

# Abgabenordnung: AO

Klein

15., völlig neubearbeitete Auflage 2020  
ISBN 978-3-406-74362-7  
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](https://beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen. [beck-shop.de](https://beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

§ 87a Absatz 4 oder 7 über De-Mail-Dienste im Sinne des § 1 des De-Mail-Gesetzes versendet, liegt keine unbefugte Offenbarung, Verwertung und kein unbefugter Abruf von dem Steuergeheimnis unterliegenden Daten vor, wenn beim Versenden eine kurzzeitige automatisierte Entschlüsselung durch den akkreditierten Diensteanbieter zum Zweck der Überprüfung auf Schadsoftware und zum Zweck der Weiterleitung an den Adressaten der De-Mail-Nachricht stattfindet.

(8) Die Einrichtung eines automatisierten Verfahrens, das den Abgleich geschützter Daten innerhalb einer Finanzbehörde oder zwischen verschiedenen Finanzbehörden ermöglicht, ist zulässig, soweit die Weiterverarbeitung oder Offenbarung dieser Daten zulässig und dieses Verfahren unter Berücksichtigung der schutzwürdigen Interessen der betroffenen Person und der Aufgaben der beteiligten Finanzbehörden angemessen ist.

(9) Die Finanzbehörden dürfen sich bei der Verarbeitung geschützter Daten nur dann eines Auftragsverarbeiters im Sinne von Artikel 4 Nummer 8 der Verordnung (EU) 2016/679 bedienen, wenn diese Daten ausschließlich durch Personen verarbeitet werden, die zur Wahrung des Steuergeheimnisses verpflichtet sind.

(10) Die Offenbarung besonderer Kategorien personenbezogener Daten im Sinne des Artikels 9 Absatz 1 der Verordnung (EU) 2016/679 durch Finanzbehörden an öffentliche oder nicht-öffentliche Stellen ist zulässig, wenn die Voraussetzungen der Absätze 4 und 5 oder ein Ausnahmetatbestand nach Artikel 9 Absatz 2 der Verordnung (EU) 2016/679 oder nach § 31c vorliegen.

(11) <sup>1</sup> Wurden geschützte Daten

1. einer Person, die nicht zur Wahrung des Steuergeheimnisses verpflichtet ist,
2. einer öffentlichen Stelle, die keine Finanzbehörde ist, oder
3. einer nicht-öffentlichen Stelle

nach den Absätzen 4 oder 5 offenbart, darf der Empfänger diese Daten nur zu dem Zweck speichern, verändern, nutzen oder übermitteln, zu dem sie ihm offenbart worden sind. <sup>2</sup> Die Pflicht eines Amtsträgers oder einer ihm nach Absatz 3 gleichgestellten Person, dem oder der die geschützten Daten durch die Offenbarung bekannt geworden sind, zur Wahrung des Steuergeheimnisses bleibt unberührt.

*Abs 6 S 4 neu gefasst durch AmtshilfeRLUmsG v 26.6.13 (BGBl I, 1809); Abs 7 angefügt durch G v 25.7.13 (BGBl I, 2749); Abs 2 neu gefasst, Abs 4 geändert, Abs 6 Satz 1 neu gefasst, Abs 7 Satz 1 geändert und Abs 8 bis 11 angefügt durch G v 17.7.17 (BGBl I, 2541); Abs 4 Nr 3, Abs 5 und 10 redaktionell geändert durch 2. DSAnpUG-EU v 20.11.19 (BGBl I, 1626); Abs 2 Nr 1 Buchst c und Abs 4 Nr 2b geändert durch G v 12.12.19 (BGBl I, 2451).*

**Schrifttum:** Hentschel Die Durchbrechung des Steuergeheimnisses im internationalen Informationsaustausch am Beispiel der externen Prüfung in Steuersachen, Hamburg 2010; Seer/Gabert Der internationale Auskunftverkehr in Steuersachen, StuW 10, 3; Schomerus Steuergeheimnis und Informationsfreiheitsrecht, Internationales Steuer- und Gesellschaftsrecht Aktuell 10, 239; Lindwurm Das Steuergeheimnis nach der mündlichen Verhandlung vor dem FG und dem Strafgericht, AO-StB 10, 378; Pflaum Voraussetzungen der Durchbrechung des Steuergeheimnisses zur Durchführung von Disziplinarverfahren, wistra 11, 55; Törmöhlen Die Durchbrechung des Steuergeheimnisses im zwingenden öffentlichen Interesse – Eine Schwachstelle im Geheimnisschutz, AO-StB 11, 309; Drüen Kommunale Informationsrechte im staatlichen Besteuerungsverfahren, DÖV 12, 493; Haupt (Kein) Steuergeheimnis nach dem Finanzgerichtsprozess?, DStR 14, 1025; Beermann Steuergeheimnis und EU-Recht, FS List, 2015, 22; Jehke/Haselmann Der Schutz des Steuergeheimnisses nach einer Selbstanzeige, DStR 15, 1036; Myssen/Kraus Steuerliches Datenschutzrecht: Verfahrensrechtsanpassung an die Datenschutz-Grundverordnung, DB 17, 1860.

