
Analysen und Berichte zum Wirtschafts- und Steuerrecht

Herausgegeben von Jun.-Prof. Dr. iur. Heribert M. Anzinger



TECHNISCHE
UNIVERSITÄT
DARMSTADT

Fachbereich Rechts- und
Wirtschaftswissenschaften

No. 4

Jan Niederdorf

**Die Bedeutung des Steuergeheimnisses für die
Tax Compliance
Eine vergleichende Betrachtung zwischen
Schweden und Deutschland**

Niederdorf, Jan:

Die Bedeutung des Steuergeheimnisses für die Tax Compliance – Eine vergleichende Betrachtung zwischen Schweden und Deutschland / Jan Niederdorf. - Darmstadt : Fachbereich Rechts- und Wirtschaftswissenschaften der Technischen Universität Darmstadt, 2009. - 65 S. : graph. Darst. - (Analysen und Berichte zum Wirtschafts- und Steuerrecht ; 4)

ISSN: 1868-0518

Bitte zitieren Sie dieses Dokument unter Angabe von:

URN: urn:nbn:de:tu-darmstadt-14328

URL: <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1432>

Dieses Dokument wird bereitgestellt von tuprints, E-Publishing-Service der TU Darmstadt.

<http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de>

E-mail: tuprints@ulb.tu-darmstadt.de

Die Veröffentlichung steht unter folgender Creative Commons Lizenz:

Namensnennung-Keine kommerzielle Nutzung-Keine Bearbeitung 2.0 Deutschland

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/2.0/de/>



Zu dieser Reihe

In der Reihe *Analysen und Berichte zum Wirtschafts- und Steuerrecht* werden herausragende Studien- und Diplomarbeiten veröffentlicht, die einen Beitrag zum Erkenntnisgewinn insbesondere im Steuerrecht, im Bilanzrecht, im Unternehmensrecht, im Finanz-, Bank- und Kapitalmarktrecht und in angrenzenden Rechtsgebieten liefern wollen.

Anlass zur Begründung dieser Reihe war der Umstand, dass mir als Hochschullehrer immer wieder gute Arbeiten vorgelegt wurden, deren Gedanken und Erkenntnisse ich gerne einer breiteren Fachöffentlichkeit zugänglich gemacht hätte. Doch zu oft ließen vereinzelte methodologische Zweifel, kleinere formale Mängel oder schlicht der Umfang der Arbeiten den Weg zu einer wissenschaftlichen Zeitschriftenveröffentlichung als weit erscheinen. Und die studentischen Verfasser hatten zwar regelmäßig großes Interesse an einer Veröffentlichung, oft aber bereits bei Abgabe ihrer Arbeiten mit dem ersten Arbeitsvertrag ausgestattet, nicht mehr die Zeit zu den dafür notwendigen Kürzungen und Überarbeitungen.

Diese ausdrücklich als Forum für Studien- und Diplomarbeiten deklarierte Reihe ermöglicht es, weiterführende studentische Analysen und Berichte unredigiert herauszugeben.

Dr. iur. Heribert M. Anzinger, Juniorprofessor für Steuerrecht



Vorwort

Das Steuergeheimnis gilt heute in Deutschland, zumindest im neueren deutschen steuerrechtlichen Schrifttum, als eines der nicht mehr zu hinterfragenden, grundrechtlich und durch das Rechtsstaatsprinzip abgesicherten Fundamentalprinzipien der Besteuerung. Bereits Enno Becker hat es als Gegengewicht zu den weitreichenden Befugnissen der Steuerverwaltung angesehen. Und als rechtsstaatliche Korrelat (Geisler) oder „Komplementärelement“ (Friauf) zu den Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen wird es auch heute noch bezeichnet. In den aktuellen Kommentierungen zu § 30 AO findet man nicht mehr viel mehr dazu. Einzig Tipke hat in seiner Steuerrechtsordnung (Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 208 ff.) mit einem rechtsvergleichenden Überblick vorsichtig eine Frage reflektiert, die davor zuletzt einem Beitrag der StuW aus dem Jahr 1950 überschrieben war: „Empfiehl sich zur Hebung der Steuermoral die Offenlegung der Steuerlisten?“ (Stieler, StuW 1950, 544).

Das ist eine heikle Frage und eine Antwort darauf darf wahrhaft nicht vorschnell gegeben werden. Gleichwohl muss man mit Blick ins Ausland über diese Frage nachdenken. So erscheinen etwa in Schweden jährlich, in der Aufmachung Telefonbüchern vergleichbare Steuerlisten, aus denen die deklarierten Einkommen und die Steuerzahlungen der Steuerpflichtigen entnommen werden können. Doch trägt das zur Tax Compliance – wenn man „Steuermoral“ ohne Verlust an Sinngehalt so übersetzen darf – bei?

Jan Niederdorf hat einen Teil eines einjährigen Studienaufenthalts in Schweden dazu genutzt, um vor Ort über diese Frage nachzudenken. Zunächst hat er aber in seinem als Studienarbeit eingereichten Beitrag die historische Entwicklung und die historischen Motive der Gesetzgeber für das Steuergeheimnis in Deutschland einerseits und die Steuerpublizität in Schweden andererseits verdienstvoll nachgezeichnet. Mit der Frage des Verhältnisses von Tax Compliance und Steuergeheimnis ist Jan Niederdorf besonnen umgegangen. Es findet sich kein vorschneller Schluss, dafür aber viele neue intelligente Fragestellungen. Das macht seine Arbeit lehrreich und lesenswert.

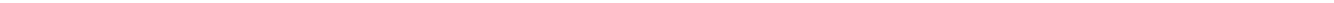
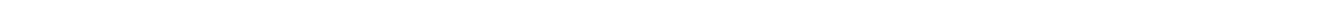
Im Juli 2009

Dr. iur. Heribert M. Anzinger, Juniorprofessor für Steuerrecht



Jan Niederdorf

Die Bedeutung des Steuergeheimnisses für die Tax
Compliance – Eine vergleichende Betrachtung zwischen
Schweden und Deutschland



Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis.....	9
Abkürzungsverzeichnis.....	10
A. Einleitung und Umfang der Untersuchung.....	11
B. Das Steuergeheimnis in Deutschland.....	13
I. Geschichte des Steuergeheimnisses in Deutschland.....	13
II. Bedeutung und rechtliche Einordnung des Steuergeheimnisses	14
III. Das Steuergeheimnis im Sinne des § 30 AO	17
1. Geltungsbereich	17
a) Verpflichteter Personenkreis	17
b) Umfang des Geheimnisschutzes	19
aa) „Verhältnisse eines anderen“ im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr.1 AO	19
(1) „Verhältnisse“ im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr.1 AO	19
(2) „eines andern“ im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr.1 AO	20
bb) Betriebs- und Geschäftsgeheimnis im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr.2 AO	20
cc) Der Schutz gespeicherter Daten im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr.3 AO	21
2. Zulässige Durchbrechungen des Steuergeheimnisses (Offenbarungen) im Sinne der § 30 Abs. 4-6 AO	21
a) Offenbarung zur Durchführung eines steuerlichen Verfahrens	21
b) Offenbarung auf Grund eines Gesetzes	22
c) Offenbarung durch Zustimmung des Betroffenen	22
d) Offenbarung zur Durchführung eines Strafverfahrens wegen nicht steuerlicher Straftat	23
e) Offenbarung aus zwingendem öffentlichen Interesse	24
f) Offenbarung vorsätzlich falscher Angaben.....	25
g) Der befugte Abruf von Daten	25
C. Die „Steuerpublizität“ in Schweden.....	26
I. Die Druckfreiheitsverordnung.....	27
1. Historische Entwicklung	27
2. Druckfreiheitsrechte	28
a) Das Recht auf freie Meinungsäußerung und Verbreitung	29
aa) „Offizielle Dokumente“ im Sinne der Druckfreiheitsverordnung.....	29
(1) Behörden im Sinne der Druckfreiheitsverordnung	29
(2) Verwahrung von Dokumenten bei Behörden.....	30
(3) Eingang von Dokumenten bei Behörden	30
(4) Erstellung von Dokumenten bei Behörden	31
b) Das Recht auf freie Mitteilung von Nachrichten.....	31
c) Das Recht auf freie Nachrichtenbeschaffung.....	32

II. Das Geheimhaltungsgesetz von 1980	33
1. Umfang der Geheimhaltung	34
a) Persönliche und wirtschaftliche Situation	34
b) Inspektions-, Kontroll- und sonstige Aufsichtstätigkeiten durch die Behörde	35
c) Prävention und Verfolgung von Straftaten.....	36
d) Sicherheit Schwedens und seine internationalen Beziehungen.....	37
2. Geheimhaltung gegenüber Privatpersonen	37
3. Geheimhaltung gegenüber Behörden	38
4. Ausnahmen.....	39
D. Regelungen zum Steuergeheimnis in anderen Staaten.....	40
I. USA.....	40
II. Schweiz	41
E. Tax Compliance.....	43
I. Begriffe.....	43
1. Tax Compliance	43
2. Steuermoral.....	43
II. Einflussfaktoren.....	44
1. Ökonomische Erklärungsmodelle	45
2. Das „Steuerzahlerrätsel“	45
a) Entdeckungswahrscheinlichkeit und Strafandrohung	46
b) Die Steuermoral und ihre Parameter.....	46
3. Wer hinterzieht Steuern?	48
III. Empirische Befunde.....	50
1. Deutschland.....	50
2. Schweden	52
3. Vergleich und Auswertung	55
F. Fazit: Steuergeheimnis vs. Steuerpublizität – Welche Strategie kann die Tax Compliance positiv beeinflussen?	57
Literaturverzeichnis.....	61

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1 : Einstellung zur Steuerehrlichkeit in Deutschland 2008 - Teil 1	50
Abbildung 2 : Einstellung zur Steuerehrlichkeit in Deutschland 2008 - Teil 2	51
Abbildung 3 : „Wie beurteilen Sie das Steuersystem?“	53
Abbildung 4 : „Das Ausmaß der Steuerhinterziehung ist ein ernstes Problem für die Gesellschaft“	54
Abbildung 5 : Zusammenhang zwischen Schattenwirtschaft und Steuermoral	55
Abbildung 6 : Die Steuermoral in einigen OECD Ländern	56

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BBG	Bundesbeamtengesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BND	Bundesnachrichtendienst
BRRG	Beamtenrechtsrahmengesetz
BVerfGE	Bundesverfassungsgericht Entscheidungen
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer
DRiG	Deutsches Richtergesetz
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EStG	Einkommenssteuergesetz
f.	folgende (Seite)
ff.	folgende (Seiten)
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH Gesetz
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
IRC	Internal Revenue Code
IRS	Internal Revenue Service
i. V. m.	in Verbindung mit
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
o. Ä.	oder Ähnliches
RAO	Reichsabgabenordnung
StGB	Strafgesetzbuch
StHG	Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden
TÜV	Technischer Überwachungs-Verein
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
z.B.	zum Beispiel

A. Einleitung und Umfang der Untersuchung

Am 14. Februar 2008 sorgte die Hausdurchsuchung bei Klaus Zumwinkel, dem ehemaligen Vorstandsvorsitzenden der Deutschen Post AG, für Aufsehen und entfachte damit in den Medien eine heiß geführte Debatte über die soziale Verantwortung von deutschen Top-Managern. Grund für die Hausdurchsuchung war, dass Zumwinkel mit Hilfe einer Stiftung in Liechtenstein ca. 1,2 Millionen Euro Steuern am deutschen Fiskus vorbeigeschleust hatte¹. Das Stiftungsvermögen betrug zuletzt durch Verzinsung ca. 13 Millionen Euro und stammte ursprünglich aus dem Verkauf der elterlichen Ladenkette aus dem Jahr 1973. Durch eine undichte Stelle bei der liechtensteinischen LGT Bank konnten brisante Datensätze über deutsche Kunden, zu denen auch Klaus Zumwinkel zählte, aus der Bank entwendet werden. Diese Datensätze wurden von einer unbekannt Person dem BND zum Kauf angeboten und daraufhin an die zuständige Staatsanwaltschaft in Bochum und die Steuerfahndung weitergegeben. Im Anschluss wurden Ermittlungsverfahren gegen ca. 1000 potentielle Steuersünder eingeleitet². Der Ankauf des Datenmaterials durch den BND und dessen aktive Rolle bei diesen steuerlichen Ermittlungsverfahren wurden indes in Frage gestellt und öffentlich kritisiert. Eine juristische Prüfung des Sachverhaltes ergab jedoch, dass der BND im Rahmen der Amtshilfe gehandelt habe und dabei lediglich die Steuerfahndung informiert und die Datensätze übermittelt habe. Dadurch erfuhr das Handeln des BND im Nachhinein eine rechtliche Legitimierung. Die Diskussion über Straftaten in Bezug auf Steuerhinterziehung und Steuerbetrug und ihre moralische Dimension ist in diesem Zusammenhang nicht neu und schon zu früheren Zeiten geführt worden. Zu denken sei hier beispielsweise an den Fall Peter Graf (1997) und an den des Liechtensteiner Treuhänders Batliner (1997).

Die moralische Bewertung solcher Delikte wurde in der Öffentlichkeit bereits in aller Ausführlichkeit erörtert und es ist unstrittig, dass Steuerhinterziehung bzw. Steuerbetrug nicht nur strafrechtlich sondern auch moralisch zu verurteilen ist. Jeder Bürger ist im Rahmen seiner Leistungsfähigkeit dazu angehalten seinen Beitrag für die Gemeinschaft zu leisten und hat dementsprechend dafür Sorge zu tragen, dass der Staat die ihm auferlegten Aufgaben für das Gemeinwohl erfüllen kann (Bereitstellung von Infrastruktur, Schulen, soziale Sicherungssysteme etc.). Nur so kann ein gemeinschaftliches Zusammenleben überhaupt erst ermöglicht werden. Die Frage, die in diesem Zusammenhang von besonderem Interesse ist, ist warum ein Individuum überhaupt sich seiner gesellschaftlichen Verpflichtung entzieht und welche Gründe bzw. Parameter ihn in dieser Hinsicht beeinflussen. Neben eigenen wirtschaftlichen Motiven und moralischen Erwägungen können auch „andere Faktoren“ einen Einfluss auf das Verhalten der Person haben. Zu diesen „anderen Faktoren“ können auch gesetzliche Rahmenbedingungen wie das Steuergeheimnis gezählt werden. Im Zuge dieser Arbeit soll daher die Bedeutung des Steuergeheimnisses für die sogenannte „tax compliance“ herausgestellt werden. Unter „tax compliance“ versteht man die Bereitschaft einer Person die geltende Steuergesetzgebung zu achten und seinen individuellen, unter Anwendung der Steuergesetze ermittelten, Verpflichtungen

¹ Vgl. Friedrichsen, Gisela, Bewährung für ein Gescheitertes Vorbild, SpiegelOnline, 26.01.2009.

² Vgl. Dohmen, Frank o.a., Der Schatz des BND, S. 20ff, Der Spiegel 8/2008.

nachzukommen³. Anhand eines Vergleiches zwischen Deutschland und Schweden sollen zwei unterschiedliche Konzepte im Umgang mit Steuerdaten vorgestellt werden. Im folgenden Abschnitt B dieser Arbeit soll das Steuergeheimnis, wie es in Deutschland im Sinne des § 30 AO geregelt ist, dargestellt werden. Im Anschluss daran soll in Abschnitt C das schwedische Konzept der „Steuerpublizität“⁴ und seine rechtliche Verankerung in der schwedischen Verfassung thematisiert werden. In dieser Hinsicht sollen die sogenannten „Druckfreiheitsrechte“ und das „Geheimhaltungsgesetz“ einer eingehenden Betrachtung unterzogen werden. In Ergänzung zu den Ausführungen über Deutschland und Schweden erfolgt noch eine kurze Übersicht der Regelungen in den USA und der Schweiz⁵. In Abschnitt E wird der Begriff der „tax compliance“ aufgegriffen und die ihn beeinflussenden Faktoren werden näher beleuchtet. Statistische Untersuchungen aus Deutschland und Schweden sollen darüber hinaus einen tieferen Einblick in die tatsächliche Situation der beiden Länder geben. Zum Abschluss soll dann im letzten Abschnitt eine Antwort darauf gefunden werden ob und inwiefern das Steuergeheimnis einen Einfluss auf die „tax compliance“ hat und ob das schwedische oder deutsche Modell in dieser Hinsicht die zu bevorzugende Methode darstellt.

³ Vgl. dazu Abschnitt E.I.1.

⁴ Der Begriff Steuerpublizität ist in Anführungszeichen gesetzt, da auch in Schweden steuerliche Daten im gewissen Umfang der Geheimhaltung unterliegen. Mehr dazu im Abschnitt C.II.

⁵ Vgl. dazu abschnitt D.

B. Das Steuergeheimnis in Deutschland

I. Geschichte des Steuergeheimnisses in Deutschland

Das deutsche Steuergeheimnis geht ursprünglich auf das allgemeine Amtsgeheimnis des § 32 des preußischen Einkommensteuergesetzes aus dem Jahr 1851 zurück⁶. Diese Regelung enthielt einen Schutzrahmen für Informationen eines Steuerpflichtigen, welche im Verlauf eines Besteuerungsverfahrens bekannt wurden. Das allgemeine Amtsgeheimnis selbst leitete sich aus den Verschwiegenheitsgrundsätzen für die Staatsbediensteten ab, wobei dieses erst in § 30 VwVfG vom 25 Mai 1976 konkretisiert wurde. Bis dahin galten diese Verschwiegenheitsgrundsätze als ungeschriebenes Recht für die zuständigen Bediensteten. Die für das damalige Besteuerungsverfahren zuständigen Steuer-Einschätzungskommissionen waren demnach dazu verpflichtet, die ihnen bekanntgewordenen Tatsachen lediglich für das auszuführende Besteuerungsverfahren zu verwenden, wobei eine strafrechtliche Sanktionierung bei Nichteinhaltung gesetzlich nicht vorgesehen war. In diesem Zusammenhang konnten die Bürger auch nicht dazu gezwungen werden ihre persönlichen steuerlich relevanten Daten der Kommission mitzuteilen, da zu diesem Zeitpunkt keine gesetzlichen Mittel zur Verfügung standen, die eine Offenbarung der benötigten Daten erzwingen konnten⁷. Die Kommission hatte jedoch die Möglichkeit unbekannte steuerliche Tatbestände selbst zu schätzen. Im Jahre 1891 erfolgte durch die Miquelsche Steuerreform eine Änderung der Gesetzeslage. Die Bürger waren nun dazu verpflichtet eine Steuererklärung abzugeben⁸. Durch die Einführung einer gegenseitigen Beistandspflicht zwischen Staats- und Gemeindebehörden, nahm die Zahl der eingeweihten Personen erheblich zu. Eine Anpassung des erforderlichen Geheimnisschutzes für diesen erweiterten Personenkreis war dementsprechend erforderlich. Eine weitere Neuerung der Miquelschen Steuerreform war die Einführung von Sanktionsmaßnahmen bei Verstoß gegen den Geheimnisschutz, die in § 69 des Miquelschen EStG geregelt waren⁹. „An der Steuerveranlagung beteiligte Beamte sowie Mitglieder der Kommission [...]“ konnten hiermit zu einer „Geldstrafe bis zu eintausendfünfhundert Mark oder mit Gefängnis bis zu drei Monaten bestraft“ werden¹⁰.

Die nächste Entwicklungsstufe brachte die Reichsabgabenordnung aus dem Jahre 1919. In § 10 RAO wurde die Wahrung des Geheimnisschutzes für Bedienstete der Finanzverwaltung erstmalig rechtseinheitlich geregelt, wobei die Qualität des Schutzes nochmals verstärkt wurde¹¹. Die Rechtfertigung für diesen erweiterten Geheimnisschutz lag in der Ausweitung der Ermittlungsrechte der Finanzverwaltung, die es ihr ab da ermöglichten tiefere Einblicke in den privaten Bereich der Bürger zu gewinnen. Bei Verletzung des Geheimnisschutzes konnten durch § 376 bzw. später durch § 400 RAO Geld- als auch Freiheitsstrafen zur Sanktionierung herangezogen werden. Durch die erste Notverordnung vom 01.12.1930 änderte sich die Formulierung des § 10 RAO. Schließlich wurde nach

⁶ Vgl. Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 30AO, Rz. 1.

⁷ Vgl. Besson, Das Steuergeheimnis und das Nemo-tenetur-Prinzip im (steuer-) strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, 1997, S. 5/6.

⁸ Vgl. Besson, Das Steuergeheimnis und das Nemo-tenetur-Prinzip im (steuer-) strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, 1997, S. 6.

⁹ Besson, Das Steuergeheimnis und das Nemo-tenetur-Prinzip im (steuer-) strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, 1997, S. 6.

¹⁰ Kruse, Heinrich Wilhelm, Über das Steuergeheimnis, 1998, S. 2133-2136.

¹¹ Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 30AO, Rz. 2.

einer weiteren Änderung im Jahre 1931 § 10 zum § 22 RAO¹². Diese neue Regelung verwendete zum ersten Mal den Begriff des Steuergeheimnisses. Die erweiterte Fassung des § 22 RAO von 1936 bestand dann bis zur Verabschiedung der AO 1977¹³. Die Form von 1936 zeigte indes Verhaltensweisen auf durch die sich Bedienstete der Steuerbehörde einer Verletzung des Steuergeheimnisses schuldig machen konnten. In dieser Fassung waren jedoch keine Durchbrechungsmöglichkeiten dargelegt wie sie heute in § 30 AO vorgesehen sind. Durch die Verwaltungspraxis und die damalige Rechtsprechung entwickelten sich aber dennoch Durchbrechungsmöglichkeiten¹⁴. In der sich anschließenden Zeit des Nationalsozialismus wurde der Schutz durch das Steuergeheimnis aber derart ausgehöhlt, dass dieser seine Bedeutung und Wirkung vollends verlor. Erst nach Ende des 2. Weltkrieges und der Gründung der Bundesrepublik Deutschland gewann § 22 RAO seine alte Bedeutung und Schutzwirkung zurück¹⁵. Die Regelung des § 22 RAO war aber unter verschiedenen Gesichtspunkten unzureichend. Die Formulierung des § 22 RAO „Das Steuergeheimnis ist unverletzlich“ konnte in dieser Hinsicht überzeugen, da durch die Rechtsprechung und in der Verwaltungspraxis Durchbrechungsmöglichkeiten zugelassen und genutzt wurden (z.B. wenn dies durch zwingendes öffentliches Interesse geboten war oder steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren dies für erforderlich machten). Eine grundrechtsähnliche Geltung erlangte das Steuergeheimnis dadurch konsequenter Weise nicht. Diese Schwachpunkte machten eine Neufassung der gesetzlichen Regelung erforderlich, was durch die Einführung des § 30 AO 1977 geschah. Der unbefriedigende Wortlaut der alten Regelung wurde durch § 30 Abs. 1 AO 1977: „Amtsträger haben das Steuergeheimnis zu wahren“ ersetzt. Die Vorschrift führt im Anschluss mögliche Durchbrechungen des Steuergeheimnisses auf¹⁶. Durch die Einführung des § 30 AO wurde der Schutz des Steuergeheimnisses von Daten des Steuerpflichtigen auch auf Datenmaterial über dritte Personen ausgeweitet. Weiterhin wurde als Ergänzung für den behördenübergreifenden Informationsaustausch § 31 AO eingeführt, der die Mitteilungsbefugnisse der Finanzbehörden an andere behördliche bzw. öffentlich-rechtliche Einrichtungen regelt. Zusätzlich wurde der Schutz auch auf Bankkunden ausgeweitet, was in § 30a AO niedergelegt wurde. Im Gegenzug wurden spezielle Offenbarungsbefugnisse und Pflichten in den § 31 - § 31b AO geregelt. § 30 AO wurde darüber hinaus ebenfalls mehrfach ergänzt und in Teilen neu gefasst¹⁷.

II. Bedeutung und rechtliche Einordnung des Steuergeheimnisses

Die historische Entwicklung des Steuergeheimnisses hat gezeigt, dass die Eingriffsbefugnisse der Finanzbehörde in die private Sphäre des Bürgers immer eng mit einer Anpassung des Geheimnisschutzes verbunden waren. Das Ziel, das hinter der Einführung des Steuergeheimnisses stand und immer noch steht, ist die Schaffung eines Vertrauensverhältnisses zwischen Bürger und

¹² Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 30AO, Rz. 2.

¹³ Besson, Das Steuergeheimnis und das Nemo-tenetur-Prinzip im (steuer-) strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, 1997, S. 6.

¹⁴ Besson, Das Steuergeheimnis und das Nemo-tenetur-Prinzip im (steuer-) strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, 1997, S. 7.

¹⁵ Besson, Das Steuergeheimnis und das Nemo-tenetur-Prinzip im (steuer-) strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, 1997, S. 7.

¹⁶ Besson, Das Steuergeheimnis und das Nemo-tenetur-Prinzip im (steuer-) strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, 1997, S. 7.

¹⁷ Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 9/10.

Behörde¹⁸. Der Bürger soll bei der Erfüllung seiner Mitteilungsverpflichtungen auf den Schutz seiner privaten Daten vertrauen können und dazu bewegt werden besteuereungsrelevante Daten vollständig der Behörde zu übermitteln. Darüber hinaus soll das Verfahren erleichtert und eine gerechte Besteuerung der Bürger ermöglicht werden¹⁹. Das Steuergeheimnis dient daher zum einen den Interessen des Staates indem das Steueraufkommen gesichert und unterstützt werden soll und zum anderen den Interessen der Steuerpflichtigen, die einen Schutz ihrer persönlichen Daten benötigen. Das Steuergeheimnis wird in der wissenschaftlichen Literatur häufig als sogenanntes „qualifiziertes Amtsgeheimnis“ bezeichnet²⁰. Einige Autoren sehen im Steuergeheimnis eine Spezialisierung des Amtsgeheimnisses und der Verschwiegenheitspflichten, die für Beamte gelten. § 30 AO gehe insoweit den Vorschriften des Amtsgeheimnisses vor sofern dieser von seinem Regelungsgehalt den konkreten Sachverhalt abdecke. Ist dies nicht der Fall so fänden die Regelungen der Amtsverschwiegenheit Anwendung. Daraus folgt, dass beide Regelungen sowohl das Amtsgeheimnis als auch das Steuergeheimnis nebeneinander existieren und sich nicht gegenseitig ersetzen²¹. Das Steuergeheimnis wird darüber hinaus als Gegenstück zu den Mitwirkungspflichten des steuerpflichtigen Bürgers (§ 90 AO) angesehen²². Es sei geradezu die „Bedingung“ für die von den Steuerpflichtigen abverlangten Mitwirkungspflichten. In diesem Zusammenhang sei erwähnt, dass selbst Straftaten und Handlungen, die gegen die guten Sitten verstoßen, auch die Voraussetzungen eines Steuergesetzes erfüllen können. Ist dies der Fall, so unterliegen diese Handlungen der Besteuerung (§ 40 AO) und müssen der Steuerbehörde mitgeteilt werden²³. Ein vertrauensvoller Umgang der Steuerbehörde mit solchen und anderen Informationen ist somit Voraussetzung dafür, dass Steuerpflichtige ihren Mitwirkungspflichten nachkommen. Andernfalls könnten diese Eingriffsbefugnisse in die persönliche und intime Sphäre nicht gerechtfertigt werden. Das Steuergeheimnis selbst kann jedoch nach herrschender Meinung nicht als Grundrecht angesehen werden²⁴. Dennoch dient es verfassungsrechtlichen Grundprinzipien wie dem Rechtsstaatsprinzip und dem Gleichbehandlungsgrundsatz, da das Steuergeheimnis zum Ziel hat eine dem Gesetz entsprechende und auch gleiche Besteuerung unter den Steuerpflichtigen zu gewährleisten²⁵.

