

Struktur und Verfassungsrang des Steuergeheimnisses

Regierungsrat Dr. Jonas Schnelling, Frankfurt am Main*

Schon seit Jahrzehnten existieren Vorschriften, die die informatorischen Grundlagen von Besteuerungsverfahren vor unzulässiger Weitergabe schützen, die im Laufe der Jahre in der heute maßgeblichen Vorschrift über das Steuergeheimnis (§ 30 AO) mündeten. Schon früh wurde die Frage aufgeworfen, ob diesem auch verfassungsrechtliche Qualität beizumessen ist. Der Beitrag gibt sowohl einen Überblick über die Gesetzesgeschichte sowie die konkrete Ausgestaltung und den Schutzgehalt des Steuergeheimnisses als auch über dessen Telos. Darüber hinaus wird die Debatte über die verfassungsrechtliche Einordnung nachgezeichnet.

I. Entwicklung des Steuergeheimnisses	409
II. Ausgestaltung und Umfang des Steuergeheimnisses	410
1. Persönliche Voraussetzungen.....	410
2. Umfang des Schutzes.....	411
3. Verletzung des Steuergeheimnisses.....	412
4. Zulässige Durchbrechungen des Steuergeheimnisses.....	412
5. Weitere Konsequenzen bei Verletzung des Steuergeheimnisses.....	413
III. Sinn und Zweck des Steuergeheimnisses	413
IV. Verfassungsrechtliche Qualität des Steuergeheimnisses	414
1. Vor Inkrafttreten der AO.....	414
2. Rechtsprechung nach Inkrafttreten der AO.....	414
3. Auffassungen im Schrifttum.....	415
a) Fortführende Auffassungen.....	415
b) Bejahende Auffassung.....	416
c) Ablehnende Auffassung.....	416
d) Stellungnahme.....	416
V. Fazit und Ausblick	417

I. Entwicklung des Steuergeheimnisses

In der ersten Fassung der Reichsabgabenordnung des Jahres 1919 wurde in dessen § 10 RAO die Wahrung eines Steuergeheimnisses erstmals rechtssicher kodifiziert, wengleich bereits das Preußische EStG von 1851 Geheimhaltungspflichten für steuerliche Sachverhalte kannte und selbige noch

* Der Autor ist in der Hessischen Steuerverwaltung tätig. Der Aufsatz ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

als Unterfall der allgemeinen Amtsverschwiegenheit erfasste.¹ Erstmalig gelangte der Begriff „Steuergeheimnis“ durch Gesetzesänderungen im Rahmen der Ersten Notverordnung vom 1.12.1930 in den Gesetzestext (§ 22 RAO). Die dort festgelegte „Unverletzlichkeit“ des Steuergeheimnisses unterlag bereits damals schon zahlreichen Durchbrechungen, ehe sie im Nationalsozialismus freilich fast in Gänze bedeutungslos wurde, mit Gründung der Bundesrepublik allerdings wieder an Relevanz gewann.² Mit Einführung der neuen Abgabenordnung im Jahre 1977 wurde das Steuergeheimnis neu geregelt.³ Anders als noch § 22 RAO erfasste der Schutzbereich des neuen § 30 AO erstmalig auch Dritte, was durch die damals verwendete Formulierung „Verhältnisse eines anderen“ zum Ausdruck kam.⁴ Darüber hinaus wurden die schon zuvor von der Rechtsprechung sanktionierten Fälle zulässiger Offenbarung kodifiziert, sowie mit § 31 AO die Befugnis der Finanzbehörden zur Mitteilung von Besteuerungsgrundlagen an weitere Behörden geregelt; in Ergänzung hierzu wurden in den Folgejahren überdies mit §§ 31a, 31b AO Normen aufgenommen, die Mitteilungen zur Bekämpfung der illegalen Beschäftigung und des Leistungsmissbrauchs sowie zur Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung regeln.⁵

Das vorab dargelegte Verständnis vom Steuergeheimnis als Unterfall der Amtsverschwiegenheit entwickelte sich im Laufe der Jahre zu einem eigenständigen feststehenden Gesetzesbegriff und mithin zu einem selbständigen Rechtsinstitut.⁶ Die vorherrschende Auffassung erkennt im Steuergeheimnis heute ein qualifiziertes Amtsgeheimnis, das den Vorschriften über die Amtsverschwiegenheit vorgeht und die beamtenrechtlichen Verschwiegenheitspflichten und Datenschutzbestimmungen gleichermaßen ergänzt.⁷

II. Ausgestaltung und Umfang des Steuergeheimnisses

1. Persönliche Voraussetzungen

Die Pflicht zur Wahrung des Steuergeheimnisses trifft zunächst ausweislich § 30 Abs. 1 AO alle Amtsträger. Hierunter fällt der in § 7 AO erfasste Personenkreis um Beamte, Richter, in einem sonstigen öffentlich-rechtlichen Amtsverhältnis stehende Personen sowie solche, die dazu bestellt sind, bei Behörden und sonstigen öffentlichen Stellen Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrzunehmen. Überdies listet § 30 Abs. 3 AO eine Reihe den Amtsträgern gleichgestellten Personen abschließend auf.

