

Münsteraner Ringvorlesung „EDV und Recht“

Rechtsprobleme der EDV im Besteuerungsverfahren

Dieter Birk

Die automatische (elektronische) Datenverarbeitung spielt im Besteuerungsverfahren eine ganz erhebliche Rolle. Nicht nur die Steuerverwaltung bedient sich seit langem der EDV-Anlagen, um den Steueranspruch zu errechnen und ihn gegenüber dem Steuerpflichtigen im automatisierten Verfahren geltend zu machen; auch „auf der anderen Seite“ wird im Rahmen der steuerlichen Beratung und zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten EDV im großen Umfang eingesetzt. Neben den Problemen des Datenschutzes, die bei der Speicherung großer Informationsmengen stets auftreten, gibt es eine Reihe spezifischer Rechtsprobleme im Bereich des steuerlichen Verfahrensrechts, die infolge des Einsatzes der EDV entstehen. Nach einer kurzen Darstellung des Ablauf des Besteuerungsverfahrens und des darin enthaltenen Einsatzes der EDV soll auf einige wichtige Problembereiche näher eingegangen werden.

I. Besteuerungsverfahren und EDV

1. Der Ablauf des Besteuerungsverfahrens

Der Ablauf des Besteuerungsverfahrens ist in der Abgabenordnung und dort vor allem im Vierten und Fünften Teil geregelt. Drei Verfahrensabschnitte müssen unterschieden werden, nämlich

- das Verfahren der Sachverhaltsermittlung (§§ 85 ff., 134 ff. AO),
- das Festsetzungsverfahren (§§ 155 ff. AO),
- das Erhebungsverfahren (§§ 218 ff. AO).

Im Verfahren der Sachverhaltsermittlung muß zunächst der Steuerpflichtige erfaßt, sodann der relevante steuerliche Sachverhalt ermittelt werden, wobei den Steuerpflichtigen eine Reihe von Mitwirkungspflichten treffen (1). An die Ermittlung des Sachverhalts schließt sich das Festsetzungs- bzw. Feststellungsverfahren an, welches i.d.R. mit der Festsetzung der Steuer bzw. der Besteuerungsgrundlage endet (2). Da die Finanzbehörden vor der Festsetzung der Steuer den Sachverhalt nicht in jedem Einzelfall „vor Ort“ überprüfen können, sondern sich zumeist auf die Angaben des Steuerpflichtigen verlassen müssen, ist es vielfach erforderlich, auch nach Abschluß des Festsetzungsverfahrens eine Überprüfung der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse vorzunehmen. Diese sog. Außenprüfung gehört sachlich zum Verfahren der Sachverhaltsermittlung, ist aber in der Abgabenordnung im Anschluß an das Festsetzungsverfahren (§§ 193 ff.) geregelt.

Den letzten Abschnitt des Besteuerungsverfahrens bildet das Erhebungsverfahren (Fünfter Teil der AO, §§ 218 ff.) (3). Es betrifft die Verwirklichung des Steueranspruchs nach der Festsetzung, aber vor der Vollstreckung. Das Erhebungsverfahren ist darauf gerichtet, den Steueranspruch durch Zahlung oder sonstige Leistungen an Erfüllung statt zum Erlöschen (§ 47 AO) zu bringen. Deshalb endet das Besteuerungsverfahren i.d.R. auch mit Abschluß des Erhebungsverfahrens, nämlich dann, wenn der Steuerpflichtige aufgrund des Bescheids zahlt. Nur falls der Steuerpflichtige nicht freiwillig leistet und auch sonst keine Erlöschungsgründe (z.B. Erlaß, Verjährung) vorliegen, schließt sich an das Erhebungsverfahren das Vollstreckungsverfahren an.

2. Der Einsatz der EDV im Besteuerungsverfahren

In jedem der drei genannten Abschnitte des Besteuerungsverfahrens macht die Finanzverwaltung, wenn auch in unterschiedlichem Maße, von den technischen Möglichkeiten der EDV Gebrauch. In Nordrhein-Westfalen geschieht der Einsatz der EDV im Besteuerungsverfahren durch das Rechenzentrum des Landes (RZF) in Düsseldorf. Das Rechenzentrum wurde Mitte der sechziger Jahre gegründet, es ist seit 1.10.1986 Landesoberbehörde (4) und damit Teil der Finanzverwaltung des Landes.

Der Einsatz der EDV im Besteuerungsverfahren ist technisch folgendermaßen organisiert:

Zunächst erfolgt eine **dezentrale Datenerfassung** in den Finanzämtern (Erst- und Prüferfassung). Jedes Finanzamt des Landes hat eine besondere Datenerfassungsstelle, die sog. Verbindungsstelle zum Rechenzentrum (VRZ).

