privatrechtlicher* Institutionen wie Banken und Versicherungen beinhaltete. Das Königreich Schweden nutzte ebenfalls die Möglichkeit, aus den Daten einen *Compliance-Faktor* zu generieren.

Zudem verfügte der nordische Staat über eine weitere zentrale Datenbank, in welcher *Beteiligungsstrukturen* festgehalten wurden. Diese trug in erheblichem Maße dazu bei, Einkünfte aus Kapitalvermögen steuerlich zu erfassen.

Bereits im Jahr 2005 war die Automation in der schwedischen Finanzverwaltung so weit vorangeschritten, dass neben den Steuererklärungen auch Bilanzen elektronisch an das Finanzamt übermittelt werden konnten. In diesen eBilanzen war bereits

jede einzelne Bilanzposition verkennziffert und es bestand für deren Überprüfung ein funktionierendes Risikomanagementsystem.

## 5. Großbritannien

Die britischen Finanzbehörden hatten mit *central risk analysis* (CRA) ebenfalls ein zentrales Risikoanalysesystem entwickelt. Dieses arbeitete genau wie das im Rahmen des KONSENS-Projektes entwickelte Risikomanagementsystem 1.0 (vgl. Kapitel I.C.7 KONSENS, Seite 37) nach einem *summarischen Verfahren*.

Im Gegensatz zu Deutschland wurden in diese summarische Prüfung der einzelnen Risikokriterien aber nicht nur die Daten aus der Festsetzung einbezogen, sondern auch die Daten aus der Erhebung. Zudem spielte der Standort der Firma eine Rolle. Dieses Verfahren war vergleichbar mit den Berechnungsmodalitäten der deutschen „Schutzgemeinschaft für allgemeine Kreditsicherung e.V.“ (SCHUFA). Sofern keine anderweitigen Erkenntnisse über einen Bürger vorliegen, verlässt sich diese bei der Berechnung des Kreditausfallrisikos ebenfalls auf Werte aus dem sogenannten Geo-Scoring.<sup>214</sup>

Wie viele Risikopunkte sich ein Steuerpflichtiger „leisten kann“, ohne von der Finanzverwaltung ständig einer Intensivprüfung unterzogen zu werden, wurde nicht veröffentlicht.

## 6. Österreich

Das in Österreich verwendete Risikomanagementsystem des Innendienstes erzielte in den risikobehafteten Fällen bereits im Jahr 2005 eine erheblich höhere Trefferquote als die personelle Auswahl der zu prüfenden Steuerfälle und Risikobereiche. Dies ist insbesondere deshalb bemerkenswert, weil das österreichische Steuersystem sehr starke Ähnlichkeiten zum deutschen Steuersystem aufweist. Anhand der Tatsache, dass es Österreich gelungen ist, ein gut funktionierendes Risikomanagementsystem zu implementieren, zeigt sich, dass die Probleme Deutschlands nicht in der Komplexität des Steuerrechts zu verorten waren, sondern sich in der Verwaltungsorganisation finden mussten. Zudem gelang es unserem südlichen Nachbarn ebenso wie auch Italien und Großbritannien bereits vor mehr als 15 Jahren, ein Risikomanagementsystem für die Außenprüfung zu entwickeln.

---

<sup>214</sup> Schufa, Das Scoringverfahren erklärt, Internetquelle.



## 7. Portugal

Auch in Portugal erfolgte zunächst eine Einteilung der Steuerpflichtigen in verschiedene Risikoklassen. Diese Einteilung wurde nicht nur nach *objektiven* Kriterien, wie der Höhe und der Volatilität des Gewinns und des Umsatzes vorgenommen, sondern auch durch *subjektive* Kriterien, wie die Erfüllung steuerlicher Pflichten in der Vergangenheit, beeinflusst.

Zudem setzten nicht nur die beiden Länder der iberischen Halbinsel, sondern auch Belgien schon seit Jahren auf Verfahren aus dem Bereich von *Data-Warehousing* und *Data-Mining*. Dies ist möglich, da die portugiesischen Steuerpflichtigen gesetzlich verpflichtet waren, sehr viele Informationen an die Finanzverwaltung zu übermitteln.

Beim Data-Warehousing werden die massenhaft vorliegenden Einzeldaten neu kombiniert, um aus der neuartigen Zusammenstellung steuerliche Erkenntnisse zu gewinnen. Wenn beispielsweise die Ausgaben für bestimmte Warengruppen in der Gastronomie weit über dem Wert liegen, den man aufgrund des erklärten Umsatzes erwarten könnte, stellt dies für einen Betriebsprüfer ein Indiz dar, dass die aufgezeichneten Umsätze möglicherweise nicht vollständig sind. Wie hoch der Umsatz bei einem Unternehmen mit gegebenem Wareneinsatz üblicherweise ausfallen müsste, ergab sich aus den Erfahrungen, die zuvor im Rahmen von steuerlichen Außenprüfungen bei vergleichbaren Unternehmen derselben Branche und Größe gewonnen wurden.<sup>215</sup>

Beim Data-Mining werden mit Hilfe neuartiger technischer Möglichkeiten, wie neuronalen Netzen, die vorhandenen Daten auf das Vorliegen bestimmter Gesetzmäßigkeiten und Muster durchsucht. Bei dieser Form der Datenanalyse werden im Gegensatz zum Data-Warehousing nicht lediglich vorhandene Daten ausgewertet, sondern es werden neue Daten generiert. Die Datenanalysetools „lernen“ anhand eines jeden eingegebenen Falls, neue Muster zu erkennen.

Auf diese Weise können im Laufe der Zeit Steuerbetrüger immer besser aufgefunden gemacht werden, die sich mittels einer Software eine Buchführung haben generie-

---

<sup>215</sup> BMF, Schreiben vom 20. Dezember 2021, IV A 8 – S 1544/19/10001:003, BStBl I 2022,

ren lassen, die zwar in sich plausibel ist, aber nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmt. Eine solche „Schummelsoftware“ kann keine in sich plausible Buchführung, inklusive der Berücksichtigung von äußeren Einflussfaktoren wie Feiertage, Wetter etc., generieren, wenn diese ausschließlich auf Werten eines Zufallsgenerators beruht. Es müssen systematisch arbeitende Algorithmen verwendet werden, welche die einprogrammierten Muster umsetzen.<sup>216</sup>

Beispiel: Ein Betriebsprüfer prüft einen Biergarten, welcher ausschließlich über eine Außengastronomie verfügt. Den Buchführungsunterlagen zufolge soll Anfang Juni die umsatzstärkste Woche des gesamten Jahres gewesen sein. Objektiv betrachtet erscheint dies plausibel. Als der Betriebsprüfer im Zuge seiner Arbeit Recherchen anstellt, findet er heraus, dass das Wetter zu dieser Zeit sehr schlecht war und es durchgängig geregnet hat. Auch andere Ursachen für einen besonders hohen Umsatz, wie zum Beispiel eine zeitgleich stattfindende Fußball-Weltmeisterschaft, lassen sich nicht finden. Hier wäre der Beweis ersten Anscheins geliefert, dass mit der Buchführung irgendetwas nicht stimmen könnte, obwohl diese isoliert betrachtet (Vergleich zwischen Wareneinsatz und Umsatzerlösen), trotz des vom Steuerpflichtigen vorgenommenen Softwareeingriffs, in sich konsistent ist.

## **8. Niederlande**

Seit dem 1. Januar 2004 besteht in den Niederlanden die Pflicht zur elektronischen Übermittlung der Steuererklärungen und der Jahresabschlüsse an das Finanzamt. Diese werden dann von einem national einheitlichen Risiko-Analyse-Center überprüft. Zunächst werden die in verschiedene Gruppen unterteilten Steuerpflichtigen daraufhin untersucht, ob bei ihnen überhaupt steuerliche Risiken bestehen. In einem nächsten Schritt wird dann identifiziert, wo die Risiken liegen und wie gewichtig diese sind. Nur die Steuerfälle mit den gewichtigsten Risiken werden anschließend von Steuerbeamten personell geprüft.

Um die Effektivität zu gewährleisten, werden die in diesem Bearbeitungsverfahren gewonnenen Erkenntnisse zeitnah analysiert und das System gegebenenfalls modifiziert.

---

<sup>216</sup> Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 88 AO, Rz. 76.

## **9. Belgien**

Auch Belgien verfügt über sehr strenge Aufzeichnungsvorschriften. So sind Unternehmer beispielsweise dazu verpflichtet, unabhängig von der Größe ihres Unternehmens eine Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung zu führen und diese den Finanzbehörden zur Verfügung zu stellen. Durch diese strengen Aufzeichnungsvorschriften kann eine Vielzahl von Daten generiert werden. Inwieweit diese Daten anschließend durch ein Risikomanagementsystem oder noch über personell erstelltes Kontrollmaterial ausgewertet werden, kann dem Bericht des Bundesrechnungshofs nicht entnommen werden.

## **10. Spanien**

In Spanien sind die stark im Vordergrund stehenden Mitteilungspflichten eng verknüpft mit dem Risikomanagementsystem. Dieses verprobt die von Dritten übermittelten Daten über Schenkungen, Lotteriegewinne, Erbschaften, Geldanlagen, Altersvorsorgeprodukte, etc. mit den Angaben in den Steuererklärungen.

## II. Entwicklungsgeschichte des in-camera-Verfahrens

### A. Internationale Rechtshistorie

Das in-camera-Verfahren ist keine Besonderheit der deutschen Gesetzgebung. In den Vereinigten Staaten von Amerika wurde bereits im Jahr 1966 der *Freedom of Information Act (FOIA)*<sup>217</sup> verabschiedet, welcher ein Jahr darauf in Kraft trat. Dieser sollte es jedem Bürger ermöglichen, von staatlichen Behörden Zugang zu Dokumenten verlangen zu können. Durch dieses Gesetz wurden staatliche Einrichtungen grundsätzlich zur vollständigen Transparenz verpflichtet. Staatliche Einrichtungen dürfen jedoch Informationen zurückhalten, wenn diese beispielsweise durch ein *spezielles Gesetz* geheim gehalten werden müssen, *Wirtschaftsgeheimnisse* betroffen sind oder es um die Untersuchungen bei *Kreditinstituten* geht. Durch diese Maßnahme wollte die Regierung von Lyndon B. Johnson das Vertrauen der Bürger in den Staat stärken, da die bisherige freiwillige Veröffentlichung von Informationen, außerhalb der gesetzlich geregelten Pflichtveröffentlichungen, stets unter dem Verdacht stand, politisch brisante Informationen geheim zu halten und damit Teil von Propagandamaßnahmen zu sein.<sup>218</sup>

Nach der aktuellen Fassung in 5 U.S.C. § 552 a) (4) (B) prüft das Bezirksgericht auf Antrag eines der Beteiligten, unter *Ausschluss der Öffentlichkeit*, ob der Behörde, welche auf Auskunftserteilung verklagt wurde, das Recht zusteht, die Aktenvorlage zu verweigern.

Auch nach den verfahrensrechtlichen Gesetzen anderer europäischer Länder wie zum Beispiel Frankreich und Großbritannien besteht seit vielen Jahren die Möglichkeit, Informationen ausschließlich dem Gericht gegenüber offenzulegen. Diese Regelungen werden im VI. Teil, welcher sich mit der Europarechtskonformität beschäftigt, näher erläutert, vgl. *Kapitel VI.E Rechtssache ZZ gegen Großbritannien, Seite 307*.

### B. Rechtshistorie der Verwaltungsgerichtsordnung

Um die Rechtmäßigkeit eines mindestens teilweise in-camera abgehaltenen Finanzgerichtsprozesses beurteilen zu können, ist es unumgänglich, zu verstehen, wie das in Deutschland bislang ausschließlich im Verwaltungsverfahrensrecht geregelte

---

<sup>217</sup> Freedom of Information Act of 1966 from 5<sup>th</sup> July 1966, Public Law 89–808 (80 Stat. 1526).

<sup>218</sup> *Bruch*, Akteneinsichtsrecht in den USA: Ein Bürgerrecht wird durchgesetzt, Seite 15.

in-camera-Verfahren Einzug in das Steuerverfahrensrecht gehalten hat, da an mehreren Stellen des Gesetzgebungsprozesses zur Änderung der Finanzgerichtsordnung Bezug auf die Erwägungen zur Änderung der Verwaltungsgerichtsordnung genommen wurde.<sup>219</sup>

Die Bezeichnung in-camera-Verfahren leitet sich vom lateinischen Begriff „*in camera*“ ab, welcher wörtlich übersetzt „in der Kammer“ bedeutet. Gemeint ist damit ein hinter verschlossenen (Kammer-)Türen, also ohne Anwesenheit aller Beteiligten und unter Ausschluss der Öffentlichkeit, durchgeführtes Gerichtsverfahren. Die Möglichkeit, Parallelen zwischen der Verwaltungsgerichtsordnung und der Finanzgerichtsordnung zu ziehen, ist angezeigt, da es in beiden Rechtsgebieten um Streitigkeiten öffentlich-rechtlicher Art eines Bürgers gegen den Staat geht.<sup>220</sup> Beide Gesetze basieren auf den gleichen Verfahrensgrundsätzen, wie dem Grundsatz der Mündlichkeit, dem Grundsatz der Öffentlichkeit, dem Grundsatz der Unmittelbarkeit und dem Anspruch auf rechtliches Gehör. Beide Verfahrensordnungen sind ein *lex specialis* und verweisen bezüglich der nicht in ihnen geregelten Sachbereiche auf die §§ 169, 171a bis 197 Gerichtsverfassungsgesetz (GVG)<sup>221</sup>, 55 Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO)<sup>222</sup> und 52 Abs. 1 FGO.

Nach dem zweiten Weltkrieg war die noch junge Bundesrepublik bestrebt, im gesamten Bundesgebiet ein einheitliches Verwaltungsverfahrensrecht einzuführen, da zunächst in jeder der Besatzungszonen ein eigenständiges Verfahrensrecht galt. Zudem war der Rechtsweg zu den Verwaltungsgerichten nur eröffnet, wenn dies ausdrücklich in den gesetzlichen Bestimmungen aufgeführt war (Enumerationsprinzip).<sup>223</sup> Die im Jahr 1946 entstandene Verwaltungsgerichtsbarkeit sollte den Bürgern einen starken Schutz vor übergriffigem staatlichem Handeln bieten. Sämtliche behördlichen Maßnahmen sollten durch unabhängige Gerichte einer Rechtskontrolle unterliegen.<sup>224</sup>

---

<sup>219</sup> BR-Drs. 609/04, Seite 98.

<sup>220</sup> BT-Drs. III/1094, Seite 2.

<sup>221</sup> Gerichtsverfassungsgesetz in der Fassung vom 9. Mai 1975, BGBl I 1975, Seite 1077.

<sup>222</sup> Verwaltungsgerichtsordnung in der Fassung vom 19. März 1991, BGBl I 1991, Seite 686.

<sup>223</sup> BT-Drs. III/1094, Seite 1.

<sup>224</sup> BT-PIPr. 37. Sitzung vom 8. Juli 1954, Seite 1750.

Die verschiedenen Gesetzesentwürfe aus den ersten drei Legislaturperioden<sup>225</sup>, welche aber allesamt in der vorgelegten Form nicht vom Bundestag verabschiedet wurden, sahen vor, dass Behörden nicht zur Vorlage von Urkunden oder Akten oder der Erteilung von Auskünften verpflichtet sein sollten, wenn das Bekanntwerden des Inhalts dieser Informationen dem Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes Nachteile bereiten würde oder die Vorgänge nach einem Gesetz oder nach ihrem Wesen geheim gehalten werden müssten, § 100 Abs. 1 VwGO-E.<sup>226</sup> Eine grundsätzliche Vorlagepflicht der Behörden gegenüber den Gerichten enthielten alle drei in diesem Punkt übereinstimmenden Gesetzesentwürfe nicht.

Im Bereich des Verwaltungsprozessrechts entschied der Gesetzgeber bei der ursprünglichen Fassung der Verwaltungsgerichtsordnung, dass es durchaus Fallkonstellationen geben kann, in denen das staatliche Interesse an der Geheimhaltung aus Gründen des Staatsschutzes gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Wahrheitsfindung überwiegt.<sup>227</sup> Beispiele, wann das staatliche Interesse an der Geheimhaltung Vorrang vor dem öffentlichen Interesse an der Wahrheitsfindung genießen sollte, wurden vom Gesetzgeber im gesamten Gesetzgebungsverfahren zur Einführung der Verwaltungsgerichtsordnung nicht ausdrücklich schriftlich und öffentlich zugänglich niedergelegt. Es lässt sich somit nicht aus damals genannten Beispielen ableiten, wo der historische Gesetzgeber die Grenze zog, also in welchen Fällen das öffentliche Interesse gegenüber dem staatlichen Interesse zurücktreten müsse.

Demzufolge mussten die vom Gesetzgeber verwendeten unbestimmten Rechtsbegriffe *Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes*, *Geheimhaltung aufgrund einer gesetzlichen Vorschrift* oder *Geheimhaltung dem Wesen nach* durch die Literatur und die Rechtsprechung ausgelegt werden.

Ein Nachteil für das Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes sollte vorliegen, wenn der Bestand oder die Funktionsfähigkeit staatlicher Einrichtungen in wesentlichen Teilen betroffen war. Dies sollte der Fall sein, wenn es um die innere oder äußere Sicherheit, die freundschaftlichen Beziehungen zu einem anderen Staat oder

---

<sup>225</sup> BT-Drs. I/4278; BT-Drs. II/462; BT-Drs. III/55.

<sup>226</sup> BT-Drs. I/4278, Seite 16, 44; BT-Drs. II/462, Seite 15, 42; BT-Drs. III/55, Seite 14, 41; *Rudisile* in: Schoch/Schneider, VwGO, § 99, Rz. 1.

<sup>227</sup> BT-Drs. I/4278, Seite 44.

zu internationalen Organisationen, die Bekämpfung besonders gefährlicher Kriminalität oder eine *massive Störung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung* ging.<sup>228</sup> Ein Nachteil durfte nicht nur möglich sein, er musste mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartet werden können.<sup>229</sup>

Damit ein Vorgang aufgrund gesetzlicher Vorschriften als geheimhaltungsbedürftig angesehen werden konnte genügte die allgemeine Amtsverschwiegenheit nach den einschlägigen beamtenrechtlichen Bestimmungen nicht.<sup>230</sup> Unterlagen, die zusätzlich durch das Steuergeheimnis geschützt waren, sollten jedoch unter diese Fallgruppe subsumiert werden können.<sup>231</sup>

Bei der Beurteilung der Frage, ob Akten, Auskünfte oder Unterlagen ihrem Wesen nach geheimhaltungsbedürftig waren, sollte ein *strenger Maßstab* anzulegen sein. Es mussten durch das Bekanntwerden der dort niedergeschriebenen Vorgänge schwerwiegende oder jedenfalls erhebliche Nachteile für gewichtige Interessen einzelner oder der Öffentlichkeit drohen.<sup>232</sup> Bei einer Konkurrentenklage kam die Rechtsprechung zu dem Ergebnis, dass die der Einstellungsentscheidung der Behörde zugrunde liegenden Personalakten ihrem Wesen nach geheimhaltungsbedürftig seien.<sup>233</sup> Der Kläger konnte in diesen Fällen über einen Antrag auf Akteneinsicht Einsicht in die Personalakte eines Mitbewerbers nehmen. Hier sahen die Gerichte einen gewichtigen Eingriff in die persönlichen Interessen der Mitbewerber, welche an diesem Rechtsstreit nur als Dritte beteiligt waren. Unabhängig von einer Konkurrentenklage sollten auch Akten über die Sicherheitsüberprüfung eines Beamten in den Anwendungsbereich des § 99 Abs. 1 VwGO fallen.<sup>234</sup> Bei Prüfungsakten verneinte die Rechtsprechung hingegen die Geheimhaltung dem Wesen nach. Der von der Behörde in diesem Rechtsstreit vorgebrachten Argumentation, dass sich ein

---

<sup>228</sup> BVerfG, Beschluss vom 26. Mai 1981, 2 BvR 215/81, BVerfGE 57, 250.

<sup>229</sup> *Geiger* in: Eyermann/Fröhler, VwGO, § 99, Rz. 8.

<sup>230</sup> Hessischer Verwaltungsgerichtshof, Beschluss vom 21. Juli 1983, 1 TE 14/83, NJW 1985, 216

<sup>231</sup> BVerfG, Urteil vom 17. Juli 1984, 2 BvE 11/15, BVerfGE 67, 100.

<sup>232</sup> Bayrischer Verwaltungsgerichtshof, Beschluss vom 4. Januar 1978, 235 III 77, BayVBl 1978, 309; *Geiger* in: Eyermann/Fröhler, VwGO, § 99, Rz. 10.

<sup>233</sup> BVerwG, Beschluss vom 4. August 1975, VI C 30/72, BVerwGE 49, 89; BVerwG, Beschluss vom 19. August 1964, VI B 15/62, BVerwGE 19, 179; BVerwG, Urteil vom 4. Juni 1970, II C 5/68, BVerwGE 35, 225.

<sup>234</sup> BVerwG, Beschluss vom 26. Januar 1978, II C 66/73, NJW 1978, 1643.

Bewerber in Zukunft gezielter vorbereiten könnte und somit die Chancengleichheit aller Bewerber nicht mehr gewährleistet sei, folgten die Gerichte nicht.<sup>235</sup>

Die Verwaltungsgerichte urteilten zunächst, dass Akten der Verfassungsschutzbehörden stets aufgrund ihres Wesens geheimzuhalten seien.<sup>236</sup> Das Bundesverwaltungsgericht folgte in seinen Entscheidungen aber der Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte nicht.<sup>237</sup> Nach seiner Ansicht mussten Akten der Verfassungsschutzbehörden wie die aller anderen Behörden auch einer Prüfung unterzogen werden. Nur wenn durch das Bekanntwerden des Akteninhalts die künftige Erfüllung von Aufgaben der *Verfassungsschutz*behörden, einschließlich deren Zusammenarbeit mit anderen Behörden, erschwert werden würde oder *Leben, Gesundheit oder Freiheit* von Personen gefährdet sei, seien die Akten ihrem Wesen nach geheim zu halten. Bei Akten von Verfassungsschutzbehörden müssten dieselben Maßstäbe angelegt werden wie an alle anderen Akten auch. Die künftige Aufgabenerfüllung sei dann beeinträchtigt, wenn verdeckte Mitarbeiter enttarnt, gefährdet oder zukünftig nicht mehr eingesetzt werden könnten. Dementsprechend sah das Bundesverwaltungsgericht kein überwiegendes Geheimhaltungsinteresse der Behörden bei *abgeschlossenen Maßnahmen*.

Darüber hinaus kam die Rechtsprechung zu dem Ergebnis, dass Akten über die Sabotagesicherheit von Atomkraftwerken, Akten in denen sich psychiatrische Gutachten befinden, Sachakten nach der Durchführung einer Sicherheitsüberprüfung eines Bewerbers und Akten, in denen bedeutende Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisse abgelegt seien, ihrem Wesen nach geheim zu halten seien.<sup>238</sup> Bei sämtlichen

---

<sup>235</sup> Bayrischer Verwaltungsgerichtshof, Beschluss vom 13. Mai 1985, VII C 85/634,

NVwZ 1985, 599; BVerwG, Beschluss vom 24. Februar 1993, VI C 35/92, BVerwGE 92, 132; BVerwG, Beschluss vom 9. Dezember 1992, VI C 3/92, BVerwGE 91, 262.

<sup>236</sup> Bayrischer Verwaltungsgerichtshof, Beschluss vom 28. Mai 1975, 100 IV 70;

BayVBl 1975, 675; Hessischer Verwaltungsgerichtshof, Beschluss vom 4. Februar 1977, VI TE 444/76, NJW 1977, 1844.

<sup>237</sup> BVerwG, Beschluss vom 19. August 1986, I C 7/85, BVerwGE 75, 1; BVerwG, Beschluss vom 5. März 1993, XI ER 400/93, NVwZ 1994, 72.

<sup>238</sup> BVerwG, Urteil vom 26. Januar 1978, II C 66/73, BVerwGE 55, 186; VG Koblenz, Beschluss vom 18. November 1975, 4 PV 4/75, GewArch 1975, 294; BVerwG, Beschluss vom 27. Februar 1976, VII C 44/74; OVG Münster, Beschluss vom 12. November 1974, X A 303/73, RiA 1974, 34; OVG Rheinland-Pfalz, Beschluss vom 6. Mai 1976, 2 B 7/76, NJW 1977, 266.



ihrem Wesen nach geheim zu haltenden Vorgängen sollte die beklagte Behörde zunächst verpflichtet sein, alles Zumutbare und in der Sache Angemessene zu tun, um die der Heranziehung der Beweismittel hindernden Gründe auszuräumen und den Beteiligten unter Wahrung der entgegenstehenden Belange bestmöglichen Zugang zu den Beweisquellen zu ermöglichen.<sup>239</sup> Die gerichtliche Sachaufklärung dürfe nicht mehr als unvermeidlich beschränkt werden. Dies gebiete der Grundsatz der *Verhältnismäßigkeit*. Bei diesem Vorgehen habe die Behörde auch zu erwägen, welche *verfahrensrechtlichen Vorkehrungen* getroffen werden könnten, um die Interessen der Streitparteien ausreichend zu wahren. In Betracht käme beispielsweise die Möglichkeit, *zunächst* nur einen Teil der Akten vorzulegen.

Um die Möglichkeit eines Missbrauchs durch die zuständige Verwaltungsbehörde zu unterbinden, sollte die Entscheidung, ob die Akten gegenüber dem Gericht offengelegt werden müssten, grundsätzlich auf die *oberste Aufsichtsbehörde* verlagert werden. Um Interessenkollisionen zu vermeiden, sollte die Landes- bzw. Bundesregierung, wie in den Fällen des § 41 BVerwGG<sup>240</sup>, eine Kabinettsentscheidung treffen müssen, wenn es um Akten der obersten Bundes- bzw. Landesbehörden selbst gehe.

Im Plenum des Bundesrates, im beratenden Ausschuss für Innere Angelegenheiten und im federführenden Rechtsausschuss wurde eingehend die Frage erörtert, auf welchem Wege sichergestellt werden könne, dass Staatsgeheimnisse, im Interesse der Allgemeinheit, bei der Vorlage von Akten an das Gericht geheim bleiben könnten. Andererseits sollten aber auch Missbrauchsmöglichkeiten, die sich durch die Geheimhaltung von derartigen Vorgängen ergäben, unterbunden werden.<sup>241</sup> Der gerichtlichen Nachprüfbarkeit, *ohne Vorlage des Aktenmaterials*, sollte genüge getan sein, wenn die oberste Aufsichtsbehörde die Rechtmäßigkeit der Verweigerung der Aktenvorlage durch die ihr nachgeordnete beklagte Behörde kontrolliere und das Ergebnis dem Gericht mitteile. Diese Art und Weise der Kontrolle sei ein angemessener Ausgleich zwischen den Staatsinteressen und den berechtigten Wünschen des

---

<sup>239</sup> Geiger in: Eyermann/Fröhler, VwGO, § 99, Rz. 14.

<sup>240</sup> Gesetz über das Bundesverwaltungsgericht in der Fassung vom 23. September 1952, BGBl I 1952, 625.

<sup>241</sup> BT-Drs. III/55, Seite 41; BT-Drs. III/1094, Seite 10.

Beteiligten an einer Überprüfung der Behördenentscheidung. Die Weigerungsgründe sollten *eng auszulegen* sein.<sup>242</sup> So sollten „fiskalische Bedenken oder prozessuale Nachteile nicht entscheidend sein dürfen“<sup>243</sup>.

Interessant an der Begründung des Gesetzesentwurfs der Bundesregierung ist zudem die folgende Passage: „Einmal kann es Dinge geben, die selbst dem Gericht nicht unterbreitet werden können [...]“<sup>244</sup>. Diese Formulierung impliziert, dass sich der Gesetzgeber bereits damals Gedanken darüber gemacht hat, ob alle Unterlagen, die dem Gericht vorgelegt werden müssen, auch den Beteiligten zugänglich sein müssen. Ansonsten hätte er nicht von „selbst dem Gericht“ gesprochen. Weitere, klarer gefasste Anhaltspunkte, dass der Gesetzgeber sich mit dieser Problematik näher beschäftigt hat, sind aus dem weiteren Gesetzgebungsprozess nicht ersichtlich. Bezüglich des Akteneinsichtsrechts, welches in § 101 VwGO-E geregelt werden sollte, führen sämtliche Gesetzgebungsmaterialien nur kurz aus, dass alle dem Gericht vorliegenden Akten auch dem anderen Beteiligten offen zu legen seien.<sup>245</sup> Sofern die beklagte Behörde nicht explizit eine Sonderbehandlung bestimmten Aktenmaterials beantragen sollte, sollten sämtliche dem Gericht übersandten Verwaltungsakten, ohne noch einmal Rücksprache mit der Behörde halten zu müssen, der anderen Streitpartei zur Verfügung gestellt werden können.<sup>246</sup>

Der Gesetzgeber sah es aufgrund der *höher gewichteten Geheimhaltungsinteressen* als unumgänglich an, die Entscheidung, ob Unterlagen geheim zu halten seien, auf Ebene der Behörden zu belassen. Dies gelte auch insbesondere deshalb, weil es sich bei vielen Fällen, in denen die Staatssicherheit tangiert sei, um politische Entscheidungen handelt.<sup>247</sup>

Zur Abmilderung der negativen Konsequenzen, die dem Kläger aus der Geheimhaltung von Unterlagen durch die Behörde erwachsen, sollten verwaltungsgerichtliche Entscheidungen nicht auf Unterlagen gestützt werden dürfen, die weder dem Gericht noch den Parteien gegenüber offengelegt wurden, § 109 Abs. 2 VwGO-E.

---

<sup>242</sup> *Rudisile* in: Schoch/Schneider, VwGO, § 99, Rz. 14, 16; BT-Drs. III/1094, Seite 10.

<sup>243</sup> BT-Drs. III/1094, Seite 10.

<sup>244</sup> BT-Drs. III/55, Seite 41.

<sup>245</sup> BT-Drs. III/1094, Seite 10, 48; BT Drs. III/55, Seite 42.

<sup>246</sup> BT-Drs. III/55, Seite 42.

<sup>247</sup> BT-Drs. III/55, Seite 41.

Diese später auch so verabschiedete Regelung findet sich heutzutage immer noch in der Verwaltungsgerichtsordnung. Sie wurde zwischenzeitlich lediglich in den § 108 Abs. 2 VwGO überführt.

Der dritte Gesetzesentwurf, welcher am 5. Dezember 1957 in den Bundestag eingebracht worden war, wurde in der darauffolgenden Sitzung am 12. Dezember 1957 an den Rechtsausschuss überwiesen, welcher in insgesamt 22 Sitzungen über die Neufassung der Verwaltungsgerichtsordnung beriet und Sachverständige befragte. In seinem Bericht, in welchen er auch die Ergebnisse des beratend mitwirkenden Innenausschusses weitestgehend übernahm, kam der Ausschuss zu dem Ergebnis, dass im Hinblick auf die durch Art. 19 Abs. 4 GG garantierte umfassende Rechtskontrolle die gesetzlich vorgeschriebenen Weigerungsgründe *eng auszulegen* seien.<sup>248</sup> Zur Stärkung der Rechtsposition der Kläger sah der Entwurf des Rechtsausschusses nun erstmals eine grundsätzliche Aktenvorlagepflicht der Behörden gegenüber dem Gericht vor, § 100 Abs. 1 Satz 1 VwGO-E.<sup>249</sup> Zudem sollte der Rechtsschutz der Bürger dadurch gestärkt werden, dass auf Antrag eines der Beteiligten das *Gericht der Hauptsache* durch Beschluss entscheidet, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für die Verweigerung der Vorlage von Akten, Unterlagen und die Erteilung von Auskünften vorliegen, § 100 Abs. 2a Satz 1 VwGO-E. Die oberste Aufsichtsbehörde, die zuvor eine Erklärung abzugeben hat, ob eine der drei in § 100 Abs. 1 Satz 2 VwGO-E genannten Voraussetzungen erfüllt sei und somit eine Vorlage von Urkunden oder Akten oder die Erteilung von Auskünften verweigert werden könne, sollte dem Verfahren beigeladen werden, § 100 Abs. 2a Satz 2 VwGO-E i.V.m. § 65 VwGO. Die oberste Aufsichtsbehörde wurde ausgewählt, da sie als Teil der Exekutive noch nahe genug am Sachverhalt ist, aber zugleich den größtmöglichen Überblick besitzt und mit einem umfassenden Urteilsvermögen ausgestattet ist.<sup>250</sup>

Nach der zweiten Lesung im Bundestag wurde festgelegt, dass der Beschluss des Gerichts selbstständig mit einer Beschwerde angefochten werden kann,

---

<sup>248</sup> BT-Drs. III/1094, Seite 2, 10.

<sup>249</sup> BT-Drs. III/1094, Seite 48.

<sup>250</sup> BVerwG, Beschluss vom 1. Februar 1996, 1 B 37/95, NVwZ-RR 1997, 133 (134).

§ 100 Abs. 2a Satz 3 VwGO-E.<sup>251</sup> Über eine Beschwerde muss das Bundesverwaltungsgericht entscheiden, egal ob es selbst oder ein Obergerverwaltungsgericht erstmalig mit der Sache befasst war, § 100 Abs. 2 Satz 4 VwGO-E. Auch diese Entscheidung muss das Gericht treffen, *ohne selbst die Akten einsehen zu können*. Der Beschluss basiert somit lediglich auf dem Sachvortrag der obersten Aufsichtsbehörde. Eine umfassende richterliche Kontrolle, der von der Behörde getroffenen Entscheidung im Hauptsacheverfahren, war nach der ursprünglichen Fassung in der Verwaltungsgerichtsordnung nicht möglich.

---

<sup>251</sup> BT-Drs. III/1321, Seite 4.

### C. Rechtshistorie verweisender Normen

Nach Beendigung des 2. Weltkrieges und der Entstehung der Bundesrepublik Deutschland wurde nicht nur ein einheitliches Verfahrensrecht für die Verwaltungsgerichte geschaffen, sondern es wurden auch die Verfahrensordnungen anderer Gerichtsbarkeiten, die verfahrensrechtlichen Regelungen der verschiedenen Verwaltungszweige und viele materielle Einzelsteuergesetze überarbeitet. So kam es dazu, dass Begrifflichkeiten wie „Nachteile für das Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes“, „Geheimhaltungspflicht nach einem Gesetz“ oder „Geheimhaltungsbedürftigkeit dem Wesen nach“ auch in andere Gesetze Einzug hielten.

#### a) Strafprozessordnung

Nach Gründung des Deutschen Reiches im Jahr 1871 wurden im Jahr 1877 die Reichsjustizgesetze verabschiedet, welche am 1. Oktober 1879 in Kraft traten. Mit dieser Gesetzesnovelle sollte das Justizwesen vereinheitlicht werden. Die Reichsjustizgesetze umfassten das Gerichtsverfassungsgesetz (GVG 1877)<sup>252</sup>, die Zivilprozessordnung (ZPO 1877)<sup>253</sup>, die Strafprozessordnung (StPO 1877)<sup>254</sup> und die Konkursordnung (KO 1877)<sup>255</sup>. Während Letztgenannte erst zum 1. Januar 1999 durch die Insolvenzordnung (InsO)<sup>256</sup> abgelöst wurde, erfolgte die Neufassung der anderen Gesetze bereits mehrere Jahrzehnte zuvor.

Die Strafprozessordnung wurde im Jahr 1975 grundlegend überarbeitet. Nach § 96 StPO 1975<sup>257</sup> darf die Vorlage von Akten oder anderen in amtlicher Verwahrung befindlichen Schriftstücken durch Behörden und öffentliche Beamte nicht gefordert werden, wenn deren oberste Dienstbehörde erklärt, dass das Bekanntwerden des Inhalts dieser Akten oder Schriftstücke dem *Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes* Nachteile bereiten würde. Die letzte Neubekanntmachung der Strafprozessordnung fand am 7. April 1987 statt. Der § 96 StPO 1975 blieb unverändert als § 96 StPO 1987<sup>258</sup> erhalten.

---

<sup>252</sup> Gerichtsverfassungsgesetz in der Fassung vom 27. Januar 1877, RGBI 1877, Seite 41.

<sup>253</sup> Zivilprozessordnung in der Fassung vom 30. Januar 1877, RGBI 1877, Seite 83.

<sup>254</sup> Strafprozessordnung in der Fassung vom 1. Februar 1877, RGBI 1877, Seite 253.

<sup>255</sup> Konkursordnung in der Fassung vom 10. Februar 1877, RGBI 1877, Seite 351.

<sup>256</sup> Insolvenzordnung in der Fassung vom 5. Oktober 1994, BGBl I 1994, Seite 2866.

<sup>257</sup> Strafprozessordnung in der Fassung vom 7. Januar 1975, BGBl I 1975, Seite 129.

<sup>258</sup> Strafprozessordnung in der Fassung vom 7. April 1987, BGBl I 1987, Seite 1074.

## b) **Verwaltungsverfahrensgesetz**

Regelungen zum außergerichtlichen Verwaltungsverfahren existierten im Deutschen Reich auf Ebene des Nationalstaates nicht. Vielmehr verfasste jeder Bundesstaat sein eigenes Gesetz. Die erste gesamtdeutsche Fassung des Verwaltungsverfahrensgesetzes erfolgte im Jahr 1976. Nach § 29 VwVfG 1976<sup>259</sup> hat eine Behörde den Beteiligten Einsicht in die das Verfahren betreffenden Akten zu gestatten, soweit deren Kenntnis zur Geltendmachung oder Verteidigung ihrer rechtlichen Interessen erforderlich war. Soweit durch die Akteneinsicht die *ordnungsgemäße Erfüllung der Aufgaben* der Behörde beeinträchtigt, das Bekanntwerden des Inhalts der Akten dem *Wohl des Bundes oder eines Landes* Nachteile bereiten würde oder soweit die Vorgänge ihrem *Wesen nach*, namentlich wegen der berechtigten Interessen der Beteiligten oder dritter Personen, geheim gehalten werden müssen, war eine Behörde zur Gestattung eines Akteneinsichtsgesuchens nicht verpflichtet. Im ersten Gesetzgebungsentwurf war beabsichtigt, das Akteneinsichtsrecht in § 25 VwVfG 1976-E zu regeln.<sup>260</sup> Ausweislich der Gesetzesbegründung gebiete die Vorstellung eines modernen Rechtsstaates mit mündigen Bürgern, dass Verwaltungsakten öffentlich zugänglich sein müssten. Der Gesetzgeber erkannte jedoch, dass es durchaus legitime Gründe geben könne, von dem Grundsatz der Aktenöffentlichkeit Ausnahmen zu machen. Die Regelung - grundsätzliches Akteneinsichtsrecht mit explizit genannten Ausnahmen - sollte dazu beitragen, zwischen den wechselseitigen Interessen ein ausgewogenes Mittelmaß zu finden. Die Einschränkung des Akteneinsichtsrechts sollte dem Schutz dreier Rechtskreise dienen, nämlich der ordnungsgemäßen Erfüllung behördlicher Aufgaben, dem Geheimschutz aus Gründen des Staatswohles und den berechtigten Interessen Dritter. Bezüglich des Ausnahmetatbestandes Nachteil für das Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes verwies der Gesetzgeber an dieser Stelle auf § 99 VwGO 1960 inklusive der bis zu diesem Zeitpunkt bereits ergangenen Rechtsprechung. Die ordnungsgemäße Erfüllung behördlicher Aufgaben sei beispielsweise bei Verfahren mit einer Vielzahl von Beteiligten gefährdet. Wenn in derartigen Rechtsstreitigkeiten jeder Beteiligte einen Antrag auf Akteneinsicht stellen würde, wären die Beteiligten in der Lage, den Rechtsstreit zu verschleppen, da die Einsichtnahme naturgemäß unter

---

<sup>259</sup> Verwaltungsverfahrensgesetz in der Fassung vom 25. Mai 1976, BGBl I 1976, Seite 1253.

<sup>260</sup> BT-Drs. 7/910, Seite 13, 52ff.

behördlicher Kontrolle nacheinander mit jedem einzelnen Beteiligten stattfinden müsse. Dies stände konträr zu dem Grundsatz der Effektivität des behördlichen Verfahrens. Im Weiteren führte die Gesetzesbegründung aus, dass eine Akteneinsicht auch dann nicht gewährt werden könne, wenn eine spezielle gesetzliche Vorschrift die Geheimhaltung gebiete oder die Akten ihrem Wesen nach geheim gehalten werden müssten. Dies sei beispielsweise der Fall, wenn es um den Schutz der Privat- und Intimsphäre sowohl der Beteiligten selbst als auch unbeteiligter Dritter gehe, die Akten beispielsweise Angaben über Einkommensverhältnisse, familiäre Zustände, Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse oder Gesundheitszeugnisse enthielten. Durch die Verwendung des Wortes *soweit* wollte der Gesetzgeber sicherstellen, dass stets eine *Verhältnismäßigkeitsprüfung* erfolgen muss. So müsse beispielsweise die Einsichtnahme in einzelne Aktenteile gestattet werden oder eine Aktentrennung stattfinden, wenn sich die einschlägigen Ausnahmetatbestände nicht auf den gesamten Akteninhalt erstreckten. Das Verwaltungsverfahrensgesetz wurde im Jahr 1998<sup>261</sup> und erneut im Jahr 2003<sup>262</sup> neu gefasst. Die bisherigen Regelungen blieben unverändert bestehen.

### c) **Bundesbeamtengesetz**

Die Ursprungsfassung des Bundesbeamtengesetzes wurde am 17. Juli 1953 im Bundesgesetzblatt verkündet. Nach § 61 BBG 1953<sup>263</sup> hatte ein Beamter, auch nach Beendigung des Beamtenverhältnisses, über die ihm bei seiner amtlichen Tätigkeit bekanntgewordenen Angelegenheiten Verschwiegenheit zu bewahren (Allgemeine Amtsverschwiegenheit). Ein Beamter durfte ohne Genehmigung über dienstlich bekannt gewordene Angelegenheiten weder vor Gericht noch außergerichtlich Aussagen oder Erklärungen abgeben. Eine Genehmigung musste der (letzte) Dienstvorgesetzte erteilen. Nach § 62 Abs. 1 BBG 1953 sollte der Dienstvorgesetzte die Genehmigung, als Zeuge auszusagen, nur versagen, wenn die zu erwartende Aussage des Beamten dem *Wohle des Bundes oder eines deutschen Landes* Nachteile bereiten oder die *Erfüllung öffentlicher Aufgaben* erheblich erschweren würde. Die letzte

---

<sup>261</sup> Verwaltungsverfahrensgesetz in der Fassung vom 21. September 1998, BGBl I 1998, Seite 3050.

<sup>262</sup> Verwaltungsverfahrensgesetz in der Fassung vom 23. Januar 2003, BGBl I 2003, Seite 102.

<sup>263</sup> Bundesbeamtengesetz in der Fassung vom 14. Juli 1953, BGBl I 1953, Seite 551.

Neufassung des Bundesbeamtengesetzes erfolgte durch das „Gesetz zur Neuordnung und Modernisierung des Bundesdienstrechts“<sup>264</sup> im Jahr 2009. Die bisherigen Regelungen zur Amtsverschwiegenheit und zur Versagung der Aussagegenehmigung blieben in ihrem Kern unangetastet. Sie wurden jedoch in die §§ 67, 68 BBG verschoben.

#### **d) Zwischenfazit**

Auch wenn sich alle soeben angeführten Gesetze an der Neufassung der Verwaltungsgerichtsordnung im Jahr 1960 orientierten, wurden die dort geregelten drei Ausnahmetatbestände (Nachteil für das Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes, Geheimhaltungspflicht nach einem Gesetz, Geheimhaltungsbedürftigkeit dem Wesen nach) nicht eins zu eins in die anderen Normen übernommen. So verweist § 96 StPO 1975 beispielsweise nur auf Nachteile für das Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes. Die anderen beiden Tatbestandsmerkmale des § 99 VwGO 1960 blieben unerwähnt. Es lässt sich nicht mit einem gesetzgeberischen Versehen erklären, dass die Tatbestandsmerkmale nur teilweise in die anderen Gesetze übernommen werden, da sich diese ganz klar aus dem Wortlaut des § 99 VwGO 1960 herauslesen lassen. Was den Gesetzgeber jedoch bewogen hat, die Verweigerung der Aussagegenehmigung oder die Versagung der Akteneinsicht im außergerichtlichen Verwaltungsverfahren an andere Voraussetzungen zu knüpfen, lässt sich den öffentlich zugänglichen Gesetzgebungsmaterialien nicht entnehmen.

---

<sup>264</sup> Gesetz zur Neuordnung und Modernisierung des Bundesdienstrechts (Dienstrechtsneuordnungsgesetz – DNeuG) vom 5. Februar 2009, BGBl I 2009, 160.



## D. Rechtsprechung zur alten Fassung des § 99 VwGO

Das Bundesverwaltungsgericht und das Bundesverfassungsgericht mussten sich in der Vergangenheit in einer Vielzahl von Verfahren mit der Frage auseinandersetzen, wann eine Behörde zur Aktenvorlage verpflichtet ist. Einige dieser Verfahren, welche allesamt die alte Rechtslage *vor der Einführung* des in-camera-Verfahrens in der Verwaltungsgerichtsordnung betreffen, werden im Folgenden skizziert, um auszuloten, wo die Gerichte die Grenze zwischen der Geheimhaltungsbedürftigkeit und der Offenlegungspflicht ziehen.

### 1. Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 3. Oktober 1974

Der Kläger wurde zum 1. Juli 1971 aus dem Bereich des Bundesnachrichtendienstes versetzt. Gegen ihn stand der Vorwurf im Raum, er habe ihm gegebene Weisungen nicht ausgeführt und zu einer bestimmten Sache einen unwahren Bericht abgegeben. Um sich von diesen Vorwürfen „reinzuwaschen“, stellte der Kläger am 30. März 1972 einen Antrag auf Einleitung eines disziplinarrechtlichen Verfahrens gegen sich selbst. In diesem sollte geklärt werden, dass die gegen ihn erhobenen Vorwürfe unzutreffend seien. Für diesen Prozess beantragte der Kläger am 7. Juni 1972 eine Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht. Diese wurde ihm vom Bundesministerium der Verteidigung mit Bescheid vom 14. November 1972 versagt. Gegen diesen Bescheid erhob der Kläger Klage. Der Staatssekretär beim Bundesministerium der Verteidigung führte als Begründung für die Weigerung eine Aussagegenehmigung zu erteilen an, dass dies die *Erfüllung öffentlicher Aufgaben* erheblich erschweren, wenn nicht sogar *ernstlich gefährden* würde. Im Rahmen des Disziplinarprozesses müssten nachrichtendienstliche Verbindungen und Methoden erörtert werden, die verschärften Geheimhaltungsbedingungen unterlägen. Nähere Angaben zum konkreten Sachverhalt enthielt dieses Schreiben nicht.

Das Bundesverwaltungsgericht äußerte sich in seinem Beschluss vom 3. Oktober 1974<sup>265</sup> erstmalig zu den inhaltlichen Anforderungen an eine Sperrerklärung im Sinne des § 62 BBG. Der darin enthaltene unbestimmte Rechtsbegriff *Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes* sei in diesem Kontext genauso auszulegen wie im Rahmen des § 99 Abs. 1 Satz 2 VwGO 1960. Glaubhaftmachung in diesem

---

<sup>265</sup> BVerwG, Beschluss vom 3. Oktober 1974, I WB 1/74, BVerwGE 46, 303.

Sinne kann nicht im Sinne von § 294 ZPO als das Wahrscheinlichmachen der zugrunde liegenden Tatsachen verstanden werden, um deren Geheimhaltung es gehe. Es liege auf der Hand, dass eine Offenlegung auch in dieser Weise wiederum dem Sinngehalt des erwähnten strafrechtlich bewehrten Geheimnisschutzes abträglich wäre. Zur Glaubhaftmachung müsse es vielmehr genügen, wenn der zuständige Amtsträger dem Gericht seine Wertung der Tatsachen als geheimhaltungspflichtig so einleuchtend darlege, dass dieses jene Wertung unter Berücksichtigung rechtsstaatlicher Belange noch als triftig anerkennen könne. Es genüge keine bloße Wiedergabe des Gesetzestextes, wie es der Staatssekretär getan habe. Die Sperrerklärung müsse vielmehr einen *konkreten Sachverhaltsbezug* aufweisen.

## **2. Beschluss des Hessischen Verwaltungsgerichtshofs vom**

### **4. Februar 1977**

Der Kläger bewarb sich auf eine Stelle im öffentlichen Dienst. Er wurde abgelehnt, da Sicherheitsbedenken seitens des Hessischen Landesamtes für Verfassungsschutz bestanden. Daraufhin zog der Kläger zunächst vor das Verwaltungsgericht. Nach Zustellung der Klageschrift übersandte die Beklagte dem Verwaltungsgericht lediglich den Schriftverkehr mit dem Kläger und drei weitere Dokumente aus den über den Kläger geführten Akten, legte diese also nur lückenhaft vor. Nachdem der Kläger beantragte, die Akten vollständig vorzulegen, übersandte die Beklagte ein Schreiben des Staatssekretärs aus dem Hessischen Innenministerium vom 30. August 1976, in dem dieser eidesstattlich versicherte, dass die Akten nicht vorgelegt werden könnten. Die Akten seien *ihrem Wesen nach* geheim zu halten. Akten von Verfassungsschutzbehörden seien grundsätzlich unter Verschluss zu halten, da eine Herausgabe den Empfänger in die Lage versetzen würde, aus dem Akteninhalt Rückschlüsse auf die Organisation und die Arbeitsweise von Verfassungsschutzbehörden zu ziehen. Dies würde die Verfassungsschutzbehörden bei der Erfüllung ihres gesetzlichen Auftrages gefährden, die Aufgabenerfüllung sogar teilweise unmöglich machen. Nähere Ausführungen zum Sachverhalt enthielt dieses Schreiben nicht.

Der Kläger hingegen war der Ansicht, dass dies mit dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht unvereinbar wäre und verwies auf das Abhörurteil des Bundesverfassungsgerichts.<sup>266</sup> Wenn man bejahen würde, dass Verfassungsschutzbehörden generell die Vorlage von Akten verweigern könnten, wären diese von einer effektiven Rechtskontrolle freigestellt. Seinem Interesse an einer gerichtlichen Kontrolle könne auch dadurch begegnet werden, dass unstreitig geheim zu haltende Informationen wie Namen von V-Leuten, Überwachungsorte oder -zeiten unkenntlich gemacht werden könnten.

Das Verwaltungsgericht kam in seinem Beschluss vom 9. September 1976 zu dem Ergebnis, dass die Akten des Hessischen Landesamtes für Verfassungsschutz dem Gericht vorzulegen seien. Da die Erklärung des Staatssekretärs vom 30. August 1976 lediglich formelhaft den Gesetzeswortlaut wiederhole, sei dem Gericht gegenüber nicht einleuchtend dargelegt, dass die Gründe für eine Verweigerung der Aktenvorlage vorliegen würden.

Der gegen diesen Beschluss eingelegten Beschwerde half das Verwaltungsgericht nicht ab. Es folgte nicht der Argumentation der Beklagten, dass ein effektiver Rechtsschutz schon dadurch gewährleistet sei, dass die Verfassungsschutzbehörden durch den Hauptausschuss des Hessischen Landtages kontrolliert werden. Im Übrigen erfordere der Rechtsschutz des Klägers nicht die Vorlage des gesamten Aktenmaterials. Dem Interesse der Beklagten an der Geheimhaltung könne dadurch begegnet werden, dass bestimmte Passagen in den Akten geschwärzt würden.

Im Beschwerdeverfahren gegen den ablehnenden Beschluss des Verwaltungsgerichts gab der Hessische Verwaltungsgerichtshof der Einstellungsbehörde Recht.<sup>267</sup> Sie sei nicht dazu verpflichtet, die ihr übersandten Dokumente des Landesamtes für Verfassungsschutz offen zu legen. Durch die Erklärung des Staatssekretärs sei hinreichend glaubhaft gemacht, dass die Voraussetzungen für die Verweigerung der Aktenvorlage vorliegen würden. Der Staatssekretär müsse in seiner Erklärung nach § 99 Abs. 1 Satz 2 VwGO nicht mehr Informationen offenlegen. Jede weitere Offenlegung würde sich auf den konkreten Akteninhalt beziehen. Dieser solle aber

---

<sup>266</sup> BVerfG, Urteil vom 15. Dezember 1970, 2 BvF 1/69, 2 BvR 629/68, 2 BvR 308/69, BVerfGE 30, 1.

<sup>267</sup> Hessischer Verwaltungsgerichtshof, Beschluss vom 4. Februar 1977, VI TE 444/76, NJW 1977, 1844.

gerade geheim gehalten werden. Das Gericht stellte klar, dass aus einer seiner früheren Entscheidungen zum § 62 BBG 1953 nicht abgeleitet werden könne, dass Vorgänge des Verfassungsschutzes oder des Bundesnachrichtendienstes generell geheimhaltungsbedürftig seien.<sup>268</sup> In dieser Norm sei nur geregelt, dass einem Beamten die Genehmigung als Zeuge auszusagen versagt werden könne, wenn die Aussage dem *Wohle des Bundes oder eines deutschen Landes* Nachteile bereiten oder die Erfüllung öffentlicher Aufgaben ernstlich gefährden oder erheblich erschweren würde. Der Ausdruck „*ihrem Wesen nach*“ fehle in § 62 BBG 1953. Der Hessische Verwaltungsgerichtshof schloss sich der Auffassung des Bayrischen Verwaltungsgerichtshofs<sup>269</sup> und des Oberverwaltungsgerichts Berlin<sup>270</sup> an, deren Entscheidungen er in seinem Beschluss zitierte.

### **3. Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 26. Mai 1981**

In diesem Rechtsstreit äußerte sich das Bundesverfassungsgericht zum grundgesetzlich verankerten Anspruch auf rechtliches Gehör sowie zur Auslegung des Begriffs Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes.<sup>271</sup>

Der Führer der Verfassungsbeschwerde war bayrischer Politiker. Er soll sich im Zeitraum von 1974 bis 1979 mindestens elf Mal mit einem Mitarbeiter des Ministeriums für Staatssicherheit der Deutschen Demokratischen Republik getroffen haben. Obwohl er hätte erkennen müssen, dass der Kontakt nachrichtendienstlichen Zwecken gedient hat, brach er diesen nicht ab. Er wurde vom Bayrischen Obersten Landgericht wegen geheimdienstlicher Agententätigkeit am 16. Mai 1980 zu einer Haftstrafe von zweieinhalb Jahren verurteilt. Die Urteilsfeststellungen stützten sich zum Teil auf Bekundungen eines ehemaligen Angehörigen des Ministeriums für Staatssicherheit. Dieser konnte im Prozess allerdings nicht persönlich befragt werden, da der Bundesnachrichtendienst und das Bundeskanzleramt es ablehnten, dem Gericht den aktuellen Aufenthaltsort des Zeugen mitzuteilen. Dies begründeten sie mit einer besonderen Gefährdungslage. Selbst besondere Vorkehrungen durch das Gericht, wie die Vernehmung durch einen beauftragten Richter würden ein zu ho-

---

<sup>268</sup> BVerwG, Beschluss vom 3. Oktober 1974, I WB 1/74, BVerwGE 46, 303.

<sup>269</sup> Bayrischer Verwaltungsgerichtshof, Beschluss vom 10. März 1975, I V 75, BayVBl 1975, 675

<sup>270</sup> OVG Berlin, Beschluss vom 8. Juni 1973, IV B 9/71, OVG 12, 3.

<sup>271</sup> BVerfG, Urteil vom 26. Mai 1981, 2 BvR 215/81, BVerfGE 57, 250.

hes Sicherheitsrisiko darstellen. Da der Zeuge mutmaßlich von der Deutschen Demokratischen Republik in seiner Abwesenheit zum Tode verurteilt worden sei, müsse sein Aufenthaltsort strengstens geheim bleiben. Dem Zeugen wurde durch die Sicherheitsbehörden ein Fragenkatalog des Gerichts und der Verteidigung übersandt, welchen dieser auf gleichem Wege beantwortete.

Die gegen dieses Urteil eingelegte Revision wies der Bundesgerichtshof durch Beschluss vom 23. Januar 1981 als unbegründet zurück, wodurch es dem Beschwerdeführer nun gestattet war, eine zulässige Verfassungsbeschwerde zu erheben.

Diese wies das Bundesverfassungsgericht als unbegründet zurück. Im strafprozessualen Erkenntnisverfahren gelte die gerichtliche Aufklärungspflicht. Das Gericht habe zur Erforschung der Wahrheit die Beweisaufnahme von Amts wegen auf alle Tatsachen und Beweismittel zu erstrecken, die für die Entscheidung von Bedeutung sind. Es habe sich um einen bestmöglichen Beweis zu bemühen. Die Gesetze sehen jedoch teilweise eine Beschränkung der Aufklärungsmöglichkeiten des Gerichts bei der Überprüfung behördlicher Entscheidungen vor. Beispielsweise könne nach § 96 StPO 1975 die Informationsvorlage verweigert werden, wenn dies dem Wohle des Bundes oder eines deutschen Landes Nachteile bereiten würde. Dieser unbestimmte Rechtsbegriff sei restriktiv auszulegen, da der gerichtlichen Wahrheitsfindung ein *hoher Rang für die Sicherung der Gerechtigkeit* zukomme. Es beständen jedoch keine verfassungsrechtlichen Bedenken dagegen, dass es staatliche Aufgaben gebe, die zu ihrer Erfüllung der Geheimhaltung bedürfen. Eine Offenlegung würde die Arbeit dieser staatlichen Institutionen erheblich erschweren, in weiten Teilen sogar unmöglich machen. Dies sei insbesondere der Fall, wenn es um Erkenntnisse und Arbeitsweisen der für die *innere und äußere Sicherheit* der in der Bundesrepublik tätigen Behörden gehe. Auch die Bekämpfung *besonders gefährlicher Kriminalität*, wie etwa die Bandenkriminalität oder der Rauschgifthandel könne nicht ohne den Einsatz von V-Leuten auskommen, deren Identität auch nach einem Einsatz gewahrt bleiben müsse. Bei der Beurteilung, ob eine Behörde zur Auskunfterteilung verpflichtet sei, sei zudem dem Grundrecht auf Leben und körperliche Unversehrtheit ein besonders hoher Rang beizumessen. Es müsse stets eine *an den Umständen des Einzelfalls orientierte Abwägung aller im Spannungsfeld stehenden Rechtsgüter* unter entsprechender Würdigung des gesamten Sachverhalts stattfinden. Zu berücksichtigen seien insbesondere die Schwere einer Straftat, das

Ausmaß der dem Beschuldigten drohenden Nachteile, das Gewicht der einer bestmöglichen Aufklärung entgegenstehenden Umstände und der Stellenwert des Beweismittels im Rahmen der ansonsten vorliegenden Beweislage. Eine Behörde sei zunächst dazu verpflichtet, alles Zumutbare und der Bedeutung der Sache Angemessene zu tun, um die der Heranziehung eines Beweismittels entgegenstehenden Gründe auszuräumen. Dem Gericht und dem Kläger solle in bestmöglicher Form Zugang zu der Beweisquelle gewährt werden. Die erforderliche Sachaufklärung und die damit verbundenen Rechte der Verfahrensbeteiligten sollten nicht mehr als unvermeidlich beeinträchtigt werden. Entgegenstehende Belange müssten jedoch gewahrt bleiben. Eine Behörde habe bei ihrer Entscheidung auch zu erwägen, ob nicht bereits bestimmte verfahrensrechtliche Vorkehrungen zur Wahrung ihrer Belange ausreichen. So könne beispielsweise nach § 68 Satz 2 StPO 1975 einem Zeugen gestattet werden, seinen Wohnort nicht anzugeben oder für einen Teil der Verhandlung nach § 172 Nr. 1 GVG die *Öffentlichkeit ausgeschlossen* werden, wenn eine Gefährdung der Staatssicherheit, der öffentlichen Ordnung oder der Sittlichkeit zu besorgen ist.

Der Ausweg, ein Geheimnis lediglich dem Strafgericht zu offenbaren, biete sich hingegen nicht, weil dies einen Verstoß gegen den in Art. 103 Abs. 1 GG gesicherten Anspruch auf rechtliches Gehör der Beteiligten begründen würde. Dieses Grundrecht sei unverzichtbar und gehöre zum Kern einer rechtsstaatlichen Verfahrensgestaltung. Eine Behörde müsse ihre Entscheidung, die Unterlagen dem Gericht nicht zur Verfügung zu stellen, zumindest so detailliert begründen, dass das Gericht die Rechtmäßigkeit der behördlichen Weigerung *mindestens auf offensichtliche Fehler* nachprüfen kann. Verfassungsrechtlich sei es nicht zu beanstanden, dass die Entscheidung über die Aktenvorlage von der obersten Aufsichtsbehörde getroffen werden muss. Diese sei bei ihrer Arbeit nicht auf einen engen Aufgabenbereich begrenzt und verfüge über den größtmöglichen Überblick und ein umfassendes Urteilsvermögen. Zudem stehe an der Spitze einer jeden obersten Aufsichtsbehörde ein Regierungsmitglied. Wenn es um die Akten der obersten Landesbehörde selbst gehe, sei sogar die gesamte Regierung gefragt. Regierungsmitglieder ständen zudem in politischer Verantwortung und könnten aufgrund ihrer Erkenntnisse am Ehesten einschätzen, was das Staatswohl verlange. Dies gelte nicht nur im Rahmen des § 96 StPO 1975, sondern auch in allen anderen Vorschriften, die auf das Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes Bezug nehmen würden, wie zum Beispiel

§ 39 Abs. 3 Beamtenrechtsrahmengesetz (BRRG 1957)<sup>272</sup>, § 62 Abs. 4 BBG 1953, die verschiedenen Landesbeamtengesetze und die gerichtlichen Verfahrensgesetze, § 99 VwGO 1960, § 119 Sozialgerichtsgesetz (SGG 1953)<sup>273</sup> und § 86 FGO 1965.

Bezogen auf die streitgegenständliche Verfassungsbeschwerde sah das Bundesverfassungsgericht die Weigerung der Behörde, die Adresse des Zeugen nicht zu offenbaren, als nicht zu beanstanden an. Die von der Behörde vorgetragene Gründe vermöchten das Gericht in die Lage zu versetzen, die Berechtigung für die Verweigerung nachzuvollziehen. Diese würden auch gegenüber dem Interesse, sich einen persönlichen Eindruck von dem Zeugen zu verschaffen, überwiegen, da die Vernehmung mit einer konkreten Lebensgefahr verbunden wäre.

#### **4. Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 29. Oktober 1982**

Eine erste Entscheidung traf das Bundesverwaltungsgericht am 29. Oktober 1982 in einem Rechtsstreit, bei dem es um die Gültigkeit eines Bebauungsplanes ging.<sup>274</sup> In diesem wurde geregelt, wie die Straße zwischen einem Autobahnabschnitt in Westdeutschland und einem Grenzpunkt der Bundesrepublik Deutschland zur Deutschen Demokratischen Republik verlaufen soll. Die Antragsteller begehrten Einsicht in die Akten und Vorlage der Unterlagen zu den Verhandlungen zwischen den beiden deutschen Staaten.

Die Beklagte verweigerte trotz richterlicher Verfügung des Oberverwaltungsgerichts die Vorlage des Aktenmaterials mit der Begründung, dass die Aktenvorgänge politische Kontakte und Sondierungen betreffen, die ihrem Wesen nach geheim gehalten werden müssten. Eine Offenlegungspflicht würde einen Bruch der Vertraulichkeit darstellen und künftige Verhandlungen, die im Interesse des deutschen Staates seien, erschweren. Daraufhin lehnte das Oberverwaltungsgericht Berlin den Antrag auf Akteneinsicht nach § 99 Abs. 2 Satz 1 VwGO 1960 mit Beschluss vom 12. August 1982 förmlich ab, sodass dadurch den Antragstellern die Möglichkeit eröffnet wurde, nach § 99 Abs. 2 Satz 3, 4 VwGO 1960 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht einzulegen.<sup>275</sup>

---

<sup>272</sup> Beamtenrechtsrahmengesetz in der Fassung vom 1. Juli 1957, BGBl I 1957, Seite 667.

<sup>273</sup> Sozialgerichtsgesetz in der Fassung vom 3. September 1953, BGBl I 1953, Seite 1239.

<sup>274</sup> BVerwG, Beschluss vom 29. Oktober 1982, 4 B 172/82, BVerwGE 66, 233.

<sup>275</sup> OVG Berlin, Beschluss vom 12. August 1982, 2 A 15/81.

Ohne Einblick in die Akten zu besitzen, entschied das Bundesverwaltungsgericht, dass die Verweigerung der Aktenvorlage rechtmäßig war. Der Senatsdirektor der Stadt Berlin, in seiner Funktion als Vertreter des Senators, welcher der Leiter der zuständigen obersten Aufsichtsbehörde sei, habe eine *hinreichend glaubhafte Erklärung* im Sinne des § 99 Abs. 1 Satz 2 VwGO 1960 abgegeben. Er müsste keinen Beweis antreten, dass sich die Verweigerung der Dokumentenvorlage im rechtsstaatlichen Rahmen bewege, da die Beweisführung eine Offenlegung des Aktenmaterials erfordert hätte, welches gerade geheim gehalten werden solle. Der Senatsdirektor müsste in seiner Stellungnahme lediglich so glaubhaft darlegen, dass mindestens eine der Voraussetzungen des § 99 Abs. 1 VwGO 1960 erfüllt sei, dass das Gericht die Erfüllung eines dieser Tatbestandsmerkmale als erfüllt ansehen könne; im vorliegenden Fall das Wohl des Bundes. Dies sei mit Verweis auf seinen früheren Beschluss vom 3. Oktober 1974<sup>276</sup> (vgl. *Kapitel II.D.1 Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 3. Oktober 1974, Seite 91*) dann der Fall, wenn die oberste Aufsichtsbehörde „so einleuchtend darlegt, dass das Gericht diese Wertung unter Berücksichtigung rechtsstaatlicher Belange noch als triftig anerkennen kann.“<sup>277</sup> Die Begründung müsse mehr enthalten als die bloße Wiedergabe des Gesetzestextes und allgemeine Erläuterungen. Sie müsse einen *konkreten Sachverhaltsbezug* aufweisen. Dies tue die Erklärung des Senatsdirektors des Landes Berlin mit der Darlegung der Besonderheiten innerdeutscher Verhandlungen mit der Deutschen Demokratischen Republik. Es leuchte ein, dass die Einführung der Aktenvorgänge über die Vorbereitung, den Gang und über Einzelheiten der Verhandlungen mit der Deutschen Demokratischen Republik künftige Verhandlungen mit derselben über innerdeutsche Angelegenheiten erschweren könnte. Ebenso liege es nahe, dass bei innerdeutschen Verhandlungen die beiderseitige Vertraulichkeit Geschäftsgrundlage sei.

## **5. Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Juli 1984**

In seiner späteren Rechtsprechung griff das Bundesverwaltungsgericht mehrfach auf ein Urteil des Bundesverfassungsgerichts zurück, welches deshalb in diesem Rahmen ebenfalls dargestellt werden soll.<sup>278</sup> Zudem wird auf dieses Urteil auch in

---

<sup>276</sup> BVerwG, Beschluss vom 3. Oktober 1974, I WB 1/74, BVerwGE 46, 303.

<sup>277</sup> BVerwG, Beschluss vom 29. Oktober 1982, 4 B 172/82, BVerwGE 66, 233, Rz. 6.

<sup>278</sup> BVerfG, Urteil vom 17. Juli 1984, 2 BvE 11/83, BVerfGE 67,100.



der Literatur Bezug genommen bei der Auslegung der in § 99 VwGO genannten Begrifflichkeiten.<sup>279</sup>

Am 1. Januar 1976 veräußerte die Friedrich Flick Industrieverwaltung KGaA Aktien der Daimler-Benz AG mit einem Veräußerungsgewinn von 1,935 Mrd. DM. Um die sofortige Versteuerung der stillen Reserven zu vermeiden, ersuchte die Veräußerin das Bundesministerium der Finanzen, das Bundesministerium für Wirtschaft und die zuständigen Wirtschaftsministerien der Länder um eine Bescheinigung, dass die zeitnahe Reinvestition der Mittel in zwei neue Beteiligungen an der W.R. Grace and Company und der Gerling-Konzern-Versicherungsbeteiligungs AG volkswirtschaftlich besonders förderungswürdig sei. Diese Bescheinigung war erforderlich, um steuerfreie Rücklagen nach § 6b EStG und § 4 des Auslandsinvestitionsgesetz (AuslInvG)<sup>280</sup> bilden zu können. Mit Bescheiden vom 8. September 1976, 28. September 1978 und 12. August 1981 wurde dieses Ersuchen positiv beschieden.

Anfang des Jahres 1983 leitete das Landgericht Bonn ein Strafverfahren gegen den Bundesminister für Wirtschaft, dessen Amtsvorgänger und zwei führende Mitarbeiter der Antragstellerin wegen Bestechung bzw. Bestechlichkeit ein.

Aufgrund des hohen Interesses in den Medien und im Bundestag<sup>281</sup> stellte die Fraktion der SPD am 28. April 1983 im Deutschen Bundestag einen Antrag auf die Einsetzung eines Untersuchungsausschusses, welcher am 19. Mai 1983 vom Bundestag angenommen wurde.<sup>282</sup> Nur eine Woche nach seiner Konstituierung beschloss der Untersuchungsausschuss in seiner Sitzung am 16. Juni 1983 einstimmig die Beiziehung der Akten zu den einschlägigen Vorgängen im Bundesministerium für Wirtschaft und im Bundesministerium der Finanzen.<sup>283</sup> Beide Ministerien legten

---

<sup>279</sup> *Schenke* in: Kopp/Schenke, VwGO, § 99, Rz. 10; *Schübel-Pfister* in: Eyermann/Fröhler, VwGO, § 99, Rz. 13.

<sup>280</sup> Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft in der Fassung vom 18. August 1969, Auslandsinvestitionsgesetz (AuslInvG), BGBl I 1969, Seite 1211.

<sup>281</sup> BT-Plpr. 8/87 vom 26. April 1978, Seite 6878f.; BT-Plpr. 8/89 vom 10. Mai 1978, Seite 7035f.; BT-Plpr. 8/124 vom 13. Dezember 1978, Seite 9690f.; BT-Plpr. 8/124 vom 14. Dezember 1978, Seite 9777f.

<sup>282</sup> BT-Drs. 10/34, BT-Plpr. 10/8 vom 19. Mai 1983, Seite 422ff.

<sup>283</sup> BT-Drs. 10/5079, Seite 4ff.

daraufhin dem Bundestags-Untersuchungsausschuss ihre Akten vor. Aus den vorgelegten Ordnern waren zuvor von Ministeriumsmitarbeitern eine erhebliche Anzahl von Dokumenten entfernt worden und der vorgelegte Akteninhalt war teilweise geschwärzt.

Die vollständige Vorlage der Dokumente verweigerten die Ministerien mit Verweis auf das Steuergeheimnis (§ 30 AO), geschützte betriebliche Verhältnisse der Antragstellerin, geschützte Verhältnisse Dritter und die Staatswohlklausel des § 96 StPO 1975. Hiergegen richtete sich die Verfassungsbeschwerde, mit welcher der Umfang der Offenlegungspflicht der Ministerien gegenüber einem Untersuchungsausschuss klargestellt werden sollte.

Das Bundesverfassungsgericht stellte zunächst klar, dass dem Auskunftsanspruch des Untersuchungsausschusses Verfassungsrang zukomme. Er diene der Erfüllung der Kontrollaufgabe des Bundestages als Organ der Legislative gegenüber der Bundesregierung und allen Bundesbehörden als Organe der Exekutive.

Durch Art. 44 Abs. 2 Satz 1 GG sei ein Untersuchungsausschuss verpflichtet, bei seiner Ermittlungsarbeit die Vorschriften über den Strafprozess sinngemäß anzuwenden. Dies schließe sowohl befugnisbegründende als auch befugnisbegrenzende Regelungen ein. Die sinngemäße Anwendung des § 96 StPO 1975 gebiete es der Bundesregierung, den Untersuchungsausschuss in einer Weise zu unterstützen, die gleichzeitig das Dienstgeheimnis wahre.

Der Bundesregierung komme hierbei eine Doppelrolle zu. Die Bundesregierung sei dazu verpflichtet, Unterlagen vorzulegen, die dazu dienen können, exekutives Fehlverhalten aufzudecken. Bei einer Verweigerung der Aktenvorlage mit Bezug auf die Staatswohlklausel habe die Bundesregierung zu berücksichtigen, dass der ebenfalls von Art. 44 Abs. 2 Satz 1 GG in Bezug genommene § 172 Nr. 1 GVG vorsehe, dass in einem Strafverfahren die *Öffentlichkeit von einer Verhandlung ausgeschlossen* werden könne, wenn die Besorgnis bestehe, dass es durch die Wahrung der Öffentlichkeit zu einer Gefährdung der Staatssicherheit oder der öffentlichen Ordnung kommen könne. Die damit verbundene Vertraulichkeit werde durch die Regelung des § 353d Nr. 1 Strafgesetzbuch 1975 (StGB 1975)<sup>284</sup> flankiert, welcher

---

<sup>284</sup> Strafgesetzbuch in der Fassung vom 2. Januar 1975, BGBl I 1975, Seite 1.

öffentliche Mitteilungen über den Inhalt nicht öffentlicher Gerichtsverhandlungen oder amtlicher Dokumente unter Strafe stelle.

Der Bundestag hatte eine Geheimschutzordnung verabschiedet, welche der Verschlusssachenanweisung des Bundesministeriums des Inneren nachgebildet war, Anlage 3 zu § 17 Geschäftsordnung des Deutschen Bundestages 1980 (GO-BT 1980)<sup>285</sup>. Der Untersuchungsausschuss könne mit einfacher Mehrheit beschließen, dass die Öffentlichkeit von Sitzungen ausgeschlossen werde. Hierdurch werde ebenfalls eine Vertraulichkeit der Sitzungen des Untersuchungsausschusses hergestellt. Zudem werde die Vertraulichkeit durch die strafrechtliche Sanktionsandrohung des § 353b Abs. 2 Nr. 1 StGB 1975 flankiert, welche dem § 353d Nr. 1 StGB 1975 nachgebildet sei.

Wenn das Bundesministerium für Wirtschaft oder das Bundesministerium der Finanzen nach § 3 Abs. 2 Geheimschutzordnung Unterlagen als vertraulich einstufen und der Untersuchungsausschuss die Geheimhaltung durch Ausschluss der Öffentlichkeit wahren könne, bestehe eine Verpflichtung zur Aktenvorlage, da der von der Bundesregierung angeführte Geheimschutz durch den Untersuchungsausschuss gewährleistet werden könne.

Wenn die zur Auskunft verpflichtete Bundesregierung dennoch Bedenken bezüglich der Geheimhaltung hatte, hatte sie selbst mögliche Verfahrensweisen vorzuschlagen, die es ermöglichten, einerseits eine *wirksame parlamentarische Kontrolle* sicherzustellen und andererseits den *Kreis der Geheimnisträger* weitestgehend zu begrenzen. Als eine Möglichkeit schlug das Bundesverfassungsgericht vor, *ausschließlich dem Vorsitzenden und seinem Stellvertreter Einsicht in die Unterlagen* zu gestatten.

Der Begriff „Wohl des Bundes“, welcher in § 96 StPO 1975 geregelt ist, ist nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts im Kontext des Art. 44 GG restriktiv auszulegen. Das Wohl des Bundes sei sowohl dem Bundestag als oberstem Legislativorgan als auch der Bundesregierung als oberstem Exekutivorgan anvertraut. Zu der Frage, wie der Begriff Wohl des Bundes in seinem originären strafrechtlichen Kontext auszulegen ist, äußerte sich das Bundesverfassungsgericht nicht, weil dies

---

<sup>285</sup> Geschäftsordnung des Deutschen Bundestages, Bekanntmachung vom 2. Juli 1980, BGBl I 1980, Seite 1237.

nicht entscheidungserheblich war. Es kann somit nicht ausgeschlossen werden, dass der Begriff in einem anderen Kontext, wie dem Verwaltungs- oder Steuerrecht, großzügiger ausgelegt werden muss.

Nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts findet der Auskunftsanspruch des Untersuchungsausschusses seine Grenze lediglich im *Gewaltenteilungsgrundsatz*. In den Kernbereich exekutiver Eigenverantwortung, also in noch laufende Willensbildungsprozesse innerhalb der Ministerien, dürfe nicht eingegriffen werden.

Im Kontext der Staatswohlklausel des § 96 StPO 1975 stellte das Bundesverfassungsgericht klar, dass die Wahrung des Steuergeheimnisses dazu dienen solle, eine *gesetzmäßige* und *gleichmäßige* Besteuerung herbeizuführen. „Diese im Rechtsstaatsprinzip und im Gleichbehandlungsgebot verankerten öffentlichen Interessen haben einen *hohen Rang*, der über das rein fiskalische Interesse an der Sicherung des Steueraufkommens hinausgeht.“<sup>286</sup>

## **6. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. März 1986**

In drei gleichgelagerten Rechtsstreitigkeiten, über die das Bundesverwaltungsgericht am 21. März 1986<sup>287</sup> urteilte, ging es zwar nicht originär um die Verweigerung der Aktenvorlage nach der Verwaltungsgerichtsordnung, aber das Gericht wendete in diesen Verfahren den § 99 VwGO 1960 analog an und verwies dabei auf eines seiner früheren Urteile.<sup>288</sup> In einer der Rechtsstreitigkeiten ging es in der Hauptsache um das Recht des Klägers, vom Kraftfahrt-Bundesamt die Kontaktdaten der Halter zweier Fahrzeuge zu erhalten, welche ihn im Juni und Juli 1980 observiert hatten (Halterabfrage).

Nach der damaligen Fassung des § 26 Abs. 5 Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung (StVZO 1937)<sup>289</sup> hatten Behörden und Privatpersonen ein Recht auf Auskunft der Fahrzeug- und Halterdaten gegenüber dem Kraftfahrt-Bundesamt, welches das

---

<sup>286</sup> BVerfG, Urteil vom 17. Juli 1984, 2 BvE 11/83, BVerfGE 67,100, Rz. 76; Die Hervorhebung erfolgte durch den Verfasser dieser Arbeit.

<sup>287</sup> BVerwG, Urteil vom 21. März 1986, VII C 71/83, BVerwGE 74, 115, sowie Parallelentscheidungen vom 21. März 1986, VII C 73/84, NJW 1986, 2331 und vom 21. März 1986, VII C 72/83.

<sup>288</sup> BVerwG, Urteil vom 25. Februar 1969, I C 65/67, BVerwGE 31, 301.

<sup>289</sup> Verordnung über die Zulassung von Personen und Fahrzeugen zum Straßenverkehr, Bekanntmachung vom 13. November 1937, RGBI I 1937, 1215.

Zentrale Fahrzeugregister führte. Mittlerweile ist dieses Recht in § 39 Straßenverkehrsgesetz (StVG)<sup>290</sup> geregelt. Staatliche Einrichtungen erhielten demnach stets eine Auskunft, wenn sie beim Kraftfahrt-Bundesamt einen Antrag stellten. Sie mussten keine weiteren Voraussetzungen erfüllen. Privatpersonen hingegen mussten stets noch ein *berechtigtes Interesse* an den Informationen nachweisen. Erst nachdem sie dem Kraftfahrt-Bundesamt gegenüber dargelegt hatten, warum sie die Fahrzeug- und Halterdaten benötigen und das Kraftfahrt-Bundesamt keine Einwendungen gegen die Informationserteilung hatte, wurden dem Antragsteller die Daten mitgeteilt. Im vorliegenden Streitfall gab der Kläger an, dass er die Halterdaten benötige, um gerichtlich gegen die Observation vorgehen zu können.

Nachdem der Antrag von der Behörde abgelehnt wurde und auch der Widerspruch erfolglos blieb, erhob der Kläger Klage vor dem Verwaltungsgericht Karlsruhe, welches dieser erstinstanzlich stattgab.<sup>291</sup> Der Kläger habe sein berechtigtes Interesse hinreichend dargelegt. Die von der Beklagten geltend gemachten Belange des Staats- und Verfassungsschutzes vermöchten zu keinem anderen Ergebnis zu führen, da diese nicht im Wortlaut des § 26 Abs. 5 StVZO 1937 verankert wären.

Die vom Beklagten gegen dieses Urteil eingelegte Berufung vor dem Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg hatte Erfolg.<sup>292</sup> Nach dessen Ansicht gebiete es der Sinn und Zweck der Norm, einzubeziehen, dass eine Auskunfterteilung rechtlich geschützten Interessen anderer Personen oder Einrichtungen zuwiderlaufe. Die vom Kläger geplante Klageerhebung gegen die Rechtmäßigkeit der Observation sei ein zulässiges Rechtsschutzbegehren. Diesem stände jedoch das *gewichtige Interesse des Staats- und Verfassungsschutzes an der effektiven Bekämpfung der Kriminalität* gegenüber. Eine Auskunfterteilung könnte den Staatssicherheitsbehörden *erhebliche Nachteile bei der Erfüllung der ihnen obliegenden Aufgaben* bereiten. Es wäre möglich, diese Behörden auszuforschen, Rückschlüsse auf deren Erkenntnisstand zu ziehen und dann sein Verhalten entsprechend anzupassen. Da die Observation nur zeitlich befristet und bereits *abgeschlossen* gewesen sei und es sich hierbei auch um keinen schwerwiegenden Eingriff in die Rechtssphäre gehandelt

---

<sup>290</sup> Straßenverkehrsgesetz, Bekanntmachung vom 5. März 2003, BGBl I 2003, 310.

<sup>291</sup> VG Karlsruhe, Urteil vom 19. März 1982, 3 K 69/81.

<sup>292</sup> VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 24. Oktober 1983, 10 S 901/82, VBIBW 1984, 212.

habe, müsse der Kläger die Versagung der Auskunft im übergeordneten öffentlichen Interesse hinnehmen.

Die vom Kläger eingelegte Revision hielt das Bundesverwaltungsgericht für begründet. Die Observation sei ein Eingriff in die geschützte Privatsphäre und damit das Persönlichkeitsrecht. Das Gericht verwies hierbei auf das Volkszählungsurteil des Bundesverfassungsgerichts<sup>293</sup>, welches knapp zwei Monate nach dem Urteilspruch der Vorinstanz ergangen war. Zur Darlegung des berechtigten Interesses reiche es aus, wenn der Kläger darlege, dass die Auskunft bestimmend für sein künftiges Handeln sei.

Das Bundesverwaltungsgericht teilte die Ansicht des Oberverwaltungsgerichts hinsichtlich der Tatsache, dass neben dem berechtigten Interesse des Antragstellers auch die schutzwürdigen Belange des von der Auskunft Betroffenen zu berücksichtigen seien. Der Schutz Dritter sei aber schon dadurch berücksichtigt, dass die Datenauskunft an Private nicht generell freigegeben sei, sondern dass Antragsteller stets ein auf den Einzelfall bezogenes berechtigtes Interesse darlegen müssen.

Berücksichtigt werden müsse zudem, dass es sich bei der Erteilung einer Auskunft nach § 26 Abs. 5 StVZO 1937 um einen Verwaltungsakt handle. Dementsprechend seien, wie bereits in einem früheren Fall<sup>294</sup> entschieden, die Vorschriften des § 99 VwGO 1960 und § 29 VwVfG 1976 heranzuziehen. Die Geheimhaltungsbedürftigkeit der *Arbeitsweise und der Erkenntnismittel* der für die *innere oder äußere Sicherheit* des Bundes und der Länder tätigen Behörden sei im schutzwürdigen öffentlichen Interesse. Dies betreffe, mit Verweis auf die V-Mann-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts<sup>295</sup>, sowohl nachrichtendienstliche Tätigkeiten des Verfassungsschutzes als auch Tätigkeiten der Strafverfolgungsorgane. Einzuräumen sei, dass eine nähere Angabe der Gründe der Geheimhaltung nicht erfolgen müsse, da die konkrete Eröffnung die Offenbarung der geheim zuhaltenden Tatsachen implizieren würde. Wie das Bundesverwaltungsgericht zur Akteneinsicht in die Unterlagen zum Bebauungsplan bezüglich des Straßennetzes im Grenzgebiet der Bun-

---

<sup>293</sup> BVerfG, Urteil vom 15. Dezember 1983, 1 BvR 209/83, BVerfGE 65, 1.

<sup>294</sup> BVerwG, Urteil vom 25. Februar 1969, I C 65/67, BVerwGE 31, 301.

<sup>295</sup> BVerfG, Beschluss vom 26. Mai 1981, 2 BvR 215/81, BVerfGE 57, 251.

desrepublik Deutschland zur ehemaligen Deutschen Demokratischen Republik entschieden habe<sup>296</sup>, müssten die Geheimhaltungsgründe nur so einleuchtend dargelegt werden, dass sie unter Berücksichtigung rechtsstaatlicher Belange noch als triftig anerkannt werden könnten. Eine umfassende Geheimhaltung aller Unterlagen, lediglich mit dem Hinweis, dass diese von einer Sicherheitsbehörde stammten, sei mit dem Rechtsgewährungsanspruch aus Art. 19 Abs. 4 GG unvereinbar.

Den konkreten Fall verwies das Bundesverwaltungsgericht an das Oberverwaltungsgericht zurück. Es müsse weiter aufgeklärt werden, weshalb der Kläger observiert worden sei. Erst wenn hierüber zumindest eine grobe Kenntnis bestehe, könne im Rahmen einer Güterabwägung hinreichend sicher beurteilt werden, ob das Interesse des Klägers an der Auskunft oder das Interesse der Behörde an der Geheimhaltung überwiege. Bei dieser anzustellenden Güterabwägung müsse zudem berücksichtigt werden, dass die Observation abgeschlossen sei und im Zeitpunkt der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts bereits über fünf Jahre zurückliege.

#### **7. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 19. August 1986**

In diesem Rechtsstreit hatte das Bundesverwaltungsgericht über die Rechtmäßigkeit der Verweigerung der Aktenvorlage durch das Landesamt für Verfassungsschutz in einem Mordprozess zu entscheiden.<sup>297</sup>

Die Klägerin wurde beschuldigt, zusammen mit anderen Personen am 5. Juni 1974 einen Studenten ermordet zu haben. Aufgrund dessen wurde die Klägerin vom Landgericht Berlin am 22. Juni 1976 erstinstanzlich wegen Mordes zu einer lebenslangen Freiheitsstrafe verurteilt. Nachdem der Bundesgerichtshof dieses Urteil aufhob, stellte die Klägerin im zweiten Rechtszug den Antrag, die Akten des Landesamtes für Verfassungsschutz betreffend den ermordeten Studenten beizuziehen und das Landesamt für Verfassungsschutz zu verpflichten, eine Aussagegenehmigung zu erteilen. Am 19. August 1986 war der Strafprozess immer noch nicht rechtskräftig beendet, sondern im dritten Rechtszug beim Bundesgerichtshof anhängig.<sup>298</sup>

---

<sup>296</sup> BVerwG, Urteil vom 29. Oktober 1982, IV B 172/82, BVerwGE 66, 233.

<sup>297</sup> BVerwG, Urteil vom 19. August 1986, I C 7/85, BVerwGE 75, 1.

<sup>298</sup> Die Urteile des Landgerichts Berlin wurden am 22. Juni 1976 von der 7. Strafkammer (1. Rechtszug), am 27. Juli 1979 von der 9. Strafkammer (2. Rechtszug) und am 3. Juli 1986 von der 13. Strafkammer (3. Rechtszug) gefällt. Die Aufhebung des Urteils vom 27. Juli 1979 erfolge durch das Urteil des Bundesgerichtshofs vom 14. Oktober 1980 (NStZ 1981, 71).

Das Landesamt für Verfassungsschutz lehnte die beiden Anträge ab mit Verweis auf ein Schreiben des Berliner Senators für Inneres vom 14. Mai 1981. In diesem führte der Senator aus, dass die Vorlage des Aktenmaterials dem Wohl des Bundes und dem Land Berlin Nachteile bereiten würde. Verfassungsschutzakten seien, wie bereits der Hessische Verwaltungsgerichtshof<sup>299</sup> einige Jahre zuvor entschieden habe, aufgrund ihres Wesens geheim zu halten. Auch aus gesetzlichen Bestimmungen ergebe sich eine Geheimhaltungspflicht. Aus welchen gesetzlichen Bestimmungen sich nach Ansicht des Senators die Geheimhaltungspflicht genau ergeben soll, bezeichnete der Senator nicht näher. Nähere Ausführungen zum konkreten Sachverhalt machte der Senator für Inneres weder in diesem Schreiben noch in seinen beiden späteren ergänzenden Schreiben.<sup>300</sup>

Daraufhin erhob die Klägerin vor dem Verwaltungsgericht Berlin Klage gegen die Verweigerung der Aktenvorlage und die Erteilung der Aussagegenehmigung. Dieses wies die Klage als unbegründet zurück.<sup>301</sup>

Im von der Klägerin angestregten Berufungsverfahren gab das Oberverwaltungsgericht der Klägerin Recht in Bezug auf die Erteilung der Aussagegenehmigung. Das Urteil des Oberverwaltungsgerichts wurde anschließend vom Bundesverwaltungsgericht wegen einer für diese Untersuchung nicht bedeutsamen Frage der Rechtswegeröffnung aufgehoben und zur erneuten Verhandlung an das Berufungsgericht zurückverwiesen.<sup>302</sup>

Im zweiten Rechtszug vor dem Oberverwaltungsgericht beantragte die Klägerin erneut die Beiziehung der Akten des Landesamtes für Verfassungsschutz. Diese könnten Auskunft über den letzten Umgang des Mordopfers enthalten und somit entlastendes Material für die Klägerin. Zudem könnten die Akten dazu beitragen,

---

<sup>299</sup> Hessischer Verwaltungsgerichtshof, Beschluss vom 4. Februar 1977, VI TE 444/76, NJW 1977, 1844.

<sup>300</sup> Der Senator für Inneres wurde vom Landgericht Berlin aufgefordert seine im Schreiben vom 14. Mai 1981 getroffene Entscheidung zu überdenken. Laut Sachverhaltsdarstellung im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts geschah dies im Rahmen einer vom Gericht erhobenen Gegenvorstellung.

<sup>301</sup> VG Berlin, Urteil vom 28. Januar 1983, 5 A 32/80; NV.

<sup>302</sup> BVerwG, Urteil vom 27. April 1984, I C 43/83, DVBl 1984, 836.



Widersprüche in den Zeugenaussagen aufzuklären. Der Senator für Inneres verweigerte in seinem Schreiben vom 12. November 1984 erneut die Vorlage der Akten und begründete dies sinngemäß wie folgt: Trotz einer am heutigen Tage durchgeführten erneuten Überprüfung der Akten und Abwägung der widerstreitenden Interessen müsse dem Geheimhaltungsbedürfnis Vorrang vor dem Interesse der Klägerin an einem fairen rechtsstaatlichen Verfahren eingeräumt werden.

