

Schriften zum Steuerrecht

Band 193

Steuerverfahrensrechtliches Internum des Steuerpflichtigen?

**Reichweite der Mitwirkungspflichten
des Steuerpflichtigen bezüglich ohne Rechtspflicht
erstellter interner steuerlicher Unterlagen**

Von

Ann-Christin Wolf



Duncker & Humblot · Berlin

ANN-CHRISTIN WOLF

Steuerverfahrensrechtliches Internum des Steuerpflichtigen?

Schriften zum Steuerrecht

Band 193

Steuerverfahrensrechtliches Internum des Steuerpflichtigen?

Reichweite der Mitwirkungspflichten
des Steuerpflichtigen bezüglich ohne Rechtspflicht
erstellter interner steuerlicher Unterlagen

Von

Ann-Christin Wolf



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät der Goethe-Universität Frankfurt a. M.
hat diese Arbeit im Jahr 2022 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Alle Rechte vorbehalten

© 2024 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen
Druck: CPI books GmbH, Leck
Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 978-3-428-18928-1 (Print)
ISBN 978-3-428-58928-9 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die Juristische Fakultät der Goethe-Universität Frankfurt a.M. hat die vorliegende Arbeit im Wintersemester 2021/2022 als Dissertation angenommen. Diese berücksichtigt den Stand der Rechtsprechung und der Literatur bis einschließlich März 2022.

Entstanden ist die Arbeit während meiner wissenschaftlichen Tätigkeit an der Professur für Steuerrecht und Zivilrecht von Herrn Prof. Dr. Philipp Lamprecht, der diese Arbeit auch betreut hat. Ihm gilt mein besonderer Dank für jedwede Form der Unterstützung und des Zuspruchs. Seine Lehrveranstaltungen haben mein Interesse am Steuerrecht geweckt. Herrn Prof. Dr. Moritz Bälz danke ich für die Übernahme und schnelle Erstattung des Zweitgutachtens.

Ein herzliches Dankeschön spreche ich Jennifer Klein, Tina Kostić, Sarah Lauer, Dr. Nicola Rebecca Meier und meinem Vater Joachim aus, die meine Arbeit gegengelesen haben. Die hilfreichen Kommentare haben meiner Arbeit den letzten Feinschliff gegeben.

Mein größter Dank gilt meinen Eltern Lucia und Joachim, die mich stets in jeglicher Hinsicht unterstützt haben und immer wieder ermutigt haben, mit dem Projekt der Dissertation fortzufahren. Sie haben mir den nötigen Rückhalt gegeben, diese Arbeit erfolgreich abzuschließen. Ich danke meinen Eltern von ganzem Herzen dafür, dass sie mich auf meinem bisherigen Lebensweg in allen Belangen gefördert und mir bei allen Entscheidungen stets vorbehaltlos mit Rat und Tat zur Seite gestanden haben. Auch meiner Großmutter Elfriede danke ich für ihre Unterstützung in den vergangenen Jahren in Bezug auf meinen persönlichen und beruflichen Werdegang. Diese Arbeit widme ich meinen Eltern und meiner Großmutter.

Frankfurt am Main, April 2023

Ann-Christin Wolf

Inhaltsverzeichnis

§ 1 Einleitung	17
A. Ausgangslage (Problemstellung)	17
B. Rechtsprechung und Literatur	19
I. Rechtsprechung	20
1. Bundesfinanzhof (BFH)	20
2. Finanzgerichte	23
II. Literatur	26
C. Methodische Überlegungen	29
D. Ziele und Gang der Untersuchung	30
§ 2 Grundlagen	33
A. Besteuerungsverfahren	33
I. Untersuchungsgrundsatz	33
II. Mitwirkungspflichten	35
III. Verifikationsprinzip	36
IV. Steuervollzugsdefizit	37
V. Verhältnis des Untersuchungsgrundsatzes zu den Mitwirkungspflichten ..	39
1. Rolle des Steuerpflichtigen	39
a) Darstellung des Meinungsstandes	39
b) Stellungnahme	41
2. Verhältnis der Pflichten untereinander	43
a) Darstellung des Meinungsstandes	43
b) Stellungnahme	44
aa) Bzgl. der Schätzungsmöglichkeit, § 162 AO	44
bb) Bzgl. der Auswirkungen bei einer Mitwirkungspflichtverletzung	45
B. Gegenüberstehende Interessen	47
I. Interesse des Staates	47
1. Deckung des finanziellen Bedarfs	47
2. Verfassungsrechtliches Interesse	48
3. Verfahrensrechtliches Interesse	49

