



zsis)



Algorithmisch überprüfte Steuererklärung im ordentlichen gemischten Veranlagungsverfahren

QUICK READ Als Bestandteil des Untersuchungsgrundsatzes prüfen die kantonalen Steuerbehörden von Amtes wegen die Angaben in den Steuererklärungen auf Korrektheit und Vollständigkeit. Im Rahmen der Automatisierung des Veranlagungsverfahrens bildet die Automatisierung dieser Prüfung einen wesentlichen Schritt. In Deutschland werden zu diesem Zweck Risikomanagementsysteme eingesetzt. Diese sondern risikobehaftete Steuererklärungen automatisiert aus, um sie der Prüfung durch eine natürliche Person zuzuführen.

Auch in der Schweiz ist der Einsatz solcher Systeme grundsätzlich vorstellbar. Allerdings bestehen diesbezüglich grundrechtliche und datenschutzrechtliche Herausforderungen. So bedeutet etwa der Abgleich von Steuererklärungen mit anderen Steuererklärungen eine Weiterverwendung und somit aus datenschutzrechtlicher Sicht allenfalls unzulässige Zweckänderung der Daten. Eine Risikoanalyse, die der Bewertung der wahrheitsgetreuen Angaben in der Steuererklärung dient, kann ausserdem ein Profiling im Sinne des revidierten Datenschutzgesetzes darstellen und bedarf deshalb einer gesetzlichen Grundlage.



Nadja BRAUN BINDER

Prof. Dr. iur., MBA
Professorin für Öffentliches Recht |
Universität Basel
nadja.braunbinder@unibas.ch



Liliane OBRECHT

MLaw
wissenschaftliche Mitarbeiterin
und Doktorandin | Universität Basel
liliane.obrecht@unibas.ch



QUICK READ 2

HAUPTTEIL 3

1. Einleitung 3

2. Schrittweise Automatisierung 4

3. Datenerhebung 6

4. Überprüfung der Steuererklärung 9

5. Fazit 16

1. Einleitung

Die Digitalisierung in den Steuerverwaltungen und insbesondere die Automatisierung des Steuerverfahrens schreiten voran.⁰¹ Der Bundesrat hat im Mai 2020 vorgeschlagen, im Bereich der Verrechnungssteuer, der Mehrwertsteuer und der Stempelabgaben eine Verpflichtung zum elektronischen Verkehr mit der eidgenössischen Steuerverwaltung einzuführen.⁰² Im Juni 2021 wurden die Kantone verpflichtet, elektronische Steuerverfahren anzubieten.⁰³ Dies betrifft insbesondere die Möglichkeit des (vollständig) elektronischen Einreichens der Steuererklärung sowie die elektronische Eröffnung der Veranlagungsverfügung durch die Steuerbehörde. Mit Letzterem werden die kantonalen Veranlagungsverfahren im Bereich der direkten Bundessteuern weitgehend digitalisiert. Dies bildet die Basis für weitere Digitalisierungsschritte bis hin zu vollständig automatisierten Veranlagungsverfahren, in denen die Veranlagung durch den Einsatz von Algorithmen und nicht mehr durch Menschen vorgenommen wird.⁰⁴

⁰¹ Dieser Aufsatz entstand im Rahmen des von der Mercator Stiftung geförderten Projekts «Nachvollziehbare Algorithmen: Ein Rechtsrahmen für den Einsatz von Künstlicher Intelligenz», online aufgerufen am 17. Februar 2023 unter: <<https://ius.unibas.ch/de/e-piaf/nachvollziehbare-algorithmen/>>. Die Autorinnen danken Prof. Dr. Luzius Cavelti LL.M. RA, eidg. dipl. Steuerexperte, Prof. Dr. Beat Rudin, Datenschutzbeauftragter Basel-Stadt und Dr. Christian Ulbrich, Geschäftsführer e-PIAF, für ihre inhaltlichen Rückmeldungen zum Text sowie B.A. Anna-Lia Käslin-Tanduo für die sprachliche Durchsicht.

⁰² Siehe die Medienmitteilung des Bundesrates vom 20.5.2020, online aufgerufen am 17. Februar 2023 unter: <<https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-79192.html>>. Dies soll schrittweise vonstattengehen, siehe die Medienmitteilung des Bundesrates vom 03.11.2021, online aufgerufen am 17. Februar 2023 unter: <<https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-85713.html>>.

⁰³ Siehe den Schlussabstimmungstext zum Bundesgesetz über elektronische Verfahren im Steuerbereich vom 18. Juni 2021 (Art. 104a Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer), online aufgerufen am 17. Februar 2023 unter: <<https://www.parlament.ch/centers/eparl/curia/2020/20200051Schlussabstimmungstext.pdf>>.

⁰⁴ Siehe zur Terminologie vollautomatisierter Verfahren Braun Binder Nadja, Vollautomatisierte Verwaltungsverfahren im allgemeinen Verwaltungsverfahrenrecht? Der Gesetzesentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens als Vorbild für vollautomatisierte Verwaltungsverfahren nach dem VwVfG, NVwZ 2016, S. 960 ff., S. 960; zum Begriff des Algorithmus Zweig Katharina, Ein Algorithmus hat kein Taktgefühl: Wo künstliche Intelligenz sich irrt, warum uns das betrifft und was wir dagegen tun können, München 2019, Kapitel 3.



- 2 Bei einer solchen Vollautomation des Veranlagungsverfahrens muss – genauso wie im regulären Veranlagungsverfahren – sichergestellt sein, dass die durch die steuerpflichtige Person eingereichte Steuererklärung geprüft wird. Die vollständig automatisierte Veranlagung darf nicht dazu führen, dass fehlerhafte Sachverhaltsangaben die Grundlage für die Veranlagungsverfügung bilden. Auch diese Prüfung wird vermehrt mithilfe von Algorithmen durchgeführt. Internationale Entwicklungen zeigen, dass Steuerbehörden maschinelle Lernverfahren einsetzen, um Steuererklärungen zu überprüfen und Steuerbetrug aufzudecken.⁰⁵ Dazu werden nicht nur Daten genutzt, die auf konventionellem Weg – beispielsweise durch die Mitwirkung der steuerpflichtigen Personen – erhoben werden. So erlaubt etwa ein im Jahr 2021 erlassenes Dekret den französischen Steuerbehörden, verschiedene Online-Plattformen zu durchsuchen, um Beweise für Steuerbetrugsfälle zu ermitteln.⁰⁶ Die Vermutung liegt nahe, dass auch in der Schweiz mit zunehmender Automatisierung des Steuerverfahrens eine zunehmende Automatisierung der Überprüfung der Steuererklärungen stattfindet.⁰⁷
- 3 Die digitalisierten bzw. automatisierten Steuerverfahren, insbesondere die dabei notwendige Überprüfung der zugrunde gelegten Daten, haben den Anforderungen der Bundesverfassung (BV) und den einschlägigen gesetzlichen Vorgaben zu genügen.
- 4 Der vorliegende Beitrag zeigt in einem ersten Schritt kursorisch die Entwicklung der Automatisierung des Steuerverfahrens auf (2.). Daraufhin wird die automatisierte Datenerhebung im Steuerverfahren genauer betrachtet (3.). Schliesslich werden die Überprüfung der Steuererklärung auf Plausibilität im automatisierten Veranlagungsverfahren und die damit einhergehenden grundrechtlichen und datenschutzrechtlichen Konsequenzen untersucht (4.). Abschliessend wird ein Fazit gezogen (5.). Im vorliegenden Beitrag werden beispielhaft die Rechtsgrundlagen der Kantone Basel-Stadt (BS), Bern (BE), Obwalden (OW) und Zürich (ZH) herangezogen.

2. Schrittweise Automatisierung

Automatisierungsbestrebungen im Steuerverfahren sind kein Phänomen des 21. Jahrhunderts. Eine gewisse Standardisierung des Steuerprozesses geht bereits auf die Ursprünge des heute geltenden Abgaberechts zurück. Dazu zählen insbesondere verpflichtende Steuererklärungsformulare,⁰⁸ um Effizienz zu steigern und Verständlichkeit zu fördern (Form- bzw. Formularzwang⁰⁹).

Mitte des 20. Jahrhunderts wurde im Rahmen des beginnenden rechtswissenschaftlichen Diskurses deutlich, dass die computergestützte Automatisierung insbesondere in jenen Bereichen sinnvoll ist, in denen es um Kalkulationen geht.¹⁰ Die Prozessautomatisierung bildete bereits damals einen zentralen Bestandteil der Diskussion um die allgemeine Verwaltungsdigitalisierung.¹¹ Dazu waren insbesondere jene Bereiche der öffentlichen Verwaltung geeignet, in denen weitestgehend standardisiert eine grosse

⁰⁵ Siehe die Übersicht der Universität Antwerpen zum Einsatz von Künstlicher Intelligenz durch die europäischen Steuerbehörden, online aufgerufen am 17. Februar 2023 unter: <<https://www.uantwerpen.be/en/projects/aitax/country-reports/france/>>. Ferner Ulbrich Christian et al., PwC Tax Disruption Report 2021/2022 (zit. PwC 2021/2022), S. 32 ff., online aufgerufen am 17. Februar 2023 unter: <<https://www.pwc.ch/en/insights/tax/tax-disruption-report-2021-2022.html>>.

⁰⁶ Siehe Ziff. 3.3.

⁰⁷ Siehe etwa Ferber Michael, «Der Daten-Hunger der Steuerbehörden ist gestiegen»: Steuerverwaltungen prüfen Social-Media-Profile von Steuerpflichtigen – auch in der Schweiz, NZZ, 22.7.2022, online aufgerufen am 17. Februar 2023 <<https://www.nzz.ch/finanzen/private-finanzen/steueraemter-pruefen-social-media-profile-von-steuerpflichtigen-ld.1694704?reduced=true>>.

⁰⁸ Siehe beispielhaft § 3 Gesetz betreffend die direkten Steuern im Kanton Basel-Stadt vom 6. April 1922, wonach die schriftlichen Steuererklärungen über Einkommen und Vermögen in vom Regierungsrat festgelegten Formularen abgegeben werden mussten.

⁰⁹ Siehe Beusch Michael/Rohner Roger, Möglichkeiten und Grenzen der elektronischen Einreichung von Steuererklärungen bei den direkten Steuern, in: Beusch Michael (Hrsg.), Steuerrecht 2007, Best of zsis, Zürich/Basel/Genf 2007, S. 179 ff., S. 201.