Das Oberverwaltungsgericht schloss sich im zweiten Rechtszug der Argumentation der Beklagten an.<sup>303</sup> Das Oberverwaltungsgericht sah es als erwiesen an, dass der Senator für Inneres in seinem erneuten Schreiben vom 12. November 1984 hinreichend glaubhaft gemacht habe, dass die Voraussetzungen des § 96 StPO 1975 immer noch vorliegen würden. Insbesondere habe er erläutert, dass Tatsachen über die Arbeitsweise des Landesamtes für Verfassungsschutz und dessen Zusammenarbeit mit Auskunftspersonen und anderen Behörden offengelegt werden müssten und auf den Informationsquellenschutz verwiesen. Mit dem Hinweis auf die Rechtsprechung zum Geheimhaltungsbedürfnis bei Verfassungsschutzakten habe die Beklagte in der erforderlichen Weise dargelegt, dass die streitbefangenen Akten ihrem *Wesen nach* geheim gehalten werden müssten, weil ihre Offenbarung öffentliche Interessen ernstlich gefährden und die Erfüllung öffentlicher Aufgaben erheblich erschweren würde. Zudem sei nicht hinreichend nachgewiesen, dass die Akten des Landesamtes für Verfassungsschutz tatsächlich für das Strafverfahren von Bedeutung seien. Gegen dieses Urteil legte die Klägerin erneut Revision ein. Sie führte an, dass das Argument, das aus den Unterlagen Rückschlüsse auf die Arbeitsweise des Landesamtes für Verfassungsschutz gezogen werden könnten, nicht zu überzeugen vermöge. Die Ermittlungen seien mittlerweile seit über zehn Jahren abgeschlossen. Zudem seien die Akten des Landesamtes für Verfassungsschutz nicht generell ihrem *Wesen nach* geheim zu halten. Es müsse von der zuständigen obersten Aufsichtsbehörde mit Bezug auf den konkreten Sachverhalt glaubhaft dargelegt werden weshalb das Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes gefährdet sei. Dies sei aus den Schreiben des Senators für Inneres nicht ersichtlich, da dieser lediglich formelhaft den Gesetzeswortlaut wiedergebe.

---

<sup>303</sup> OVG Berlin, Urteil vom 15. November 1984, 3 B 28/84, NV.

Das Bundesverwaltungsgericht gab der Revision im zweiten Rechtszug statt.<sup>304</sup> Es sah den Anspruch der Klägerin auf ein rechtstaatlich faires Verfahren verletzt und bezog sich in seinen Ausführungen mehrfach auf das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 26. Mai 1981<sup>305</sup>. Zunächst stellte das Gericht fest, dass die Klägerin selbst keinen eigenen Anspruch auf Vorlage der Akten des Landesamtes für Verfassungsschutz hatte. Dieser würde nur dem Strafgericht zustehen, da dieses nach § 244 StPO 1975 von Amts wegen zur Aufklärung verpflichtet sei. Die Vorlage der Akten könne vom Strafgericht nicht gefordert werden, wenn die oberste Dienstbehörde eine Sperrerklärung nach § 96 StPO 1975 abgegeben habe. Dazu sei diese berechtigt, wenn das Bekanntwerden des Akteninhalts dem Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes Nachteile bereiten würde. Andere Ausschlussgründe seien dort nicht genannt, weshalb der Beschluss des Hessischen Verwaltungsgerichtshofs vom 4. Februar 1977<sup>306</sup> und das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 26. Januar 1978<sup>307</sup> nicht zur Rechtsfindung herangezogen werden könnten. In diesen beiden Fällen wurde vom jeweiligen Gericht festgestellt, dass die jeweiligen Akten ihrem *Wesen nach* geheimhaltungsbedürftig seien. Dieses Tatbestandsmerkmal fehle jedoch in § 96 StPO 1975. Dort sei nur der Begriff *Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes* genannt. Dieser Begriff sei, mit Verweis auf frühere Entscheidungen<sup>308</sup>, im Kontext des § 96 StPO 1975 genauso auszulegen wie im Kontext des § 99 VwGO 1960.

Die Rechtmäßigkeit der Sperrerklärung nach § 96 StPO 1975 könne nicht abstrakt beurteilt werden, sondern richte sich nach den Umständen des Einzelfalles. Es müsse eine sorgfältige *Abwägung aller im Spannungsfeld stehenden Rechtsgüter* unter Würdigung des gesamten Sachverhaltes stattfinden. Aus der Stellungnahme

---

<sup>304</sup> BVerwG, Urteil vom 19. August 1986, I C 7/85, BVerwGE 75, 1.

<sup>305</sup> BVerfG, Urteil vom 26. Mai 1981, 2 BvR 215/81, BVerfGE 57, 250.

<sup>306</sup> Hessischer Verwaltungsgerichtshof, Beschluss vom 4. Februar 1977, VI TE 444/76, NJW 1977, Seite 1844.

<sup>307</sup> BVerwG, Urteil vom 26. Januar 1978, II C 66/73, BVerwGE 55, 186.

<sup>308</sup> BVerwG, Urteil vom 2. Dezember 1969, VI C 138/67, BVerwGE 34, 252; BVerwG, Beschluss vom 16. Dezember 1981, II C 91/81, BVerwGE 66, 39.

der obersten Aufsichtsbehörde müsse erkennbar sein, dass diese alle Tatsachen gewürdigt habe, sodass das Gericht diese Wertung unter Berücksichtigung rechtsstaatlicher Belange als triftig anerkennen könne.

Bezüglich der Frage, welche Rechtsgüter gegeneinander abgewogen werden müssen, nahm das Bundesverwaltungsgericht Bezug auf das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 26. Mai 1981<sup>309</sup>.

Im Urteil vom 26. Mai 1981 entschied das Bundesverfassungsgericht, dass zunächst im Rahmen des *geltenden Verfahrensrechts* alles Zumutbare unternommen werden müsse, um ein Beweismittel heranzuziehen. Zudem müsse allen Beteiligten in bestmöglicher Form Zugang zu den Beweismitteln gewährt werden. Dies gebiete bereits der hohe Rang der gerichtlichen Wahrheitsfindung und das Gewicht des Freiheitsanspruchs eines Beschuldigten im Strafprozess.

Das Bundesverwaltungsgericht kam, aufgrund der Urteilsbegründung des Bundesverfassungsgerichts, zu folgender Schlussfolgerung:

Da die in den Akten des Landesamtes für Verfassungsschutz dokumentierten Maßnahmen bereits im Jahr 1974 stattgefunden hätten, sei nicht glaubhaft dargelegt, dass das Bekanntwerden des Akteninhaltes dem Landesamt für Verfassungsschutz bei der Erfüllung künftiger Aufgaben oder der künftigen Zusammenarbeit mit Auskunftspersonen Nachteile bereiten würde. Auch eine konkrete Gefahr für Leben, Gesundheit oder Freiheit von Personen oder in sonstiger Weise künftige Nachteile für das Wohl des Bundes oder Landes seien nicht ersichtlich, da die gegenüber dem Strafgericht abgegebenen Sperrerklärungen keine konkreten Nachteile benennen würden. Auch sei nicht dargelegt, weshalb die Akten nicht zumindest teilweise vorgelegt werden könnten. Im verwaltungsgerichtlichen Prozess nachgeschobene Gründe seien zudem bei der Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Sperrerklärung gegenüber dem Strafgericht unmaßgeblich. Es komme ausschließlich auf den Inhalt der Sperrerklärung an, die gegenüber dem Strafgericht abgegeben worden sei.

---

<sup>309</sup> BVerfG, Urteil vom 26. Mai 1981, 2 BvR 215/81, BVerfGE 57, 250.

## 8. Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Juni 1993

Im Beschluss vom 21. Juni 1993 bekräftigte und ergänzte das Bundesverwaltungsgericht seine im Beschluss vom 29. Oktober 1982 aufgestellten Grundsätze.<sup>310</sup>

In diesem Streitfall ging es um die Einbürgerung eines im Jahr 1943 im Gaza-Streifen geborenen Klägers, der sich bereits seit dem Jahr 1964 in der Bundesrepublik Deutschland aufhielt. Er heiratete im Jahr 1974. Seine Ehefrau besaß die deutsche Staatsangehörigkeit, ebenso wie sein im Jahr 1981 geborenes Kind. Das für die Einbürgerung zuständige Landratsamt lehnte die Einbürgerung ab. Es begründete seine ablehnende Haltung mit erheblichen Sicherheitsbedenken. Der Widerspruch gegen den ablehnenden Bescheid blieb erfolglos. Das Verwaltungsgericht gab der Klage auf die Erlangung der deutschen Staatsbürgerschaft erstinstanzlich statt.

Gegen dieses Urteil legte die Beklagte Berufung ein und trug dabei als Begründung vor, dass neben dem bereits im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht vorgetragenen Sicherheitsbedenken dem Landesamt für Verfassungsschutz weitere schwerwiegende Erkenntnisse über Aktivitäten vorlägen, die einer Einbürgerung entgegenstünden. Diese könnten dem Gericht gegenüber jedoch nicht offengelegt werden. Nachdem der Verwaltungsgerichtshof die Beklagte zur Aktenvorlage aufforderte, übersandte diese zwei Erklärungen des Staatssekretärs im Innenministerium Baden-Württemberg vom 28. Mai 1990 und vom 9. Dezember 1991. In diesen trug der Vertreter der obersten Aufsichtsbehörde vor, dass im Falle der Offenlegung mit einer Schädigung, aber zumindest mit einer erheblichen Gefährdung der operativen Arbeit des Landesamtes für Verfassungsschutz zu rechnen sei, weil aus dem Akteninhalt unvermeidlich Rückschlüsse gezogen werden könnten, auf welchem Wege das Landesamt für Verfassungsschutz zu seinen Erkenntnissen gelangt sei. Zudem käme es zu einer Gefährdung der Erkenntnisquellen.

Mit Beschluss vom 10. Dezember 1991 stellte der Verwaltungsgerichtshof fest, dass das Vorliegen der Voraussetzungen des § 99 VwGO 1960 nicht hinreichend

---

<sup>310</sup> BVerwG, Beschluss vom 21. Juni 1993, 1 B 62/92, NJW 1994, 746, Rz. 6, 7 mit Verweis auf BVerwG, Beschluss vom 3. Oktober 1974, 1 B 1/74, BVerwGE 46, 303, Rz. 21; BVerwG, Beschluss vom 29. Oktober 1982, 4 B 172/82, BVerwGE 66, 233, Rz. 4; BVerwG, Urteil vom 19. August 1986, 1 C 7/85, BVerwGE 75, 1, Rz. 61; BVerwG, Urteil vom 20. Februar 1990, 1 C 42/83, BVerwGE 84, 375, Rz. 35; BVerwG, Urteil vom 21. März 1986, 7 C 71/83, BVerwGE 74/115.

glaubhaft gemacht worden sei.<sup>311</sup> Gegen diesen Beschluss legte die Beklagte Beschwerde ein.

Das Bundesverwaltungsgericht entschied mit Beschluss vom 21. Juni 1993, dass die Vorinstanz zurecht entschieden hatte, dass das Vorliegen der Voraussetzungen für die Verweigerung der Vorlage der Akten nicht hinreichend glaubhaft gemacht worden war.<sup>312</sup> Zur Begründung seiner Entscheidung zog das Bundesverwaltungsgericht den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 26. Mai 1981<sup>313</sup> und mehrere seiner eigenen vorangegangenen Entscheidungen<sup>314</sup> heran. Das Bundesverwaltungsgericht schloss sich der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts dahingehend an, dass der Begriff Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes im Kontext des § 99 Abs. 1 Satz 2 Alt. 1 VwGO 1960 genauso auszulegen sei wie im Kontext des § 96 StPO 1975. Ein Nachteil in diesem Sinne sei demnach gegeben, wenn und soweit das Bekanntwerden des Akteninhalts die *künftige* Erfüllung von Aufgaben der Verfassungsschutzbehörde erschweren oder Leben, Gesundheit oder Freiheit von Personen gefährden würde. Bezüglich den Anforderungen an die Erklärung der obersten Aufsichtsbehörde bekräftigte das Bundesverwaltungsgericht seine im Beschluss vom 29. Oktober 1982 getroffene Aussage.<sup>315</sup>

Glaubhaftmachung bedeute weniger als das Erbringen des vollen Beweises. Es genüge, wenn die zuständige oberste Aufsichtsbehörde ihre Wertung der Umstände, die die Geheimhaltungsbedürftigkeit begründen sollen, so einleuchtend darlege, dass das Gericht diese Wertung unter Berücksichtigung rechtsstaatlicher Belange noch als triftig anerkennen könne. Die Darlegung der Behörde müsse mehr enthalten als die bloße Wiedergabe oder nur eine andere Umschreibung der gesetzlichen

---

<sup>311</sup> Verwaltunggerichtshof Baden-Württemberg, Beschluss vom 10. Dezember 1991, 13 S 1532/89.

<sup>312</sup> BVerwG, Beschluss vom 21. Juni 1993, I B 62/92, NJW 1994, 746.

<sup>313</sup> BVerfG, Beschluss vom 26. Mai 1981, 2 BvR 215/81, BVerfGE 57, 250.

<sup>314</sup> BVerwG, Beschluss vom 24. Juni 1982, II C 91/81, BVerwGE 66, 39; BVerwG, Urteil vom 21. März 1983, VII C 71/83, BVerwGE 74, 115; BVerwG, Beschluss vom 19. August 1986, I C 7/85, BVerwGE 75, 1; BVerwG, Beschluss vom 3. Oktober 1990, I WB 1/74, BVerwGE 46, 303; BVerwG, Beschluss vom 29. Oktober 1982, IV B 172/82, BVerwGE 66, 233; BVerwG, Urteil vom 20. Februar 1990, I C 42/83, BVerwGE 84, 375; BVerwG, Beschluss vom 19. August 1964, VI B 15/62, BVerwGE 19, 179.

<sup>315</sup> BVerwG, Beschluss vom 29. Oktober 1982, IV B 172/82, BVerwGE 66, 233.

Gründe. Die Pflicht zur Begründung der Verweigerung der Aktenvorlage oder Auskunft gehe aber nicht so weit, dass die Begründung Rückschlüsse auf die geheimzuhaltenden Tatsachen eröffnen müsse. Dies gelte insbesondere für die Erkenntnisse und Arbeitsweisen der für die innere und äußere Sicherheit der Bundesrepublik Deutschland tätigen Behörden. Andererseits müsse die Behörde über die konkreten Gründe ihrer Weigerung soweit Auskunft geben, wie die entgegenstehenden Gründe dies noch zulassen, damit dem Gericht die Überprüfung der Rechtmäßigkeit der behördlichen Weigerung mindestens auf offensichtliche Fehler nicht verschlossen bleibe. Könne die Behörde die konkreten Gründe ihrer Weigerung nicht offenbaren, so müsse sie zumindest angeben, aus welchen Gründen ihr dies nicht möglich sei. Ohne die wenigstens grobe Kenntnis dieser Gründe ließen sich die Interessen, die für oder gegen die Geheimhaltungsbedürftigkeit behördlichen Wissens sprächen, nicht hinreichend sicher beurteilen.

Die in diesem Streitfall vorgelegte Erklärung des Staatssekretärs im Innenministerium genüge nach Ansicht des Gerichts den Anforderungen nicht. In der mündlichen Verhandlung vor dem Verwaltungsgericht habe der Vertreter der Beklagten ausgesagt, dass seit dem Jahr 1983 keine neuen Erkenntnisse über die Beteiligung des Klägers an Aktivitäten palästinensischer Organisationen bestünden. Da die Erklärung zur Verweigerung der Aktenvorlage am 28. Mai 1990 abgegeben worden sei, mithin mehr als sechs Jahre später, sei nicht glaubhaft, dass dadurch die *künftige* Aufgabenerfüllung des Landesamtes für Verfassungsschutz gefährdet sei.

Des Weiteren monierte das Bundesverwaltungsgericht an der Sperrerklärung, dass sich der Staatssekretär nicht mit der Frage auseinandergesetzt habe, warum die angeforderten Akten nicht wenigstens teilweise, unter Tilgung von Angaben, die Rückschlüsse auf die Erkenntnisquellen gestattet hätten, hätten vorgelegt werden können. Hierzu verwies es auf die bereits zuvor vom Bundesverfassungsgericht<sup>316</sup> aufgestellten und vom Bundesverwaltungsgericht<sup>317</sup> bestätigten Grundsätze. Denen zufolge habe eine Behörde alles Zumutbare und in der Sache Angemessene zu tun, um die der Heranziehung eines Beweismittels entgegenstehenden Gründe auszuräumen. Dem Kläger und dem Gericht müsse unter Wahrung entgegenstehender

---

<sup>316</sup> BVerfG, Beschluss vom 26. Mai 1981, 2 BvR 215/81, BVerfGE 57, 250.

<sup>317</sup> BVerwG, Beschluss vom 19. August 1986, I C 7/85, BVerwGE 75, 1.

Belange in bestmöglicher Form Zugang zu den Beweisquellen gewährt werden, damit die erforderliche Sachaufklärung nicht mehr als unvermeidlich beeinträchtigt werde. Dabei habe die oberste Aufsichtsbehörde zu erwägen, ob bestimmte verfahrensrechtliche Vorkehrungen zur Wahrung ihrer Belange ausreichen. „Der Ausweg, geheimhaltungsbedürftige Erkenntnisse lediglich dem Gericht zu offenbaren („in-camera-Verfahren“), bietet sich allerdings nicht, weil dies einen Verstoß gegen den in Art. 103 Abs. 1 GG, § 108 Abs. 2 VwGO gesicherten Anspruch auf rechtliches Gehör der Beteiligten begründen würde.“<sup>318</sup>

Im Anschluss bekräftigte das Bundesverwaltungsgericht erneut, dass Akten von Verfassungsschutzbehörden nicht bereits ihrem Wesen nach geheimhaltungsbedürftig seien. In einem obiter-dictum äußerte sich das Gericht zu den inhaltlichen Anforderungen an die Erklärung der obersten Aufsichtsbehörde. Dieser stehe bei der Abgabe der Erklärung nach § 99 Abs. 1 Satz 2 VwGO 1960 ein *Ermessensspielraum* zu. Es müssten unter Würdigung der besonderen Umstände der einzelnen Sache die im Spannungsfeld stehenden öffentlichen und privaten Interessen gegeneinander abgewogen werden. Auf der einen Seite stehe das öffentliche Interesse an der Wahrheitsfindung, welches eine lückenlose Sachverhaltsaufklärung bedinge und die vom jeweiligen Einzelfall abhängigen privaten Belange des Klägers, im vorliegenden Fall die Einbürgerung. Auf der anderen Seite stehe das Risiko, welches nach den vorliegenden Akten für die innere und äußere Sicherheit der Bundesrepublik Deutschlands ausgehe. Berücksichtigt werden müssten die *Schwere* der vorgeworfenen Straftaten und der *zeitliche Abstand* zwischen den Ereignissen und dem Entscheidungszeitpunkt über die Vorlage der Akten gegenüber dem Gericht. Die Beurteilung, ob ein Grund für die Verweigerung der Aktenvorlage vorliege, müsse unabhängig von den Erfolgsaussichten des Klägers im Hauptsacheverfahren stattfinden.

## **9. Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 1. Februar 1996**

In diesem Rechtsstreit beehrte der Kläger, ein libyscher Staatsangehöriger, welcher mit einer Frau deutscher Staatsangehörigkeit verheiratet war, die Erteilung ei-

---

<sup>318</sup> BVerwG, Beschluss vom 21. Juni 1993, I B 62/92, NJW 1994, 746, Rz. 11.

ner Aufenthaltserlaubnis in Form eines Sichtvermerks zum Zwecke der Familienzusammenführung.<sup>319</sup> Dieser wurde dem Kläger von der deutschen Botschaft in Tripolis verwehrt mit der Begründung, dass massive Sicherheitsbedenken gegen die Einreise und den Aufenthalt des Klägers in Deutschland bestehen würden. Diese Bedenken leitete die Botschaft aus gesicherten nachrichtendienstlichen Erkenntnissen ab, welche jedoch nicht gerichtsverwertbar seien. Das zuständige Verwaltungsgericht wies die gegen den ablehnenden Bescheid erhobene Klage erstinstanzlich ab. Daraufhin zog der Kläger vor das Oberverwaltungsgericht und beantragte im Berufungsverfahren die Akten dem Gericht vorzulegen. Daraufhin gab das Auswärtige Amt eine Erklärung nach § 99 Abs. 1 Satz 2 VwGO ab. Die Akten könnten nicht vorgelegt werden, da sie nachrichtendienstliche Berichte beinhalten würden. Diese seien als Verschlussache eingestuft und eine Offenlegung würde dem Wohl der Bundesrepublik Deutschland schwerwiegende Nachteile bereiten. In der Erklärung nach § 99 Abs. 1 Satz 2 VwGO führte das Auswärtige Amt aus, dass aus den nachrichtendienstlichen Berichten hervorgehe, dass der Kläger in einem anderen europäischen Land in die Ausspähung libyscher Dissidenten verwickelt gewesen sein soll. Zudem habe er bei einer vergangenen Reise in die Bundesrepublik einen falschen Pass genutzt und mutmaßlich Kontakte zum libyschen Nachrichtendienst. Das Oberverwaltungsgericht gab der Berufung statt, weshalb die Beklagte Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erhob. Nach Ansicht des Oberverwaltungsgerichts seien die Gründe für eine Verweigerung der Aktenvorlage nicht hinreichend glaubhaft gemacht.

Nachdem sich das Bundesverwaltungsgericht zunächst damit beschäftigte, wer in diesem Falle als oberste Aufsichtsbehörde anzusehen sei, machte es weitreichende Ausführungen zu den Anforderungen an die Erklärung nach § 99 Abs. 1 Satz 2 VwGO. Demzufolge ist die oberste Verwaltungsbehörde nur verpflichtet glaubhaft zu machen, dass eine der in dieser Norm genannten Voraussetzungen erfüllt sei. Glaubhaftmachen bedeute weniger als Erbringen des vollen Beweises. Es genüge, wenn die oberste Aufsichtsbehörde ihre Wertung der Umstände, die die Geheimhaltungsbedürftigkeit begründen sollten, so einleuchtend darlege, dass das Gericht diese unter Berücksichtigung rechtsstaatlicher Belange

---

<sup>319</sup> BVerwG, Beschluss vom 1. Februar 1996, I B 37/95, NVwZ-RR 1997, 133.



noch als triftig anerkennen könne. Die Darlegung der Behörde müsse mehr enthalten als die bloße Wiedergabe oder eine andere Umschreibung der gesetzlichen Gründe. Die Pflicht zur Begründung der Verweigerung der Aktenvorlage gehe aber nicht soweit, dass die Begründung Rückschlüsse auf die geheimzuhaltenden Tatsachen eröffnen müsse. Dies gelte insbesondere für die *Erkenntnisse und Arbeitsweisen* der für die *innere und äußere Sicherheit* der in der Bundesrepublik Deutschland tätigen Behörden. Jedoch müsse die Behörde über die konkreten Gründe ihrer Weigerung soweit Auskunft geben, wie die entgegenstehenden Gründe dies noch zuließen, damit dem Gericht die Überprüfung der Rechtmäßigkeit der behördlichen Weigerung mindestens auf offensichtliche Fehler nicht verschlossen bleibe. Wenn eine Behörde die konkreten Gründe ihrer Weigerung nicht offenbaren könne, so müsse sie zumindest angeben, aus welchen Gründen dies nicht möglich sei. Ohne wenigstens grobe Kenntnis dieser Gründe ließen sich die Interessen, die für oder gegen die Geheimhaltungsbedürftigkeit behördlichen Wissens sprechen, nicht hinreichend sicher gerichtlich beurteilen. Bei der Entscheidung über die Aktenvorlage stehe der Behörde ein Ermessensspielraum zu. Diesen habe sie unter Würdigung der *besonderen Umstände des Einzelfalls* auszunutzen. Bei seinen Ausführungen verwies das Bundesverwaltungsgericht auf eine Vielzahl seiner früheren Entscheidungen und Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts. In all diesen Streitigkeiten ging es ebenfalls um die Offenbarung von Akten, die einen Bezug zur nationalen Sicherheit aufwiesen.<sup>320</sup> Im konkreten Fall gab das Bundesverwaltungsgericht der Beschwerde letztendlich statt, da die Erklärung des Auswärtigen Amtes genügend kläger- und sachbezogene Umstände enthalten habe.

## 10. Zwischenfazit

Aus der angeführten Rechtsprechung zur alten Fassung des § 99 VwGO 1960, des § 62 BBG 1953 und des § 96 StPO 1975 kann man erkennen, dass die Gerichte dem in Art. 103 Abs. 1 GG verankerten Anspruch auf rechtliches Gehör eine *sehr hohe*

---

<sup>320</sup> u.a. BVerfG, Beschluss vom 26. Mai 1981, 2 BvR 215/81, BVerfGE 57, 250; BVerwG, Beschluss vom 21. Juni 1993, I B 62/92, NJW 1994, 746; BVerwG, Beschluss vom 3. Oktober 1974, I WB 1/74, BVerwGE 46, 303; BVerwG, Beschluss vom 29. Oktober 1982, IV B 172/82, BVerwGE 66, 233; BVerwG, Urteil vom 19. August 1986, I C 7/85, BVerwGE 75, 1.

*Bedeutung* beimaßen.<sup>321</sup> Nach der damaligen Auslegung des Grundgesetzes gebot der Anspruch auf rechtliches Gehör, dass Behörden dazu verpflichtet sein sollten, sämtliche Akten und Beweismittel dem Gericht vorzulegen und sämtliche Auskünfte zu erteilen, wenn das Gericht diese anfordere. Den Behörden sollte es nicht zustehen, zu beurteilen, ob die vom Gericht angeforderten Unterlagen für den zu entscheidenden Streitfall entscheidungserheblich seien. Diese Frage sollte alleine das jeweilige Gericht im Rahmen seiner ihm obliegenden Sachverhaltsaufklärungspflicht und der unabhängigen gerichtlichen Beweiserhebung und -würdigung beurteilen.

Einer gerichtlichen Verfügung sollten sich die Behörden nur unter den in den jeweiligen Rechtsnormen explizit genannten Fällen entziehen können.<sup>322</sup> Die in den Normen genannten unbestimmten Rechtsbegriffe (Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes, Geheimhaltung aufgrund gesetzlicher Vorschriften, Geheimhaltungsbedürftigkeit dem Wesen nach) seien restriktiv auszulegen.<sup>323</sup>

Die Tatsache, dass Erklärungen zur Verweigerung der Aktenvorlage nicht von der beklagten Behörde selbst abgegeben werden dürfen, sondern von der obersten Aufsichtsbehörde abgegeben werden müssen, wurde vom Bundesverfassungsgericht nicht beanstandet.<sup>324</sup> Nur die oberste Aufsichtsbehörde habe einerseits noch die hinreichende Sachnähe, aber andererseits den größtmöglichen Überblick und ein umfassendes Urteilsvermögen.

Die oberste Aufsichtsbehörde sei dazu verpflichtet, eine an den Umständen des jeweiligen Einzelfalls orientierte *Rechtsgüterabwägung* vorzunehmen.<sup>325</sup> Sie müsse

---

<sup>321</sup> BVerfG, Urteil vom 17. Juli 1984, 2 BvE 11/83, BVerfGE 67, 100.

<sup>322</sup> Hessischer Verwaltungsgerichtshof, Beschluss vom 4. Februar 1977, VI TE 444/76, NJW 1977, 1844; BVerwG, Urteil vom 19. August 1986, 1 C 7/85, BVerwGE 75, 1.

<sup>323</sup> BVerfG, Urteil vom 17. Juli 1984, 2 BvE 11/83, BVerfGE 67,100; BVerfG, Urteil vom 26. Mai 1981, 2 BvR 215/81, BVerfGE 57, 250; BVerfG, Urteil vom 17. Juli 1984, 2 BvE 11/83, BVerfGE 67, 100.

<sup>324</sup> BVerfG, Beschluss vom 26. Mai 1981, 2 BvR 215/81, BVerfGE 57, 250; BVerfG, Urteil vom 17. Juli 1984, 2 BvE 11/83, BVerfGE 67,100.

<sup>325</sup> BVerfG, Urteil vom 26. Mai 1981, 2 BvR 215/81, BVerfGE 57, 250; BVerwG, Urteil vom 21. März 1986, VII C 71/83, BVerwGE 74, 115; BVerwG, Urteil vom 19. August 1986, 1 C 7/85, BVerwGE 75, 1; BVerwG, Beschluss vom 21. Juni 1993, 1 B 62/92, NJW 1994, 746; BVerwG, Beschluss vom 1. Februar 1996, I B 37/95, NVwZ RR 1997, 133.

berücksichtigen, dass ein *öffentliches Interesse* an der Wahrheitsfindung bestehe. Diesem öffentlichen Interesse stünden *behördliche Interessen* an der Geheimhaltung bestimmter Unterlagen entgegen. Wenn diese nicht gewahrt würden, könnten Behörden bei der Erfüllung der ihnen obliegenden Aufgaben behindert sein, teilweise wäre ihnen die Aufgabenerfüllung sogar unmöglich. Bezüglich der Arbeit von Sicherheitsbehörden (Nachrichtendienste des Bundes und der Länder, Bundesamt und Landesämter für Verfassungsschutz) sei dieses Interesse an der Geheimhaltung legitim, um den Anspruch auf rechtliches Gehör zu beschränken. Dies gelte auch für Behörden die mit der Bekämpfung besonders schwerer Kriminalität (Rauschgifthandel, Bandenkriminalität) beauftragt sind. Bezüglich staatlicher Einrichtungen deren Interessen ausschließlich fiskalischer Natur sind gelte dies nicht. Neben dem öffentlichen Interesse und dem behördlichen Interesse müsse auch das *private Interesse* des jeweiligen Prozessgegners in die Rechtsgüterabwägung einbezogen werden. Es müsse berücksichtigt werden, welche Nachteile der um Auskunft Ersuchende erleiden würde, wenn die Unterlagen nicht offengelegt würden. Hierbei sei den Rechten auf Leben, Freiheit, Gesundheit und körperliche Unversehrtheit ein besonders hoher Stellenwert beizumessen.

Die Rechtsgüterabwägung müsse in der Erklärung der obersten Aufsichtsbehörde so detailliert dargelegt werden, dass dem Gericht die Möglichkeit verbleibt, diese auf offenkundige Fehler zu überprüfen.<sup>326</sup> Sie dürfe nicht bloß den Gesetzeswortlaut wiederholen, sondern müsse einen konkreten Sachverhaltsbezug aufweisen. Die Erklärung der obersten Aufsichtsbehörde brauche den Sachverhalt aber nicht so detailliert zu schildern, dass Rückschlüsse auf den Akteninhalt möglich seien, da dieser ja gerade geheim gehalten werden sollten.<sup>327</sup>

Im Rahmen der Rechtsgüterabwägung habe die oberste Aufsichtsbehörde zudem zu berücksichtigen, welche verfahrensrechtlichen Vorkehrungen getroffen werden

---

<sup>326</sup> BVerwG, Beschluss vom 29. Oktober 1982, 4 B 172/82, BVerwGE 66, 233; BVerwG, Urteil vom 3. Oktober 1974, I WB 1/74; BVerwG, Urteil vom 21. März 1986, VII C 71/83, BVerwGE 74, 115; BVerwG, Beschluss vom 1. Februar 1996, I B 37/95, NVwZ RR 1997, 133.

<sup>327</sup> Hessischer Verwaltungsgerichtshof, Beschluss vom 4. Februar 1977, VI TE 444/76, NJW 1977, 1844; BVerwG, Beschluss vom 21. Juni 1993, 1 B 62/92, NJW 1994, 746.

könnten, um die widerstreitenden Interessen in Einklang zu bringen.<sup>328</sup> Beispielhaft führten die Gerichte an, dass die Akten zumindest teilweise vorgelegt werden könnten, bestimmte Inhalte ausgeheftet oder unkenntlich gemacht werden könnten, die Öffentlichkeit von der Verhandlung ausgeschlossen werden könnte oder nur dem Vorsitzenden Richter Einsicht in die Unterlagen gestattet werden könnte. Die Durchführung eines in-camera-Verfahrens wurde ausdrücklich als nicht geeignete Maßnahme genannt. Die Offenlegung von Informationen ausschließlich gegenüber dem Gericht, wäre ein Verstoß gegen den Anspruch auf rechtliches Gehör.<sup>329</sup>

---

<sup>328</sup> BVerfG, Urteil vom 26. Mai 1981, 2 BvR 215/81, BVerfGE 57, 250; BVerfG, Urteil vom 17. Juli 1984, 2 BvE 11/83, BVerfGE 67, 100; BVerwG, Urteil vom 19. August 1986, 1 C 7/85, BVerwGE 75, 1.

<sup>329</sup> BVerwG, Beschluss vom 21. Juni 1993, 1 B 62/92, NJW 1994, 746.

## E. Alte Fassung der Finanzgerichtsordnung

Die ursprüngliche Fassung der Finanzgerichtsordnung wurde am 9. Oktober 1965 im Bundesgesetzblatt Teil I verkündet und somit ca. fünf Jahre nach der Neufassung der Verwaltungsgerichtsordnung. Es war vom Gesetzgeber beabsichtigt die Finanzgerichtsordnung möglichst gleichlaufend zur Verwaltungsgerichtsordnung aufzubauen.<sup>330</sup> Aus diesem Grund enthielt § 86 FGO 1965, genau wie die Verwaltungsgerichtsordnung in § 99 VwGO 1960, die grundsätzliche Verpflichtung für Behörden, den Finanzgerichten und dem Bundesfinanzhof Urkunden und Akten vorzulegen sowie Auskünfte zu erteilen, soweit nicht durch das Steuergeheimnis geschützte Verhältnisse Dritter (§ 22 Reichsabgabenordnung (RAO)<sup>331</sup>) unbefugt offenbart werden.

Im Unterschied zur Verwaltungsgerichtsordnung enthielten die bereits zuvor geltenden steuerverfahrensrechtlichen Regelungen eine Aktenvorlagepflicht der Behörden gegenüber den Gerichten der Finanzgerichtsbarkeit, § 247 RAO. Die Aktenvorlagepflicht sollte der Realisierung eines effektiven Rechtsschutzes dienen, Art. 19 Abs. 4 GG und den Anspruch auf rechtliches Gehör, Art. 103 Abs. 1 GG, auf einfachgesetzlicher Ebene umsetzen.<sup>332</sup> § 86 Abs. 1 FGO 1965 konkretisiert die Verpflichtung aller Behörden, gegenüber den Gerichten Amtshilfe zu leisten (Art. 35 GG), auf einfachgesetzlicher Ebene.<sup>333</sup>

Die Finanzgerichtsordnung wurde zuletzt am 28. März 2001 grundlegend neugefasst.<sup>334</sup> Der § 86 Abs. 1 FGO 1965 blieb hierbei unangetastet. Der Wortlaut des § 86 Abs. 1 FGO entspricht dem Wortlaut des § 86 Abs. 1 FGO 1965. Lediglich der Verweis auf das Steuergeheimnis erfuhr bereits im Zuge der Neufassung der Abgabenordnung im Jahr 1977<sup>335</sup> eine Änderung. Der Verweis wurde von § 22 Reichsabgabenordnung zu § 30 Abgabenordnung geändert.

---

<sup>330</sup> BT-Drs. IV/1446, Seite 35.

<sup>331</sup> Reichsabgabenordnung, Bekanntmachung vom 13. Dezember 1919, RGBl I 1919, 1993.

<sup>332</sup> *Krumm* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 86 FGO, Rz. 2; *Stiepel* in: Gosch, AO/FGO, § 86 FGO, Rz. 13, 20.1; *Schallmoser* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 86 FGO, Rz. 49.

<sup>333</sup> *Schallmoser* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 86 FGO, Rz. 6; *Rudisile* in: Schoch/Schneider, VwGO, § 99, Rz. 4 – 6.

<sup>334</sup> Finanzgerichtsordnung, Bekanntmachung vom 28. März 2001, BGBl I 2001, Seite 442.

<sup>335</sup> Abgabenordnung, Bekanntmachung vom 16. März 1976, BGBl I 1976, 613.

Das Steuergeheimnis schützt nur die *personenbezogenen* Daten von Dritten, die in den Verwaltungsakten des Klägers enthalten sind, beispielsweise anonyme Anzeigen, Einverständniserklärungen zum Realsplitting etc.<sup>336</sup>. Es hat keine weitere Relevanz bei der Beurteilung der in dieser Arbeit zu klärenden Rechtsfragen. Aus diesem Grund soll auf das Steuergeheimnis hier nicht näher eingegangen werden.

#### **F. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 27. Oktober 1999**

Kurz vor Ende des letzten Jahrtausends entschied das Bundesverfassungsgericht über eine Verfassungsbeschwerde, welche gegen einen Beschluss des Bayrischen Verwaltungsgerichtshofs erhoben wurde.<sup>337</sup>

In dieser Entscheidung äußerte sich das Bundesverfassungsgericht erstmals und ausführlich zu der Verfassungsmäßigkeit des § 99 VwGO, insbesondere den widerstreitenden Interessen zwischen dem Interesse des Staates an der Geheimhaltung von Unterlagen, dem Interesse der Öffentlichkeit an einer umfassenden Sachaufklärung durch die Gerichte und dem Interesse des einzelnen Klägers. Obwohl der § 99 VwGO in seiner damaligen Form bereits seit mehr als 40 Jahren zur Anwendung kam, gab es bis zu diesem Zeitpunkt noch keine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, welche sich originär mit der Verfassungsmäßigkeit dieser Norm befasste. Bislang hatte das Bundesverfassungsgericht ausschließlich über Streitfälle entschieden, in denen es um die Verfassungsmäßigkeit von Normen ging, die auf ähnlichen Erwägungen basieren wie der § 99 VwGO 1960. So ging es beispielsweise in den Urteilen des Bundesverfassungsgerichts vom 26. Mai 1981<sup>338</sup> und vom 17. Juli 1984<sup>339</sup> nur um die Auslegung des § 96 StPO 1975. Der Beschluss vom 27. Oktober 1999 kann aufgrund der detaillierten Äußerungen des Bundesverfassungsgerichts als wegweisend betrachtet werden und bedarf deshalb einer tiefergehenden Betrachtung.

In der Beschlussbegründung stützte sich das Karlsruher Gericht insbesondere auf Art. 19 Abs. 4 GG, welcher jedem Bürger einen Anspruch auf einen *effektiven*

---

<sup>336</sup> *Tormöhlen* in: Gosch, AO/FGO, § 30 AO, Rz. 32; *Alber* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 30 AO, Rz. 32; *Drüen* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 30 AO, Rz. 12; *Baum* in: Baum/Buse/Brandl, AO-eKommentar, § 30, Rz. 12ff.

<sup>337</sup> BVerfG, Beschluss vom 27. Oktober 1999, 1 BvR 385/90, BVerfGE 101, 106.

<sup>338</sup> BVerfG, Urteil vom 26. Mai 1981, 2 BvR 215/81, BVerfGE 57, 250.

<sup>339</sup> BVerfG, Urteil vom 17. Juli 1984, 2 BvE 11/83, BVerfGE 67,100.

*Rechtsschutz* zugesteht. Es äußerte sich aber auch zu dem Anspruch auf *rechtliches Gehör*, Art. 103 Abs. 1 GG, dem Grundsatz der *Gewaltenteilung*, Art. 20 Abs. 3 GG und dem Grundrecht auf *informationelle Selbstbestimmung*, Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG.

Im deutschen Recht existierte, wie sich aus den vorigen Ausführungen ergibt, bis zu diesem Zeitpunkt noch kein in-camera-Verfahren. In allen Rechtsgebieten gab es ausschließlich die Möglichkeit, die Unterlagen gegenüber dem Gericht *und* dem Kläger offenzulegen oder die Vorlage der vom Gericht angeforderten Unterlagen sowohl für das Gericht als auch für den Kläger zu verweigern. In seinem Urteil vom 21. Juni 1993 stellte das Bundesverwaltungsgericht sogar ausdrücklich klar, dass es die Offenbarung geheimhaltungsbedürftiger Erkenntnisse lediglich gegenüber dem entscheidenden Gericht für einen Verstoß gegen den sich aus Art. 103 Abs. 1 GG und § 108 Abs. 2 VwGO ergebenden Anspruch auf rechtliches Gehör halte.<sup>340</sup> Es nannte in diesem Zusammenhang sogar die Bezeichnung „in-camera-Verfahren“.

### **1. zugrunde liegender Sachverhalt**

Am 1. Oktober 1986 trat der Beschwerdeführer in die Dienste der Landesauftragstelle Bayern e.V., Beratungsstelle für das öffentliche Auftragswesen ein. Aufgabe der Landesauftragstelle war die Vermittlung von Aufträgen der öffentlichen Hand, unter anderem der Bundeswehr und weiterer sicherheitsrelevanter Einrichtungen. Zum 1. Januar 1987 übernahm der Beschwerdeführer die Geschäftsleitung. Im Folgenden führte das Bayrische Landesamt für Verfassungsschutz eine Sicherheitsüberprüfung durch. Dabei gelangte die Behörde zu dem Ergebnis, dass Bedenken gegen den ordnungsgemäßen Umgang des Beschwerdeführers mit Verschluss-sachen bestünden. Nachdem das Bayrische Landesamt für Verfassungsschutz seinen Bericht an das Bayrische Staatsministerium für Wirtschaft und Verkehr als übergeordnete Behörde der Landesauftragstelle weitergeleitet hatte, teilte man dem Beschwerdeführer mit, dass eine Weiterbeschäftigung nicht in Betracht komme.

Nachdem dieser das Dienstverhältnis selbst gekündigt hatte, begehrte er Einsicht in die Daten, auf deren Basis das Bayrische Landesamt für Verfassungsschutz das negative Ergebnis der Sicherheitsüberprüfung gestützt hatte.

---

<sup>340</sup> BVerwG, Beschluss vom 21. Juni 1993, 1 B 62/92, NJW 1994, 746.

Dieser Antrag auf Auskunftserteilung wurde vom Bayrischen Landesamt für Verfassungsschutz ablehnend beschieden. Es begründete seine ablehnende Haltung damit, dass es nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz keinen Rechtsanspruch auf Akteneinsicht gebe, sondern dem Bayrischen Landesamt für Verfassungsschutz bei der Entscheidung über einen Antrag auf Akteneinsicht ein Ermessensspielraum zustehe. Diesen habe es pflichtgemäß ausgeübt.

Das Bayrische Landesamt für Verfassungsschutz befürchtete, dass es seine Aufgaben in Zukunft nicht mehr ordnungsgemäß ausüben könne, wenn es in diesem Fall dem Beschwerdeführer die beantragte Akteneinsicht gewähren würde. Aus den in den Akten befindlichen Dokumenten könne schließlich auf die Arbeitsweise des Bayrischen Landesamtes für Verfassungsschutz geschlossen werden. Obendrein seien die Akten schon ihrem Wesen nach geheim zu halten, da aus dem Aktenmaterial Rückschlüsse auf die Art und den Umfang der Ermittlungen gewonnen werden könnten. Bei einer Sicherheitsüberprüfung sei das Bayrische Landesamt für Verfassungsschutz neben objektiv nachprüfbaren Angaben auch auf Äußerungen von Personen aus dem Umfeld des Klägers angewiesen. Anhand der von diesen Personen getroffenen Aussagen könne der Beschwerdeführer Rückschlüsse auf deren Identität ziehen. Zudem wurde den Auskunftspersonen Vertraulichkeit zugesichert.

Die den Auskunftspersonen vom Bayrischen Landesamt für Verfassungsschutz gewährte Vertraulichkeit wiege im Rahmen der pflichtgemäßen Ermessensausübung schwerer als das Interesse des Klägers auf Auskunft. Eine Offenbarung der Aussagen würde dazu führen, dass Nachrichtendienste in Zukunft keine vertraulichen Informationen mehr erhalten würden, auf welche sie jedoch zwingend angewiesen seien, um die innere und äußere Sicherheit zu gewährleisten.

Gegen diese Entscheidung des Bayrischen Landesamtes für Verfassungsschutz legte der Beschwerdeführer erfolglos Widerspruch ein und erhob anschließend Klage auf Neubescheidung vor dem zuständigen Verwaltungsgericht. Die Aktenvorlage an das Gericht verweigerte das Bayrische Landesamt für Verfassungsschutz erneut mit der Begründung, dass diese Akten ihrem Wesen nach geheim zu halten seien, § 99 Abs. 1 Satz 2 VwGO 1960. Zudem stehe dem Beschwerdeführer nach § 100 Abs. 1 VwGO 1960 ein Recht auf Akteneinsicht zu. Eine Übersendung der Akten, kombiniert mit der Wahrnehmung des Rechts auf Akteneinsicht, käme einer



Vorwegnahme der Hauptsache gleich, da der Beschwerdeführer auf diese Art und Weise, ohne eine Entscheidung des Gerichts, sein Klageziel erreichen könne.

Der Beschwerdeführer führte in seiner Stellungnahme hierzu aus, dass die unvollständige Vorlage der Akten eine ordnungsgemäße gerichtliche Überprüfung unmöglich mache. Trotz des unbedingt formulierten und auf alle Instanzen erstreckten Angebots des Beschwerdeführers, auf sein Akteneinsichtsrecht zu verzichten, wenn das Bayrische Landesamt für Verfassungsschutz im Gegenzug die Akten dem Verwaltungsgericht zur gerichtlichen Prüfung zusenden würde, verweigerte das Bayrische Landesamt für Verfassungsschutz die Aktenvorlage weiterhin und verwies auf die Stellungnahme des Bayerischen Staatsministeriums des Inneren vom 7. September 1988<sup>341</sup> nach § 99 Abs. 1 Satz 2 VwGO 1960. Dieses war die oberste Aufsichtsbehörde des Bayerischen Landesamtes für Verfassungsschutz.

Das Bayerische Staatsministerium des Inneren begründete seine Auffassung damit, dass die Aktenvorlage dem Wohl des deutschen Staates Nachteile bereiten würde. Es befürchtete, dass vertrauliche Auskünfte in Zukunft nicht mehr fließen würden, wenn man dem Begehren des Klägers stattgeben würde. Die Beschränkung auf ein einzelnes Verfahren sei aus Gründen der Gleichbehandlung nicht möglich. Vertraulich abgegebene Auskünfte seien ein unverzichtbares Instrument des Bayerischen Landesamtes für Verfassungsschutz für die Nachrichtengewinnung. Ohne derartige Auskünfte könne das Bayerische Landesamt für Verfassungsschutz seine Aufgaben nicht mehr erfüllen. Ein besonderes Interesse des Beschwerdeführers auf Auskunft, welches gegenüber dem Interesse des Staates überwiege, sei nicht ersichtlich, zumal der Beschwerdeführer das Dienstverhältnis selbst gekündigt habe.

Auch eine Denunziation einzelner Auskunftspersonen liege nicht vor, da eine Vielzahl von Personen, die unabhängig voneinander befragt worden waren, denselben Charakterzug des Beschwerdeführers offengelegt hätten, welcher zu der negativen Sicherheitsüberprüfung geführt habe.

Die vom Beschwerdeführer abgegebene prozessuale Erklärung, auf das Akteneinsichtsrecht zu verzichten, ändere nichts an der Tatsache, dass die Akten geheim gehalten werden müssten, da bei einer Vorlage *ausschließlich* an das Gericht aus

---

<sup>341</sup> Entscheidung des Bayerischen Staatsministeriums des Inneren vom 7. September 1988,

IF 2-2032-36/02.

dem Gerichtsverfahren ein Geheimverfahren würde. Dies sei mit den geltenden Prozessrechtsgrundsätzen der *Mündlichkeit* und *Öffentlichkeit der Verhandlung* nicht zu vereinbaren.

## **2. Urteil des Verwaltungsgerichts**

Das Verwaltungsgericht gab dem Antrag des Klägers erstinstanzlich statt und verpflichtete das Bayrische Landesamt für Verfassungsschutz, die Akten über die Sicherheitsüberprüfung vollständig vorzulegen.

Von der beklagten Behörde sei nicht hinreichend glaubhaft gemacht worden, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für die Verweigerung einer vollständigen Aktenvorlage erfüllt seien. Aufgrund des Grundrechtsbezugs müsse bei der Auslegung der unbestimmten Rechtsbegriffe in § 99 Abs. 1 Satz 2 VwGO 1960 ein *hoher Maßstab* angelegt werden, sodass diese Vorschrift nur im Ausnahmefall zur Anwendung kommen könne. Andernfalls wäre das Grundrecht auf effektiven Rechtsschutz nach Art. 19 Abs. 4 GG zu stark eingeschränkt. Die oberste Aufsichtsbehörde habe bei ihrer Entscheidung, ob die Tatbestandsmerkmale des § 99 Abs. 1 Satz 2 VwGO 1960 erfüllt seien, eine *Abwägung* aller berechtigten Belange vorzunehmen und diese in einer nachvollziehbaren Würdigung dem Gericht gegenüber darzulegen.

Die Aktenvorlage könne nicht mit dem Argument verweigert werden, dass es hierdurch zu einer Gefährdung des Wohles des Bundes oder eines Landes kommen würde. Es bedürfe eines qualitativ aussagekräftigen Nachweises, dass aus den Akten auf die Arbeitsweise, insbesondere den Umfang und den Charakter der Tätigkeit des Bayrischen Landesamtes für Verfassungsschutz geschlossen werden könne.

Zudem Sorge die prozessual bindende Erklärung des Beschwerdeführers dafür, dass dieser keine Kenntnis von dem Akteninhalt erlangen könne. Es gehe ausschließlich um die Wahrung des grundgesetzlichen Anspruchs des Beschwerdeführers auf einen effektiven Rechtsschutz, Art. 19 Abs. 4 GG. Dieser könne nicht gewährleistet werden, wenn nicht *zumindest dem Verwaltungsgericht ein vollständiges Aktenstudium* ermöglicht werde, um überprüfen zu können, ob das Behördenhandeln noch durch den Ermessensspielraum der obersten Aufsichtsbehörde gedeckt sei. Ohne Kontrollmöglichkeit müsste das Verwaltungsgericht die Aussage des Bayrischen Landesamtes für Verfassungsschutz als unabänderliches Faktum hinnehmen. Dies würde gegen den grundgesetzlichen Anspruch auf die Gewährung eines effektiven

Rechtsschutzes verstoßen. § 99 Abs. 1 VwGO müsse verfassungskonform in der Weise ausgelegt werden, dass das Bayrische Landesamt für Verfassungsschutz zumindest dem Verwaltungsgericht eine Einsicht in das streitgegenständliche Aktenmaterial ermöglichen müsse.

Die Verweigerung der Aktenvorlage könne zudem nicht darauf gestützt werden, dass die Akten nach einem Gesetz oder nach ihrem Wesen geheim zu halten seien.

Eine Abwägung seitens des Verwaltungsgerichts zwischen dem Interesse des Beschwerdeführers auf Wahrung seines Rechts auf effektiven Rechtsschutz und dem Interesse des Staates auf Geheimhaltung der Akten der Verfassungsschutzbehörden, führte zu dem Ergebnis, dass es *mildere Mittel* gäbe, als die Aktenvorlage vollständig zu verweigern. Durch eine *Aktentrennung* könne sowohl der Schutz der Identität der Auskunftspersonen bewirkt als auch das Interesse des Staates an der Geheimhaltung der Arbeitsweisen des Bayrischen Landesamtes für Verfassungsschutz gewährleistet werden.

Wie eine solche Aktentrennung in der Praxis ablaufen könne und wer auf welcher gesetzlichen Grundlage darüber entscheiden müsse, welche Dokumente vorgelegt werden müssten und welche in einer separaten Akte zurückbehalten werden könnten, dazu äußerte sich das Verwaltungsgericht nicht.

### **3. Beschluss des Verwaltungsgerichtshofs**

Gegen die erstinstanzliche Entscheidung des Verwaltungsgerichts legte die Beklagte Berufung ein. Der Bayrische Verwaltungsgerichtshof hob daraufhin mit Beschluss vom 12. Februar 1990 die Entscheidung der ersten Instanz auf.<sup>342</sup>

Die Berufungsinstanz kam zu dem Ergebnis, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für die Verweigerung der Aktenvorlage vorlägen.

Wenn es dem Bayrischen Landesamt für Verfassungsschutz oder dem Bayrischen Staatsministerium für Inneres obliegen würde, die Akten entsprechend vorzusortieren, dürfte dies nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofs ein noch gravierenderer Verstoß gegen das Grundrecht auf effektiven Rechtsschutz sein als das vollständige

---

<sup>342</sup> Bayrischer Verwaltungsgerichtshof, Beschluss vom 12. Februar 1990, 5 C 89/198, NJW 1990, 2706.

Unterlassen der Aktenvorlage. Durch die Selektion könnte die Beklagte die Meinungsbildung des Gerichts stark beeinflussen. Die *objektive* Wahrheitsfindung durch das Gericht könnte in diesem Fall nicht mehr sichergestellt werden, da es die Beklagte nun in der Hand hätte, zu entscheiden auf welcher Basis eine gerichtliche Entscheidung getroffen werde. Das Gericht würde somit bei der ihm obliegenden Sachverhaltsaufklärung in eine bestimmte Ecke gedrängt, die es kaum ermöglichen würde, ein neutrales Urteil zu fällen.

Da es *in der Hauptsache* um die Einsicht in die Akte durch den Kläger ging, sei die Akte bereits ihrem Wesen nach geheim zu halten. Eine positive Entscheidung über die Aktenvorlagepflicht würde die Entscheidung in der Hauptsache vorwegnehmen, da der Kläger über sein Akteneinsichtsrecht aus § 100 VwGO 1960 das Ziel seiner Klage erreichen könnte. Die im vorliegenden Fall ausgesprochene Verzichtserklärung sei unbeachtlich.

Der Verwaltungsgerichtshof sah es als erwiesen an, dass die Akten ihrem Wesen nach geheim zu halten seien. Er bestätigte die Ansicht des Beschwerdeführers, dass nicht alle Akten des Bayrischen Landesamtes für Verfassungsschutz der Geheimhaltung unterlägen. Die Beklagte müsse darlegen, warum in diesem konkreten Fall dem Wohl des Bundes oder eines Landes Nachteile entstehen würden, wenn die Akten dem Gericht gegenüber offenbart werden würden.

Dass die Voraussetzungen eines dieser Tatbestandsmerkmale erfüllt seien, sei im vorliegenden Fall durch das Bayrische Landesamt für Verfassungsschutz und die Entscheidung des Bayrischen Staatsministeriums des Inneren nach § 99 Abs. 1 Satz 2 VwGO 1960 vom 7. September 1988 hinreichend glaubhaft gemacht. Nach Aussage des Bayrischen Amtes für Verfassungsschutz bestehe die Akte fast ausschließlich aus Aussagen von Referenz- oder Auskunftspersonen. Diesen sei bei ihrer Befragung Vertraulichkeit zugesichert worden. Wenn es zu einer nachhaltigen Erschütterung des Vertrauens der Bürger in die Geheimhaltung der Informationen gegenüber dem Verfassungsschutz käme, ständen diesem keine anderen gleichwertigen Möglichkeiten offen, vertrauliche Informationen zu erhalten. Diese seien aber elementar wichtig zur ordnungsgemäßen Aufgabenerfüllung, nämlich der Wahrung der nationalen Sicherheit.

Etwas anderes könne nur dann gelten, wenn Anhaltspunkte dafür vorlägen, dass die Erklärungen der Auskunftspersonen mutwillig falsch abgegeben wurden. Da aber,

ausweislich des Schreibens des Bayrischen Staatsministeriums des Inneren, eine Vielzahl von Personen unabhängig voneinander ähnliche Aussagen getätigt hätten, bestünden keine Anhaltspunkte am Wahrheitsgehalt der Informationen und somit am schutzwürdigen Interesse der Beteiligten an der Verschwiegenheit zu zweifeln.

Ein Gerichtsverfahren durchzuführen, bei dem Informationen lediglich gegenüber dem Gericht zugänglich gemacht werden würden, aber dem Beschwerdeführer nicht zugänglich seien, sei nach geltender Rechtslage ausgeschlossen, da eine gerichtliche Entscheidung nach § 108 Abs. 2 VwGO 1960 nur auf Tatsachen gestützt werden dürfe, zu denen sich alle Beteiligten im Vorfeld äußern konnten.

#### **4. Verfassungsbeschwerde**

Gegen den Beschluss des Bayrischen Verwaltunggerichtshofs erhob der Beschwerdeführer Verfassungsbeschwerde beim Bundesverfassungsgericht, Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG; §§ 90ff. Bundesverfassungsgerichtsgesetz 1951 (BVerfGG 1951)<sup>343</sup>. Er rügte die Verletzung seines Grundrechts auf *effektiven Rechtsschutz* aus Art. 19 Abs. 4 GG sowie seines Grundrechts auf *informationelle Selbstbestimmung*, Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG.

Das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung gewährleiste jedem betroffenen Bürger ein Auskunftsrecht gegenüber staatlichen Institutionen bezüglich der behördlichen Datenerhebung, Datenspeicherung, Datenverwendung und Datenweitergabe. Dieses Auskunftsrecht diene dazu, dass dem Betroffenen eine gerichtliche Kontrolle des behördlichen Handelns ermöglicht werde.

Des Weiteren führte der Beschwerdeführer an, dass der Anspruch auf einen effektiven Rechtsschutz eine vollständige, alle Beurteilungsgrundlagen umfassende Vorlagepflicht der Behörden gegenüber den Gerichten normiere. Nur so sei gewährleistet, dass die angefochtenen behördlichen Maßnahmen in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht nachgeprüft werden können. Ohne vollständige Kenntnis der Sachlage, durch die von der Beschwerdegegnerin vorenthaltenen Akten und Urkunden, sei dies nicht möglich. Zwar sei der Gesetzgeber grundsätzlich dazu befugt, die Verpflichtung der Behörden zur Aktenvorlage einzuschränken, jedoch finde hierbei das *Übermaßverbot* Anwendung. Da dieses nicht gewahrt sei, komme es dazu, dass

---

<sup>343</sup> Bundesverfassungsgerichtsgesetz, Bekanntmachung vom 12. März 1951, BGBl I 1952, Seite 243.

der Beschwerdeführer in seinem Grundrecht auf effektiven Rechtsschutz nach Art. 19 Abs. 4 GG ungerechtfertigt beschränkt sei. Die in § 99 Abs. 1 Satz 2 VwGO 1960 normierte Möglichkeit, die Rechtsschutzgarantie einzuschränken, verstoße gegen das Übermaßverbot, da durch einen negativen Ausgang des Zwischenverfahrens ein Präjudiz für das Hauptsacheverfahren geschaffen werde.

Wenn dem Bayrischen Landesamt für Verfassungsschutz wirklich so viele Erklärungen von Auskunftspersonen vorliegen würden, hätte man dem *Grundsatz der Verhältnismäßigkeit* dadurch Rechnung tragen können, dass man dem Beschwerdeführer zumindest den Charakterzug nennen würde, der zu der ablehnenden Entscheidung im Hauptsacheverfahren geführt habe.

Die Ermessensausübung des Bayrischen Landesamtes für Verfassungsschutz sei fehlerhaft, da *verfahrensrechtliche Vorkehrungen* hätten getroffen werden können, um einerseits einen effektiven Rechtsschutz zu gewährleisten und andererseits das Interesse des Staates an der Geheimhaltung der Unterlagen zu wahren. Mit dem als bindende prozessuale Willenserklärung unbedingt ausgesprochenen Verzicht des Beschwerdeführers auf sein Akteneinsichtsrecht sei dieser Überlegung hinreichend Rechnung getragen.

## **5. Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts**

Das Bundesverfassungsgericht kam bei der Entscheidung über die Verfassungsbeschwerde zu dem Ergebnis, dass die Entscheidung des Bayrischen Verwaltungsgesichtshofs den Beschwerdeführer ausschließlich in seinem Anspruch auf einen *effektiven Rechtsschutz* gegenüber der öffentlichen Gewalt aus Art. 19 Abs. 4 GG einträchtige.

Da Gegenstand der Verfassungsbeschwerde nicht der materiell-rechtliche Auskunftsanspruch des Beschwerdeführers gegenüber dem Bayrischen Landesamt für Verfassungsschutz, sondern dessen Durchsetzung im verwaltungsgerichtlichen Verfahren sei, wäre das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung nicht einschlägig.

Das Bundesverfassungsgericht stellte zunächst klar, dass es in diesem Fall nicht von seiner ständigen Rechtsprechung abweiche. Das Gericht betonte erneut, dass es sich bei dem Grundrecht auf effektiven Rechtsschutz aus Art. 19 Abs. 4 GG um ein subjektives öffentliches Recht handele. Die Wahrung und Durchsetzung dieses

Grundrechts bringe es mit sich, dass ein möglichst lückenloser gerichtlicher Schutz gegen Verletzungen der Individualrechtssphäre durch Eingriffe der öffentlichen Gewalt ermöglicht werden müsse.<sup>344</sup>

Eine *tatsächlich wirksame gerichtliche Kontrolle*, in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht, könne nur erfolgen, wenn das Gericht eine ausreichend große Entscheidungsbefugnis besitze, um drohende Rechtsverletzungen im Vorfeld abzuwenden oder im Nachhinein zu beheben.<sup>345</sup> Dies schließe eine Bindung des Gerichts an die im außergerichtlichen Vorverfahren getroffenen Feststellungen aus. Das Gericht dürfe bei seiner Pflicht, die Grundlagen für die Entscheidung selbst zu ermitteln und sich eine unabhängige rechtliche Auffassung zu bilden, nicht behindert werden.

Wenn dem Gericht außer den Verwaltungsakten keine anderen Erkenntnisquellen zur Erforschung des Sachverhalts zur Verfügung stünden und die Vorlage der Unterlagen durch die Behörde verweigert werde, sei das Gericht faktisch dazu gezwungen, die von der Verwaltung getroffenen Feststellungen und Wertungen zu übernehmen. Eine Kontrolle der Rechtmäßigkeit der Behauptungen der Behörde könne nicht mehr stattfinden.<sup>346</sup>

Art. 19 Abs. 4 GG gebe dem Gesetzgeber allerdings nur die *Zielrichtung* und die *Grundzüge* zur Gewährung eines effektiven Rechtsschutzes vor. Bei der einfachgesetzlichen Ausgestaltung stehe dem Gesetzgeber ein *beträchtlicher Gestaltungsspielraum* zu. Er könne Art und Umfang des Rechtsschutzes nach freiem Belieben

---

<sup>344</sup> BVerfG, Beschluss vom 27. Oktober 1999, 1 BvR 385/90, BVerfGE 101, 106, Rz. 67 mit Verweis auf BVerfG, Beschluss vom 17. April 1991, 1 BvR 419/81, BVerfGE 84, 34, Rz. 46; BVerfG, Beschluss vom 18. Juli 1973, 1 BvR 155/73, BVerfGE 35, 382, Rz. 65; BVerfG, Beschluss vom 12. November 1958, 2 BvL 4/56, BVerfGE 8, 274, Rz. 202; BVerfG, Beschluss vom 20. April 1982, 2 BvL 26/81, BVerfGE 60, 253, Rz. 199.

<sup>345</sup> BVerfG, Beschluss vom 27. Oktober 1999, 1 BvR 385/90, BVerfGE 101, 106, Rz. 68 mit Verweis auf BVerfG, Beschluss vom 8. Juli 1982, 2 BvR 1187/80, BVerfGE 61, 82, Rz. 90.

<sup>346</sup> BVerfG, Beschluss vom 27. Oktober 1999, 1 BvR 385/90, BVerfGE 101, 106, Rz. 69 mit Verweis auf BVerfG, Beschluss vom 17. April 1991, 1 BvR 419/81, BVerfGE 84, 34, Rz. 47; BVerfG, Beschluss vom 5. Februar 1963, 2 BvR 21/60, BVerfGE 15, 275, Rz. 18; BVerfG, Beschluss vom 8. Juli 1982, 2 BvR 1187/80, BVerfGE 61, 82, Rz. 89; BVerfG, Beschluss vom 31. Mai 1988, 1 BvR 520/83, Rz. 41.

bestimmen, solange eine *umfassende Nachprüfung des Verwaltungshandelns in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht gewährleistet* werde.<sup>347</sup> Grundsätzlich werde die Konkretisierung der Rechtsschutzgarantie einfachgesetzlich dadurch umgesetzt, dass nach § 99 Abs. 1 Satz 1 VwGO 1960 alle Behörden zur Vorlage von Urkunden und Akten, sowie der Erteilung von Auskünften verpflichtet seien.

Nach Auffassung des historischen Gesetzgebers sei der Gewährung eines effektiven Rechtsschutzes wegen der Grundrechtsbezogenheit ein hoher Stellenwert beizumessen. Eine tatsächliche, vollständige und unabhängige Kontrolle der für die Exekutive zuständigen Behörde dürfe nur in sehr engen Grenzen eingeschränkt werden. Dies bedeute, dass die unbestimmten Rechtsbegriffe, unter denen eine Einschränkung des Anspruchs auf einen effektiven Rechtsschutz möglich sei, restriktiv auszulegen wären.

Nachdem das Bundesverfassungsgericht festgestellt hatte, dass die Verweigerung der Aktenvorlage gegen die grundsätzliche Pflicht zur Aktenvorlage aus § 99 Abs. 1 Satz 1 VwGO 1960 verstoße, welcher Art. 19 Abs. 4 GG auf einfachgesetzlicher Ebene konkretisierte, prüfte es, ob und wenn ja unter welchen Bedingungen der grundgesetzliche Anspruch auf einen effektiven Rechtsschutz eingeschränkt werden könne.

Im Hinblick auf den Wortlaut des Art. 19 Abs. 4 GG, welcher keine verfassungsunmittelbare Schranke enthält, beschränkte sich das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung auf die stets vorzunehmende *Verhältnismäßigkeitsprüfung*. Dass eine solche Verhältnismäßigkeitsprüfung durchzuführen sei, ergebe sich aus der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, welche besage, dass es mit einer rechtsstaatlichen Verfahrensordnung nicht vereinbar sei, den Rechtsschutz in unzumutbarer und nicht durch Sachgründe zu rechtfertigender Weise zu erschweren.<sup>348</sup>

---

<sup>347</sup> BVerfG, Beschluss vom 20. April 1982, 2 BvL 26/81, BVerfGE 60, 253, Rz. 170, 181.

<sup>348</sup> BVerfG, Beschluss vom 20. April 1982, 2 BvL 26/81, BVerfGE 60, 253, Rz. 199; BVerfG, Beschluss vom 2. März 1993, 1 BvR 249/92, BVerfGE 88, 118, Rz. 21; BVerfG, Beschluss vom 27. Oktober 1999, 1 BvR 385/90, BVerfGE 101, 106, Rz. 74.



Als den Anspruch auf effektiven Rechtsschutz einschränkende gesetzliche Norm wirke der § 99 Abs. 1 Satz 2 VwGO 1960. Dieser behindere die effektive gerichtliche Kontrolle der Rechtmäßigkeit der im Hauptsacheverfahren angegriffenen Entscheidung dadurch, dass er der Exekutive die Möglichkeit zugestehe, die Aktenvorlage zu verweigern, wenn diese der Ansicht sei, dass das Bekanntwerden des Akteninhalts dem Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes Nachteile bereiten würde oder die Vorgänge nach einem Gesetz oder ihrem Wesen geheim zu halten seien.

Die Kontrollfunktion des Gerichts sei insbesondere dadurch vereitelt, dass das Gericht sich nicht anderweitig Beweismittel beschaffen könne. Mangels Vorlage der Akten, in welchen die Namen und Adressen der befragten Auskunftspersonen enthalten seien, könne das Gericht selbst keine Befragung der Informations- und Auskunftspersonen einholen. Dem Gericht stände in diesem Fall keine Möglichkeit offen, um überprüfen zu können, ob die Behörde die tatsächlichen Grundlagen sorgfältig zusammengetragen und richtig eingeschätzt habe. Dieses Rechtsschutzdefizit könne, im Gegensatz zum Strafrecht, auch nicht im Rahmen der Beweiswürdigung ausgeglichen werden, da die Entscheidung der Behörde vollständig auf Unterlagen beruhe, welche geheim gehalten werden sollten. Die dadurch entstehende Aufklärungslücke könne nicht durch eine entsprechend höher gewichtete Berücksichtigung der übrigen Erkenntnisse geschlossen werden, da anderweitige Erkenntnismittel nicht vorhanden seien.

Nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts könne das durch § 99 Abs. 1 Satz 2 VwGO 1960 entstandene Rechtsschutzdefizit nicht durch die in § 99 Abs. 2 Satz 1 VwGO 1960 geregelte Überprüfung der obersten Aufsichtsbehörde kompensiert werden. Die oberste Aufsichtsbehörde sei zwar grundsätzlich nach § 63 VwGO 1960 nicht am Hauptsacheverfahren beteiligt, aber dennoch indirekt am Ausgang des Verfahrens interessiert. Sie gebe in ihrer Stellung als übergeordnete Dienstbehörde die Leitlinien vor, in welchen geregelt sei, wann die Voraussetzungen des § 99 Abs. 1 Satz 2 VwGO 1960 erfüllt sein sollen. Dadurch habe sie ein eigenes Interesse am Ausgang des Verfahrens und werde sich im Zweifel zugunsten der nachgeordneten Behörde für eine Geheimhaltung entscheiden. Die Begründung der obersten Aufsichtsbehörde, mit welcher die Vorlage der Unterlagen

gegenüber dem Gericht abgelehnt werde, würde zumeist der Begründung entsprechen, die die beklagte Behörde bereits im Vorfeld dem Kläger mitgeteilt habe.

Im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung hielt das Bundesverfassungsgericht fest, dass es aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden sei, den Grundsatz auf die Gewährung eines effektiven Rechtsschutzes einzuschränken. Es sei ein *legitimes Ziel* des Gemeinwohls, diejenigen Informationen geheim zu halten, deren Bekanntwerden dem Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes Nachteile bereiten würden. Gegen diese sehr allgemein gehaltene Formulierung bestünden keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

Nachdem das Bundesverfassungsgericht die *Geeignetheit* des § 99 Abs. 1 Satz 2 VwGO 1960 bejaht hatte, um die staatlichen Geheimhaltungsinteressen zu wahren, verneinte es allerdings dessen *Erforderlichkeit*. Dem Rechtsschutzbedürfnis könne besser Rechnung getragen werden, wenn die Unterlagen dem Gericht vorgelegt werden, unter der Prämisse, diese geheim zu halten. Dies führe zunächst dazu, dass der Anspruch des Klägers auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 GG) eingeschränkt werde. Dem Kläger gegenüber könne nun eine gerichtliche Entscheidung ergehen, obwohl er zuvor nicht die Möglichkeit besessen habe, sich zu allen Beurteilungsgrundlagen, die dem Gericht vorliegen würden, zu äußern. Eine solche Beschränkung sei aber dadurch sachlich gerechtfertigt, dass hiermit dem Anspruch auf einen effektiven Rechtsschutz besser Rechnung getragen werden könne, als bei einer vollständigen Geheimhaltung der behördlichen Informationen gegenüber allen anderen Beteiligten, also sowohl dem Kläger als auch dem Gericht. Ein gerichtliches Verfahren zur Beurteilung der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsaktes, bei dem die Informationen nur dem Gericht gegenüber offenbart werden, würde ein höheres Maß an Rechtsstaatlichkeit aufweisen, als wenn mangels ausreichender Informationen gar keine Überprüfung der Verwaltungsentscheidung stattfinden könnte. Das Bundesverfassungsgericht schlug in seinem Beschluss vor, ein in-camera-Verfahren einzuführen.

Das Bundesverfassungsgericht verpflichtete den Gesetzgeber zwar nicht explizit dazu, ein in-camera-Verfahren einzuführen, begründete seine Rechtsauffassung aber so dezidiert, dass dem Gesetzgeber keine andere Möglichkeit offen blieb, ein anderes Verfahren zu wählen, welches den Kriterien des Bundesverfassungsgerichts ebenfalls entsprechen würde. Bezüglich der genaueren Ausgestaltung des

in-camera-Verfahrens gestand das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber aber einen beträchtlichen Gestaltungsspielraum zu. Das Gericht legte es in die Hand des Gesetzgebers, zu entscheiden, welche Vorkehrungen getroffen werden müssten, um den Geheimnisschutz zu wahren, insbesondere, wie viele Personen Einsicht in die geheimhaltungsbedürftigen Unterlagen erhalten sollen.

Am Ende der Urteilsbegründung hielt das Bundesverfassungsgericht fest, dass die Regelung des § 99 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 99 Abs. 2 Satz 1 VwGO 1960 in ihrer bis dahin gültigen Fassung unvereinbar mit Art. 19 Abs. 4 GG sei. Der Gesetzgeber wurde aufgefordert, bis zum 31. Dezember 2001 eine verfassungskonforme Neuregelung zu treffen.

Bis zum Inkrafttreten der Neuregelung wurden die Behörden dazu verpflichtet, Verwaltungsvorgänge zur Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Vorlageverweigerung dem Gericht *vorzulegen*, ohne dass den Antragstellern Akteneinsicht gewährt werden könne.<sup>349</sup> Die Entscheidung darüber, ob die Verweigerung der Behörde zur Aktenvorlage rechtmäßig war, sollte der *Vorsitzende Richter* als Einzelrichter treffen.

---

<sup>349</sup> BVerfG, Beschluss vom 27. Oktober 1999, 1 BvR 385/90, BVerfGE 101, 106, Rz. 99-101; BT-Drs. 14/6393, Seite 8; *Rudisile* in: Schoch/Schneider, VwGO, § 99, Rz. 2a.

## **G. Reaktion des Gesetzgebers**

### **1. Einführung des in-camera-Verfahrens in die Verwaltungsgerichtsordnung**

Auf den soeben dargestellten Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 27. Oktober 1999<sup>350</sup> reagierte der Gesetzgeber mit dem „Gesetz zur Bereinigung des Rechtsmittelrechts im Verwaltungsprozess“<sup>351</sup> (RmBereinVpG) vom 20. Dezember 2001.

#### **a) Gesetzesentwurf der Bundesregierung**

Im ursprünglichen Gesetzesentwurf der Bundesregierung wurde unterschieden zwischen Verfahren, deren Gegenstand die Einsichtnahme in Urkunden oder Akten oder die Erteilung von Auskünften war und allen übrigen Verfahren, bei denen die Vorgänge nur zur Sachaufklärung benötigt wurden, um ein anderes Rechtsschutzziel zu erreichen.<sup>352</sup> Hintergrund dieser Differenzierung war, dass dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts ein Rechtsstreit zugrunde lag, in welchem es in der Hauptsache um die Vorlage von Akten gegenüber dem Verwaltungsgericht ging.

In den Fällen, in denen die *Akteneinsicht Gegenstand des Hauptsacheverfahrens* ist, sollte das Gericht auf Antrag eines der Beteiligten durch Beschluss anordnen, dass die Urkunden oder Akten dem Gericht *vorzulegen* oder die Auskünfte zu erteilen sind, um in einem Zwischenverfahren die Rechtmäßigkeit der Vorlageverweigerung oder der Auskunftsverweigerung überprüfen zu können, vgl. § 99 Abs. 2 VwGO-E. Um dem Erfordernis des staatlichen Geheimschutzes ausreichend Rechnung zu tragen und den Kreis der befassten Richter möglichst gering zu halten, sollen für diese Zwischenverfahren die Oberverwaltungsgerichte bzw. Verwaltungsgerichtshöfe der Länder und bei Klagen gegen Bundesbehörden das Bundesverwaltungsgericht erstinstanzlich zuständig sein, §§ 48 Abs. 1 Satz 1 Nr. 10; 50 Abs. 1 Nr. 3 VwGO-E.<sup>353</sup> Bei diesen Gerichten soll möglichst ein Senat eine

---

<sup>350</sup> BVerfG, Beschluss vom 27. Oktober 1999, 1 BvR 385/90, BVerfGE 101, 106.

<sup>351</sup> Gesetz zur Bereinigung des Rechtsmittelrechts im Verwaltungsprozess, BGBl I 2001, Seite 3987.

<sup>352</sup> BR-Drs. 405/01, Seite 11, 15f.; BT-Drs. 14/6393, Seite 1, 10f.

<sup>353</sup> BT-Drs. 14/6393, Seite 1, 9; BR-Plpr. 766, Seite 404.

Zentralzuständigkeit für sämtliche in-camera-Verfahren erhalten. Durch diese organisatorische Beschränkung soll sichergestellt werden, dass der Kreis der insgesamt befassten Richter möglichst klein gehalten wird.

In den *übrigen Fällen* soll die bisherige Rechtslage fortgelten, also das Gericht ohne Vorlage der Akten *nur anhand der Erklärung* der obersten Aufsichtsbehörde beurteilen, ob die Vorlage- bzw. Auskunftsverweigerung rechtmäßig ist. Aus dem bisherigen § 99 Abs. 2 VwGO 1960 sollte durch die Zwischenschaltung des in-camera-Verfahrens nun der § 99 Abs. 3 VwGO-E werden.

Obwohl die Bundesregierung bei der Fassung ihres Regierungsentwurfs erkannte hat, dass der Anspruch auf rechtliches Gehör eingeschränkt werden kann, um eine Verbesserung bei der Gewährung eines effektiven Rechtsschutzes zu erreichen, hielt sie eine Ausdehnung des in-camera-Verfahrens auf Fälle, in denen der Streitgegenstand der Hauptsache nicht die Einsicht in Akten oder Urkunden oder die Erteilung von Auskünften ist, in Bezug auf den Anspruch auf rechtliches Gehör, Art. 103 Abs. 1 GG, für verfassungsrechtlich bedenklich.<sup>354</sup> Eine detailliertere Begründung, weshalb dieses Grundrecht in diesen Fällen in nicht zu rechtfertigender Weise beschränkt sein soll, blieb die Bundesregierung jedoch schuldig. Der Rechtsschutz in Streitigkeiten, bei denen die geheimhaltungsbedürftigen Vorgänge nur zur Sachaufklärung benötigt werden, sei bereits dadurch sichergestellt, dass das Risiko einer Nichterweislichkeit die Behörde treffe.

Die Bundesregierung hielt es im Hinblick auf den Sachverhalt, welcher der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zugrunde lag, nicht für notwendig, den Begriff des „Wohl des Bundes“ in § 99 Abs. 1 VwGO 1960 im Gesetz näher zu definieren. Sie führte lediglich in der Begründung des Gesetzesentwurfs aus, „dass ein Nachteil für das Wohl des Bundes oder eines Landes *insbesondere*<sup>355</sup> dann gegeben sei, wenn eine konkrete Gefährdung der inneren oder äußeren Sicherheit des Bundes oder eines Landes, der Beziehungen zu anderen Staaten, zu internationalen Organisationen oder eine massive Störung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung

---

<sup>354</sup> BR-Drs. 405/01, Seite 11; BT-Drs. 14/6393, Seite 8, 10.

<sup>355</sup> Die Hervorhebung erfolgte durch den Verfasser dieser Arbeit.

durch das Bekanntwerden von Einzelheiten aus den Akten eintreten kann<sup>356</sup>. Zudem soll dies nur einen *Teilbereich* des Begriffs „Wohl des Bundes oder eines Landes“ abdecken. Die Bundesregierung gab durch die Formulierungen „insbesondere“ und „Teilbereich“ zu erkennen, dass sie den Begriff Wohl des Bundes oder eines Landes weiter auslegt, als es die Gerichte bis zu diesem Zeitpunkt getan haben, vgl. *Kapitel II.D.5 Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Juli 1984, Seite 98*. Diese sahen das Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes nur gefährdet, wenn es um Fragen der inneren oder äußeren Sicherheit gehe oder die Bekämpfung besonders schwerer Kriminalität.<sup>357</sup> Wo die Bundesregierung die Grenze bezüglich der Auslegung dieser Begriffe zieht, ergibt sich weder aus der weiteren Gesetzesbegründung, noch späteren Äußerungen im Gesetzgebungsverfahren.

#### **b) Stellungnahme des Bundesrates**

Der Gesetzesentwurf der Bundesregierung wurde nach Art. 76 Abs. 2 Satz 1 GG zunächst dem Bundesrat zur Stellungnahme zugeleitet. Dort wurde der Gesetzesentwurf kontrovers diskutiert.<sup>358</sup> Trotz erheblichen Widerspruchs stimmte der Bundesrat mit einer knappen Mehrheit von 8:6:2 Stimmen dem Änderungsantrag des Freistaates Bayern zu. Dieser sah vor, dass in-camera-Verfahren über den entschiedenen Fall des Bundesverfassungsgerichts hinaus auf alle Verfahren auszuweiten, egal ob die Aktenvorlage Gegenstand des Hauptsacheverfahrens ist oder die Unterlagen nur zur Sachaufklärung benötigt werden, um ein anderes Rechtsschutzziel zu erreichen.

Der Vorschlag der Bundesregierung, den Rechtsschutz je nach Klagegegenstand des Hauptsacheverfahrens zu differenzieren, konnte im Plenum ebenso wenig überzeugen, wie der Vorschlag des Bundesministeriums für die Justiz und den Verbraucherschutz, das in-camera-Verfahren als *Wahlmöglichkeit* des Klägers zu gestalten. Nach dem Vorschlag des Ministeriums wäre dem Rechtsschutzbedürfnis besser Rechnung getragen, wenn der betroffene Bürger ein Wahlrecht zwischen einem in-camera-Verfahren oder der Nichtberücksichtigung der Beweismittel besäße.

---

<sup>356</sup> BT-Drs. 14/6393, Seite 10.

<sup>357</sup> BVerfG, Urteil vom 26. Mai 1981, 2 BvR 215/81, BVerfGE 57, 250; BVerwG, Urteil vom 21. März 1986, VII C 71/83, BVerwGE 74, 115.

<sup>358</sup> BR-Plpr. 766, Seite 404-406; *Rudisile* in: Schoch/Schneider, VwGO, § 99, Rz. 2b – 2f.

Die Fachsenate bei den Oberverwaltungsgerichten bzw. Verwaltungsgerichtshöfen und dem Bundesverwaltungsgericht sollten nach § 4 VwGO-E nur mit drei hauptamtlichen Richtern besetzt werden, um einerseits den Kreis der Kennnispersonen möglichst gering zu halten, aber zugleich sicherzustellen, dass es zu ausgewogenen Entscheidungen komme.<sup>359</sup>

### c) **Ergebnis des Rechtsausschusses**

In der ersten Lesung im Bundestag am 5. Juli 2001 überwies der Bundestag den Gesetzesentwurf an den Rechtsausschuss.<sup>360</sup> Dieser diskutierte in seiner 98. Sitzung am 10. Oktober 2001 und der 105. Sitzung am 14. November 2001 über den Gesetzesentwurf, nahm am 14. November 2001, unter Berücksichtigung der Ergebnisse der vorangegangenen Beratung im Bundesrat, Stellung und gab eine Beschlussempfehlung ab.<sup>361</sup>

In dieser stellte er sich auf die Seite des Bundesrates, indem er dem bayrischen Änderungsantrag folgte. Das in-camera-Verfahren solle nicht nur auf Fälle beschränkt bleiben, in denen die Aktenvorlage der Streitgegenstand im Hauptsacheverfahren ist. Die Einwendungen der Oppositionsparteien CDU/CSU und FDP, dass damit ein Verstoß gegen den Anspruch auf rechtliches Gehör aus Art. 103 Abs. 1 GG und gegen die Grundsätze der Öffentlichkeit und Mündlichkeit verbunden sei, wurden nicht geteilt. Der Rechtsausschuss stützte sich hierbei auf die Äußerung des Bundesverfassungsgerichts, dass der Anspruch auf rechtliches Gehör eingeschränkt werden darf, wenn dadurch insgesamt die Effektivität des Rechtsschutzes verbessert oder überhaupt erst möglich wird. Diese Voraussetzungen seien im vorliegenden Fall erfüllt, da ein Kläger ohne eine Ausdehnung des in-camera-Verfahrens in allen übrigen Fällen keine Möglichkeit hätte, die Entscheidung von unabhängigen Gerichten überprüfen zu lassen. Es sei besser, eine unabhängige gerichtliche Überprüfung gewährleisten zu können, zu deren Ergebnis sich der Kläger nicht vollumfänglich äußern kann, als gar keine Überprüfung der behördlichen Entscheidung zu ermöglichen.

---

<sup>359</sup> BT-Drs. 14/6854, Seite 4.

<sup>360</sup> BT-Plpr. 14/182, Seite 17919.

<sup>361</sup> BT-Drs. 14/7474, Seite 1, 6-7, 13-16.

Zu der Frage, wie viele Personen bei den zuständigen Gerichten Einblick in die geheimhaltungsbedürftigen Akten erhalten sollen, ging der Rechtsausschuss sogar noch über die strengen Vorgaben des Bundesrates hinaus. Nach Ansicht des Rechtsausschusses sollen für die Spezialsenate nur Richter auf Lebenszeit in Betracht kommen. Zudem sollen diese für mindestens vier Jahre bestellt werden. So soll ausgeschlossen werden, dass der Kreis der mit vertraulichen Dokumenten befassten Richtern durch Präsidiumsbeschlüsse ständig vergrößert werden kann.

Der Gesetzgebungsvorschlag gelangte anschließend wegen anderweitiger, den hiesigen Problemkreis nicht betreffender Änderungsanträge des Bundesrates in den Vermittlungsausschuss. Er wurde, in Bezug auf das in-camera-Verfahren, aber nicht mehr verändert und mit den vom Rechtsausschuss vorgeschlagenen Änderungen am 14. Dezember 2001 vom Bundestag und am 20. Dezember 2001 vom Bundesrat verabschiedet.<sup>362</sup>

## **2. Einführung des in-camera-Verfahrens in die Finanzgerichtsordnung**

Mit dem am 25. Februar 2005 im Bundestag und am 18. März 2005 im Bundesrat verabschiedeten „Gesetz über die Verwendung elektronischer Kommunikationsformen in der Justiz (Justizkommunikationsgesetz)“<sup>363</sup> (JKomG) wurde eine Vielzahl verfahrensrechtlicher Vorschriften aus der Zivilprozessordnung, der Verwaltungsgerichtsordnung, der Finanzgerichtsordnung, des Sozialgerichtsgesetzes und vielen weiteren Gesetzen sprachlich angepasst an die Möglichkeit in der Justiz, elektronisch zu kommunizieren.

Mit Art. 3 Nr. 14 lit. c des JKomG wurde zudem das in-camera-Verfahren auch in die Finanzgerichtsordnung aufgenommen, indem der bisherige § 86 FGO um einen neuen Absatz 3 ergänzt wurde. Mit dieser Gesetzesänderung sollte ein Gleichlauf der Finanzgerichtsordnung mit der Verwaltungsgerichtsordnung hergestellt werden.<sup>364</sup>

---

<sup>362</sup> BT-Plpr. 14/209, Seite 20702; BR-Plpr. 771, Seite 722.

<sup>363</sup> Gesetz über die Verwendung elektronischer Kommunikationsformen in der Justiz vom 22. März 2005 (Justizkommunikationsgesetz), BGBl I 2005, Seite 837.

<sup>364</sup> BR-Drs. 609/04, Seite 98; BT-Drs. 15/4067, Seite 41.



Die Bundesregierung stellte in ihrer Begründung zum Gesetzgebungsvorschlag ausdrücklich klar, dass sämtliche Überlegungen, welche die Änderung der Verwaltungsgerichtsordnung beeinflusst hatten, in gleicher Weise auch für die Änderung der Finanzgerichtsordnung gelten sollen. Im Laufe des Gesetzgebungsprozesses erfuhr der Gesetzgebungsvorschlag der Bundesregierung keine inhaltlichen Änderungen.

Aufgrund der Stellungnahme des Bundesrates zum Gesetzgebungsentwurf entschied sich der Rechtsausschuss lediglich dazu, den Wortlaut dahingehend zu präzisieren, dass anstelle des Wortes „Gericht“ das Wort „Bundesfinanzhof“ im Gesetz seinen Niederschlag finden sollte.<sup>365</sup> Es sollte bereits aus dem Gesetzestext sprachlich klar erkennbar sein, dass sämtliche in-camera-Verfahren ausschließlich beim Bundesfinanzhof anhängig sein sollen.

Diese gegenüber dem Verwaltungsprozessrecht noch weitergehende Beschränkung bezüglich der Anzahl der Geheimnisträger kann darauf zurückgeführt werden, dass die Finanzgerichtsbarkeit, im Gegensatz zur Verwaltungsgerichtsbarkeit, nur zweistufig aufgebaut ist. Unterhalb des Bundesfinanzhofs sind nur die Finanzgerichte als erste Instanz angesiedelt (zweistufiger Aufbau), während im Bereich der Verwaltungsgerichtsbarkeit dem Bundesverwaltungsgericht die Oberverwaltungsgerichte und die Verwaltungsgerichte nachgeordnet sind (dreistufiger Aufbau).

### **3. (Nicht-)Einführung des in-camera-Verfahrens in das Sozialgerichtsgesetz**

§ 119 Sozialgerichtsgesetz (SGG 1953)<sup>366</sup> besagt, dass eine Behörde zur Vorlage von Urkunden oder Akten und zur Erteilung von Auskünften nicht verpflichtet ist, wenn die zuständige oberste Aufsichtsbehörde erklärt, dass das Bekanntwerden des Inhalts dieser Urkunden, Akten oder Auskünfte dem Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes nachteilig sein würde oder dass die Vorgänge nach einem Gesetz oder ihrem Wesen nach geheim gehalten werden müssen. Wenn es sich um Urkunden oder Akten oder um Auskünfte einer obersten Behörde geht, so darf die Vorlage der Urkunden oder Akten und die Erteilung der Auskunft nur unterbleiben, wenn die Erklärung nach § 119 Abs. 1 SGB 1953 von der Bundes- bzw. Landesregierung

---

<sup>365</sup> BT-Drs. 15/4067, Seite 66; BT-Drs. 15/4952, Seite 49.

<sup>366</sup> Sozialgerichtsgesetz, Bekanntmachung vom 4. September 1953, BGBl I 1953, Seite 1239.

abgegeben wird, je nachdem ob es sich um eine Bundes- oder Landesbehörde handelt. Diese Regelung entspricht der früheren Regelung in der Verwaltungsgerichtsordnung. Bei der letztmaligen Neufassung des Sozialgerichtsgesetzes im Jahr 1975<sup>367</sup> blieb der § 119 SGB 1953 unverändert bestehen.

Bis zum heutigen Tag hat das in-camera-Verfahren noch keinen Einzug in das Sozialgerichtsgesetz gefunden. Es entspricht bezüglich der (eingeschränkten) Aktenvorlagepflicht der Behörde und des Akteneinsichtsrecht der Kläger inhaltlich immer noch seiner Urfassung. Es erfolgte zwischenzeitlich lediglich eine sprachliche Anpassung an die Möglichkeit zur elektronischen Kommunikation durch Art. 3 Nr. 10 JKomG. Während das Justizkommunikationsgesetz dazu genutzt wurde das in-camera-Verfahren in die Finanzgerichtsordnung aufzunehmen, erfolgte kein Gleichlauf der Finanzgerichtsordnung mit dem Sozialgerichtsgesetz. Aus welchen Gründen der Gesetzgeber davon absah, einerseits die Finanzgerichtsordnung an die Verwaltungsgerichtsordnung anzupassen, aber andererseits das Sozialgerichtsgesetz unangetastet zu lassen, ist nicht nachvollziehbar, da der Gesetzgeber hierzu in der Gesetzesbegründung zum Justizkommunikationsgesetz keine Ausführungen gemacht hat.