4. Interne Organisation	50
5. Strafrechtliches Interesse	50
II. Interesse des Steuerpflichtigen	51
1. Staatsrechtliches Interesse	51
2. Verfassungsrechtliches Interesse	51
3. Verfahrensrechtliches Interesse	51
4. Unternehmerisches Interesse	52
5. Strafrechtliches Interesse	53
C. Relevante Informationen	54
I. Sensible Daten/Informationen	54
II. Interne Unterlagen	56
III. Informationsträger	56
D. Entstehungsorte der Daten	57
I. Rückstellungen	58
1. Steuernachforderungen	59
a) Rechtsprechung	59
b) Finanzverwaltung	61
c) Literatur	61
d) Würdigung	62
2. Kosten für die Betriebsprüfung	64
II. Tax Compliance-Management-System	66
1. Begriff	66
2. Ziele	67
3. Rechtspflicht zur Errichtung („ob“)	69
4. Elemente („wie“)	70
5. Rechtsfolgen	71
§ 3 Ermächtigungsnormen für Zugriffsrechte	73
A. Zugriffsrechte gegenüber dem Steuerpflichtigen	73
I. § 90 AO: Die Generalnorm	73
1. Sachverhaltsbeschreibung und -würdigung	75
2. Auslegung	77
a) Wortlaut	77
aa) Mitwirkung	77
bb) Ermittlung	77
cc) Sachverhalt	78
dd) Offenlegen	78

b) Systematik	79
c) Historie	80
d) Telos	80
e) Zwischenergebnis	84
II. § 93 AO: Auskunftspflicht	84
III. § 97 AO: Vorlagepflicht	86
1. Urkunde	86
2. Beschränkung auf aufbewahrungspflichtige Unterlagen	90
a) Rechtsprechung	91
b) Finanzverwaltung	92
c) Literatur	92
d) Würdigung	93
aa) Aufbewahrungspflicht	93
(1) Wortlaut	94
(2) Systematik	94
(3) Historie	95
(4) Telos	95
bb) Vorlagepflicht	97
(1) Wortlaut	97
(2) Systematik	97
(3) Historie	97
(4) Telos	98
e) Zwischenergebnis	99
3. Umfang	99
IV. § 99 AO: Betretungsrecht	99
V. § 200 Abs. 1 AO: Mitwirkungspflicht während der Außenprüfung	99
VI. § 147 Abs. 6 AO: Datenzugriff	100
B. Zugriffsrechte gegenüber Dritten	101
I. § 93 Abs. 1 AO: Auskunftspflicht	102
II. § 97 Abs. 1 AO: Vorlagepflicht	103
III. § 200 AO: Mitwirkungspflicht während der Außenprüfung	103
IV. § 147 Abs. 6 S. 3, 5 AO: Datenzugriffsrecht	104
C. Allgemeine Frage der Abgrenzung von Sachverhalt und Rechtswürdigungen ...	104
I. Abgrenzung im Steuerrecht	105
1. § 88 Abs. 1 S. 1 AO: Untersuchungsgrundsatz	105
2. § 89 Abs. 2 AO: Verbindliche Auskunft	106

