

## Abgabenordnung: AO

Kommentar

Bearbeitet von

Dr. Eva-Maria Gersch, Prof. Dr. Markus Jäger, Bernd Rätke, Dr. Eckart Ratschow, Reinhart Rüsken, Prof.  
Dr. Francesca Werth, Prof. Dr. Franz Klein, Gerd Orlopp

13., völlig neubearbeitete Auflage 2016. Buch. XXXVI, 2222 S. In Leinen

ISBN 978 3 406 68760 0

Format (B x L): 12,8 x 19,4 cm

Gewicht: 1232 g

[Steuern > Steuerverfahrensrecht](#)

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

The logo for beck-shop.de features the text "beck-shop.de" in a bold, red, sans-serif font. Above the "i" in "shop" are three red dots of increasing size. Below the main text, the words "DIE FACHBUCHHANDLUNG" are written in a smaller, red, all-caps, sans-serif font.

**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](http://beck-shop.de) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

(absoluten oder relativen) Personen der Zeitgeschichte in Betracht kommen kann, kann er indes das StGeheimnis allenfalls unter entsprechend strengen Voraussetzungen gem § 30 IV Nr 5 überwinden (so für einen parlamentarischen Untersuchungsausschuss BFH/NV 93, 579). Auch die **Landespressegesetze** enthalten im Allgemeinen keine Vorschriften, die den Anforderungen der Nr 2 genügen. Sie gehen dem § 30 nicht vor (vgl *Felix* NJW 78, 2134) und regeln keine Ausnahmen vom Verbot des Offenbarens eines unter das StGeheimnis fallenden Verhältnisses (OLG Hamm, NJW 81, 356). Zu der Frage, ob der Inhalt einer öffentl Verhandlung (etwa vor dem FG oder dem Strafgericht) dem StGeheimnis unterliegt vgl oben Rz 59b.

Erst Recht nicht beinhalten die allgemeinen **Amtshilfavorschriften**, insbes 104  
Art 35 GG eine Zulassung iSd § 30 IV Nr 2 (vgl auch Rz 58), ebenso wenig §§ 96, 108, 161 StPO oder zB § 5 JWG.

Auch die **Informationsfreiheitsgesetze** des Bundes und der Länder durchbrechen das StGeheimnis nicht (*Roth* DStR 08, 434; vgl Rz 10). § 30 ist vielmehr eine *lex specialis*, die der Anwendung des IFG vorgeht (§ 1 III IFG; BFH/NV 07, 1141; BFH BStBl 07, 275). Überdies gewähren die genannten Gesetze ohnehin keinen uneingeschränkten Informationsanspruch, auch zB im Hinblick auf vertraulich übermittelte Informationen (§ 3 Nr 7 IFG, vgl auch § 5 I IFG). Zum Allgemeinen vgl *Korn* DÖV 12, 232; *Nitschke* DÖV 14, 1949; *Schmittmann* ZInsO 10, 1469; zum Rechtsweg bei Einsicht in StAkten BFH/NV 11, 992; 10, 1637; anders OVG Hbg ZIP 12, 492 und Anrufung des GemSOGB durch BVerwG ZIP 12, 2417; *Korn* DÖV 12, 232; vgl auch BGH HFR 10, 299, BSG ZInsO 12, 1789 und BVerwG NVwZ 12, 824 für Auskunftsbegehren im Insolvenzverfahren (zum allg Auskunftsanspruch des Insolvenzverwalters gegenüber dem FA vgl BFH BStBl 13, 639).

Die Gesetze, die eine Offenbarung von Steuerdaten *zulassen*, sind außerordentlich zahlreich. Im Einzelnen sind Voraussetzungen und Umfang der Durchbrechung des StGeheimnisses genau zu prüfen; wo eine Auskunft zugelassen wird, ist im Zweifel (aber nur dann) ein Auskunftersuchen zu verlangen und eine Spontanmitteilung unzulässig (vgl aber BFH BStBl 92, 645; BFH/NV 2005, 1503 zur Zulassung von Spontanauskünften im DBA-USA). Auch der Gegenstand der Offenbarung ist bisweilen näher eingegrenzt (zB in §§ 19, 26, 141, 159 KostO: nur Einheitswerte), darüber hinaus durch den Zweck des jeweiligen Verfahrens zu begrenzen.

**bb) Wichtige Einzelschriften.** Diese sind: In der **AO** selbst §§ 31, 31a, 31b, 88a, 93a iVm der **MitteilungsVO** (BGBl 93 I, 1554; s dazu *BMF* BStBl I 02, 477), 117 (s dort und Rz 12, 57), 187, 249 II AO.

Offenbarungsbefugnis gegenüber dem BMF im Rahmen seiner **Aufsichtsbefugnisse** nach Art 85 IV 2, 108 III 2 GG. Beteiligungsrecht der **Kommunen** bei Realsteuern (§ 21 III FVG) und der Länder bei Ap durch den Bund (§ 21 I FVG).

Im Übrigen sind zu nennen, obwohl nicht in allen Fällen ohne weiteres personenbezogene Daten (Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, Rz 72) zu offenbaren sind:

Anspruchs- und Anwartschaftsüberführungsgesetz – **AAÜG** § 9 IV; § 27 **VermG**.