Ob über eine analoge Anwendung des heutigen § 99 Abs. 2 VwGO ein in-camera-Verfahren auch im sozialgerichtlichen Verfahren stattfinden könnte, ist in der Literatur umstritten.<sup>368</sup> Dafür spricht auf der einen Seite das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 27. Oktober 1999. Dieses hat die damalige Regelung in der Verwaltungsgerichtsordnung, welche inhaltlich identisch mit der heute immer noch gültigen Regelung im Sozialgerichtsgesetz ist, für unvereinbar mit Art. 19 Abs. 4 GG erklärt. Dagegen spricht das verfassungsrechtliche Gebot der Rechtsmittelklarheit. Dieses besagt, dass sämtliche Rechtsbehelfe in der geschriebenen Rechtsordnung geregelt sein müssen. Deren Voraussetzungen und Rechtswirkungen müssen für den Bürger eindeutig erkennbar sein (*numerus clausus* der Rechtsmittel).

---

<sup>367</sup> Sozialgerichtsgesetz, Bekanntmachung vom 23. September 1975, BGBl I 1975, Seite 2535.

<sup>368</sup> *Keller* in: Meyer-Ladewig/Keller/Leitherer, SGG, § 119, Rz. 5b, 5d; *Roller* in: Berchtold, SGG, § 115, Rz. 7; *Hintz* in: Rolfs/Giesen/Kreikebohm, BeckOK Sozialrecht, § 119 SGG, Rz. 3; *Biersborn* in: Roos/Wahrendorf/Müller, SGG, § 119, Rz. 141.

Mangels einer ausdrücklichen Regelung zur Durchführung eines in-camera-Verfahrens können aus der Ausgestaltung des Gerichtsverfahrens im Bereich der Sozialgerichtsbarkeit keine Erkenntnisse gewonnen werden, um die Rechtmäßigkeit des in-camera-Verfahrens in der Finanzgerichtsordnung zu beurteilen.

#### **4. (Nicht-)Einführung des in-camera-Verfahrens in die Strafprozessordnung**

Seit der letzten Neufassung der Strafprozessordnung am 7. April 1987 ist die Vorlage von Akten gegenüber dem Gericht in § 96 Satz 1 StPO geregelt. Diese Norm ist seitdem unverändert geblieben.

Nach dem Wortlaut des § 96 Satz 1 StPO besteht keine ausdrückliche Aktenvorlagepflicht der Strafverfolgungsbehörden gegenüber den Gerichten. Dass dem Grunde nach eine Vorlagepflicht besteht, muss jedoch bejaht werden, da nach § 96 Satz 1 StPO die Vorlage von Akten durch das Gericht nur dann nicht gefordert werden kann, wenn die oberste Aufsichtsbehörde erklärt, dass das Bekanntwerden des Inhalts der von der Behörde benannten Schriftstücke dem Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes Nachteile bereiten würde.

Die in § 99 Abs. 1 Satz 2 VwGO enthaltenen weiteren beiden Fallgruppen (spezielle gesetzliche Geheimhaltungsvorschrift oder Geheimhaltung von Unterlagen ihrem Wesen nach), aufgrund derer die Aktenvorlage verweigert werden kann, sind im § 96 Satz 1 StPO nicht enthalten.

Eine Regelung zum in-camera-Verfahren wurde nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 27. Oktober 1999 nicht in die Strafprozessordnung aufgenommen.<sup>369</sup> Dies lässt sich damit begründen, dass das Strafrecht in seiner Grundkonzeption nicht vergleichbar ist mit dem Verwaltungs-, dem Steuer- oder dem Sozialrecht. Auch wenn das Strafrecht genauso wie das Verwaltungs-, Steuer- und Sozialrecht zum öffentlichen Recht zählt, gelten im Bereich des Strafrechts andere Prozessmaximen. Aufgrund des im Strafrecht vorherrschenden Grundsatzes „*in dubio pro reo*“ darf ein Angeklagter im Strafprozess nicht verurteilt werden, wenn

---

<sup>369</sup> Greven in: Karlsruher Kommentar zur StPO, § 96, Rz. 25; Hausschild in: Münchner Kommentar zur StPO, § 96, Rz. 16; BVerfG, Beschluss vom 7. September 2007, 2 BvR 1009/07, BVerfGK 12, 111, Rz. 21; BGH, Urteil vom 11. Februar 2000, 3 StR 377/99, NJW 2000, 1661; BVerfG, Beschluss vom 4. Dezember 2006, 2 BvR 1290/05, BVerfGK 10, 7, Rz. 13.

dem Gericht Zweifel an seiner Schuld verbleiben. Derartige Zweifel können nur durch eine Beweisführung der Ermittlungsbehörden ausgeräumt werden, welche dem Gericht präsentiert werden muss. Wenn die Strafverfolgungsbehörden zwar Erkenntnisse über strafbare Handlungen haben, aber diese dem Gericht gegenüber nicht offenlegen können oder wollen, kann keine rechtsstaatlich haltbare Verurteilung erfolgen.<sup>370</sup>

Bei der Beurteilung der Frage, ob eine Bekanntmachung des Akteninhalts dem Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes Nachteile bereiten wird, hat die oberste Aufsichtsbehörde die Kriterien der Gerichte zu beachten, welchen es obliegt, den vom Gesetzgeber verwendeten unbestimmten Rechtsbegriff „Wohl des Bundes oder eines Landes“ auszulegen.<sup>371</sup> Ein Nachteil für das Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes liegt nach der zuvor angeführten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vor, wenn durch die Bekanntmachung der Unterlagen die Erfüllung der öffentlichen Aufgaben ernstlich gefährdet oder erheblich erschwert wird.<sup>372</sup> Die oberste Aufsichtsbehörde hat bei ihrer Entscheidung neben dem privaten Interesse des Angeklagten an der Aufklärung des Sachverhaltes auch die grundrechtlich geschützten Güter Dritter wie Menschenwürde, Freiheit und die Unversehrtheit von Leib und Leben zu berücksichtigen.<sup>373</sup>

Die oberste Aufsichtsbehörde muss ihre Entscheidung so dezidiert begründen, dass eine richterliche Kontrolle möglich ist, ohne dass das Gericht den Akteninhalt selbst

---

<sup>370</sup> *Söhnke* in: Graf, BeckOK StPO, § 96, Rz. 14, 18.1; *Greven* in: Karlsruher Kommentar zur StPO, § 96, Rz. 14; BVerfG, Beschluss vom 7. September 1994, 2 BvR 2093/93, NJW 1995, 2024; BVerfG, Beschluss vom 19. Juli 1995, 2 BvR 1142/93, NJW 1996, 448; BVerfG, Beschluss vom 20. Dezember 2000, 2 BvR 591/00, NJW 2001, 2245; BVerfG, Beschluss vom 8. Oktober 2009, 2 BvR 547/08, Rz. 14; *Rudisile* in: Schoch/Schneider, VwGO, § 99, Rz. 4.

<sup>371</sup> *Söhnke* in: Graf, BeckOK StPO, § 96, Rz. 18.1; BGH, Beschluss vom 18. März 1992, 1 BGs 90/92, BGHSt 38, 237, Rz. 6; BGH, Beschluss vom 18. März 1992, 1 BGs 90/92, BGHSt 38, 237, Rz. 19.

<sup>372</sup> *Hartmann* in: Dölling/Duttge/König, Strafrecht, § 96, Rz. 6; *Hausschild* in: Münchner Kommentar zur StPO, § 96, Rz. 13, *Greven* in: Karlsruher Kommentar zur StPO, § 96, Rz. 18.

<sup>373</sup> *Söhnke* in: Graf, BeckOK StPO, § 96, Rz. 5; *Hausschild* in: Münchner Kommentar zur StPO, § 96, Rz. 14.

kennt.<sup>374</sup> Im Rahmen der zu treffenden Ermessensentscheidung hat die oberste Aufsichtsbehörde die staatlichen Geheimhaltungsinteressen gegen das öffentliche Interesse an der vollständigen Sachaufklärung, das private Interesse des Angeklagten, entlastendes Beweismaterial in den Prozess einführen zu können und die Interessen von Drittpersonen, zum Beispiel Zeugen, die unter einer Vertraulichkeitszusage eine Aussage gemacht haben, gegeneinander abzuwägen.<sup>375</sup> Zudem muss die oberste Aufsichtsbehörde das Gewicht des aufzuklärenden Tatvorwurfs und die Bedeutung und den Wert des Beweismittels für die Wahrheitsfindung berücksichtigen.<sup>376</sup> Die Begründung der obersten Aufsichtsbehörde darf nicht nur formelhafte Wendungen enthalten oder eine reine Wiedergabe des Gesetzestextes sein.<sup>377</sup>

Eine rechtsfehlerfrei abgegebene Sperrerklärung der obersten Aufsichtsbehörde entfaltet eine *Bindungswirkung* für das Gericht.<sup>378</sup> Die von den Strafverfolgungsbehörden gesammelten Beweismittel werden für das Gericht *unerreichbar* im Sinne des § 244 Abs. 3 Satz 3 Nr. 5 StPO, da die Aktenvorlagepflicht entfallen ist und selbst eine Beschlagnahmung der Akten unzulässig ist.<sup>379</sup> Nichtsdestotrotz bleibt

---

<sup>374</sup> *Hausschild* in: Münchner Kommentar zur StPO, § 96, Rz. 14, 17; *Söhnke* in: Graf, BeckOK StPO, § 96, Rz. 6.

<sup>375</sup> *Greven* in: Karlsruher Kommentar zur StPO, § 96, Rz. 18; BVerfG, Beschluss vom 26. Mai 1981, 2 BvR 215/81, BVerfGE 57, 250, Rz. 47; BVerfG, Urteil vom 17. Juli 1984, 2 BvE 11/83, BVerfGE 67, 100, Rz. 158; BGH, Urteil vom 10. Oktober 1979, 3 StR 281/79, BGHSt 29, 109, Rz. 9; BGH, Urteil vom 5. November 1982, 2 StR 250/82, BGHSt 31, 148, Rz. 16.

<sup>376</sup> *Hausschild* in: Münchner Kommentar zur StPO, § 96, Rz. 17; *Söhnke* in: Graf, BeckOK StPO, § 96, Rz. 6.

<sup>377</sup> *Hausschild* in: Münchner Kommentar zur StPO, § 96, Rz. 17; *Greven* in: Karlsruher Kommentar zur StPO, § 96, Rz. 17; BGH, Urteil vom 5. November 1982, 2 StR 250/82, BGHSt 31, 148, Rz. 15; BGH, Urteil vom 2. Juli 1996, 1 StR 314/96, BGHSt 42, 175, Rz. 6; BGH, Beschluss vom 21. März 1989, 5 StR 57/89, NStZ 1989, 282, Rz. 5; BVerwG, Urteil vom 19.08.1986, 1 C 7/85, BVerwGE 75/1; BVerwG, Beschluss vom 2. Juli 2009, 20 F 4/09, Rz. 5, 6.

<sup>378</sup> *Greven* in: Karlsruher Kommentar zur StPO, § 96, Rz. 10; *Hausschild* in: Münchner Kommentar zur StPO, § 96, Rz. 22; *Söhnke* in: Graf, BeckOK StPO, § 96, Rz. 11; BGH, Urteil vom 10. Oktober 1979, 3 StR 281/79, BGHSt 29, 109, Rz. 8, 9; BGH, Urteil vom 23. März 1965, 1 StR 549/64, BGHSt 20, 189, Rz. 15; BGH, Beschluss vom 17. Oktober 1983, GSt 1/83, BGHSt 32, 115; BGH, Urteil vom 16. April 1985, 5 StR 718/84, BGHSt 33, 178, Rz. 6.

<sup>379</sup> BGH, Beschluss vom 18. März 1992, 1 BGs 90/92, BGHSt 38, 237, Rz. 10; *Söhnke* in: Graf, BeckOK StPO, § 96, Rz. 11.

das Gericht aufgrund der Unabhängigkeit der Justiz dazu verpflichtet, den Sachverhalt aufzuklären.<sup>380</sup> Es muss versuchen, den Sachverhalt durch andere Beweismittel so weit wie möglich zu ermitteln, § 155 Abs. 2 StPO.

Nach § 261 StPO entscheidet das Gericht über das Ergebnis der Beweisaufnahme nach seiner freien, aus dem Inbegriff der Verhandlung geschöpften Überzeugung. Dem Gericht steht bezüglich der vorgelegten Beweismittel ein Beurteilungsspielraum zu. Es kann einzelnen Beweismitteln einen höheren oder geringeren Beweiswert zumessen und damit die Höhe der Strafe innerhalb eines vom Gesetz vorgegebenen Korridors festlegen.

Im Rahmen der Urteilsfindung in der Finanzgerichtsbarkeit gilt es zu berücksichtigen, dass eine vergleichbare Regelung zu § 261 StPO undenkbar erscheint. Es kann nur die Entscheidung getroffen werden, ob ein Steueranspruch entstanden, ordnungsgemäß festgesetzt und erhoben ist oder nicht. Beurteilungsspielräume, die ein teilweises Entstehen einer Steuer in einen Ermessensrahmen der Behörden oder Gerichte stellen, sind ausgeschlossen.

Wenn der Angeklagte selbst oder ein Privat- oder Nebenkläger die von der obersten Behörde abgegebene Sperrerklärung für unrechtmäßig hält, kann er im Verwaltungsrechtsweg Klage erheben.<sup>381</sup> Da für diese Klage nicht die Strafprozessordnung gilt, sondern die Verwaltungsgerichtsordnung, kommt der § 99 Abs. 2 VwGO originär zur Anwendung und es findet ein in-camera-Verfahren statt, um die Rechtmäßigkeit der Sperrerklärung der obersten Aufsichtsbehörde überprüfen zu können. Für diese gelten alle bereits zuvor genannten Erwägungen. Der Begriff „Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes“ ist in diesen Fällen allerdings nicht streng

---

<sup>380</sup> *Greven* in: *Karlsruher Kommentar zur StPO*, § 96, Rz. 11; BGH, Beschluss vom 3. November 1987, 5 StR 579/87, BGHSt 35, 82, Rz. 11; BGH, Beschluss vom 10. Februar 1993, 5 StR 550/92, BGHSt 39, 141, Rz. 12; BGH, Beschluss vom 16. Januar 2001, 1 StR 523/00, NStZ 2001, 333, Rz. 2, 4; BGH, Beschluss vom 24. Juni 1998, 5 AR 1/98, BGHSt 44, 107, Rz. 32.

<sup>381</sup> *Taschke*, StV 1986, 54; *Hausschild* in: *Münchener Kommentar zur StPO*, § 96, Rz. 19; *Greven* in: *Karlsruher Kommentar zur StPO*, § 96, Rz. 34; *Söhnke* in: *Graf, BeckOK StPO*, § 96, Rz. 17, 18, 18.1; BGH, Beschluss vom 24. Juni 1998, 5 AR 1/98, BGHSt 44, 107, Rz. 8; BVerwG, Urteil vom 19. August 1968, 1 C 7/85, BVerwGE 75, 1; BVerwG, Urteil vom 27. April 1984, 1 C 10/84, BVerwGE 69, 192, Rz. 12.

nach den Kriterien der Verwaltungsgerichtsordnung, sondern unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Strafprozessrechts zu beurteilen.

## **5. (Nicht-)Einführung des in-camera-Verfahrens in das Bundesverfassungsgerichtsgesetz**

Nach § 26 Bundesverfassungsgerichtsgesetz (BVerfGG 1951)<sup>382</sup> erhebt das Bundesverfassungsgericht den zur Erforschung der Wahrheit erforderlichen Beweis. Es kann damit, außerhalb der mündlichen Verhandlung, ein Mitglied des Gerichts beauftragen oder mit Begrenzung auf bestimmte Tatsachen oder Personen ein anderes Gericht darum ersuchen. Aufgrund eines Beschlusses, welcher eine Mehrheit von zwei Dritteln der Stimmen des Gerichts bedarf, konnte die Beiziehung einzelner Urkunden unterbleiben, wenn ihre Verwendung mit der *Staatssicherheit* unvereinbar ist. Diese Vorschrift blieb bei der letzten Neufassung des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes im Jahr 1993 unverändert bestehen.<sup>383</sup>

Trotz des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts vom 27. Oktober 1999 wurde in die Verfahrensordnung des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes nicht die Möglichkeit aufgenommen, ein in-camera-Verfahren durchzuführen.

## **6. Zwischenfazit**

In Folge des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts vom 27. Oktober 1999 wurden durch das RmBereinVpG und das JKomG sowohl die Verwaltungsgerichtsordnung als auch die Finanzgerichtsordnung an die aktuelle Rechtsprechung angepasst.

In Bezug auf die Anzahl der in ein Verfahren involvierten Personen und Instanzen hat der Gesetzgeber bei der Neufassung des § 99 Abs. 2 VwGO und des § 86 Abs. 3 FGO den ihm vom Bundesverfassungsgericht zugestandenen Spielraum bei der Ausgestaltung des in-camera-Verfahrens ausgenutzt.

Zunächst musste der Gesetzgeber sich für einen Grundtypus bezüglich der Ausgestaltung eines in-camera-Verfahrens entscheiden. Es standen die Möglichkeiten zur

---

<sup>382</sup> Bundesverfassungsgerichtsgesetz, Bekanntmachung vom 12. März 1951, BGBl I 1951, 243.

<sup>383</sup> Bundesverfassungsgerichtsgesetz, Bekanntmachung vom 11. August 1993, BGBl I 1993,

Auswahl, das in-camera-Verfahren (1) als selbstständiges in-camera-Zwischenverfahren, (2) als in-camera-Hauptsacheverfahren oder (3) als in-camera-Verwertung zu gestalten.<sup>384</sup>

Bei einem *in-camera-Hauptsacheverfahren* werden die geheim zuhaltenden Informationen gegenüber dem Spruchkörper des Hauptsacheverfahrens offengelegt. Dieser entscheidet nach Sichtung des Aktenmaterials darüber, ob die von der Behörde abgegebene Sperrerklärung nach § 99 Abs. 1 Satz 2 VwGO rechtmäßig war.

Bei einem *selbstständigen in-camera-Zwischenverfahren* werden die geheim zuhaltenden Informationen nicht gegenüber dem Spruchkörper des Hauptsacheverfahrens, sondern einem speziell hierfür zuständigen Spruchkörper offengelegt. Dieser kann sowohl bei dem Gericht der Hauptsache als auch bei einem anderen Gericht angesiedelt sein. Dieser spezielle Spruchkörper entscheidet nach Sichtung des Aktenmaterials darüber, ob die von der Behörde abgegebene Sperrerklärung nach § 99 Abs. 1 Satz 2 VwGO rechtmäßig war. Auf diese Art und Weise kann vermieden werden, dass die Richter des Hauptsacheverfahrens über einen Wissensvorsprung gegenüber dem Kläger verfügen.<sup>385</sup>

Bei dem Modell einer *in-camera-Verwertung* werden sämtliche geheim zuhaltenden Informationen gegenüber dem Spruchkörper des Hauptsacheverfahrens offengelegt. Unabhängig davon, ob das Gericht die abgegebene Sperrerklärung für rechtmäßig hält darf das Gericht die Unterlagen uneingeschränkt bei seiner Sachentscheidung berücksichtigen. Sofern das Gericht die Sperrerklärung für rechtmäßig hält steht es dem Kläger nicht zu Akteneinsicht in die Dokumente zu erlangen (§ 100 VwGO) und auch aus der Urteilsbegründung dürfen keine Rückschlüsse auf den Inhalt der Geheiminformationen möglich sein (§ 117 VwGO).

Der Gesetzgeber entschied sich für die Variante, das in-camera-Verfahren als selbstständiges in-camera-Zwischenverfahren zu gestalten.<sup>386</sup>

Dadurch, dass sich die übrigen Bundesländer mehrheitlich dem Vorschlag des Freistaates Bayern angeschlossen haben, ging die gesetzliche Neuregelung in

---

<sup>384</sup> Schenke in: Kopp/Schenke, VwGO, § 99, Rz. 1.

<sup>385</sup> Rudisile in: Schoch/Schneider, VwGO, § 99, Rz. 9.

<sup>386</sup> Rudisile in: Schoch/Schneider, VwGO, § 99, Rz. 6a.



§ 99 Abs. 2 VwGO sogar noch über den vom Bundesverfassungsgericht entschiedenen Einzelfall hinaus. Das in-camera-Verfahren wurde auf sämtliche Verfahren ausgedehnt, egal ob der Streitgegenstand des Hauptsacheverfahrens die Gewährung einer Aktenvorlage ist oder nicht.

Die Strafprozessordnung, das Sozialgerichtsgesetz und das Bundesverfassungsgerichtsgesetz blieben trotz des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts und den gesetzlichen Änderungen in der Verwaltungsgerichtsordnung und der Finanzgerichtsordnung unangetastet. Letzteres lässt sich damit erklären, dass das Bundesverfassungsgericht ausschließlich über die Vereinbarkeit von Normen mit dem Grundgesetz urteilt und keine eigenen Tatsachenermittlungen anstellt. Weshalb keine Anpassung des Sozialgerichtsgesetzes stattgefunden hat, lässt sich nicht nachvollziehbar begründen.

Das Strafprozessrecht ist ebenso wie das Prozessrecht der (Finanz-)Gerichtsbarkeit Teil des öffentlichen Rechts, also vom Über- und Unterordnungsverhältnis der beteiligten Parteien geprägt.<sup>387</sup> Die Vergleichbarkeit zwischen den strafrechtlichen Normen und den finanzgerichtlichen Normen ist aber eingeschränkt durch die ausschließlich in der Strafprozessordnung bestehende Möglichkeit der Strafzumessung. Bei der Verurteilung eines Straftäters besteht für das Gericht nach § 46 Strafgesetzbuch (StGB)<sup>388</sup> die Möglichkeit, die von den Strafverfolgungsbehörden vorgelegten Urkunden bei der Beweisführung mehr oder weniger stark zu gewichten, je nachdem ob den Behörden noch weitere Informationen bekannt sind, die vorgelegt werden können oder ob sich das Gericht im Rahmen seiner eigenständigen Sachverhaltsermittlungspflicht (§ 244 StPO) anderweitige Beweismittel beschaffen kann.

Im finanzgerichtlichen Prozess steht dem Gericht keine solche Ermessensentscheidung bezüglich der Höhe der „Strafe“ in Form der festzusetzenden Steuer zu. Es kann nur eine reine Ja-oder-Nein-Entscheidung getroffen werden, also ob der materiell-rechtliche Steuer(erstattungs)anspruch besteht oder nicht. Die Möglichkeit,

---

<sup>387</sup> *Joecks/Erb* in: Münchner Kommentar zum StGB, Einleitung, Rz. 7; *Duttge* in:

Dölling/Duttge/Rössner, StGB, Vorbemerkungen zu §§ 1ff., Rz. 2.

<sup>388</sup> Strafgesetzbuch vom 13. November 1998, BGBl I 1998, 3322.

dass dieser beispielsweise aufgrund der Beweggründe des Steuerpflichtigen nur zu 50 % entstanden ist, besteht nicht.

Zur Beurteilung der Rechtmäßigkeit des in-camera-Verfahrens, in Bezug auf die mit der Änderung des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens ausgedehnten Anwendungsmöglichkeiten, können somit nur die Erwägungen aus dem allgemeinen Verwaltungsrecht herangezogen werden.

### **III. Änderungen mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens**

#### **A. Gesetzgeberische Zielsetzung**

Am 25. November 2014 veröffentlichte das Bundesministerium der Finanzen ein gemeinsames Konzept von Bund und Ländern zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens.<sup>389</sup> Dieses sah vor, dass der Prozess der Einkommensteuerveranlagung zum Nutzen aller Verfahrensbeteiligten (Steuerpflichtige; Steuerberater, Wirtschaftsprüfer etc. und Finanzverwaltung) durch den verstärkten Einsatz der automatischen Datenverarbeitung optimiert werden sollte. Gleich zu Beginn wurde klargestellt, dass die Grundsätze der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit sowie die föderale Kompetenzverteilung weiterhin gewährleistet bleiben sollen. Die effektive Sicherung bestehender Steueransprüche solle erfolgen durch die Nutzung eines international aufgestellten automatischen Informationsaustausches. Bei sämtlichen Maßnahmen der Steuerverwaltung solle die Wirtschaftlichkeit des Handelns ein entscheidender Faktor werden, um die verfassungsrechtlich verankerten Verschuldungsgrenzen von Bund und Ländern einhalten zu können. Im Zentrum dieses Vorhabens soll die risikoorientierte Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens stehen, also die Bearbeitung einer möglichst großen Zahl von Steuererklärungen unter Einsatz eines automationsgestützten Risikomanagementsystems. Die personelle Prüfung solle sich zukünftig aus Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsaspekten auf die Sachverhalte mit signifikanten steuerlichen Risiken konzentrieren.

#### **B. Diskussionsentwurf**

Der Veröffentlichung dieses Diskussionsentwurfs war bereits ein mehr als ein Jahr andauernder Prozess innerhalb der Finanzverwaltung vorangegangen. Die Initiative ging von der Unterabteilung IV A beim Bundesministerium der Finanzen aus. Es wurde eine länderoffene Arbeitsgruppe „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“ unter Federführung des Bundesministeriums der Finanzen und der Länder Nordrhein-Westfalen und Bayern ins Leben gerufen. Auf Basis der gesetzgeberischen Zielsetzung hatte diese den Auftrag bis zum Ende des dritten Quartals 2014 einen Gesetzgebungsvorschlag zu erarbeiten, welcher den Abteilungsleitern zur

---

<sup>389</sup> *Bundesministerium der Finanzen*, Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, DStR-Beiheft 2014, 149.

Entscheidung vorgelegt werden sollte. Die Arbeitsgruppe traf sich erstmalig am 21. und 22. Januar 2014 in Berlin und legte in dieser Sitzung den Handlungsfahrplan fest. Zunächst sollte die Automations- und Organisationsabteilung ein Positionspapier erarbeiten, welches sämtliche technisch möglichen Veränderungen auflistet. Anschließend sollten Formulierungsvorschläge für die verfahrens- und verfassungsrechtlichen Änderungen erarbeitet werden, die zur Umsetzung der Vorschläge der Automations- und Organisationsabteilung notwendig wären. Das materielle Steuerrecht sollte unangetastet bleiben. In der Vergangenheit bereits erarbeitete und in verschiedensten Gremien diskutierte Themenvorschläge sollten ebenso Berücksichtigung finden wie die Eingaben der Wirtschaftsverbände und der steuerberatenden Berufe.<sup>390</sup> Im Rahmen der Erarbeitung des Diskussionsentwurfs äußerten sich die Bundessteuerberaterkammer, der Deutsche Steuerberaterverband e.V.<sup>391</sup>, die Dachverbände der Lohnsteuerhilfevereine, mehrere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und diverse Wirtschaftsverbände.<sup>392</sup> Nach zwei weiteren Sitzungen am 7. und 8. April 2014 in München und am 3. und 4. Juli 2014 in Düsseldorf präsentierte die Arbeitsgruppe ihr Ergebnis den Abteilungsleitern beim Bundesministerium der Finanzen und den Landesfinanzministerien der Länder Bayern und Nordrhein-Westfalen. Diese billigten den Entwurf in einer gemeinsamen Sitzung am 22. und 23. Oktober 2014.

Inhaltlich sah der Diskussionsentwurf vor, dass die Kommunikation zwischen allen Verfahrensbeteiligten zukünftig schneller und medienbruchfrei ablaufen solle. Dies sei zusammen mit der elektronischen Steuererklärung eine unabdingbare Voraussetzung für eine durchgängig automationsgestützte Fallbearbeitung. Die Quote

---

<sup>390</sup> Im Kreis der AO-Referatsleiter wurde bereits diskutiert, wie ein gesetzlicher Auskunftsan-spruch im Besteuerungsverfahren, unter Berücksichtigung datenschutzrechtlicher Erwägungen ausgestaltet werden könnte. Ein weiterer Punkt der bereits zwischen den AO-Referatsleitern diskutiert wurde war die Neuregelung der Steuererklärungsfristen und des Verspätungszuschla-ges. Zudem gab es in der Vergangenheit bereits eine Arbeitsgruppe zum Thema „Anpassung des Besteuerungsverfahrens an die moderne Kommunikation“.

<sup>391</sup> *Deutscher Steuerberaterverband e.V.*, Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungs-verfahrens“, Internetquelle.

<sup>392</sup> Aus dem Diskussionsentwurf geht hervor, dass ein Einbezug all dieser Institutionen stattgefunden hat. Jedoch wurden die Stellungnahmen weitestgehend weder vom Bundesministerium der Finanzen noch von den Institutionen selbst veröffentlicht.

elektronisch authentifiziert übermittelter Steuererklärungen sollte gesteigert werden. Auch der Personenkreis, der zu einer elektronischen Abgabe verpflichtet ist, sollte erweitert werden. Das bestehende Hinweissystem aus Abbruch-, Prüf- und Risikohinweisen sollte weiterentwickelt werden. Eine verbesserte Servicequalität des ELSTER-Programmes soll zukünftig bewirken, dass den Steuerpflichtigen weniger Fehler beim Ausfüllen ihrer Steuererklärungen unterlaufen. Dieses Ziel solle erreicht werden durch die Ausweitung des Serviceangebots der vorausgefüllten Steuererklärung. Sämtliche dem zuständigen Finanzamt von Dritten elektronisch übermittelten Daten sollen den Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellt werden. Dadurch würde sich die Arbeit der Steuerpflichtigen bei der Erstellung ihrer Steuererklärung zukünftig überwiegend auf die Verifikation der bereits vorliegenden Daten beschränken.

Im Idealfall solle der Prozess der Einkommensteuerveranlagung zukünftig wie folgt ablaufen: Alle Steuererklärungen sollen in maschinell verarbeitbarer Form bei den Finanzämtern eingehen. Die immer noch in Papierform eingehenden Steuererklärungen sollen durch den Einsatz eines Scannersystems in eine elektronisch verarbeitbare Form überführt werden. Anschließend sollen alle Steuererklärungen einen Risikofilter durchlaufen. Nur diejenigen Fälle mit signifikantem Risiko sollen ausgerechnet und personell geprüft werden. Hinzukommen sollen generalpräventive Aussteuerungsprinzipien wie eine Zufallsauswahl und Turnusprüfungen. Alle übrigen Fälle sollen sofort vollständig maschinell veranlagt werden, also in den Finanzämtern einfach „durchlaufen“.<sup>393</sup>

Um dieses neue Bearbeitungsleitbild umzusetzen, sei es erforderlich das IT-gestützte Risikomanagementsystem ausdrücklich rechtlich abzusichern. Die gesetzliche Ausgestaltung solle weitgehend flexibel erfolgen. Zu der Frage, wie eine solche rechtliche Absicherung aussehen könnte, machte der Diskussionsentwurf den Vorschlag, den § 88 AO um einen neuen Absatz 5 zu ergänzen. Dieser solle wie folgt lauten:

*„(5) <sup>1</sup>Die Finanzbehörden können bei der Ermittlung und Bewertung des Sachverhalts automationsgestützte Systeme zur Bewertung der Notwendig-*

---

<sup>393</sup> Frotscher in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Erstkommentierung, Einleitung, Rz. 9.

*keit weiterer Ermittlungen für eine gleichmäßige und gesetzmäßige Steuerfestsetzung und Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen einsetzen (Risikomanagementsysteme).<sup>2</sup> Dabei soll auch der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung berücksichtigt werden.<sup>3</sup> Das Risikomanagement muss folgende Mindestanforderungen erfüllen:*

- 1. Gewährleistung einer hinreichenden Zufallsauswahl zur umfassenden Prüfung;*
- 2. personelle Prüfung der als prüfungsbedürftig ausgesteuerten Sachverhalte;*
- 3. Möglichkeit einer personellen Fallauswahl zur umfassenden Prüfung;*
- 4. regelmäßige Überprüfung der Risikomanagementsysteme auf ihre Zielerfüllung.*

*<sup>4</sup>Einzelheiten der Risikomanagementsysteme dürfen nicht veröffentlicht werden.<sup>5</sup> Auf dem Gebiet der von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwalteten Steuern legen die obersten Finanzbehörden der Länder die Einzelheiten der Risikomanagementsysteme zur Gewährleistung eines bundeseinheitlichen Vollzugs der Steuergesetze im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen fest.“*

Durch die Regelung in § 88 Abs. 5 Satz 5 Abgabenordnung-Entwurfssfassung (AO-E) sollte die verfassungsrechtliche Organisations-, Personal- und Haushalts-hoheit der Länder gewahrt bleiben. In die Gesetzesbegründung sollte aufgenommen werden, dass bloße automationsgestützte Plausibilitätsprüfungen, wie sie bei der Kraftfahrzeugsteuer zur Anwendung kommen, nicht als Risikomanagementsysteme im Sinne des § 88 Abs. 5 AO-E gelten.

Zur gesetzlichen Verankerung der vollmaschinellen Steuerfestsetzung wurde vorgeschlagen nach dem § 88 Abs. 5 AO-E noch einen weiteren Absatz 6 anzuhängen. Dieser sollte folgenden Wortlaut erhalten:

*„(6) <sup>1</sup>Die Finanzbehörden können Steuerfestsetzungen auf der Grundlage der ihnen vorliegenden Informationen und der Angaben des Steuerpflichtigen auch ausschließlich automationsgestützt vornehmen und ändern. <sup>2</sup>Das gilt auch für den Erlass und die Änderung von mit den Steuerfestsetzungen*

*verbundenen Verwaltungsakten. <sup>3</sup>Hierauf ist im Steuerbescheid hinzuweisen.“*

Zu der Frage, wie dieser Hinweis aussehen könnte, machte das Diskussionspapier keine Aussagen.

In den Fällen einer vollmaschinellen Bearbeitung sei es technisch und organisatorisch ausgeschlossen, dass die Finanzbehörden ihrer Beratungs- und Hinweispflicht nachkommen können. Einzelfallbezogene Hinweise könnten nur im Rahmen einer personellen Fallbearbeitung erfolgen. Deshalb sollte die Beratungs- und Hinweispflicht für die vollmaschinelle Steuerfestsetzung ausgeschlossen werden, durch die Ergänzung des § 89 Abs. 1 AO um einen neuen Satz 3:

*„(1) [...] <sup>3</sup>Sätze 1 und 2 gelten nicht in Verfahren, in denen Verwaltungsakte ausschließlich automationsgestützt erlassen oder geändert werden (§ 88 Absatz 6).“*

Konsequenterweise müsste auch die in § 121 AO geregelte Begründungspflicht in den Fällen der vollmaschinellen Steuerfestsetzung durch die Ergänzung des Absatzes 2 um eine neue Nummer 6 entfallen:

*„(2) Einer Begründung bedarf es nicht, [...]“*

*6. soweit ein Antrag oder eine Erklärung im Rahmen eines nach § 88 Absatz 6 erlassenen Verwaltungsakts nicht berücksichtigt wird.“*

Die elektronischen Steuererklärungen enthalten bereits seit mehreren Jahren *Freitextfelder* für jede einzelne Kennziffer. In diesen können die Steuerpflichtigen Erläuterungen zu den angegebenen Beträgen machen.

Beispiel: Ein Steuerpflichtiger macht in Zeile 42 der Anlage N Aufwendungen für Arbeitsmittel in Höhe von 150 € geltend. Im Freitextfeld zu dieser Kennziffer kann der Steuerpflichtige angeben, um welche Arbeitsmittel es sich genau handelt, zum Beispiel die Anschaffung eines Fachbuchs oder eines neuen Druckers.

Wenn ein Steuerpflichtiger ein solches Freitextfeld befüllt, führte dies grundsätzlich nicht zu einer Aussteuerung von der vollständig automationsgestützten Veranlagung. Gleichwohl konnten Steuerpflichtige in diesen Freitextfeldern Vermerke

anbringen, die steuererhebliche Tatsachen beinhalten oder sie konnten zusätzlich zu ihrer elektronisch authentifiziert übermittelten Steuererklärung noch auf dem Postweg Schreiben übersenden, aus denen sich steuererhebliche Tatsachen ergeben. Im Falle einer vollständig automationsgestützten Veranlagung wäre diese bereits erfolgt, bevor das Schreiben des Steuerpflichtigen auf dem Postweg das Finanzamt erreicht hätte. Aus diesem Grund sah der Diskussionsentwurf vor, eine neue Änderungsvorschrift für vollständig automationsgestützt erlassene Steuerbescheide einzuführen. Diese sollte es der Finanzbehörde künftig ermöglichen, einen vollständig automationsgestützt erlassenen Steuerbescheid bis zu einem Jahr nach dessen Bekanntgabe sowohl zugunsten als auch zuungunsten der Steuerpflichtigen zu ändern, wenn der Steuerpflichtige in einem Freitextfeld oder einem separaten Schreiben Angaben gemacht hat, aber diese Informationen im Bescheid nicht berücksichtigt wurden.

*„§ 172a - Änderung von ausschließlich automationsgestützt erlassenen Steuerbescheiden*

*<sup>1</sup>Steuerbescheide sind aufzuheben oder zu ändern, soweit Angaben des Steuerpflichtigen über steuererhebliche Tatsachen und Beweismittel, die er in der Steuererklärung gemacht oder in Zusammenhang mit der Steuererklärung bis zur Bekanntgabe der Steuerfestsetzung der zuständigen Finanzbehörde mitgeteilt hat, in einem ausschließlich automationsgestützt erlassenen oder geänderten Steuerbescheid (§ 88 Absatz 6) nicht berücksichtigt wurden. <sup>2</sup>Die Aufhebung oder Änderung nach Satz 1 ist nur innerhalb eines Jahres nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zulässig, es sei denn, der Steuerpflichtige hat vor Ablauf dieser Frist einen Antrag auf Änderung des Steuerbescheids nach Satz 1 gestellt.“*

Zusätzlich zu den jeder einzelnen Kennziffer zugeordneten *Freitextfeldern*, sollte ein sich auf die gesamte Steuererklärung beziehendes *Ankreuzfeld* in das elektronische Steuererklärungsformular aufgenommen werden, dessen Befüllung zwingend zu einer personellen Bearbeitung führen soll.

Bezüglich der Möglichkeit, bestandskräftige Steuerbescheide nach § 173 AO ändern zu können, sollte an den von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs entwickelten Grundsätzen festgehalten werden. Nach diesen liegt ein nachträgliches Bekanntwerden vor, wenn eine Tatsache dem für die Steuerfestsetzung zuständigen



Bediensteten bekannt wird, nachdem die Willensbildung über die Steuerfestsetzung abgeschlossen ist (Abzeichnung der Verfügung).<sup>394</sup> Dies ist der Zeitpunkt, an dem der Bearbeiter die Daten zur Bescheiderstellung freigibt. Die Daten werden nach der Freigabe elektronisch an das jeweilige Rechenzentrum des Bundeslandes übermittelt. In Hessen ist dies beispielsweise die Hessische Zentrale für Datenverarbeitung (HZD). Diese druckt dann den Steuerbescheid aus und gibt den Bescheid zur Post auf. Aufgrund der verwaltungsinternen Arbeitsabläufe liegt die Datenfreigabe einige Tage vor dem Zeitpunkt der Aufgabe zur Post. Bei vollständig automationsgestützten Bescheiden soll nicht die Programmfreigabe oder der Eingang der Steuererklärung maßgeblich sein, sondern der Abschluss der maschinellen Verarbeitung. Hierzu sollte der § 173 AO wie folgt ergänzt werden:

*„(1a) Tatsachen und Beweismittel sind nachträglich bekannt geworden, wenn sie*

*1. nach der abschließenden Entscheidung des Amtsträgers über die Steuerfestsetzung oder*

*2. im Fall eines ausschließlich automationsgestützt erlassenen oder geänderten Steuerbescheids (§ 88 Absatz 6) nach dem Zeitpunkt des Abschlusses der maschinellen Verarbeitung*

*bekannt geworden sind.“*

In diesem Zusammenhang sollte auch der § 118 AO klarstellend wie folgt um einen neuen Absatz 2 ergänzt werden:

*„(2) Im Fall eines ausschließlich automationsgestützt erlassenen oder geänderten Verwaltungsakts (§ 88 Absatz 6 AO) gilt die Willensbildung über den Erlass des Verwaltungsakts und seiner Bekanntgabe als im Zeitpunkt des Abschlusses der maschinellen Verarbeitung als abgeschlossen.“*

---

<sup>394</sup> BFH, Urteil vom 9. November 1984, VI R 157/83, BStBl II 1985, 191, BFH, Urteil vom 20. Juni 1985, IV R 14/82, BStBl II 1985, 492; BFH, Urteil vom 18. März 1987, II R 226/84, BStBl II 1987, 416, von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 AO, Rz. 205; von Wedelstädt in: Gosch, AO/FGO, § 173 AO, Rz. 47; Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 AO, Rz. 43.

Um einen Gleichlauf mit den in Papierform abgegebenen Steuererklärungen zu erreichen, sollte in die Gesetzesbegründung aufgenommen werden, dass diese Regelung auch auf Steuerbescheide Anwendung findet, die zunächst durch die Finanzämter im Rahmen eines Scannerverfahrens oder einer manuellen Datenerfassung in eine maschinell verarbeitbare Form gebracht werden müssen.

Ein sogenannter *Übernahmefehler* kam in der Vergangenheit vor, wenn einem Steuerpflichtigen bei der Erstellung seiner Steuererklärung *Schreib- oder Rechenfehler* oder *ähnliche offenbare Unrichtigkeiten* unterlaufen sind, das Finanzamt diese aufgrund der eingereichten Belege hätte erkennen können, dies aber nicht tat, sondern als eigene Fehler übernahm.<sup>395</sup> Wenn ein solcher Übernahmefehler vorlag, konnte der Steuerbescheid nach § 129 Satz 1 AO zugunsten wie auch zuungunsten des Steuerpflichtigen berichtigt werden.

Durch die Umstellung auf die vollmaschinelle Veranlagung sollte künftig keine Belegvorlagepflicht mehr gelten, sondern nur noch eine Belegvorhaltepflicht. Dadurch könne sich das Finanzamt Fehler eines Steuerpflichtigen nicht mehr zu eigen machen und ein fehlerhafter Steuerbescheid könnte nicht mehr nach § 129 Satz 1 AO korrigiert werden. Um die Steuerpflichtigen künftig nicht schlechter zu stellen, sollte eine weitere neue Korrekturvorschrift geschaffen werden. Diese sollte jedoch ausschließlich auf Schreib- und Rechenfehler beschränkt bleiben, da das Vorliegen von ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten nur sehr schwer aufklärbar und beweisbar wäre. Diese neue Korrekturvorschrift sollte wie folgt lauten:

*"§ 173a - Schreib- oder Rechenfehler in einer Steuererklärung*

*Sind dem Steuerpflichtigen bei Erstellung seiner Steuererklärung Schreib- oder Rechenfehler unterlaufen und hat er deshalb der Finanzbehörde bestimmte, nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt des Erlasses des Steuerbescheids rechtserhebliche Tatsachen unzutreffend mitgeteilt, kann der Steuerbescheid insoweit innerhalb eines Jahres nach seiner Bekannt-*

---

<sup>395</sup> BFH, Urteil vom 27. August 2013, VIII R 9/11, BStBl II 2014, Seite 439; von *Wedelstädt* in: Gosch, AO/FGO, § 129 AO, Rz. 42; *Wernsmann* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 129 AO, Rz. 74; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 129 AO, Rz. 14.

*gabe geändert werden, es sei denn, der Steuerpflichtige hat vor Ablauf dieser Frist einen Antrag auf Änderung des Steuerbescheids nach Satz 1 gestellt.“*

Bereits mit dem am 24. Dezember 2008 im Bundesgesetzblatt Teil I verkündeten Steuerbürokratieabbaugesetz<sup>396</sup> wurde der § 88 AO um einen neuen Absatz 3 ergänzt. Ziel dieser Norm war es, die bereits damals stark zunehmende Unterstützung, teilweise sogar vollständige Ablösung, der Bearbeiter durch computergestützte Risikomanagementverfahren auf eine gesetzliche Grundlage zu stellen.<sup>397</sup> Um den sich aus dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 27. Juni 1991<sup>398</sup> resultierenden Vorgaben gerecht zu werden, sah es der Gesetzgeber bereits damals als erforderlich an, den Einsatz automatischer Systeme durch eine Festlegung der Anforderungen an die Art und den Umfang von weiteren personellen Ermittlungsmaßnahmen zu flankieren.

Dem in der Gesetzesbegründung zum Steuerbürokratieabbaugesetz zitierten Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 27. Juni 1991 lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Der Beschwerdeführer erhielt im Jahr 1981 Zinsen aus festverzinslichen Wertpapieren und gab diese in seiner Einkommensteuererklärung als Einkünfte aus Kapitalvermögen an. Die Zinsen unterlagen nach der damaligen Rechtslage keinem Kapitalertragsteuerabzug. Der Beschwerdeführer vertrat die Ansicht, dass eine Besteuerung der Zinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen gegen den Allgemeinen Gleichheitssatz verstoßen würde.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg wies die Klage mit der Begründung ab, dass selbst die von der Deutschen Bundesbank geschätzte 40 %-ige Fehlerquote bei der Erfassung von sonstigen Einkünften durch die Finanzämter nicht dazu führe, dass der auf den Einzelfall bezogene Besteuerungsanspruch des Staates gegenüber dem Kläger rechtlich entstanden und ordnungsgemäß festgesetzt worden sei.

---

<sup>396</sup> Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens vom 20. Dezember 2008 (Steuerbürokratieabbaugesetz), BGBl I 2008, Seite 2850.

<sup>397</sup> BT-Drs. 16/10940, Seite 9.

<sup>398</sup> BVerfG, Urteil vom 27. Juni 1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

Auch der Bundesfinanzhof wies die gegen dieses Urteil eingelegte Revision als unbegründet zurück. Dem Finanzgericht Baden-Württemberg sei zuzustimmen, dass die Finanzverwaltung das materielle Recht nicht gleichmäßig anwende. Gleichwohl dürfe das Finanzamt die Zinseinkünfte des Beschwerdeführers zur Besteuerung heranziehen, auch wenn andere Steuerpflichtige ihre Zinseinkünfte nicht ordnungsgemäß erklärten und deshalb insoweit nicht zur Einkommensteuer herangezogen würden. Ein Absehen von der Steuerfestsetzung wäre ein Verstoß gegen Art. 20 Abs. 3 GG, die Bindung der vollziehenden Gewalt und der Gerichte an das Gesetz. Da der materiell-rechtliche Steuertatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 8 EStG 1981 erfüllt sei, müsse eine Besteuerung stattfinden.<sup>399</sup>

Der Beschwerdeführer legte gegen dieses Urteil Verfassungsbeschwerde ein und rügte unter anderem die Verletzung seines Grundrechts aus Art. 3 Abs. 1 GG. Eine gleichmäßige und gesetzmäßige Steuerfestsetzung sei nicht gegeben, da die Besteuerung der Zinseinkünfte im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 8 EStG 1979 nur stattfinde, wenn ein Steuerpflichtiger diese bereitwillig erkläre. Der Gesetzgeber habe es unterlassen, Vorkehrungen zu treffen, wie etwa die Erhebung einer Quellensteuer oder die Verpflichtung für Banken, den Finanzbehörden Kontrollmaterial zu übersenden. Seit dem Inkrafttreten des Bankenerlasses<sup>400</sup> sei es für die Finanzbehörden sogar unmöglich, überhaupt Auskünfte von Kreditinstituten zu erhalten.

Das Bundesverfassungsgericht führte in seinem Urteil aus, dass es der auch im Steuerrecht geltende Allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebiete, dass Steuerpflichtige sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht gleich belastet werden. Werde die Gleichmäßigkeit im Belastungserfolg durch die rechtliche Ausgestaltung des Erhebungsverfahrens prinzipiell verfehlt, könne dies die Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Besteuerungsgrundlage nach sich ziehen. Das Besteuerungsverfahren müsse so gestaltet sein, dass die materiell-rechtlich ermittelte Besteuerungsgrundlage möglichst bei allen Steuerpflichtigen vollständig festgestellt und dadurch die Steuer prinzipiell gleichmäßig erhoben werden kann. Die Grundsätze der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit geböten nicht nur die Pflicht

---

<sup>399</sup> Einkommensteuergesetz 1981, in der Fassung des "Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze" vom 20. August 1980, BGBl I 1980, Seite 1545.

<sup>400</sup> BMF-Schreiben vom 31. August 1979, IV A 7-S 0230-11/79, BStBl I 1979, Seite 590.

eines Steuerschuldners zur gesetzmäßigen Steuerzahlung, sondern auch die Pflicht des Steuergläubigers zur gesetzmäßigen Steuererhebung. Art. 3 Abs. 1 GG verbiete eine Regelung der Steuererhebung, welche die Gleichheit des Belastungserfolgs prinzipiell verfehle. Ein materielles Steuergesetz müsse in ein normatives Umfeld eingebettet sein, welches die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolges prinzipiell gewährleiste. Wenn Erhebungsregeln dazu führten, dass ein gleichmäßiger Belastungserfolg prinzipiell verfehlt werde, liege eine gleichheitswidrige Lastenverteilung vor. Diese liege allerdings nicht schon dann vor, wenn ein Vollzugsmangel auftrete, wie er immer wieder vorkommen könne. Entscheidend sei, dass sich die Erhebungsregelungen strukturell gegenläufig zu dem Besteuerungstatbestand auswirkten und dadurch der Besteuerungsanspruch weitgehend nicht durchgesetzt werden könne. Ein solcher Vollzugsmangel sei dem Gesetzgeber zuzurechnen und führe durch die Gleichheitswidrigkeit zur Verfassungswidrigkeit. Dem Gesetzgeber sei darüber hinaus auch das Handeln der Verwaltung zuzurechnen, sofern er bewusst und gewollt hingenommen habe, dass die Verwaltung bestimmte Verfahrensvorschriften erlasse oder bestehende Vorschriften weiterhin anwende. Wenn ein struktureller Vollzugsmangel erst nachträglich aufgedeckt werde, bestehe für den Gesetzgeber die verfassungsrechtliche Pflicht, diesen Mangel binnen einer angemessenen Frist zu beseitigen. Eine Steuerbelastung, die nahezu allein auf der Erklärungsbereitschaft eines Steuerpflichtigen beruhe, weil die Erhebungsregelungen eine Kontrolle der in der Steuererklärung gemachten Angaben weitgehend ausschließen werden, treffe nicht mehr alle Steuerpflichtigen gleichermaßen und verfehle damit die steuerliche Lastengleichheit. Die Besteuerung dürfe letztlich nicht nur von der Bereitschaft der Steuerpflichtigen abhängig sein, Steuern zu zahlen. Wenn Steuern nicht direkt an der Quelle erhoben würden, die Festsetzung folglich primär auf der Erklärung eines Steuerpflichtigen beruhe, würden erhöhte Anforderungen an die Steuerehrlichkeit gestellt. Der Gesetzgeber müsse diese durch hinreichende, die steuerliche Belastungsgleichheit gewährleistende Kontrollmöglichkeiten abstützen. Im Veranlagungsverfahren bedürfe das Deklarationsprinzip der Ergänzung durch das Verifikationsprinzip.

Im zu entscheidenden Einzelfall sah das Bundesverfassungsgericht keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Es führte aus, dass im Veranlagungszeitraum 1981 durch die ungenügende gesetzliche Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens ein strukturelles Vollzugsdefizit bestehe. Dieses sei jedoch erst durch den Bankenerlass im

Jahr 1979 aufgetreten. Dem Gesetzgeber stehe eine angemessene Übergangsfrist zu, diesen Mangel zu beseitigen. Diese sei im Jahr 1981 noch nicht abgelaufen. Den Gesetzgeber treffe die Verantwortlichkeit einer Nachbesserung.

Der durch das Steuerbürokratieabbaugesetz neu in die Abgabenordnung aufgenommene § 88 Abs. 3 AO ermöglichte es dem Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrates, eine Rechtsverordnung zu erlassen. In dieser sollten die Anforderungen an Art und Umfang der Ermittlungen beim Einsatz automatischer Einrichtungen festgelegt werden, um eine gleichmäßige und gesetzmäßige Festsetzung und Erhebung von Steuern sicherzustellen. Mit dieser Vorschrift sollte zudem rechtlich abgesichert werden, dass die Besteuerungsgrundsätze der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit, aber auch der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, auch beim Einsatz vollautomatischer Systeme Anwendungen finden. Der Gesetzgeber wollte mit dieser Vorschrift zudem der Kritik des Präsidenten des Bundesrechnungshofs als Bundesbeauftragter für die Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung Rechnung tragen, welcher bereits in seinem Gutachten „Probleme beim Vollzug von Steuergesetzen“ vom 3. August 2006 die Einführung eines vollelektronischen Veranlagungsverfahrens auf Basis bundesweit kompatibler Steuersoftware mit einem umfassenden Risikomanagementsystem gefordert hatte.<sup>401</sup> Zu der Verabschiedung einer solchen Rechtsverordnung kam es jedoch nicht.<sup>402</sup> Ein Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen wurde am 5. August 2011 verschiedenen Verbänden zur Stellungnahme übersandt.<sup>403</sup> Eingang in die später beschlossene „Zweite Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen“<sup>404</sup> fand der Entwurf der Steuer-Ermittlungs-Verordnung (StErmV) jedoch nicht.

Die Regelung des § 88 Abs. 3 AO sollte mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens wie folgt neu gefasst werden:

---

<sup>401</sup> *Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Schriftenreihe des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung Band 13, Seite 164.

<sup>402</sup> *Roser* in: Gosch, AO/FGO, § 88 AO, Rz. 47; *Baldauf*, DStR 2016, 833 (835); *Roth*, SteuK 2016, 78 (78).

<sup>403</sup> *Münch*, DStR 2013, 212.

<sup>404</sup> Zweite Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen (2. StRVÄndV) vom 2. Dezember 2011, BGBl I 2011, Seite 2413.

„(3) Zur Gewährleistung eines zeitnahen und gleichmäßigen Vollzugs der Steuergesetze können die obersten Finanzbehörden für bestimmte oder bestimmbare Fallgruppen aufgrund allgemeiner Erfahrungen und unter Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten Weisungen über Art und Umfang der Ermittlungen und der Verarbeitung von erhobenen oder erhaltenen Daten erteilen, soweit gesetzlich nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmt ist. Die Weisungen dürfen nicht veröffentlicht werden, soweit dies die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gefährden könnte. Auf dem Gebiet der von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwalteten Steuern legen die obersten Finanzbehörden der Länder die Weisungen nach Satz 1 zur Gewährleistung eines bundeseinheitlichen Vollzugs der Steuergesetze im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen fest.“

Eine weitere Vorschrift, die im Zuge der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens geändert werden sollte, war § 156 AO. Diese Norm gestattete es der Finanzverwaltung in bestimmten Fällen von einer Steuerfestsetzung bzw. der Änderung einer Steuerfestsetzung absehen zu können. Bislang war dies nach § 156 Abs. 1 AO in Verbindung mit der Kleinstbetragsverordnung (KBV)<sup>405</sup> nur möglich, wenn die erstmalige Festsetzung bzw. der Unterschiedsbetrag zur vorangegangenen Steuerfestsetzung nach Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen nicht mehr als zehn Euro betrug. Daneben konnte die Festsetzung von Steuern oder steuerlichen Nebenleistungen unterbleiben, wenn *feststand*, dass die Einziehung keinen Erfolg haben wird oder wenn die Kosten der Einziehung einschließlich der Festsetzung außer Verhältnis zu dem zu erhebenden Betrag standen. Letztere sich aus § 156 Abs. 2 AO ergebende Regelung setzte eine Prüfung des jeweiligen Einzelfalles voraus.

Zukünftig sollte in den Fällen des § 156 Abs. 2 AO nicht mehr nur eine *einzelfall*-bezogene Wirtschaftlichkeitsprüfung gestattet sein, sondern es sollte den obersten Finanzbehörden der Länder, in den Fällen der Auftragsverwaltung im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen, ermöglicht werden, Regelungen für eine *Gruppe von Fällen* zu treffen, in denen von einer Steuerfestsetzung abgesehen

---

<sup>405</sup> Kleinstbetragsverordnung, BGBl I 2000, 1790.

werden kann. Als Beispiel wurde die damals noch gültige EU-Zinsrichtlinie<sup>406</sup> angeführt. Diese verpflichtete die Mitgliedstaaten zur gegenseitigen Unterstützung bei der Erhebung der jeweiligen nationalen Einkommensteuer auf Zinsen. Die oberste Steuerbehörde des Staates, in dem der Kapitalstock angelegt wurde, war demnach verpflichtet dem Staat, in dem der Steuerpflichtige ansässig war, mitzuteilen, dass dieser über ausländische Zinseinkünfte verfüge und wie hoch diese seien. Die dem Bundeszentralamt für Steuern übermittelten Daten der ausländischen Staaten konnten nicht in allen Fällen einer bestimmten Person zugeordnet werden, weil zum Beispiel die Steueridentifikationsnummer nicht bekannt war, der Name eine abweichende Schreibweise aufwies oder die Adressangaben überholt waren. In derartigen Fällen hätte es eines erheblichen Aufwandes bedurft, den jeweiligen Anleger zweifelsfrei zu identifizieren. Dieser Verwaltungsaufwand hätte zumeist in keinem Verhältnis zu den potentiellen steuerlichen Auswirkungen gestanden. In diesen und gleichgelagerten Fällen sollte künftig die Möglichkeit, zunächst eine abstrakte Selektion des Kontrollmaterials vornehmen zu können, gesetzlich abgesichert werden. Nur diejenigen Datensätze mit signifikantem steuerlichen Risiko sollten an die jeweils zuständigen Finanzämter zur weiteren Bearbeitung übermittelt werden. Es wurde vorgeschlagen den § 156 AO, in Anlehnung an die geplante Neufassung des § 88 Abs. 3 AO, wie folgt zu fassen:

*„§ 156 - Absehen von Steuerfestsetzung*

*(1) Das Bundesministerium der Finanzen kann zur Vereinfachung der Verwaltung durch Rechtsverordnung bestimmen, dass Steuern nicht festgesetzt werden, wenn der Betrag, der festzusetzen ist, einen durch diese Rechtsverordnung zu bestimmenden Betrag voraussichtlich nicht übersteigt; der zu bestimmende Betrag darf 25 Euro nicht überschreiten. Das Gleiche gilt für die Änderung einer Steuerfestsetzung, wenn der Betrag, der sich als Differenz zwischen der geänderten und der bisherigen Steuerfestsetzung ergeben würde, den in Satz 1 genannten Betrag nicht übersteigt. Die Rechtsverordnung bedarf nicht der Zustimmung des Bundesrates, soweit sie die Kraftfahrzeugsteuer, die Luftverkehrssteuer, die Versicherungssteuer, Einfuhr- und*

---

<sup>406</sup> Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl L 157, Seite 38.



*Ausfuhrabgaben und Verbrauchsteuern, mit Ausnahme der Biersteuer, betrifft.*

*(2) Die Festsetzung von Steuern und steuerlichen Nebenleistungen sowie deren Änderung kann unterbleiben, wenn zu erwarten ist, dass*

- 1. die Einziehung keinen Erfolg haben wird oder*
- 2. die Kosten der Einziehung einschließlich der Festsetzung außer Verhältnis zu dem Betrag stehen werden.*

*Für bestimmte oder bestimmbare Fallgruppen können die obersten Finanzbehörden bundeseinheitliche Weisungen zur Anwendung von Satz 1 Nummer 2 erteilen. Die Weisungen nach Satz 2 dürfen nicht veröffentlicht werden. Auf dem Gebiet der von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwalteten Steuern legen die obersten Finanzbehörden der Länder die Weisungen nach Satz 2 zur Gewährleistung eines bundeseinheitlichen Vollzugs der Steuergesetze im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen fest.“*

Zudem sollte der Anwendungsbereich des § 156 AO dadurch erweitert werden, dass es künftig nicht mehr darauf ankommen soll, ob die Erfolglosigkeit der Einziehung bereits feststeht. Maßgeblich solle vielmehr eine Prognoseentscheidung im Zeitpunkt der abschließenden Willensbildung sein.

### **C. Reaktionen auf den Diskussionsentwurf**

Der von der Bund-Länder-Arbeitsgruppe erarbeitete und zwischen den Abteilungsleitern abgestimmte Diskussionsentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens wurde vom Bundesministerium der Finanzen am 25. November 2014 an eine Vielzahl von Verbänden versandt. Diese bekamen die Möglichkeit, Stellung zu diesem Diskussionsentwurf zu nehmen, Kritik zu äußern und Verbesserungsvorschläge zu unterbreiten. Von dieser Möglichkeit machten unter anderem der Bund

der Steuerzahler<sup>407</sup>, die Deutsche Steuergewerkschaft<sup>408</sup>, der Deutsche Anwaltsverein<sup>409</sup>, der Deutsche Gewerkschaftsbund<sup>410</sup>, die Wirtschaftsprüferkammer<sup>411</sup>, der Deutsche Steuerberaterverband e.V.<sup>412</sup>, mehrere Industrie- und Handelsverbände<sup>413</sup>, die Bundessteuerberaterkammer<sup>414</sup> und der Deutsche Richterbund<sup>415</sup> Gebrauch.

Der Deutsche Anwaltsverein und der Deutsche Gewerkschaftsbund äußerten sich in ihren Stellungnahmen lediglich am Rande zu der geplanten gesetzlichen Regelung des Risikomanagementsystems und den damit verbundenen sonstigen verfahrensrechtlichen Änderungen. Sie fokussierten sich auf die sonstigen Änderungen, die mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens eingeführt werden sollten, wie die Gefahr, dass es zu Personalkürzungen kommen könnte, wenn der Grundsatz zur Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns ausdrücklich in die Abgabenordnung aufgenommen werden sollte. Die übrigen Verbände griffen diese Änderungen zwar ebenfalls auf, äußerten aber Bedenken bezüglich der geplanten gesetzlichen Regelungen zur vollautomatischen Bescheiderstellung. Obwohl die Verbände ihre Stellungnahmen unabhängig voneinander fertigten, sahen alle Adressaten des Diskussionsentwurfs Probleme bezüglich einer Einschränkung des Rechtsschutzes und fast alle Adressaten Probleme bei der Einhaltung des Grundsatzes der Gleichbehandlung.

---

<sup>407</sup> *Bund der Steuerzahler e.V.*, Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, Internetquelle.

<sup>408</sup> *Deutsche Steuergewerkschaft*, Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, Internetquelle.

<sup>409</sup> *Deutscher Anwaltsverein*, Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, Internetquelle.

<sup>410</sup> *Deutscher Gewerkschaftsbund*, Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, Internetquelle.

<sup>411</sup> *Wirtschaftsprüferkammer K.d.Ö.R.*, Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, Internetquelle.

<sup>412</sup> *Deutscher Steuerberaterverband e.V.*, Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, Internetquelle.

<sup>413</sup> *Handelsverband Deutschland und sieben weitere Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft*, Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, Internetquelle.

<sup>414</sup> *Vinken*, DStR-KR 2015, Seite 9.

<sup>415</sup> *Deutscher Richterbund*, MMR-Aktuell 2015, 366174.

Sowohl der Bund der Steuerzahler e.V. als auch die Wirtschaftsprüferkammer forderten, dass die geplanten gesetzlichen Regelungen zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens nicht dazu führen dürften, dass „Zwei-Klassen-Steuerbescheide“ entstehen. Gegen alle Steuerbescheide, egal ob diese vollständig automationsgestützt erlassen oder personell geprüft werden, müssten die gleichen Rechtsschutzmöglichkeiten bestehen. Der Allgemeine Gleichheitssatz gebiete gleiche Rechts- und Verfahrensfolgen für alle Steuerbescheide, zum Beispiel bei Fragen der Bestandskraft und der späteren Korrekturmöglichkeiten. Es könne nicht sein, dass vollständig automationsgestützt erlassene Steuerbescheide, durch die Einführung der neuen Korrekturvorschriften in §§ 172a und 173a AO-E, zuungunsten der Steuerpflichtigen auch nach Ablauf der Einspruchsfrist leichter geändert werden könnten als personell geprüfte Steuerbescheide. Zudem läge ein Verstoß gegen den Grundsatz der gleichmäßigen Risiko- und Lastenteilung zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung vor, da das Risiko fehlerhafte Angaben zu machen, welche zunächst unentdeckt bleiben, in den Verantwortungsbereich der Steuerpflichtigen verlagert werden würde. Dies könnte für die Steuerpflichtigen auch aus strafrechtlicher Hinsicht nachteilig sein, wenn derartige Fehler später entdeckt werden würden. Beide Verbände regten zudem an, zumindest den § 173a AO-E um die Fallgruppe der ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten zu erweitern und den Zeitpunkt der abschließenden Willensbildung (*vgl. Kapitel III.B Diskussionsentwurf, Seite 149*) in den Steuerbescheid aufzunehmen.

An der grundsätzlichen Anwendung von Risikomanagementsystemen äußerte kein Verband Kritik. Bezüglich deren gesetzlicher Ausgestaltung gingen die Meinungen jedoch weit auseinander. Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. kam in seiner Stellungnahme zu der Einschätzung, dass die gesetzliche Fixierung der Mindestanforderungen ausreichend sei. Der Bund der Steuerzahler hingegen forderte, dass zusätzlich eine Durchführungsverordnung erlassen werden sollte, in der die wesentlichen Eckpunkte des Risikomanagementsystems fixiert werden. Während der Bund der Steuerzahler e.V., die Wirtschaftsprüferkammer und der Handelsverband Deutschland die Gefahr sahen, dass die Anwendung eines Risikomanagementsystems für den Teil der Steuererklärungen ohne fiskalisch bedeutsames steuerliches Risiko gegen den Allgemeinen Gleichheitssatz verstoßen könnte, vertrat der Deutsche Steuerberaterverband e.V. eine gegenteilige Auffassung. Nach seiner Ansicht könnte der verstärkte Einsatz eines Risikomanagementsystems dazu beitragen, die

Gleichmäßigkeit der Steuerfestsetzungen zu verbessern. Zum aktuellen Zeitpunkt komme es aufgrund der schlecht aufgestellten Personalsituation in den Finanzämtern dazu, dass Angaben in den Steuererklärungen nur noch lückenhaft geprüft werden. Der verstärkte Einsatz eines Risikomanagementsystems könnte dazu beitragen mehr fehlerhafte Angaben zu entdecken. Dadurch nähere sich die tatsächlich festgesetzte Steuer wieder stärker der materiell-rechtlich entstandenen Steuer an und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung verbessere sich, da es mehr gesetzmäßige Steuerfestsetzungen gebe. Die anderen drei Verfasser gingen davon aus, dass in der Praxis noch jede Steuererklärung personell geprüft werde und für diese Aufgabe auch ausreichend Personal zur Verfügung stände. Auf Basis dieser Annahme begründeten sie ihre gegenteilige Rechtsauffassung damit, dass künftig ein Teil der Steuererklärungen gar nicht mehr personell geprüft werde. Dadurch würden weniger fehlerhafte und sich zuungunsten des Staates auswirkende Angaben entdeckt und die vollständig automationsgestützt veranlagten Steuerpflichtigen wären somit gegenüber den personell geprüften Steuerpflichtigen bevorteilt.

Einig waren sich hingegen alle Autoren bei den geplanten Änderungen zur Hinweis-, Beratungs- und Begründungspflicht und der Geheimhaltung der verwaltungsrechtlichen Regelungen.

Durch den geplanten Wegfall der Hinweis-, Beratungs- und Begründungspflicht wären diejenigen Steuerpflichtigen benachteiligt, deren Steuererklärungen künftig vollständig maschinell verarbeitet würden. Als Beispiel führte der Bund der Steuerzahler e.V. einen Rentner an, der über Zinseinkünfte verfüge, die über dem Sparrpauschbetrag lägen und dessen persönlicher Steuersatz weit unter 20 Prozent liege. Bei einer personellen Bearbeitung dieser Steuererklärung wäre der Bearbeiter dazu gehalten, den Steuerpflichtigen auf die Möglichkeit der Günstigerprüfung (§ 32d Abs. 6 EStG) hinzuweisen. Wenn der Rentner dann den Antrag auf Günstigerprüfung nachholt, müsste er weniger Steuern zahlen als ein vergleichbarer Rentner, dessen Steuererklärung vollständig maschinell verarbeitet worden wäre. Dieser hätte mangels eines ausdrücklichen Hinweises keinen Antrag auf eine Günstigerprüfung gestellt. Zudem würde bei vollständig automationsgestützten Steuerbescheiden die Regelung des § 126 Abs. 3 AO künftig ins Leere laufen, wenn eine Begründung nicht mehr erforderlich wäre. § 126 Abs. 3 AO regelt, dass die Versäumung der einmonatigen Einspruchsfrist (§ 355 AO) als nicht verschuldet im

Sinne des § 110 AO gilt und einem Steuerpflichtigen somit Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden kann, wenn die *erforderliche* Begründung unterblieben ist.

Bezüglich der Geheimhaltung der Weisungen zu Art und Umfang der Ermittlungen nach § 88 Abs. 3 Satz 3 AO-E, der Einzelheiten des Risikomanagementsystems nach § 88 Abs. 5 Satz 3 AO-E und der Weisungen bezüglich des Absehens von einer Steuerfestsetzung bei bestimmten oder bestimmbaren Fallgruppen nach § 156 Abs. 2 Satz 3 AO-E, machten alle Verfasser der Stellungnahmen gleichermaßen geltend, dass diese *gerichtlich überprüfbar* sein müssten. Andernfalls wäre dem Rechtsschutzbedürfnis der Steuerpflichtigen nicht ausreichend Rechnung getragen und die gerichtliche Durchsetzung von geschützten Rechtspositionen erschwert. Zu der sich daraus ergebenden Frage, wie eine solche gerichtliche Überprüfbarkeit ausgestaltet sein könnte, äußerte sich keine der Stellungnahmen.

Der Bund der Steuerzahler e.V. und der Deutsche Handelsverband forderten zudem eine *ausdrückliche Kennzeichnung* der vollständig automationsgestützten Bescheide, beispielsweise durch die Anbringung eines großen „A“ auf der ersten Seite des Bescheides. So könnten die Steuerpflichtigen, auch ohne sich mit den teils sehr umfangreichen Erläuterungen zu beschäftigen, auf den ersten Blick erkennen, ob ihr Bescheid einer personellen Prüfung unterzogen wurde. Ein solch ausdrücklicher Hinweis sei erforderlich, weil für vollständig automationsgestützte Steuerbescheide andere Rechtsfolgen bezüglich der Hinweis- und Begründungspflicht gelten sollen.

Bezüglich der Freitextfelder in der elektronischen Steuererklärung war der Bund der Steuerzahler e.V. der Ansicht, dass die Befüllung dergleichen stets zu einer Aussteuerung führen müsse. Dies sollte unabhängig davon gelten, ob es sich um ein Freitextfeld handele, welches einer einzelnen Kennziffer zugeordnet sei oder um ein abschließendes Freitextfeld (Ankreuzfeld), welches sich auf die gesamte Steuererklärung beziehe.

## D. Referentenentwurf

Am 26. August 2015 veröffentlichte das Bundesministerium der Finanzen auf seiner Website den Referentenentwurf zum Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens.<sup>416</sup> Wie bei Gesetzesentwürfen üblich, erläutert auch dieser Entwurf zunächst, weshalb es notwendig sei, dieses Gesetzespaket zu verabschieden. Im Laufe der vorangegangenen Jahre und Jahrzehnte hätten sich die gesellschaftlichen, technischen und wirtschaftlichen Umstände in Deutschland grundlegend gewandelt. Die elektronische Kommunikation sei aus dem Alltagsleben der Deutschen nicht mehr wegzudenken und deren Anwendung werde auch von der Finanzverwaltung gefordert. Zudem würden die Personalausstattung in den Finanzbehörden aufgrund der demographischen Entwicklung und des damit verbundenen Kampfes um qualifizierte Arbeitskräfte immer geringer und die zu bearbeitenden Steuerfälle durch globale Wirtschaftsbeziehungen stets komplexer. Diese bedingten zudem eine grenzüberschreitende Kooperation mit anderen Staaten und ein stärkeres Maß an nationalem wie internationalem Informationsaustausch. Diesen Herausforderungen könne die Finanzverwaltung, wenn sie weiterhin ihren hohen Standard aufrechterhalten wolle, nur begegnen, wenn das Recht nicht im status quo verharre. Die Vorschriften zum steuerlichen Verfahrensrecht stammten aktuell aus dem Jahr 1977 und wurden seitdem größtenteils kaum verändert. Eine zeitgemäße Anpassung müsse dringend nachgeholt werden. Ein ganz wesentliches Kernelement sei die gesetzliche Verankerung des bereits seit Jahren zur praktischen Anwendung kommenden Risikomanagementsystems.

Der Referentenentwurf stellte ausdrücklich klar, dass trotz der gesetzlichen Implementierung eines neuen zweiten Bearbeitungsleitbildes, nämlich (Steuer-)verwaltungsakte künftig auch vollständig automationsgestützt erlassen zu können, die Grundprinzipien der Besteuerung wie *Gleichmäßigkeit*, *Gesetzmäßigkeit* und *Rechtsstaatlichkeit* gewahrt bleiben sollten.

Inhaltlich entsprach der Referentenentwurf in vielen Punkten dem knapp ein Jahr zuvor veröffentlichten Diskussionsentwurf. Es gab jedoch auch einige wichtige Änderungen, welche nachfolgend dargestellt werden sollen.

---

<sup>416</sup> Bundesministerium der Finanzen, Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle.

Der Formulierungsvorschlag zur gesetzlichen Ausgestaltung des Risikomanagementsystems in § 88 Abs. 5 AO-E wurde an zwei Stellen verändert. Nach Satz 1 in der Fassung des Diskussionsentwurfes hätten automationsgestützte Systeme bei der *Ermittlung und Bewertung* des Sachverhalts zur Bewertung der Notwendigkeit weiterer Ermittlungen eingesetzt werden können. Der Passus bezüglich der Sachverhaltsermittlung wurde im Referentenentwurf gestrichen. Der überarbeitete § 88 Abs. 5 Satz 1 AO-E lautete nun wie folgt:

*„(5) <sup>1</sup>Die Finanzbehörden können zur Bewertung der Notwendigkeit weiterer Ermittlungen und Prüfungen für eine gleichmäßige und gesetzmäßige Steuerfestsetzung und Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen automationsgestützte Systeme einsetzen (Risikomanagementsysteme). [...]“*

Die Begründung des Referentenentwurfs enthielt zudem erstmalig eine Definition des Begriffs „Risikomanagementsystem“. Ein solches bestehe aus der systematischen Erfassung und Bewertung von Risikopotentialen sowie der Steuerung von Reaktionen in Abhängigkeit von den festgestellten Risikopotentialen.

Ziel eines Risikomanagementsystems sei es, Steuerverkürzungen präventiv zu verhindern, bereits erfolgte Betrugsfälle aufzudecken, die personelle Fallbearbeitung zu optimieren, die Bearbeitungsqualität durch bundesweit abgestimmte Vorgaben nachhaltig zu verbessern und die vorhandenen personellen Ressourcen bestmöglich einzusetzen. Risikomanagementsysteme könnten in jeder Stufe des Veranlagungsprozesses und bei jeder Steuerart eingesetzt werden, auch bei Außenprüfungen. Eine bloße automationsgestützte Plausibilitätsprüfung, wie sie bei der Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer Anwendung findet, sei kein Risikomanagementsystem im Sinne des § 88 Abs. 5 AO-E.

Der § 88 Abs. 5 Satz 4 AO-E, welcher sich mit der Geheimhaltung der Einzelheiten zu dem Risikomanagementsystem befasst, sollte um einen zweiten Halbsatz erweitert werden. Nach der überarbeiteten Fassung dürfen Einzelheiten zu dem Risikomanagementsystem nur noch dann nicht veröffentlicht werden, *„soweit dies die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gefährden könnte“*. Die Vorschriften über die Geheimhaltung der fallgruppenbezogenen Weisungen (§ 88 Abs. 3 Satz 3 AO-E) und des Absehens von einer Steuerfestsetzung nach Durchführung einer abstrakten Risikoprüfung (§ 156 Abs. 2 Satz 3 AO-E) wurden ebenfalls um einen gleichlautenden zweiten Halbsatz ergänzt. Zur Begründung der

Geheimhaltungspflicht führt der Referentenentwurf aus, dass die Steuerpflichtigen im Falle einer Veröffentlichung ihr Erklärungsverhalten an dem Risikomanagementsystem ausrichten könnten. Dies müsse verhindert werden, um die bereits im Grundgesetz verankerten Grundsätze der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten, Art. 3 Abs. 1; 20 Abs. 3 GG.

Bislang war die Tatsache, dass Verwaltungsakte überhaupt ausschließlich automationsgestützt erlassen oder geändert werden können, nicht gesetzlich geregelt. Aus diesem Grund sollte ein neuer § 118a AO-E eingefügt werden. Dieser sollte es sämtlichen Behörden gestatten, künftig ausschließlich automationsgestützte Verwaltungsakte zu erlassen, soweit es eine spezielle gesetzliche Vorschrift gibt, welche diese allgemeine Regelung für die jeweilige Art des Verwaltungsaktes konkretisiert. Die Möglichkeit, ausschließlich automationsgestützte Verwaltungsakte erlassen zu können, sollte durch die systematische Stellung im Dritten Teil der Abgabenordnung (Allgemeine Verfahrensvorschriften) künftig nicht nur der Finanzverwaltung offenstehen, sondern auch allen anderen öffentlichen Stellen.

Eine solche bereichsspezifische Vorschrift, um den § 118a AO-E für den Erlass von Steuerverwaltungsakten zu konkretisieren, sollte der § 88 Abs. 6 AO-E werden. Dieser war in ähnlicher Form bereits im Diskussionsentwurf enthalten. Gegenüber dem Diskussionsentwurf erweiterte der Referentenentwurf den sachlichen Anwendungsbereich über die erstmalige Steuerfestsetzung hinaus auch auf die Berichtigung, die Rücknahme, den Widerruf und die Aufhebung von Steuerfestsetzungen, die damit verbundenen Verwaltungsakten sowie auf Nebenbestimmungen, soweit deren Aufnahme durch einen Verwaltungsakt der obersten Landesfinanzbehörde oder des Bundesministeriums der Finanzen angeordnet ist.<sup>417</sup> Letzteres sollte die automatische Aufnahme von Vorläufigkeitsvermerken nach § 165 Abs. 1 Satz 2 AO sicherstellen.

Gestrichen wurde hingegen der § 88 Abs. 6 Satz 3 AO-E in der Fassung des Diskussionsentwurfs. Nach der überarbeiteten Fassung bedarf es keines Hinweises

---

<sup>417</sup> BMF-Schreiben vom 15. Januar 2018, IV A 3 – S 0338/17/10007, 2017/1040112,

BStBl I 2018, Seite 2, zuletzt geändert durch das BMF-Schreiben vom 28. März 2022,

IV A 3 – S 0338/19/10006:001, 2022/0240601, BStBl I 2022, Seite 203.



mehr auf die Tatsache, dass der Steuerbescheid vollständig automationsgestützt erlassen wurde. Der Referentenentwurf ging somit einen großen Schritt in die entgegengesetzte Richtung, die der Bund der Steuerzahler e.V. und der Handelsverband Deutschland in ihren Stellungnahmen zum Diskussionsentwurf gefordert hatten.<sup>418</sup> Sie plädierten dafür, dass die vormals geplante Kennzeichnung vollständig automationsgestützter Bescheide sich nicht nur lediglich in den Erläuterungen wiederfinden dürfe, sondern für jeden Steuerpflichtigen augenfällig auf der ersten Seite dargestellt werden müsse.

Bezüglich der Frage, wann bei vollständig automationsgestützt erlassenen Verwaltungsakten die Willensbildung abgeschlossen sei, war noch im Diskussionsentwurf beabsichtigt, den § 173 AO um einen neuen Absatz 1a zu ergänzen. Die dort geplante Regelung findet sich im Referentenentwurf inhaltsgleich in § 118a Abs. 1 Satz 2 AO-E wieder und soll somit über Steuerbescheide hinaus auch auf alle anderen Verwaltungsakte anwendbar sein, deren verfahrensrechtliche Grundlage die Abgabenordnung bietet.

Die Vorschriften des § 118a AO-E und § 88 Abs. 6 AO-E sollen nach dem Referentenentwurf folgenden Wortlaut erhalten:

*„§ 118a - Ausschließlich automationsgestützt erlassene Verwaltungsakte*

*(1) <sup>1</sup>Soweit es gesetzlich zugelassen ist, können Verwaltungsakte auch ausschließlich automationsgestützt erlassen werden. <sup>2</sup>In diesem Fall gilt die Willensbildung über den Erlass des Verwaltungsakts und über seine Bekanntgabe im Zeitpunkt des Abschlusses der maschinellen Verarbeitung als abgeschlossen.*

*(2) Absatz 1 gilt für die Berichtigung, die Rücknahme, den Widerruf, die Aufhebung und die Änderung eines Verwaltungsakts entsprechend.“*

*„§ 88 – Untersuchungsgrundsatz*

---

<sup>418</sup> *Bund der Steuerzahler e.V.*, Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, Internetquelle; *Handelsverband Deutschland und sieben weitere Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft*, Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, Internetquelle.

*(6) <sup>1</sup>Die Finanzbehörden können Steuerfestsetzungen auf der Grundlage der ihnen vorliegenden Informationen und der Angaben des Steuerpflichtigen auch ausschließlich automationsgestützt vornehmen, berichtigen, aufheben oder ändern, soweit kein Anlass dazu besteht, den Einzelfall personell zu bearbeiten. <sup>2</sup>Das gilt auch für den Erlass, die Berichtigung, die Rücknahme, den Widerruf, die Aufhebung und die Änderung von mit den Steuerfestsetzungen verbundenen Verwaltungsakten sowie für Nebenbestimmungen, soweit diese durch eine Verwaltungsanweisung des Bundesministeriums der Finanzen oder der obersten Landesfinanzbehörden allgemein angeordnet sind.“*

Korrespondierend zum Wegfall der zunächst in § 88 Abs. 6 Satz 3 AO-E geplanten Verpflichtung eine Kennzeichnung auf den Bescheiden anzubringen, wenn diese vollständig automationsgestützt erlassen werden, sind im Referentenentwurf die geplanten Vorschriften zum Wegfall der Hinweis- und Begründungspflicht (§§ 89 Abs. 1 Satz 3; 121 Abs. 2 Nr. 6 AO-E) gestrichen worden. Auch die noch im Diskussionsentwurf enthaltene Änderungsvorschrift des § 172a AO-E zur Änderung von vollständig automationsgestützt erlassenen oder geänderten Steuerbescheiden fand keinen Eingang in den Referentenentwurf.

Ungeachtet der bereits vom Bund der Steuerzahler e.V. und dem Deutschen Steuerberaterverband e.V. vorgebrachten Kritik gegen den Diskussionsentwurf soll der Anwendungsbereich des geplanten § 173a AO-E weiterhin auf Schreib- und Rechenfehler begrenzt bleiben.<sup>419</sup> Die Anregung, in den § 173a AO-E auch die ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten aufzunehmen, blieb ungeklärt. Die einzige Änderung, die an der Fassung des Diskussionsentwurfes vorgenommen wurde, war, dass die geplante Regelung zur Festsetzungsfrist aus dem § 173a AO-E herausgelöst werden sollte. Stattdessen sollte der § 171 Abs. 2 AO entsprechend angepasst werden.

---

<sup>419</sup> *Bund der Steuerzahler e.V.*, Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, Internetquelle; *Deutscher Steuerberaterverband e.V.*, Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, Internetquelle.

Neu in den Entwurf für ein Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens aufgenommen wurde die Änderung des § 86 FGO. Dem Absatz 2 sollte ein neuer Satz 2 angefügt werden, welcher wie folgt formuliert werden sollte:

*„(2) [...] <sup>3</sup>Satz 1 gilt in den Fällen des § 88 Absatz 3 Satz 3 und Absatz 5 Satz 4 sowie des § 156 Absatz 2 Satz 3 der Abgabenordnung entsprechend.“*

Durch diesen Verweis soll nun das in § 86 Abs. 3 FGO geregelte in-camera-Verfahren über die drei bisherigen Fallgruppen hinaus (Nachteile für das Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes, Geheimhaltungspflicht nach einem Gesetz oder Geheimhaltungsbedürftigkeit dem Wesen nach) auch Anwendung finden auf die Weisungen der obersten Finanzbehörden der Länder zu Art und Umfang der Ermittlungen und der Verarbeitung von erhobenen oder erhaltenen Daten, die Einzelheiten zu dem verwendeten Risikomanagementsystem und den Weisungen der obersten Finanzbehörden der Länder zur Nichtfestsetzung von Steuern, wenn deren Kosten der Festsetzung und Erhebung außer Verhältnis zu dem festzusetzenden und zu erhebenden Betrag stehen.

In der Begründung des Referentenentwurfs führte das Bundesministerium der Finanzen aus, dass nach § 86 Abs. 1 FGO grundsätzlich eine Aktenvorlagepflicht gegenüber den Gerichten bestehe. Dieser könne sich eine Behörde bislang nur entziehen, wenn das Bekanntwerden der Unterlagen dem Wohle des Bundes oder Landes Nachteile bereiten würde. Nach herrschender Meinung umfasse der Begriff Wohl des Bundes auch Unterlagen und Informationen, die über den konkreten Einzelfall hinaus Rückschlüsse über generelle Vorgehensweisen der Finanzverwaltung ermöglichen, beispielsweise Unterlagen über die nächste Betriebsprüfung oder Steuerfahndung oder Informationen über den Informationsaustausch der Finanzbehörden untereinander. Quellenangaben, nach welchen dies die herrschende Meinung sei, machte der Referentenentwurf nicht.

Art. 3 Abs. 1 und 20 Abs. 1 GG verpflichten die Finanzbehörden von Verfassungswegen, die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten. Dieser Verpflichtung könnten die Finanzbehörden zukünftig nicht mehr nachkommen, wenn die Einzelheiten zu dem Risikomanagementsystem und die Handlungsanweisungen im Sinne der §§ 88 Abs. 3; 156 Abs. 2 AO bekannt gemacht würden. Dann wären die Steuerpflichtigen in der Lage, ihr Erklärungsverhalten ent-

sprechend anzupassen, um die Prüf- und Aussteuerungsmechanismen zu unterlaufen. In diesem Zusammenhang verwies der Referentenentwurf auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 10. März 2008.<sup>420</sup> Diesem Verfahren lag ein Auskunftsbegehren des Beschwerdeführers gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern zu Grunde. Dieses lehnt es ab, dem Beschwerdeführer mitzuteilen, welche Informationen die Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen über ihn gespeichert hatte. Das Bundesverfassungsgericht bestätigte in seinem Beschluss die Entscheidungen der Vorinstanzen. Die Auffassung des Bundeszentralamtes für Steuern, nach welcher der grundsätzliche Auskunftsanspruch durch ein überwiegendes öffentliches Geheimhaltungsinteresse ausgeschlossen sei, führte beim Bundesverfassungsgericht zu keinen verfassungsrechtlichen Bedenken.

### **E. Verbändeanhörung zum Referentenentwurf**

Von der Möglichkeit zum Referentenentwurf Stellung zu nehmen, machten insgesamt 22 Verbände aus den verschiedensten Branchen Gebrauch.<sup>421</sup> Von diesen beschäftigte sich die Mehrheit nicht mit den verfassungsrechtlichen Fragen, die sich

---

<sup>420</sup> BVerfG, Beschluss vom 10. März 2008, 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351, Im *Kapitel IV.B.4.b) Akteneinsicht im finanzgerichtlichen Verfahren, Seite 219* wird dieses Urteil näher beleuchtet aufgrund der in der Urteilsbegründung enthaltenen Aussagen zum Anspruch auf rechtliches Gehör. Um eine doppelte Darstellung dieses Urteils zu vermeiden wird an dieser Stelle auf das *Kapitel IV.B.4.b) Akteneinsicht im finanzgerichtlichen Verfahren, Seite 219* verwiesen.

<sup>421</sup> *Deutscher Richterbund*, Gemeinsame Stellungnahme des Deutschen Richterbundes und des Bundes Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 27. August 2015, Internetquelle; *Bund deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle; *Bundessteuerberaterkammer*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle; *Deutsche Steuergewerkschaft*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle; *Deutsche Steuergewerkschaft*, Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, Internetquelle; *Institut der Wirtschaftsprüfer*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle; *Wirtschaftsprüferkammer*, Stellungnahme der Wirtschaftsprüferkammer zum Referentenentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, Internetquelle; *Deutscher Steuerberaterverband e.V.*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle; *6 Spitzenverbände der deutschen Kreditwirtschaft*, Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internet-

aus dem Kernstück des Gesetzesentwurfes ergeben, nämlich der gesetzlichen Verankerung des Risikomanagementsystems. Sie gingen zumeist auf die Änderungen im steuerlichen Verfahrensrecht ein, die ansonsten noch in diesem Gesetzgebungspaket geregelt werden sollten, wie den Ausbau der elektronischen Kommunikationsmöglichkeiten, die Verlängerung der Abgabefrist für Steuererklärungen von fünf Monaten auf sieben Monate (§ 149 Abs. 2 Satz 1 AO-E) oder die Abschaffung des Ermessensspielraumes bei der Festsetzung von Verspätungszuschlägen (§ 152 Abs. 1 Satz 1 AO-E). Im Hinblick auf eventuelle Verstöße des Gesetzgebungspaketes gegen höherrangige Rechtsvorschriften nahm die gemeinsame Stel-

---

quelle; 8 Spitzenverbände der deutschen Kreditwirtschaft, Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle; *aba – Arbeitsgemeinschaft für betriebliche Altersversorgung e.V.*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 26. August 2015, Internetquelle; *AKA - Arbeitsgemeinschaft kommunale und kirchliche Altersversorgung e.V.*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 26. August 2015, Internetquelle; *Bund der Steuerzahler e.V.*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, Internetquelle; *Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege*, Stellungnahme der Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege (BAGFW) zum Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle; *Bundesverband der Lohnsteuerhilfvereine e.V.*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle; *BDA – Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitgeberverbände*, Korrekturbedarf der Regelungen für Verspätungsgeld (§ 22a Abs. 5 EStG), Internetquelle; *dbb beamtenbund und tarifunion*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle; *Deutsche Rentenversicherung Bund*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle; *Deutscher Bauernverband*, Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle; *Deutscher Städtetag*, Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle; *Neuer Verband der Lohnsteuerhilfvereine e.V.*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle; *Hauptverband der landwirtschaftlichen Buchstellen und Sachverständigen e.V.*, Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle; *Landwirtschaftlicher Buchführungsverband*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Zugang zur Vollmachtsdatenbank auch für Vereinigungen im Sinne des § 4 Nr. 8 StBerG, Internetquelle; *verdi - Vereinigte Dienstleistungsgewerkschaft*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle.

lungnahme des Deutschen Richterbundes und des Bundes Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter eine herausragende Stellung ein. Kein anderer Verband setzte sich derart detailliert mit dieser Problematik auseinander.

Zunächst begrüßten die Verbände mehrheitlich die frühzeitige Einbindung in den Gesetzgebungsprozess und die Möglichkeit, durch Stellungnahmen Einfluss nehmen zu können. Gegen die grundsätzliche Anwendung eines Risikomanagementsystems bestanden keinerlei Bedenken. Es gab jedoch divergierende Auffassungen, wie dessen gesetzliche Gestaltung aussehen müsste. Die Verbände sahen mehrheitlich die Gefahr, dass durch den flächendeckenden Einsatz eines Risikomanagementsystems die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gefährdet sein könnte. Zwar würden auch bei der personellen Bearbeitung Fehler unterlaufen, jedoch wäre die Entdeckungswahrscheinlichkeit einer fehlerhaften Angabe in diesen Fällen weitaus höher als wenn lediglich eine Prüfung durch ein Risikomanagementsystem stattfinde. Durch den Einsatz eines Risikomanagementsystems käme es zu einer Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen, deren Steuererklärungen personell geprüft werden und den Steuerpflichtigen, deren Steuererklärungen vollständig automationsgestützt bearbeitet werden würden. Es müsse gerichtlich überprüft werden können, wie „scharf“ die Prüf- und Aussteuerungskriterien eingestellt seien, um anschließend beurteilen zu können, ob ein hinreichendes Entdeckungsrisiko für Falscheintragungen in der Steuererklärung bestehe. Wenn das verwendete Risikomanagementsystem kein hinreichendes Entdeckungsrisiko sicherstellen könnte, läge ein strukturelles Vollzugsdefizit im Sinne der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vor. Hierzu verwiesen die Verbände unter anderem auf das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 9. März 2004.<sup>422</sup> In diesem Verfahren knüpfte das Bundesverfassungsgericht an sein Urteil vom 27. Juni 1991<sup>423</sup> an. Es entschied, dass der § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG 1997<sup>424</sup> gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstieß.