3. § 91 Abs. 1 S. 2 AO: Anhörung Beteiligter	107
4. § 204 AO: Verbindliche Zusage	107
5. Tatsächliche Verständigung	108
6. Zwischenergebnis	109
II. Abgrenzung im Prozessrecht	110
1. § 24 VwVfG: Untersuchungsgrundsatz	110
2. § 60 Abs. 1 SGB I: Angabe von Tatsachen	111
3. § 86 VwGO: Untersuchungsgrundsatz	112
4. § 76 FGO: Erforschung des Sachverhalts durch das Gericht	113
5. § 118 FGO: Revisionsgründe	114
6. Zwischenergebnis	115
§ 4 Vergleich mit der Reichweite anderer Vorlagepflichten	117
A. Steuerrecht	117
I. § 17 AStG: Sachaufklärungspflicht	118
II. § 18d UStG: Vorlage von Urkunden	119
III. Rückschlüsse auf das Besteuerungsverfahren	120
B. Strafrecht	120
I. Zugriffsrechte	120
II. Verweigerungsrechte	122
III. Nemo tenetur-Grundsatz	125
IV. Gesetzentwurf zu Unternehmenssanktionen	127
V. Rückschlüsse auf das Besteuerungsverfahren	129
C. Zivilrecht	131
I. § 320 HGB: Vorlagepflicht, Auskunftsrecht	131
II. § 258 HGB: Vorlegung im Rechtsstreit	132
III. Rückschlüsse auf das Besteuerungsverfahren	134
D. Öffentliches Recht	135
I. § 26 Abs. 2 VwVfG: Beweismittel	135
II. § 44 Abs. 1 KWG: Auskünfte und Prüfungen von Instituten, Anbietern von Nebendienstleistungen, Finanzholding-Gesellschaften, gemischten Finanzholding-Gesellschaften und anderen Unternehmen	137
III. Nach dem BImSchG	138
IV. Rückschlüsse auf das Besteuerungsverfahren	139
E. Zwischenergebnis	139

§ 5 Rechtspositionen	140
A. Einzelunternehmer	140
I. Verfassungsrechtlicher Schutz	140
1. Recht auf informationelle Selbstbestimmung, Art. 2 Abs. 1 GG i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG	140
2. Berufsfreiheit, Art. 12 Abs. 1 GG	144
3. Eigentumsfreiheit, Art. 14 Abs. 1 GG	147
4. Unverletzlichkeit der Wohnung, Art. 13 Abs. 1 GG	152
5. Fernmeldegeheimnis, Art. 10 Abs. 1 GG	152
6. Zwischenergebnis	153
II. Unionsrechtlicher Schutz	153
1. GRCh	153
2. AEUV	155
3. DSGVO	156
4. Zwischenergebnis	160
III. Menschenrechtlicher Schutz	160
IV. Zwischenergebnis	161
B. Kapitalgesellschaften	162
I. Verfassungsrechtlicher Schutz	162
1. Recht auf informationelle Selbstbestimmung, Art. 2 Abs. 1 GG i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG	163
a) Rechtsprechung	163
b) Literatur	164
c) Stellungnahme	166
2. Berufsfreiheit, Art. 12 Abs. 1 GG	168
3. Eigentumsfreiheit, Art. 14 Abs. 1 GG	168
II. Unionsrechtlicher Schutz	168
1. GRCh	168
2. AEUV	171
3. DSGVO	171
III. Menschenrechtlicher Schutz	172
IV. Zwischenergebnis	173
C. Personengesellschaften	173
I. Verfassungsrechtlicher Schutz	173
II. Unionsrechtlicher Schutz	174
III. Menschenrechtlicher Schutz	175
IV. Zwischenergebnis	175

§ 6 Steuerverfahrensrechtliches Internum	176
A. Dogmatische Herleitung	176
I. Ableitung aus dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung, Art. 2 Abs. 1 GG i. V.m. Art. 1 Abs. 1 GG	176
II. Ableitung aus dem Gleichheitssatz, Art. 3 Abs. 1 GG	178
III. Ableitung aus der Funktionalität des Besteuerungsverfahrens	183
1. Funktion der Steuererklärung (§§ 149, 150 AO)	184
2. Funktionalität des Besteuerungsverfahrens	185
B. Inhalt und Grenzen	186
I. Kernbereich	188
II. Steuerliche Relevanz der Information	190
III. Rechtsansichten	192
IV. Dritte als Informationsträger	193
V. Zwischenergebnis	193
C. Zwischenergebnis	194
§ 7 Rechtfertigungsebene (de lege lata)	196
A. Rechtsprechung	196
B. Ermessenskriterien	198
I. Bestimmtheit	199
II. Legitimes Ziel	199
1. Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung	200
2. Verwaltungseffizienz	201
III. Geeignetheit	202
IV. Erforderlichkeit	205
V. Verhältnismäßigkeit im engeren Sinn	207
1. Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Art. 3 Abs. 1 GG)	208
2. Untersuchungsgrundsatz (§ 88 Abs. 1 AO)	209
3. Verwaltungseffizienz	209
4. Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit (§ 88 Abs. 2 S. 2 AO)	210
5. Vertrauen	211
6. Marktoffenheit/Art der Information	213
7. Steuergeheimnis (§ 30 AO)	213
8. Kontrollbedürfnis	214
9. Kooperationsbereitschaft	215

