

Protokoll zum
Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 16. Mai 2008*

Karina Grundmann, ORRin:

**„Akteneinsicht im Besteuerungsverfahren –
Ist die AO 1977 auf dem Stand des Informations-
verwaltungsrechts?“**

*Dipl.-Kff. Isabel Gabert, LL.M., wiss. Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

1. Praktisches Bedürfnis für ein Akteneinsichtsrecht im Besteuerungsverfahren	2
2. Aktenöffentlichkeit im Verwaltungsrecht im Allgemeinen und im Besteuerungsverfahren im Besonderen.....	3
3. Verfassungsgebot eines Akteneinsichtsrechts.....	4
4. Besteuerungsverfahren und Informationsfreiheitsgesetze.....	5
5. Perspektive JStG 2009 i. V. m. § 19 BDSG?.....	8
6. Vorschlag: Eigenes Akteneinsichtsrecht in der AO 1977	8
Diskussion	9
Rechtsprechungshinweise	11

1. Praktisches Bedürfnis für ein Akteneinsichtsrecht im Besteuerungsverfahren

Zu Beginn ihres Vortrags führt *Frau Grundmann* aus, dass das Bestehen eines praktischen Bedürfnisses für ein Akteneinsichtsrecht im Besteuerungsverfahren häufig mit der Begründung „dem Steuerpflichtigen seien die Inhalte seiner Steuerakte vollständig bekannt“, abgelehnt wird. Dies ist jedoch falsch. Unbekannte Inhalte der „eigenen“ Steuerakte können sein:

- Formen behördlicher Erkenntnis (hierunter fallen z. B. Kontrollmitteilungen),
- Informationen aus Außenprüfungen und Steuer- bzw. Zollfahndung sowie
- Informationen über Behördeninformanten.

Zu den Informationen über Behördeninformanten führt *Frau Grundmann* ein Beispiel aus ihrer eigenen Berufspraxis bei der Zollverwaltung an. Hier hatte ein Bürger beim Zollamt die vermeintlich bei seinem Nachbarn stattgefundene Schwarzarbeit angezeigt. Der Vorwurf der Schwarzarbeit erwies sich bei den Nachforschungen des Zolls als haltlos und der Nachbar wollte nun wissen, wer ihn angezeigt hatte. Diese Information befindet sich in der Steuerakte. Ihm wurde eine Einsicht in die Steuerakte aus Gründen des Schutzes der Daten Dritter aber verwehrt.

Eine Akteneinsicht ist ferner erforderlich bei einer Berichtigung wegen offensichtlicher Unrichtigkeit nach § 129 AO, weil ansonsten die eigene Rechtsverfolgung nicht möglich ist oder bei Änderung wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen (§173 Abs. 1 Nr. 1 AO).

Auch wenn das Bedürfnis oft verneint wird, so besteht in der Praxis in zwei Fällen auch der Bedarf auf Einsicht in die Inhalte „fremder“ Steuerakten. Dies gilt zum einen zur Vorbereitung einer defensiven oder negativen Konkurrentenklage. Hierzu führt *Frau Grundmann* beispielhaft folgenden vom BFH entschiedenen Fall an: In einer Gemeinde steht ein privates Krematoriumsunternehmen in Konkurrenz mit dem von der Gemeinde betriebenen Krematorium. Das private Krematoriumsunternehmen denkt, dass die Gemeinde mit dem Betrieb ihres

Krematoriums nicht rechtmäßig zur Zahlung von USt herangezogen wird. Für Einreichung einer Anfechtungsklage benötigte das private Krematoriumsunternehmen zumindest die Steuernummer des Krematoriums der Gemeinde. Für die Einreichung einer Verpflichtungsklage müsste das private Krematoriumsunternehmen z. B. wissen, wie hoch der von der Gemeinde zu leistende USt-Betrag wäre. Hier nahm der BFH einen verfassungsunmittelbaren Auskunftsanspruch an (BFH, Urt. v. 5. 10.2006 – VII R 24/03, BSTBl. II 2007, S. 243).

