

## S. 240 Datenschutz und Besteuerungsverfahren

### Auswirkungen der DSGVO

Prof. Dr. iur. Roman Seer \*

Am 25.5.2018 ist in allen EU-Mitgliedstaaten die Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) in Kraft getreten. Sie lässt das Besteuerungsverfahren nicht unberührt. Der nationale Gesetzgeber hat mit dem „Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften“ v. 17.7.2017 umfangreiche Begleitvorschriften in die Abgabenordnung (AO) eingefügt. Es besteht nun eine unübersichtliche Gemengelage zwischen der DSGVO, der AO und z. T. auch dem Bundesdatenschutzgesetz (BDSG). Dabei ist nicht einmal der Anwendungsbereich der DSGVO im Bereich des Steuerrechts eindeutig bestimmt. Der nachfolgende Beitrag klärt das Verhältnis der neuen Vorschriften zueinander, wendet sich dabei auch streitigen Fragen zu und zeigt erweiterte Möglichkeiten des datenschutzrechtlichen Rechtsschutzes auf, bei dem neuerdings auch der Bundesbeauftragte für Datenschutz und Informationsfreiheit (BfDI) als Bundesbehörde eine tragende Rolle spielt.

## I. Verfassungsrechtliche Grundlagen

In dem grundlegenden Urteil zum Volkszählungsgesetz aus dem Jahr 1983 hat das BVerfG das Recht auf informationelle Selbstbestimmung aus dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht (Art. 2 Abs. 1 GG) entwickelt.<sup>1</sup> Der Schutzbereich umfasst alle **personenbezogenen Daten**. Damit sind nicht nur die Daten gemeint, die den Kern des Persönlichkeitsrechts ausmachen, ihrer Art nach äußerst sensibel sind und deshalb geschützt werden. Der Schutzbereich des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung ist nicht auf diese Privatsphäre beschränkt. Vielmehr ist er weit und umfasst auch solche **individualisierbaren Besteuerungsgrundlagen**, die als wirtschaftliche Größen (Umsatz, Gewinn, Einkünfte u. a.) das Ergebnis eines „marktoffenen“ Erwerbs sind.<sup>2</sup> Auch die Angaben, die ein Stpfl. aufgrund des geltenden Abgabenrechts zu machen hat, fallen in den Schutzbereich des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung, da diese Daten weitreichende Einblicke in die persönlichen Verhältnisse, die persönliche Lebensführung und in die beruflichen, betrieblichen, unternehmerischen und sonstigen wirtschaftlichen Verhältnisse gewähren.<sup>3</sup> Selbst die Speicherung und Verwendung solcher Daten, die an sich nur einen geringen Informationsgehalt aufweisen, können durch die technischen Verarbeitungs- und Verknüpfungsmöglichkeiten erhebliche Auswirkungen auf die Freiheit des Einzelnen haben.

Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung ist aber nicht schrankenlos. Vielmehr betont das BVerfG, dass das Grundgesetz das Spannungsverhältnis zwischen Individuum und Gemeinschaft i. S. der Gemeinschaftsbezogenheit und Gemeinschaftsgebundenheit der Person entschieden hat.<sup>4</sup> Deshalb liegt der Schwerpunkt der Rspr. des BVerfG auf den sog. **Schranken-Schranken**, die den **Vorbehalt des Gesetzes**, das **Bestimmtheitsgebot** und das **Verhältnismäßigkeitsprinzip** daten-

\* Prof. Dr. iur. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug der Ruhr-Universität Bochum.

1 BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 - 1 BvR 209/83 u. a., BVerfGE 65 S. 1, 42 f. NWB JAAAE-80147.

2 Drüen, StuW 2003 S. 205, 211 f.

3 BVerfG, Urteil v. 17.7.1984 - 2 BvE 11/83 und 2 BvE 15/83, BVerfGE 67 S. 100, 142 f.

4 BVerfG, Urteil v. 15.12.1983 - 1 BvR 209/83 u. a., BVerfGE 65 S. 1, 43 f. NWB JAAAE-80147.

schutzrechtlich fortentwickeln. Es liegt auf der Hand, dass der Stpfl. kein „Recht auf steuerliche Selbstbestimmung“ besitzen kann. Vielmehr nimmt der Staat im Interesse der Belastungsgleichheit an den Steuerdaten der Bürger und Unternehmen teil.<sup>5</sup> Dies hat das BVerfG für den Bereich des Steuerrechts in den Entscheidungen zum sog. Kontenabruf nach § 93 Abs. 7, 8 AO<sup>6</sup> und zur sog. IZA-Sammlung des BZSt<sup>7</sup> anerkannt sowie auf den Verfassungsrang des Gebots der Besteuerungsgleichheit und die eigene Rspr. zum Verbot struktureller Vollzugsdefizite im Steuerrecht<sup>8</sup> hingewiesen.

In diesen Entscheidungen arbeitete das BVerfG aber zugleich **Mindestanforderungen** für den datenschutzrechtlichen Steuereingriff heraus. Nach dem **Gebot der Normenklarheit und -bestimmtheit**<sup>9</sup> muss sich der betroffene Bürger auf mögliche belastende Maßnahmen einstellen können, so dass Anlass, Zweck und Grenzen des Eingriffs bereits in der Ermächtigung bereichsspezifisch, präzise und normenklar festgelegt sein müssen. Das BVerfG sieht eine spezielle Gefährdung der bürgerlichen Freiheit, wenn Informationsbestände für eine Vielzahl von Zwecken genutzt oder miteinander verknüpft werden können. Deshalb hat der Gesetzgeber den Erhebungszweck im Gesetz festzulegen und mind. zu bestimmen, welche staatliche Stelle zur Erfüllung welcher Aufgaben zu der geregelten Informationserhebung berechtigt sein soll. Die Informationserhebung und -verwendung sind dabei auf das zu dem Zweck Erforderliche zu begrenzen. Eine Sammlung der dem Grundrechtsschutz unterliegenden personenbezogenen Informationen auf Vorrat zu unbestimmten oder noch nicht bestimmbar Zwecken ist mit dem Grundgesetz unvereinbar.

In der sog. IZA-Entscheidung v. 10.3.2008 hat das BVerfG zudem festgestellt, dass sich das Recht auf informationelle Selbstbestimmung nicht in einem Abwehrrecht gegen staatliche Datenerhebung und -verarbeitung erschöpft. Vielmehr schützt es auch das Interesse des Einzelnen, von staatlichen informationsbezogenen Maßnahmen, die ihn in seinen Grundrechten betreffen, zu erfahren.<sup>10</sup> Im Hinblick auf Datensammlungen, bei denen keine Pflicht der Behörde zur aktiven Benachrichtigung der Betroffenen besteht, sieht das BVerfG ein **Informationsrecht des Betroffenen** als einen zentralen Baustein einer staatlichen Informationsordnung, die den grundrechtlichen Vorgaben genügt.<sup>11</sup> Demgemäß hat das BVerfG den Gesetzgeber für verpflichtet gehalten, ein derartiges Informationsrecht auch im Steuerverfahren zu schaffen. Es hat aber fast zehn Jahre gedauert, bis der Gesetzgeber unter dem Druck der DSGVO v. 27.4.2016<sup>12</sup> durch das Gesetz v. 17.7.2017<sup>13</sup> einen datenschutzrechtlichen Abschnitt über die Rechte betroffener Personen in Gestalt der §§ 32a–32f AO in die Abgabenordnung implementiert hat (dazu näher unten, Kap. IV.3.).

