

Gelbe Erläuterungsbücher

Abgabenordnung: AO

einschließlich Steuerstrafrecht

Bearbeitet von

Bearbeitet von Dr. Eva-Maria Gersch, Rechtsanwältin, Prof. Dr. Markus Jäger, Richter am Bundesgerichtshof, Bernd Rätke, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Dr. Eckart Ratschow, Richter am Bundesfinanzhof, Reinhart Rüsken, Rechtsanwalt, Richter am Bundesfinanzhof a.D., und Prof. Dr. Franceska Werth, Richterin am Bundesfinanzhof, Begründet von Prof. Dr. Franz Klein, und Gerd Orlopp

14. Auflage 2018. Buch. XXXVI, 2378 S. In Leinen

ISBN 978 3 406 72126 7

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

[Steuern > Steuerverfahrensrecht](#)

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

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung 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.

versicherungsträgers, 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; schiefe 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 Wohnungsbaugesellschaft).

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 (BGBI 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. 33
- 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; 34
- 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; 35
- 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). 36
- **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). Der Kreis der hier in Betracht Kommenden ist zu groß, als dass man ihn den strengen Vorschriften über das StGeheimnis unterwerfen wollte. Dies gilt namentlich für die Lohnkontenführer und ähnliche Personen. 37
- Ebensowenig unterliegen Privatpersonen dem StGeheimnis, die zB als **Zeugen** 38 in einer Steuersache 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.

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

43 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 aufgrund der Unionstreue des nationalen Gesetzgebers ebenfalls anzuwenden ist. 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 insb 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 43b). Entscheidend ist lediglich, dass etwas in einem der in Abs 2 genannten Verfahren bekannt geworden sind. Es kommt auch nicht darauf an, ob der Stpfl an der Geheimhaltung mutmaßlich ein Interesse hat. Ggü dem Stpfl selbst oder gegen dessen Willen gibt es aber selbstredend kein schützenswerter Geheimnis.

43a Dem StGeheimnis unterliegen nicht in den StVerfahren anderer gewonnene, jedoch **anonymisierte** (zB Vergleichs-)Daten, Richtsätze udgl (vgl jedoch auch unten Rz 89 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.

43b Auch der Name und die Verhältnisse von Informanten des FA (**Anzeigenerstatter**, Gewährleute, V-Männer, sog „**Denunzianten**“) unterliegen jedoch 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). Siehe auch Rz 208.

b) Daten eines anderen. Dies sind nicht nur Verhältnisse eines Stpfl, sondern die jeglicher natürlicher oder juristischer Personen (Auskunftspersonen, stl Berater). **Ein anderer** ist jeder außer dem geheimhaltungspflichtigen Amtsträger bzw sonstigen Informationsempfänger und demjenigen selbst, dem etwas offenbar wird. Ist dieser Gesamtrechtsnachfolger eines anderen (auch bloßer Miterbe; nicht aber ein sonstiger erbrechtl Berechtigter, zB Vermächtnisnehmer), so hat er jedoch grds dieselben (Auskunfts-)Rechte wie dieser, sodass ihm ggü die seinen Rechtsvorgänger betr Daten den Schutz des StGeheimnisses nicht genießen. Dies dürfte jedoch nur insoweit gelten, wie der Gesamtrechtsnachfolger in die stl Rechte und Pflichten desselben eintritt, nicht also zB für Daten aus verjährten Veranlagungszeiträumen (vgl BFH BStBl 10, 729). Soweit der **Erbe** jedoch in die Rechtsstellung des Erblassers eintritt, hat er die gleichen Auskunftsansprüche wie dieser. 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.

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 allerdings 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 StAkte (BFH BStBl 73, 119) und Auskunft über das Ergebnis einer Vollstreckung gegen den StSchuldner erhalten (FG RhPf EFG 73, 331, allerdings mit der fragwürdigen Begründung, die Zustimmung des anderen sei zu unterstellen). 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). Bei Zusammenveranlagung von Ehegatten nach unwirksamem Widerspruch eines von ihnen kann *ein* Bescheid ergehen (BFH/NV 87, 774). Haben zusammenveranlagte Eheleute Klage erhoben und ist das einen Ehegatten

betr Verfahren unterbrochen, ist der Insolvenzverwalter auch vor Aufnahme des Verfahrens berechtigt, Akteneinsicht zu nehmen (BFH BStBl 00, 431).