Zum anderen hat der Insolvenzverwalter ein Interesse, in die Akten des insolvent gewordenen Steuerpflichtigen und damit eines Dritten Einsicht zu nehmen. Es handelt sich bei dem Insolvenzverwalter nach Auffassung von *Frau Grundmann* aber nicht um einen Dritten, sondern um einen Rechtsnachfolger von Amts wegen und einen Vertreter. In diesem Fall besteht ganz klar ein Bedürfnis auf Akteneinsicht.

2. Aktenöffentlichkeit im Verwaltungsrecht im Allgemeinen und im Besteuerungsverfahren im Besonderen

Im weiteren Verlauf ihres Vortrags stellt *Frau Grundmann* die Entwicklung der Aktenöffentlichkeit im Verwaltungsrecht im Allgemeinen und im Besteuerungsverfahren im Besonderen dar. Früher galt im deutschen Verwaltungsrecht der Grundsatz: Geheimhaltung durch Amtsverschwiegenheit und Amtsgeheimnis. Dadurch entstand ein Informations- und Wissensmonopol beim Staat und es herrschte keine „Waffengleichheit“ zwischen Bürger und Staat. Seit Ende der 70er Jahre setzte hier eine Wende hin zum Grundsatz der beschränkten Aktenöffentlichkeit ein, die sich auf das VwVfG und das SGB X auswirkte. Es besteht für die Beteiligten eines Verwaltungsverfahrens nun ein gebundener Anspruch auf Akteneinsicht. Die Abgabenordnung von 1977 ging hier jedoch einen Sonderweg, denn es ist bis heute kein Akteneinsichtsrecht geregelt. Somit gilt im Besteuerungsverfahren weiter der Grundsatz der Geheimhaltung. Für die Ablehnung eines Akteneinsichtsrechts führte der Finanzausschuss des Bundestages (BT-Drs. 7/4292, S. 9, 24 f.) drei Gründe an:

- Schutz der Daten Dritter (ist geregelt durch das Steuergeheimnis),
- Schutz des Ermittlungsinteresses der Finanzbehörden,
- Schutz vor einer nicht vertretbaren Belastung der Finanzverwaltung.

Die nicht vertretbare Belastung der Finanzverwaltung entstehe dadurch, dass die Steuerakte auf Daten Dritter untersucht werden müsse, was nicht verwaltungspraktikabel sei.

Diese vom Finanzausschuss geäußerten Gründe legen die Vermutung nahe, dass eine klare Entscheidung des Gesetzgebers vorliegt, die ein Akteneinsichtsrecht ausschließt. Rechtsprechung, Verwaltung und Lehre nehmen aber einen Anspruch auf ermessensfehlerfreie Ent-

scheidung über den Antrag auf Akteneinsicht an. Dabei weist die Rechtsprechung des BFH vom 4. Juni 2003 – VII B 138/01 (BStBl. II 2003, S. 790) allerdings einige Inkonsistenzen auf. In diesem Urteil trifft der BFH folgende Aussagen:

- „das Fehlen (...) eines allgemeinen Anspruchs auf Akteneinsicht (...) als absichtsvoller Regelungsverzicht des Gesetzgebers“
- „maßgebend für die Art und Weise der Ermessensanwendung ist (...) der vom Gesetzgeber gesteckte Ermessensrahmen“
- „Dieser [Ermessensrahmen] ist durch das Fehlen eines Anspruchs auf Akteneinsicht (...) so gezogen worden, dass die Einsichtnahme in die Akten (...) lediglich eine in Anwendung des § 91 (...) aus Gründen der Gewährung des rechtlichen Gehörs zu gewährende Ausnahme sein soll.“