¹⁰ Etwa Luhmann Niklas, Recht und Automation in der öffentlichen Verwaltung: eine verwaltungswissenschaftliche Untersuchung, Diss. Speyer 1966, Berlin 1966, S. 68.

¹¹ Degrandi Benno, Die automatisierte Verwaltungsverfügung, Diss. Zürich 1977, S. 18 ff.; Polomski Ralf-Michael, Der automatisierte Verwaltungsakt, Diss. Göttingen 1992, Berlin 1993, S. 53 ff.



Menge an gleichartigen Fällen bearbeitet werden (sogenannte Massenverwaltung).¹² Der Abbau von Automatisierungshemmnissen, wie beispielsweise der Verzicht auf das Unterschriftserfordernis beim Erlass von Massenverfügungen,¹³ trug zur weiteren Förderung der allgemeinen Digitalisierung in diesen Bereichen bei. Während in den Anfängen hauptsächlich die Teilautomation der Verfahren im Zentrum stand¹⁴ – etwa die Entscheidungsunterstützung im Bereich der direkten und indirekten Bundessteuern und Zölle sowie der Kantons- und Gemeindesteuern¹⁵ – geht es nunmehr um den vollautomatisierten Prozess.¹⁶ Beide Automationsgrade können heute durch den Einsatz von Künstlicher Intelligenz (KI) unterstützt werden.¹⁷ Automatisierung und der Einsatz von KI sind insbesondere dann sinnvoll und effizienzbringend, wenn viele Daten (in strukturierter oder unstrukturierter Weise) vorhanden sind (Big Data).¹⁸

- 7 Im Rahmen der Totalrevision des Datenschutzgesetzes¹⁹ wurden erste Schritte in Richtung vollautomatisierte Steuerverfahren getätigt, insbesondere indem Grundlagen für eine künftige Vollautomatisierung der Zollveranlagung vorgesehen wurden.²⁰ Das föderalistisch geprägte Steuersystem der Schweiz führt allerdings dazu, dass die Voraussetzungen und Bedürfnisse der kantonalen Steuerverwaltungen ganz unterschiedlich sind.²¹ Für alle Kantone gilt jedoch, dass eine gewisse Automatisierung – ob mit KI oder ohne – insbesondere in zwei Bereichen vorstellbar ist: erstens bei der Überprüfung der Steuererklärung und zweitens bei der Steuerfestsetzung.²² Die Umsetzung sieht in den Kantonen hingegen unterschiedlich aus. Je nach Kanton werden einfache Fälle heute vollautomatisiert veranlagt.²³ So sieht es auch mit Blick auf die Überprüfung der Steuererklärung auf ihre Plausibilität aus. Im Kanton Bern beispielsweise erfolgt die Überprüfung zuerst automatisiert durch das Veranlagungssystem. Dieses basiert auf Algorithmen, deren Prüfregeln von Menschen aufgestellt wurden.²⁴ Damit

¹⁶ Zur Unterscheidung von Teil- und Vollautomation im Rahmen automatisierter Verfahren Obrecht Liliane, Verfügung und automatisierte Einzelentscheidung – same same but different?, ex/ante 2022, S. 38 ff., S. 39 f.

¹⁷ Kment Martin/Borchert Sophie, Künstliche Intelligenz und Algorithmen in der Rechtsanwendung, München 2022, N 45. Siehe dazu unten 4.2. Für Deutschland Schmidt Christoph, Die ausschliesslich automationsgestützte Steuerfestsetzung des § 155 Abs. 4 Satz 1 AO als neues Leitbild des deutschen Steuervollzugs: Ein frommer Wunsch oder tatsächliche Realität?, Tagungsband IRIS 2023, Bern 2023, S. 127 ff., S. 133 ff.

¹⁸ Kment/Borchert (Fn. 17), N 36; Russell Stuart/Norvig Peter, Artificial Intelligence – A Modern Approach, 4. Aufl., Hoboken 2021, S. 707 f.

¹⁹ Botschaft zum Bundesgesetz über die Totalrevision des Bundesgesetzes über den Datenschutz und die Änderung weiterer Erlasse vom 15.09.2017, BBl 6941-7192 (zit. Botschaft DSG 2017). Das revidierte Datenschutzgesetz (revDSG; BBl 2020 7639) tritt am 1. September 2023 in Kraft.

²⁰ Art. 21 revDSG führt den Begriff der automatisierten Einzelentscheidung ein, auf die sich das Zollgesetz (SR 631.0) im neuen Art. 38 Abs. 2 abstützt, siehe Botschaft DSG 2017 (Fn. 19), S. 7703. Siehe dazu vertieft Braun Binder Nadja, Der Untersuchungsgrundsatz als Herausforderung vollautomatisierter Verfahren, zsis) 2/2020, A5, N 17 ff. (abrufbar unter publ.zsis.ch/A5-2020). Im Zuge der laufenden Totalrevision des Zollgesetzes und der Schaffung eines neuen Rahmengesetzes sind weitere Schritte und Anpassungen zu erwarten; siehe Botschaft des Bundesrates vom 24. August 2022 zum Bundesgesetz über den Allgemeinen Teil der Abgabenerhebung und die Kontrolle des grenzüberschreitenden Waren- und Personenverkehrs durch das Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit sowie zur Totalrevision des Zollgesetzes zum neuen Zollabgabengesetz, BBl 2022 2724.

²¹ Fischer Claudio, Die digitale Steuerverwaltung, zsis) 2/2020, A6, N 7 ff. (abrufbar unter publ.zsis.ch/A6-2020). Beispielsweise sieht sich der Kanton Zürich nur schon aus demographischen Gründen mit einer viel grösseren Zahl zu veranlagender Personen konfrontiert als die restlichen Kantone.

²² Braun Binder Nadja et al., Einsatz Künstlicher Intelligenz in der Verwaltung: rechtliche und ethische Fragen, Schlussbericht vom 28. Februar 2021 zum Vorprojekt IP6.4, Zürich 2021, S. 52 (zit. Braun Binder et al., Schlussbericht).

²³ Für den Kanton Bern ca. 20% der Steuererklärungen, siehe Fischer Claudio/Daepf Annemarie, Digitalisierung am Beispiel der Steuerverwaltung des Kantons Bern, EF 2019, S. 327 ff., S. 329; für den Kanton St. Gallen ca. 5%, siehe St. Galler Tagblatt vom 08.04.2018, Digitalisierung: Ostschweizer Steuerverwaltungen setzen auf Roboter, online aufgerufen am 17. Februar 2023 unter: <<https://www.tagblatt.ch/ostschweiz/digitalisierung-ostschweizer-steuerverwaltungen-setzen-auf-roboter-Id.1006738>>; für Obwalden ebenfalls ca. 20%, siehe Projektpräsentation «Data Analytics in der Steuerverwaltung», online aufgerufen am 17. Februar 2023 unter: <https://www.egovernment-wettbewerb.de/presentationen/2020/Data_Analytics_in_der_Steuerveranlagung_Obwalden_Automatische_Veranlagung.pdf>.

²⁴ Siehe Kanton Bern, Wie läuft der Steuerprozess ab? Von der Steuererklärung über die Veranlagung zur Steuerrechnung, online aufgerufen am 17. Februar 2023 unter: <<https://www.sv.fin.be.ch/de/start/publikationen/steuerwissen/wie.html>>.

¹² Polomski (Fn. 11), S. 25. Zum Begriff der Massenverwaltung Kiener Regina/Rütsche Bernhard/Kuhn Mathias, Öffentliches Verfahrensrecht, 3. Aufl., Zürich/St. Gallen 2021, N 878 ff.

¹³ Siehe BGE 96 V 13 E. 4b S. 21; BGE 97 IV 205 E. 1 S. 207.

¹⁴ Luhmann (Fn. 10), S. 49 ff.

¹⁵ Degrandi (Fn. 11), S. 27.



die Überprüfung aber überhaupt automatisiert erfolgen kann, müssen die Steuererklärungsdaten elektronisch vorhanden sein.²⁵

3. Datenerhebung

3.1 Eingeschränkter Untersuchungsgrundsatz und Mitwirkungspflicht

- 8 Das Schweizer Steuersystem ist föderalistisch ausgestaltet.²⁶ Es wird durch die Gesamtheit der verschiedenen Steuerarten sowie die verschiedenen Steuerhoheitsträgerinnen und Steuerhoheitsträger, die zur Steuererhebung berechtigt sind, geprägt.²⁷ Die Steuererhebung durch Bund, Kantone und Gemeinden setzt die Feststellung der individuell-konkreten Steuerschuld der steuerpflichtigen Personen voraus.²⁸ Das Steuerveranlagungsverfahren wird grundsätzlich vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht; die Sachverhaltsabklärung obliegt der Veranlagungsbehörde.²⁹ Diese erforscht die rechtserheblichen Tatsachen von Amtes wegen. Die grosse Anzahl zu fällender Entschiede führt vor dem Hintergrund der Verfahrensökonomie jedoch dazu, dass die Steuerverwaltungen auf die Mitwirkung der steuerpflichtigen Personen angewiesen sind.³⁰ Nur sie verfügen regelmässig über die erforderlichen Tatsachenkenntnisse und haben Zugang zu den notwendigen Beweismitteln.³¹ Der Verwaltungsaufwand, der aufgebracht werden müsste, um jede einzelne Angabe jeder steuerpflichtigen Person zu überprüfen, stünde – jedenfalls heute noch – in keinem vernünftigen Verhältnis zum Ziel der Veranlagung.³² Die Steuerbehörden stellen den tatsächlichen und rechtlich massgebenden Sachverhalt also unter Mitwirkung der Steuerpflichtigen fest.³³ Diese haben die Pflicht zur Selbstdeklaration, während die Steuerbehörden die massgebenden Tatsachen überprüfen und den Steuerbetrag in der Veranlagungsverfügung festlegen. Mit diesem Schritt ist das Verfahren abgeschlossen.³⁴ Beide nehmen eigentliche Veranlagungshandlungen vor, weshalb von einem gemischten Veranlagungsverfahren die Rede ist.³⁵ Die Mitwirkungspflicht relativiert daher den Untersuchungsgrundsatz.³⁶ Hauptanwendungsfälle des ordentlichen gemischten Veranlagungsverfahrens sind die direkten Steuern auf Einkommen, Vermögen, Gewinn und Kapital.³⁷

Die Steuerbehörden haben die Steuern nach Massgabe der Bundesverfassung gleichmässig und verhältnismässig zu erheben.³⁸ Gleichmässigkeit bedeutet, dass die steuerpflichtigen Personen nach der individuellen, objektiv gemessenen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit veranlagt werden.³⁹ Gleichzeitig müssen steuerpflichtige Personen, deren Sachverhalte ähnlich sind und die sich in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen befinden, gleich behandelt werden (steuerrechtliches Diskriminierungsverbot).⁴⁰ Die Verhältnismässigkeit knüpft an die Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person an; sie setzt den Mitwirkungshandlungen die

²⁵ Fischer (Fn. 21), N 18.