Eine wichtige verfassungsrechtlich fundierte, datenschutzrechtliche Funktion besitzt außerdem die Vorschrift des § 30 AO zum **Steuergeheimnis**<sup>14</sup>, das auf eine hundertjährige Tradition zurückblicken kann.<sup>15</sup> Wenn es das Steuergeheimnis nicht bereits gegeben hätte, hätte es der Gesetzgeber zum Schutz des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung erfinden müssen. Denn in dessen Lichte sind die umfangreichen steuerlichen Mitwirkungs- und Offenbarungspflichten nur er-

5 Drüen, StuW 2003 S. 205, 213 f.

6 BVerfG, Beschluss v. 13.6.2007 - 1 BvR 1550/03 u. a., BVerfGE 118 S. 168, 196 ff. NWB FAAAD-36780.

7 BVerfG, Beschluss v. 10.3.2008 - 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120 S. 351, 366 ff. NWB HAAAC-75736.

8 BVerfG, Urteile v. 27.6.1991 - 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84 S. 239, 268 ff. NWB JAAAA-93758; v. 9.3.2004 - 2 BvL 17/02, BVerfGE 110 S. 94, 112 ff. NWB GAAAB-17424.

9 BVerfG, Beschluss v. 13.6.2007 - 1 BvR 1550/03 u. a., BVerfGE 118 S. 168, 186 ff. NWB FAAAD-36780.

10 BVerfG, Beschluss v. 10.3.2008 - 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120 S. 351, 359 ff. NWB HAAAC-75736, mit einem ergänzenden Hinweis auf das Gebot effektiven Rechtsschutzes nach Art. 19 Abs. 4 GG.

11 So ausdrücklich BVerfG, Beschluss v. 10.3.2008 - 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120 S. 351, 364 NWB HAAAC-75736.

12 Verordnung (EU) 2016/679 v. 27.4.2016, ABl. EU Nr. L 119/1 v. 4.5.2016.

13 Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften v. 17.7.2017, BGBl 2017 I S. 2541.

14 So klar herausgearbeitet von BVerfG, Urteil v. 17.7.1984 - 2 BvE 11/83 und 2 BvE 15/83, BVerfGE 67 S. 100, 142 ff.

15 Das Steuergeheimnis war bereits in der Reichsabgabenordnung v. 13.12.1919 (§ 10 Abs. 1 RAO 1919) verankert, s. Seer, Festschrift für den Bundesfinanzhof, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland (1918–2018), S. 1717, 1742 f.

träglich, wenn der offenbarende Steuerbürger gegen eine unbefugte Verwendung und Weitergabe seiner Daten geschützt wird. § 30 AO ist damit zugleich eine bereichsspezifische Datenschutznorm.<sup>16</sup> Das Steuergeheimnis schützt den Steuerbürger vor einer Weitergabe seiner Daten, die die Finanzbehörde über ihn erlangt hat. Die Weitergabe der Daten ist lediglich aufgrund der in § 30 Abs. 4 AO geregelten Ausnahmetatbestände möglich. Die Verletzung des Steuergeheimnisses durch die Finanzbehörde ist gem. § 355 StGB strafbewehrt. Hinzu kommen für den das Steuergeheimnis verletzenden Amtsträger disziplinarrechtliche Sanktionen.

## II. Unionsrechtliche Grundlagen

Auf primärrechtlicher Ebene ist der Datenschutz sowohl in Art. 8 EUGrCh als auch in Art. 16 AEUV verankert. Beide Artikel sind nicht als ein Recht auf „informationelle Selbstbestimmung“ formuliert, sondern werden eng mit dem **Persönlichkeitsrecht**, dem **Recht auf Privatheit** (Art. 7 EUGrCh) geführt.<sup>17</sup> Im Einklang mit Art. 16 Abs. 2 AEUV, der eine spezielle datenschutzrechtliche europäische Gesetzgebung grds. **nur für natürliche Personen** vorschreibt, klammert der EuGH – anders als das BVerfG für den Bereich des Grundgesetzes<sup>18</sup> – juristische Personen aus dem Schutzbereich des Datenschutzgrundrechts aus.<sup>19</sup> Dieser Einschränkung folgt auch Art. 1 Abs. 1 DSGVO auf sekundärrechtlicher Ebene.

Nach Art. 8 Abs. 1 EUGrCh hat jede (natürliche) Person das Recht auf Schutz der sie betreffenden personenbezogenen Daten. Art. 8 Abs. 2 Satz 1 EUGrCh statuiert einen **besonderen Gesetzesvorbehalt** für die Datenverarbeitung. Einschränkungen müssen nach Art. 52 Abs. 1 EUGrCh das **Verhältnismäßigkeitsprinzip** wahren. In der jüngeren Zeit hat die Große Kammer des EuGH durch mehrere Grundsatzentscheidungen dem europäischen Datenschutzgrundrecht weitere Konturen verliehen.<sup>20</sup> Der EuGH versteht – ebenso wie das BVerfG – den Begriff der „personenbezogenen Daten“ nicht eng, sondern weit als jede Information, die eine bestimmte oder bestimmbare Person betrifft.<sup>21</sup> Darunter fallen auch Daten, die sich – wie etwa die Summe der erhaltenen Agrarbeihilfen – auf berufliche oder unternehmerische Tätigkeiten beziehen.<sup>22</sup> Ausnahmen und Beschränkungen in Bezug auf den Schutz personenbezogener Daten sollen nach Auffassung des EuGH nur insoweit zulässig sein, als sie sich auf das **„absolut Notwendige“** beschränken.<sup>23</sup> Diese restriktive Linie hat der EuGH in seinen Entscheidungen zur sog. Vorratsdatenspeicherung bestätigt.<sup>24</sup> In der Entscheidung „Tele2 Sverige AB“ postulierte die Große Kammer des EuGH schließlich eine **Informationspflicht** der nationalen Behörden gegenüber den Betroffenen, sobald eine Beeinträchtigung der behördlichen Ermittlungen ausgeschlossen ist.<sup>25</sup> Durch geeignete technische und organisatorische Maßnahmen müssten die Mitgliedstaaten ein hohes Schutz- und Sicherheitsniveau gewährleis-

S. 242

16 Seer, Datenschutz im Besteuerungsverfahren, in Festschrift für W. Meilicke, 2010, S. 687, 688.

17 Zum Gewährleistungsgehalt s. Reinhardt, AöR Bd. 142 (2017) S. 528, 531 f.

18 BVerfG, Urteil v. 17.7.1984 - 2 BvE 11/83 und 2 BvE 15/83, BVerfGE 67 S. 100, 142. Die EUGrCh enthält keine Vorschrift, die Art. 19 Abs. 3 GG entspricht.

19 EuGH, Urteile v. 9.11.2010 - Rs. C-92/09, C-93/09 „Schecke GbR/Eifert“, ECLI:EU:C:2010:662, Rn. 53, 87; v. 17.12.2015 - Rs. C-419/14 „WebMindLicenses“, ECLI:EU:C:2015:832, Rn. 79.