Der I. Senat des Bundesverfassungsgerichtes hat indes in seinem sogenannten „Volkszählungsurteil“ vom 15.12.1983 Stellung zum Schutz persönlicher Daten (wozu nach Wortlaut des Urteils auch explizit Steuerdaten zählen) bezogen²⁶. Dabei relativierte er seine Position aus dem Mikrozensusurteil von 1969 bei dem er einen verfassungsrechtlichen Schutz persönlicher Daten, die vom Staat eingefordert wurden, verneinte²⁷. Laut Urteil des I. Senates ist „die zwangsweise Erhebung

¹⁸ Besson, Das Steuergeheimnis und das Nemo-tenetur-Prinzip im (steuer-) strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, 1997, S. 8.

¹⁹ Arndt, Hans-Wolfgang/Jenzen, Holger, Grundzüge des Allgemeinen Steuer- und Abgabenrechtes, 2005, S. 263.

²⁰ Duhnkrack, Stefan, Grenzüberschreitender Steuerdatenschutz, 1990, S. 26.

²¹ Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 30AO, Rz. 5.

²² Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung Band I, 2000, S. 209.

²³ Arndt Hans-Wolfgang/ Jenzen, Holger, Grundzüge des Allgemeinen Steuer- und Abgabenrechtes 2005, S. 263.

²⁴ Oldiges, Martin, Internationale Steuerauskunft und der grundrechtliche Schutz von Informationen, Internationale Steuerauskunft und Deutsches Verfassungsrecht, 1987, S. 89.

²⁵ Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung Band I, 2000, S. 210.

²⁶ BVerfGE 65, 1ff. vom 15.12.1983.

²⁷ BVerfGE 27, 1, 7 vom 16.07.1969 sowie Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 13.

personenbezogener Daten nicht unbeschränkt statthaft²⁸. Der Schutz der persönlichen Daten, so der I. Senat, sei grundsätzlich durch das Recht auf informationelle Selbstbestimmung, wie es sich aus Art. 2 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 GG ergibt, gewährleistet. Der Einzelne habe demnach das Recht über die Offenbarung und Verwendung eigener persönlicher Informationen und Daten selbst zu entscheiden. Einschränkungen dieses Persönlichkeitsrechtes seien nur „im überwiegenden Allgemeininteresse“ und auf Basis einer „(verfassungsmäßigen) gesetzlichen Grundlage“ gerechtfertigt²⁹. Ein Eingriff in den Geltungsbereich dieses Rechtes setze darüber hinaus eine Verhältnismäßigkeitsprüfung voraus. Die zu untersuchenden Aspekte seien hierbei „Art, Umfang und denkbare Verwendungen der erhobenen Daten sowie [...] Gefahr ihres Missbrauchs“³⁰. Damit sind Zugriffe auf persönliche Daten der Betroffenen in unbegrenzter Art und Weise nicht zulässig. Der I. Senat betont hierbei, dass ein „Allgemeininteresse regelmäßig überhaupt nur an Daten mit Sozialbezug“ bestehen kann wobei „intime Angaben und Selbstbezeichnungen“ ausgenommen sind³¹. In einem späteren Urteil des II. Senates des Bundesverfassungsgerichtes, in Bezug auf den Flick Untersuchungsausschuss, vom 17.07.1984 wurde eine grundrechtsähnliche Geltung des Steuergeheimnisses klar verneint³². Die Argumentation des I. Sentas wurde in dieser Hinsicht vom II. Senat aufgegriffen und bestätigt. Demzufolge könne der Geheimnisschutz bezüglich Informationen „deren Weitergabe einen Bezug auf den Steuerpflichtigen oder private Dritte erkennbar werden lässt“ durch grundgesetzliche Regelungen wie Art. 2 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 GG und Art. 14 GG ggf. in Verbindung mit Art. 19 Abs. 3 GG gegeben sein³³. Die Regelung des Steuergeheimnisses nach § 30 AO mit seinen Ausnahmetatbeständen sei dabei aus verfassungsrechtlicher Sicht im Sinne des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung zu interpretieren und anzuwenden³⁴. In diesem Zusammenhang geht die Argumentation einiger Autoren in der wissenschaftlichen Diskussion über die Position des Bundesverfassungsgerichtes hinaus. So misst Ruegenberg dem Steuergeheimnis einen Grundrechtsstatus zu, der sich aus dem Recht der informationellen Selbstbestimmung ergibt³⁵. Eine nur bedingte verfassungsrechtliche Geltung, wie sie vom Bundesverfassungsgerichtes und anderer Autoren vertreten wird, sei in dieser Hinsicht nicht befriedigend. Erklärungsversuche wie von Hofmann, dass dem Steuergeheimnis und dessen Schutz keine derart allgemein schwerwiegende Bedeutung beizumessen sei, da nicht jeder Bürger davon im selben gravierenden Umfang tangiert werde, widerspricht er. Diese Sichtweise schließen sich auch andere, wie z.B. Ritter an, der das Steuergeheimnis sogar als „Grundpfeiler unseres Steuerrechts“ bezeichnet hat³⁶. § 30 AO sei diesbezüglich in erster Linie als die das Steuergeheimnis eingrenzende Regelung anzusehen³⁷.

²⁸ BVerfGE 65, 1, 45 vom 15.12.1983.

²⁹ BVerfGE 65, 1, 44 vom 15.12.1983.

³⁰ BVerfGE 65, 1, 46 vom 15.12.1983.

³¹ BVerfGE 65, 1, 46 vom 15.12.1983.

³² BVerfGE 67, 100, 142 vom 17.7.1984.

³³ BVerfGE 67, 100, 142 vom 17.07.1984 sowie Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 14.

³⁴ Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 14.

³⁵ Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 17.

³⁶ Ritter, Wolfgang, Internationale Steuerauskunft in rechtsstaatlicher Sicht, JbFSt, S. 244.

³⁷ Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 17.

Abschließend kann man festhalten, dass die verschiedenen Ansichten bezüglich der Bedeutung des Steuergeheimnisses in ihrem Grundtenor nicht allzu verschieden sind. Das Bundesverfassungsgericht hat in seinen Entscheidungen dem Steuergeheimnis eine in Teilen verfassungsrechtliche Bedeutung zugebilligt³⁸. In der wissenschaftlichen Diskussion vertritt die Mehrheit der Autoren zudem die Position, dass dem Steuergeheimnis ebenfalls eine „mittelbare verfassungsrechtliche Absicherung“ zuzugestehen ist³⁹, wobei dem Steuergeheimnis (so auch die Meinung des Bundesverfassungsgerichtes) dadurch nicht der Status und die Geltung eines Grundrechts zukommt⁴⁰. Durch die in § 30 AO aufgeführten Durchbrechungsmöglichkeiten und die unscharfe Umschreibung des „öffentlichen Interesses“ als Durchbrechkriterium, sieht beispielsweise Alber, das Steuergeheimnis als eine auf den Grundrechten beruhende „Abwehranspruchsnorm“ an⁴¹. Auch wenn dadurch dem Steuergeheimnis die Geltung eines Grundrechtes nicht zuerkannt wird, so ist dessen Rechtfertigung und Ableitung aus den grundgesetzlichen Regelungen allgemein anerkannt. Die besondere Bedeutung für das deutsche Steuerrecht, die ihm auf Grund seiner grundrechtlichen Basis erwächst, ist in der wissenschaftlichen Diskussion zudem mehrheitlich attestiert worden.

III. Das Steuergeheimnis im Sinne des § 30 AO

Das Steuergeheimnis ist, wie bereits zuvor beschrieben, im § 30 des vierten Abschnitts der AO geregelt. In diesem vierten Abschnitt sind zudem Regelungen bezüglich des Schutzes von Bankkunden (§ 30a AO) als auch Mitteilungsverpflichtungen und Befugnisse der Finanzbehörden (§ 31 AO) abgefasst. Darüber hinaus finden sich dort Regelungen für spezielle Sachverhalte, für die eine Offenbarung von Daten, die unter dem Schutz der Regelung des § 30 AO stehen, von besonderer Bedeutung ist. Darunter zählt zum einen § 31a AO, der die Offenbarung von Daten erlaubt, die beispielsweise im Rahmen von Strafverfahren zur Bekämpfung von illegaler Beschäftigung und Leistungsmissbrauch erforderlich sind. Zum anderen regelt § 31b AO die Offenbarungsbefugnisse der Finanzbehörden, die es ihnen ermöglichen relevante Daten, zur Bekämpfung von Geldwäsche im Sinne des § 261 StGB, an die zuständigen Strafverfolgungsbehörden zu übermitteln.

An dieser Stelle soll jedoch zunächst die grundlegende Vorschrift des § 30 AO im Fokus der Betrachtung liegen. In den folgenden Unterabschnitten wird daher auf den Geltungsbereich und die Durchbrechungsmöglichkeiten im Sinne dieser Vorschrift näher eingegangen.

1. Geltungsbereich

a) Verpflichteter Personenkreis

Nach § 30 Abs. 1 AO haben „Amtsträger [...] das Steuergeheimnis zu wahren“. Die Personengruppen, die Amtsträger im Sinne der AO darstellen, sind im § 7 Nr.1 AO festgehalten. Nach § 7 AO zählen dazu

³⁸ Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 14.

³⁹ Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 30AO, Rz. 13.

⁴⁰ Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 30AO, Rz. 12.

⁴¹ Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 30AO, Rz. 12.

Beamte und Richter, sowie ehrenamtliche Richter im Sinne des § 11 Abs. 1 Nr.3 StGB. Für den Nachweis ob eine Eigenschaft als Beamter oder Richter vorliegt, ist in diesem Zusammenhang eine Ernennungsurkunde in das jeweilige Amt im Sinne der § 6 Abs. 2 BBG sowie § 5 Abs. 2 BRRG bzw. § 17 DRiG erforderlich. Dabei ist unerheblich ob die Ernennung auf Lebenszeit, auf Probe oder auf Widerruf erteilt wurde⁴². Das Steuergeheimnis ist zudem nicht auf die Finanzbehörden und bestimmte Arbeits- oder Aufgabenfelder im Rahmen der Beamten- oder Richtertätigkeit beschränkt. Unter den Geltungsbereich des Steuergeheimnisses fallen alle Verwaltungen, Gerichte als auch alle Amtsträger, die von steuerrelevanten Daten erfahren. Darüber hinaus zählt § 7 Nr.2 AO Personen zu den sogenannten Amtsträgern, die in „einem sonstigen öffentlich-rechtlichen Amtsverhältnis“ stehen. Zu dieser Gruppe zählen beispielsweise Notare, Gemeinderäte, Minister, parlamentarische Staatssekretäre, Wehrbeauftragte als auch sogenannte „Beliehene“. Unter dem Begriff der Beliehenen sind in dieser Hinsicht natürliche oder auch juristische Personen des Privatrechts zu verstehen, die damit betraut sind hoheitliche Aufgaben und Funktionen auszuführen (wie z.B. Sachverständige des TÜV)⁴³. Abschließend zählen zu der Gruppe der Amtsträger, Personen, die dazu bestellt sind „ bei einer Behörde oder einer sonstigen Stelle oder in deren Auftrag, Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrzunehmen“. Im Gegensatz zu den Personengruppen im Sinne der Nr. 1 und 2 des § 7 AO ist hier die eigentliche ausgeführte Tätigkeit und nicht der Status für die Zugehörigkeit zur Gruppe der Amtsträger ausschlaggebend. Beamte und Richter, deren Ernennung formunwirksam ist können daher immer noch im Sinne des § 7 Nr.3 AO zu den Amtsträgern gezählt werden⁴⁴. § 30 Abs. 3 AO enthält über dies weitere Personengruppen, die das Steuergeheimnis zu wahren haben. Dazu gehören die „für den öffentlichen Dienst besonders Verpflichteten“ im Sinne des § 11 Abs. 1 Nr.4 StGB, Personen im Sinne des § 193 Abs. 2 GVG, amtliche Sachverständige, sowie „Träger von Ämtern der Kirchen und anderer Religionsgemeinschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind“. Zu diesen „für den öffentlichen Dienst besonders Verpflichteten“ zählen beispielsweise Hilfskräfte wie Fahrer, Hausmeister, Boten, Schreibkräfte oder andere Mitarbeiter, die zwar bei einer Behörde beschäftigt sind, aber selber keine öffentlichen Aufgaben zu erfüllen haben⁴⁵. Diese Personen sind zwar nicht direkt an der Erfüllung von Aufgaben, die mit dem Umgang steuerlicher Daten verbunden sind, beteiligt, jedoch kann es durchaus der Fall sein, dass diese im Rahmen ihrer Tätigkeit oder auch zufällig von steuerlichen Sachverhalten Kenntnis erlangen. Daher ist es nur folgerichtig diese Personengruppe in den Kreis der dem Steuergeheimnis verpflichteten Personen mit aufzunehmen. Zu den Personen im Sinne des § 193 Abs.2 GVG zählen beispielsweise ausländische Richter, Staatsanwälte und Anwälte, die in Deutschland für eine gewisse Dauer, zwecks eines Studienaufenthaltes, einer Behörde zugeteilt wurden. Der Geltungsbereich des Steuergeheimnisses bezieht jedoch nicht Steuerabzugsverpflichtete wie beispielsweise den Arbeitgeber mit ein. Für den Arbeitgeber gilt die Regelung des § 39b Abs. 1 S. 4 EStG, die ihm die Verwertung der Informationen auf der Lohnsteuerkarte für den Zweck der Einbehaltung der Lohnsteuer gestattet⁴⁶. Der Arbeitnehmer

⁴² Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 30AO, Rz. 21.

⁴³ Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 30AO, Rz. 22.

⁴⁴ Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 30AO, Rz. 22.

⁴⁵ Besson, Das Steuergeheimnis und das Nemo-tenetur-Prinzip im (steuer-) strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, 1997, S. 17.

⁴⁶ Besson, Das Steuergeheimnis und das Nemo-tenetur-Prinzip im (steuer-) strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, 1997, S. 18.

hat indes das Recht über die Offenbarung seiner Daten selbst zu entscheiden, wodurch der Arbeitgeber nur im Rahmen der ihm gesetzlich zustehenden Möglichkeiten, Daten des Arbeitnehmers, offenbaren darf. Steuerberater und Rechtsanwälte unterliegen in dieser Hinsicht ihren beruflichen Verschwiegenheitspflichten und müssen dadurch ebenfalls das Steuergeheimnis berücksichtigen.

b) Umfang des Geheimnisschutzes

aa) „Verhältnisse eines anderen“ im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr.1 AO

Nach § 30 Abs. 2 Nr.1 AO werden durch das Steuergeheimnis „Verhältnisse eines anderen“ geschützt. Um zu verstehen was nun unter den Schutzbereich des Steuergeheimnisses fällt, müssen die Begriffe „Verhältnisse“ und „eines anderen“ näher betrachtet werden.

(1) „Verhältnisse“ im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr.1 AO

Unter dem Begriff „Verhältnisse“ im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr.1 AO werden sämtliche Merkmale verstanden, die eine Person von ihrer Umwelt abgrenzen und sie selbst als Individuum kennzeichnen⁴⁷. Der Schutz des Steuergeheimnisses erstreckt sich in diesem Sinne nicht nur auf steuerlich relevante Daten, wie z.B. die Bemessungsgrundlagen für die verschiedenen Einkunftsarten oder die Höhe der daraus ermittelten Steuern. Sein Schutzbereich bezieht auch alle Informationen ein, die etwa die finanzielle als auch die persönliche oder familiäre Situation einer Person betreffen. Auch betriebliche (Betriebsgeheimnis) und berufliche Informationen gehören zu den geschützten Daten. Somit werden alle Daten darin eingeschlossen, die über eine Person bekannt werden können⁴⁸. Ob der Steuerpflichtige selbst ein Interesse am Schutz seiner Daten hat ist hierbei nicht von Bedeutung⁴⁹. Zudem ist die Richtigkeit der Daten hierbei keine Voraussetzung für den Geheimnisschutz, der durch das Steuergeheimnis für diese Angaben gewährt wird⁵⁰. Es bleibt jedoch zu bedenken, dass vorsätzlich falsch gemachte Angaben den Strafverfolgungsbehörden nach § 30 Abs. 5 AO offenbart werden dürfen. Entscheidend ist hierbei lediglich, dass diese Verhältnisse im Rahmen eines der Verfahren, die in § 30 Abs. 2 AO aufgeführt werden, bekannt geworden sind. Nicht unter den Schutz des Steuergeheimnisses fallen Daten, die jederzeit allgemein und öffentlich zugänglich sind (wie z.B. die Anschrift, Telefonnummer)⁵¹. Darüber hinaus ist die Offenbarung nicht personenbezogener Daten zulässig soweit sie ausreichend anonymisiert sind und damit keine Rückschlüsse auf die Identität einer bestimmten Person oder Personengruppe erlauben (z.B. anonymisierte Urteile der Steuergerichte). Kann diese Bedingung nicht mit Sicherheit erfüllt werden, so entfaltet § 30 AO seine volle Schutzwirkung auf den konkreten Sachverhalt⁵².

⁴⁷ Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 28.

⁴⁸ Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 28.

⁴⁹ Rüsken in Klein, AO, Kommentar, 9 Auflage, Rz.43.

⁵⁰ Besson, Das Steuergeheimnis und das Nemo-tenetur-Prinzip im (steuer-) strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, 1997, S. 19.

⁵¹ Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 30AO, Rz. 36.

⁵² Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 30AO, Rz. 38.

(2) „eines andern“ im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr.1 AO

Mit dem Begriff „eines anderen“ sind in dieser Hinsicht nicht nur die Verhältnisse des Steuerpflichtigen sondern auch die Verhältnisse anderer natürlicher und juristischer Personen mit eingeschlossen⁵³. Zu diesem geschützten Personenkreis zählen zu dem auskunftspflichtige Dritte im Sinne des § 93 Abs. 1 AO. Diese Personen können in einem steuerlichen Verfahren dazu verpflichtet oder dazu herangezogen werden bei der Klärung des Sachverhaltes beizutragen. Werden hierbei eigene oder fremde Verhältnisse preisgegeben, so unterliegen diese Angaben dem Schutz des Steuergeheimnisses⁵⁴. Unter den Schutzmantel des Steuergeheimnisses gehören ebenfalls Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die lediglich steuerlich rechtsfähig sind⁵⁵. Im Falle der Personengesellschaft sind zwar Offenbarungen von Informationen und Daten an die Gesellschafter zulässig, jedoch nur in dem Umfang indem sie nicht die private und persönliche Sphäre anderer Gesellschafter berührt und sie „Gegenstand der einheitlichen und gesonderten Feststellung sind“⁵⁶. Die Gesellschafter sollen hierbei keine Informationen erhalten, die über den gemeinsamen Gesellschaftsverbund hinausgehen und ihnen Einblicke in die Vermögenspositionen anderer Gesellschafter gewähren könnten⁵⁷. Bei Kapitalgesellschaften unterliegen deren Verhältnisse gegenüber ihren Gesellschaftern grundsätzlich dem Schutz des Steuergeheimnisses, weil der Steuerbescheid in der Regel gegen die Unternehmung selbst, als eigenständige Rechtsperson, ergeht. Lediglich für Gesellschafter, die Aufgaben im Rahmen der Unternehmensleitung (Vorstand bzw. Geschäftsführung) innehaben, ergeben sich in dieser Hinsicht Sonderbefugnisse (§ 78 AktG bzw. § 35 GmbHG)⁵⁸. Zu diesem Kreis der „anderen“ zählen jedoch nicht die Amtsträger selbst⁵⁹.

bb) Betriebs- und Geschäftsgeheimnis im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr.2 AO

Nach § 30 Abs. 2 Nr.2 AO verletzt ein Amtsträger „das Steuergeheimnis, wenn er [...] ein fremdes Betriebs- oder Geschäftsgeheimnis [...] unbefugt offenbart oder verwertet“. Voraussetzung für den Schutz durch das Steuergeheimnis ist hierbei, wie im Falle der „Verhältnisse eines anderen“, dass die Angaben dem Amtsträger innerhalb eines Verfahrens, wie sie in § 30 Abs. 2 Nr.1 a)-c) AO dargelegt sind, bekannt geworden sind. Unter das Betriebsgeheimnis werden in der Regel geheim zuhaltende Daten gezählt, die produktbezogenes, verfahrenstechnisches oder technologisches Know-how eines Unternehmens betreffen (wie z.B. das Rezept von Coca-Cola). Das Geschäftsgeheimnis schützt dagegen eher organisatorische, strukturelle als auch wirtschaftliche Daten eines Unternehmens, die Einblicke in die Situation eines Unternehmens geben können (wie z.B. Verkaufsstrategien). Die Trennung der beiden Begriffe ist jedoch aus Sicht des Steuergeheimnisses eher unbedeutend. Wichtig ist hierbei nur, dass es sich bei den Daten, die durch das Betriebs- bzw. Geschäftsgeheimnis geschützt werden sollen um solche handelt, die die Unternehmenstätigkeit betreffen und an deren Schutz die

⁵³ Rüsken in Klein, AO, Kommentar, 9 Auflage, Rz.44a.

⁵⁴ Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 30AO, Rz. 40.

⁵⁵ Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 30AO, Rz. 39.

⁵⁶ Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 23.

⁵⁷ Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 23.

⁵⁸ Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 23.

⁵⁹ Rüsken in Klein, AO, Kommentar, 9 Auflage, Rz.44.

Unternehmenseigner interessiert sind⁶⁰. Das Interesse der Unternehmenseigner muss aber nicht ausdrücklich bekundet werden. In diesem Zusammenhang genügt es wenn davon auszugehen ist, dass die konkreten Daten für andere selbst von Interesse seien könnten (wie z.B. für Wettbewerber, andere Länder etc.)⁶¹. Ein Betriebs- oder Geschäftsgeheimnis gilt hier bei als „fremd“ im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr.2 AO, wenn es anderen unbekannt ist und Personen von dieser Kenntnis ausgeschlossen werden sollen. Zudem haben Personen, die von dem Geheimnis wissen, im Interesse der Inhaber darüber Stillschweigen zu bewahren⁶². Im Rahmen des § 30 Abs. 2 Nr.2 AO fällt zudem auch solches Know-how von „nicht geschäftlich oder betrieblich Tätigen“, wie Erfindern oder Freiberuflern, unter den Schutz des Steuergeheimnisses⁶³.

cc) Der Schutz gespeicherter Daten im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr.3 AO

Der Wortlaut des § 30 Abs. 2 Nr.3 AO ist zu entnehmen, dass der vom Amtsträger durchgeführte unbefugte und automatisierte Abruf von geschützten Daten, die für eines in § 30 Abs. 2 Nr.1 AO genannten Verfahren gespeichert wurden, eine Verletzung des Steuergeheimnisses darstellt. Dabei ist dieser nicht zulässige Datenabruf dem unrechtmäßigen Offenbaren und Verwerten von „Verhältnissen eines anderen“ als auch von fremden Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen im Sinne der § 30 Abs. 2 Nr.1 und Nr.2 AO gleichgestellt. In diesem Zusammenhang greift der Schutz bereits zu dem Zeitpunkt indem die Daten abgerufen bzw. eingesehen werden, was eine nachfolgende Offenbarung oder Verwertung dieser Daten nicht unmittelbar zur Folge haben muss⁶⁴. Welche Verfahren und Methoden für den Datenabruf angewendet werden spielen hierbei keine Rolle⁶⁵.

2. Zulässige Durchbrechungen des Steuergeheimnisses (Offenbarungen) im Sinne der § 30 Abs. 4-6 AO

Neben dem Schutzzumfang des Steuergeheimnisses als auch der Nennung der dem Steuergeheimnis verpflichteten Personen in § 30 AO, sieht die Regelung des § 30 Abs. 4-6 AO zudem zulässige Durchbrechungen des Geheimnisschutzes vor. Diese Offenbarungsmöglichkeiten sollen hier im Anschluss dargestellt werden.

a) Offenbarung zur Durchführung eines steuerlichen Verfahrens

Nach § 30 Abs. 4 Nr.1 AO können Daten offenbart werden, wenn sie der Durchführung eines Steuer bzw. Strafverfahrens, wie sie in § 30 Abs. 2 Nr.1 a und b AO aufgeführt sind, dienen. Der Finanzausschuss zur AO 1977 begründete diese Offenbarungsmöglichkeit damit, dass neben dem Schutz des betroffenen Steuerpflichtigen ebenfalls ein Interesse an der korrekten Besteuerung besteht, so dass die Schutzwirkung des Steuergeheimnisses dadurch nicht der Ermittlung der für die Besteuerung notwendigen Daten, entgegenstehen darf⁶⁶. Daher ist es notwendig, dass ein adäquater

⁶⁰ Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 38.

⁶¹ Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 30AO, Rz. 91.

⁶² Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 40.

⁶³ Rüsken in Klein, AO, Kommentar, 9 Auflage, Rz.57.

⁶⁴ Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 30AO, Rz. 98.

⁶⁵ Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 40.

⁶⁶ Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 30 AO, Rz. 149.

Informationsfluss zwischen den zuständigen Behörden gestattet wird um diese Zielsetzungen auch erfüllen zu können. Durch den Wortlaut der Regelung des § 30 Abs. 4 Nr.1 AO „soweit sie... dient“ wird die Offenbarungsbefugnis auf solche Daten eingeschränkt, die für die steuerlichen Sachverhalte und die damit verbundene Tätigkeit der mit Steuerangelegenheiten betrauten Institutionen, von Relevanz sind. Daten, die für die Verfahren im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr.1a und b AO irrelevant sind, dürfen nicht offenbart und auch nicht innerbehördlich kommuniziert werden⁶⁷. Die Regelung des § 30 Abs. 4 Nr.1 AO sei hierbei in restriktiver Weise auszulegen. Die Formulierung „dienen“ fordere hierbei, dass zwischen der Offenbarung von Informationen und der Verfahrensdurchführung ein „unmittelbarer funktioneller Zusammenhang“ bestehen müsse⁶⁸. Der Begriff „soweit“ fordere in dieser Hinsicht eine Verhältnismäßigkeitsprüfung bei der Offenbarung von Informationen an Dritte⁶⁹. Es gilt daher zu prüfen, ob es andere Mittel und Wege gibt die angestrebte steuerliche Zielsetzung zu erreichen, ohne dass ein solcher Eingriff in das Steuergeheimnis notwendig ist. Die Nachteile für den Betroffenen sollen also nicht die potentiellen Erfolge unverhältnismäßig übersteigen⁷⁰. Zwar liegt es im Ermessen der Finanzbehörde Daten zu offenbaren, jedoch unterliegt die dabei zu grundlegende Abwägung der Verhältnismäßigkeit der „vollen gerichtlichen Nachprüfung“⁷¹.

b) Offenbarung auf Grund eines Gesetzes

§ 30 Abs. 4 Nr.2 AO erlaubt die Offenbarung von Informationen, sofern dies „ausdrücklich“ durch eine Gesetzesvorschrift zulässig ist. Die Gesetzesvorschrift selbst kann hierbei Bundesgesetz oder Landesgesetz sein, da nach § 4 AO jegliche Rechtsnorm als Gesetz im Sinne der Abgabenordnung anzusehen ist. Voraussetzung ist jedoch, dass das Gesetz den Grundsatz der Normenklarheit erfüllt. Durch den Zusatz „ausdrücklich“ in § 30 Abs. 4 Nr.2 AO muss aus dem Wortlaut der jeweils herangezogenen gesetzlichen Regelung klar und zweifelsfrei hervorgehen, dass hiermit der Schutz des Steuergeheimnisses durchbrochen werden soll⁷². Zu solchen Regelungen zählen beispielsweise die bereits erwähnten § 31 und § 31a AO als auch § 116 AO⁷³.

c) Offenbarung durch Zustimmung des Betroffenen

Eine weitere Offenbarungsmöglichkeit sieht § 30 Abs. 4 Nr.3 AO vor, der eine Offenbarung von Daten zulässt sofern der Betroffene seine Zustimmung dazu erteilt. Da nicht nur Verhältnisse des Steuerpflichtigen selbst, sondern auch Verhältnisse von Dritten dem Steuergeheimnis unterliegen und deren Daten ebenfalls im Rahmen einer Offenbarung preisgegeben werden können, müssen diese der Offenbarung ihrer Daten ebenfalls vorher zustimmen⁷⁴. Die erteilte Zustimmung wird hierbei als ein

⁶⁷ Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 30 AO, Rz. 152.