Bei Betrachtung dieser Aussagen stellt sich die Frage, wie eine Norm die nicht existiert, nämlich das Recht auf Akteneinsicht, einen Ermessenanspruch regeln kann. Der Ermessenanspruch lässt sich nicht aus § 91 AO herleiten. *Frau Grundmann* stellt daher die Frage, ob sich der Ermessenanspruch, der nicht im Gesetz geregelt ist, methodisch herleiten lässt. Die Möglichkeit der Rechtsfortbildung lehnt sie ab. Die grammatikalische Auslegung läuft hier aufgrund des Vakuums des Gesetzes leer. Eine systematische Auslegung bietet wenig Anknüpfungspunkte. Die historische Auslegung führt zu einem eindeutigen Ergebnis. Der Finanzausschuss des Bundestages lehnte ein Akteneinsichtsrecht ab. Die teleologische Auslegung hat keinen Raum, weil die Auslegung nicht über das hinausgehen sollte, was der Finanzausschuss gesagt hat. Daher ist diese Rechtsprechung des BFH sehr fraglich.

3. Verfassungsgebot eines Akteneinsichtsrechts

Im dritten Abschnitt ihres Vortrags stellt *Frau Grundmann* die Frage, ob aus dem Verfassungsrecht ein Akteneinsichtsrecht abgeleitet werden kann, obwohl dieses Akteneinsichtsrecht nicht im Gesetz steht. Dabei lässt sich ein Akteneinsichtsrecht aus zwei verfassungsrechtlichen Aspekten ableiten. Zum einen ist der Garant einer gleichmäßigen Besteuerung (Art. 3 Abs. 1 GG) erfüllt, wenn die Behörde dem Steuerpflichtigen Zugang zu den Akten ermöglicht. Zum anderen gilt der Grundsatz der Verfassungsrelevanz des Verfahrensrechts bzw. der Grundrechtsschutz durch das Verfahren. Voraussetzung hierfür ist, dass geeignete Organisationsformen und Verfahrensregelungen existieren, so dass die Grundrechte durch das Verfahren gewahrt werden. Die Verfassungsrelevanz des Verfahrensrechts findet Rückhalt in zwei Instituten, zum einen in der Prozessökonomie bzw. dem effektiven Verfahren (Art. 19

Abs. 4 GG), wonach der Bürger nicht in mehr Prozesspunkte gezwungen werden soll als notwendig und zum anderen im Informationszugang als Verwirklichungskomponente des Rechts auf Gehör und dem Rechtsstaatsprinzip i. V. m. Art. 103 Abs. 1 GG. Damit ist das Akteneinsichtsrecht im Besteuerungsverfahren verfassungsrechtlich verankert. Dies ist auch ein Grundsatz von dem der BFH ausgeht. Die Rechtsprechung hat einen verfassungsunmittelbaren Auskunftsanspruch bis jetzt aber nur in zwei Einzelfällen bejaht, und zwar einmal in dem oben beschriebenen „Krematoriums-Fall“ und ein anderes Mal ebenfalls in einem Fall, der der Vorbereitung einer defensiven Konkurrentenklage diene. Hier wollte sich ein privates Linienverkehrsunternehmen in einer Gemeinde für die Durchführung des Linienverkehrs der Linien, die vor dem Auslauf standen, bewerben. Ohne Akteneinsicht hätte sich das Unternehmen nicht gezielt nur um den Betrieb der auslaufenden Linien bewerben können, sondern hätte sich um den Betrieb aller Linien bewerben müssen (BVerwG, Urt. 2.7.2003 – 3 C 46/02, BVerwGE 118, S. 270). Daraus dass die Rechtsprechung einen Auskunftsanspruch bisher nur in Einzelfällen bejaht hat, wird deutlich, dass es sich beim Informationszugangsrecht um „grundrechtspolitische Wunschvorstellungen“ handelt, aber keinesfalls um Verfassungsaufträge. In einer aktuellen Entscheidung des BVerfG zur Sammlung nach dem sog. IZA-Erlass wurde die Verwehrung der Akteneinsicht bestätigt. Die dem Bundeszentralamt für Steuern angegliederte Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen unterhält nach § 88 a AO eine Datensammlung. Ein Steuerpflichtiger wollte in diese Sammlung einsehen, was ihm verwehrt wurde. Im Beschluss v. 10.3.2008 – 1 BvR 2388/03 zum IZA-Erlass führt das BVerfG an, dass das Grundgesetz keine besondere Form des Informationszugangs vorsieht, dass eine einfachgesetzliche Ausgestaltung die Aufgabe des Gesetzgebers sei, und dass der Anspruch nach dem Bundesdatenschutzgesetz (BDSG) eine ausreichende Konkretisierung der „grundrechtlichen Vorgaben für die Informationsmöglichkeiten desjenigen, der von einer staatlichen Informationssammlung betroffen ist“ sei. Damit hat das BVerfG keine Aussage darüber getroffen, ob das BDSG auch eine optimale Umsetzung darstellt. Fazit dieser Rechtsprechung ist, dass es einen Anspruch nach dem BDSG gibt. Die AO wird dem Verfassungsgebot nicht gerecht, weil sie ein Akteneinsichtsrecht nicht regelt.