¹ Vgl. *Alber*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, Kommentar, 271. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 1 f.; auch *ders.*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, Kommentar, 271. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 1 ff. für einen umfangreichen Überblick zur Entwicklung des Steuergeheimnisses im Gesetzestext; vgl. darüber hinaus für die historische Entwicklung etwa *Pohl*, BB 1995, 2093 (2093).

² *Alber*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, Kommentar, 271. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 2; *Erdsiek*, NJW 1963, 2311 (2312).

³ *Alber*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, Kommentar, 271. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 3.

⁴ Vgl. den Gesetzesentwurf, BT-Drs. VI/1982, S. 100.

⁵ *Alber*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, Kommentar, 271. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 3.

⁶ *Alber*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, Kommentar, 271. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 5; *Ruegenberg*, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 10.

⁷ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, Kommentar, 173. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 4; *Ruegenberg*, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 10 f.; *Alber*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, Kommentar, 271. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 5; *Tormöhlen*, in: Gosch, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 171. Lfg., Stand: November 2022, AO § 30 Rn. 10; a.A. *Pohl*, BB 1995, 2093 (2096), der im Steuergeheimnis statt eines qualifizierten lediglich ein bereichsspezifisches Amtsgeheimnis erkannte.

Zum geschützten Personenkreis zählt jeder „andere“, der nicht der verpflichtete handelnde Amtsträger ist. Hiervon erfasst ist die jeweilige steuerpflichtige natürliche Person, Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse selbst, sowie zudem auch dritte Personen, Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, sofern dem Amtsträger personenbezogene Daten bekannt werden.⁸

2. Umfang des Schutzes

Das Steuergeheimnis selbst erstreckt sich inhaltlich zunächst auf die personenbezogenen Daten des geschützten Personenkreises, vgl. § 30 Abs. 2 Nr. 1 AO. Dies sind all jene Daten, die sich auf eine bestimmte respektive bestimmbare Person beziehen, sie von anderen abhebt und individualisierbar macht: So bei natürlichen Personen etwa Name, Familienstand, Religionszugehörigkeit oder die wirtschaftlichen Verhältnisse.⁹ Irrelevant ist, ob diese Merkmale für die Besteuerung von Bedeutung sind.¹⁰ Gleichsam erfasst von der Geheimhaltungspflicht sind die aus den gewonnen Erkenntnissen gezogenen Schlussfolgerungen.¹¹ Auch erfasst sind Informationen über das konkrete Steuerverfahren, wie etwa die zuständige Finanzbehörde oder das Vorliegen etwaiger Steuerrückstände.¹²

Des Weiteren erfasst das Steuergeheimnis ausweislich § 30 Abs. 2 Nr. 2 AO auch fremde Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse. Diese sind zwar in der Regel auch von den personenbezogenen Daten aus Nr. 1 erfasst, sie werden jedoch darüber hinaus extra aufgeführt, um ihren Schutz auch dann sicherzustellen, sofern sie keinen Personenbezug haben.¹³ Hierunter fallen betriebliche oder geschäftliche Tatsachen, die naturgemäß nur einem eng begrenzten Personenkreis bekannt sein können, wie beispielsweise Kundenlisten, Bilanzen oder Kostenvoranschläge.¹⁴ Folgerichtig unterliegt diejenige Information nicht dem Steuergeheimnis, die jedem frei zugänglich oder offenkundig ist.¹⁵ Auch von § 30 Abs. 2 Nr. 2 AO erfasst sind Freiberufler.¹⁶ § 30 Abs. 2 Nr. 3 AO stellt insoweit klar, dass die personenbezogenen Daten eines anderen sowie fremde Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse auch dann geschützt sind, sofern sie elektronisch gespeichert und in einem automatisierten Verfahren abrufbar sind.