20 Siehe insbesondere Entscheidungen der Großen Kammer des EuGH: EuGH, Urteile v. 9.11.2010 - Rs. C-92/09, C-93/09 „Schecke GbR/Eifert“, ECLI:EU:C:2010:662; v. 8.4.2014 - Rs. C-293/12 u. a. „Digital Rights Ireland Ltd., Kärntner Landesregierung u. a.“, ECLI:EU:C:2014:238; v. 21.12.2016 - Rs. C-203/15 „Tele2 Sverige AB: Tom Watson u. a.“, ECLI:EU:2016:970.

21 EuGH, Urteil v. 9.11.2010 - Rs. C-92/09, C-93/09 „Schecke GbR/Eifert“, ECLI:EU:C:2010:662, Rn. 52.

22 EuGH, Urteil v. 9.11.2010 - Rs. C-92/09, C-93/09 „Schecke GbR/Eifert“, ECLI:EU:C:2010:662, Rn. 59.

23 EuGH, Urteil v. 9.11.2010 - Rs. C-92/09, C-93/09 „Schecke GbR/Eifert“, ECLI:EU:C:2010:662, Rn. 77.

24 EuGH, Urteile v. 8.4.2014 - Rs. C-293/12 u. a. „Digital Rights Ireland Ltd., Kärntner Landesregierung u. a.“, ECLI:EU:C:2014:238, Rn. 54; v. 21.12.2016 - Rs. C-203/15 „Tele2 Sverige AB: Tom Watson u. a.“, ECLI:EU:2016:970, Rn. 109.

25 EuGH, Urteil v. 21.12.2016 - Rs. C-203/15 „Tele2 Sverige AB: Tom Watson u. a.“, ECLI:EU:2016:970, Rn. 121 f.

ten, um der Gefahr von Datenmissbräuchen zu begegnen. Die Daten seien nach Ablauf ihrer Speicherdauer unwiderruflich zu löschen.

### III. Harmonisierung des Datenschutzrechts durch die DSGVO

Auf sekundärrechtlicher Ebene hat die am 25.5.2018 in Kraft getretene Europäische Datenschutzgrundverordnung v. 27.4.2016 die bis dahin geltende Datenschutzrichtlinie 95/46<sup>26</sup> abgelöst. Sie beruht auf der Ermächtigung des Art. 16 Abs. 2 Satz 1 AEUV und soll für ein „gleichmäßiges und hohes Datenschutzniveau“ in sämtlichen Mitgliedstaaten sorgen.<sup>27</sup> Im Unterschied zur Richtlinie bedarf sie als Verordnung keiner besonderen Umsetzung in den einzelnen Mitgliedstaaten und gilt unmittelbar. Nach ihrer Konzeption als „Grundverordnung“ hinterlässt sie aber nicht wenige „Öffnungsklauseln“ für die nationale Rechtssetzung, so dass von einem „atypischen **Hybrid** aus Verordnung und Richtlinie“ gesprochen wird.<sup>28</sup> Als „lex imperfecta“ bedarf die DSGVO ungeachtet ihrer unmittelbaren Geltung ergänzender mitgliedstaatlicher Rechtssetzung (dazu unten, Kap. IV).<sup>29</sup> Soweit es um die **Verwaltung nationaler Steuern** (z. B. bei der Einkommen-, Erbschaft- und Schenkungsteuer) geht, sind die Vorschriften der DSGVO jedenfalls nicht unmittelbar anwendbar.<sup>30</sup> Etwas anderes gilt für den Bereich der durch EU-Richtlinien harmonisierten **besonderen Verbrauchsteuern** und der **Umsatzsteuer**. Jedenfalls seit der Entscheidung in der **Rs. Åkerberg Fransson** versteht der EuGH den Begriff der „Durchführung des Rechts der Union“ i. S. des Art. 51 EUGrCh weit und wendet die GrCh auf den Vollzug des Umsatzsteuerrechts einschließlich damit zusammenhängender strafrechtlicher Sanktionen an.<sup>31</sup> Dasselbe gilt für den Datenaustausch auf der Basis der EU-Amtshilferichtlinie 2011/16/EU v. 15.2.2011<sup>32</sup>. Überträgt man diese Rspr. folgerichtig auf die Anwendungsbereichsbestimmung des Art. 2 Abs. 2 Buchst. a DSGVO, kann die DSGVO damit punktuell auch auf nicht harmonisierte direkte Steuern unmittelbar anwendbar sein.<sup>33</sup>

Die DSGVO verpflichtet als „Verantwortliche“ (s. Art. 4 Nr. 7 DSGVO) sowohl Privatrechtssubjekte als auch staatliche Behörden. Art. 5 DSGVO nennt als Grundsätze der Datenverarbeitung die Rechtmäßigkeit, Verarbeitung nach Treu und Glauben, Transparenz, Zweckbindung, Datenminimierung, Richtigkeit, Speicherbegrenzung, Integrität und Vertraulichkeit. Art. 6 DSGVO statuiert dazu ein **präventives Verarbeitungsverbot mit Erlaubnisvorbehalt**.<sup>34</sup> Für das Steuerverfahren bedeutsam ist der Erlaubnistatbestand des Art. 6 Abs. 1 Buchst. e DSGVO. Danach ist die Verarbeitung personenbezogener Daten gestattet, wenn dies zur Wahrnehmung einer Aufgabe durchgeführt wird, die im öffentlichen Interesse liegt oder in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt, die dem Verantwortlichen übertragen worden ist. Um personenbezogene Daten steuerlich zu verarbeiten, bedürfen die Mitgliedstaaten aber einer **speziellen gesetzlichen Grundlage**, wozu Art. 6 Abs. 2–4 DSGVO gewisse Vorgaben macht. Dabei stellt Art. 9 DSGVO besondere Anforderungen an die Verarbeitung sensibler personenbezogener Daten (z. B. Herkunft, religiöse oder politische

26 RL 95/46/EG zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten und zum freien Datenverkehr v. 24.10.1995, ABl. EG Nr. L 281/31 v. 23.11.1995.

27 Erwägungsgründe 10 ff. zur DSGVO, s. ABl. EU Nr. L 119/2 f. v. 6.5.2016.

28 Kühling/Martini, EuZW 2016 S. 448, 449; Buchholtz, DÖV 2017 S. 837, 838; Tipke/Kruse/Drüen, AO/FGO, § 2a AO Rz. 1, 5 (August 2018).

29 Kibler/Sandhu, NVwZ 2018 S. 528, 531.

30 Krumm, DB 2017 S. 2182, 2186; Tipke/Lang/Seer, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 21 Rz. 18; Tipke/Kruse/Drüen, AO/FGO, § 2a AO Rz. 6 (August 2018).

31 EuGH, Urteile v. 26.2.2013 - Rs. C-617/10 „Åkerberg Fransson“, ECLI:EU:C:2013:105 NWB NAAAE-32927, Rn. 25–27; v. 17.12.2015 - Rs. C-419/14 „WebMindLicenses“, ECLI:EU:C:2015:832 NWB KAAAF-66132, Rn. 67.

32 EuGH (Große Kammer), Urteil v. 16.5.2017 - Rs. C-682/15 „Berlioz Investment Funds SA“, ECLI:EU:C:2017:373 NWB TAAAG-46323, Rn. 33–41.