²⁶ Siehe etwa Meier-Mazzucato Giorgio, *Steuern Schweiz*, 2. Aufl., Bern 2022, S. 37 ff.

²⁷ Meier-Mazzucato (Fn. 26), S. 37.

²⁸ Siehe Stauber Stephan, *Steuerverfahren, Verfahrensrechte der Betroffenen sowie Rechtsmittel*, insbesondere auch im Rahmen der schweizerischen Amtshilfe in Steuersachen gegenüber Drittstaaten, in: DACH, Europäische Anwaltsvereinigung e.V., *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsgerichtsbarkeit*, 53. Tagung der DACH in Leipzig vom 10. bis 12. September 2015, S. 72 ff., S. 73; Schärer Erwin, *Verfahrensrecht zur Steuereinschätzung: ein Einblick in das Verfahrensrecht der Steuerveranlagung nach Zürcher Recht unter Mitberücksichtigung des Wehrsteuerrechts*, Diss. Zürich 1981, S. 36 ff.

²⁹ Mäusli-Allenspach Peter/Oertli Mathias, *Das schweizerische Steuerrecht*, 10. Aufl., Bern 2020, S. 327 f.; Zweifel Martin, *Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren unter besonderer Berücksichtigung der Mitwirkung des Steuerpflichtigen und der Ermessensveranlagung bei der direkten Bundessteuer und der zürcherischen Einkommens- und Vermögenssteuer bzw. Ertrags- und Kapitalsteuer*, Habil. Zürich 1989, S. 10 f.

³⁰ Zweifel (Fn. 29), S. 124; Schärer (Fn. 28), S. 36.

³¹ Zweifel (Fn. 29), S. 7, 45 ff.

³² Schärer (Fn. 28), S. 36.

³³ § 150 Abs. 1 StG-BS; Art. 166 Abs. 2 StG-BE; Art. 189 Abs. 1 StG-OW; § 132 Abs. 1 StG-ZH.

³⁴ Eine Übersicht zum Steuerverfahren (beispielhaft zum Bund und den Kantonen Zürich und Aargau), in Meier-Mazzucato (Fn. 26), S. 1063 ff.; ferner Schärer (Fn. 28), S. 36 ff., 71 ff.

³⁵ Mäusli-Allenspach/Oertli (Fn. 29), S. 321 f.

³⁶ Zweifel (Fn. 29), S. 14 f.

³⁷ Meier-Mazzucato (Fn. 26), S. 1063 ff.

³⁸ Vertieft Behnisch Urs, *Kommentierung von Art. 127 N 24, 27*, in: Waldmann Bernhard/Belser Eva-Maria/Epiney Astrid, *Basler Kommentar Bundesverfassung*, 3. Aufl., Basel 2015 (zit. BSK BV-VerfasserIn).

³⁹ BSK BV-Behnisch (Fn. 38), Art. 127 N 27.

⁴⁰ BSK BV-Waldmann (Fn. 38), Art. 8 N 13.



Schranken der Geeignetheit, Notwendigkeit und Zumutbarkeit.⁴¹

3.2 Datenerhebung als Datenbearbeitung

- 10 Zur Feststellung des massgeblichen Sachverhalts sind regelmässig Personendaten, also Angaben, die sich auf eine bestimmte oder bestimmbare natürliche Person beziehen, zu erheben.⁴² Da grundsätzlich jeder Umgang mit Personendaten als Datenbearbeitung i. S. d. Datenschutzes zu qualifizieren ist, gilt dies auch für das Erheben («Beschaffen») von Daten.⁴³ Ob dabei das Bundes-Datenschutzgesetz oder kantonale Datenschutzgesetze zur Anwendung kommen, hängt von der datenbearbeitenden Person ab. Bearbeiten Private oder Bundesorgane Daten, ist das revidierte Bundes-Datenschutzgesetz (revDSG) einschlägig;⁴⁴ bearbeiten kantonale oder kommunale öffentliche Organe Daten, sind die kantonalen Datenschutzgesetze anwendbar.⁴⁵ Dabei spielt es – etwa bei der Veranlagung von Einkommens- oder Vermögenssteuern – keine Rolle, ob die Aufgabe im Bundesrecht oder im kantonalen Recht verankert ist. Neben dem in den Datenschutzgesetzen enthaltenen «*allgemeinen Datenschutzrecht*» sind Vorgaben des «*besonderen Datenschutzrechts*», hier insbesondere allfällige datenschutzrechtliche Vorgaben der kantonalen Steuergesetze, zu beachten.⁴⁶
- 11 Grundsätzlich gilt, dass ein öffentliches Organ – somit auch eine Steuerbehörde – Personendaten bearbeiten darf, wenn dies
- eine gesetzliche Grundlage zulässt oder
 - zur Erfüllung einer gesetzlichen Aufgabe erforderlich ist.⁴⁷
- 12 Allerdings dürfen die Daten nur für einen festgelegten Zweck bearbeitet werden.⁴⁸ Der Zweck kann sich aus dem Regelungskontext, für besonders schützenswerte bzw. besondere Personendaten explizit aus einer formell-gesetzlichen Grundlage ergeben.⁴⁹ Die Datenerhebung wird zudem in zeitlicher Hinsicht durch das Verhältnismässigkeitsprinzip begrenzt.⁵⁰ Die Steuerbehörden dürfen die Steuerdaten nicht über die gesetzlich vorgesehene Dauer aufbewahren.⁵¹ Dies ergibt sich entweder aus der gesetzlichen Regelung oder aus dem Verhältnismässigkeitsprinzip, das ver-

langt, dass die Daten nur so lange aufbewahrt werden dürfen, wie dies zur Aufgabenerfüllung erforderlich ist. Die Steuerbehörden erheben die Daten für eine bestimmte Steuerart in einer bestimmten Steuerperiode, um die steuerpflichtigen Personen gleichmässig und verhältnismässig zu veranlagern.⁵² Allerdings bleibt mit der Bestimmung des Zwecks unklar, welche Daten durch die Steuerbehörden tatsächlich erhoben werden dürfen. Und auch die zeitliche Perspektive ist gesetzlich nicht umrissen. Mithin wird den kantonalen Steuerbehörden erheblicher Ermessensspielraum eingeräumt.

3.3 Datenquellen

Neben den Daten, welche die steuerpflichtige Person aufgrund des Mitwirkungsgrundsatzes selbst de-

⁴¹ Zweifel (Fn. 29), S. 16 f.

⁴² Zum Begriff der Personendaten siehe Art. 5 lit. a revDSG; die Kantone folgen dieser Begriffsdefinition, siehe § 3 Abs. 3 IDG-BS; Art. 2 Abs. 1 KDSG-BE; Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 5 lit. a revDSG; § 3 Abs. 3 IDG-ZH; grundlegend Rudin Beat, Kommentierung § 3 IDG-BS N 17 ff., in: Rudin Beat/Baeriswyl Bruno, Praxiskommentar zum Informations- und Datenschutzgesetz des Kantons Basel-Stadt, Zürich 2014 (zit. Praxiskomm IDG-BS-VerfasserIn).

⁴³ Art. 5 lit. d revDSG; § 3 Abs. 5 IDG-BS; Art. 2 Abs. 4 KDSG-BE; Art. 2 Abs. 1 kDSG-OW i. V. m. Art. 5 lit. d revDSG; § 3 Abs. 5 IDG-ZH. Siehe dazu etwa Praxiskomm IDG-BS-Rudin (Fn. 42), § 3 N 50.

⁴⁴ Art. 2 Abs. 1 revDSG. Das revDSG spielt nur dort eine Rolle, wo die Eidgenössische Steuerverwaltung Steuern veranlagt, wie z. B. die Mehrwertsteuer. Zum revDSG siehe Fn. 19.

⁴⁵ Z. B. § 1 Abs. 1 IDG-BS.

⁴⁶ Zur Abgrenzung zwischen allgemeinem und besonderem Datenschutzrecht siehe Rudin Beat, Kommentierung Art. 2 DSG N 3 ff., in: Baeriswyl Bruno/Pärli Kurt/Blonski Dominika (Hrsg.), Kommentar Datenschutzgesetz, 2. Aufl., Bern 2023.

⁴⁷ § 9 Abs. 1 lit. a und b IDG-BS; Art. 5 KDSG-BE; Art. 2 Abs. 1 kDSG-OW i. V. m. Art. 34 Abs. 1 und Abs. 3 lit. a revDSG; § 8 Abs. 1 IDG-ZH.

⁴⁸ § 12 Abs. 1 IDG-BS; Art. 5 Abs. 2 KDSG-BE; Art. 2 Abs. 1 kDSG-OW i. V. m. Art. 6 Abs. 3 revDSG; § 9 Abs. 1 IDG-ZH.

⁴⁹ Siehe zu den Anforderungen an die gesetzliche Grundlage 4.4.

⁵⁰ Siehe explizit § 9 Abs. 3 IDG-BS sowie Art. 6 Abs. 2 revDSG. Das Verhältnismässigkeitsprinzip genießt in jedem Fall Verfassungsrang (Art. 5 Abs. 2 BV).

⁵¹ Siehe nur Maurer-Lambrou Urs/Steiner Andrea, Kommentierung des Art. 4 N 11a DSG, in: Maurer-Lambrou Urs/Blechta Gabor P. (Hrsg.), Basler Kommentar Datenschutzgesetz Öffentlichkeitsgesetz, 3. Aufl., Basel 2014.