10. Grundrechte des Steuerpflichtigen	216
11. Steuerverfahrensrechtliches Internum	219
a) Vorgelagerte Unterlagen	219
b) Interne Unterlagen zur Unternehmensführung	221
c) Abstufung	222
12. Abwägung	225
VI. Zumutbarkeit	228
VII. Begründung	229
VIII. Zwischenergebnis	231
§ 8 Vorlagepflicht de lege ferenda	232
A. Handeln durch den Gesetzgeber	232
I. Bestimmung der vorzulegenden Informationen	232
II. Bestimmung der vorzulegenden Unterlagen	233
III. Einführung eines Verwertungs- oder Verweigerungsrechts	234
B. Abgeleitete Handlungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung	234
I. Rechtsakte der Verwaltung	235
II. Informationsmaterialien für den Steuerpflichtigen	237
III. Verbindliche Zusage/verbindliche Auskunft	237
C. Vorlage auf freiwilliger Basis	238
D. Zwischenergebnis	241
§ 9 Zusammenfassung	242
Literaturverzeichnis	244
Rechtsprechungsübersicht	268
Sachwortverzeichnis	279

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
a. F.	alte Fassung
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
Anm.	Anmerkung
Aufl.	Auflage
BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
Bd.	Band
Begr.	Begründer
Beschl.	Beschluss
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
bzgl.	Bezüglich
bzw.	Beziehungsweise
d. h.	das heißt
Ed.	Edition
EL	Ergänzungslieferung
EU	Europäische Union
F.	Folie
f., ff.	folgende
fortgef.	fortgeführt
FS	Festschrift
ggf.	gegebenenfalls
HdB	Handbuch
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
i. S. d.	im Sinne der/des
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
lit.	Litera
Mio.	Millionen
Mitwirk.	Mitwirkender
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
Rz.	Randziffer
S.	Satz
S.	Seite
sog.	sogenannte, sogenanntes
u. a.	unter anderem
Urt.	Urteil
v.	von/vom
Vorb.	Vorbemerkung

Vorkomm.	Vorkommentierung
vgl.	vergleiche

Wegen der übrigen Abkürzungen vergleiche die Zusammenstellung bei *Böttcher*, Eike: Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 9. Auflage, Berlin 2018.

§ 1 Einleitung

A. Ausgangslage (Problemstellung)

Das deutsche Besteuerungsverfahren ist durch das Deklarations- sowie Verifikationsprinzip geprägt. Grundsätzlich obliegt es der Finanzbehörde nach § 88 Abs. 1 Abgabenordnung (AO), den steuerlich relevanten Sachverhalt jedes einzelnen Steuerpflichtigen zu ermitteln. Die jeweiligen für die Besteuerung relevanten Informationen verwirklichen sich jedoch regelmäßig in der Sphäre des Steuerpflichtigen.¹ Zur Durchsetzung des Steueranspruchs des Staates unter Gewährleistung einer gleichmäßigen Besteuerung i. S. v. Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG) ist die Finanzverwaltung aber maßgeblich auf die in der Sphäre des Steuerpflichtigen befindlichen Informationen angewiesen.² Er ist daher nach den §§ 90 ff. AO zur Mitwirkung verpflichtet, indem er etwa Auskünfte zu erteilen (§ 93 AO) oder bestimmte Unterlagen vorzulegen hat (§ 97 AO). Der Steuerpflichtige wird somit zur „Zentralgestalt der Sachaufklärung“,³ da er über das „Informationsmonopol“ verfügt.⁴ Teil der Mitwirkungspflichten ist zudem die Deklarationspflicht des Steuerpflichtigen, der er durch Abgabe einer Steuererklärung gegenüber der Finanzverwaltung nachzukommen hat. Da die Finanzverwaltung das Ziel einer gleichmäßigen Besteuerung verfolgt, ist es ihre Aufgabe, die Angaben des Steuerpflichtigen zu kontrollieren.⁵ Die Funktion der Finanzbehörden beschränkt sich in diesem Falle auf die Rolle als sog. Verifikationsverwaltung.⁶