33 Krumm, DB 2017 S. 2182, 2186, Beispiel 3.

34 Sydow (Hrsg.)/P. Reimer, Europäische Datenschutzgrundverordnung, 2. Aufl. 2018, Art. 6 Rz. 1.

Weltanschauung, genetische oder biometrische Daten, sexuelle Orientierung, Gesundheitsdaten). Insoweit bedarf es grds. der Einwilligung des Betroffenen (Art. 9 Abs. 2 Buchst. a DSGVO). Unabhängig davon können die Mitgliedstaaten die Verarbeitung sensibler Daten gesetzlich vorsehen, soweit dies aus Gründen eines erheblichen öffentlichen Interesses erforderlich ist, im angemessenen Verhältnis zum verfolgten Ziel steht, den Wesensgehalt des Datenschutzgrundrechts wahrt und die Regelung spezifische Maßnahmen zur Wahrung der Grundrechte und Interessen des Betroffenen vorsieht (Art. 9 Abs. 2 Buchst. g DSGVO).

Art. 13, 14 DSGVO enthalten zudem **Informationspflichten** gegenüber betroffenen Personen, die ihrerseits nach Art. 15 DSGVO jeweils ein **Auskunftsrecht** besitzen. Gegenstand der Informationspflicht sind insbesondere Angaben über die Kategorie der verarbeiteten Daten und die Verarbeitungszwecke, über Empfänger bzw. Kategorien von Empfängern, an die Daten weitergeleitet werden, über die Dauer bzw. Kriterien der Speicherung und die Herkunft der Daten. Nach Art. 13 Abs. 1 DSGVO hat der Verantwortliche (d. h. hier die Finanzbehörde) den Betroffenen u. a. über den Zweck der Datenerhebung, die Rechtsgrundlage für die Datenverarbeitung, die Kontaktdaten des Datenschutzbeauftragten und eine ggf. bestehende Absicht der Datenübermittlung in ein Drittland zu informieren.<sup>35</sup> Art. 13 Abs. 2 DSGVO verlangt auch eine Information über die Dauer der Speicherung und eine Belehrung über die Rechte des Betroffenen. Dasselbe gilt nach Art. 13 Abs. 3 DSGVO für den Fall, dass der Verantwortliche die Daten für andere Zwecke weiterverarbeiten will. In der Gesamtschau ist die DSGVO von den Gedanken der **Transparenz** und **Verhältnismäßigkeit** geprägt (s. a. die Anforderungen des Art. 12 DSGVO). Es gilt der **Grundsatz des offenen Visiers**. Der europäische Verordnungsgeber will mit den Informationsrechten gewährleisten, dass die betroffene Person bereits zum Zeitpunkt der Datenerhebung über deren Zweck und Ziel sowie über den weiteren Verarbeitungsvorgang unterrichtet wird.<sup>36</sup>

Allerdings sieht Art. 23 Abs. 1 Buchst. e DSGVO für die Mitgliedstaaten die Möglichkeit vor, die vorgenannten Datenschutzrechte der Betroffenen durch Gesetzgebungsmaßnahmen zur Sicherstellung wichtiger öffentlicher Interessen zu beschränken (dazu noch unten unter Kap. IV.2. und IV.3.). Als Beispiele nennt die Vorschrift ausdrücklich die wirtschaftlichen oder finanziellen Interessen eines Mitgliedstaats im **Währungs-, Haushalts- und Steuerbereich**. Die gesetzlichen Beschränkungen müssen dabei aber den Wesensgehalt der Grundrechte und Grundfreiheiten (insbesondere des Datenschutzgrundrechts) achten, eine notwendige und verhältnismäßige Maßnahme darstellen und dazu bestimmte, in Art. 23 Abs. 2 DSGVO detailliert aufgezählte Mindestanforderungen erfüllen.

S. 243

## IV. Nationales Regelungsregime der §§ 2a, 29b–29c, 32a–32j AO im Zusammenspiel mit der DSGVO

### 1. Verhältnis der AO zur DSGVO

Das unionsrechtliche Datenverarbeitungsverbot mit Erlaubnisvorbehalt zwang den nationalen Gesetzgeber zum Handeln im Steuerrecht. Dies tat er allerdings nicht in einem speziellen steuerdatenschutzrechtlichen Gesetzgebungsverfahren, sondern ohne Beteiligung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags und weitgehend unter Ausschluss der steuerlichen Fachöffentlichkeit in Art. 17 des Gesetzes zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften v. 17.7.2017. Das Regelungsregime erweist sich insgesamt als sehr unübersichtlich, was aber nicht nur am deutschen Gesetzgeber liegt. Der EuGH postuliert für EU-Verordnungen ein **Wiederho-**

<sup>35</sup> Myßen/Kraus, DB 2017 S. 1860, 1868.

<sup>36</sup> Siehe Erwägungsgründe 60 und 61 zur DSGVO, ABl. EU Nr. L 119/12 v. 4.5.2016.



**lungsverbot**, um eine Verschleierung seines Auslegungsmonopols zu verhindern.<sup>37</sup> Daran anknüpfend lässt es der 8. Erwägungsgrund zu der Verordnung nur zu, dass die Mitgliedstaaten zum besseren Verständnis und zur Kohärenz ihrer nationalen Regelungen „Teile der Verordnung“ in das nationale Recht übernehmen.<sup>38</sup> Resultat ist, dass der Rechtsanwender mind. zwei Quellen nebeneinander legen muss, um die Rechtslage zu eruieren: DSGVO und AO.<sup>39</sup>

Vor diesem Hintergrund war eine klare Anwendungsregel wünschenswert. Das Gegenteil aber findet sich in § 2a Abs. 3 AO. Danach soll die AO insoweit keine Anwendung finden, als die DSGVO gilt. Dies ist zumindest missverständlich, weil die AO die Öffnungsklauseln des DSGVO als „spezifische mitgliedstaatliche Regelung“ füllt, also nicht etwas anderes, sondern ein Element des datenschutzrechtlichen Regelungsbereichs ist.<sup>40</sup> Erfreulicherweise erweitert sodann § 2a Abs. 5 Nr. 2 AO den Anwendungsbereich der DSGVO auf nationaler Ebene u. a. auf Körperschaften, rechtsfähige und nicht rechtsfähige Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Die Vorschrift lässt aber insgesamt im Unklaren, ob nun ein **gespaltenes steuerliches Datenschutzrecht** existiert, bei dem die DSGVO zusammen mit ihren AO-Ergänzungen nur auf durch das EU-Recht determinierte Steuern (z. B. besondere Verbrauchsteuern, Umsatzsteuer) oder auf alle (also auch auf die rein national determinierten) Steuern Anwendung findet. Der historische Gesetzgeber ging und die Finanzverwaltung geht offenbar – wie selbstverständlich – von einer **umfassenden, steuerartenübergreifenden Anwendung der DSGVO** aus.<sup>41</sup> Das ist der Sache nach zwar sinnvoll;<sup>42</sup> im Gesetz fehlt dazu aber der Anhalt.<sup>43</sup> Keine Anwendung findet die DSGVO jedenfalls gem. § 2a Abs. 4 AO auf die Verarbeitung personenbezogener Daten im Bereich der Steuerstraft- und Steuerordnungswidrigkeitsverfahren. Insoweit gelten die Vorschriften der EU-Richtlinie 2016/680 v. 27.4.2016,<sup>44</sup> die Eingang in das BDSG gefunden haben.<sup>45</sup> Im Übrigen ist die Grundfrage nach dem Regelungsregime nicht nur akademischer Natur, sondern für die Ausgestaltung des Rechtsschutzes von praktischer Relevanz. Soweit die unmittelbare Anwendung der EU-Verordnung reicht, bildet die EUGrCh – und nicht das Grundgesetz – den Maßstab für den Grundrechtsschutz. Insoweit ist das Auslegungsmonopol des EuGH zu achten. Soweit die Regelungskompetenz unverändert bei den Mitgliedstaaten liegt, bleiben die nationalen Grundrechte anwendbar, die dem Auslegungsmonopol des BVerfG unterfallen.<sup>46</sup> Wendet man mit der Finanzverwaltung die Regeln der DSGVO auf den gesamten in der AO geregelten Steuervollzug an, sind die vom Unionsrecht begründeten Grenzen aber auch im Bereich des nationalen Rechts zu beachten.<sup>47</sup>