* Die Ausführungen beruhen auf einem Vortrag, den der Verfasser am 17.12.1987 im Rahmen der Ringvorlesung EDV und Recht vor der Juristischen Fakultät der Universität Münster gehalten hat. Für wertvolle Informationen über den Einsatz der EDV im Besteuerungsverfahren danke ich den Herren Abteilungsdirektor Dr. Kaßner (Gruppenleiter für Organisation) und Regierungsdirektor Schäfer (Referatsleiter „Maschinelle Verfahren“) beide OFD Münster.

(1) Dazu näher Birk, Steuerrecht I, 1988, § 14 Rdnr. 2 ff.

(2) Dazu Birk (Fn. 1), § 14 Rdnr. 54 ff.

(3) Dazu Birk (Fn. 1), § 15.

(4) s. Gesetz vom 30.09.1986, GBl., Gesetz zur Einrichtung des Rechenzentrums der Finanzverwaltung als Landesoberbehörde, GV NW 1986, 656.

Auf die dezentrale Datenerfassung folgt die **zentrale Datenverarbeitung** im Rechenzentrum des Landes (RZF). Es werden folgende Aufgaben erledigt:

- **Festsetzungsverfahren:** Nur die Festsetzung der Veranlagungssteuern mit Ausnahme der Umsatzsteuer-Jahresfestsetzung und der Körperschaftsteuer-Veranlagung erfolgt im Rechenzentrum. Die Einzelsteuern (Grunderwerbsteuer, Kapitalerwerbsteuer, Börsenumsatzsteuer, Erbschaftsteuer) werden personell festgesetzt. Für die Grunderwerbsteuer und die Erbschaftsteuer sind in Zukunft automatische Verfahren zu erwarten, welche allerdings über Personal Computer in den einzelnen Finanzämtern abgewickelt werden sollen.
- **Erhebungsverfahren:** Das Erhebungsverfahren wird in Nordrhein-Westfalen vollständig über automatische Datenverarbeitung abgewickelt, sog. Gesamterhebung (GEV). Der Rechner in Düsseldorf hat im Gesamterhebungsverfahren bis zu 1 Millionen Buchungen pro Tag zu verarbeiten.

Dargestellt am Beispiel der **Einkommensteuer** sieht der Ablauf des computerunterstützten Besteuerungsverfahrens folgendermaßen aus:

a) Ermittlung des Sachverhalts

Der Steuerpflichtige füllt seine Einkommensteuererklärung aus. Die allgemeinen Angaben wie Name, Geburtsdatum, Beruf, Familienstand, Konfession kommen vor der ersten Erklärung in die **Grunddatei** des Rechners. Die Grundangaben werden bei jeder neuen Erklärung mit den Daten der Grunddatei verglichen. Ergeben sich Änderungen (z. B. neue Anschrift), so wird vor der Bearbeitung der Erklärung die Grunddatei aktualisiert.

b) Festsetzungsverfahren

Der Steuerbeamte überprüft die Steuererklärung und berichtigt gegebenenfalls die Zahlen durch Eintragungen in die „grüne Spalte“ (sog. Eingabebogen).

Alle Rechtsfragen werden dabei vom Sachbearbeiter entschieden. Zwar wäre es denkbar, daß der Computer in beschränktem Maße auch juristische Aufgaben übernimmt. Jeder Sachbearbeiter könnte an seinem Schreibtisch einen Bildschirm haben und sich bei der Würdigung einzelner Sachverhalte (Subsumtion) der Hilfe des Computers bedienen. So könnte der Rechner bei unübersichtlicher Rechtsprechung prüfen, ob die Sachverhaltsangaben mit bestimmten von der Rechtsprechung herausgearbeiteten Merkmalen übereinstimmen oder nicht. Er könnte so zum Ergebnis kommen, daß beispielsweise ein häusliches Arbeitszimmer oder ein Ehegattenarbeitsvertrag steuerlich anzuerkennen sind. Ein Einsatz des Rechenzentrums in dieser Richtung findet nicht statt und ist auch in absehbarer Zukunft nicht geplant. Ob das Arbeitszimmer eines Beamten zu den Werbungskosten zählt, ob eine bestimmte Tätigkeit als freiberuflich oder gewerblich einzustufen ist, ob der Hausverkauf Merkmale des gewerblichen Grundstückshandels erfüllt usw. — alle diese Fragen entscheidet der Sachbearbeiter, ohne sich

gespeicherter Daten über anzuwendende Rechtsprechung bzw. Verwaltungserlasse zu bedienen.

Nachdem die Erklärung geprüft ist, gehen die Eingabebögen zur Datenerfassungsstelle (VRZ). Sie werden dort zusammengefaßt, nach Aufgaben sortiert und stapelweise verarbeitet (sog. **Stapelverarbeitung**). Die Stapel werden doppelt eingegeben, und zwar von verschiedenen Bearbeitern, die zwei verschiedene Bearbeiternummern haben. Falls zwei Werte nicht übereinstimmen, gibt der Computer ein akustisches Signal. Es kann dann berichtigt werden. Durch diese Verfahrensweise soll eine niedrige Quote der manuellen Eingabefehler sichergestellt werden (5).