---

<sup>422</sup> BVerfG, Urteil vom 9. März 2004, 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94.

<sup>423</sup> BVerfG, Urteil vom 27. Juni 1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Dieses Urteil wurde bereits im *Kapitel III.B Diskussionsentwurf, Seite 144* ausführlich dargestellt, sodass an dieser Stelle zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Erörterung im *Kapitel III.B Diskussionsentwurf, Seite 144* verwiesen wird.

<sup>424</sup> Neufassung des Einkommensteuergesetzes vom 16. April 1997, BGBl I 1997, 821.

Der Kläger erzielte im Streitjahr 1997 einen Gewinn aus der Veräußerung von Wertpapieren in Höhe von 1.752 DM. Diesen erklärte er in seiner Einkommensteuererklärung als Einkünfte aus Spekulationsgeschäften. Das Finanzamt berücksichtigte diesen Gewinn erklärungsgemäß im Einkommensteuerbescheid.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid erhob der Kläger Sprungklage, welche das Finanzgericht Schleswig-Holstein mit Urteil vom 23. September 1999 zurückwies.<sup>425</sup> Es könne nicht verkannt werden, dass bei der steuerlichen Erfassung von Spekulationsgewinnen ein Erhebungsdefizit bestehe. Dieses ließe sich jedoch nicht in erster Linie dem Gesetzgeber zurechnen.

Der Bundesfinanzhof setzte sein Revisionsverfahren mit Beschluss vom 16. Juli 2002 aus und legte den Fall dem Bundesverfassungsgericht vor, da er Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG 1997 hatte.<sup>426</sup> Das Erhebungsverfahren bezüglich der Einkommensteuer auf Spekulationsgewinne sei unzureichend ausgestaltet. Das der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellte Überprüfungsinstrumentarium sei nicht ausreichend, um die Angaben der Steuerpflichtigen verifizieren zu können. Dadurch werde ein gleichmäßiger Belastungserfolg bei den Einkünften aus Spekulationsgeschäften prinzipiell verfehlt. Dies müsse sich der Gesetzgeber zurechnen lassen. Zur näheren Begründung verwies der Bundesfinanzhof auf den Bericht des Bundesrechnungshofs vom 24. April 2002.<sup>427</sup> Der Bundesrechnungshof hatte rund 400 Steuerfälle von Einkommensmillionären daraufhin untersucht, ob diese ihre Einkünfte aus Spekulationsgeschäften vollständig erklärt hatten und diese anschließend ordnungsgemäß der Besteuerung unterworfen worden waren. Dabei kam der Bundesrechnungshof zu dem Ergebnis, dass das Erklärungsverhalten der Steuerpflichtigen überwiegend unbefriedigend sei. Auch Kontrollen durch die Finanzämter hätten weitgehend nicht stattgefunden, da diesen keine angemessenen Mittel zur Aufklärung der Sachverhalte zur Verfügung gestanden hätten. Es liege ein strukturelles Vollzugsdefizit vor. Der Landesrechnungshof Niedersachsen gelangte im Jahr 2002 bei seiner Prüfung privater Wertpapiergeschäfte zu einem identischen Ergebnis.<sup>428</sup>

---

<sup>425</sup> FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 23. September 1999, V R 7/99, EFG 2000, Seite 178.

<sup>426</sup> BFH, Beschluss vom 16. Juli 2002, IX R 62/99, BStBl II 2003, Seite 74.

<sup>427</sup> BT-Drs. 14/8863.

<sup>428</sup> LT-Nds. Drs. 14/3420, Seite 59ff.

Zu der Vorlage äußerte sich das Bundesministerium der Finanzen. Nach dessen Ansicht liege kein strukturelles Vollzugsdefizit vor, welches dem Gesetzgeber zuzurechnen wäre, sondern lediglich ein Vollzugsmangel, wie er immer wieder vorkommen könne. Ein solcher führe nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 27. Juni 1991 nicht zur Verfassungswidrigkeit der materiellen Steuerrechtsnorm. Es seien genügend wirksame Verifikationsinstrumente vorhanden. Trotz des Bankenerlasses<sup>429</sup>, welcher zwischenzeitlich als § 30a AO Gesetzeskraft erlangt habe<sup>430</sup>, könnten bei Bankenprüfungen Kontrollmitteilungen geschrieben werden, wenn ein hinreichend begründeter Anlass bestehe, dass Gewinne bei den Steuerpflichtigen nicht ordnungsgemäß versteuert worden seien.

Die Finanzministerien der Länder waren in ihren Stellungnahmen anderer Ansicht. Nach den in der Praxis gesammelten Erfahrungen bestünden nur unzureichende Möglichkeiten zur Ermittlung von Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften. Banken würden mit Verweis auf § 30a AO die Zusammenarbeit verweigern, sodass keine Kontrollmitteilungen gefertigt werden könnten. Auch die Steuerfahndung sei kein wirksames Kontrollinstrument, da regelmäßig kein hinreichender Anfangsverdacht vorliege, dass die Steuerpflichtigen bewusst ihre Einkünfte nicht angeben würden. Der Bundesrechnungshof wiederholte in seiner Stellungnahme sein Vorbringen aus dem Bericht vom 24. April 2002. Vertreter des Finanzamtes Frankfurt am Main I berichteten in der mündlichen Verhandlung von ihren Erfahrungen. Man habe Anfang der 2000er Jahre eine intensive Überprüfung der Einkünfte aus Spekulationsgewinnen durchgeführt. Dabei sei es in knapp der Hälfte der Fälle zu Nacherhebungen im Millionenbereich gekommen.

Das Bundesverfassungsgericht wiederholte in seinem Urteil vom 9. März 2004 zu Beginn seine im Zinsurteil vom 27. Juni 1991 aufgestellten Grundsätze. Der Gleichheitssatz verlange, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Werde die Gleichheit im Belastungserfolg durch die rechtliche Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens prinzipiell verfehlt, führe dies zur Verfassungswidrigkeit der materiellen Steuerrechts-

---

<sup>429</sup> BMF, Schreiben vom 31. August 1979, IV A 7-S 0230-11/79, BStBl I 1979, Seite 590.

<sup>430</sup> § 30a AO wurde eingeführt durch Art. 15 Nr. 1 Steuerreformgesetz vom 25. Juli 1988, BGBl I 1988, Seite 1093.



norm. Es falle in den Verantwortungsbereich des Gesetzgebers, wenn sich die Erhebungsregeln strukturell gegenläufig zu dem zu vollziehenden materiell-rechtlichen Steuertatbestand verhielten. Dies sei der Fall, wenn der Besteuerungsanspruch weitgehend nicht durchgesetzt werden könne. Vollzugsmängel, wie sie immer wieder vorkommen könnten und sich auch tatsächlich ereigneten, führten noch nicht zur Verfassungswidrigkeit der materiellen Steuernorm.

Den Gesetzgeber treffe die Pflicht, die materiellen Steuergesetze in ein normatives Umfeld einzubetten, dass die tatsächliche Lastengleichheit gewährleiste. Dies könne geschehen durch das Instrument des Quellensteuerabzuges oder die Ergänzung des Deklarationsprinzips durch das Verifikationsprinzip. Um ein strukturelles Vollzugsdefizit anzunehmen, müsse dieses nicht exakt quantifiziert werden können. Es genüge, wenn das Recht durch Widersprüche auf Ineffektivität angelegt sei. Sofern kein Quellensteuerabzug vorgesehen sei, müssten unzulängliche Erklärungen der Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren mit einem *angemessenen Entdeckungsrisiko* verbunden sein. Bei der Beurteilung, ob ein Verifikationsinstrument als ausreichend angesehen werden könne, um ein hinreichendes Entdeckungsrisiko zu gewährleisten, komme es darauf an, wie häufig dieses eingesetzt werde. So würden beispielsweise mehr Kontrollmitteilungen angefertigt als Außenprüfungen durchgeführt. Wenn die Steuer auf bestimmte Einkünfte in materiell-rechtlich zutreffender Höhe nur dann festgesetzt und erhoben werde, wenn die Steuerpflichtigen eine qualifizierte Erklärungsbereitschaft an den Tag legten, sei dies ein Indiz für eine strukturell angelegte Ungleichmäßigkeit der Rechtsanwendung. Zugunsten des Gesetzgebers seien Nachbesserungsversuche zu würdigen, selbst wenn diese im Nachhinein betrachtet das Vollzugsdefizit nicht vollständig beseitigen konnten.

Im zu entscheidenden Fall kam das Bundesverfassungsgericht zu dem Ergebnis, dass ein strukturelles Vollzugsdefizit vorliege. Dem Finanzamt hatten keine ausreichenden Verifikationsinstrumente zur Verfügung gestanden, um ein hinreichendes Entdeckungsrisiko für unzulängliche Angaben der Steuerpflichtigen sicherzustellen. Das Instrument der *Außenprüfung* sei kein taugliches Mittel. Bei Privatpersonen sei die steuerliche Außenprüfung im Normalfall nicht vorgesehen. Sie komme nach § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO lediglich dann zur Anwendung, wenn Art und Umfang des zu prüfenden Sachverhaltes für eine Prüfung durch den Innendienst nicht ge-

eignet sei. Bei Banken würden zwar regelmäßig Außenprüfungen stattfinden, jedoch bestehe hier durch den Bankenerlass, welcher später sogar als § 30a AO gesetzlich verankert würden, sei quasi ein „*Verbot für Kontrollmitteilungen*“. Erschwerend komme hinzu, dass die Rechtsprechung zwischen dem VII. und dem VIII. Senat des Bundesfinanzhofs bezüglich der Ausnahmetatbestände des § 30a AO nicht einheitlich sei.<sup>431</sup> Des Weiteren sei zu berücksichtigen, dass die Vermögensteuer seit dem Jahr 1997 nicht mehr erhoben werde.<sup>432</sup> Dadurch fehle dem Staat eine *Informationsgrundlage* über die Vermögenssituation der Steuerpflichtigen. Aus dem Vergleich der Vermögensteuererklärungen im Zeitverlauf hätte man Rückschlüsse auf die Veräußerung der Vermögenssubstanz wie zum Beispiel Wertpapiere erkennen können.

Das strukturelle Vollzugsdefizit sei dem Gesetzgeber anzulasten. Ihm hätte bereits bei der Verabschiedung des Gesetzes klar sein müssen, dass das von Verfassungs wegen vorgegebene Ziel der Gleichmäßigkeit im Belastungserfolg prinzipiell verfehlt werden würde. Dem Gesetzgeber wäre seit dem Zinsurteil vom 27. Juni 1991 klar gewesen, welche Hürden Art. 3 Abs. 1 GG aufstelle. Zudem sei er bereits im Jahr 1994 durch die Arbeitsgruppe „*Steuerausfälle*“ des Landes Nordrhein-Westfalen auf die bestehende Problematik hingewiesen worden. Es hätte bereits genügend Zeit bestanden, das Steuerrecht in diesem Punkt nachzubessern. Ungeachtet dessen habe der Gesetzgeber sogar den Bankenerlass in die Abgabenordnung aufgenommen und damit das grundsätzliche Verbot, Kontrollmitteilungen anzufertigen, auf eine gesetzliche Ebene gehoben.

Ob auch bei der heutigen Durchführung des Besteuerungsverfahrens mit Hilfe eines Risikomanagementsystems ein strukturelles Vollzugsdefizit bestehe, könne nach Ansicht der Verbände nur festgestellt werden, wenn die Prüf- und Aussteuerungskriterien einer gerichtlichen Überprüfung zugänglich wären. Das in-camera-Verfahren sei hierfür allerdings keine taugliche Überprüfungsmöglichkeit. Es würde nur im Rahmen eines finanzgerichtlichen Prozesses auf Antrag des Klägers zur Anwendung kommen. Da ein Kläger jedoch, mangels Hinweises im Steuerbescheid, dass seine Steuererklärung vollständig automationsgestützt bearbeitet worden sei,

---

<sup>431</sup> BFH, Beschluss vom 28. Oktober 1997, VII B 40/97, BFH/NV 1998, 424, II. Nr. 2 Buchst. f; BFH, Urteil vom 18. Februar 1997, VIII R 33/95, BFHE 183, 45, B. III. Nr. 4 Buchst. a ee ddd.

<sup>432</sup> BVerfG, Urteil vom 22. Juni 1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121.

keine begründete (§ 65 Satz 1 FGO) und somit zulässige Klage erheben könne, würde es nie zu einer gerichtlichen Überprüfung kommen. Dies gelte auch für die fallgruppenbezogenen Weisungen zu Art und Umfang der Ermittlungen nach § 88 Abs. 3 AO-E und den Anweisungen der obersten Finanzbehörden, in welchen Fällen von einer Steuerfestsetzung abzusehen ist, § 156 Abs. 2 AO-E. Ein Steuerpflichtiger könne die Entscheidungserheblichkeit der Einzelheiten zum Risikomanagementsystem bzw. der Weisungen gegenüber dem Gericht nicht hinreichend glaubhaft machen, damit dieses ein in-camera-Verfahren einleiten könne.

Unabhängig von dieser Problematik wurde bezüglich des in-camera-Verfahrens kritisiert, dass die Finanzbehörden stets die Vorlage von Unterlagen gegenüber dem Gericht verweigern könnten, wenn die oberste Aufsichtsbehörde eine entsprechende Erklärung vorlege, dass es um die Einzelheiten zu dem Risikomanagementsystem oder die fallgruppenbezogenen Handlungsanweisungen gehe. Dem Geheimhaltungsinteresse werde der uneingeschränkte Vorzug gewährt. Die oberste Aufsichtsbehörde sei bei den drei neu in § 86 Abs. 2 FGO aufgenommenen Fallgruppen nicht verpflichtet, zumindest eine Abwägung zwischen den Geheimhaltungsinteressen der Finanzbehörde und dem Rechtsschutzinteresse des Steuerpflichtigen vorzunehmen.

Nach Ansicht des Neuen Verbandes für Lohnsteuerhilfe e.V. seien die gesetzlich geregelten Mindestanforderungen bezüglich des Risikomanagementsystems ausreichend. Der Bundesverband deutscher Volks- und Raiffeisenbanken e.V., die Bundessteuerberaterkammer und dem Bund der Lohnsteuerhilfevereine waren hingegen der Ansicht, dass die gesetzlich geregelten Mindestanforderungen nicht ausreichend seien, um das Informationsbedürfnis der Steuerpflichtigen zu erfüllen. Es bestünde Verständnis dafür, dass die genaue Höhe der Prüf- und Aufgriffsgrenzen geheim gehalten werden müsse, jedoch seien *zumindest die herangezogenen Kriterien* offen zu legen. Die Steuerpflichtigen müssten erfahren, welche Faktoren ihre persönliche Risikoeinschätzung beeinflussen, z.B. Abgabe- und Zahlungsverhalten, Inanspruchnahme eines steuerlichen Beraters, vorliegendes Kontrollmaterial, hohe Steuererstattungen oder -nachzahlungen in der Vergangenheit oder die Branchenzugehörigkeit bei Unternehmen.

Die massenhafte Erstellung von Kontrollmaterial, welches aber anschließend aufgrund von abstrakten Handlungsanweisungen nach § 156 Abs. 2 AO-E teilweise

nicht ausgewertet werde, verstoße gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Dieser Problematik könne dadurch Abhilfe verschafft werden, dass sich bereits bei der Erstellung von Kontrollmaterial auf diejenigen Fälle konzentriert werde, bei denen sich steuerrelevante Auswirkungen ergeben könnten. Die Aufgriffsgrenze für die Erstellung von Kontrollmaterial müsse praxisgerecht ausgestaltet werden. Als Negativbeispiel verwies der Bundesverband der deutschen Volks- und Raiffeisenbanken e.V. auf die Anzeigepflicht nach § 33 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG)<sup>433</sup> in Verbindung mit § 1 Abs. 4 Nr. 2 Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung (ErbStDV)<sup>434</sup>. Nach dieser ist ein Vermögensverwalter nicht zu einer Anzeige gegenüber dem für die Verwaltung der Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt verpflichtet, wenn der Wert des Vermögens des Erblassers im Zeitpunkt seines Todes 5.000 € nicht übersteigt. Dies sei gerade einmal 1 Prozent des Erbschaftsteuerfreibetrages unter Ehegatten (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).

Bezüglich der geplanten Korrekturvorschrift des § 173a AO-E waren sich alle Verbände einig, die in ihren Stellungnahmen auf diesen Punkt eingingen. Die Vorschrift müsse im Gleichlauf zu § 129 AO um die Fallgruppe der ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten ergänzt werden. Die Bundessteuerberaterkammer schlug in ihrer Stellungnahme alternativ vor, im § 129 Satz 1 AO die Worte „*beim Erlass des Verwaltungsaktes*“ zu streichen. Zumindest sollte aber die geplante Vorschrift des § 173a AO-E in den Allgemeinen Teil der Abgabenordnung verschoben werden, beispielsweise als § 129a AO, damit dieser auf alle vollständig automationsgestützten Verwaltungsakte und nicht nur auf vollständig automationsgestützte Steuerbescheide Anwendung findet. Lediglich der Deutsche Steuerberaterverband e.V. erachtete die Aufnahme der ähnlichen offenbaren Unrichtigkeit in den § 173a AO-E für nicht notwendig. Er begründete seine Auffassung mit dem seit der Veröffentlichung des Diskussionsentwurfs ergangenen Urteil des Bundesfinanzhofs vom

---

<sup>433</sup> Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bekanntmachung vom 27. Februar 1997, BGBl I 1997, Seite 378.

<sup>434</sup> Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung, Bekanntmachung vom 8. September 1998, BGBl I 1998, Seite 2658.

10. Februar 2015.<sup>435</sup> In diesem Fall entschied der Bundesfinanzhof, dass die versehentlich unterlassene Übernahme eines selbst berechneten Verlustvortrages aus den eigenen Aufzeichnungen in die Steuererklärung kein grobes Verschulden im Sinne des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO darstelle. Derartige Fehler könnten bereits über § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO korrigiert werden.

Bezüglich der Regelung des § 88 Abs. 6 AO-E wurde von mehreren Verbänden kritisiert, dass es der Wortlaut des Gesetzes nicht hergebe, wann *Anlass dazu bestehe, einen Fall personell zu bearbeiten*. Dass dies der Fall sein solle, wenn der Steuerpflichtige in seiner elektronischen Steuererklärung ein speziell hierfür vorgesehenes Textfeld befülle und in seinem Text ausdrücklich zu erkennen gäbe, dass er um Prüfung bittet, eine von der Verwaltung abweichende Auffassung vertritt oder einen Antrag auf eine Ermessensentscheidung stellt, ergebe sich lediglich aus der Gesetzesbegründung. Diese drei exemplarisch genannten Fallgruppen müssten im Gesetz selbst verankert werden.

Ein weiterer Punkt, welcher von mehreren Verbänden kritisiert wurde, war die Verwendung einer *Vielzahl von unbestimmten Rechtsbegriffen* im vorliegenden Entwurf zur Neufassung des § 88 AO. Dadurch seien der Finanzverwaltung im Rahmen der Gesetzesauslegung zu große Handlungsspielräume eröffnet, welche aufgrund der zudem geregelten Geheimhaltungspflicht nicht gerichtlich kontrollierbar wären. Dies sei ein Verstoß gegen den *Grundsatz der Gewaltenteilung*.

## **F. Reaktionen in der Literatur auf den Referentenentwurf**

Zum Diskussionsentwurf vom 30. Oktober 2014 äußerte sich kein Autor in einer einschlägigen Fachzeitschrift. Auch der am 26. August 2015 veröffentlichte Referentenentwurf stieß in der Literatur auf kein allzu großes Interesse. Einzig Seer äußerte sich in einem Beitrag in der Zeitschrift „Steuer und Wissenschaft“ zu dem Referentenentwurf.<sup>436</sup> Er sah den Entwurf für ein Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens nicht als fundamentale Reform der Abgabenordnung an. Vielmehr sei dieser Gesetzesentwurf der nächste Schritt auf dem Weg zur „Elektronifizierung“ des Besteuerungsverfahrens, nachdem der Gesetzgeber bereits im

---

<sup>435</sup> BFH, Urteil vom 10. Februar 2015, IX R 18/14, BStBl II 2017, 7.

<sup>436</sup> Seer, StuW 4/15, Seite 315 (316).

Jahr 2008 das Steuerbürokratieabbaugesetz verabschiedet hatte.<sup>437</sup> Mit diesem Gesetz schuf der Gesetzgeber die Grundlage für ein weitestgehend automatisiertes Besteuerungsverfahren.<sup>438</sup> Es wurde unter anderem die Verpflichtung geschaffen, Fragebögen zur steuerlichen Erfassung, Feststellungserklärungen, Körperschaftsteuererklärungen, Steuerbilanzen, Einnahmenüberschussrechnungen und für einen bestimmten Personenkreis auch Einkommensteuererklärungen elektronisch authentifiziert an das Finanzamt zu übermitteln. Zudem wurde der § 88 Abs. 3 AO a.F.<sup>439</sup> eingefügt, welcher es der Finanzverwaltung nach dem Erlass einer entsprechenden Rechtsverordnung zu den Anforderungen an Art und Umfang von Ermittlungen gestattet sollte, ein Veranlagungsverfahren vollständig automatisiert ablaufen zu lassen.

Positiv bewertete Seer, dass die Finanzverwaltung bereits frühzeitig transparent agierte und zunächst den Diskussionsentwurf und nun auch den Referentenentwurf veröffentlichte, damit die interessierte Öffentlichkeit sich am Gesetzgebungsverfahren mit eigenen Vorschlägen beteiligen könne.

Er setzte sich in seinem Beitrag ausführlich mit der geplanten Änderung des Untersuchungsgrundsatzes auseinander. Das Grundgesetz verpflichte den Gesetzgeber zu einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuerfestsetzung und Erhebung. Dies schließe aus, dass die Finanzverwaltung die in den Steuererklärungen enthaltenen Angaben ungesichert und ungeprüft in die Steuerbescheide übernehme. Dies habe bereits das Bundesverfassungsgericht in seinen Urteilen zum strukturellen Vollzugsdefizit entschieden.<sup>440</sup> Das Deklarationsprinzip müsse im Veranlagungsverfahren notwendigerweise durch das Verifikationsprinzip ergänzt werden. Bei dessen gesetzlicher Auslegung stellte er sich gegen die Auffassung der von ihm zitierten

---

<sup>437</sup> Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Besteuerungsverfahrens (Steuerbürokratieabbaugesetz), BGBl I 2008, Seite 2850.

<sup>438</sup> BT-Drs. 16/10940, Seite 9.

<sup>439</sup> Abgabenordnung in der Fassung vom 1. Oktober 2002, BGBl I 2002, Seite 3866, zuletzt geändert durch Art. 11 des Gesetzes zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Besteuerungsverfahrens (Steuerbürokratieabbaugesetz), BGBl I 2008, Seite 2850.

<sup>440</sup> BVerfG, Urteil vom 27. Juni 1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239; BVerfG, Urteil vom 9. März 2004, 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94.

Autoren, die aus dem Gesetz eine 100 % Doktrin ableiteten.<sup>441</sup> Diese waren der Auffassung, dass es das Gesetzmäßigkeitsprinzip gebiete, steuerrelevante Sachverhalte zu erforschen bis diese mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nachgewiesen seien bzw. zur vollen Überzeugung der jeweils zuständigen Beamten festgestellt werden müssten. Seer vertrat diesbezüglich eine gemäßigtere Auffassung. Da es sich bei der Steuerveranlagung um ein Massenverfahren handele, sei es wirklichkeitsfremd und realitätsblind, den Untersuchungsgrundsatz als derart absolut anzusehen. Der Untersuchungsgrundsatz sage nichts über das Beweismaß aus. Der Untersuchungsgrundsatz verneine lediglich eine Abhängigkeit der Finanzbehörde vom Sachvortrag der Parteien. Es müssten nicht sämtliche Angaben in allen Steuererklärungen personell und vollumfänglich überprüft werden. Zudem würde die uneingeschränkte Kontrolle aller Angaben ein Heer von Finanzbeamten voraussetzen, welche tief in den Kern des ehelichen und familiären Lebens eingreifen müssten, um sich von allen gemachten Angaben zu überzeugen. Dies wäre ein unverhältnismäßiger Eingriff in die Freiheitsrechte und damit verfassungswidrig. Es bestehe ein *verfassungsrechtliches Dreieck* zwischen *Gesetzmäßigkeit*, *Gleichmäßigkeit* und *freiheitsschonender Besteuerung*. Dem Gesetzgeber und auch der Finanzverwaltung komme ein Optimierungsauftrag zu, um alle drei Rechtsgüter höchstmöglich zu verwirklichen. Hierbei stehe diesen beiden Gewalten ein beachtlicher Gestaltungsspielraum zu, welcher nur eingeschränkt gerichtlich überprüfbar sei. Erst wenn die Erträglichkeitsgrenzen oder das Über- oder Untermaßverbot verletzt seien, läge eine Verfassungswidrigkeit vor. Man müsse die Finanzverwaltung auch als eine Treuhänderin der Allgemeinheit ansehen. Bereits im Jahr 1973 habe das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass für das Maß der Aufklärungsintensität auch auf das Verhältnis zwischen voraussichtlichem Arbeitsaufwand und steuerlichem Erfolg abgestellt werden könne.<sup>442</sup> Dieses Urteil rechtfertige jedoch kein wirtschaftliches Maximalprinzip, dass darauf ausgerichtet sei, mit den vorhandenen personellen und finanziellen Ressourcen ein maximal mögliches Steueraufkommen

---

<sup>441</sup> Wittmann, *StuW* 1987, Seite 35; Müller-Franken, *Maßvolles Verwalten*, Seite 279ff., 305ff.; Jansen, *Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht*, Seite 30; Schmidt, *Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht*, 1998, Seite 42ff; Ahrens, *Der Vollzug von Steuergesetzen durch den niederländischen Belastingdienst im Vergleich zur deutschen Finanzverwaltung*, Seite 91ff.

<sup>442</sup> BVerfG, Beschluss vom 20. Juni 1973, 1 BvL 9/71, BVerfGE 35, 283.

zu generieren. Auch wenn hinter der Erhebung von Steuern unstreitig der Fiskalzweck stehe, dürfe das quantitative steuerliche Ergebnis lediglich ein Reflex behördlicher Kontrolle sein. Deshalb verstoße auch die ausschließlich an den Größenklassen orientierte Auswahl von Betriebsprüfungsfällen gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Das finanzbehördliche Handeln müsse am Kontrollbedürfnis ausgerichtet werden, also der Komplexität der Steuererklärung. In diesem Zusammenhang sei jedoch nicht von der Hand zu weisen, dass es eine gewisse Korrelation zwischen der Fallkomplexität und der Höhe von Umsatz und Gewinn gebe.

Auch wenn bei der automatischen Steuerveranlagung, genau wie bei einer Steueranmeldung, diese bis zur Bescheiderstellung kein Bearbeiter zu Gesicht bekomme, müsse trotzdem eine Differenzierung zwischen beiden Verfahrensarten stattfinden. Bei einer Steuerveranlagung sei der Steuerpflichtige nur dazu verpflichtet, die Tatsachen zu liefern, nicht aber das Recht („*da mihi factum, dabo tibi ius*“). Bei einer Steueranmeldung hingegen müsse der Steuerpflichtige nicht nur die Tatsachen angeben, sondern diese selbst rechtlich würdigen, damit er anschließend seine Steuerschuld berechnen könne. Aus diesem Grund sei es zu begrüßen, dass die Steuerpflichtigen über das geplante Freitextfeld (gesamtfallbezogenes Ankreuzfeld) die Möglichkeit hätten ihren Fall von der vollautomatischen Bescheiderstellung auszusteuern, damit dieser dann personell geprüft werden könne.

Bezüglich der geplanten Korrekturvorschrift des § 173a AO-E war er, wie auch zahlreiche Verbände im Rahmen ihrer Stellungnahmen, der Ansicht, dass der § 173a AO-E um den Tatbestand der ähnlichen offenbaren Unrichtigkeit ergänzt werden müsse. Es lasse sich kein sachlicher Differenzierungsgrund für diese unterschiedliche Behandlung im Vergleich zum § 129 Satz 1 AO finden. Sowohl der § 129 AO als auch die Parallelvorschriften in den anderen Verfahrensgesetzen (§ 42 VwVfG, § 38 SGB X, § 118 VwGO, § 319 ZPO, § 107 Abs. 1 FGO und § 138 Satz 1 SGG) basierten auf dem allgemeinen Rechtsgedanken, dass Fehler in einem Verwaltungsakt zu korrigieren seien, wenn die nach außen erkennbare Willensäußerung erkennbar von dem innerlich gebildeten Willen abweiche. Dies schließe ein, dass auch unbeabsichtigte Übertragungsfehler des Steuerpflichtigen korrigierbar sein müssen.



Bezüglich der Geheimhaltung der Einzelheiten zu dem verwendeten Risikomanagementsystem und den Weisungen nach §§ 88 Abs. 3; 156 Abs. 2 AO-E kritisierte Seer diese als zu weitgehend. Die Finanzverwaltung müsse den Steuerpflichtigen und ihren Beratern mit offenem Visier begegnen und zumindest über die *Art der Risikoparameter* Auskunft erteilen. Idealerweise sollten Angehörige der steuerberatenden Berufe sogar exemplarisch in den Prozess eingebunden werden.

## **G. Gesetzesentwurf**

Am 18. Dezember 2015, also nur knapp vier Monate nach der Veröffentlichung des Referentenentwurfs, legte die Bundesregierung den überarbeiteten Entwurf für ein Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens dem Bundesrat vor.<sup>443</sup> Dieser Regierungsentwurf wurde nun vermehrt in der Literatur aufgegriffen.

Auf seiner 941. Sitzung am 29. Januar 2016 nahm der Bundesrat zu diesem Gesetzesentwurf Stellung und leitete den Regierungsentwurf zusammen mit der schriftlichen Stellungnahme an den Bundestag weiter.<sup>444</sup> In seiner Stellungnahme machte der Bundesrat keine Änderungsvorschläge bezüglich der geplanten Einführung des Risikomanagementsystems.<sup>445</sup>

Inhaltlich nahm die Bundesregierung, trotz der Vielzahl von Kritikpunkten der Wirtschaftsverbände, keine größeren Änderungen am Referentenentwurf vor. Es kam jedoch in mehreren Fällen zu einer systematischen Verschiebung geplanter gesetzlicher Regelungen an eine andere Stelle innerhalb der Abgabenordnung.

Die Absätze 1 bis 5 des § 88 AO-E blieben nahezu unverändert. Lediglich die sprachliche Gestaltung der Aufzählung in § 88 Nr. 5 Satz 3 Nr. 1 – 2 AO-E wurde verändert. Nunmehr sollte die Vorschrift folgenden Wortlaut erhalten:

*„<sup>3</sup>Das Risikomanagementsystem muss mindestens folgende Anforderungen erfüllen:*

- 1. die Gewährleistung, dass durch Zufallsauswahl eine hinreichende Anzahl von Fällen zur umfassenden Prüfung durch Amtsträger ausgewählt wird,*

---

<sup>443</sup> BR-Drs. 631/15.

<sup>444</sup> BR-Plpr. 941 vom 29. Januar 2016.

<sup>445</sup> BT-Drs. 18/7457, Seite 123.

*2. die Prüfung der als prüfungsbedürftig ausgesteuerten Sachverhalte durch Amtsträger, [...]“*

Welchen Zweck die Bundesregierung mit dieser sprachlichen Überarbeitung verfolgte, ergibt sich nicht aus der Gesetzesbegründung.

Der im Referentenentwurf enthaltene § 88 Abs. 6 AO-E, welcher es der Finanzverwaltung, in Konkretisierung des § 118a AO-E erlauben sollte, Steuerbescheide ausschließlich automationsgestützt zu erlassen, zu berichtigen, aufzuheben, zu ändern oder mit einer Nebenbestimmung zu versehen, wurde in den § 155 Abs. 4 AO-E verschoben. Ebenfalls in den § 155 Abs. 4 AO-E verschoben wurde der im Regierungsentwurf enthaltene § 118a Abs. 1 Satz 2 AO-E. Dieser sollte die gesetzgeberische Fiktion beinhalten, dass die Willensbildung bei ausschließlich automationsgestützten Verwaltungsakten in dem Zeitpunkt als abgeschlossen gilt, in dem die maschinelle Verarbeitung abgeschlossen ist. Der § 155 Abs. 4 AO-E sollte nunmehr wie folgt gefasst werden:

*„(4) <sup>1</sup>Die Finanzbehörden können Steuerfestsetzungen sowie Anrechnungen von Steuerabzugsbeträgen und Vorauszahlungen auf der Grundlage der ihnen vorliegenden Informationen und der Angaben des Steuerpflichtigen ausschließlich automationsgestützt vornehmen, berichtigen, zurücknehmen, widerrufen, aufheben oder ändern, soweit kein Anlass dazu besteht, den Einzelfall durch Amtsträger zu bearbeiten. <sup>2</sup>Das gilt auch*

- 1. für den Erlass, die Berichtigung, die Rücknahme, den Widerruf, die Aufhebung und die Änderung von mit den Steuerfestsetzungen sowie Anrechnungen von Steuerabzugsbeträgen und Vorauszahlungen verbundenen Verwaltungsakten sowie,*
- 2. wenn die Steuerfestsetzungen sowie Anrechnungen von Steuerabzugsbeträgen und Vorauszahlungen mit Nebenbestimmungen nach § 120 versehen oder verbunden werden, soweit dies durch eine Verwaltungsanweisung des Bundesministeriums der Finanzen oder der obersten Landesfinanzbehörden allgemein angeordnet ist.*

*<sup>3</sup>Bei vollständig automationsgestütztem Erlass eines Verwaltungsakts gilt die Willensbildung über seinen Erlass und über seine Bekanntgabe im Zeitpunkt des Abschlusses der maschinellen Verarbeitung als abgeschlossen.“*

In der Gesetzesbegründung zur Neufassung des Untersuchungsgrundsatzes in § 88 AO-E äußerte sich der Gesetzgeber ausführlich und unter Einbezug mehrerer Gerichtsentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesfinanzhofs zum Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.<sup>446</sup> Der vorangegangene Referentenentwurf nannte in seiner Begründung lediglich den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts<sup>447</sup> vom 20. Juni 1973 und den Beschluss des Bundesfinanzhofs<sup>448</sup> vom 5. März 2007.<sup>449</sup>

Dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 20. Juni 1973 lag folgendes Problem zu Grunde: Nach dem früher geltenden Verfahrensrecht war das Rechtsbehelfsverfahren für den Steuerpflichtigen kostenpflichtig, wenn der Einspruch keinen Erfolg hatte. Sofern der Steuerpflichtige aber im Einspruchsverfahren obsiegen sollte, stand ihm kein Anspruch auf die Erstattung von Aufwendungen zu, die ihm zum Beispiel durch die Inanspruchnahme eines Steuerberaters oder Rechtsanwalts entstanden sind. Wenn ein Steuerpflichtiger aber im Einspruchsverfahren unterlegen war und anschließend im Klageverfahren obsiegte, stand ihm ein Anspruch auf Kostenerstattung, auch für das Einspruchsverfahren, zu, wenn die Hinzuziehung nach Ansicht des Gerichts notwendig erschien, § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO 1965. Das Bundesverfassungsgericht sah keinen Verstoß gegen den Allgemeinen Gleichheitssatz bezüglich eines Steuerpflichtigen der schon im Einspruchsverfahren obsiegte und einem Steuerpflichtigen der erst im Klageverfahren obsiegte. Das Bundesverfassungsgericht folgte in diesem Fall der Argumentation der Finanzverwaltung, dass die Ungleichbehandlung dadurch gerechtfertigt sei, dass die Finanzbehörden vor unbedacht eingelegten Rechtsbehelfen geschützt werden müssen. Trotz des Legalitätsprinzips dürften im Rahmen des Steuerveranlagungsverfahrens als Massen-

---

<sup>446</sup> BT-Drs. 18/7457, Seite 67ff.

<sup>447</sup> BVerfG, Beschluss vom 20. Juni 1973, 1 BvL 9/71, BVerfGE 35, 283.

<sup>448</sup> BFH, Beschluss vom 5. März 2007, IX B 29/06, BFH/NV 2007, 1174.

<sup>449</sup> *Bundesministerium der Finanzen*, Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle, Seite 74.

verfahren auch *Zweckmäßigkeitserwägungen* berücksichtigt werden. Die Aufklärungspflicht der Finanzbehörden sei durch die Zumutbarkeit begrenzt. Bei den Anforderungen an die Aufklärungspflicht der Finanzbehörden dürfe auch das *Verhältnis zwischen voraussichtlichem Arbeitsaufwand und steuerlichem Erfolg* berücksichtigt werden.

Auch der Bundesfinanzhof führte in seinem Beschluss im Jahr 2007 aus, dass Finanzämter nicht zwingend dazu gehalten seien, jeden Sachverhalt aufzuklären. Sie bestimmten selbst, unter Berücksichtigung der begrenzten personellen Mittel und des angestrebten Erfolges, welchen Aufklärungsaufwand sie einem Fall beimessen wollten.

Die Bundesregierung zog nun zusätzlich die Urteile des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014<sup>450</sup>, vom 24. März 2015<sup>451</sup> und vom 9. März 2004<sup>452</sup> sowie das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22. Oktober 2014<sup>453</sup> heran. Aus den beiden erstgenannten Urteilen des Bundesverfassungsgerichts ergebe sich, dass Steuerpflichtige durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden müssen. Nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 9. März 2004 führe es zur Verfassungswidrigkeit eines materiellen Steuergesetzes, wenn das Erhebungsverfahren rechtlich derart gestaltet sei, dass die Gleichheit im Belastungserfolg prinzipiell verfehlt werde. Die materiellen Steuergesetze und die dazugehörigen verfahrensrechtlichen Vorschriften müssten zusammenwirken und dürften nicht strukturell gegenläufig ausgestaltet sein. Vollzugsmängel, wie sie immer wieder vorkommen könnten, sollten noch nicht zu einer Verfassungswidrigkeit der materiellen Steuernorm führen. Es komme darauf an, ob ein normatives Defizit bestehe. Der Gesetzgeber sei zur Vermeidung eines verfassungswidrigen materiellen Steuergesetzes dazu verpflichtet, dieses in ein normatives Umfeld einzubetten, das die tatsächliche Lastengleichheit der Steuerpflichtigen gewährleiste. Dies könne geschehen durch das Instrument des Quellensteuerabzuges oder der Ergänzung des Deklarationsprinzips durch das Verifikationsprinzip. Dieses verlange aber keine Kontrolle in jedem Einzelfall. Es müsse der allgemeine Grundsatz beachtet

---

<sup>450</sup> BVerfG, Urteil vom 17. Dezember 2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136.

<sup>451</sup> BVerfG, Urteil vom 24. März 2015, 1 BvR 2880/11, BVerfGE 139, 1.

<sup>452</sup> BVerfG, Urteil vom 9. März 2004, 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94.

<sup>453</sup> BFH, Urteil vom 22. Oktober 2014, X R 18/14, BStBl II 2015, 371.

werden, nachdem einer Steuererklärung hinsichtlich Vollständigkeit und Richtigkeit grundsätzlich Glauben zu schenken sei. Lediglich wenn greifbare Anhaltspunkte vorhanden seien, an der Vollständigkeit und Richtigkeit zu zweifeln, müsse eine nähere Kontrolle erfolgen. Dies gebiete auch der Grundsatz der Beschränkung der Sachverhaltsermittlung. Dieser entfalte eine wichtige Schutz- und Sicherungsfunktion zugunsten der Steuerpflichtigen. Zudem müsse die realitätsgerechte Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens als Massenverfahren beachtet werden. Dies bedinge eine sachgerechte Konzentration behördlicher Ermittlungsmaßnahmen. Der Grundsatz, materiell zutreffende Entscheidungen zu erlassen, genieße zwar Verfassungsrang, aber das tue der Grundsatz der effizienten Verwaltung ebenfalls. Unzulängliche Erklärungen müssten mit einem angemessenen Entdeckungsrisiko verbunden sein. Dies sei durch die im Risikomanagementsystem verankerte Zufallsauswahl der Fall. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sei demnach auch zukünftig gewahrt.

Erstmalig enthalten war im Regierungsentwurf der § 150 Abs. 7 AO-E.

*„(7) <sup>1</sup>Können Steuererklärungen, die nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abgegeben oder nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermittelt werden, nach § 155 Absatz 4 Satz 1 zu einer ausschließlich automationsgestützten Steuerfestsetzung führen, ist es dem Steuerpflichtigen zu ermöglichen, Angaben, die nach seiner Auffassung Anlass für eine Bearbeitung durch Amtsträger sind, in einem dafür vorgesehenen Abschnitt oder Datenfeld der Steuererklärung zu machen.“*

Diese Vorschrift sollte den § 155 Abs. 4 AO-E ergänzen und es den Steuerpflichtigen ermöglichen, in einem entsprechend gekennzeichneten Datenfeld individuelle, maschinell nicht verarbeitbare Daten zu machen.<sup>454</sup> Ein Eintrag in einem solchen Datenfeld im Sinne des § 155 Abs. 4 Satz 1 2. Halbsatz AO-E sollte stets ein Anlass sein, die Steuererklärung personell zu bearbeiten. Wenn der Steuerpflichtige in einem solchen „qualifizierten Textfeld“ keine Eintragung mache, solle er darüber informiert werden, dass seine Steuererklärung vollständig automationsgestützt bearbeitet werden könne. Das „qualifizierte Textfeld“ ist damit eine Überarbeitung

---

<sup>454</sup> BT Drs. 18/7457, Seite 79, 82f.

des bereits im Diskussionsentwurf enthaltenen Ankreuzfeldes, vgl. *Kapitel III.B Diskussionsentwurf, Seite 149*.

## **H. Reaktionen in der Literatur auf den Gesetzesentwurf**

Der Regierungsentwurf fand in der Literatur deutlich mehr Beachtung als der vorangegangene Referentenentwurf. Die meisten Literaturbeiträge beschränkten sich jedoch ausschließlich auf eine Zusammenfassung des Inhalts des Regierungsentwurfs und setzten sich mit diesem kaum inhaltlich auseinander.<sup>455</sup> Lediglich Baldauf<sup>456</sup>, Trossen<sup>457</sup> und Braun Binder<sup>458</sup> veröffentlichten Beiträge, in denen sie sich kritisch mit den geplanten Neuregelungen auseinandersetzten.

In ihren Beiträgen hoben alle drei Autoren zunächst positiv hervor, dass der Gesetzgebungsprozess bislang eine bemerkenswerte Transparenz aufweise und sowohl Berufsverbände als auch die Wissenschaft frühzeitig in den Reformprozess einbezogen wurden. Auch der Umstand, dass man auf die zum Diskussionsentwurf vorgetragene Kritik reagiert habe und vollständig automationsgestützte Steuerbescheide bezüglich der Bestandskraft und den Änderungsmöglichkeiten keine anderen Rechtsfolgen mehr nach sich ziehen sollten als personell bearbeitete Steuererklärungen, wurde positiv aufgenommen.

Die Tatsache, dass eine moderne Steuerverwaltung nicht ohne ein vollelektronisches Veranlagungsverfahren auskommen kann, wurde nicht kritisiert; besonders im Hinblick auf den mittlerweile zehn Jahre alten Bericht des Bundesrechnungshofs.<sup>459</sup> Kritik erfuhr jedoch die konkrete Ausgestaltung der neu eingefügten und der geänderten Normen.

---

<sup>455</sup> *Schwenker*, DB 2016, 375; *Fischer*, jurisPR-SteuerR 32/2016; v. *Wedelstädt*, AO-StB 2016, 196; *Roth*, SteuK 2016, 78; *Intemann*, NZA 2016, 932; *Kurczinski*, DStR-KR 2016, 17; o.V., DStR-KR 2016, 4.

<sup>456</sup> *Baldauf*, DStR 2016, 833.

<sup>457</sup> *Trossen*, FR 2015, 1021.

<sup>458</sup> *Braun Binder*, Jusletter-IT vom 25. Mai 2016.

<sup>459</sup> *Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Bericht des Bundesrechnungshofs vom 1. August 2006.

Begrüßt wurde zudem, dass der bereits früher geltend gemachten Forderung, die Verwendung des Risikomanagementsystems auf eine rechtliche Grundlage zu stellen, endlich nachgegeben würde.<sup>460</sup> Die geplante Regelung sei jedoch nicht ausreichend, da sie im Hinblick auf die enumerativ aufgezählten Mindestanforderungen zu unpräzise formuliert sei. Es sei nicht klar, wie viele Fälle zukünftig im Rahmen der Zufallsauswahl ausgesteuert werden sollten.

Zudem könne es zu einem Eingriff in die grundrechtlich geschützte Berufsfreiheit der Steuerberater kommen (Art. 12 Abs. 1 GG). Angesichts der Datenmenge, über welche die Finanzverwaltung verfüge, könne für jeden Steuerberater ein eigenes Risikoprofil erstellt werden. So könne sich die Inanspruchnahme eines Steuerberaters bei einem Steuerpflichtigen positiv auf seine Risikobewertung auswirken und bei einem anderen Steuerpflichtigen mit einem anderen Berater negativ. Hinzu käme, dass das steuerliche Risikoprofil, welches die Finanzverwaltung über einen jeden Steuerberater anfertigen könnte, maßgeblich von der steuerlichen Zuverlässigkeit und Kooperationsbereitschaft seiner bisherigen Mandanten abhängen.

Kritik erfuhr der Gesetzesentwurf der Bundesregierung auch im Hinblick auf die Kontrollmöglichkeiten der Legislative. Die Möglichkeit, ein in-camera-Verfahren abzuhalten, sei im Hinblick auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 27. Oktober 1999 nicht zu beanstanden.<sup>461</sup> Jedoch sei fraglich, ob ein solches überhaupt jemals zur Anwendung käme. Zur Verdeutlichung führte Trossen folgendes Beispiel an:

Ein Steuerpflichtiger erklärt Werbungskosten in Höhe von mehr als 1.000 € bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Aus diesem Grund schlägt der Risikofilter bei diesem Steuerpflichtigen an und steuert den Fall insoweit zur personellen Prüfung aus.

Wenn nun der Bearbeiter Kürzungen an den geltend gemachten Werbungskosten vornimmt und es deswegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren zu einem Klageverfahren vor dem Finanzgericht kommt, entscheidet das Finanzgericht, ob die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Werbungskostenabzug (§ 9 EStG) vorliegen. Ob und warum der Risikofilter

---

<sup>460</sup> Trossen, FR 2015, 1021.

<sup>461</sup> BVerfG, Beschluss vom 27. Oktober 1999, 1 BvR 385/90, BVerfGE 101, 106.

diesen Fall zur personellen Prüfung ausgerechnet hat, ist nicht entscheidungserheblich, zumal der Steuerpflichtige hiervon keine Kenntnis besitzt.

Das in-camera-Verfahren kann demnach lediglich zur Anwendung kommen, wenn sich der Steuerpflichtige in seiner Klage explizit auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Art. 3 Abs. 1 GG) beruft und rügt, dass Steuerpflichtige mit Werbungskosten von nicht mehr als 1.000 € nicht geprüft würden. Da der Steuerpflichtige selbst diese Grenze aber nicht kennt und aufgrund der Geheimhaltung der Aufgriffsgrenzen nicht in Erfahrung bringen kann, kann er eine Klage vor dem Finanzgericht nicht begründen, § 65 Abs. 1 Satz 3 FGO. Dies sei jedoch eine Zulässigkeitsvoraussetzung, damit überhaupt ein Klageverfahren durchgeführt werden könne. Ohne ein Klageverfahren vor dem Finanzgericht kommt es auch nie zu einem in-camera-Verfahren vor dem Bundesfinanzhof.

Vor diesem Hintergrund wurde gefordert, die Parameter für die Aussteuerung der Risikofälle zumindest in *Grundzügen* zu veröffentlichen.

Auch die erstmals im Regierungsentwurf enthaltenen Vorschriften §§ 155 Abs. 4; 150 Abs. 7 AO-E stießen auf Kritik hinsichtlich der konkreten Formulierung des Gesetzestextes. Nach diesem könnten Steuerfestsetzungen sowie Anrechnungen von Steuerabzugsbeträgen und Vorauszahlungen auf der Grundlage der den Finanzbehörden vorliegenden Informationen und Angaben ausschließlich automationsgestützt vorgenommen, berichtigt, zurückgenommen, widerrufen, aufgehoben oder geändert werden, soweit kein Anlass dazu bestehe, den Einzelfall durch einen Amtsträger zu bearbeiten. Dass dies beispielsweise der Fall sein soll, wenn der Steuerpflichtige Eintragungen in dem geplanten qualifizierten Textfeld der Steuererklärung macht, ergebe sich lediglich aus der Gesetzesbegründung.<sup>462</sup> Diese Passage der Gesetzesbegründung müsse im Gesetzestext selbst verankert werden, ansonsten sei der Gesetzestext zu unkonkret. Im Übrigen werde diese Regelung aber begrüßt, da sie dazu diene, den Anspruch des Steuerpflichtigen auf rechtliches Gehör und auf Verfahrensteilhabe, als Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips, im vollstän-

---

<sup>462</sup> BR-Drs. 631/15, Seite 100; BT-Drs. 18/7457, Seite 83.



dig automatisierten Besteuerungsverfahren umzusetzen. Ein Steuerpflichtiger erhalte dadurch quasi ein Antragsrecht auf personelle Bearbeitung und könnte im Rahmen dessen Argumente vorbringen, die maschinell nicht verarbeitbar wären.

Bezüglich der neuen Korrekturvorschrift des § 173a AO-E wurde kritisiert, dass diese sich nicht auch auf den Tatbestand der ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten erstrecke. Im Hinblick auf die Gleichbehandlung von vollständig automationsgestützten und personell bearbeiteten Steuererklärungen wurde gefordert, diese Normen aneinander anzupassen.

## **I. Gesetzgebungsprozess**

Der Gesetzesentwurf wurde am 3. Februar 2016 in den Bundestag eingebracht und es erfolgte auf der 159. Sitzung der 18. Legislaturperiode am 26. Februar 2016 die erste Lesung.<sup>463</sup> Der erste Redner war der Parlamentarische Staatssekretär beim Bundesministerium der Finanzen Michael Meister. Wie schon zuvor in seiner Rede im Bundesrat erläuterte er den Anlass und das Ziel des Gesetzgebungsvorhabens. Das Besteuerungsverfahren müsse einfacher, schneller und effizienter gestaltet werden. Die dafür notwendigen technischen Prozesse müssten auf ein sicheres rechtsstaatliches Fundament gestellt werden. Dies solle mit diesem Gesetzgebungspaket geschehen. Um wieder von Massen- und Mengenaktivitäten zu einer qualitätsorientierten Steuerverwaltung zu kommen, solle ein Risikomanagementsystem implementiert werden. Er stellte den Sachverhalt so dar, als wenn die Praxis auf ein Gesetz warte, damit die heutigen technischen Möglichkeiten endlich Anwendung finden können. Dass Risikomanagementsysteme bereits seit mehr als einem Jahrzehnt ohne eine gesetzliche Grundlage in der Praxis zur Anwendung kommen, verschwieg er. Er betonte, dass im vorbereitenden Verfahren bereits ein sehr intensiver Dialog mit Steuerberatern, Wirtschaftsverbänden und auch Vertretern der Bundesländer stattgefunden habe. Letztere würden hinter dem Gesetzgebungsentwurf stehen und diesen mittragen, ebenso wie die ebenfalls in den bisherigen Gesetzgebungsprozess eingebundenen Finanzrichter.

Der zweite Redner von Seiten der Regierungsfractionen, Frank Junge von der SPD, pflichtete Herrn Meister in vielen Punkten bei. In Bezug auf die Rechtsstaatlichkeit

---

<sup>463</sup> BT-Drs. 18/7457; BT-Plpr. 18/159 vom 26. Februar 2016.

des Gesetzesentwurfs sah er noch Handlungsbedarf bei der Fassung des Untersuchungsgrundsatzes. Nach der vorliegenden Entwurfsfassung solle die Finanzbehörde zukünftig ihr Handeln an Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten ausrichten können. Dies sei grundsätzlich nicht zu beanstanden. Jedoch müsse im Gesetz selbst definiert werden, was unter diesen Begriffen zu verstehen sei und wo die Grenze der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit liege. Margaret Horb von der CDU/CSU-Fraktion ging in ihrem Redebeitrag nicht auf die vorgebrachten Rechtsstaatlichkeitsbedenken ein. Der letzte Redner der Regierungsfraktion war der finanzpolitische Sprecher der SPD-Fraktion, Lothar Binding, Diplom-Mathematiker, und vor seiner politischen Karriere wissenschaftlicher Mitarbeiter im Rechenzentrum der Universität Heidelberg.<sup>464</sup> Er pries die geplanten gesetzlichen Änderungen als überwiegend positiv an, machte jedoch auch eine bemerkenswerte Aussage zu dem Risikomanagementsystem:

„Wir wissen auch noch nicht genau, wie das mit dem Risikomanagement funktionieren soll und was man eigentlich weglassen soll. Sollen wir zum Beispiel die Steuererklärungen von Leuten mit hohem Einkommen nicht mehr prüfen, weil diese Leute sowieso ehrlich sind? Oder sollen wir viele Steuererklärungen von Leuten mit kleinem Einkommen nicht mehr prüfen, weil es sowieso unerheblich ist? Wir müssen noch ein bisschen über das Risikomanagement nachdenken.“<sup>465</sup>

Aus dieser Passage, aber auch aus anderen Teilen der Rede kann man ersehen, dass sich selbst die Experten im Bundestag anscheinend nicht intensiv mit dem Risikomanagementsystem befasst haben. Für einen studierten Mathematiker mit Berufserfahrung in einem Rechenzentrum hätte es durchaus möglich sein sollen, nachzuvollziehen wie ein Risikomanagementsystem funktioniert. Zudem hätte er, wenn er sich intensiver mit der Problematik der Digitalisierung der Steuerverwaltung beschäftigt hätte, selbst aus den wenigen öffentlich zugänglichen Quellen ohne weiteres herausfinden können, wie die bislang eingesetzten Risikomanagementsysteme funktionierten.

Die beiden Vertreter der Oppositionsfraktionen, Richard Pitterle von der Fraktion Die Linke und Lisa Paus von der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen kritisierten den

---

<sup>464</sup> Binding, Über mich, Internetquelle.

<sup>465</sup> BT Plpr. 18/159 vom 26. Februar 2016, Seite 15720.

Gesetzesentwurf scharf. Bevor die Bundesregierung in einen erneuten Aktionismus verfallt, solle sie sich lieber darum kümmern, dass die technischen Möglichkeiten endlich funktionieren, welche bereits mit dem Steuerbürokratieabbaugesetz eingeführt wurden. Selbst heute, knapp acht Jahre danach, sei es immer noch nicht möglich, eBilanzen einzureichen. Dies sei blamabel. Auch die ELStAM-Datenbank, zur Speicherung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale wies im letzten Jahr mehrere Softwarefehler auf, die dazu führten, dass zehntausende Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer in eine falsche Lohnsteuerklasse eingeordnet wurden. Positiv zu bewerten sei lediglich, dass sich die Länder zwischenzeitlich auf eine einheitliche Software geeinigt hätten. Paus befürwortete eine stärkere Ergebnisorientierung in der Steuerverwaltung. Dies bedinge jedoch gleichzeitig eine stärkere Ergebniskontrolle. Ansonsten sei Willkür Tür und Tor geöffnet. Der Gesetzgeber selbst müsse definieren, was unter dem Begriff Wirtschaftlichkeit verstanden werden solle. Insoweit sei der Gesetzesentwurf zwingend zu überarbeiten. Der bloße Verweis im Gesetzesentwurf auf die Urteile des Bundesverfassungsgerichts reiche nicht aus. Sie teile die Kritik des Bundesrechnungshofes und des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V. Auch bezüglich der Geheimhaltung der Algorithmen der Risikomanagementsysteme übe Paus Kritik. Es sei nicht erkennbar, ob diese überhaupt überprüfbar seien und wenn ja, von wem. Es könne nicht angehen, dass die Finanzverwaltung zu einer vollständigen „Blackbox“ mutiere. Es müsse über die bereits im Referentenentwurf geregelte *finanzgerichtliche* Kontrolle hinaus auch über eine *parlamentarische* Kontrolle nachgedacht werden. An dieser Stelle verwies die Rednerin auf die Zielvereinbarungen zwischen Bund und Ländern in der Finanzverwaltung zur Gewährleistung eines gleichmäßigen Steuervollzuges. Diese seien den Parlamentariern ebenfalls nicht zugänglich. Das Ergebnis sei, dass es zu einem erheblichen auseinanderfallen der Prüfungsquoten komme. Während beispielsweise in Sachsen 38,7 Prozent der Einkommensmillionäre geprüft würden, seien es in Hamburg gerade einmal 5 Prozent. Bezogen auf die Wirtschaftsleistung kämen in Berlin auf 1 Milliarde Bruttoinlandsprodukt doppelt so viele Betriebsprüfer wie in Bayern. Da der Gesetzesentwurf aber auf Ebene der Exekutive entstanden sei, sei es nicht verwunderlich, dass diese ihre eigene Kontrolle nicht bereits mitgedacht habe.

Nach der 1. Lesung beschloss der Bundestag den Gesetzesentwurf an den Finanzausschuss als federführenden Ausschuss zu überweisen. Berichterstatter wurden die

Redner Margaret Horb, Frank Junge und Lisa Paus. Vorsitzende des Finanzausschusses war zu diesem Zeitpunkt Ingrid Arndt-Brauer von der SPD-Fraktion. Dem Finanzausschuss standen der Innenausschuss, der Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz, der Haushaltsausschuss, der Ausschuss für Ernährung und Landwirtschaft und der Ausschuss für Arbeit und Soziales beratend zur Seite. Diese schlossen sich alle der Annahme des Gesetzentwurfes in seiner geänderten Fassung an. Der Finanzausschuss beriet insgesamt vier Mal über den vorliegenden Gesetzesentwurf, nämlich in der 73. Sitzung am 16. März 2016, der 75. Sitzung am 13. April 2016, der 77. Sitzung am 27. April 2016 und der 79. Sitzung am 11. Mai 2016.

In seiner 75. Sitzung am 13. April 2016 führte der Finanzausschuss eine öffentliche Anhörung zu dem Gesetzesentwurf durch. Es wurde Einzelsachverständigen und diversen Verbänden und Institutionen die Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben. Namentlich waren dies Jürgen Brandt in seiner Eigenschaft als Richter am Bundesfinanzhof und Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages, Susanne Stiewe aus dem Hessischen Ministerium der Finanzen, Andrea Voßhoff als Bundesbeauftragte für Datenschutz und die Informationsfreiheit und Vertreter des Bundes der Steuerzahler Deutschland e.V., des Bundes Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter, des Bundesrechnungshofs, der Bundessteuerberaterkammer, des Bundesverbandes der Lohnsteuerhilfvereine e.V., des Chaos Computer Clubs e.V., der DATEV eG Nürnberg, der Deutsche Steuer-Gewerkschaft, des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V., des Gesamtverbandes der Deutschen Versicherungswirtschaft e.V., des Neuen Verbandes der Lohnsteuerhilfvereine e.V. und der ver.di – Vereinte Dienstleistungsgewerkschaft.

In seiner Stellungnahme setzte sich Brandt mit den verfassungsrechtlichen Fragen auseinander, die sich aus dem vorliegenden Gesetzesentwurf der Bundesregierung ergaben.<sup>466</sup> Der Untersuchungsgrundsatz sei ein tragendes Strukturprinzip, welches sich aus dem Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung ableite (Art. 20 Abs. 3 GG) und nicht nur im finanzgerichtlichen Verfahren, sondern auch im allgemeinen Verwaltungsrecht und Sozialverwaltungsrecht zur Anwendung

---

<sup>466</sup> Brandt, Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages, Internetquelle.

komme. Er diene dem öffentlichen Interesse an einer sachlich richtigen Entscheidung. Jede gesetzliche Beschränkung des Untersuchungsgrundsatzes, die nicht auf den Einzelfall gerichtet sei, sei nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts mit dem Grundgesetz unvereinbar. Um die Mehrheit der eingereichten Steuererklärungen computergestützt zu bearbeiten, sei es nicht erforderlich, den Untersuchungsgrundsatz einzuschränken. Bereits in den 50er Jahren habe der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Finanzbehörden grundsätzlich auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärungen vertrauen könnten.<sup>467</sup> Sie müssten nicht jede Steuererklärung argwöhnisch bis aufs Letzte prüfen. Die Finanzbehörden seien nur zu einer weiteren Erforschung des Sachverhalts verpflichtet, wenn sich Zweifel an der Richtigkeit und Vollständigkeit aufdrängten. Aufgrund dessen seien Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Neufassung des § 88 AO im Hinblick auf die ausdrückliche Berücksichtigung der Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit angebracht. Zudem sei nicht nachzuvollziehen, weshalb diese im Rahmen des § 88 Abs. 3 AO-E nur berücksichtigt werden *könnten*, während sie im Rahmen des § 88 Abs. 5 AO-E Berücksichtigung finden *sollten*.

Die Grundsätze der Gleichmäßigkeit und der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung geböten es, dass sich die Finanzbehörde bei der materiellen Wahrheitserforschung lediglich an dem jeweiligen Kontrollbedürfnis auszurichten habe. Die Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsaspekten sei lediglich nachgeordnet. Es gebe keinen Erfahrungssatz dergestalt, dass Steuererklärungen richtiger wären, je geringer die Einkünfte seien. Zudem bestünden rechtsstaatliche Bedenken dahingehend, dass der unbestimmte Rechtsbegriff der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung nicht zumindest in der Gesetzesbegründung näher definiert sei, denn aus den zuvor genannten Gründen könnten Art und Umfang der Ermittlungen nicht am Verhältnis von voraussichtlichem Arbeitsaufwand und steuerlichem Erfolg, also dem fiskalischen Mehrergebnis, ausgerichtet werden.

Bezüglich der Kriterien des Risikomanagementsystems wiederholte Brandt das Vorbringen seiner Berufskollegen auf dem Finanzgerichtstag 2016, auf welchem der Gesetzesentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens ebenfalls

---

<sup>467</sup> BFH, Urteil vom 5. Dezember 1958, VI 296/57, BStBl II 1959, 86; BFH, Urteil vom 28. Januar 1960, IV 226/58 S, BStBl III 1960, 291.

problematisiert wurde. Kritisch gesehen wurde dort insbesondere die Tatsache, dass die Einteilung eines Steuerfalls in eine bestimmte Risikoklasse nicht nur nach objektiven, sondern auch nach subjektiven Maßstäben erfolgen solle. Angesichts der Datenmenge, über welche die Finanzverwaltung verfüge, könne für jeden Steuerberater ein eigenes Risikoprofil erstellt werden. So könnte sich die Inanspruchnahme eines Steuerberaters bei einem Steuerpflichtigen positiv auf seine Risikobewertung auswirken und bei einem anderen Steuerpflichtigen mit einem anderen Berater negativ. Dies würde in unzulässiger Weise in die grundrechtlich geschützte Berufsfreiheit der Beraterschaft eingreifen. Vor diesem Hintergrund sollten die Parameter für die Aussteuerung der Risikofälle zumindest in Grundzügen veröffentlicht werden. Entsprechendes gelte auch für das Kriterium der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung und dessen Abgrenzung zu den Prinzipien der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, da der Gesetzgeber die ihm zustehende Entscheidungshoheit in weitreichendem Umfang auf die Finanzverwaltung übertragen wolle. Dadurch werde sichergestellt, dass die Finanzverwaltung nicht der Versuchung erliegen könne Risikofilter, gröber einzustellen, wenn nicht genügend Personal zur Bearbeitung aller Steuerfälle vorhanden sei.

Die geplante Änderung des § 155 Abs. 4 Satz 3 AO-E begrüßte Brandt. Er war der Ansicht, dass es den tatsächlichen Umständen besser Rechnung trage, wenn der Zeitpunkt der abschließenden Willensbildung auf den Zeitpunkt des Abschlusses der maschinellen Verarbeitung fingiert werde. Bisher sei der Zeitpunkt der abschließenden Willensbildung bei vollständig elektronisch erlassenen Verwaltungsakten lediglich bei der Kfz-Steuer-Festsetzung von Bedeutung gewesen. Dort entschied der Bundesfinanzhof in einem Fall, dass es für den Zeitpunkt der abschließenden Willensbildung auf die Einrichtung des Programmes durch den Softwareentwickler ankäme. Die neue gesetzliche Regelung würde zu einem höheren Maße an Rechtssicherheit führen, da der Zeitpunkt der Programmfreigabe für einen Steuerpflichtigen nicht erkennbar sei.

Bezüglich der Einführung der neuen Korrekturvorschrift des § 173a AO-E kritisierte Brandt, wie zuvor bereits nahezu alle Verbände im Rahmen der Verbändeanhörung zum Referentenentwurf, dass kein Gleichlauf mit der Korrekturvorschrift des § 129 Satz 1 AO bestehe. Ähnliche offenbare Unrichtigkeiten müssten ebenfalls über § 173a AO-E korrigierbar sein.

Am 11. Mai 2016 legte der Finanzausschuss seinen Abschlussbericht vor.<sup>468</sup> Trotz der Kritikpunkte, die sowohl zum Diskussionsentwurf als auch zum Referenten- und zum Regierungsentwurf geäußert wurden und auch in der Anhörung im Finanzausschuss zur Sprache kamen, nahm der Finanzausschuss an den gesetzlichen Vorschriften, die in engem Zusammenhang mit der Einführung des Risikomanagementsystems stehen, nur in wenigen Punkten eine Änderung vor.

Es erfolgte eine Änderung des § 88 Abs. 3 Satz 4 AO-E. Nach der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses sollte die geänderte Fassung deutlicher hervorheben, dass die Weisungen zu Art und Umfang der Ermittlung bei bestimmten oder bestimmbaren Fallgruppen stets des Einverständnisses des Bundesministeriums der Finanzen bedürfen.

*„[...] <sup>3</sup>Weisungen der obersten Finanzbehörden der Länder nach Satz 1 bedürfen des Einvernehmens mit dem Bundesministerium der Finanzen, soweit die Landesfinanzbehörden Steuern im Auftrag des Bundes verwalten.“*

Der § 150 Abs. 7 AO-E wurde um einen neuen Satz 2 ergänzt.

*„[...] <sup>2</sup>Daten, die von mitteilungspflichtigen Stellen nach Maßgabe des § 93c an die Finanzverwaltung übermittelt wurden, gelten als Angaben des Steuerpflichtigen, soweit er nicht in einem dafür vorzusehenden Abschnitt oder Datenfeld der Steuererklärung abweichende Angaben macht.“*

Diese Vorschrift sollte der Tatsache Rechnung tragen, dass die eDaten, die der Finanzverwaltung von Dritten übermittelt werden, nur in den seltensten Fällen Fehler aufweisen. Dies hätten sowohl interne Untersuchungen als auch Prüfungen der Rechnungsprüfungsbehörden ergeben. Demzufolge sei es gerechtfertigt, einem Steuerpflichtigen, auch wenn er die Möglichkeit der vorausgefüllten Steuererklärung nicht nutze, zu ermöglichen, auf die Angabe dieser Werte in der Steuererklärung zu verzichten. Die Finanzämter würden dann die eDaten entsprechend der Datenübermittlung berücksichtigen. Zugleich würde durch diese Regelung sichergestellt, dass das Unterlassen der fraglichen Angaben keine Verletzung der Mitwirkungspflicht mehr darstelle. Die von dritter Seite übermittelten Daten bekämen aber nicht den Status eines bindenden Grundlagenbescheides. Den Steuerpflichtigen

---

<sup>468</sup> BT-Drs. 18/8434.

bleibe es auch weiterhin unbenommen, eigene Angaben zu machen. Sofern diese dann von den übermittelten Werten abweichen, sei dies ein Anlass zur personellen Prüfung durch einen Amtsträger im Sinne des ebenfalls neu eingefügten § 155 Abs. 4 Satz 3 AO-E. Die im Regierungsentwurf lediglich in der Gesetzesbegründung zu § 150 Abs. 7 AO-E enthaltene Formulierung sollte nach dem Vorschlag des Finanzausschuss auf Gesetzesebene gehoben werden.

*„[...] <sup>3</sup>Ein Anlass zur Bearbeitung durch Amtsträger liegt insbesondere vor, soweit der Steuerpflichtige in einem dafür vorgesehenen Abschnitt oder Datenfeld der Steuererklärung Angaben im Sinne des § 150 Absatz 7 gemacht hat.“*

Im Übrigen blieb der Regierungsentwurf bezüglich des Herzstücks zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens unverändert.

In ihrer Stellungnahme zur Arbeit im Finanzausschuss hoben die Regierungsfractionen CDU/CSU und SPD hervor, dass über den Begriff der Wirtschaftlichkeit intensiv diskutiert worden sei. Bereits nach der aktuellen Gesetzeslage seien Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit anerkannte Grundsätze des Verwaltungshandelns. Die ausdrückliche Aufnahme dergleichen in die Abgabenordnung führe aber keinesfalls dazu, dass diese den Prinzipien der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit übergeordnet würden. Es sei nach wie vor unzulässig, zu versuchen, mit minimalem Verwaltungsaufwand den maximal möglichen fiskalischen Ertrag zu generieren. Zudem sei die Entwurfsfassung des § 88 AO auch durch das Bundesministerium der Justiz und Verbraucherschutz (BMJV) auf Fragen der Verfassungsmäßigkeit hin überprüft worden. Diese hätte, selbst unter Berücksichtigung der im Finanzausschuss geäußerten Kritikpunkte von Brandt, zu keiner Beanstandung geführt. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sei auch bei der Bearbeitung von Steuererklärungen durch ein Risikomanagementsystem gewahrt. Dieses steuere eine hinreichende Anzahl von Fällen zu einer zufälligen Prüfung aus. Zudem würden Steuerfälle mit unplausiblen Angaben in Bezug auf Vollständigkeit und Richtigkeit maschinell ausgerechnet und auch ein personeller Eingriff sei möglich.

Bemerkenswert war zudem die Aussage, dass die Grundzüge des Risikomanagementsystems der Öffentlichkeit so weit wie möglich bekannt gemacht werden sollten. Auch wenn kein direkter Rechtsschutz gegen die Ausgestaltung des Risikomanagementsystems bestehe, so würde dieses durch die Rechnungsprüfungsbehörden



des Bundes und der Länder regelmäßig geprüft. Deren Berichte seien den parlamentarischen Gremien zugänglich. Zudem würde der Einsatz eines Risikomanagementsystems dazu beitragen, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu erhöhen, da dessen Parameter nur im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen bestimmt werden könnten. Dies vereinheitliche die Rechtsanwendung in der gesamten Bundesrepublik.

Trotz des vielfach vorgetragenen Wunsches, den § 173a AO-E um die Fallgruppe der ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten zu erweitern, erachtete es der Finanzausschuss nach wie vor nicht für notwendig, diese Ergänzung vorzunehmen. Im Gegensatz zu ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten sei lediglich das Vorliegen von Schreib- und Rechenfehlern leicht überprüfbar. Zudem könnten Eingabe- und Übertragungsfehler zugunsten der Steuerpflichtigen über § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO korrigiert werden. Es solle aber im Auge behalten werden, ob nicht zukünftig eine Ergänzung notwendig sein könnte. Zu der Frage wann, durch wen und in welchem Rahmen eine solche Evaluation stattfinden solle, wurden keine konkreten Äußerungen getroffen.

Die Vertreter der Fraktion Die Linke kritisierten, dass im Gesetz lediglich davon die Rede sei, dass eine hinreichende Anzahl von Fällen zu einer personellen Prüfung ausgesteuert werden sollten. Diese Formulierung sei zu unbestimmt. Es müsste im Gesetz eine klare Vorgabe von beispielsweise 25 Prozent gemacht werden. Dieser Prozentsatz wurde im Rahmen der Anhörung im Finanzausschuss als Minimum genannt. Zudem enthalte der Gesetzesentwurf zu viele unbestimmte Rechtsbegriffe und unpräzise Vorgaben im Bereich des Risikomanagements. Dies lasse den automationsgestützten Steuervollzug zu einer „black box“ mutieren.

Die Vertreter der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen begrüßten die angestrebte Kompetenzverlagerung zugunsten des Bundes. Dies stärke die Gleichmäßigkeit der Rechtsanwendung. Bezüglich der Aufnahme der Kriterien der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit kritisierten sie, dass es unklar sei, weshalb die Aufnahme in den Gesetzestext überhaupt erforderlich sei. Schließlich, so hätten es die Vertreter der Koalitionsfraktionen ausgeführt, könnten diese Grundsätze schon nach der derzeitigen Gesetzeslage berücksichtigt werden. Sie sahen die Gefahr, dass die Finanzverwaltung bei der Entwicklung des Risikomanagementsystems eine Abwägung

vornehmen könnte zwischen dem zu erwarteten steuerlichem Mehrergebnis aus einer Verschärfung der Prüfkriterien und den damit verbundenen höheren Personalkosten. Dies sei unzulässig.

In der 170. Sitzung der 18. Legislaturperiode am 12. Mai 2016 fand die zweite und dritte Lesung des Gesetzesentwurfs zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens statt. „Von der Wiege bis zur Bahre – Formulare, Formulare.“<sup>469</sup>, mit diesem Spottreim eröffnete Hans Michelbach von der CDU/CSU-Fraktion die Aussprache. Er pries das zur Abstimmung stehende Gesetzespaket als einen Meilenstein auf dem Wege zur Vereinfachung der Administration an. Über zwei Millionen Arbeitsstunden und 28 Millionen Euro an Bürokratiekosten könnten künftig gespart werden. Inhaltlich beschäftigte er sich, wie alle nachfolgenden Redner, hauptsächlich mit der Verlängerung der Steuererklärungsfristen und der verpflichtenden Festsetzung eines Verspätungszuschlages.

Als nächstes ergriff Axel Troost von der Fraktion Die Linke das Wort. Er kritisierte das Gesetzgebungsvorhaben dahingehend, dass die Kontrolle der Exekutive zu kurz komme. Die Risikoparameter seien nicht für die Öffentlichkeit, noch nicht einmal für den Gesetzgeber einsehbar. Die Finanzverwaltung werde zu einer „black box“. Dies sei ein unhaltbarer Zustand.

Der Berichterstatter des Finanzausschusses, Frank Junge von der SPD-Fraktion führte zunächst aus, dass die Automatisierungsquote innerhalb der nächsten fünf Jahre von 3 Prozent auf ca. 50 Prozent gesteigert werden solle. Dies bedinge eine solide rechtliche Grundlage, welche mit dem zur Abstimmung stehenden Gesetzgebungspaket geliefert werde. Hinsichtlich der Kritikpunkte der Oppositionsfraktionen führte er aus, dass die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit, Gleichmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit nach wie vor die obersten Maximen im Rahmen des Amtsermittlungsgrundsatzes bleiben sollten. Die neu in die Abgabenordnung aufgenommenen Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit seien nur von nachrangiger Bedeutung. Bedenken hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit seien nicht angebracht, da diese vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz geprüft worden seien. Im Zuge dessen sei es zu keinen Beanstandungen gekommen.

---

<sup>469</sup> BT Plpr. 18/170 vom 12. Mai 2016, Seite 16773ff.

Es stimme, dass die neu in den § 88 AO-E aufgenommenen unbestimmten Rechtsbegriffe der Exekutive weitreichende Kompetenzen einräumen. Dessen sei man sich bewusst. Die Finanzbehörden benötigten aber die Handlungsspielräume zur ordnungsgemäßen Erfüllung der ihnen obliegenden Aufgaben.

Thomas Gambke von der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen befürwortete zunächst das Vorhaben des Gesetzgebers, die Finanzverwaltung zu digitalisieren. Die Automation des Besteuerungsverfahrens sei heutzutage unabdingbar. Positiv bewertete er ebenfalls die Kompetenzverlagerung zugunsten des Bundes, um eine einheitliche Rechtsanwendung in allen 16 Bundesländern sicherstellen zu können. Es beständen jedoch erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken an der konkreten Ausgestaltung der gesetzlichen Vorschriften. Er habe zuvor an der öffentlichen Anhörung im Finanzausschuss teilgenommen. So klar, wie es die Vertreter der Regierungsfractionen weiß machen wollten, sei das nicht öffentlich zugängliche Gutachten des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz nicht formuliert. Es soll erhebliche Diskussionen darüber gegeben haben, wie einige Passagen des Gutachtens zur Verfassungsmäßigkeit zu verstehen seien. Die aktuelle Fassung führe durch die Verwendung einer Vielzahl unbestimmter Rechtsbegriffe zu viel zu weitreichenden Handlungsspielräumen der Exekutive. Dies bringe eine verfassungswidrige Aufgabenverlagerung mit sich. Der Gesetzgeber selbst müsse die Anforderungen an die Verwaltung konkretisieren und dürfe dies nicht der Finanzverwaltung selbst oder später auch den Gerichten überlassen.

Als nächstes sprach Margaret Horb von der CDU-Fraktion zu den übrigen Parlamentariern. Es bestünden keine Zweifel an der Verfassungskonformität des vorliegenden Gesetzesentwurfs. Die neu in die Abgabenordnung aufgenommenen Begriffe der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit würden schon seit langem in juristischen Kommentaren und anderen Gesetzen verwendet. Sie seien daher üblich, etabliert und inhaltlich hinreichend bestimmt. Die ausdrückliche Aufnahme in das steuerliche Verfahrensrecht sei kein Versuch, mit minimalem Verwaltungsaufwand einen maximalen fiskalischen Ertrag zu erzielen. Bezüglich der Grundzüge des Risikomanagementsystems führte Horb aus, dass diese selbstverständlich veröffentlicht werden könnten, wenn es dadurch nicht zu einer Beeinträchtigung des Besteuerungsverfahrens käme. Wann dies allerdings der Fall sei und wie detailliert diese Veröffentlichung sein sollte, ließ die Rednerin unbeantwortet.

Letzter Redner vor der abschließenden Abstimmung war Jens Zimmermann, welcher ebenfalls Mitglied im Finanzausschuss war. Er verwies auf die Stellungnahme des Normenkontrollrates.<sup>470</sup> Dieser habe keine Beanstandungen zu dem Gesetzgebungsvorhaben gehabt und begrüße sämtliche im Gesetzgebungspaket enthaltenen Regelungen. Nach Beendigung der Aussprache wurde der vom Finanzausschuss abgeänderte Regierungsentwurf mit den Stimmen der beiden Regierungsfractionen und gegen die Stimmen der Fraktionen Die Linke und Bündnis 90/Die Grünen angenommen. Fünf Tage später fand die Abstimmung über das Gesetz zu Modernisierung im Bundesrat statt.<sup>471</sup> Dort wurde das Gesetz zusammen mit einer Vielzahl anderer vom Bundestag zuvor beschlossenen Gesetze ohne weitere Aussprache in einer gemeinsamen Abstimmung verabschiedet. Nachdem das Gesetz tags darauf vom Bundespräsidenten unterschrieben wurde, wurde es am 22. Juli 2016 im Bundesgesetzblatt verkündet.<sup>472</sup> Damit endete der Gesetzgebungsprozess knapp zweieinhalb Jahre, nachdem sich die Bund-Länder-Arbeitsgruppe erstmalig in Berlin traf, um den groben Handlungsfahrplan für das Projekt festzulegen.

#### **J. Reaktionen in der Literatur auf das verabschiedete Gesetz**

Nach der Bekanntmachung des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens am 22. Juli 2016 im Bundesgesetzblatt Teil I griffen eine Vielzahl von Autoren das verabschiedete Gesetzespaket auf. Die Meisten von ihnen versuchten jedoch lediglich, die später auch in dieser Form beschlossene 123-seitige Beschlussempfehlung des Finanzausschusses auf wenige Seiten zu einem Literaturbeitrag zusammenzufassen.<sup>473</sup> Eine inhaltliche Auseinandersetzung nahmen nach der Verkündung des Gesetzes nur noch wenige Autoren vor. Lediglich die bereits im Gesetzgebungsprozess selbst sehr aktiv gewesenen Autoren Nadja Braun Binder<sup>474</sup>

---

<sup>470</sup> BT-Drs. 18/7457, Seite 118ff.

<sup>471</sup> BR-Plpr. 946 vom 17. Juni 2016, Seite 243, 256.

<sup>472</sup> Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18. Juli 2016, BGBl I 2016, Seite 1679.

<sup>473</sup> beispielsweise: *Trossen*, AO-StB 2017, 309; *Helbich*, DStR 2017, 574; *Habel/Müller*, DStR 2016, 2791; *Fischer*, jurisPR-SteuerR 33/2016; *Höreth/Stelzer*, DStZ 2016, 520; *Dißbars*, BB 2017, 1307; *Thiele*, FR 2016, 947; *Ortmann-Babel/Franke*, DB 2016, 1525; *Fischer*, jurisPR-SteuerR 40/2016; *Bruschke*, SteuK 2016, 355; *Zaumseil*, NJW 2016, 2769.

<sup>474</sup> *Braun Binder*, DStZ 2016, 526; *Braun Binder*, NVwZ 2016, 342, *Braun Binder*, NVwZ 2016, 960; *Braun Binder*, DÖV 2016, 891.

und Roman Seer<sup>475</sup> äußerten nach wie vor Kritik an dem verabschiedeten Gesetz. Neu zum Kreis der Kritiker hinzu kam der damalige Vizepräsident des Bundesrechnungshofs Christian Ahrendt.<sup>476</sup>

Positiv hervorgehoben wurde die im Finanzausschuss vorgenommene Ergänzung des § 155 Abs. 4 Satz 3 AO-E. Hier habe der Gesetzgeber auf die zuvor in der Literatur geäußerte Kritik zum Regierungsentwurf reagiert und die Berücksichtigungspflicht von Angaben im qualifizierten Textfeld aus der Gesetzesbegründung herausgenommen und ausdrücklich im Gesetz verankert.<sup>477</sup>

Alle drei Autoren kritisierten die Aufnahme des Begriffs der *Wirtschaftlichkeit* in den Wortlaut des § 88 AO. Auch wenn die Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeitskriterien nach Aussage der Parlamentarier im Gesetzgebungsprozess nur *nachrangig* zu den Kriterien Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit sein soll, so sei dies weder aus dem Gesetzeswortlaut selbst noch aus der dazugehörigen Gesetzesbegründung herauszulesen. Aus dem Wortlaut ergebe sich eine *Gleichrangigkeit* der Kriterien. Dies führe zur Verfassungswidrigkeit, da eine gesetzliche Einschränkung des Untersuchungsgrundsatzes unzulässig sei, jedenfalls soweit die Einschränkung über den Einzelfall hinausgehe. Der Untersuchungsgrundsatz werde abgeleitet aus dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, als Ausfluss des Allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) und dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG). Diese beiden verfassungsrechtlichen Vorgaben ließen eine Einschränkung des Untersuchungsgrundsatzes lediglich durch den sich ebenfalls aus dem Grundgesetz ergebenden Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu. Dieser bedinge jedoch eine *Einzelfallprüfung* und erlaube keine fallgruppenbezogene Betrachtung. Art und Umfang von Ermittlungsmaßnahmen müssten sich am Verifikationsbedürfnis orientieren und dürften nicht am finanziellen Ausfallrisiko ausgerichtet werden. Zudem beinhalte der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, dass auch eine Prüfung der in der Steuererklärung gemachten Angaben

---

<sup>475</sup> Seer, DStZ 2016, 605.

<sup>476</sup> Ahrendt, NJW 2017, 537.

<sup>477</sup> Baldauf, DStR 2016, 833 (835).

zugunsten der Steuerpflichtigen erfolgen müsste. Dem widerspreche die Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeitskriterien. Diese implizieren eine Ermittlung ausschließlich zugunsten des Fiskus.

Ferner sei der Begriff der Wirtschaftlichkeit zu unbestimmt. Dies gelte auch für die anderen unbestimmten Rechtsbegriffe im neu gefassten § 88 AO wie *Zweckmäßigkeit* oder *hinreichende Anzahl von Fällen*. Zwar sei der Gesetzgeber durchaus befugt, unbestimmte Rechtsbegriffe zu verwenden, um die komplexe und bei jeder Person andere Lebenswirklichkeit in einem abstrakt-generellen Gesetzestext für alle Bürger zu regeln, jedoch sei in diesem Fall der für die Finanzverwaltung geschaffene Handlungsspielraum zu weitgehend. Das in Art. 20 Abs. 3 und Art. 28 Abs. 1 Satz 1 GG verankerte Rechtsstaatsprinzip begründe das Gebot, dass Gesetze hinreichend bestimmt sein müssten. Bezogen auf Steuern und andere öffentlich-rechtliche Angaben bedeute dies nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts<sup>478</sup>, dass Normen, die eine Steuerpflicht begründeten, nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß derart hinreichend bestimmt und begrenzt sein müssten, dass die persönliche Steuerlast für den Steuerpflichtigen vorhersehbar und kalkulierbar sei. Dies verlange eine „Normenschärfe“. Der Aufgabenbereich der Verwaltung dürfe sich lediglich auf die Ausführung der Gesetze beschränken. Ihr dürfe kein eigener Gestaltungsspielraum in dieser Größenordnung eröffnet werden.

Um dem vorrangigen Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu entsprechen, müssten sämtliche Maßnahmen primär darauf abzielen, das Risiko einer rechtswidrigen Steuerfestsetzung zu minimieren, unabhängig von der Höhe der festzusetzenden Steuer. Dies könne nur geschehen, wenn eine hinreichende Anzahl von Fällen zufällig zu einer personellen Überprüfung ausgesteuert werden würde. Wie hoch diese Aussteuerungsquote sein soll, lasse der Gesetzgebungsentwurf unbeachtet. Vom Chaos-Computer-Club sei im Rahmen der öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss eine Quote von 25 bis 50 Prozent gefordert worden. Bei einer derart hohen Quote stelle sich die Frage nach der Sinnhaftigkeit der vollständig automationsgestützten Veranlagung. Nach Ansicht von Seer reiche eine Aussteuerungsquote zwischen drei und zehn Prozent aus, um die mit der Zufallsaus-

---

<sup>478</sup> BVerfG, Beschluss vom 30. Mai 2018, 1 BvR 45/15, BVerfGE 13, 153.

wahl verbundene prophylaktische Wirkung zu erzielen. Aufgrund welcher Informationen er zu dieser Quote kam, ließ er offen. Wünschenswert wäre nach seiner Ansicht die Veröffentlichung von zumindest der Bandbreite, innerhalb derer die tatsächliche Höhe der zufällig ausgesteuerten Fälle liege. Nur mit Hilfe dieser Information, in Kombination mit den Berichten der Rechnungshöfe, könne beurteilt werden, ob das Instrument der Zufallsauswahl ein hinreichendes Entdeckungsrisiko garantiere.

Des Weiteren sei die Geheimhaltung von fallgruppenbezogenen Handlungsweisen und den Einzelheiten zum Risikomanagementsystem nach wie vor aus rechtsstaatlicher Sicht problematisch. Dies gebiete nicht nur das Grundgesetz, sondern auch Art. 41 EU-GrCh. Nach dieser Vorschrift habe jeder Bürger ein Recht auf eine gute Verwaltung. Dieses Recht besage, dass die Verwaltung transparent, also mit offenem Visier arbeiten müsse. Einem rechtsstaatlich-transparenten Verwaltungshandeln widerspreche die von der Finanzverwaltung an den Tag gelegte Geheimwissenschaft. Es müssten zumindest die *Grundzüge* des Risikomanagementsystems veröffentlicht werden. Das in-camera-Verfahren schaffe keine Transparenz und sei auch nicht tauglich für eine unabhängige Kontrolle. Mangels Erkennbarkeit für den Steuerpflichtigen, ob überhaupt eine vollständig automationsgestützte Veranlagung stattgefunden habe oder doch personell kontrolliert worden sei, ergäben sich für die Justiz keinerlei Anhaltspunkte, was überhaupt geprüft werden solle. Auch sei unklar, wie der Begriff „Einzelheiten zu dem verwendeten Risikomanagementsystem“ zu verstehen sei. Es ergebe sich weder aus dem Gesetzestext noch aus den dazugehörigen Gesetzgebungsmaterialien, ob diese nur die Höhe der Prüfparameter umfassten oder auch die verwendeten Algorithmen oder sogar die personenbezogene Daten. Erfahrungen anderer Länder, wie zum Beispiel den Vereinigten Staaten von Amerika, hätten gezeigt, dass die falsche Auswahl von Parametern die gefilterten Daten unbrauchbar mache und zu falschen Ergebnissen führen würde. Dies zu verhindern, könne nur gelingen, wenn der Mangel an Transparenz behoben werde. Dieser Kritik trat Rätke entgegen.<sup>479</sup> Nach seiner Ansicht sei der Kritik der zuvor angeführten Autoren an der Geheimhaltung der Informationen zu dem verwendeten

---

<sup>479</sup> Rätke in: Klein, AO, § 88, Rz. 105.

Risikomanagementsystem, nicht zu folgen. Im Einzelfall könne es nur darum gehen, dass das Finanzamt eine Steuererklärung aufgrund eines Hinweises des Risikomanagementsystems überhaupt überprüft habe und ob die danach geäußerten Beanstandungen zutreffend seien. Die vorgelagerte Frage, wie das Risikomanagementsystem ausgestaltet sei, also nach welchen Kriterien dieses eine Steuererklärung von der vollständig automationsgestützten Bescheiderstellung aussteuere, sei nicht entscheidungsrelevant. Eine Entscheidungserheblichkeit sei nur zu bejahen, wenn diese willkürlich erfolge oder ein Steuerpflichtiger geltend mache, dass der Steuervollzug bei anderen Steuerpflichtigen unzureichend sei. Rätke griff damit den Gedankengang des Zinsurteils des Bundesfinanzhofs auf (vgl. *Kapitel III.B Diskussionsentwurf, Seite 149*). Der Einwand, dass der Steuervollzug bei anderen Steuerpflichtigen unzureichend sei, sei jedoch unbegründet, wenn das Risikomanagement auf einen Einsatz bei allen Steuerpflichtigen angelegt sei. Der Einsatz eines Risikomanagementsystems zur Auswahl derjenigen Steuerfälle, welche zumindest punktuell personell geprüft werden sollen, sei im Ergebnis vergleichbar mit der Auswahl eines Steuerpflichtigen zu einer Außenprüfung. Auch hier stehe dem Finanzamt ein Ermessensspielraum zu, welcher aber eingeschränkt gerichtlich überprüfbar sei.