Den **Ausländerbehörden** dürfen nach § 76 I auf Ersuchen und nach § 76 II, V AuslG iVm VO über Datenübermittlungen an Ausländerbehörden (BGBl I 90, 2997 mit Änderungen) spontan zur Erfüllung ihrer Aufgaben, zB zum Zweck der Ausweisung, Steuerdaten übermittelt werden; personenbezogene Angaben über persönliche oder sachliche Verhältnisse, die dem StGeheimnis unterliegen, dürfen jedoch nach § 77 III AuslG nur übermittelt werden, wenn der Ausländer gegen eine Vorschrift des StRechts, einschließlich des Zollrechts und des Monopolrechts oder des Außenwirtschaftsrechts oder gegen Einfuhr-, Ausfuhr-, Durchfuhr- oder Verbringungsverbote oder -beschränkungen verstoßen hat und wegen dieses Verstoßes ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet oder eine Geldbuße von

### § 30 116–118

#### 1. Teil. Einleitende Vorschriften

mindestens 500 € rechtskräftig verhängt worden ist; in diesem Fall können die FÄ um die Untersagung der Ausreise nach § 62 II AuslG ersuchen. Siehe auch § 88 III **AufenthG**.

116 **BauGB** § 197 II.

116a **BRRG** § 125c (Mitteilungen zur Sicherstellung der erforderlichen dienstrechtlichen Maßnahmen im Falle strafrichterlicher Verurteilung eines Beamten, der Erhebung einer Anklage sowie einer Entscheidung über die Verfahrenseinstellung, wenn deren Kenntnis auf Grund der Umstände des Einzelfalles erforderlich ist, um zu prüfen, ob dienstrechtliche Maßnahmen zu ergreifen sind; dazu BFH/NV 08, 636; Übermittlung aller Daten, die für eine disziplinarrechtliche Prüfung des Dienstherrn des Beamten von Belang sein *können*, keine vorweggenommene disziplinarrechtliche Prüfung der FinBeh, außer dahin, ob es sich überhaupt um ein Dienstvergehen, § 77 BBG, handeln *kann* sowie ob eine Ahndung *offensichtlich* ausgeschlossen ist (vgl BVerwG NJW 10, 2229; Würdigung des Einzelfalles, Degradierung oder Entfernung aus dem Dienst muss nicht zu erwarten sein). Die Übermittlung ist auch zu dem Zweck zulässig, organisatorische Maßnahmen (zB Versetzung des Beamten) zu prüfen (BVerwG NJW 10, 2229; ablehnend TK/Drüen § 30 Rz 86a; zustimmend Pflaum wistra 11, 55). Die Übermittlungspflicht besteht auch bei strafbefreiender Selbstanzeige (so schon OVG NRW RiA 02, 43; vgl auch BVerfG NJW 08, 3489) oder Verfolgungsverjährung (zweifeln TK/Drüen § 30 Rz 86a). Bei nur gelegentlich eines Strafverfahrens gewonnenen Erkenntnissen ist eine Abwägung mit den Belangen des Beamten erforderlich, dazu Rz 198.

117 Nach dem **Bundesarchivgesetz**, § 2 IV, ist Archivgut ungeachtet des § 30 dem Bundesarchiv zu überlassen.

117a **Bundesdatenschutzgesetz**, § 24 II und VI (Kontrollbefugnisse des Bundesdatenschutzbeauftragten, die ihm bei gegebenem Anlass auch das Recht zur Einsicht in Steuerakten geben).

117b **Doppelbesteuerungsabkommen**. § 117 iVm den Regelungen von Doppelbesteuerungs- und Rechtshilfeabkommen befugt zur Erteilung von Informationen auch an ausländische Steuer- bzw Zollbehörden (vgl zB BFH BStBl 06, 616; 92, 645 zum DBA-USA und die Kommentierung zu § 117; BFH/NV 06, 992; 05, 1503, 00, 531). Die Berechtigung und ggf Verpflichtung zur Auskunftserteilung ist dort differenziert geregelt (unterscheide insbes die sog große von der kleinen Auskunftsklausel). Die Auskunftserteilung ist grds nicht von der Zulässigkeit oder Wahrscheinlichkeit einer StFestsetzung in dem anderen Vertragsstaat und einer diesbezüglichen vorherigen steuerrechtlichen Prüfung des deutschen FA abhängig zu machen (BFH/NV 05, 1503; 95, 358). Es reicht die ernstliche *Möglichkeit* aus, dass abkommensrechtlich ein Besteuerungsrecht des Drittlandes besteht und dass dieses ohne die Auskunft nicht wahrgenommen werden kann (BFH/NV 08, 51; ähnlich BFH BStBl 95, 358 – Wahrscheinlichkeit der Besteuerung nicht erforderlich –; vgl BFH/NV 08, 836 zu § 124c BRRG, Rz 116a). Eine Spontanauskunft setzte aber nach § 2 II EGAHiG aF tatsächliche Anhaltspunkte für die Vermutung voraus, dass Steuern gerade dieses Mitgliedstaats verkürzt worden sind oder werden könnten (BFH BStBl 06, 616); seit 2008 ist das Bestehen solcher tatsächlichen Anhaltspunkte nicht mehr generell Voraussetzung der Spontanauskunft im Falle einer sog großen Auskunftsklausel in dem betr DBA (vgl aber FG Köln EFG 08, 1764; zur Auskunft bei kleiner Auskunftsklausel BFH/NV 08, 1807), wohl aber Anknüpfungspunkt gebundenen Ermessens (vgl EGAHiG § 2 II nF). Den deutschen Behörden erteilte Auskünfte unterliegen selbstredend dem StGeheimnis.