Wenn der Rechner auch keine Hilfestellung bei der Subsumtion gibt, so leistet er doch im Verfahrensabschnitt der Sachverhaltsauswertung wertvolle Kontrolldienste, die man mit dem Begriff einer **Schlüssigkeitsprüfung** umschreiben könnte.

Der Rechner gibt **Fehlerhinweise**, wenn die Erklärung Lücken (z. B. keine Angaben, ob der Steuerpflichtige ledig oder verheiratet ist) oder Widersprüche (Beispiel: Kirchensteuer wurde abgeführt, obwohl der Steuerpflichtige keiner Konfession angehört) aufweist. Neben diesen Fehlerhinweisen, die stets zu einer Ergänzung oder Berichtigung der Angaben führen, gibt der Rechner auch **Prüfhinweise**, und zwar dann, wenn die Angaben richtig sein können, aber nach der Lebenserfahrung doch Bedenken auslösen. Beispiel: Die Zahl der angegebenen Fahrten zur Arbeitsstätte übersteigt die Zahl der Tage des Jahres, an denen üblicherweise gearbeitet wird.

Darüber hinaus trifft der Rechner auch eine **Zufallsauswahl**: Jeder x-te Fall geht an den Sachgebietsleiter, der den Sachbearbeiter dadurch stichprobenweise kontrolliert. Da niemand weiß, welcher konkrete Fall zur Kontrolle vorgelegt wird, wird auf diese Weise die Korrektheit sichergestellt (keine Einzelfallbegünstigung), und es wird Einblick in die Qualität der Bearbeitung gewährt.

Wenn der Rechner keine Beanstandungen hat, rechnet er mittels eingegebener und vorhandener Daten die Steuerschuld aus und druckt den Steuerbescheid sowie die Abrechnung aus (**Festsetzungsdatei**). Beim Lohnsteuerjahresausgleich geht der Bescheid i. d. R. direkt an den Steuerpflichtigen. Bei der Einkommensteuer wird er vom Rechenzentrum an die zuständige Abteilung des Finanzamts zurückgesandt.

c) Erhebungsverfahren

Die Steuererhebung wird in Nordrhein-Westfalen vollständig über ADV abgewickelt (**Gesamterhebungsverfahren**). Für jeden Steuerpflichtigen werden Speicherkonten (Magnetband und Platte) geführt. Darauf sind Veranlagungsjahr und Veranlagungsart getrennt gespeichert.

So wird die Einkommensteuer nach der Festsetzung automatisch in der Erhebungsdatei zum Soll gestellt. Die Fälligkeit wird vom Rechner ermittelt und gespeichert. Vorgänge, die den Steueranspruch zum Erlö-

(5) Sie liegt angeblich bei 0,01 %.

schen bringen wie Zahlung, Erlaß oder Hinausschieben der Fälligkeit (Stundung), werden i.d.R. im personellen Verfahren eingegeben.

In der Erhebungsdatei werden alle geleisteten Zahlungen verbucht. Bei Überzahlungen fragt der Rechner, ob noch ein offenes Soll besteht und prüft dann die Aufrechnungslage. Diese Umbuchung aufgrund einer Aufrechnung ist einer der wenigen Fälle, in denen der Rechner Rechtsanwendungsschritte vollzieht.

II. Der Verwaltungsakt im computergesteuerten Verfahren

EDV-Anlagen können ihre Entscheidungen nur auf der Grundlage eines vorgegebenen Systems (Programms) treffen. Sie sind nicht in der Lage, die besonderen Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. Sie können deshalb nur im Bereich der gebundenen Verwaltung eingesetzt werden (Steuerverwaltung als Massenverwaltung), nicht hingegen dort, wo Ermessensentscheidungen zu treffen, besondere Abwägungsvorgänge zu bewältigen sind (Stundung, Erlaß von Steuern).

Aber auch im Bereich der gebundenen Verwaltung wird der Computer im Vorfeld der Entscheidung bzw. der Entscheidungsfindung nicht eingesetzt, sondern im wesentlichen nur bei der Errechnung der Steuerschuld, also der **Formulierung** der Entscheidung (Festsetzung) und dem Vollzug der Entscheidung (Erhebung). Daraus folgt, daß die im Zusammenhang mit der elektronischen Datenverarbeitung auftauchenden Rechtsprobleme vor allem im Bereich des Erlasses und der Änderung des Steuerverwaltungsakts liegen.

1. Entstehung und Wirksamwerden des Steuerverwaltungsakts

Der Steuerverwaltungsakt wird mit seiner Bekanntgabe wirksam (§ 124 Abs. 1 AO). Bekanntgabe heißt In-Kennntnis-Setzen des Erklärungsempfängers vom Inhalt des Verwaltungsakts durch mündliche Mitteilung, einfache Übersendung, Zustellung, öffentliche Bekanntmachung (§ 122 AO).

