



AXER PARTNERSCHAFT

Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Köln • Düsseldorf

Dürener Straße 295
50935 Köln

Fon 0221/47 43 440
Fax 0221/47 43 499
info@axis.de

Gruner Str. 33
40239 Düsseldorf

Fon 0211 / 43 83 56 0
Fax 0211 / 43 83 56 11
info@axis.de

Eine Einheit der axis-Beratungsgruppe

Das Steuergeheimnis des § 30 AO in der Praxis

Stand: 23.07.2007

Inhaltsverzeichnis

1. Einführung	2
2. Die Einordnung des § 30 AO durch das BVerfG.....	2
3. Die Bedeutung des Steuergeheimnisses.....	3
4. Verpflichteter Personenkreis	4
Amtsträger.....	4
Gleichgestellte Personen.....	4
5. Durch § 30 AO geschützte Bereiche	5
6. Grenzen des Steuergeheimnisses	6
Gesetzlich zugelassene Offenbarung (§ 30 Abs. 4 Nr. 2)	7
Offenbarung bei Steuerstraft- und Steuerordnungswidrigkeitenverfahren.....	8
Offenbarung bei Zustimmung des Betroffenen	8
Offenbarung gegenüber Strafverfolgungsbehörden	9
Offenbarung aus zwingendem öffentlichen Interesse	9
Sonstige Offenbarungsgründe.....	10
7. Bekanntgabe eines Anzeigerstatters und das Steuergeheimnis.....	11
8. Aktuelle Urteile zum Steuergeheimnis.....	12



Das Steuergeheimnis des § 30 AO in der Praxis

1. Einführung

Das Bankgeheimnis verliert diesseits und jenseits der Grenze zunehmend an Bedeutung, wobei es im Inland in Bezug auf das Steuerrecht ohnehin wenig Schutz vor dem Fiskus bietet. Bereits seit 1919 werden Kontenstände im Todesfall gemeldet, aktuell greift das Kontenabrufverfahren in den Schutz der Bankkunden ein.

Anders sieht es beim Steuergeheimnis aus. Das steht etwas im Schatten der erweiterten Informationsmöglichkeiten der Finanzbehörden, was aber eher für den dauerhaften Bestand dieser Vorschrift spricht. Zumal gewinnt § 30 AO zunehmend an Bedeutung, da der Fiskus immer mehr – automatisch und durch gezielte EDV-Abfragen - von seinen Bürgern erfährt. Diese gesammelten Daten müssen besonders geschützt und eine Weitergabe an Dritte verhindert werden.

Der folgende Beitrag gibt einen Überblick über die Regelung des § 30 AO, die dem privaten Geheimhaltungsinteresse der Bürger dient und das Vertrauens in die Amtsverschwiegenheit der Finanzbehörden fördern soll. Ist dieses nicht gewährleistet, sinkt automatisch die Bereitschaft zur Offenlegung von steuerlich relevanten Sachverhalten.

2. Die Einordnung des § 30 AO durch das BVerfG

Das Recht auf Wahrung des in § 30 AO gesetzlich umschriebenen Steuergeheimnisses ist als solches kein Grundrecht (BVerfG 17.7.1984, BStBl 1984 II S. 634). Die Geheimhaltung bestimmter steuerlicher Angaben und Verhältnisse, deren Weitergabe einen Bezug auf den Steuerpflichtigen oder private Dritte erkennbar werden lässt, kann indessen durch eine Reihe grundrechtlicher Verbürgungen, insbesondere durch Art. 2 Abs. 1, 1 Abs. 1 und Art. 14 GG geboten sein.

Die Angaben, die ein Steuerpflichtiger auf Grund des geltenden Abgabenrechts zu machen hat, ermöglichen weitreichende Einblicke in die persönlichen Verhältnisse, die persönliche Lebensführung (bis hin beispielsweise zu gesundheitlichen Gebrechen, religiösen Bindungen, Ehe- und Familienverhältnissen oder politischen Verbindungen) und in die beruflichen, betrieblichen, unternehmerischen oder sonstigen wirtschaftlichen Verhältnisse. Über ihre zeitlich kontinuierliche Erfassung, Speicherung und ständige Abrufbarkeit ermöglichen sie demjenigen, der über diese Daten verfügt, ein Wissen außerordentlichen Ausmaßes über die Betroffenen, das unter den gegenwärtigen Lebensverhältnissen in entsprechende Macht über die Betroffenen umschlagen kann.

Die genannten Grundrechte verbürgen ihren Trägern einen Schutz gegen unbegrenzte Erhebung, Speicherung, Verwendung oder Weitergabe der auf sie bezogenen, individualisierten oder individualisierbaren Daten. Dies darf nur im überwiegenden Interesse der Allgemeinheit und unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit durch Gesetz oder auf Grund eines Gesetzes eingeschränkt werden; die Einschränkung darf nicht weiter gehen als es zum Schutze öffentlicher Interessen unerlässlich ist.