Besonders sensibel sind Unterlagen, die der Steuerpflichtige zu internen Zwecken erstellt, ohne hierzu verpflichtet zu sein (vgl. § 2 C.I., S. 54 f.). Die darin enthaltenen Informationen sollen rein internen Zwecken dienen, um so eine Entscheidung über die weitere geschäftliche Entwicklung des Steuerpflichtigen treffen zu können. Die in diesen internen steuerlichen Unterlagen enthaltenen Informationen sind aber ebenfalls für die Finanzverwaltung von besonderem Interesse, welche hierdurch vertiefte Einblicke in die steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen erhält und im Ergebnis gegebenenfalls weniger ermitteln müsste. Besonders mit

¹ Hierzu etwa *Rüster*, Der Steuerpflichtige im Grenzbereich zwischen Besteuerungsverfahren und Strafverfahren, S. 7.

² Siehe in Bezug auf die Rechtfertigung der Mitwirkungspflicht *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Bd. III, 2. Aufl. 2012, S. 1419.

³ *Seer*, DStJG 31 (2008), 7 (15).

⁴ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S. 277.

⁵ *Arndt/Jenzen/Fetzer*, Allgemeines Steuerrecht, 3. Aufl. 2016, S. 81.

⁶ *Drüen*, in: Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, S. 1 (8); *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 21.3.

der Zunahme an durchgeführten internen Untersuchungen (wie zum Beispiel Tax Compliance-Untersuchungen) ist die Anzahl solch interner Unterlagen gestiegen. Die in einer solchen Untersuchung angestellten Überlegungen zu etwaigen Risikostellen des Steuerpflichtigen sind auch für die Finanzverwaltung von Interesse.

Eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage, die der Finanzverwaltung den Zugriff auf diese ohne Rechtspflicht erstellten internen steuerlichen Unterlagen gewährt, gibt es nicht. Stattdessen ist der Steuerpflichtige nach den §§ 90 Abs. 1 S. 1, 200 Abs. 1 S. 1 AO verpflichtet, bei der Ermittlung des steuerrelevanten Sachverhalts mitzuwirken, wozu auch die Vorlage von Unterlagen gehört (§§ 97 Abs. 1 S. 1, 200 Abs. 1 S. 2 AO). Die §§ 90 ff., 200 AO sind vom Wortlaut her sehr weit gefasst, sodass hierunter auch die Vorlage ohne Rechtspflicht erstellter interner steuerlicher Unterlagen fällt. Möglicherweise unterliegt aber eine solche weitreichende Vorlagepflicht gewissen rechtlichen Grenzen.

In diesem Zusammenhang ist insbesondere das Verhältnis der Aufbewahrungs- (§ 147 AO) zu den Vorlagepflichten (§§ 97, 200 AO) relevant. Müssen nur Unterlagen vorgelegt werden, die gleichzeitig auch aufbewahrungspflichtig sind? Setzt die Vorlagepflicht somit eine Aufbewahrungspflicht voraus? Das Verhältnis zwischen diesen Pflichten ist bislang wenig erforscht.⁷

Bezüglich des Zugriffs auf solch sensible Informationen besteht ein Interessenkonflikt zwischen dem Interesse der Finanzverwaltung an der Durchsetzung einer gleichmäßigen Besteuerung und insbesondere dem Interesse des Steuerpflichtigen an der Geheimhaltung dieser Daten (vgl. hierzu § 2 B., S. 47 ff.). Sollte die Finanzverwaltung auf diese durch den Steuerpflichtigen gewonnenen Erkenntnisse zurückgreifen können, würde dies ihre Arbeit auf der einen Seite erheblich erleichtern. Vor dem Hintergrund, dass die Steuerverwaltung eine Massenverwaltung ist, ist sie nur funktionsfähig, wenn die vorhandenen Ressourcen zur Erfüllung der Verifikationsverwaltung schonend eingesetzt werden.⁸ Auf der anderen Seite wird der Steuerpflichtige dann womöglich Vermeidungsstrategien verfolgen und im schlimmsten Falle gänzlich auf freiwillig durchgeführte interne Untersuchungen verzichten, damit diese Informationen nach Möglichkeit nicht in den Besitz der Finanzverwaltung gelangen. Inwiefern ein angemessener Ausgleich zwischen diesen konfligierenden Interessen gefunden werden kann, steht zur Diskussion.