Von der Wirksamkeit des Steuerverwaltungsakts unterscheidet eine im Steuerrecht verbreitete Auffassung die Entstehung (6). Der Verwaltungsakt soll **entstanden** sein, wenn der zuständige Sachbearbeiter seinen Willen gebildet hat, was dadurch zum Ausdruck kommt, daß er den Eingabebogen unterzeichnet (7). Umgekehrt soll der Verwaltungsakt nicht entstehen, wenn die Willensbildung noch nicht abgeschlossen ist, wenn also der Eingabebogen noch nicht abschließend gezeichnet wurde.

Die Problematik läßt sich am **Putzfrauenbeispiel** erläutern: Findet die Putzfrau auf dem Schreibtisch des Sachbearbeiters einen Steuerbescheid, der noch nicht zum Absenden bestimmt ist, und gibt sie diesen zur Post, so nimmt eine Auffassung an, der Verwaltungsakt sei noch gar nicht entstanden und könne deshalb auch nicht wirksam werden. Nach anderer, wohl herrschender Meinung (8) kommt es auf die Frage des Entstehens nicht an. Da das Gesetz nur die Wirksamkeit und

nicht die Entstehung des Verwaltungsakts geregelt habe, sei allein die Bekanntgabe entscheidend. Bekanntgabe setze aber Bekanntgabewillen voraus (9). Solange die Willensbildung innerhalb der Behörde noch nicht die Bekanntgabehandlung selbst erfaßt, könne der Verwaltungsakt nicht wirksam werden (10).

Folgender Sachverhalt, über den der BFH zu entscheiden hatte (11), mag die Problematik verdeutlichen:

Der Kläger machte für eine Abordnung ins Ausland Werbungskosten nach Dienstreisegrundsätzen geltend. Der Sachbearbeiter des Finanzamts hakte den Betrag von DM 6.700 in der Einkommensteuererklärung ab. Das Rechenzentrum erstellte dementsprechend den Einkommensteuerbescheid. Aufgrund der sich ergebenden Steuererstattung erfolgte ein Prüfhinweis. Der zuständige Sachgebietsleiter überprüfte den Fall und ordnete an, daß nur Kosten für die doppelte Haushaltsführung geltend gemacht werden dürfen. Trotz dieser Verfügung des Sachgebietsleiters wurde der maschinell erstellte Bescheid mit Wissen und Willen der Zentralstelle des Finanzamts an den Kläger versandt. Die berichtigte Einkommensteuererklärung ging wieder an den Rechner, so daß der Kläger später einen zweiten Bescheid erhielt, der ihn steuerlich erheblich schlechter stellte.

Wenn der erste Bescheid wirksam bekanntgegeben wurde, so hätte er durch den zweiten Bescheid nicht mehr geändert werden dürfen. Nach Auffassung des BFH fehlt es an einer wirksamen Bekanntgabe, da der Bescheid nicht mit Willen des in der Behörde zuständigen Amtsträgers an den Steuerpflichtigen versandt worden sei. Im maßgeblichen Zeitpunkt habe nicht nur der Bekanntgabewille des zuletzt im Bereich der Steuerfestsetzung zuständigen Bearbeiters (des Sachgebietsleiters) gefehlt, sondern es bestand sogar ein der Bekanntgabe entgegenstehender Wille (12).

Wäre die Auffassung des BFH richtig, wonach der Bekanntgabewille des für den Erlaß des Steuerverwaltungsakts **zuständigen** Beamten Wirksamkeitsvoraussetzung ist, so wäre bei jedem Steuerverwaltungsakt, der mit Willen der Zentralstelle abgesandt wird, zu prüfen, ob er noch dem Willen des zuständigen Beamten entspricht. Darüber hinaus wäre ein großer Teil der computergesteuerten Verwaltungsakte, welche direkt vom Rechner an den Betroffenen gesandt werden, nicht wirksam bekanntgegeben (13). Es handelt sich um sog. vollautomatische Verwaltungsakte, die der Computer

(6) Förster, in: Koch, AO, 3. Aufl., § 124 Rz. 2, 1986; Klein/Orlopp, AO, 3. Aufl., § 124 Anm. 2.

(7) Dazu näher Altfelder, Integrierte Datenverarbeitung im Besteuerungsverfahren, 1985, S. 54.

(8) Tipke/Kruse, AO, § 124 Tz. 3; Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 124 Tz. 9.

(9) BVerwGE 29, 321; DVBl. 60, 113; BFH BStBl. II 1986, 832.

(10) FG Münster, EFG 1988, S. 56.

(11) BFH BStBl. II 1986, 832.

(12) BFH BStBl. II 1986, 834.

(13) Dies wird angenommen von Rößler, DStR 1981, S. 306.

vor allem im Erhebungsverfahren in großer Zahl erläßt (z. B. Zahlungsaufforderungen, Umbuchungsmittelungen, Aufrechnungen) und bei denen eine Willensbildung irgendeines Beamten überhaupt nicht stattfindet. Sieht man, wie die Rechtsprechung, in der auf die Vornahme einer Bekanntgabehandlung gerichteten Willensbildung eine Wirksamkeitsvoraussetzung des Verwaltungsakts (14), so würde der Rechner in erheblichem Maße Nichtakte erlassen (15).