#### **K. Zwischenergebnis zum Gesetzgebungsprozess**

Die immer wieder von den Vertretern der Koalitionsfraktionen gelobte gute parlamentarische Arbeit, welche die frühzeitige Einbindung sämtlicher Interessenvertreter wie Berufs- und Wirtschaftsverbände in den Gesetzgebungsprozess mit einschließt, erscheint einer Theateraufführung vergleichbar, wenn man den Aussagen der Oppositionsfraktionen im Bundestag und den wenigen veröffentlichten Stellungnahmen Glauben schenken kann und anschließend die verschiedenen Entwurfsfassungen (Diskussionsentwurf, Referentenentwurf, Regierungsentwurf, Beschlussempfehlung des Finanzausschusses) miteinander vergleicht.

Das Bundesministerium der Finanzen entwickelte federführend, zusammen mit einigen Finanzministerien der Länder, einen Gesetzesentwurf dazu, wie das Besteuerungsverfahren modernisiert werden könnte. Dies ist grundsätzlich zu begrüßen, da die Finanzverwaltung die größte Sachnähe zum Besteuerungsverfahren besitzt. Allerdings müssen sämtliche Vorschläge, die im Gesetzesentwurf enthalten sind, somit immer aus der Perspektive der Verwaltung betrachtet werden. Diese ist durch



die ihr obliegende Aufgabe, Steuern festzusetzen und zu erheben, nicht primär auf eine ausgleichende Lösung aller am Besteuerungsverfahren beteiligten Parteien bedacht.<sup>480</sup> Verständlicherweise wollte die Finanzverwaltung deshalb mit diesem Gesetzesentwurf ihre Rechtsposition gegenüber dem Gesetzgeber und den Gerichten nicht schwächen, sondern stärken. Es erscheint nicht verwunderlich, dass der Gesetzesentwurf der Finanzverwaltung einen großen Handlungsspielraum zubilligt und eine ausreichende Kontrolle durch die anderen Staatsgewalten nur in einem sehr eingeschränkten Umfang enthält.<sup>481</sup>

Man muss dem Bundesministerium der Finanzen zugutehalten, dass es den von dem Gesetzesentwurf betroffenen Institutionen ermöglicht hat, Stellung zum Diskussionsentwurf vom 20. November 2014 und zum Referentenentwurf vom 26. August 2015 zu nehmen. Eine Verbändeanhörung kann jedoch nur dann von Erfolg gekrönt sein, wenn man sich im Anschluss mit den sachlich vorgetragenen Kritikpunkten intensiv auseinandersetzt. Dies lassen sowohl der Referentenentwurf vom 26. August 2015 als auch der anschließend der Bundesregierung übermittelte Gesetzesentwurf vermissen. Sämtliche kritische Stimmen, welche Bedenken an der Verfassungsmäßigkeit äußerten, wurden bei der anschließenden Überarbeitung des Gesetzesentwurfes nicht aufgegriffen. Es erfolgte von Seiten der Finanzverwaltung noch nicht einmal eine schriftlich festgehaltene und öffentlich zugängliche Äußerung, aus welchen Gründen man die Bedenken der angehörten Parteien nicht teile.

Da der Bundesminister der Finanzen in der 18. Legislaturperiode von der CDU gestellt wurde, ist es nicht verwunderlich, dass sich deren Fraktionsvertreter im Bundestag und den Ausschüssen ausschließlich positiv zum Gesetzgebungsentwurf äußerten und diesen gegen jegliche Änderungswünsche verteidigten. Im Hinblick darauf, dass die SPD als Koalitionspartner bei Gesetzesentwürfen aus ihrer Feder auf die Unterstützung der CDU/CSU-Fraktion angewiesen war, erscheint es nicht überraschend, dass diese weitestgehend ihrem Koalitionspartner beipflichtete, anstatt sich offen bezüglich der Kritikpunkte zu zeigen.

Die Vertreter der Oppositionsfractionen stellten sich hinter die zuvor erfolglos angehörten Verbände und Vertreter der Steuerrechtswissenschaft. Sie griffen deren

---

<sup>480</sup> *Seer*, *StuW* 4/2015, Seite 316.

<sup>481</sup> *BT-PIPr.* 18/159, Seite 15718.

Kritik an der Verfassungsmäßigkeit des Gesetzesentwurfs auf. Aber auch ihre Kritik blieb im weiteren Gesetzgebungsprozess unbeachtet.

Zur Entkräftung der Vorwürfe, dass das neue Gesetz verfassungswidrig sei, verwiesen die Vertreter der Koalitionsfraktionen immer wieder auf interne Anhörungen und von den Ministerien angefertigte Gutachten. Obwohl diese keine geheim zuhaltenden Informationen enthalten dürften und somit keine sachlichen Gründe ersichtlich sind, diese als Verschlussache zu behandeln, wurden die Anhörungsprotokolle nicht der Öffentlichkeit, noch nicht einmal den übrigen Parlamentariern, zugänglich gemacht. Auch die Gutachten der anderen Ministerien blieben unter Verschluss.

Es wäre zumindest für das Parlament, welches anschließend über den Gesetzgebungsvorschlag entscheiden musste, von elementarer Bedeutung, zu erfahren, mit welchen Argumenten in den Expertenanhörungen die Kritikpunkte an der Kompatibilität mit dem Grundgesetz ausgeräumt wurden.

Dass die Äußerungen der Oppositionsfraktionen bezüglich des Nachweises der Verfassungsmäßigkeit nicht vollkommen aus der Luft gegriffen sind, zeigt sich auch daran, dass die veröffentlichten Stellungnahmen der angehörten Experten im Finanzausschuss eher mit den Äußerungen der Oppositionsfraktionen als mit den Äußerungen der Koalitionsfraktionen übereinstimmen.

#### **IV. Vereinbarkeit mit grundgesetzlichen Normen**

##### **A. Beispiel zur Geheimhaltung**

Um besser verstehen zu können, warum nach Ansicht des Gesetzgebers die Einzelheiten des Risikomanagementsystems nicht veröffentlicht werden dürfen und warum er sich dazu entschieden hat, den sachlichen Anwendungsbereich des in-camera-Verfahrens im Bereich der Finanzgerichtsbarkeit über die bisherigen Anwendungsfälle des § 86 Abs. 2 Satz 1 FGO (Wohl des Bundes oder eines Landes, gesetzliche Geheimhaltungsvorschrift oder Geheimhaltung der Informationen ihrem Wesen nach) auszudehnen, sei nachfolgendes Beispiel gegeben. Auf dieses wird in diesem und den beiden nachfolgenden Teilen V. und VI. an verschiedenen Punkten Bezug genommen.

Beispiel: Der Steuerpflichtige A ist Diplom-Ingenieur und hat im abgelaufenen Veranlagungszeitraum 2020 aus seiner Tätigkeit als selbstständiger Bauträger einen Gewinn vom 59.500 € erzielt. Im Jahr 2019 lag der Gewinn bei 60.000 €.

Nachdem A seine Einkommensteuererklärung 2020 im Mai 2021 elektronisch authentifiziert beim Finanzamt einreicht hatte, wurde diese vom Risikomanagementsystem nicht beanstandet, da der erklärte Gewinn des kalendergleichen Wirtschaftsjahres 2020 lediglich 500 € unter dem Gewinn aus dem Jahr 2019 lag und A als bislang zuverlässiger Steuerpflichtiger der Risikoklasse III zugeordnet wurde, vgl. *Kapitel I.D.2 Stufe 1: Risikoklassen, Seite 58*. Er wurde vollständig automationsgestützt veranlagt.

Hinweis: Bei einem Steuerpflichtigen, welcher in die Risikoklasse III eingruppiert ist, hätte das Risikomanagementsystem den Steuerfall erst ab einer Gewinnminderung von mehr als 1.000 € gegenüber dem Vorjahr zur personellen Prüfung ausgerechnet. Dies ist jedoch weder aus dem Steuerbescheid noch den Einkommensteuerakten ersichtlich, sondern nur aus den Vorgaben an die Programmentwickler.

Der Sachbearbeiter im Veranlagungsteilbezirk, welcher für A zuständig ist, erhält im Dezember 2021 eine Kontrollmitteilung aus einer Betriebsprüfung, welche bei einem Kunden des A stattgefunden hat. Dessen Baustelle, an welcher A den ganzen Monat Dezember gearbeitet hat, wurde noch Ende Dezember fertig gestellt und am 31. Dezember 2020 bezahlt. Aufgrund der

Komplexität des Bauvorhabens konnte A im Dezember 2020 keine anderen Projekte betreuen.

Die Buchhalterin des A, welche in der Vergangenheit stets zuverlässige Arbeit leistete, erfasste die eingegangene Zahlung (10.000 € netto) erst nach ihrem Weihnachtsurlaub im Januar 2021, in der Buchführung des Jahres 2021.

Das Finanzamt änderte nun, im Dezember 2021, den formell und materiell bestandskräftigen Bescheid für 2020 über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag aus dem Mai 2021 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob A Klage beim Finanzgericht und begründet diese wie folgt: Das Finanzamt hätte den Bescheid für 2020 über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag aus Mai 2021 nicht nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ändern dürfen, da ein „kennen können“ vorliegt.

Wenn das Finanzamt einen formell bestandskräftigen Steuerbescheid zuungunsten eines Steuerpflichtigen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ändern will, muss eine betragslich und rechtlich erhebliche Tatsache nachträglich bekannt werden und es darf kein „kennen können“ vorliegen.

Ein „kennen können“ liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger seiner *Mitwirkungspflicht nachgekommen* ist, aber das Finanzamt seine *Ermittlungspflicht verletzt* hat.<sup>482</sup> Im Rahmen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO verletzt die Finanzbehörde ihre Ermittlungspflicht, wenn sie offenkundigen Zweifelsfragen, Unklarheiten oder Zweifeln, die sich nach Sachlage aufdrängen, nicht nachgeht und Ermittlungsmöglichkeiten nicht nutzt, deren Ergiebigkeit sich ihr hätte aufdrängen müssen.<sup>483</sup>

---

<sup>482</sup> AEAO zu § 173 Nr. 4.1 Satz 2; BFH, Urteil vom 13. November 1985, II R 208/82, BStBl II 1986, 241; BFH, Urteil vom 21. Februar 2017, VIII R 46/13, BStBl II 2017, 745, Rz. 44ff.

<sup>483</sup> *Peters* in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, § 173, Rz. 157; *Rüsken* in: Klein, AO, § 173, Rz. 84; *von Groll* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 AO, Rz. 238, 238a; BFH, Urteil vom 14. Dezember 1994, XI R 80/92, BStBl II 1995, 293; BFH, Urteil vom 10. Dezember 1991, VII R 10/90, BStBl II 1992, 324; BFH, Urteil vom 13. November 1985, II R 208/82, BStBl II 1986, 241; BFH, Urteil vom 13. Dezember 2007, IV R 85/05, BFH/NV 2008, 1029; BFH, Urteil vom 12. Juli 2001, VII R 68/00, BStBl II 2002, 44; BFH, Urteil vom 5. Dezember 2002, IV R 58/01, BFH/NV 2003, 588.

Die Feststellungslast, ob die Finanzbehörde ihre Ermittlungspflicht verletzt hat, obliegt dem Steuerpflichtigen.<sup>484</sup> Dieser kann einen solchen Nachweis nur führen, wenn er Informationen über die Ermittlungsarbeit der Finanzbehörden erhält.

Wenn sowohl das Finanzamt seiner Ermittlungspflicht als auch der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht nicht in vollem Umfang nachgekommen sind, fällt das nachträgliche Bekanntwerden einer rechtserheblichen Tatsache in den Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen, mit der Folge, dass eine Änderung des Steuerbescheides nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zulässig ist.<sup>485</sup> Eine Korrektur scheidet allerdings aus, wenn der Verstoß des Finanzamtes deutlich überwiegt.<sup>486</sup>

A ist der Auffassung, dass er seine Mitwirkungspflicht zwar verletzt habe, da er die Angaben der Buchhalterin nicht nachgeprüft habe. Dies sei allerdings nicht schwerwiegend, da diese in der Vergangenheit stets zuverlässige Arbeit geleistet habe und er ihrem Ergebnis Glauben schenken konnte. Das Finanzamt habe seine Ermittlungspflicht verletzt, da es seine Gewinnermittlung anscheinend nicht überprüft habe. Aus dieser hätte das Finanzamt klar erkennen können, dass die erklärten Einnahmen im Dezember 2020 0 € betragen haben, was im Hinblick auf die Ergebnisse der zurückliegenden Monate zu einer Rückfrage hätte führen müssen. Dieser Verstoß gegen die Amtsermittlungspflicht würde gegenüber seinem Verstoß gegen die Mitwirkungspflicht überwiegen.

Zudem müsse das Finanzamt ihm mehr Informationen über dessen Arbeitsweise zur Verfügung stellen, da ihm die Verpflichtung auferlegt ist, zu beweisen, dass ein Verstoß gegen den Amtsermittlungsgrundsatz vorliegt. Eine Beweislastverlagerung auf den Steuerpflichtigen, ohne die Möglichkeit Informationen zu erhalten, sei nicht hinnehmbar.

---

<sup>484</sup> *Rüsken* in: Klein, AO, § 173, Rz. 81; BFH, Urteil vom 19. Mai 1998, I R 140/97,

  BStBl II 1998, 599; *Loose* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 AO, Rz. 53.

<sup>485</sup> AEAO zu § 173 Nr. 4.1.1; BFH, Urteil vom 11. November 1987, I R 108/85,

  BStBl II 1988, 115; *Rüsken* in: Klein, AO, § 173, Rz. 86; *Peters* in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, § 173, Rz. 85.

<sup>486</sup> BFH, Urteil vom 20. Dezember 1988, VIII R 121/83, BStBl II 1989, 585. *Peters* in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, § 173, Rz. 186.

Das Finanzamt ist der Ansicht, dass es seine Amtsermittlungspflicht erfüllt habe, da das Risikomanagementsystem die Steuererklärung nicht zur personellen Prüfung ausgesteuert habe. Es teilte dem Gericht in der Klagestellungnahme mit, dass es seiner Amtsermittlungspflicht ordnungsgemäß nachgekommen sei. Nähere Informationen könnten nach § 88 Abs. 5 Satz 4 AO nicht offen gelegt werden.

Um die geforderte Abwägung der beiderseitigen Pflichtverletzungen vornehmen zu können, muss der Finanzrichter nun in Erfahrung bringen, ob das Finanzamt seiner Ermittlungspflicht nachgekommen ist. Nach der bereits für den Veranlagungszeitraum 2020 gültigen Rechtslage musste das Finanzamt bei seiner Ermittlungstätigkeit nicht alle Angaben detailliert prüfen, sondern durfte nach § 88 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 5 Satz 2 AO Wirtschaftlichkeitsaspekte berücksichtigen. Der unbestimmte Rechtsbegriff der Wirtschaftlichkeit unterliegt der vollen gerichtlichen Nachprüfbarkeit.<sup>487</sup> Ob das Risikomanagementsystem den Begriff der Wirtschaftlichkeit hinreichend berücksichtigt (und somit die Ermittlungspflicht als gewahrt angesehen werden kann) oder im Interesse der Reduktion personeller Ressourcen zu wenige Fälle zur personellen Prüfung aussteuert werden (und somit eine Verletzung der Ermittlungspflicht vorliegt), kann nur beurteilt werden, wenn dem Richter Informationen über die Aussteuerungskriterien zur Verfügung stehen, ab welcher betraglichen Grenze bei welchem Personenkreis eine personelle Bearbeitung stattfindet.

Durch das in § 78 Abs. 1 FGO geregelte Akteneinsichtsrecht könnte A bei einer Offenlegung der Aussteuerungskriterien durch die Finanzverwaltung in Erfahrung bringen, unter welchen Umständen seine Einkommensteuererklärung 2020 zu einer personellen Bearbeitung ausgesteuert worden wäre. Unabhängig vom tatsächlichen Betriebsergebnis könnte A in der Einkommensteuererklärung 2021 anschließend genau so wenig Gewinn erklären, dass diese erneut ohne Prüfung vollständig automationsgestützt verarbeitet wird. Somit würde dem Staat ein Schaden entstehen in Höhe der Differenz, die sich bei Anwendung der materiellen Rechtslage ergibt

---

<sup>487</sup> *Sachs* in: *Sachs*, GG, Art. 20, Rz. 126ff.; *Koenig* in: *Koenig*, AO, § 5, Rz. 16; BFH, Urteil vom 10. Oktober 1965, II 9/63 U, BStBl III 1965, Seite 718; BFH, Urteil vom 21. März 1973, II R 6/67, BStBl II 1973, Seite 614.

(§ 38 AO) und der Steuer, die aufgrund der vorsätzlich zu niedrigen Angaben des A tatsächlich festgesetzt wird (§ 155 AO).

Auf den ersten Blick erscheint es angezeigt, wenn die beklagte Finanzbehörde ihre Informationen bezüglich der Aussteuerungskriterien nicht offenlegt, um den Fiskus vor zukünftigen Steuerausfällen zu bewahren. Dem steht allerdings das Interesse des A an einer gesetzmäßigen Steuerfestsetzung entgegen. Dem Gesetz würde es entsprechen, den Bescheid für 2020 über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag aus Mai 2021 nicht zu ändern, wenn das Gericht zu der Erkenntnis kommt, dass ein Verstoß gegen die Ermittlungspflicht überwiegt. Angesichts der Tatsache, dass es in diesem Sachverhalt zu einem Steuerausfall von  $(10.000 \text{ €} \times 42 \% \times 1,055 = 4.431 \text{ €}$  Einkommensteuer und  $10.000 \text{ €} \times 16 \% = 1.600 \text{ €}$  Umsatzsteuer) 6.031 € gekommen ist, erscheint dies durchaus möglich.<sup>488</sup> Eine Kenntnismöglichkeit des Gerichts ist für die Wahrung der Gesetzmäßigkeit unumgänglich.

Um dem Gericht die Kenntnisnahme zu ermöglichen, aber gleichzeitig die Informationen gegenüber A geheim zu halten, wurde der Anwendungsbereich des in § 86 Abs. 3 FGO geregelten in-camera-Verfahrens über die bereits in § 86 Abs. 2 Satz 2 FGO genannten Fallgruppen auch auf die Einzelheiten des Risikomanagementsystems ausgedehnt.

---

<sup>488</sup> In der 2. Jahreshälfte 2020 wurde der Regelsteuersatz in der Umsatzsteuer durch Art. 3 Nr. 3 des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz, BGBl I 2010, 1512 temporär von 19 Prozent auf 16 Prozent gesenkt. Bezüglich der Einkommensteuer wurde unterstellt, dass sich A mit seinem insgesamt zu versteuernden Einkommen in der Proportionalzone 1 befindet. Die Gewerbebesteuerbelastung, sowie deren Anrechnung nach § 35 EStG und eine eventuell anfallende Kirchensteuer bleiben aus Vereinfachungsgründen unberücksichtigt.

## **B. Grundrecht auf gerichtlichen Rechtsschutz und rechtliches Gehör**

### **1. Grundrecht auf gerichtlichen Rechtsschutz**

Der erste Abschnitt wird sich mit der Gewährung gerichtlichen Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 GG) und dem damit in Zusammenhang stehenden Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 GG) befassen. Im Laufe des Gesetzgebungsprozesses wurde, in Bezug auf die Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, am häufigsten angeführt, dass diese beiden Grundrechte, durch die in § 86 Abs. 2 Satz 2 FGO niedergelegte Ausdehnung des in-camera-Verfahrens, nicht hinreichend gewahrt seien, vgl. *Kapitel III.E Verbändeanhörung zum Referentenentwurf, Seite 174; Kapitel III.F Reaktionen in der Literatur auf den Referentenentwurf, Seite 183 und Kapitel III.H Reaktionen in der Literatur auf den Gesetzesentwurf, Seite 192.*

Art. 19 Abs. 4 GG gesteht es jedermann zu, der durch die öffentliche Gewalt in seinen Rechten verletzt ist, den Rechtsweg zu bestreiten. Die Vorschrift ist als Grundsatznorm für die gesamte Rechtsordnung von elementarer Bedeutung.<sup>489</sup> Sie ist kein Alleinstellungsmerkmal des deutschen Grundgesetzes, sondern in gleicher oder zumindest ähnlicher Form in der Verfassung eines jeden Staats enthalten, der sich als Rechtsstaat verstanden wissen will.<sup>490</sup> Auch auf europäischer Ebene findet sich dieses so wichtige Prinzip in Art. 6 Abs. 1 EMRK, Art. 47 EU-GrCh, Art. 19 EUV und Art. 251ff. AEUV wieder.

Als Akte öffentlicher Gewalt gelten Rechtshandlungen, in denen der Einzelne sich im Verhältnis zur Staatsgewalt in einem Über- und Unterordnungsverhältnis befindet.<sup>491</sup> Da Steuerbescheide als hoheitliche Maßnahmen Verwaltungsakte im Sinne

---

<sup>489</sup> BVerfG, Beschluss vom 23. Juni 1981, 2 BvR 1107/79, BVerfGE 58/1, Rz. 114.

<sup>490</sup> Exemplarisch: 6. Zusatzartikel zur Verfassung der Vereinigten Staaten von Amerika: „In all criminal prosecutions, the accused shall enjoy the right to a speedy and public trial, by an impartial jury of the State and district wherein the crime shall have been committed, which district shall have been previously ascertained by law, and to be informed of the nature and cause of the accusation; to be confronted with the witnesses against him; to have compulsory process for obtaining witnesses in his favor, and to have the Assistance of Counsel for his defence.“

<sup>491</sup> *Schmidt-Aßmann* in: Maunz/Düring, GG, Art. 19 Abs. 4, Rz. 45; BVerfG, Beschluss vom 13. Juni 2006, 1 BvR 1160/03, BVerfGE 116, 135, Rz. 51; *Sachs* in: Sachs, Grundgesetz, Art. 19, Rz. 117.



des § 118 AO sind, stellen sie unzweifelhaft Akte der öffentlichen Gewalt dar, vgl. *Kapitel I.E Definition Verwaltungsakt, Seite 65.*

Durch die Möglichkeit, eine *unabhängige Kontrollinstanz* anrufen zu können, soll der Selbstherrlichkeit der Exekutive entgegengewirkt werden.<sup>492</sup> Der grundgesetzlich verbürgte Anspruch auf einen gerichtlichen Rechtsschutz soll dazu beitragen, eine *Waffengleichheit* zwischen der übergeordneten Exekutive und den untergeordneten Bürgern herzustellen.<sup>493</sup> Die Bürger sollen vor unrechtmäßigen staatlichen Eingriffen geschützt werden. Auch die Akzeptanz staatlicher Entscheidungen soll durch die Rechtsschutzgewähr steigen, da davon ausgegangen werden kann, dass die Exekutive in ihren Entscheidungen stets berücksichtigt, dass diese durch ein Gericht aufgehoben werden können.

Ohne die Möglichkeit, Gerichte anrufen zu können, kann die Judikative ihren verfassungsmäßigen Auftrag nicht erfüllen. Dieser besteht darin, *Kontrolle über die Legislative und die Exekutive* auszuüben.<sup>494</sup> Der subjektiv-rechtliche Anspruch der Bürger auf die Gewährung eines gerichtlichen Rechtsschutzes trägt somit auch dazu bei, das ebenfalls im Grundgesetz verankerte *Prinzip der Gewaltenteilung* (Art. 20 Abs. 3 GG) umzusetzen. Wenn es den Bürgern nicht offen stehen würde, die Gerichte als neutrale staatliche Instanz anzurufen, könnten diese auch nicht machtbegrenzend auf die Exekutive einwirken. Das fragile Machtgleichgewicht zwischen den drei Gewalten wäre zerstört, zugunsten der Exekutive und zuungunsten der Gerichte und damit auch der Bürger.

## **2. Ausprägung durch Gewährung eines effektiven Rechtsschutzes**

Der Anspruch auf einen gerichtlichen Rechtsschutz umfasst nicht nur den *Zugang* zu einem Gericht (Eröffnung des Rechtswegs), sondern auch die *Gewährleistung*

---

<sup>492</sup> *Schenke* in: Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 19 Abs. 4 GG, Rz. 28; *Schmidt-Aßmann* in: Maunz/Düring, GG, Art. 19 Abs. 4, Rz. 1; BVerfG, Beschluss vom 12. Januar 1960, 1 BvL 17/59, BVerfGE 10, 264; BVerfG, Beschluss vom 23. Juli 1963, 1 BvL 1/61, BVerfGE 16, 289; BVerfG, Beschluss vom 19. Juni 1973, 1 BvL 39/69, BVerfGE 35, 263, Rz. 39; BVerfG, Beschluss vom 13. Juni 1979, 1 BvR 699/77, BVerfGE 51, 268; *Enders* in: Eping/Hillgruber, BeckOK GG, Art. 19, Rz. 51.

<sup>493</sup> *Sachs* in: Sachs, GG, Art. 19, Rz. 114.

<sup>494</sup> *Walter* in: Maunz/Düring, GG Kommentar, Art. 93, Rz. 100, 123; *Sachs* in: Sachs, GG Kommentar, Art. 20, Rz. 82ff.

eines effektiven Rechtsschutzes.<sup>495</sup> Letzteres ist dann der Fall, wenn eine *tatsächlich wirksame Kontrolle* durch die Gerichte stattfinden kann.<sup>496</sup>

Die Möglichkeit nach §§ 33ff. FGO, den Rechtsweg der Finanzgerichtsbarkeit zu beschreiten, wird durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens nicht beeinträchtigt.

Durch die Geheimhaltung der Informationen zu dem verwendeten Risikomanagementsystem und den fallgruppenbezogenen Handlungsanweisungen seitens der Finanzbehörden könnte jedoch die tatsächlich wirksame gerichtliche Kontrolle eingeschränkt sein.

Genauso, wie bei einer Kontrolle im Straßenverkehr nur Fahrzeuge kontrolliert werden können, die den Ordnungsbehörden zugänglich sind, sich also im öffentlichen Straßenverkehr bewegen, kann ein Finanzgericht nur Unterlagen auf ihre Rechtmäßigkeit kontrollieren, die ihm vorgelegt werden oder die es sich im Rahmen seiner eigenen, unabhängigen Amtsermittlung (§ 76 FGO) selbst beschaffen kann. Der Amtsermittlungsgrundsatz des Finanzgerichts in § 76 FGO ist eine Ausprägung des Grundsatzes der Gewaltenteilung.<sup>497</sup>

Die Einzelheiten zu dem verwendeten Risikomanagementsystem sind von der Finanzverwaltung nicht öffentlich zugänglich gemacht worden und können auch von den Gerichten nicht im Rahmen ihrer Amtsermittlung ohne weiteres beschafft werden. Die Finanzverwaltung kann lediglich zu einer Übersendung von Unterlagen

---

<sup>495</sup> *Schulze-Fielitz* in: Dreier, GG Kommentar, Art. 19 Abs. 4; Rz. 79, 90; BVerfG, Beschluss vom 22. Juni 1960, 2 BvR 37/60, BVerfGE 11, 232; BVerfG, Beschluss vom 11. Oktober 1978, 2 BvR 1055/76, BVerfGE 49, 329; *Enders* in: Epping/Hillgruber, BeckOK GG, Art. 19, Rz. 74.

<sup>496</sup> BVerfG, Beschluss vom 16. Mai 1995, 1 BvR 1087/91, BVerfGE 93, 1, Rz. 28; BVerfG, Beschluss vom 25. Januar 2005, 2 BvR 656/99, BVerfGE 112, 185, Rz. 89; BVerfG, Urteil vom 27. Februar 2007, 1 BvR 538/06, BVerfGE 117, 244, Rz. 68; *Schenke* in: Bonner Kommentar zum GG, Art. 19 Abs. 4 GG, Rz. 637; *Enders* in: Epping/Hillgruber, BeckOK GG, Art. 19, Rz. 74.

<sup>497</sup> *Krumm* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 76 FGO, Rz. 4.

angehalten werden. Eine Durchsetzung mittels staatlicher Zwangsmaßnahmen ist nicht möglich, § 89 FGO i.V.m. § 255 Abs. 1 Satz 1 AO.<sup>498</sup>

Bei der Amtsermittlung durch das Gericht kann dieses die Aktenvorlage durch eine prozessleitende Verfügung im Sinne von § 128 Abs. 2 FGO oder durch einen förmlichen Beweisbeschluss (§ 113 FGO) anordnen. Ob eine prozessleitende Verfügung oder ein Beweisbeschluss erforderlich ist, um ein in-camera-Verfahren in Gang zu setzen, ist in der Literatur umstritten.<sup>499</sup> Für die Beurteilung der im Rahmen dieser Arbeit zu klärenden Rechtsfragen hat dieser Meinungsstreit keine Auswirkungen. Entscheidend ist lediglich, dass für die Finanzverwaltung klar erkennbar sein muss, dass das Finanzgericht Einsicht in die Einzelheiten zu dem Risikomanagementsystem begehrt. Die allgemein gehaltene Anordnung in der Eingangsverfügung, alle entscheidungserheblichen Akten zu übersenden, ist noch nicht ausreichend.<sup>500</sup>

### **3. Grundsätzlicher Anspruch auf vollständige Offenlegung**

Um tatsächlich nachprüfen zu können, ob ein Finanzamt den Sachverhalt, welcher dem Steuerbescheid zugrunde liegt, zutreffend und vollständig ermittelt und anschließend die richtigen rechtlichen Schlussfolgerungen gezogen hat, umfasst der grundgesetzliche Anspruch auf effektiven Rechtsschutz die vollständige Aktenvorlage gegenüber dem Gericht.<sup>501</sup>

Auf einfachgesetzlicher Ebene wurde das Recht des Gerichts, Einsicht in sämtliche Verwaltungsvorgänge zu erhalten, durch §§ 71 Abs. 2; 86 Abs. 1 FGO konkretisiert. Durch die Aktenvorlagepflicht soll es den Gerichten ermöglicht werden, den

---

<sup>498</sup> *Loose* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 255 AO, Rz. 2; *Jatzke* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 255 AO, Rz. 3; *Herbert* in: Gräber, FGO, § 89, Rz. 3; *Werth* in: Klein, AO, § 255; *Holzner* in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, § 255, Rz. 10.

<sup>499</sup> *Stiepel* in: Gosch, AO/FGO, § 86 FGO, Rz. 25; *Herbert*, in: Gräber, FGO, § 86, Rz. 5; *Schallmoser* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 86 FGO, Rz. 29; *Rudisile* in: Schoch/Schneider, VwGO, § 99, Rz. 9, sowie BVerwG, Beschluss vom 31. August 2009, 20 F 10/08, NVwZ 2010, 194 mit weiteren Verweisen.

<sup>500</sup> *Rudisile* in: Schoch/Schneider, VwGO, § 99, Rz. 9.

<sup>501</sup> BVerfG, Beschluss vom 27. Oktober 1999, 1 BvR 385/90, BVerfGE 101, 106, Rz. 66; *Enders* in: Epping/Hillgruber, BeckOK GG, Art. 19, Rz. 74, 76.

steuerlich bedeutsamen Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln und sich im Rahmen der richterlichen Überzeugungsgewissheit ein eigenes Urteil bilden zu können, § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO.<sup>502</sup>

**a) Offenlegungspflicht der Finanzbehörden nach § 71 Abs. 2 FGO**

Nach § 71 Abs. 2 FGO ist die beklagte Finanzbehörde nach Empfang der Klageschrift verpflichtet, sämtliche den Streitfall betreffenden Akten an das Finanzgericht zu übersenden. Die den Rechtsstreit betreffenden Akten sind die Akten, die *nach Einschätzung des beklagten Finanzamtes* für die Beurteilung der Sach- und Rechtslage erheblich sind und für die Entscheidung des Rechtsstreits von Bedeutung sein können.<sup>503</sup> Im ersten Aufschlag obliegt es somit der beklagten Finanzbehörde selbst, zu entscheiden, welche Akten sie dem Finanzgericht übersendet.

In erster Linie sind von der Aktenvorlagepflicht alle Akten umfasst, die sich *unmittelbar* auf die streitige Veranlagung beziehen. Dies wäre im Regelfall bei einem Arbeitnehmer nur die Einkommensteuerakte und bei Gewerbetreibenden zusätzlich noch die Gewerbesteuer-, Umsatzsteuer- und Gewinnermittlungsakte. Darüber hinaus umfasst die Aktenvorlagepflicht nach § 71 Abs. 2 FGO aber auch alle Unterlagen, die für das konkrete Rechtsschutzbegehren von Bedeutung sind. Wenn beispielsweise Klage erhoben wird gegen eine Einspruchsentscheidung betreffend die Einkommensteuer 2019, umfasst die Vorlagepflicht des Finanzamtes nicht nur die Einkommensteuerakte 2019, sondern auch die Einkommensteuerakten vorangegangener oder folgender Veranlagungszeiträume, falls ein Sachverhalt strittig ist, der offensichtlich absehbare Auswirkungen auf zukünftige oder bereits abgelaufene

---

<sup>502</sup> Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 96 FGO, Rz. 16; Lange in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 96 FGO, Rz. 4.

<sup>503</sup> Schoenfeld, in: Gosch, AO/FGO, § 71 FGO, Rz. 35; Brandis in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 71 FGO, Rz. 5; Herbert, in: Gräber, FGO, § 71, Rz. 5; BFH, Beschluss vom 28. Februar 2007, II B 94/06, BFH/NV 2007, 1169; BFH, Beschluss vom 24. Mai 2012, IV B 58/11, BFH/NV 2012, 1466; BFH, Beschluss vom 16. Januar 2013, III S 38/11, BFH/NV 2013, 701; BFH, Beschluss vom 9. September 2011, VII B 73/11, BFH/NV 2012, 56, Rz. 8; BFH, Urteil vom 26. Juni 1996, X R 53/95, BFH/NV 1997, Seite 293; BFH, Beschluss vom 9. Dezember 1969, II B 39/69, BStBl II 1970, Seite 97; BFH, Urteil vom 26. April 1988, VII R 124/85, BFHE 153/463; BFH, Urteil vom 18. April 1975, III R 159/72, BStBl II 1975, Seite 741; BFH, Beschluss vom 18. September 1989, IV B 3/89, BFH/NV 1990, Seite 378.

Veranlagungszeiträume hat, wie zum Beispiel die Anerkennung einer Zweitwohnung im Rahmen der doppelten Haushaltsführung oder die Einkommenszurechnung nach einem Erbfall. Zusätzlich umfasst die Aktenvorlagepflicht auch Dauerakten wie zum Beispiel Vertragsakten und Prüferakten. Unter Letztgenannte fallen sowohl die Fallhefte der Betriebsprüfung als auch die der Steuerfahndung.<sup>504</sup>

Solange die Übermittlung der Akten noch nicht auf elektronischem Wege geschehen kann, ist das beklagte Finanzamt verpflichtet, die elektronisch vorliegenden Daten auszudrucken und daraus eine Papierakte herzustellen, welche anschließend an das Finanzgericht versandt wird. Diese hat alle dem Finanzamt elektronisch übermittelten Daten, den Schriftverkehr mit dem Steuerpflichtigen und die mit der Klage angefochtenen Steuerbescheide zu enthalten.

#### **b) Offenlegungspflicht der Finanzbehörden nach § 86 Abs. 1 FGO**

Damit ein Verwaltungsakt wirksam werden kann, muss er ordnungsgemäß bekannt gegeben werden, §§ 124 Abs. 1; 122 Abs. 1 AO. Die ordnungsgemäße Bekanntgabe setzt voraus, dass der Verwaltungsakt zunächst verwaltungsintern wirksam entstanden ist, also eine Willensbildung, Willensniederlegung und abschließende Billigung durch einen handlungsbefugten Amtsträger erfolgt ist, vgl. *Kapitel I.E Definition Verwaltungsakt, Seite 65*.<sup>505</sup>

Um ein Verständnis dafür zu entwickeln, wie der Willensbildungsprozess innerhalb der Finanzverwaltung vonstattengegangen ist, welcher zu dem angegriffenen Verwaltungsakt geführt hat, ist es für die Gerichte zwingend notwendig, Einsicht in die Einzelheiten zu dem Risikomanagementsystem bzw. die fallgruppenbezogenen Verwaltungsanweisungen zu erhalten, da diese die Entscheidungsgrundlage der Finanzbehörde dokumentieren. Dafür sind die Akten, die das beklagte Finanzamt dem Finanzgericht übersendet, nicht ausreichend. Aus diesem Grund wird es den Finanzgerichten über § 86 Abs. 1 FGO ermöglicht, weitere Akten anzufordern, um sich im Rahmen der eigenen Sachverhaltsermittlung (§ 76 Abs. 1 FGO) ein unabhängiges Bild zu verschaffen. Da der Wortlaut in § 86 Abs. 1 FGO nur ganz allge-

---

<sup>504</sup> BFH, Beschluss vom 7. Mai 2001, VII B 199/00, BFH/NV 2001, 1366.

<sup>505</sup> Müller-Franken in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 124 AO, Rz. 68; Güroff in Gosch, AO/FGO, § 124 AO, Rz. 3-3.2; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 124 AO, Rz. 8.

mein von Behörden spricht, steht es dem Finanzgericht zu, sowohl von dem beklagten Finanzamt als auch von allen anderen Behörden im Sinne des § 6 AO Akten anzufordern. Behörden in diesem Sinne sind alle öffentlichen Stellen, die Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrnehmen, unabhängig davon, ob sie als Finanzbehörden im Sinne des § 6 Abs. 2 AO zu klassifizieren sind. Ein Finanzgericht kann alle Akten, Unterlagen und Urkunden anfordern, die es für erforderlich hält, um die Sach- und Rechtslage ermitteln und beurteilen zu können. Eine Behörde kann die Aktenvorlage nicht mit der Begründung verweigern, dass der Akteninhalt nicht erforderlich sei, um den Sachverhalt aufzuklären.

Die Vorlagepflicht des § 86 Abs. 1 FGO erstreckt sich nach herrschender Meinung auch auf interne Unterlagen, die einen Aufschluss über die Willensbildung des Finanzamtes ermöglichen (*mittelbar* bedeutsame Unterlagen).<sup>506</sup> In der Kommentierung werden exemplarisch interne Anweisungen zur Behandlung bestimmter Fallgestaltungen, Unterlagen zum Bestehen von Prüfungsschwerpunkten, Aufgriffsgrenzen und Anweisungen vorgesetzter Behörden genannt.<sup>507</sup> Dem Gericht soll es auch möglich sein, vom Finanzamt Auskünfte über nicht aktenkundige Tatsachen zu erfragen.

Bei den Einzelheiten zu dem Risikomanagementsystem und den fallgruppenbezogenen Handlungsanweisungen handelt es sich nicht um Dokumente, die einem einzelnen Steuerfall konkret zugeordnet werden können. Es sind interne Aufzeichnungen der obersten Finanzbehörden der Länder, welche diese im Einvernehmen mit dem Bundesfinanzministerium der Finanzen festlegen. Diese Unterlagen sind den Finanzämtern nicht zugänglich. Selbst wenn es ein Finanzamt wollte, könnte es die Unterlagen dem Finanzgericht gegenüber nicht offenlegen. Da die Aktenvorlagepflicht nach § 86 Abs. 1 FGO sich aber nicht nur auf das beklagte Finanzamt selbst erstreckt, sondern auch auf alle anderen (Finanz-)Behörden, kann ein Finanzgericht in Bezug auf § 86 Abs. 1 FGO die Vorlage der Einzelheiten zu dem Risikomanagementsystem von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder verlangen, sofern es diese im Einzelfall für entscheidungserheblich hält.

---

<sup>506</sup> BFH, Beschluss vom 24. Mai 1993, V B 119/92, BFH/NV 1994, Seite 639; BFH, Beschluss vom 8. Juli 1994, V B 19/94, BFH/NV 1995 Seite 604.

<sup>507</sup> *Stiepel* in: Gosch, AO/FGO, § 86 FGO, Rz. 21, 22.

Bis zum Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens hätten die Finanzbehörden die Vorlage der Einzelheiten zu den bereits seit mehr als 20 Jahren im Einsatz befindlichen Risikomanagementsystemen gegenüber den Finanzgerichten nur mit dem Verweis auf Nachteile für das Wohl des Bundes oder eines Deutschen Landes verweigern können. Nach den vom Bundesministerium der Finanzen im Referentenentwurf enthaltenen Aussagen in Bezug auf die Geheimhaltung der Einzelheiten des Risikomanagementsystems soll der Begriff Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes auch Unterlagen und Informationen umfassen, die über den konkreten Streitfall hinaus Rückschlüsse über generelle Vorgehensweisen der Finanzverwaltung enthalten.<sup>508</sup> Aus der Sicht des Bundesministeriums der Finanzen betrachtet muss die ausdrückliche Ergänzung des § 86 Abs. 2 FGO über die drei bislang geregelten Fallgruppen hinaus somit lediglich von deklaratorischer Bedeutung sein.

Wenn sich das Finanzgericht nicht der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung angeschlossen hätte, dass die Einzelheiten zu dem Risikomanagementsystem unter den Begriff Nachteile für das Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes subsumiert werden können, müssten die obersten Finanzbehörden bei einer entsprechenden Aufforderung des Finanzgerichts ohne den neu eingefügten § 86 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Finanzgericht mitteilen, welche Angaben des A in seiner Steuererklärung 2020 vollständig automationsgestützt und welche personell geprüft worden sind, wie also im betreffenden Einzelfall die Willensbildung abgelaufen ist. Zudem wäre die Finanzverwaltung verpflichtet, mitzuteilen, welche Angaben des Steuerpflichtigen tatsächlich überprüft worden und welche Angaben aufgrund bestehender Nichtaufgriffsgrenzen etc. aus Wirtschaftlichkeitsgründen ungeprüft geblieben sind.

Eine weitere Möglichkeit, die Vorlage von Unterlagen gegenüber dem Finanzgericht zu verweigern, hätte die Finanzverwaltung lediglich mit einem Verweis auf das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Juli 1984 begründen können, vgl. *Kapitel II.D.5 Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Juli 1984*,

---

<sup>508</sup> *Bundesministerium der Finanzen*, Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle, Seite 134.

*Seite 98.* In diesem Urteil führte das Bundesverfassungsgericht aus, dass Institutionen der Exekutive die Vorlage von Unterlagen verweigern können, wenn die angeforderten Informationen offensichtlich in keinem sachlichen Zusammenhang mit dem zu ermittelnden und beurteilenden Sachverhalt stehen. Wenn man der Argumentation des Bundesverfassungsgerichts aus diesem Rechtsstreit folgt, führt dies bezogen auf die hiesige Problematik zu folgendem Ergebnis: Die Finanzbehörden sind nicht dazu verpflichtet, dem Gericht in jedem einzelnen Fall sämtliche Informationen über die Einstufung einer Person in eine bestimmte Risikoklasse oder die Höhe bestehender Nichtaufgriffsgrenzen zur Verfügung zu stellen. Nur wenn aus der Klagebegründung oder einem späteren Schriftsatz des Steuerpflichtigen oder seines Prozessbevollmächtigten hervorgeht, dass dieser sich explizit gegen die maschinelle Bearbeitung seiner Steuererklärung wendet, besteht ein sachlicher Zusammenhang zwischen den Einzelheiten des Risikomanagementsystems bzw. den fallgruppenbezogenen Handlungsanweisungen und dem mit der Klage angegriffenen Steuerbescheid. In diesen Fällen muss die Finanzverwaltung, nach Anforderung des Finanzgerichts, offenlegen, ob eine Steuererklärung vollständig automationsgestützt veranlagt wurde bzw. im Falle einer (teilweisen) personellen Bearbeitung, welche Angaben des Steuerpflichtigen in welcher Detailtiefe überprüft wurden.

Bezogen auf den zuvor angeführten Beispielsfall (vgl. *Kapitel IV.A Beispiel zur Geheimhaltung, Seite 213*) bedeutet dies, dass die beklagte Finanzbehörde nur eine Information darüber geben müsste, dass es bezüglich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht zu einer Aussteuerung von der vollständig automationsgestützten Veranlagung gekommen sei. Da die im Jahr 2020 erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb nur geringfügig von den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Jahres 2019 abgewichen sind und das steuerliche Verhalten des A in den vergangenen Jahren stets vorbildlich war, bestand kein Anlass an der Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben zu zweifeln und den Wert zu einer personellen Überprüfung auszusteuern. Da A beispielsweise keinen Klageantrag (§ 65 Abs. 1 Satz 2 FGO) zur Prüfung seiner im Veranlagungszeitraum 2020 gezahlten Spenden (§ 10b EStG) gestellt hat, sondern sich ausschließlich auf die Aufhebung des Änderungsbescheides nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO bezogen hat, ist die Finanzverwaltung nicht verpflichtet, Informationen über eine etwaige Nichtaufgriffsgrenze im Bereich der Sonderausgaben mitzuteilen. Ebenso ist die Finanzverwaltung nicht verpflichtet, mitzuteilen, wie hoch die Nichtaufgriffsgrenzen bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb sind,



die bei Personen aus einer anderen Risikoklasse zur Anwendung kommen oder wenn sonstige außergewöhnliche Umstände in der Person des Steuerpflichtigen liegen, wie zum Beispiel die Neugründung oder Einstellung der Erwerbstätigkeit.

Mit Hilfe dieser Informationen aus dem von der Finanzverwaltung verwendeten Risikomanagementsystem kann das Gericht nun herausfinden, ob der Sachverhalt des A von der Finanzbehörde entsprechend seiner *steuerlichen Bedeutung* hinreichend geprüft worden ist oder nicht; die Finanzbehörde also der ihr obliegenden Sachverhaltsermittlungspflicht nachgekommen ist. Dem Finanzgericht obliegt es nun, unter Würdigung aller in den Akten enthaltenen Informationen herauszufinden, ob das Finanzamt tatsächlich auf die Vollständigkeit und Richtigkeit der Informationen vertrauen konnte oder ob sich nicht doch Zweifelsfragen hätten aufdrängen müssen. Solche könnten sich beispielsweise aus der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Dezember 2020 ergeben. In dieser wurden die Umsätze aus Lieferungen und Leistungen mit 0 € beziffert.

#### **4. Anspruch auf rechtliches Gehör**

Eng verwoben mit dem Anspruch auf einen effektiven Rechtsschutz ist der Anspruch auf die Gewährung rechtlichen Gehörs, Art. 103 Abs. 1 GG. Dieser ist ein grundrechtsgleiches Recht (Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG) und gilt ebenso wie das Recht auf gerichtlichen Rechtsschutz als prozessuales „Urrecht“ einer jeden Person.<sup>509</sup> Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist Ausprägung des Rechtsstaatsprinzips und der Menschenwürde, Art. 1 Abs. 1 GG.<sup>510</sup> Der Anspruch auf rechtliches Gehör war bereits im römischen Recht verankert unter dem Begriff „*audiatur et*

---

<sup>509</sup> *Degenhart* in: Sachs, Grundgesetz, Art. 103, Rz. 2; *Remmert* in: Maunz/Düring, GG, Art. 103, Rz. 1; *Burghart* in: Leibholz/Rinck, Grundgesetz, Art. 103, Rz. 16; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 91 AO, Rz. 1; BVerfG, Beschluss vom 25. Oktober 1956, 1 BvR 440/54, BVerfGE 6, 12; *Wolff* in: Hörnig/Wolf, GG, Art. 103, Rz. 5; BVerfG, Beschluss vom 8. Januar 1959, 1 BvR 396/55, BVerfGE 9, 89.

<sup>510</sup> *Hesselberger* in: Leibholz/Rinck, GG, Art. 103, Rz. 1; BVerfG, Beschluss vom 8. Januar 1959, 1 BvR 396/55, BVerfGE 9, 89, Rz. 22; BVerfG, Beschluss vom 11. Juli 1984, 1 BvR 1269/83, BVerfGE 67, 208; BVerfG, Beschluss vom 10. Februar 1987, 2 BvR 314/86, BVerfGE 74, 224.

*altera pars*“.<sup>511</sup> Das damalige Rechtsverständnis zur Gewährung rechtlichen Gehörs ist heutzutage nicht mehr aktuell, da der Inhalt dieses Rechts sehr stark abhängig ist von der Rechtsordnung, in die dieses Grundrecht eingebunden ist.<sup>512</sup>

Nach den negativen Erfahrungen aus dem Dritten Reich sollte zukünftig verhindert werden, dass mit einer Person „kurzer Prozess“ gemacht werden kann.<sup>513</sup> Das durch den Nationalsozialismus erschütterte Vertrauen der Bürger in eine unparteiische und wirkungsvolle Rechtspflege sollte wieder hergestellt werden. Aus diesem Grund nahm man das grundrechtsgleiche Recht ausdrücklich in das Grundgesetz auf.

Telos dieser Prozessmaxime ist, dass eine Person nicht lediglich das bloße Objekt einer richterlichen Entscheidung sein soll. Sie soll sich als Subjekt zu allen Vorwürfen *äußern können* und aktiv in den Fortgang des Prozesses *eingreifen können*.<sup>514</sup> Durch den Anspruch auf rechtliches Gehör soll Überraschungsentscheidungen vorgebeugt werden.<sup>515</sup> Jede Partei soll bereits im Vorfeld einer richterlichen Entscheidung Kenntnis davon haben, über welche Informationen das Gericht verfügt. Nur so steht es den Parteien offen, die Entscheidungsfindung des Gerichts zu

---

<sup>511</sup> *Radtke* in: Epping/Hillgruber, BeckOK GG, Art. 103, Rz. 1.

<sup>512</sup> *Remmert* in: Maunz/Düring, GG, Art. 103, Rz. 8.

<sup>513</sup> *Burghart* in: Leibholz/Rinck, GG, Art. 103, Rz. 16; BVerfG, Beschluss vom 9. Juli 1980, 2 BvR 701/80, BVerfGE 55, 1; BVerfG, Beschluss vom 8. Januar 1959, 1 BvR 396/55, BVerfGE 9, 89.

<sup>514</sup> *Hesselberger* in: Leibholz/Rinck, GG, Art. 103, Rz. 1; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 91 AO, Rz. 1; BVerfG, Beschluss vom 8. Januar 1959, 1 BvR 396/55, BVerfGE 9, 89, Rz. 22; BVerfG; Beschluss vom 18. Juni 1957, 1 BvR 41/57, BVerfGE 7, 53; BVerfG, Beschluss vom 13. Februar 1958, 1 BvR 56/57, BVerfGE 7, 275; BVerfGE, Beschluss vom 19. Juli 1972, 2 BvR 872/71, BVerfGE 34, 1; BVerfG, Urteil vom 11. März 1975, 2 BvR 135/75, BVerfGE 39, 156; BVerfG, Beschluss vom 9. Juli 1980, 2 BvR 701/80, BVerfGE 55, 5; BVerfG, Beschluss vom 9. März 1983, 2 BvR 315/83, BVerfGE 63, 332; BVerfG, Beschluss vom 08. Juni 1993, 1 BvR 878/90, BVerfGE 89, 28.

<sup>515</sup> *Degenhart* in: Sachs, GG, Art. 103, Rz. 17; *Radtke* in: Epping/Hillgruber, BeckOK GG, Art. 103, Rz. 6; *Burghart* in: Leibholz/Rinck, GG, Art. 103, Rz. 166; BVerfG, Beschluss vom 19. Juli 1972, 2 BvR 872/71, BVerfGE 34, 1; BVerfG, Beschluss vom 28. Oktober 1958, 1 BvR 5/58, BVerfGE 8, 253; BVerfG, Beschluss vom 25. Februar 1964, 2 BvR 363/63, BVerfGE 17, 265; BVerfG, Beschluss vom 18. März 2003, 2 BvB 1/01, BVerfGE 107, 339.

beeinflussen. Es soll kein Herrschaftswissen des Gerichts und der Behörde zuungunsten der Kläger existieren. Auch hinter dem Anspruch auf rechtliches Gehör steckt der bereits zuvor genannte Gedanke der *prozessualen Waffengleichheit*.<sup>516</sup>

Der Anspruch auf rechtliches Gehör beinhaltet sowohl ein objektiv-rechtliches als auch ein subjektiv-rechtliches Element.<sup>517</sup>

Das objektiv-rechtliche Element ist an den Staat adressiert. In einem Rechtsstaat obliegt es in letzter Instanz den unabhängigen Gerichten, für eine möglichst umfangreiche Sachverhaltsaufklärung zu sorgen. Nur wenn es der Justiz möglich ist, die ihr obliegende Aufgabe der Amtsermittlung zu erfüllen, kann sie zu einer gerechten Entscheidung gelangen.<sup>518</sup>

Der Staat wird verpflichtet, seinen Bürgern vor Gericht rechtliches Gehör zu gewähren. Betroffen sind nur staatliche Gerichte i.S.d. Art. 92ff. GG.<sup>519</sup> Der Anspruch auf rechtliches Gehör besteht weder gegenüber dem Gesetzgeber im Gesetzgebungsverfahren noch gegenüber der Verwaltung im außergerichtlichen Vorverfahren. Hier kommt stattdessen der *Anspruch auf ein faires Verfahren* zur Anwendung, welcher aber ebenfalls die Gewährung rechtlichen Gehörs beinhaltet.<sup>520</sup> Auf einfachgesetzlicher Ebene ist der Anspruch auf rechtliches Gehör bzw. auf ein faires Verfahren in § 91 AO konkretisiert. Der Anspruch auf rechtliches Gehör kommt in allen Arten staatlicher Gerichtsverfahren und in allen Instanzen zur Anwendung.

---

<sup>516</sup> *Remmert* in: Maunz/Düring, GG, Art. 103, Rz. 2; *Radtke* in: Epping/Hillgruber, BeckOK GG, Art. 103, Rz. 2.

<sup>517</sup> *Remmert* in: Maunz/Düring, GG, Art. 103, Rz. 1; *Radtke* in: Epping/Hillgruber, BeckOK GG, Art. 103, Rz. 2; *Wolff* in: Hörnig/Wolf, GG, Art. 103, Rz. 5; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 91 AO, Rz. 1.

<sup>518</sup> BVerfG, Beschluss vom 7. Oktober 1980, 1 BvL 50/79, BVerfGE 55, 72.

<sup>519</sup> *Degenhart* in: Sachs, GG, Art. 103, Rz. 8; *Burghart* in: Leibholz/Rinck, GG, Art. 103, Rz. 17, 31; *Radtke* in: Epping/Hillgruber, BeckOK GG, Art. 103, Rz. 3; *Wolff* in: Hörnig/Wolf, GG, Art. 103, Rz. 3; BVerfG, Beschluss vom 5. Oktober 1965, 2 BvR 285/65, BVerfGE 19, 148; BVerfG, Beschluss vom 14. Oktober 1969, 1 BvR 30/66, BVerfGE 27, 88; BVerfG, Beschluss vom 14. Oktober 1969, 1 BvR 30/66, BVerfGE 27, 88; BVerfG, Urteil vom 5. März 1974, 1 BvR 712/68, BVerfGE 36, 321.

<sup>520</sup> *Schmidt-Aßmann* in: Maunz/Düring, GG, Art. 19 Abs. 4, Rz. 24ff.

Das subjektive Element des Anspruchs auf rechtliches Gehör bezieht sich nicht auf das Gericht, sondern auf die Beteiligten selbst. Die Möglichkeit, auf das eigene Gerichtsverfahren Einfluss zu nehmen, ist ein Ausdruck der *Menschenwürde* und der Freiheitsgrundrechte.<sup>521</sup> Aufgrund des Menschenwürdebezugs bedarf es einer vergleichsweise *hohen verfassungsrechtlichen Rechtfertigung*, um den Anspruch auf rechtliches Gehör verfassungskonform beschränken zu können.

Den subjektiven Anspruch auf rechtliches Gehör können nur die vom Verfahren unmittelbar Betroffenen geltend machen, also in der Regel die beteiligten Parteien Kläger und Beklagter.<sup>522</sup> Beigeladene können den Anspruch nur geltend machen, wenn sie von der gerichtlichen Entscheidung selbst betroffen sind.

Der Anspruch auf rechtliches Gehör gesteht es jedem Grundrechtsträger zu, sich zu dem einer gerichtlichen Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt und zu dessen rechtlicher Würdigung durch das Gericht, vor dem Erlass der Entscheidung, zu äußern. Der Anspruch auf rechtliches Gehör kann in drei Einzelrechte aufgespalten werden. Sämtliche Bürger besitzen

- einen Anspruch, sich gegenüber dem Gericht äußern zu können,
- einen Anspruch auf Information gegenüber dem Gericht und
- einen Anspruch darauf, dass ihr Vortrag tatsächlich berücksichtigt wird.<sup>523</sup>

Eine gerichtliche Entscheidung darf nur auf Tatsachen gestützt werden, zu denen sich die Beteiligten äußern konnten.<sup>524</sup> Es soll verhindert werden, dass das Gericht

---

<sup>521</sup> *Remmert* in: Maunz/Düring, GG, Art. 103, Rz. 14; BVerfG, Beschluss vom 18. September 2018, 2 BvR 745/18, NJW 2019, 41.

<sup>522</sup> *Schmidt-Aßmann* in: Maunz/Düring, GG, Art. 19 Abs. 4, Rz. 144.

<sup>523</sup> *Remmert* in: Maunz/Düring, GG, Art. 103, Rz. 5; *Degenhart* in: Sachs, GG, Art. 103, Rz. 11; *Burghart* in: Leibholz/Rinck, GG, Art. 103, Rz. 91; *Radtke* in: Epping/Hillgruber, BeckOK GG, Art. 103, Rz. 7; *Wolff* in: Hörnig/Wolf, GG, Art. 103, Rz. 6; BVerfG, Beschluss vom 7. Oktober 2003, 1 BvR 10/99, BVerfGE 108, 341, Rz. 21; BVerfG, Beschluss vom 10. März 2008, 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351, Rz. 67; *Enders* in: Epping/Hillgruber, BeckOK GG, Art. 19, Rz. 74.

<sup>524</sup> *Burghart* in: Leibholz/Rinck, Grundgesetz, Art. 103, Rz. 141; BVerfG, 25. Mai 1956, 1 BvR 128/56, BVerfGE 5, 22; BVerfG, Beschluss vom 25. Oktober 1956, 1 BvR 440/54, BVerfGE 6, 12; BVerfG, Beschluss vom 18. Juni 1957, 1 BvR 41/57, BVerfGE 7, 53; BVerfG, Beschluss vom 23. Januar 1958, 1 BvR 271/57, BVerfGE 7, 239; BVerfG, Beschluss vom 13. Februar 1958, 1 BvR 56/57, BVerfGE 7, 275; BVerfG, Beschluss vom

ihm im Laufe des Verfahrens bekannt gewordene Sachverhalte zum Nachteil des Klägers bei der Entscheidungsfindung berücksichtigt. Das Akteneinsichtsrecht umfasst deshalb nicht nur den Aktenstand im Zeitpunkt der Klageerhebung, sondern auch später hinzutretendes Aktenmaterial.

Dies gilt sowohl im Zivilprozess, wo der Gegenstand des Rechtsstreits zwischen den Parteien zur Disposition steht, als auch in öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten, in denen die Gerichte von Amts wegen dazu verpflichtet sind, den Sachverhalt zu ermitteln (Offizialmaxime).<sup>525</sup> Ein Kläger soll sich nicht darauf verlassen müssen, dass das Gericht allein aufgrund seiner ihm obliegenden Sachverhaltsermittlungspflicht zu einer richtigen Entscheidung kommt. Die von Amts wegen ermittelten Tatsachen, egal ob verwaltungsseitig oder gerichtlich ermittelt, sind den Beteiligten zugänglich zu machen.<sup>526</sup> Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst genau wie das aus dem Anspruch auf einen effektiven Rechtsschutz abgeleitete Informationsrecht grundsätzlich sämtliche Tatsachen und Beweisergebnisse, unabhängig von deren Herkunft.<sup>527</sup>

Der Anspruch auf rechtliches Gehör verpflichtet den Gesetzgeber nicht zu einer bestimmten Art der Informationserteilung oder Berücksichtigung von Äußerungen

---

27. März 1958, 1 BvR 577/57, BVerfGE 7, 340; BVerfG, Beschluss vom 22. September 1958, 1 BvR 268/58, BVerfGE 8, 184; BVerfG, Beschluss vom 17. Oktober 1958, 1 BvR 388/58, BVerfGE 8, 208; BVerfG, Urteil vom 27. April 1959, 2 BvF 2/58, BVerfGE 9, 268; BVerfG, Beschluss vom 03. Juni 1959, 1 BvR 150/59, BVerfGE 9, 303; BVerfG, Beschluss vom 3. November 1959, 1 BvR 13/59, BVerfGE 10, 177; BVerfG, Urteil vom 28. Januar 1960, 1 BvR 145/58, BVerfGE 10, 274; BVerfG, Beschluss vom 3. Oktober 1961, 2 BvR 4/60, BVerfGE 13, 132; BVerfG, Beschluss vom 18. Dezember 1962, 2 BvR 396/62, BVerfGE 15, 214.

<sup>525</sup> *Burghart* in: Leibholz/Rinck, GG, Art. 103, Rz. 19; BVerfG, Beschluss vom 18. Juni 1957, 1 BvL 12/55, BVerfGE 7, 45; BVerfG, Beschluss vom 13. Februar 1958, 1 BvR 56/57, BVerfGE 7, 275; BVerfG, Beschluss vom 14. April 1987, 1 BvR 332/86, BVerfGE 75, 201; BVerfG, Beschluss vom 12. Oktober 1988, 1 BvR 818/88; BVerfGE 79, 51.

<sup>526</sup> *Burghart* in: Leibholz/Rinck, Grundgesetz, Art. 103, Rz. 19; BVerfG, Beschluss vom 3. November 1959, 1 BvR 13/59, BVerfGE 10, 177.

<sup>527</sup> *Burghart* in: Leibholz/Rinck, GG, Art. 103, Rz. 142.

der Beteiligten. Er hat bei der einfachgesetzlichen Ausgestaltung einen *weitreichenden Ermessensspielraum*.<sup>528</sup> Von diesem hat er durch Erlass der verschiedenen Verfahrensordnungen Gebrauch gemacht.

#### a) Akteneinsicht im Verwaltungsverfahren

Der Anspruch auf rechtliches Gehör bzw. ein faires Verfahren manifestiert sich auf einfachgesetzlicher Ebene unter anderem im Recht auf Akteneinsicht.

Im *steuerlichen Verwaltungsverfahren* besteht *kein Recht auf Akteneinsicht*. Dies wurde auch kürzlich noch einmal durch das Bundesministerium der Finanzen klar gestellt.<sup>529</sup> Mangels einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung erließ das Bundesministerium der Finanzen bereits im Jahr 2008 ein Schreiben, in welchem geregelt wurde wie mit Anträgen auf Informationserteilung und Akteneinsicht umzugehen ist.<sup>530</sup> Dieses sollte den Ermessensspielraum, welcher den Finanzämtern im Rahmen ihres Verwaltungshandelns zusteht, konkretisieren und für eine einheitliche Rechtsanwendung im gesamten Bundesgebiet sorgen. Nach dem BMF-Schreiben vom 17. Dezember 2008 ist den Beteiligten i.S.d. §§ 78, 359 AO auf Antrag Auskunft über die zu ihrer Person gespeicherten Daten zu erteilen, wenn diese ein *berechtigtes Interesse* nachweisen können und *keine Gründe für eine Auskunftsverweigerung* vorliegen.

Ein berechtigtes Interesse soll beispielsweise dann vorliegen, wenn ein Beraterwechsel oder ein Erbfall stattgefunden hat und der Antragsteller nur mit Hilfe der personenbezogenen Daten in die Lage versetzt werden kann, eine vollständige Steuererklärung abzugeben, weil die dazu erforderlichen Informationen auf andere Art und Weise nicht erlangt werden können. Dies kann beispielsweise der Fall sein,

---

<sup>528</sup> Grzeszick in: Maunz/Düring, GG Kommentar, Art. 20, Rz. 52; Enders in: Epping/Hillgruber, BeckOK GG, Art. 19, Rz. 52; Wolff in: Hörnig/Wolf, GG, Art. 103, Rz. 3; Burghart in: Leibholz/Rinck, GG, Art. 103, Rz. 182; BVerfG, Beschluss vom 9. März 1965, 2 BvR 176/63, BVerfGE 18, 399; BVerfG, Beschluss vom 8. Januar 1959, 1 BvR 396/55, BVerfGE 9, 89; BVerfG, Beschluss vom 10. März 2008, 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351, Rz. 57, 69; BVerfG, Urteil vom 14. Juli 1999, 1 BvL 2226/94, BVerfGE 100, 313; BVerfG, Urteil vom 3. März 2004, 1 BvR 2378/98, BVerfGE 109, 279.

<sup>529</sup> BMF-Schreiben vom 13. Januar 2020, IV A 3 – S 0130/19/10017:004, BStBl I 2020, Seite 143, Rz. 66.

<sup>530</sup> BMF-Schreiben vom 17. Dezember 2008, IV A 3 – S 0030/08/10001, BStBl I 2009, Seite 6.

wenn der vormalige Berater die Herausgabe der Handakte verweigert, § 66 Abs. 2 Steuerberatungsgesetz (StBG)<sup>531</sup>.

Es obliegt der Finanzbehörde, zu entscheiden, auf welche Art und Weise sie einer betroffenen Person Auskunft erteilt. Dies kann schriftlich, elektronisch, mündlich oder durch die Gewährung von Akteneinsicht geschehen. Auch die Wahl des Übermittlungsweges der gewünschten Informationen wird in das Ermessen des Finanzamtes gestellt.

Die verwaltungsseitige Auskunftserteilung war dadurch beschränkt, dass sie nach ihrem Wortlaut nur die *zu einer Person gespeicherten Daten* umfasste. Es wurden keine Informationen über deren Herkunft oder deren weitere Verarbeitung mitgeteilt.

Eine Auskunftserteilung sollte unterbleiben, wenn durch sie die *ordnungsgemäße Erfüllung der in der Zuständigkeit der verantwortlichen Stelle liegenden Aufgaben gefährdet* würde. Explizit genannt wurde die Tatsache, dass der Antragsteller durch die Offenbarung in die Lage versetzt wird, sein *Erklärungsverhalten auf den Kenntnisstand der Finanzbehörden einzustellen*. Hierbei verwies das Bundesministerium der Finanzen auf ein Urteil des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 2008, welches sich mit der Geheimhaltung der in der IZA-Datenbank enthaltenen Informationen beschäftigt.<sup>532</sup>

In diesem Streitfall stellte der Beschwerdeführer beim Bundeszentralamt für Steuern einen Antrag auf Auskunft über alle ihn betreffenden Daten und stützte diesen auf § 19 Abs. 1 BDSG 1997<sup>533</sup>. Nach dieser Norm war einem von der Datenverarbeitung Betroffenen auf Antrag Auskunft zu erteilen über die zu seiner Person gespeicherten Daten sowie deren Herkunft. Hintergrund dieses Antrages war, dass das Bundeszentralamt für Steuern zuvor alle ihm über den Beschwerdeführer bekannten Informationen, über mittelbare und unmittelbare Beziehungen zu ausländischen Gesellschaften, an verschiedene Finanzämter übermittelte. Diese trafen daraufhin für den Beschwerdeführer nachteilige Entscheidungen. Das Bundeszentralamt für Steuern lehnte den Antrag des Beschwerdeführers auf Auskunftserteilung ab, da es

---

<sup>531</sup> Steuerberatungsgesetz, Bekanntmachung vom 4. November 1975, BGBl I 1975, Seite 2735.

<sup>532</sup> BVerfG, Beschluss vom 10. März 2008, 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351.

<sup>533</sup> Bundesdatenschutzgesetz, Bekanntmachung vom 27. Januar 1977, BGBl I 1977, Seite 201.

die Voraussetzungen des § 19 Abs. 4 Nr. 1 BDSG 1977 als erfüllt ansah. Nach dieser Norm hatte die Auskunftserteilung zu unterbleiben, wenn diese die *ordnungsgemäße Erfüllung der in der Zuständigkeit der verantwortlichen Stelle liegenden Aufgaben gefährden* würde und deswegen das Interesse des Betroffenen an der Auskunftserteilung zurücktreten müsse.

In ihren weitestgehend inhaltsgleichen Entscheidungen folgten sowohl das Finanzgericht als auch der Bundesfinanzhof der Argumentation des Bundeszentralamts für Steuern. Zu den Aufgaben des Bundeszentralamtes für Steuern gehöre es, nach § 5 Abs. 1 Nr. 6 FVG Daten über ausländische Domizilgesellschaften zu sammeln und an die Finanzämter weiterzugeben. Die in der IZA-Datenbank gespeicherten Daten erhielt das Bundeszentralamt für Steuern durch eigene Recherchearbeit in ausländischen Handelsregistern und anderen öffentlich zugänglichen Quellen. Zudem wären die Finanzbehörden nach dem IZA-Erlass<sup>534</sup> verpflichtet, dem Bundeszentralamt für Steuern Informationen über ausländische Gesellschaften zu übermitteln, welche ihnen im Zuge ihrer Arbeit bekannt geworden wären. Eine Auskunftserteilung würde dem Betroffenen offenbaren, über welche ausländischen Gesellschaften das Bundeszentralamt für Steuern bereits in Kenntnis sei. Mit Hilfe dieser Informationen könne ein Betroffener seine ausländischen Aktivitäten in diesen Gesellschaften einstellen und auf andere Gesellschaften verlagern, über die das Bundeszentralamt für Steuern noch keine positive Kenntnis besitze. Dies würde die bislang gesammelten Daten wertlos machen.

Die Bundesregierung machte Gebrauch von ihrem Recht, sich zu der Verfassungsbeschwerde zu äußern. Auch nach ihrer Ansicht überwiege das Geheimhaltungsinteresse der Behörde gegenüber dem Auskunftsrecht des Beschwerdeführers. Bei Erteilung einer Auskunft könnte der Betroffene sein Verhalten am Kenntnisstand des Bundeszentralamtes für Steuern ausrichten und ausländische Gesellschaften einsetzen, über die noch keine positive Kenntnis bestünde. Dies würde die Datensammlung entwerten. Diese sei jedoch für die Wahrung einer gleichmäßigen Festsetzung und Erhebung von Steuern unerlässlich. Es gebe keine anderen Anhaltspunkte, um eine ausländische Gesellschaft als Domizilgesellschaft qualifizieren zu können.

---

<sup>534</sup> BMF-Schreiben vom 29. April 1997, NV.



Das Bundesverfassungsgericht prüfte die Verfassungsbeschwerde an dem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung, Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG und der Rechtsschutzgarantie aus Art. 19 Abs. 4 GG. Das Bundesverfassungsgericht hob zunächst hervor, dass Art. 19 Abs. 4 GG einen *Informationsanspruch* begründe. Diesem komme ein *erhebliches verfassungsrechtliches Gewicht* zu, da der Beschwerdeführer an der Datensammlung nicht selbst aktiv beteiligt gewesen wäre. Sein Auskunftsanspruch dürfe nur dann zurückgestellt werden, wenn das gegenläufige staatliche Geheimhaltungsinteresse deutliche überwiege. Dies sei hier der Fall, da eine Auskunftserteilung den Beschwerdeführer in die Lage versetzen würde, sein zukünftiges Verhalten am Informationsstand der Behörden neu auszurichten. Er könne seine umfangreichen ausländischen Aktivitäten in neue Gesellschaften verlagern, von denen die Finanzbehörden noch keine Kenntnis hätten. Dies würde dazu führen, dass der materiell-rechtlich entstandene Steueranspruch nicht mehr in voller Höhe konkretisiert werden würde. Die Gleichmäßigkeit und die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung wären nicht mehr gewahrt. Auch könne sich der Beschwerdeführer nicht darauf berufen, dass kein ausreichender Rechtsschutz bestehe. Spätestens im Einspruchsverfahren gegen die aufgrund des Kontrollmaterials erlassenen Einkommensteuerbescheide müssten die Finanzämter die Ergebnisse der Kontrollmitteilungen offenlegen. Gegen die Erkenntnisse selbst könnte sich der Steuerpflichtige rechtlich zur Wehr setzen wie gegen jede andere Sachverhaltsermittlung der Finanzbehörden auch. Dies sei ausreichend, um anschließend ein gerichtliches Kontrollverfahren bezüglich der staatlichen Maßnahmen einleiten zu können.

Das Grundgesetz gestehe dem Beschwerdeführer einen Informationsanspruch zu. Es treffe jedoch keine Aussage zu dessen konkreter Ausgestaltung. Diese sei dem Gesetzgeber überlassen. Der Gesetzgeber habe bei der konkreten Ausgestaltung einen weitreichenden Gestaltungsspielraum. Im Rahmen dessen dürfe er auch gegenläufige Geheimhaltungsinteressen des Staates oder Dritter berücksichtigen. Es liege im Aufgabenbereich des Gesetzgebers, geeignete Ausschlussstatbestände zu schaffen. § 19 Abs. 4 Nr. 1 BDSG 1977 genüge den verfassungsrechtlichen Anforderungen. Über den zweiten Halbsatz der Norm sei sichergestellt, dass in jedem Einzelfall zusätzlich eine *Interessenabwägung* stattfinden müsse zwischen dem Informationsinteresse des Betroffenen und dem staatlichen Geheimhaltungsinteresse. Diese habe das Bundeszentralamt für Steuern in nicht zu beanstandender Weise vorgenommen.

## **b) Akteneinsicht im finanzgerichtlichen Verfahren**

Im Gegensatz zum *steuerlichen Verwaltungsverfahren* ist das Recht auf Akteneinsicht im *finanzgerichtlichen Verfahren* explizit geregelt, da hier der Anspruch auf rechtliches Gehör originär Anwendung findet und nicht nur in analoger Anwendung aus dem Grundsatz des fairen Verfahrens abgeleitet wird. Nach § 78 Abs. 1 FGO haben die Beteiligten ein Recht darauf, die Gerichtsakte und die dem Gericht vorgelegten Verwaltungsakten einsehen zu können.<sup>535</sup>

Die Akteneinsicht wird nach § 78 Abs. 3 FGO grundsätzlich dadurch bewirkt, dass den um Auskunft Ersuchenden die Einsichtnahme in den Diensträumen gestattet wird. Das Recht auf Akteneinsicht umfasst *alle* dem Gericht vorliegenden Akten. Lediglich Entwürfe zu Urteilen, Beschlüssen und Verfügungen sind von der Einsichtnahme ausgeschlossen, § 78 Abs. 4 FGO.

Da dem Finanzgericht nach § 86 Abs. 1 FGO die Möglichkeit offen steht, von den obersten Finanzbehörden der Länder und dem Bundesministerium der Finanzen die Einzelheiten zu dem verwendeten Risikomanagementsystem anzufordern (*Kapitel IV.B.3.b) Offenlegungspflicht der Finanzbehörden nach § 86 Abs. 1 FGO, Seite 223*) und das in § 78 Abs. 1 FGO geregelte Akteneinsichtsrecht sämtliche Verwaltungsakten umfasst, besteht für einen Steuerpflichtigen grundsätzlich die Möglichkeit, sich auf diese Art und Weise über die Einzelheiten zu dem Risikomanagementsystem zu informieren.

## **5. Beschränkung des Anspruchs auf effektiven Rechtsschutz**

Die Möglichkeit, sich über den Wege der Akteneinsicht Zugang zu den Informationen über das Risikomanagementsystem oder die fallgruppenbezogenen Handlungsanweisungen zu verschaffen, erkannte auch der Gesetzgeber bzw. die Verwaltung, welche den Gesetzgebungsprozess initiierte. Der Gesetzgeber sah die Gleichmäßigkeit und die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung dadurch gefährdet, dass ein Teil der Steuerpflichtigen ihr Erklärungsverhalten an den Einzelheiten des Risikomanagementsystems ausrichten würde, sofern diese öffentlich zugänglich werden

---

<sup>535</sup> BFH, Beschluss vom 15. November 2004, V B 182/04, BFH/NV 2005, Seite 569; Hessisches FG, Beschluss vom 13. Mai 2004, 6 K 5002/03.

sollten.<sup>536</sup> Dadurch würde nicht mehr bei jedem Steuerpflichtigen die materiell-rechtlich entstandene Steuer festgesetzt, sondern ein geringerer Betrag. Die *Gleichmäßigkeit und die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung* könnten bei einer Veröffentlichung nicht mehr gewährleistet werden.

Da der Anspruch auf rechtliches Gehör und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, beim Einsatz eines Risikomanagementsystems, nicht beide *uneingeschränkt* sichergestellt werden könnten, müsste eines der beiden Grundrechte beschränkt werden. Der Gesetzgeber hatte eine Abwägungsentscheidung zu treffen. Dabei musste er berücksichtigen, dass sämtliche Exekutivhandlungen zusätzlich begrenzt sind durch den Grundsatz der *Verhältnismäßigkeit*, welcher bei der Prüfung der Zulässigkeit von Einschränkungen der Freiheitsgrundrechten stets Anwendung findet. Der Gesetzgeber befand sich in einem verfassungsrechtlichen Abwägungsdreieck zwischen dem Anspruch auf rechtliches Gehör, der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Verhältnismäßigkeit.<sup>537</sup> Aus dem im Rahmen des Besteuerungsverfahrens anzuwendenden Verhältnismäßigkeitsgrundsatz resultiert auch die Forderung nach einem maßvollen Gesetzesvollzug.<sup>538</sup>

Keine der konkurrierenden verfassungsrechtlichen Vorgaben (Anspruch auf effektiven Rechtsschutz, Gewährung von ausreichend rechtlichem Gehör, Gleichheit und Gesetzmäßigkeit) darf nach dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz überproportional benachteiligt werden.

In Folge dessen lässt sich aus Art. 19 Abs. 4 GG kein konkreter, vollständiger und unbeschränkbarer Anspruch auf eine bestimmte Art der Gewährung eines effektiven Rechtsschutzes ableiten.<sup>539</sup>

Die konkrete Ausgestaltung der Gewährung eines effektiven Rechtsschutzes ist eine staatliche Leistung, deren Art und Umfang erst durch ein einfaches Parlamentsgesetz detailliert festgelegt werden muss. Art. 19 Abs. 4 GG gibt dem Parlament lediglich die *Grenzen*, die *Grundzüge* und die *Zielrichtung* vor. Im Übrigen

---

<sup>536</sup> BT-Drs. 631/15, Seite 83.

<sup>537</sup> Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 85 AO, Rz. 3, 26; § 88 AO, Rz. 11.

<sup>538</sup> Buciek, DStZ 1995, 513 (513); Karl, DStZ 2002, 598 (598); Rätke in: Klein, AO, § 85, Rz. 20; Seer, FR, 1997, 553.

<sup>539</sup> Enders in: Epping/Hillgruber, BeckOK GG, Art. 19, Rz. 52; Jarras in: Jarras/Pieroth, Grundgesetz, Art. 19, Rz. 52.

verfügt der Gesetzgeber jedoch über einen *beträchtlichen Gestaltungsspielraum*.<sup>540</sup> Im Rahmen dessen ist er auch befugt, den Anspruch auf einen effektiven Rechtsschutz einzuschränken, sofern, wie im vorliegenden Fall, eine Kollision mit anderen verfassungsrechtlichen Normen droht.

Bei der Ausgestaltung einfachgesetzlicher Normen, welche den Anspruch auf einen effektiven Rechtsschutz beschränken, darf der Gesetzgeber nicht außer Acht lassen, dass Handlungen der Exekutive in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht *so weit wie möglich* nachprüfbar bleiben müssen. Die Entscheidungsart und die Entscheidungswirkung dürfen das Ziel der Gewährung eines effektiven Rechtsschutzes nicht außer Acht lassen.<sup>541</sup>

Der Gesetzgeber darf den Anspruch auf rechtliches Gehör nur beschränken, wenn dies durch *sachliche Gründe hinreichend gerechtfertigt* ist.<sup>542</sup> Ein hinreichender sachlicher Grund, den Anspruch auf rechtliches Gehör einzuschränken, ist nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts dann gegeben, wenn es erst durch die Beschränkung dazu kommt, dass dem Betroffenen überhaupt ein effektiver Rechtsschutz gewährt werden kann.<sup>543</sup>

Wenn der Staat Informationen erhebt oder verarbeitet, ohne die Bürger aktiv daran zu beteiligen, sodass diese keine oder nur eine eingeschränkte Kenntnis von den Maßnahmen der Behörden haben, liegt ein Grundrechtseingriff von *erheblichem Gewicht* vor.<sup>544</sup>

---

<sup>540</sup> Grzeszick in: Maunz/Düring, GG Kommentar, Art. 20, Rz. 52; BVerfG, Beschluss vom 27. Oktober 1999, 1 BvR 385/90, BVerfGE 101, 106, Rz. 96.

<sup>541</sup> BVerfG, Beschluss vom 27. Oktober 1999, 1 BvR 385/90, BVerfGE 101, 106, Rz. 68; BVerfG, Beschluss vom 13. Juni 2007, 1 BvR 1550/03, BVerfGE 118, 168, Rz. 169.

<sup>542</sup> BVerfG, Beschluss vom 27. Oktober 1999, 1 BvR 385/90, BVerfGE 101, 106, Rz. 92; BVerfG, Beschluss vom 29. November 1989, 1 BvR 1011/88, BVerfGE 81, 123.

<sup>543</sup> BVerfG, Beschluss vom 10. März 2008, 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351, Rz. 75, 76.

<sup>544</sup> BVerfG, Beschluss vom 10. März 2008, 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351, Rz. 71; BVerfG, Urteil vom 14. Juli 1999, 1 BvL 2226/94, BVerfGE 100, 313; BVerfG, Urteil vom 3. März 2004, 1 BvR 2378/98, BVerfGE 109, 279; BVerfG, Beschluss vom 13. Juni 2007, 1 BvR 1550/03, BVerfGE 118, 168.

Bei der einfachgesetzlichen Ausgestaltung hat der Gesetzgeber deshalb zu beachten, dass er aufgrund der hohen Eingriffsintensität *verpflichtet* ist, ein Informationsrecht zu schaffen. Er darf die Informationserteilung nicht einer behördlichen Ermessensentscheidung überlassen.

Unmittelbare verfassungsrechtliche Begrenzungen des Anspruchs auf effektiven Rechtsschutz und der Gewährung rechtlichen Gehörs ergeben sich lediglich aus Art. 19 Abs. 4 Satz 3 GG i.V.m. Art. 10 Abs. 2 Satz 2 GG, welcher hier nicht einschlägig ist. Mangels eines ausdrücklichen Gesetzesvorbehaltes kommen somit lediglich die verfassungsimmanenten Schranken wie das *Bestimmtheitsgebot* und der *Verhältnismäßigkeitsgrundsatz* zur Anwendung.<sup>545</sup> Das Grundgesetz untersagt es dem Gesetzgeber, Maßnahmen zu treffen, die darauf abzielen oder geeignet sind, den effektiven Rechtsschutz der Bürger zu beeinträchtigen.<sup>546</sup>

Dem Gesetzgeber war es aus seiner Sicht nicht möglich, alle Grundrechte vollständig zu wahren. Wenn er sämtliche Informationen zu dem Risikomanagementsystem preisgeben würde, wäre dem Anspruch auf einen effektiven Rechtsschutz und rechtliches Gehör vollumfänglich Rechnung getragen. Zeitgleich wäre, nach Auffassung des Gesetzgebers, aber die Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht mehr gewährleistet.<sup>547</sup>

Im Rahmen seiner Einschätzungsprärogative entschied sich der Gesetzgeber, die Unterlagen über das Risikomanagementsystem zunächst vollständig unter Verschluss zu halten, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten, welcher er den Vorrang einräumte. Um den Anspruch auf effektiven Rechtsschutz, welchem er die zweithöchste Priorität einräumte, so weit wie möglich zu erfüllen, dehnte er mit § 86 Abs. 2 Satz 2 FGO den bislang ausschließlich in

---

<sup>545</sup> *Jarras* in: Jarras/Pieroth, Grundgesetz, Art. 19, Rz. 53; BVerfG, Beschluss vom 10. März 2008, 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351, Rz. 88; BVerfG, Beschluss vom 02. Dezember 1987, 1 BvR 1291/85, BVerfGE 77, 275; BVerfG, Beschluss vom 22. November 2016, 1 BvL 6/14, BVerfGE 143, 216; BVerfG, Beschluss vom 02. März 1993, 1 BvR 249/92, BVerfGE 88, 118; BVerfG, Beschluss vom 23. Mai 2006, 1 BvR 2530/04, BVerfGE 116, 1; BVerfG, Beschluss vom 27. Oktober 1999, 1 BvR 385/90, BVerfGE 101, 106; BVerfG, Urteil vom 14. Juli 1999, 1 BvL 2226/94, BVerfGE 100, 313, Rz. 179.

<sup>546</sup> BVerfG, Urteil vom 24. April 1985, 2 BvF 2/83, BVerfGE 69, 1.

<sup>547</sup> BT-Drs. 631/15, Seite 79f.; BT-Drs. 18/7457, Seite 67, 125.

§ 86 Abs. 2 Satz 1 FGO geregelten sachlichen Anwendungsbereich des in-camera-Verfahrens auch auf die Einzelheiten zu dem verwendeten Risikomanagementsystem aus. Hierdurch soll gewährleistet werden, dass einerseits noch eine gewisse rechtliche Kontrolle stattfinden kann, aber andererseits so wenige Personen wie möglich Einblick in die Unterlagen erhalten, um die Gefahr einer Offenbarung zu minimieren. Durch diese Priorisierung ist der Anspruch auf rechtliches Gehör allerdings am Stärksten beschränkt.

Wenn sich der Gesetzgeber dafür entschieden hätte, die Unterlagen noch nicht einmal im Rahmen eines in-camera-Verfahrens dem Bundesfinanzhof zugänglich zu machen, wäre die Einschränkung des Anspruchs auf einen effektiven Rechtsschutz zweifelsohne noch gravierender. Fraglich bleibt zudem, wie effektiv die Ausdehnung des sachlichen Anwendungsbereichs des in-camera-Verfahrens auf die Einzelheiten zu dem verwendeten Risikomanagementsystem ist. Für einen Steuerpflichtigen ist es nach wie vor nicht erkennbar, ob es durch den Einsatz eines Risikomanagementsystems zu einer personellen Kontrolle gekommen ist oder eine vollständig automationsgestützte Veranlagung stattgefunden hat.

Der Gesetzgeber darf eine Einschränkung des Grundrechts auf rechtliches Gehör nur vornehmen, wenn sich diese am *Verhältnismäßigkeitsgrundsatz* messen lassen kann.<sup>548</sup> Hierzu bedarf es zunächst eines *legitimen Zwecks*. Das vom Gesetzgeber eingesetzte Mittel muss *geeignet, erforderlich* und *angemessen* sein, um dieses Ziel zu erreichen.

#### **a) Legitimes Ziel**

Der vom Gesetzgeber mit der Geheimhaltung der Einzelheiten zu dem Risikomanagementsystem verfolgte Zweck, nämlich die Gleichmäßigkeit der Steuerfestsetzung und Erhebung zu wahren, kann im Hinblick auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts als legitimes Ziel anerkannt werden.

In seiner Entscheidung vom 10. März 2008 über einen Antrag auf Auskunft eines Steuerpflichtigen gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern bezüglich der Datenbank der Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen (IZA-Datenbank) erkannte das Bundesverfassungsgericht die Geheimhaltung der durch die Behörde gewonnen Informationen als ein legitimes Ziel des Gesetzgebers an, um

---

<sup>548</sup> Enders in: Epping/Hillgruber, BeckOK GG, Art. 19, Rz. 53.

den Anspruch eines Bürgers auf Auskunft nach § 19 Abs. 1 BDSG 1977 zu beschränken, vgl. *Kapitel IV.B.4.b) Akteneinsicht im finanzgerichtlichen Verfahren, Seite 236.*

Genau wie bei der Frage der Geheimhaltung zu den Einzelheiten des Risikomanagementsystems und den fallgruppenbezogenen Handlungsanweisungen argumentierte die Verwaltung auch damals, dass eine Auskunftserteilung einem Steuerpflichtigen offenbaren würde, über welche unterschiedlichen betrieblichen Funktionen die Behörde bereits in Kenntnis ist.<sup>549</sup> Somit wäre ein Steuerpflichtiger in der Lage, sein Verhalten auf den Kenntnisstand des Bundeszentralamtes für Steuern einzustellen und seine Auslandsaktivitäten von einer bereits bekannten Domizilgesellschaft in eine dem deutschen Fiskus noch unbekannte Domizilgesellschaft zu verlagern. Dies würde zu einer Wertlosigkeit der gesammelten Daten führen. Die Steuerpflichtigen müssten bei einer *vollständigen* Offenlegung der Informationen keine Bedenken mehr haben, dass ihre Auslandsaktivitäten, welche sie bewusst zu verschleiern versuchten, vom deutschen Fiskus entdeckt würden. Der *Präventionseffekt* dieser Maßnahme würde vollends ins Leere laufen.

Im IZA-Urteil des Bundesverfassungsgerichts ging es um die *Sammlung* von personenbezogenen Daten und nicht um deren *Verarbeitung*. Im Hinblick auf die identische Argumentationskette der Finanzverwaltung zur Geheimhaltung der Informationen, welche vom Gericht im Hinblick auf die legitime Zielsetzung bestätigt wurde, kann man jedoch nicht zu einem anderen Schluss kommen.

Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu wahren, kann als legitimes Ziel des Gesetzgebers anerkannt werden, um den Anspruch auf rechtliches Gehör zu beschränken.

#### **b) Geeignetheit**

Es besteht kein Zweifel daran, dass die vollständige Geheimhaltung der Unterlagen zu dem Risikomanagementsystem dafür sorgt, dass niemand sein Erklärungsverhalten entsprechend den einprogrammierten Parametern anpassen kann.

---

<sup>549</sup> BVerfG, Beschluss vom 10. März 2008, 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351, Rz. 39.

Das Bundesministerium der Finanzen hatte von Anfang an Bedenken gegen eine Veröffentlichung der Einzelheiten zu dem Risikomanagementsystem. Deshalb enthielt bereits das gemeinsame Konzept von Bund und Ländern vom 25. November 2014 den später auch in dieser Form beschlossenen § 88 Abs. 5 Satz 4 AO, nach welchem eine Veröffentlichung unterbleiben soll.<sup>550</sup>

Aus der Tatsache, dass sich der Referentenentwurf auch zu einer eingeschränkten Weitergabe der Informationen an Gerichte, Rechnungsprüfungsbehörden und Parlamente äußerte, kann geschlossen werden, dass sich das Bundesministerium der Finanzen intensiv mit dem Thema der Geheimhaltung bzw. Veröffentlichung beschäftigt und abgewogen hat, welchen Institutionen welche Informationen zwingend mitgeteilt werden müssen.<sup>551</sup>

Die vom Gesetzgeber angeführte Argumentation, dass Informationen über die Einzelheiten zu den Risikomanagementsystemen geheim gehalten werden müssten, da ansonsten ein Verstoß gegen den Grundsatz der gleichmäßigen Steuerfestsetzung und -erhebung vorliegen würde, erscheint auf den ersten Blick nachvollziehbar.<sup>552</sup>

Der *Präventionseffekt* hinter der Geheimhaltung der Informationen zu dem verwendeten Risikomanagementsystem ist, dass jeder Steuerpflichtige jederzeit damit rechnen muss, dass seine Steuererklärung auch (vollständig) personell und intensiv geprüft werden kann. Kein Steuerpflichtiger soll vor der Abgabe seiner Steuererklärung in Erfahrung bringen können, ob und wenn ja welche seiner Angaben von den Mitarbeitern in den Finanzbehörden überprüft wird. Somit sind alle Steuerpflichtigen weiterhin dazu angehalten, sämtliche Angaben vollständig und wahrheitsgemäß zu machen. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung soll durch eine vollständige Gesetzmäßigkeit erfüllt werden (Egalität durch Legalität).

