

**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

<b>§ 1 Einleitung</b> .....	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
<b>§ 2 Grundlagen</b> .....	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
<b>§ 3 Ermächtigungsnormen für Zugriffsrechte .....</b>	<b>73</b>
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
<b>§ 4 Vergleich mit der Reichweite anderer Vorlagepflichten</b>	<b>117</b>
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

<b>§ 5 Rechtspositionen</b> .....	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

<b>§ 6 Steuerverfahrensrechtliches Internum</b> .....	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
<b>§ 7 Rechtfertigungsebene (de lege lata)</b> .....	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
<b>§ 8 Vorlagepflicht de lege ferenda .....</b>	<b>232</b>
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
<b>§ 9 Zusammenfassung .....</b>	<b>242</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>244</b>
<b>Rechtsprechungsübersicht .....</b>	<b>268</b>
<b>Sachwortverzeichnis .....</b>	<b>279</b>

## 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.<sup>1</sup> 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.<sup>2</sup> 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“,<sup>3</sup> da er über das „Informationsmonopol“ verfügt.<sup>4</sup> 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.<sup>5</sup> Die Funktion der Finanzbehörden beschränkt sich in diesem Falle auf die Rolle als sog. Verifikationsverwaltung.<sup>6</sup>

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

---

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

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

<sup>3</sup> *Seer*, DStJG 31 (2008), 7 (15).

<sup>4</sup> *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S. 277.

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

<sup>6</sup> *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.<sup>7</sup>

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.<sup>8</sup> 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-

---

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

<sup>8</sup> *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.<sup>9</sup> 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 2020<sup>10</sup> 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.

---

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

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