4. Besteuerungsverfahren und Informationsfreiheitsgesetze

Neben dem Verfassungsrecht sind auch die einfachgesetzlichen Ansprüche auf Akteneinsicht außerhalb der AO 1977 zu untersuchen. Diese ergeben sich aus den Informationsgesetzen, die der Gesetzgeber geschaffen hatte, damit der Bürger umfassend in Akten einsehen konnte. Bei den Informationsgesetzen kann zwischen einem allgemeinen und einem bereichsspezifischen

Zugang unterschieden werden. Der allgemeine Zugang betrifft die Landesinformationsfreiheitsgesetze (Landes-IFGe), die zwischen 1998 und 2001 in den Bundesländern Bremen, Bayern, Schleswig-Holstein und Nordrhein-Westfalen erlassen wurden und die Landes-IFGe aus dem Jahre 2006 der Bundesländer Bremen, Hamburg, Sachsen, Mecklenburg-Vorpommern und dem Saarland sowie das Bundes-IFG vom 5.9.2005. Ein bereichsspezifischer Zugang ergibt sich aus dem Umweltinformationsgesetz, das aufgrund der Richtlinien 2003/4/EG und 2003/35/EG erlassen wurde und dem Verbraucherinformationsgesetz vom 5.11.2007. Grund für den Erlass der Informationsfreiheitsgesetze sind die Menschenwürde und die Grundrechte. Der Mensch ist kein Objekt des staatlichen Handelns, sondern er soll sich aktiv am Handeln des Staats beteiligen können. Wenn das gewährleistet ist, führt dies zu Transparenz, bürgerschaftlichem Mitwirken, politischer Meinungs- und Willensbildung, einer erhöhten Akzeptanz behördlicher Entscheidungen, einer mittelbaren Kontrolle staatlichen Verhaltens, Korruptionsvorsorge und einer breiteren Entscheidungsgrundlage für die Verwaltung. Der Anspruch nach dem Informationsfreiheitsgesetz umfasst vom Anspruchsumfang her Informationen aller Art, die bei Stellen gespeichert oder aufbewahrt werden, ohne Einschränkung auf die Art des Informationsträgers (§ 2 Nr. 1 Bundes-IFG, § 3 IFG NRW). Damit ist sowohl eine Datenverarbeitungsform in Schrift, Bild und Ton von dem Anspruchsumfang erfasst. Anspruchsverpflichtet ist jede öffentliche Stelle des Bundes oder Landes, der Gemeinde und Gemeindeverbände sowie der sonstigen der Aufsicht des Landes unterstehenden juristischen Personen des öffentlichen Rechts und deren Vereinigungen, die Verwaltungstätigkeit ausübt (§ 1 Abs. 1 S. 1 Bundes-IFG, § 2 Abs. 1 S. 1 IFG NRW). Dieser Informationsanspruch ist nur in konkret geregelten Fällen eingeschränkt, und zwar wenn Daten Dritter, das Gemeinwohl oder das Betriebs- und Geschäftsgeheimnis geschützt werden müssen.