Die vollständige Geheimhaltung der Informationen zu dem Risikomanagementsystem kann als geeignet angesehen werden, um das Ziel zu erreichen, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu wahren.

---

<sup>550</sup> *Bundesministerium der Finanzen*, Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, DStR Beiheft 2014, 149 (155).

<sup>551</sup> *Bundesministerium der Finanzen*, Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle, Seite 76.

<sup>552</sup> BT-Drs. 631/15, Seite 81; BT-Drs. 18/7457, Seite 68.



### c) **Erforderlichkeit**

Als Zweites ist die Erforderlichkeit einer Maßnahme zu prüfen. Eine Maßnahme ist erforderlich, wenn sie nicht über das zur Verfolgung ihres Zwecks notwendige Maß hinausgeht.<sup>553</sup> Um das gesetzgeberische Ziel zu erreichen, darf kein *gleich wirksames Mittel* existieren, welches weniger stark in eine grundrechtlich geschützte Rechtsposition der Bürger eingreift.<sup>554</sup> Eine Maßnahme ist in diesem Sinne belastender, wenn sie die Grundrechte stärker einschränkt als eine andere gleich wirksame Maßnahme.<sup>555</sup>

Nach Ansicht des Gesetzgebers kann die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit nur gewahrt werden bei einer vollständigen Geheimhaltung aller Informationen zu dem verwendeten Risikomanagementsystem.<sup>556</sup> Der Kreis der Personen, die Zugang zu den Einzelheiten des Risikomanagementsystems besitze, müsse möglichst klein gehalten werden. Es sollten weder gegenüber den Parlamentariern noch gegenüber der Öffentlichkeit Informationen verlautbart werden. Auch wenn die Berichtsterin des Finanzausschusses, Margaret Horb, in der 2. Lesung des Gesetzesentwurfes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens am 12. Mai 2016 im Bundestag sagte, dass die Grundzüge des Risikomanagementsystems selbstverständlich veröffentlicht werden könnten, muss diese Aussage als bloße Schutzbehauptung vor weiterer Kritik im Plenum verstanden werden, da sämtliche schriftlich fixierten Gesetzesbegründungen keine derartige Aussage beinhalten.<sup>557</sup>

---

<sup>553</sup> BVerfG, Beschluss vom 2. März 1999, 1 BvL 7/91, BVerfGE 100, 226; BVerfG, Beschluss vom 14. Januar 2004, 2 BvR 564/95, BVerfGE 110, 1; BVerfG, Beschluss vom 13. Juni 2006, 1 BvL 9/00, 1 BvL 11/00, 1 BvL 12/00, 1 BvL 5/01, 1 BvL 10/04, BVerfGE 116, 96, C. I. Nr. 2 b) bb) (2).

<sup>554</sup> BVerfG, Beschluss vom 8. Juni 2010, 1 BvR 2011/07, 1 BvR 2959/07, BVerfGE 126, 112, BVerfG, Beschluss vom 14. Januar 2014, 1 BvR 2998/11, 1 BvR 236/12, BVerfGE 135, 90, BVerfG, Urteil vom 17. Dezember 2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136.

<sup>555</sup> BVerfG, Beschluss vom 14. Januar 2014, 1 BvR 2998/11, 1 BvR 236/12, BVerfGE 135, 90.

<sup>556</sup> BR-Drs. 631/15, Seite 142f., BT-Drs. 18/7457, Seite 115, BT-Drs. 18/8434, Seite 99-104; BT-PIPr. 18/170, Seite 16778.

<sup>557</sup> BT-PIpr. 18/170, Seite 16872.

Nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts liegt, sofern mehrere Grundrechte betroffen sind, ein Verstoß gegen die Erforderlichkeit nur dann vor, wenn das vergleichbare Mittel in alle betroffenen Grundrechte weniger stark eingreift.<sup>558</sup> Des Weiteren genügt ein Mittel nicht mehr den Ansprüchen an die Erforderlichkeit, wenn es durch dessen Einsatz zu einer *unangemessen hohen finanziellen Belastung des Staates* kommt.<sup>559</sup>

Es gilt somit herauszufinden, ob es eine Möglichkeit gibt, das Besteuerungsverfahren derart zu organisieren, dass auf der einen Seite die Gleichmäßigkeit und die Gesetzmäßigkeit gewahrt bleibt und auf der anderen Seite der Anspruch auf einen effektiven Rechtsschutz und der Anspruch auf rechtliches Gehör weniger stark beschränkt werden, wie bei der Geheimhaltung der Einzelheiten zu dem verwendeten Risikomanagementsystem und den fallgruppenbezogenen Handlungsanweisungen bei gleichzeitiger Ermöglichung eines in-camera-Verfahrens.

Bei möglichen alternativen Ausgestaltungen des Verfahrensrechts ist zu beachten, dass diese gleich wirksam sein müssen, um die Gleichmäßigkeit und die Gesetzmäßigkeit zu wahren. Es darf nicht dazu kommen, dass flächendeckend die Steuerpflichtigen ihr Erklärungsverhalten auf den Kenntnisstand der Finanzbehörden einstellen können, ohne dass den Finanzbehörden Mittel zur Verfügung stehen, welche eine hinreichende Entdeckungswahrscheinlichkeit unrichtiger Angaben sicherstellen.

### **(1) Umstellung auf ein Steueranmeldeverfahren**

Bereits in seinem Bericht vom 1. August 2006<sup>560</sup> forderte der Bundesrechnungshof, dass das Bundesministerium der Finanzen prüfen solle, ob das bisherige Veranlagungsverfahren nicht schrittweise auf ein „Selbstveranlagungsverfahren“ umgestellt werden könne, da die Personalausstattung in den Finanzämtern nicht mehr ausreiche, um eine hinreichende Bearbeitungsqualität sicherzustellen. An dieser mangelhaften Personalausstattung hat sich bis zur Verabschiedung des Gesetzes zur

---

<sup>558</sup> BVerfG, Beschluss vom 14. März 2006, 1 BvR 2111/03, 1 BvR 2087/03, BVerfGE 115, 205.

<sup>559</sup> BVerfG, Beschluss vom 6. Oktober 1987, 1 BvR 1623/82, 1 BvR 1086/82, 1 BvR 1168/82, BVerfGE 77, 84, BVerfG, Beschluss vom 13. Juni 2006, 1 BvL 9/00, 1 BvL 11/00, 1 BvL 12/00, 1 BvL 5/01, 1 BvL 10/04, BVerfGE 116, 96.

<sup>560</sup> *Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Bericht des Bundesrechnungshofs vom 1. August 2006, Seite 163f.

Modernisierung des Besteuerungsverfahrens nichts geändert. Nach aktuellen Schätzungen fehlen bundesweit bis zu 11.000 Vollzeitstellen in der Finanzverwaltung.<sup>561</sup>

Wenn die Steuerpflichtigen zukünftig keine Einkommensteuer- und Gewerbesteuererklärungen mehr abgeben würden, sondern Einkommensteuer- und Gewerbesteueranmeldungen würde dies im Innendienst der Finanzämter personelle Ressourcen in nicht unerheblichem Maße freisetzen, da ein überwiegender Teil der Beschäftigten in den Finanzämtern in den Veranlagungsteilbezirken AN, G, P oder Kö beschäftigt ist. Die dadurch freiwerdenden personellen Ressourcen könnten genutzt werden, um die abgegebenen Steueranmeldungen zu prüfen. Eine derartige Systemumstellung würde dazu führen, dass nicht mehr alle Steuerfälle geprüft würden, sondern nur noch diejenigen Steuerfälle, in denen es zu einer Steuererstattung käme, § 168 Satz 2 AO. Auch im Falle einer Systemumstellung auf ein Steueranmeldeverfahren müsste anhand des Kontrollbedürfnisses der Steueranmeldungen herausgefunden werden, welche Steueranmeldungen mit einer sich ergebenden Nachzahlung geprüft werden sollten und welche nicht. Dies könnte auch nur mit Hilfe eines Risikomanagementsystems geschehen. Im Ergebnis würde eine derartige Systemumstellung nicht dazu führen, dass mehr Steuerfälle geprüft würden oder die Prüfung intensiver ausfallen könnte. Prüfungsumfang und -dichte wären bei einem Steueranmeldeverfahren ähnlich hoch wie bei einem Veranlagungsverfahren unter Einbezug eines Risikomanagementsystems.

Eine derartige Systemumstellung würde zudem bedingen, dass die Steuerpflichtigen in der Lage sein müssten, ihre Steuerlast selbst zu berechnen. Wenn sich die festzusetzende Einkommensteuer wie die Umsatzsteuer lediglich durch die Addition der Umsätze bzw. der Einnahmen berechnen lassen würde, könnte man dies von einem Steuerpflichtigen verlangen. Da in der Einkommensteuer jedoch das *subjektive Nettoprinzip* gilt, welches die Berücksichtigung der individuellen Leistungsfähigkeit gebietet, ist die Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer

---

<sup>561</sup> *verdi - Vereinte Dienstleistungsgewerkschaft*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle; *Deutsche Steuergewerkschaft*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle; *Deutsche Steuergewerkschaft*, Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, Internetquelle; *dbb beamtenbund und tarifunion*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle.

weitaus komplexer als die Ermittlung der festzusetzenden Umsatzsteuer, vgl. *Kapitel I.B.1 Allgemeines, Seite 8*.<sup>562</sup> Es besteht eine Vielzahl von Abzugsbeträgen, zum Beispiel im Rahmen der Sonderausgaben, der außergewöhnliche Belastungen oder der Steuerermäßigungen und Hinzurechnungsbeträgen, zum Beispiel das zurückgeforderte Kindergeld oder die Altersvorsorgezulage im Rahmen der Günstigerprüfung nach § 10a Abs. 2 bzw. § 31 Satz 4 EStG. Diese Abzugs- und Hinzurechnungsbeträge vom Einkommen bzw. der tariflichen Steuer sind, nicht zuletzt aufgrund der umfangreichen Rechtsprechung und dem progressiven Tarif, derart komplex, dass von einem Steuerpflichtigen nicht erwartet kann, eine zutreffend ausgefüllte *Steueranmeldung* abzugeben, in der er seine Steuerschuld selbst berechnet. Dies gilt insbesondere für den Personenkreis, der weiterhin dazu berechtigt ist, die Einkommensteuererklärung nicht elektronisch authentifiziert zu übermitteln, sondern diese noch in Papierform beim Finanzamt einzureichen. Dieser Personenkreis erhält nach dem Ausfüllen der Papiersteuererklärung keine (vorläufige) Steuerberechnung auf Basis der erklärten Werte.

Bei der Umstellung vom Veranlagungsverfahren auf eine Anmeldeverfahren würden wahrscheinlich noch mehr fehlerhafte Steuerverwaltungsakte entstehen als bei einem Veranlagungsverfahren mit einer unzureichenden Personalausstattung. Die Prüfungsintensität könnte nicht gesteigert werden, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch ein höheres Maß an Gesetzmäßigkeit zu verbessern. Bei den ungeprüften Fällen käme es vermutlich zu einer noch höheren Fehlerquote, wenn es den Steuerpflichtigen überlassen werden würde, ihre Steuer selbst zu berechnen. Die Umstellung auf ein *Steueranmeldeverfahren* kann nicht als gleichwertiges Mittel gegenüber einem *Steuerveranlagungsverfahren* unter Einsatz eines Risikomanagementsystems anerkannt werden, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten.

## **(2) Beschränkung der Öffentlichkeit**

In seinem Urteil vom 17. Juli 1984 entschied das Bundesverfassungsgericht zur Aktenvorlagepflicht der Exekutive gegenüber einem parlamentarischen Untersuchungsausschuss, dass diese den Untersuchungsausschuss in einer Art und Weise

---

<sup>562</sup> *Weber-Grellet* in: Schmidt, EStG, § 2, Rz. 11; *Kischel* in: Epping/Hillgruber, BeckOK GG, Art. 3, Rz. 149-152; *Boden* in: Korn, EStG, § 2, Rz. 193; *Hey* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 8.71; *G. Kirchhof* in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 2 EStG, Rz. 284.

bei seiner Wahrheitsfindung unterstützen muss, die zugleich das Dienstgeheimnis wahrt.<sup>563</sup>

Die Bundesregierung weigerte sich in diesem Fall, die vom Untersuchungsausschuss angeforderten Akten vollständig offenzulegen und verwies auf die sinnge-  
mäßige Anwendung des § 96 StPO 1975. Diese Norm beinhaltete genau wie § 86 Abs. 2 Satz 1 FGO den Begriff „Wohl des Bundes oder eines Landes“ und würde somit bei heutiger Rechtslage in der Verwaltungs- und Finanzgerichtsordnung die Durchführung eines in-camera-Verfahrens ermöglichen. Die Geheimhaltung durch die Behörden hätte nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts nicht erfolgen dürfen, da zunächst die bestehenden *verfahrensrechtlichen Möglichkeiten* hätten ausgeschöpft werden müssen, um auf der einen Seite zu vermeiden, dass eine Gefährdung der Staatssicherheit eintrete und auf der anderen Seite den Auskunftsanspruch so wenig wie möglich zu beschränken. Wenn die beklagte Bundesregierung und der Untersuchungsausschuss alle verfahrenstechnischen Möglichkeiten, die ihnen nach damals geltendem Recht eröffnet waren, ausgenutzt hätten, wäre kein Nachteil für das Wohl des Bundes oder eines Landes zu befürchten gewesen.

Wenn das Bundesverfassungsgericht heutzutage über die Rechtmäßigkeit der Verweigerung der Aktenvorlage einer Finanzbehörde gegenüber einem Finanzgericht entscheiden müsste, würde es im Hinblick auf die Entscheidung vom 17. Juli 1984 wahrscheinlich zu dem Ergebnis gelangen, dass auch hier zunächst alle bereits bestehenden verfahrensrechtlichen Möglichkeiten ausgeschöpft werden müssten, die auf der einen Seite die staatlichen Interessen an der Geheimhaltung wahren und auf der anderen Seite den Anspruch auf rechtliches Gehör so wenig wie möglich beschränken, bevor eine solch einschneidende Regelung wie das in-camera-Verfahren zur Anwendung kommen kann.

In seinem Urteil führte das Bundesverfassungsgericht aus, dass dem staatlichen Interesse an der Geheimhaltung auch durch einen *Ausschluss der Öffentlichkeit* begegnet werden könne.

Nach § 52 Abs. 1 FGO i.V.m. § 169 Abs. 1 Satz 1 GVG findet eine Gerichtsverhandlung grundsätzlich öffentlich statt. In § 172 GVG ist ein Katalog von Sachverhalten genannt, bei deren Vorliegen das Gericht die Öffentlichkeit für einen Teil

---

<sup>563</sup> BVerfG, Urteil vom 17. Juli 1984, 2 BvE 11/83, BVerfGE 67,100, Rz. 162.

der Verhandlung oder sogar die gesamte Verhandlung ausschließen kann. Nach aktuell geltender Rechtslage kann die Öffentlichkeit beispielsweise nach § 172 Nr. 1 GVG ausgeschlossen werden, wenn eine Gefährdung der Staatssicherheit, der öffentlichen Ordnung oder der Sittlichkeit zu befürchten ist. Unter diese Begrifflichkeiten können die Einzelheiten zu dem verwendeten Risikomanagement nicht subsumiert werden. Ein weiterer Ausschlussbestand ist § 172 Nr. 3 GVG. Nach dieser Norm kann die Öffentlichkeit ausgeschlossen werden, wenn in der Verhandlung Informationen zur Sprache kommen sollen, die dem Steuergeheimnis unterliegen und durch deren öffentliche Erörterung überwiegende schutzwürdige Interessen verletzt werden würden. Da das Steuergeheimnis nur personenbezogene Daten umfasst, aber nicht abstrakt-generelle Verwaltungsanweisungen, können die Einzelheiten zu dem verwendeten Risikomanagementsystem oder die fallgruppenbezogenen Handlungsanweisungen nicht unter § 172 Nr. 3 GVG subsumiert werden. Sämtliche anderen aufgezählten Ausschlussbestände sind offenkundig ebenfalls nicht einschlägig. Der Katalog des § 172 GVG müsste deshalb erweitert werden. Diese Erweiterung könnte wie folgt formuliert werden:

*„Das Gericht kann für eine Verhandlung oder für einen Teil davon die Öffentlichkeit ausschließen, [...]*

*Nr. 5 wenn in dieser Informationen nach §§ 88 Abs. 3, 5; 156 Abs. 2 Abgabenordnung erörtert werden sollen.“*

Durch die gesetzliche Vorschrift des § 172 GVG soll verhindert werden, dass Informationen der Öffentlichkeit zugänglich werden, die im Interesse der Allgemeinheit geheim gehalten werden sollten.<sup>564</sup>

Flankiert wird der Ausschluss der Öffentlichkeit noch von dem Straftatbestand des § 353d Nr. 1 StGB. Nach diesem wird mit einer Freiheitsstrafe von bis zu einem Jahr oder Geldstrafe bestraft, wer entgegen einem gesetzlichen Verbot über eine Gerichtsverhandlung, bei der die Öffentlichkeit ausgeschlossen war oder über den Inhalt eines die Sache betreffenden amtlichen Dokuments öffentlich eine Mitteilung macht. Zusätzlich zum Ausschluss der Öffentlichkeit könnte das Gericht dem Kläger ausdrücklich auferlegen, über Informationen, die er in der nichtöffentlichen Gerichtsverhandlung zur Kenntnis bekommen hat, zu schweigen. Ein Verstoß könnte

---

<sup>564</sup> *Allgayer* in: Graf, BeckOK GVG, § 172, Rz. 5; *Mayer* in: Kissel/Mayer, GVG, § 172, Rz. 1, 2.

dann nach § 353d Nr. 2 StGB geahndet werden. Das Strafmaß wäre dasselbe wie bei § 353d Nr. 1 StGB.

Durch eine Erweiterung des Kataloges in § 172 GVG könnte es sowohl dem Gericht als auch dem Steuerpflichtigen ermöglicht werden, in der mündlichen Verhandlung Informationen über die im Streitfall entscheidungserheblichen Einzelheiten des Risikomanagementsystems zu erörtern. Dies sollte aus Gründen des materiellen Geheimschutzes allerdings nur mit der Maßgabe erfolgen, dass von den vorgelegten Unterlagen keine Abschriften für die Gerichts- oder Verwaltungsakte angefertigt werden und auch keine Aufnahme der Detailinformationen ins Sitzungsprotokoll erfolgt.

Ein derartiges Vorgehen würde, bezogen auf den zuvor angeführten Beispielfall (vgl. *IV.A Beispiel zur Geheimhaltung, Seite 213*), zu folgendem Ergebnis führen: Das Finanzgericht und der Steuerpflichtige A würden im Rahmen der mündlichen Verhandlung Einsicht in die Einzelheiten des Risikomanagementsystem bekommen, soweit diese den Steuerfall des A betreffen und auch nur soweit es um die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Veranlagungszeitraum 2020 geht. Ihnen würde mitgeteilt, warum der von A erklärte Gewinn aus Gewerbebetrieb von 59.500 € nicht zur personellen Prüfung ausgesteuert worden ist, nämlich weil die Abweichung zum Vorjahresgewinn zu gering war und A durch sein steuerliches Verhalten bislang nie negativ in Erscheinung getreten ist. Anschließend könnten die Beteiligten (Vertreter der Finanzverwaltung, Steuerpflichtiger A und Gericht) den Streitfall im Hinblick auf die beiderseitigen Pflichtverletzungen erörtern; beispielsweise ob die Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Dezember mit Umsätzen aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von 0 € nicht zu einer Rückfrage hätte führen müssen.

Das Gericht kann dann auf Basis der *selbst zur Kenntnis* genommenen Informationen beurteilen, ob die in diesem Fall von der Finanzverwaltung (nicht) angestellten Ermittlungen zur Erforschung des Sachverhaltes ausreichend gewesen sind oder ob nicht eine strengere Prüfung der Gewinnermittlung hätte stattfinden müssen und somit ein Verstoß gegen die Amtsermittlungspflicht vorliegt. Dies hätte zur Folge, dass der Bescheid für 2020 über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag aus dem Monat Mai 2021 nicht mehr nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO hätte geändert werden dürfen.

Die Geheimhaltung der Unterlagen wäre durch den Ausschluss der Öffentlichkeit gewahrt. Die Chance, dass der Steuerpflichtige A ihm im Rahmen der Einsichtnahme bekannt gewordene Informationen unbefugt der Öffentlichkeit zugänglich macht, dürfte als gering einzuschätzen sein. Zum einen müsste A damit rechnen, strafrechtlich für seine Äußerungen belangt zu werden und zum anderen bestünde von anderen Steuerpflichtigen kein gesteigertes Interesse an den Informationen, da diese nicht wissen, welcher Risikoklasse A zugehörig ist und ob sie derselben oder einer anderen Risikoklasse zugehörig sind. Sie könnten ihr Erklärungsverhalten nicht entsprechend der Informationen, die A erlangt hat, anpassen, da sie selbst nicht in Erfahrung bringen können, anhand welcher Parameter ihr eigenes Erklärungsverhalten überprüft wird. Zudem besteht bei ihnen auch noch ein unkalkulierbares Risiko durch anderweitige Aussteuerungskriterien, Kontrollmitteilungen, eine etwaige Betriebsprüfung, etc.

Dem Risiko, dass A die Informationen selbst in den folgenden Veranlagungszeiträumen verwendet, um einer personellen Prüfung zu entgehen, könnte dadurch begegnet werden, dass die Steuererklärungen des A in den folgenden Veranlagungszeiträumen (2021, 2022, ...) von der vollständig automationsgestützten Veranlagung ausgesteuert werden. Dies könnte über einen einfachen jahresabhängigen Vermerk in den Festsetzungsnahen Daten sichergestellt werden, vgl. *Kapitel I.D.3 Stufe 2: Risikobereiche, Seite 63*.

Da die Finanzverwaltung nach § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AO verpflichtet ist, ihre Risikomanagementsysteme regelmäßig anzupassen, müsste eine personelle Überwachung auch nicht für das gesamte restliche Leben des A, sondern nur für einige Jahre erfolgen. Wie lange diese Zeitspanne konkret ausfallen müsste, kann an dieser Stelle nicht qualifiziert beurteilt werden. Ein Zeitraum von ca. drei Jahren müsste aber im Hinblick auf die jährlich stattfindenden zahlreichen Gesetzesänderungen im Bereich des Einkommensteuerrechts, welche zwangsläufig auch eine Programmanpassung nach sich ziehen, als ausreichend angesehen werden können.

Zudem gilt es, die *zeitliche Komponente* zu berücksichtigen. Im Regelfall vergehen viele Monate zwischen der Abgabe der Steuererklärung und einer mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht. Nach Bekanntgabe eines Steuerbescheides muss zunächst ein außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren durchgeführt werden. Die-



ses ist in strittigen Fällen selten binnen weniger Wochen abgeschlossen, da zunächst ein Schriftwechsel zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen bzw. dessen Berater stattfindet, in welchem die Argumente ausgetauscht werden. Wenn es anschließend zu einem Klageverfahren kommt, findet eine mündliche Verhandlung auch nicht sofort nach dem Klageeingang statt, sondern es erfolgt auch dort zunächst ein Schriftwechsel, welcher die mündliche Verhandlung vorbereitet.<sup>565</sup>

Selbst eine Sprungklage (§ 45 FGO) würde dem Steuerpflichtigen kaum einen Zeitgewinn bringen. Diese ist nach dem Eingang beim Finanzgericht zunächst dem beklagten Finanzamt zuzustellen. Dieses hat dann einen Monat Zeit, sich dazu zu äußern, ob es der Sprungklage zustimmt. Erst nach einer erfolgten Zustimmung kann der eigentliche finanzgerichtliche Prozess starten. Wie bei einer regulären Anfechtungsklage gegen eine Einspruchsentscheidung wird auch hier zunächst ein vom Gericht moderierter Schriftwechsel stattfinden. Zudem besteht für den Steuerpflichtigen das Risiko, dass das Finanzgericht, selbst im Falle einer Zustimmung zur Sprungklage durch das Finanzamt, den Fall an dieses zurückverweist mit der Bitte, zunächst ein außergerichtliches Vorverfahren durchzuführen und den Sachverhalt zu ermitteln. Dann hätte der Steuerpflichtige keinen Zeitgewinn erreicht, sondern das Verfahren würde sich sogar noch stärker in die Länge ziehen.

Durch diesen Zeitversatz hat ein Steuerpflichtiger die Steuererklärung für den auf das Streitjahr folgenden Veranlagungszeitraum zumeist bereits abgegeben, bevor er Einblick in die Einzelheiten des Risikomanagementsystems für das Streitjahr erhalten würde. Auch alle anderen Steuerpflichtigen, welche ein Interesse an Informationen über die Einzelheiten des Risikomanagementsystems haben könnten, hätten bis zu diesem Zeitpunkt ihre Steuererklärung für das Streitjahr bereits abgegeben, sodass sie ihr Erklärungsverhalten nicht mehr entsprechend den bekannt gewordenen Einzelheiten des Risikomanagementsystems anpassen könnten.

---

<sup>565</sup> Die Dauer eines finanzgerichtlichen Verfahrens beträgt im bundesweiten Durchschnitt über ein Jahr. In Hessen sind es durchschnittlich 16,1 Monate, vgl. Geschäftsbericht des Hessischen Finanzgerichts 2020, Seite 4. In Baden-Württemberg sind es durchschnittlich 12,9 Monate, vgl. Geschäftsbericht des Finanzgerichts Baden-Württemberg 2020, Seite 8.

Bezogen auf den Beispielsfall (vgl. *IV.A Beispiel zur Geheimhaltung, Seite 213*) würde nach dem Erlass des Erstbescheides 2020 im Mai 2021 und des Änderungsbescheides im Dezember 2021 zunächst ein Einspruchsverfahren durchgeführt, welches optimistisch betrachtet im Laufe des ersten Quartals 2022 mit der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung enden könnte. Selbst wenn das Klageverfahren noch im Laufe des Sommers 2022 abgeschlossen sein sollte, hätten bis zu diesem Zeitpunkt bereits (fast) alle Steuerpflichtigen für den Veranlagungszeitraum 2020 ihre Steuererklärung abgegeben<sup>566</sup>, sodass öffentlich bekannt gewordene Informationen über Nichtaufgriffsgrenzen Ende des Jahres 2022 nicht dazu führen können, das Erklärungsverhalten der Steuererklärungen für den Veranlagungszeitraum 2020 zu beeinflussen. Realistisch betrachtet dürften auch für den Veranlagungszeitraum 2021 die Veranlagungsarbeiten weitestgehend abgeschlossen sein, bevor mündliche Verhandlungen über Steuerbescheide stattfinden, die den Veranlagungszeitraum 2020 betreffen.

Durch diese verfahrenstechnische Ausgestaltung (Ausschluss der Öffentlichkeit von der Verhandlung und Verschwiegenheitsverpflichtung unter Strafandrohung) könnte der Geheimschutz der Unterlagen sichergestellt werden. Selbst wenn es in Einzelfällen doch zum Bekanntwerden von Einzelheiten des Risikomanagementsystems kommen würde, wäre dies aus staatlicher Perspektive kein Problem von erheblichem Ausmaß. Dies lässt sich damit begründen, dass die Informationen zu den Einzelheiten des Risikomanagementsystems im Zeitverlauf durch Systemanpassungen immer wertloser werden und kein Steuerpflichtiger sicher sein kann, dass seine Steuererklärung durch dieselben Parameter geprüft werden wird, wie die Steuererklärung eines Klägers, welcher die Informationen im Anschluss an eine mündliche Verhandlung unbefugt offenbart hat (Zuordnung eines jeden Steuerpflichtigen zu einer bestimmten Risikoklasse).

---

<sup>566</sup> Der spätestmögliche Zeitpunkt seine Steuererklärung 2020 abzugeben ist nach § 149 Abs. 3 AO der 28. Februar 2022. Länger haben nur Steuerpflichtige Zeit, welche nicht nach § 149 AO, § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet sind, sondern dies freiwillig tun. Dieser Personenkreis hat bis zum 31. Dezember 2024 Zeit seine Steuererklärung abzugeben. Im Beispielsfall geht es jedoch um Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Diese Einkünfte unterliegen keinem Quellensteuerabzug und verpflichten daher stets zur Abgabe einer Steuererklärung.

Dem Anspruch auf rechtliches Gehör wäre bei einer derartigen Verfahrensausgestaltung wesentlich besser gedient, da sowohl der gerichtliche Spruchkörper des Hauptsacheverfahrens als auch der Kläger selbst unmittelbar Kenntnis über die entscheidungserheblichen Unterlagen erlangen könnte. Es käme nicht zu einem Wissensvorsprung des Gerichts gegenüber dem Kläger. Zudem würde dem Kläger die Möglichkeit offenstehen, sich konkret zu dem strittigen Sachverhalt zu äußern.

### **(3) Akteneinsicht ausschließlich zugunsten des Vorsitzenden**

Eine zweite Möglichkeit, das Recht auf eine tatsächlich wirksame gerichtliche Kontrolle sicherzustellen, welche das Grundrecht auf effektiven Rechtsschutz weniger stark einschränkt als ein selbstständiges in-camera-Zwischenverfahren, könnte die vom Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil vom 17. Juli 1984 vorgeschlagene Möglichkeit sein, ausschließlich dem Vorsitzenden Richter des Spruchkörpers des Hauptsacheverfahrens eine Einsicht in die geheim zuhaltenden Dokumente zu gestatten.<sup>567</sup>

Dies brächte den Vorteil mit sich, dass der Spruchkörper, welcher die größte Sachnähe besitzt und auch die Gerichtsentscheidung fällen muss, selbst Einsicht in die Akten erhalten kann. Es käme im Vergleich zu der jetzigen Ausgestaltung des in-camera-Verfahrens zu einer Entlastung des Bundesfinanzhofs.

Gegen eine derartige Ausgestaltung spricht jedoch die Tatsache, dass eine Gerichtsentscheidung grundsätzlich eine Kollegialentscheidung ist (§ 6 FGO).<sup>568</sup> Einem Einzelrichter kann ein Rechtsstreit nur übertragen werden, wenn die Sache keine besondere Schwierigkeit tatsächlicher oder rechtlicher Art aufweist und die Sache keine grundsätzliche Bedeutung hat. Da es hier um die Vorlage von Informationen geht, welche aus Sicht der Finanzverwaltung unter allen Umständen geheim gehalten werden sollen, dürfte das Tatbestandsmerkmal „Schwierigkeiten rechtlicher oder tatsächlicher Art“ erfüllt sein. Auch gilt es zu bedenken, dass, wenn nur eine Person des Spruchkörpers über alle urteilsrelevanten Informationen verfügt, die anderen Richter faktisch dazu gezwungen sind, sich dieser Entscheidung anzuschlie-

---

<sup>567</sup> BVerfG, Urteil vom 17. Juli 1984, 2 BvE 11/83, BVerfGE 67,100, Rz. 172.

<sup>568</sup> *Sunder-Plassmann* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 6 FGO, Rz. 5; *Brandis* in:

Tipke/Kruse, AO/FGO, § 5 FGO, Rz. 4, § 6 FGO, Rz. 1; *Herbert* in: Gräber, FGO, § 6, Rz. 1.

Ben. Ihnen ist die Möglichkeit, sich im Rahmen der richterlichen Überzeugungsgewissheit ein eigenes Urteil bilden zu können, ebenso genommen wie bei einem in-camera-Zwischenverfahren beim Bundesfinanzhof. Dort würde sogar ein ganzer Senat über den Fall entscheiden. Dies würde das Risiko einer Fehlentscheidung gegenüber einer Einzelentscheidung durch den Vorsitzenden Richter des Spruchkörpers im Hauptsacheverfahren deutlich reduzieren.

Gegen die Umsetzung spricht des Weiteren die Tatsache, dass das Gericht der Hauptsache bei einer derartigen Ausgestaltung des Gerichtsverfahrens ein „Herrschaftswissen“ erlangt, welches dem Kläger nicht zugänglich ist. Auch müsste jedes Finanzgericht Räumlichkeiten vorhalten, die den Vorschriften des materiellen Geheimsschutzes entsprechen.

Die Möglichkeit ausschließlich dem Vorsitzenden Richter des Spruchkörpers des Hauptsacheverfahrens Akteneinsicht zu gewähren, kann nicht als geeignet angesehen werden, um den Anspruch auf rechtliches Gehör in verfassungskonformer Weise zu beschränken. Der Anspruch eines Klägers auf einen effektiven Rechtsschutz wäre durch die Entscheidungskonzentration auf eine Person sogar noch stärker eingeschränkt als bei der Durchführung eines selbstständigen in-camera-Zwischenverfahrens beim Bundesfinanzhof.

#### **(4) Umsetzung in Nordrhein-Westfalen**

Vor dem Hintergrund der praktischen Umsetzung in Nordrhein-Westfalen Anfang der 2000er Jahre erscheint die Befürchtung des Gesetzgebers, dass die Steuerpflichtigen ihr Erklärungsverhalten entsprechend anpassen, wenn Informationen über das Risikomanagementsystem veröffentlicht werden würden, nicht in Gänze nachvollziehbar.<sup>569</sup>

Wie schon in *Kapitel I.C.4.c) Nordrhein-Westfalen, Seite 30* dargestellt, entwickelte das Land Nordrhein-Westfalen bereits im Jahr 2003 ein maschinelles Auswahlverfahren, welches nach einer Pilotierungsphase auf sämtliche Arbeitnehmerfälle Anwendung fand. In diesem wurden die vom Steuerpflichtigen erklärten Werte zunächst ohne eine vorherige Prüfung in das Programm eingegeben. Dieses entschied dann anhand der in den maschinellen Risikofilter einprogrammierten

---

<sup>569</sup> *Bundesrechnungshof, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Schriftenreihe des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung Band 13, Seite 100.*

Plausibilitäts- und Auswahlmerkmalen, ob eine Steuererklärung von einem Bearbeiter personell zu bearbeiten ist oder ob entsprechend der in der Steuererklärung enthaltenen Angaben vollmaschinell ein Steuerbescheid erzeugt und versandt werden soll. Dieses Verfahren entsprach bereits sehr stark dem heutigen Risikomanagementsystem, vgl. *Kapitel I.D Risikomanagementsystem 2.0, Seite 55*.

Die insgesamt 58 Aussteuerungskriterien, welche dazu führten, dass der Steuerfall nicht vollautomatisch durchläuft, sondern einer personellen Bearbeitung zugeführt wurde, ergaben sich hauptsächlich aus den GNOFÄ. In den Anlagen 1 und 2 der GNOFÄ 1976 und 1981 sind diverse Sachverhalte aufgeführt, welche einer personellen Kontrolle unterliegen sollten. Diese sind teilweise sehr detailliert erörtert. Es wurden nicht nur Sachverhalte dem Grunde nach, sondern teilweise auch der Höhe nach (Nichtaufgriffsgrenzen) benannt. So sollen beispielsweise Erhaltungsaufwendungen für Gebäude erst geprüft werden, wenn diese 10.000 DM übersteigen. Da die GNOFÄ im Bundessteuerblatt veröffentlicht wurden, waren sie allgemein zugänglich.<sup>570</sup>

Obwohl bei diesem von der nordrhein-westfälischen Finanzverwaltung entwickelten Risikomanagementsystem die Parameter der Risikofilter weitestgehend bekannt waren, führte dessen flächendeckende Anwendung anscheinend nicht zu erheblichen Steuerausfällen. Dies kann daraus geschlossen werden, dass der Rechnungshof keine Kritik am verwendeten Risikomanagementsystem verlautbaren ließ und die Finanzverwaltung das bestehende System sogar auf Gewinneinkünfte ausdehnen wollte.<sup>571</sup> Die Evaluation des ersten in der Breite angewendeten Risikomanagementsystems mit öffentlich zugänglichen Risikoparametern muss somit positiv verlaufen sein. Andernfalls hätte man dessen Implementierung wieder rückgängig gemacht.

---

<sup>570</sup> Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder betreffend die Neuorganisation der Finanzämter und Neuordnung des Besteuerungsverfahrens vom 16. Februar 1976, BStBl I 1976, Seite 88; vom 4. März 1981, BStBl I 1981, Seite 270 und vom 19. November 1996, BStBl I 1996, Seite 1391.

<sup>571</sup> *Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Schriftenreihe des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung Band 13, Seite 101.

## (5) Steuermoral

Wenn es, wie vom Gesetzgeber befürchtet, durch die Veröffentlichung der Parameter dazu kommen würde, dass die Steuerpflichtigen ihr Erklärungsverhalten an die verwendeten Risikomanagementsysteme anpassen und somit die Gleichmäßigkeit der Besteuerung im tatsächlichen Vollzug nicht mehr gewährleistet werden könnte, wäre es zweckmäßig, diese geheim zu halten.

Die Erfahrung in Nordrhein-Westfalen hat gezeigt, dass die Steuermoral in Deutschland zumindest vor 20 Jahren so hoch war, dass trotz einer Veröffentlichung der Parameter keine nennenswerten Steuerausfälle aufgetreten sind. Die Veröffentlichung der *Grundzüge* des Risikomanagementsystems, also welche Sachverhalte personell überprüft wurden, war unschädlich für die fiskalische Einnahmensituation.<sup>572</sup>

Wenn die Finanzverwaltung allerdings für jede einzelne Kennziffer der Steuererklärung nicht nur die Grundzüge, sondern vollständig alle *Einzelheiten* angeben müsste, also ab welcher Höhe es zu einer Aussteuerung von der vollständig automationsgestützten Veranlagung kommt, müsste der deutschen Bevölkerung schon eine sehr hohe Steuermoral attestiert werden können, um auch weiterhin keine nennenswerten Steuerausfälle zu provozieren.

Seit dem Jahr 2000 erwirbt der deutsche Staat von Whistleblowern Steuer-CDs, um einer massenhaft stattfindenden Steuerhinterziehung Einhalt zu gebieten, jüngst aus Dubai.<sup>573</sup> Mittlerweile wurden durch den Ankauf von Steuer-CDs und die Möglichkeit, eine strafbefreiende Selbstanzeige stellen zu können (§ 371a AO), Steuern im Milliardenbereich nachträglich festgesetzt und erhoben.

---

<sup>572</sup> Die fiskalische Einnahmensituation der Länder wird jährlich vom Bundesministerium der Finanzen auf seiner Internetseite im Rahmen der Daten zum Länderfinanzausgleich veröffentlicht. Aus diesen Datenreihen geht hervor, dass sich die Wirtschaftskraft von Nordrhein-Westfalen in den auf 2003 folgenden Jahren nicht verschlechtert hat.

<sup>573</sup> *Bundesministerium der Finanzen*, Steuerdaten aus Dubai gehen jetzt an die Länder, Internetquelle.

Zudem recherchieren Investigativjournalisten weltweit zum Thema Steuerbetrug. Das Ergebnis waren unter anderem die Lichtensteiner Steueraffäre, die Panama-Papers und die Paradise Papers, die Luxemburg-Leaks und die Malta Files.<sup>574</sup>

Angesichts dieser Veröffentlichungen kann man der gesamten deutschen Bevölkerung nicht ohne weiteres eine überragende Steuermoral unterstellen und es erscheint gerechtfertigt, Informationen über die einzelnen Parameter des von der Finanzverwaltung verwendeten Risikomanagementsystems unter Verschluss zu halten.

Hiergegen lässt sich einwenden, dass diejenigen Personen, deren Straftaten im Bereich der Steuerhinterziehung durch die Steuer-CDs und die verschiedenen Leaks aufgedeckt worden sind, über vergleichsweise hohe Einkünfte verfügen. Bürger, die über kein nennenswertes Vermögen verfügen, haben keinen Anreiz und auch kaum eine Möglichkeit, dieses vor dem deutschen Fiskus zu verbergen. Die für die Organisation der ausländischen Strukturen erforderlichen Kosten würden den Steuervorteil übersteigen. Ob Normal- und Geringverdienern deshalb eine höhere Steuermoral attestiert werden kann oder ob Steuerbetrug im Kleinen, z.B. durch die Geltendmachung nicht gerechtfertigter Werbungskosten etc. nicht ebenfalls in der Breite der Bevölkerung stattfindet, entzieht sich einer empirischen Analyse.

Ein Ziel des Risikomanagementsystems ist es, die begrenzt vorhandenen personellen Ressourcen auf die prüfungswürdigen Fälle zu konzentrieren.<sup>575</sup> Vollständig automatisationsgestützt sollen nur die Steuererklärungen derjenigen Personen bearbeitet werden, die keine besonders hohe Komplexität aufweisen, also der Personenkreis, der über keine nennenswerten Auslandsbeziehungen, Kapitaleinkünfte, etc. verfügt.

Die Steuererklärungen des Personenkreises mit hohen Einkünften aus vielen verschiedenen Einkunftsarten und Einkünften mit Auslandsbezug wären aufgrund der Komplexität ihrer Steuererklärungen und der Höhe ihrer Einkünfte ohnehin nicht

---

<sup>574</sup> o.V., Skandal gigantischen Ausmaßes, Internetquelle; *Obermayer/Obermaier/Wormer*, Das sind die Panama Papers, Internetquelle; *Obermayer/Obermaier/Wormer*, Das sind die Paradise Papers, Internetquelle; o.V., Luxembourg Leaks: Global Companies' Secrets Exposed, Internetquelle; o.V., Dax-Konzerne sollen Steuerlast mit Tochterfirmen drücken, Internetquelle.

<sup>575</sup> *Bundesministerium der Finanzen*, Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle, Seite 58.

vollständig automationsgestützt veranlagt, sondern zur personellen Bearbeitung ausgesteuert worden, vgl. *Kapitel I.D.2.a) Risikoklasse I, Seite 59*.

## **(6) Fortschreitende Digitalisierung**

In den vergangenen Jahren wurde die Gesetzgebung in vielen Bereichen verschärft, um Steuerausfälle zu vermeiden. Es wurden und werden weiterhin immer mehr Institutionen dazu verpflichtet, den Finanzbehörden Daten zu Verfügung zu stellen.

Bereits heutzutage liefern die Arbeitgeber nach § 41a Abs. 1 Satz 2 EStG sämtliche Daten, welche im Zusammenhang mit dem ausgezahlten Arbeitslohn stehen, wie zum Beispiel den Bruttoarbeitslohn, die abgeführten Sozialversicherungsbeiträge, welche sich in der Steuererklärung als Sonderausgaben auswirken (§ 10 Abs. 1 Nr. 2, 3; Abs. 2 - 4 EStG) oder die einbehaltenen Steuerabzugsbeträge zur Lohnsteuer, dem Solidaritätszuschlag und der Kirchensteuer. Diese werden im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung auf die festzusetzenden Steuerbeträge angerechnet, § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG bzw. sind ebenfalls zusätzlich als Sonderausgabe abzugsfähig, § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

Die Rentenversicherungsträger übermitteln mit der Rentenbezugsmitteilung nach § 22a EStG sämtliche Daten, die für die Besteuerung der Renten erforderlich sind, wie zum Beispiel Geburtsdatum, Rentenhöhe, Beginn der Rentenzahlungen, seit Beginn der Rentenzahlungen eingetretene Rentenerhöhungen oder bei der Auszahlung einbehaltene Sozialversicherungsbeiträge. Auch Versicherungsunternehmen sind dazu verpflichtet, den Finanzbehörden mitzuteilen, welche Leistungen sie ihren Kunden gewähren. Seit Aufhebung des § 30a AO durch das Steuerumgehungs-bekämpfungsgesetz<sup>576</sup> mit Wirkung ab dem 25. Juni 2017 ist auch das Bankgeheimnis beseitigt worden. Bis zu diesem Zeitpunkt konnten Banken die Kooperation mit den Steuerbehörden einschränken, wenn ihnen dies mit besonderer Rücksicht auf das Vertrauensverhältnis zu ihren Kunden angebracht schien.<sup>577</sup> Diese Vorschrift ist nun obsolet.

Auch im Bereich der Geldwäsche zog der Staat die „Daumenschrauben“ in den letzten Jahren immer stärker an. Der Personenkreis, welcher dazu verpflichtet ist,

---

<sup>576</sup> Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Steuerumgehungs-bekämpfungsgesetz), BGBl I 2017, Seite 1682.

<sup>577</sup> BT-Drs. 18/11132, Seite 23.



eine Geldwäscheverdachtsmeldung (§§ 43, 2 Geldwäschegesetz (GwG)<sup>578</sup>) abzugeben, wurde stets erweitert und die Grenze, ab welcher eine Geldwäscheverdachtsmeldung abzugeben ist, wurde gesenkt. Die letzte größere Änderung erfolgte durch das Gesetz zur Reform der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung<sup>579</sup>. Mit diesem wurde die EU-Richtlinie 2014/42/EU<sup>580</sup> nationalstaatlich umgesetzt. Es sollte den Strafverfolgungsbehörden erleichtert werden, aus Straftaten erlangte Erträge sicherstellen und einziehen zu können. Gegen die nicht fristgerechte Umsetzung in Deutschland strebte die EU-Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren an. Seiner Umsetzungspflicht kam der deutsche Gesetzgeber erst im April 2017 nach, obwohl die Umsetzung bereits bis zum 4. Oktober 2016 hätte erfolgt sein müssen.

Durch die EU-Verordnung 2018/1805<sup>581</sup> soll die grenzüberschreitende Zusammenarbeit der Behörden innerhalb der EU noch weiter verbessert werden, um noch mehr Straftaten aufzudecken und unrechtmäßiges Vermögen über die Grenzen hinaus sicherstellen zu können. Deren Umsetzung in nationales Recht befindet sich noch im Gesetzgebungsprozess.

Durch die *verstärkte Nutzung eines elektronischen Informationsaustauschs* mit anderen staatlichen und privatwirtschaftlichen Institutionen werden die Anforderungen an die Mitwirkungspflicht trotz einer zunehmenden Komplexität des materiellen Steuerrechts immer geringer. Die Arbeit einer Vielzahl von Steuerpflichtigen, welche die Möglichkeit der vorausgefüllten Steuererklärung nutzen (vgl. *Kapitel I.C.9 Vorausgefüllte Steuererklärung, Seite 42*), beschränkt sich auf die Verifikation der dem Finanzamt übermittelten Daten. Eintragungen zu Informationen, die dem Finanzamt nicht bereits bekannt sind, werden von Jahr zu Jahr weniger.

---

<sup>578</sup> Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten (Geldwäschegesetz), Bekanntmachung vom 23. Juni 2017, BGBl I 2017, Seite 1822.

<sup>579</sup> Gesetz zur Reform der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung, BGBl I 2017, Seite 872.

<sup>580</sup> Richtlinie 2014/42/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 3. April 2014 über die Sicherstellung und Einziehung von Tatwerkzeugen und Erträgen aus Straftaten in der Europäischen Union, ABl. L 127/39, Erwägungsgrund 1.

<sup>581</sup> Verordnung EU 2018/1805 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. November 2018 über die gegenseitige Anerkennung von Sicherstellungs- und Einziehungsentscheidungen, ABl. L 303/1.

Korrespondierend mit der besseren Informationsbeschaffung der Finanzbehörden wird auch der *Handlungsspielraum der Steuerpflichtigen* immer geringer. Wenn den Steuerpflichtigen kein oder ein nur sehr geringer Handlungsspielraum verbleibt, um mit eigenen Angaben seine Steuerlast zu beeinflussen, ist es für einen Steuerpflichtigen nahezu unerheblich, ob oder wie intensiv das Finanzamt die Steuererklärung prüft. Es bleibt ohnehin keine bzw. nur eine sehr geringe Möglichkeit, das Erklärungsverhalten entsprechend den Parametern des Risikomanagementsystems anzupassen.

## **6. Zwischenergebnis**

Dadurch, dass der Gesetzgeber mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens den sachlichen Anwendungsbereich des in-camera-Verfahrens auf die Einzelheiten des Risikomanagementsystems ausgedehnt hat, hat er gegen den Anspruch der Bürger auf einen gerichtlichen Rechtsschutz und die Gewährung rechtlichen Gehörs verstoßen.

Unbestritten ist, dass der Gesetzgeber befugt ist, mittels einfachgesetzlicher Normen den Anspruch auf rechtliches Gehör zu beschränken und dass ein hinreichend gerechtfertigter Sachgrund dafür vorliegt, vgl. *Kapitel IV.B.5.a) Legitimes Ziel*. Es liegt jedoch ein Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vor.

Originär war das in-camera-Verfahren dazu gedacht, Informationen, welche Angelegenheiten der *nationalen Sicherheit* betreffen, so weit wie möglich unter Verschluss zu halten. Bei derartigen Fragen waren Grundrechte Dritter wie der Schutz von Leib, Leben und Gesundheit stark betroffen. Deshalb war der Gesetzgeber in diesem Kontext dazu berechtigt den Anspruch auf rechtliches Gehör derart stark einzuschränken.

Im Bereich des Steuerrechts ist der Gesetzgeber dazu verpflichtet, dem Recht auf einen gerichtlichen Rechtsschutz und dem Anspruch auf die Gewährung rechtlichen Gehörs einen höheren Stellenwert beizumessen als im Bereich nationaler Sicherheitsfragen.

Um ausreichend rechtliches Gehör zu gewähren und zugleich die Gleichheit der Besteuerung zu sichern, hätte er Mittel, die genauso wirksam wie das in-camera-Verfahren sind, aber den Anspruch auf einen effektiven Rechtsschutz und die Gewährung rechtlichen Gehörs weniger stark einschränken, wie den Ausschluss der Öffentlichkeit, wählen können, vgl. *Kapitel IV.B.5.c)(2) Beschränkung*

*der Öffentlichkeit.* Eine derartige Ausgestaltung des Gerichtsverfahrens hätte den Anspruch auf rechtliches Gehör weniger stark eingeschränkt und der Gesetzgeber hätte ebenfalls nicht befürchten müssen, dass es bei Steuerpflichtigen zu einer Anpassung des Erklärungsverhaltens kommt und somit die Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht mehr gewährleistet wäre.

Zudem könnte der Gesetzgeber auch endlich der bereits im Gesetzgebungsverfahren versprochenen Veröffentlichung von grundlegenden Informationen zu dem verwendeten Risikomanagementsystem nachkommen (vgl. *Kapitel III.I Gesetzgebungsprozess, Seite 195*), ohne dass mit Steuerausfällen zu rechnen wäre.

### C. Recht auf informationelle Selbstbestimmung

Bereits im Jahr 1970 beabsichtigte die damalige Bundesregierung, dem Bundestag einen Gesetzgebungsentwurf für ein Gesetz über den Schutz der Privatsphäre bei der Datenverarbeitung vorzulegen.<sup>582</sup> Aufgrund der Neuartigkeit der Materie und der Ausstrahlung in viele Lebensbereiche erwiesen sich die Vorbereitungsarbeiten als schwierig. Bereits damals erkannte man den Interessenkonflikt zwischen dem Informationsanspruch der Gesellschaft, in Bezug auf das Zustandekommen staatlicher Entscheidungen und dem Interesse eines jeden einzelnen Bürgers an der Unversehrtheit seiner Privatsphäre. Im Rahmen der Vorbereitungsarbeiten am Regierungsentwurf holte die Bundesregierung mehrere Gutachten von Wissenschaftlern ein, die sich zuvor schon mit Fragen des Datenschutzes befasst hatten. Diese stammten von Steinmüller, Kamlah und Steinbuch. Alle drei Gutachten wurden der Bundesregierung im Laufe des Jahres 1972 vorgelegt. Das Gutachten von Kamlah beschäftigte sich mit einer Analyse des amerikanischen und englischen Datenschutzrechts, um daraus Rückschlüsse zu ziehen, welche Bestimmungen auch in die deutsche Gesetzgebung übernommen werden könnten.<sup>583</sup> Das letztgenannte Gutachten beschäftigte sich ausschließlich mit technischen Fragen wie Zugriffsbeschränkungen etc. um dem Schutz der Privatsphäre, im Hinblick auf die verschiedensten staatlichen Geheimhaltungsvorschriften, wie dem Steuer- und Statistikgeheimnis, Rechnung zu tragen.<sup>584</sup> Das Gutachten von Steinmüller „Grundfragen des Datenschutzes“ beschäftigte sich damit, die verfassungsrechtlichen Möglichkeiten eines neuen Datenschutzgesetzes abzustecken.<sup>585</sup> In diesem Gutachten fiel erstmals das Wort „informationelles Selbstbestimmungsrecht“. Da bis zu diesem Zeitpunkt noch kein Grundrecht zum Datenschutz ausdrücklich im Grundgesetz verankert war und auch noch kein Gericht ein derartiges Grundrecht aus einer bestehenden Norm herausgelesen hatte, musste zunächst eine verfassungsrechtlicher Prüfmaßstab gesucht werden, an dem anschließend die geplanten gesetzlichen Regelungen gemessen werden mussten. Nachdem zunächst Art. 4, 5, 6, 8 und 10 GG

---

<sup>582</sup> BT-Drs. VI/3826, Seite 1; BT-Drs. VI/1223, Seite 4.

<sup>583</sup> BT-Drs. VI/3826, Seite 195ff.

<sup>584</sup> BT-Drs. VI/3826, Seite 213ff.

<sup>585</sup> BT Drs. VI/3826, Seite 5ff.

als Anspruchsgrundlage ausgeschlossen wurden, prüfte der Autor das auch als Auf-  
fanggrundrecht bezeichnete Allgemeine Persönlichkeitsrecht in  
Art. 2 Abs. 1 GG.<sup>586</sup> Die freie Entfaltung der Persönlichkeit sei eingeschränkt,  
wenn die Verwaltung Individualinformationen nutze, um einen Bürger an der Vor-  
nahme bestimmter Handlungen zu hindern. Ein Bürger könne nicht verhindern,  
dass Informationen über ihn an die Öffentlichkeit gelangen. Es käme zu einer mas-  
siven Störung des Informationsgleichgewichts, wenn der Staat moderne Informati-  
onsverarbeitungssysteme zuungunsten der Bürger nutzen würde. Art. 2 Abs. 1 GG  
garantiere einem jeden Bürger, selbst über die Informationen zu seiner Person zu  
verfügen. Zudem sei in diesem Rahmen auch die Würde des Menschen als überge-  
ordnetes Verfassungsprinzip zu berücksichtigen. Diese garantiere, dass ein Bürger  
nicht zum bloßen Objekt staatlichen Handelns gemacht werden darf.<sup>587</sup> Je mehr  
personenbezogene Informationen dem Staat zur Verfügung stehen, desto stärker  
müsse der Schutz aus Art. 2 Abs. 1 GG greifen.

Eine Einschränkung des Informationsschutzes sei nur zulässig innerhalb der Gren-  
zen des Art. 2 Abs. 1 GG. Dies bedeute, es müsse bei jeder staatlichen Maßnahme  
geprüft werden, ob durch diese Maßnahme Rechte anderer verletzt werden oder  
gegen die verfassungsmäßige Ordnung oder das Sittengesetz verstoßen werde  
(Schrankentrias). Ein Verstoß gegen die verfassungsmäßige Ordnung sei zu beja-  
hen, wenn durch ein Gesetz in ein Grundrecht eingegriffen werde, ohne dass hierfür  
ein Rechtfertigungsgrund bestehe. Bezüglich der Würde des Menschen sei zu be-  
rücksichtigen, dass diese einen Wesenskern beinhalte, der unangetastet bleiben  
müsse.

Bei personenbezogenen Daten müsse differenziert werden zwischen Daten der „In-  
timosphäre“ und Daten mit „Sozialbezug“.<sup>588</sup> Die personenbezogenen Daten der In-

---

<sup>586</sup> BVerfG, Beschluss vom 16. Juni 1959, 1 BvR 71/57, BVerfGE 9, 338; BVerfG, Urteil vom  
11. Juni 1958, 1 BvR 596/56, BVerfGE 7, 377; *Rixen* in: Sachs, GG, Art. 2; Rz. 137; *Lang* in:  
Epping/Hillgruber, BeckOK GG, Art. 2; Rz. 29.

<sup>587</sup> BT Drs. VI/3826, Seite 88 m.w.N.

<sup>588</sup> BVerfG, Urteil vom 16. Januar 1957, 1 BvR 253/56, BVerfGE 6, 32; BVerfG, Urteil vom  
10. Mai 1957, 1 BvR 550/52, BVerfGE 6, 389.

timsphäre seien über Art. 1 Abs. 1 GG geschützt. Die übrigen Informationen werden durch Art. 2 Abs. 1 GG geschützt. Dies bedingt, dass zusätzlich auch der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz geprüft werden müsse.

Ohne explizit auf dieses Gutachten zu verweisen, griff das Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil vom 15. Dezember 1983<sup>589</sup> diese Argumentation auf. In diesem Fall entschied das Bundesverfassungsgericht über mehrere Verfassungsbeschwerden, die sich gegen das Gesetz über die Volkszählung, Berufszählung, Wohnungszählung und Arbeitsstättenzählung richteten.<sup>590</sup> Mit der Volkszählung sollten allgemeine Daten wie Name, Anschrift und Familienstand erfasst werden, aber auch sensible Daten wie Religionszugehörigkeit, Einkommen, Bildungsgrad, Beruf und Wohnsituation. Auskunftspflichtig waren alle volljährigen Einwohner der Bundesrepublik Deutschland. Die Daten sollten verwendet werden zur Aktualisierung der Daten in den Melderegistern, zu Statistikzwecken, zu Zwecken der Regionalplanung, des Vermessungswesens, der Planung des Umweltschutzes und für wissenschaftliche Zwecke.

Die Bewerberführer befürchteten einen Missbrauch der Daten durch den Staat, welchem bei dieser Volkszählung, im Vergleich zu den vorangegangenen Erhebungen in den Jahren 1956 und 1962 nun auch Möglichkeiten der modernen Datenverarbeitung zur Verfügung standen. Diese ließen eine unkontrollierte Persönlichkeitserschaffung zu. Dies würde dem Gebot der Anonymität zuwiderlaufen, welches sich aus dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht ableite. Sämtliche Bürger würden der freien Selbstbestimmung über ihre Daten beraubt und zum bloßen Objekt staatlicher Willensausübung und Kontrolle.

Die Bundesregierung und die Landesregierungen von Baden-Württemberg, Bayern, Hamburg, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz und Schleswig-Holstein gaben zu den Verfassungsbeschwerden jeweils eine Stellungnahme ab. Sie sahen keinen Verstoß gegen das Allgemeine Persönlichkeitsrecht. Der Staat sei nach Art. 20 Abs. 1 und Art. 28 Abs. 1 Satz 1 GG zur Daseinsvorsorge ver-

---

<sup>589</sup> BVerfG, Urteil vom 15. Dezember 1983, 1 BvR 209/83, BVerfGE 65, 1.

<sup>590</sup> Gesetz über die Volkszählung, Berufszählung, Wohnungszählung und Arbeitsstättenzählung (Volkszählungsgesetz 1983) vom 25. März 1982, BGBl I 1982, Seite 369.

pflichtet. Diese Aufgabe könne er nur erfüllen, wenn er in Kenntnis über die Lebenswirklichkeit seiner Bürger sei. Auch entspreche das Volkszählungsgesetz 1983 dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Im Rahmen einer Interessenabwägung zwischen dem staatlichen Informationsinteresse und dem Interesse der Bürger an dem Schutz ihrer personenbezogenen Daten sei dadurch begegnet worden, dass keine Daten aus dem Bereich der Intimsphäre erhoben würden. Die Stellungnehmenden fassten den Begriff der Intimsphäre enger als die Bewerberführer. Die Gefahr, dass Persönlichkeitsprofile erstellt werden könnten, sei nicht vorhanden, da die erhobenen Primärdaten nicht an Stellen außerhalb der statistischen Ämter weitergeleitet werden. Ein Verzicht auf die Volkszählung sei nicht möglich, da keine andere Möglichkeit bestehe, fehlerhafte Daten in den Melderegistern zu finden. Eine Stichprobe durchzuführen, könne nicht als milderes Mittel angesehen werden, da diese kein Äquivalent zu einer Volkszählung darstelle. Eine Stichprobe liefere lediglich ungenaue Ergebnisse. Viele Normen setzten aber für ihre Anwendbarkeit genaue Einwohnerzahlen voraus.

In seiner Urteilsbegründung schuf das Bundesverfassungsgericht das Recht auf informationelle Selbstbestimmung. Mit Blick auf die modernen Entwicklungen und die mit ihr verbundenen neuen Gefährdungslagen entwickelte es seine bisherige Rechtsprechung weiter.<sup>591</sup> Die bisherige Konkretisierung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts durch die Rechtsprechung umschreibe dessen Inhalt noch nicht abschließend. Das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung umfasse auch die Befugnis eines jeden Einzelnen, grundsätzlich selbst zu entscheiden, wann und innerhalb welcher Grenzen er persönliche Lebenssachverhalte offenbaren möchte. Diese Befugnis bedürfe angesichts der Bedingungen der automatischen Datenverarbeitung in einem besonderen Maße Schutz. Sie sei vor allem deshalb gefährdet, weil bei Entscheidungsprozessen nicht mehr wie früher sämtliche Daten manuell

---

<sup>591</sup> BVerfG, Beschluss vom 3. Juni 1980, 1 BvR 185/77, BVerfGE 54, 148; BVerfG, Beschluss vom 16. Juli 1969, 1 BvL 19/63, BVerfGE 27, 1; BVerfG, Beschluss vom 15. Januar 1970, 1 BvR 13/68, BVerfGE 27, 344; BVerfG, Beschluss vom 8. März 1972, 2 BvR 28/71, BVerfGE 32, 373; BVerfG, Urteil vom 5. Juni 1973, 1 BvR 563/72, BVerfGE 35, 202; BVerfG, Beschluss vom 24. Mai 1977, 2 BvR 988/75, BVerfGE 44, 353; BVerfG, Beschluss vom 13. Januar 1981, 1 BvR 116/77, BVerfGE 56, 37; BVerfG, Beschluss vom 8. Februar 1983, 1 BvL 20/81, BVerfGE 63, 131.

zusammengetragen werden müssten. Mit Hilfe der automatischen Datenverarbeitung seien Einzelangaben über persönliche oder sachliche Verhältnisse einer bestimmten oder bestimmbaren Person unbegrenzt speicherbar und jederzeit abrufbar. Sie können in einem integrierten Informationssystem zusammengefasst werden, um ein vollständiges Persönlichkeitsbild zu entwickeln. Ein Betroffener könne deren Richtigkeit und Verwendung nicht hinreichend kontrollieren. Wenn ein Bürger nicht mit hinreichender Sicherheit überschauen könne, wer über welche ihn betreffenden Informationen verfüge, sei er in seine Freiheit wesentlich gehemmt, aus eigener Selbstbestimmung zu planen oder zu entscheiden. Wer unsicher sei, ob abweichende Verhaltensweisen jederzeit notiert und als Information dauerhaft gespeichert, verwendet oder weitergegeben würden, werde versuchen, nicht durch solche Verhaltensweisen aufzufallen. Wenn ein Bürger beispielsweise damit rechnen müsse, dass die Teilnahme an einer Versammlung behördlich registriert werde und dass ihm dadurch Risiken entstehen könnten, würde möglicherweise auf eine Ausübung seiner entsprechenden Grundrechte aus Art. 8, 9 GG verzichten. Dies würde nicht nur die individuelle Entfaltung eines Bürgers angreifen, sondern auch das Gemeinwohl. Selbstbestimmung sei eine elementare Funktionsbedingung eines auf Handlungsfähigkeit und Mitwirkungsfähigkeit seiner Bürger begründeten freiheitlichen demokratischen Gemeinwesens. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG schütze deshalb jeden Einzelnen gegen unbegrenzte Erhebung, Speicherung, Verwendung und Weitergabe seiner persönlichen Daten. Jedem Bürger stehe die Befugnis zu, selbst über Preisgabe und Verwendung zu entscheiden.

In seinem später ergangenen Beschluss vom 27. Oktober 1999<sup>592</sup> griff das Bundesverfassungsgericht auf das Volkszählungsurteil zurück. In diesem bereits in *Kapitel II.F Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 27. Oktober 1999, Seite 120* dargestellten Streitfall ging es um die Vorlage von Unterlagen gegenüber dem Verwaltungsgericht, die Grundlage einer Sicherheitsüberprüfung waren. Das Bundesverfassungsgericht entschied, dass bei dieser Fallkonstellation nicht mehr das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung selbst betroffen sei, sondern der Anspruch des Bürgers gegen den Staat, also dessen Durchsetzung in einem gerichtlichen Verfahren.

---

<sup>592</sup> BVerfG, Beschluss vom 27. Oktober 1999, 1 BvR 385/90, BVerfGE 101, 106.



Der vom Bundesverfassungsgericht entschiedene Streitfall ist mit der Geheimhaltung der Informationen zu dem verwendeten Risikomanagementsystem durch die Finanzverwaltung vergleichbar. Beiden Fällen liegt der Sachverhalt zugrunde, dass eine Behörde die Vorlage von Unterlagen gegenüber dem Gericht verweigert. In dem bereits vom Bundesverfassungsgericht entschiedenen Fall verweigerte das Landesamt für Verfassungsschutz die Vorlage der Akten gegenüber dem Verwaltungsgericht. Das Landesamt für Verfassungsschutz stützte sich in seiner Begründung auf § 99 Abs. 1 S. 2 VwGO 1960. Es befürchtete, dass eine Gewährung der Akteneinsicht die ordnungsgemäße Aufgabenerfüllung beeinträchtigen und somit das Wohl des Bundes gefährden würde. Dieses behördliche Interesse an der Geheimhaltung würde im Rahmen einer Interessenabwägung gegenüber dem individuellen Interesse des Klägers auf Auskunft überwiegen. Nach der aktuellen Fassung des § 88 Abs. 5 S. 4 AO kann eine Finanzbehörde die Vorlage von Unterlagen zu den Einzelheiten des Risikomanagementsystems verweigern. Der auf diese Vorschrift Bezug nehmende § 86 Abs. 2 FGO ist vergleichbar mit der Regelung in § 99 Abs. 1 S. 2 VwGO 1960. Auch im § 86 Abs. 2 FGO ist vom Wohl des Bundes die Rede. Die im Gesetzesentwurf niedergelegte Argumentation der Bundesregierung zum Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens stimmt mit der Argumentation des Landesamtes für Verfassungsschutz gegenüber dem Verwaltungsgericht überein. Die den Gesetzgebungsprozess initiiierende Bundesregierung befürchtete bei einer Offenlegung der Einzelheiten zu dem verwendeten Risikomanagementsystem nachteilige Auswirkungen auf die Aufgabenerfüllung der Finanzbehörden und somit das Wohl des Bundes.<sup>593</sup>

Aus der Tatsache, dass der bereits vom Bundesverfassungsgericht entschiedene Sachverhalt, zur Geheimhaltung von Akten des Landesamtes für Verfassungsschutz gegenüber dem Verwaltungsgericht, vergleichbar ist mit der Vorlage von Informationen über das verwendete Risikomanagementsystem der Finanzverwaltung gegenüber einem Finanzgericht und das Bundesverfassungsgericht entschieden hat, dass in dem von ihm entschiedenen Fall das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung keine Anwendung findet, ist zu schlussfolgern, dass das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung auch auf die Vorlage der Einzelheiten

---

<sup>593</sup> BR-Drs. 631/15, S. 81.

zu dem verwendeten Risikomanagementsystem gegenüber den Finanzgerichten keine Anwendung findet.

Ein Steuerpflichtiger kann von der Finanzverwaltung die Vorlage der Einzelheiten zu dem Risikomanagementsystem und den fallgruppenbezogenen Handlungsanweisungen nicht mit der Begründung verlangen, dass die Finanzverwaltung diese im gerichtlichen Verfahren offen legen muss und sich dann bei einer ablehnenden Entscheidung zu einem Antrag auf Akteneinsicht (§ 86 Abs. 3 Satz 7 i.V.m. § 78 FGO) auf die Verfassungswidrigkeit des § 86 Abs. 2 Satz 2 FGO in Bezug auf das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung berufen.

## D. Allgemeiner Gleichheitssatz

Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens wurde sowohl in der Literatur als auch von den Wirtschaftsvereinigungen im Rahmen der Verbändeanhörung und den Vertretern der Oppositionsfraktionen bei den Lesungen im Bundestag kritisiert, dass der Einsatz eines Risikomanagementsystems gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstoßen würde.<sup>594</sup>

Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung leitet sich aus dem Allgemeinen Gleichheitssatz ab, Art. 3 Abs. 1 GG. Auf einfachgesetzlicher Ebene konkretisiert § 85 AO die verfassungsrechtlichen Fundamentalprinzipien der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung („nach Maßgabe der Gesetze“) und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung („gleichmäßig“).<sup>595</sup> Nach § 85 Satz 1 AO haben die Finanzbehörden die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Dieser Grundsatz gilt im gesamten Besteuerungsverfahren.<sup>596</sup>

---

<sup>594</sup> Ahrendt, NJW 2017, Seite 537 (538); Frotscher in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Erstkommentierung, Einleitung, Rz. 7; Brandt, Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages, Internetquelle; BT-Plpr. 18/170, Seite 16780, 16778; 6 Spitzenverbände der deutschen Kreditwirtschaft, Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle, Seite 2; Bund der Steuerzahler e.V., Referentenentwurf eines Gesetzes zur „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, Internetquelle, Seite 4; Deutscher Richterbund, Gemeinsame Stellungnahme des Deutschen Richterbundes und des Bundes Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 27. August 2015, Internetquelle, Seite 7; Neuer Verband der Lohnsteuerhilfvereine e.V., Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle, Seite 4ff.; verdi - Vereinte Dienstleistungsgewerkschaft, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle, Seite 1; Institut der Wirtschaftsprüfer, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle, Seite 4; Wirtschaftsprüferkammer, Stellungnahme der Wirtschaftsprüferkammer zum Referentenentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, Internetquelle; Deutscher Steuerberaterverband e.V., Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle, Seite 10.

<sup>595</sup> AEAO zu § 85 Nr. 2; Jarass in: Jarass/Pieroth, GG, Vorbemerkung vor Art. 1, Rz. 6.

<sup>596</sup> Rätke in: Klein, AO, § 85, Rz. 1, 20; Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 85 AO, Rz. 5.

Zu der Frage, welche Kriterien ein Steuergesetz erfüllen muss, damit es nicht gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstößt, äußerte sich das Bundesverfassungsgericht ausführlich in seinem Zinsurteil vom 27. Juni 1991.<sup>597</sup> Erstmals bestätigte das Bundesverfassungsgericht selbst die Grundsätze des Zinsurteils in seinem Spekulationssteuerurteil vom 9. März 2004.<sup>598</sup> Bis zum heutigen Tag nimmt das Bundesverfassungsgericht selbst, aber auch der Bundesfinanzhof immer wieder Bezug auf die im Zinsurteil getroffenen Aussagen.<sup>599</sup> Somit kann das Zinsurteil als eine wegweisende Entscheidung betrachtet werden. Die in diesem Urteil aufgestellten Kriterien müssen auf die Änderungen, die mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens in das steuerliche Verfahrensrecht Einzug gehalten haben, insbesondere auf die gesetzliche Verankerung des Risikomanagementsystems, angewendet werden, um feststellen zu können, ob auch nach dem 1. Januar 2017 die Gleichmäßigkeit der Besteuerung weiterhin gewährleistet ist.

In dieser Entscheidung stellte das Bundesverfassungsgericht klar, dass die Steuererhebung eine Gemeinlast zur Finanzierung der allgemeinen Aufwendungen der öffentlichen Hand ist, welche alle Bürger gleichermaßen zu tragen haben. Dem Rechtsstreit lag der Sachverhalt zugrunde, dass der Kläger mit Zinsen aus festverzinslichen Wertpapieren Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielte. Nach der damaligen Rechtslage wurden diese Einkünfte mangels eines Quellensteuerabzuges und sonstiger Verifikationsmöglichkeiten der Finanzverwaltung nur besteuert, wenn ein Steuerpflichtiger diese gegenüber dem Finanzamt offen legte. Dem Finanzamt stand im regulären Veranlagungsverfahren keine Möglichkeit offen, zu kontrollieren, ob ein Steuerpflichtiger derartige Einkünfte erzielt, aber in seiner Steuererklärung nicht angegeben hat.

In der Urteilsbegründung führte das Bundesverfassungsgericht aus, dass es der Allgemeine Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG verlange, dass alle Steuerpflichtigen

---

<sup>597</sup> BVerfG, Urteil vom 27. Juni 1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

<sup>598</sup> BVerfG, Urteil vom 9. März 2004, 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94.

<sup>599</sup> BVerfG, Urteil vom 8. Juli 2021, 1 BvR 2237/14; BVerfG, Urteil vom 17. Dezember 2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136; BFH, Urteil vom 16. September 2021, IV R 34/18, BFH/NV; BFH, Urteil vom 26. Mai 2021, III R 50/19, BFH/NV; BFH, Urteil vom 22. Oktober 2014, II R 16/13, BStBl II 2014, Seite 957.

bei der Lastenzuteilung durch die formellen und materiellen Steuergesetze gleichmäßig belastet werden müssen.<sup>600</sup> Die Belastungsidentität muss in *rechtlicher* und *tatsächlicher* Hinsicht gewährleistet sein.

Durch den seit der französischen Revolution geltenden Grundsatz der steuerlichen Lastengleichheit, welcher bereits damals aus der allgemeinen staatsbürgerlichen Gleichheit abgeleitet wurde, soll sichergestellt werden, dass alle einer staatlichen Gemeinschaft Zugehörigen, ohne jede rechtliche oder tatsächliche Ausnahme, einen im Verhältnis der ihnen zur Verfügung stehenden finanziellen Mitteln entsprechenden Anteil der öffentlichen Lasten zu tragen haben. Die steuerliche Lastengleichheit könne unterteilt werden in die *Rechtssetzungsgleichheit* und die *Rechtsanwendungsgleichheit*.

Der Gesetzgeber sei nicht nur bei der Ausgestaltung der materiellen Rechtslage, sondern auch bei der sich daran anschließenden Realisation des materiell-rechtlich entstandenen Steueranspruchs an den Allgemeinen Gleichheitssatz gebunden.

Die Gleichheit in der Durchsetzung des Steueranspruchs, also im Ermittlungs-, Festsetzungs- und Erhebungsverfahren, müsse der Gesetzgeber dadurch sicherstellen, dass er die mit dem Vollzug der Steuergesetze beauftragte Finanzverwaltung unmissverständlich anweise, wie diese den Steueranspruch des Staates zu verwirklichen habe. Da die Finanzverwaltung nach Art. 20 Abs. 3 GG grundgesetzlich zur strikten Legalität verpflichtet sei, sei die Gleichheit im Gesetzesvollzug grundsätzlich durch die Vorgaben des Gesetzgebers gewährleistet.<sup>601</sup>

Ein gesetzgeberischer Akt verstieße gegen den Allgemeinen Gleichheitssatz, wenn die Gleichheit im Belastungserfolg prinzipiell verfehlt werde. Das Bundesverfassungsgericht fordert, dass die materiellen Steuergesetze in ein normatives Umfeld

---

<sup>600</sup> BVerfG, Urteil vom 27. Juni 1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Rz. 104 mit Verweis auf BVerfG, Beschluss vom 8. April 1987, 2 BvR 909/82, BVerfGE 75, 108; BVerfG, Beschluss vom 30. September 1987, 2 BvR 933/82, BVerfGE 76, 256; BVerfG, Beschluss vom 8. Juni 1988, 2 BvL 9/85, BVerfGE 78, 249; BVerfG, Beschluss vom 3. Juli 1973, 1 BvR 368/65, BVerfGE 35, 324 und später BVerfG, Urteil vom 9. März 2004, 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, Rz. 63.

<sup>601</sup> BVerfG, Urteil vom 27. Juni 1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Rz. 109; BVerfG, Urteil vom 9. März 2004, 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, Rz. 64.

eingebettet sein müssen, welches die Gleichheit der Belastung auch in tatsächlicher Hinsicht prinzipiell gewährleistet.

Wenn eine Norm des Erhebungsverfahrens dazu führt, dass der Erfolg prinzipiell verfehlt wird und somit nicht mehr gewährleistet ist, dass alle Steuerpflichtigen die gleichen Lasten zu tragen haben, liegt ein Verstoß gegen den Allgemeinen Gleichheitssatz vor.

Ein Verschulden trifft den Gesetzgeber aber nicht in jedem Einzelfall, in dem die tatsächlich festgesetzte Steuerschuld (§ 155 AO) von der materiell-rechtlich entstandenen Steuerschuld (§ 38 AO) abweicht. Er muss lediglich Sorge dafür tragen, dass die *strukturellen Vorgaben* ausreichen, damit ein gleichmäßiger Vollzug stattfinden kann. Menschliche Fehler, die im Einzelfall immer wieder auftreten können, liegen im Verantwortungsbereich der Exekutive. Strukturelle Vorgaben sind in erster Linie vom Gesetzgeber selbst zu machen, durch die Verabschiedung von Gesetzen und Durchführungsverordnungen. Darüber hinaus sind dem Gesetzgeber aber auch alle Verwaltungsanweisungen zuzurechnen, die er bei seiner Regelung bewusst und gewollt hingenommen hat.

Das Besteuerungsverfahren verfehlt die grundgesetzlich geforderte steuerliche Lastengleichheit, wenn die Festsetzung und Erhebung nahezu ausschließlich von der Erklärungsbereitschaft der Steuerpflichtigen abhängt. Der Steuervollzug darf im Ergebnis nicht ausschließlich von der Bereitschaft der Bürger, Steuern zahlen zu wollen, abhängig sein, da die für die Allgemeinheit bedeutsame Steuerpflicht jeden Einzelnen stark belastet. Bürger, die es unterlassen, dem Finanzamt für die Besteuerung bedeutsame Angaben zu machen, dürfen nicht belastungsfrei gestellt bleiben.

Je stärker die Festsetzung des materiell-rechtlich entstandenen Steueranspruchs von der Erklärungsbereitschaft abhängt, desto strenger muss der Gesetzgeber die Belastungsgleichheit durch hinreichende, die steuerliche Belastungsgleichheit gewährleistende Kontrollmöglichkeiten sichern. Das Deklarationsprinzip muss durch ein hinreichendes Verifikationsprinzip unterstützt werden.

Ob ein dem Gesetzgeber zuzurechnendes strukturelles Vollzugsdefizit vorliegt, kann nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts aus einer Analyse der verfahrensrechtlichen Strukturen des Besteuerungsverfahrens und auf Grund von empirischen Erkenntnissen über die Veranlagungspraxis herausgefunden werden. Es ist nicht notwendig, dass die Lücke im Vollzug monetär beziffert werden

kann. Wenn eine solche Analyse zu dem Ergebnis führt, dass die Erfassung der materiell-rechtlich entstandenen und zutreffend ermittelten und festgesetzten Einkünfte und Abzugsbeträge ausschließlich auf die qualifizierte Erklärungsbereitschaft eines Steuerpflichtigen zurückzuführen ist, liegt keine hinreichende Verifikation vor. Bei der Beurteilung der Verifikationsinstrumente ist zu berücksichtigen, wie effektiv diese sind und wie häufig diese zur Anwendung kommen. In seinem Streitfall nahm das Bundesverfassungsgericht ausschließlich Stellung zu dem Verifikationsinstrument der Außenprüfung. Darüber hinaus stehen der Finanzverwaltung aber auch noch andere Verifikationsinstrumente zur Verfügung. Neben der steuerlichen Außenprüfung können die Finanzämter Steuerfahndungsprüfungen durchführen, Kontrollmitteilungen schreiben oder es kann ein elektronischer Datenaustausch stattfinden.

Bei den Verifikationsmaßnahmen darf der Gesetzgeber berücksichtigen, dass das Steuerverfahren ein Massenverfahren ist und in der *Anwendung praktikabel* bleiben muss. *Begrenzt verfügbare personelle und finanzielle Ressourcen* dürfen Berücksichtigung finden. Es wurde den Finanzbehörden von Seiten des Bundesverfassungsgerichts explizit zugestanden, Prüffelder bilden zu können.<sup>602</sup>

### **1. Verifikation durch eine steuerliche Außenprüfung**

Bei denjenigen Personen, die neben ihren Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche oder freiberufliche Einkünfte erzielen oder ihren Lebensunterhalt ausschließlich aus diesen bestreiten, sind die Anforderungen der Finanzbehörden an eine wahrheitsgemäße und vollständige Mitwirkung der Steuerpflichtigen viel höher (Gruppe der haupt- oder nebenberuflich Selbstständigen).

Dieser Personenkreis ermittelt seine Einkünfte selbst oder lässt diese durch einen bevollmächtigten Steuerberater/ Wirtschaftsprüfer ermitteln. Von unabhängigen Dritten stehen dem Finanzamt aktuell nur Daten im Bereich der gesetzlichen oder privaten Krankenkassen sowie eventuelle Renteneinkünfte zur Verfügung.

Wenn ein Steuerpflichtiger seine (Gewinn-)Einkünfte selbst ermittelt, unterliegen diese, bevor sie von dem Steuerpflichtigen den Finanzbehörden übermittelt werden,

---

<sup>602</sup> BVerfG, Urteil vom 9. März 2004, 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94.

grundsätzlich keiner Kontrolle durch eine unabhängige Stelle. Eine Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses durch einen Abschlussprüfer besteht nach § 316 Abs. 1 HGB nur für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften. Selbst wenn eine solche Prüfung stattgefunden hat, entbindet dies die Finanzverwaltung nicht von einer eigenständigen Prüfung, da die Abschlussprüfer nur die Einhaltung der handelsrechtlichen Bestimmungen kontrollieren, nicht aber die steuerlichen Bestimmungen. Seit dem Jahr 2009 bestehen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz<sup>603</sup> (BilMoG) teilweise erhebliche Unterschiede zwischen der handelsrechtlichen und der steuerrechtlichen Rechnungslegung. Das Veranlagungsfinanzamt ist darauf angewiesen, dass die Steuerpflichtigen die Angaben in ihrer Steuererklärung vollständig und wahrheitsgemäß machen, also weder Einnahmen gegenüber dem Fiskus verschweigen, noch tatsächlich nicht entstandene Ausgaben geltend machen.

Für alle Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2010 beginnen, sind Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln, verpflichtet, ihre Gewinnermittlung elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln. Seit dem Veranlagungszeitraum 2017 gilt dies auch für alle Unternehmer, deren Einnahmen unter der Grenze von 17.500 € liegen. Die Anlage EÜR ist hinreichend detailliert verkennziffert und kann durch das Risikomanagementsystem überprüft werden. Dieses prüft die eingereichten Gewinnermittlungen elektronisch auf ihre Plausibilität, indem es die Werte zueinander ins Verhältnis setzt, Vergleiche zu anderen Positionen in der Steuererklärung zieht und die aktuellen Werte mit den Vorjahreswerten vergleicht.

Ein überwiegender Teil der Unternehmer ermittelt den Gewinn allerdings nach § 4 Abs. 1 EStG durch die Erstellung einer Bilanz. Seit dem Veranlagungszeitraum 2012 sind Unternehmen dazu verpflichtet, ihre Bilanz in elektronischer Form beim Finanzamt einzureichen, sofern kein besonderer Härtefall vorliegt. Diese Bilanzen können allerdings programmtechnisch immer noch nicht auf ihre innere Konsistenz hin überprüft werden. Bereits seit mehreren Jahren arbeitet das Bundesministerium

---

<sup>603</sup> Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - BilMoG) vom 25. Mai 2009, BGBl I 2009, Seite 1102.



der Finanzen daran, dass die elektronisch übermittelten Jahresabschlüsse eine höhere Detaildichte aufweisen sollen und elektronisch auswertbar sind. Die Ausdehnung des Risikomanagementsystems bezüglich der eBilanz befindet sich derzeit noch im Aufbau.<sup>604</sup>

Als Verifikationsinstrument für die Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit, Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit steht dem Finanzamt seit jeher die steuerliche Außenprüfung in Erscheinung der Vollprüfung (§§ 194ff. AO), der Umsatzsteuer-Nachschau (§ 27b UStG), der Lohnsteuer-Außenprüfung (§ 42f EStG), der Lohnsteuer-Nachschau (§ 42g EStG) und der Kassen-Nachschau (§ 146b AO) zur Verfügung. Bei der Durchführung einer Außenprüfung ermittelt das Finanzamt den Sachverhalt in einem Steuerfall sehr detailliert, so dass für gröbere Verstöße gegen die Mitwirkungspflicht ein hohes, aber kein 100 %-iges Entdeckungsrisiko besteht. Nichtsdestotrotz ist dieses Verifikationsinstrument vom Bundesverfassungsgericht als nicht ausreichend erachtet worden, um ein hinreichendes Entdeckungsrisiko sicherzustellen, da es zu selten Anwendung findet.

Bundesweit sind bei den Finanzämtern rund 8,2 Millionen Betriebe erfasst.<sup>605</sup> Von diesen wurden im Jahr 2019 durchschnittlich 2,2 % der Betriebe durch eine steuerliche Außenprüfung, §§ 193ff. AO, geprüft. Die Prüfungsdichte ist jedoch sehr stark davon abhängig, in welche Größenklasse ein Betrieb eingeordnet wird, § 3 BpO. Während von den Kleinstbetrieben nur 1,0 % der Betriebe geprüft worden sind, also eine Prüfung durchschnittlich alle 100 Jahre stattfindet, wurden 20,3 % der Großbetriebe im Jahr 2019 geprüft. Ein Großbetrieb wird somit im Durchschnitt alle fünf Jahre geprüft. Unterstellt, dass ein Prüfungszeitraum in der Regel drei Jahre umfasst, ist die Entdeckungswahrscheinlichkeit von fehlerhaften Angaben durch eine steuerliche Außenprüfung bei Großbetrieben sehr hoch.

Die steuerliche Außenprüfung scheidet zudem als wirkungsvolles Verifikationsinstrument für eine Vielzahl von Personen aus, da diese primär nur Anwendung findet bei Personen, die einen land- und forstwirtschaftlichen oder gewerblichen Betrieb unterhalten, freiberuflich tätig sind oder über Überschusseinkünfte von

---

<sup>604</sup> Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht August 2018, Internetquelle.

<sup>605</sup> Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht des Bundesministeriums der Finanzen - Oktober 2020, Internetquelle, Seite 36.

mehr als 500.000 € im Kalenderjahr verfügen, § 191 Abs. 1 i.V.m. § 147a AO. Bei Personen, die ausschließlich Überschusseinkünfte erzielen, welche unterhalb dieser betraglichen Grenze liegen, ist eine steuerliche Außenprüfung nur unter den Voraussetzungen des § 191 Abs. 2 AO zulässig. Von den dort genannten Fällen könnte allenfalls § 191 Abs. 2 Nr. 2 AO herangezogen werden, um bei einem „normalen“ Arbeitnehmer eine Prüfung durchführen zu können. Demnach ist eine Außenprüfung zulässig, wenn die für die Besteuerung erheblichen Verhältnisse der Aufklärung bedürfen und eine Prüfung an Arbeitsstelle nach Art und Umfang des zu prüfenden Sachverhalts nicht zweckmäßig ist.

Das Risikomanagementsystem kann mangels einer ausreichenden Verkennzifferung der eBilanz bei bilanzierenden Unternehmern derzeit für kein hinreichendes Entdeckungsrisiko fehlerhafter Angaben sorgen. Wenn künftig auch eBilanzen verkennziffert sind und das Risikomanagementsystem auf diese ausgedehnt werden kann, muss eine Neubewertung erfolgen. Bei Unternehmern, die ihren Gewinn durch eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln, kann das Risikomanagementsystem in Kombination mit der steuerlichen Außenprüfung ein hinreichendes Entdeckungsrisiko für fehlerhafte Angaben gewährleisten. Durch die elektronische Auswertung der einzelnen Kennziffern können Steuerfälle mit einem hohen Kontrollbedürfnis besser aufgefunden werden als bei einer personellen Durchsicht der Gewinnermittlungen. Eine personelle Durchsicht sämtlicher Einnahmen-Überschussrechnungen würde ein erhebliches Maß an Personal binden. Eine automationsgestützte Kontrolle ist zum einen objektiv und zum anderen unterlaufen einem Risikomanagementsystem, im Gegensatz zu einem menschlichen Mitarbeiter, keine Flüchtigkeitsfehler. Wenn ein Risikomanagementsystem diejenigen Steuerfälle vorauswählt, deren Gewinnermittlungen unplausibel sind, könnten die dadurch freigebliebenen personellen Ressourcen genutzt werden, um diejenigen Steuerfälle mit unplausiblen Angaben intensiver im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung zu prüfen. Dies würde die Gesetzmäßigkeit der Steuerfestsetzungen gegenüber einer personellen Prüfung der Gewinnermittlungen und der Durchführung von wenigen Außenprüfungen steigern und somit auch die Gleichmäßigkeit verbessern (Egalität durch Legalität). Dies setzt jedoch voraus, dass die Kriterien für die Aussteuerung der prüfungswürdigen Sachverhalte zutreffend gesetzt sind und auch eine hinreichende Anzahl von Fällen zu einer zufälligen personellen Vollprüfung ausgesteuert werden.

In Anbetracht der Tatsache, dass das Bundesverfassungsgericht in seinen Urteilen zur Zinsbesteuerung und zu privaten Veräußerungsgeschäften eine isolierte steuerliche Außenprüfung, ohne vorherige Fallauswahl durch ein Risikomanagementsystem, nicht als Möglichkeit angesehen hat, ein hinreichendes Entdeckungsrisiko zu gewährleisten und wie zuvor dargestellt bundesweit jährlich nur rund 2,2 % der Betriebe geprüft werden, muss die Aussteuerungsquote im Rahmen der Zufallsauswahl deutlich darüber liegen, um die Kombination aus der Anwendung eines Risikomanagementsystems und der steuerlichen Außenprüfung als ausreichendes Verifikationsinstrument anerkennen zu können.

Ob dies der Fall ist, kann an dieser Stelle nicht abschließend beurteilt werden, da im Gesetzgebungsverfahren viele zum Teil sehr weit voneinander abweichende Angaben gemacht wurden.<sup>606</sup> Ziel des Gesetzgebers ist es, die Quote der vollständig automationsgestützten Veranlagungen („Autofallquote“) nach und nach zu erhöhen. Aktuell dürfte die Autofallquote bei rund zehn Prozent liegen.<sup>607</sup> Geplant ist ein Ausbau auf 50 Prozent binnen weniger Jahre.<sup>608</sup> Eine derartige Steigerung der vollständig automationsgestützten Veranlagungen kann nur erreicht werden, wenn die Prüfkriterien, die einen Steuerfall zur personellen Gesamtfall- oder Punktprüfung aussteuern, drastisch herabgesetzt werden und auch die Quote der Zufallsauswahl gering gehalten wird.

Um abschließend beurteilen zu können, ob im Rahmen der vollständig automationsgestützten Veranlagung, unter Einsatz des Risikomanagementsystems, ein hinreichendes Entdeckungsrisiko besteht, also das Deklarationsprinzip wirkungsvoll durch Verifikationsmaßnahmen abgesichert ist, müsste offen gelegt werden, ab wann ein Steuerfall, zumindest punktuell als prüfungswürdig eingestuft wird, bzw. wie hoch die Quote der Aussteuerung im Rahmen der Zufallsauswahl ist.

---

<sup>606</sup> BT-Drs. 18/8434, Seite 102; BT-PlPr. 18/170, Seite 16779.

<sup>607</sup> o. V., Entscheidungsautomatisierung in der Steuerverwaltung, Internetquelle; Schwarz/Trautvetter, Nie wieder Cum-Ex - Wie die Steuerverwaltung in Deutschland schlagkräftiger und gerechter werden kann, Internetquelle; LT Schleswig-Holstein Drs. 19/3350; LT Baden-Württemberg Drs. 16/8935.