⁶⁸ Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 57.

⁶⁹ Besson, Das Steuergeheimnis und das Nemo-tenetur-Prinzip im (steuer-) strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, 1997, S. 32.

⁷⁰ Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 55.

⁷¹ Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 57.

⁷² Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 58.

⁷³ Nach § 116 AO haben Gerichte und Behörden, die selber nicht Finanzbehörde sind, relevante Informationen, die auf eine Steuerstraftat hinweisen und die sie im Rahmen ihrer Tätigkeit erfahren haben, an die jeweils zuständige Finanzbehörde bzw. an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln.

⁷⁴ Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 72.

Rechtfertigungsgrund für die Offenbarung angesehen⁷⁵. Die Zustimmung muss zudem in ausdrücklicher Art und Weise (und nicht konkludent) erfolgen, wobei sie nicht an spezielle Formerfordernisse gebunden ist⁷⁶. Erteilt der Betroffene seine Zustimmung zur Offenbarung, so hat dies zunächst keine direkte Auswirkung auf ein etwaiges strafrechtliches Ermittlungsverfahren, da sich die Zustimmung auf das Besteuerungsverfahren beschränkt. Die wirksame Zustimmung kann jedoch in Art und Umfang so erklärt worden sein, dass mögliche bestehende strafrechtliche Verwertungsverbote ausgesetzt werden können⁷⁷. Da das Steuergeheimnis ebenfalls öffentliche Interessen wahrt und diese durch eine Offenbarung von relevanten Sachverhalten tangiert werden können, hat die Behörde daher nach eigenem Ermessen abzuwägen ob eine solche Offenbarung durchgeführt werden sollte⁷⁸. Dem Betroffenen steht in dieser Hinsicht zwar kein Offenbarungsrecht zu, jedoch geht hier generell das private Interesse dem der Öffentlichkeit vor⁷⁹.

d) Offenbarung zur Durchführung eines Strafverfahrens wegen nicht steuerlicher Straftat

Nach § 30 Abs. 4 Nr.4 AO ist eine Offenbarung von Informationen zulässig, soweit sie zur „Durchführung eines Strafverfahrens wegen einer Tat dient, die keine Steuerstraftat ist“. Voraussetzung für die Offenbarung ist hierbei, dass die Informationen im Rahmen eines „Verfahrens wegen einer Steuerstraftat bzw. Steuerordnungswidrigkeit erlangt“ wurden. Als weitere Alternative sieht § 30 Abs. 4 Nr.4 b) AO vor, dass die Informationen „ohne Bestehen einer steuerlichen Verpflichtung oder unter Verzicht auf ein Auskunftsverweigerungsrecht erlangt worden“ sind. Die Offenbarung von Informationen, die der Steuerpflichtige „in Unkenntnis der Einleitung des Strafverfahrens oder des Bußgeldverfahrens offenbart hat oder die bereits vor Einleitung des Strafverfahrens oder des Bußgeldverfahrens im Besteuerungsverfahren bekannt geworden sind“ (§ 30 Abs. 4 Nr.4 a) AO) ist jedoch nicht zulässig. Wesensgehalt des § 30 Abs. 4 Nr.4 AO ist es daher den Steuerpflichtigen soweit zu schützen, wie er zu Mitwirkung verpflichtet ist. Angaben, die er also der Finanzbehörde im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht im Sinne des § 90 AO machen muss, unterliegen dem Steuergeheimnis. Besteht indes keine Verpflichtung Angaben zu machen, so unterliegen diese grundsätzlich nicht dem Steuergeheimnis⁸⁰. Durch die Einführung des § 30 Abs. 4 Nr.4 AO wurde damit ein tiefer Eingriff in den Schutzbereich des Steuergeheimnisses vorgenommen. Vor seiner Einführung wurde mehrheitlich die Auffassung vertreten, dass eine Auskunft durch eine Finanzbehörde für ein allgemeines Strafverfahren, sofern dadurch das Steuergeheimnis verletzt werde, nicht erteilt werden dürfte⁸¹. Eine Durchbrechung dieser Barriere war insofern nur dann möglich wenn dies im „zwingenden öffentlichen Interesse“ war⁸². Dieses wurde dabei in den Fällen angenommen bei denen eine Behinderung der Ermittlungen im Strafverfahren, schwerwiegende Nachteile für das Gemeinwohl bedeutet hätte. Darunter wurden unter anderem die in § 138 StGB aufgeführten Delikte

⁷⁵ Besson, Das Steuergeheimnis und das Nemo-tenetur-Prinzip im (steuer-) strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, 1997, S. 41.

⁷⁶ Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 72-73.

⁷⁷ Besson, Das Steuergeheimnis und das Nemo-tenetur-Prinzip im (steuer-) strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, 1997, S. 42.

⁷⁸ Besson, Das Steuergeheimnis und das Nemo-tenetur-Prinzip im (steuer-) strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, 1997, S. 41.

⁷⁹ Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 73.

⁸⁰ Arndt, Hans-Wolfgang/Jenzen Holger, Grundzüge des Allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts, 2005, S. 266.

⁸¹ Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 73.

⁸² Besson, Das Steuergeheimnis und das Nemo-tenetur-Prinzip im (steuer-) strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, 1997, S. 43.

verstanden⁸³. Mit Hilfe des § 30 Abs. 4 Nr.4 AO konnte indes sowohl auf Seiten des Steuerpflichtigen als auch auf Seiten der Finanzbehörde ein höheres Maß an Rechtssicherheit erreicht werden, da die Voraussetzungen für die Offenbarungen dort nun abgefasst wurden. Der Steuerpflichtige kann sich damit eher auf eine mögliche Offenbarung vorbereiten und die Behörde erhält einen klaren Entscheidungsrahmen. Es bleibt aber zu bedenken, dass die Entscheidung ob nun eine Offenbarung erfolgt auch immer noch vom Ermessen der zuständigen Finanzbehörde abhängig ist⁸⁴.

e) Offenbarung aus zwingendem öffentlichen Interesse

Nach § 30 Abs. 4 Nr.5 AO besteht eine Offenbarungsbefugnis sofern dies durch „ein zwingendes öffentliches Interesse“ gegeben ist. Eine genauere Definition dieses Begriffs geht aus der gesetzlichen Regelung aber nicht hervor. Man nimmt in der Regel an, dass ein solches „zwingendes öffentliches Interesse“ vorliegt, wenn die Geheimhaltung von Informationen besonders schwerwiegende Konsequenzen für das Gemeinwohl zur Folge hätte⁸⁵. Die Regelung des § 30 Abs. 4 Nr.5 AO gibt hierbei beispielhaft drei verschiedene Tatbestände an bei denen ein „zwingendes öffentliches Interesse“ attestiert wird. Dazu zählt die Verfolgung von Verbrechen und vorsätzlich schweren Vergehen gegen Leib und Leben oder gegen den Staat und seine Einrichtungen⁸⁶. Darüber hinaus gilt dies für Wirtschaftsstraftaten, die verfolgt werden oder verfolgt werden sollen, die nach ihrer Begehungsweise oder ihres Schadensumfanges so erheblich sind, dass die wirtschaftliche Ordnung gestört oder das allgemeine Vertrauen auf die Redlichkeit des Geschäftsverkehrs bzw. auf die ordnungsgemäße Arbeit der Behörden und öffentlichen Einrichtungen erschüttert wird⁸⁷. Abschließend nennt § 30 Abs. 4 Nr.5 AO noch die Verbreitung von unwahren Sachverhalten, die dazu geeignet sind das Vertrauen in die Verwaltung zu beschädigen, wodurch eine Offenbarung für die öffentliche Richtigstellung benötigt wird⁸⁸. Auf Grund der vielen, nicht klar definierten, Umschreibungen wie etwa „schweres Vergehen“ oder „Ordnung erheblich stören“ ist keine wirklich klare Eingrenzung der Tatbestände, für die ein „zwingendes öffentliches Interesse“ anzunehmen ist, möglich. Aus diesem Grund wird die Regelung auch besonders scharf kritisiert⁸⁹. Sie wird zudem als „Achillesferse“ des Steuergeheimnisses bezeichnet, da ebenfalls der Begriff des „zwingenden öffentlichen Interesses“ einen recht großen Interpretationsspielraum zulässt⁹⁰. In der wissenschaftlichen Diskussion wird daher zu Recht eine eindeutigere Begriffswahl und die explizite Darstellung der zulässigen Durchbrechungsmöglichkeiten gefordert⁹¹.

⁸³ Besson, Das Steuergeheimnis und das Nemo-tenetur-Prinzip im (steuer-) strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, 1997, S. 43.

⁸⁴ Besson, Das Steuergeheimnis und das Nemo-tenetur-Prinzip im (steuer-) strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, 1997, S. 44.

⁸⁵ Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 80.

⁸⁶ Vgl. § 30 Abs.4 Nr.5 a) AO.

⁸⁷ Vgl. § 30 Abs.4 Nr.5 b) AO.

⁸⁸ Vgl. § 30 Abs.4 Nr.5 c) AO.

⁸⁹ Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 86/87.

⁹⁰ Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 30 AO Rz. 192.

⁹¹ Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 95.

f) Offenbarung vorsätzlich falscher Angaben

§ 30 Abs. 5 AO erlaubt der zuständigen Finanzbehörde, vorsätzlich falsche Angaben an die Strafverfolgungsbehörden zu übermitteln. Diese Regelung steht in engem Zusammenhang mit den vom Steuerpflichtigen abverlangten Mitwirkungspflichten im Sinne des § 90 AO, die eine korrekte und gleichmäßige Besteuerung ermöglichen sollen. Sind die Angaben falsch, so entfällt auch deren Schutzwürdigkeit durch das Steuergeheimnis⁹². Die mit dem Steuergeheimnis verbundene Intention einer gerechten und korrekten Besteuerung kann durch Abgabe von falschen Angaben somit nicht mehr verfolgt werden. Voraussetzung ist zudem, dass die Angaben vorsätzlich falsch gemacht wurden⁹³. Würden auch fahrlässig falsche Angaben in die Regelung mit einbezogen, so würde der Informationsfluss zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde stark verlangsamt, da dieser seine Angaben eingehend überprüfen wird. Dem Interesse der Steuerbehörde an einem schnellen Erhalt der Informationen und insbesondere der Steuermittel würde dies entgegenstehen⁹⁴. Der Geltungsbereich dieser Vorschrift beschränkt sich dabei auf Fälle, die zu außersteuerlichen Strafverfahren führen, da die Offenbarungsbefugnisse für steuerliche Strafverfahren bereits durch § 30 Abs. 4 Nr.1 AO abgedeckt wurden. Die tatsächliche Durchführung eines Strafverfahrens wird dabei nicht verlangt⁹⁵.

g) Der befugte Abruf von Daten

Als letzte Durchbrechung sieht § 30 Abs. 6 AO den erlaubten automatisierten Abruf von Daten vor, der einem Verfahren im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr.1 a) und b) AO bzw. einer „zulässigen Weitergabe“ dieser Daten dient. Diese Vorschrift ist als Ergänzung zu § 30 Abs. 2 Nr.3 AO anzusehen, der den unbefugten Datenabruf regelt. Sie soll zudem den neuen Datenverarbeitungsmethoden (EDV-Systeme), die eine schnelle und sehr umfassende Abfrage von Daten ermöglichen, Rechnung tragen. Was aber im Rahmen dieser Vorschrift unter „zulässiger Weitergabe“ zu verstehen ist, geht aus dem Gesetzestext nicht hervor. Man geht hierbei davon aus, dass der Abruf als auch die Weitergabe von Daten im Rahmen des § 30 Abs. 4 AO erlaubt ist⁹⁶.

⁹² Besson, Das Steuergeheimnis und das Nemo-tenetur-Prinzip im (steuer-) strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, 1997, S. 63.

⁹³ Besson, Das Steuergeheimnis und das Nemo-tenetur-Prinzip im (steuer-) strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, 1997, S. 63.

⁹⁴ Besson, Das Steuergeheimnis und das Nemo-tenetur-Prinzip im (steuer-) strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, 1997, S. 63/64.

⁹⁵ Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 30 AO, Rz. 205.

⁹⁶ Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 98.

C. Die „Steuerpublizität“ in Schweden

In diesem Abschnitt soll auf die besonderen Gegebenheiten im Umgang mit steuerrelevanten Daten, wie sie in Schweden vorzufinden sind, näher eingegangen werden. Daher wird zunächst auf die sogenannte „Tryckfrihetsförordningen“⁹⁷ (Pressegesetz oder auch Druckfreiheitsverordnung) eingegangen, die die rechtliche Basis der hier bezeichneten „Steuerpublizität“ in Schweden darstellt. Diese „Druckfreiheitsverordnung“ gehört zu den vier Grundfesten auf denen die schwedische Verfassung beruht. Die anderen drei Gesetzestexte sind die „Regeringsformen“⁹⁸ (Verfassung von 1974), die „Successionsordnungen“⁹⁹ (Thronfolge Gesetz) sowie die „Yttrandefrihetsgrundlagen“¹⁰⁰ (Gesetz über die Freiheit der Meinungsäußerung). Darüber hinaus gibt es noch die „Riksdagsordningen“, der selbst zwar kein Verfassungsrang wie den vier Grundgesetzen zukommt, die aber in ihrer Geltung über den normalen gesetzlichen Regelungen steht¹⁰¹. Durch sie werden Arbeitsabläufe und Prozesse innerhalb des Reichstages gesetzlich geregelt. Unter der „Regeringsformen“ werden beispielsweise Aspekte erfasst wie die zugrundeliegende Regierungsform, Arbeitsformen der Regierung sowie die Grundrechte und Freiheiten der schwedischen Bürger. An dieser Stelle sei erwähnt, dass in Kapitel 2 Art. 1 der „Regeringsformen“ bereits Grundrechte bezüglich der freien Meinungsäußerung als auch der Verbreitung und Beschaffung von Informationen niedergelegt wurden. Diese sind jedoch von eher allgemeiner Ausprägung, wodurch nach der Nennung der konkreten Grundrechte auf die zugehörigen, in dieser Hinsicht detaillierten Gesetze wie die „Tryckfrihetsförordningen“ als auch die „Yttrandefrihetsgrundlagen“ ausdrücklich verwiesen wird¹⁰². Die „Successionsordnungen“ regelt die schwedische Thronfolge und die Ernennung zum Staatsoberhaupt (König bzw. Königin). Durch die „Yttrandefrihetsgrundlagen“ wird das Recht auf freie Meinungsäußerung in modernen Medien (wie z.B. Rundfunk, TV, Film) geschützt. Es kann daher als eine Art Ergänzungsgesetz zu den „Tryckfrihetsförordningen“ angesehen werden, die ebenfalls das Recht auf freie Meinungsäußerung schützt. Für die Untersuchung von wesentlicher Bedeutung ist zudem das sogenannte „Sekretesslag“¹⁰³ (Geheimhaltungsgesetz) aus dem Jahre 1980. Das Geheimhaltungsgesetz basiert dabei auf der „Government Bill“ (1979/80:2) sowie dem „Report of the Parliamentary Standing Committee on the Constitution“ (KU 1979/80:37). Durch das Geheimhaltungsgesetz werden in speziellen Fällen die Rechte auf freie Weitergabe und Erhalt von Informationen, die durch die Druckfreiheitsverordnung eingeräumt wurden, eingeschränkt. In diesen Fällen unterliegen die betroffenen Informationen einem durch das Geheimhaltungsgesetz gegebenen Geheimnisschutz. Auf eine nähere Darlegung des Regelungsgehaltes des Geheimhaltungsgesetzes soll an dieser Stelle verzichtet werden. Diese erfolgt im Anschluss an die Ausführungen zur Druckfreiheitsverordnung.

⁹⁷ Vgl. unter SFS Nummer 1949:105.

⁹⁸ Vgl. unter SFS Nummer 1974:152.

⁹⁹ Vgl. unter SFS Nummer 1810:0926.

¹⁰⁰ Vgl. unter SFS Nummer 1991:1469.

¹⁰¹ http://www.riksdagen.se/templates/R_Page_6357.aspx Homepage des schwedischen Reichstages, zuletzt abgerufen am 05.05.09.

¹⁰² Kapitel 2 Art.1 Regeringsformen (1974:152) .

¹⁰³ Vgl. unter SFS Nummer 1980:100.

I. Die Druckfreiheitsverordnung

1. Historische Entwicklung

Die erste Druckfreiheitsverordnung wurde im Jahre 1766 in der sogenannten „Freiheitszeit“ erlassen. Die „Freiheitszeit“ erstreckte sich vom Zeitpunkt des Todes von König Karl XII im Jahre 1718 bis zum Jahre 1772 in dem Gustav III den schwedischen Thron bestieg. Zu dieser Zeit herrschte großer Unmut über die zahlreichen Niederlagen im „Großen Nordischen Krieg“ (1700-1721) als auch über die königliche Alleinherrschaft, die sich unter Karl XI bis hin zu Karl XII entwickelte und mitunter diktatorische Züge annahm¹⁰⁴. Die Macht des Königs wurde daraufhin eingeschränkt und die eigentliche Regierungsgewalt kam dem Kanzleipräsidenten des zuvor dem König untergeordneten Reichsrates zu. Neben dem Reichsrat gab es noch den Ständereichstag indem Mitglieder aller vier Stände (Adel, Priester, Bürger und Bauern) vertreten waren. Die ersten Schritte in Richtung einer parlamentarischen Regierungsform waren damit gemacht. Durch die wirtschaftliche Entwicklung konnte indes die Position der Nichtadeligen gestärkt werden¹⁰⁵. Während dieser „Freiheitszeit“ wurde das politische Geschehen vornehmlich durch den Machtkampf zweier Parteien, den sogenannten „Hüten“ und „Mützen“ geprägt. Die „Hüte“ vertraten die Interessen der Aristokraten und waren lange Zeit die dominierende Kraft im Machtkampf der beiden Gruppierungen. Die „Mützen“ hingegen vertraten die Interessen der Nicht-Aristokraten. Auf Grund der sich aus den Unruhen entwickelnden schweren Staatskrise, die wohl auf die Geheimherrschaft der „Hüte“ zurückzuführen war, konnten die „Mützen“ neben dem Recht auf Pressefreiheit ebenfalls erreichen, dass ein Recht auf Akteneinsicht in die 1766 erlassene Druckfreiheitsverordnung aufgenommen wurde¹⁰⁶. Nachdem Gustav III den schwedischen Thron 1772 bestieg, billigte er die erlassenen Druckfreiheitsrechte. Unter seiner Führung wurden diese jedoch neu gefasst und durch die Einführung weiterer Ausnahmen mehr und mehr ausgehöhlt. Zudem wurde die Veröffentlichung aller Informationen und Dokumente, die „Unsere und des Reiches Majestät und Rechte anrührt oder anficht“ mit dem Tode bestraft¹⁰⁷. Nach der Ermordung von Gustav III im Jahre 1792 wurden die Druckfreiheitsrechte zwar nochmals bestätigt, jedoch verloren sie sukzessive ihre rechtliche Geltung und Bedeutung. Erst nach der Absetzung Gustav IV. Adolf und der Wahl des französischen Marshalls Bernadotte zum neuen Thronfolger kam ab 1809 den Druckfreiheitsrechten wieder ihre alte Bedeutung im Sinne der Druckfreiheitsverordnung von 1766 zu¹⁰⁸. Dies geschah durch ihre Neufassung in Form der Druckfreiheitsverordnungen von 1810 und 1812. Die Druckfreiheitsverordnung von 1812 bestand dabei bis in das Jahr 1949 fort. In diesem Zeitraum wurde sie zwar mehrfach geändert, jedoch wurde der Wesensgehalt von 1766 beibehalten. Eine wichtige Änderung ergab sich dabei durch die Reform im Jahre 1937¹⁰⁹. Damals wurden aus der Druckfreiheitsverordnung die Spezialregelungen und Durchführungsvorschriften, die das Recht auf

¹⁰⁴ Schwedisches Institut, Tatsachen über Schweden –Die Monarchie in Schweden-, 2000, S. 1.

¹⁰⁵ Schwedisches Institut, Tatsachen über Schweden –Die Monarchie in Schweden-, 2000, S. 1.

¹⁰⁶ Schwan, Eggert, Amtsgeheimnis oder Aktenöffentlichkeit? Der Auskunftsanspruch des Betroffenen, das Grundrecht auf Datenschutz und das Prinzip der Aktenöffentlichkeit, 1984, S. 121 f.

¹⁰⁷ Burkert, Herbert, Informationszugang als Element einer Europäischen Informationsrechtsordnung? Gegenwärtige und zukünftige Entwicklungen, 1998, S. 6.

¹⁰⁸ Schwan, Eggert, Amtsgeheimnis oder Aktenöffentlichkeit? Der Auskunftsanspruch des Betroffenen, das Grundrecht auf Datenschutz und das Prinzip der Aktenöffentlichkeit, 1984, S. 122.

¹⁰⁹ Vogel, Hans-Heinrich, Schutz und Gefährdung geheimhaltungsbedürftiger Informationen am Beispiel Schwedens, 1987, S. 46.

Einsichtnahme in öffentliche Akten und Dokumente betrafen, ausgegliedert und in einem neuen Gesetz, dem „Sekretsslag“ (Geheimhaltungsgesetz) vom 28.05.1937 zusammengeführt. Diesem neuen Gesetz kam jedoch nicht, wie etwa den vier Grundgesetzen, eine verfassungsrechtliche Geltung zu¹¹⁰. Durch seine Einführung sollte unter der Voraussetzung, dass der ursprüngliche Wesensgehalt gewahrt bleibt, eine Entlastung und Vereinfachung der Druckfreiheitsverordnung erreicht werden. Die ab 1949 erlassene Fassung der Druckfreiheitsverordnung ist bis zum heutigen Tage in Kraft. Das 1937 eingeführte Geheimhaltungsgesetz galt über das Jahr 1949 hinaus weiter und wurde mehrfach ergänzt¹¹¹. 1980 wurde das Geheimhaltungsgesetz von 1937 durch eine bis heute gültige Neufassung ersetzt. Das Gesetz ist seitdem aber nicht starr geblieben, sondern wurde und wird bis heute häufig abgeändert und ergänzt.

2. Druckfreiheitsrechte

Aus der im vorigen Abschnitt dargelegten geschichtlichen Entwicklung der Druckfreiheitsrechte wird ihre besondere Bedeutung für die schwedische Verfassung als auch für die allgemeine schwedische Rechtsauffassung deutlich. Die mehr als zweihundertjährige Geschichte dieser Rechtsgüter zeigt ein hohes Maß an rechtlicher Nachhaltigkeit, da trotz vieler Widerstände an der Idee, den schwedischen Einwohnern gleichermaßen ein Recht auf freie Meinungsäußerung als auch ein Recht der Veröffentlichung und Verbreitung von Informationen zu gewähren, festgehalten wurde. Schweden nimmt in dieser Hinsicht eine Vorreiterposition ein. Die Druckfreiheitsrechte gehen aber über die bloßen Rechte der freien Meinungsäußerung und der Veröffentlichung von Informationen hinaus. Das schwedische Modell ist besonders dadurch gekennzeichnet, dass es zudem auch ein Recht auf die Beschaffung von Informationen gewährt und fördert¹¹². Die Druckfreiheitsverordnung selbst besteht aus 14 Kapiteln, die verschiedene Aspekte der Pressefreiheit und der freien Meinungsäußerung sowie den Umgang (Erhalten, Verbreiten) von Daten abdecken. Die Regelungen erstrecken sich, angefangen bei allgemeinen Grundrechten der Pressefreiheit (Kapitel 1), über die Definition von „offiziellen Dokumenten“ (Kapitel 2) und dem Recht auf Anonymität (Kapitel 3) als auch auf Regelungen, die die Produktion von Drucksachen (Kapitel 4) sowie deren Veröffentlichung und Verbreitung betreffen (Kapitel 5 und 6). Darüber hinaus finden sich dort Regelungen, die sich mit möglichen Verstößen gegen die Pressefreiheit (Kapitel 7) und den damit verbundenen Fragen bezüglich der Verantwortlichkeit (Kapitel 8), der Strafverfolgung (Kapitel 9), den Sanktionsmaßnahmen (Kapitel 10) als auch der Geltendmachung von Ansprüchen (Kapitel 11) beschäftigen. Die letzten drei Kapitel befassen sich mit der Durchführung von Gerichtsverfahren (Kapitel 12), mit Drucksachen die im Ausland produziert und in Schweden veröffentlicht werden (Kapitel 13) sowie abschließend mit generellen Regelungen¹¹³ (Kapitel 14)¹¹⁴. In den folgenden Unterabschnitten sollen nun die drei

¹¹⁰ Vogel, Hans-Heinrich, Schutz und Gefährdung geheimhaltungsbedürftiger Informationen am Beispiel Schwedens (1987), S. 46.

¹¹¹ Burkert, Herbert, Informationszugang als Element einer Europäischen Informationsrechtsordnung? Gegenwärtige und zukünftige Entwicklungen, 1998, S. 7.

¹¹² dazu mehr im Folgeabschnitt c).

¹¹³ Beispielsweise sollen nach Kapitel 14 Art. 3 der Druckfreiheitsverordnung Verfahren, die die Pressefreiheit betreffen möglichst schnell bearbeitet werden.

¹¹⁴ Vgl. unter SFS Nummer 1949:105.

wesentlichen Grundrechte, die durch die Druckfreiheitsverordnung geschützt werden näher dargestellt werden.

a) Das Recht auf freie Meinungsäußerung und Verbreitung

Nach Kapitel 1 Art. 1 Abs. 1 der Druckfreiheitsverordnung (1949:105) hat jeder schwedische Bürger das Recht schriftliche Erzeugnisse zu veröffentlichen und zu verbreiten. Dabei darf er nicht durch Behörden oder andere öffentlich-rechtliche Einrichtungen im Vorhinein behindert werden. Zudem darf er nicht einfach auf Grund des veröffentlichten Inhaltes belangt werden. Nur ein ordentliches Gericht kann in diesem Zusammenhang tätig werden. Eine Bestrafung ist allgemein nicht zulässig es sei denn der Inhalt verstößt gegen eine ausdrückliche gesetzliche Bestimmung, die zur Wahrung der öffentlichen Ordnung erlassen wurde, wobei keine Informationen der Öffentlichkeit vorenthalten werden dürfen. Nach Kapitel 1 Art. 1 Abs. 2 der Druckfreiheitsverordnung wird zudem das Recht der freien Meinungsäußerung, vorbehaltlich der anderen gesetzlichen Bestimmungen innerhalb der Druckfreiheitsverordnung¹¹⁵, die dem Schutz von Privatreechten und der öffentlichen Sicherheit dienen, garantiert. Diese Freiheitsrechte werden in dieser Hinsicht nicht nur schwedischen Bürger sondern auch ausländischen Personen zuerkannt¹¹⁶. Darüber hinaus ist es jedem schwedischen Bürger gestattet auch sogenannte „offizielle Dokumente“ zu veröffentlichen. Was unter dem Begriff „offizielle Dokumente“ zu verstehen ist findet sich in der Regelung des Kapitels 2 Art. 3 Abs. 1 Druckfreiheitsverordnung und soll in den folgenden Unterabschnitten erläutert werden.

aa) „Offizielle Dokumente“ im Sinne der Druckfreiheitsverordnung

Nach der Druckfreiheitsverordnung sind unter einem Dokument alle schriftlichen und bildlichen Darstellungen als auch Aufzeichnungen zu verstehen, die nur mit Hilfe von technischen Mitteln gelesen, abgehört oder anderweitig erfasst werden können (z.B. Tonbandaufnahmen)¹¹⁷. Ein Dokument wird nach der gesetzlichen Definition im Kapitel 2 Art. 3 Abs. 1 Druckfreiheitsverordnung dann als „offiziell“ bezeichnet wenn es von einer Behörde verwahrt wird und zudem entweder einer Behörde zugegangen ist oder in einer Behörde erstellt wurde. Diese Kriterien werden im Folgenden näher erläutert.