## Übersicht

	Rz
1. Inhalt .....	1
2. Verfassungsrechtliche Bedeutung und Zweck steuerlichen Geheimnisschutzes .....	5–10
3. Konkurrierende Vorschriften .....	13–16
4. Die zur Wahrung des StGeheimnisses verpflichteten Personen (Abs 1 und 3) .....	31–38
5. Geschütztes Rechtsgut; Formen der Verletzung des StGeheimnisses (Abs 2) .....	42–66
a) Personenbezogene Daten .....	43–43c
b) Daten eines anderen .....	44–47
c) Verfahren in Steuersachen (Abs 2 Nr 1 Buchst a) .....	50–53b
d) Straf- und Bußgeldverfahren (Abs 2 Nr 1 Buchst b) .....	54, 55
e) Zur Weiterverarbeitung nach § 29c oder aus anderem Anlass (Abs 2 Nr 1 Buchst c) .....	56
f) Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisse (Abs 2 Nr 2) .....	57
g) Unbefugte Offenbarung oder Verwertung .....	58–62
h) Unbefugter Abruf von Daten (Abs 2 Nr 3) .....	64–66
6. Befugnis zur Offenbarung (Abs 4) .....	71–203
a) Allgemeines .....	71–72
b) Abs 4 Nr 1 .....	73–90
c) EDV-Entwicklung und Aufsichtsbefugnisse (Abs 4 Nr 1a) .....	95
d) Bußgeldverfahren der Daten-Aufsichtsbehörden (Abs 4 Nr 1b) .....	96
e) Offenbarungsbefugnis durch Bundesgesetz (Abs 4 Nr 2) ....	102–145
aa) Allgemeines .....	102–106
bb) Wichtige Einzelvorschriften .....	107–145
f) Unionsrecht (Abs 4 Nr 2a) .....	147
g) Statistik-Behörden (Abs 4 Nr 2b) .....	149
h) Gesetzesfolgenabschätzung (Abs 4 Nr 2c) .....	150
i) Zustimmung der betroffenen Person (Abs 4 Nr 3) .....	159–160
j) Offenbarung zur Durchführung eines nicht steuerlichen Strafverfahrens (Abs 4 Nr 4) .....	161–180
aa) Nr 4 Buchst a .....	162–176
bb) Nr 4 Buchst b .....	179–180
k) Zwingendes öffentliches Interesse (Abs 4 Nr 5) .....	182–203
aa) Nr 5 Buchst a: Offenbarungsbefugnis bei Verbrechen etc .....	183
bb) Nr 5 Buchst b: Wirtschaftsstraftaten .....	185, 186
cc) Nr 5 Buchst c: Richtigstellung unwahrer Tatsachen ....	190
dd) Weitere Fälle von zwingendem öffentlichem Interesse .....	191–203
7. Vorsätzlich falsche Angaben (Abs 5) .....	205, 206
8. Befugter Abruf von Daten (Abs 6) .....	214–216
9. De-Mail-Dienste (Abs 7) .....	218
10. Automatischer Datenabgleich (Abs 8) .....	220
11. Auftragsverarbeitung (Abs 9) .....	224, 225
12. Besondere Kategorien personenbezogener Daten (Abs 10) ....	226–228
13. Datenübermittlung an Externe (Abs 11) .....	232
14. Entscheidung über die Offenbarung .....	235–237
15. Folgen der Verletzung des StGeheimnisses .....	240–242
16. Rechtsbehelfe .....	245–253

- 1 1. Inhalt.** Die Vorschrift regelt den Datenschutz in StSachen. Der Aufbau der Vorschrift des § 30 ist der Komplexität ihres Regelungsgegenstands entspr differenziert und dadurch etwas unübersichtlich. Sie gewährt im Grundsatz umfassende Geheimhaltung aller personenbezogenen Daten (früher: „Verhältnisse eines anderen“) sowie – darüber hinausgehend – aller fremden Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse (zusammenfassend sog „geschützte Daten“). Dies gilt jedoch nur unter der einschränkenden Voraussetzung, dass die geschützten Daten aus einer bestimm-

ten Quelle stammen („bekannt geworden in einem ... Verfahren, durch Mitteilung oder Vorlage von ...“). Die insoweit bestehende Geheimhaltungspflicht trifft überdies nicht jedermann, sondern nur den in Abs 1 und 3 bestimmten Personenkreis. Unter welchen Voraussetzungen die Geheimhaltungspflicht für diese Personen nicht gilt, ist in mehreren umfangreichen, detaillierten Regelungen normiert, welche den Schwerpunkt der Vorschrift ausmachen (§ 30 IV). Abs 5 enthält einen besonderen Rechtfertigungsgrund für die Offenbarung vorsätzlich falscher Angaben.