⁵² § 40 Abs. 1 StG-BS; Art. 67 Abs. 1 StG-BE; Art. 60 Abs. 1 StG-OW; § 49 Abs. 1 StG-ZH. Ferner dazu Meier-Mazzucato (Fn. 25), S. 1053 f.



klariert, sind verschiedene Quellen vorstellbar, derer sich die Steuerverwaltungen bedienen können, um die Korrektheit von Angaben in der Steuererklärung zu prüfen. Die vorliegend betrachteten kantonalen Steuergesetze sehen beispielsweise vor, dass gewisse Dritte Auskunftspflichtigen oder Bescheinigungspflichtigen unterliegen und bestimmte Informationen zu steuerpflichtigen Personen bekanntgeben müssen.⁵³ Es handelt sich dabei um spezifische Befragungen im Rechtsverhältnis zu einer steuerpflichtigen Person, nicht jedoch um eine standardisierte (automatisierte) Datenerhebung.⁵⁴ Weiter kann sie im Rahmen der Amtshilfe von anderen Behörden Informationen herausverlangen.⁵⁵

- 14 Das Internet eröffnet darüber hinaus weitere Möglichkeiten. Es kann gezielt nach steuerrechtlich relevanten Daten betreffend eine bestimmte Person durchsucht werden.⁵⁶ In Frankreich wurde beispielsweise am 11. Februar 2021 ein Dekret⁵⁷ erlassen, das es den französischen Steuerbehörden erlaubt, verschiedene Online-Plattformen zu durchforsten, um Beweise für Steuerbetrug ausfindig zu machen (z.B. nicht deklarierte Swimmingpools). Dazu können die Generaldirektion für öffentliche Finanzen (DGFiP) und die französischen Zollbehörden während einer Experimentierphase von drei Jahren öffentlich zugängliche, personenbezogene Daten aus sozialen Medien, aber auch von Plattformen wie Airbnb oder der Kleinanzeigen-Webseite Le Bon Coin, erheben.⁵⁸ Die französische Datenschutzbehörde erklärte in einer unverbindlichen Empfehlung⁵⁹, es sei unerlässlich, die Umrisse des geplanten Systems zu präzisieren und die Einhaltung des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes in allen Phasen der Datenbearbeitung zu prüfen. Schliesslich sei ein Gleichgewicht zu finden zwischen der Bekämpfung von Steuerbetrug und der Wahrung von Grundrechten der betroffenen Personen.
- 15 Eine weitere Entwicklung im Kontext der Digitalisierung stellt der Einsatz von Drohnen dar.⁶⁰ Steuerbehörden werden insbesondere dann an einem Drohneneinsatz interessiert sein, wenn es um die bildliche Lageerfassung geht.⁶¹ So wurden etwa in Griechenland experimentell Drohnen eingesetzt, um in touris-

tischen Regionen Angaben in Steuererklärungen zu überprüfen.⁶² Anhand der durch die Drohnen erhobe-

⁵³ § 155 Abs. 1 und 156 Abs. 1 StG-BS; Art. 168 Abs. 1 und Art. 169 Abs. 1 StG-BE; Art. 193 Abs. 1 und Art. 194 Abs. 1 StG-OW; § 136 Abs. 1 und § 137 StG-ZH. Weitere Auskunftspflicht- bzw. Meldepflichten, etwa für Intermediäre wie z. B. Anwältinnen und Anwälte, Steuerberaterinnen und Steuerberater etc., aber auch für Unternehmen dürften insbesondere für grenzüberschreitende Konstellationen von zunehmender Bedeutung werden, siehe die jüngste Änderung der Richtlinie (EU) 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie (DAC6), ABl. L 64 vom 11.3.2011, S. 1, zuletzt geändert durch die Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 vom 25.3.2021, S. 1.

⁵⁴ Siehe etwa Regli Florian, Kommentierung § 157 StG-BS N 2, in: Tarolli Schmidt Nadia/Villard Alain/Bienz Andreas/Jaussi Thomas (Hrsg.), Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019; ferner Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Rohner Tobias F., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 137 N 15.

⁵⁵ § 139–141 StG-BS; Art. 154 f. StG-BE; Art. 178–179a StG-OW; § 121 StG-ZH.

⁵⁶ Siehe auch zur Internetrecherche bei der Sachverhaltsermittlung durch Steuergerichte Jutzi Marc, Der Steuerrichter im Internet – Zulässigkeit und Validität von Internetrecherchen bei der Sachverhaltsermittlung, Justice – Justiz – Giustizia 2/2021, N 17 ff.

⁵⁷ Décret no 2021-148 du 11 février 2021 portant modalités de mise en œuvre par la direction générale des finances publiques et la direction générale des douanes et droits indirect de traitements informatisés et automatisés permettant la collecte et l'exploitation de données rendues publiques sur les sites internet des opérateurs de plateforme en ligne.

⁵⁸ In den Medien kursierten daraufhin international verschiedene Artikel, siehe beispielsweise Darmanin Jules, France starts scouring social media to catch tax fraudsters, POLITICO 19.2.2021, online aufgerufen am 17. Februar 2023 unter: <<https://www.politico.eu/article/france-starts-scrapping-social-media-to-catch-tax-fraudsters/>>; Breden Aurelien, French Tax Collectors Use A.I. to Spot Thousands of Undeclared Pools, New York Times 30.8.2022, online aufgerufen am 17. Februar 2023 unter: <<https://www.nytimes.com/2022/08/30/world/europe/france-taxes-pools-artificial-intelligence.html>>.

⁵⁹ Commission Nationale Informatique & Libertés, Délibération no 2019-114 du 12 septembre 2019 portant avis sur le projet d'article 9 du projet de loi de finances pour 2020, online aufgerufen am 17. Februar 2023 unter: <<https://www.legifrance.gouv.fr/cnil/id/CNILTEXT000039167079/>>.

⁶⁰ Eine Übersicht zur Drohnennutzung durch den Staat für nicht-militärische Zwecke in Straub Sebastian, Beobachtungen aus der Luft – Grenzen des staatlichen und zivilen Drohneneinsatzes, 2. Aufl., Frankfurt am Main 2019, S. 2 f.

⁶¹ Straub (Fn. 60), S. 3.

⁶² De Hoon Iven, Greece uses drones to find tax fraud, No More Tax, online aufgerufen am 17. Februar 2023 unter: <<https://nomoretax.eu/greece-drones-tax-fraud/>>.



nen Daten konnten die Behörden feststellen, wie viele Passagiere sich an Bord von Ausflugsbooten befanden und diese Daten mit den deklarierten Quittungen der Steuerpflichtigen in der Steuererklärung abgleichen.⁶³

- 16 Werden hingegen sogenannte Smart Devices (intelligente Geräte) eingesetzt, die (steuerrechtlich relevante) Daten Dritter in Echtzeit an eine Steuerbehörde übermitteln, wird der Steuererhebungsprozess gewissermassen umgekehrt: Es würde nicht mehr um eine Überprüfung der Angaben in der Steuererklärung gehen, sondern bereits vorausschauend («beobachtend») festgesetzt, welche Angaben beizuziehen sind und welche nicht.⁶⁴
- 17 So nutzt beispielsweise die Steuerverwaltung Grossbritanniens ein Datenerfassungs- und Analyseprogramm (His Majesty's Revenue and Customs Connect Computer System⁶⁵), das aus mindestens 30 verschiedenen Datenbanken unterschiedliche Informationen sammelt, analysiert und für weitere Zwecke speichert.⁶⁶ Darunter finden sich Daten von online Zahlungsdienstleistern wie PayPal oder Verkaufsseiten wie Amazon und eBay, Social Media-Daten oder Informationen zu Flugpassagieren und Flügen.⁶⁷

4. Überprüfung der Steuererklärung

4.1 Automatisierung und Untersuchungsgrundsatz

- 18 Während der Untersuchungsgrundsatz durch die Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Personen im Veranlagungsverfahren eingeschränkt wird, obliegt es letztlich trotz allem den Steuerbehörden, den massgeblichen Sachverhalt festzulegen.⁶⁸ Dazu zählt auch die Überprüfung der Plausibilität der Angaben in den Steuererklärungen. Das heisst, dass sich eine Behörde von Amtes wegen von der Wahrheit und Richtigkeit des Sachverhaltes überzeugen muss. Der Untersuchungsgrundsatz bedeutet somit zweierlei: Die Behörden sind einerseits verpflichtet und berechtigt, die Sachverhalte abzuklären. Andererseits dürfen sie nur diejenigen Tatsachen übernehmen, von deren Richtigkeit sie sich überzeugt haben. Deshalb prüfen die Steuerverwaltungen die Steuererklärungen von

Amtes wegen auf deren Richtigkeit und nehmen die erforderlichen Untersuchungen vor.⁶⁹ Dazu kann sich eine Behörde verschiedener gesetzlich vorgesehener Untersuchungsmittel bedienen.⁷⁰ Diese berechtigen sie, von einer steuerpflichtigen Person wie auch – in einem thematisch eng begrenzten Rahmen – von Dritten gewisse Auskünfte zu verlangen oder sich auf Informationen anderer Behörden im Rahmen der Amtshilfe abzustützen.⁷¹ Damit können Angaben, die Steuerpflichtige über sich selbst machen anhand anderer Informationsquellen über die Steuerpflichtigen überprüft werden. Die im Zuge der Digitalisierung hinzugetretenen Datenquellen – wie etwa Informationen, die Steuerpflichtige selbst auf den sozialen Medien teilen – könnten eine weitere Möglichkeit eröffnen, um Angaben in Steuererklärungen mit anderen Informationsquellen über die betroffene Person zu vergleichen.⁷²

Die von steuerpflichtigen Personen gemachten Angaben könnten zudem mit Angaben anderer steuerpflichtiger Personen verglichen werden. Die jährliche Steuererhebung führt dazu, dass eine grosse Menge historischer und vergleichbarer Daten vorliegt. Da die Ermittlung des steuerrechtlich relevanten Sach-

⁶³ Papadimas Lefteris, Greece uses high-tech drones to fight tax evasion in holiday hot spots, reuters 24.9.2018, online aufgerufen am 17. Februar 2023 unter: <<https://www.reuters.com/article/us-greece-taxes-drones-idUSKCN1M41SJ>>.

⁶⁴ Ehrke-Rabel Tina, Profiling im Steuervollzug, FR 2019, S. 45 ff. (zit. Ehrke-Rabel, Profiling), S. 50.

⁶⁵ Siehe etwa Andersen Chris, What is HMRC's Connect Computer System and how is it Being Used for Tax Compliance?, CompanyDebt 28.11.2022, online aufgerufen am 17. Februar 2023 unter: <<https://www.companydebt.com/hmrc-tax-problems/hmrcs-connect-computer-system-used-tax-compliance/>>.

⁶⁶ Rigney Paul, The all seeing eye – an HMRC success story?, HMRC Administration November/Dezember 2016, S. 8 f.