118 **EStG** § 4 V Nr 10 S 3 (Mitteilungspflicht bei Anfangsverdacht hinsichtlich des objektiven Tatbestandes von Bestechungsdelikten, insbes §§ 333, 334, 299 II StGB; dazu BMF BStBl I 02, 1031; Randt BB 00, 1006; Stapf DB 00, 1092; unzutreffend Heerspink wistra 01, 441; einschränkende Auslegung dahin, dass die Voraussetzungen des § 30 V vorliegen müssen; ähnlich Preising/Kiesel DStR 06, 118; gegen die Norm kritisch auch Spatscheck NJW 06, 641); die Mitteilung an die StA/Verw-

Behörde darf auch dann nicht unterbleiben, wenn eine straf-/owirechtliche Verfolgung nach Ansicht der FinBeh nicht mehr in Betracht kommt, zB wegen Verjährung; diese Prüfung obliegt allein der StA (BFH BStBl 08, 850; jedoch im Hinblick auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zweifelhaft).

§ 45d II (Mitteilungen des BZSt an Sozialleistungsträger); die Mitteilungen der Kreditinstitute an das BZSt nach § 45d I können auch von anderen FinBeh verwendet werden.

§ 68 IV (Mitteilungen der Familienkasse an öffentl Dienstherrn).

**ErdölBevG** § 34 (neu gefasst BGBl I 00, 56).

119

**FGG** § 125a II (Information von Registergerichten über Eintragungen im Handelsregister).

120

**GewO** § 14 Ia (Mitteilung bei Erlöschen der StPflcht); § 153a, § 149 II 3: Mitteilung von StOrdnungswidrigkeiten an das Gewerbezentralregister, vgl StEK § 30 Nr 3; vgl auch unten Rz 193f.

121

**GKG** § 54 I 4 (Feststellung des Einheitswerts).

122

**GraduiertenförderungsG** § 12 (nur noch aktuell wegen der Rückzahlung von Darlehen).

123

**GüKG** § 3 V 3 (Mitteilung bei Nichterfüllung steuerlicher Verpflichtungen durch FinBeh).

124

**Handelsregister** FGG § 125a.

125

**HundeStGesetze** einiger Länder geben Informationsbefugnisse hinsichtl der Schadensersatzberechtigten bei durch Hunde verursachten Schäden (vgl Einzelnachweise TK/Drien § 30 Rz 99).

127

**JugendarbeitsschutzG** § 52: Unterrichtung über LStKarten an Kinder.

128

**KostO**, Auskünfte über Einheitswerte gem §§ 19 II 2. Vorher haben jedoch die Gerichte sich an den Kostenschuldner zu wenden und diesen zu veranlassen, den Einheitswert durch Vorlage des EW-Bescheides selbst nachzuweisen, vgl § 15d Kostenverfügung v 26.8.2009, BAnz 09, 137 3245.

129

**KreditWG** § 8 II.

130

**Landwirtschaftssachen**, Gesetz über das gerichtliche Verfahren in Landwirtschaftssachen § 17.

132

**Melderegister**, § 4a MelderechtsrahmenG (Unterrichtung der Meldebehörden).

132a

**PersBefördG** § 25 III.

133

**Statistik**: StStatG § 9 für Verbrauchsteuern; Preisstatistik, Gesetz über die Preisstatistik § 7 II.

134

**SGB**, insbes SGB X § 21 IV (Auskunft des FA über die Einkommens- oder Vermögensverhältnisse des Antragstellers, Leistungsempfängers, Erstattungspflichtigen, Unterhaltsverpflichteten, Unterhaltsberechtigten oder der zum Haushalt rechnenden Familienmitglieder. Die bisher in Einzelgesetzen enthaltenen Vorschriften über die Auskunftspflicht der FinBeh, zB § 47 III BAföG, § 144 II des früheren AFG, sind durch diese Generalbestimmung überholt und außer Kraft gesetzt, vgl Art 11 Gesetz v 18.8.80 (BGBl I, 1469); diese gilt insbes für die Arbeitslosen- und sonstige Sozialversicherungen, Ausbildungsförderung, Entschädigungen nach §§ 12, 24 SGB I, Unterhaltssicherung. Für Auskünfte des BZSt über Kapitalerträge an die Sozialleistungsträger siehe aber § 45d II EStG. Die FA haben über das steuerliche Verhalten des Stpfl auf Anfrage einer Behörde, deren Verfahren nach Maßgabe des § 1 I SGB X vom SGB geregelt wird, Auskunft zu geben; sie erteilen keine Spontanmitteilungen (Stork DB 94, 1321). Die FinBeh sind nur zur Auskunft verpflichtet, soweit es im Verfahren nach dem SGB „erforderlich“ ist. Erforderlich ist die Einholung einer Auskunft der FinBeh nur, wenn die erbetenen Angaben nicht mit Hilfe der nach dem SGB auskunftspflichtigen Personen festgestellt werden können. Wenn jedoch im Verwaltungsverfahren die Betroffenen selbst nicht zur Auskunft verpflichtet sind, besteht auch keine Verpflichtung der FinBeh über die Betroffenen Auskunft zu erteilen. Zur Feststellung der Leistun-

135

gen nach dem UnterhaltssicherungsG § 20 IV und AO-Kartei NRW § 30 IV Nr 2 Karte 821 v 1.5.2005.