Diese und die weiteren Bestimmungen des § 30 sind durch die Regelungen der DS-GVO mitbestimmt, denen die Änderung des § 30 durch das BVGuA-ÄndG v 17.7.2017 – im Wesentlichen lediglich terminologisch – Rechnung getragen hat; sie flankiert den durch § 30 geregelten *Geheimnisschutz* durch einen Schutz bei der *Erhebung und Verarbeitung* von Daten (Informationen betreffend den Stpfl).

Wie das StGeheimnis im elektronischen Rechtsverkehr zu wahren und zu schützen ist, ist schließlich in § 87a I 3 gesondert geregelt (geeignetes Verfahren der Kryptographie).

**2. Verfassungsrechtliche Bedeutung und Zweck steuerlichen Geheimnisschutzes.** Anders als das Brief-, Post- und Fernmeldegeheimnis des Art 10 GG ist das StGeheimnis *kein Grundrecht* (BVerfGE 67, 100, 142; BFH/NV 93, 579), wofür eine verfassungsrechtl befriedigende Erklärung fehlt und wohl die Verfassungsgeschichte verantwortlich ist. Gleichwohl genießt das StGeheimnis in – allerdings mitunter überschätzten – Teilaspekten auch verfassungsrechtlichen Schutz. Es trägt in erster Linie verfassungsrechtlichen Vorgaben Rechnung und gewährt dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung (BVerfGE 65, 1; BVerfG NJW 08, 3489) einfach-gesetzlichen Schutz. Nach BVerfGE 65, 46 (vgl auch BVerfGE 130, 151), umfasst das Persönlichkeitsrecht die aus dem Gedanken der Selbstbestimmung folgende Befugnis des Einzelnen, grds selbst zu entscheiden, wann und innerhalb welcher Grenzen persönliche Lebenssachverhalte offenbart werden sollen (sog **Recht auf informationelle Selbstbestimmung**; dazu auch BFH BStBl 12, 168). Aus der Gemeinschaftsbezogenheit und Gemeinschaftsgebundenheit der Person leitet das BVerfG indes ab, dass der einzelne Einschränkungen seines Rechts auf informationelle Selbstbestimmung im überwiegenden Allgemeininteresse hinnehmen müsse, sofern diese Beschränkungen eine (verfassungsmäßige) gesetzliche Grundlage haben, aus der sich die Voraussetzungen und der Umfang der Beschränkungen klar und für den Bürger erkennbar ergeben und die damit dem rechtsstaatlichen Gebot der Normenklarheit entspricht (vgl BVerfGE 45, 400) und dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz Rechnung trägt. Von vornherein verfassungsrechtl belanglose Daten gebe es nicht; inwieweit Informationen sensibel sind, hänge nicht allein davon ab, ob sie intime Vorgänge betreffen, sondern zu welchem Zweck Angaben verlangt werden und welche Verknüpfungsmöglichkeiten und Verwendungsmöglichkeiten bestehen.

Die StGesetze verlangen von dem Stpfl, staatlichen Stellen weitreichende Einblicke in seine beruflichen, unternehmerischen oder sonstigen wirtschaftlichen sowie in seine privaten Angelegenheiten zu geben (vgl BVerfGE 67, 100, 142). Ungeachtet ihres mehr oder weniger „intimen“, den innersten Bereich der persönlichen Lebensführung betr Charakters, genießen diese Daten grds den Schutz des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung. Nur bei den Maßstäben für die Zulässigkeit eines Eingriffs in dieses Recht (vgl dazu BFH BStBl 08, 42) kann es deshalb eine Rolle spielen, dass ein großer Teil der dem StGeheimnis unterliegenden Daten sog „marktoffene“ Vorgänge betrifft (offen BVerfGE 84, 239; ebenso *Drien* StuW 03, 211; anders *Kirchhof* FS Tipke, 1995, 33).

Diesen Offenbarungs- und Mitwirkungspflichten des StBürgers korrespondiert die spezialgesetzliche Ausgestaltung, die der Datenschutz durch § 30 (vgl BFH

BStBl 94, 552) und in der Strafbewehrung (§ 355 StGB) gefunden hat. Die Geheimhaltung steuerlicher Angaben und Verhältnisse ist zudem – neben Art 2 I iVm 1 I GG – insbes nach Art 14 GG, ggf iVm Art 19 III GG, geboten (BVerfGE 67, 100, 142).