Zudem ist zu beachten, dass sich der Steuerpflichtige auf gesetzlich garantierte Schutzpositionen berufen kann. Für ihn streitet insbesondere das Recht auf informationelle Selbstbestimmung aus Art. 2 Abs. 1 GG i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG. Die Frage ist aber, ob dieses nicht hinter das staatliche Ziel der Durchsetzung einer gleichmäßigen Besteuerung (Art. 3 Abs. 1 GG) zurücktreten muss, da die Gleich-

⁷ Vgl. *Drüen*, StbJb 2006/2007, 273 (285).

⁸ *Drüen*, in: Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, S. 1 (8); *Rüster*, Der Steuerpflichtige im Grenzbereich zwischen Besteuerungsverfahren und Strafverfahren, S. 7.

heit der Besteuerung ebenfalls ein sehr hochrangiges Rechtsprinzip ist.⁹ Möglicherweise ist der Steuerpflichtige bereits durch die das Steuerverfahren regelnden Rechtsnormen selbst geschützt, da diese ihm ein steuerverfahrensrechtliches Internum zusprechen.

Die Diskussion um die Frage, inwiefern der Staat auf solche sensiblen, durch den Steuerpflichtigen zum Beispiel durch eine interne Untersuchung gewonnenen Informationen zugreifen kann, ist nicht nur im Bereich des Steuerrechts, sondern auch im Bereich des Strafrechts von großer Relevanz. Hierzu wurde die Diskussion insbesondere durch den Regierungsentwurf aus Juni 2020¹⁰ befeuert, welcher aber in der 19. Legislaturperiode nicht mehr beschlossen wurde. Der Entwurf bezweckte die Einführung eines Verbandssanktionengesetzes (VerSanG). Nach § 17 Abs. 1 Nr. 4 VerSanGE sollte die Verbandsstrafe gemildert werden können, sofern der Verband den Verfolgungsbehörden „das Ergebnis verbandsinterner Untersuchungen einschließlich aller für die verbandsinterne Untersuchung wesentlichen Dokumente, auf denen dieses Ergebnis beruht, sowie den Abschlussbericht zur Verfügung“ stellt (vgl. hierzu ausführlich § 4 B. IV., S. 127 ff.).

Zwar bewegt sich der Gesetzentwurf im straf- und nicht im steuerrechtlichen Bereich. Jedoch zeigt dies, dass die gesamte Problematik der Reichweite der Zugriffsbefugnisse des Staates auf interne Unterlagen des Steuerpflichtigen ein sehr aktuelles Thema ist, zu dem es noch keine rechtliche und praktische Lösung gibt.

Konkret geht es um die grundlegende Frage, wie weit der Informationszugriff der Finanzverwaltung reicht, wenn der Steuerpflichtige eigene Erkenntnisse aus eigenen internen Untersuchungen gewonnen hat und hierzu ohne bestehende Rechtspflicht interne steuerliche Unterlagen erstellt.

B. Rechtsprechung und Literatur

Bislang gibt es keine gesetzliche Regelung, die sich dezidiert mit der Reichweite der Zugriffsrechte der Finanzverwaltung beschäftigt. Zwar enthalten § 90 AO und § 200 AO Regelungen zu den Mitwirkungspflichten der Beteiligten und § 97 AO beschäftigt sich ausdrücklich mit den Vorlagepflichten des Steuerpflichtigen. Inwiefern die Vorlage der Ergebnisse aus internen Untersuchungen von diesen Mitwirkungspflichten gedeckt ist, ist dagegen nicht ausdrücklich geregelt.

⁹ Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 1.27.

¹⁰ Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Integrität in der Wirtschaft, Stand: 16.6.2020.