Konkret geschützt ist nun das Bekanntwerden der vorab erläuterten personenbezogenen Daten und Betriebs- respektive Geschäftsgeheimnisse. Diese Verhältnisse unterfallen dem Steuergeheimnis nur, sofern sie der verpflichteten Person in den in § 30 Abs. 2 Nr. 1 lit. a–c AO genannten Fällen bekannt

⁸ Baum, in: 360° AO eKommentar, Stand: Januar 2023, § 30 Rn. 10; Fleckenstein-Weiland, in: Esser u.a., Wirtschaftsstrafrecht, Kommentar, 2017, AO § 30 Rn. 5; Tormöhlen, in: Gosch, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 171. Lfg., Stand: November 2022, AO § 30 Rn. 37.

⁹ Drüen, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, Kommentar, 173. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 12; Alber, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, Kommentar, 271. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 32 ff.; Tormöhlen, in: Gosch, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 171. Lfg., Stand: November 2022, AO § 30 Rn. 32.

¹⁰ BT-Drs. 18/12611, S. 81: „Informationen [...] unterliegen auch dann dem Steuergeheimnis, wenn sie für die Besteuerung nicht relevant sind“.

¹¹ Drüen, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, Kommentar, 173. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 12.

¹² BFH, Beschl. v. 14.4.2008 – VII B 226/07, Rn. 24.

¹³ AEAO zu § 30 AO Nr. 1.5; Alber, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, Kommentar, 271. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 90.

¹⁴ Alber, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, Kommentar, 271. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 91; Tormöhlen, in: Gosch, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 171. Lfg., Stand: November 2022, AO § 30 Rn. 69.

¹⁵ Fleckenstein-Weiland, in: Esser u.a., Wirtschaftsstrafrecht, Kommentar, 2017, AO § 30 Rn. 26.

¹⁶ Baum, in: 360° AO eKommentar, Stand: Januar 2023, § 30 Rn. 39.

geworden sind; gleiches gilt für den Datenabruf.¹⁷

Zuerst unterfällt dem Schutz das Bekanntwerden im Rahmen eines Verwaltungs- oder Rechnungsprüfungsverfahrens sowie eines gerichtlichen Verfahrens in Steuersachen. Zwischen der gewonnenen Erkenntnis sowie dem Steuerverfahren muss ein innerer Zusammenhang bestehen, weshalb zufällig als Privatperson erlangte Erkenntnisse nicht dem Steuergeheimnis unterfallen.¹⁸

Auch die im Rahmen eines Verfahrens wegen einer Steuerstraftat oder eines Bußgeldverfahrens wegen einer Steuerordnungswidrigkeit erlangten Erkenntnisse sind vom Steuergeheimnis umfasst, § 30 Abs. 2 Nr. 1 lit. b AO. Schließlich erstreckt sich gem. § 30 Abs. 2 Nr. 1 lit. c AO die Schutzwirkung auch auf diejenigen Informationen, die im Rahmen der Weiterverarbeitung anderen Behörden mitgeteilt wurden.¹⁹

3. Verletzung des Steuergeheimnisses

Verletzt werden kann das Steuergeheimnis in seinen oben dargelegten Ausprägungen nun durch unbefugtes Offenbaren oder Verwerten sowie durch den unbefugten Abruf geschützter Daten im automatisierten Verfahren. Offenbart ist eine geschützte Information, sobald sie einem anderen bekannt wird oder bekannt werden könnte, solange diesem Dritten die Information bislang auch tatsächlich unbekannt war. Ein Offenbarungswille ist nicht erforderlich.²⁰ Eine Verwertung erfolgt, sobald der Amtsträger die Daten etwa zu gewerblichen, beruflichen oder sonstigen Zwecken bewusst zu eigenem oder fremden Vorteil verwendet.²¹ Unter den Datenabruf fällt jeder unbefugte Zugriff auf gespeicherte Daten, also den automatisierten Abruf.²²

4. Zulässige Durchbrechungen des Steuergeheimnisses

Durchbrochen werden kann das Steuergeheimnis durch zulässige Formen der Offenbarung oder Verwertung, soweit sie sich aus § 30 Abs. 4–6 AO abschließend²³ ergeben. Zu nennen sind hier insbesondere die Offenbarung zur Durchführung steuerlicher Verfahren (Abs. 4 Nr. 1), die zulässige durch Bundesgesetz bestimmte Offenbarung (Abs. 4 Nr. 2) oder die Zustimmung der betroffenen Person

¹⁷ Krömker, in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 134. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 13.

¹⁸ Vgl. Alber, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, Kommentar, 271. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 101: „Bei Gelegenheit der amtlichen Tätigkeit“; Krömker, in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 134. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 14; Drüen, in: Tipke/Krus, AO – FGO, Kommentar, 173. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 30 spricht davon, dass die Daten aus „bestimmtem Anlass bekannt geworden sein“ müssen; darüber hinaus müsse es sich zwingend um ein Verwaltungsverfahren in Steuersachen handeln, vgl. Drüen, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, Kommentar, 173. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 31.