Das Verlangen des Staates nach steuerlichen Angaben begründet sich aus dem Umstand, dass der Betroffene am staatlichen Leben teilnimmt, ihm insbesondere Schutz, Ordnung und Leistungen der staatlichen Gemeinschaft zugute kommen. Deshalb darf ihm ein Anteil an den finanziellen Lasten zur Aufrechterhaltung des staatlichen Lebens auferlegt werden. Die Bemessung dieses Lastenanteils nach Maßstäben verhältnismäßiger Gleichheit der Abgabepflicht erfordert die Angabe von Daten, die solche Gleichheit der Besteuerung ermöglichen. Von hier aus rechtfertigen sich Gesetze, die eine Pflicht zu steuerlichen Angaben auferlegen. Zugleich aber ergeben sich hieraus prinzipielle Grenzen für die Verwendung und Weitergabe solcher Angaben.

Grundsatz: Das gesetzliche Abgabenrecht verpflichtet den Betroffenen, allein zum Zwecke der Besteuerung Angaben zu machen; zu einer Erhebung, Speicherung, Verwendung oder Weitergabe individualisierter oder individualisierbarer Daten zu anderen Zwecken ermächtigen die Steuergesetze grundsätzlich nicht.

3. Die Bedeutung des Steuergeheimnisses

Bürger sind auf Grund ihrer Mitwirkungspflichten nach §§ 90ff., 93 ff., 137 ff. AO nicht berechtigt, der Finanzbehörde die Offenlegung der für die Besteuerung maßgeblichen Umstände zu verweigern. Die Bereitschaft zur Erfüllung dieser Pflichten wäre erheblich eingeschränkt, müssten die Betroffenen befürchten, dass die in ihren Erklärungen enthaltenen Verhältnisse auch außerhalb des Besteuerungsverfahrens genutzt und Stellen zur Kenntnis gelangen könnten, die an der Durchführung der Besteuerung nicht beteiligt sind.

Vor diesem Hintergrund dient das Steuergeheimnis drei Aspekten:

- Schutz der privaten Interessen
- Schutz des persönlichen Geheimhaltungsbedürfnisses
- Wahrung des Interesses am Funktionieren der Besteuerungsverfahrens

Das Steuergeheimnis dient der konkreten Ausgestaltung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung, das sich aus dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht ergibt. So kann eine Datenerhebung nur zu einem gesetzlich zulässigen Zweck erfolgen, die entsprechende Ermächtigungsgrundlage muss aber Art und Umfang der Erhebung, Art der Verwertung und Zulässigkeit der Daten regeln. Hierbei müssen verfahrensrechtliche und organisatorische Vorkehrungen zum Schutz vor Verletzungen getroffen sein (Zinsurteil des BVerfG vom 27.6.1991, 2 BvR 1493/89, BStBl 1991 II S. 654).

Durch das Steuergeheimnis wird alles geschützt, was dem Amtsträger oder einer ihm gleichgestellten Person in einem der in § 30 Abs. 2 Nr. 1a bis c AO genannten Verfahren über den Steuerpflichtigen oder andere Personen bekannt geworden ist. Dabei macht es keinen Unterschied, ob diese Tatsachen für die Besteuerung relevant sind oder nicht. Das Steuergeheimnis erstreckt sich demnach auf die gesamten persönlichen, wirtschaftlichen, rechtlichen, öffentlichen und privaten Verhältnisse einer natürlichen oder juristischen Person. Zu den Verhältnissen zählen auch das Verwaltungsverfahren selbst, die Art der Beteiligung am Verwaltungsverfahren und die



Maßnahmen, die vom Beteiligten getroffen wurden. So unterliegt beispielsweise auch dem Steuergeheimnis,

- ob und bei welcher Finanzbehörde ein Beteiligter steuerlich geführt wird,
- ob ein Steuerfahndungsverfahren oder eine Außenprüfung stattgefunden hat,
- wer für einen Beteiligten im Verfahren aufgetreten ist und
- welche Anträge gestellt worden sind.

Geschützt werden auch auskunftspflichtige Dritte sowie Gewährspersonen, die den Finanzbehörden Angaben über steuerliche Verhältnisse anderer machen.

Zu beachten ist allerdings, dass § 30 AO trotz seiner enormen Bedeutung keinen Verfassungsrang hat.

4. Verpflichteter Personenkreis

Die an das Steuergeheimnis gebundenen Personen sind in § 30 Abs. 1 und 2 AO bezeichnet.

Amtsträger

Dies sind die in § 7 AO abschließend aufgeführten Personen: Beamte oder Richter sowie solche Personen, die in einem sonstigen öffentlich-rechtlichen Amtsverhältnis stehen oder sonst dazu bestellt sind, bei einer Behörde oder einer sonstigen Stelle oder in deren Auftrag Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrzunehmen. Dies gilt beispielsweise auch für Straf- und Finanzrichter, Staatsanwälte sowie Kriminalbeamte, die mit Steuersachen befasst sind.

Der Verpflichtung zur Wahrung des Steuergeheimnisses unterliegen auch Amtsträger anderer Ämter wie etwa Sozialversicherungsbehörden, Bundesagentur für Arbeit oder Gemeindebehörden, sofern sie von steuerlichen Dingen Kenntnis erhalten, § 30 Abs. 2 Nr.1c AO.