37 EuGH, Urteil v. 10.10.1973 - Rs. C-34/73, ECLI:EU:C:1973:101, Rn. 9–11.

38 ABl. EU Nr. L 119/2 v. 4.5.2016.

39 Soweit die AO auf das BDSG verweist, sind es sogar drei Rechtsquellen.

40 Krumm, DB 2017 S. 2182, 2187.

41 So nennt der Bericht des Ausschusses für Arbeit und Soziales (BT-Drucks. 18/12611 S. 77 f., 90) Beispiele für die Einschränkung der DSGVO aus dem Bereich der Einkommensteuer (so zum Werbungskostenabzug, zu außergewöhnlichen Belastungen und Sonderausgaben) und muss daher von der Anwendung der DSGVO auf die Einkommensteuer ausgegangen sein. Ebenso verfährt das BMF-Schreiben v. 12.1.2018 - IV A 3 - S 0030/16/10004-07, BStBl 2018 I S. 185, 186, 188 NWB CAAAG-69827, Rz. 2 f., 22.

42 Ebenso Ehrke-Rabel, FR 2019 S. 45, 47, auch aus österreichischer Sicht.

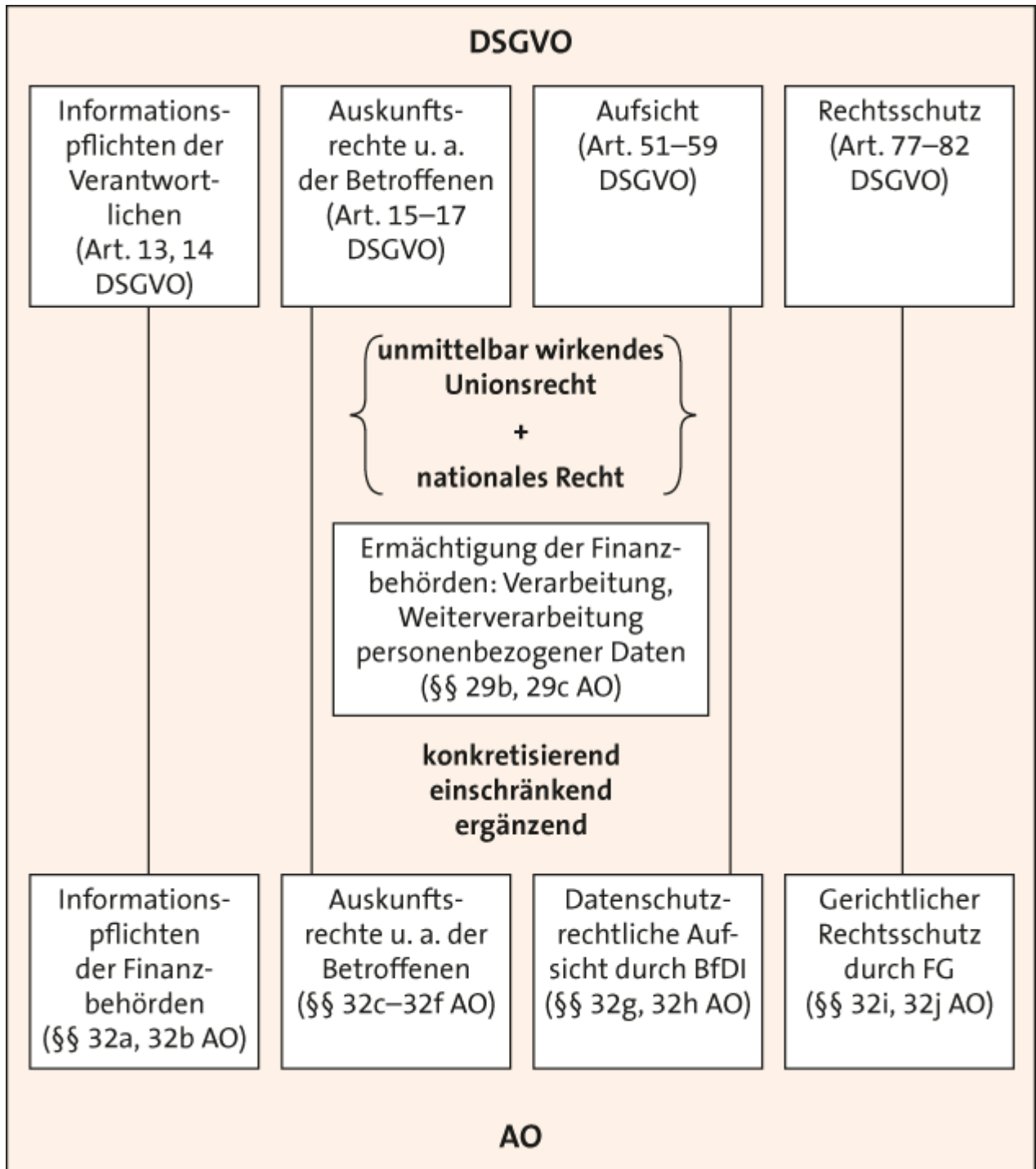
43 Krumm, DB 2017 S. 2182, 2186; Tipke/Lang/Seer, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 21 Rz. 18; Tipke/Kruse/Drüen, AO/FGO, § 2a AO Rz. 6 (August 2018).

44 ABl. EU Nr. L 119/89 v. 4.5.2016.

45 BDSG v. 30.6.2017, BGBl 2017 I S. 2097.

46 Zur Konkurrenz zwischen EU-Recht und GG s. BVerfG, Urteile v. 2.3.2010 - 1 BvR 256/08 u. a., BVerfGE 125 S. 260, 306 f. (Vorratsdatenspeicherung) NWB XAAAD-39032; v. 24.4.2013 - 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133 S. 277, 315 (Antiterrordatei) NWB MAAAE-34932; v. 21.3.2018 - 1 BvF 1/13, NJW 2018 S. 2109 NWB XAAAG-82423, Rn. 20, m. w. N. (Transparenz im Lebensmittelrecht).

47 EuGH, Urteile v. 17.7.1997 - Rs. C-28/95 „Leur-Bloem“, Slg. 1997 I-4161 NWB IAAAB-72694, Rn. 32; v. 15.1.2002 - Rs. C-43/00 „Andersen og Jensen“, Slg. 2002 I-379 NWB UAAAB-72813, Rn. 18; Ehrke-Rabel, FR 2019 S. 45, 47.