⁶⁷ Sanghrajka Jay, HMRC's Connect computer and investigations, TAXATION 14.7.2020, online aufgerufen am 17. Februar 2023 unter: <<https://www.taxation.co.uk/articles/hmrc-s-connect-computer-and-investigations>>; Ulbrich 2021/2022 (Fn. 5), S. 43 f.

⁶⁸ Siehe Ziff. 31.

⁶⁹ § 158 Abs. 1 StG-BS; § 138 Abs. 1 StG-ZH; Art. 196 Abs. 1 StG-OW; Art. 166 Abs. 2 StG-BE.

⁷⁰ Grundlegend Zweifel (Fn. 29), S. 29.

⁷¹ Siehe Ziff. 3.3.

⁷² Siehe Ziff. 3.3.



verhalts bereits weitgehend in standardisierter Form erfolgt⁷³ und somit eine strukturierte Datengrundlage existiert, bietet sich diese als Ausgangsbasis zur Automatisierung des Steuerverfahrens und der Überprüfung von Angaben in Steuererklärungen geradezu an.⁷⁴ Die Ergebnisse der Überprüfung der Plausibilität der Steuererklärung dienen dazu, abzuschätzen, ob eine steuerpflichtige Person die Steuererklärung wahrheitsgetreu ausgefüllt hat oder nicht.⁷⁵ Beispiele im internationalen Kontext zeigen, dass die manuelle Überprüfung der Steuererklärungen durch eine solche automationsgestützte Risikobeurteilung ausgelöst werden kann.⁷⁶

4.2 Einsatz von Risikomanagementsystemen

- 20 Aufgrund des Charakters als Massenverfahren⁷⁷ sehen sich die Steuerbehörden im Veranlagungsverfahren mit der Frage konfrontiert, wie weitgehend sie die Angaben der steuerpflichtigen Personen in den Steuererklärungen tatsächlich prüfen können.⁷⁸ Zu beachten sind dabei stets die Grundsätze der Verhältnismässigkeit und der rechtsgleichen Behandlung.⁷⁹ Angesichts der demographischen Entwicklung, der ansteigenden Datenverarbeitung und der knappen Personalressourcen steht die Einhaltung der verfassungsrechtlichen Grundsätze bei der manuellen Überprüfung der Steuererklärungen vor grossen Herausforderungen.⁸⁰ Die automatisierte Risikoprüfung von in der Steuererklärung gemachten Angaben kann deshalb Unterstützung leisten.⁸¹ Insbesondere Risikomanagementsysteme (RMS) können dabei zum Einsatz kommen.⁸² Risiko bedeutet im steuerrechtlichen Kontext, dass eine gewisse Wahrscheinlichkeit besteht, dass die Angaben in einer Steuererklärung unwahrheitsgetreu sind,⁸³ mithin die gesetzesmässige Steuerfestsetzung verfehlt wird.⁸⁴
- 21 In Deutschland existiert seit dem 1. Januar 2017 eine Rechtsgrundlage, welche die verpflichtende Einführung von RMS gesetzlich verankert (§88 Abs.5 Abgabenordnung, AO⁸⁵).⁸⁶ Diese wurde im Rahmen der Zulassung vollautomatisierter Steuerverfahren geschaffen.⁸⁷ Die verpflichtende Einführung von RMS soll die mit der Vollautomation einhergehenden Abstriche am Untersuchungsgrundsatz kompensieren.⁸⁸ Die Einzelfallprüfung wurde damit durch eine

⁷³ Siehe Ziff. 2.

⁷⁴ Denn Automatisierung erfordert Strukturiertheit der Datensets, siehe dazu Esterer Fritz/Just Vanessa/Fettke Peter, Sind Steuerfunktionen bereit für Künstliche Intelligenz?, EF 2019, S. 16 f., S. 16.

⁷⁵ Die steuerpflichtige Person muss die Steuererklärung wahrheitsgemäss ausfüllen, siehe § 151 Abs. 2 StG-BS; Art. 170 Abs. 2 StG-BE; Art. 190 Abs. 3 StG-OW; § 133 Abs. 2 StG-ZH.

⁷⁶ Dazu Ziff. 4.2.

⁷⁷ Siehe Ziff. 3.1 und spezifisch Kiener/Rütsche/Kuhn (Fn. 12), N 904 ff.

⁷⁸ Schärer (Fn. 28), S. 37.

⁷⁹ BSK BV-Epiney (Fn. 38), Art. 5 N 67 ff.; BSK BV-Waldmann (Fn. 38), Art. 8 N 13; vertieft Schärer (Fn. 28), S. 22 f.

⁸⁰ Die ständige Wohnbevölkerung der Schweiz wird durch das Bundesamt für Statistik BFS auf knapp 10.5 Millionen im Jahr 2050 geschätzt, siehe Bundesamt für Statistik, Zukünftige Entwicklung der Bevölkerung, 25.05.2021, online aufgerufen am 17. Februar 2023 unter: <<https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/bevoelkerung/zukuenftige-entwicklung.html>>. Siehe zu den damit einhergehenden Herausforderungen für das Steuerwesen Fraunhofer prognos, Herausforderungen für das Steuerrecht durch die demografische Entwicklung in Deutschland – Analyse einer Problemstellung, Endbericht vom 26. August 2016 im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen, online aufgerufen am 17. Februar 2023 unter: <<https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2017/01/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-4-Herausforderungen-Steuerrecht-demografische-Entwicklung.html>>.

⁸¹ Koch Stefanie, Das Risikomanagementsystem der Finanzverwaltung, Diss. Münster 2019, S. 1.

⁸² RMS werden in der Privatwirtschaft seit längerer Zeit eingesetzt. Siehe etwa Pechtl Andreas, Ein Rückblick: Risikomanagement von der Antike bis heute, in: Romeike Frank/Finke Robert B. (Hrsg.), Erfolgsfaktor Risiko-Management, Wiesbaden 2003, S. 15 ff.

⁸³ Zum Risikobegriff im Steuerrecht Koch (Fn. 81), S. 74 f.

⁸⁴ Drüen Klaus-Dieter, Amtsermittlungsgrundsatz und Risikomanagement, in: Hey Johanna, Digitalisierung im Steuerrecht, Köln 2019, S. 193 ff., S. 207.

⁸⁵ Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 12. Juli 2022 (BGBl. I S. 1142) geändert worden ist.

⁸⁶ Siehe dazu Schmidt (Fn. 17), S. 128 ff.; Spilker Bettina, E-Government – Anforderungen an das Verwaltungsverfahren: Verfahrensrechte und Mindestanforderungen am Beispiel der AO?, NVwZ 2022, S. 680 ff., S. 682 f.

⁸⁷ Zur historischen Übersicht des Eingangs von Risikomanagementsystemen in die Deutsche Gesetzgebung siehe Koch (Fn. 81), S. 5 ff.

⁸⁸ Braun Binder Nadja, Algorithmisch gesteuertes Risikomanagement in digitalisierten Besteuerungsverfahren, in: Unger Sebastian/von Ungern-Sternberg Antje (Hrsg.), Demokratie und künstliche Intelligenz, Tübingen 2019, S. 161 ff. (zit. Braun Binder, Risikomanagement), S. 162.



automationsbasierte Risikoprüfung ersetzt. Gemäss erläuterndem Bericht besteht ein Risikomanagementsystem aus der systematischen Erfassung und Bewertung von Risikopotenzialen sowie der Steuerung von Reaktionen in Abhängigkeit der festgestellten Risikopotenziale.⁸⁹ Durch das Aussondern der risikobehafteten Fälle sollen die personellen Ressourcen (natürlicher Personen) auf jene Fälle beschränkt werden, die tatsächlich prüfungsbedürftig sind.⁹⁰ Risiko-reich sind beispielsweise Fälle, die Änderungen in den Sachverhaltsangaben im Vergleich zum Vorjahr aufweisen. Auch in Österreich sind RMS im Einsatz (siehe §§ 48a, 114 Abs. 4 Bundesabgabenordnung, BAO⁹¹). Diese sind in den Rechtsgrundlagen allerdings nicht wie in Deutschland legaldefiniert, sondern werden lediglich erwähnt.⁹²

- 22** Zusammengefasst kann Risikomanagement als ein Prozess beschrieben werden, der Risiken identifiziert, evaluiert und bewältigt.⁹³ Bei entsprechender Ausgestaltung des Systems kann dessen Einsatz dazu führen, den Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung⁹⁴ besser umzusetzen, als dies durch natürliche Personen möglich wäre.⁹⁵ Fehler in der Ausgestaltung hätten jedoch weitreichende Konsequenzen.⁹⁶
- 23** Der Einsatz von RMS ist prinzipiell auch in der Schweiz vorstellbar. Hierzu bedarf es allerdings einiger grundlegender Voraussetzungen. Dazu zählt, dass die Datensätze so aufbereitet sein müssen, dass sie der technischen Ausgestaltung des Systems entsprechend verarbeitet werden können.⁹⁷ Die elektronische Übermittlung der steuerrelevanten Angaben bildet mit anderen Worten den notwendigen Ausgangspunkt für den Einsatz von RMS. Zwar besteht in den Kantonen keine flächendeckende Pflicht zur elektronischen Einreichung der Steuererklärung. Gemäss Bundesgesetz über elektronische Verfahren im Steuerbereich⁹⁸ und der damit einhergehenden Anpassung des Steuerharmonisierungsgesetzes⁹⁹ sind die Kantone aber verpflichtet, bis zum 1.1.2024 die Möglichkeit des elektronischen Einreichens der Steuererklärung vorzusehen.¹⁰⁰

Eine weitere Voraussetzung bildet die Schaffung einer hinreichenden Rechtsgrundlage für den Einsatz von RMS. Die Anforderungen an die Rechtsgrundlage lassen sich allerdings nicht in allgemeingültiger Weise formulieren. Sie hängen vielmehr von der konkreten Ausgestaltung des RMS und den genutzten Daten ab. Die genaue Funktionsweise des Systems und insbesondere vordefinierte Kriterien, die der Risikoanalyse als Grundlage dienen, werden wohl aber nicht vollständig öffentlich kommuniziert werden, da dies zu Umgehungsstrategien der Steuerpflichtigen führen könnte.¹⁰¹

⁸⁹ Deutscher Bundestag, Drucksache 18/7457, Gesetzentwurf der Bundesregierung: Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, S. 69.

⁹⁰ Ehrke-Rabel Tina, Die Automatisierung des Verwaltungsverfahrens am Beispiel des österreichischen Abgabenrechts, in: Braun Binder Nadja/Bussjäger Peter/Eller Matthias (Hrsg.), Auswirkungen der Digitalisierung auf die Erlassung und Zuordnung behördlicher Entscheidungen, Wien/Hamburg 2021, S. 21 ff. (zit. Ehrke-Rabel, Automatisierung), S. 49.