Hinsichtlich der Informationsfreiheitsgesetze wirft *Frau Grundmann* zwei offene Fragen auf:

- (1) *Wirken die Informationsfreiheitsgesetze hinsichtlich Landes- und Bundesbehörden gleich?*
- (2) *Besteht ein Wahlrecht bei der Heranziehung der Anspruchsgrundlagen (IFG oder AO 1977)?*

Akteneinsicht nach den Landes-IFG

Es stellt sich bei der Akteneinsicht nach den Landes-IFG eine kompetenzrechtliche Frage. Die fakultative Regelungskompetenz des Bundes im Bereich des Steuerverfahrens (Art. 108 Abs. 5 GG) wurde mit Erlass der AO 1977 ausgeübt. Die AO enthält eine abschließende Regelung, Landesgesetze können keinen Vorrang haben. Von der Rechtsprechung wurde die Subsidiarität bejaht (FG Münster, Urt. v. 20.11.2003, EFG 2004, S. 387, 388; BFH, Beschluss v. 4.6.2003, BStBl. II 2003, S. 790, 793 f.). Daneben besteht kein weiterer Raum für landesge-

setzliche Regelungen, die das steuerliche Verfahren betreffen. Nur wenige Stimmen sind einer anderen Ansicht, nach der nur eine ausdrückliche Regelung in der AO den Landesgesetzen vorgehen kann.

Akteneinsicht nach dem Bundes-IFG

Bei der Akteneinsicht nach dem Bundes-IFG sind die Bundesfinanzbehörden Anspruchsverpflichtete. Das Bundesgesetz bindet in § 1 Abs. 1 S. 1 Bundes-IFG grundsätzlich alle Bundesbehörden. Es ist ein Ausnahmetatbestand für Kontroll- und Aufsichtsarbeiten der Finanzbehörden in § 3 Nr. 1b Bundes-IFG vorgesehen. Damit existiert ein ausdrücklicher Ausnahmetatbestand für Finanzbehörden. Das Bundes-IFG ist auf die Behörden der Bundesfinanzverwaltung anwendbar. Es besteht keine Subsidiarität des Bundes-IFG gegenüber der AO 1977. Dies entspricht auch der Praxis bei den Zollbehörden.

Beim Vergleich der Ansprüche nach Landes-IFG und Bundes-IFG zeigt sich, dass ein unterschiedlicher Anspruchsumfang gegenüber den Finanzbehörden besteht. Nach dem Bundes-IFG besteht ein Anspruch auf Akteneinsicht gegenüber den Bundesfinanzbehörden. Nach den Landes-IFG besteht kein Anspruch auf Akteneinsicht gegenüber den Landesfinanzbehörden. Dies ist nach Meinung von *Prof. Seer* vom gesetzgeberischen Plan nicht überzeugend.

Wahlrecht zwischen Ansprüchen nach AO 1977 und Bundes-IFG?

In der Praxis existieren zwei Ansprüche auf Akteneinsicht, zum einen der Ermessenanspruch und zum anderen der Anspruch nach dem Bundes-IFG. Das Verhältnis der beiden Ansprüche untereinander ist aber ungeklärt. Verschärfend tritt hinzu, dass je nach dem, welche Rechtsgrundlage gewählt wurde, auch eine unterschiedliche Rechtsfolge resultiert. Die Rechtsfolge der Akteneinsicht nach § 1 Abs. 1 S. 1 Bundes-IFG ist ein gebundener Anspruch auf Informationszugang, grundsätzlich in der vom Antragsteller gewünschten Form. Bei der Akteneinsicht nach der AO 1977 ist die Rechtsfolge hingegen ein ermessensgebundener Anspruch auf Akteneinsicht ohne konkrete Norm, die Rahmen für Ermessenserwägungen setzt. Es stellt sich also die Frage, welche Anspruchsgrundlage gewählt werden soll, auch im Hinblick auf die Gebührenpflicht. Denn während die Akteneinsicht nach der AO 1977 wegen ihrer fehlenden Statuierung im Gesetz nicht gebührenpflichtig ist, zieht die Akteneinsicht nach § 1 Abs. 1 S. 1 Bundes-IFG gemäß § 10 Abs. 1 Bundes-IFG i. V. m. Informationsgebührenverordnung Gebühren nach sich. *Frau Grundmann* berichtete, dass dies in der Praxis oft zu Widerspruchsbescheiden und Gerichtsverfahren führe, weil die Behörde entscheiden könne, worauf sie die Einsicht stützt. Es besteht also eine Konkurrenz zwischen den Ansprüchen nach AO 1977 auf der einen Seite und Bundes-IFG auf der anderen Seite, wobei die Anwendung der

