



## Einführung

Die AO 1977 enthält kein ausdrückliches Recht auf Akteneinsicht. Weder das Anhörungsrecht (§ 91 AO) noch die Regel des Steuergeheimnisses (§ 30 AO) normieren ein solches Recht. Rechtsprechung und Jurisprudenz gehen dennoch fast unisono von einem Anspruch auf ermessensfehlerfreie Entscheidung über einen Antrag auf Akteneinsicht aus. Dies hat der Bundesfinanzhof in seinem jüngsten Urteil vom 4. Juni 2003 zum Akteneinsichtsrecht im Besteuerungsverfahren bestätigt<sup>1</sup>. Allerdings ist der rechtliche Anknüpfungspunkt eines Anspruchs auf ermessensfehlerfreie Entscheidung über den Antrag auf Akteneinsicht nicht hinreichend geklärt. Die Verfechter dieses Ermessensanspruchs lassen regelmäßig seine rechtliche Verankerung im Dunkeln<sup>2</sup>. Teilweise weisen sie lediglich darauf hin, dass die bewusste und gewollte Nichtregelung des Gesetzgebers einen Ermessensanspruch nicht schlechthin ausschließt<sup>3</sup>.

Dennoch besteht in der Praxis ein großes Bedürfnis für ein Recht auf Akteneinsicht gegen die Finanzbehörde, denn dem Steuerpflichtigen sind entgegen einer weit verbreiteten Ansicht keinesfalls alle für ihn relevanten Informationen, die sich in behördlichen Steuerakten befinden, bekannt. Evident ist dies bei fremden Steuerakten. Die Notwendigkeit eines Informationsanspruches auch im Besteuerungsverfahren hat vor einiger Zeit auch die Bundesregierung erkannt, wie sich aus einer Bemerkung am Rande in der Begründung des Gesetzes zur Förderung der Steuerehrlichkeit zeigt, wo es heißt: „Die Bundesregierung erwägt jedoch, im Rahmen einer Überarbeitung der AO eine an § 19 BDSG<sup>4</sup> angelehnte Regelung zu schaffen; die Abstimmung zwischen dem Bundesministerium der Finanzen, den obersten Finanzbehörden der Länder, dem Bundesbeauftragten für den Datenschutz sowie Landesdatenschutzbeauftragten ist noch im Gange.“<sup>5</sup>. Die im Bundesfinanzministerium stattfindenden Gespräche zeigen, dass auf der einen Seite starke Verfechter des Transparenzgedanken stehen, während ein anderer Teil der restriktiven Praxis der Akteneinsicht das Wort redet.

Im Folgenden ist zu untersuchen, ob es gesetzliche Grundlagen gibt, die sich trotz fehlender ausdrücklicher Rechtsgrundlage für ein Akteneinsichtsrecht im Besteuerungsverfahren fruchtbar machen lassen. Dabei sind heutzutage nicht

---

1 VII B 138/01, BStBl. II 2003, S. 790.

2 So unter anderen BFH, Urt. v. 6.8.1965 – VI 349/63 U, BStBl. III 1965, S. 675; BFH, Beschl. v. 8.6.1995 – IX B 168/94, BFH/NV 1996, S. 64; Niedersächsisches FG, Urt. v. 17.3.2005 – 6 K 865/03, EFG 2005, S. 1068.

3 Exemplarisch BFH, Beschl. v. 4.6.2003 – VII B 138/01, BStBl. II 2003, S. 790, 791; *W. Dumke*, in Schwarz, AO/FGO, Vor §§ 78 – 133 AO Rn. 76.

4 Anmerkung: § 19 BDSG regelt einen Auskunftsanspruch des Betroffenen gegenüber Bundesbehörden und dessen Einschränkungen.

5 BR-Drucks. 542/03, S. 20.

nur die Normen der Abgabenordnung zu analysieren. Die jüngsten Entwicklungen auf dem Gebiet des europäischen und mittlerweile auch des deutschen Informationsverwaltungsrechts haben – vor allem in Form neuer Informationsfreiheitsgesetze – deutliche Spuren im Recht auf Informationszugang bei deutschen Behörden hinterlassen. Die Jahrhunderte lang von einer Arkantradition geprägte Behördenlandschaft verändert sich zusehends hin zu einer modernen, auf Kooperation und Gleichrangigkeit basierenden Verwaltung. Selbst wenn es sich dabei erst um Anfänge eines Umdenkprozesses handelt<sup>6</sup>, könnten diese bereits Einfluss auf das Besteuerungsverfahren haben.

Nach einer umfassenden Analyse dieser Ausgangslage und den daraus resultierenden Schlussfolgerungen liegt ein weiterer Schwerpunkt auf der Erarbeitung eines tragfähigen Fundaments der Fortentwicklung. Ihre Basis kann nur eine verfassungskonforme Analogie sein. Nur das Grundgesetz kann trotz eines deutlich entgegenstehenden Willens des Gesetzgebers eine derartige Rechtsfortbildung rechtfertigen. Für eine solche müssen indes verfassungsrechtliche Direktiven für ein Akteneinsichtsrecht sprechen und dies letztlich gebieten. Wie die Untersuchung zeigen wird, existieren zahlreiche für ein solches Recht streitende verfassungsrechtliche Wertungen, die der Gesetzgeber nicht oder zumindest nicht hinreichend berücksichtigt hat.

Im Ergebnis der Verfassungsanalyse offenbart sich eine verfassungswidrige Lücke im Besteuerungsverfahren hinsichtlich eines Akteneinsichtsrechts. Diese in verfassungskonformer Weise zu schließen, ist Aufgabe des anschließenden Kapitels. Hierbei findet sich die erste Hürde darin, eine analog anzuwendende Vorschrift ins Auge zu fassen. Dabei drängt sich sowohl ein Vergleich mit Regelungen in anderen Verwaltungsbereichen als auch im sachnahen Finanzprozessrecht auf. Neben dieser Fragestellung kommt es zur Entscheidung, wie ein Akteneinsichtsrecht im Besteuerungsverfahren auszugestalten ist. Den gesetzge-

---

6 Zum Informationsfreiheitsgesetz des Bundes vgl. *M. Kloepfer/K. v. Lewinski*, DVBl. 2005, S. 1277, 1288: „Einstiegsgesetz in die Informationszugangsfreiheit (bzw. als Ausstiegsgesetz aus der Arkanverwaltung)“; *D. Kugelman*, NJW 2005, S. 3609, 3613: „Der entscheidende Fortschritt [...] besteht zunächst in seiner bloßen Existenz.“; *O. Reinhart*, DÖV 2007, S. 18: „eine kleine Revolution auf dem Gebiet der Bürgerinformationsrechte“; *F. Schoch*, DÖV 2006, S. 1, 10: „Ein Anfang scheint nun gemacht.“; ferner auch *T. Bräutigam*, DÖV 2005, S. 376, 382.

---

berischen Wertungen soll dabei soweit als möglich auch in der Zukunft Geltung verschafft werden. Bei den vom Finanzausschuss gegen ein Einsichtsrecht vortragenen Argumenten handelt es sich letztlich um Grenzen eines Akteneinsichtsrechts. Sie werden deshalb zunächst auf ihre verfassungsrechtlichen Wurzeln untersucht und im Rahmen der Ausgestaltung auf ihre Schrankenwirkung hin geprüft.