⁹¹ Bundesgesetz vom 28. Juni 1961 betreffend allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes verwalteten Abgaben, StF: BGBl. Nr. 194/1961.

⁹² Dazu vertieft Ehrke-Rabel, Automatisierung (Fn. 90), S. 49 ff. Für einen eigentlichen Vergleich siehe Schmidt Christoph, Das modernisierte Besteuerungsverfahren in Deutschland im Vergleich zu Österreich, Diss. Potsdam 2019, Berlin 2021, S. 142 ff.

⁹³ Europäische Kommission, Risk Management Guide For Tax Administrations, Version 1.02, Februar 2006, S. 7, online aufgerufen am 17. Februar 2023 unter: <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/risk_management_guide_for_tax_administrations_en.pdf>.

⁹⁴ Siehe Ziff. 31.

⁹⁵ Ehrke-Rabel, Automatisierung (Fn. 90), S. 49 f.; Schmidt (Fn. 17), S. 130.

⁹⁶ Allgemein beim Einsatz neuer Technologien Martini Mario/Nink David, Wenn Maschinen entscheiden ... – vollautomatisierte Verwaltungsverfahren und der Persönlichkeitsschutz, NVwZ-Extra 2017, S. 1 ff., S. 1.

⁹⁷ Siehe dazu Koch (Fn. 81), S. 66 f.

⁹⁸ Bundesgesetz vom 18. Juni 2021 über elektronische Verfahren im Steuerbereich (SR 641.10).

⁹⁹ Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG) vom 14. Dezember 1990 (SR 642.14).

¹⁰⁰ Art. 38b StHG, siehe die Chronologie der Bundeskanzlei zum Bundesgesetz über elektronische Verfahren im Steuerbereich, online aufgerufen am 17. Februar 2023 unter: <<https://www.bk.admin.ch/ch/d/pore/rf/cr/2021/20212111.html>>.

¹⁰¹ Für die deutsche Rechtslage Braun Binder, Risikomanagement (Fn. 88), S. 174 f.



- 25 Es ist ferner denkbar, dass RMS mit Methoden maschinellen Lernens verbunden werden.¹⁰² Auch wenn es aufgrund der grossen Datenmengen offensichtlich erscheint, RMS mit maschinellen Lernverfahren zu verbinden,¹⁰³ hängt der Einsatz einer spezifischen Technologie massgeblich von der praktischen Umsetzbarkeit und deren potenzieller Auswirkungen auf die betroffenen Personen ab.¹⁰⁴ In Deutschland ist beispielsweise aufgrund einer Ausnahmeregelung in § 32a Abs. 2 Ziff. 2 AO unklar, welche spezifische Technologie für RMS heute beigezogen wird. Eine Auskunftspflicht besteht nämlich nicht, wenn die Erteilung der Auskunft oder Information die ordnungsgemässe Erfüllung der in die Zuständigkeit der Steuerbehörden fallenden Aufgaben und Pflichten gefährden würde. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn durch die Offenlegung der Informationen Rückschlüsse auf die Ausgestaltung von RMS möglich sind und dadurch die Aufdeckung steuerlich bedeutsamer Sachverhalte wesentlich erschwert wird.¹⁰⁵
- 26 Um aus rechtsstaatlicher Perspektive die Anforderungen zu konkretisieren, ist es jedoch zweitrangig, welche spezifische Technologie zur Anwendung gelangt.¹⁰⁶ Wichtiger ist vielmehr, dass durch den Einsatz maschineller Lernverfahren gewissermassen ein Perspektivenwechsel stattfindet: Anstelle von Kausalitäten basieren diese Systeme – z.B. künstliche neuronale Netze¹⁰⁷ – auf Wahrscheinlichkeiten.¹⁰⁸ Die Daten werden nicht anhand von vorgegebenen Prüfregeln verarbeitet, sondern stellen durch das Erkennen von Korrelationen eigene Regeln auf, die auf die Datensätze angewendet werden.¹⁰⁹ Dabei bleibt regelmässig unklar, wie die Systeme zu ihren Ergebnissen gelangen und welche Daten schliesslich ausschlaggebend sind.¹¹⁰ Für den Einsatz von RMS bedeutet dies, dass Steuererklärungen nicht aufgrund vorgegebener, standardisierter Kriterien beurteilt werden, sondern das System selbst entscheidet, welche Kriterien im Einzelfall für die Ergebnisse massgebend sind. Die Wahl der Kriterien sowie die darauf basierenden Ergebnisse sind dadurch weder vorhersehbar noch überprüfbar.
- 27 Erste Praxiserfahrungen im Ausland zeigen, dass solche Systeme fehleranfällig sind. So wurde im Jahr 2019 etwa bekannt, dass die niederländischen Steuerbehörden einen selbstlernenden Algorithmus zur Erstellung von Risikoprofilen verwendet hatten, um Betrug bei Kinderbetreuungsleistungen zu erkennen. Auf der Grundlage der Risikoindikatoren des Systems wurden Familien schon bei einem blossen Verdacht auf Betrug mit Bussen belangt. Zehntausende von Familien – oft mit geringem Einkommen oder Angehörige ethnischer Minderheiten – waren von den Folgen betroffen.¹¹¹ Die Fehleranfälligkeit maschi-

¹⁰² Maschinelle Lernverfahren werden als Teilbereich von KI verstanden. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass für KI kein einheitliches Begriffsverständnis existiert, siehe etwa Kaplan Jerry, *Artificial Intelligence: What everyone needs to know*, New York 2016, S. 1 ff.; Ertel Wolfgang, *Grundkurs Künstliche Intelligenz*, 4. Aufl., Wiesbaden 2016, S. 1 ff. Siehe exemplarisch zur Evaluierung des Kreditvergaberrisikos etwa Korn Mona, *Potenziale künstlicher Intelligenz und maschinellen Lernens im Risikomanagement von Banken*, *Controlling – Zeitschrift für erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung*, 2019, S. 42 ff., S. 43 f.

¹⁰³ Braun Binder Nadja, *Artificial Intelligence and Taxation: Risk Management in Fully Automated Taxation Procedures*, in: Wischmeyer Thomas/Rademacher Timo (Hrsg.), *Regulating Artificial Intelligence*, Cham 2020, S. 295 ff. (zit. Braun Binder, *Taxation*), S. 300 N 16.

¹⁰⁴ Drüen (Fn. 84), S. 214 f. Grundrechts- und verfahrensrechtsrelevante Probleme stellen sich insbesondere dann, wenn die RMS nicht mehr manuell programmiert werden, sondern selbstlernende Systeme (Stichwort machine learning) eingesetzt werden, dazu Koch (Fn. 81), S. 71.

¹⁰⁵ Braun Binder, *Taxation* (Fn. 103), S. 299 N 12 f., S. 304 N 4.

¹⁰⁶ Braun Binder, *Risikomanagement* (Fn. 88), S. 174.

¹⁰⁷ Zum Begriff etwa Oettinger Michael, *Data Science*, 2. Aufl., Hamburg 2020, S. 119 ff.

¹⁰⁸ Hartmut Ernst/Schmidt Jochen/Beneken Gerd, *Grundkurs Informatik*, 7. Aufl., Wiesbaden 2020, S. 801 ff.

¹⁰⁹ Ertel (Fn. 101), S. 265 ff. Zu datenschutzrechtlichen Fragen und dem Einsatz maschineller Lernverfahren Glass Philip, *Datenschutzrecht für künstliche Intelligenz in der öffentlichen Verwaltung*, in: Widmer Micheal (Hrsg.), *Datenschutz: Rechtliche Schnittstellen*, Zürich 2023, S. 179 ff., S. 202 ff.

¹¹⁰ Vogel Paul, *Künstliche Intelligenz und Datenschutz*, Diss. Würzburg 2021, Baden-Baden 2022, S. 106 ff.; Wischmeyer Thomas, *Artificial Intelligence and Transparency: Opening the Black Box*, in: Wischmeyer Thomas/Rademacher Timo (Hrsg.), *Regulating Artificial Intelligence*, Cham 2020, S. 75 ff., S. 7 f.; Martini Mario, *Blackbox Algorithmus*, Berlin 2019, S. 28 ff.

¹¹¹ Siehe dazu Heikkilä Melissa, *Dutch Scandal serves as a warning for Europe over risks of using algorithms*, POLITICO 29.3.2022, online aufgerufen am 17. Februar 2023 unter: <<https://www.politico.eu/article/dutch-scandal-serves-as-a-warning-for-europe-over-risks-of-using-algorithms/>>. Zur allgemeinen Fehleranfälligkeit algorithmischer Systeme siehe Braun Binder et al., *Schlussbericht* (Fn. 22), S. 40 ff.



neller Lernverfahren kann u. a. auf mangelnde Qualität von Trainingsdaten zurückgeführt werden.¹¹² In Bezug auf den Einsatz von RMS besteht das Risiko, dass risikobehaftete Fälle nicht erkannt werden. Dadurch würden der Untersuchungsgrundsatz und der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung beeinträchtigt.¹¹³ Hinzu kommt, dass bei einem Einsatz (komplexer) maschineller Lernverfahren die Kriterien, die der Risikoanalyse zugrunde gelegt werden, kaum vorhersehbar sind, da diese vom lernenden System selbst entwickelt werden. Damit ist der Prozess kaum mehr nachvollziehbar.