Ob das Bekanntgegebene wirklich gewollt war, kann der Bürger nicht erkennen (16). Es kann deshalb bei fehlendem Willen bzw. bei Widerspruch zwischen Willen und Erklärung nicht nur auf das bloße Gewollte oder Nichtgewollte abgestellt werden, sondern es muß darauf ankommen, ob sich das Finanzamt die Erklärung zurechnen lassen muß (17). Dies ist bei sog. vollautomatischen Verwaltungsakten der Fall, wenn ein **genereller Bekanntgabewille** vorliegt. Bei Widersprüchen zwischen Willen des zuständigen Beamten und Erklärungshandlung durch den Rechner kann es nur darauf ankommen, ob sich die Behörde die Tatsache, daß sie etwas bekanntgibt, was sie nicht gewollt hat, **zurechnen** lassen muß. Sie wird sich den Willensmangel dann zurechnen lassen müssen, wenn der Bescheid trotz entgegenstehenden Willens des zuständigen Bearbeiters im normalen organisatorischen Ablauf den Machtbereich des Finanzamts verläßt. Wendet man diese Grundsätze an, so wäre im obigen Beispiel der durch die Zentralstelle des Finanzamts versandte Bescheid wirksam geworden (18).

2. Die Form der Steerverwaltungsakte

Steuerbescheide müssen **schriftlich** ergehen (§ 157 Abs. 1 Satz 1 AO). Sie müssen gem. § 119 Abs. 3 AO die erlassende Behörde erkennen lassen und die Unterschrift oder die Namenswiedergabe des Behördenleiters, seines Vertreters oder seines Beauftragten enthalten. Für Verwaltungsakte, die im Wege der EDV ergehen, enthält § 119 Abs. 4 AO Sonderregelungen. Es können Unterschrift und Namenswiedergabe fehlen, zur Inhaltsangabe können Schlüsselzeichen verwendet werden.

Zu der Vereinfachungsvorschrift des § 119 Abs. 4 AO gibt es eine Reihe von Entscheidungen (19). Eine Entscheidung (20) möchte ich herausgreifen:

Die Kläger wandten sich mit ihrer Klage nicht gegen den Inhalt ihres Steuerbescheids, also die festgesetzte Steuerschuld, sondern nur gegen die Art und Weise der maschinellen Abwicklung. Sie meinten, die maschinelle Verbescheidung und Abrechnung sei „Verarbeitung von Menschenmaterial“. Dadurch, daß ein maschineller Bescheid seinen Urheber und damit den Verantwortlichen nicht erkennen lasse, sei die Menschenwürde verletzt. Klage und Revision hatten keinen Erfolg. Der BFH hat zutreffend darauf hingewiesen, daß der Verzicht auf Unterschrift oder Namenswiedergabe nur eine Vereinfachungsfunktion habe, aber nicht die Bediensteten des Finanzamts von ihrer Verantwortlichkeit entlaste. Vielmehr müßten die Sachbearbeiter die Eingabewertbögen abzeichnen und damit auch die

Verantwortung für die Sachverhaltsaufklärung und Subsumtion übernehmen.

Der Fall wirft verfassungsrechtlich keine ernsthaften Probleme auf. Das Interessante an ihm ist aber, daß hier nicht gegen die Speicherung der Daten um Grundrechtsschutz nachgesucht wird, sondern gegen das „Angesprochenwerden“ durch den Computer.

3. Korrektur offener Unrichtigkeiten

Fehler, die bei der Inanspruchnahme von EDV-Anlagen unterlaufen, sind stets **mechanische Fehler** (Fehler bei der Eingabe, Programmfehler usw.). Gehen die Fehler zu Lasten des Finanzamts, so wird es stets ein Interesse an der Änderung des Bescheids haben. Es stellt sich deshalb die Frage, ob § 129 Satz 1 AO anwendbar ist.

Beispiel (21): Das FA stellte im Jahr 1976 den Einheitswert für das Grundstück der Klägerin auf den 1.1.74 fest. Im Jahr 1978 berichtigte es den Bescheid gem. § 129 AO, wobei es zu einem wesentlich höherem Einheitswert kam. Begründung: Aufgrund eines Programmfehlers sei die maßgebliche Wertzahl, die bei der Berechnung eine Rolle spielt, zu niedrig angesetzt worden. Klage und Revision blieben ohne Erfolg.

Der BFH geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, daß ähnliche offenbare Unrichtigkeiten einem Schreib- oder Rechenfehler ähnlich sein müssen. Daß sie „offenbar“ sind, sei nicht erforderlich (22). Es genüge, daß es sich um mechanische Fehler handle, die ebenso mechanisch, d. h. ohne weitere Prüfung erkannt und berichtigt werden können. Solche mechanischen Fehler können beim **Programmieren** entstehen. Es kommt nach Auffassung des BFH nicht einmal darauf an, daß das FA das Programm selbst erstellt hat.