(1) Behörden im Sinne der Druckfreiheitsverordnung

Eine Definition welche Institutionen unter den Begriff „Behörde“ fallen enthält die Druckfreiheitsverordnung nicht. Es werden darunter aber Stellen verstanden, die dem Staat und den Gemeinden zugerechnet werden. Dazu gehören beispielsweise die Regierung, zentrale öffentliche Behörden, kommerzielle öffentliche Einrichtungen als auch Gerichte¹¹⁸. Dazu gehören jedoch nicht Unternehmen oder Organisationen selbst wenn sie dem Staat oder einer Gemeinde gehören bzw.

¹¹⁵ Vgl. insbesondere Kapitel 7 Art.1 i. V. m. Art 4 und 5 Druckfreiheitsverordnung (1949:105) .

¹¹⁶ Schwedisches Institut, Tatsachen über Schweden –Der verfassungsmäßige Schutz der Grund- und Freiheitsrechte, S. 2; vgl. insbesondere Kapitel 14 Art.5 Druckfreiheitsverordnung (1949:105) wobei sich für ausländische Personen durch andere gesetzliche Regelungen Einschränkungen bezüglich der ihnen gewährten Freiheitsrechte ergeben können.

¹¹⁷ Berggren, Nils-Olof/Swanström Kjell, Sweden 240 Years On - Alive and Well or Death by Thousand Cuts?, 2007, S. 5

¹¹⁸ Regeringskansliet Ministry of Justice Sweden, The Swedish Approach to Public Access to Documents, 2000, S. 3.

durch Staat oder Gemeinden kontrolliert werden. Zwar sind der Reichstag als auch beispielsweise Gemeinderäte keine Behörden, jedoch werden sie nach Kapitel 2 Art. 5 der Druckfreiheitsverordnung, Behörden, im Sinne des Gesetzes, gleichgestellt.

(2) Verwahrung von Dokumenten bei Behörden

Wie bereits dargelegt wurde ist eine der Voraussetzungen, dass ein Dokument als „offiziell“ bezeichnet werden kann, dass es von einer Behörde verwahrt wird. Im Falle von gedruckten Dokumenten ist die Feststellung ob diese Bedingung erfüllt wurde recht einfach und daher als unproblematisch anzusehen. Erfolgt die Lagerung der Dokumente in elektronischer Form auf EDV-Systemen, kann die Frage ob ein gewisses Dokument von einer bestimmten Behörde verwahrt wird unter Umständen nicht mehr zweifelsfrei beantwortet werden. Nach Kapitel 2 Art. 3 der Druckfreiheitsverordnung gelten Daten bzw. Aufnahmen als bei einer Behörde verwahrt wenn diese selbst die Aufnahmen lesen, abhören oder in einer anderen Weise, unter Zuhilfenahme von technischen Mitteln, erfassen kann. Eine Datensammlung, die auf einem Computersystem gespeichert ist, gilt dabei nur dann als bei der Behörde verwahrt, wenn diese die Daten über für sie gewöhnliche Mittel erhalten kann¹¹⁹. Die Behörde ist hierbei nicht verpflichtet selbst neue Computerprogramme zu entwickeln um beispielsweise einem Ersuchen auf den Zugriff auf spezielle Datensätze nachzukommen, die von der Behörde selbst noch nicht zusammengestellt wurden. Darüber hinaus gelten elektronisch gespeicherte Daten auch dann nicht als von der Behörde verwahrt, wenn die Datensätze persönliche Informationen enthalten und die Behörde selbst nicht die rechtliche Ermächtigung besitzt die Datensätze verfügbar zu machen. Sofern eine Behörde nur die Aufgabe hat Daten elektronisch zu archivieren, sei es durch Auftrag einer anderen Behörde oder eines Individuums, so können solche Dokumente nicht als von der archivierenden Behörde als verwahrt im Sinne der Druckfreiheitsverordnung angesehen werden¹²⁰.

(3) Eingang von Dokumenten bei Behörden

Nach der Druckfreiheitsverordnung gilt ein Dokument bei der Behörde als eingegangen, wenn dies bei ihr eingetroffen ist oder ein befähigter Beamter das Dokument entgegengenommen hat¹²¹. Zudem gilt ein Dokument als eingegangen wenn die Behörde Zugriff auf das Dokument oder die Daten im Sinne von Kapitel 2 Art. 3 Abs. 2 Druckfreiheitsverordnung hat. Eine Registrierung des Dokumentes ist für die Klassifizierung zum „offiziellen Dokument“ nicht erforderlich¹²². Wurde eine Nachricht nicht direkt an die Behörde adressiert sondern an einen Beamten, so handelt es sich hierbei dennoch um ein „offizielles Dokument“ sofern sich dessen Inhalt auf das Tätigkeitsfeld der Behörde bezieht. Die einzige Ausnahme in diesem Fall wäre wenn beispielsweise ein Stadtrat oder ein Gewerkschaftsvertreter als Mitglied des Verwaltungsrates der Behörde Mitteilungen erhalten würde, deren Inhalt Sachverhalte tangiert mit denen die Behörde befasst ist. Diese Mitteilungen wären keine „offiziellen Dokumente“

¹¹⁹ Regeringskansliet, Ministry of Justice Sweden, Public Access to Information and Secrecy with Swedish Authorities, 2004, S. 11.

¹²⁰ Vgl. dazu Kapitel 2 Art.10 Druckfreiheitsverordnung (1949:105) .

¹²¹ Vgl. dazu Kapitel 2 Art.6 Druckfreiheitsverordnung (1949:105) .

¹²² Regeringskansliet Ministry of Justice Sweden, The Swedish Approach to Public Access to Documents, 2000, S. 3.

solange die besagte Person diese Informationen exklusiv in ihrer Eigenschaft als Politiker bzw. Gewerkschaftsvertreter erhalten hat.

(4) Erstellung von Dokumenten bei Behörden

Das letzte Kriterium für die Klassifizierung von „offiziellen Dokumenten“, also die Erstellung von Dokumenten bei Behörden, ist in Kapitel 2 Art. 7 Druckfreiheitsverordnung geregelt. Danach gilt ein Dokument als erstellt, wenn dieses von der Behörde herausgegeben wurde. Wurde ein Dokument noch nicht herausgegeben, so gilt dies dennoch als erstellt, wenn die Bearbeitung des Sachverhaltes auf den sich das Dokument bezieht, bereits auf Seiten der Behörde abgeschlossen wurde. Kann das Dokument hingegen keinem speziellen Sachverhalt zugeordnet werden, so gilt dies dennoch als erstellt, wenn es durch die Behörde abschließend überprüft wurde oder seine endgültige Form erhalten hat. In diesem Zusammenhang gelten für gewisse Dokumente spezielle Regelungen. So gelten etwa Dokumente, die in kontinuierlicher Weise fortgeführt werden (z.B. Kassenbücher, Register o.Ä.), als erstellt, wenn diese soweit fertiggestellt wurden und benutzt werden können. Urteile und Entscheidungen gelten als erstellt, sobald sie verkündet bzw. herausgegeben wurden. Erste Vorentwürfe und Gliederungen, beispielsweise zur Entscheidungsvorbereitung einer Behörde, als auch Aktennotizen gelten nicht als „offizielle Dokumente“ wenn sie nicht bei der Aktenablage beigefügt werden¹²³.

b) Das Recht auf freie Mitteilung von Nachrichten

Nach Kapitel 1 Art. 1 Abs. 3 Druckfreiheitsverordnung wird den schwedischen Bürgern ein Recht auf freie Mitteilung von Nachrichten gewährt. Dieses Recht bezieht sich dabei insbesondere auf die Weitergabe von Nachrichten, die mit der Zielsetzung verbunden ist die konkreten Informationen zu veröffentlichen. Das Gesetz nennt hierbei explizit Empfängergruppen wie beispielsweise Verfasser oder Autoren, als auch Herausgeber und Redaktionen von Druckerzeugnissen sowie Nachrichtenagenturen. An dieser Stelle sei nochmals erwähnt, dass dieses Recht nicht nur schwedischen Bürgern sondern auch ausländischen Personen gewährt wird¹²⁴. Insbesondere kommt dieses Recht auch Mitarbeitern von Behörden zu, die sich ebenfalls an die oben genannten Empfängergruppen wenden dürfen. Dieses Recht gilt jedoch nicht uneingeschränkt. Das bereits erwähnte Geheimhaltungsgesetz umfasst in dieser Hinsicht bestimmte Sachverhalte, über die Mitarbeiter von Behörden Amtsverschwiegenheit zu wahren haben¹²⁵. Voraussetzung für den grundrechtlichen Schutz des Rechtes auf freie Mitteilung von Nachrichten ist zudem, dass eine Absicht der Veröffentlichung gegeben ist und der Empfänger der Mitteilung zu dem oben genannten Personenkreis gehört. Die Option bzw. die tatsächliche Umsetzung einer Veröffentlichung wird dabei nicht vorausgesetzt¹²⁶.

¹²³ Regeringskansliet, Ministry of Justice Sweden, Public Access to Information and Secrecy with Swedish Authorities, 2004, S. 12.

¹²⁴ Im Gesetzestext wird ausdrücklich von allen Personen gesprochen, wobei natürlich auch hier Kapitel 14 Art.5 Abs.2 Druckfreiheitsverordnung gilt.

¹²⁵ Vogel, Hans-Heinrich, Schutz und Gefährdung geheimhaltungsbedürftiger Informationen am Beispiel Schwedens, 1987, S. 51.

¹²⁶ Vogel, Hans-Heinrich, Schutz und Gefährdung geheimhaltungsbedürftiger Informationen am Beispiel Schwedens, 1987, S. 49.

c) Das Recht auf freie Nachrichtenbeschaffung

Das Recht auf freie Nachrichtenbeschaffung findet sich in der Regelung des Kapitel 2 Art. 1 Abs. 4 Druckfreiheitsverordnung. Dieses Recht betrifft insbesondere das Recht auf Akteneinsicht in Dokumente und Aufzeichnungen, die bei den zuständigen Behörden aufbewahrt werden. Für die Einsichtnahme gelten zwei zentrale Einschränkungen. Für die Einsichtnahme muss es sich dabei zunächst um ein „offizielles Dokument“ handeln. Wie bereits ausführlich erörtert wurde ist ein Dokument dann als „offiziell“ zu bezeichnen, wenn es von einer Behörde verwahrt wird und zudem entweder einer Behörde zugegangen ist oder in einer Behörde erstellt wurde. Die zweite Voraussetzung ist, dass die Information, innerhalb des konkreten „offiziellen Dokumentes“, nicht als „geheim“ eingestuft wurde. Die Druckfreiheitsverordnung nennt hierbei einen Katalog von sieben verschiedenen Tatbeständen, bei denen eine Einschränkung des Rechtes auf Akteneinsicht zulässig bzw. erforderlich ist. Nach Kapitel 2 Art. 2 Druckfreiheitsverordnung zählen dazu Fälle, bei denen die Sicherheit Schwedens oder dessen internationalen Beziehungen zu anderen Staaten oder Organisationen in Gefahr ist. Weiterhin kann eine Einschränkung des Rechtes vorgenommen werden wenn es um Schwedens Finanz-, Währungs- und Devisenpolitik geht. Eine weitere Fallgruppe stellen die Inspektions-, Kontroll- und sonstigen Aufsichtstätigkeiten auf Seiten der Behörde dar. Darüber hinaus sind Einschränkungen zulässig wenn es um die Prävention und Verfolgung von Straftaten geht oder wenn die persönlichen bzw. wirtschaftlichen Verhältnisse von Individuen gefährdet sind. In diesem Zusammenhang zählen ebenfalls solche Sachverhalte dazu, bei denen es um die wirtschaftlichen Interessen des Staates und der Gemeinden geht. Die letzte Fallgruppe, der Vollständigkeit halber erwähnt, schließt den Schutz von Tier- als auch Pflanzenarten mit ein. Im Anschluss an die Nennung dieser sieben Ausnahmetatbestände, setzt die Regelung des Kapitel 2 Art. 2 Druckfreiheitsverordnung zusätzlich voraus, dass die Einschränkung des Rechtes nur dann zulässig ist, wenn die Tatbestände präzise innerhalb eines speziellen Gesetzes dargelegt werden. In besonderen Fällen kann auch ein Verweis aus diesem Gesetz auf ein anderes Gesetz erfolgen. Dieses besondere Gesetz hat der schwedische Gesetzgeber mit der Einführung des Geheimhaltungsgesetzes geschaffen. Um nun in ein konkretes Dokument Einsicht nehmen zu können, muss die Erlaubnis bei der zuständigen Behörde eingeholt werden. Das Ersuchen kann sowohl in mündlicher als auch in schriftlicher Form gestellt werden. Sofern keine Restriktionen bezüglich des Inhaltes vorliegen, also die gewünschten Passagen des Dokumentes nicht als geheim eingestuft wurden, darf man das Dokument bei der Behörde lesen. Ist die Kenntnismahme des Dokumentes nur mit Hilfe von technischen Mitteln möglich (z.B. Abspielgerät), so ist die Behörde dazu verpflichtet diese auch bereitzustellen¹²⁷. Eine persönliche Identifikation bei der Behörde ist nicht erforderlich, da die Behörde selbst grundsätzlich nicht befugt ist den Namen des Interessenten und den Zweck der Einsichtnahme einzufordern¹²⁸. Sind jedoch Passagen des geforderten Dokumentes als geheim, im Sinne des Geheimhaltungsgesetzes, eingestuft, so kann die Behörde dazu veranlasst sein nach diesen Informationen zu fragen, da sie sonst keine Entscheidung über die Herausgabe des Dokumentes treffen kann. Zudem hat die Behörde in

¹²⁷ Regeringskansliet, Ministry of Justice Sweden, The Right of access to official documents in Sweden, S. 7.

¹²⁸ Regeringskansliet, Ministry of Justice Sweden, The Swedish Approach to Public Access to Documents, 2000, S. 4.

gewissen Fällen die Möglichkeit, die Einsichtnahme mit Auflagen zu koppeln (z.B. Inhalte dürfen nicht veröffentlicht bzw. nur für Forschungsarbeiten genutzt werden)¹²⁹. Im Allgemeinen sind solche Anfragen zur Akteneinsicht unverzüglich zu bearbeiten. Der zuständige Beamte muss das Dokument umgehend bereitstellen, wobei unnötige Verzögerungen der Einsicht nicht statthaft sind. Eine Verzögerung kann jedoch dann eintreten, wenn zunächst überprüft werden muss ob der konkrete Inhalt des Dokumentes unter die Geheimhaltungsvorschriften des Geheimhaltungsgesetzes fällt. Dieser Prüfungsprozess ist aber ebenfalls unverzüglich auszuführen¹³⁰. Wurde ein Ersuchen auf Einsicht durch die Behörde abgelehnt bzw. die Einsicht mit Auflagen versehen, so steht es dem Interessenten frei die Ablehnung oder Auflagen gerichtlich überprüfen zu lassen¹³¹. Die Akteneinsicht selbst ist hierbei kostenfrei. Dem Interessenten ist es ebenfalls möglich Kopien der Dokumente zu beziehen, wobei sich je nach Aufwand mögliche Gebühren ergeben können.

II. Das Geheimhaltungsgesetz von 1980

Das Geheimhaltungsgesetz aus dem Jahre 1980 enthält grundsätzlich sämtliche Geheimhaltungsvorschriften, die im Rahmen der behördlichen Tätigkeit zu beachten sind. Diese Regelungen sehen zum einen eine Beschränkung des Rechtes auf Akteneinsicht vor. Zum anderen enthalten sie Verschwiegenheitspflichten für Bedienstete von Behörden. Das Gesetz selbst ist in 16 Kapiteln unterteilt. Das erste Kapitel enthält zunächst generelle Bestimmungen, die sich damit auseinandersetzen welche Sachverhalte vom Gesetz erfasst werden, was unter Geheimhaltung selbst zu verstehen ist und welche Stelle bzw. Institution die Einhaltung der Regelungen überwacht. Die nachfolgenden Kapitel 2 bis 10 des Geheimhaltungsgesetzes enthalten die eigentlichen Bestimmungen darüber welche Informationen zu schützen sind. Inhaltlich orientieren sich die jeweiligen Kapitel 2 bis 10 an den Bereichen, die bereits in Kapitel 2 Art. 2 Druckfreiheitsverordnung aufgelistet wurden. Die Regelungen, die die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse von Personen schützen sind hierbei in drei Kapitel aufgeteilt worden. Kapitel 7 etwa enthält Regelungen, die die persönlichen Umstände einer Person betreffen. Kapitel 8 hingegen regelt Aspekte, die deren wirtschaftliche Situation betreffen. Kapitel 9 umfasst Bestimmungen, die sowohl den persönlichen als auch den wirtschaftlichen Bereich tangieren (z.B. das Steuersystem). In den folgenden Kapiteln 11-13 werden Geheimhaltungsbestimmungen dargelegt, die übergeordnete Behörden, die also andere Behörden leiten und kontrollieren, zu beachten haben (z.B. Regierung und Gerichte). Innerhalb von Kapitel 14 werden dagegen Regelungen aufgeführt, die die Geheimhaltungspflichten in Teilen wieder zurücknehmen. Diese beziehen sich beispielsweise auf den Kommunikationsverkehr zwischen den Behörden, bei dem ein nicht so umfassender Geheimnisschutz gefordert wird. Darüber hinaus werden in Kapitel 14 Regelungen festgelegt, die mögliche, durch eine Behörde erlassene Auflagen betreffen, die einem Interessenten bei der Einsicht eines Dokumentes gemacht werden können. Kapitel 15 enthält Bestimmungen über die Verpflichtung von Behörden Informationen aus Dokumenten bereitzustellen.

¹²⁹ Regeringskansliet, Ministry of Justice Sweden, The Swedish Approach to Public Access to Documents, 2000, S. 4.

¹³⁰ Regeringskansliet, Ministry of Justice Sweden, Public Access to Information and Secrecy with Swedish authorities, 2004, S. 14.

¹³¹ Berggren, Nils-Olof/Swanström Kjell, Sweden 240 Years On - Alive and Well or Death by Thousand Cuts?, 2007, S. 7.

Das letzte Kapitel enthält eine Liste von Verschwiegenheitspflichten, welche über dem Recht der freien Mitteilung von Informationen stehen¹³².

1. Umfang der Geheimhaltung

In diesem Abschnitt sollen die bereits erwähnten Fallgruppen, die in den Kapiteln 2 bis 10 des Geheimhaltungsgesetzes geregelt sind, näher dargestellt werden. Dabei werden jedoch nicht alle sieben, sondern nur diejenigen näher betrachtet, die für die Behandlung steuerbezogener Daten von Relevanz sind.

a) Persönliche und wirtschaftliche Situation

Die Basisregelung für diese Fallgruppe findet sich in Kapitel 9 § 1 Abs. 1 Geheimhaltungsgesetz. Danach gilt generelle Geheimhaltung für diejenigen Angaben, die die wirtschaftliche und persönliche Situation einer Person betreffen. Dabei müssen diese Angaben innerhalb eines behördlichen Prozesses, der auf die Ermittlung von Steuern bzw. die Veranlagung oder auch die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen abzielt, verwendet werden. Nach Kapitel 9 § 1 Abs. 1 S. 2 Geheimhaltungsgesetz zählen dazu ebenfalls Tätigkeiten, die sich auf die Führung von Steuerdatenbanken oder auf die Entnahme von Angaben aus diesen Datenbanken beziehen. Diese Angaben müssen jedoch zuvor in die Datenbank eingegeben worden sein. Darüber hinaus gilt ein Geheimhaltungsschutz im Bereich der Prüfungstätigkeit bezüglich Steuern und Abgaben¹³³. Weiterhin ist im Falle von Steuerrückerstattungen als auch im Bereich von Verfahren, die sich mit der Stundung von Steuerzahlungen beschäftigen Geheimhaltung zu wahren¹³⁴. Neben diesen Geheimhaltungspflichten gibt es jedoch auch Bestimmungen innerhalb des Geheimhaltungsgesetzes, die den Grundsatz der Verschwiegenheit wieder teilweise revidieren. So können beispielsweise nach Kapitel 9 § 1 Abs. 1 des Geheimhaltungsgesetzes Angaben, die bei der Zollverwaltung vorliegen, veröffentlicht werden. Durch die Offenbarung der Angaben dürfen einer Person jedoch keine Schäden oder Nachteile widerfahren¹³⁵. Im Falle von Gerichtsverfahren die ohne Ausschluss der Öffentlichkeit abgehalten werden, entfällt generell der Geheimhaltungsschutz für Angaben¹³⁶. Geheimhaltung ist hierbei nur in den Fällen zulässig, bei denen angenommen werden kann, dass sich durch eine Preisgabe der gemachten Angaben für eine Person Schäden bzw. Nachteile ergeben können¹³⁷. Wird das Verfahren hingegen unter Ausschluss der Öffentlichkeit durchgeführt, so bleibt der Geheimnisschutz erhalten¹³⁸. Von ganz wesentlicher Bedeutung ist in diesem Zusammenhang, dass Entscheidungen (im schwedischen „beslut“ genannt) durch die „Besteuerungsgrundlagen festgestellt und Steuern festgesetzt“ werden generell keinen Geheimnisschutz genießen und nach Kapitel 9 § 1 Geheimhaltungsgesetz offenbart werden müssen¹³⁹. Ob eine einzelne Person dabei Schäden oder

¹³² Regeringskansliet, Ministry of Justice Sweden, Public Access to Information and Secrecy with Swedish authorities, 2004, S. 14.

¹³³ Vgl. dazu Kapitel 9 § 2 Nr.1 Geheimhaltungsgesetz (1980:100) .

¹³⁴ Vgl. dazu Kapitel 9 § 2 Nr.2 und 3 Geheimhaltungsgesetz (1980:100) .

¹³⁵ Vogel, Hans-Heinrich, Schutz und Gefährdung geheimhaltungsbedürftiger Informationen am Beispiel Schwedens, 1987, S. 54.

¹³⁶ Regeringskansliet, Ministry of Justice Sweden, Public Access to Information and Secrecy with Swedish authorities, 2004, S. 21.

¹³⁷ Vogel, Hans-Heinrich, Schutz und Gefährdung geheimhaltungsbedürftiger Informationen am Beispiel Schwedens, 1987, S. 54.

¹³⁸ Regeringskansliet, Ministry of Justice Sweden, Public Access to Information and Secrecy with Swedish authorities, 2004, S. 21.

¹³⁹ Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung Band 1, 2000, S. 216.

Nachteile erfahren könnte ist hierbei nicht von Belang. Der Begriff Entscheidungen umfasst hierbei nicht nur Entscheidungen von (Steuer-)Gerichten sondern alle „Veranlagungs- und Rechtsbehelfsentscheidungen“ und ihren gesamten Inhalt¹⁴⁰. Diese Offenbarungsverpflichtungen haben dazu geführt, dass für alle Regionen Schwedens sogenannte Steuerkalender („taxeringskalender“) herausgegeben werden. Diese enthalten ein alphabetisch sortiertes Namensregister, der in einer Region lebenden Personen. Neben dem Namen findet sich dort ebenfalls die zu jeder Person gehörende Adresse. Aber nicht nur natürliche Personen, sondern auch juristische Personen, wie die schwedische „Aktiebolag“, werden in den Steuerkalendern aufgeführt. Im Falle der natürlichen Personen werden drei verschiedene Angaben aufgelistet. Dabei handelt es sich zunächst um das sogenannte „taxerad förvärvsinkomst“ (Erwerbseinkommen), dass sich aus den beiden Einkommensarten „inkomst av tjänst“ (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) als auch dem „inkomst av näring“ (Einkünfte aus Geschäftstätigkeit) zusammensetzt und durch gewisse „avdrag“ (Abzüge) bereinigt wird. Zu diesen Abzügen zählen beispielsweise Sozialabgaben oder auch Rentenbeiträge. Daneben wird ebenfalls das „inkomst av kapital“ (Kapitaleinkünfte) als zweite Angabe aufgeführt, wobei negative Kapitaleinkünfte im Steuerkalender nicht berücksichtigt werden. Eine Listung innerhalb des Steuerkalenders erfolgt jedoch nur wenn gewisse Mindesteinkünfte erzielt werden¹⁴¹. Die dritte Angabe sind die sogenannten „förmögenhetsuppgifter“ (Angaben über das Vermögen). Auch diese Angabe wird nur dann gemacht, wenn eine konkrete Vermögensgröße erreicht wurde¹⁴². Im Falle der „Aktiebolag“ werden alle Gesellschaften aufgeführt, die ein zu versteuerndes Einkommen von mindestens 10.000 SEK erwirtschaftet haben. Abschließend finden sich im Steuerkalender, über den regionalen Bezug hinaus, diejenigen 100 Personen, die bezogen auf alle Bürger Schwedens das größte Vermögen bzw. das größte Einkommen besitzen. Neben dem privat herausgegeben „taxeringskalender“ gibt es auch die Möglichkeit direkt in Büros des schwedischen „Skatteverket“ (Finanzbehörde) mit sogenannten „Public Terminals“ Zugriff auf die Daten zu erhalten¹⁴³. Neben den Entscheidungen müssen auch die damit verbundenen Begründungen, beispielsweise wenn die in der Entscheidung enthaltene Veranlagung von der Erklärung des Steuerpflichtigen abweicht, offenbart werden. Weiterhin dürfen Angaben offenbart werden, sofern dies auf Basis eines Gesetzes bezüglich des Steuerverfahrens geboten ist¹⁴⁴.

b) Inspektions-, Kontroll- und sonstige Aufsichtstätigkeiten durch die Behörde

Nach Kapitel 4 § 1 sowie § 2 Geheimhaltungsgesetz stellen die behördlichen Inspektions-, Kontroll- und sonstigen Aufsichtstätigkeiten eine Fallgruppe dar, für die ebenfalls ein gewisser Geheimnisschutz gewährt wird. Prüfungen im steuerlichen Bereich finden, vor allem im Rahmen der steuerlichen Veranlagung und nachdem der Steuerbescheid ergangen ist, statt¹⁴⁵. Diese Prüfungsverfahren werden

¹⁴⁰ Vogel, Hans-Heinrich, Schutz und Gefährdung geheimhaltungsbedürftiger Informationen am Beispiel Schwedens, 1987, S. 55.

¹⁴¹ Basis ist hier der „Taxerings- och förmögenhetskalender för Östergötlands län 2008“: bei Frauen müssen die Einkünfte in Summe mindestens 125000 SEK, bei Männern mindestens 175000 SEK betragen.

¹⁴² Basis ist hier der „Taxerings- och förmögenhetskalender för Östergötlands län 2008“: bei Alleinstehenden Personen sind dies 150000 SEK, bei Eheleuten oder Lebensgemeinschaften mit Kindern 300000 SEK.

¹⁴³ http://www.nordisketax.net/main.asp?url=/vto/program/issue_view.asp&c=sve&l=eng&s=1&w=&m=00&ID=1361, zuletzt aufgerufen am 13.05.2009.

¹⁴⁴ Vogel, Hans-Heinrich, Schutz und Gefährdung geheimhaltungsbedürftiger Informationen am Beispiel Schwedens, 1987, S. 55.