4.3 Zweckänderung der Daten im Verfahren

28 Im Rahmen der Veranlagungsverfahren werden Daten der steuerpflichtigen Personen für eine bestimmte Steuerart in einer bestimmten Steuerperiode erhoben (Grundsatz der Zweckbindung).¹¹⁴ Im analogen Verfahren prüfen Steuerbehörden die Erklärungen gestützt auf die durch die steuerpflichtigen Personen bereitgestellten Beweismittel sowie gesetzlich definierte Untersuchungsmittel.¹¹⁵ Im automatisierten Steuerungsverfahren eröffnen sich hingegen weitere Möglichkeiten (z. B. Data Mining¹¹⁶). Vorstellbar ist etwa, dass Daten verschiedener steuerpflichtiger Personen genutzt werden, um die Steuererklärung einer weiteren Person auf Plausibilität zu prüfen.¹¹⁷ Darin würde allerdings eine Änderung des Zwecks der erhobenen Daten liegen.¹¹⁸ Der Zweck würde nicht mehr die Bearbeitung der Daten einer bestimmten steuerpflichtigen Person in einer bestimmten Steuerperiode, sondern die Bearbeitung der Daten verschiedener steuerpflichtiger Personen bzw. die Bearbeitung der Daten einer Person zur Nutzung für eine andere Person umfassen.¹¹⁹

29 Ob eine solche Zweckänderung von den Rechtsgrundlagen für die ursprüngliche Datenbearbeitung gestützt wird, ist fraglich. Grundsätzlich ist die Bearbeitung von Personendaten zu einem anderen Zweck nicht durch die gesetzliche Grundlage gedeckt, welche die ursprüngliche Erhebung rechtfertigt.¹²⁰ Unzulässig ist auch eine Datenerhebung «auf Vorrat», um diese später in einem anderen Kontext zu verwenden.¹²¹ In gesetzlichen Bekanntgabebestimmungen kann hingegen eine Rechtfertigung der Zweckänderung mit-enthalten sein.¹²² Wenn beispielsweise Steuerdaten

von der Steuerverwaltung an andere Behördenstellen bekannt gegeben werden dürfen, dann regelmässig nicht zu dem Zweck, zu dem sie erhoben worden sind (nämlich zur Veranlagung der Steuern), sondern z. B. zum Zweck der Beurteilung, ob jemand bedürftig ist (z. B. bei der Bekanntgabe an die Sozialhilfe). Allerdings fällt die Bearbeitung von Daten der Steuerverwaltung, die zum Zweck der Steuerveranlagung erhoben wurden, durch dieselbe Steuerverwaltung zu einem anderen Zweck – etwa der Überprüfung von Steuererklärungen anderer Steuerpflichtiger – nicht unter die Bekanntgabe.

4.4 Profiling im Veranlagungsverfahren

Die Datenüberprüfung durch die Steuerbehörden hat zum Ziel, die Steuererklärungen der steuerpflichtigen Personen, mithin die Korrektheit und Vollständigkeit der Angaben, zu prüfen.¹²³ Dies ändert sich im vollautomatisierten Steuerverfahren grundsätzlich nicht. Allerdings kann das Beiziehen anderer Daten-

¹¹² Voss Jakob, Datenqualität als Grundlage qualitativer Inhaltserschliessung, in: Franke-Maier Michael/Kasprzik Anna/Ledl Andreas et al. (Hrsg.), Qualität der Inhaltserschliessung, Berlin/Boston 2021, S. 167 ff., S. 168 ff.; Stevens Jeremy, Datenqualität bei algorithmischen Entscheidungen, CR 2020, S. 73 ff., S. 74; Zweig Katharina/Krafft Tobias, Fairness und Qualität algorithmischer Entscheidungen, in: Mohabbat Kar Resa/Thapa Basanta/Parycek Peter (Hrsg.), (Un)berechenbar? Algorithmen und Automatisierung in Staat und Gesellschaft, Berlin 2018, S. 204 ff., S. 211 ff.

¹¹³ Zu den Grundsätzen Ziff. 3.1.

¹¹⁴ Siehe Ziff. 3.2.

¹¹⁵ Siehe Ziff. 4.1.

¹¹⁶ Zu Data Mining und datenschutzrechtlicher Zweckbindung siehe Epiney Astrid, Datenschutzrechtliche Grundsätze und Garantien, in: Belsler Eva Maria/Epiney Astrid/Waldmann Bernhard/Bickel Jürg (Hrsg.), Datenschutzrecht: Grundlagen und öffentliches Recht, Bern 2011, S. 509 ff., § 9 N 34.

¹¹⁷ Ehrke-Rabel, Automatisierung (Fn. 90), S. 50.

¹¹⁸ Zum Zusammenspiel von Zweckbindung und automatisierter Datenverarbeitung (Profiling, siehe unten 4.4), Heuberger Olivier, Profiling im Persönlichkeits- und Datenschutzrecht der Schweiz, Diss. Luzern 2019, Zürich/Basel/Genf 2020, N 237 ff.

¹¹⁹ Für Österreich bereits Ehrke-Rabel, Automatisierung (Fn. 90), S. 50.

¹²⁰ Epiney (Fn. 116), § 9 N 29 f. Ferner Praxiskomm IDG-BS-Rudin (Fn. 42), § 12 N 10 ff.

¹²¹ Epiney (Fn. 116), § 9 N 33. Dies gilt auch auf kantonaler Ebene, siehe etwa Praxiskomm IDG-BS-Rudin (Fn. 42), § 12 N 4.

¹²² Praxiskomm IDG-BS-Rudin (Fn. 42), § 12 N 10 ff., insbesondere N 15.

¹²³ Siehe Ziff. 3.1.



quellen und der Abgleich dieser Daten mit jenen anderer steuerpflichtiger Personen, beispielsweise im Rahmen eines RMS-Einsatzes, dazu führen, dass Kontrollhandlungen gezielt und effizienzorientiert jeweils bei denjenigen steuerpflichtigen Personen vorgenommen werden, bei denen das Risiko der unwahrheitsgetreuen Steuererklärung am höchsten ist.¹²⁴ Mit anderen Worten soll vorhergesagt werden, welche Personen mit hoher Wahrscheinlichkeit die Steuererklärung unwahrheitsgemäss ausgefüllt haben.¹²⁵ Bei diesem automatisierten Vorgang handelt es sich um nichts anderes als um ein Profiling.¹²⁶

- 31 Gemäss Art.5 lit.f revDSG ist Profiling *«jede Art der automatisierten Bearbeitung von Personendaten, die darin besteht, dass diese Daten verwendet werden, um bestimmte persönliche Aspekte, die sich auf eine natürliche Person beziehen, zu bewerten, insbesondere um Aspekte bezüglich Arbeitsleistung, wirtschaftlicher Lage, Gesundheit, persönlicher Vorlieben, Interessen, Zuverlässigkeit, Verhalten, Aufenthaltsort oder Ortswechsel dieser natürlichen Person zu analysieren oder vorherzusagen»*. Die im Gesetz genannten Merkmale sind nur beispielhaft.¹²⁷
- 32 Mithin ist Profiling der Vorgang der Bewertung bestimmter persönlichkeitsrelevanter Attribute einer Person durch vollautomatisierte Auswertung der betroffenen Personendaten.¹²⁸ Kein Profiling liegt vor, wenn eine Datenansammlung besteht, sie jedoch nicht automatisiert ausgewertet wird.¹²⁹ Die Bearbeitung bedarf ferner einer bestimmten Wertung (subjektive Komponente), z. B. einer Prognose; die objektive Sachverhaltsfeststellung durch Datenerhebung ist kein Profiling.¹³⁰
- 33 Der Fokus liegt beim Profiling nicht allein auf dem Ergebnis, sondern vielmehr auf dem gesamten Bewertungsprozess.¹³¹ Ziel und Zweck der Analyse ist die Vorhersage von Verhaltensweisen, Fähigkeiten oder Bedürfnissen einer bestimmten Person.¹³² Beim steuerrechtlichen Überprüfungsvorgang kann es – je nachdem, welche Art von RMS zugrunde gelegt wird – um die Bewertung, Analyse und Vorhersage persönlicher Aspekte der steuerpflichtigen Person – nämlich deren Arbeitsleistung, wirtschaftliche Lage, Verhalten¹³³ und auch weitere persönlichkeitsrelevante As-

pekte¹³⁴ wie Ehrlichkeit oder Zuverlässigkeit gehen. Findet dieser Vorgang vollautomatisiert statt, handelt es sich um Profiling i.S.d.revDSG. Profiling kann ferner als Grundlage für den Erlass automatisierter Einzelentscheidungen i.S.v.Art.21 revDSG dienen.¹³⁵ Werden durch die Erhebung der steuerrechtlich relevanten Daten automatisiert wesentliche Aspekte der Persönlichkeit bewertet und die betroffene steuerpflichtige Person schliesslich vollautomatisiert veranlagt, basiert diese Entscheidung auf Profiling. Die beiden Begriffe müssen aber nicht zwingend miteinander in Verbindung stehen.¹³⁶

Es bleibt festzuhalten, dass nicht jedes RMS ein Profiling darstellt. Basiert ein RMS etwa schlicht darauf, dass Angaben der steuerpflichtigen Person von Angaben anderer Steuerpflichtiger abweichen, wenn es

¹²⁴ Um dies genauer beurteilen zu können, müsste allerdings die genaue Funktionsweise des RMS bekannt sein, siehe Ehrke-Rabel, Profiling (Fn. 64), S. 54 f.

¹²⁵ Angelehnt an Heuberger Götsch Olivier, Der Wert von Daten aus juristischer Sicht am Beispiel des Profiling, in: Fasel Daniel/Meier Andreas (Hrsg.), Big Data, Wiesbaden 2016, S. 83 ff., S. 86. Zum Risikobegriff aus der Verwaltungstätigkeit Wanner Markus/Zuber-Hagen Tom, Risikomanagement in den öffentlichen Verwaltungen von Kantonen und Gemeinden, AJP 2011, S. 901 ff., S. 903 f.

¹²⁶ Die folgenden Ausführungen stützen sich auf die (künftige) Rechtslage auf Bundesebene und verweisen nur punktuell auf die kantonalen Rechtsgrundlagen. Zur Anwendbarkeit des Bundes- oder kantonalen Datenschutzrechts siehe vorne 3.2.

¹²⁷ Botschaft DSG 2017 (Fn. 19), S. 7022.

¹²⁸ Botschaft DSG 2017 (Fn. 19), S. 7022. Vertieft zum Begriff des Profiling Bühlmann Lukas/Schüepp Michael, Begriff und Rechtsfolgen des Profilings im nDSG und der DSGVO, Jusletter 12. September 2022, N 69 ff.

¹²⁹ Botschaft DSG 2017 (Fn. 19), S. 7022.

¹³⁰ Rosenthal David, Das neue Datenschutzgesetz, Jusletter 16. November 2020, N 24.

¹³¹ Vertieft Heuberger (Fn. 118), N 56.

¹³² Botschaft DSG 2017 (Fn. 19), S. 7022.

¹³³ Siehe die Definition in Art. 5 lit. f revDSG.

¹³⁴ Zum Begriff der Persönlichkeit siehe Meier Philippe, Droit des personnes, 2. Aufl., Genf/Zürich/Basel 2021, S. 303 ff.; Riemer Hans Michael, Personenrecht des ZGB, 2. Aufl., Bern 2002, S. 131 ff.