Gleichgestellte Personen

Den Amtsträgern sind nach § 30 Abs. 3 AO gleichgestellt unter anderem die für den öffentlichen Dienst besonders Verpflichteten. Das sind:

- Personen, die bei einer Behörde oder bei einer sonstigen Stelle Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrnehmen,
- Personen, die bei einem Verband oder sonstigen Zusammenschluss, Betrieb oder Unternehmen beschäftigt sind, die für eine Behörde oder für eine sonstige Stelle Aufgaben der öffentlichen Verwaltung ausführen. Das gilt etwa für Schreib- und Registraturkräfte, Mitarbeiter in Rechenzentren sowie Unternehmer und deren Mitarbeiter, die Hilfstätigkeiten für die öffentliche Verwaltung erbringen,
- Sachverständige, wenn sie von einer Behörde oder einem Gericht hinzugezogen werden.
- Träger von Ämtern der Kirchen und anderer Religionsgemeinschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind,

Soweit Privatpersonen ohne amtliche Funktion in das Besteuerungsverfahren einbezogen werden, gilt für sie die Verpflichtung des § 30 AO nicht. Auch für Steuerberater mit übertragener



Mandantschaft sind nicht vom Steuergeheimnis betroffen, hier wirkt allerdings die Verschwiegenheitspflicht aus dem StBerG. Siehe hierzu: Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 13.8.2002, BStBl 2002 I S. 796.

§ 30 AO hat keine zeitliche Komponente, so dass die Vorschrift für ausgeschiedene Finanzbeamter weiterhin gilt.

5. Durch § 30 AO geschützte Bereiche

§ 30 AO schützt alle Verhältnisse eines Bürgers in den in § 30 Abs. 2 angesprochenen Verfahren. Hinzu kommt der Schutz der Verhältnisse Dritter wie etwa der auskunftspflichtiger Personen, die den Finanzbehörden Angaben über steuerliche Verhältnisse anderer machen. Hierzu einige Verwaltungsanweisungen:

- **Zwischenstaatliche Amtshilfe durch Auskunftersuchen in Steuersachen**, BMF 25.1.2006, IV B 1 - S 1320 - 11/06, BStBl 2006 I S. 26
- Auskunftserteilung an **Gewerbebehörden**, BMF 17.12.2004, IV A 4 - S 0130 - 113/04, BStBl 2004 I S. 1178 und OFD Nürnberg 6.5.2005, S 0130 - 1110/St 24, StEd 2005 S. 376
- **Änderung des AEAO** in Bezug auf § 30 AO, BMF 3.1.2005, IV A 4 - S 0062 - 4/04, BStBl 2005 I S. 3
- **Geldwäsche**, Terrorismus, Steuergeheimnis: BMF 17.12.2001, IV A 4 - S 0130 - 86/01, DStR 2002 S. 264
- **Umsatzsteuer**, Betrug, Informationsaustausch, BMF 6.3.2001, IV B 2 - S 7420 - 31/01, UR 2001 S. 324
- **Steuerdaten-Abruf**-Verwaltungsregelung, BMF 7.3.2001, IV C 4 - O 2204 - 20/01, BStBl 2001 I S. 202
- Steuergeheimnis, **Dienstrecht**, BMF 10.5.2000, IV A 4 - S 0130 - 19/00, BStBl 2000 I S. 494
- Steuergeheimnis gegenüber den **Parlamenten**, BMF 2.2.1983, IV A 7 - S 0130 - 74/82, DStZ/E 1983 S. 109
- Bekanntgabe des Namens des **Anzeigerstatters**, BMF 19.3.1981, IV A 7 - S 0130 - 19/81, StEK AO 1977 § 30 Nr. 19, OFD Koblenz 24.3.2005, S 0130 A - St 35 1, DStR 2005 S. 869
- Steuergeheimnis, **Straftat im Amt**, Haftungsansprüche, FinMin Sachsen-Anhalt 7.5.1997, 41 - S 0130 - 60, DStR 1997 S. 873
- Steuergeheimnis, **Umweltschutz**, BMF 9.1.1995, IV A 4 - S 0130 - 90/94, BStBl 1995 I S. 83
- Auskunft an Gemeinden, **Tourismusabgabe**, OFD Magdeburg 17.11.2005, S 0131 - 18 - St 251, StEd 2006 S. 47
- BaFin, Auskunft, automatisierter **Kontenabruf**, LfSt Bayern 16.1.2006, S 0130 - 22 St 41 M, OFD Frankfurt 7.10.2005, S 0310 A - 42 - St II 4.03, StEd 2005 S. 731
- **Strafverfolgung** und Steuergeheimnis, LfSt Bayern 3.1.2006, S 0130 - 23 St 41 M, StEd 2006, 78
- **Gesamtschuldner** und Steuergeheimnis, LfSt Bayern 3.1.2006, S 0130 - 18 St 41 M
- **Registergerichte**, Steuergeheimnis, OFD Düsseldorf 27.4.2005, S 0130, DB 2005 S. 1085



Dem Schutz des Steuergeheimnisses unterliegt alles, was dem Amtsträger oder einer ihm gleichgestellten Person bekannt geworden ist. Das gilt unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige sich selbst offenbart oder ob die Verhältnisse von der Finanzbehörde ermittelt worden sind. Unter den Schutz fällt der gesamte persönliche und wirtschaftliche Bereich. Das geht von Name, Wohnung über die familiären Verhältnisse bis hin zu Krankheiten und Religionszugehörigkeit. Allerdings besteht der Schutz nur, wenn diese Kenntnisse über ein Verwaltungsverfahren erworben wurden:

- Steuerfestsetzungsverfahren
- Außenprüfung
- gerichtlichen Verfahren in Steuersachen
- Strafverfahren wegen einer Steuerstraftat
- Bußgeldverfahren wegen einer Steuerordnungswidrigkeit
- Mitteilung einer Finanzbehörde
- Vorlage einer Bescheinigung über die bei der Besteuerung getroffenen Feststellungen
- Inhalt von Verhandlungen oder Protokollen

Hinzu kommen gemäß § 30 Abs. 2 Nr. 2 AO fremde Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse, an deren Geheimhaltung eine Firma aus wettbewerblichen oder anderen Gründen interessiert ist, § 17 UWG. Diese Informationen dürfen weder unbefugt offenbart noch verwertet werden. Hierbei handelt es sich um Tatsachen des geschäftlichen oder betrieblichen Lebens, die nur einem begrenzten Personenkreis bekannt sind und somit anderen Personen nicht ohne weiteres zugänglich ist. Diese Einschränkung greift beispielsweise im Rahmen einer Betriebsprüfung, wenn auch Kundenlisten, Investitionsplanungen, Geschäftsbeziehungen oder Kalkulationen gesichtet werden. Unter diese Einschränkung fallen nicht nur gewerbliche Betriebe, sondern auch Freiberufler und sonstige Personen wie etwa Erfinder.

6. Grenzen des Steuergeheimnisses

Das Steuergeheimnis gilt nicht uneingeschränkt, nach § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO ist eine Offenbarung insoweit zulässig, als sie durch Gesetz ausdrücklich zugelassen ist. Hinzu kommt es über eine weitere Katalogisierung zu Offenbarungsmöglichkeiten.

Offenbarung ist jedes ausdrückliche oder konkludente Verhalten, auf Grund dessen Verhältnisse eines anderen bekannt werden können. Eine Offenbarung kann sich aus mündlichen, schriftlichen oder elektronischen Erklärungen, aber auch aus anderen Handlungen wie Akteneinsicht oder Unterlassungen ergeben. Die Finanzbehörde ist zur Offenbarung befugt, jedoch nicht verpflichtet.



Gesetzlich zugelassene Offenbarung (§ 30 Abs. 4 Nr. 2)

Auf § 30 Abs. 4 Nr. 2 kann eine Offenbarung nur gestützt werden, wenn die Befugnis zum Offenbaren in einem Gesetz ausdrücklich enthalten ist. Die Befugnis kann in der AO selbst (§§ 30 Abs. 4 bis 6, 31, 31a, 31b, 249 Abs.2 AO), in anderen Steuergesetzen oder in außersteuerlichen Vorschriften enthalten sein. Zu den außersteuerlichen Vorschriften gehören insbesondere:

- § 5 Abs. 3 des Gesetzes über den Abbau der Fehlsubventionierung im Wohnungswesen
- § 125a Abs. 2 des Gesetzes über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit
- § 88 Abs. 3 des Aufenthaltsgesetzes
- § 197 Abs. 2 Satz 2 des Baugesetzbuches
- § 125c des Beamtenrechtsrahmengesetzes
- § 24 Abs. 2 und 6 des Bundesdatenschutzgesetzes
- § 34 des Erdölbevorratungsgesetzes
- § 17 Satz 2 des Gesetzes über das gerichtliche Verfahren in Landwirtschaftssachen
- § 14 Abs. 1a und § 153a Abs. 1 Satz 2 der Gewerbeordnung
- § 3 Abs. 5 des Güterkraftverkehrsgesetzes
- § 52 des Jugendarbeitsschutzgesetzes
- § 19 Abs. 2 des Gesetzes über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit
- § 8 Abs. 2 des Gesetzes über das Kreditwesen
- § 4a Abs. 3 Satz 4 des Melderechtsrahmengesetzes
- § 25 Abs. 3 des Personenbeförderungsgesetzes
- § 7 Abs. 2 des Gesetzes über die Preisstatistik
- § 27 Abs. 1 Satz 2 des Gesetzes zur Regelung offener Vermögensfragen
- § 308 Abs.1 SGB III
- § 21 Abs. 4 SGB X
- § 5 Abs. 2 , § 10 StBerG
- § 9 des Gesetzes über Steuerstatistiken
- § 492 Abs. 3 der StPO
- § 20 Abs. 4 des Unterhaltssicherungsgesetzes
- § 3a der Verfahrensordnung für Höfesachen
- § 643 Abs. 2 ZPO
- § 32 Abs. 4 und § 35 Abs. 4 des Wohnraumförderungsgesetzes und § 2 des Wohnungsbindungsgesetzes



Hinweis: Durch das Gesetz zur Stärkung der Selbstverwaltung der Rechtsanwaltschaft sind seit dem 1.6.2007 die jeweiligen Vorschriften der einzelnen Berufsrechte um einen Erlaubnistatbestand für die Übermittlung von Informationen erweitert worden. Es besteht nunmehr auch für Kenntnisse, die zu einem Widerruf der Zulassung als Rechtsanwalt oder Patentanwalt oder zur Amtsenthebung als Notar führen könnten, eine gesetzliche Offenbarungsbefugnis i.S.d. § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO (OFD Hannover 31.05.2007, S 0824 - 31 - StH 258).