<sup>608</sup> BT-Plpr. 18/170, Seite 16779.

## **2. Verifikation durch eine Steuerfahndungsprüfung**

Die Steuerfahndungsprüfung, §§ 208ff. AO kommt noch seltener zum Einsatz als die reguläre steuerliche Außenprüfung. Aus diesem Grund kann eine Steuerfahndungsprüfung ebenfalls nicht als geeignetes Verifikationsinstrument in Betracht kommen, um ein hinreichendes Entdeckungsrisiko für fehlerhaft Angaben sicherstellen zu können.

## **3. Verifikation durch Kontrollmitteilungen**

Auch Kontrollmitteilungen als weiteres Verifikationsinstrument scheiden ebenfalls aus. Diese werden aufgrund der knapp bemessenen Zeit im normalen Veranlagungsverfahren häufig nur im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung gefertigt. Schon die steuerliche Außenprüfung selbst findet zu selten statt, um ein hinreichendes Entdeckungsrisiko für fehlerhafte Angaben zu gewährleisten. Hinzu kommt, dass nicht in jeder Außenprüfung Kontrollmitteilungen geschrieben werden. Somit kommt dieses Verifikationsinstrument noch seltener zur Anwendung.

## **4. Verifikation durch elektronischen Datenaustausch**

Eine weitere Möglichkeit, ein hinreichendes Entdeckungsrisiko zu gewährleisten, könnte der elektronische Datenaustausch in Kombination mit dem Risikomanagementsystem sein. Als das Bundesverfassungsgericht in seinem Zinsurteil die Grundsätze zu einem strukturellen Vollzugsdefizit aufstellte, existierte das Instrument des elektronischen Datenaustauschs noch nicht. Ohne ein Risikomanagementsystem müssten Bearbeiter personell jeden von Dritten übermittelten Datensatz mit den Werten vergleichen, die ein Steuerpflichtiger in seiner Steuererklärung gemacht hat, um fehlerhafte Angaben der Steuerpflichtigen auffinden zu können. Angesichts der Datenmengen würde dies enorme personelle Ressourcen binden und verhältnismäßig wenig dazu beitragen, die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung zu verbessern, da die eDaten in nahezu allen Fällen zutreffend sind. Dies liegt daran, dass die zur elektronischen Übermittlung der Informationen Verpflichteten kein eigenes Interesse daran haben, zugunsten der Steuerpflichtigen den Finanzbehörden möglichst niedrige Einkünfte beziehungsweise möglichst hohe Sonderausgaben zu übermitteln. Im Zweifelsfall wären Dritte sogar eher bereit, Beträge zu übermitteln, die zu einer höheren Steuerlast führen, da sie ansonsten in Haftung genommen werden könnten, § 191 i.V.m. § 72a AO. Mit Hilfe der heutigen technischen Möglichkeiten ist es ein Leichtes, die dem Finanzamt zuvor von Dritten

übermittelten Daten mit den Angaben der Steuerpflichtigen in ihren Steuererklärungen abzugleichen. Dies kann unabhängig davon geschehen, ob die Steuerpflichtigen vom dem Serviceangebot der vorausgefüllten Steuererklärung Gebrauch machen oder nicht, vgl. *Kapitel I.C.9 Vorausgefüllte Steuererklärung, Seite 42*. Durch einen solchen Datenabgleich können diejenigen Steuerfälle, in denen die von den Steuerpflichtigen deklarierten Werte von den übermittelten Werten abweichen, sehr schnell und mit einer einhundertprozentigen Trefferquote herausgefiltert und zur personellen Prüfung ausgesteuert werden. Für die Prüfung dieser Steuererklärungen ständen nun mehr personelle Ressourcen zur Verfügung. Ein Risikomanagementsystem kann insoweit durch einen Datenabgleich dazu beitragen, die Gesetzmäßigkeit und damit auch die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu erhöhen. Voraussetzung ist jedoch auch hier, dass die durch den elektronischen Datenabgleich frei gewordenen personellen Ressourcen dazu verwendet werden, die ausgesteuerten Fälle zu überprüfen.

Problematisch bleiben diejenigen Angaben in der Steuererklärung, für die dem Finanzamt nicht bereits im Vorfeld elektronische Daten übermittelt wurden. Dies sind beispielsweise Werbungskosten, Spenden, außergewöhnliche Belastungen oder Steuerermäßigungen nach §§ 35aff. EStG. Ein hinreichendes Entdeckungsrisiko bezüglich dieser Angaben kann ohne eine personelle Prüfung aller Steuererklärungen nur sichergestellt werden, wenn von dem Risikomanagementsystem eine hinreichend hohe Anzahl von Fällen zu einer umfassenden Prüfung durch einen Amtsträger ausgewählt wird und unabhängig davon diesbezüglich prüfungswürdige Sachverhalte in jedem Fall zu einer Prüfung durch einen Amtsträger ausgewählt werden. Zudem muss sichergestellt werden, dass den Bearbeitern auch tatsächlich genügend Zeit bleibt, die ausgesteuerten Steuerfälle zu prüfen, also die Personalausstattung ausreichend ist.

Ob dies der Fall ist, kann nicht abschließend beurteilt werden, da die Informationen, wann ein Fall als prüfungswürdig einzustufen ist und wie hoch die Quote der Zufallsauswahl ist, nicht öffentlich zugänglich sind.

Eine Veröffentlichung der Einzelheiten zu dem verwendeten Risikomanagementsystem, insbesondere der programmtechnisch gesteuerten Nichtaufgriffsgrenzen, würde die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gefährden. Den Steuerpflichtigen würde die Möglichkeit offenstehen, mit der Anpassung des Erklärungsverhaltens

an das verwendete Risikomanagementsystem die persönliche Besteuerung zu beeinflussen. Dies lässt sich an folgendem Beispiel verdeutlichen:

Sachverhalt: Den Steuerpflichtigen ist bekannt, dass der Abzug von Spenden als Sonderausgabe (§ 10b EStG) erst ab einem Betrag von mehr als 500 € geprüft wird (Steuererklärung 2020, Anlage Sonderausgaben, Zeile 5). Die beiden Steuerpflichtigen B und C verfügen jeweils über ein (weiter nicht zu beanstandendes) zu versteuerndes Einkommen von 30.000 €.

Das Finanzamt setzt gegenüber B, welcher ausschließlich ordnungsgemäße Angaben macht, für das Jahr 2020 5.187 € Einkommensteuer fest.

Gegenüber C, welcher in Kenntnis der Nichtaufgriffsgrenze zusätzlich tatsächlich nicht getätigte Spenden in Höhe von 500 € erklärt, werden für das Jahr 2020 lediglich 5.035 € festgesetzt.

Wenn veröffentlicht werden würde, dass die Geltendmachung von Spenden an gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Organisationen erst ab einem Betrag von mehr als 500 € ein Prüffeld der Finanzverwaltung ist, könnten Bürger in die Versuchung geraten, bis zu dem Grenzbetrag mehr Spenden geltend zu machen, als sie tatsächlich geleistet haben, oder Zahlungen wie zum Beispiel Mitgliedsbeiträge an Sportvereine geltend zu machen, obwohl diese nicht abzugsfähig sind, § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG.

Eine hinreichende Entdeckungswahrscheinlichkeit für Spenden unter 500 € könnte nur noch durch das Instrument der Zufallsauswahl sichergestellt werden. Angesichts der zuvor dargestellten wenigen öffentlich zugänglichen Daten aus denen Rückschlüsse auf die Autofallquote geschlossen werden können, ist zu befürchten, dass die Zufallsauswahl künftig beim weiteren Ausbau der vollständig automationsgestützten Veranlagung nicht mehr als Verifikationsinstrument anerkannt werden kann, um ein hinreichendes Entdeckungsrisiko zu gewährleisten.

Die Differenz in der Einkommensteuerfestsetzung von 152 € wäre somit nicht auf das Verschulden eines Bearbeiters im Einzelfall zurückzuführen, sondern ein *strukturelles Problem*. Jeder Steuerpflichtige in einer vergleichbaren Situation hätte es selbst in der Hand, seine Steuerschuld mit unrichtigen Angaben zu minimieren.

## 5. Zwischenergebnis

Ob der Einsatz des Risikomanagementsystems in seiner derzeitigen Ausgestaltung gegen den Allgemeinen Gleichheitssatz verstößt, kann nicht abschließend beurteilt werden. Ein Verstoß wäre nicht anzunehmen, wenn ein hinreichendes Entdeckungsrisiko für fehlerhafte Angaben der Steuerpflichtigen bestehen würde. Maßgeblich für die Beurteilung eines hinreichenden Entdeckungsrisikos ist primär die Frage, um welche Angaben es in der Steuererklärung geht. Bei Gewinneinkünften, die durch eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt werden und bei den Angaben zu denen der Finanzverwaltung bereits im Vorfeld von Dritten elektronische Daten übermittelt wurden, kann das Risikomanagementsystem in seiner derzeitigen Ausgestaltung dazu beitragen, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu erhöhen. Dies gilt jedoch nur unter der Voraussetzung, dass die freiwerdenden personellen Kapazitäten nicht abgebaut werden, sondern zur Prüfung der ausgesteuerten Sachverhalte verwendet werden. Bei Gewinneinkünften, die durch die Erstellung einer Bilanz ermittelt werden, kann das Risikomanagementsystem in seiner aktuellen Version nicht dazu beitragen, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu erhöhen. Es bleibt die zukünftige technische Entwicklung abzuwarten. Bei den sonstigen Angaben in der Steuererklärung wie Werbungskosten, Spenden, außergewöhnliche Belastungen, Steuerermäßigungen etc. trägt das Risikomanagement in seiner derzeitigen Ausgestaltung nicht dazu bei, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten. Aufgrund der zukünftig angestrebten hohen Autofallquote werden in diesem Bereich künftig zu wenige Steuerfälle geprüft, um ein hinreichendes Entdeckungsrisiko für fehlerhafte Angaben sicherstellen zu können. Es wird dadurch vermehrt dazu kommen, dass im Vergleich zu einer personellen Prüfung Steuerfestsetzungen erfolgen, bei denen die materiell-rechtlich entstandene Steuer von der tatsächlich festgesetzten Steuer abweicht. In diesem Bereich wird der Einsatz eines Risikomanagementsystems zukünftig gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstoßen. Angesichts der im Moment noch geringen Autofallquote kann davon ausgegangen werden, dass noch ein hinreichendes Entdeckungsrisiko für fehlerhafte Angaben gegeben ist.

## V. Europäische Datenschutzgrundverordnung

### A. Allgemeines

Als der Gesetzgebungsvorschlag zum Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens in den Jahren 2015 und 2016 zwischen den vielen beteiligten Institutionen diskutiert wurde, war auch der Gesetzgebungsprozess bezüglich der Europäischen Datenschutzgrundverordnung in vollem Gange. Wann und mit welchem genauen Inhalt diese verabschiedet werden sollte, stand bis zur Verabschiedung des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens im Deutschen Bundestag am 12. Mai 2016 noch nicht endgültig fest.

In den vorbereitenden Beratungen war noch beabsichtigt, bereichsspezifische Regelungen zum Datenschutz in das Gesetzgebungspaket aufzunehmen; insbesondere Regelungen zu einem Auskunftsanspruch des Steuerpflichtigen über die zu seiner Person gespeicherten Daten und Regelungen zu den sonstigen Betroffenenrechten.<sup>609</sup> Als erkennbar wurde, dass die Datenschutzgrundverordnung nicht nur im privat-rechtlichen, sondern auch im öffentlich-rechtlichen Bereich gelten soll, nahm das Bundesministerium der Finanzen von diesem Vorhaben abstand.<sup>610</sup> Es entschied sich bei der Überarbeitung des Diskussionsentwurfs dazu, datenschutzrechtliche Überlegungen zunächst außen vor zu lassen. Die Bundesregierung erläuterte in ihrem Regierungsentwurf, dass beabsichtigt sei, innerhalb der geplanten zweijährigen Übergangphase zwischen der Verabschiedung und dem Zeitpunkt, ab welchem die Datenschutzgrundverordnung gelten soll, datenschutzrechtlichen Aspekte in einem separaten Gesetz zu regeln.<sup>611</sup>

Seit dem 25. Mai 2018 gilt die am 25. Mai 2016 in Kraft getretene Datenschutzgrundverordnung, Art. 99 EU-DSGVO. Mit Art. 16 und 17 des „Gesetz[es] zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften“<sup>612</sup> wurden das

---

<sup>609</sup> *Bundesministerium der Finanzen*, Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, DStR-Beiheft 2014, 149 (150).

<sup>610</sup> *Bundesministerium der Finanzen*, Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle, Seite 57.

<sup>611</sup> BT-Drs. 631/15, Seite 55.

<sup>612</sup> Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften, BGBl I 2017, Seite 2541.



Finanzverwaltungsgesetz und die Abgabenordnung an die Vorgaben der Datenschutzgrundverordnung angepasst. Die Regierungsfractionen gaben in den Bundestagsdebatten zu Protokoll, dass sie sich gerne intensiver mit der Problematik des Datenschutzes in der Verwaltung auseinandergesetzt hätten. Sie sahen sich jedoch durch die in wenigen Monaten bevorstehende 19. Bundestagswahl am 24. September 2017 unter Druck gesetzt. Um sowohl für die Finanzverwaltung als auch für die Steuerpflichtigen Rechtsklarheit zu schaffen, sollte noch rechtzeitig vor dem 25. Mai 2018 eine Anpassung der verfahrensrechtlichen Vorschriften erfolgen.<sup>613</sup>

Aufgrund der schlechten Erfahrungen mit der vormals geltenden Datenschutzrichtlinie<sup>614</sup> entschied sich die EU-Kommission, die Anpassung der datenschutzrechtlichen Bestimmungen an die fortschreitende Digitalisierung nicht durch eine neue Richtlinie, sondern durch eine Verordnung zu ersetzen.<sup>615</sup> Die hierfür erforderliche Rechtsgrundlage hatte sowohl die vormals geltende Datenschutzrichtlinie als auch die sie ersetzende Datenschutzgrundverordnung in Art. 16 Abs. 2 Satz 1 AEUV. Die Wahl des Rechtssetzungsaktes einer Verordnung sollte besser dazu geeignet sein, dieses Rechtsgebiet zu harmonisieren, da eine Verordnung im Gegensatz zu einer Richtlinie unmittelbar anwendbar ist und somit grundsätzlich kein Spielraum für die Nationalparlamente bei der Umsetzung verbleibt.<sup>616</sup> Das in den Erwägungsgründen 3 und 9 zur Datenschutzgrundverordnung genannte Ziel der Harmonisierung der datenschutzrechtlichen Vorschriften wurde jedoch im Rahmen des Trilogverfahrens dadurch aufgeweicht, dass zahlreiche Öffnungsklauseln in die Verordnung eingeflossen sind und somit doch Regelungsaufträge an die Mitgliedsstaaten vergeben wurden.<sup>617</sup> Der bedeutsamste Regelungsauftrag ergibt sich aus der Öffnungsklausel des Art. 23 EU-DSGVO. Dieser erlaubt es den Nationalstaaten, in die

---

<sup>613</sup> BT-Plpr. 18/237, Seite 24288 (B) und (C).

<sup>614</sup> Richtlinie 95/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24. Oktober 1995 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten und zum freien Warenverkehr, AB L 284, 31.

<sup>615</sup> Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten und zum freien Datenverkehr, KOM(2012) 11, Seite 6.

<sup>616</sup> *Gola* in: *Gola, DS-GVO*, Einleitung, Rz. 14; *Paal/Pauly* in: *Paal/Pauly, DSGVO/BDSG*, Einleitung, Rz. 1; *Bleschick*, Skript zum Vortrag am 16. Deutschen Finanzgerichtstag, Seite 2.

<sup>617</sup> *Gola* in: *Gola, DS-GVO*, Einleitung, Rz. 18, 46.

Betroffenenrechte einzugreifen, welche in den Artikeln 12 bis 22 EU-DSGVO genannt sind.<sup>618</sup>

Als Teil des sekundären Europarechts gehen die Bestimmungen der Datenschutzgrundverordnung nach Art. 288 Abs. 2 AEUV den nationalen gesetzlichen Vorschriften zum Datenschutz vor.<sup>619</sup> Deklaratorisch wurde dies in § 2a Abs. 3 AO, sowie § 1 Abs. 5 BDSG bzw. den Datenschutzgesetzen der Länder, beispielsweise § 1 Abs. 5 Hessisches Datenschutz- und Informationsfreiheitsgesetz (HDSIG)<sup>620</sup> geregelt.<sup>621</sup> Sofern die Verordnung den Mitgliedstaaten gesetzgeberische Spielräume zubilligt, ist zunächst prüfen, ob auf nationalstaatlicher Ebene ein bereichsspezifisches Gesetz verabschiedet worden ist. Dieses ist dann vorrangig vor der Datenschutzgrundverordnung anzuwenden.

Die für die Beantwortung der hier untersuchten Problematik wichtigsten Normen der Datenschutzgrundverordnung sind Art. 13 und 15 EU-DSGVO.

Das in Art. 12 EU-DSGVO geregelte Recht auf Transparenz verpflichtet den Verantwortlichen im Sinne des Art. 4 Nr. 7 EU-DSGVO, hier die Finanzbehörden, geeignete Maßnahmen zu treffen, um den von der Informationsverarbeitung Betroffenen alle Informationen in präziser, transparenter, verständlicher und leicht zugänglicher Form, sowie in einer klaren und einfachen Sprache zur Verfügung zu stellen.<sup>622</sup> Dieses Grundrecht umspannt sämtliche weiteren Vorschriften, wie das Recht auf Information (Art. 13, 14 EU-DSGVO) und das Recht auf Auskunft (Art. 15 EU-DSGVO).<sup>623</sup>

Sofern in jüngerer Vergangenheit aufgrund eines Finanzgerichtsurteils<sup>624</sup> Kritik an der Anwendbarkeit der Datenschutzgrundverordnung auf alle indirekten, nicht von

---

<sup>618</sup> *Paal/Pauly* in: Paal/Pauly, DSGVO/BDSG, Einleitung, Rz. 2.

<sup>619</sup> *Ehmann* in: Ehmann/ Selmayr, DS-GVO, Einleitung, Rz. 75ff.; *Gola* in: Gola, DS-GVO, Einleitung, Rz. 15; *Paal/Pauly* in: Paal/Pauly, DSGVO/BDSG, Einleitung, Rz. 21.

<sup>620</sup> Hessisches Datenschutz- und Informationsfreiheitsgesetz vom 3. Mai 2018, GVBl 2018, Seite 82.

<sup>621</sup> BT-Drs. 18/12611, Seite 75; *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2a AO, Rz. 23.

<sup>622</sup> Weitergehende Informationen zum Recht auf Transparenz finden sich im Erwägungsgrund Nr. 58 zur Datenschutzgrundverordnung.

<sup>623</sup> *Gola* in: Gola, DS-GVO, Art. 23, Rz. 8.

<sup>624</sup> FG Niedersachsen, Urteil vom 28. Januar 2020, 12 K 213/19, EFG 2020, 665.

der Europäischen Union harmonisierten Steuern aufgekommen ist, muss diese Ansicht als Mindermeinung beurteilt werden. Die auf dieses Urteil Bezug nehmende Literatur<sup>625</sup> schließt sich überwiegend der Auffassung des Gesetzgebers<sup>626</sup> und der Verwaltung<sup>627</sup> an, dass die Datenschutzgrundverordnung im gesamten Verwaltungsverfahren unmittelbar anwendbar ist. Eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs zu dieser Problematik steht allerdings noch aus.<sup>628</sup>

## **B. Art. 23 EU-DSGVO: Beschränkungen**

Nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. e EU-DSGVO können durch Rechtsvorschriften auf Ebene der Europäischen Union oder der Mitgliedsstaaten die in den Artikeln 12 bis 22 EU-DSGVO niedergelegten Rechte eingeschränkt werden, da die Erhebung von Steuern ein *wichtiges Ziel mit allgemeinem öffentlichen Interesse* darstellt.<sup>629</sup> Zudem ist der Steuerbereich in der dortigen, nicht abschließenden, Aufzählung genannt. Diese Möglichkeit zur Beschränkung der Betroffenenrechte kann nur bezogen auf staatliche Institutionen angewendet werden. Ohne eine solche Beschränkung könnten diese die ihnen obliegenden überwiegenden Allgemeininteressen nicht verfolgen.<sup>630</sup>

Diese Beschränkungsmöglichkeit gilt jedoch nicht unbegrenzt. Bereits aus dem Wortlaut der Vorschrift ergibt sich, dass der *Wesensgehalt der Betroffenenrechte im Kern weiterhin erhalten* bleiben muss.<sup>631</sup>

---

<sup>625</sup> exemplarisch von *Armansperg*, DStR 2021, 453 (454).

<sup>626</sup> BT-Drs. 18/12611, Seite 75.

<sup>627</sup> BMF-Schreiben vom 13. Januar 2020, IV A 3 – S 0130/19/10017:004, BStBl I 2020, 143, Rz. 2.

<sup>628</sup> Der BFH verwies mit Beschluss vom 8. Juni 2021 (Az. II R 15/20) das Verfahren aus formellen Gründen zur weiteren Sachaufklärung an das Finanzgericht zurück, ohne sich in der Sache selbst zu äußern. Gegen das Urteil im zweiten Rechtsgang wurde erneut Revision eingelegt (Az. VII R 12/20). Über diese ist noch nicht entschieden.

<sup>629</sup> *Stender-Vorwachs* in: Wolff/Brink, BeckOK Datenschutzrecht, Art. 23, Rz. 34f.; *Paal* in: Paal/Pauly, DSGVO/BDSG, Art. 23, Rz. 31

<sup>630</sup> *Paal* in: Paal/Pauly, DSGVO/BDSG, Art. 23, Rz. 2; *Stender-Vorwachs* in: Wolff/Brink, BeckOK Datenschutzrecht, Art. 23, Rz. 26; *Gola* in: Gola, DS-GVO, Art. 23, Rz. 4; *Bäcker* in: Kühling/Buchner, DS-GVO/BDSG, Art. 23, Rz. 6.

<sup>631</sup> *Bock/Engeler*, DVBl 2016, Seite 593; *Stender-Vorwachs* in: Wolff/Brink, BeckOK Datenschutzrecht, Art. 23, Rz. 15f; *Paal* in: Paal/Pauly, DSGVO/BDSG, Art. 23, Rz. 1; *Gola* in: Gola, DS-GVO, Art. 23, Rz. 2; *Betermann* in: Ehmann/Selmayr, DS-GVO, Art. 23, Rz. 1.

Die nationalen Schrankengesetze dürfen der Verwaltung durch die Verwendung von unbestimmten Rechtsbegriffen *keinen zu großen Handlungsspielraum* einräumen, sondern müssen sich am *Bestimmtheitsgrundsatz* messen lassen.<sup>632</sup> Den Betroffenen muss nach wie vor die *Möglichkeit eines effektiven Rechtsschutzes gegen einen staatlichen Informationsmissbrauch* offen stehen.<sup>633</sup> Auch sind staatliche Beschränkungen der Betroffenenrechte auf das *notwendige und verhältnismäßige Maß* zu begrenzen.<sup>634</sup> Dies bedeutet, dass der deutsche Gesetzgeber stets das am wenigsten einschränkendste Mittel zu wählen hat, mit welchem aber zeitgleich das jeweilige Ziel noch erreicht werden kann.<sup>635</sup> Der nationale Gesetzgeber ist folglich auch europarechtlich dazu verpflichtet, so viele Informationen wie möglich über das verwendete Risikomanagementsystem offen zu legen, sofern dadurch nicht die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gefährdet wird.

Art. 23 EU-DSGVO ist in seiner systematischen Ausgestaltung vergleichbar mit den Grundrechtsschranken. Zunächst gewährt das Grundgesetz den Bürgern ein Grundrecht bzw. die Datenschutzgrundverordnung ein Betroffenenrecht. Ebenso wie die Grundrechte durch Schrankengesetze eingeschränkt werden können, können die Betroffenenrechte durch nationale Parlamentsgesetze eingeschränkt werden. Während diese Schrankengesetze den Schranken-Schranken (Gebot der Normenklarheit, Verhältnismäßigkeit etc.) unterliegen, unterliegen die aufgrund der Öffnungsklausel in der Datenschutzgrundverordnung erlassenen nationalen Parlamentsgesetze den im vorangegangenen Absatz aufgeführten Beschränkungen.

---

<sup>632</sup> *Bäcker* in: in: Kühling/Buchner, DS-GVO/BDSG, Art. 23, Rz. 41; *Paal* in: Paal/Pauly, DSGVO/BDSG, Art. 23, Rz. 2, 15.

<sup>633</sup> *Paal* in: Paal/Pauly, DSGVO/BDSG, Art. 23, Rz. 2; *Bäcker* in: Kühling/Buchner, DS-GVO/BDSG, Art. 23, Rz. 58.

<sup>634</sup> EuGH, Urteil vom 8. April 2014, C-293/12 und C-594/12, NJW 2014, 2169; *Bertermann* in: Ehmann/Selmayr, DSGVO, Art. 23, Rz. 3; *Gola* in: Gola, DS-GVO, Art. 23, Rz. 2; *Paal* in: Paal/Pauly, DSGVO/BDSG, Art. 23, Rz. 1; *Stender-Vorwachs* in: Wolff/Brink, BeckOK Datenschutzrecht, Art. 23, Rz. 17.

<sup>635</sup> *Paal* in: Paal/Pauly, DSGVO/BDSG, Art. 23, Rz. 9, 10.

Eine Beschränkung der Betroffenenrechte kann, um das Demokratieprinzip zu wahren, nur durch formelle Parlamentsgesetze erfolgen.<sup>636</sup> Durch das „Gesetz zur Anpassung des Datenschutzrechts an die Verordnung (EU) 2016/679 und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/680 vom 30. Juni 2017“<sup>637</sup> und durch Art. 17 des „Gesetz[es] zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17. Juli 2017“<sup>638</sup> wurden die Bestimmungen in der Abgabenordnung teilweise neu gefasst und um datenschutzrechtliche Bestimmungen ergänzt.

Eine weitere Änderung erfuhren die datenschutzrechtlichen Bestimmungen im steuerlichen Verfahrensrecht durch das „Zweite Gesetz zur Anpassung des Datenschutzrechts an die Verordnung (EU) 2016/679 und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/680 vom 20. November 2019“<sup>639</sup>. Mit diesem Gesetz wurde die „Richtlinie zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten durch die zuständigen Behörden zum Zwecke der Verhütung, Ermittlung, Aufdeckung oder Verfolgung von Straftaten oder der Strafvollstreckung“<sup>640</sup> in nationales Recht umgesetzt und es wurden Korrekturen an einigen datenschutzrechtlichen Bestimmungen vorgenommen, die durch das 1. Datenschutz Anpassungs- und Umsetzungsgesetz eingefügt wurden. Bezüglich der datenschutzrechtlichen Regelungen im Bereich des Steuerrechts gab es durch das 2. Datenschutz Anpassungs- und

---

<sup>636</sup> Engeler, *Betrifft* Justiz 2018, Seite 119 (119); Gola in: Gola, DS-GVO, Art. 23, Rz. 1; Bäcker in: Kühling/Buchner, DS-GVO/BDSG, Art. 23, Rz. 35ff.; Pauly in: Paal/Pauly, DSGVO/BDSG, Art. 23, Rz. 15, 15a; Stender-Vorwachs in: Wolff/Brink, BeckOK Datenschutzrecht, Art. 23, Rz. 11f.

<sup>637</sup> Gesetz zur Anpassung des Datenschutzrechts an die Verordnung (EU) 2016/679 und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/680 (Datenschutz-Anpassungs- und -Umsetzungsgesetz EU - DSAnpUG-EU) vom 30. Juni 2017, BGBl I 2017, Seite 2097.

<sup>638</sup> Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17. Juli 2017, BGBl I 2017, Seite 2541.

<sup>639</sup> Zweites Gesetz zur Anpassung des Datenschutzrechts an die Verordnung (EU) 2016/679 und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/680 (Zweites Datenschutz Anpassungs- und Umsetzungsgesetz EU – 2. DSAnpUG EU) vom 20. November 2019, BGBl I 2019, Seite 1626.

<sup>640</sup> Richtlinie (EU) 2016/680 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. April 2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten durch die zuständigen Behörden zum Zwecke der Verhütung, Ermittlung, Aufdeckung oder Verfolgung von Straftaten oder der Strafvollstreckung sowie zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung des Rahmenbeschlusses 2008/977/JI des Rates, ABi L 119/89.

Umsetzungsgesetz keine größeren Änderungen. Es wurden mit den Art. 67 bis 72 des 2. Datenschutz Anpassungs- und Umsetzungsgesetzes sowohl die materiellen Einzelsteuergesetze als auch die Abgabenordnung geändert. Diese Änderungen blieben jedoch zumeist rein sprachlicher Natur.<sup>641</sup> Durch diese letzte Gesetzesänderung ergeben sich keine neuen verfassungsrechtlichen Probleme, in Bezug auf die mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vorgenommenen Änderungen im steuerlichen Verfahrensrecht.

Die Abgabenordnung enthielt bis zum Inkrafttreten von Art. 17 des Gesetzes zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften am 25. Mai 2018<sup>642</sup> keinerlei Bestimmungen zu datenschutzrechtlichen Vorgaben. Auskunftsrechte, zum Beispiel eine Akteneinsicht im Verwaltungsverfahren, waren sogar bewusst nicht geregelt worden.<sup>643</sup> Das Thema Datenschutz nahm folglich im Steuerverfahrensrecht nur eine stiefmütterliche Rolle ein.<sup>644</sup> Es existierte bis zum Inkrafttreten der Datenschutzgrundverordnung nur das bereits im *Kapitel IV.B.4 Anspruch auf rechtliches Gehör, Seite 227* erwähnte BMF-Schreiben vom 17. Dezember 2008.<sup>645</sup> Mit diesem konnten die Finanzämter im Veranlagungsalltag gut leben. Für den um Auskunft ersuchenden Steuerpflichtigen bestanden hohe Hürden. Bevor ein Steuerpflichtiger eine Auskunft erhielt, musste er erst einen Nachweis über sein *berechtigtes Interesse* erbringen. Aus welcher gesetzlichen Norm die Finanzverwaltung ableitete, dass ein solches berechtigtes Interesse vorliegen müsse, wurde in dem BMF-Schreiben nicht ausdrücklich dargelegt. Die Darlegung des berechtigten Interesses könnte jedoch aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs abgeleitet werden.<sup>646</sup> Aus Tz. 7 Buchst. a des BMF-Schreibens vom 17. Dezember 2008 geht zudem, nach Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen, das

---

<sup>641</sup> BR-Drs. 430/18, Seite 348ff. BT-Drs. 19/4674, Seite 290ff.

<sup>642</sup> Art. 31 Abs. 4 Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften, BGBl I 2017, 2541.

<sup>643</sup> BFH, Beschluss vom 4. Juni 2003, VII B 138/01, BStBl II 2003, 790.

<sup>644</sup> *Erkis*, DStR 2018, 161 (161); *von Armansperg*, DStR 2021, 453 (453).

<sup>645</sup> BMF-Schreiben vom 17. Dezember 2008, IV A 3 – S 0030/08/10001, BStBlII 2009, Seite 6.

<sup>646</sup> BFH, Beschluss vom 4. Juni 2003, VII B 138/01, BStBl II 2003, 790 mit Verweis auf BFH, Urteil vom 6. August 1965, VI 349/63 U, BStBl III 1965, 675; BFH, Urteil vom 7. Mai 1985, VII R 25/82, BStBl II 1985, 571; BFH, Urteil vom 8. Februar 1994, VII R 88/92, BStBl II 1994, 552; BFH, Beschluss vom 6. Oktober 1993, VIII B 121/92, BFH/NV 1994, 311;

Gebot hervor, dass die Auskunftserteilung zu versagen ist, wenn dadurch die Finanzämter in ihrer *ordnungsgemäßen Aufgabenerfüllung* gefährdet würden. Bezüglich der eingesetzten Computersysteme bestand durch diese Verwaltungsanweisung für die Finanzämter stets die Möglichkeit, einem Steuerpflichtigen eine Auskunft zu verweigern. Nach Ansicht der Finanzverwaltung hätte dies die Finanzämter an ihrer ordnungsgemäßen Aufgabenerfüllung gehindert. Diese bestehe in der gleichmäßigen und gesetzmäßigen Festsetzung und Erhebung von Steuern. Mit Hilfe von Informationen über die eingesetzten Computerprogramme wären die Steuerpflichtigen in der Lage, ihr Erklärungsverhalten entsprechend den programmtechnischen Vorgaben anzupassen. Sie könnten die ihnen gegenüber festgesetzte Steuer reduzieren, ohne dass hierfür ein hinreichendes Entdeckungsrisiko bestehe. Eine gleichmäßige und gesetzmäßige Steuerfestsetzung und –erhebung könnte nicht mehr sichergestellt werden. Aufgrund dieser verwaltungsinternen Regelung drangen in den letzten Jahrzehnten kaum Informationen darüber nach außen, welche Informationsquellen den Finanzbehörden zur Verfügung standen und wie die elektronische Datenverarbeitung ablief.

Selbst wenn einem Steuerpflichtigen Auskunft erteilt wurde, beschränkte sich diese ausschließlich auf die in den Akten des Steuerpflichtigen niedergelegten Informationen. Einzelheiten zum Ablauf des Willensbildungsprozesses wurden mit Verweis auf die ordnungsgemäße Aufgabenerfüllung, nicht beantwortet. Somit musste ein Steuerpflichtiger jederzeit damit rechnen, dass unwahre oder unvollständige Angaben in seiner Steuererklärung potentiell entdeckt werden konnten. Dies belegt auch die bereits zuvor angesprochene hohe Anzahl an Selbstanzeigen, die auch, aber nicht nur, durch die Verschärfung des Strafmaßes bei Steuerhinterziehung zustande kam, vgl. *Kapitel IV.B.5.c)(5) Steuermoral, Seite 254*.<sup>647</sup>

Schon nach der bis zum Inkrafttreten der EU-DSGVO geltenden Rechtslage hätte eine Verwaltungsanweisung nicht ausgereicht, um einen gesetzlichen Informationsanspruch zu beschränken. Nach der neuen Rechtslage reicht ein BMF-Schreiben aber ausdrücklich nicht mehr aus, um einen auf die Datenschutzgrundverordnung

---

BFH, Beschluss vom 26. Mai 1995, VI B 91/94, BFH/NV 1995, 1004 und BFH, Beschluss vom 8. Juni 1995, IX B 168/94, BFH/NV 1996, 64.

<sup>647</sup> *Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht Oktober 2020, Internetquelle, Seite 39ff.

gestützten Informations- und Auskunftsanspruch einzuschränken. Es bedarf zwingend eines Regelungsaktes durch ein legislatives Staatsorgan.<sup>648</sup> Um der aus der Sicht des Gesetzgebers bestehenden Gefahr zu begegnen, dass die Finanzverwaltung durch auf die Datenschutzgrundverordnung gestützte Auskunftersuchen zu transparent werden könnte, um weiterhin eine gleichmäßige Steuerfestsetzung gewährleisten zu können, entschied sich der Gesetzgeber zur Aufrechterhaltung des Status quo dafür, dass BMF-Schreiben vom 17. Dezember 2008 nahezu wortwörtlich in die §§ 29b, 29c AO sowie §§ 32a - 32j AO zu übernehmen.<sup>649</sup> Auf diese Weise blieb der bisherige Zustand nahezu unverändert bestehen, lediglich die Rechtsnormqualität ist hinzugekommen. Nach wie vor können Informationen über das eingesetzte Risikomanagementsystem bewusst geheim gehalten werden. Selbiges methodisches Vorgehen praktizierte der deutsche Gesetzgeber bereits an anderen Stellen, um aus seiner Sicht unerwünschte Einflüsse durch europarechtliche Vorgaben oder Urteile des Bundesverfassungsgerichts oder des Bundesfinanzhofs rückgängig zu machen.

### **C. Art. 13 EU-DSGVO: Recht auf Information**

Art. 13 Abs. 1 EU-DSGVO begründet für den Verantwortlichen die aktive Pflicht, die Betroffenen spätestens im Zeitpunkt der Datenerhebung unter anderem darüber zu informieren, zu welchen Zwecken die erhobenen Daten verarbeitet werden und auf welcher Rechtsgrundlage die Verarbeitung erfolgt.<sup>650</sup> Trotz der im Gesetzgebungsprozess geäußerten Bedenken, dass die Betroffenen mit Informationen überflutet werden könnten, wurden die Informationspflichten, im Vergleich zur Datenschutzrichtlinie und der damit verbundenen alten Fassung des Bundesdatenschutzgesetzes deutlich ausgebaut.<sup>651</sup> Parallel zum Recht auf Information aus

---

<sup>648</sup> *Bertermann* in: Ehmman/Selmayr, DS-GVO, Art. 23, Rz. 3; *Pauly* in: Paal/Pauly, DSGVO/BDSG, Art. 23, Rz. 15.

<sup>649</sup> *Erkis*, DStR 2018, 161 (162); BT-Drs. 18/12611, Seite 84.

<sup>650</sup> *Franck* in: Gola, DS-GVO, Art. 13, Rz. 1.

<sup>651</sup> *Robrecht*, EU-Datenschutzgrundverordnung: Transparenzgewinn oder Information-Overkill, Seite 55.



Art. 13 EU-DSGVO kann ein Steuerpflichtiger auch aus dem Informationsfreiheitsgesetz (IFG)<sup>652</sup> einen Informationsanspruch ableiten. In § 32e AO wurde geregelt, dass ein auf dieses Gesetz gestützter Informationsanspruch nicht weitergehen kann als ein Informationsanspruch nach Art. 13 EU-DSGVO.<sup>653</sup>

Sofern die Informationen notwendig sind, um eine faire und transparente Verarbeitung zu gewährleisten, müssen die Betroffenen nach Art. 13 Abs. 2 Buchst. f EU-DSGVO zusätzlich Kenntnis darüber erhalten, ob eine automatisierte Entscheidungsfindung stattgefunden hat. Manche Literaturstimmen fordern mit Verweis auf den Erwägungsgrund 60 zur Datenschutzgrundverordnung, dass diese Informationen in jedem Fall zur Verfügung gestellt werden müssen.<sup>654</sup> Eine faire und transparente Verarbeitung könne nicht stattfinden, ohne dass ein Betroffener darüber informiert sei, dass eine automatisierte Entscheidungsfindung stattfinden könne. Sofern eine solche tatsächlich stattfände, müssten aussagekräftige Informationen über die involvierte Logik und die Tragweite der Verarbeitung veröffentlicht werden.

Noch nicht abschließend geklärt ist die Frage, was unter dem Passus „aussagekräftige Informationen über die involvierte Logik“ zu verstehen ist.<sup>655</sup> Es ist bislang noch nicht abschließend geklärt, ob es ausreicht, zu umschreiben, wie die eingesetzten Algorithmen funktionieren, ob deren Quellcode offengelegt werden muss oder ob dieser sogar zusätzlich noch um Anmerkungen ergänzt werden muss, da der reine Quellcode für den durchschnittlichen Betroffenen unverständlich sein dürfte. Die eine Seite argumentiert, dass nur bei einer Offenlegung des gesamten

---

<sup>652</sup> Informationsfreiheitsgesetz, Bekanntmachung vom 5. September 2005, BGBl I 2005, Seite 2722.

<sup>653</sup> *Tormöhlen*, AO-StB 2019, 248 (248); *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 32e AO, Rz. 1; *Schober* in: Gosch, AO/FGO, § 32e AO, Rz. 2.

<sup>654</sup> *Knyrim* in: Ehmman/Selmayr, DS-GVO, Art. 13, Rz. 28-30; *Schmidt-Wudy* in: Brink/Wolff, BeckOK Datenschutzrecht, Art. 13, Rz. 59; *Franck* in: Gola, DS-GVO, Art. 13, Rz. 5.

<sup>655</sup> *Laue/Nink/Kremer*, Das neue Datenschutzrecht in der betrieblichen Praxis, Seite 124; *Franck* in: Gola, DS-GVO, Art. 13, Rz. 26; *Knyrim* in: Ehmman/Selmayr, DS-GVO, Art. 13, Rz. 63f.; *Ehmman* in: Ehmman/Selmayr, DS-GVO, Art. 15, Rz. 19; *Schmidt-Wudy* in: Wolff/Brink, BeckOK Datenschutzrecht, Art. 15, Rz. 76-78; *Pauly* in: Paal/Pauly, DSGVO/BDSG, Art. 15, Rz. 42, 31 mit Verweis auf Art. 13, Rz. 31f.; *Martini* in: Paal/Pauly, DSGVO/BDSG, Art. 22, Rz. 22 mit Verweis auf BGH, Urteil vom 28. Januar 2014, VI ZR 156/13, NVwZ 2014, 747.

Quellcodes, inklusive Erläuterungen, die geforderte Transparenz gewahrt werden kann. Die andere Seite sieht eine Verpflichtung zur vollständigen Offenlegung des Programmiercodes als zu weitreichend an, da dies gegen das Recht am geistigen Eigentum, hier das Urheberrecht an der Software, verstoßen würde.

Da das Risikomanagementsystem dazu beiträgt, auszuwählen, welche Steuererklärungen personell und welche vollständig automationsgestützt bearbeitet werden, umfasst das Grundrecht auf Information einen Anspruch der Bürger gegen den Staat zu erfahren, wie die involvierte Logik des Risikomanagementsystems funktioniert, also welche in der Steuererklärung enthaltenen Angaben ab welcher Höhe personell kontrolliert werden.

Sinn und Zweck der Informationsverpflichtung ist, dass die Betroffenen Kenntnis über den Verarbeitungsvorgang erlangen sollen.<sup>656</sup>

Die Finanzverwaltung hat von der ihr obliegenden Informationsverpflichtung dadurch Gebrauch gemacht, dass sie im Internet ein Merkblatt veröffentlichte.<sup>657</sup> Dieses Informationsschreiben liegt zudem in allen deutschen Finanzämtern in Papierform aus, sodass auch Personen, welche über keinen Internetzugang verfügen, in Erfahrung bringen können, welche ihrer personenbezogenen Daten verarbeitet werden.

Zu der Frage, *wie* die elektronische Datenverarbeitung innerhalb der Finanzbehörden abläuft, enthält das Merkblatt lediglich die Aussage, dass das Besteuerungsverfahren mittlerweile weitestgehend automationsgestützt abläuft und die Festsetzung und Erhebung zumeist maschinell geschieht. Es enthält keine Angaben dazu, welche Steuerbescheide noch personell und welche bereits vollständig automationsgestützt erlassen werden. Auch zu dem eingesetzten Risikomanagementsystem findet sich kein Hinweis.

Die bewusste Zurückhaltung von vorhandenen Informationen verstößt grundsätzlich gegen das in Art. 13 EU-DSGVO verankerte Recht auf Information, da keine

---

<sup>656</sup> Erwägungsgrund Nr. 60; *Schmidt-Wudy* in: Wolff/Brink, BeckOK Datenschutzrecht, Art. 13, Rz. 2; *Knyrim* in: Ehmman/Selmayr, DS-GVO, Art. 13, Rz. 1; *Pauly* in: Paal/Pauly, DSGVO/BDSG, Art. 13, Rz. 4; *Franck* in: Gola, DS-GVO, Art. 13, Rz. 1.

<sup>657</sup> *Bundeszentralamt für Steuern*, Informationsschreiben zum Datenschutz, Internetquelle.

aussagekräftigen Informationen über die involvierte Logik der automatisierten Entscheidungsfindung preisgegeben werden.

#### **D. Art. 15 EU-DSGVO: Auskunftsrecht**

Nach Art. 15 Abs. 1 EU-DSGVO hat jeder Betroffene das Recht, vom Verantwortlichen eine Bestätigung darüber zu erhalten, ob dieser personenbezogene Daten verarbeitet. Falls dies der Fall sein sollte, besteht darüber hinaus im zweiten Schritt ein Recht, die in den Buchstaben a bis h aufgelisteten Informationen zu erhalten.

Die im Rahmen des Auskunftsersuchens gegebenen Antworten müssen aufgrund des allgemein geltenden Transparenzprinzips aus Art. 5 Abs. 1 Buchst. a und Art. 12 EU-DSGVO präzise, verständlich und transparent sein.<sup>658</sup> Mithilfe der durch die Auskunft erlangten Informationen soll der Betroffene in die Lage versetzt werden, die Rechtmäßigkeit des Verarbeitungsvorganges überprüfen zu können.<sup>659</sup>

Das Auskunftsrecht ist grundsätzlich zweistufig aufgebaut.<sup>660</sup> Da die Finanzbehörden jedoch eine große Menge an Informationen verarbeiten, teilt sich die zweite Stufe in zwei weitere Stufen auf, sodass eigentlich von einem dreistufigen System auszugehen ist.<sup>661</sup>

In einem ersten Schritt erhält der Betroffene auf seinen Antrag hin lediglich eine Auskunft darüber, „Ob“ der Verantwortliche personenbezogene Daten verarbeitet oder nicht. Eine Negativauskunft kann erteilt werden, wenn keine Daten über diese Person erhoben wurden oder die Daten derart anonymisiert wurden, dass eine De-anonymisierung nicht mehr möglich ist.<sup>662</sup>

Da die meisten Daten, welche zum Zwecke der Steuerveranlagung erhoben werden, über die Steuernummer oder Steueridentifikationsnummer/Bürgernummer (§ 139b AO) einer bestimmten Person, eindeutig zugeordnet werden können, wird die Auskunft erster Stufe zumeist positiv ausfallen. Lediglich bei steuerlich noch

---

<sup>658</sup> *Pauly* in: Paal/Pauly, DSGVO/BDSG, Art. 15, Rz. 3; *Bäcker* in: Kühling/Buchner, DS-GVO/BDSG, Art. 15, Rz. 5.

<sup>659</sup> *von Armansterg*, DStR 2021, 453 (458).

<sup>660</sup> *Bleschick*, Skript zum Vortrag am 16. Deutschen Finanzgerichtstag, Seite 17f.; *Ehmann* in: Ehmann/Selmayr, DS-GVO, Art. 15, Rz. 1, 4; *Pauly* in: Paal/Pauly, DSGVO/BDSG, Art. 15, Rz. 17ff.; *Franck* in: Gola, DS-GVO, Art. 15, Rz. 2.

<sup>661</sup> *Pauly* in: Paal/Pauly, DSGVO/BDSG, Art. 15, Rz. 8; Erwägungsgründe Nr. 63.

<sup>662</sup> *Pauly* in: Paal/Pauly, DSGVO/BDSG, Art. 15, Rz. 19; *Franck* in: Gola, DS-GVO, Art. 15, Rz. 5.

nicht registrierten Personen, wie zum Beispiel Kindern oder Jugendlichen, die keinerlei Einkünfte erzielen und für die auch keine sonstigen elektronischen Daten wie private Krankenversicherungsbeiträge etc. übermittelt worden sind, käme eine Negativauskunft in Betracht, vgl. *Kapitel I.C.9 Vorausgefüllte Steuererklärung, Seite 42*.

Im zweiten Schritt kann der Betroffene nach erfolgter Positivauskunft über die Verarbeitung dem Grunde nach eine weitergehende Auskunft über das „Wie“ der Datenverarbeitung verlangen.<sup>663</sup> Diese weitergehende Auskunft muss eine Kopie der personenbezogenen Daten beinhalten, detailliertere Informationen über die Datenverarbeitungszwecke, ob eine Offenlegung gegenüber weiteren Empfängern bereits erfolgt oder noch geplant ist, wie lange die Daten gespeichert werden, dass ein Recht auf Berichtigung, Einschränkung der Verarbeitung oder Löschung besteht, sowie ein Beschwerderecht bei der zuständigen Aufsichtsbehörde. Die Betroffenen müssen im Übrigen Kenntnis darüber erlangen, aus welchen Quellen ihre personenbezogenen Daten stammen und ob die Möglichkeit einer automatisierten Entscheidungsfindung einschließlich Profiling besteht.

Da die Finanzbehörden eine große Menge an Informationen verarbeiten, können sie sich vorerst auf eine pauschale Auskunft beschränken.<sup>664</sup> Wenn ein Steuerpflichtiger bei dem für seine Steuerveranlagung zuständigen Finanzamt einen Auskunftsantrag zweiter Stufe stellt, erhält dieser zunächst nur eine Aufstellung über alle in den letzten Jahren ergangenen Bescheide. Falls dem Steuerpflichtigen diese Informationen noch nicht ausreichen, muss er erneut tätig werden und konkret benennen, zu welchem Bescheid er welche weiteren Informationen über die Datenverarbeitung erhalten möchte.<sup>665</sup> Über diese konkret bezeichneten Bescheide erhält er dann detailliertere Einzelinformationen.

Diese spezifische Auskunft beinhaltet sämtliche elektronischen Daten, die der Finanzbehörde übermittelt und in die Steuerveranlagung einbezogen wurden, sowie andere in der konventionellen Akte befindlichen Dokumente (vgl. *Kapitel I.C.9 Vorausgefüllte Steuererklärung, Seite 42*). Informationen werden jedoch immer noch

---

<sup>663</sup> *Franck* in: Gola, DS-GVO, Art. 15, Rz. 2; *Bäcker* in: in: Kühling/Buchner, DS-GVO/BDSG, Art. 15, Rz. 10ff.; *Pauly* in: Paal/Pauly, DSGVO/BDSG, Art. 15, Rz. 3.

<sup>664</sup> Erwägungsgründe Nr. 63; *Pauly* in: Paal/Pauly, DSGVO/BDSG, Art. 15, Rz. 8.

<sup>665</sup> *Pauly* in: Paal/Pauly, DSGVO/BDSG, Art. 15, Rz. 8, 20.

zurückbehalten, sofern es durch die Offenbarung zu einem Verstoß gegen das Steuergeheimnis (§ 30 AO) käme. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn dem Veranlagungsdienst Kontrollmaterial übersandt wurde oder (anonyme) Anzeigen abgegeben worden sind.<sup>666</sup> Der um Auskunft ersuchende Steuerpflichtige erhält auch keine Auskunft über ihn betreffende Informationen, die ihm Rückschlüsse auf geplante Prüfungsmaßnahmen ermöglichen. Solche könnten sich aus Aktenvermerken ergeben, die in der Papierakte vorgeheftet sind, oder aus in den Festsetzungen nahen Daten abgespeicherten Dauertatbeständen.

Der wohl brisanteste Punkt des auf die Datenschutzgrundverordnung gestützten Auskunftsanspruchs ist aber das aus Art. 15 Abs. 1 Buchstabe h EU-DSGVO hervorgehende Recht der Betroffenen, zu erfahren, *ob* der Verantwortliche eine automatisierte Entscheidungsfindung einschließlich Profiling anwendet und wenn ja, *wie* die involvierte Logik funktioniert und welche Tragweite die angestrebten Auswirkungen auf den Betroffenen haben.

Da die Finanzverwaltung in den von ihr erteilten Auskünften, gleich welcher Stufe, keinen Hinweis darüber gibt, wie das im Rahmen der vollautomatischen Steuerveranlagung eingesetzte Risikomanagementsystem im Detail funktioniert, liegt grundsätzlich neben dem Verstoß gegen das Recht auf Information auch ein Verstoß gegen das Recht auf Auskunft vor.

#### **E. Beschränkung des Informations- und Auskunftsanspruchs**

Wie bereits einleitend erläutert, gelten das Recht auf Information und das Recht auf Auskunft, wie alle anderen Betroffenenrechte, nicht vorbehaltlos. Da die Art. 13, 15 EU-DSGVO im Katalog des Art. 23 Abs. 1 EU-DSGVO aufgeführt sind, ist der deutsche Gesetzgeber befugt, die Informations- und Auskunftspflicht der Finanzbehörden zu beschränken.<sup>667</sup>

Dabei muss der deutsche Gesetzgeber aber neben den durch die Datenschutzgrundverordnung selbst vorgegebenen Einschränkungen (vgl. *Kapitel V.B Art. 23 EU-DSGVO: Beschränkungen, Seite 285*) auch die Bestimmungen des Grundgesetzes wahren.

---

<sup>666</sup> *Bleschick*, Skript zum Vortrag am 16. Deutschen Finanzgerichtstag, Seite 16f.

<sup>667</sup> *Bäcker* in: Kühling/Buchner, DS-GVO/BDSG, Art. 13, Rz. 88; *Pauly* in: Paal/Pauly, DSGVO/BDSG, Art. 13, Rz. 7; *Franck* in: Gola, DS-GVO, Art. 23, Rz. 1.

Das grundrechtlich in Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG verankerte Recht auf Datenschutz und Informationsfreiheit steht nicht uneingeschränkt über sämtlichen anderen Grundrechten, sondern auf *gleicher Ebene* mit diesen.<sup>668</sup> Diese Gleichrangigkeit gilt jedoch nur im Bereich der Sozialsphäre. Soweit besonders schützenswerte Daten (Intimsphäre) betroffen sind, wie zum Beispiel zur Religionszugehörigkeit oder zum Gesundheitsstand, gilt das Recht auf Datenschutz und Informationsfreiheit schrankenlos aufgrund des Bezuges auf Art. 1 Abs. 1 GG. Bezüglich der Daten der Sozialsphäre gilt, dass bei konkurrierenden Sachverhaltskonstellationen eine *Abwägung* zwischen den kollidierenden Grundrechtspositionen stattzufinden hat.<sup>669</sup> Dabei ist insbesondere der *Verhältnismäßigkeitsgrundsatz* zu berücksichtigen.<sup>670</sup>

Der deutsche Gesetzgeber hat von dem sich aus Art. 23 Abs. 1 Buchst. e EU-DSGVO ergebenden Gestaltungsspielraum Gebrauch gemacht durch die Ergänzung der Abgabenordnung um die §§ 32a ff. AO. Diese einfachgesetzlichen Rechtsvorschriften müssen sich an den Vorgaben des Art. 23 EU-DSGVO messen lassen und dürfen nicht über den Spielraum, welche die Verordnung dem nationalen Gesetzgeber eingeräumt hat, hinausgehen. Um den Harmonisierungsanspruch der Datenschutzgrundverordnung nicht zu gefährden, müssen die nationalen Beschränkungen der Betroffenenrechte so restriktiv wie möglich ausfallen.<sup>671</sup> Der Spielraum des deutschen Gesetzgebers ist nach dem Einleitungssatz des Art. 23 EU-DSGVO dergestalt beschränkt, dass der *Wesensgehalt* der Grundrechte weiterhin geachtet werden muss und die Einschränkungen nicht über das *notwendige und verhältnismäßige Maß* hinausgehen.<sup>672</sup> Das nationale Beschränkungen von EU-Grundrechten und EU-Grundfreiheiten sich stets am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit messen lassen müssen, unabhängig vom betroffenen

---

<sup>668</sup> BVerfG, Urteil v. 15. Dezember 1983, 1 BvR 209/83, BVerfGE 65, 1.

<sup>669</sup> Erwägungsgründe Nr. 4; KOM(2012) 11, Seite 7; Paal/Pauly in: Paal/Pauly, DSGVO/BDSG, Einleitung, Rz. 17.

<sup>670</sup> BVerfG, Urteil v. 15. Dezember 1983, 1 BvR 209/83, BVerfGE 65, 1 mit Verweis auf BVerfG, Beschluss vom 15. Dezember 1965, 1 BvR 513/65, BVerfGE 19, 342.

<sup>671</sup> Franck in: Gola, DS-GVO, Art. 23, Rz. 2.

<sup>672</sup> Bock/Engeler, DVBl 2016, Seite 593.

Rechtsgebiet, stellte der EuGH bereits in der Vergangenheit fest.<sup>673</sup> Somit muss die Regelung in Art. 23 EU-DSGVO, dass Beschränkungen der Betroffenenrechte nicht über das notwendige und verhältnismäßige Maß hinausgehen dürfen, als deklaratorisch angesehen werden.

Nach § 32a Abs. 1 Nr. 1 AO besteht die aus Art. 13 EU-DSGVO resultierende Pflicht zur Informationserteilung nicht, wenn dadurch die *ordnungsgemäße Erfüllung der in der Zuständigkeit der Finanzbehörden liegenden Aufgaben* im Sinne des Art. 23 Abs. 1 Buchst. e EU-DSGVO gefährdet werden würde und das Interesse der Finanzbehörden an der Nichterteilung der Informationen gegenüber dem Interesse der betroffenen Person überwiegt.

Nach § 32a Abs. 2 Nr. 2 AO ist die ordnungsgemäße Erfüllung der in der Zuständigkeit der Finanzbehörden liegenden Aufgaben im Sinne des Art. 23 Abs. 1 Buchst. e EU-DSGVO insbesondere gefährdet, wenn die Erteilung der Information Rückschlüsse auf die Ausgestaltung automationsgestützter Risikomanagementsysteme zulässt und damit die Aufdeckung steuerlich bedeutsamer Sachverhalte wesentlich erschwert werden würde.

Mit dieser Norm greift der Gesetzgeber seine Argumentation aus dem Gesetzgebungsprozess zu § 88 Abs. 5 Satz 4 AO wieder auf.<sup>674</sup> Er befürchtet, dass bei einer Veröffentlichung von Informationen, welche Rückschlüsse auf die Ausgestaltung des Risikomanagementsystems oder geplante Kontroll- und Prüfungsmaßnahmen ermöglichen, die Überwachungs- und Ordnungsfunktion des Staates gefährdet werden könnte. Über die Normenkette des § 32c Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 32b Abs. 1 Satz 2; 32a Abs. 2 AO gilt das Gleiche in Bezug auf das Recht auf Auskunft aus Art. 15 EU-DSGVO.

Wie bereits einleitend erwähnt, müssen sich diese Normen an der Vorgabe des Art. 23 EU-DSGVO messen lassen. Der Gesetzgeber darf zwar die Betroffenenrechte einschränken, muss dabei jedoch beachten, dass der *Wesensgehalt der*

---

<sup>673</sup> EuGH, Urteil vom 22. Januar 2013, C-283/11; EuGH, Urteil vom 8. April 2014, C-293/12, C-594/12.

<sup>674</sup> Bezüglich des Gesetzes zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften: BT-Drs. 18/12611, Seite 86 und bezüglich des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens: BT-Drs. 18/7457, Seite 70.

*Grundrechte und Grundfreiheiten* geachtet wird und dass, sowohl nach den Vorgaben der Datenschutzgrundverordnung selbst als auch nach den Bestimmungen des Grundgesetzes, die nationalstaatliche Maßnahme nicht über das Maß des *Verhältnismäßigen* hinausgeht.

Mit dem Begriff der *Grundrechte* in Art. 23 EU-DSGVO sind die nationalstaatlichen, in der Verfassung verankerten, Grundrechte gemeint. Der Begriff der *Grundfreiheiten* bezieht sich auf die Charta der Grundrechte der Europäischen Union.<sup>675</sup> Sämtliche bereits im vorigen Teil angesprochenen Grundrechte finden sich in vergleichbarer Form in der Grundrechtscharta wieder. Der Anspruch auf einen gerichtlichen Rechtsschutz (Art. 19 Abs. 4 GG) ist beispielsweise in Art. 47 GRCh geregelt.

Da die einschlägigen europarechtlichen Grundfreiheiten in ihrem Wesen mit den deutschen Grundrechten vergleichbar sind, die Argumentation des Gesetzgebers zu § 32a Abs. 2 AO identisch ist mit der Argumentation zu § 88 Abs. 5 Satz 4 AO und im vorangegangenen Teil bereits eine ausführliche Prüfung der Verhältnismäßigkeit stattgefunden hat, kann diesbezüglich vollumfänglich auf die vorigen Erläuterungen verwiesen und das gefundene Ergebnis übernommen werden.

Der Gesetzgeber ist somit nicht nur durch die grundgesetzlichen Bestimmungen, sondern auch durch die europarechtlichen Vorgaben dazu verpflichtet, zumindest die Grundzüge des Risikomanagementsystems zu veröffentlichen. Eine vollständige Geheimhaltung aller Unterlagen verstößt gegen den Anspruch auf rechtliches Gehör und ist nicht erforderlich, um die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung weiterhin zu gewährleisten. Das einem jedem EU-Bürger zustehende Recht auf Information und Auskunft wird in nicht hinzunehmender Weise beeinträchtigt. Die bislang praktizierte totale Auskunftsverweigerung geht über das erforderliche Maß hinaus.

Der deutsche Gesetzgeber hält es für ausreichend, wenn einem Betroffenen genügend Informationen gegeben werden, damit er nachvollziehen kann „woran es gelegen hat“, wenn eine automatisierte Entscheidungsfindung zu einem bestimmten

---

<sup>675</sup> Paal in: Paal/Pauly, DSGVO/BDSG, Art. 23, Rz. 13; *Stender-Vorwachs* in: Wolff/Brink, BeckOK Datenschutzrecht, Art. 23, Rz. 15; *Bertermann* in: Ehmann/Selmayr, DS-GVO, Art. 23, Rz. 4.



Ergebnis geführt hat.<sup>676</sup> Es ist seiner Meinung nach nicht erforderlich, dass Funktionsweisen eines automatisierten Verfahrens oder mathematische Formeln der Algorithmen offengelegt werden müssen. Selbst wenn man dieser, im Verhältnis zur überwiegenden Literaturmeinung, doch sehr restriktiven Auffassung folgt, ist immer noch festzuhalten, dass ein Verstoß gegen die Europäische Datenschutzgrundverordnung vorliegt. Die nationalen Beschränkungen der gebotenen Transparenz und Nachvollziehbarkeit sind so weitgehend, dass der Betroffene noch nicht einmal weiß, auf Basis welcher Daten das Risikomanagementsystem zu einer Entscheidung gekommen ist. Er kann dementsprechend nicht einmal ansatzweise nachvollziehen „woran es gelegen hat“.

---

<sup>676</sup> BT-Drs. 16/10529, Seite 13.

## VI. In-camera-Verfahren vor Europäischen Gerichten

### A. Einleitung

Seit der Europäische Gerichtshof, welcher durch den Vertrag zur Gründung einer Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl<sup>677</sup> geschaffen wurde, im Jahr 1953 seine Arbeit aufnahm, wuchs dessen Bedeutung stetig. Selbiges gilt auch für den im Jahr 1988 zu dessen Entlastung eingeführten Gerichtshof der Europäischen Union<sup>678</sup> und den seit dem Jahr 1959 bestehenden Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte<sup>679</sup>. Mittlerweile ist es den Nationalstaaten unmöglich, konsequenzlos Gesetze zu verabschieden, welche gegen europarechtliche Vorschriften verstoßen.

Jede Gesetzesänderung, die in der Bundesrepublik Deutschland vorgenommen wird, muss sich nicht nur am Grundgesetz, sondern auch an dem Vertrag über die Europäische Union<sup>680</sup> (EUV), dem Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union<sup>681</sup> (AEUV), der Europäischen Menschenrechtskonvention<sup>682</sup> (EMRK) und der Charta der Grundrechte der Europäischen Union<sup>683</sup> (GRCh) messen lassen.

Der Vertrag über die Europäische Union sowie der Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union regeln in Art. 19 EUV bzw. Art. 251 bis 281 AEUV das Institut des Gerichtshofs der Europäischen Union und des Europäischen Gerichtshofs. Beide Verträge enthalten aber keine grundrechtsgleichen Rechte im Bereich des Gerichtsverfahrens, an denen sich die nationale Gesetzgebung messen lassen muss. Auch die Charta der Grundrechte der Europäischen Union ist hier lediglich

---

<sup>677</sup> Vertrag über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl, EU-lex 11951K/TXT-EN.

<sup>678</sup> Beschluss Nr. 88/591/EGKS, EWG, Euratom des Rates vom 24. Oktober 1988 zur Errichtung eines Gerichts erster Instanz der Europäischen Gemeinschaften.

<sup>679</sup> Art. 19 Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, BGBl II 1954, 14.

<sup>680</sup> Vertrag von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, ABl 2007/C 306/01, zuletzt bekannt gegebene konsolidierte Textfassung, ABl 2012/C 326/01.

<sup>681</sup> Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl 2016/C 202/01.

<sup>682</sup> Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, BGBl II 1952, 685, zuletzt neu gefasst BGBl II 2002, 1054.

<sup>683</sup> Charta der Grundrechte der Europäischen Union, ABl 2007/C 303/01, zuletzt neu gefasst ABl 2012/C 326/02.

von nachrangiger Bedeutung. Als die Rechtmäßigkeit eines in-camera-Verfahrens vor ca. 25 Jahren erstmalig auf europäischer Ebene diskutiert wurde, existierte die Charta der Grundrechte der Europäischen Union noch nicht. Sie erlangte erst mit dem Vertrag von Lissabon am 1. Dezember 2009 Geltung. Zudem sind die dort niedergelegten Grundrechte bezüglich eines gerichtlichen Rechtsschutzes (Art. 47 – 50 GRCh) vergleichbar mit den Vorschriften in der Europäischen Menschenrechtskonvention. Die Norm der Europäischen Menschenrechtskonvention, über die bislang die meisten Urteile gefällt wurden, ist der auch für die hiesige Rechtsfrage einschlägige Art. 6 Abs. 1 Satz 1 EMRK. In dieser ist unter anderem geregelt, dass jede Person einen *Anspruch auf ein faires Verfahren* hat.

Wenn der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte, welcher primär für die Kontrolle der Europäischen Menschenrechtskonvention zuständig ist, einen Verstoß gegen die Europäische Menschenrechtskonvention feststellt, kann der betroffene Nationalstaat lediglich dazu verurteilt werden, eine Entschädigungszahlung zu leisten, Art. 41 EMRK. Im Gegensatz zum Bundesverfassungsgericht kann der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte keine nationalen Rechtsnormen für nichtig erklären oder wie der Europäische Gerichtshof in einem Vertragsverletzungsverfahren Buß- oder Zwangsgelder verhängen, mit denen der Nationalstaat zu einer Neuregelung gedrängt werden soll.

## **B. Rechtssache Chahal gegen Großbritannien**

Auf europäischer Ebene legte der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte in der Sache Chahal gegen das Vereinigte Königreich den Grundstein für die spätere Einführung eines in-camera-Verfahrens in die Verfahrensordnungen der europäischen Gerichte.<sup>684</sup>

Kläger in diesem Verfahren war ein im Jahr 1948 geborener Inder, welcher der Bevölkerungsgruppe der Sikh angehörte. Auf der Suche nach Arbeit reiste er im Jahr 1971 illegal nach Großbritannien ein. Im Jahr 1984 erstürmte eine vom Sikh-Anführer Jarnail Singh Bhindranwale geführte Gruppe den Goldenen Tempel in Amritsar in der nordindischen Provinz Punjab und rief den unabhängigen Sikhstaat Khalistan aus. Infolgedessen kam es zur Ermordung von über 20.000 Menschen, darunter der indischen Ministerpräsidentin Indira Ghandi.

---

<sup>684</sup> EGMR (Große Kammer), Chahal/Vereinigtes Königreich, Nr. 22414/93.

Am 1. Januar 1984 reiste der Kläger zu einem Verwandtenbesuch nach Punjab und wurde währenddessen Zeuge der Ereignisse. Er schloss sich der Protestbewegung an und wurde am 30. März 1984 von der Polizei für die Organisation des Widerstandes festgenommen. Nach seiner Rückkehr am 27. Mai 1984 wurde er zu einer der führenden Figuren in Großbritannien bei der Organisation von Protesten gegen die gewaltsame Niederschlagung der Unabhängigkeitsbewegung durch die indische Regierung. In Großbritannien kam es im Londoner Stadtteil East Ham zu gewaltsamen Ausschreitungen und zur Ermordung mehrerer gemäßigter Sikh. Für diese Straftaten wurde Herr Chahal angeklagt. Im Oktober 1985 wurde der Kläger nach dem Prevention of Terrorism (Temporary Provisions) Act 1984<sup>685</sup> festgenommen. Ihm wurde zur Last gelegt, einen Anschlag auf den indischen Ministerpräsidenten Rajiv Gandhi zu planen, während dieser einen Staatsbesuch in Großbritannien absolvierte. Mangels ausreichender Beweise wurde er wieder frei gelassen.

Am 16. August 1990 wurde der Kläger von den britischen Behörden in Abschiebehaft genommen, da ihm schwere Straftaten zu Last gelegt wurden. Er sei durch seine Anführerstellung bei der Protestbewegung gegen die Unabhängigkeitsbewegung in Punjab eine Gefahr für die nationale Sicherheit und seine Ausweisung diene dem Kampf gegen den internationalen Terrorismus. Beweise für diese Anschuldigungen legten die britischen Behörden allerdings weder gegenüber dem Betroffenen noch gegenüber den nationalen Gerichten offen.

Nach Ausschöpfung des nationalen Rechtswegs erhob der Kläger gegen dieses Vorgehen Klage beim Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte und rügte einen Verstoß gegen sein Recht auf ein faires Verfahren, Art. 6 Abs. 1 Satz 1 EMRK.

Das Straßburger Gericht erkannte, dass es im Bereich der *nationalen Sicherheit* unvermeidlich sei, Beweismittel geheim zu halten. Diese Geheimhaltung dürfe allerdings nicht so weit gehen, dass Behörden von einer *effektiven gerichtlichen Kontrolle durch die nationalen Gerichte* freigestellt wären. Die Sicherheitsbedürfnisse der Staaten, bezüglich der Geheimhaltung von Art und Herkunft der Informationen, müssten in Ausgleich gebracht werden mit der Wahrung der Verfahrensrechte der Betroffenen. Selbst in so einem wichtigen Bereich wie der Terrorismusbekämpfung müsse der Anspruch auf einen effektiven Rechtsschutz gewahrt werden. Dies sei

---

<sup>685</sup> Prevention of Terrorism (Temporary Provisions) Act 1974, chapter 56.

nicht der Fall bei einer vollständigen Geheimhaltung der behördlichen Informationen gegenüber dem Kläger *und* dem Gericht.

Zu der Frage, wie eine solche gleichzeitige Wahrung der Geheimhaltungsinteressen des Staates und der Interessen des Betroffenen, sich zu sämtlichen Vorwürfen äußern zu können, ausgestaltet werden könnte, verwies das Gericht auf ein in Kanada praktiziertes Modell. Dieses ist in chapter 40.2 section 10 Canadian Immigration Act<sup>686</sup> geregelt und findet in allen Fällen Anwendung, in denen vom Kläger eine Gefahr für die öffentliche Sicherheit oder eine dritte Person ausgeht.

Bei diesem Verfahren müssen die Beweismittel von den Behörden gegenüber dem Gericht vollständig offengelegt werden. Das Gericht nimmt diese unter Ausschluss der Gegenpartei und ihrer Bevollmächtigten in Augenschein. Die Interessen des Betroffenen werden durch einen hierfür vom Gericht *speziell ausgewählten Anwalt* wahrgenommen. Dieser wurde zuvor einer *personellen Sicherheitsüberprüfung* unterzogen. Über das genaue Ergebnis der Beweisaufnahme darf dieser spezielle Anwalt weder mit dem Betroffenen selbst noch seinem von ihm ausgewählten Bevollmächtigten sprechen. Beide erhalten anschließend lediglich eine Zusammenfassung des Inhalts der Beweisaufnahme.<sup>687</sup>

### **C.     Rechtssache Kadi I gegen Rat der Europäischen Union**

Der Europäische Gerichtshof griff in seinen Entscheidungen die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte auf. Erstmals konfrontiert wurde das in Luxemburg ansässige höchste unionsrechtliche Gericht mit der Frage der Geheimhaltung von Behördeninformationen gegenüber dem Gericht und der anderen Partei in einem Revisionsverfahren über die Rechtmäßigkeit des Einfrierens von ausländischem Vermögen.

Das Verfahren betraf unter anderem Yasin Al-Quadi. Dieser war ein in Saudi-Arabien wohnhafter und international tätiger Geschäftsmann. Er sollte nach den Informationen der westlichen Geheimdienste enge Kontakte zum Anführer der Terrororganisation Al-Quaida, Osama bin Laden, haben. Zur Unterbindung des internati-

---

<sup>686</sup> Canadian Immigration Act, 1976-77, chapter 52, section 1, 40.1 Abs. 10.

<sup>687</sup> Vogel, „In camera“-Verfahren als Gewährung effektiven Rechtsschutzes? Neue Entwicklungen im europäischen Sicherheitsrecht, ZIS 1/2017, Seite 29.

onalen Terrorismus, welche für die Wahrung des Weltfriedens und die internationale Sicherheit unerlässlich ist, verabschiedete der Sicherheitsrat der Vereinten Nationen am 15. Oktober 1999 die Resolutionen Nr. 1267 (1999)<sup>688</sup>. In Umsetzung dieser erließ der Rat der Europäischen Union am 14. Februar 2000 die Verordnung (EG) Nr. 337/2000<sup>689</sup>. Mit dieser wurde ein Flugverbot und das Einfrieren von Geldern und anderen Finanzmitteln in der Europäischen Union für alle im Anhang I der Verordnung aufgeführten Personen angeordnet. Aufgrund der Resolution Nr. 1333 (2000) des Sicherheitsrates der Vereinten Nationen vom 19. Dezember 2000<sup>690</sup> verabschiedete der Rat der Europäischen Union am 6. März 2001 die noch weitreichendere Verordnung (EG) Nr. 467/2001<sup>691</sup>. Mit dieser wurde über die bisherige Verordnung hinaus auch die Ausfuhr bestimmter Waren und Dienstleistungen nach Afghanistan verboten. Die am 27. Mai 2002 verabschiedete Verordnung des Rates VO (EG) Nr. 881/2002 verlängerte die bestehenden Maßnahmen. Der Kläger wurde zuvor in den Anhang I der VO (EG) Nr. 467/2001 aufgenommen. Er besaß vor seiner Aufnahme in die Liste nicht die Möglichkeit, Stellung dazu zu nehmen, ob er Kontakt zur Al-Qaida-Organisation gehabt habe.

Der Gerichtshof der Europäischen Union kam in seinem Urteil vom 21. September 2005 zu dem Ergebnis, dass das Vorgehen des Rates einen Verstoß gegen den Anspruch des Klägers auf rechtliches Gehör und auf eine effektive gerichtliche

---

<sup>688</sup> United Nations Security Council Resolution Nr. 1267 (1999) vom 15. Oktober 1999, S/RES/1267 (1999).

<sup>689</sup> Verordnung (EG) Nr. 337/2000 des Rates vom 14. Februar 2000 über ein Flugverbot und das Einfrieren von Geldern und anderen Finanzmitteln betreffend die Taliban von Afghanistan, ABI L 43/1.

<sup>690</sup> United Nations Security Council Resolution Nr. 1333 (2000) vom 19. Dezember 2000, S/RES/1333 (2000).

<sup>691</sup> Verordnung (EG) Nr. 467/2001 des Rates vom 6. März 2001 über das Verbot der Ausfuhr bestimmter Waren und Dienstleistungen nach Afghanistan, über die Ausweitung des Flugverbots und des Einfrierens von Geldern und anderen Finanzmitteln betreffend die Taliban von Afghanistan und zur Aufhebung der Verordnung (EG) Nr. 337/2000, ABI L 67/1.

Kontrolle sei.<sup>692</sup> Dieser Verstoß sei jedoch gerechtfertigt, da der Rat mit der Terrorismusbekämpfung ein berechtigtes Ziel verfolge.

Der gegen dieses Urteil eingelegten Revision gab der Europäische Gerichtshof mit Urteil vom 3. September 2008 statt.<sup>693</sup> Er erklärte die Aufnahme des Klägers in die Anlage I zur Verordnung Nr. 467/2001 für nichtig, da selbst zum Zwecke der Terrorismusbekämpfung Grundrechte wie der Anspruch auf rechtliches Gehör und eine effektive gerichtliche Kontrolle nicht vollends ausgehebelt werden dürften. Es seien entsprechende *verfahrensrechtliche Vorkehrungen* zu treffen, um einerseits die legitimen Sicherheitsinteressen des Staates in Bezug auf die Art und die Quellen der Informationen, die beim Erlass der Verordnung berücksichtigt worden seien, und auf der anderen Seite die Interessen des Klägers an der Wahrung seiner Grundrechte, zum Ausgleich zu bringen. Hierbei verwies der Europäische Gerichtshof ausdrücklich auf das Urteil des Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte in der Sache Chahal gegen das Vereinigte Königreich. Er gab dem Rat drei Monate Zeit, eine entsprechende Anhörung des Klägers nachzuholen.

#### **D.     Rechtssache A und andere gegen das Vereinigte Königreich**

In der Rechtssache A und andere gegen das Vereinigte Königreich musste sich der Europäische Gerichtshof erneut mit der Offenlegung von Informationen gegenüber dem Gericht und den Angeklagten befassen.<sup>694</sup> Bei diesem Urteilsspruch griff der Europäische Gerichtshof mehrfach auf sein Urteil in der Sache Chahal gegen das Vereinigte Königreich<sup>695</sup> zurück. Genau wie bei dieser Entscheidung ging es auch im nun vorliegenden Fall um die Offenlegung von Informationen mit Terrorismusbezug und das nationale Recht von Großbritannien.

Aufgrund des Urteils in der Sache Chahal gegen das Vereinigte Königreich überarbeitete Großbritannien die Verfahrensordnung am *Special Immigration Appeals*

---

<sup>692</sup> EuG, Urteil vom 21. September 2005, Kadi/Rat und Kommission, T-315/01,

ECLI:EU:T:2005:332 und EuG, Urteil vom 21. September 2005, Al Barakaat Foundation/Rat und Kommission, T-306/01, ECLI:EU:T:2005:331.

<sup>693</sup> EuGH, Urteil vom 3. September 2008, Kadi und Al Barakaat Foundation/Rat und Kommission, C-402/05 P, C-415/05 P, ECLI:EU:C:2008:461.

<sup>694</sup> EGMR (Große Kammer), Urteil vom 19. Februar 2009, A u.a./Vereinigtes Königreich, Nr. 3455/05.

<sup>695</sup> EGMR (Große Kammer), Chahal/Vereinigtes Königreich, Nr. 22414/93.

*Commission* (SIAC). Dieses Gericht wurde durch den Special Immigration Appeals Commission Act 1997<sup>696</sup> ins Leben gerufen und dient als Berufungsinstanz für Streitigkeiten, in denen britischen Staatsbürgern, aus Gründen der nationalen Sicherheit, ihre Staatsangehörigkeit aberkannt werden soll. Entsprechend den Vorgaben des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte wurde am SIAC ein in-camera-Verfahren eingeführt. Dieses sah vor, dass die Behörden dem Gericht sämtliche Informationen offen legen müssten, unabhängig davon, ob diese als vertraulich eingestuft wurden oder nicht. Die Interessen des Klägers wurden vertreten durch einen speziellen Anwalt. Dieser wurde zuvor einer Sicherheitsüberprüfung unterzogen. Ihm stand zunächst die Möglichkeit offen, sich mit dem Kläger und seinem regulären Prozessbevollmächtigten zu unterhalten und bezüglich des weiteren Vorgehens abzustimmen. Sobald der spezielle Anwalt vom Gericht Einsicht in die als vertraulich eingestuften Unterlagen erhalten hatte, bestand ein Kontaktverbot zu dem Kläger und seinem regulären Prozessbevollmächtigten.

Im vorliegenden Fall waren die Kläger vom Anti-terrorism, Crime an Security Act 2001<sup>697</sup> betroffen. Dieser wurde als Reaktion auf die Terroranschläge vom 11. September 2001 auf das World Trade Center und das Pentagon und die Resolutionen des Sicherheitsrates der Vereinten Nationen Nr. 1368 (2001) und 1373 (2001) verabschiedet. Er erlaubte es dem Innenminister von Großbritannien, Personen, die sich in Großbritannien aufhalten, aber nicht die britische Staatsbürgerschaft besitzen, als Gefahr für die nationale Sicherheit einzustufen. Diese Personen können dann zeitlich befristet für 6 Monate in Haft genommen werden. Dies gilt unabhängig davon, ob auch die übrigen Voraussetzungen für eine Abschiebung erfüllt sind. Die Betroffenen können sich der Inhaftierung nur entziehen, wenn sie freiwillig das Vereinigte Königreich verlassen.

Nachdem die Kläger im Hochsicherheitsgefängnis von Belmarsh in London inhaftiert wurden, klagten sie gegen das Vorgehen der britischen Behörden. Ihnen habe nicht das Recht zugestanden, die Beweismittel einzusehen, die zu der für sie negativen Entscheidung geführt haben. Im Rahmen der Verhandlung vor dem SIAC kam

---

<sup>696</sup> Special Immigration Appeals Commission Act 1997, Acts of the Parliament of the United Kingdom 1997, no. 68.

<sup>697</sup> Anti-terrorism, Crime an Security Act 2001 from 14<sup>th</sup> December 2001, Acts of the Parliament of the United Kingdom 2001, no. 24.



das bereits erläuterte in-camera-Verfahren zur Anwendung. Der SIAC wies die Klage ab, ebenso wie der Court of Appeal<sup>698</sup>. Sie sahen in der Tatsache, dass die Kläger nach Offenlegung der als vertraulich eingestuften Informationen gegenüber dem speziellen Prozessbevollmächtigten keinen Kontakt mehr haben durften, einen Verstoß gegen das aus Art. 6 Abs. 1 Satz 1 EMRK resultierende Recht auf ein faires Verfahren. Dieser Verstoß sei jedoch gerechtfertigt, da die Inhaftierung nur auf maximal sechs Monate begrenzt sei, die Gültigkeit des Anti terrorism, Crime an Security Act 2001 alle 15 Monate vom britischen Parlament erneut verlängert werden müsse und diese Regelungen dem übergeordneten Ziel der öffentlichen Sicherheit diene.

Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte kam zu einem gegenteiligen Ergebnis. Er bekräftigte zunächst, dass es die Wahrung der nationalen Sicherheit rechtfertige, die Verfahrensrechte der Kläger zu beschränken. Die Einschaltung des speziellen Anwaltes könne einen wichtigen zusätzlichen Schutz bieten, damit den inhaftierten Klägern kein Beweismaterial unnötigerweise vorenthalten werde. Der spezielle Anwalt könne seine Rolle jedoch nur wirkungsvoll wahrnehmen, wenn er im Anschluss an die Einsicht der sich unter Verschluss befindlichen Beweismittel, seinem Mandanten ausreichend Informationen zur Verfügung stellen könne, damit sich dieser zu konkreten Beweismitteln und Behauptungen äußern könne. Im konkreten Fall wurde den Angeklagten zu Last gelegt, sie hätten zu einem bestimmten Zeitpunkt an einem Trainingslager für Terroristen teilgenommen. Diese Information hätte den Klägern zur Verfügung gestellt werden müssen, damit diese ein Alibi vorlegen oder alternative Erklärungen für ihre Anwesenheit im Nahen Osten liefern können.

#### **E. Rechtssache ZZ gegen Großbritannien**

Nachdem der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte sich in der Sache A und andere gegen Großbritannien<sup>699</sup> bereits zu dem vom britischen Gesetzgeber einge-

---

<sup>698</sup> Court of Appeal, Urteil vom 25. Oktober 2002, A, X, Z/Secretary of State for the Home Department, EWCA Civ 2002, 1502.

<sup>699</sup> EGMR (Große Kammer), Urteil vom 19. Februar 2009, A u.a./Vereinigtes Königreich, Nr. 3455/05.

fürten in-camera-Verfahren am SIAC geäußert hat, zog auch der Europäische Gerichtshof in der Sache ZZ gegen das Innenministerium des Vereinigten Königreichs nach.<sup>700</sup>

Kläger in diesem Verfahren war ein Mann, der die französische und die algerische Staatsangehörigkeit besaß. Er hatte ein dauerhaftes Aufenthaltsrecht in Großbritannien inne. Als er im Jahr 2005 nach Algerien reiste, wurde ihm während seines Auslandsaufenthalts das Aufenthaltsrecht im Vereinigten Königreich entzogen, so dass ihm bei seiner Rückkehr die Einreise verweigert wurde. Begründet wurde die Entscheidung damit, dass das Einreiseverbot aus zwingenden Gründen der öffentlichen Sicherheit gerechtfertigt sei. Dem Kläger wurden diejenigen Informationen, auf die das Einreiseverbot gestützt wurde, nicht mitgeteilt. Gegen diese Entscheidung erhob ZZ Klage vor dem SIAC. Dieser wandte das in-camera-Verfahren an, da sich das Innenministerium zunächst weigerte Unterlagen vorzulegen, die dann dem Kläger zugänglich wären. Im Rahmen des in-camera-Verfahrens wurde es zwei speziellen Anwälten gestattet, Einsicht in die sich unter Verschluss befindlichen Dokumente zu nehmen. Im Anschluss an diese Einsichtnahme war es diesen Anwälten untersagt worden, ohne Zustimmung des SIAC Informationen an den Kläger weiterzugeben. Verhandelt wurde der Fall in einer nicht öffentlichen Sitzung unter Ausschluss des Klägers und seines regulären Prozessbevollmächtigten, aber bei Anwesenheit der speziellen Anwälte. Obwohl sich der Kläger, ausweislich der öffentlichen Urteilsfassung des SIAC, nur zu wenigen der gegen ihn erhobenen Vorwürfe äußern konnte, sah es der SIAC als glaubhaft an, dass der Kläger eine gegenwärtige und erhebliche Gefahr für die öffentliche Sicherheit darstelle und das Einreiseverbot demzufolge rechtmäßig sei.

Gegen dieses Urteil legte der Kläger Berufung ein. Der Court of Appeal (England & Wales) Civil Division traf selbst keine abschließende Entscheidung, sondern legte den Fall dem EuGH zur Vorabentscheidung nach Art. 267 AEUV vor.

Ohne explizit auf die Entscheidung des Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte in der Sache A und andere gegen das Vereinigte Königreich zu verweisen, begründete der Europäische Gerichtshof die Beantwortung der Vorlagefragen

---

<sup>700</sup> EuGH, Urteil vom 4. Juni 2013, ZZ/Innenministerium des Vereinigten Königreichs, C-300/11, ECLI:EU:C:2013:363.

gleichermaßen. Auch nach seiner Ansicht liege ein Verstoß gegen das sich aus Art. 47 Charta der Grundrechte der Europäischen Union ergebende Grundrecht auf ein faires Verfahren vor. Unter Wahrung des Interesses des Innenministeriums auf Vertraulichkeit der Beweismittel müsse das Gericht ein Verfahren festlegen, in welchem dem Kläger genau und umfassend mitgeteilt wird, aus welchen Gründen die für ihn nachteilige Entscheidung ergangen sei. Er müsse nachvollziehen können, welche Gründe die Behörde dazu bewogen haben, das Einreiseverbot zu verhängen. Nur so könne der Betroffene beurteilen, ob er eine Prüfung der Rechtmäßigkeit der Entscheidung von einem unabhängigen Gericht vornehmen lassen will.

#### **F. Rechtssache Kadi II gegen Europäische Kommission**

Aufgrund des Urteils des Europäischen Gerichtshofs in der Sache Kadi I gegen den Rat der Europäischen Union<sup>701</sup> fasste der Präsident des Sanktionsausschusses die Gründe für die Aufnahme des Klägers in die Liste sanktionsbewährter Personen zusammen und lies diese an den Kläger versenden. Daraufhin verlangte der Kläger detailliertere Informationen, da die Zusammenfassung der Gründe nicht ausreiche, um zu den erhobenen Vorwürfen Stellung zu nehmen. Trotz dieser Einwendungen beließ der Rat mit VO (EG) Nr. 1190/2008 vom 28. November 2008<sup>702</sup> den Kläger auf die Liste der sanktionsbewährten Personen, ohne sich in den zur Verordnung gehörenden Erwägungsgründen näher mit dem Vortrag des Klägers auseinanderzusetzen.

Gegen dieses Vorgehen erhob der Kläger erneut Klage vor dem Gerichtshof der Europäischen Union, welcher dieser erstinstanzlich stattgab.<sup>703</sup> Der Gerichtshof der Europäischen Union sah es als erwiesen an, dass nach wie vor eine Beschränkung des Grundrechts auf einen effektiven Rechtsschutz gegeben sei. Die Verordnung der Kommission sehe trotz der Ausführungen des Europäischen Gerichtshofs in der

---

<sup>701</sup> EuGH, Urteil vom 3. September 2008, Kadi und Al Barakaat Foundation/Rat und Kommission, C-402/05 P, C-415/05 P, ECLI:EU:C:2008:461.

<sup>702</sup> Verordnung (EG) Nr. 1190/2008 des Rates vom 28. November 2008 zur Änderung der Verordnung Nr. 881/2002 über die Anwendung bestimmter spezifischer restriktiver Maßnahmen gegen bestimmte Personen und Organisationen, die mit Osama bin Laden, dem Al-Qaida-Netzwerk und den Taliban in Verbindung stehen, ABl EU L 2008/322.

<sup>703</sup> EuG, Urteil vom 30. September 2010, Kadi II/Kommission, T-85/09, ECLI:EU:T:2010:418.

Rechtssache Kadi I gegen den Rat der Europäischen Union keine verfahrensrechtliche Möglichkeit vor, mit Hilfe derer dem Kläger detailliert Beweise vorgelegt werden, damit er zu der Anschuldigung, in Kontakt mit der Al-Qaida-Organisation zu stehen, Stellung beziehen könnte. Die dem Kläger im Rahmen der Stellungnahme zur Verfügung gestellte Zusammenfassung der Gründe für die Aufnahme in die Liste der sanktionierten Personen sei zu allgemein, vage und unpräzise, um es dem Kläger zu ermöglichen, hierzu sachgerecht vorzutragen. Es sei zwingend erforderlich, dem Kläger das verwendete Belastungsmaterial vorzulegen. Das Gericht verwies ausdrücklich auf das Urteil des Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte in der Sache A gegen das Vereinigte Königreich.<sup>704</sup>

Die gegen dieses Urteil eingelegte Revision der Europäischen Kommission wies der Europäische Gerichtshof mit Urteil vom 18. Juli 2013 zurück.<sup>705</sup> Das Grundrecht auf ein faires Verfahren gebiete grundsätzlich eine umfassende und unabhängige Kontrolle der Rechtmäßigkeit sämtlicher Handlungen der Union durch einen Unionsrichter. Integraler Bestandteil dieser gerichtlichen Kontrolle sei die Wahrung des Anspruchs auf rechtliches Gehör und des Rechts auf Akteneinsicht. Der Betroffene müsse Kenntnis von den Gründen erlangen, auf denen die ihm gegenüber ergangene Entscheidung beruht. Die Befugnis des Gerichts, von der betroffenen Behörde die vollständige Übermittlung aller Informationen zu verlangen, dürfe nicht eingeschränkt werden. Andernfalls könne das Gericht den Kläger nicht in die Lage versetzen, seine Rechte unter Kenntnis aller Umstände bestmöglich zu verteidigen. Hierbei verwies der Europäische Gerichtshof auf seine Entscheidung in der Rechtssache ZZ gegen Großbritannien. Das Gericht gestand der Kommission zu, die Grundrechte einschränken zu dürfen, wenn dies erforderlich sei, um dem Gemeinwohl dienende Zielsetzungen, wie die Erhaltung des internationalen Friedens und der internationalen Sicherheit, zu erreichen. Die Beschränkung dürfe allerdings nicht soweit gehen, dass der Wesensgehalt der Grundrechte nicht mehr gewahrt sei.

---

<sup>704</sup> EGMR (Große Kammer), Urteil vom 19. Februar 2009, Nr. 3455/05 (A und andere gegen Vereinigtes Königreich).