- 45 Ein anderer ist zwar auch der Gesellschafter einer **Personengesellschaft** im Verhältnis zur stpfl Gesellschaft (dazu Rz 45d). Die steuerrechtl Verbundenheit der Gesellschafter einer Personengesellschaft bei einheitl und gesonderte Feststellung bewirkt aber, soweit sie kraft Gesetzes reicht (vgl BFH BStBl 03, 167 mit dem Zirkelschluss, das StGeheimnis schließe die Umqualifizierung von Gesellschaftereinkünften im Feststellungsbescheid der Gesellschaft aus), dass die für die Feststellung relevanten Verhältnisse den Feststellungsbeteiligten offenbart werden dürfen (BFH BStBl 97, 750 ohne nähere Begründung hinsichtlich der Grundlagen für die Festsetzung von Hinterziehungszinsen aufgrund einer nur einem Gesellschafter zuzurechnenden StHinterziehung), was jedenfalls aus § 30 IV Nr 2 folgt. Einem Gesellschafter dürfen aber die für die Besteuerung der Gesamthand relevanten Verhältnisse der Personengesellschaft(er) nur für die Zeiträume offenbart werden, in denen er dieser angehört oder angehört hat, auch sofern *dadurch* (nicht aber bloß: dabei) Verhältnisse seiner Mitgesellschafter bekannt werden. Das gilt grds für das gesamte Wirtschaftsjahr, da eine Gewinnfeststellung grds für das ganze Jahr zulässig ist, auch wenn ein Gesellschafter während des Jahres ausgeschieden oder hinzuge-treten ist (BFH BStBl 79, 159; 89, 312; 93, 666) und ein Rumpfwirtschaftsjahr für die einheitl und gesonderte Feststellung nicht zu bilden ist (BFH BStBl 02, 309; 97, 750; 90, 561; 89, 312). Die Offenbarung ist selbst dann zulässig, wenn der Gesellschafter am laufenden Gewinn überhaupt nicht beteiligt war, sondern lediglich sein Veräußerungsgewinn mit festzustellen ist (BFH BStBl 93, 666). Eine Feststellung für ein Rumpfwirtschaftsjahr ist nur ausnahmsweise dann geboten, wenn besondere Geheimhaltungsbedürfnisse von Gesellschaftern geltend gemacht werden (vgl BFH BStBl 90, 561; 93, 666; BFH/NV 91, 653, 676). Unabhängig von solchen Bedürfnissen soll aber nach BFH BStBl (GrS) 74, 414 (dort auch zum Geheimnisschutz für sonstige Verhältnisse eines Gesellschafters); BFH BStBl 95, 531 der Gewinn einer Untergesellschaft nicht zusammen mit dem der Hauptgesellschaft festgestellt werden dürfen.
- 45b Ein Bericht über die Ap der Personengesellschaft kann (muss aber nicht, FG Hess EFG 73, 334, vgl § 183) auch den Gesellschaftern übersandt werden, weil diese insofern aufgrund der Vorschriften über die einheitl und gesonderte Feststellung als Stpfl iSd § 202 anzusehen sind (offen BFH BStBl 81, 457). Wenn der Gesellschafter jedoch vor Ende des Prüfungszeitraums ausgeschieden ist, muss ihm ggf ein Auszug aus dem Bericht erteilt werden (BFH BStBl 81, 457; vgl BFH/NV 93, 151); *insofern* kann er dann aber auch an der Schlussbesprechung teilnehmen.
- 45c Auch die **Sonderbetriebsausgaben** und -einnahmen eines Gesellschafters sind – unbeschadet des StGeheimnisses – stets in die gesonderte und einheitliche Feststellung der Gesellschaft einzubeziehen, selbst wenn ein Geheimhaltungsinteresse besteht (BFH BStBl 72, 803; 74, 62; 92, 4; BFH/NV 92, 515). Der Gesellschafter hat das Risiko des Bekanntwerdens seiner Daten selbst auf sich genommen (so auch bei einer Miteigentümergeinschaft BFH/NV 91, 653; dagegen *Keuk* StuW 74, 44 und BFH BStBl 74, 414).
- 45d Ist die **Personengesellschaft selbst stpfl** (USt, GewSt), dürfen ihre Daten nur den vertretungsberechtigten Gesellschaftern oder sonstigen steuerverfahrensrechtl befugten Vertretern (zB Prokuristen) offenbart werden. Die Offenbarungsbefugnis besteht insofern ungeachtet eines etwaigen Gesellschafterwechsels fort.
- 46 Die **Kapitalgesellschaft** ist ebenfalls ein „anderer“ im Verhältnis zu den Anteilseignern, sodass einem Gesellschafter einer GmbH deren Daten nur offenbart werden dürfen, wenn er Geschäftsführer ist; der nicht geschäftsführende GmbH-Gesellschafter hat auch keinen Anspruch auf Teilnahme an der Ap der GmbH (BFH/NV 93, 151).
- 47 Offenbarung ggü dem **gesetzlichen oder organschaftlichen Vertreter** eines Stpfl sowie seinem **Bevollmächtigten** (§ 80) stellt rechtl Offenbarung eigener