- 7 Das StGeheimnis dient aber nicht nur dem verfassungsrechtl anerkannten (BVerfGE 84, 239) und geschützten Geheimhaltungsinteresse des Stpfl (Persönlichkeitsrecht), sondern zugleich einem im **öffentlichen Interesse** (s § 355 III StGB) liegenden Zweck. Es ist nämlich sicherzustellen, dass die Besteuerungsgrundlagen richtig und vollständig erfasst werden und die Stpfl nicht etwa aus Furcht vor den Folgen einer Weitergabe ihrer ggü den FinBeh gemachten Angaben ihre steuerlichen Verhältnisse nicht oder nicht vollständig offenbaren (dagegen *Lindvurm* AO-StB 10, 378; ob in dieser Hinsicht viel erreicht wird, steht auf einem anderen Blatt). Für den Fall, dass ein gleichheitsgerechter Vollzug einer materiellen StNorm nicht ohne unzumutbare Mitwirkungsbeiträge der Stpfl bei der Sachverhaltsaufklärung möglich wäre, muss der Gesetzgeber nach BVerfG BStBl 05, 56 zur Vermeidung einer Belastungsungleichheit zB auf die Erhebungsart der Quellensteuer ausweichen (vgl auch BVerfGE 84, 239).
- 8 Die vorgenannten **Schutzrichtungen** stehen gleichwertig nebeneinander, wie § 355 II 1 StGB zeigt. Verzichtet der Stpfl auf die Wahrung des StGeheimnisses, hat also die FinBeh gleichwohl eine (Ermessens)Entscheidung über die Offenbarung zu treffen, die freilich iAllg zu deren Gunsten wird ausfallen müssen (vgl weitergehend BFH BStBl 67, 572: das Interesse der Öffentlichkeit an der Wahrung des StGeheimnisses gehe nicht weiter, als es der Schutz des Stpfl erfordere).
- 9 Die Schutzbedürftigkeit stl Angaben zeigt sich gesteigert dort, wo der Stpfl dem FA auch **strafbare Handlungen offenbaren** muss, soweit sie stl von Bedeutung sind. Anders als nach anderen Auskunftsgesetzen hat er dabei kein Auskunftsverweigerungsrecht wegen der Gefahr einer Strafverfolgung oder der Verfolgung nach OWi-Recht. Allerdings kann seine steuerverfahrensrechtliche Mitwirkung nicht mit Zwangsmitteln erzwungen werden, wenn er sich wegen einer StStraftat oder StOrdnungswidrigkeit belasten würde (§ 393 I 2) oder wenn ein Straf- oder Ordnungswidrigkeitenverfahren gegen ihn eingeleitet ist, und zwar selbst wenn in dessen Rahmen – was idR zwangsläufig geschieht – auch um der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen willen ermittelt wird. Die strafrechtl Verwertbarkeit seiner Angaben ist iÜ durch § 30 IV Nr 1 eingeschränkt (zu den gleichwohl bestehenden Problemen insbes hinsichtlich der Wahrung des nemo-tenetur-Grundsatzes *Salditt* StuW 2005, 367). Wenn dies beachtet wird, erweist sich das Institut der Selbstanzeige (§ 371) nicht etwa als eine – mitunter sogar als systemwidrig gebrandmarkte – Wohltat eines großzügigen Gesetzgebers, sondern als vom Grundsatz „nemo tenetur se ipsum accusare“ verfassungsrechtl geforderte Ergänzung und Kompensation der steuerlichen Mitteilungspflichten.
- 10 Abgesehen von dem besonderen Strafrechtsschutz und der besonders detaillierten Regelung der Offenbarungsbefugnisse (vgl aber für Sozialdaten §§ 67 ff SGB X) unterscheidet sich das StGeheimnis seinem Wesen nach nicht entscheidend von **anderen Amtsgeheimnissen** und entsprechenden persönlichen Verpflichtungen (vgl § 39 BRRG, § 61 BBG, § 14 SG, § 9 I BAT); § 24 II 1 BDSG kennzeichnet es zutreffend als besonderes (*Pohl* BB 95, 2093; anders *TK/Driien* § 30 Rz 4) Amtsgeheimnis.
- 13 **3. Konkurrierende Vorschriften.** Beachte zunächst die DSGVO der Union. Soweit seine Regelungen reichen, ist § 30 lex specialis zum **BDSG** (vgl § 1 IV 2 BDSG; die Landesdatenschutzgesetze klammern die StVerwaltung hingegen teilweise ausdrücklich aus, wobei für steuerverfahrensrechtliche Regelungen in ihnen ohnehin weitgehend die Gesetzgebungskompetenz fehlen würde, *Förster* DStZ 95,

621). Die allg Datenschutzregelungen gelten aber auch für die FinBeh, soweit § 30 keine Regelung enthält (BStBl 04, 387 für den Auskunftsanspruch nach § 19 I 1 Nr 1 BDSG; vgl BVerfGE 120, 351) und eine ergänzende Anwendung jener auch nicht stillschweigend ausgeschlossen wird (BStBl 03, 790 für den Anspruch auf Auskunft über einen Informanten; kritisch dazu *TK/Drüen* § 30 Rz 5a). Hierzu ist auch § 24 II, VI BDSG (Kontrollauftrag der Datenschutzbeauftragten auch in StSachen) zu beachten. § 30 konkretisiert die beamtenrechtlichen bzw aus einem arbeitsvertraglichen öffentlichen Rechtsverhältnis herrührenden Verschwiegenheitspflichten (§ 39 BRRG, § 61 BBG, Landesbeamtengesetze, BAT) und füllt idS die diesbzgl Vorschriften aus.