## 2. Verarbeitung personenbezogener Daten durch Finanzbehörden (§§ 29b, 29c AO)

### a) Verarbeitung durch die Finanzbehörden (§ 29b AO)

Die Verarbeitung personenbezogener Daten ist gem. Art. 6 Abs. 1 Buchst. e DSGVO rechtmäßig, wenn sie für die Wahrnehmung einer Aufgabe erforderlich ist, die im öffentlichen Interesse liegt, oder in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt, die dem Verantwortlichen (hier: den Finanzbehörden) übertragen wurde. Art. 6 Abs. 3 DSGVO fordert dazu eine spezielle Rechtsgrundlage durch das Unionsrecht oder das nationale Recht des jeweiligen Mitgliedstaats, wobei der Verarbeitungszweck dort speziell festgelegt oder für die Erfüllung der jeweiligen Aufgabe erforderlich sein muss. Der **Verarbeitungsbegriff** ist nach Art. 4 Nr. 2 DSGVO weit zu verstehen. Die bisher im BDSG enthaltene Unterscheidung zwischen „Erheben“, „Verarbeiten“ und „Nutzen“ ist mit dem Inkrafttreten der DSGVO und den nationalen datenschutzrechtlichen Anpassungen obsolet geworden.<sup>48</sup> „Verarbeitung“ ist jeder mit oder ohne Hilfe automatischer Verfahren ausgeführte Vorgang oder jede solche Vorgangsreihe mit personenbezogenen Daten wie Erheben, Erfassen, Ordnen, Organisieren, Speichern, Anpassen, Verändern, Auslesen, Abfragen, Verwenden, Offenlegen durch Übermitteln, Verbreiten oder andere Formen des Bereitstellens, Abgleichs oder Verknüpfens, aber auch die Einschränkung, das Löschen oder Vernichten von personenbezogenen Daten. Dabei beschränkt sich der Schutz nicht auf elektronische Daten, sondern erfasst auch manuell geführte Papierakten.

<sup>49</sup>

### b) Weiterverarbeitung durch Finanzbehörden (§ 29c AO)

§§ 29b, 29c AO haben die von der DSGVO geforderten nationalen Rechtsgrundlagen geschaffen. Dabei regelt § 29b AO die Verarbeitung und § 29c AO den Fall der **Weiterverarbeitung** zu einem anderen Zweck als demjenigen, zu dem die personenbezogenen Daten erhoben oder erfasst wurden. § 29b AO erlaubt in Abgrenzung zu § 29c AO die Verarbeitung personenbezogener Daten nur zu dem oder zu den Zweck(en), zu dem oder zu denen sie erhoben worden sind (**Zweckbindungsgrundsatz**, s. Art. 5 Abs. 1 Buchst. b DSGVO)<sup>50</sup>. Zur Illustration hat das BMF in seinem Einführungsschreiben zur DSGVO das folgende Beispiel gebildet:<sup>51</sup>

#### Beispiel

Für die i. R. der ESt-Erklärung 2017 erhobenen personenbezogenen Daten besteht der Verarbeitungszweck in der Festsetzung und Erhebung der ESt 2017 (einschließlich möglicher Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen durch eine Außenprüfung oder ein Auskunftersuchen an Dritte sowie die Vollstreckung, Haftungsinanspruchnahme Dritter oder das außergerichtliche Einspruchsverfahren).

Die Finanzverwaltung vertritt damit einen eher **engen Verarbeitungszweck**, der sich nach der Steuerart, dem Besteuerungszeitraum/-zeitpunkt und dem jeweiligen Steuerschuldner richtet.<sup>52</sup>

<sup>48</sup> Myßen/Kraus, FR 2019 S. 58, 61.

<sup>49</sup> EuGH (Große Kammer), Urteil v. 10.7.2018 - Rs. C-25/17 „Zeugen Jehovas“, ECLI:EU:2018:551, Rn. 53 ff. (noch zur EG-RL 95/46); s. a. Myßen/Kraus, FR 2019 S. 58, 61.

<sup>50</sup> Tipke/Kruse/Drüen, AO/FGO, § 29b AO Rz. 7 (August 2018).

<sup>51</sup> BMF, Schreiben v. 12.1.2018 - IV A 3 - S 0030/16/10004-07 2018/0002690, BStBl 2018 I S. 185 NWB CAAAG-69827, Rz. 22.



So soll etwa die von demselben Amtsträger vorgenommene Verwendung der mit der Est-Erklärung gewonnenen personenbezogenen Steuerdaten für die Umsatzeuer-Festsetzung desselben Besteuerungszeitraums (im Beispielsfall: USt 2017) bereits eine Weiterverarbeitung sein.<sup>53</sup> Um die ursprünglich für diesen Zweck erhobenen Daten in dieser Weise, aber auch darüber hinaus, verwenden zu können, erweitert § 29c Abs. 1 Satz 1 AO das Spektrum der Verarbeitungsmöglichkeiten und nennt dazu **sechs Fallgruppen**. Die für die Besteuerungspraxis wichtigste enthält § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO. Danach ist die Weiterverarbeitung der Daten in Übereinstimmung mit der Regelung des § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO zum Steuergeheimnis zulässig, wenn sie einem steuerlichen Verwaltungsverfahren, einem Rechnungsprüfungsverfahren, einem Gerichtsverfahren in Steuersachen (z. B. vor den FG) oder einem Steuerstraf- oder Steuerordnungswidrigkeitenverfahren (durch die Straf- und Bußgeldstellen der FÄ, Strafsachen-FÄ oder die Steuerfahndung) dient. Ausreichend ist ein funktionaler Zusammenhang zwischen der Weiterverarbeitung und dem weiteren Verfahren. Es ist – wie generell bei der Datenverarbeitung – das **Verhältnismäßigkeitsprinzip** zu beachten. Zu den in Art. 5 DSGVO verankerten Grundsätzen für die Verarbeitung personenbezogener Daten gehört insbesondere der Grundsatz der **Datenminimierung/-sparsamkeit** und der **Speicherbegrenzung** (s. Art. 5 Abs. 1 Buchst. c, e DSGVO). Allerdings ist dies nicht gleichbedeutend mit einem strengen Erforderlichkeitsvorbehalt. Vielmehr genießt der für die Erstverarbeitung der Daten zuständige Amtsträger bei seiner Entscheidung über die Weiterverarbeitung einen gewissen **Prognosespielraum**.<sup>54</sup> Dieser deckt vor allem grds. auch die Kontrollmitteilungspraxis der Finanzbehörden (s. etwa § 194 Abs. 3 AO) ab.<sup>55</sup>