¹⁴⁵ z.B. um den ergangenen Steuerbescheid auf mögliche Fehler zu überprüfen.

in der Regel im Rahmen von „Schwerpunktaktionen“ durchgeführt. Dabei wird eine Vielzahl von Informationen gesammelt (Branchendaten, zufällige Einzelprüfungen bei Steuerpflichtigen, etc.) und ganze Unternehmensbranchen bzw. gewisse Steuerpflichtige werden einer eingehenden Prüfung unterzogen. Die Geheimhaltung während der Vorbereitung eines Prüfungsverfahrens besteht dabei nur, wenn der Zweck des sich anschließenden Prüfungsprozesses dies erfordert und durch eine Preisgabe von Angaben gefährdet wäre. Auf Grund dieser Voraussetzung könnten damit Angaben, die nicht direkt mit der Prüfungstätigkeit und dessen Zweck in Verbindung stehen, nicht dem besagten Geheimnisschutz unterliegen und müssten, sofern keine andere gesetzliche Bestimmung dem entgegensteht, offenbart werden. Bei Prüfungen während des Veranlagungsprozesses gilt Geheimhaltung sowohl auf Basis der Bestimmungen für Prüfungsverfahren als auch auf Basis von Regelungen die dem Schutz der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse dienen. Greift der Schutz der einen gesetzlichen Regelung nicht, so kann dennoch eine Schutzwirkung auf Basis der anderen gewährleistet sein¹⁴⁶.

c) Prävention und Verfolgung von Straftaten

Nach Kapitel 5 § 1 Geheimhaltungsgesetz sind verschiedene Bereiche zu beachten, bei denen Geheimhaltung zu wahren ist. Dazu zählen unter anderem Ermittlungsverfahren in Strafsachen, Sachverhalte bezüglich der Anwendung von Zwangsmitteln in Strafsachen als auch Aktivitäten von Staatsanwaltschaft, Polizei, Steuer- und Zollverwaltung zur Verhütung, Untersuchung und Verfolgung von Straftaten. In Ergänzung dazu findet sich in Kapitel 9 § 17 des Geheimhaltungsgesetzes die Möglichkeit eines Geheimnisschutzes sofern es um den Schutz von persönlichen als auch wirtschaftlichen Verhältnissen geht. Der Geheimnisschutz setzt aber nach Kapitel 5 § 1 Geheimhaltungsgesetz voraus, dass eine Preisgabe der konkreten Daten, geplanten Maßnahmen hinsichtlich der Strafverfolgung, entgegensteht. Dies gilt ebenfalls wenn die Ermittlungsarbeiten unter einer Offenbarung konkreter Sachverhalte Schaden erleiden würden. Im Falle des Kapitel 9 § 17 Geheimhaltungsgesetz gilt als Voraussetzung für den Geheimnisschutz, dass zu erwarten ist, dass eine Person höchstwahrscheinlich Schaden bzw. Nachteile erleidet, wenn die konkreten Angaben offenbart werden. Bei Gerichten unterliegen Angaben, die zu den schutzwürdigen Informationen im Sinne des schwedischen Rechtes zu zählen sind, dem gleichen Schutz wie er auch bei der Behörde gewährt wird, die die Angaben an das Gericht übergeben hat¹⁴⁷. Gibt es jedoch spezielle Geheimhaltungsvorschriften, an die sich das Gericht zu halten hat, so gehen diese Vorschriften als Spezialregelungen (*lex specialis*) dem Geheimnisschutz, der durch den Informationsübergang von Behörde zu Gericht konserviert wurde, vor. Werden Angaben in Verhandlungen ohne Ausschluss der Öffentlichkeit abgehalten, so erlischt ein etwaiger Geheimnisschutz dieser Angaben¹⁴⁸. Wird die Öffentlichkeit ausgeschlossen bleibt der Geheimnisschutz nur bis zum Abschluss der Verhandlung weiter bestehen, wobei das Gericht die Möglichkeit hat ein Fortbestehen der Geheimhaltung über das Verfahren hinaus anzuordnen. Selbiges

¹⁴⁶ Vogel, Hans-Heinrich, Schutz und Gefährdung geheimhaltungsbedürftiger Informationen am Beispiel Schwedens, 1987, S. 56-57.

¹⁴⁷ Vgl. dazu Kapitel 12 § 1 Geheimhaltungsgesetz (1980:100) .

¹⁴⁸ Vgl. dazu die Ausführungen im Abschnitt B.II.1.a) .

kann das Gericht auch für Informationen innerhalb von Entscheidungen anordnen, die grundsätzlich öffentlich sind und offenbart werden müssen¹⁴⁹.

d) Sicherheit Schwedens und seine internationalen Beziehungen

Die letzte Fallgruppe, die hier näher betrachtet wird, bezieht sich auf die Sicherheit Schwedens und dessen Beziehung zu anderen Staaten und internationalen Organisationen. Die Regelung des Kapitel 2 § 1 Geheimhaltungsgesetz dient hierbei als Grundlage. Nach dieser Regelung besteht für solche Angaben Geheimhaltungsschutz sofern diese sich auf die Beziehungen Schwedens zu anderen Staaten bzw. auf die Beziehung zu internationalen Organisationen, juristischen Personen und Staatsangehörigen anderer Staaten beziehen. Dabei wird jedoch vorausgesetzt, dass eine Offenbarung der Informationen diesen Beziehungen schaden würde oder Schweden selbst durch die Offenbarung erhebliche negative Konsequenzen zu tragen hätte. Der Geheimhaltungsschutz erfährt dadurch einen gewissen Ausnahmecharakter, da Schweden durch diese Voraussetzung implizit seine Haltung für die Offenbarung zum Ausdruck bringt¹⁵⁰.

2. Geheimhaltung gegenüber Privatpersonen

Nach Kapitel 1 § 2 Geheimhaltungsgesetz, dürfen Daten, die grundsätzlich einem Geheimhaltungsschutz unterliegen nur dann offenbart werden, wenn dies durch das Geheimhaltungsgesetz selbst oder ein anderes Gesetz oder eine Verordnung vorgeschrieben ist, auf die das Geheimhaltungsgesetz selbst verweist. In Bezug auf den Betroffenen selbst gilt ihm gegenüber nach Kapitel 14 § 4 Geheimhaltungsgesetz kein Geheimnisschutz, so dass ihm sinnigerweise Sachverhalte offenbart werden, die ihn betreffen. Zudem gilt eine Offenbarungspflicht nach Kapitel 14 § 5 Geheimhaltungsgesetz für Antragssteller und Beschwerdeführer oder die in anderer Art und Weise Partei innerhalb eines Gerichtsverfahrens oder Verfahrens bei einer Behörde sind. In diesen Verfahren haben grundsätzlich alle Parteien das Recht alle Dokumente und Informationen zu erhalten, die bei einem solchen Verfahren herangezogen werden und hinsichtlich der Ermittlungen verarbeitet werden¹⁵¹. Eine Einschränkung dieses Rechtes auf Einsichtnahme kann nur dann gewährt werden, wenn die Offenbarung von bestimmten Daten private bzw. allgemeine Interessen derart gewichtig berührt, dass der Schutz der Angaben von besonderer Relevanz ist¹⁵². Erfolgt innerhalb eines Verfahrens keine Offenbarung von bestimmten Angaben, so muss die mit dem Verfahren befasste Institution dafür sorgen, dass die andere Partei so informiert wird, dass sie die ihr zustehenden Rechte wahrnehmen kann. Dabei darf jedoch nicht das Interesse der Partei verletzt werden, deren Angaben durch die Geheimhaltung geschützt wurden. Es sei an dieser Stelle nochmals erwähnt, dass die Resultate eines Verfahrens, also Urteile und Entscheidungen, allen Parteien ohne Einschränkungen zugänglich sind. Im Falle von Bediensteten einer Behörde können indes Geheimhaltungsvorschriften, die sie auf Grund ihrer Tätigkeit bei der Behörde einhalten müssen, mit den Grundfreiheiten, die ihnen

¹⁴⁹ Vogel, Hans-Heinrich, Schutz und Gefährdung geheimhaltungsbedürftiger Informationen am Beispiel Schwedens, 1987, S. 58.

¹⁵⁰ Vogel, Hans-Heinrich, Schutz und Gefährdung geheimhaltungsbedürftiger Informationen am Beispiel Schwedens, 1987, S. 59.

¹⁵¹ Regeringskansliet, Ministry of Justice Sweden, Public Access to Information and Secrecy with Swedish authorities, 2004, S. 23.

¹⁵² Vgl. dazu Kapitel 14 § 5 Geheimhaltungsgesetz (1980:100) .

die Druckfreiheitsverordnung gewährt, kollidieren¹⁵³. Auch Mitarbeiter einer Behörde haben das Recht Mitteilungen an eine Nachrichtenagentur weiterzugeben, sofern eine Absicht der Veröffentlichung gegeben ist. Dabei gilt es jedoch zu beachten, dass nach Kapitel 7 Art. 3 Abs. 1 Nr.2 und 3 Druckfreiheitsverordnung für Mitarbeiter, die obwohl es eine Geheimhaltungspflicht für gewisse Dokumente gibt, Dokumente fälscherweise oder absichtlich herausgegeben, kein Grundrechtsschutz gilt. Sie machen sich sogar strafbar und müssen mit Sanktionsmaßnahmen rechnen.

3. Geheimhaltung gegenüber Behörden

Im Sinne des Kapitel 1 § 3 Geheimhaltungsgesetz gelten für Behörden im Grunde dieselben Geheimhaltungsverpflichtungen wie für Privatpersonen. Auch Behörden untereinander dürfen Angaben die unter den Geheimnisschutz des Geheimhaltungsgesetzes fallen nur dann offenbaren, wenn der Offenbarungstatbestand im Geheimhaltungsgesetz selbst, in einem anderen Gesetz oder durch eine Verordnung, auf die im Geheimhaltungsgesetz hingewiesen wird, niedergelegt ist. Zudem enthält das Geheimhaltungsgesetz einige Ausnahmeregelungen, die eine Preisgabe von Angaben bzw. Informationen gegenüber anderen Behörden gestatten¹⁵⁴. Dazu gehört nach Kapitel 14 § 1 Geheimhaltungsgesetz, dass die Behörde in allen Fällen dem Reichstag und der Regierung Tatsachen bzw. Sachverhalte zu übermitteln hat. Weiterhin ist Offenbarung zulässig, wenn dies notwendig ist damit die Behörde die ihr auferlegten Pflichten erfüllen kann¹⁵⁵. Besteht innerhalb eines Gesetzes oder einer Verordnung eine Verpflichtung zu Weitergabe von Informationen, so ist die Offenbarung der Informationen, auch wenn sie geheimhaltungsbedürftig sind, zulässig¹⁵⁶. Eine Offenbarung ist darüber hinaus zulässig wenn es beispielsweise um Rechtsbehelfe gegen Entscheidungen einer Behörde geht und Angaben der Rechtsbehelfsinstanz gegenüber offenbart wird¹⁵⁷. Von besonderer Bedeutung ist hierbei die sogenannte „Generalklausel“, die sich aus der Vorschrift des Kapitel 14 § 3 Geheimhaltungsgesetz ergibt¹⁵⁸. Hiernach kann eine Behörde einer anderen Behörde Informationen preisgeben, sofern das Interesse an der Weitergabe der Informationen als gewichtiger einzustufen ist, als das Interesse an der Geheimhaltung der Informationen. Damit erhalten die Behörden einen Ermessenspielraum der denkbar weit ausfällt. In Absatz 2, derselben Vorschrift, wird dieser Spielraum jedoch dahingehend beschränkt, dass die Offenbarung der Informationen, wie sie Absatz 1 erlaubt, nicht gegen ein anderes Gesetz verstoßen darf. In dieser Hinsicht werden in Absatz 2 ebenfalls explizit Vorschriften innerhalb des Geheimhaltungsgesetzes genannt, für die die Generalklausel nicht angewendet werden darf. Beispielhaft sei hier Kapitel 9 § 4 Geheimhaltungsgesetz genannt, der Geheimhaltung bei der Erstellung von Statistiken über persönliche als auch wirtschaftliche Verhältnisse von Personen vorschreibt, sofern man mit deren Hilfe Rückschlüsse auf die jeweiligen Einzelpersonen ziehen kann. Für Daten und Angaben, die von ausländischen Behörden stammen, können Regelungen aus Doppelbesteuerungsabkommen besondere Geheimhaltungsverpflichtungen hinsichtlich der

¹⁵³ Vogel, Hans-Heinrich, Schutz und Gefährdung geheimhaltungsbedürftiger Informationen am Beispiel Schwedens, 1987, S. 61.

¹⁵⁴ Vogel, Hans-Heinrich, Schutz und Gefährdung geheimhaltungsbedürftiger Informationen am Beispiel Schwedens, 1987, S. 62-63.

¹⁵⁵ Vgl. dazu Kapitel 1 § 5 Geheimhaltungsgesetz (1980:100) .

¹⁵⁶ Vgl. dazu Kapitel 14 § 1 Geheimhaltungsgesetz (1980:100) .

¹⁵⁷ Vgl. dazu Kapitel 14 § 2 Geheimhaltungsgesetz (1980:100) .

¹⁵⁸ Regeringskansliet, Ministry of Justice Sweden, Public Access to Information and Secrecy with Swedish authorities, 2004, S. 22.

Verarbeitung und Weitergabe dieser Daten bestimmen. Sie können, sofern sie im schwedischen Recht implementiert wurden, als Spezialregelungen im Sinne des Kapitel 14 § 3 Abs. 2 Geheimhaltungsgesetz angesehen werden. Ist dies der Fall so haben sie Vorrang vor der Generalklausel aus dem ersten Absatz¹⁵⁹.

4. Ausnahmen

Zum Abschluss dieses Abschnittes soll noch kurz eine besondere Ausnahmeregelung in Form des § 8 aus Kapitel 14 des Geheimhaltungsgesetzes dargestellt werden. Nach dieser Vorschrift kann die Regierung in Einzelfällen Ausnahmen von der Geheimhaltung beschließen. Die Regierung darf dies jedoch nur wenn dafür schwerwiegende Gründe vorliegen und die gegenwärtige Situation die Anwendung solcher Ausnahmen erfordert. Befinden sich die Angaben beim Reichstag oder einer ihm unterstellten Behörde, so ist die Festlegung von Ausnahmen Sache des Reichstages selbst bzw. seiner Organe¹⁶⁰. Eine klare Nennung von Tatbeständen, die solche Gründe darstellen, findet sich innerhalb des Geheimhaltungsgesetzes indes nicht¹⁶¹. Sind jedoch persönliche Umstände und Interessen von Privatpersonen betroffen, so sollten Ausnahmeanordnungen nur sehr bedacht und mit Vorsicht zum Einsatz gebracht werden¹⁶².

¹⁵⁹ Vogel, Hans-Heinrich, Schutz und Gefährdung geheimhaltungsbedürftiger Informationen am Beispiel Schwedens, 1987, S. 63.

¹⁶⁰ Vgl. dazu. Kapitel 11 § 3 Geheimhaltungsgesetz (1980:100) .

¹⁶¹ Vogel, Hans-Heinrich, Schutz und Gefährdung geheimhaltungsbedürftiger Informationen am Beispiel Schwedens, 1987, S. 66; hiernach können „wichtige Forschungszwecke“ solche Gründe sein.

¹⁶² Vogel, Hans-Heinrich, Schutz und Gefährdung geheimhaltungsbedürftiger Informationen am Beispiel Schwedens, 1987, S. 66; bezüglich der Vorarbeiten zum Geheimhaltungsgesetz.

D. Regelungen zum Steuergeheimnis in anderen Staaten

In diesem nun folgenden Abschnitt sollen Geheimhaltungsvorschriften anderer Staaten jeweils kurz dargestellt werden. Hierbei soll sich die Betrachtung auf die USA, und die Schweiz konzentrieren.

I. USA

In den USA wird durch die Basisvorschrift des IRC § 6103 das Steuergeheimnis geregelt. Die Regelung selbst basiert auf dem sogenannten Recht auf „privacy“, das im Verlauf der Rechtsgeschichte in den USA aus Regelungen der „Bill of Rights“ entwickelt wurde. Erstmals wurde das Recht auf „privacy“ in Entscheidungen des US Supreme Courts schriftlich niedergelegt¹⁶³. Entgegen dieser Entwicklung wurde 1966 der „Freedom of Information Act“ erlassen, der es den Bürgern ermöglichte Regierungsakte einzusehen, sofern diese nicht durch Gesetz davon ausgeschlossen wurden. Kernaspekt war, dass die Weitergabe von Informationen ab diesem Zeitpunkt als *Maxime* und nicht bloß als *Ausnahmetatbestand* angesehen werden sollte. Durch die Einführung des „Privacy Act“ im Jahre 1975, der die Sammlung von allgemeinen, persönlichen Daten und speziell die Sammlung, Archivierung und Verwendung von steuerlich relevanten Daten reglementierte, entstand eine gewisse Kontroverse zwischen diesen beiden Gesetzen. Kerngedanke des „Privacy Act“ war es die Weitergabe steuerlich relevanter Daten aus einem Besteuerungsverfahren an Dritte zu verbieten, sofern keine Zustimmung des betroffenen Steuerpflichtigen in dieser Hinsicht vorlag. Eine Weitergabe der Daten an andere mit Steuersachen befassten Behörden zur Durchführung eines Verfahrens (zivil- als auch strafrechtlich) war aber dennoch zulässig¹⁶⁴. Der 1976 eingeführte „Tax Reform Act“ sollte indes den Ausbau des Geheimhaltungsschutzes für steuerliche Daten unterstützen. Zwar konnten diese beiden neuen Gesetze eine Stärkung des Schutzes persönlicher Informationen erreichen, jedoch war die Einführung einer Regelung, die speziell den Geheimnisschutz steuerlicher Daten kodifizierte, erforderlich¹⁶⁵. Dies führte zu dem oben genannten IRC § 6103. Nach dieser Regelung sind die Informationen aus den „returns“ vertraulich zu behandeln¹⁶⁶. Gleichwohl enthält diese Regelung eine Reihe von Durchbrechungsmöglichkeiten, wodurch die Regelung in ihrer Struktur dem deutschen § 30 AO ähnelt. Wie auch in Deutschland unterliegen in den USA verschiedene Einkunftsarten der Besteuerung, weshalb diese Informationen auch von den Steuerbehörden erhoben werden. Der Steuerpflichtige wird hierbei in ähnlicher Weise wie in Deutschland, zur Mitwirkung innerhalb des Besteuerungsverfahrens angehalten¹⁶⁷. In IRC § 61 werden in dieser Hinsicht verschiedene Einkunftsarten aufgelistet, die unter

¹⁶³ Erstmals in der Entscheidung im Fall „Griswold v. Connecticut“ 381 U.S. 479 (1965); Dabei ging es um die Beratung von Paaren bzgl. Verhütungsmethoden. Im Staat Connecticut war zum damaligen Zeitpunkt die Einnahme von Verhütungsmitteln gesetzlich verboten. Das Gericht erklärte das Gesetz für unzulässig und formulierte ein Recht auf „privacy“ in Bezug auf die Ehe. Richter William O. Douglas führte dazu aus: „We deal with a right of privacy older than the Bill of Rights -- older than our political parties, older than our school system“.

¹⁶⁴ Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 283.

¹⁶⁵ Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 283.

¹⁶⁶ Der Gesetzestext des § 6103 enthält hierbei eine Definition der „returns“ selbst als auch der „return information“; Unter diese „return information“ fallen beispielsweise: Identität des Steuerpflichtigen, Einkommen, Abzüge, Vermögen, Schulden etc...

¹⁶⁷ Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 292.

den Begriff des „gross income“ fallen und damit der Besteuerung unterliegen. Die Aufzählung der Einkünfte ist hierbei nicht abschließend¹⁶⁸. Eine konkrete Nennung der jeweiligen Einkunftsquelle wird nach amerikanischem Recht nicht explizit verlangt. Dennoch kann der Kongress weitere Informationen fordern und den Steuerpflichtigen letztendlich auch dazu zwingen die Quelle seiner Einkünfte preiszugeben¹⁶⁹. Mit Blick auf die Veröffentlichung von Steuerdaten, haben die USA ebenfalls Erfahrungen mit Steuerlisten in der Vergangenheit gesammelt¹⁷⁰. Es gab hierbei vier Perioden in denen die Steuerdaten veröffentlicht wurden. Während des amerikanischen Bürgerkriegs und unter dem „Corporate Excise Tax Act“ von 1909 wurden die Steuerinformationen vollständig offengelegt. In den nachfolgenden 1920er und 1930er Jahren gab es ebenfalls solche Publizitätsbestimmungen, durch die aber nicht mehr alle Daten der Steuerzahler veröffentlicht wurden¹⁷¹. Die vorerwähnten Publizitätsregelungen waren aber nur von kurzer Gültigkeitsdauer. Etwa die Regelung des Revenue Act von 1924, indem neben Namen und Adresse der Steuerpflichtigen auch die Höhe der Steuern veröffentlicht wurde, hatte nur zwei Jahre Bestand. Ein weiterer Anlauf mit dem Revenue Act von 1934 wurde sogar gestoppt bevor das Gesetz überhaupt in Kraft treten konnte¹⁷². Das Scheitern dieser Publizitätsbemühungen könne hierbei, so Kornhauser, zum einen auf den mangelnden Rückhalt auf Seiten des Finanzministeriums und des Präsidenten zurückgeführt werden. Zudem habe es auch an Unterstützung unter den Kongressmitgliedern gefehlt, da sie wohl ebenfalls von den Bestimmungen persönlich betroffen waren. In der heutigen Zeit veröffentlicht das IRS statistisches Material in Bezug auf die Informationen der Steuererklärungen, wobei dies in anonymisierter Form geschieht¹⁷³.

II. Schweiz

Das Rechtsgut des Steuergeheimnisses genießt in der Schweiz einen besonders hohen Status. Es wird daher in diesem Sinne als „qualifiziertes Amtsgeheimnis“ bezeichnet, dass „streng zu hüten und nur bei Vorliegen eines eindeutig höheren Interesses preiszugeben“ sei¹⁷⁴. Seine gesetzliche Verankerung findet sich im DBG unter Art. 110. Demnach sind all diejenigen, die „mit dem Vollzug des Gesetzes betraut [...] oder dazu beigezogen“ werden, zur Geheimhaltung von Tatsachen verpflichtet, die ihnen bei ihrer amtlichen Tätigkeit bekannt werden. Darüber hinaus gilt für denselben Personenkreis eine Verschwiegenheitspflicht in Hinblick auf Verhandlungen innerhalb der Behörde. Dritten darf in diesem Zusammenhang keine Einsicht in amtliche Akten gewährt werden. Eine Auskunft kann aber dennoch zulässig sein, sofern sich dies aus einem Bundesgesetz ergibt¹⁷⁵. Eine ähnliche gesetzliche Regelung findet sich im StHG, wonach alle mit dem „Vollzug der Steuergesetze betrauten Personen“

¹⁶⁸ Vgl dazu IRC § 61 „...gross income means all income from whatever source derived, including (**but not limited to**) the following items: ...”.

¹⁶⁹ Ruegenberg, Guido, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren, 2001, S. 286.

¹⁷⁰ Kornhauser, Marjorie E, Doing the Full Monty: Will Publicizing Tax Information Increase Compliance?, 2005, S. 7.

¹⁷¹ z.B. wurde 1926 der Revenue Act so geändert, dass nur noch Name und Adresse der Steuerzahler veröffentlicht wurden. Die Höhe der Steuer wurde nicht mehr veröffentlicht; vgl. dazu Kornhauser, Marjorie E, Doing the Full Monty: Will Publicizing Tax Information Increase Compliance?, 2005, S. 7.

¹⁷² Kornhauser, Marjorie E, Doing the Full Monty: Will Publicizing Tax Information Increase Compliance?, 2005, S. 7.

¹⁷³ Kornhauser, Marjorie E, Doing the Full Monty: Will Publicizing Tax Information Increase Compliance?, 2005, S. 7.

¹⁷⁴ Weber, Marianne, Berufsgeheimnis im Steuerrecht und Steuergeheimnis, 1982, S. 194.

¹⁷⁵ Vgl. dazu Art.110 Abs.2 DBG.

Geheimhaltung zu wahren haben¹⁷⁶. Unter den Steuerbehörden selbst, sei es auf Gemeinde-, Kreis-, Kantons- oder Bundesebene herrscht ein weitgehender Informationsaustausch, der die Möglichkeit der Akteneinsicht miteinschließt¹⁷⁷. Ziel dieser Regelung ist es, wie es schon aus dem Wortlaut des Gesetzes hervorgeht, dass sich die beteiligten Behörden gegenseitig unterstützen sollen. Auch in diesem Fall gilt die Geheimhaltungspflicht im Sinne des Art. 110 DBG¹⁷⁸. Besitzen andere Behörden Informationen, die für die Steuerbehörden von Relevanz sind und werden diese Daten von den Steuerbehörden angefordert so sind die anderen Behörden dazu angehalten die benötigten Informationen zu übermitteln¹⁷⁹. Vermuten andere Behörden, dass eine Veranlagung möglicherweise unvollständig ist, so können diese selbst tätig werden und sich an die Steuerbehörden wenden. In Bezug auf Mitwirkungspflichten, wie sie etwa in Deutschland durch § 90 AO vorgeschrieben sind, enthält das Schweizer Recht ähnliche gesetzliche Bestimmungen. So sind Steuerpflichtige nach Art. 126 Abs. 1 DBG dazu verpflichtet alles zu tun, so dass „eine vollständige und richtige Veranlagung“ möglich ist. In Bezug auf die Veröffentlichung von steuerlichen Daten kann in der Schweiz Einsichtnahme in sogenannte Steuerregister vorgenommen werden. Ob Dritte die Möglichkeit haben die schweizerischen Steuerregister einzusehen ist hierbei von der Rechtsprechung des jeweiligen Kantons abhängig. Einige Kantone veröffentlichen ihre Steuerregister, wobei diese Veröffentlichung meist zeitlich begrenzt ist¹⁸⁰. Dritten gegenüber werden dabei generell nur sogenannte Steuerfaktoren mitgeteilt¹⁸¹. Auch diese können sowohl in zeitlicher als auch in sachlicher Hinsicht begrenzt sein. Daneben dürfen in vielen Kantonen zudem Auskünfte erteilt werden, wenn der Steuerpflichtige der Auskunftserteilung zustimmt. Der durch das Steuergeheimnis gewährte Schutz wird durch diese Erklärung außer Kraft gesetzt. Eine Auskunft ist darüber hinaus zulässig, wenn dies durch ein Gesetz ermöglicht wird oder ein überwiegendes öffentliches Interesse an der Auskunft besteht¹⁸². Auf eine vollständige Darstellung aller Ausnahmetatbestände in den einzelnen Kantonen soll an dieser Stelle verzichtet werden. Sie würde zu weit gehen und keine grundlegend neuen Erkenntnisse hervorbringen. Abschließend bleibt also festzuhalten, dass die Schweiz trotz der hohen Bedeutung, die sie dem Steuergeheimnis einräumt, ebenfalls eine Art der „Steuerpublizität“ kennt. Diese reicht dabei von einer öffentlichen Auflage der Steuerregister bis hin zur völligen Geheimhaltung gegenüber Dritten¹⁸³.

¹⁷⁶ Vgl. dazu Art. 39 Abs. 1 StHG.

¹⁷⁷ Vgl. dazu Art. 111 Abs. 1 DBG.

¹⁷⁸ Vgl. dazu Art. 111 DBG.

¹⁷⁹ Vgl. dazu Art. 112 Abs. 1 DBG.

¹⁸⁰ So etwa die Kantone Luzern, Bern, Fribourg oder auch Neuenburg, aus: Informationsstelle für Steuerfragen, Die Öffentlichkeit der Steuerregister, 2007, S. 1.

¹⁸¹ Dabei handelt es sich um das steuerbare Einkommen/Vermögen bei natürlichen Personen, bzw. den steuerbaren(-es) Ertrag/Kapital bei juristischen Personen aus: Informationsstelle für Steuerfragen, Die Öffentlichkeit der Steuerregister, 2007, S. 2.

¹⁸² Dazu zählen die Kantone Glarus, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Land, Appenzell Innerrhoden, Sankt Gallen, Graubünden, Aargau, Thurgau, Ticino, Genève und Jura aus: : Informationsstelle für Steuerfragen, Die Öffentlichkeit der Steuerregister, 2007, S. 3.

¹⁸³ Weber Marianne, Berufsgeheimnis im Steuerrecht und Steuergeheimnis, 1982, S. 196.

E. Tax Compliance

In diesem Abschnitt soll auf die sogenannte „tax compliance“ und die sie beeinflussenden Faktoren näher eingegangen werden. Im Anschluss daran soll mit Hilfe von verschiedenen empirischen Untersuchungen die Situation speziell in Deutschland als auch in Schweden dargestellt werden.