Offenbarung bei Steuerstraft- und Steuerordnungswidrigkeitenverfahren

a) Sicherstellung der richtigen Besteuerung

Der Gesetzgeber geht davon aus, dass das Steuergeheimnis nicht nur dem Schutz des Steuerpflichtigen dient, sondern auch dazu bestimmt ist, die richtige Besteuerung sicherzustellen. Somit darf das Steuergeheimnis der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nicht entgegenstehen. Folglich lässt die AO über § 30 Abs. 4 Nr. 1 die Offenbarung zu, wenn sie für die Einleitung oder Fortführung eines Verfahrens nützlich sein könnte. Sofern Verwaltungsgerichte Verfahren in Steuersachen (Realsteuer-, Kirchensteuersachen, Denkmalschutzbehörden im Bescheinigungsverfahren nach § 7i EStG) zu entscheiden haben, besteht eine Offenbarungsbefugnis wie gegenüber Finanzgerichten. Die Zulässigkeit ist also nicht auf die Mitteilung von Tatsachen zwischen Finanzbehörden (Zoll- und Steuerbehörden, Finanzämtern und übergeordneten Finanzbehörden) beschränkt.

Darüber hinaus sind folgende Fälle von Bedeutung:

- Auskünfte darüber, ob eine Körperschaft wegen Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke steuerbegünstigt ist oder nicht
- Eine beantragte Steuerermäßigung ist von Einkommens- oder Vermögensverhältnissen Dritter abhängig (Einkünfte und Bezüge)
- Erbe als Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers. Sind mehrere Erben vorhanden, ist jeder einzelne Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers. Zur Auskunftserteilung bedarf es nicht der Zustimmung der übrigen Miterben.
- Unterlagen von Vergleichsbetrieben bei der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen
- Betriebsübernahme im Hinblick auf die Haftung nach § 75 siehe Nummer 6 zu § 75.

Offenbarung bei Zustimmung des Betroffenen

Nach § 30 Abs. 4 Nr. 3 AO ist die Offenbarung zulässig, soweit der Betroffene zustimmt. Betroffener ist nicht nur der Verfahrensbeteiligte selbst, sondern auch jeder andere, dessen Verhältnisse durch § 30 geschützt werden (z. B. Geschäftsführer, Geschäftspartner, Arbeitnehmer, Empfänger von Zahlungen und anderen Vorteilen). Sind mehrere Personen betroffen, so müssen alle ihre Zustimmung zur Offenbarung eines Sachverhalts erteilen. Stimmen einzelne Personen nicht zu, so dürfen die geschützten Verhältnisse derjenigen, die ihre Zustimmung nicht erteilt haben, nicht offenbart werden. Der Steuerpflichtige selbst kann natürlich auf den Schutz



des Steuergeheimnisses verzichten (§ 30 Abs. 4 Nr. 3 AO). Allerdings besteht dann keine Offenbarungspflicht des Amtsträgers. Die Finanzbehörde entscheidet im Rahmen ihres Ermessens, ob eine Zustimmung zur Offenbarung erfolgt.

Offenbarung gegenüber Strafverfolgungsbehörden

Gemäß § 30 Abs. 4 Nr. 4a AO dürfen im Steuerstraf- oder Steuerordnungswidrigkeitsverfahren gewonnene Erkenntnisse über außersteuerliche Straftaten an Gerichte und Strafverfolgungsbehörden für Zwecke der Strafverfolgung weitergeleitet werden. Die Finanzbehörden können daher z. B. die Staatsanwaltschaft auch über Zufallsfunde unterrichten. Voraussetzung ist jedoch stets, dass die Erkenntnisse im Steuerstraf- oder Bußgeldverfahren selbst gewonnen wurden. Kenntnisse, die bereits vorher in einem Veranlagungs-, Außenprüfungs- oder Vollstreckungsverfahren erlangt wurden, dürfen den Strafverfolgungsbehörden gegenüber nicht offenbart werden.

Sind die Tatsachen von dem Steuerpflichtigen (§ 33 AO) selbst oder der für ihn handelnden Person (§ 200 Abs. 1 AO) der Finanzbehörde mitgeteilt worden, ist die Weitergabe zur Strafverfolgung wegen nichtsteuerlicher Straftaten nur zulässig, wenn der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Abgabe der Mitteilung an die Finanzbehörde die Einleitung des steuerlichen Straf- oder Bußgeldverfahrens gekannt hat, es sei denn, einer der in § 30 Abs. 4 Nr. 5 oder Abs. 5 geregelten Fälle läge vor.

Somit gibt es drei Ausnahmen von der Offenbarung:

- Der Steuerpflichtige hat in Unkenntnis der Einleitung von sich aus außersteuerliche Straftatbestände offenbart.
- Die Straftaten sind bereits vor Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens im Besteuerungsverfahren bekannt geworden.
- Kenntnisse, die vor Einleitung eines Verfahrens erlangt wurden, genießen den Schutz des § 30 AO, auch wenn sie nicht von Steuerpflichtigen offenbart, sondern von der Finanzbehörde ermittelt wurden.

Gemäß § 30 Abs. 4 Nr. 4b AO ist eine Offenbarung von Kenntnissen zur Durchführung eines Strafverfahrens wegen einer nichtsteuerlichen Straftat uneingeschränkt zulässig, wenn die Tatsachen der Finanzbehörde ohne Bestehen einer steuerlichen Verpflichtung oder unter Verzicht auf ein Auskunftsverweigerungsrecht bekannt geworden sind. Ein Verzicht auf ein Auskunftsverweigerungsrecht kann nur angenommen werden, wenn dem Berechtigten sein Auskunftsverweigerungsrecht bekannt war. Dies setzt in den Fällen des § 101 AO eine Belehrung voraus.