§ 30 ist grds neben Art 12 **UZK** und Art 8 Barmittel-Überwachungsverordnung (EG) Nr 1889/2005 ergänzend anwendbar, wenn auch ohne wesentliche praktische Bedeutung, da der Geheimnisschutz nach Art 12 UZK die entscheidenden Bereiche abdeckt (vgl aber *Friedrich* StuW 95, 15; *Hohrmann* DStZ 94, 449; enger *Witte* ZfZ 93, 162 und *Henke/Huchatz* ZfZ 96, 262, 264: abschließende Regelung, soweit nicht Art 15 HS 2 ZK die Anwendung insbes des § 30 IV ausdrücklich vorbehält). Ob § 30 eine über Art 12 UZK hinausgehende Schutzrichtung zu entnehmen ist, erscheint zweifelhaft. Die Vorschriften sind jedoch rechtstechnisch unterschiedlich angelegt und daher nicht kongruent, ohne dass Art 12 UZK der Anspruch entnommen werden kann, als eine abschließende Geheimschutzregelung weitergehende nationale Schutzvorschriften wie § 30 zu verdrängen (aA *Henke/Huchatz* ZfZ 96, 262 wegen des angeblichen Nutzens für die Funktionstauglichkeit des Unionszollrechts). Der Schutzbereich erfasst in § 30 alle Angaben, die nach Maßgabe des Abs 1 bekannt geworden sind, nach Art 12 UZK jedoch nur vertrauliche Angaben; Art 12 UZK verbietet nur die Weitergabe (nicht das Verwerfen, vgl dazu *Henke/Huchatz* ZfZ 96, 262). Nach Art 12 UZK fallen nur solche Angaben, die ihrer Natur nach vertraulich sind oder vertraulich mitgeteilt werden, unter die Geheimhaltungspflicht; sie dürfen von den Zollbehörden nicht ohne ausdrückliche Zustimmung der Person oder Behörde, die die Angaben gemacht hat, weitergegeben werden. Die Weitergabe ist jedoch nach Art 12 UZK zulässig, soweit die Zollbehörden im Einklang mit dem geltenden Recht, insbes Vorschriften im Bereich des Datenschutzes oder im Rahmen von Gerichtsverfahren dazu gehalten oder befugt sind (näher *Dorsch/Schwendinger* ZK Art 15 Rz 65 ff). Zum geltenden Recht idS gehört – neben der Amtshilfe VO 515/97 (dazu BFHE 190, 522) – auch das nationale Recht. Unstrittig ist daher, dass für die Weitergabe von Daten auch im Bereich des UZK § 30 IV bis VI einschlägig ist (*Witte/Küchenhoff* UZK Art 12 Rz 5, 40 ff; beachte auch §§ 11, 11a ZollVG). Ferner gelten § 146 MarkenG und das Übereinkommen v 18.12.1997 (Übereinkommen aufgrund von Artikel K.3 des Vertrags über die Europäische Union über gegenseitige Amtshilfe und Zusammenarbeit der Zollverwaltungen – „Neapel II“ –, BGBl II 02, 1387; II 10, 203).

Rechtsähnliche bereichsspezifische Geheimschutzregeln enthalten § 6 StStatG, § 9 BAArchG und insbes § 30 VwVfG (alle unbekannten Daten, an deren Geheimhaltung der Betroffene ein sachlich begründetes Interesse hat; vgl *Kopp/Ramsauer* VwVfG § 30 Rz 8 f: nicht alle den Bürger persönlich betr Tatsachen, sondern nur nach allg Anschauung und Verfassungsrecht geheimhaltungsbedürftige). Daneben sind die eingehenden Bestimmungen der §§ 35 SGB I, 67 ff SGB X zu beachten. Eine allgemeine Datenschutzbestimmung enthält § 5 BDSG und das entspr Landesrecht (zum Anwendungsbereich vgl oben). Diese Vorschriften verdrängen einander nicht, sondern können sich in ihrem Geltungsanspruch mitunter überschneiden und so einen mehrfachen (uU unterschiedlich weit gehenden) Datenschutz bewirken.

Die **Kommunalabgabengesetze** und **KirchenSt-Vorschriften** nehmen vielfach auf § 30 Bezug. Spezielle steuerrechtl Vorschriften finden sich im **BewG** § 64 IV 2.