¹⁹ Vgl. zu den Fällen der Straftaten und Bußgeldverfahren ausführlich und mit weiterführender Literatur Drüen, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, Kommentar, 173. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 34; zu den Fällen des Bekanntwerdens aus anderem Anlass nach § 30 Abs. 2 Nr. 1 lit. c AO bspw. Alber, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, Kommentar, 271. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 114 ff.

²⁰ Tormöhlen, in: Gosch, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 171. Lfg., Stand: November 2022, AO § 30 Rn. 72; Krömker, in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 134. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 26.

²¹ Alber, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, Kommentar, 271. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 128; Drüen, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, Kommentar, 173. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 53.

²² Drüen, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, Kommentar, 173. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 55; Fleckenstein-Weiland, in: Esser u.a., Wirtschaftsstrafrecht, Kommentar, 2017, AO § 30 Rn. 36 f.

²³ Krömker, in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 134. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 33; Drüen, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, Kommentar, 173. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 57.

(Abs. 4 Nr. 3) sowie die – mitunter als Auffangklausel kritisierte – Offenbarung im öffentlichen Interesse, § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO.²⁴ Gerade die Offenbarung aufgrund vorausgehender Zustimmung des Betroffenen unterstreicht die insoweit bestehende Disponibilität des Steuergeheimnisses.²⁵

5. Weitere Konsequenzen bei Verletzung des Steuergeheimnisses

Darüber hinaus ist die Verletzung des Steuergeheimnisses mit § 355 StGB strafbedroht. Aus § 393 Abs. 2 AO folgt überdies ein strafprozessuales Verwertungsverbot für Taten, die keine Steuerstraftaten darstellen. Bei Verletzung des Steuergeheimnisses steht dem Betroffenen analog § 1004 Abs. 1 S. 2 BGB ein Unterlassungsanspruch zu; ebenso wie gegebenenfalls ein Amtshaftungsanspruch gegenüber der jeweiligen Finanzbehörde.²⁶

III. Sinn und Zweck des Steuergeheimnisses

Das Steuergeheimnis in seiner vorab dargestellten Ausgestaltung stellt das Gegenstück zu den weiten Mitwirkungs- und Offenbarungspflichten des jeweiligen Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren dar.²⁷ Zu diesen wird es auch als Ausgleich gesehen; ebenso als Gegengewicht zu den erweiterten Befugnissen der Finanzbehörden.²⁸ Sämtliche für die Besteuerung relevanten Verhältnisse und Tatsachen sind ohne Einschränkung offenzulegen. Diese Mitteilungspflicht erstreckt sich demnach auch auf strafbare oder sittenwidrige Handlungen, sofern diese von Relevanz für das Verfahren sind, wie nicht zuletzt auch aus § 40 AO folgt.²⁹

Hieraus lassen sich sowohl ein privates wie auch ein öffentliches Interesse am Steuergeheimnis ablesen. Es dient zunächst privaten Interessen, da es dem Schutz sämtlicher mitzuteilender Informationen gegenüber den Behörden dient. Viele Steuergesetze knüpfen an Verhältnisse an, die im Kernbereich der persönlichen Lebensführung liegen.³⁰ Alle Steuerpflichtigen sollen sich der diskreten Verarbeitung ihrer mitgeteilten Tatsachen sicher sein. Auch eine Weitergabe an ressortfremde Behörden ist unterbunden.³¹ Gerade weil die Geheimhaltung dem Grunde nach gewährleistet ist, wird ein Steuerpflichtiger seinerseits zur umfassenden und wahrheitsgemäßen Angabe und Erklärung angeleitet. Insoweit dient das Steuergeheimnis auch einem öffentlichen Interesse, da hierdurch einerseits das Verfahren erleichtert wird sowie andererseits eine gleichmäßige und gesetzmäßige Besteuerung gefördert wird, wodurch auch das Steueraufkommen selbst gesichert wird.³²

Steuerpflichtige können sich folglich auch nicht unter Verweis auf den Schutz ihrer Privatsphäre

²⁴ Pohl, BB 1995, 2093 (2094); vgl. ausführlich Felix, BB 1995, 2030 ff.; a.A. Drüen, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, Kommentar, 173. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 120.

²⁵ Alber, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, Kommentar, 271. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 170.

²⁶ Vgl. hierzu Tormöhlen, in: Gosch, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 171. Lfg., Stand: November 2022, AO § 30 Rn. 3.