Der Gesetzgeber geht davon aus, dass kein Schutzbedürfnis bei der Offenbarung von außersteuerlichen Delikten vorliegt. Somit ist in diesen Fällen die Weiterleitung der Sachverhalte an die Staatsanwaltschaft zulässig.

Offenbarung aus zwingendem öffentlichen Interesse

Eine Offenbarung ist gem. § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO zulässig, soweit für sie ein zwingendes öffentliches Interesse besteht. Ein zwingendes öffentliches Interesse ist u. a. dann gegeben, wenn Verbrechen (§ 12 Abs. 1 StGB) oder vorsätzliche schwere Vergehen (§ 12 Abs. 2 StGB) gegen Leib oder Leben oder gegen den Staat und seine Einrichtungen verfolgt werden oder verfolgt



werden sollen. § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO enthält eine beispielhafte Aufzählung von Fällen, in denen ein zwingendes öffentliches Interesse zu bejahen ist. Bei anderen Sachverhalten ist ein zwingendes öffentliches Interesse nur gegeben, wenn sie in ihrer Bedeutung einem der in § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO erwähnten Fälle vergleichbar sind. So können die Gewerbebehörden für Zwecke eines Gewerbeuntersagungsverfahrens über die Verletzung steuerlicher Pflichten unterrichtet werden, die mit der Ausübung des Gewerbes im Zusammenhang stehen, das untersagt werden soll (BMF 17.12.2004, IV A 4 - S 0130 - 113/04 -).

Bei Bestehen eines zwingenden öffentlichen Interesses an der Offenbarung entfällt der Schutz des § 30 AO ebenfalls. Der Begriff des zwingenden öffentlichen Interesses erfährt dadurch eine gewisse Erläuterung, dass in § 30 Abs. 4 Nr. 5 eine Begriffsorientierung vorgegeben wird.

Weitere Gründe für das Vorliegen eines öffentlichen Interesses:

- Parlamenten bzw. Untersuchungsausschuss des Deutschen Bundestages
- Verbrechen, die im Mindestmaß mit Freiheitsstrafe von einem Jahr oder darüber bedroht sind
- Vorsätzliche schwere Vergehen gegen Leib und Leben oder gegen den Staat und seine Einrichtungen, die eine schwer wiegende Rechtsverletzung darstellen und dementsprechend mit Freiheitsstrafe bedroht sind.
- Schwere Wirtschaftsstraftat
- Verdacht eines Subventionsbetrugs aus zwingendem öffentlichem Interesse
- Verstöße gegen Umweltschutzbestimmungen, die wegen ihrer Schwere und ihrer Auswirkungen auf die Allgemeinheit den Regeltatbeständen entsprechen.
- Verfehlungen eines Beamten oder Richters im Zusammenhang mit seiner dienstlichen Tätigkeit
- Verfehlungen eines Beamten oder Richters außerhalb des Dienstes, soweit es für die Durchführung eines Disziplinarverfahrens oder sonstiger dienstrechtlicher Maßnahmen erforderlich ist.
- Bekämpfung der Geldwäsche und terroristischer Aktivitäten
- Richtigstellung unwahrer Tatsachen
- Bereich der Datenverarbeitung

Sonstige Offenbarungsgründe

- Mitteilung von Besteuerungsgrundlagen an Körperschaften des öffentlichen Rechts, § 31 Abs. 1 AO, etwa der Gewerbesteuermessbeträge an Gemeinden.
- Mitteilung an Künstlersozialkasse, Bundesagentur für Arbeit und gesetzliche Sozialversicherungsträger, § 31 Abs. 2 AO.
- Daten an die für die Verwaltung der Grundsteuer zuständigen Behörden, § 31 Abs. 3 AO.
- Mitteilungen zur Bekämpfung der illegalen Beschäftigung, § 31a AO.
- Bekämpfung der Geldwäsche, § 31b AO. Hier besteht sogar eine Offenbarungsverpflichtung.



Der BFH hat sich jüngst zur Offenbarung im Falle der Unternehmensführung geäußert: Steht fest, dass die Tätigkeit des Betriebsnachfolgers in etwa der des Vorgängers entspricht, steht § 30 AO der Offenbarung der Vergleichskennzahlen des Vorgängerbetriebs nicht entgegen, da in diesem Fall – und zwar unabhängig von verwandtschaftlichen Beziehungen zwischen Betriebsübergeber und -übernehmer – die Offenbarung nach § 30 Abs. 4 Nr. 1a AO der Durchführung eines Verfahrens i. S. von § 30 Abs. 2 Nr. 1a bzw. b AO dient (4.7.2006, X B 135/05).

7. Bekanntgabe eines Anzeigerstatters und das Steuergeheimnis

Durch das Steuergeheimnis wird auch der Name eines Anzeigerstatters geschützt, wenn die Anzeige ein Verfahren nach § 30 Abs. 2 Nr. 1a und b AO auslöst oder innerhalb eines solchen Verfahrens verwertet wird (BFH 7.5.1985, VII R 25/82, BStBl II 1985, 571; 8.2.1994 VII R 88/92, BStBl II 1994, 552). Wird auf Grund der Anzeige ein Steuerstrafverfahren gegen den Angezeigten eingeleitet, dürfen die Daten zur Person des Hinweisgebers bei Anlage der Ermittlungsakte darin nicht aufgenommen werden. In der Praxis erfolgt hier ein Aktenvermerk in anonymisierter Form.