### c) Besondere Anforderungen bei sensiblen Daten

Für besonders schutzwürdig hält Art. 9 DSGVO **sensible** personenbezogene Daten und lässt deren Verarbeitung bzw. Weiterverarbeitung nur im Ausnahmefall zu (s. bereits oben unter Kap. III.). § 29b Abs. 2 Satz 1 AO knüpft dazu an die Ausnahmeklausel des Art. 9 Abs. 2 Buchst. g DSGVO an und verlangt, dass die Verarbeitung aus Gründen eines erheblichen öffentlichen Interesses erforderlich ist und die Interessen des Verantwortlichen (also: der Finanzbehörde) die Interessen der betroffenen Person überwiegen. Zur Sicherung der Betroffeneninteressen verlangt § 29b Abs. 2 Satz 2 AO besondere Vorkehrungen und verweist dazu auf den technischen Maßnahmenkatalog des § 22 Abs. 2 Satz 2 BDSG. Sensible Daten können insbesondere im Bereich des Einkommensteuerrechts (z. B. Religionszugehörigkeit, Behinderungsgrad, Krankheitskosten, Gewerkschaftszugehörigkeit, sexuelle Orientierung durch Angabe des Ehestands oder der Art der Lebensgemeinschaft) auftreten.<sup>56</sup> Unter diesen Voraussetzungen erlaubt § 29c Abs. 2 AO auch die Weiterverarbeitung sensibler Daten. Gegen die Verarbeitung (einschließlich der Weiterverarbeitung) der genannten sensiblen Daten ist grds. nichts einzuwenden, zumal es bei deren Berücksichtigung regelmäßig um steuermindernde Abzugsposten zugunsten der Betroffenen geht. Bei der Kirchensteuer besitzt der Staat lediglich eine Art „Inkassofunktion“ im Interesse der Religionsgemeinschaften, so dass die Alternative letztlich nur darin bestünde, dass die Religionsgemeinschaften ihre konfessionsgebundene Mitgliedsteuer<sup>57</sup> selbst originär verwalten.

S. 245

52 Tipke/Kruse/Drüen, AO/FGO, § 29c AO Rz. 8 (August 2018).

53 BMF, Schreiben v. 12.1.2018 - IV A 3 - S 0030/16/10004-07 2018/0002690, BStBl 2018 I S. 185 NWB CAAAG-69827, Rz. 26.

54 So auch der Bericht des im Gesetzgebungsverfahren federführenden BT-Ausschusses für Arbeit und Soziales, BT-Drucks. 18/12611 S. 79.

55 Bericht des im Gesetzgebungsverfahren federführenden BT-Ausschusses für Arbeit und Soziales, BT-Drucks. 18/12611 S. 79.

56 Bericht des im Gesetzgebungsverfahren federführenden BT-Ausschusses für Arbeit und Soziales, BT-Drucks. 18/12611 S. 77 f.

57 Zum Charakter der Kirchensteuer s. Tipke/Lang/Seer, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, Köln 2018, § 8 Rz. 958.

### 3. Rechte der betroffenen Personen (§§ 32a–32f AO)

#### a) Finanzbehördliche Informationspflichten (§§ 32a, 32b AO)

Art. 13, 14 DSGVO legen den Verantwortlichen (und damit den Finanzbehörden) nicht unerhebliche von Amts wegen zu erfüllende Informationspflichten auf. Ihr tragender Grundsatz ist die **Transparenz** des Verfahrens (s. Art 5 Abs. 1 Buchst. a DSGVO). Transparenz muss für die betroffene Person dahingehend bestehen, ob und welche sie betreffenden personenbezogenen Daten von wem, in welcher Form und in welchem Umfang, für welche Zwecke derzeit und künftig noch verarbeitet werden.<sup>58</sup> Art. 13 DSGVO regelt die sog. **Direkterhebung** beim Betroffenen, während Art. 14 DSGVO die sog. **Dritterhebung** bei anderen Personen behandelt. Dieser Struktur folgen § 32a AO (Direkterhebung) und § 32b AO (Dritterhebung), indem sie die behördlichen Informationspflichten für das Besteuerungsverfahren einschränkend modifizieren.<sup>59</sup> Art. 13 Abs. 1 und 2 DSGVO nennt eine Liste von Informationen, die der Verantwortliche dem Betroffenen mitzuteilen hat.<sup>60</sup> Davon ist insbesondere die Information über den Verarbeitungszweck, den Empfänger der Information, die Dauer der Speicherung, das Bestehen eines Auskunftsanspruchs (s. Art. 15 DSGVO) sowie eines Beschwerderechts bei einer Aufsichtsbehörde (hier: dem Bundesbeauftragten für Datenschutz und Informationsfreiheit – BfDI, s. unten, Kap. IV.4.a)) hervorzuheben. Diese aus Art. 13 Abs. 1, 2 DSGVO folgende originäre Informationspflicht schränkt § 32a AO nicht ein, sondern nur die in Art. 13 Abs. 3 DSGVO besonders genannte Fallgruppe der **Weiterverarbeitung** personenbezogener Daten über den ursprünglichen Verarbeitungszweck hinaus.<sup>61</sup> Art. 13 DSGVO verlangt eine **proaktive** Information. Das BMF will unter Hinweis auf § 32d Abs. 2 und 3 AO seine Informationspflicht – soweit möglich – durch allgemeine Informationsschreiben, die ggf. über das Internet Verbreitung finden, erfüllen.<sup>62</sup> Dies wird aber im Einzelfall im Lichte der unionsrechtlichen Vorgaben kaum ausreichen.

Die Beschränkung der Informationspflicht durch § 32a AO kann sich im Verhältnis zu Art. 13 Abs. 3 DSGVO auf die Ermächtigungsgrundlage des Art. 23 Abs. 1 Satz 2 Buchst. d, e DSGVO stützen. Dort nennt die DSGVO selbst als Einschränkungsründe die Verhütung, Ermittlung, Aufdeckung oder Verfolgung von Straftaten, einschließlich des Schutzes vor und der Abwehr von Gefahren für die öffentliche Sicherheit, sowie den Schutz sonstiger wichtiger Ziele des allgemeinen öffentlichen Interesses der Union oder eines Mitgliedstaats, so etwa wichtige wirtschaftliche oder finanzielle Interessen im Haushalts- und Steuerbereich. Auf dieser Grundlage hebt § 32a Abs. 1 Nr. 1 AO die Informationspflicht bei einer Weiterverarbeitung oder Offenbarung personenbezogener Daten vor allem dann auf, wenn die Erteilung der Information die ordnungsgemäße Erfüllung der in der Zuständigkeit der Finanzbehörden liegenden Aufgaben gefährden würde und die Interessen der Finanzbehörden an der Nichterteilung der Information die Interessen der betroffenen Person überwiegen. § 32a Abs. 2 AO nennt sodann Beispielfälle, in denen der Gesetzgeber eine Gefährdungslage unterstellt. Dies nimmt er an, wenn die Erteilung der Information den Betroffenen oder Dritte in die Lage versetzen könnte, steuerlich bedeutsame Sachverhalte zu verschleiern, steuerlich bedeutsame Spuren zu verwischen oder Art und Umfang der Erfüllung steuerlicher Mitwirkungspflichten auf den Kenntnisstand der Finanzbehörden einzustellen (Nr. 1). Eine Gefährdungslage sieht er außerdem darin, dass die Erteilung der Information Rückschlüsse auf die Ausgestaltung

58 So ausdrücklich Erwägungsgrund 39 zur DSGVO, s. ABl. EU Nr. L 119/7 v. 4.5.2016; zu Recht betont von Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 32a AO Rz. 1 (Oktober 2018).

59 Zur Systematik instruktiv Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 32a AO Rz. 2 f. (Oktober 2018).

60 Siehe auch BMF, Schreiben v. 12.1.2018 - IV A 3 - S 0030/16/10004-07 2018/0002690, BStBl 2018 I S. 185 NWB CAAAG-69827, Rz. 40.

61 So auch die Gesetzesbegründung, Bericht des im Gesetzgebungsverfahren federführenden BT-Ausschusses für Arbeit und Soziales, BT-Drucks. 18/12611 S. 85.