²⁷ BVerfG, Urt. v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, Rn. 139; Drüen, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, Kommentar, 173. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 8; Baum, in: 360° AO eKommentar, Stand: Januar 2023, § 30 Rn. 1.

²⁸ Alber, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, Kommentar, 271. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 5, 8.

²⁹ Tormöhlen, in: Gosch, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 171. Lfg., Stand: November 2022, AO § 30 Rn. 4; Alber, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, Kommentar, 271. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 8.

³⁰ Fleckenstein-Weiland, in: Esser u.a., Wirtschaftsstrafrecht, Kommentar, 2017, AO § 30 Rn. 3.

³¹ Alber, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, Kommentar, 271. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 9.

³² BVerfG, Urt. v. 17.7.1984 – 2 BvE 1/83, Rn. 130; BFH, Urt. v. 8.2.1994 – VII 88/92, Rn. 20; Krömker, in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 134. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 2; Tormöhlen, in: Gosch, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 171. Lfg., Stand: November 2022, AO § 30 Rn. 5.

der Mitwirkung im Besteuerungsverfahren entziehen.³³ Jedoch steht ihnen ein subjektiv-öffentliches Recht auf Beachtung des Steuergeheimnisses zu.³⁴

IV. Verfassungsrechtliche Qualität des Steuergeheimnisses

1. Vor Inkrafttreten der AO

Wie dargestellt, war vor Inkrafttreten der Abgabenordnung im Jahre 1977 die Vorgängernorm des § 22 RAO maßgeblich. Hiernach galt das Steuergeheimnis als „unverletzlich“. Wie *Alber* schildert, wurde hier seitens des Gesetzgebers auf die in Art. 10 GG (Brief-, Post- und Fernmeldegeheimnis) verwendete Formulierung zum Schutz besonderer Rechte zurückgegriffen, deren Einschränkung oder gar Verletzung stets verboten ist und die nur unter engen Voraussetzungen in Ausnahmefällen eingeschränkt werden können.³⁵ Aufgrund dieser Terminologie wurde im Schrifttum deshalb zwar vereinzelt dem Steuergeheimnis eine den Grundrechten ähnliche Stellung zugesprochen.³⁶ Die überwiegende Ansicht verneinte jedoch bereits vor 1977 den verfassungsrechtlichen Rang des damals geltenden § 22 RAO.³⁷

2. Rechtsprechung nach Inkrafttreten der AO

Diese Auffassung wurde auch nach Kodifizierung des neuen § 30 AO insoweit bestärkt, als dass das BVerfG im Jahre 1984 erstmalig in einer gleichermaßen viel beachteten wie zitierten Entscheidung Stellung zum Grundrechtscharakter des Steuergeheimnisses nahm und Selbigen ablehnte.³⁸

Ausgangspunkt war der parlamentarische Untersuchungsausschuss zur Aufarbeitung der Flick-Affäre. Der Untersuchungsausschuss forderte bei den damaligen Bundesministern für Wirtschaft und Finanzen Akten mit zum Teil steuerlichen Unterlagen an, die teilweise – eben unter Verweis auf das Steuergeheimnis – geschwärzt oder nicht vollständig vorgelegt wurden. Hiergegen wandte sich der Untersuchungsausschuss im Wege des Organstreitverfahrens.

Nach seinen sich hieran anknüpfenden Ausführungen existiert nach dem Dafürhalten des BVerfG zwar ein Informationsbegehren für Untersuchungsausschüsse auch in steuerlicher Hinsicht, es gelte die Informationen jedoch, sofern sie höchstpersönlicher Natur sind, vor dem Zugriff Dritter zu schützen:

In seinem Urteil stellte das Verfassungsgericht klar, dass das Recht auf Wahrung des Steuergeheimnisses als solches zwar kein Grundrecht darstelle. Gleichwohl könne die Geheimhaltung bestimmter steuerlicher Angaben und Verhältnisse durch eine Reihe grundrechtlicher Verbürgungen geboten sein. Zu diesen Auswirkungen verfassungsrechtlicher Elemente auf das Steuergeheimnis zählten etwa das Allgemeine Persönlichkeitsrecht aus Art. 2 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG sowie Art. 14 GG (gegebenenfalls i.V.m. Art. 19 Abs. 3 GG).³⁹ Dies vor allem deshalb, da die Angaben, die ein

³³ *Alber*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, Kommentar, 271. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 9; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, Kommentar, 173. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 8.

³⁴ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, Kommentar, 173. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 9.

³⁵ *Alber*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, Kommentar, 271. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 12.

³⁶ Vgl. *Leise*, Das Steuergeheimnis, 1965, S. 5.