- 136 StBerG:** § 5 (Anzeige unbefugter Hilfeleistung zum Zwecke eines Bußgeldverfahrens); vgl FG BaWü EFG 07, 1902.
- 137** § 10. Die Verpflichtung zur Mitteilung über Verfehlungen der Angehörigen der steuerberatenden Berufe an die zuständigen Berufskammern ergibt sich aus § 10 I StBerG; danach dürfen die FinBeh der zuständigen Stelle Tatsachen mitteilen, wenn diese den (hinreichend durch Tatsachen begründeten, also nicht lediglich auf Vermutungen beruhenden) Verdacht begründen, dass eine der in §§ 3 oder 4 Nr 1 oder 2 StBerG genannten Personen eine Berufspflicht (§ 57 StBerG) verletzt hat (nicht notwendigerweise unmittelbar bei der Berufsausübung, sondern zB durch eine unerlaubte Nebentätigkeit). Dem Zweck der Vorschrift entsprechend muss aus der Sicht der mitteilenden FinBeh die Erwartung berufsrechtlicher Sanktionen bestehen. Wird daraufhin von den Berufskammern Akteneinsicht verlangt, so bestehen dagegen nur dann keine Bedenken, wenn die Akten zur Beurteilung der Tat erforderlich sind und keine weiteren schutzwürdigen Daten enthalten; sonst sind nur entspr Auszüge zu überlassen. Eine weitere Durchbrechung des StGeheimnisses erlaubt § 10 II StBerG für Gerichte und Behörden (auch FinBeh, für die sich die Befugnis jedoch teilw bereits aus Abs I ergibt) nur hinsichtl StBeratern, StBevollmächtigten, StBeratungsgesellschaften und LStHilfvereinen bzw entspr Antragstellern, und zwar unter einschränkenden Voraussetzungen hinsichtl des Zweckes der Auskunftserteilung (Katalog des Satzes 1) und eines Abwägungsgebots (§ 2: keine Beeinträchtigung schutzwürdiger Interessen des Betroffenen oder Überwiegen des öffentlichen Interesses). Die Datenübermittlung muss jedoch bei besonderen gesetzl Verwendungsregeln (nicht § 30 selbst) unterbleiben. Die Vorschrift ermöglicht es idR, der StBeraterkammer gerichtliche Verfahren unter Benennung der Beteiligten anzuzeigen, in denen ein StBerater zB ohne Vollmacht aufgetreten ist; ferner der Zulassungsbehörde Anhaltspunkte für einen Vermögensverfall des StBeraters zu offenbaren. Vgl auch § 36 II BRAO.
- 139 StPO** § 147, § 474 III, 492 III; § 8 EGStPO (Mitteilung betr (auch steuer-) strafrechtl Verfehlungen von Abgeordneten).
- 140** Keine eigentlich „ausdrückliche“, wohl aber eine ausreichende, im Wege zulässiger Auslegung zu ermittelnde gesetzliche Ermächtigung ist § 6 **SubvG** (dazu *Partsch/Scheffner* NJW 96, 2492; *Schwarz* NJW 97, 1550), wonach die Behörden von Bund und Ländern Tatsachen, die sie dienstlich erfahren und die den Verdacht eines Subventionsbetruges (§ 264 StGB) begründen, den Strafverfolgungsbehörden mitzuteilen haben (anders bei InvZul, für die die Regeln über Steuern gelten).
- 141 StraBEK** § 13 II (dazu *Bilsdorfer* NJW 04, 323).
- 141a VermögensG** § 27 I (auch zur Durchführung des **EALG**, vgl FM SachsAnh v 12.4.96, StEK Nr 79).
- 142 Wirtschaftsprüferkammer**, Übermittlung personenbezogener Daten an diese nach WiPrO § 61a.
- 143 Wohnungsbau:** § 5 III des Gesetz zum Abbau der Fehlsubventionierung im Wohnungswesen – **AFWoG** – (BGBl I 01, 2414); **WoFG** (BGBl I 01, 2376) §§ 32 IV, 35 IV (Auskunft über Einkommensverhältnisse); **WoBindG** (neu gefasst BGBl I 01, 2404) § 2 (entspr Anwendung des § 32 IV WoFG).
- 145** Für den **Zollbereich** durchbricht das StGeheimnis ferner die EWGVO 515/97 (ABl EG 97 Nr L 82, 1 mit Änd) über die gegenseitige Unterstützung der Verwaltungsbehörden der Mitgliedstaaten und die Zusammenarbeit dieser Behörden mit der Kommission im Hinblick auf die ordnungsgemäße Durchführung der Zoll- und Agrarregelungen (zur Gültigkeit EuGHE I 99, 8067 = ZfZ 00, 88), die eine Erteilung aller zur Erreichung dieses Zweckes erforderlichen Auskünfte bei vertraulicher Behandlung zulässt (vgl BFHE 190, 522, wo freilich undeutlich bleibt, ob dies Folge des Vorrangs des Unionsrechts oder des § 30 IV Nr 2 ist); vgl auch § 117 Rz 12 ff und *Weerth* ZfZ 10, 66.