Damit werden alle Fehlerquellen, die aus dem EDV-Bereich stammen, von § 129 erfaßt. Sowohl die Fehler, die beim Übertragen vom Eingabebogen auf den Datenträger unterlaufen als auch die Fehler, die der Programmierer beim Erstellen des EDV-Programms macht, führen zur jederzeitigen Änderbarkeit des Bescheids. Im entschiedenen Fall hat der BFH ausdrücklich darauf hingewiesen, daß die Voraussetzungen des § 129 auch vorliegen, wenn der Programmierer beim Erstellen des EDV-Programms der Finanzamtsnummer statt des vorgesehenen Wertes „plus null“ (normale Wertzahl) den Wert „plus eins“ (Ermäßigung für das Zonenrandgebiet) zugeordnet hatte (23).

(14) FG Münster, EFG 1988, S. 56.

(15) s. Förster, in: Koch, AO, 2. Aufl., § 124 Rz. 8.

(16) Tipke/Kruse, AO, § 124, Tz. 5.

(17) s.a. BFH BStBl. II 1981, 219.

(18) So auch das Niedersächsische Finanzgericht als Vorinstanz.

(19) BFH BStBl. II 1986, 169; 1981, 554; FG Hamburg, EFG 1983, 210; FG Düsseldorf, EFG 1981, 59.

(20) FG Rheinland-Pfalz, EFG 1979, 318; BFH BStBl. II 1981, 554.

(21) BFH BStBl. II 1985, 32.

(22) BFH BStBl. II 1987, 558; BFH NV 1986, 2.

(23) BFH BStBl. II 1985, 32.

Diese Rechtsprechung kann nicht gebilligt werden. Sie führt im Bereich computergesteuerter Verwaltungsakte zur weitgehenden Beseitigung der Bestandskraft. § 129 AO ist eine Ausnahmenvorschrift, die unter Durchbrechung des Vertrauensschutzgrundsatzes eine jederzeitige Berichtigung erlaubt, weil wegen **Erkennbarkeit** des Fehlers der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung den Vorrang vor dem Grundsatz rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes genießt. Ist der Fehler aber für den Betroffenen nicht erkennbar, so muß er auf den Bescheid vertrauen können, das Vertrauen ist in diesem Fall auch schutzwürdig (24). Für die Rechtsprechung des BFH kann auch nicht geltend gemacht werden, daß § 120 AO im Gegensatz zu § 42 VwVfG von „offenbaren Unrichtigkeiten, die beim Erlaß eines Verwaltungsakts unterlaufen sind“ spricht, während in § 42 nur von offenbaren Unrichtigkeiten „in einem Verwaltungsakt“ die Rede ist. Hier handelt es sich um einen bloßen Unterschied im Wortlaut, aber nicht dem Sinn nach (25).

III. Datenvorlagepflicht und Datenschutz im Besteuerungsverfahren

1. Der Datenzugang im Rahmen der Außenprüfung

Die Außenprüfung dient der Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen (§ 194 Abs. 1 Satz 1 AO). Sie erfaßt im wesentlichen die Steuerpflichtigen, die einen gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten oder die freiberuflich tätig sind (§ 193 Abs. 1 AO), ist aber darüber hinaus auch bei anderen Steuerpflichtigen unter bestimmten Voraussetzungen zulässig (§ 193 Abs. 2 AO).

Der Steuerpflichtige hat im Rahmen der Außenprüfung mitzuwirken. Er hat insbesondere Auskünfte zu erteilen und die zum Verständnis der Aufzeichnung erforderlichen Erläuterungen zu geben (§ 200 Abs. 2 Satz 1 und 2 AO).

Diese Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen erhält eine besondere Brisanz bei der Prüfung von computergesteuerten Buchführungssystemen. Der Einsatz der EDV-Anlagen beim Steuerpflichtigen kann vielfach zu einer Erschwernis der Prüfertätigkeit führen. Dies ist z. B. der Fall, wenn der Unternehmer während des Prüfungszeitraums mehrmals die EDV-Anlage gewechselt hat und hierüber keine ordnungsgemäße Dokumentation (§ 145 ff. AO) vorlegen kann (26). Die Verwendung von EDV-Technik führt gegenüber konventionellen Buchführungsverfahren zu einer Verschlechterung der Transparenz (27). Im Schrifttum wird dies als Kernproblem der Betriebsprüfung bei der Prüfung von EDV-System bezeichnet (28). Der Prüfer muß die Möglichkeit haben, die Richtigkeit der programmgesteuerten Funktionsabläufe in jeder Hinsicht zu prüfen (29).