I. Begriffe

1. Tax Compliance

Der englische Begriff „tax compliance“ bedeutet in der deutschen Übersetzung so viel wie „Steuerbefolgung“ oder auch „Steuer-Einhaltung“. Damit wird der Wesensgehalt dieses Begriffes bereits deutlich. Bei der „tax compliance“ handelt es sich um die Bereitschaft des Einzelnen, die herrschende Steuerrechtsordnung anzuerkennen und die in ihr niedergelegten Vorschriften und Bestimmungen freiwillig zu achten. Darin eingeschlossen ist ebenfalls die Bereitschaft des Einzelnen seinen sich aus den gesetzlichen Bestimmungen ergebenden Verpflichtungen zur Abführung von Steuerzahlungen nachzukommen¹⁸⁴. In dieser Hinsicht wird häufig ebenfalls von „tax compliance Strategien“ gesprochen. Mit Hilfe dieser Strategien möchte man versuchen die Bürger zur freiwilligen Einhaltung und Befolgung steuerrechtlicher Bestimmungen zu bewegen um dadurch die „Effektivität des Gesetzesvollzugs“ zu verbessern¹⁸⁵. Maßnahmen solcher Strategien wären beispielsweise die Verbesserung der Verständlichkeit von Formularen und Steuerbescheiden¹⁸⁶ bzw. die Vereinfachung der Kommunikation zwischen Steuerbehörde und Bürger mit Hilfe von moderner Informationstechnik¹⁸⁷.

2. Steuermoral

Im Zusammenhang mit dem Begriff der „tax compliance“ wird häufig der Begriff der „Steuermoral“ in der wissenschaftlichen Diskussion aufgeworfen. Unter Steuermoral wird hierbei der in einer Person innewohnende Wille zur Abführung der ihr auferlegten Steuern verstanden¹⁸⁸. In Abgrenzung zum Begriff der „tax compliance“ wird die Steuermoral zu dem als „Wertvorstellung vom richtigen Tun“, als „informelle institutionelle Regel oder [...] soziale Norm, die das Verhalten der Steuerzahler beeinflusst“ angesehen¹⁸⁹. Schmolders definierte die Steuermoral als „die Einstellung (Attitüde) einer Gruppe oder Gesamtheit der Steuerpflichtigen zur Frage der Erfüllung oder Vernachlässigung ihrer steuerlichen Pflichten“. Sie sei, so Schmolders, „in der Steuermentalität der Bevölkerung und in ihrem staatsbürgerlichen Bewusstsein verankert, dass der inneren Bejahung der Steuerpflicht und der

¹⁸⁴ Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht 12.2002, Tax Compliance – Ein ganzheitlicher Ansatz für die Modernisierung des Steuervollzugs, S. 57.

¹⁸⁵ Reif, Christian, Reform der Besteuerung des Einkommens – Notwendigkeit, Anforderungen und Möglichkeiten, 2005, S. 143.

¹⁸⁶ Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht 12.2002, Tax Compliance – Ein ganzheitlicher Ansatz für die Modernisierung des Steuervollzugs, S. 63.

¹⁸⁷ Als Beispiel sei hier das System der „Elektronischen Steuererklärung – ELSTER“ erwähnt, dass die Daten aus der Steuererklärung direkt an das Finanzamt online übermittelt.

¹⁸⁸ Riahi-Belkaoui, Ahmed, Relationship between tax compliance internationally and selected determinants of tax morale, 2004, 135, 136.

¹⁸⁹ Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht 03.2005, Steuermoral – Das Spannungsfeld von Freiwilligkeit der Steuerzahlung und Steuerhinterziehung, S. 50.

Anerkennung der Steuerhoheit des Staates letztlich zu Grunde liegt¹⁹⁰. Die erwähnte Steuermentalität sieht Schmölders als „allgemeine Einstellung zur Besteuerung“ an¹⁹¹. Aus diesen Ausführungen geht der grundsätzliche Charakter der Steuermoral hervor. Sie ist sozusagen eines der Kernelemente aus denen sich das Verhalten des Steuerzahlers ergibt. Es ist daher von wesentlicher Bedeutung herauszustellen wie die moralischen Vorstellungen, also die Steuermoral, des Einzelnen beeinflusst und geprägt wird.

II. Einflussfaktoren

In diesem Abschnitt sollen die verschiedenen Einflussfaktoren dargestellt werden, die für die „tax compliance“ allgemein als auch für die Steuermoral von Bedeutung sind. In diesem Zusammenhang lohnt es sich zunächst einmal einen Blick darauf zu werfen, wie die Steuerpflichtigen selbst über das Thema Steuern allgemein denken. Hierzu hat Kirchler eine Studie durchgeführt, bei der er die Einstellung verschiedener Bevölkerungsgruppen zu Steuern untersucht hat¹⁹². Zu den untersuchten Personenkreisen gehörten freiberuflich tätige Personen, Unternehmer, Beamte, Angestellte, Arbeiter als auch Studenten. Alle Personen sollten dabei über den Begriff „Steuern“ nachdenken und ihre Gedanken diesbezüglich festhalten. Als Ergebnis stellten sich je nach Personenkreis mehr oder minder differierende Einschätzungen und Meinungen in Bezug auf Steuern heraus. So gaben freiberuflich Tätige als auch Unternehmer an, dass sie Steuern mit Bestrafung, Bürokratie und Intransparenz verbinden. Die Intransparenz sahen sie zum einen in der steuerrechtlichen Gesetzgebung und zum anderen in der für sie nicht eindeutig nachvollziehbaren Verwendung der gezahlten Steuern. Beamte hingegen empfinden, so Kirchler, „Steuern“ als Mittel um soziale Gerechtigkeit innerhalb der Bevölkerung zu schaffen, da Vermögen und Finanzmittel über das Verhältnis zwischen Staat und Bevölkerung umverteilt werden. Dennoch sehen sie „Steuern“ nicht nur in diesem positiven Sinne, sondern verbinden auch mögliche Schwächen mit dem Begriff der „Steuern“. Da Leistungen des Staates, die mit Steuermitteln finanziert werden, in der Regel jedem Bürger zur Verfügung stehen und jeder daran partizipiert, sehen die Beamten hier die Gefahr des „Trittbrettfahrens“. Personen, die ihrer Steuerpflicht nicht nachkommen und versuchen ihr zu entgehen, könnten hier in doppelter Hinsicht profitieren. Zum einen erhöhe sich, auf Grund der Steuerersparnis, das individuelle Einkommen und zum anderen könnten diese Personen, obwohl sie keinen Beitrag dazu geleistet haben, immer noch am Konsum dieser Gemeinschaftsgüter (oder Leistungen) teilhaben. Auf Grund der allgemeinen Zugänglichkeit dieser Güter ist ein Ausschluss der sich unredlich verhaltenen Personen nicht möglich. Angestellte, so das Ergebnis der Studie, sehen „Steuern“ in einer differenzierten Art und Weise. Zum einen bewerten sie „Steuern“ dahingehend negativ, dass durch die Abführung von Steuern das eigene Einkommen geschmälert wird, wobei sie auf der anderen Seite die Entrichtung von Steuern als notwendig erachten. Mit dem Begriff „Steuern“ verbinden sie unter anderem soziale Sicherheit und die sozialen Sicherungssysteme, und erkennen an, dass es für deren Finanzierung erforderlich ist von

¹⁹⁰ Schmölders in Ortac, Serhat, „Wozu eigentlich Steuern ? Das Spannungsverhältnis zwischen Notwendigkeit und Akzeptanz“, S. 8.

¹⁹¹ Schmölders in Kirchler, Erich/Maciejovsky, Boris, Steuermoral und Steuerhinterziehung, 2002, S. 10.

¹⁹² Kirchler in Kirchler, Erich/Maciejovsky, Boris, Steuermoral und Steuerhinterziehung, 2002, S. 12.

jedem Beiträge einzufordern. Arbeiter hingegen empfänden „Steuern“ als „Werkzeug“ der Politik, dass Politiker einsetzen um sich ungerechtfertigt bereichern können. Die letzte Gruppe bildeten die Studenten, die „Steuern“ hierbei lediglich mit rechtlichen Termini und Namen von Politikern verbanden. Trotz einer teilweise differenzierten Sichtweise in Bezug auf Steuern, werden diese im Allgemeinen eher negativ empfunden. In dieser Hinsicht findet sich der Steuerpflichtige selbst in einer Art Dilemma-Situation wieder¹⁹³. Zum einen treiben ihn individuelle Interessen an (Schutz des Einkommens vor staatlichem Zugriff), die dazu führen das seine Bereitschaft Steuern zu hinterziehen wächst. Zum anderen stehen diesen Individualinteressen Kollektivinteressen der Gemeinschaft gegenüber, die auch im Sinne des Einzelnen sind. Für die Erfüllung dieser Kollektivinteressen ist der Einzelne aber auch gleichzeitig dazu verpflichtet seinen Teil beizutragen. In diesem Sinne muss der Steuerpflichtige für sich selbst entscheiden wie er diesen Interessenskonflikt lösen will. Er muss also abwägen ob er sich entweder steuerehrlich oder steuerunehrlich verhalten sollte. Für die Beantwortung der Frage was eine Person dazu veranlassen kann Steuern zu hinterziehen, liegt es zunächst nahe ökonomische Erklärungsmodelle heranzuziehen. Diese sollen im nächsten Abschnitt diskutiert werden.

1. Ökonomische Erklärungsmodelle

Ökonomische Modelle analysieren den Nutzen einer Person und versuchen unter Berücksichtigung von verschiedenen Parametern ein Entscheidungsoptimum für das Individuum zu ermitteln. Man geht hierbei davon aus, dass der Steuerpflichtige diejenige Entscheidung trifft (sich steuerehrlich oder unehrlich zu verhalten), die ihm den größten Nutzen verschafft. Die bei diesen Modellen zu Grunde liegenden Parameter sind die Risikofreudigkeit, die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung als auch die Höhe des hinterzogenen Betrages¹⁹⁴. Daneben werden auch das Einkommen, der Steuersatz sowie die mögliche Strafe als Parameter in Betracht gezogen¹⁹⁵. Grundannahme dieser Modelle ist, dass die betrachtete Person ihren Nutzen maximieren will und dabei rational handelt. Gerade wegen dieser Annahmen und auf Basis von empirischen Studien konnte nachgewiesen werden, dass die „tax compliance“ nicht nur von externen und rein monetären Parametern beeinflusst wird, sondern auch von anderen Faktoren, zu denen insbesondere moralische und psychologische gehören, abhängig ist¹⁹⁶.

2. Das „Steuerzahlerrätsel“

Da in der Regel die Entdeckungswahrscheinlichkeit als auch die Höhe der potentiellen Strafe in vielen Ländern eher gering ausfällt, müsste nach der ökonomischen Betrachtung die „tax compliance“ wesentlich geringer sein als sie tatsächlich ausfällt. Dieses Phänomen wird in der wissenschaftlichen

¹⁹³ Kirchler, Erich/ Maciejovsky, Boris, Steuermoral und Steuerhinterziehung, 2002, S. 1.

¹⁹⁴ Take, Michael, Steuergerechtigkeit und Steuermoral aus : Politik als Wissenschaft Festschrift für Wilfried Röhrich zum 70ten Geburtstag, 2006, 379, 395.

¹⁹⁵ Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht 03.2005, Steuermoral – Das Spannungsfeld von Freiwilligkeit der Steuerzahlung und Steuerhinterziehung, S. 49-50.

¹⁹⁶ Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht 03.2005, Steuermoral – Das Spannungsfeld von Freiwilligkeit der Steuerzahlung und Steuerhinterziehung, S. 50.

Diskussion als sogenanntes „Steuerzahlerrätsel“ bezeichnet¹⁹⁷. Dieses „Steuerzahlerrätsel“ kann dabei durch zwei verschiedene Erklärungsmodelle aufgelöst werden¹⁹⁸.

a) Entdeckungswahrscheinlichkeit und Strafandrohung

Der erste Ansatz geht davon aus, dass Steuerpflichtige die Entdeckungswahrscheinlichkeit subjektiv höher einschätzen, als dies tatsächlich der Fall ist¹⁹⁹. Einige Studien belegen hierbei eine Abhängigkeit der subjektiv wahrgenommenen Überprüfungs- bzw. Entdeckungswahrscheinlichkeit mit steuerehrlichem Verhalten²⁰⁰. In diesem Zusammenhang spielt der „Erfahrungseffekt“ gegenüber dem „Abschreckungseffekt“, welcher mit Hilfe von Strafandrohung und Kontrollen erzeugt werden soll, eine nicht ganz unbedeutende Rolle. Hat der Steuerpflichtige noch wenige Erfahrungen in Bezug auf Steuerhinterziehung, so schätzt er die Möglichkeit der Entdeckung als besonders hoch ein. Je mehr Erfahrung er aber in dieser Hinsicht sammelt und er durch erfolgreiche Hinterziehungen in seinem Tun bestätigt wird, desto unwahrscheinlicher wird er eine Aufdeckung seiner Tat einschätzen²⁰¹. Die Höhe der Strafe selbst wird teilweise, im Vergleich zur Entdeckungswahrscheinlichkeit, als weniger relevant für die „tax compliance“ des Steuerpflichtigen angesehen. In diesem Zusammenhang sollte jedoch beachtet werden, dass Kontrollmaßnahmen und Strafandrohungen ihre intendierte Abschreckungswirkung auch verlieren und gegenteilige Folgen nach sich ziehen können. Durch eine Verstärkung solcher Maßnahmen kann es zu „crowding out“ Effekten kommen, die eine Reduktion der Steuerehrlichkeit, trotz steigender individueller Risikokosten, hervorrufen können²⁰². Ein möglicher Grund für ein solches „crowding out“ kann beispielsweise darin liegen, dass die Belastung durch die entrichtete Steuer nach Empfinden des Steuerzahlers unverhältnismäßig größer ist als die Leistung, die der Steuerpflichtige vom Staat dafür zurückerhält²⁰³.

b) Die Steuermoral und ihre Parameter

Die zweite Erklärung zur Auflösung des „Steuerzahlerrätsels“ liegt in der Steuermoral begründet, die bereits kurz vorgestellt wurde²⁰⁴. Neben ökonomischen Faktoren, die nur partiell zur Erklärung von „tax compliance“ beitragen können, sind es gerade moralische Erwägungen die zusammen mit subjektiven Empfindungen und der Wahrnehmung der Umwelt das Verhalten des Steuerpflichtigen in besonderen Maßen beeinflussen. So kann sich der Steuerpflichtige selbst in seiner Rolle als Bürger dazu verpflichtet sehen seinen Beitrag zum Gemeinwohl beizusteuern. Die moralischen Ansichten liegen hierbei in der Person selbst begründet, können jedoch auch durch das soziale Umfeld des Steuerpflichtigen geprägt sein. Ist jemand also schon aus innerer Überzeugung moralisch gefestigt wird

¹⁹⁷ Lange, Joachim/Bizer Kilian, Wie erhöht man die Steuermoral? – Ein Überblick, S. 8.

¹⁹⁸ Bizer, Kilian, Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung – Ein Forschungsprogramm, 2000, S. 8.

¹⁹⁹ Franzen, Wolfgang, Was wissen wir über Steuerhinterziehung?, 2008, 94, 99.

²⁰⁰ Take, Michael, Steuergerechtigkeit und Steuermoral aus : Politik als Wissenschaft Festschrift für Wilfried Röhrich zum 70ten Geburtstag, 2006, 379, 398.

²⁰¹ Franzen, Wolfgang, Was wissen wir über Steuerhinterziehung?, 2008, 94, 99.

²⁰² Kirchler, Erich/ Maciejovsky, Boris, Steuermoral und Steuerhinterziehung, 2002, S. 9.

²⁰³ Take, Michael, Steuergerechtigkeit und Steuermoral aus : Politik als Wissenschaft Festschrift für Wilfried Röhrich zum 70ten Geburtstag, 2006, 379, 397.

²⁰⁴ Bizer, Kilian, Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung – Ein Forschungsprogramm, 2000, S. 8.

dieser eher weniger steuerunehrliches Verhalten zeigen²⁰⁵. Neben der eigenen persönlichen Einstellung ist es ebenfalls von Bedeutung wie der Steuerpflichtige das Verhalten der anderen wahrnimmt²⁰⁶. Geht er davon aus, dass Steuerunehrlichkeit weit verbreitet ist, so wird er selbst weniger gehemmt sein sich steuerunehrlich zu verhalten²⁰⁷. Darüber hinaus kann die Steuermoral einer Person dahingehend negativ beeinflusst werden, wenn diese ihre Besteuerung im Vergleich zur Steuerbelastung anderer als zu hoch empfindet, also für sie subjektiv keine Steuergerechtigkeit herrscht²⁰⁸. Die empfundene Steuergerechtigkeit ist also nicht nur vom Verhältnis zwischen Bürger und Staat und dem damit verbundenen Leistungsaustausch (Steuerzahlungen gegen staatliche Leistung), sondern auch von der Beziehung der steuerpflichtigen Bürger untereinander abhängig. Wichtig ist in diesem Zusammenhang, dass der Steuerpflichtige das Gefühl bekommt, dass er für die Entrichtung seiner Steuern einen adäquaten Gegenwert vom Staat zurückerhält. In dieser Hinsicht ist auch die transparente Verwendung der Steuermittel für die Steuerehrlichkeit der Bürger von Bedeutung. Können Steuerpflichtige die Verwendung der Steuermittel nicht ausreichend nachvollziehen, so sind sie nicht in der Lage einzuschätzen ob die ihnen gewährte Leistung eine adäquate ist. Dies kann zu einem reservierten Verhalten der Bürger führen. Treten die Bürger den Behörden aber eher reserviert entgegen, so verwundert es nicht, dass sie sich eher steuerunehrlich verhalten. Steuerehrliches Verhalten der Bürger setzt in diesem Zusammenhang ein stabiles Vertrauensverhältnis zwischen ihnen und den zuständigen Behörden voraus. Leider ist in Bezug auf die Verwendung von Steuermitteln die Meinung sehr weit verbreitet, dass diese in der Regel „widmungsfremd“ eingesetzt oder schlichtweg verschwendet werden²⁰⁹. Da Steuern selbst im Allgemeinen eher negativ und als Belastung empfunden werden, haben auch Änderungen und Verbesserungen des Steuersystems meist nur wenig Wirkung auf das Verhalten der Steuerzahler²¹⁰. In diesem Sinne ist auch der häufig vom Gesetzgeber im Steuerrecht praktizierte „Perfektionismus“ von Bedeutung²¹¹. Wie bereits oben dargestellt wurde ist Transparenz für die Steuermoral besonders wichtig. Sie betrifft aber nicht nur die Verwendung von Steuern sondern auch deren rechtliche Rahmenbedingungen²¹². Sind die Steuergesetze für die Steuerzahler nicht durchschaubar, können sie beispielsweise von den für sie günstigen Bestimmungen nicht profitieren, da sie von deren Existenz nichts wissen. Dabei spielt auch wieder der Gerechtigkeitsgedanke eine Rolle. Da nicht alle den gleichen Kenntnisstand über steuerrechtliche Sachverhalte haben, kann damit auch keine Steuergerechtigkeit hergestellt werden. Durch häufige Gesetzesänderungen und die fehlende Berechenbarkeit und Stetigkeit in der Gesetzgebung kommen Gefühle der Unsicherheit unter den Steuerzahlern auf. Durch diese fehlende Rechtssicherheit können ebenfalls subjektive Gefühle der Ungerechtigkeit geschürt werden²¹³. Neben der Normenklarheit und Verständlichkeit der Regelungen

²⁰⁵ Gosh, Dipankar/Crain, Terry L., Ethical Standards, Attitudes Toward Risk and Intentional Noncompliance: An Experimental Investigation, 1995, 353, 358.

²⁰⁶ Frey, Bruno S/ Torgler, Benno, Tax morale and conditional cooperation, 2007, 136, 153.

²⁰⁷ Wenzel, Michael, Misperceptions of social norms about tax compliance: From theory to intervention, 2005, 862, 863.

²⁰⁸ Fortin, Bernard/Lacroix, Guy/ Villeval, Marie-Claire, Tax evasion and social interactions, 2007, 2089, 2107.

²⁰⁹ Kirchler, Erich/ Maciejovsky, Boris, Steuermoral und Steuerhinterziehung, 2002, S. 11.

²¹⁰ Kirchler, Erich/ Maciejovsky, Boris, Steuermoral und Steuerhinterziehung, 2002, S. 10-11.

²¹¹ Ortac, Serhat, Studierenden Wettbewerb „Wozu eigentlich Steuern? Das Spannungsverhältnis zwischen Notwendigkeit und Akzeptanz“ Steuermoral und Steuergesetzgebung, S. 14.

²¹² Franzen, Wolfgang, Was wissen wir über Steuerhinterziehung?, 2008, 94, 97.

²¹³ Ortac, Serhat, Studierenden Wettbewerb „Wozu eigentlich Steuern? Das Spannungsverhältnis zwischen Notwendigkeit und Akzeptanz“ Steuermoral und Steuergesetzgebung, 2003, S. 13/14.

ist auch ihre gesellschaftliche Akzeptanz ein wichtiger Parameter für das Verhalten des Steuerzahlers²¹⁴. Wird ein Verstoß gegen eine gesetzliche Bestimmung lediglich als Bagatelle abgetan und hat der einzelne keine gesellschaftlichen Konsequenzen aus einem möglichen Fehlverhalten zu befürchten, so wird für ihn die Hemmschwelle eine solche gesetzeswidrige Tat zu begehen nicht besonders hoch sein. Natürlich sind in diesem Zusammenhang auch die Aufklärungsquote von Gesetzesverstößen und die damit verbunden rechtlichen Sanktionsmaßnahmen für den Steuerpflichtigen von Bedeutung. Durch eine Steigerung der Zahl der Prüfungen und eine Erhöhung des Strafmaßes können hierbei neben den im vorigen Abschnitt beschrieben „crowding out“ und dem Abschreckungseffekt auch nahezu keine Auswirkungen auf die „tax compliance“ eintreten. Auch hier spielt die Wahrnehmung des Steuerzahlers eine wichtige Rolle. Hat er selbst diese Änderungen nicht registriert, so können diese Maßnahmen auch keine Auswirkungen auf sein Tun haben²¹⁵.

Es sei an dieser Stelle erwähnt, dass die hier vorgenommene Darstellung der Einflussfaktoren in Hinblick auf die Steuermoral und die „tax compliance“ nicht abschließend ist. Auch andere Faktoren wie etwa religiöse Einstellungen können unter Umständen Auswirkungen auf die Steuermoral der Bürger haben²¹⁶. Ziel dieser Darstellung war es die wichtigsten Faktoren vorzustellen und ihre mögliche Wirkung auf das Verhalten des Steuerzahlers aufzuzeigen. Die Forschungsarbeit in diesem Bereich ist noch nicht abgeschlossen und wird voraussichtlich noch weitere Erkenntnisse hervorbringen. Es bleibt daher festzuhalten, dass die „tax compliance“ sowohl von ökonomischen, psychologischen, moralischen und gesellschaftlichen Parametern abhängig ist. Diese Faktoren können dabei nicht isoliert betrachtet werden, sondern ergeben in ihrer Summe das resultierende Verhalten des Steuerpflichtigen. Es ist dabei von der jeweiligen Person abhängig wie stark die einzelnen Parameter auf das Tun der Person Einfluss nehmen. Zum Abschluss soll im nun folgenden Abschnitt noch der Frage nachgegangen werden, wer typischerweise Steuern hinterzieht.

3. Wer hinterzieht Steuern?

In einer Reihe von Studien wurde untersucht welche Personengruppen mehr bzw. weniger dazu neigen sich steuerunehrlich zu verhalten. Dabei lassen sich anhand von verschiedenen Merkmalen diese Personengruppen näher eingrenzen und charakterisieren.

Ein erstes Merkmal ist das Alter der betrachteten Personen. Es konnte festgestellt werden, dass mit zunehmendem Alter die Neigung Steuern zu hinterziehen abnimmt²¹⁷. Jüngere Personen tendieren in dieser Hinsicht eher zu steuerunehrlichem Verhalten. Die Erklärung für diese Entwicklung wird in der besseren Ausbildung der jüngeren Generationen gesehen, die im Vergleich zu älteren leichter Hinterziehungsmöglichkeiten identifizieren können. Andere Autoren identifizieren bei zunehmendem Alter eine Verschiebung im Bereich des steuerlichen Verhaltens²¹⁸. Das Alter kann hierbei positiv mit

²¹⁴ Take, Michael, Steuergerechtigkeit und Steuermoral aus : Politik als Wissenschaft Festschrift für Wilfried Röhrich zum 70ten Geburtstag, 2006, 379, 391.

²¹⁵ Pinney,Neil/Scholz, John T, Duty, Fear and Tax Compliance, 1995, 490, 509.

²¹⁶ Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht 03.2005, Steuermoral – Das Spannungsfeld von Freiwilligkeit der Steuerzahlung und Steuerhinterziehung, S. 54.

²¹⁷ Vogel, Joachim, Taxation and Public Opinion in Sweden: An Interpretation of recent survey data, 1974, 499, 512.

²¹⁸ Wenzel, Michael, The Impact of Outcome Orientation and Justice Concerns on Tax Compliance: The Role of Taxpayer's Identity, 2002, 629, 638.

Hinterziehungsmöglichkeiten korreliert sein. Beispielsweise verfügen ältere Personen meist über ein größeres Vermögen und damit über eine größere Zahl an Vermögensgegenständen, die es ihnen erlauben ihre Steuern durch strategische Planung zu minimieren. Jüngere Personen befinden sich eher in einem Angestelltenverhältnis und haben in dieser Hinsicht generell eher die Möglichkeit durch eine Unterdeklaration ihrer Einkünfte oder durch eine überzogene Deklaration ihrer Steuerabzüge (z.B. Werbungskosten) Steuern zu hinterziehen. Darüber hinaus dehnen sich mit zunehmendem Alter soziale und auch berufliche Verbindungen zu anderen Personen weiter aus (z.B. Heirat, Familie, beruflicher Erfolg, sozialer Status, etc..) wodurch die mögliche „soziale Auffälligkeit“ zunimmt und etwaige Sanktionsmaßnahmen bei steuerunehrlichem Verhalten mehr gefürchtet werden²¹⁹. Unterschiede in Hinblick auf die „tax compliance“ ergeben sich auch wenn man das Verhalten von Männern und Frauen gegenüber stellt. Nach empirischen Untersuchungen tendieren Frauen mehr zu steuerehrlichem Verhalten als Männer²²⁰. Sie sehen das Steuersystem in der Regel als fairer an und schätzen das Risiko bei einer solchen Tat entdeckt zu werden als größer ein. Versuchen sie dennoch ihre Einkünfte unrechtmäßigerweise nicht vollständig zu deklarieren, so ist die Höhe des Fehlbetrages in der Regel geringer als bei Männern. Hierbei schätzen Frauen die möglichen Sanktionen und Strafen bei Aufdeckung der Tat als gravierender ein als Männer. Als weiterer Faktor kommt hierbei das individuelle Bildungsniveau der Personen zum Tragen. Personen, die eine höhere Qualifikation haben sind in der Regel eher in der Lage steuerrechtliche Sachverhalte einzuschätzen und haben daher eine höhere Neigung auch steuerunehrlich zu handeln. Die mit der Bildung verbundene Wahl des Berufes und die Art der Tätigkeit haben außerdem einen Einfluss auf das individuelle Verhalten. Natürlich spielt die Höhe des Einkommens auch eine wichtige Rolle. Je höher das individuelle Einkommen ausfällt, desto höher ist auch die Bereitschaft sich steuerunehrlich zu betätigen²²¹. In diesem Sinne wurde hierbei in verschiedenen Studien verifiziert, dass Selbstständige in besonderem Maße zur Steuerhinterziehung tendieren²²². Ein wichtiger Grund hierfür liegt vor allem in der Sichtbarkeit des Einkommens. Bei Einkünften, die direkt an der Quelle besteuert werden (wie z.B. bei Gehältern) sind die Hinterziehungsmöglichkeiten eher eingeschränkt. Im Gegensatz dazu bieten Einkünfte, die aus einer selbstständigen Tätigkeit heraus entstehen und beispielsweise erst in der Steuererklärung für die Finanzbehörden erkennbar werden (z.B. Honorare, Mieten, etc. ...) einen größeren Spielraum für Hinterziehungsmöglichkeiten. Selbstständige haben also generell mehr Möglichkeiten sich steuerunehrlich zu verhalten²²³. Das allseits bekannte Motto „Gelegenheit mach Diebe“ trifft also auch im Bereich der Steuerhinterziehung zu.