- 31 **4. Die zur Wahrung des StGeheimnisses verpflichteten Personen (Abs 1 und 3).** Abs 1 bestimmt, dass **Amtsträger** (§ 7) das StGeheimnis zu wahren haben, also insbes Beamte und Richter, auch ehrenamtliche, gleich welcher Behörde oder Gerichtsbarkeit (zB auch solche eines öffentl Archivs, eines Sozialversicherungsträgers, eines Amtes für Ausbildungsförderung). Wegen ihres öffentlichen Amtes zählen auch Notare, Minister und Staatssekretäre zu den Amtsträgern. Abgeordnete sind keine Amtsträger iSd § 7 (aA *HHSp/Alber* § 30 Rz 28; schiefl BVerfGE 40, 296), sie können aber aufgrund ihrer verfassungsrechtlichen Stellung ebenfalls Verschwiegenheitspflichten haben. Auch Mitglieder kommunaler Vertretungen wie des Gemeinderats sind nicht als Amtsträger anzusehen, es sei denn, sie sind mit Verwaltungsaufgaben betraut, die über ihre Mandatstätigkeit in der kommunalen Volksvertretung und den zugehörigen Ausschüssen hinausgehen (BGHSt 51, 44; BGH wistra 06, 419; aA *HHSp/Alber* § 30 Rz 22). Sonstige Beschäftigte, insbes Angestellte, können auch Amtsträger sein, sofern sie mit Aufgaben der sog öffentlichen Verwaltung betraut sind (Einzelheiten § 7 Rz 4). Dies ist zB der Fall bei dem Geschäftsführer einer GmbH, die sich in städtischem Alleinbesitz befindet und deren wesentliche Geschäftstätigkeit die Versorgung der Einwohner mit Fernwärme ist, sofern die Stadt die Geschäftstätigkeit im öffentlichen Interesse steuert, etwa durch satzungsmäßige Festlegung eines Anschluss- und Benutzungszwanges der Einwohner (BGH wistra 04, 99; anders mit Recht BGH NJW 07, 2932 für eine kommunale Wohnungsbau-Gesellschaft).
- 33 Den **Amtsträgern stehen nach Abs 3 gleich**
- die für den öffentlichen Dienst **besonders verpflichteten Personen** (vgl § 11 I Nr 4 StGB), Abs 3 Nr 1. Voraussetzung für die Gleichstellung mit dem Amtsträger ist die *förmliche Verpflichtung* auf Grund eines Gesetzes, insbes nach dem Verpflichtungsgesetz (BGBl I 74, 469). Es handelt sich dabei um Personen, die zwar bei einer Behörde oder bei einer sonstigen Stelle, die Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrnimmt, beschäftigt oder für sie tätig sind, selbst aber keine öffentlichen Aufgaben wahrnehmen, zB Schreib- und Bürokräfte, Boten oder Reinigungspersonal. Ferner gilt dies bei Personen, die bei einem Verband oder einem sonstigen Zusammenschluss, Betrieb oder Unternehmen, von dem für eine Behörde oder sonstige Stelle Aufgaben der öffentlichen Verwaltung ausgeführt werden, beschäftigt oder (nämlich gelegentlich, zB als Gutachter, Berater) tätig sind, zB bei der technischen Durchführung von gesetzlichen Maßnahmen, bei Daten verarbeitenden Betrieben zur Erfassung und Auswertung statistischer Unterlagen oder zur Ausstellung von Massen-Bescheiden.
  - 34 – die in § 193 II GVG genannten Personen, Abs 3 Nr 1a. Das sind insbes ausländische Richter, Staats- oder Rechtsanwälte, die sich vorübergehend im Inland bei einer deutschen Behörde usw zB zu Studienzwecken aufhalten und ebenfalls auf Verschwiegenheit besonders verpflichtet werden müssen;
  - 35 – die amtlich (dh von Amtsträgern) zugezogenen **Sachverständigen** (siehe § 96), Abs 3 Nr 2. Sie sind gleichsam Hilfspersonen der FinBeh oder des FG und stehen daher den Amtsträgern gleich;
  - 36 – die Träger von Ämtern der **Kirchen** usw, Abs 3 Nr 3, die Steuerdaten idR nur erfahren, wenn sie mit der KiStErhebung befasst und folglich Amtsträger iSd Nr 1 bei einer öffentl Körperschaft sind (weitergehend *HHSp/Alber* § 30 Rz 26, die die Ausstellung von Spendenbescheinigungen als vom StGeheimnis erfasst ansehen).
  - 37 – **Nicht** zur Wahrung des StGeheimnisses verpflichtet sind die sog **Abzugsverpflichteten** (insbes der ArbG im Zusammenhang mit der Einbehaltung und Abführung von LSt, für den jedoch als spezielle Geheimhaltungsvorschrift § 39b I 4 EStG eingreift). Dasselbe gilt namentlich für die Lohnkontenführer und ähnliche Personen sowie einen weiten Kreis anderer Personen, die an sich mit StDaten in Berührung kommen können.



So unterliegen Privatpersonen nicht dem StGeheimnis, die zB als **Zeugen** in einer StSache von personenbezogenen Daten eines anderen erfahren (vgl BFH/NV 87, 265) oder die von dem Stpfl selbst Informationen erhalten, insbes als sein Berater, oder die von der FinBeh mit deren Prozessvertretung betraut sind (vgl aber § 203 I Nr 3 StGB).