**c) Nr 3: Zustimmung des Betroffenen.** Ein vom Willen des Betroffenen unabhängiges öffentliches Interesse an der Geheimhaltung steuerlicher Daten besteht im Allgemeinen nicht; gegen den Willen des Betroffenen gibt es daher kein StGeheimnis (BFH BStBl 67, 572; vgl BVerfG DStRE 02, 1092), auch wenn die Zustimmung die FinBeh an sich nicht von der Wahrung des Dienstgeheimnisses entbinden kann. Das FA ist aber vorbehaltlich eines besonderen Anspruches etwa aus einem IFG nicht verpflichtet, alles zu offenbaren, was nicht dem Schutz des StGeheimnisses unterliegt, sondern nur nach seinem Ermessen dazu berechtigt. Die Verweigerung der Auskunftserteilung kann jedoch uU ermessensfehlerhaft sein, zB wenn der Stpfl ein berechtigtes Interesse an der Offenbarung hat (FG Hbg EFG 88, 426), etwa hinsichtlich der Identität eines Denunzianten.

Die Zustimmung ist **formfrei** und kann auch konkludent erteilt werden; sie kann auf einzelne Tatsachen beschränkt sein. Die Möglichkeit einer mutmaßlichen Zustimmung nennt § 30 nicht; sie zu regeln ist vom Gesetzgeber aber nur für überflüssig gehalten worden (BT-Drucks 7/4292). Von einer Zustimmung kann deshalb ausgegangen werden, wenn der Betroffene sich mit einer Petition an das Parlament wendet oder einzelne Mitglieder des Parlaments bittet, sich seines Anliegens anzunehmen (vgl *Pump* StBp 03, 107; allg zur mutmaßlichen Zustimmung *Goll* NJW 79, 90). In einem Antrag, dessen Bescheidung die Kenntnis von StDaten verlangt (zB Gewerbeerlaubnis), liegt aber nicht ohne weiteres eine Zustimmung zu deren Offenbarung (BFH BStBl 87, 545). Die Verweigerung der Zustimmung darf nicht zu Lasten des Betroffenen gewertet werden, es sei denn dieser hat ausnahmsweise eine Pflicht zuzustimmen (zB in einem von ihm angestregten Amtshaftungsprozess; str), etwa weil die Behörde die betr Informationen zur Klärung der Voraussetzungen ihres Verwaltungshandelns benötigt (aA *TK/Drüen* § 30 Rz 110); das gilt nicht, wenn ein gesetzl Anspruch *unabhängig* von der Offenbarung steuerl Daten besteht.

**d) Nr 4: Offenbarung zur Durchführung eines nicht steuerlichen Strafverfahrens.** Das StGeheimnis gilt grds auch im Hinblick auf ein Strafverfahren. Es wird jedoch durch Nr 1 Buchst b für StStrafverfahren generell und durch Nr 4 für Strafverfahren wegen anderer als StStraftaten wesentlich eingeschränkt. Nr 4 liegt der Gedanke zu Grunde, dass die Nicht-Weitergabe von StDaten nicht gerechtfertigt ist, wenn diese in einem StStraf- oder StOrdnungswidrigkeitenverfahren erhoben worden sind, in dem der Stpfl die Aussage nach § 136 StPO hätte verweigern können, und die gem § 393 I nicht hätten erzwungen werden können, die also auf einer *freiwilligen* Angabe beruhen. Bei allen anderen Angaben gewährt das StGeheimnis für Strafverfahren wegen einer nicht steuerlichen Straftat vorbehaltlich des § 30 IV Nr 5 Buchst a und b einen Ausgleich zu den umfassenden Offenbarungspflichten des Stpfl; denn dieser muss alle steuerlich erheblichen Tatsachen, dh uU auch strafbare Handlungen, bei Gefahr einer Verfolgung wegen StHinterziehung gegenüber den FÄ offenbaren; die AO gibt dem Stpfl also kein Recht auf Auskunftsverweigerung (vgl hierzu § 103 Rz 7, § 393 Rz 1). Der Kernbereich der grundgesetzlichen Freiheit vom Zwang zur Selbstbelastung (sog nemo-tenetur-Grundsatz, vgl BVerfGE 56, 37) wird von den gesetzlichen Aufzeichnungs- und Vorlagepflichten auch dann nicht betroffen, wenn Unterlagen auch zur Ahndung von Straftaten und Ordnungswidrigkeiten verwendet werden dürfen (BVerfG wistra 10, 341), wobei versucht wird, den Konflikt zum nemo-tenetur Grundsatz dadurch als entschärft zu betrachten, dass ggf eine deliktische Herkunft erklärungs-pflichtiger Einnahmen nicht offenbart werden müsse (BGHSt 50, 299). § 393 I 2 und 3 bestimmt lediglich, dass im Besteuerungsverfahren Zwangsmittel gegen den Stpfl (nicht aber nach str Auffassung der Rspr, vgl BFH/NV 05, 503, eine Schätzung zu seinen Lasten!) unzulässig sind, wenn er dadurch gezwungen würde, sich selbst wegen einer von ihm begangenen StStraftat oder StOWi zu belasten, oder wenn gegen den Stpfl ein StStrafverfahren eingeleitet worden ist (nicht aber bei



Verdacht eines sonstigen Delikts, gegen dessen Verfolgung ja gerade Nr 4 schützt; dem Stpfl wird insoweit lediglich gleichsam im Gegenzug zugesichert, dass seine Angaben grds nur für steuerliche Zwecke verwertet werden).