Anhand dieser eben aufgezeigten Merkmale ergibt sich also eine Art „Täterprofil“, das den Personenkreis der Personen, die typischer Weise eher zur Steuerhinterziehung neigen, herausstellt. Dabei handelt sich um junge Männer, die über eine gute Bildung verfügen und meist selbstständig tätig sind. Dieses „Täterprofil“ ist aber eher tendenziell und nicht als absolut zu verstehen. Über die

²¹⁹ Franzen, Wolfgang, Was wissen wir über Steuerhinterziehung?, 2008, 94, 95.

²²⁰ Chung, Janne/ Trivedi, Viswanath Umashankar, The Effect of Friendly Persuasion and Gender on Tax Compliance Behavior, 2003, 133, 137.

²²¹ Take, Michael, Steuergerechtigkeit und Steuermoral aus : Politik als Wissenschaft Festschrift für Wilfried Röhrich zum 70ten Geburtstag, 2006, 379, 396.

²²² Vgl. dazu die Ausführungen zur Sichtweise über Steuern zu Beginn von Abschnitt E.II.

²²³ Eisenhauer, Joseph G., Ethical preferences, risk aversion and taxpayer behavior, 2008, 45, 59.

explizite Höhe des Risikos lässt sich dabei keine genaue Aussage treffen. Ebenso ist davon abzuraten aus den gemachten Untersuchungen vorschnell Vorurteile zu entwickeln²²⁴.

III. Empirische Befunde

Im Rahmen dieses Abschnittes soll auf empirische Studien eingegangen werden, die die Situation bezüglich der Steuermoral und der „tax compliance“ in Deutschland als auch in Schweden darstellen.

1. Deutschland

Befragt man deutsche Bürger nach ihrer Einstellung zu Steuermoral und Steuerehrlichkeit so ergibt sich ein recht ambivalentes Gesamtbild. Nach einer Untersuchung der Forschungsstelle für Sozialökonomik e.V. (FORES) konnte dieses sogenannte „Moraldilemma“ empirisch festgehalten werden²²⁵.

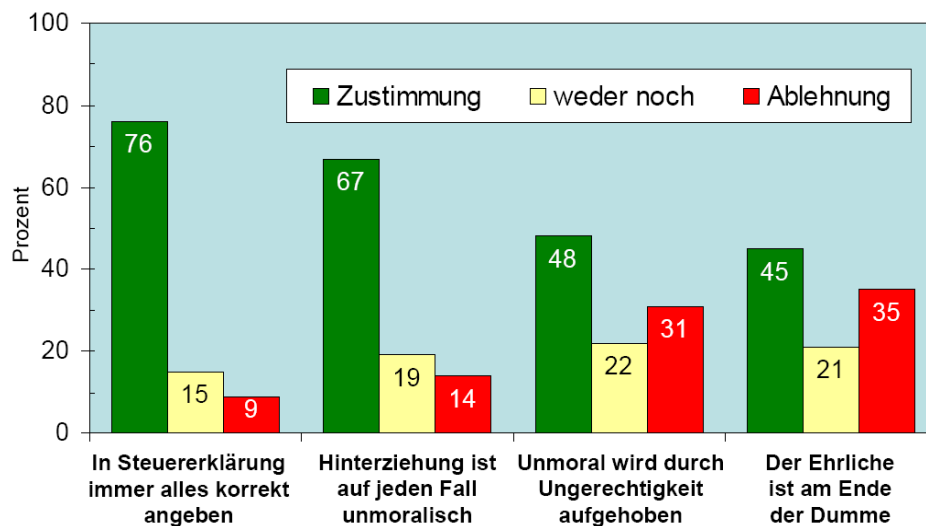


Abbildung 1 : Einstellung zur Steuerehrlichkeit in Deutschland 2008 - Teil 1 ²²⁶

Die Untersuchung zeigt, dass 76% der befragten Personen generell die Auffassung vertreten, dass die Angaben innerhalb der Steuererklärung immer korrekt angegeben werden sollten. Daran anknüpfend finden immer noch 67% der Befragten, dass Steuerhinterziehung in jedem Fall als unmoralisch anzusehen ist. Damit sieht die deutsche Bevölkerung also im Allgemeinen Steuerhinterziehung als negativ an und verfügt auf den ersten Blick über ein hohes Maß an Steuermoral. Dem gegenüber wird jedoch häufig die Auffassung vertreten (48%), dass die Steuergesetze keine Gerechtigkeit in der Besteuerung erreichen und somit Steuerhinterziehung als nicht gravierend unmoralisch anzusehen ist. Dieses Ergebnis zeigt, dass die eigentliche negative Sichtweise bezüglich Steuerhinterziehung wieder

²²⁴ Franzen, Was wissen wir über Steuerhinterziehung, 2008, 94, 95.

²²⁵ Franzen, Was wissen wir über Steuerhinterziehung, 2008, 94, 98.

²²⁶ Aus FORES, Steuermentalität und Steuermoral in Deutschland 2008, S. 50.

relativiert und in Teilen revidiert wird. Darüber hinaus sieht ein großer Teil der Befragten (45%) ehrliches Verhalten in Steuersachen als dumm an und begründet dies damit, dass eine Vielzahl anderer sich nicht an die Gesetze hält und auch Steuerhinterziehung betreibt. Weiterhin sehen viele die Verwendung der Steuermittel als kritisch an. Sie meinen, dass Steuermittel verschwendet und veruntreut werden und somit die Hinterziehung des „kleinen Mannes“ daher nicht mehr so stark ins Gewicht fallen würde. Nach der Untersuchung von FORES vertreten 62% der befragten Personen diese Meinung²²⁷. Die hier dargestellte Untersuchung macht besonders deutlich, dass in der deutschen Bevölkerung Steuerdelikte aus gesellschaftlicher Sicht als weniger schwerwiegend angesehen werden. Die empfundene Ungerechtigkeit bei der Besteuerung und die große Verbreitung von Steuerdelikten haben scheinbar zu einer steigenden Tolerierung und Verständnis für dieses Verhalten geführt.

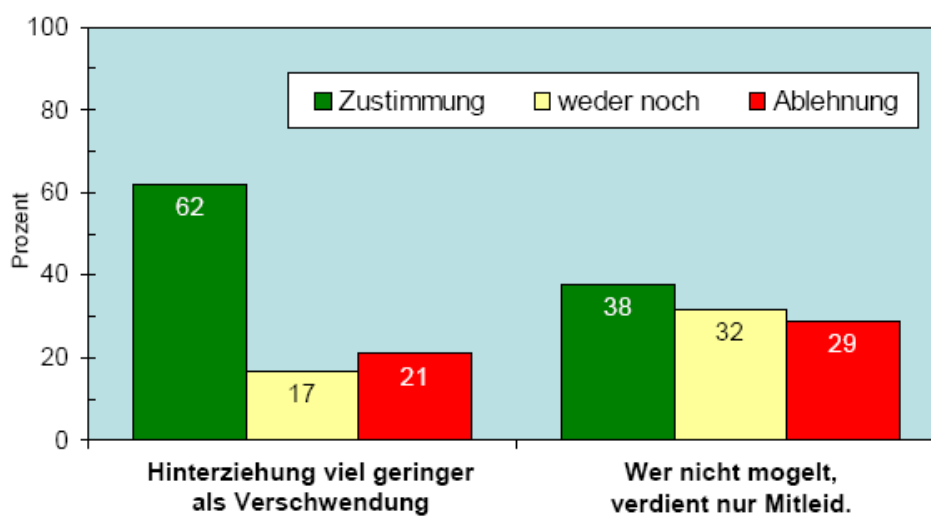


Abbildung 2 : Einstellung zur Steuerehrlichkeit in Deutschland 2008 - Teil 2 ²²⁸

Laut der Untersuchung bleibt es jedoch nicht nur bei der Tolerierung des Verhaltens anderer Personen. Wie aus Abbildung 2 hervorgeht, wird zudem die extreme Meinung vertreten, dass jemand der nicht „mogelt“ eigentlich nur „Mitleid“ verdient. Zwar wird diese sehr zugespitzte Auffassung nur von 38% der Befragten vertreten, jedoch übersteigt diese Zahl immer noch die Zahl der Personen, die diese Meinung ablehnen. Neben der Anführung von Gründen wie der bereits angesprochenen Verschwendung von Steuermitteln und Ungleichbehandlung bei der Besteuerung, könne diese Auffassung zur persönlichen Gewissenberuhigung für den Betrug am Staat dienen. Der im vorigen Abschnitt beschriebene Zusammenhang zwischen Alter und der Neigung Steuern zu hinterziehen trifft ebenfalls auf Deutschland zu. So teilen etwa 45% der Unter 30 jährigen die zuvor geäußerte extreme Auffassung, dass jemand der nicht bei der Steuer „mogelt“ nur Mitleid verdiene. Dagegen widersprechen nur 22% der Befragten aus der gleichen Altersgruppe. Bei den über 60 jährigen hingegen teilen nur 31% der Befragten diese Meinung, wobei 34% sich klar gegen diese Position

²²⁷ Vgl. dazu Abbildung 2.

²²⁸ Aus FORES, Steuermentalität und Steuermoral in Deutschland 2008, S. 51.

ausgesprochen haben²²⁹. Nach dieser Studie beharren die Personen aber nicht für immer auf ihrer Position. Ein Zeitvergleich aus Erhebungen aus den Jahren 1990, 1994, 1997, 1999 und 2008 hat gezeigt, dass die älteren Personen durchweg eher zu steuerehrlichem Verhalten tendieren und auch weniger die dargestellte „Mitleidsauffassung“ vertreten. Personen die also 1990 im Alter von 30 Jahren waren und diese extreme Position vertreten haben sind im Jahre 2008 im Alter von 48 Jahren und haben teilweise eine Wandlung in Richtung einer gemäßigten Sichtweise vollzogen. Eine genaue Schätzung der Steuerausfälle in Deutschland auf Basis von Steuerdelikten ist leider nicht präzise möglich. Das Bundesministerium für Finanzen schätzt den Schaden für die öffentliche Hand basierend auf Steuerhinterziehung und Steuerbetrug aber auf über 100 Milliarden Euro²³⁰. Nach Schätzungen aus der wissenschaftlichen Diskussion liegt die Schattenwirtschaft in Deutschland in einer Größenordnung von ca. 14,6% des BIP²³¹.

2. Schweden

Das schwedische Pendant zum deutschen Finanzamt ist das sogenannte „Skatteverket“. Das „Skatteverket“ ist für alle Angelegenheiten zuständig, die die Erhebung und Verwaltung von Steuern betreffen. Im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit erstellt „Skatteverket“ jedes Jahr ein statistisches Jahrbuch indem es über aktuelle steuerliche Sachverhalte informiert. Darin enthalten sind beispielsweise Angaben über die Steuereinnahmen (aufgeschlüsselt nach Steuerarten), Einkommens- und Vermögensverteilung der schwedischen Haushalte, als auch Untersuchungen zum Thema Steuerhinterziehung und Steuerbetrug. In Bezug auf letzteres werden auch Umfragen in der Bevölkerung durchgeführt um die Ursachen für Steuerhinterziehung zu analysieren. In dieser Hinsicht wurde im Rahmen des Jahrbuches 2007 die Bevölkerung befragt wie sie das Steuersystem allgemein bewertet. Dabei ging es speziell auch um die Fragen wie sie die Höhe der Steuern und die steuerrechtlichen Bestimmungen empfinden. Anhand von Abbildung 3 werden die Umfrageergebnisse aus verschiedenen Erhebungen von 2001 bis 2006 deutlich.

²²⁹ FORES, Steuermentalität und Steuermoral in Deutschland 2008, S. 51.

²³⁰ Bundesministerium der Finanzen, http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/BMF_Startseite/Multimedia/070509_Steuerhinterziehung_alternativtext.html, zuletzt abgerufen am 29.05.09.

²³¹ Schneider, Friedrich, Der Einfluss der Weltwirtschaftskrise auf die Schattenwirtschaft in Deutschland, 2009, S. 10.

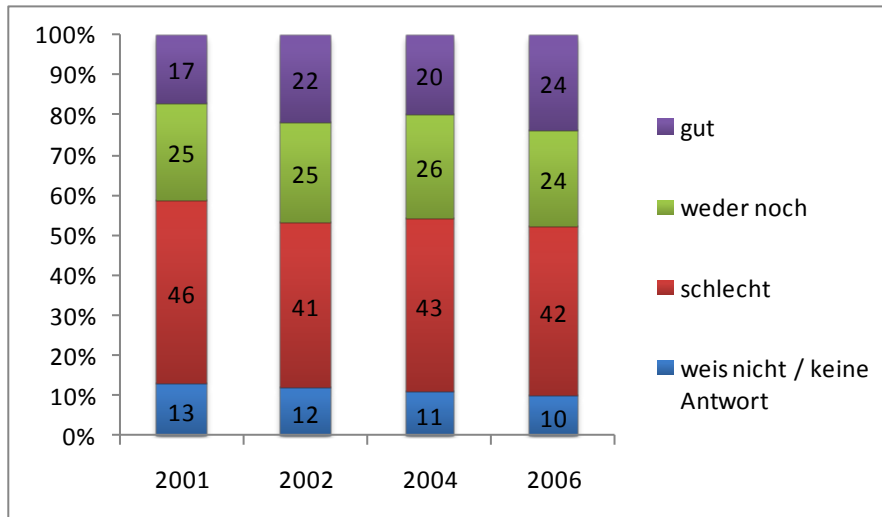


Abbildung 3 : „Wie beurteilen Sie das Steuersystem?“²³²

Aus der Darstellung geht hervor, dass die Meinung der Schweden in Bezug auf das Steuersystem recht kontinuierlich verläuft. Einen größeren Sprung in den Zahlen gab es nur durch eine Steuerreform im Jahre 1991 durch die sich die öffentliche Meinung über das Steuersystem verbesserte. Davor war die Unzufriedenheit merklich größer²³³. Bei der aktuellen Untersuchung fällt auf, dass immer noch ein recht großer Teil mit dem Steuersystem unzufrieden ist. So sehen beispielsweise im Jahr 2004 etwa 20% der Befragten das Steuersystem positiv, wogegen 43% diese Ansicht nicht teilen. Auf Basis der letzten Erhebung aus dem Jahr 2006 konnte indes ein leichter Zuwachs bei der Zahl der Befürworter des Steuersystems verzeichnet werden. Nimmt man den Anteil der Befürworter (24%) mit dem Anteil der indifferenten Personen (24%) zusammen, so entspricht dieser kumulierte Anteil (48%) in seiner Größe etwa dem der Personen mit negativer Meinung (42%). Daraus ergibt sich ein recht gleichmäßiges Verhältnis aus Zustimmung/Akzeptanz und Ablehnung, wobei der Anteil der Akzeptanz des Steuersystems leicht überwiegt. Gründe für die Akzeptanz des schwedischen Steuersystems und für die häufig propagierte hohe Steuermoral werden meist in der guten Versorgung durch die sozialen Sicherungssysteme gesehen (Bereitstellung von Schulen, Kindergärten, Zahlung von Krankengeld, etc. ...), obwohl die Steuersätze im Vergleich zu anderen Ländern recht hoch liegen²³⁴. So liegt etwa der Eingangssteuersatz bei Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit bei 30% und geht in der Progression hoch bis zum Spitzensatz von 58%²³⁵. Doch auch die Toleranz der Schweden kennt ihre Grenzen. Berühmtes Beispiel in diesem Sinne ist Astrid Lindgren²³⁶. Im Jahre 1976 sollte sie als selbstständige Schriftstellerin, auf Grund der Rechtslage für selbständig Tätige, über 100% ihrer Einkünfte als Steuer- und Sozialabgaben abführen. Aus diesem Grund sah sie sich dazu veranlasst gegen diese Missstände

²³² eigene Darstellung mit Daten aus: Swedish Tax Agency, Taxes 2007 - An English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden, S. 34.

²³³ Swedish Tax Agency, Taxes 2007 - An English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden, S. 34.

²³⁴ Homepage der Süddeutschen Zeitung, Steuermoral global vom 20.02.2008, <http://www.sueddeutsche.de/finanzen/328/301325/text/20/>, zuletzt abgerufen am 29.05.2009.

²³⁵ Brokelind, Cécile, National Report on Taxpayer Protection in Sweden, S. 2.

²³⁶ Homepage von Die Zeit, „Jetzt beginne ich zu zweifeln“ vom 16.04.1976, <http://www.zeit.de/1976/17/Jetzt-beginne-ich-zu-zweifeln>, zuletzt aufgerufen am 29.05.2009.

öffentlich vorzugehen und verfasste das Steuermärchen von „Pomperipossa in Monismanien“²³⁷. Der damalige Finanzminister wies diese Kritik zunächst zurück und behauptete Lindgren habe ihre Steuer falsch berechnet²³⁸. Erst später räumte man ein, dass man den von Lindgren entdeckten Fehler im System beseitigen müsse²³⁹. Wie auch die Mehrheit der Schweden hat Astrid Lindgren ihre Steuerbelastung bis dato immer akzeptiert. Sie ging sogar noch weiter und sagte mehrfach: „Ich bezahle meine Steuern voller Freude“. In diesem Zusammenhang trug der Skandal letztlich maßgeblich dazu bei, dass die sozialdemokratische Regierung, die bereits seit 40 Jahren tätig war, die anstehende Wahl verlor²⁴⁰.

Durch eine weitere Befragung des „Skatteverket“ wurde die Sicht der schwedischen Bürger in Hinblick auf Steuerhinterziehung und Steuerbetrug untersucht. Die Ergebnisse lassen sich aus Abbildung 4 entnehmen.

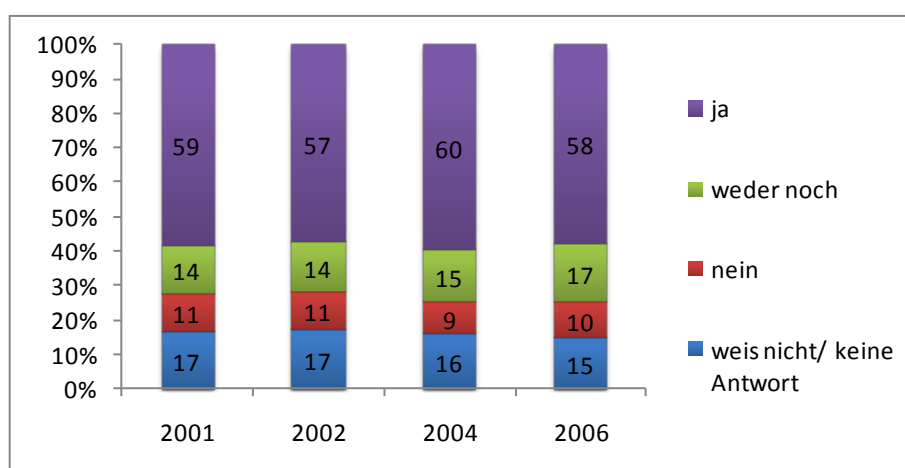


Abbildung 4 : „Das Ausmaß der Steuerhinterziehung ist ein ernstes Problem für die Gesellschaft“²⁴¹

Wie aus der Darstellung unschwer zu erkennen ist, sieht die Mehrheit der schwedischen Bürger (58%) Steuerhinterziehung als ein ernstes Problem für die Gesellschaft an. Dieses Ergebnis spricht für eine hohe Steuermoral der schwedischen Bürger. Darüber hinaus wurde im Zusammenhang mit dieser Studie ermittelt, dass nur 5% der schwedischen Bürger die Meinung vertreten, dass Steuerhinterziehung von anderen vertretbar ist, wenn diese die Möglichkeiten dazu haben²⁴².

²³⁷ Zitat aus dem Märchen „Pomperipossa in Monismanien“: „Die Menschen sollten nicht bestraft und verfolgt werden, nur weil sie auf ehrliche Weise – gewollt oder ungewollt – zufällig Geld verdienen. Aber, soweit Pomperipossa es überschauen konnte, geschah jetzt genau das. Ihr, der die nackte Armut unverhohlen ins Gesicht grinste, fiel es schwer, es anders zu sehen. Was ist das bloß, so dachte sie, für ein seltsamer, säuerlicher, Neid geschwängertes Mief, der sich auf ganz Monismanien gelegt hat, und warum sagt niemand laut und deutlich seine Meinung: So kann es nicht weitergehen, denn dann ist es aus mit aller Unternehmungslust in unserem Lande und dann sind bald keine freien Unternehmer mehr da, die man besteuern kann.“

²³⁸ Home des Manager-Magazins, Steuerpläne der Linkspartei vom 02.08.2005, <http://www.manager-magazin.de/unternehmen/mittelstand/0.2828.367819-4.00.html>, zuletzt aufgerufen am 29.05.2008.

²³⁹ Homepage <http://www.astrid-lindgren.de>, zuletzt aufgerufen am 29.05.09.

²⁴⁰ Astrid Lindgren, die selbst immer bekennende Sozialdemokratin gewesen war, kommentierte die Situation wie folgt: „Jetzt beginne ich zu zweifeln. Langjähriger Machtbesitz verdirbt die besten Vorsätze, führt zu Übergriffen und zu einer Vormundschaftsmentalität. Es ist an der Zeit, daß die Machthaber zur Seite treten, die im Namen der einen Hälfte des Volkes vier Jahrzehnte lang das ganze Volk regiert haben“ aus: Die Zeit, „Jetzt beginne ich zu zweifeln“ vom 16.04.1976.

²⁴¹ eigene Darstellung mit Daten aus: Swedish Tax Agency, Taxes 2007 - An English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden, S. 35.

²⁴² Swedish Tax Agency, Taxes 2007 - An English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden, S. 35.

3. Vergleich und Auswertung

Das eben beschriebene Untersuchungsergebnis für Schweden wird jedoch teilweise kritisch hinterfragt²⁴³. So wird die Meinung vertreten, dass sich die Ergebnisse aus den hier dargestellten Umfragen nur bedingt eignen um eine Aussage über die Steuerehrlichkeit bzw. Steuermoral zu treffen. Bei diesen Umfragen würden die Befragten ein sogenanntes „sozial erwünschtes Antwortverhalten“ zeigen. Sie würden also in der Weise antworten wie sie denken, dass es von ihnen erwartet wird. Der Begriff Steuermoral sei in dieser Hinsicht sehr schwammig. Die Größe, die man eigentlich nur konkret ermitteln könnte wäre das Ausmaß der Schattenwirtschaft (z.B. Schwarzarbeit) eines Landes. Für Deutschland beträgt die Größe der Schattenwirtschaft in 2009 etwa 14,6% des BIP. Schweden hingegen kommt gemessen am BIP auf einen Wert von ca. 15,4%²⁴⁴. Die Autoren Torgler und Alm kommen in einer von ihnen durchgeführten Vergleichsstudie, bei der sie kulturelle Unterschiede zwischen den USA und Europa in Hinblick auf die jeweilige Steuermoral untersucht haben, zu ähnlichen Ansichten²⁴⁵. Sie vermuten, dass der Grad an Steuermoral Einfluss auf das tatsächliche Verhalten der Menschen hat und somit wahrscheinlich auch Einfluss auf die Größe der Schattenwirtschaft hat. Hierfür haben sie in einer Grafik den Umfang der Schattenwirtschaft gegenüber dem Grad der Steuermoral aufgetragen. Abbildung 5 zeigt diesen Zusammenhang qualitativ.

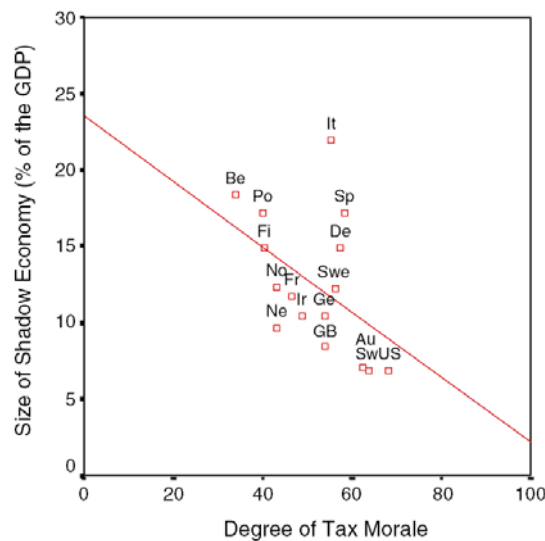


Abbildung 5 : Zusammenhang zwischen Schattenwirtschaft und Steuermoral ²⁴⁶

Aus der Grafik geht hervor, dass Deutschland und Schweden, die, wie bereits dargelegt wurde, einen jeweils ähnlich großen Anteil an Schattenwirtschaft gemessen an ihren BIP vorweisen, auch in Hinblick auf ihre Steuermoral recht ähnlich sind. Vergleicht man dieses Ergebnis mit einer Untersuchung aus dem Monatsbericht vom März 2005 des Bundesministeriums der Finanzen bei der die Steuermoral

²⁴³ Hausensteiner, Heike, Steuerzahler sind Kunden des Staates, 2008, 40, 40-42.

²⁴⁴ Schneider, Friedrich, Der Einfluss der Weltwirtschaftskrise auf die Schattenwirtschaft in Deutschland, 2009, S. 10.

²⁴⁵ Alm, James/Torgler Benno, Culture differences and tax morale in the United States and in Europe, 2006, 224, 242.

²⁴⁶ aus Alm, James/Torgler Benno, Culture differences and tax morale in the United States and in Europe, 2006, 224, 243; Hier sind die USA sowie alle untersuchten europäischen Länder erfasst, dabei bedeutet: Ge = Deutschland, Swe = Schweden.

verschiedener OECD Länder verglichen wurde, so liegen auch dort die Werte der Steuermoral der beiden Länder recht nah bei einander²⁴⁷.

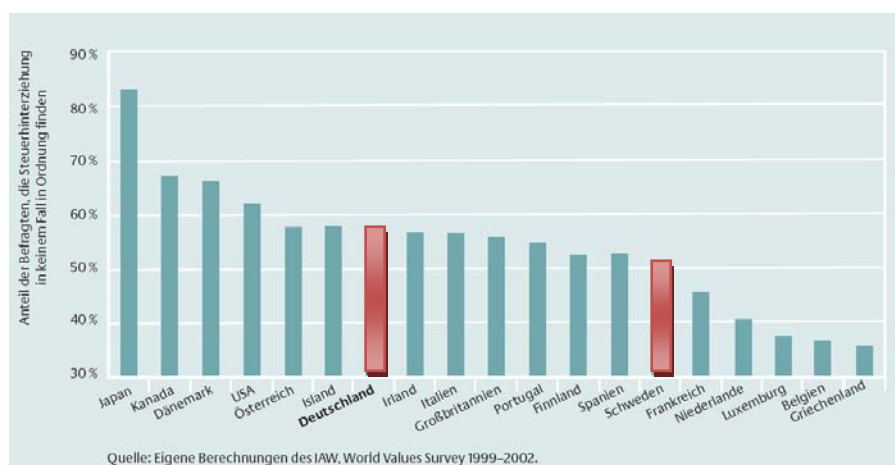


Abbildung 6 : Die Steuermoral in einigen OECD Ländern ²⁴⁸

Abschließend kann an dieser Stelle wohl die berechtigte Vermutung geäußert werden, dass die Steuermoral im Vergleich zwischen Schweden und Deutschland wohl nicht so unterschiedlich ausfällt wie häufig in Diskussionen angeführt wird. Die eben aufgezeigten Untersuchungsergebnisse geben für die allgemein geäußerte Haltung, dass die Steuermoral der schwedischen Bürger höher sei als die der deutschen Bürger indes keine empirische Rechtfertigung. Aus dem Vergleich der Umfragen, die unter Personen aus Schweden und Deutschland durchgeführt wurden ergibt sich, dass die Bürger beider Länder Steuerhinterziehung generell als unmoralisch empfinden. Auf deutscher Seite ändert sich diese Sichtweise aber merklich wenn Steuerhinterziehung im Lichte von Gerechtigkeitserwägungen in Bezug auf das Steuersystem bewertet wird. Viele empfinden, dass Steuergelder verschwendet werden und allgemein nicht gerecht besteuert wird. Im Fall von Schweden fällt auf, dass die Befragten das Steuersystem sehr negativ bewerten. Einflussfaktoren auf die Steuermoral wie etwa Alter, die eigenen Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung und die persönliche Einstellung zu Steuerdelikten, konnten in früheren Studien auch für Schweden identifiziert werden²⁴⁹. Auch diese Indizien sprechen dafür, dass die Steuermoral in Schweden in ihrer Ausprägung ähnlich der Steuermoral in Deutschland ist.