Daten dar. Vermögensverwalter oder Verfügungsberechtigte nach §§ 34 III, 35 sind im Hinblick auf die Daten des Vermögenseigentümers keine anderen, insbes nicht der **Insolvenzverwalter** (BFH/NV 07, 1182; OVG NRW DVBl 11, 1162) und der Treuhänder im vereinfachten Verfahren (§ 313 InsO), wohl aber im Restschuldverfreiungsverfahren (vgl § 292 InsO). Ihm können daher alle Auskünfte über die Daten des Insolvenzschuldners erteilt werden, deren er zur Erfüllung dessen stl Pflichten bedarf (BFH BStBl 00, 431). Er ist auch kraft seines Amtes befugt, den von ihm in einem gegen den Gesellschafter-Geschäftsführer der Gemeinschaftschuldner-GmbH geführten Masseprozess als Zeugen benannten ehemaligen StBevollmächtigten des Schuldners von seiner Verpflichtung zur Verschwiegenheit zu entbinden (LG Krefeld ZIP 82, 861). Auch ein **Betreuer** ist, selbst wenn er das Verfahren des Betreuten noch nicht aufgenommen hat, kein Dritter (FG BaWü EFG 13, 383).

c) Verfahren in Steuersachen (Absatz 2 Nr 1 Buchst a). Daten sind in einem solchen Verfahren bekannt geworden, wenn zwischen der **Kenntniserlangung** und der Durchführung eines StVerwaltungsverfahrens ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, der jedoch nicht eng zu verstehen ist. Bloß bei Gelegenheit eines StVerfahrens erlangte Kenntnisse, die jedermann sich, auch ohne in dem StVerfahren tätig zu sein, hätte verschaffen können, fallen jedoch nicht hierunter (vgl *Niewenhuis* NJW 89, 280), ebenso wenig Kenntnisse, die sich ein am Verfahren unbeteiligter Amtsträger heimlich aus den StAkten verschafft hat (aA *HHSp/Alber* § 30 Rz 101). Zu den Verwaltungsverfahren in Steuersachen im hier gemeinten Sinn gehören auch Rechnungsprüfungs- und gerichtl Verfahren in Steuersachen. Verwaltungsverfahren ist jede nach außen gerichtete, auf die Prüfung der Voraussetzungen, die Vorbereitung und/oder den Erlass eines VA (einschl des Einspruchsverfahrens) zielende Tätigkeit des FA (vgl § 9 VwVfG). Es ist indes nicht erforderlich, dass die Daten während eines schon laufenden Verfahrens („in“) bekannt werden, sondern ausreichend, dass die Informationen der Behörde im Hinblick auf ein (möglicherweise erst einzuleitendes) Verfahren zugespielt oder von ihr ermittelt werden. Deshalb ist zB, obwohl bei Anzeige eines sog V-Mannes idR noch kein Verwaltungsverfahren anhängig ist, sondern dieses erst in Gang setzt, wenn eine Anzeige hinreichende Substanz hat, der erforderliche Zusammenhang zwischen Kenntniserlangung der FinBeh und einem Verwaltungsverfahren in StSachen gegeben. Außer bei rein privaten Anlässen oder nur in rein zeitlichem Zusammenhang mit dem Dienst gewonnenen Erkenntnissen unterliegen daher praktisch alle von der FinBeh im Rahmen ihrer dienstlichen Aufgaben zur Durchführung steuerlicher Verfahren erlangten Informationen dem Schutz des § 30, gleich ob sie zielgerichtet erhoben wurden oder Zufallsfunde darstellen, zB im Rahmen einer Ap.