Konkurrenzregeln nicht zu einem klaren Ergebnis führt. Es ist hier eine klare Aussage des Gesetzgebers wünschenswert, welches der beiden Gesetze vorgehen soll. Diese Aussage des Gesetzgebers sollte auch normiert werden.

5. Perspektive JStG 2009 i. V. m. § 19 BDSG?

Die Einführung des § 31 c AO im Referentenentwurf Jahresteuergesetz 2009, Artikel 9 zeigt eine Perspektive auf. Dort heißt es:

„Auskunft an den Betroffenen

Dem Betroffenen ist nach Maßgabe des § 19 Bundesdatenschutzgesetzes (...) Auskunft zu erteilen.

Soweit Angaben, auf die dieses Gesetz Anwendung findet, durch Landesfinanzbehörden oder Gemeinden verwaltet werden, gilt Satz 1 für die öffentlichen Stellen, die in den Ländern für die Kontrolle der Einhaltung der Vorschriften über den Datenschutz zuständig sind, entsprechend.“

Diese Regelung wurde nach der Entscheidung des BVerfG zum IZA-Erlass getroffen.

Frau Grundmann prüft nun in einem weiteren Schritt die einfachgesetzlichen Ansprüche außerhalb der AO 1977. Hier kommt § 19 BDSG in Frage, der der Umsetzung der Kernaussage des Volkszählungsurteils diene. § 19 BDSG gewährt einen relativ geringen Anspruch, wie sich bei einer genaueren Betrachtung zeigt. Er bezieht sich nur auf den Anspruch natürlicher Personen, so dass er keine Anspruchsgrundlage für juristische Personen oder Personenmehrheiten liefert. § 19 BDSG gilt nur für einen Anspruch auf Auskunft. Es werden nur Einzelangaben über persönliche oder sachliche Verhältnisse gemacht. Zudem „soll“ der Antrag die Art der personenbezogenen Daten näher bezeichnen. Diese letzten drei Punkte haben zur Folge, dass keine umfassende Informationsmöglichkeit besteht. Dies gilt insbesondere hinsichtlich unbekannter Daten. Zudem existiert kein effektiver Rechtsschutz. Alles in allem bietet § 19 BDSG nur unzureichende Informationsmöglichkeiten für den Antragsteller.

6. Vorschlag: Eigenes Akteneinsichtsrecht in der AO 1977

Aus den genannten Defiziten, die dadurch resultieren, dass die Abgabenordnung kein Akteneinsichtsrecht regelt, leitet *Frau Grundmann* das Bedürfnis für die Schaffung eines gesetzlichen Akteneinsichtsrechts im Besteuerungsverfahren ab. Hierbei könnten Vergleiche zu § 29 VwVfG und § 25 SBG X hilfreich sein. Dabei sollte das neu zu schaffende Akteneinsichts-

recht einige Voraussetzungen erfüllen. Es sollte ein gebundener Anspruch auf Akteneinsicht bestehen. Voraussetzung für die Gewährung der Akteneinsicht sollte sein, dass ein berechtigtes Interesse an der Akteneinsicht besteht. Vom Akteneinsichtsrecht sind zur Wahrung verfassungsrechtlicher Schranken abschließende Ausnahmen zu machen. Zum einen sind die Daten Dritter i. S. v. § 30 AO zu schützen, genau wie das berechnete Ermittlungsinteresse der Behörden. Zum anderen sind die Behörden vor übermäßigem Verwaltungsaufwand zu schützen, damit die Funktionsfähigkeit der Behörde gewahrt bleibt. Dieser Schutz sollte jedoch nicht überdehnt werden.