Für **StB** ergeben sich die Verschwiegenheitspflichten jedoch aus § 57 I StBerG.

**5. Geschütztes Rechtsgut; Formen der Verletzung des StGeheimnisses (Abs 2).** Die unübersichtliche Vorschrift regelt gleichzeitig, welche Daten Geheimenschutz genießen (entscheidend: die Datenquelle) und wodurch das Geheimnis verletzt werden kann (Offenbarung, Verwertung, Abruf).

**a) Personenbezogene Daten** werden durch Nr 1 geschützt. Der Begriff umfasst alles, was das FA über eine bestimmte oder bestimmbare Person weiß. Art 4 Nr 1 DS-GVO enthält dazu eine Legaldefinition, die hier entspr angewandt werden kann. Danach sind „personenbezogene Daten“ alle Informationen, die sich auf eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person beziehen. Als identifizierbar wird dabei eine natürliche Person angesehen, die direkt oder indirekt identifiziert werden kann, insbes mittels Zuordnung zu einer Kennung wie einem Namen, zu einer Kennnummer, zu Standortdaten, zu einer Online-Kennung oder zu einem oder mehreren besonderen Merkmalen, die Ausdruck der physischen, physiologischen, genetischen, psychischen, wirtschaftlichen, kulturellen oder sozialen Identität dieser natürlichen Person sind. Der Begriff umfasst insbes die Familien- wie auch die beruflichen Verhältnisse und schließt die bloße Existenz des Stpfl ein (vgl auch BFH BStBl 02, 712). Erst recht wird die Tatsache seiner stl Erfassung oder Beteiligung an einem anhängigen oder anhängig gewesenen Verwaltungsverfahren, uU auch dessen Ablauf, etwa ob und wann ein Stpfl eine StErklärung abgegeben hat oder wann und auf welchem Weg die FinBeh Kenntnis von stpfl Vorgängen erlangt hat, vom StGeheimnis umfasst (BayVfGH NVwZ-RR 15, 81; vgl jedoch dort das Sondervotum mit gewichtigen Erwägungen zum – fehlenden – Schutzbedürfnis des Betroffenen). Auch erfasst werden die Verfahrenshandlungen des Stpfl selbst (BVerfG NJW 08, 3489; BayVfGH NVwZ-RR 15, 81 für die Selbstanzeige), die Zahl der Kinder, das Alter und deren Namen (FG Nbg EFG 82, 392; anders KG NJW 85, 1971).

Auf die stl Bedeutung der Daten oder ihre nach den Verhältnissen des Einzelfalls zu vermutende **Schutzbedürftigkeit** kommt es nicht an, auch nicht darauf, ob die betr Gegebenheiten wirklich vorliegen oder jemandem zu Unrecht unterstellt werden (Problem des Dementis unwahrer Behauptungen und Gerüchte; vgl Rz 59a) oder ob sie aufgrund stl Auskunftspflichten offenbart worden sind (weshalb zB auch ein Informant des FA den Schutz des StGeheimnisses genießt; Rz 43c). Entscheidend ist lediglich, dass etwas in einem der in Abs 2 genannten Verfahren bekannt geworden ist. Ggü dem Stpfl selbst oder gegen dessen Willen gibt es aber selbstredend kein schützenswertes Geheimnis.

Dem StGeheimnis unterliegen nicht in den StVerfahren anderer gewonnene, jedoch **anonymisierte** (zB Vergleichs-)Daten, Richtsätze udgl (vgl jedoch auch unten Rz 76 zur Überprüfung solcher Daten), erst recht nicht lediglich statistische Angaben und Auswertungen (BFH BStBl 94, 210). § 88a lässt das systematische Sammeln von Steuerdaten insbes zur Ermittlung von Vergleichswerten ausdrücklich zu.

Auch der Name und die Verhältnisse von Informanten des FA (**Anzeigenerstatter**, Gewährsleute, V-Männer, sog „**Denunzianten**“) unterliegen dem Schutz des StGeheimnisses (BFH BStBl 94, 552; 85, 571; zu verfassungsrechtl Fragen VerfGH RhPf DVBl 99, 309; *HHSp/Alber* § 30 Rz 54; *Eilers* DB 86, 19; *Streck/Olbing* BB 94, 1267; vgl auch *Gosch* StBp 94, 217, der gleichsam Verwirrung der Rechte des Informanten annimmt; zum Mitgeschäftsführer als Denunzianten *Hofmann* DStR 00, 1078). Das Gleiche gilt ggf für den genauen Inhalt der