²⁴⁷ Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht 03.2005, Steuermoral – Das Spannungsfeld von Freiwilligkeit der Steuerzahlung und Steuerhinterziehung, S. 50.

²⁴⁸ aus Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht 03.2005, Steuermoral – Das Spannungsfeld von Freiwilligkeit der Steuerzahlung und Steuerhinterziehung, S. 50.

²⁴⁹ Wärneryd, Karl-Erik/Walerud, Bengt, Taxes and economic behavior : Some interview data on tax evasion in Sweden, 1982, 187, 208 ; ebenso Vogel, Joachim, Taxation and public opinion in Sweden: An interpretation of recent survey data, 1974, 499, 499-513.

F. Fazit: Steuergeheimnis vs. Steuerpublizität – Welche Strategie kann die Tax Compliance positiv beeinflussen?

Nach der Darstellung der jeweiligen gesetzlichen Rahmenbedingungen des Steuergeheimnisses in Schweden und Deutschland sowie der Analyse der „tax compliance“ und Steuermoral, soll zum Abschluss dieser Arbeit der Frage nachgegangen werden, welche Strategie, ob nun Geheimnisschutz oder Publizität, die „tax compliance“ positiver beeinflussen kann. Die Strategie, die in Deutschland in dieser Hinsicht verfolgt wird, ist die vertrauliche Behandlung von Steuerdaten unter dem Schutz des § 30 AO. Durch die Gewährung dieses Schutzrahmens erhofft man sich, dass dadurch der Zufluss an Steuermitteln gesichert wird und dies zum anderen zu einer Unterstützung einer gleichmäßigen Besteuerung aller Bürger beiträgt. Die Grundlage dieses Schutzes ergibt sich, wie bereits dargestellt wurde, aus dem Recht der informationellen Selbstbestimmung, das aus den Bestimmungen des Grundgesetzes hergeleitet wurde. Der Geheimnisschutz soll als Gegengewicht zu den weitreichenden Eingriffsrechten der Finanzbehörden, speziell durch die dem Steuerpflichtigen auferlegte Mitwirkungspflicht nach § 90 AO, fungieren. Es soll also ein Vertrauensverhältnis zwischen dem Steuerzahler und den Behörden aufgebaut werden. Damit soll der Steuerzahler dazu bewegt werden seine Angaben ehrlich und wahrheitsgemäß zu machen. In diesem Sinne soll also die Steuermoral und die „tax compliance“ verbessert werden. Die eben formulierten Effekte, die man sich von der Gewährung des Geheimnisschutzes erhofft, sind aber, wie Tipke richtigerweise bemerkt, eher fragwürdig²⁵⁰. Jemand der Steuern hinterziehen wolle, werde sich wohl nicht davon beeindrucken lassen ob die Finanzbehörde seine Daten auch geheim hält. Beispielsweise würde jemand der sein Einkommen aus krimineller Tätigkeit erzielt, kein Interesse daran haben diese Einkünfte durch eine Besteuerung zu schmälern. Trotz des Geheimnisschutzes, ist wohl nicht zu erwarten, dass er diese Einkünfte der Finanzbehörde mitteilt, zumal es auch diverse Offenbarungsmöglichkeiten innerhalb des § 30 AO gibt. Möchte man also auf den Geheimnisschutz vertrauen muss man zudem diese Ausnahmen kennen. In diesem Zusammenhang steht auch das viel zitierte Recht auf freie persönliche Entfaltung im Sinne des Art. 2 Abs. 1 GG als Rechtfertigung des Geheimnisschutzes auf dem Prüfstand. Es ist richtig, dass ein jeder ein Recht darauf hat und haben sollte, dass sein persönlicher Bereich vor anderen und auch vor zu tiefen Eingriffen staatlicher Institutionen geschützt wird. Doch Art. 2 Abs. 1 GG sagt im gleichen Zug, dass die Freiheit der persönlichen Entfaltung nicht soweit gehen darf, dass „die Rechte anderer verletzt“ werden. Zu diesen Rechten der anderen gehört auch, dass sich niemand auf Kosten der anderen bereichern darf. Dies schließt also ein, dass jeder seinen Beitrag zum Wohle der Gemeinschaft leistet, damit der Staat seinen auferlegten Pflichten entsprechen kann. Dieses Allgemeininteresse ist also ebenfalls zu schützen weshalb auch § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO eine Durchbrechungsmöglichkeit des Steuergeheimnisses vorsieht. Diese Durchbrechung ist aber nur auf sehr schwerwiegende Sachverhalte limitiert. Es stellt sich daher die Frage, ob Steuerdaten in diesem Sinne überhaupt zur rein persönlichen Sphäre zu zählen sind, da doch alle Mitglieder der Gemeinschaft an den staatlichen Leistungen interessiert sind und damit die korrekte Erfüllung der

²⁵⁰ Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung Band.1, 2000, S. 217.

Steuerverpflichtungen auch alle angeht. Wieso sollte also steuerunehrliches Verhalten Kraft Gesetz geschützt werden? Hierbei geht Schweden, wie bereits hervorgehoben wurde, einen anderen Weg. In Schweden werden Einkünfte Steuerpflichtiger in den erwähnten Steuerkalendern („taxeringskalender“) veröffentlicht. Durch die Veröffentlichung kann damit jeder einen Überblick über die Einkommenssituation des anderen gewinnen. Rechtliche Basis der Veröffentlichung von Steuerdaten sind die Druckfreiheitsrechte, wobei auch die Bestimmungen des Geheimhaltungsgesetzes zu beachten sind. Die Veröffentlichung der Steuerdaten wird indes dadurch gerechtfertigt, dass damit eine gesellschaftliche Kontrollmöglichkeit entsteht²⁵¹. Da jeder über das zu versteuernde Einkommen des anderen Bescheid weiß, erhofft man sich damit einen Abschreckungseffekt zu erzielen, der potenzielle Steuersünder zu gesetzeskonformen Verhalten bewegen soll. Wie auch der deutsche Ansatz, versucht das schwedische Vorgehen die Steuermoral und „tax compliance“ zu verbessern. Aus den Ausführungen über die Einflussfaktoren für die Steuermoral geht hervor, dass Transparenz durchaus positive Auswirkungen im Hinblick auf steuerehrliches Verhalten haben kann. Eng mit der Transparenz ist das Gerechtigkeitsgefühl der Steuerzahler verbunden. Kann der Steuerzahler erkennen, dass andere ihren steuerlichen Verpflichtungen nachkommen, so kann er das System als gerecht empfinden und selbst zu der Überzeugung gelangen, dass auch er sich steuerehrlich verhalten sollte. Damit der Steuerzahler aber zu einer solchen Sichtweise gelangen kann, kommt es auch auf die Qualität der veröffentlichten Daten an. Die Qualität erstreckt sich dabei auf zwei Ebenen. Zum einen müssen die Daten richtig sein. Zum anderen müssen die Daten eine gewisse Aussagekraft haben. Die Angaben innerhalb des Steuerkalenders basieren auf den Angaben, die der Steuerpflichtige in seiner Steuererklärung abgegeben hat. Ob diese nun korrekt sind und auch die tatsächlichen Einkünfte widerspiegeln bleibt dahingestellt. Sind die Angaben aber nicht korrekt, ist die Aussagefähigkeit der Daten ebenfalls eingeschränkt. Trotz dieser Schwäche kann man aber mit Hilfe der Darstellung im „taxeringskalender“ eine grobe Vorstellung davon gewinnen über welche Einkünfte die jeweilige Person verfügt. Auf Basis dieser Daten kann man die jeweilige an den Staat zu entrichtende Steuer zumindest schätzen. Somit kann im gewissen Rahmen eine Plausibilitätsprüfung vorgenommen werden. Dies setzt aber voraus, dass man die jeweilige Person kennt um eine solche Prüfung vornehmen zu können. Kennen bedeutet in diesem Zusammenhang, dass man über die Lebensumstände und persönliche Situation einer Person soweit informiert ist, dass ein Vergleich der Zahlen aus dem „taxeringskalender“ mit den eigenen Kenntnissen über diese Person möglich ist. Stellt man sich die Situation in einer Großstadt vor, wo es durchaus vorkommt, dass man nicht einmal den eigenen Nachbarn oder womöglich dessen Namen kennt, so muss man erkennen, dass die intendierte gesellschaftliche Kontrollfunktion der Steuerkalender nicht zum Tragen kommen kann. Auf Grund dieser gesellschaftlichen Anonymität ist eine Plausibilitätsprüfung mangels ausreichender Kenntnisse nicht möglich. Bei Personen aber, die im öffentlichen Leben stehen und einen hohen Bekanntheitsgrad genießen, wird dieser Anonymitätsfaktor wohl keine Rolle spielen. Im Falle dieser Personengruppe, kann wohl von einem höheren öffentlichen Interesse ausgegangen werden, wodurch die intendierte gesellschaftliche Kontrolle intensiviert wird. Dieses erhöhte Maß an gesellschaftlicher Beobachtung

²⁵¹ Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung Band 1,2000, S. 222.

kann von der jeweiligen Person durchaus negativ empfunden werden. Dennoch könnten sich aber auch positive Effekte für die Person einstellen. So könnten beispielsweise Gutverdiener wie Unternehmer, die in der Regel eine sehr hohe Steuer zu entrichten haben, womöglich ihr Ansehen in der Bevölkerung aufbessern, wenn sich herumsprechen würde, dass sie eben einen solch erheblichen Betrag an den Staat abführen²⁵². Es könnte sein, dass damit der eingangs erwähnte Fall Zumwinkel in einem anderen Licht erscheinen könnte. Zwar bliebe der negative Eindruck durch den Steuerhinterzug, dennoch müsste man aber anerkennen, dass er im Vergleich zu vielen anderen Steuerzahlern einen weitaus größeren Steuerbeitrag geleistet hat. Ein Schlupfloch des schwedischen Systems liegt zudem darin, dass Personen, die einer Veröffentlichung kritisch gegenüber stehen, durch Verlagerung ihres Wohnsitzes einer öffentlichen Preisgabe ihrer Einkünfte entgehen können. Beispielhaft sei hier Ingvar Kamprad (Gründer von IKEA) genannt, der mittlerweile nicht mehr in Schweden sondern in der Schweiz lebt. Die Einführung von Steuerlisten wurde aber auch schon in Deutschland diskutiert²⁵³. In den zwanziger Jahren des letzten Jahrhunderts wurde die Veröffentlichung der Steuerzahlungen mit Hilfe von Steuerlisten vom sozialdemokratischen Lager gefordert. Im Jahr 1950 wurde im Bundestag ein Antrag zur Veröffentlichung von Steuerlisten eingereicht, der jedoch abgelehnt wurde. Gegner der Veröffentlichung von Steuerlisten äußern häufig, dass durch die Preisgabe von Steuerdaten Personen schwerwiegende wirtschaftliche und soziale Sanktionen zu tragen hätten²⁵⁴. Dazu würden „Neid, Missgunst, Gehässigkeit, Diffamierung, [...], Verleumdung, [...]“ und „auch Stimulation der Kapitalflucht“ zählen. Gerade aber diese gesellschaftliche Sanktionierung von Steuerhinterziehung ist die Begründung für den schwedischen Ansatz. Durch die Gefahr solche Sanktionen erleiden zu müssen, sollen die Anreize für Steuerunehrlichkeit genommen werden. Ob die Veröffentlichung der Steuerlisten aber wirklich den gewünschten Effekt mit sich bringt ist bis dato nicht eindeutig zu ermitteln. Führt man sich an dieser Stelle noch einmal die Erkenntnisse aus dem letzten Abschnitt vor Augen, so konnte festgestellt werden, dass der Anteil der Schattenwirtschaft gemessen am BIP in Deutschland und Schweden sehr ähnlich ausfällt. Aus diesem Ergebnis und aus einer Reihe von Untersuchungen konnte daraus geschlossen werden, dass die Steuermoral in beiden Ländern ebenfalls vergleichbar groß ausfällt. Wenn Schweden und Deutschland nun beide eine gleich große Steuermoral vorweisen, so kann zumindest ein signifikant positiver Effekt weder durch die Veröffentlichung von Steuerlisten in Schweden noch durch die Geheimhaltung der Steuerdaten in Deutschland nachgewiesen werden. Beide Ansätze scheinen daher nahezu zum gleichen Ergebnis zu führen. Die also vielzierte sehr positive Wirkung der Veröffentlichung von Steuerdaten scheint also nicht derart ausschlaggebend zu sein²⁵⁵. Zumindest geben die hier diskutierten empirischen Befunde für Schweden und Deutschland keinen Hinweis darauf. Wirft man zudem einen Blick auf die USA und die Schweiz, deren gesetzliche Regelungen zum Steuergeheimnis ebenfalls kurz erörtert wurden, so wird dieses Ergebnis ebenfalls bestätigt. Die USA und die Schweiz weisen im Vergleich zu Deutschland und Schweden eine höhere Steuermoral bei einem gleichzeitig niedrigeren Anteil an Schattenwirtschaft am

²⁵² Vgl. Goutier, Klaus, Rechtsphilosophie und juristische Methodenlehre im Lichte der evolutionären Erkenntnistheorie, S. 254.

²⁵³ Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat – Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaates und des Steuerrechts, Verlag Dr. Otto Köln, S. 231.

²⁵⁴ Tipke, Klaus, Steuerrechtsordnung Band 1, S. 224.

²⁵⁵ Hausensteiner, Heike, Steuerzahler sind Kunden des Staates, 2008, 40, 42.

BIP vor²⁵⁶. Beide Staaten kennen den Einsatz von Steuerlisten bzw. Steuerregistern. In der Schweiz werden die Steuerregister auch heute noch herausgegeben, wobei dies von der jeweiligen kantonalen Gesetzgebung abhängig ist. Die USA hingegen haben durch ihren IRC § 6103 einen ähnlichen gesetzlichen Rahmen wie in Deutschland, wobei diese Vorschrift von zahlreichen Durchbrechungen eingeschränkt wird. Da beide Länder im Vergleich zueinander, wie auch Deutschland zu Schweden, im Hinblick auf ihre Steuermoral und die Größe ihrer Schattenwirtschaft ähnliche Kennzahlen vorweisen, kann daraus ein signifikant positiver Effekt von veröffentlichten Steuerdaten (wie etwa Steuerlisten oder Steuerregister) empirisch nicht gefunden werden. Die besonders hohe Steuermoral beider Staaten lässt sich wohl teilweise auf deren direkt demokratische Systeme zurückführen, wodurch die Teilhabe der Bürger an politischen Entscheidungen größer ausfällt als bei anderen Staaten²⁵⁷. Zum Abschluss sollte man jedoch nicht vergessen, dass die verschiedenen Faktoren, die sich auf die „tax compliance“ auswirken nicht vollständig voneinander isolieren lassen. Es sind, wie bereits dargestellt wurde, moralische, ökonomische, psychologische und gesellschaftliche Faktoren die ineinandergreifen und in ihrer Summe letzten Endes das individuelle Verhalten des Steuerzahlers ergeben. Auch das Steuergeheimnis bzw. die Veröffentlichung von Steuerdaten ist ein Faktor der sich auf dieses Verhalten auswirkt. Unklar bleibt nur wie stark sich dieser Faktor im Verhalten des einzelnen manifestiert.

²⁵⁶ Vgl. dazu Abbildung 5 S. 63.

²⁵⁷ Alm, James/Torgler Benno, Culture differences and tax morale in the United States and in Europe, 2006, 224, 243; ebenso: Hausensteiner, Heike, Steuerzahler sind Kunden des Staates, 2008, 40, 41.

Literaturverzeichnis

- Alm, James / Torgler, Benno**, Culture differences and tax morale in the United States and in Europe, *Journal of Economic Psychology*, 2006, S. 242-243.
- Arndt, Hans-Wolfgang / Jenzen, Holger**, Grundzüge des Allgemeinen Steuer- und Abgabenrechtes, 2. Auflage, Verlag Vahlen, 2005, S. 263,266.
- Besson, Phillip A.**, Das Steuergeheimnis und das Nemo-tenetur-Prinzip im (steuer-) strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, *Europäische Hochschulschriften Reihe 2, Bd./Vol. 2112*, 1997, S. 5-64.
- Berggren, Nils-Olof / Swanström Kjell**, Sweden 240 Years On - Alive and Well or Death by Thousand Cuts?, 5th International Conference of Information Commissioners, 2007, S. 7.
- Bizer, Kilian**, Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung – Ein Forschungsprogramm, *Sofia-Diskussionsbeiträge zur Institutionenanalyse*, Nr. 00-8, 2000, S. 8; [online erhältlich unter <http://www.sofia-darmstadt.de/bizer.0.html#4>, Rubrik CURRICULUM VITAE - KILIAN BIZER: Gutachten und Diskussionsbeiträge, zuletzt überprüft am 02.06.2009].
- Bundesministerium der Finanzen**: Tax Compliance – Ein ganzheitlicher Ansatz für die Modernisierung des Steuervollzugs, in: *Monatsbericht* 12.2002, S. 57-64; [online erhältlich unter http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_17844/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/Monatsbericht_des_BMF/2002/02/10694.html?__nnn=true, Rubrik Monatsbericht Digital, zuletzt überprüft am 02.06.2009].
- Bundesministerium der Finanzen**: Steuermoral – Das Spannungsfeld von Freiwilligkeit der Steuerzahlung und Steuerhinterziehung, in: *Monatsbericht* 03.2005, S. 49-57; [online erhältlich unter http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_17844/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/Monatsbericht_des_BMF/2005/03/MonatsberichtdesBMFMaerz2005.html?__nnn=true Rubrik Monatsbericht Digital, zuletzt überprüft 02.06.2009].
- Burkert, Herbert**, Informationszugang als Element einer Europäischen Informationsrechtsordnung? Gegenwärtige und zukünftige Entwicklungen, 1998, S. 6; [online erhältlich unter <http://www.herbert-burkert.net/archiv.html>, Rubrik Archiv, zuletzt überprüft am 02.06.2009].
- Brokelind, Cécile**, National Report on Taxpayer Protection in Sweden, S. 2.
- Chung, Janne / Trivedi, Viswanath Umashankar**, The Effect of Friendly Persuasion and Gender on Tax Compliance Behavior, *Journal of Business Ethics* 47, 2003, S. 137.
- Duhnkrack, Stefan**, Grenzüberschreitender Steuerdatenschutz Reichweite und Grenzen der internationalen Auskunftserteilung durch deutsche Finanzbehörden, *Europäische Hochschulschriften, Reihe II, Bd./Vol. 918*, 1990, S. 26.

-
- Eisenhauer, Joseph G.**, Ethical preferences , risk aversion and taxpayer behavior, The Journal of Socio-Economics 37, 2008, S. 59.
- Forschungsstelle für empirische Sozialökonomik e.V. (FORES)**, Steuermentalität und Steuermoral in Deutschland 2008, S. 50-51.
- Fortin, Bernard / Lacroix, Guy / Villeval, Marie-Claire**, Tax evasion and social interactions, Journal of Public Economics 91, 2007, S. 2107.
- Franzen, Wolfgang**, Was wissen wir über Steuerhinterziehung? Teil 2: Empirische Forschung – außer Spesen nichts gewesen?, Neue Kriminalpolitik (NK) ,3/2008, S. 95-99.
- Frey, Bruno S. / Torgler, Benno**, Tax morale and conditional cooperation, Journal of Comparative Economics 35, 2007, S. 153.
- Gosh, Dipankar / Crain, Terry L.**, Ethical Standards, Attitudes Toward Risk and Intentional Noncompliance: An Experimental Investigation, Journal of Business Ethics 14, 1995, S. 358.
- Goutier, Klaus**, Rechtsphilosophie und juristische Methodenlehre im Lichte der evolutionären Erkenntnistheorie; Unter besonderer Berücksichtigung heutiger naturwissenschaftlicher Forschungsergebnisse, Europäische Hochschulschriften, Reihe II, Bd./Vol.895, S. 254.
- Hausensteiner, Heike**, Steuerzahler sind Kunden des Staates, European, 05/2008, S. 40-42.
- Hübschmann / Hepp / Spitaler**, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung Kommentar, Stand Oktober 2002/ September 2003.
- Informationsstelle für Steuerfragen**, Die Öffentlichkeit der Steuerregister, 2007, S. 1-3.
- Kalenderförlaget i Stockholm KB**, Taxerings- och förmögenhetskalender för Östergötlands län 2008 S. 1 ff.
- Kirchler, Erich / Maciejovsky, Boris**, Steuermoral und Steuerhinterziehung, 2002, S. 1 ff. *[online erhältlich unter <http://edoc.mpg.de/3186> , zuletzt überprüft am 02.06.2009].*
- Klein**, Abgabenordnung Kommentar, 9 Auflage, 2006.
- Kornhauser, Marjorie E**, Doing the Full Monty: Will Publicizing Tax Information Increase Compliance? In: Tulane University School of Law, Public Law and Legal Theory Research Paper Series, Research Paper No. 05-07, 2005, S. 7.
- Kruse, Heinrich Wilhelm**, Über das Steuergeheimnis, Betriebs-Berater (BB), 1998, S. 2133 ff.

-
- Lange, Joachim / Bizer Kilian**, Wie erhöht man die Steuermoral? – Ein Überblick in: Bizer, Kilian (Hrsg.), Am Staat vorbei. Transparenz, Fairness und Partizipation kontra Steuerhinterziehung, 2004, S. 8.
- Oldiges, Martin**, Internationale Steuerauskunft und der grundrechtliche Schutz von Informationen in: Vogel, Klaus (Hrsg.), Internationale Steuerauskunft und Deutsches Verfassungsrecht, Münchner Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Heft 12, 1987, S. 89 ff.
- Ortac, Serhat, Bundesministerium des Inneren**: Studierenden Wettbewerb „Wozu eigentlich Steuern? Das Spannungsverhältnis zwischen Notwendigkeit und Akzeptanz“ Thema Steuermoral und Steuergesetzgebung, 2003, S. 14; [online erhältlich unter http://www.eu2007.bmi.bund.de/nr_122688/Internet/Content/Themen/Wettbewerbe/2003/Studierendenwettbewerb_2003_Wozu_Id_93064_de.html, Rubrik erster Preis, zuletzt überprüft 02.06.2009].
- Pinney, Neil / Scholz, John T**, Duty, Fear and Tax Compliance, American Journal of Political Science, Vol.39, No. 2, 1995, S. 509.
- Regeringskansliet, Ministry of Justice Sweden**, The Swedish Approach to Public Access to Documents, 2000, S. 3.
- Regeringskansliet, Ministry of Justice Sweden**, The Right of access to official documents in Sweden, S. 7.
- Regeringskansliet, Ministry of Justice Sweden**, Public Access to Information and Secrecy with Swedish Authorities, S. 12.
- Reif, Christian**, Reform der Besteuerung des Einkommens – Notwendigkeit, Anforderungen und Möglichkeiten, DUV Gabler Edition Wissenschaft, 2005, S. 14.
- Riahi-Belkaoui, Ahmed**, Relationship between tax compliance internationally and selected determinants of tax morale, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 13, 2004, S. 136.
- Ritter, Wolfgang**, Internationale Steuerauskunft in rechtsstaatlicher Sicht, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht (JbFSt), 1974/1975, S. 244.
- Ruegenberg, Guido**, Das nationale und internationale Steuergeheimnis im Schnittpunkt von Besteuerungs- und Strafverfahren in: Schön, Wolfgang (Hrsg.), Rechtsordnung und Steuerwesen, Band 28, 2001, S. 9 ff.
- Schneider, Friedrich**, Der Einfluss der Weltwirtschaftskrise auf die Schattenwirtschaft in Deutschland, 2009, S. 10; [online erhältlich unter <http://www.economics.uni-linz.ac.at/members/Schneider/files/publications/Schatt2009D.pdf>, zuletzt überprüft am 02.06.2009].

-
- Schwan, Eggert**, Amtsgeheimnis oder Aktenöffentlichkeit? Der Auskunftsanspruch des Betroffenen, das Grundrecht auf Datenschutz und das Prinzip der Aktenöffentlichkeit, Datenverarbeitung im Recht, Beiheft 15, 1984, S. 121.
- Schwedisches Institut**, Tatsachen über Schweden – Die Monarchie in Schweden , 2000, S. 1.
- Schwedisches Institut**, Tatsachen über Schweden – Der verfassungsmäßige Schutz der Grund- und Freiheitsrechte, 1999, S. 2.
- Swedish Tax Agency**, Taxes 2007 - An English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden, S. 34; [online erhältlich unter <http://www.skatteverket.se/download/18.19b9f599116a9e8ef3680009717/15210.pdf>, zuletzt überprüft am 02.06.2009].
- Take, Michael**, Steuergerechtigkeit und Steuermoral in: Take, Michael (Hrsg.), Politik als Wissenschaft Festschrift für Wilfried Röhrich zum 70ten Geburtstag, 2006, S. 395.
- Tipke, Klaus**, Die Steuerrechtsordnung Band I Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, Verlag Dr. Otto Schmidt Köln, 2. Auflage, 2000, S. 236.
- Vogel, Hans-Heinrich**, Schutz und Gefährdung geheimhaltungsbedürftiger Informationen am Beispiel Schwedens in: Vogel, Klaus (Hrsg.), Internationale Steuerauskunft und Deutsches Verfassungsrecht, Münchner Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Heft 12, 1987, S. 37 ff.
- Vogel, Joachim**, Taxation and Public Opinion in Sweden: An Interpretation of recent survey data, National Tax Journal, Vol. XXVII, 1974, S. 512 ff.
- Wärneryd, Karl-Erik / Walerud, Bengt**, Taxes and economic behavior : Some interview data on tax evasion in Sweden, Journal of Economic Psychology 2, 1982, S. 208.
- Weber, Marianne**, Berufsgeheimnis im Steuerrecht und Steuergeheimnis, 1982, Schulthess Polygraphischer Verlag AG, Zürich, S. 194 ff.
- Weber-Grellet**, Steuern im modernen Verfassungsstaat – Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaates und des Steuerrechts, 2001, S. 231.
- Wenzel, Michael**, Misperceptions of social norms about tax compliance: From theory to intervention, Journal of Economic Psychology 26, 2005, S. 863.
- Wenzel, Michael**, The Impact of Outcome Orientation and Justice Concerns on Tax Compliance: The Role of Taxpayer's Identity, Journal of Applied Psychology 87, No.4, 2002, S. 638.

Bereits erschienene Titel

- No. 1 Reinhard Becker, Tobias König und Kristijan Marelja:**
Die Bilanzierung und Eigenmittelunterlegung von Kreditrisiken bei Kredit-Arbitrage-Programmen unter Einschaltung von Zweckgesellschaften – Lehren aus der Finanzmarktkrise 2007 ff. für die Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung des HGB, der IFRS/IAS und des KWG
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1218>
- No. 2 Gregor Merkel:**
Funktionsverlagerung nach der Unternehmenssteuerreform 2008 – Unter besonderer Berücksichtigung von Forschung und Entwicklung
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1220>
- No. 3 Marc Braun:**
Vergleichende Analyse der Unterkapitalisierungsregelungen in Frankreich, USA und Deutschland unter besonderer Berücksichtigung der Zinsschranke
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1346>