Die Unterrichtung der Strafverfolgungsbehörde über die Anzeige ist unter Nennung des Namens des Anzeigerstatters nach § 30 Abs. 4 Nr. 4b AO zulässig, wenn

- die Anzeige ohne Bestehen einer steuerlichen Verpflichtung erstattet worden ist und
- die Mitteilung der Durchführung eines Strafverfahrens wegen einer Tat dient, die keine Steuerstraftat ist (falsche Verdächtigung, Beleidigung, üble Nachrede).

Die Anzeige ist ohne Bestehen einer steuerlichen Verpflichtung erstattet worden, wenn der Anzeigerstatter nicht zuvor durch die Finanzbehörde zur Erteilung der Auskunft aufgefordert worden ist. Dabei sind im Einzelfall das allgemeine Persönlichkeitsrecht des Steuerpflichtigen und des Informanten gegen den Zweck des Steuergeheimnisses abzuwägen. Im Einzelfall bedeutet dies, dass dem Informantenschutz dann ein höheres Gewicht als dem Persönlichkeitsrecht des Steuerpflichtigen zukommt, wenn sich die vertraulich mitgeteilten Informationen im Wesentlichen als zutreffend erweisen und zu Steuernachforderungen führen (BFH 25.7.1994, X B 333/93, BStBl II 1994, 802).

Hat der Anzeigerstatter vorsätzlich falsche Angaben gemacht, so kann die Finanzbehörde dies gem. § 30 Abs. 5 AO der zuständigen Strafverfolgungsbehörde mitteilen, sofern der Gesetzesstatbestand sowohl in subjektiver als auch in objektiver Hinsicht erfüllt ist. Vorsatz ist das Wissen und Wollen des rechtswidrigen Erfolges. Selbst wenn die Angaben des Anzeigerstatters objektiv falsch sein sollten, so kann doch subjektiv das Element des Vorsatzes fehlen mit der Folge, dass eine Offenbarungsbefugnis nach § 30 Abs. 5 AO nicht gegeben ist.

Weder § 30 Abs. 5 AO noch datenschutzrechtliche Bestimmungen noch der sich auf Rechte und Pflichten im Verfahren beziehende Auskunftsanspruch des § 89 AO verschaffen dem von der Anzeige betroffenen Steuerpflichtigen einen Anspruch gegenüber dem Finanzamt auf Namensnennung eines Anzeigerstatters.

Der Steuerpflichtige hat aber einen Anspruch darauf, dass über seinen Antrag auf Namensnennung im Rahmen pflichtgemäßen Ermessens entschieden wird. Das Finanzamt muss hierbei zwischen dem durch § 30 Abs. 2 Nr. 1 AO geschützten Interesse des Informanten an der Wah-



zung des Steuergeheimnisses und dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht des Steuerpflichtigen abwägen. Es handelt regelmäßig nicht fehlerhaft, wenn es unter Berufung auf das Steuergeheimnis ablehnt, den Namen eines Informanten zu benennen (BFH 8.2.1994, VII R 88/92, BStBl II 1994 S. 552).

8. Aktuelle Urteile zum Steuergeheimnis

- Die Identität eines Anzeigerstatters kann gegenüber dem Steuerpflichtigen dem Steuergeheimnis unterliegen. Dabei kommt dem Informantenschutz regelmäßig ein höheres Gewicht gegenüber dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht des Steuerpflichtigen zu, wenn sich die vertraulich mitgeteilten Informationen im Wesentlichen als zutreffend erweisen und zu Steuernachforderungen führen (BFH 7.12.2006, V B 163/05).
- Die Finanzbehörde hat über einen Antrag auf namentliche Benennung der Informationsperson unter den Voraussetzungen des § 30 Abs. 4 und 5 AO im Rahmen pflichtgemäßen Ermessens zu entscheiden und dabei zwischen dem geschützten Interesse des Informanten an der Wahrung des Steuergeheimnisses und dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht des Steuerpflichtigen abzuwägen. Was hiernach für die Offenbarung des Namens des Anzeigerstatters gilt, muss in entsprechender Weise auch für die wortgetreue Offenbarung des Inhalts der Anzeige gelten (BFH 28.12.2006, VII B 44/03).
- Eine Spontanauskunft an die Steuerverwaltung eines anderen Mitgliedstaats der EU setzt tatsächliche Anhaltspunkte für die Vermutung voraus, dass Steuern gerade dieses Mitgliedstaats verkürzt worden sind oder werden könnten (BFH 15.2.2006, I B 87/05).
- Eine Spontanauskunft an die Steuerverwaltung der USA ist schon dann zulässig, wenn die ernstliche Möglichkeit besteht, dass ein bestimmter Vorgang zu einem abkommensrechtlichen Besteuerungsrecht der USA führt und dass die dortigen Behörden ohne die Auskunft von dem Vorgang keine Kenntnis erhalten (BFH 10.5.2005, I B 218/04, BFH/NV 2005 S. 1503).
- Das Steuergeheimnis wird grundsätzlich nicht verletzt, wenn die Offenbarung von erheblichen Steuerrückständen gegenüber den Gewerbebehörden dazu dienen kann, diesen die Erfüllung der ihnen durch § 35 GewO auferlegten Aufgabe zu ermöglichen. Die Finanzbehörde hat nur die Offenbarung von solchen Tatsachen zu unterlassen, die eindeutig von vornherein nicht geeignet sind, alleine oder in Verbindung mit anderen Tatsachen eine Gewerbeuntersagung zu rechtfertigen. Dabei muss die Finanzbehörde die Maßstäbe anlegen, die von den Verwaltungsbehörden und -gerichten aufgestellt worden sind; ihr ist nicht gestattet, selbst zu beurteilen, ob die Voraussetzungen des § 35 GewO tatsächlich vorliegen. Eine Mitteilung auch über nicht bestandskräftig festgesetzte Steuerforderungen ist danach grundsätzlich zulässig und nicht unverhältnismäßig. Eine Klage auf Feststellung eines Bruchs des Steuergeheimnisses gegenüber der Gewerbebehörde ist aufgrund des Genugtuungsinteresses des Steuerpflichtigen zulässig; das Feststellungsinteresse hängt nicht davon ab, dass die Feststellung, das Steuergeheimnis sei verletzt worden, die rechtliche und tatsächliche Position des Klägers gegenüber der Gewerbebehörde verbessern könnte (BFH 29.7.2003, VII R 39, 43/02, BStBl 2003 II S. 828).