- 162 Eine Offenbarungspflicht (**Anzeigepflicht**) erlegt das Gesetz den FinBeh nicht auf; diese können also ihre eigenen Interessen, uU von einer Anzeige abzusehen, berücksichtigen, was sich jedoch idR nicht zu Gunsten des straffälligen Stpfl auswirken wird. Auf ein Ersuchen der Strafverfolgungsbehörden muss die FinBeh freilich Auskunft erteilen (vgl § 161 StPO). Sie muss der StA ggf die StAkten vorlegen, wenn sich nur allgemeine Delikte betreffende Teile nicht aussondern lassen; das StGeheimnis wird jedoch in diesem Fall durch § 393 II dahin ergänzt, dass unter den dort definierten Voraussetzungen Angaben des Stpfl, die in den StAkten enthalten sind, nicht gegen ihn strafrechtlich verwendet werden dürfen (vgl § 393 Rz 45). Zur Frage, ob § 393 II auch bei Idealkonkurrenz einer allg Straftat mit einer StStraftat schützt, eine Ahndung unter dem betr rechtl Gesichtspunkt also ausschließt, vgl § 393 Rz 56.

Die Geheimhaltung ist für Daten aus *zweierlei Quellen* aufgehoben:

- 168 **aa) Nr 4 Buchst a.** Dieser lässt die Offenbarung von Kenntnissen zu, die in einem Verfahren wegen einer StStraftat oder einer SteuerOWi erlangt sind. Dieses Verfahren muss in zulässiger Weise eröffnet worden sein, es muss ihm also ein Anfangsverdacht (§ 152 StPO) zugrunde liegen (*Kemper wistra* 05, 290). Die Erkenntnisse dürfen nur für die Nutzung in einem Strafverfahren (nicht für die Verfolgung einer außersteuerlichen Ordnungswidrigkeit) offenbart werden. Bei den Strafverfahren iSd Vorschrift muss es sich aber nicht um ein Verfahren vor einem deutschen Gericht handeln.

Die Vorschrift hat Bedeutung vor allem für Zufallserkenntnisse (Zufallsfunde). Sie betrifft nur Fälle, in denen die StStraftat oder SteuerOWi und der Straftatbestand nach außersteuerlichen Gesetzes nicht durch dieselbe Tat (im prozessualen Sinne) begangen werden, was auch bei Tatmehrheit denkbar ist (*HHSp/Hellmann* § 393 Rz 167; *Küster PStR* 00, 108; anders offenbar *TK/Drüen* § 30 Rz 70; nur bei Tateinheit; vgl § 393 Rz 56); soweit Tateinheit gegeben ist, besteht eine Offenbarungsbefugnis nach § 30 IV Nr 1 iVm § 30 II Nr 1 Buchst b unabhängig von dem Gewicht des steuerstraflichen Vorwurfs einerseits und des außersteuerlichen Vorwurfs andererseits. Bei Verfahren wegen solcher Taten, die ein StStraf/OWi-Gesetz verletzen, schafft jedoch das weitreichende Verwertungsverbot des § 393 II einen Ausgleich für die Offenbarungsbefugnis, sofern man nicht § 393 II auf den Fall der Tatmehrheit beschränkt (so *BayObLG wistra* 98, 117).

- 170 Ob bestimmte Kenntnisse **in einem StStraf/OWiVerfahren erlangt** sind, kann im Einzelfall zweifelhaft sein, weil neben diesem Verfahren das Besteuerungsverfahren im Allgemeinen weiter läuft und beide Verfahren meist in derselben Hand liegen (StFahndung, vgl § 208 I). Tatsachen, die nur straf(ordnungswidrigkeiten)rechtlich von Bedeutung sind, nicht aber für die Besteuerung, wie etwa Feststellungen zur subjektiven Tatseite (Schuld), sind dabei eindeutig dem Straf/OWiVerfahren zuzuordnen; ebenso wird man eigenen Angaben des Stpfl zu dem steuerlich erheblichen Tatbestand den Schutz des StGeheimnisses generell versagen müssen, weil solche Angaben „freiwillig“ sind, da die Erfüllung steuerverfahrensrechtlicher Mitwirkungspflichten nach Einleitung eines StStrafverfahrens nicht mehr erzwungen werden kann (§ 393 I 2). Für anderweit gewonnene Erkenntnisse über die Besteuerungsgrundlagen wird hingegen eine Offenbarungsbefugnis in der Regel zu verneinen sein, wenn sie in einem unmittelbaren sachlichen Zusammenhang (auch) mit dem Besteuerungsverfahren stehen.