³⁷ So beispielsweise *Erdsiek*, NJW 1963, 2311 (2312); vgl. auch *Ruegenberg*, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 12 f. m.w.N.; einschränkend zumindest *Höppner*, DVBl. 1969, 723 (724).

³⁸ BVerfG, Urt. v. 17.7.1984 – 2 BvE 11/83 (Flick-Untersuchungsausschuss).

³⁹ BVerfG, Urt. v. 17.7.1984 – 2 BvE 11/83, Rn. 135.

Steuerpflichtiger aufgrund zwingender abgabenrechtlicher Vorschriften mache, tiefgehende Einblicke in seine persönlichen Verhältnisse liefern; so etwa über die Lebensführung, familiären Verhältnisse, beruflichen und unternehmerischen Sphären sowie über die wirtschaftlichen Verhältnisse allgemein. Hieraus erwachse aufgrund ihrer Speicherung und Verarbeitung für denjenigen, der über diese Daten verfügt, ein „Wissen außerordentlichen Ausmaßes“ über den Steuerpflichtigen.⁴⁰ Insofern bestehe für die Betroffenen ein Schutz gegen unbegrenzte Erhebung, Speicherung, Verwendung oder Weitergabe der Daten; dieser dürfe nur im überwiegenden Interesse der Allgemeinheit und unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes durch Gesetz oder aufgrund eines Gesetzes eingeschränkt werden.⁴¹

Auf diese Argumentationslinie verfassungsrechtlicher Rechtsprechung wurde fortan auch explizit durch die Finanz- und weitere Fachgerichtsbarkeit Bezug genommen.⁴²

3. Auffassungen im Schrifttum

Zu differenzieren ist vorliegend zwischen den Stimmen in der Literatur, die direkt auf die Rechtsprechung des BVerfG Bezug nehmen und dessen Ansicht fortführen oder übernehmen, sowie denen, die den Verfassungsrang in Gänze bejahen respektive verneinen.

a) Fortführende Auffassungen

In Anknüpfung an das Flick-Urteil des Verfassungsgerichts stellt für die weit überwiegende Literatur das Steuergeheimnis kein Grundrecht dar. Indes wird auch hier die Auswirkung des Verfassungsrechts insoweit deutlich, als dass sämtliche *Autoren* das Steuergeheimnis zumindest mittelbar durch die Verfassung abgesichert sehen. Dies erfolgt vor allem, wie gezeigt, durch das mittels des Allgemeinen Persönlichkeitsrechts verbürgte Recht auf informationelle Selbstbestimmung sowie die Eigentumsgarantie aus Art. 14 GG.⁴³ In diesem Zusammenhang wird auch vom Steuergeheimnis als „besonders ausgeprägtes Beispiel“ des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung gesprochen.⁴⁴ Darüber hinaus wird auch vereinzelt auf die Berufsfreiheit des Art. 12 GG Bezug genommen.⁴⁵ Die Schutz-

garantie des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung werde durch § 30 AO einfachgesetzlich konkretisiert.⁴⁶ Folglich werde die Gewährleistung des Steuergeheimnisses durch die Grundrechte beeinflusst, gefordert und auch geleistet.⁴⁷ Dies wird auch daran deutlich, dass im Steuergeheimnis aufgrund der Durchbrechungen des § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO eine auf den Grundrechten basierende

⁴⁰ BVerfG, Urt. v. 17.7.1984 – 2 BvE 11/83, Rn. 135.

⁴¹ BVerfG, Urt. v. 17.7.1984 – 2 BvE 11/83, Rn. 136.

⁴² Vgl. nur beispielhaft BFH, Beschl. v. 1.12.1992 – VII B 126/92, Rn. 35 ff.; BFH, Urt. v. 8.2.1994 – VII R 88/92, Rn. 20 ff.; BFH, Urt. v. 29.7.2003 – VII R 39, Rn. 34; BVerwG, Urt. v. 26.4.2018 – 7 C 3/16, Rn. 28 ff.

⁴³ Vgl. explizit auf das BVerfG Bezug nehmend *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, Kommentar, 173. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 6 f.; *Krömker*, in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 134. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 1; *Tormöhlen*, in: Gosch, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 171. Lfg., Stand: November 2022, AO § 30 Rn. 1; *Hetzler*, NJW 1985, 2991 (2994).

⁴⁴ *Hentschel*, Die Durchbrechung des Steuergeheimnisses im innerstaatlichen Informationsaustausch am Beispiel der externen Prüfung in Steuersachen, 2010, S. 32.

⁴⁵ *Eilers*, Das Steuergeheimnis als Grenze des internationalen Auskunftsverkehrs, 1987, S. 34.