Verwaltungsverfahren „in **Steuersachen**“ sind alle Verfahren, die der Festsetzung, der Erhebung und Vollstreckung von Steuern dienen oder damit im Zusammenhang stehen, wie Erstattungs-, Erlass-, Zerlegungsverfahren, Insolvenzeröffnungsverfahren unter Beteiligung der FinBeh (*Jörßen* AO-StB 08, 46). Dazu gehören auch Verfahren zur StVergütung (vgl § 1 I), zB wegen des Kindergeldes (§ 31 S 3, §§ 62ff EStG) und Verfahren, die als StVergütungen ausgestaltete Subventionen betreffen, zB die InvZul (§ 13 InvZulG 2007), die Wohnungsbauprämie (§ 8 I WoPG), die Arbeitnehmer-Sparzulage (§ 14 II 5. VermBG). Ein Verwaltungsverfahren in Steuersachen liegt auch dann vor, wenn Behörden außerhalb der FinVerw Bescheinigungen erteilen, die steuerlichen Zwecken dienen. Rechnungsprüfungsverfahren (Ergänzung des Abs 2 durch JStG 1996) und gerichtliche Verfahren in Steuersachen (auch vor anderen als Finanzgerichten) sind ausdrücklich im Gesetz genannt.

Nicht dazu gehören Verfahren, die nach der AO abzuwickeln sind, aber keine Steuern betreffen, zB **berufsrechtliche Verfahren** (vgl § 164a StBerG), oder von den FinBeh durchgeführte Vollstreckungsverfahren wegen nicht stl Forderungen.

Für von Zollbehörden verwaltete Einfuhr- und Ausfuhrabgaben gilt § 30 hingegen – neben Art 12 UZK, s Rz 11 –, weil diese Steuern sind (§ 3 III).