¹³⁵ Ein Beispiel führt Braun Binder Nadja, Als Verfügungen gelten Anordnungen der Maschine im Einzelfall... – Dystopie oder künftiger Verwaltungsalltag?, ZSR 2020, S. 253 ff. (zit. Braun Binder, Dystopie), S. 269, auf.

¹³⁶ Zur Abgrenzung siehe Bühlmann/Schüepp (Fn. 128), N 130 ff.



mithin einfach darum geht, «Ausreisser» zu finden, dann handelt es sich nicht um Profiling.

- 35 Staatliches Handeln setzt das Beachten der Grundrechte voraus (Art.35 Abs.1 BV). Im Kontext von Profiling ist insbesondere das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung (Art.13 Abs.2 BV) zu wahren.¹³⁷ Der verfassungsrechtliche Anknüpfungspunkt liegt dabei auf der Schwere der möglichen Grundrechtseinschränkung, die durch die Datenbearbeitung erfolgen kann. Schwerwiegende Einschränkungen müssen in einem Gesetz im formellen Sinn statuiert sein (Art.36 Abs.1 BV).¹³⁸ Zudem muss die Rechtsgrundlage genügend bestimmt sein; die betroffene Person muss erkennen und voraussehen können, inwiefern ein Grundrechtseingriff erfolgt.¹³⁹
- 36 Das Datenschutzrecht konkretisiert das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung und stellt erhöhte Anforderungen auf, wenn Behörden Profiling betreiben. Dies betrifft insbesondere die gesetzliche Grundlage und die Informationspflichten. Das revDSG statuiert, dass Profiling durch ein Bundesorgan einer Grundlage in einem Gesetz im formellen Sinn (Art.34 Abs.2 lit.b revDSG) bedarf. Für Bundesorgane unbeachtlich ist, ob es sich um ein «Profiling mit hohem Risiko»¹⁴⁰ gemäss Art.5 lit.g revDSG handelt, oder um ein «gewöhnliches» Profiling gemäss Art.5 lit.f revDSG.¹⁴¹ Eine Grundlage im materiellen Sinn genügt, sofern die Bearbeitung für eine in einem Gesetz im formellen Sinn festgelegte Aufgabe unentbehrlich ist (Art.34 Abs.3 lit.a revDSG) oder der Bearbeitungszweck für die Grundrechte der betroffenen Person keine besonderen Risiken birgt (Art.34 Abs.3 lit.b revDSG). Die Ausnahme der Unentbehrlichkeit wird im Steuervollzug wohl schwierig zu beweisen sein,¹⁴² zumal dieser bisher ohne Profiling erfolgte. Die zweite Ausnahme wird sodann ebenfalls nicht greifen, da das Bundesgericht bereits das Erstellen eines Persönlichkeitsprofils als schwerwiegenden Eingriff in die Grundrechte bezeichnete, da wesentliche Aspekte der Persönlichkeit zusammengestellt und beurteilt werden.¹⁴³
- 37 Im Zuge der Revision des Datenschutzgesetzes auf Bundesebene werden mehrere Gesetze um den Be-

griff des Profilings ergänzt. Beispielsweise sieht das revidierte Zollgesetz (revZG¹⁴⁴) nun vor, dass die eidgenössische Zollverwaltung zur Erfüllung ihrer Aufgaben – der Erhebung von Personendaten zur Veranlagung nach Zollgesetz – Profiling (mit hohem Risiko) betreiben kann (Art.110 Abs.2 revZG). Dasselbe ist für das revidierte Mehrwertsteuergesetz (revMWSTG¹⁴⁵) vorgesehen: Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist zum Profiling (mit hohem Risiko) befugt, wenn es der Erfüllung der gesetzlich vorgesehenen Aufgaben dient (Art.76 Abs.3 revMWSTG).

Die Kantone sind in ihrer Gesetzgebung im Datenschutzrecht unterschiedlich weit fortgeschritten. Es ist aber zu erwarten, dass sie mit Inkrafttreten des revDSG ihre Gesetze ebenfalls anpassen.¹⁴⁶ So wurde z.B. im Kanton Basel-Stadt im Zuge der Revision des

¹³⁷ Rypka Thomas, Das Grundrecht auf Privatsphäre in Bezug auf Steuerdaten, Diplomarbeit der Universität Graz, 2020, S.26 ff., online aufgerufen am 17. Februar 2023 unter: <<https://unipub.uni-graz.at/obvugrhs/download/pdf/4825100?originalFilename=true>>. Zum Grundrechtsgehalt siehe Schweizer Rainer, Kommentierung von Art.13 BV N 74, in: Ehrenzeller Bernhard/Schweizer Rainer J./Schindler Benjamin/Vallender Klaus A., Die Schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl., Zürich 2014; BSK BV-Diggelmann (Fn. 38), Art.13 N 33.

¹³⁸ Zum Begriff des Gesetzes im formellen Sinn siehe BSK BV-Wyttenbach/Wyss (Fn. 38), Art.164 N 3.

¹³⁹ BSK BV-Epiney (Fn. 38), Art.36 N 38.

¹⁴⁰ Dieses liegt vor, wenn es «ein hohes Risiko für die Persönlichkeit oder die Grundrechte der betroffenen Person mit sich bringt, indem es zu einer Verknüpfung von Daten führt, die eine Beurteilung wesentlicher Aspekte der Persönlichkeit einer natürlichen Person erlaubt» (Art.5 lit.g revDSG).

¹⁴¹ Zum Begriff siehe den Beginn von Ziff.4.4.

¹⁴² Roth Simon, Das Profiling im neuen Datenschutzrecht, SZW 2021, S.34 ff., S.38, generell kritisch zum Beweis der Unentbehrlichkeit von Profiling durch Bundesorgane.

¹⁴³ BGE 146 I 11 E.3.2; 143 I 253 E.3.2 und 4.9; 129 I 232 E.4.3.2.

¹⁴⁴ Zollgesetz vom 18. März 2005 (SR 631.0), die revidierten Bestimmungen treten am 1.9.2023 in Kraft.

¹⁴⁵ Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 (SR 641.20), die revidierten Bestimmungen treten am 1.9.2023 in Kraft.

¹⁴⁶ Siehe Leitfaden der Konferenz der Kantonsregierungen «EU-Datenschutzreform/Modernisierung der Europarats-Konvention 108: Anpassungsbedarf bei den kantonalen (Informations- und) Datenschutzgesetzen», N 3.8, online aufgerufen am 17. Februar 2023 unter: <<https://www.dsb.bs.ch/datenschutz/privatim-und-kdk-leitfaden.html>>.



IDG¹⁴⁷ eine ähnliche Definition des Profilings wie auf Bundesebene eingefügt.¹⁴⁸ Gemäss § 3 Abs. 7 revidiertes IDG-BS ist Profiling jede automatisierte Auswertung von Informationen, um wesentliche persönliche Merkmale zu analysieren oder Entwicklungen, insbesondere bezüglich Arbeitsleistung, wirtschaftliche Lage, Gesundheit, persönliche Vorlieben, Interessen, Zuverlässigkeit, Verhalten, Aufenthaltsort oder Ortswechsel, vorherzusagen.¹⁴⁹

39 Unabhängig davon, ob die kantonalen Datenschutzgesetze das Profiling regeln, ist aus grundrechtlichen Erwägungen eine spezifische formell-gesetzliche Grundlage notwendig. Denn die Zusammenstellung und Beurteilung wesentlicher Aspekte der Persönlichkeit hat das Bundesgericht unter dem Begriff des «*Persönlichkeitsprofils*» als schwerwiegenden Grundrechtseingriff gewertet.¹⁵⁰ Zwar ging es in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung um Persönlichkeitsprofile nach Art. 3 lit. d Datenschutzgesetz (DSG)¹⁵¹. Da das Profiling gemäss revDSG den bisherigen Begriff des Persönlichkeitsprofils ausdrücklich ablösen soll¹⁵², bietet sich eine analoge Anwendung der Rechtsprechung auf das Profiling an.

40 Die Anforderungen an die konkrete Ausgestaltung einer gesetzlichen Grundlage zum Einsatz von Profiling können nicht pauschal formuliert werden. Im Veranlagungsverfahren wird sie sich stark am Zweck der Datenbearbeitung orientieren müssen, um insbesondere auch die Anforderungen an die Normdichte einzuhalten. Die Durchführung eines Profilings müsste eindeutig ersichtlich sein,¹⁵³ ebenso wie die Tatsache, dass die Daten zum Zwecke des Abgleichs mit anderen Daten erhoben werden.

5. Fazit

41 Das internationale Umfeld zeigt, dass sich Steuerbehörden neuer Technologien bedienen, um die Steuererklärungen auf Plausibilität hin zu prüfen. Grundsätzlich ist dies auch in der Schweiz denkbar. Aus verfassungs- sowie datenschutzrechtlicher Sicht ist dies bedenklich, zumal insbesondere der Einsatz von Risikomanagementsystemen zu einem Profiling im

Sinne des revidierten Datenschutzgesetzes führen kann und dieser entsprechender gesetzlicher Grundlagen bedarf.

¹⁴⁷ Siehe Ratschlag 211239.01 des Regierungsrates des Kantons Basel-Stadt zu einer Änderung des Gesetzes über die Information und den Datenschutz vom 9. Juni 2010 (Informations- und Datenschutzgesetz, IDG) und weiterer Gesetze (Anpassung an die europäischen Datenschutzreformen und weitere Anpassungen, zit. Ratschlag BS 2021).

¹⁴⁸ Die im Ratschlag BS 2021 (Fn. 147) enthaltene Fassung wurde im Zuge der Beratungen angepasst, siehe Bericht der Justiz-, Sicherheits- und Sportkommission 21.1239.02 vom 14. September 2022, S. 4 und 7.

¹⁴⁹ Kantonsblatt Basel-Stadt Nr. 85 vom 26.10.2022; die Referendumsfrist ist abgelaufen, das Inkrafttreten ist zum Zeitpunkt des Verfassens dieses Beitrages noch nicht beschlossen.

¹⁵⁰ BGE 146 I 11 E. 3.2; 143 I 253 E. 3.2 und 4.9; 129 I 232 E. 4.3.2.

¹⁵¹ Bundesgesetz über den Datenschutz vom 19. Juni 1992 (SR 235.1).

¹⁵² Botschaft DSG 2017 (Fn. 19), S. 6971.

¹⁵³ Bühlmann/Schüepf (Fn. 128), N 154.