⁴⁶ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, Kommentar, 173. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 6.

⁴⁷ *Ruegenberg*, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 13; und *Eilers*, Das Steuergeheimnis als Grenze des internationalen Auskunftsverkehrs, 1987, S. 42; *Besson*, Das Steuergeheimnis und das Nemo-tenetur-Prinzip im (steuer-)strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, 1997, S. 15, spricht von „verfassungsrechtliche[n] Mindestgarantien“.

Abwehranspruchsnorm erkannt wird.⁴⁸ Mangels des Grundrechtscharakters stellen Verstöße gegen das Steuergeheimnis auch keinerlei Grundrechtseingriffe dar.⁴⁹

b) Bejahende Auffassung

Nur vereinzelt wurde dem Steuergeheimnis unmittelbarer Verfassungsrang zugesprochen. Zwar bedürfe dies einschränkend einer weitergehenden verfassungsrechtlichen Klärung. Jedoch stelle sich das Steuergeheimnis als Ausfluss des Datenschutzes dar, der seinerseits Verfassungsrang genieße. Auch gebiete dies der sensible Gehalt der preisgebenden Informationen.⁵⁰ Auch gelte es in diesem Kontext stets einen Abwägungsprozess zwischen den privaten und öffentlichen Interessen durchzuführen. In diesem könne sich das öffentliche Interesse stets nur schwerlich durchsetzen.⁵¹ Darüber hinaus wird das Steuergeheimnis selbst als Grundrecht in Form des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung eingeordnet.⁵²

c) Ablehnende Auffassung

Demgegenüber wurde aber auch nach der vorab dargestellten Flick-Entscheidung nur in Ausnahmefällen vertreten, dass dem Steuergeheimnis kein verfassungsrechtlicher Schutz zukomme. Dies vor allem deshalb, da der Schutz des Steuergeheimnisses nicht von allgemeiner Bedeutung sei. Zudem diene das Steuergeheimnis ja auch gerade dem öffentlichen Interesse an der Vollständigkeit des Steueraufkommens.⁵³ Auch wird in diesem Kontext gerne auf die skandinavischen Länder verwiesen, die, obgleich ebenfalls zweifelsfrei demokratische Rechtsstaaten, auf diesbezügliche Geheimhaltungen verzichten und beispielsweise in Norwegen oder Schweden Dokumente mit Besteuerungsgrundlagen oder Steuerlisten offengelegt und diese somit ganz bewusst auch Dritten zugänglich gemacht werden.⁵⁴

d) Stellungnahme

So klar, wie die Auffassung der Rechtsprechung und die überwiegende, sich hieran anschließende und orientierende Auffassung im Schrifttum ist, bleibt stets hervorzuheben, dass, wie auch vom Verfassungsgericht selbst erkannt, es letztlich die Finanzbehörden sind, die einen tieferen Einblick in die privatesten und zum Teil intimsten Lebensbereiche der Bürgerinnen und Bürger erhalten als andere Institutionen. Gerade diese höchstpersönlichen Informationen müssen aufgrund der automatisierten Datenverarbeitung vor zweckwidriger Verwendung oder unerlaubter Weitergabe geschützt werden. Insoweit kann die Argumentationslinie des Verfassungsgerichts aufgegriffen werden.

Gleichwohl sticht die Finanzverwaltung neben den beschriebenen Informationswegen im Ver-

⁴⁸ *Alber*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, Kommentar, 271. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 12.

⁴⁹ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, Kommentar, 173. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 7 m.w.N. aus der Rspr.

⁵⁰ *Benda*, DStZ 1984, 159 (163).

⁵¹ *Benda*, DStR 1984, 351 (352 f.).

⁵² *Ruegenberg*, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 17.

⁵³ *Rüster*, Der Steuerpflichtige im Grenzbereich zwischen Besteuerungsverfahren und Strafverfahren, 1989, S. 63.

⁵⁴ *Hardtke/Westphal*, wistra 1996, 91 (94). Vgl. darüber hinaus zur Lage in Skandinavien auch *Alber*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, Kommentar, 271. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 11, 646.

gleich zu anderen Eingriffsverwaltungen auch deshalb hervor, da sie die ordnungsgemäße Besteuerung sicherstellt. Dies geschieht aufgrund des öffentlichen Interesses hieran letztlich auch und gerade zugunsten der Allgemeinheit, sodass das Steuergeheimnis auch nicht die ordnungsgemäße Arbeit der Behörden konterkarieren darf. Folgerichtig erwächst dem Steuerpflichtigen nur aufgrund der Existenz des Steuergeheimnisses zurecht kein etwaiges Mitwirkungsverweigerungsrecht.⁵⁵