Diskussion

Die anschließende Diskussion leitet *Prof. Seer* mit der Frage ein, ob die Sperre, die aus den Motiven des Finanzausschusses hergeleitet wird, sich nach 30 Jahren nicht relativiert habe. Er halte die aus den Motiven des Jahres 1977 abgeleitete Schranke nicht für überzeugend. Bei der verbindlichen Auskunft sei ähnlich argumentiert worden. *Prof. Seer* geht davon aus, dass man vom Gesetzgeber verlangen könne, dass er erklärt, warum er in der AO kein Akteneinsichtsrecht regelt, wenn es doch in vielen anderen Bereichen geregelt ist. Ein gebundener Anspruch wird Grenzen haben müssen. Zur Verdeutlichung, wo ein Akteneinsichtsrecht sinnvoll sein kann, konstruiert *Prof. Seer* folgenden Fall:

Fall 1): Der BFH hat die Rechtsprechung zu § 129 AO ausgedehnt. Danach kann ein Steuerbescheid berichtigt werden, indem nachträglich der Vorbehalt der Nachprüfung eingefügt werden kann. Der BFH begründete seine Entscheidung damit, dass hier eine offenbare Unrichtigkeit vorgelegen hätte, weil Kennziffern vertauscht worden wären.

Der Steuerpflichtige kann nur dann nachprüfen, ob eine offenbare Unrichtigkeit beim Erlass des Verwaltungsakts vorgelegen hat, wenn er in die Steuerakte einsehen kann. Es macht keinen Sinn, dass er auf das Gerichtsverfahren wartet, damit § 78 FGO zur Anwendung kommt.

Nach der Meinung von *Prof. Seer* existieren genügend Fälle, wo bei einer Akteneinsicht kein Problem mit dem Steuergeheimnis besteht. Bei den Fällen der Konkurrentenklage müsse man abwägen zwischen dem Steuergeheimnis einerseits und dem Anspruch des Dritten andererseits. Hier ist genau zu prüfen, was man dem Dritten offenbaren kann und was für seinen Anspruch relevant ist. Er stellt dann aber die Frage, aus welchen Gründen der Einblick in die eigene Akte verwehrt werden könnte. Selbst wenn Kontrollmitteilungen vorlägen, wäre doch

zu fragen, warum der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf diese Daten haben sollte. Auch in diesen Fällen dürfte ein Anspruch auf Akteneinsicht gegeben sein. *Prof. Drüen* wendet hiergegen ein, dass Bearbeitungshinweise für die Zukunft, wie z. B. der Hinweis auf eine anstehende Betriebsprüfung, oder Hinweise, die Aufschluss über das Risikomanagement der Finanzverwaltung geben können, in der Akte stehen könnten und damit auch in der eigenen Akte kritische Daten vorhanden sein können. Aus dem *Publikum* kommt hierauf der Vorschlag im Steuerverfahren ähnlich wie im Strafverfahren zwei getrennte Akten anzulegen. *Prof. Drüen* bezweifelt, dass hierdurch die Interessen der Bürger besser geschützt werden können.

Zur Unterstützung der Einführung eines Akteneinsichtsrechts wird aus dem *Publikum* der Vergleich mit dem Akteneinsichtsverfahren bei der Betriebsprüfung angeführt. Nach der Rechtsprechung ist die Einsicht in die Handakten des Betriebsprüfers erlaubt. *Prof. Seer* hält dies auch für richtig. Es darf den Steuerpflichtigen durchaus interessieren, warum er intensiv geprüft wurde. Er stellt die Frage, warum der Steuerpflichtige nicht erkennen darf, warum er im Gegensatz zu anderen Steuerpflichtigen intensiv geprüft wurde. Wenn ein Staat ein Rechtsstaat ist, habe er grundsätzlich nichts zu verbergen. Es sei daher nicht zu verstehen, warum man bei einer Akteneinsicht im Besteuerungsverfahren so zögerlich ist. Der Gesetzgeber trifft sonst in so vielen Bereichen Regelungen, so dass es nicht verständlich sei, warum er für diesen Bereich keine Regelung trifft. *Prof. Seer* konstruiert zur Verdeutlichung der mit der Akteneinsicht eventuell verbundenen Probleme einen weiteren Fall:

Fall 2): Ein Steuerpflichtiger wehrt sich gegen die Privilegierung anderer. In diesem Fall möchte ein Richter die Steuerfreiheit der Abgeordnetenpauschale torpedieren. Der Richter beantragt, dass er ebenfalls eine solche Pauschale benötige. Weil ihm diese Pauschale verwehrt wird, kommt es zur Klage. Was passiert, wenn dieser Steuerpflichtige die Steuerfestsetzung eines bestimmten Abgeordneten exemplarisch anfechten möchte und er daher die Steuerfestsetzung des Abgeordneten einsehen will? Für eine Klage benötigte der Richter einige Informationen, damit er einen Anspruch auf Art. 3 GG geltend machen kann. Er muss zum Beispiel wissen, ob ein Steuerbescheid gegen den Abgeordneten ergangen ist und wann dieser Steuerbescheid ergangen ist. Es ist zu fragen, ob dem Richter eine Akteneinsicht zu gewähren ist.

Frau Grundmann äußert hier Bedenken aufgrund des Steuergeheimnisses. Die Einsicht in fremde Akten sei nur in wenigen Fällen erlaubt. *Prof. Seer* führt an, dass der Grundsatz „kei-

ne Gleichheit im Unrecht“ hier relativiert werden müsste. Bei einer rechtstatsächlichen Ungleichbehandlung entstünden Probleme. Eine richtig gute Abgrenzung sei hier schwierig.

Herr *Dr. Thebrath* macht den Vorschlag, im Steuerrecht ein Akteneinsichtsrecht vergleichbar mit dem im BGB geregelten Auskunftsanspruch einzuführen. Danach sei ein gestuftes Vorgehen, wie bei der Stufenklage wünschenswert, an deren erster Stelle die Auskunft, gefolgt von der eidesstattlichen Versicherung und abgeschlossen vom Anspruch steht.

Aus dem *Publikum* kommt von mehreren Seiten der Vorwurf, dass die einzelnen Seiten der Akten beim Finanzamt in den meisten Fällen nicht paginiert sind. Dies kann zu dem Verdacht führen, dass den Finanzgerichten „frisierte“ Akten vorgelegt werden. *Prof. Seer* ist der Ansicht, dass weder der Steuerpflichtige ein potentieller Steuerstraftäter noch die Finanzbehörde ein „Aktenfrisierer“ ist. *Prof. Seer* weist aber darauf hin, dass paginierte Seiten zu einer höheren Achtung vor der Akte führen und einen leichtfertigen Umgang mit der Akte vermeiden.

Prof. Seer macht abschließend deutlich, dass ein Akteneinsichtsrecht auch wichtig ist, um für Akzeptanz des behördlichen Handelns bei den Bürgern zu sorgen. Die Finanzverwaltung sollte nicht zulassen, dass die Bürger durch ein fehlendes Akteneinsichtsrecht das Vertrauen in das Handeln der Finanzverwaltung verlieren. Es besteht ein eindeutiges Bedürfnis, dass der Gesetzgeber ein Akteneinsichtsrecht auch für das Besteuerungsverfahren gesetzlich regelt.

Rechtsprechungshinweise

Zur Bejahung eines verfassungsunmittelbaren Auskunftsanspruchs:

- BFH, Urt. v. 5.10.2006 – VII R 24/03, BStBl. II 2007, S. 243
- BVerwG, Urt. v. 2.7.2003 – 3 C 46/02, BVerwGE 118, S. 270

Zur Sammlung nach dem sog. IZA-Erlass:

- BVerfG Beschluss v. 10.3.2008 – 1 BvR 2388/03

Zur Ausübung der fakultativen Regelungskompetenz des Bundes im Bereich des Steuerverfahrens mit Erlass der AO 1977:

- FG Münster, Urt. v. 20.11.2003, EFG 2004, S. 387, 388
- BFH, Beschluss v. 4.6.2003, BStBl. II 2003, S. 790, 793 f.