- 172 Die Offenbarungsbefugnis entfällt (§ 30 IV Nr 4 Buchst a 2. HS), wenn die Daten **in Unkenntnis des StStraf/OWiVerfahrens** offenbart worden sind. Diese Ausnahme von der Offenbarungsbefugnis hinsichtl im StStraf/OWiVerfahren gewonnener Erkenntnisse ist die logisch selbstverständliche gesetzgeberische Konsequenz daraus, dass der Stpfl auch Straftaten im Besteuerungsverfahren offenbaren

muss, wenn sie steuerlich von Bedeutung sind (zB muss er seine Einkünfte aus Betrug, Wucher, Wirtschaftsvergehen erklären), und sich anderenfalls bei Verschweigen der Tat der Gefahr einer zusätzlichen Verfolgung wegen StHinterziehung aussetzen würde; den Ausgleich des StGeheimnisses, dh der Nichtweitergabe solcher selbst bezichtigenden Angaben, verdient er auch dann, wenn er solche Angaben in einem StStraf/OWiVerfahren macht, ohne von dessen Einleitung zu wissen; denn er weiß dann nicht, dass seine Angaben vermöge der Grundregel des § 30 IV Nr 4 Buchst a (Offenbarungsbefugnis hinsichtl im StStraf/OWiVerfahren gewonnener Erkenntnis gegenüber allgemeinen Strafverfolgungsbehörden) strafrechtlich gegen ihn verwertet werden können. Allerdings steht er, auch wenn er von dem Verfahren noch nichts weiß, in den Fällen, in denen ein StStraf/OWiVerfahren in Betracht kommt, wegen § 393 I 2 von vornherein nicht unter demselben Druck der Erzwingbarkeit seiner steuerlichen Mitwirkung wie ein Stpfl sonst.

Zweifelhaft kann sein, wann Tatsachen vom Stpfl „**offenbart**“ sind (vgl auch § 393 Rz 48). Denn aus einer StErklärung ergibt sich regelmäßig nicht, ob zB Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus betrügerischen Geschäften herrühren oder nicht; hat der Stpfl solche Einkünfte ohne nähere Angaben erklärt, die auf eine solche Einkunftsquelle schließen lassen, und wird der Betrug später in einem StStrafverfahren entdeckt, so fragt sich, ob die den Betrugsvorwurf ergebenden Tatsachen iSd § 30 IV Nr 4 Buchst a bereits offenbart sind und deshalb dem StGeheimnis unterliegen. Das wird man nach dem Wortlaut und nach dem Sinn der Vorschrift, den Stpfl, der seinen steuerlichen Pflichten nachkommt, vor der Gefahr einer deshalb ausgelösten Strafverfolgung zu schützen, dann bejahen müssen, wenn die (erklärte) Tatsache der Einkünfteerzielung nicht hinwegzudenkender Bestandteil des Betrugsvorwurfs ist und die Offenbarung der erst im Straf/OWiVerfahren festgestellten Betrugsmerkmale eine (verbotene) Offenbarung dieser vom Stpfl offenbarten Tatsache einschliesse. Es kann deshalb auch nicht entscheidend darauf ankommen, ob die Angaben des Stpfl erst die zum Betrugsvorwurf führenden Ermittlungen ausgelöst haben oder ob der Betrug ohnehin entdeckt worden wäre und ob der steuerliche Vorwurf mit jenem Tatvorwurf innerlich zusammenhängt. All dies ist im Übrigen auch sonst für das Verbot der Offenbarung bereits vom Stpfl offenbarter Tatsachen ohne Bedeutung.

Über ihren Wortlaut hinaus ist die Vorschrift auch dann anzuwenden, wenn **andere Personen als der Stpfl** Tatsachen in Unkenntnis eines gegen sie bereits eingeleiteten steuerlichen Verfahrens offenbart haben; denn sie sind nicht weniger schutzwürdig, weil auch sie Mitwirkungspflichten treffen können und sie ebenso wie ein Stpfl bei Gefahr eines steuerlichen Strafvorwurfs anderweit begangene Straftaten offenbaren müssen.

Die zweite Alternative des zweiten Halbsatzes enthält die Klarstellung, dass die Offenbarungsbefugnis nicht solche Tatsachen erfasst, die bereits **vor Einleitung des Verfahrens** wegen der StStraftat(ordnungswidrigkeit) auf Grund eines Besteuerungsverfahrens bekannt waren; denn solche Erkenntnisse sind nicht „in einem Verfahren wegen einer StStraftat(ordnungswidrigkeit) erlangt“, auch wenn sie dort verwertet werden. Hier besteht schon nach dem Gesetzeswortlaut nicht die Beschränkung auf den Stpfl als Informationsquelle. Es kommt also nicht darauf an, woher das FA seine Kenntnisse hatte.