- 54 **d) Straf- und Bußgeldverfahren (Absatz 2 Nr 1 Buchst b).** Die geschützten Daten müssen im **Verfahren wegen einer StStraftat** (siehe § 369) oder im **Bußgeldverfahren** wegen einer StOrdnungswidrigkeit bekannt werden. Wegen des erforderl sachl Zusammenhangs zwischen Kenntniserlangung und Verfahren s Rz 50. Das StStrafverfahren ist eingeleitet, sobald die zuständigen Stellen (FinBeh, Polizei, StA, Gericht) Maßnahmen strafrechtlicher Art treffen (s § 397). Gegen welche Person sich das Verfahren richtet und ob etwaige in diesem Verfahren eingesetzte Zwangsmittel in einem Besteuerungsverfahren hätten eingesetzt werden können, ist ohne Bedeutung (BFH BStBl 95, 497); ebenso, ob es sich um stl relevante oder sonstige Erkenntnisse handelt. Daten, die der Stpfl in Erfüllung seiner Offenbarungspflichten vor Einleitung oder in Unkenntnis der Einleitung des Strafverfahrens offenbart hat, dürfen für ein außersteuerliches Strafverfahren nicht verwertet werden (vgl § 393 II); siehe Offenbarungsbefugnisse in § 30 IV Nrn 4 und 5 sowie in § 30 V.
- 55 **Subventionsbetrug** (§ 264 StGB) ist keine StStraftat (vgl aber Rz 140). Auch beim Bußgeldverfahren wegen **unbefugter Hilfe in Steuersachen** gem § 160 StBerG handelt es sich nicht um ein Verfahren iSd Abs 2 (str, ebenso *HHSp/Rüping* § 377 Rz 17). Die dort gewonnenen Erkenntnisse unterliegen daher nicht dem StGeheimnis; daher kann die StBeraterkammer, die Anzeige wegen unbefugter Hilfe in Steuersachen erstattet hat, über den Ausgang des Verfahrens unterrichtet werden. Wenn die Erkenntnisse, die zur Einleitung des Verfahrens geführt haben, in einem Besteuerungsverfahren gewonnen wurden, unterliegt freilich die Tatsache der Hilfeleistung als solche dem StGeheimnis; vgl jedoch § 10 StBerG zu Mitteilungsbefugnissen.
- 56 **e) Aus anderem Anlass (Absatz 2 Nr 1 Buchst c).** Die FinBeh sind unter bestimmten Voraussetzungen verpflichtet, anderen Behörden die im Besteuerungsverfahren bekannt gewordenen StVerhältnisse mitzuteilen, wenn eine entsprechende gesetzliche Vorschrift besteht, die das StGeheimnis aufhebt, vgl § 30 IV Nr 2. In diesem Fall ist auch die andere Behörde an das StGeheimnis gebunden („verlängerter Schutz des StGeheimnisses“, *TK/Drien* § 30 Rz 37). Das Gleiche gilt, wenn gesetzlich die Vorlage des StBescheids vorgeschrieben ist (nicht bei freiwilliger Vorlage!) oder eine Bescheinigung über stl Feststellungen vorzulegen ist. Diese Fälle sind sehr zahlreich. Insbes in Gesetzen der leistenden Verwaltung (Studienbeihilfen, Wohngeld, Arbeitslosenunterstützung uÄ) wird die Vorlage von StBescheiden zum Nachweis der Bedürftigkeit verlangt.
- 57 **f) Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisse (Absatz 2 Nr 2).** Diese genießen wie die (persönlichen) Daten eines anderen (Nr 1) Schutz; erfasst sind solche Geheimnisse (zum Begriff vgl § 17 UWG) jedoch unabhängig davon, ob sie einem Geheimnisträger zugeordnet werden können. Ein Geheimhaltungswille des Inhabers muss jedoch bei ihnen aus den Umständen erkennbar sein (BGH NJW 63, 2120), freilich ist er idR anzunehmen, wenn die betr Daten für andere nur irgendwie von Interesse sein könnten. Hierunter fallen auch Geheimnisse von nicht geschäftlich oder betrieblich Tätigen, wie die der Erfinder und Freiberufler.
- 58 **g) Unbefugte Offenbarung oder Verwertung. Unbefugt** ist alles, was ohne einen Rechtfertigungsgrund geschieht; die Rechtfertigungsgründe sind in § 30 IV, V abschließend aufgezählt. Eine unbefugte Offenbarung ist auch innerhalb derselben Behörde möglich; auch jede Offenbarung ggü einem anderen Amtsträger derselben Behörde bedarf eines Rechtfertigungsgrundes; erst recht die Offenbarung ggü einer anderen Behörde. Befugt ist die Offenbarung nicht etwa schon dann, wenn auch die Stellen, denen offenbart worden ist, zur Wahrung des StGeheimnisses verpflichtet sind. § 30 geht den Amtshilfenvorschriften vor; nicht durch

sie, sondern nur durch § 30 IV ist eine verwaltungsinterne Offenbarung von Steuerdaten gerechtfertigt.

Offenbarung ist jede Handlung, die bewirkt, dass die geheimzuhaltenden Tatsachen einem Dritten bekannt werden, der das Geheimnis noch nicht oder noch nicht sicher oder nicht vollständig kennt. Offenbaren setzt kein positives Tun und erst recht keine Absicht voraus und kann insbes auch durch nachlässigen Schutz der Akten vor dem unbefugten Zugriff Dritter geschehen. Offenbaren scheidet aus, wenn die Daten schon bekannt sind (BGH NJW 63, 2120; BFH BStBl 93, 666). Daten, die bereits *öffentlich* bekannt geworden sind, verlieren also den Schutz des StGeheimnisses und können nicht mehr „offenbart“ werden. Öffentlich bekannt ist sie nicht nur, wenn sie jedermann kennt, sondern schon dann, wenn sich jedermann ohne Weiteres über sie aus allg zugänglichen Quellen unterrichten kann, etwa in einer Bibliothek oder im Internet (vgl BFH/NV 08, 1295). Das dürfte jedoch dann nicht gelten, wenn die betr Daten nur mit erheblichem Rechercheaufwand ermittelt oder nur bei Darlegung eines qualifizierten Interesses eingesehen werden können (BGHSt 48, 28). Auch bereits offenbarte Tatsachen können aber nach langer Zeit wieder in Vergessenheit geraten und dann erneut „offenbart“ werden.