- Ein berechtigtes Interesse an der Feststellung der Verletzung des Steuergeheimnisses kann gegeben sein, wenn die Rechtsverletzung möglich erscheint und der Steuerpflichtige allein durch die Feststellung in die Lage versetzt wird, eine gewisse Genugtuung für erlittenes Unrecht zu erlangen (FG München 5.12.2005, 1 K 1588/05).
- Um die betriebliche Veranlassung von während der Arbeitszeit geführten Telefongesprächen nachzuweisen, ist ein Steuerberater aufgrund der beruflichen Schweigepflicht nicht davon entbunden, in den Einzelaufzeichnungen über die Telefongespräche jeweils die Mandantenamen anzugeben (FG des Landes Sachsen-Anhalt 28.4.2005, 1 K 371/02).
- Die Aufforderung zur Datenträgerüberlassung ist bei summarischer Prüfung auch ohne Unterzeichnung einer Bestätigung des Betriebsprüfers, die CD sicher vor unbefugtem Zugriff aufzubewahren, sie nicht zu kopieren und nach Abschluss der Prüfung wieder zurückzugeben, rechtmäßig und verhältnismäßig. Der Steuerpflichtige hat weder nach dem Gesetz noch nach den Verwaltungsgrundsätzen Anspruch auf Erteilung einer solchen Bestätigung. Der Gesetzgeber hat mit der gesetzlichen Ausgestaltung des Steuergeheimnisses hinreichende Sicherheitsvorkehrungen gegen eine missbräuchliche Verwendung der erteilten Angaben auch im Hinblick auf die Datenträgerüberlassung getroffen. Allein der Umstand, dass die geforderten Daten mit dem Datenträger den Machtbereich des Steuerpflichtigen verlassen, rechtfertigt keine strengeren Anforderungen (FG Thüringen 20.4.2005, III 46/05 V).
- Ist das Ermittlungsverfahren bereits abgeschlossen, ist für eine Klage auf Akteneinsicht wieder der Finanzrechtsweg gegeben. Das Finanzamt für Fahndung und Strafsachen ist nicht verpflichtet, einem Kläger Einsicht in die vollständigen Ermittlungsakten zu gewähren oder den Namen der Informationsperson preiszugeben. Denn auch Informationspersonen gehören zum geschützten Personenkreis des § 30 AO (Niedersächsisches FG 17.3.2005, 6 K 865/03).
- Bei Nichtabgabe einer Erbschaftsteuererklärung durch die Pflichtteilsberechtigte bestehen keine ernstlichen Zweifel gegen die Berechtigung des Finanzamts, bei der Schätzung der Höhe des Werts des Anspruchs die Erbschaftsteuererklärung der Erbin und das in ihrer Erbschaftsteuerakte befindliche Nachlassverzeichnis ohne Verletzung des Steuergeheimnisses heranzuziehen, zumindest dann, wenn die Pflichtteilsberechtigte bereits zur Klage der Alleinerbin gegen ihre Erbschaftsbesteuerung beigezogen worden war (FG München 11.6.2004, 4 V 4424/03).



Ihre Ansprechpartner bei der Axer Partnerschaft:

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht

Rolfjosef Hamacher
Fon 0221/47 43 440
Fax 0221/47 43 499
hamacher@axis.de

Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Dipl.-Betriebswirt Bernhard Fuchs
Grunerstraße 33 – 40239 Düsseldorf
Fon: 0211/43 83 560
Fax: 0211/43 83 5611
bernhard.fuchs@rafuchs.de
fuchs@axis.de

Die Ausführungen in dieser Publikation sollen einer allgemeinen Information dienen. Ein Anspruch auf Vollständigkeit kann aufgrund der Komplexität der behandelten Themen nicht erhoben werden; ebenso wird eine einzelfallbezogene Beratung hierdurch nicht ersetzt. Die Axer Partnerschaft übernimmt keine Haftung für die Folgen einer Verwendung dieser in der Publikation dargelegten Informationen.