Neben § 30 IV Nr 4 sind im Übrigen immer die Offenbarungsbefugnisse nach § 30 IV Nr 5 (zwingendes öffentliches Interesse), nach Abs 5 (vorsätzlich falsche Angaben) und nach § 30 IV Nr 1 (Offenbarung zur Durchführung eines steuerlichen Straf- oder Ordnungswidrigkeitenverfahren) in Betracht zu ziehen. Auf Tatsachen, deren Kenntnis sich **jedermann ohne weiteres verschaffen** kann (zB anhand jedermann zugänglichen Prospektmaterials), darf das FA die Strafverfolgungsbehörden ohne die Bindungen des § 30 IV Nr 4 auch dann aufmerksamer machen, wenn es selbst in einem Besteuerungsverfahren oder sonst unter den Vor-



aussetzungen des 2. Halbsatzes auf sie aufmerksam geworden ist. Bei Offenbarung der Identität eines Informanten setzt § 30 IV keine vorsätzlich falschen Angaben voraus (anders § 30 V), die Wahrheit der Angaben kann aber für die Frage bedeutsam sein, ob ihre Offenbarung der Durchführung eines Strafverfahrens – zB wegen übler Nachrede – überhaupt dienen kann (vgl BFH BStBl 94, 552 und oben Rz 48).

- 179 bb) Nr 4 Buchst b.** Kenntnisse, die ohne Bestehen einer steuerlichen Verpflichtung oder unter Verzicht auf ein Auskunftsverweigerungsrecht erlangt worden sind.

Unter die erste Alternative fallen insbes Kenntnisse, die von sog V-Männern oder Anzeigerstattern erlangt worden sind, sowie eine Preisgabe der Identität eines Informanten der FinBeh (vgl schon Rz 48), deren Offenbarung ist dann allemal zulässig, wenn der Anzeigende vorsätzlich falsche Angaben gemacht hat. Sonst ist abzuwägen (Ermessen der FinBeh, BFH BStBl 94, 552; BFH/NV 07, 853), ob die Informationen tatsächlich Ermittlungen gegen den Beschuldigten ausgelöst haben und ob sie, ggf zumindest teilweise, zutreffend (vgl BVerwG NJW 83, 2954) oder ob sie, ggf auch subjektiv, unrichtig waren (VerfGH RhPf DVBl 99, 309; dann regelmäßig kein Geheimhaltungsinteresse). Die Offenbarungsbefugnis der FinBeh kann sich also im Einzelfall zu einer Verpflichtung verdichten, wenn durch die Handlung der Informationsperson das allgemeine Persönlichkeitsrecht des von der Anzeige Betroffenen verletzt wird (BFH BStBl 94, 552; 85, 571) und der Schutz des allgemeinen Persönlichkeitsrechts des von der Anzeige Betroffenen die Offenbarung gebietet (BFH BStBl 94, 552, 802; 85, 571). Nicht entscheidend ist hingegen, ob der Informant aus Gerechtigkeitsgefühl, Neid, Eifersucht oder anderen persönlichen Motiven gehandelt hat. Ist die Mitteilung tatsächlich von steuerlicher Relevanz (Anlass für StNachforderungen) gewesen, kommt eine Offenbarung nach BFH BStBl 94, 802 grds *nicht* in Betracht; die allgemeine beamtenrechtliche Verschwiegenheitspflicht greift vielmehr ein, eine Aussagegenehmigung darf insoweit nicht erteilt werden. Im StStrafverfahren kann allerdings die Identität des Informanten, der als Belastungszeuge in Betracht kommt, dem Gericht nur ausnahmsweise verborgen werden; insbes kann ein Beweisantrag der Verteidigung, diesen gem § 250 StPO in der Hauptverhandlung zu vernehmen, nicht abgelehnt werden (vgl BGH wistra 88, 72).

- 179a** *Nicht* ohne Bestehen einer Verpflichtung ist eine Anzeige erstattet worden, wenn der Anzeigende durch die FinBeh **zur Auskunfterteilung aufgefordert** worden ist (BFH BStBl 94, 552).

Ohne Bestehen einer steuerl Verpflichtung sind hingegen auch Angaben in einer **Selbstanzeige** gemacht (BGHSt 49, 136); eine Strafverfolgung wegen der durch die Anzeige offenbarten Taten, die keine Steuerstraftaten sind, ist also zulässig, § 393 II 1 greift nicht ein; der Stpfl bleibt in dem Dilemma, nacheilend steuerehrlich nur um den Preis sein zu können, selbst die Grundlage für eine Strafverfolgung zu schaffen, was vor dem Grundsatz *nemo tenetur se ipsum accusare* (dazu BVerfG wistra 88, 302) nicht unproblematisch erscheint (kritisch ua *Wulf* wistra 06, 89).

- 179b** Bei Abgabe einer falschen eidesstattlichen Versicherung in einem allgemeinen **Vollstreckungsverfahren** ist nach § 30 IV Nr 4 eine Offenbarung gegenüber den Strafverfolgungsbehörden zulässig, weil es sich insoweit um Kenntnisse handelt, die ohne Bestehen einer steuerlichen Verpflichtung erlangt sind (*Bilsdorfer* DStZ 93, 296).

- 179c** Angaben des Stpfl im Besteuerungsverfahren, die für dessen Durchführung **unerheblich** waren, fallen ebenfalls unter diese Vorschrift (*TK/Drüen* § 30 Rz 115), aber nur, wenn ihre Unerheblichkeit (auch für den Stpfl) offenkundig war.

- 180** Verzicht auf ein **Auskunftsverweigerungsrecht** (§ 101: Auskunftsverweigerungsrecht der Angehörigen; § 103: Gefahr der Strafverfolgung; § 102 I Nr 4: Presseangehörige). Die übrigen in § 102 genannten Personen (Geistliche, Anwälte,