von ihnen erstatteten Anzeige (BFH/NV 07, 853). Der BFH hat das überzeugend mit dem Schutz des allgemeinen Persönlichkeitsrechts – das Recht auf informationelle Selbstbestimmung steht auch dem Informanten zu – und dem Zweck des StGeheimnisses begründet, die Steuerquellen möglichst vollständig zu erschließen, wozu es auch nötig sei, die Auskunftsbereitschaft Dritter zu erhalten. Name und sonstige Verhältnisse eines Anzeigenerstatters dürfen also von der FinBeh nur offenbart werden, wenn einer der Tatbestände des § 30 IV vorliegt; das kann insbes im Hinblick auf Nr 4 und Nr 5 der Fall sein (vgl dazu Rz 179, 185). Auch das IFG gibt abgesehen vom Vorrang des § 30 bei vertraulich übermittelten Informationen keinen Anspruch auf Offenlegung, solange das Interesse des Informanten an vertraulicher Behandlung fortbesteht (§ 3 Nr 7 IFG, vgl auch § 5 I IFG), was idR dauerhaft der Fall sein wird. Die FinBeh hat, auch wo die tatbestandlichen Voraussetzungen für eine Durchbrechung des StGeheimnisses vorliegen, hinsichtlich der Offenlegung Ermessen, jedoch kann der Schutz des allgemeinen Persönlichkeitsrechts des von den Mitteilungen des Informanten Betroffenen eine Offenbarung von dessen Identität gebieten (BFH BStBl 85, 571; 94, 552; Rechtsanspruch des Betroffenen verneinend jedoch OLG Hbg NJW 95, 3399).

- 44 **b) Daten eines anderen.** Dies sind nicht nur Verhältnisse eines Stpfl, sondern die jeglicher natürlicher oder juristischer Personen bzw nicht rechtsfähiger Personenvereinigungen und Vermögensmassen, auch wenn diesen ausschließlich nach den Steuergesetzen Rechtssubjektivität zukommt, sowie einer GbR, die jetzt allgemein als rechtsfähig angesehen wird. Ist der andere allerdings Gesamtrechtsnachfolger einer solchen Person, so hat er grds dieselben (Auskunfts-)Rechte wie diese, sodass ihm ggü die seinen Rechtsvorgänger betr Daten den Schutz des StGeheimnisses nicht genießen. Das gilt insbes für Erben. Bei mehreren Erben ist jeder Gesamtrechtsnachfolger und daher auch auskunftsberechtigt. Vermächtnisnehmer, Pflichtteilsberechtigte (trotz seines Auskunftsrechts ggü dem Erben) sowie Erbersatzanspruchsberechtigte sind hingegen keine Gesamtrechtsnachfolger und daher andere. Daten aus verjährten Veranlagungszeiträumen sind aber insofern wie Daten eines anderen zu behandeln (vgl BFH BStBl 10, 729).

- 44a Bei **Gesamtschuldnern** ist das StGeheimnis zwar nicht etwa generell untereinander aufgehoben und die bloße Tatsache eines steuerrechtlichen Gesamtschuldverhältnisses begründet zB auch kein gewichtiges rechtliches Interesse eines Gesamtschuldners, die Akten des von einem anderen der Gesamtschuldner geführten Finanzrechtsstreits einzusehen (BFH/NV 01, 1271). Das StGeheimnis ist jedoch bei Gesamtschuld stark eingeschränkt. Das gilt zum einen dort, wo die Offenbarung der StDaten anderer sinngemäß ausdrücklich vorgesehen ist wie in § 155 III (BFH BStBl 73, 625). Es gilt insbes bei zusammen veranlagten **Eheleuten** und mehreren **Haftungsschuldnern** (BFH BStBl 00, 431; 73, 625; vgl BFH/NV 87, 774). Der Mitschuldner ist zwar ein „anderer“; die Offenbarung der eine StSchuld begründenden Verhältnisse ggü den anderen Gesamtschuldnern ist aber befugt, soweit (und nur soweit) jene für deren Schuld relevant sind, zB die StDaten ggü einem Haftenden (BFH BStBl 64, 647; 73, 119), auch schon vor Erlass eines Haftungsbescheids, denn anders kann dieser sich gegen seine Haftungsinanspruchnahme nicht umfassend wehren. Soweit zur Rechtsverteidigung erforderlich, kann der Haftungsschuldner also Einsicht in die StAkten (BFH BStBl 73, 119) und Auskunft über das Ergebnis einer Vollstreckung gegen den StSchuldner erhalten. Für Ehegatten ergibt sich eine Offenbarungsbefugnis aus dem Institut der Zusammenveranlagung und darüber hinaus aus § 122 VII; auch die Zusammenfassung einer Prüfungsanordnung gegen jeden der Ehegatten in einer Verfügung verletzt das StGeheimnis nicht (BFH BStBl 89, 257; BFH/NV 92, 151). Haben zusammenveranlagte Eheleute Klage erhoben und ist das einen Ehegatten betr Verfahren unterbrochen, ist dessen Insolvenzverwalter berechtigt, Akteneinsicht zu nehmen (BFH BStBl 00, 431).