Daraus ergeben sich folgende Probleme: Benutzt der EDV-kundige Prüfer die Anlage des Steuerpflichtigen, so ist es ihm möglich, aus einer Vielzahl von Daten die für einen bestimmten, in dem Suchprogramm sich nie-

derschlagenden Informationszweck erforderlichen Daten zu selektieren. Außerdem kann er auf Daten zugreifen, die auf der Festplatte gespeichert sind, aber mit dem konkreten Prüfungszweck nicht im Zusammenhang stehen. Deshalb vertritt Frotscher die Auffassung, daß der Steuerpflichtige lediglich verpflichtet ist, dem Prüfer das Buchungsmaterial auszudrucken, nicht hingegen, ihm die EDV-Anlage zur Verfügung zu stellen (30). Er begründet dies damit, daß in diesen Fällen die Benutzung der EDV-Anlage nicht mehr als „Mitwirkung“ des Steuerpflichtigen angesehen werden könne, sondern die Grundlage von Prüfungshandlungen der Behörde darstelle.

Noch schwieriger wird das Problem, wenn die Buchführung durch EDV außer Haus erstellt wird. Grundsätzlich müssen die Finanzbehörden hier die Möglichkeit haben, nach Maßgabe des § 93 Abs. 1 Satz 3 und § 97 Auskünfte und Vorlage von Unterlagen zu verlangen (31). Hier stellt sich noch stärker die Frage nach den Grenzen des Zugriffs auf die Speicherplatte, da diese auch Daten anderer Steuerpflichtiger enthält.

2. Verletzung des Steuergeheimnisses durch Datenabruf

Mit Wirkung zum 1.1.87 ist in die AO eine Vorschrift zum Schutz der Daten eingefügt worden. Gem. § 30 Abs. 2 Nr. 3 AO verletzt ein Amtsträger das Steuergeheimnis, wenn er die im Besteuerungsverfahren gespeicherten Daten unbefugt abrufen. Abruf ist jede Art des Zugriffs (32). Bekanntgabe oder Verwertung ist nicht erforderlich (33). Wann aber ist der Abruf von Daten „unbefugt“? Diese Frage regelt Abs. 6. Durch Abs. 6 Satz 1 soll sichergestellt werden, „daß auf die Daten, die dem Steuergeheimnis unterliegen, in erster Linie die Finanzbehörde und außerdem nur solche Behörden, die im Besteuerungsverfahren tätig werden, Zugriff haben. Ein Datenabruf durch Stellen außerhalb der Finanzverwaltung für außersteuerliche Zwecke soll nicht möglich sein“ (34). Problematisch ist aber § 30 Abs. 6 Satz 1 2. Halbs. AO. Danach ist der Abruf zulässig, soweit er der zulässigen Weitergabe von Daten dient. Wann dies der Fall sein soll, sagt das Gesetz nicht. Nach der Ausschlußbegründung werden die Finanzbehörden hierdurch „in die Lage versetzt, für Zwecke anderer Behörden Daten abzurufen, und sie an diese Behörden weiterzuleiten, soweit § 30 Abs. 4 AO eine solche Weitergabe zuläßt“ (35).

(24) Birk, Steuerrecht I, 1988, § 13 Rdnr. 36.

(25) s. Tipke/Kruse, AO, § 129 Tz. 1, 5; Nothnagel, StuW 1984, S. 60; Geber, BB 1985, S. 1597.

(26) Zwang, in: Koch, AO, 3. Aufl., 1986, § 200 Rz. 4, § 147 Rz. 13 ff.

(27) s. Fischer/Vogt, StBp. 1977, S. 137.

(28) Zwang, in: Koch, AO, 3. Aufl., 1986, § 147 Rz. 17.

(29) Zwank, in: Koch, AO, 3. Aufl., 1986, § 147 Rz. 17; a.A. Kungel, STbKRep. 1982, S. 161; Frotscher, in: Schwarz, AO, § 200 Rz. 10.

(30) Frotscher, a.a.O. (Fn. 29).

(31) Zwank, in: Koch, AO, 3. Aufl., 1986, § 147 Rz. 21/4.

(32) Tipke/Kruse, AO, § 30 Tz. 33 a.

(33) Koch, in: Koch, AO, 3. Aufl., 1986, § 30 Rz. 16.

(34) BT-Ds. 10/4513, S. 13.

(35) BT-Ds. 10/4513, S. 13.