Unterstrichen werden muss jedoch wiederholt die besondere Qualität und der Umfang der zwingend preiszugebenden Informationen. Da es letztlich die Finanzämter sind, die den vielfach angeführten tiefgehenden Einblick in privateste Bereiche der Steuerpflichtigen erhalten, denen letztgenannte sich nicht entziehen können, erfordert dies eine noch restriktivere Handhabe der Durchbrechungsnormen des § 30 Abs. 4–6 AO. Nur hierdurch kann dem Einfluss des Allgemeinen Persönlichkeitsrechts auf das Steuergeheimnis die – auch nach Ansicht des BVerfG gebotene⁵⁶ – Rechnung getragen werden. Unterstrichen werden kann dies auch mit der Wertneutralität des Abgabenrechts. Wenn die Vorschrift des § 40 AO festlegt, dass ein etwaiger Gesetzesverstoß oder ein sittenwidriges Verhalten für die Besteuerung nicht von Relevanz ist, kann auch beispielsweise eine potentielle Verbrechensbekämpfung ohne hinreichend klare Anhaltspunkte keine Legitimation sein, die Möglichkeiten der Durchbrechung des Steuergeheimnisses im Wege des § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO leichtfertiger und stärker zu lockern oder anderweitig aufzuweichen, als dies bislang dem Grunde nach möglich ist. Auch erscheint gerade diese Möglichkeit der Offenbarung aufgrund öffentlichen Interesses neben den Vorschriften der §§ 31a, 31b AO als zu unpräzise. Gerade dies gebietet eine restriktive Auslegung dieser Norm.⁵⁷ Hier sollte für derartige Fälle stets an den seitens der Rechtsprechung festgelegten Maßstab, dass ein öffentliches Interesse nur bei drohender Gefahr von schweren Nachteilen für das allgemeine Wohl bestehe, erinnert werden.⁵⁸

Somit empfiehlt sich perspektivisch eine Handhabe, die vor dem Hintergrund der bestehenden Durchbrechungsmöglichkeiten eine restriktivere Durchbrechung des Steuergeheimnisses garantiert, die jedoch gleichzeitig nicht zu einer Stilllegung der Arbeit der Finanzverwaltung führt.

Zusammengefasst kann also festgehalten werden, dass gerade aufgrund der Auswirkungen sowie des Einflusses der Grundrechte auf das Steuergeheimnis der Gefahr ausufernder Durchbrechung Einhalt zu gebieten ist. Das Steuergeheimnis ist durch die beschriebenen Auswirkungen verfassungsrechtlich abgesichert. Zu folgen ist also insoweit der herrschenden Auffassung, die in Anlehnung an das Verfassungsgericht im Steuergeheimnis selbst zwar kein Grundrecht erkennt, es jedoch durch seine Ableitung aus dem Allgemeinen Persönlichkeitsrecht zum Schutze der Steuerpflichtigen zwingend gefordert und auch geschützt sieht.

V. Fazit und Ausblick

Das Steuergeheimnis hat keinen Verfassungsrang. Insoweit besteht Einigkeit in Schrifttum und Rechtsprechung. Wie gezeigt, empfiehlt sich jedoch eine noch restriktivere und vorsichtiger Handhabe seiner Durchbrechungsmöglichkeiten und Beachtung sowie Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben. Als Maßstab für künftige Entscheidungen potentieller Durchbrechungen des Steuergeheimnisses kann hier auf die Feststellung verwiesen werden, die der Bundesfinanzhof bereits 1969 traf, freilich

⁵⁵ Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 21.195.

⁵⁶ BVerfG, Urt. v. 17.7.1984 – 2 BvE 11/83, Rn. 135.

⁵⁷ Vgl. *Tormöhlen*, in: Gosch, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 171. Lfg., Stand: November 2022, AO § 30 Rn. 134 m.w.N.

⁵⁸ BFH, Urt. v. 10.2.1987 – VII R 77/84, Rn. 19.

noch zum damals geltenden § 22 RAO: Es entspreche gerade im Bereich der Eingriffsverwaltung allgemeinen rechtsstaatlichen Grundsätzen, dass bei mehreren möglichen Auslegungsoptionen der Norm derjenigen der Vorzug gelte, bei der das Steuergeheimnis am ehesten gewahrt bleibe.⁵⁹

⁵⁹ BFH, Urt. v. 29.8.1973 – I R 26/71, Rn. 7; aufgegriffen bei *Alber*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, Kommentar, 271. Lfg., Stand: Dezember 2022, AO § 30 Rn. 12 a.E.