Die Bestätigung oder das **Dementi** einer Behauptung oder eines Gerichts stellt ein Offenbaren dar, wenn deren Wahrheit oder Unwahrheit noch nicht für jedermann bzw den jeweiligen Adressaten offenkundig, zweifelsfrei ist.

Ob das, was in einer **öffentlichen Verhandlung** gesagt worden ist, bereits bekannt ist, ist fraglich (kein Geheimschutz soll bestehen nach *TK/Driien* § 30 Rz 51a; *Lindwurm* AO-StB 10, 378). ME ist auch insoweit eine Offenbarung möglich (ebenso *HHSp/Alber* AO § 30 Rz 124; zweifelnd jetzt auch BFH/NV 08, 1295), weil nicht fingiert werden kann, dass es sich um allgemein bekannte Daten handelt, es sei denn, durch öffentliche Berichte (Presse) oder die tatsächliche Anwesenheit von (nicht im Interesse des Gerichts, wie insbes dessen Mitarbeitern, oder der Beteiligten anwesenden) Zuhörern ist der Inhalt der Verhandlung jedermann ohne weiteres zugänglich, was nur ausnahmsweise der Fall sein wird. Überdies haben Dritte zwar die Möglichkeit, an öffentlichen Gerichtsverhandlungen teilzunehmen, können sich aber sonst nicht (durch Protokolle odgl) informieren, wenn sie dies versäumt haben (aA aber auch *Schönke/Schröder/Peron* StGB § 355 Rz 5 mit der wohl überwM). Allemal wird aber durch einen Erörterungstermin vor dem FG oder eine mündliche Verhandlung, bei der die Öffentlichkeit ausgeschlossen war, das StGeheimnis nicht aufgehoben (so auch *Lindwurm* AO-StB 10, 378). Die (erforderliche rechtliche) Grundlage für die „Fiktion“ der Allgeimeinkundigkeit von Gerichtsverhandlungen sieht *TK/Driien* § 30 Rz 51a allerdings darin, dass die Zuhörer die Öffentlichkeit „repräsentieren“. Die Praxis der (deutschen!) Finanzgerichte entspricht dem jedenfalls insofern nicht, als deren Entscheidungen auch nach mündlicher Verhandlung nur anonymisiert herausgegeben werden.

Durch den bei Gericht üblichen Aushang der Termine (**Terminrolle**) wird hingegen nichts unbefugt offenbart (so schon *Schomberg* NJW 79, 526; aA *Schnorr* StuW 08, 303; *Jesse* DB 08, 1994). Das StGeheimnis vermittelt keinen Anspruch darauf, dass ein Gerichtsverfahren geheim geführt wird. Die für die Information der Öffentlichkeit über ein Verfahren erforderlichen Informationen dürfen daher grds offenbart werden, wozu allemal die in einer Terminrolle üblichen Angaben gehören. Auch die Sachdarstellung in einer vom Gericht – bei einem entsprechenden Interesse der Allgemeinheit, wie es insbes bei höchstrichterlichen Entscheidungen oftmals besteht (vgl BVerwGE 104, 105) – veröffentlichten Entscheidung darf jedenfalls die zum Verständnis ihrer rechtlichen Aussage erforderlichen (Sachverhalts-)Angaben enthalten, auch wenn die Beteiligten infolgedessen nicht „anonym“ bleiben oder sogar zB Umstände preisgegeben werden, die sie zB aus geschäftlichen Gründen gerne geheim gehalten wüssten. Anderes gilt nur dann, wenn die Voraussetzungen für eine Ausschließung der Öffentlichkeit wegen der

Geheimhaltungsbedürftigkeit bestimmter Tatsachen iSd §§ 171b, 172 GVG vorliegen, was das Gericht gegen das Informationsinteresse der Öffentlichkeit ggf abzuwägen hat (Beurteilungsspielraum). Dem mitunter von Beteiligten vorgetragenen Begehren, eine Entscheidung selbst bei allgemeiner Bedeutung für die Rechtsauslegung/Fortentwicklung auch nicht (so weit wie möglich) anonymisiert zu veröffentlichen, darf daher nicht entsprochen werden; insbes der BFH hat sich ihm freilich bisher großzügig geöffnet und sog „Zugriffssperren“ verhängt. Anders verhält es sich freilich dann, wenn die Öffentlichkeit an der Entscheidung nur ein („Sensations“-)Interesse hat, um private oder geschäftliche Verhältnisse des Klägers kennenzulernen.