Diese Einschränkung findet im Gesetzeswortlaut leider keine Stütze. Vielmehr können nach Abs. 6 Daten abgerufen werden, wenn dies der zulässigen Weitergabe von Daten dient. Der Abruf muß nicht einmal durch die Finanzbehörde selbst erfolgen. Wann eine zulässige Weitergabe vorliegt, könnte sich nach § 10 Abs. 1 Satz 1 Bundesdatenschutzgesetz richten. Danach wäre die Weitergabe von automatisch gespeicherten Daten in weiterem Umfang möglich als die Offenbarung nach § 30 Abs. 4 AO. Dies kann nicht Sinn der Regelung sein und widerspricht der Ausschlußbegründung (36). Aus diesem Widerspruch zwischen Ausschlußbegründung und Gesetzesfassung folgern Tipke/Kruse, „daß der Gesetzgeber seine eigene Regelung nicht verstanden hat oder/und das Publikum täuschen wollte“ (37). Ob das eine oder das andere zutrifft, soll hier nicht erörtert werden. Jedenfalls zwingt das aus Art. 2 Abs. 1 GG abgeleitete informationelle

Selbstbestimmungsrecht (38) zu einer Auslegung der Vorschrift i.S.d. Ausschlußbegründung. Denn wenn der Zwang zur Angabe steuerlich relevanter Daten voraussetzt, daß „der Gesetzgeber den Verwendungszweck bereichsspezifisch und präzise bestimmt“ und wenn „die Verwendung der Daten auf den gesetzlichen bestimmten Zweck begrenzt“ ist (39), dann darf die Verwaltung die aus steuerlichen Gründen erhobenen Daten nur für steuerliche Zwecke verwenden und nur insoweit weitergeben, als dies die einschlägigen Steuernormen vorsehen. Die Weitergabe aufgrund einer allgemeinen Regelung wie § 10 Abs. 1 Satz 1 Bundesdatenschutzgesetz ist von § 30 Abs. 6 Satz 1 AO nicht gedeckt.

(36) BT-Ds. 10/4513, S. 13.

(37) Tipke/Kruse, AO, § 30 Tz. 71 a.

(38) BVerfGE 65, 1.

(39) BVerfGE 65, 1/46.

Der folgende Beitrag setzt die Serie fort, in der wesentliche Ergebnisse einer empirischen Studie der Projektgruppe „Moderne Bürokommunikation“ der Deutschen Bundespost zur Büroorganisation von Anwaltskanzleien vorgestellt werden. In einer weiteren Folge wird das Thema „Sprachkommunikation“ behandelt werden.

Erst organisieren – dann reagieren!

Wege zur modernen Bürokommunikation (Teil 3)

Rüdiger Mahler

Nachdem sowohl die vorgefundnen Schwachstellen in der Arbeiterledigung als auch die Grundsätze für eine sinnvolle Umorganisation von Rechtsanwaltskanzleien in den Teilen 1 (IuR 1987, S. 403–407) und 2 (IuR 1988, S. 5–8) dieser Aufsatzreihe beschrieben worden sind, wird in diesem Aufsatz der Entscheidungsprozeß — **Ausgangssituation, Anforderungen und Auswahl eines DV-Systems** sowie das **Einführungskonzept** — für den Einsatz einer integrierten DV-Anlage dargestellt.

Die bei der Einführung eines DV-Systems gemachten Erfahrungen werden geschildert und die nach erfolgreicher Implementierung eines solchen Systems feststellbaren Auswirkungen aufgezeigt.

Warum eine neue integrierte DV-Anlage? (Ausgangssituation)

Um die grundsätzlichen Überlegungen zum Einsatz eines neuen DV-Systems deutlich zu machen, werden einige Punkte aus den Aufsätzen 1 und 2 an dieser Stelle noch einmal zusammengefaßt:

- Die Kanzlei verfügt bereits über drei DV-Einzelplatzgeräte
 - 2 Textautomaten (Philips P 5002 und P 5020) für einen zentralen Schreibplatz und das Notariat.
 - 1 DV-System Olivetti BCS 2030 für die Buchhaltung und für die Zwangsvollstreckung.

- In einigen Bereichen (Verkehrsunfallsachz, Zwangsvollstreckung, Ehe- Familiensachen und Notariat) werden schon Standardtexte eingesetzt.
- Durch den Einsatz eines DV-Systems für die Buchhaltung ist bereits eine geordnete Abwicklung der Buchungen möglich. Der Anwalt als Unternehmer hat inzwischen einen guten Überblick über die Daten seiner Kanzlei (Anzahl der bearbeiteten Akten, Umsätze und Erlöse aufgeteilt nach unterschiedlichen Kriterien).

Diese technischen Voraussetzungen ermöglichen bereits die rationelle Bearbeitung in Teilgebieten wie Buchhaltung und Schriftguterstellung.

Bei einer umfassenden Analyse wurden jedoch noch bedeutende Schwachstellen im Arbeitsablauf ermittelt:

- Eine der Haupttätigkeiten der Beschäftigten besteht darin, Akten zu suchen oder zu transportieren.
- Durch Laufen oder Rufen — über die Sprechanlage oder das Telefon — werden die Anwälte und ihre Mitarbeiter bei ihrer Arbeit ständig unterbrochen.
- Der Anwalt erledigt sich wiederholende Routineaufgaben, die delegierbar sind (Routineabwicklungen mit Gerichten, Behörden, Versicherungen usw.).
- Der Anwalt muß fernmündlich Anfragen zu Routineangelegenheiten beantworten, die auch gut von den Mitarbeitern beantwortet werden könnten.