<sup>705</sup> EuGH, Urteil vom 18. Juli 2013, Kadi II/Kommission, C-584/10 P, C-591/10 P, C-595/10 P, ECLI:EU:C:2013:518.

Im Streitfall wurde der Kläger auf Antrag der Vereinigten Staaten auf die Liste der sanktionsbewährten Personen gesetzt. Die Vereinigten Staaten stützten ihre Rechtsauffassung auf einen Bericht des Office of Foreign Assets Control<sup>706</sup>. Weitergehende Informationen, außer der Tatsache, dass der Kläger auf die Liste der sanktionsbewährten Personen zu setzen sei, übermittelten die Vereinigten Staaten nicht. Die Kommission war folglich nicht in der Lage, sich ein eigenständiges Bild zu machen. Mangels eigener Informationen konnte die Kommission dem Gericht auch keine weitergehenden Informationen zur Verfügung zu stellen. Damit ein effektiver gerichtlicher Rechtsschutz gewährleistet sei, müssen einem Unionsrichter gegenüber alle vertraulichen und nicht vertraulichen Informationen offen gelegt werden. Zudem sei es Sache der zuständigen Unionsbehörde nachzuweisen, dass es die Handlungen des Klägers rechtfertigen, ihn zu sanktionieren. Es sei nicht Sache des Klägers, einen negativen Nachweis zu erbringen, dass die vorgebrachten Gründe nicht stichhaltig sind. Geheimhaltungsbedürftigkeit oder Vertraulichkeit von Informationen dürfen einem Unionsrichter gegenüber nicht entgegengehalten werden. Dieser habe nach der vollständigen Offenlegung durch die beklagte Institution selbst im Rahmen seiner gerichtlichen Kontrollbefugnis entsprechende verfahrensrechtliche Techniken anzuwenden, damit die legitimen Sicherheitsinteressen staatlicher Stellen berücksichtigt werden, in Bezug auf die Art und die Quelle der Informationen.

### **G. Änderung der Verfahrensordnung beim Gericht der Europäischen Union**

Da nicht nur die Geheimhaltung der nationalen Exekutivorgane gegenüber den nationalen Gerichten, sondern auch die Geheimhaltung der Exekutive der Europäischen Union gegenüber den Unionsgerichten mehrfach vom Gericht der Europäischen Union und dem Europäischen Gerichtshof kritisiert wurde, stimmte der Rat der Europäischen Union für eine Änderung des Europäischen Verfahrensrechts.<sup>707</sup>

---

<sup>706</sup> Das Office of Foreign Assets Control (OFAC) untersteht dem Finanzministerium der Vereinigten Staaten. Seine Aufgabe ist die Kontrolle von Auslandsvermögen. Es recherchiert Ziele für mögliche Wirtschaftssanktionen und leistet anderen Behörden Hilfe bei deren Umsetzung.

<sup>707</sup> EuGH, Urteil vom 3. Dezember 2009, Hassan/Rat und Kommission, C-399/06 P, C-403/06 P, ECLI:EU:C:2009:496; EuG, Urteil vom 12. Juli 2006, Ayadi/Rat, T-253/02, T-49/04, ECLI:EU:T:2006:200, EuG, Urteil vom 29. September 2010, Al-Faqih u.a./Rat,

Die alte Fassung der Verfahrensordnung des Gerichtshofs der Europäischen Union (VO EuG 1991)<sup>708</sup> enthielt keinerlei Bestimmungen zu einem in-camera-Verfahren. In Art. 67 VO EuG 1991 war geregelt, dass sich das Gericht bei seiner Entscheidungsfindung nur auf Unterlagen und Beweismittel stützen dürfe, von denen die Anwälte und Bevollmächtigten der Parteien Kenntnis hatten und zu denen sie Stellung beziehen konnten. Wurden dem Gericht von einer Partei Unterlagen übermittelt, die vertraulich behandelt werden sollten, so wurden diese der anderen Partei nicht übermittelt, bis das Gericht darüber befunden hatte, ob eine vertrauliche Behandlung geboten sei.

Mit Wirkung zum 1. Juli 2015 wurde die Verfahrensordnung des Gerichts der Europäischen Union (VO EuG) neu gefasst.<sup>709</sup> Nach Art. 64 VO EuG gilt der Grundsatz des kontradiktorischen Verfahrens. Dieser gebietet es dem Gericht nach wie

---

ECLI:EU:T:2010:412; EuG, Urteil vom 14. Januar 2015, Abdulrahim/Rat und Kommission, T-127/09, ECLI:EU:T:2015:4; EuG, Urteil vom 4. Dezember 2008, People's Mojahedin Organization of Iran (PMOI)/Rat, T-284/08, ECLI:EU:T:2008:550; EuGH, Urteil vom 21. Dezember 2011, People's Mojahedin Organization of Iran (PMOI II)/Rat, C-27/09, ECLI:EU:C:2011:853; EuG, Urteil vom 16. Oktober 2014, Liberation Tigers of Tamil Eelam (LTTE)/Rat, T-208/11, ECLI:EU:T:2014:885; EuG, Urteil vom 29. Januar 2013, Bank Mellat/Rat, T-496/10, ECLI:EU:T:2013:39; EuG, Urteil vom 6. Oktober 2015, Dynamo Minsk/Rat, T-275/12; EuG, Urteil vom 18. September 2015, Iran Liquefied Natural Gas/Rat, T-5/13; EuG, Urteil vom 21. September 2005, Kadi/Rat und Kommission, T-315/01, ECLI:EU:T:2005:332; EuG, Urteil vom 21. September 2005, Al Barakaat Foundation/Rat und Kommission, T-306/01, ECLI:EU:T:2005:331; EuGH, Urteil vom 3. September 2008, Kadi und Al Barakaat Foundation/Rat und Kommission, C-402/05 P, C-415/05 P, ECLI:EU:C:2008:461; EuG, Urteil vom 30. September 2010, Kadi II/Kommission, T-85/09, ECLI:EU:T:2010:418; EuGH, Urteil vom 18. Juli 2013, Kadi II/Kommission, C-584/10 P, C-591/10 P, C-595/10 P, ECLI:EU:C:2013:518; EGMR (Große Kammer), Chahal/Vereinigtes Königreich, Nr. 22414/93; EGMR (Große Kammer), Urteil vom 19. Februar 2009, A u.a./Vereinigtes Königreich, Nr. 3455/05; EuGH, Urteil vom 4. Juni 2013, ZZ/Innenministerium des Vereinigten Königreichs, C-300/11, ECLI:EU:C:2013:363.

<sup>708</sup> Verfahrensordnung des Gerichtshofs der Europäischen Union, Bekanntmachung vom 2. März 1991, ABl L 136, Seite 1, zuletzt geändert durch die Verordnung zur Änderung der Verfahrensordnung des Gerichts vom 19. Juni 2013, ABl L 173, Seite 66.

<sup>709</sup> Verfahrensordnung des Europäischen Gerichts, Bekanntmachung vom 4. März 2015, ABl 2015, L 105, Seite 1, zuletzt geändert durch die Verordnung vom 11. Juli 2018, ABl 2018, L 240, Seite 68.

vor bei der Urteilsfindung nur Verfahrensschriftstücke und Unterlagen zu berücksichtigen, von denen die Vertreter der Parteien Kenntnis nehmen und zu denen sie Stellung nehmen konnten. Ausgenommen von diesem Grundsatz ist jedoch das im Zuge der Neufassung implementierte in-camera-Verfahren. Ein solches ist nach Art. 105 Abs. 1 VO EuG nur zulässig, wenn die Hauptpartei geltend macht, dass die Bekanntgabe von Auskünften oder Unterlagen die *Sicherheit der Europäischen Union oder eines ihrer Mitgliedstaaten* oder die *Gestaltung ihrer internationalen Beziehungen* verletzen würde.

Bei diesem in-camera-Verfahren handelt es sich um ein in-camera-Hauptsacheverfahren. Die nach Einschätzung der beklagten Behörde geheimhaltungsbedürftigen Unterlagen müssen zunächst dem Gericht gegenüber offengelegt werden. Den Unterlagen beizufügen ist ein schriftlich begründeter Antrag, warum zwingende Gründe vorliegen, die die Wahrung des vertraulichen Charakters rechtfertigen und der Übermittlung an die andere Partei entgegenstehen. Dieser Antrag darf keine vertraulichen Angaben enthalten, da er zunächst der anderen Partei übermittelt wird, welche nun Gelegenheit erhält, hierzu Stellung zu beziehen. Unter Einbezug der Stellungnahme entscheidet das Gericht, ob die vorgelegten Unterlagen für den Rechtsstreit *erheblich* sind und einen *vertraulichen Charakter* aufweisen.

Wenn beide Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind, beschließt das Gericht nach Art. 105 Abs. 5 VO EuG, wie der Anspruch des Klägers auf einen effektiven gerichtlichen Rechtsschutz und das Interesse des beklagten Mitgliedstaates an seiner nationalen Sicherheit in Einklang gebracht werden können. Hierbei steht dem Gericht ein Ermessensspielraum zu, wie sich aus der Formulierung in Art. 105 Abs. 6 VO EuG „*wie die Vorlage einer nichtvertraulichen Fassung oder einer nichtvertraulichen Zusammenfassung der Auskünfte oder Unterlagen [...]*“ ergibt.

Die Behörde kann nun innerhalb von zwei Wochen entscheiden, ob sie dem vom Gericht vorgeschlagenen Verfahren zustimmt oder die Unterlagen zurückfordert. Im Falle einer Rückgabe an die Behörde dürfen die Unterlagen dann nicht mehr bei der gerichtlichen Entscheidungsfindung berücksichtigt werden.

## H. Rechtssache Sher und andere gegen Großbritannien

Allen Prozessen vor dem Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte und dem Europäischen Gerichtshof war gemeinsam, dass es zwar um die Verübung von (besonders schweren) Straftaten ging, aber die Gerichtsverfahren in der Hauptsache mit der Abschiebung bzw. einem Einreiseverbot nicht das Strafrecht, sondern das besondere Verwaltungsrecht betroffen haben.

Zu der Frage der Rechtmäßigkeit eines Urteils in einem Strafrechtsprozess, welcher teilweise in-camera abgehalten wurde, musste der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte erstmalig im Jahr 2015 Stellung nehmen.<sup>710</sup> In diesem Verfahren ging es um die Rechtmäßigkeit einer vierzehntägigen Untersuchungshaft.

Die Angeklagten waren pakistanische Staatsbürger, die sich in Großbritannien aufhielten. Auf Basis des Terrorism Act 2000<sup>711</sup> wurden die Angeklagten im Zuge von Ermittlungshandlungen im Rahmen der *Operation Pathway* in Untersuchungshaft genommen, da befürchtet wurde, dass die Angeklagten Anschläge in Nordengland planten. Die Beteiligten wurden im Rahmen einer Befragung nach ihrer Festnahme lediglich darüber in Kenntnis gesetzt, dass ihnen die Planung terroristischer Anschläge zur Last gelegt werde. Konkrete Informationen zu den vorgeworfenen Anschlagplänen wurden den Angeklagten nicht genannt. Sie forderten diese auch nicht von den Strafverfolgungsbehörden aktiv an.

Im Rahmen der erstinstanzlichen Verhandlung vor dem City of Westminster Magistrates' Court wurden diese dem Haftrichter vorgelegt. Während dieser Vorlage waren die Angeklagten und ihr Anwalt ausgeschlossen. Ihnen wurde lediglich im Nachgang eine Zusammenstellung der Anschuldigungen bereitgestellt. Gegen diese Vorgehensweise erhoben weder die Angeklagten selbst noch ihr Prozessbevollmächtigter Einwendungen. Die Klage wurde erstinstanzlich abgewiesen, da das Gericht die Voraussetzungen für eine Inhaftierung als gegeben sah.

Im Rahmen des Berufungsverfahrens vor dem Divisional Court führten die Angeklagten erstmalig an, dass ihre Verfahrensrechte verletzt worden seien, da sie von

---

<sup>710</sup> EGMR, Urteil vom 20. Oktober 2015, Sher u.a./Vereinigtes Königreich, Nr. 5201/11.

<sup>711</sup> Terrorism Act 2000 from 20<sup>th</sup> July 2000, Acts of the Parliament of the United Kingdom 2000, no. 11.



der mündlichen Verhandlung in der ersten Instanz teilweise ausgeschlossen worden waren und lediglich eine Zusammenfassung der Tatvorwürfe erhalten hätten.

Das Berufungsgericht gab der Klage statt, da ein Verstoß gegen den Anspruch auf ein faires Verfahren vorliege. Es sei kein spezieller Anwalt eingeschaltet worden, welcher die Interessen der Angeklagten in dem Teil der Verhandlung vertrat, von dem die Angeklagten selbst und ihr regulärer Anwalt ausgeschlossen waren. Diese Vorgehensweise sei aber essentiell, um ein rechtsstaatliches Verfahren zu gewährleisten.

Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte kam zu dem Ergebnis, dass es im Bereich der Terrorbekämpfung und der damit verbundenen Verhinderung von Leid und Todesfällen gerechtfertigt sei, Personen auf Basis zuverlässiger Informationen festzunehmen. Eine vollständige Offenlegung gegenüber den Angeklagten könne nicht gefordert werden, da ansonsten die Informationsquelle gefährdet werden würde. Die Behörden müssen nur so viele Informationen offenlegen, wie die Angeklagten benötigen, um die gegen sie erhobenen Vorwürfe zu erkennen und Beweis führen zu können, um die Vorwürfe zu widerlegen. Die Geheimhaltung dürfe nicht so weit gehen, dass die Angeklagten und ihre Prozessbevollmächtigten nicht mehr in der Lage seien, effektiv am Gerichtsverfahren teil zu nehmen.

Nach geltendem Verfahrensrecht sei es jedoch erforderlich, dass die Angeklagten einen Antrag auf einen speziellen Anwalt stellen, welcher ihre Interessen dem Gericht gegenüber vertritt. Da die Angeklagten keinen solchen Antrag gestellt hätten, könnten sie auch nicht im Nachhinein geltend machen, dass ihr Recht auf ein faires Verfahren verletzt worden sei. Aus diesem Grund ging das Verfahren zuungunsten der Angeklagten aus.

## **I. Rechtliche Würdigung**

### **1. Anspruch auf ein faires Verfahren**

Nach Art. 6 Abs. 1 EMRK hat jede Person ein Recht darauf, dass über Streitigkeiten in Bezug auf ihre zivilrechtlichen Ansprüche und Verpflichtungen oder über eine gegen sie erhobene strafrechtliche Anklage von einem unabhängigen und unparteiischen, auf Gesetz beruhenden Gericht in einem fairen Verfahren, öffentlich und innerhalb angemessener Frist verhandelt wird (*fair-trial-Garantie*). Das Urteil muss öffentlich verkündet werden; Presse und Öffentlichkeit können jedoch während des ganzen oder eines Teiles des Verfahrens ausgeschlossen werden, wenn

dies im Interesse der Moral, der öffentlichen Ordnung oder der nationalen Sicherheit in einer demokratischen Gesellschaft liegt. Ein solches faires Verfahren ist gewährleistet, wenn den Parteien mindestens die in Art. 6 Abs. 3 Buchst. a – e EMRK aufgelisteten Rechte zugestanden werden. Diese Aufzählung ist allerdings nicht enumerativ.<sup>712</sup> Sie zielt primär auf strafrechtliche Verfahren ab. Obwohl nach dem Wortlaut des Art. 6 Abs. 1 Satz 1 EMRK der Anspruch auf ein faires Verfahren nur bei Streitigkeiten über zivilrechtliche Ansprüche und im Strafrecht besteht, findet der fair-trial-Gedanke auch im Verwaltungsrecht Anwendung.<sup>713</sup>

Ein Element eines fairen und rechtsstaatlichen Verfahrens ist der Anspruch auf rechtliches Gehör. Wie bereits im nationalen Kontext erläutert, bedingt die Wahrung des Anspruchs auf rechtliches Gehör, dass der Betroffene sich zu jedem Aspekt des Verfahrens äußern können muss und dass ihm keine Erkenntnisse der Gegenpartei oder des Gerichts vorenthalten werden dürfen. Andernfalls würde die Subjektstellung der Partei gefährdet und sie wäre nur noch ein bloßes Objekt staatlichen Handelns.

## **2. Umfang des Informationsanspruchs gegenüber den Richtern**

Sämtliche europäischen Gerichte räumten den Richtern des Hauptsacheverfahrens einen höheren Stellenwert ein, als es das in Deutschland praktizierte in-camera-Verfahren zulässt.

Nach § 99 Abs. 2 Satz 4 VwGO i.V.m. § 189 VwGO werden die von der Behörde als geheimhaltungsbedürftig eingeschätzten Beweismittel in verwaltungsrechtlichen Streitigkeiten einem gesonderten Spruchkörper beim Oberverwaltungsgericht oder dem Bundesverwaltungsgericht zugänglich gemacht. In Streitigkeiten auf dem finanzgerichtlichen Rechtsweg werden nach § 86 Abs. 3 Satz 3 FGO die Unterlagen nur einem Spezielsenat beim Bundesfinanzhof zugänglich gemacht. Das deutsche in-camera-Verfahren ist somit kein in-camera-Hauptsache-Verfahren, sondern ein selbstständiges Zwischenverfahren mit gesonderter Zuständigkeit. Im Anschluss an die Beweisaufnahme durch einen speziellen Spruchkörper fasst dieser

---

<sup>712</sup> EGMR, Urteil vom 13. Mai 1980, Artico/Italien, Nr. 6694/74; EGMR, Urteil vom 27. Februar 1980, Deweer/Belgien, Nr. 6903/75.

<sup>713</sup> Kley, Schweizer Studien zum Internationalen Recht, Seite 36, 42ff.; EGMR, Urteil vom 16. Juli 1975, Ringeisen gegen Österreich, Nr. 2614/65.

einen Beschluss, aus welchem nach § 86 Abs. 3 Satz 8 FGO Art und Inhalt der geheim gehaltenen Dokumente oder Akten nicht erkenntlich sein dürfen. Die Richter des Hauptsacheverfahrens müssen sich auf die Expertise ihrer Kollegen verlassen und haben keine eigene Möglichkeit, Einsicht in die Unterlagen zu erhalten. Sie sind an die Entscheidung des Bundesfinanzhofs gebunden.

Diese einfachgesetzliche Ausgestaltung steht grundsätzlich im Widerspruch zu den Urteilsgrundsätzen, welche der Europäische Gerichtshof festgelegt hat. Nach der bisherigen Rechtsprechung müssen die Richter des Hauptsacheverfahrens stets die volle Kenntnis über den gesamten Sachverhalt haben, um ein rechtsstaatlich faires Urteil sprechen zu können. Ihnen dürfen keine Informationen vorenthalten werden.<sup>714</sup>

Es gilt allerdings zu bedenken, dass die europäischen Gerichte in ihren Verfahren bislang noch nicht explizit über die Rechtmäßigkeit der Geheimhaltung von Unterlagen in einem selbstständig geführten in-camera-Nebenverfahren entscheiden mussten. Allen Urteilsfällen lagen Sachverhalte zugrunde, in denen entweder noch kein in-camera-Verfahren angewandt wurde<sup>715</sup> oder das in-camera-Verfahren ein unselbstständiger Teil des Hauptsacheverfahrens gewesen ist.<sup>716</sup> Der Europäische Gerichtshof hat in seinem Urteil vom 18. Juli 2013<sup>717</sup> explizit hervorgehoben, dass einem Unionsrichter Geheimhaltungsbedürftigkeit und Vertraulichkeit nicht entgegengehalten werden können. Da die Richter des Hauptsacheverfahrens bei einem in-camera-Nebenverfahren noch weniger Informationen zu Gesicht bekommen als

---

<sup>714</sup> EuGH, Urteil vom 18. Juli 2013, Kadi II/Kommission, C-584/10 P, C-591/10 P, C-595/10 P, ECLI:EU:C:2013:518, Rz. 125; EuG, Urteil vom 12. Dezember 2006, Organisation des Modjahedines du peuple d'Iran (OPMI)/Rat, T-228/02, ECLI:EU:T:2006:384, Rz. 154f., EuG, Urteil vom 11. Juli 2007, Sison/Rat, T-47/03, ECLI:EU:T:2007:207, Rz. 201f.; EuG, Urteil vom 4. Dezember 2008, People's Mojahedin Organization of Iran (PMOI)/Rat, T-284/08, ECLI:EU:T:2008:550; EuG, Urteil vom 30. September 2010, Kadi II/Kommission, T-85/09, ECLI:EU:T:2010:418, Rz. 143f.

<sup>715</sup> EGMR (Große Kammer), Urteil vom 15. November 1996, Chahal/Vereinigtes Königreich, Nr. 22414/93.

<sup>716</sup> EGMR (Große Kammer), Urteil vom 19. Februar 2009, A u.a./Vereinigtes Königreich, Nr. 3455/05.

<sup>717</sup> EuGH, Urteil vom 18. Juli 2013, Kadi II/Kommission, C-584/10 P, C-591/10 P, C-595/10 P, ECLI:EU:C:2013:518, Rz. 125.

bei einem in-camera-Hauptsacheverfahren und der Europäische Gerichtshof bereits Kritik an der Ausgestaltung eines in-camera-Hauptsacheverfahrens äußerte, kann daraus geschlossen werden, dass bei einem in-camera-Nebenverfahren die Verfahrensrechte der Kläger noch stärker abgesichert werden müssen, um ein nach geltendem Unionsrecht rechtsstaatliches Verfahren zu gewährleisten (*a maiore ad minus*).

### **3. Umfang des Informationsanspruchs des Angeklagten**

#### **a) Kriterien der europäischen Gerichte**

Die zuvor angeführte Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte, welcher sich der Gerichtshof der Europäischen Union und der Europäische Gerichtshof angeschlossen haben, besagt, dass der Anspruch auf rechtliches Gehör keine uneingeschränkte Anwendung finden kann. Er ist vielmehr in eine Vielzahl anderer Ausprägungen des Rechtsstaatsprinzips eingebettet. Wenn nicht alle Elemente des Rechtsstaatsprinzips gleichzeitig gewahrt werden können, hat eine Abwägung der verschiedenen schützenswürdigen Rechtsgüter zu erfolgen. Es müssen so viele Grundrechte wie möglich so gut wie möglich in Ausgleich gebracht werden.

In den zuvor dargestellten Rechtsstreitigkeiten, welche allesamt Fragen der nationalen Sicherheit betrafen, konkurrierte der Anspruch der Bürger auf rechtliches Gehör mit dem Ansinnen des Staates, Informationen unter Verschluss zu halten, um die eigene Handlungsfähigkeit zu erhalten und die Rechte Dritter zu schützen. Auch nach der Rechtsprechung der europäischen Gerichte ist die nationale Sicherheit ein zulässiges Kriterium, um den Anspruch der von den staatlichen Maßnahmen Betroffenen auf einen effektiven Rechtsschutz zugunsten der nationalen Sicherheit zu beschränken.<sup>718</sup> Der Anspruch auf einen effektiven Rechtsschutz darf dem betroffenen Bürger allerdings nicht komplett entzogen werden, sondern muss im Rahmen des Möglichen weitestgehend erhalten bleiben.

---

<sup>718</sup> EGMR (Große Kammer), *Chahal/Vereinigtes Königreich*, Nr. 22414/93, Rz. 144; EuGH, Urteil vom 3. September 2008, *Kadi und Al Barakaat Foundation/Rat und Kommission*, C-402/05 P, C-415/05 P, ECLI:EU:C:2008:461, Rz. 342; EuGH, Urteil vom 18. Juli 2013, *Kadi II/Kommission*, C-584/10 P, C-591/10 P, C-595/10 P, ECLI:EU:C:2013:518, Rz. 125; EuG, Urteil vom 21. September 2005, *Kadi/Rat und Kommission*, T-315/01, ECLI:EU:T:2005:332; EuG, Urteil vom 21. September 2005, *Al Barakaat Foundation/Rat und Kommission*, T-306/01, ECLI:EU:T:2005:331; EuG, Urteil vom 30. September 2010,

Zur Frage, wie die Beteiligung des Angeklagten an einem Gerichtsverfahren ausgestaltet sein muss, machten die Gerichte keine konkreten Vorgaben. Sie gestanden den nationalen Gesetzgebern einen Ermessensspielraum zu, innerhalb dessen sie bestimmen konnten, auf welche Art und Weise und wie detailliert sie den Angeklagten Informationen zur Verfügung stellen.<sup>719</sup> Den Angeklagten können beispielsweise hinreichend detaillierte Zusammenfassungen der Beweismittel zugänglich gemacht und spezielle Anwälte beiseitegestellt werden, welche verpflichtet sind, ihre Mandanten bestmöglich zu vertreten.

Nach europarechtlichen Vorgaben muss ein Angeklagter mindestens so viele Informationen erhalten, dass er in der Lage ist, selbst die Rechtmäßigkeit der staatlichen Entscheidung zu prüfen und beurteilen zu können, ob er eine gerichtliche Überprüfung durch ein unabhängiges Gericht wünscht. Er muss zu den gegen ihn erhobenen Vorwürfen Stellung nehmen und sich verteidigen können.<sup>720</sup>

#### **b) Beurteilung der Kriterien im nationalen Kontext**

Nach § 88 Abs. 3 Satz 4 AO dürfen die Einzelheiten zu dem von der Finanzverwaltung verwendeten Risikomanagementsystem nicht veröffentlicht werden. Da die Finanzverwaltung den Begriff der „Einzelheiten“ bislang sehr extensiv ausgelegt hat und überhaupt keine Informationen über das verwendete Risikomanagementsystem publiziert hat, haben die Steuerpflichtigen keine Kenntnis darüber, wie dieses im Detail funktioniert, welche Werte geprüft werden und ob oder wie sich ihr subjektives Verhalten auf die Bearbeitung ihrer Steuererklärung auswirkt. Sie können noch nicht einmal eine positive Kenntnis darüber erlangen, ob ihre Steuererklärungen überhaupt in einem vollständig automationsgestützten Verfahren bearbeitet worden sind oder ob mindestens teilweise eine personelle Kontrolle stattgefunden hat.

---

Kadi II/Kommission, T-85/09, ECLI:EU:T:2010:418, Rz. 146; EGMR (Große Kammer), Urteil vom 19. Februar 2009, A u.a./Vereinigtes Königreich, Nr. 3455/05, Rz. 217; EuGH, Urteil vom 4. Juni 2013, ZZ/Innenministerium des Vereinigten Königreichs, C-300/11, ECLI:EU:C:2013:363, Rz. 66.

<sup>719</sup> EGMR, Urteil vom 20. Oktober 2015, Sher u.a./Vereinigtes Königreich, Nr. 5201/11, Rz. 149; EGMR (Große Kammer), Urteil vom 30. August 1990, Fox, Campbell und Hartley/Vereinigtes Königreich, Nr. 12383/86, Rz. 32.

<sup>720</sup> EGMR, Urteil vom 20. Oktober 2015, Sher u.a./Vereinigtes Königreich, Nr. 5201/11, Rz. 149.

Die europarechtlichen Vorgaben zur Ausgestaltung eines in-camera-Verfahrens verpflichten den Gesetzgeber, den Steuerpflichtigen mehr Informationen über das Risikomanagementsystem zur Verfügung zu stellen. Sofern dessen Verwendung im Einzelfall *entscheidungserheblich* sein sollte, müssen die Steuerpflichtigen mindestens so viele Informationen erhalten, dass sie ihre *rechtlichen Interessen durchsetzen* können.

Bei dem Umfang der Informationen, welche einem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehen müssen, ist zunächst zu differenzieren, ob überhaupt eine vollständig automationsgestützte Veranlagung mit einem Risikomanagementsystem stattgefunden hat („*Ob*“ einer personellen Prüfung im Einzelfall – 1. Stufe). Sofern dies nicht der Fall sein sollte, also die Steuererklärung mindestens teilweise personell bearbeitet worden ist, ist es von Bedeutung, welche der erklärten Werte vom Risikomanagementsystem zur personellen Kontrolle ausgesteuert worden sind („*Umfang*“ einer personellen Prüfung im Einzelfall – 2. Stufe). Erst im dritten Schritt würde sich die Frage stellen, warum gerade dieser ausgesteuerte Wert, bei dieser Person zur personellen Prüfung ausgewählt wurde („*über den Einzelfall hinausgehende Aussteuerungskriterien*“ – 3. Stufe).

Ein ehrlicher Steuerpflichtiger, dessen Vertrauen in die Rechtmäßigkeit staatlichen Handelns schutzwürdig ist, benötigt, um sein Recht auf eine gesetzmäßige Steuerfestsetzung gegenüber dem Staat durchzusetzen, Kenntnis darüber, ob seine Steuererklärung vollständig automationsgestützt oder personell bearbeitet worden ist (1. Stufe). Sofern letztgenanntes der Fall ist, benötigt er zusätzlich eine Information darüber, ob die personelle Verifikation seiner Angaben auch den strittigen Lebenssachverhalt und dessen rechtliche Würdigung umfasst (2. Stufe). Sein Informationsinteresse, welches für eine *wirksame Rechtsverfolgung erforderlich* ist, erstreckt sich somit bis zur zweiten Stufe.

Bezogen auf den eingangs erwähnten Beispielsfall des Steuerpflichtigen A (vgl. *Kapitel IV.A Beispiel zur Geheimhaltung, Seite 213*) bedeutet dies, dass A auf europarechtlicher Basis einen Anspruch hat, in einem finanzgerichtlichen Verfahren mitgeteilt zu bekommen, ob sein Bescheid für 2020 über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag aus dem Monat Mai 2021 vollständig automationsgestützt erlassen wurde und warum die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht mindestens zur partiellen personellen Überprüfung ausgesteuert worden sind (geringe Abweichung

zum Vorjahresergebnis und Risikoklasse III). Nur so ist es A möglich, einen Nachweis darüber zu führen, dass das Finanzamt seiner Ermittlungspflicht nicht in ausreichendem Maße nachgekommen ist (keine Rückfrage trotz Umsatzsteuervoranmeldung Dezember 2020 mit 0 €).

Wenn A, spätestens im Klageverfahren vor dem Finanzgericht, mitgeteilt wird, dass der dem Rechtsstreit zugrunde liegende Einkommensteuerbescheid vollständig automationsgestützt bearbeitet worden ist, kann dies ein starkes Indiz dafür sein, dass das Finanzamt seiner Ermittlungspflicht beim Erlass des ursprünglichen Bescheides für 2020 über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag aus dem Monat Mai 2021 nicht in ausreichendem Umfang nachgekommen ist, also der Einkommensteuerbescheid nicht zu seinen Ungunsten nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO hätte geändert werden dürfen.

Informationen über die grundsätzliche Funktionsweise des Risikomanagementsystems und darüber, welche Aussteuerungskriterien ansonsten noch bei A (nicht) zur Anwendung gekommen sind, sind *nicht entscheidungserheblich*, um beurteilen zu können, ob das Finanzamt seiner Ermittlungspflicht im Bereich der gewerblichen Einkünfte in ausreichendem Maße nachgekommen ist. Derartige Informationen (3. Stufe) sind nicht entscheidungserheblich und müssen somit auch aus europarechtlicher Sicht gegenüber A nicht offen gelegt werden. Bei derartigen Informationen überwiegt das Geheimhaltungsinteresse der Finanzverwaltung, sodass diese nach den europarechtlichen Vorgaben weder dem Steuerpflichtigen noch dem Gericht gegenüber offen gelegt werden müssen.

Wenn sich bei einer vom soeben angeführten Beispiel losgelösten Sachverhaltsermittlung im finanzgerichtlichen Verfahren herausstellen würde, dass ein ursprünglicher Steuerbescheid genau wegen des nun vor Gericht strittigen Lebenssachverhalts von der automationsgestützten Verarbeitung ausgeschlossen und personell geprüft worden ist, könnte die Finanzbehörde nachweisen, dass sie ihrer Sachverhaltsermittlungspflicht in ausreichendem Maße nachgekommen ist. Eine Offenlegung von Informationen kann also auch zugunsten der Finanzverwaltung wirken und somit dazu beitragen, nicht nur den Anspruch auf rechtliches Gehör, sondern auch die Gleichmäßigkeit durch Gesetzmäßigkeit zu verbessern.

Wenn ein Steuerpflichtiger hingegen keine Kenntnis darüber erlangt, ob sein Steuerbescheid bezogen auf den strittigen Lebenssachverhalt automationsgestützt bearbeitet worden ist, kann er sich nicht gegen eine von der Finanzbehörde vorgenommene Änderung seines Steuerbescheides nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zur Wehr setzen. Der Steuerpflichtige aus dem Beispielsfall hätte keine weiteren Anhaltspunkte, um nachzuweisen, dass die Nichtberücksichtigung des Entgelts im ursprünglichen Steuerbescheid auf einer Verletzung der Ermittlungspflicht beruht. Sein Anspruch auf einen effektiven gerichtlichen Rechtsschutz wäre verletzt. Es ist somit für einen Steuerpflichtigen zwingend notwendig, zu erfahren, ob und wenn ja, in welchen Punkten, seine Steuererklärung personell geprüft worden ist.

#### **4. Entscheidungshintergrund**

Bei der Beurteilung, ob das in Deutschland eingeführte in-camera-Verfahren im Bereich der Finanzgerichtsbarkeit, welches nun auf die Einzelheiten zu den verwendeten Risikomanagementsystemen ausgedehnt wurde, den Grundsätzen eines rechtsstaatlich fairen Verfahrens entspricht, gilt es zu berücksichtigen, dass die europäischen Gerichte bislang lediglich über Fälle urteilen mussten, in denen es um schwerwiegende Straftaten im Bereich der *nationalen Sicherheit* ging.

Zu der Frage der Geheimhaltung von Informationen gegenüber den Betroffenen und dem Gericht, in einem *Verwaltungsverfahren*, mussten die Gerichte bislang noch keine Stellung beziehen. In der Rechtssache ZZ gegen das Vereinigte Königreich stellte der Europäische Gerichtshof ausdrücklich klar, dass die bisherigen Erwägungen nur Anwendung finden im Bereich der *Sicherheitsbehörden*.<sup>721</sup> Nur wenn deren ordnungsgemäße Aufgabenerfüllung durch die Bekanntmachung ernsthaft behindert werden würde, ist es zulässig, den Anspruch des Angeklagten auf rechtliches Gehör zu beschränken.

#### **5. Europarechtliche Grenzen der Offenbarungspflicht**

Auch wenn eine gleichmäßige und gesetzmäßige Steuerfestsetzung und -erhebung zwingend erforderlich ist, damit der öffentlichen Hand genügend finanzielle Mittel zur Verfügung stehen um alle Staatsausgaben zu decken, ist dieses Gut der staatlichen Lastenteilung nicht als gleichwertig mit der nationalen Sicherheit anzusehen.

---

<sup>721</sup> EuGH, Urteil vom 4. Juni 2013, ZZ/Innenministerium des Vereinigten Königreichs, C-300/11, ECLI:EU:C:2013:363.



Bei Fragen der nationalen Sicherheit sind die Rechte der Bürger, insbesondere der Belastungszeugen, deren Identität zumeist geheim gehalten werden soll, auf Leben, Freiheit und körperliche Unversehrtheit unmittelbar betroffen. Bei einem Angeklagten, dem schwere Straftaten wie Terrorismus zur Last gelegt werden, muss mit einer hohen Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass dieser entweder selbst oder indirekt über eine Kontaktperson Rache an einem Belastungszeugen ausüben wird.

Wenn der kraft Gesetzes entstandene materiell-rechtliche Steueranspruch nicht in voller Höhe formell konkretisiert wird, führt dies im Einzelfall zu einer Bevorteilung des betroffenen Steuerpflichtigen gegenüber den übrigen Steuerpflichtigen. Falls diese Bevorteilung kein Einzelfall bleibt, sondern gehäuft auftritt, führt dies dazu, dass dem Staat finanzielle Mittel nicht in hinreichendem Umfang zur Verfügung stehen, damit dieser seine Aufgaben, zu denen unter anderem auch die nationale Sicherheit zählt, nicht ordnungsgemäß wahrnehmen kann.

Es mangelt somit erkennbar an einer *Kausalität* zwischen einer nicht ordnungsgemäßen Steuerfestsetzung und schwerwiegenden Folgen für die Allgemeinheit oder individualisierbaren Dritten, die mit einem Rückgang von Staatseinnahmen verbunden sind. Die vollständige Offenlegung, zum Beispiel die Identität von Belastungszeugen in einem Strafprozess, führt hingegen nicht zu einer abstrakten, sondern zu einer konkreten Gefährdungslage für den Betroffenen.

Aufgrund dieser Unmittelbarkeit, die mit einer Offenlegung staatlicher strafprozessualer Informationen verbunden ist, ist es gerechtfertigt, den Anspruch des Einzelnen auf rechtliches Gehör zugunsten der nationalen Sicherheit beziehungsweise der Sicherheit Dritter stärker einzuschränken als es bei anderen Rechten der Fall ist.

Im Bereich des Steuerverwaltungsrechts kommt dem Anspruch auf rechtliches Gehör deshalb eine vergleichsweise viel höhere Bedeutung zu. Die Offenbarungspflicht des Staates muss mindestens so weit gehen, dass ein Steuerpflichtiger in der Lage ist, seine Rechte wahrnehmen zu können.<sup>722</sup> Hierzu zählt in einem finanzge-

---

<sup>722</sup> EGMR (Große Kammer), Urteil vom 19. Februar 2009, A u.a./Vereinigtes Königreich, Nr. 3455/05, Rz. 220; EGMR, Urteil vom 20. Oktober 2015, Sher u.a./Vereinigtes Königreich, Nr. 5201/11, Rz. 149.

richtlichen Prozess insbesondere die Möglichkeit, Zugang zu Beweismitteln zu erlangen, die in der Lage sind zu belegen, dass seine Rechtsauffassung zutreffend sei. Dies muss unabhängig davon gelten, ob die Beweislast für den strittigen Sachverhalt bei der Finanzbehörde oder dem Steuerpflichtigen liegt.

Aufgrund der Tatsache, dass Steuerausfälle im größeren Stil die Handlungsfähigkeit des Staates erheblich schwächen und das Vertrauen der Bürger in die Kompetenz staatlicher Einrichtungen mindern, ist die Grenze der Offenbarungspflicht dort zu ziehen, wo Informationen öffentlich zugänglich werden, die über den zu entscheidenden Einzelfall hinaus von Bedeutung sein könnten.

Wenn man, wie in dem soeben angeführten Beispiel zur Änderung eines Steuerverwaltungsaktes nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, einem Steuerpflichtigen mitteilt, ob sein Steuerbescheid vollständig automationsgestützt erlassen worden ist oder die Steuererklärung mindestens teilweise personell geprüft worden ist, ist dies noch nicht ausreichend, damit der Steuerpflichtige beweisen kann, dass die Finanzbehörden ihrer Sachverhaltsermittlungspflicht in dem von ihm angeführten Sachverhalt nicht nachgekommen ist (1. Stufe). Dem Steuerpflichtigen muss mindestens noch mitgeteilt werden, ob der konkret von ihm bestrittene Sachverhalt, also die Kennziffer in der Steuererklärung, in die der Steuerpflichtige seine Eintragung (nicht) gemacht hat, zu einer Aussteuerung von der vollständig automationsgestützten Bearbeitung geführt hat (2. Stufe).<sup>723</sup>

Für den Steuerpflichtigen ist es bei der Rechtsverfolgung nicht relevant, ob seine Eintragung in dieser Kennziffer stets zu einer Aussteuerung von der maschinellen Bearbeitung führt, ob dies nur bei ihm der Fall ist oder ob die Aussteuerung erst ab einer bestimmten absoluten oder relativen betraglichen Grenze erfolgt (3. Stufe). Diese Informationen müssen die Finanzbehörden den Steuerpflichtigen aus europarechtlicher Sicht nicht mitteilen.

## **J. Zwischenergebnis**

Da die Informationen über die Einzelheiten des Risikomanagementsystems, also ab welchem absoluten bzw. relativen Betrag welche Werte bei welcher Person geprüft werden, für den beispielhaft genannten Rechtsstreit nicht entscheidungserheblich

---

<sup>723</sup> Im Beispielsfall wäre dies die Zeile 4 der Anlage S der Einkommensteuererklärung 2020 (Kennziffer 100 im Sachbereich 22).

sind, müssen sie weder gegenüber dem Gericht noch gegenüber dem Betroffenen mitgeteilt werden.

Es lässt sich aber festhalten, dass die Finanzbehörden, aufgrund des Anspruchs auf ein faires Verfahren aus Art. 6 Abs. 1 Satz 1 EMRK, den Steuerpflichtigen mehr Informationen mitteilen müssen.

Bereits im Gesetzgebungsprozess zum Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens wurde vorgeschlagen, dass den Steuerpflichtigen mitgeteilt werden sollte, ob ihr Steuerbescheid vollständig automationsgestützt erlassen worden ist oder ob ein Bearbeiter tätig geworden ist, vgl. *Kapitel III.B Diskussionsentwurf, Seite 149*. Dieses Ansinnen blieb jedoch unerhört. Wenn man im Gesetzgebungsprozess diesen Vorschlag mit den entsprechenden Urteilen der europäischen Gerichte unterlegt hätte, hätte er vermutlich mehr Anklang gefunden. Dies war jedoch nicht der Fall.

So bleibt nunmehr lediglich die Möglichkeit, den Gesetzgeber auf einen Verstoß gegen geltendes Europarecht hinzuweisen und einen Verbesserungsvorschlag zu unterbreiten, um die Europarechtskonformität wiederherzustellen. Alternativ könnte auch ein Präzedenzfall vor das Bundesverfassungsgericht oder den Europäischen Gerichtshof gebracht werden.

Da Risikomanagementsysteme zukünftig über die Steuerverwaltungsakte im Sinne des § 155 AO hinaus auch in weiteren Anwendungsbereichen der Abgabenordnung Anwendung finden könnten, erscheint es sinnvoll, eine Gesetzesänderung in dem Bereich vorzunehmen, welcher die allgemeinen Regelungen für alle Verwaltungsakte beinhaltet, also im dritten Teil der Abgabenordnung, §§ 78ff. AO.<sup>724</sup>

Regelungen zu den Nebenbestimmungen sind in § 120 AO geregelt. Diese Nebenbestimmungen betreffen jedoch den Tenor des Bescheides. Meines Erachtens erscheint es nicht notwendig, den Tenor eines Verwaltungsaktes um Informationen zur Bearbeitungsweise zu ergänzen; ein Hinweis im Erläuterungsteil dürfte ausreichen.

Der ohnehin schon sehr umfangreiche Erläuterungsteil eines Steuerbescheides würde nochmals erheblich vergrößert, wenn man für die Bescheide, die teilweise

---

<sup>724</sup> BT-Drs. 18/7457, Seite 70.

personell geprüft worden sind, genau auflistet, welche Teile einer personellen Prüfung unterlegen haben. Es erscheint sinnvoller, den Erläuterungsteil eines Steuerbescheides im Falle einer vollständig automationsgestützten Verarbeitung lediglich um einen Satz zu ergänzen, der wie folgt lauten könnte:

*„Der Bescheid für 2020 über die Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag wurde aufgrund ihrer Angaben in der am 4. März 2021 eingereichten Einkommensteuererklärung ausschließlich automationsgestützt erlassen, weil kein Anlass bestand, eine Bearbeitung durch einen Amtsträger vorzunehmen.“*

Im Falle einer mindestens teilweise personellen Prüfung könnte der Erläuterungsteil wie folgt ergänzt werden:

*„Aufgrund ihrer Angaben in der am 4. März 2021 eingereichten Einkommensteuererklärung bestand Anlass dazu, diesen einer Bearbeitung durch einen Amtsträger zuzuführen. Weitergehende Informationen hierzu erhalten Sie auf Antrag bei Ihrem Finanzamt.“*

Um eine solche Bescheidergänzung vornehmen zu können, müsste die Abgabenordnung geändert werden. Da keine Änderung der Tenorierung stattfinden sollte, erscheint es sinnvoll, die Änderung im § 89 AO vorzunehmen, da dort geregelt ist, inwieweit eine Behörde zur Auskunftserteilung angehalten ist. Der § 89 Abs. 1 AO könnte um folgende Sätze ergänzt werden, welche wie folgt lauten könnten:

*„<sup>3</sup>Wenn ein Verwaltungsakt ausschließlich automationsgestützt erlassen wird muss dies aus dem Verwaltungsakt ersichtlich sein. <sup>4</sup>Sofern mindestens teilweise eine personelle Bearbeitung stattgefunden hat, ist dem Steuerpflichtigen auf Antrag mitzuteilen, auf welche Aspekte sich die personelle Bearbeitung erstreckt. <sup>5</sup>Der Antrag bedarf keiner besonderen Form.“*

Diese Art und Weise der Auskunftserteilung wäre nach meiner Ansicht gut geeignet, um die Europarechtskonformität bezüglich des Umfangs der Auskunftserteilung sicherzustellen, aber auch gleichzeitig nicht zu sehr in bereits bestehende Verwaltungsprozesse einzugreifen.

## VII. Ergebnis der Untersuchung

„Von der Wiege bis zur Bahre – *Formulare, Formulare, Formulare*“<sup>725</sup> Mit diesem Spottreim begann der Bundestagsabgeordnete Hans Michaelbach die Darstellung des Besteuerungsverfahrens, bevor das Gesetz zur Modernisierungsverfahrens beschlossen wurde. Man muss konstatieren, dass mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens eine Zäsur stattgefunden hat und die rechtlichen Möglichkeiten der Finanzverwaltung nun in ein neues digitales Zeitalter katapultiert und endlich der jahrelangen praktischen Handhabung angepasst wurden.

Die schon seit langem in der Finanzverwaltung eingesetzten Risikomanagementsysteme zur Bearbeitung von Steuererklärungen erhalten endlich die gesetzliche Grundlage, die schon vor ihrer erstmaligen Erprobung in der Praxis vor mittlerweile zwei Jahrzehnten von Nöten gewesen wäre, vgl. *Kapitel I.E Definition Verwaltungsakt, Seite 65*. Auch wenn der Gesetzgeber sich anscheinend mehr als ausreichend Zeit genommen hat, um der Finanzverwaltung eine gut ausgearbeitete rechtliche Ausgestaltung an die Hand zu geben, muss man bei näherem Betrachten des Zeitstranges vom ersten Auftauchen eines Risikomanagementsystems bis zur Verabschiedung des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens festhalten, dass der Gesetzgeber zunächst sehr viel Zeit hat verstreichen lassen, bevor er tätig geworden ist. Die Zeit bis zum Jahr 2014, als der erste Entwurf des Gesetzes an die Öffentlichkeit drang, hätte besser genutzt werden können.

Positiv zu bewerten ist, dass der Gesetzgeber, als er endlich tätig wurde, frühzeitig Verbände und Experten in den Prozess einbezogen hat. Wie jedoch im Teil III erläutert, hätte sich das zunächst federführende Bundesministerium der Finanzen und anschließend auch der Finanzausschuss des Bundestages dies auch sparen können, da die Kritikpunkte, insbesondere diejenigen bezüglich der Verfassungsmäßigkeit der neu geschaffenen Rechtsnormen, kommentarlos verhallt sind. Weder änderte der Gesetzgeber im Laufe des Prozesses die entsprechenden Formulierungsvorschläge ab, noch nahm er ausführlich und öffentlichkeitswirksam dazu Stellung, weshalb die geäußerte Kritik nicht geteilt wird. Durch dieses nicht nachvollziehbare Verhalten kann es dazu kommen, dass das Bundesverfassungsgericht angerufen

---

<sup>725</sup> BT-PIPr. der 170. Sitzung der 18. Legislaturperiode, Seite 16773.

werden wird, um darüber zu entscheiden, ob in den Gesetzesänderungen ein Verstoß gegen die grundgesetzlichen Bestimmungen zu sehen ist. Ein derartiger Präzedenzfall ist aktuell noch nicht in Sicht. Es wurde seit dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens weder von einem Finanzgericht noch vom Bundesfinanzhof ein Urteil, Beschluss oder Gerichtsbescheid veröffentlicht, welcher sich mit dieser Problematik befasst hat.

Diese Arbeit sollte einen Beitrag zur Beurteilung leisten, ob das Vorgehen des Gesetzgebers im Einklang mit den grundgesetzlichen und europarechtlichen Vorgaben steht.

Nach meinem Dafürhalten steht es der Finanzverwaltung zu, detailliertere Angaben zu dem Risikomanagementsystem geheim zu halten. Bei einer vollkommenen Transparenz und der damit verbundenen Veröffentlichung sämtlicher Detailinformationen könnte die Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht mehr gewährleistet werden, da die Bürger ihr Erklärungsverhalten zielgerichtet an den Nichtaufgriffsgrenzen des Risikomanagementsystems ausrichten könnten. Um solch ein Erklärungsverhalten hinreichend zu verifizieren, fehlen der Finanzverwaltung die personellen Möglichkeiten. Dieses Problem könnte nur umgangen werden, wenn jede vollständig automationsgestützte Veranlagung personell nachkontrolliert werden würde. Dies würde jedoch den Sinn und Zweck des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens konterkarieren. Mit diesem sollte gerade eine Vereinfachung erreicht werden.<sup>726</sup>

Um dem den Geheimhaltungsinteressen gegenüberstehenden Anspruch auf transparentes staatliches Handeln gerecht zu werden, ist es aber angezeigt, zumindest die Grundzüge des verwendeten Risikomanagementsystems offen zu legen. Es muss für alle Steuerpflichtigen erkennbar sein, welche Schwerpunkte die Finanzämter bei der Bearbeitung der Steuererklärung bilden. Eine Veröffentlichung zumindest der Grundzüge des Risikomanagementsystems würde nicht dazu führen, dass die Steuerpflichtigen ihr Erklärungsverhalten entsprechend anpassen können und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gefährdet werden könnte. Es sollte den

---

<sup>726</sup> *Bundesministerium der Finanzen*, Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, DStR-Beiheft 2014, 149 (150); *Bundesministerium der Finanzen*, Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Internetquelle, Seite 1; BR-Drs. 631/15, Seite 1; BT-Drs. 18/7457, Seite 1; BT-Drs. 18/8434, Seite 1.

Finanzämtern allerdings unbenommen bleiben, ihre Prüfungsschwerpunkte auch kurzfristig variieren zu können, wenn sich herausstellen sollte, dass in einem bestimmten Bereich Steuerausfälle entstanden sind. Dies setzt voraus, dass die Rahmenvorgaben in der Abgabenordnung nicht zu eng gefasst sind. Eine Konkretisierung müsste auf untergesetzlicher Ebene erfolgen.

Wenn die Finanzbehörden ein derart transparentes Handeln an den Tag legen würden, wäre nicht mit Steuerausfällen zu rechnen. Zudem würden die Akzeptanz für staatliches Handeln und somit die Steuermoral steigen, da das Finanzamt nicht mehr als „black box“ von den Bürgern empfunden werden würde.

Der Begriff der „Einzelheiten zu dem verwendeten Risikomanagementsystem“ ist durch die Finanzverwaltung bislang zu extensiv ausgelegt worden. Die bereits im Gesetzgebungsverfahren angekündigte Offenlegung von Informationen wäre wünschenswert.<sup>727</sup>

Mit der Ausweitung des sachlichen Anwendungsbereichs des in-camera-Verfahrens auf die Einzelheiten zu dem Risikomanagementsystem ist der Gesetzgeber über sein selbst gestecktes Ziel, die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten, hinausgeschossen. Die Beschränkung des Anspruchs auf rechtliches Gehör darf nur unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes erfolgen. Dieser gebietet es dem Gesetzgeber, stets abzuwägen, ob es nicht gleich wirksame Möglichkeiten zum Schutz staatlicher Geheimhaltungsinteressen gibt, welche die Grundrechte der Bürger weniger stark einschränken. Mit dem in Teil IV.B.5.c)(2) *Beschränkung der Öffentlichkeit*, Seite 246 dargestellten Ausschluss der Öffentlichkeit und der Offenlegung der im streitgegenständlichen Einzelfall relevanten Informationen über das Risikomanagementsystem ausschließlich in der mündlichen Verhandlung wäre dem Anspruch auf rechtliches Gehör besser Rechnung getragen. Im Rahmen einer mündlichen Verhandlung könnte dem Finanzgericht und dem Steuerpflichtigen gegenüber offen gelegt werden, ob eine bestimmte Kennziffer vom Risikomanagementsystem als nicht prüfungswürdig erachtet wurde oder ob eine personelle Prüfung stattgefunden hat. Dies würde aufgrund des schnellen Wandels des Steuerrechts und damit verbunden des IT-Sys-

---

<sup>727</sup> BT-PIPr. der 170. Sitzung der 18. Legislaturperiode, Seite 16782.

tems, der Berücksichtigung individueller Verhältnisse durch das Risikomanagementsystem, vgl. *Kapitel I.D.2 Stufe 1: Risikoklassen, Seite 58* und den sonstigen Verifikationsinstrumenten (Zufallsauswahl, Kontrollmitteilungen, Außenprüfung, elektronischer Datenaustausch) nicht dazu führen, dass der Steuerpflichtige selbst in zukünftigen Veranlagungszeiträumen oder andere Steuerpflichtige ihr Erklärungsverhalten entsprechend den mitgeteilten Informationen ausrichten könnten. Zudem würde eine vollständige Abwicklung des Gerichtsverfahrens bei einem Finanzgericht, ohne Einbeziehung des Bundesfinanzhofs, diesen entlasten und somit zu einer weiteren Minimierung des Personalaufwandes beitragen.



## Literaturverzeichnis

- aba* – *Arbeitsgemeinschaft für betriebliche Altersvorsorge e.V.*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 26. August 2015, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/18\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html) (Stand: 3. April 2022)
- Ahrendt, Christian*, Alte Zöpfe neu geflochten – Das materielle Recht in der Hand von Programmierern, *Neue Juristische Woche* 2017, Seite 537
- Ahrens, Susanne*, Der Vollzug von Steuergesetzen durch den niederländischen Belastingdienst im Vergleich zur deutschen Finanzverwaltung, Berlin 2005
- AKA* – *Arbeitsgemeinschaft kommunale und kirchliche Altersversorgung e.V.*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 23. September 2015, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/18\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html) (Stand: 3. April 2022)
- von Armansperg, Dominik*, Datenschutz im Steuerverfahren nach der DSGVO – Anwendungsbereich und Betroffenenrechte, *Deutsches Steuerrecht* 2021, Seite 453
- Bader, Johann/Ronellenfitsch, Michael* (Hrsg.), BeckOnline Kommentar Verwaltungsverfahrensgesetz mit Verwaltungs-Vollstreckungsgesetz und Verwaltungszustellungsgesetz, München, 54. Edition, Stand: Januar 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in: Bader/Ronellenfitsch)
- Baldauf, Sina*, Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Kritische Betrachtung des Regierungsentwurfs, *Deutsches Steuerrecht* 2016, Seite 833
- Baum, Michael/Buse, Johannes/Brandl, Harald u.a.* (Hrsg.), Abgabenordnung - e-Kommentar, Bonn, Stand: April 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in: Baum/Buse/Brandl)

- Bayrischer Oberster Rechnungshof*, Jahresbericht des Bayrischen Obersten Rechnungshofs 2001, [https://www.orh.bayern.de/media/com\\_form2content/documents/c6/a330/f36/Jahresbericht2001.pdf](https://www.orh.bayern.de/media/com_form2content/documents/c6/a330/f36/Jahresbericht2001.pdf) (Stand: 5. April 2022)
- Bechthold, Josef* (Hrsg.), Sozialgerichtsgesetz Handkommentar, 6. Auflage, Baden-Baden 2020 (zitiert: *Bearbeiter* in: Brechthold)
- Berger, Ariane*, Der automatisierte Verwaltungsakt – Zu den Anforderungen an eine automatisierte Entscheidungsfindung am Beispiel des § 35a VwVfG, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 2018, Seite 1260
- Binding, Lothar*, Über mich, <https://lothar-binding.de/ueber-mich/> (Stand: 19. März 2022)
- BDA – Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitgeberverbände*, Korrekturbedarf der Regelungen für Verspätungsgeld (§ 22a Abs. 5 EStG) vom 4. August 2015, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/18\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html) (Stand: 3. April 2022)
- Bleschick, Sascha*, Skript zum Vortrag am 16. Deutschen Finanzgerichtstag
- Bock, Kristen/Engeler, Malte*, Die verfassungsrechtliche Wesensgehaltsgarantie als absolute Schranke im Datenschutzrecht, Deutsches Verwaltungsblatt 2016, Seite 593
- Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, herausgegeben von Kahl, Wolfgang/Waldhoff, Christian/Walter, Christian, Heidelberg, 214. Ergänzungslieferung, Stand: Dezember 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in: Bonner Kommentar zum GG)
- Brandt, Jürgen*, Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages, <https://www.bundestag.de/resource/blob/418156/f6400d96e0eb5edad3f8f57435fdc3f2/01-J-Brandt-data.pdf> (Stand: 20. März 2022)

- Braun Binder, Nadja*, Auf dem Weg zum vollautomatisierten Besteuerungsverfahren in Deutschland, Jusletter-IT vom 25. Mai 2016, [https://jusletter-it.weblaw.ch/issues/2016/25-Mai-2016/auf-dem-weg-zum-voll\\_957261385d.html\\_\\_ONCE&login=false](https://jusletter-it.weblaw.ch/issues/2016/25-Mai-2016/auf-dem-weg-zum-voll_957261385d.html__ONCE&login=false) (Stand: 4. April 2022)
- Braun Binder, Nadja*, Ausschließlich automationsgestützt erlassene Steuerbescheide und Bekanntgabe durch Bereitstellung zum Datenabruf – Anmerkungen zu den § 88 Abs. 5, § 122a, § 150 Abs. 7 n.F., § 155 Abs. 4 n.F. und § 173a AO, Deutsche Steuerzeitung 2016, Seite 526
- Braun Binder, Nadja*, Elektronische Bekanntgabe von Verwaltungsakten über Behördenportale, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 2016, Seite 342
- Braun Binder, Nadja*, Vollautomatisierte Verwaltungsverfahren im allgemeinen Verwaltungsverfahrenrecht?, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 2016, Seite 960
- Braun Binder, Nadja*, Vollständig automatisierter Erlass eines Verwaltungsaktes und Bekanntgabe über Behördenportale, Die Öffentliche Verwaltung 2016, Seite 891
- Bruch, Christoph*, Akteneinsichtsrecht in den USA: Ein Bürgerrecht wird durchgesetzt, Dissertation, <https://refubium.fu-berlin.de/handle/fub188/9064?show=full> (Stand: 7. April 2022)
- Bruschke, Gerhard*, Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden nach § 172 AO, Der Steuerberater 2018, Seite 91
- Bruschke, Gerhard*, Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Änderungen im Verfahrensrecht, Steuerrecht kurzgefasst 2016, Seite 355
- Buciek, Klaus*, Grenzen des „maßvollen Gesetzesvollzugs“, Deutsche Steuerzeitung 1995, Seite 513
- Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.*, Stellungnahme zum Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“ vom 30. Januar 2015, [https://www.steuerzahler.de/fileadmin/user\\_upload/BdSt-Stellungnahme\\_zum\\_Diskussionsentwurf\\_zur\\_Modernisierung\\_des\\_Besteuerungsverfahrens.pdf](https://www.steuerzahler.de/fileadmin/user_upload/BdSt-Stellungnahme_zum_Diskussionsentwurf_zur_Modernisierung_des_Besteuerungsverfahrens.pdf) (Stand: 13. März 2022)

*Bund der Steuerzahler e.V.*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“ vom 23. September 2015, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/18\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html) (Stand: 3. April 2022)

*Bund deutscher Finanzrichter*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 23. September 2015, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/18\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html) (Stand: 3. April 2022)

*Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege*, Stellungnahme der Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege (BAGFW) zum Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 25. September 2015, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/18\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html) (Stand: 3. April 2022)

*Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht Juli 2003, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2001-2016/Inhalte/Monatsbericht-Archiv-Downloads/2003/Monatsbericht\\_Juli\\_2003.pdf?\\_\\_blob=publication-File&v=4](https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2001-2016/Inhalte/Monatsbericht-Archiv-Downloads/2003/Monatsbericht_Juli_2003.pdf?__blob=publication-File&v=4) (Stand: 6. April 2022)

*Bundesministerium der Finanzen*, Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, IV A 7 – O 2200/14/10015:009, [https://www.steuerzahler.de/fileadmin/user\\_upload/Diskussionsentwurf\\_\\_2\\_\\_.pdf](https://www.steuerzahler.de/fileadmin/user_upload/Diskussionsentwurf__2__.pdf) (Stand: 12. März 2022)

*Bundesministerium der Finanzen*, Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, DStR-Beiheft 2014, Seite 149

*Bundesministerium der Finanzen*, Finanzamtsgeschäftsordnung 2020 vom 4. Dezember 2020, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Stan->

dardartikel/Themen/Steuern/Weitere\_Steuerthemen/Organisation\_Automation/2020-12-04-gleich-lautende-erlasse-zur-neufassung-der-geschaeftsordnung-fuer-die-finanzaemter-anlage.pdf?\_\_blob=publication-File&v=1#:~:text=Die%20Gesch%C3%A4ftsordnung%20f%C3%BCr%20die%20Finanz%C3%A4mter,das%20Gesetz%20%C3%BCber%20die%20Finanzverwaltung.&text=(1)%20Das%20Finanzamt%20ist%20ein%20dem%20Gemeinwohl%20verpflichteter%20Dienstleister. (Stand: 5. April 2022)

*Bundesministerium der Finanzen*, Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/18\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html) (Stand: 15. März 2022)

*Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht August 2018, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2018/08/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-4-Das-Projekt-E-Bilanz.html> (Stand: 10. April 2022)

*Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht Oktober 2020, [https://bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Monatsberichte/2020/10.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=7](https://bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Monatsberichte/2020/10.pdf?__blob=publicationFile&v=7) (Stand: 1. April 2022)

*Bundesministerium der Finanzen*, Steuerdaten aus Dubai gehen jetzt an die Länder, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2021/06/2021-06-16-internationale-steuerstraftaten-aufdecken.html> (Stand: 9. April 2022)

*Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht Januar 2022, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2022/01/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-2-steuereinnahmen-2021.html> (Stand: 13. April 2022)

*Bundesrechnungshof*, Stellungnahme des Bundesrechnungshofes zur Lage der Steuerverwaltung vom 15. September 1993, <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/produkte/gutachten-berichte-bwv/berichte/stellungnahme-des-bundesrechnungshofes-zur-lage-der-steuerverwaltung> (Stand: 5. April 2022)

*Bundesrechnungshof*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Bericht des Bundesrechnungshofs vom 1. August 2006, Schriftenreihe des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung, Band 13, Stuttgart 2006

*Bundesrechnungshof*, Bericht nach § 99 Bundeshaushaltsordnung über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich vom 17. Januar 2012, <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/produkte/sonderberichte/sammlung-archiv-sonderberichte/2012-sonderbericht-vollzug-der-steuergesetze-insbesondere-im-arbeitnehmerbereich> (Stand: 6. April 2022)

*Bundesrechnungshof*, Bericht an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages nach § 88 Abs. 2 Bundeshaushaltsordnung zu dem Gesetzesentwurf der Bundesregierung über die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 30. November 2015, <https://www.bundestag.de/resource/blob/195960/74837a709c005bad6abde69cb9cfefee/bericht-data.pdf> (Stand: 6. April 2022)

*Bundesrechnungshof*, Bericht an den Haushaltsausschuss und den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages vom 8. Oktober 2018 nach § 88 Abs. 2 Bundeshaushaltsordnung zu der Fortführung des Berichts des Bundesministeriums der Finanzen über den aktuellen Stand und die Fortschritte des Zusammenwirkens von Bund und Ländern nach § 20 Absatz 2 Finanzverwaltungsgesetz, VIII 4 – 2017 – 1195/2; <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/produkte/beratungsberichte/2018/2018-bericht-aktueller-stand-und-fortschritte-des-zusammenwirkens-von-bund-und-laendern-nach-20-absatz-2-finanzverwaltungsgesetz-fortfuehrung> (Stand: 20. April 2022)

*Bundessteuerberaterkammer*, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/18\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html) (Stand 3. April 2022), [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/18\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html) (Stand: 3. April 2022)

*Bundesverband der Lohnsteuerhilfevereine e.V.*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 23. September 2015, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/18\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html) (Stand: 3. April 2022)

*Bundeszentralamt für Steuern*, Informationsschreiben zum Datenschutz, [https://www.bzst.de/DE/DasBZSt/Beauftragte/Datenschutz/datenschutz\\_node.html#js-toc-entry2](https://www.bzst.de/DE/DasBZSt/Beauftragte/Datenschutz/datenschutz_node.html#js-toc-entry2) (Stand: 10. April 2022)

*CDU/CSU und FDP*, Wachstum. Bildung. Zusammenhalt. Koalitionsvertrag der 17. Legislaturperiode zwischen CDU/CSU und FDP, [https://www.kas.de/c/document\\_library/get\\_file?uuid=83dbb842-b2f7-bf99-6180-e65b2de7b4d4&groupId=252038](https://www.kas.de/c/document_library/get_file?uuid=83dbb842-b2f7-bf99-6180-e65b2de7b4d4&groupId=252038) (Stand: 7. April 2022)

*dbb beamtenbund und tarifunion*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 22. September 2015, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/18\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html) (Stand: 3. April 2022)

*Deutscher Anwaltverein*, Stellungnahme zum Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“ vom 31. Januar 2015, <https://anwaltverein.de> (Stand: 13. März 2022)

*Deutsche Rentenversicherung Bund*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 23. September 2015, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/18\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html) (Stand: 3. April 2022)

*Deutscher Bauernverband*, Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 23. September 2015, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Ge->

setze\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\_IV/18\_Legislaturperiode/Gesetze\_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html (Stand: 3. April 2022)

*Deutscher Gewerkschaftsbund*, Stellungnahme zum Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“ vom 3. Februar 2015, <https://www.dgb.de/themen/++co++a9d0c746-9f41-11e5-b1e1-52540023ef1a> (Stand: 13. März 2022)

*Deutscher Richterbund*, Gemeinsame Stellungnahme des Deutschen Richterbundes und des Bundes Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 27. August 2015, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/18\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html) (Stand: 3. April 2022)

*Deutscher Richterbund*, Kritik an Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Multimedia und Recht-Aktuell 2015, 366174

*Deutscher Städtetag*, Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 23. September 2015, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/18\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html) (Stand: 3. April 2022)

*Deutscher Steuerberaterverband e.V.*, Stellungnahme zum Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“ vom 10. Februar 2015, <https://www.dstv.de/wp-content/uploads/archiv/2015-s-02-diskussionsentwurf-modernisierung-des-besteuerungsverfahrens.pdf> (Stand: 13. März 2022)

*Deutscher Steuerberaterverband e.V.*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 24. September 2015, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Ge>



setze\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\_IV/18\_Legislaturperiode/Gesetze\_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html (Stand: 3. April 2022)

*Deutsche Steuergewerkschaft*, Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“ vom 30. Januar 2015, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/18\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html) (Stand: 3. April 2022)

*Deutsche Steuergewerkschaft*, Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 23. September 2015, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/18\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html) (Stand: 3. April 2022)

*Dißbars, Ulf-Christian*, Änderungen im Bereich der Korrekturvorschriften der AO durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Überblick und erste Anmerkungen, Betriebsberater 2017, Seite 1307

*Dölling, Dieter/Duttge, Gunnar/König, Stefan u.a.* (Hrsg.), Gesamtes Strafrecht, 5. Auflage, Baden-Baden 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in: Dölling/Duttge/König)

*Dreier, Horst* (Hrsg.), Grundgesetz Kommentar, 3. Auflage, Tübingen 2015 (zitiert: *Bearbeiter* in: Dreier)

*Ehmann, Eugen/Selmeyr, Martin* (Hrsg.), Datenschutz-Grundverordnung, Kommentar, 2. Auflage, München 2018 (zitiert: *Bearbeiter* in: Ehmann/Selmeyr)

*Eichhorn, Michael*, Zum „Berechtigungsmanagement“ für die „vorausgefüllte Steuererklärung“, Deutsches Steuerrecht 2013, Seite 2722

*Engeler, Malte*, Die Datenschutz Grundverordnung: Neue Herausforderungen auch für die Justiz?, Betrifft Justiz 2018, Seite 119

- Epping, Volker/Hillgruber, Christian* (Hrsg.), BeckOnline Kommentar Grundgesetz, München, 50. Edition, Stand: Februar 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in: Epping/Hillgruber)
- Erkis, Gülsen*, Die neuen steuerlichen Datenschutzrechte im Besteuerungsverfahren, Deutsches Steuerrecht 2018, Seite 161
- Eyermann, Erich/Fröhler, Ludwig* (Begr.), Verwaltungsgerichtsordnung, Kommentar, bearbeitet von: *Happ, Michael/Hoppe, Michael/Kraft, Ingo u.a.*, 16. Auflage, München 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in: Eyermann/Fröhler)
- Graf, Jürgen* (Hrsg.), BeckOnline Kommentar Strafprozessordnung mit Richtlinie für das Strafverfahren und das Bußgeldverfahren und Anordnung über Mitteilungen in Strafsachen, München, 42. Edition, Stand: Januar 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in: Graf)
- Graf, Jürgen* (Hrsg.), BeckOnline Kommentar Gerichtsverfassungsgesetz, München, 14. Edition, Stand: Februar 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in: Graf)
- Gola, Peter* (Hrsg.), Datenschutz-Grundverordnung VO (EU) 2016/679 Kommentar, 2. Auflage, München 2018 (zitiert: *Bearbeiter* in: Gola)
- Finanzgericht Baden-Württemberg*, Geschäftsbericht für das Jahr 2020 aus März 2021, [https://finanzgericht-bw.justiz-bw.de/pb/site/pbs-bw-rebrush-jum/get/documents\\_E-1193252347/jum1/JuM/Finanzgericht\\_BW/Dateien/Gesch%C3%A4ftsbericht\\_2020\\_Endfassung.pdf](https://finanzgericht-bw.justiz-bw.de/pb/site/pbs-bw-rebrush-jum/get/documents_E-1193252347/jum1/JuM/Finanzgericht_BW/Dateien/Gesch%C3%A4ftsbericht_2020_Endfassung.pdf) (Stand: 1. April 2022)
- Fischer, Peter*, Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (StModernG), juris Pressemitteilung – Steuerrecht 32/2016
- Fischer, Peter*, Die Änderung der Korrekturvorschriften durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (StModernG), juris Pressemitteilung – Steuerrecht 33/2016
- Fischer, Peter*, Die Verankerung des Risikomanagementsystems (RMS) durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (StModernG), juris Pressemitteilung – Steuerrecht 40/2016
- Gebhardt, Thomas*, Praxisfragen zu einer Berichtigungspflicht nach § 153 AO von Bescheinigungen und elektronischen Daten bei der

Einkommensteuererklärung, Abgabenordnung-Steuerberater 2021,  
Seite 32

*Gläser, Christian/Schöllhorn, Christian*, Die wesentlichen Neuerungen in der AO nach dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Deutsches Steuerrecht 2016, Seite 1577

*Gosch, Dietmar* (Hrsg.), Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Bonn, 166. Ergänzungslieferung, Stand: Februar 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in: Gosch)

*Habel, Michael/Müller, Sergej*, Korrekturvorschriften 2.0 – Einführung eines § 173a AO, Deutsches Steuerrecht 2016, Seite 2791

*Handelsverband Deutschland und weitere Spitzenverbände der deutschen gewerblichen Wirtschaft*, Stellungnahme zum Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“ vom 5. Februar 2015, [https://einzelhandel.de/index.php?option=com\\_attachments&task=download&id=6569](https://einzelhandel.de/index.php?option=com_attachments&task=download&id=6569) (Stand: 13. März 2022)

*Haunhorst, Sabine*, Risikomanagement in der Finanzverwaltung – ein Fall für die Finanzgerichte?, Deutsches Steuerrecht 2010, Seite 2105

*Hauptverband der landwirtschaftlichen Buchstellen und Sachverständigen e.V.*, Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/18\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html) (Stand: 3. April 2022)

*Helbich, Julius*, Rechtsfragen der „automatisierten“ Ermessensausübung im Steuerrecht, Deutsches Steuerrecht 2017, Seite 574

*Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt* (Begr.), Herrmann/Heuer/Raupach, bearbeitet von: *Hey, Johanna/Klein, Martin/Wendt, Michael*, Köln, 309. Ergänzungslieferung, Stand: Februar 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in: Herrmann/Heuer/Raupach)

*Hessisches Finanzgericht*, Geschäftsbericht für das Jahr 2020, [https://finanzgerichtsbarkeit.hessen.de/sites/finanzgerichtsbarkeit.hessen.de/files/Gesch%C3%A4ftsbericht%202020\\_0.pdf](https://finanzgerichtsbarkeit.hessen.de/sites/finanzgerichtsbarkeit.hessen.de/files/Gesch%C3%A4ftsbericht%202020_0.pdf) (Stand: 1. April 2022)

- Höreth, Ulrike/Stelzer, Brigitte*, Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Deutsche Steuerzeitung 2016, Seite 520
- Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin* (Hrsg.), Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung Kommentar, Köln, 267. Ergänzungslieferung, Stand: März 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler)
- Institut der Wirtschaftsprüfer*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 23. September 2015, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/18\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html) (Stand: 3. April 2022)
- Intemann, Jens*, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht 2016, Seite 932
- Jansen, Lothar*, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht: Eine Untersuchung unter besonderer Berücksichtigung des Spendenrechts, Baden-Baden 2012
- Karl, Roland*, Rechtsanwendungsgleichheit und Verwaltungsanweisungen zur Begrenzung der Sachverhaltsermittlung, Deutsche Steuerzeitung 2002, Seite 598
- Karlsruher Kommentar zur Strafprozessordnung*, herausgegeben von Hannich, Rolf, 8. Auflage, München 2019 (zitiert: *Bearbeiter* in: Karlsruher Kommentar zur StPO)
- Kirchhof, Gregor/Kulosa, Egmont/Ratschow, Eckart* (Hrsg.), BeckOnline Kommentar Einkommensteuergesetz, München, 12. Edition, Stand: März 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in: Kirchhof/Kulosa/Ratschow)
- Kissel, Otto/Mayer, Herbert* (Hrsg.), Gerichtsverfassungsgesetz Kommentar, 10. Auflage, München 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in: Kissel/Mayer)
- Kleemann, Roland*, Mit vorausgefüllter Steuererklärung und Vollmachtsdatenbank fit für die Zukunft, Deutsches Steuerrecht 2013, Seite 2721

- Klein, Franz* (Begr.), Abgabenordnung einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, bearbeitet von *Gersch, Eva-Maria/Jäger, Markus/Rätke, Bernd u.a.*, 15. Auflage, München 2020 (zitiert: *Bearbeiter* in: Klein)
- Kley, Andreas*, Schweizer Studien zum Internationalen Recht, Band 85, Art. 6 EMRK als Rechtsschutz-garantie gegen die öffentliche Gewalt, Zürich 1993
- Koenig, Ulrich* (Hrsg.), Abgabenordnung, 4. Auflage, München 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in: Koenig)
- Korn, Klaus* (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, Köln, 135. Ergänzungslieferung, Stand: Dezember 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in: Korn)
- Kühling, Jürgen/Buchner, Benedikt* (Hrsg.), Datenschutz-Grundverordnung/Bundesdatenschutzgesetz, Kommentar, 3. Auflage, München 2020 (zitiert: *Bearbeiter* in: Kühling/Buchner)
- Kurczinski, Boris*, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens geht voran, Deutsches Steuerrecht Kammer-Report 2016, Seite 17
- Landesrechnungshof Brandenburg*, Jahresbericht des Landesrechnungshofs Brandenburg 2001, [http://www.lrh-brandenburg.de/media\\_fast/6096/Jahresbericht\\_2001.pdf](http://www.lrh-brandenburg.de/media_fast/6096/Jahresbericht_2001.pdf) (Stand: 5. April 2022)
- Landesrechnungshof Mecklenburg-Vorpommern*, Jahresbericht des Landesrechnungshofs Mecklenburg Vorpommern 2001, <https://www.lrh-mv.de/static/LRH/Dateien/Jahresberichte/jb2001.pdf> (Stand: 5. April 2004)
- Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen*, Jahresbericht des Landesrechnungshofs Nordrhein-Westfalen 2004, [https://lrh.nrw.de/images/LRHNRW/Jahresbericht/LRH\\_NRW\\_Jahresbericht\\_2004.pdf](https://lrh.nrw.de/images/LRHNRW/Jahresbericht/LRH_NRW_Jahresbericht_2004.pdf) (Stand: 5. April 2022)
- Landwirtschaftlicher Buchführungsverband*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Zugang zur Vollmachtsdatenbank auch für Vereinigungen im Sinne des § 4 Nr. 8 StBerG, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/18\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html) (Stand: 3. April 2022)

- Laue, Philip/Nink, Judith/Kremer, Sascha*, Das neue Datenschutzrecht in der betrieblichen Praxis, 2. Auflage, München 2019
- Leibholz, Gerhard/Rink, Hans-Justus* (Hrsg.), Grundgesetz - Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, Kommentar, Köln, 85. Ergänzungslieferung, Stand: Januar 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in: Leibholz/Rinck)
- Ley, Ursula*, Besteuerung und Automation, Deutsches Steuerrecht 2019, Seite 72
- Lippross, Otto-Gerd/Seibel, Wolfgang*, Basiskommentar Steuerrecht, Köln, 130. Ergänzungslieferung, Stand: März 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in: Lippross/Seibel)
- Mann, Thomas*, Der Steuerberater als Compliance-Faktor?, Deutsches Steuerrecht 2009, Seite 506
- Maunz, Theodor/Dürig, Günter* (Begr.), Grundgesetz Kommentar, bearbeitet von Scholz, Rupert/Herdegen, Matthias/Klein, Hans u.a., München, 95. Ergänzungslieferung, Stand: Juli 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in: Maunz/Dürig)
- Meyer-Ladewig, Jens/Keller, Wolfgang/Leitherer, Stephan u.a.* (Hrsg.), Sozialgerichtsgesetz, Kommentar, 13. Auflage, München 2020 (zitiert: *Bearbeiter* in: Meyer-Ladewig/Keller/Leitherer)
- Müller-Franken, Sebastian*, Maßvolles Verwalten - Effiziente Verwaltung im System exekutiver Handlungsmaßstäbe am Beispiel des maßvollen Gesetzesvollzugs im Steuerrecht, Tübingen 2004
- Münch, Lukas*, Finanzbehördliches Risikomanagement im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung, Deutsches Steuerrecht 2013, Seite 212
- Münchner Kommentar zur Strafprozessordnung*, herausgegeben von Knauer, Christoph/Kudlich, Hans/Schneider, Hartmut, 1. Auflage, München 2018 (zitiert: *Bearbeiter* in: Münchner Kommentar zur StPO)
- Neuer Verband der Lohnsteuerhilfvereine e.V.*, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 23. September 2015,  
[https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/18\\_Legislaturperiode/Ge](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Ge)

- setze\_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html (Stand: 3. April 2022)
- Niedersächsischer Rechnungshof*, Jahresbericht 2003, [https://www.lrh.niedersachsen.de/startseite/veroeffentlichungen/jahresberichte/jahresberichte\\_archiv/jahresbericht-archiv-55760.html](https://www.lrh.niedersachsen.de/startseite/veroeffentlichungen/jahresberichte/jahresberichte_archiv/jahresbericht-archiv-55760.html) (Stand: 5. April 2022)
- Nöcker, Gregor*, § 93c AO – die Beistellung von eDaten und ihre Folgen, Abgabenordnung – Steuerberater 2020, Seite 261
- Nöcker, Gregor*, Prüfungspflichten trotz Beistellung von eDaten, Abgabenordnung – Steuerberater 2021, Seite 35
- Obermayer, Bastian/Obermaier, Frederik/Wormer, Vanessa*, Das sind die Panama Papers, <https://panamapapers.sueddeutsche.de/articles/56ff9a28a1bb8d3c3495ae13/> (Stand: 1. April 2022)
- Obermayer, Bastian/Obermaier, Frederik/Wormer, Vanessa*, Das sind die Paradise Papers, <https://www.sueddeutsche.de/projekte/artikel/politik/das-ist-das-leak-e229478/> (Stand: 1. April 2022)
- Ortmann-Babel, Martina/Franke, Verona*, Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Der Betrieb 2016, Seite 1521
- o.V.*, Dax-Konzerne sollen Steuerlast mit Tochterfirmen drücken, [https://www.zeit.de/wirtschaft/2017-05/malta-steuerpraktiken-dax-konzerne-deutschland-tochterfirmen?utm\\_referrer=https%3A%2F%2Fde.wikipedia.org%2F](https://www.zeit.de/wirtschaft/2017-05/malta-steuerpraktiken-dax-konzerne-deutschland-tochterfirmen?utm_referrer=https%3A%2F%2Fde.wikipedia.org%2F) (Stand: 1. April 2022)
- o.V.*, Steuerbescheid: Automatisierung des Finanzamts, Geld & Steuern, Guter Rat Ausgabe 11/2019
- o.V.*, Steuerbescheid: Automatisierung des Finanzamts, Geld & Steuern, Guter Rat Sonderheft 4/2019
- o.V.*, Entscheidungsautomatisierung in der Steuerverwaltung, [https://publicgovernance.de/media/Entscheidungsautomatisierung\\_in\\_der\\_Steuerverwaltung.pdf](https://publicgovernance.de/media/Entscheidungsautomatisierung_in_der_Steuerverwaltung.pdf) (Stand: 9. April 2022)
- o.V.*, „Licht und Schatten“ bei der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Deutsches Steuerrecht Kammer-Report 2016, Seite 4

- o.V.*, Luxembourg Leaks: Global Companies' Secrets Exposed, <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/> (Stand: 1. April 2022)
- o.V.*, Skandal gigantischen Ausmaßes, <https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/steuerhinterziehung-skandal-gigantischen-ausmasses-1.272873> (Stand: 1. April 2022)
- Paal, Boris/Pauly, Daniel* (Hrsg.), Datenschutz-Grundverordnung/Bundesdatenschutzgesetz, 3. Auflage, München 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in: Paal/Pauly)
- Pfarrmann, Volker/Rosenke, Torsten/Wagner, Klaus* (Hrsg.), BeckOnline Kommentar Abgabenordnung, München, 19. Edition, Stand: Januar 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in: Pfarrmann/Rosenke/Wagner)
- Posser, Herbert/Wolff, Heinrich* (Hrsg.), BeckOnline Kommentar Verwaltungsgerichtsordnung, München, 60. Edition, Stand: Januar 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in: Posser/Wolff)
- Rechnungshof Rheinland-Pfalz*, Jahresbericht 2003, [https://rechnungshof.rlp.de/fileadmin/rechnungshof/Jahresberichte/Archiv/Jahresbericht\\_2003.pdf](https://rechnungshof.rlp.de/fileadmin/rechnungshof/Jahresberichte/Archiv/Jahresbericht_2003.pdf) (Stand: 6. April 2022)
- Robrecht, Betina*, EU-Datenschutzgrundverordnung: Transparenzgewinn oder Information Overkill, 1. Auflage, Oldenburg 2015
- Rolfs, Christian/Giesen, Richard/Meßling, Miriam u.a.* (Hrsg.), BeckOnline Kommentar Sozialrecht, München, 64. Edition, Stand: März 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in: Rolfs/Gießen/Meßling)
- Roos, Elke/Wahrendorf, Volker/Müller, Henning* (Hrsg.), Sozialgerichtsgesetz Großkommentar, 2. Auflage, München 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in: Roos/Wahrendorf/Müller)
- Roth, Hans-Peter*, Der Regierungsentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Steuerrecht kurzgefasst 2016, Seite 78
- Sachs, Michael* (Hrsg.), Grundgesetz Kommentar, 9. Auflage, München 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in: Sachs)



- Schmidt, Ludwig* (Begr.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, bearbeitet von *Weber-Grellet, Heinrich/ Heinicke, Wolfgang/Krüger, Roland u.a.*, 41. Auflage, München 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in: Schmidt)
- Schmidt, Michael*, Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht, Berlin 1998
- Schoch, Friedrich/Schneider, Jens-Peter* (Hrsg.), Verwaltungsrecht, Kommentar, München, 41. Ergänzungslieferung, Stand: Juli 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in: Schoch/Schneider)
- Schufa*, Das Scoringverfahren erklärt, <https://www.schufa.de/ueber-uns/scoring-daten/scoring-schufa/> (Stand: 7. April 2022)
- Schwarz, Bernhard/Pahlke, Armin* (Hrsg.), Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung Kommentar – Erstkommentierung zum Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18. Juli 2016, 1. Auflage 2017, Freiburg im Breisgau (zitiert: *Bearbeiter* in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Erstkommentierung)
- Schwarz, Yannick/Trautvetter, Christoph*, Nie wieder Cum-Ex - Wie die Steuerverwaltung in Deutschland schlagkräftiger und gerechter werden kann, [https://www.netzwerk-steuergerechtigkeit.de/wp-content/uploads/2022/01/Studie\\_Steuerverwaltung\\_NWSG\\_2022.pdf](https://www.netzwerk-steuergerechtigkeit.de/wp-content/uploads/2022/01/Studie_Steuerverwaltung_NWSG_2022.pdf) (Stand: 9. April 2022)
- Schwenker, Jörg*, Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – ein Meilenstein auf dem Weg der weiteren Digitalisierung im Steuerrecht – Neue Herausforderungen für Finanzverwaltung, Steuerpflichtige und Unternehmer sowie Steuerberater, Der Betrieb 2016, Seite 375
- Seer, Roman*, Möglichkeiten und Grenzen eines „maßvollen“ Gesetzesvollzugs durch die Finanzverwaltung, Finanzrundschau 1997, Seite 553
- Seer, Roman*, Reform des Veranlagungsverfahrens, Steuer und Wissenschaft 2003, Seite 40
- Seer, Roman*, Die Rolle des Steuerberaters in einer elektronischen Finanzverwaltung, Deutsches Steuerrecht 2008, Seite 1553

*Seer, Roman*, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Gedanken zum Referentenentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, *Steuer und Wissenschaft* 2015, Seite 315

*Seer, Roman*, Reformentwurf der Bundesregierung zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Ein weiterer Schritt in die kontrollierte Selbstregulierung des Steuervollzugs, *Deutsche Steuerzeitung* 2016, Seite 605

*6 Spitzenverbände der Kreditwirtschaft*, Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 23. September 2015, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/18\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html) (Stand: 3. April 2022)

*8 Spitzenverbände der Kreditwirtschaft*, Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 23. September 2015, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/18\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html) (Stand: 3. April 2022)

*Statistisches Bundesamt*, Pressemitteilung Nr. 139 vom 31. März 2022, [https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2022/03/PD22\\_139\\_132.html;jsessionid=9B77DF01E195A9E71F1C9AA09B8FA8FA.live732](https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2022/03/PD22_139_132.html;jsessionid=9B77DF01E195A9E71F1C9AA09B8FA8FA.live732) (Stand: 6. April 2022)

*Steuertip*, Risikomanagementsystem (RMS), <https://docplayer.org/8679967-Risikomanagementsystem-rms.html> (Stand: 16. November 2022)

*Sydow, Gernot* (Hrsg.), Europäische Datenschutzgrundverordnung, 2. Auflage, Baden-Baden 2018 (zitiert: *Bearbeiter* in: Sydow)

*Taschke, Jürgen*, Zur verwaltungsgerichtlichen Überprüfung der Rechtmäßigkeit eines Sperrvermerkes nach § 96 StPO, *Strafverteidiger* 1986, Seite 54

*Tipke, Klaus/Lang, Joachim* (Begr.), *Steuerrecht*, bearbeitet von *Lang, Joachim/Seer, Roman/Hey, Johanna*, 24. Auflage, Köln 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in: Tipke/Lang)

*Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich* (Begr.), Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung  
Kommentar, Köln, 169. Ergänzungslieferung, Stand: Februar 2022 (zitiert:  
*Bearbeiter* in: Tipke/Kruse)

*Thiele, Philipp*, Die Neuerungen der verbindlichen Auskunft durch das Gesetz zur  
Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Finanzrundschau 2016,  
Seite 947

*Tormöhlen, Helmut*, Die Datenschutz-Grundverordnung – Datenschutzrecht in der  
Abgabenordnung, Abgabenordnung-Steuerberater 2019, Seite 248

*Trossen, Jens*, Die Auswirkungen der Modernisierung des steuerlichen Verfah-  
rensrechts auf den gerichtlichen Rechtsschutz, Finanzrundschau 2015,  
Seite 1021

*Trossen, Jens*, Das qualifizierte Freitextfeld (§ 150 Abs. 7 S. 1 und 2 AO) – Zu-  
künftige Praxisprobleme und offene Fragen, Abgabenordnung-Steuerbera-  
ter 2017, Seite 309

*Verbände*, Stellungnahmen der Verbände zum Referentenentwurf zum Gesetz zur  
Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, [https://www.bundesfinanz-  
ministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Ab-  
teilungen/Abteilung\\_IV/18\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnun-  
gen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html) (Stand:  
17. März 2022)

*verdi – Vereinte Dienstleistungsgewerkschaft*, Referentenentwurf eines Gesetzes  
zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 25. September 2015,  
[https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Ge-  
setze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/18\\_Legislaturperi-  
ode/Gesetze\\_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-  
Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html) (Stand: 3. April 2022)

*Vinken, Horst*, Vollmachtsdatenbank und vorausgefüllte Steuererklärung, Deut-  
sches Steuerrecht 2012, Seite 1205

*Vinken, Horst*, Die Vollmachtsdatenbank – zur Nutzung der vorausgefüllten Steu-  
ererklärung, Deutsches Steuerrecht-Kammer Report 2013, Seite 45

*Vinken, Horst*, Diskussion um die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens ist eröffnet, Deutsches Steuerrecht-Kammer Report, 2015, Seite 9

*Vogel, Benjamin*, „In camera“ Verfahren als Gewährung effektiven Rechtsschutzes? Neue Entwicklungen im europäischen Sicherheitsrecht, Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik 1/2017, Seite 29

*Voßkuhle, Andreas/Kaufhold, Ann-Katrin*, Grundwissen - Öffentliches Recht: Der Verwaltungsakt, Juristische Schulung 2011, Seite 34

v. *Wedelstädt, Alexander*, Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Abgabenordnung-Steuerberater 2016, Seite 196

*Wirtschaftsprüferkammer*, Stellungnahme zum Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“ vom 3. Februar 2015, [https://www.wpk.de/fileadmin/documents/Oeffentlichkeit/Stellungnahmen/WPK-Stellungnahme\\_03-02-2015.pdf](https://www.wpk.de/fileadmin/documents/Oeffentlichkeit/Stellungnahmen/WPK-Stellungnahme_03-02-2015.pdf) (Stand: 3. April 2022)

*Wirtschaftsprüferkammer*, Stellungnahme zum Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/18\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html) (Stand: 3. April 2022)

*Wirtschaftsprüferkammer*, Stellungnahme der Wirtschaftsprüferkammer zum Referentenentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“ vom 23. September 2015, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/18\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html) (Stand: 3. April 2022)

*Wittmann, Rolf*, Mitwirkungspflicht und Aufklärungspflicht in der AO: Reduktion der Mitwirkungspflicht durch finanzbehördliches Verhalten, Steuer und Wissenschaft 1987, Seite 35

*Wolff, Heinrich/Brink, Stefan* (Hrsg.), BeckOnline Kommentar Datenschutzrecht, München, 39. Edition, Stand: Februar 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in: Wolff/Brink)

*Zaumseil, Peter*, Die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Neue Juristische Woche 2016, Seite 2769