- 59d Wer an einer Gerichtsverhandlung nicht als Amtsträger teilgenommen hat, kann ihren Inhalt iÜ selbstverständlich zulässigerweise uneingeschränkt offenbaren, weil er nicht zur Wahrung des StGeheimnisses verpflichtet ist. Vgl auch Rz 75.
- 60 Die Weitergabe von Daten **innerhalb der Verwaltung** an die zuständigen Stellen der FinBeh (einschl der Aufsichtsbehörde und der Innenrevision, was § 30 IV Nr 1a zulässt) zwecks ordnungsgemäßer Erledigung des Verfahrens, in dem die fraglichen Daten bekannt geworden sind, und auf dem dafür vorgesehenen Weg wird bisweilen (zu Unrecht) schon begrifflich nicht als Offenbaren steuerlicher Daten angesehen. Jedenfalls aber ist eine solche Weitergabe zu dienstl Zwecken nicht unbefugt (vgl auch Rz 89). Die Weitergabe muss freilich durch die Zwecke der jener Behörde obliegenden Aufsicht gerechtfertigt sein (kein Selbsteintrittsrecht der vorgesetzten Behörde, vgl BFH/NV 91, 710) bzw auf sonstigen besonderen Befugnissen derselben beruhen (zB Mitwirkungsrechte im Erlassverfahren; Befugnisse des BZSt nach § 5 FVG).
- 61 **Verwertung** ist das Verwenden oder das Gebrauchmachen von Kenntnissen über geschützte Daten, um sich den in diesen Daten verkörperten Wert anzueignen, also einen (eigenen oder für einen Fremden einen) Vorteil zu erlangen; es besteht insbes darin, dass *wirtschaftlicher* Nutzen gezogen wird. Ob eine Verwertung auch zu anderen als wirtschaftlichen Zwecken (zB zur Ermöglichung von Straftaten gegen den Geheimnisträger oder zu wissenschaftlichen Zwecken) erfasst wird, ist zweifelhaft, weil der Begriff Verwertung ebenso wie in § 30 in § 355 StGB gebraucht und dort vom überwiegenden Schrifttum dahin ausgelegt wird, dass nur ein wirtschaftliches Verwerten Strafbarkeit begründet (vgl *Lackner/Kühl* StGB § 204 Rz 4; *Schönke/Schröder/Lenckner/Eisele* § 204 Rz 5).
- 62 **Rechtfertigungsgründe** für eine *Verwertung* nennt das Gesetz nicht; § 30 IV und VI sind *nicht* anwendbar. Nur eine Verwertung mit Einverständnis des Geheimnisträgers wird daher als befugt angesehen werden können (*HHSp/Alber* § 30 Rz 127).
- 64 **h) Unbefugter Abruf von Daten (Absatz 2 Nr 3)**. Eine **Datei** ist eine Sammlung von personenbezogenen Daten, die entweder durch automatische Verfahren systematisch ausgewertet werden kann oder bereits systematisch aufgebaut ist (und deshalb nach bestimmten Merkmalen geordnet, ungeordnet und ausgewertet werden kann, vgl § 3 BDSG). Schon der bloße Zugriff auf solche Daten (zB durch Kopieren einer elektronischen Datei) wird vom Gesetz als Bruch des StGeheimnisses angesehen, weil das bloße Verbot des (unbefugten) Offenbarens oder Verwertens der aus der Datei abgerufenen Daten der hier bestehenden besonderen Gefährdungslage nicht Rechnung trage, die nämlich im Verhältnis zu dem Amtsträger sonst bekannt gewordenen (naturgemäß mengenmäßig ungleich begrenzteren bzw idR nicht ohne weiteres verfügbaren) Daten bestehe.
- 65 Der besondere, auf den bloßen Datenzugriff vorverlagerte Schutz bezieht sich nur auf den *automatisierten* Abruf (**EDV**) von Daten aus einer Datei mit Hilfe einer Suchmaske, die aus dem Datenbestand bestimmte abstrakt definierte Informationen herausfiltert. Der Zugriff auf eine elektronisch geführte Akte fällt nicht hierunter, auch wenn dabei ggf ein Suchprogramm angewandt wird.