62 BMF, Schreiben v. 12.1.2018 - IV A 3 - S 0030/16/10004-07 2018/0002690, BStBl 2018 I S. 185 NWB CAAAG-69827, Rz. 42.

automationsgestützter Risikomanagementsysteme oder geplante Kontroll- oder Prüfungsmaßnahmen zulässt (Nr. 2). Des Weiteren müsste in den in § 32a Abs. 2 Nr. 1, 2 AO genannten Fällen bei Erteilung der Informationen die Aufdeckung steuerlich bedeutsamer Sachverhalte **wesentlich** erschwert werden. Der Informationsausschluss setzt – ex ante betrachtet – eine **konkrete Gefährdungslage** voraus.<sup>63</sup> Es ist daher nicht (mehr) zulässig, bloß abstrakt auf die Möglichkeit einer Gefährdung hinzuweisen.<sup>64</sup> Daher bedarf es auch einer besonderen konkreten Begründung der Gefährdungslage, wenn die Finanzbehörden Informationsansprüche im Hinblick auf die Kriterien sog. Risikomanagementsysteme (Regelungsbeispiel des § 32a Abs. 2 Nr. 2 AO) abweisen wollen.<sup>65</sup> Das BMF nennt als Beispiele für die Informationsverweigerung Mitteilungen an die Steuerfahndung sowie Straf- und Bußgeldstellen, allgemein Kontrollmitteilungen und die Verwendung von Informationen für die Vollstreckung anderer Steuern derselben betroffenen Person.<sup>66</sup>

Unterbleibt die Information der betroffenen Person, muss die verantwortliche Finanzbehörde nach § 32a Abs. 3 AO geeignete Maßnahmen zum Schutz der berechtigten Interessen der betroffenen Person ergreifen. Die Gründe für die Informationsverweigerung sind zu dokumentieren. Handelt es sich nur um einen vorübergehenden Hindernisgrund, hat die Finanzbehörde durch eine Wiedervorlage zu überwachen, ob die Gefährdungslage noch besteht. Ist sie weggefallen, muss die Information innerhalb angemessener Frist, spätestens innerhalb von zwei Wochen nach Wegfall des Hindernisgrunds, nachgeholt werden (§ 32a Abs. 4 AO).

S. 246

§ 32b Abs. 1 AO erstreckt die Informationsausschlussgründe zudem auf die **Dritterhebung** personenbezogener Daten. Über die bereits angesprochenen Fälle hinaus spricht § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO auch noch die Möglichkeit der Verletzung des Steuergeheimnisses eines Dritten an. Insofern bedarf es einer Abwägung zwischen dem Steuergeheimnis des Dritten und dem Informationsbedürfnis des Betroffenen. Werden bei einem Dritten dem Steuergeheimnis unterfallende personenbezogene Daten erhoben, stellt sich kein Rechtsgüterkonflikt ein, wenn aufgrund der rechtsgeschäftlichen oder sonstigen Beziehungen die personenbezogenen Daten beiden, dem Dritten wie dem Betroffenen, bereits bekannt sind. Dann ist der Betroffene ungeachtet des § 32b AO über die Datenverarbeitung proaktiv zu informieren.

## b) Informationsrechte der Betroffenen (§§ 32c–32e AO)

Den Informationspflichten der Finanzbehörde entsprechen datenschutzrechtliche Informationsrechte der Betroffenen. Als ein „Herzstück einer grundrechtskonformen Verfahrensgestaltung“<sup>67</sup> verleiht Art. 15 DSGVO der durch die Verarbeitung personenbezogener Daten betroffenen Person das bereits vom BVerfG nach nationalem Verfassungsrecht in der sog. IZA-Entscheidung<sup>68</sup> angeordnete Auskunftsrecht. Es bezieht sich auf die in Art. 13 Abs. 1, 2, Art. 14 Abs. 1, 2 DSGVO näher bezeichneten Informationen. Art. 15 DSGVO enthält ein **Stufenmodell**. Nach Art. 15 Abs. 1 Halbsatz 1 DSGVO hat die Person zunächst das Recht zu erfahren, ob überhaupt sie betreffende personenbezogene Daten gespeichert sind. Ist dies nicht der Fall, muss die Finanzbehörde auf den Auskunftsantrag hin eine **negative Verarbeitungsbestätigung (Negativauskunft)** erteilen.<sup>69</sup> Werden Daten verarbeitet oder sind Daten verarbeitet worden, besitzt der Betroffene **einen gebundenen Rechtsanspruch** auf Mitteilung des Verarbeitungszwecks, der verarbeiteten Kategorien personen-

63 Tipke/Kruse/Drüen, AO/FGO, § 32a AO Rz. 20 (Oktober 2018), m. w. N.

64 So aber noch FG Köln, Urteil v. 15.2.2018 - 2 K 465/17, EFG 2018 S. 1050 NWB TAAAG-83538, m. Anm. Hennigfeld, was aber bereits zum bisherigen Recht unzutreffend war.

65 Bereits kritisch zur Intransparenz Seer, StuW 2015 S. 315, 324 f.

66 BMF, Schreiben v. 12.1.2018 - IV A 3 - S 0030/16/10004-07 2018/0002690, BStBl 2018 I S. 185 NWB CAAAG-69827, Rz. 50.

67 So Krumm, DB 2017 S. 2182, 2192 f.; Tipke/Kruse/Drüen, AO/FGO, § 32c AO Rz. 1 (Oktober 2018).

68 BVerfG, Beschluss v. 10.3.2008 - 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120 S. 351, 359 ff. NWB HAAAC-75736.

69 Tipke/Kruse/Drüen, AO/FGO, § 32c AO Rz. 7 (Oktober 2018).

bezogener Daten (bei Dritterhebung auch über die Datenherkunft), des Empfängers der Daten und der geplanten Dauer ihrer Speicherung. Zudem ist der Betroffene auf Berichtigungs- und Löschungsansprüche i. S. der Art. 16, 17 DSGVO und auf das Bestehen eines Beschwerderechts bei einer Aufsichtsbehörde (d. h. beim BfDI) hinzuweisen. Nach Art. 15 Abs. 3 Satz 1 DSGVO stellt der Verantwortliche, d. h. die Finanzbehörde, eine Kopie der personenbezogenen Daten, die Gegenstand der Verarbeitung sind, zur Verfügung. Die Auskunft und die Kopie sind grds. **kostenlos**; nur wenn weitere Kopien verlangt werden, kann die Finanzbehörde nach Art. 15 Abs. 3 Satz 2 DSGVO ein angemessenes Entgelt verlangen. Letztlich verdichtet sich der datenschutzrechtliche Auskunftsanspruch in der Zusammenschau mit den Anforderungen des Art. 12 Abs. 1 DSGVO zu einem echten **Akteneinsichtsrecht**.<sup>70</sup>

Der Auskunftsanspruch ist ausgeschlossen, soweit die Informationspflicht nach § 32b Abs. 1 und 2 AO nicht besteht (s. vorstehend unter Kap. IV.3.a)). Da § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO nur auf die Informationsverweigerung in den Fällen der Dritterhebung nach § 32b AO verweist, gilt diese Einschränkung für den Bereich der Direkterhebung nach § 32a AO jedoch nicht. Damit ist die Finanzbehörde in den Fällen des § 32a Abs. 1 Nr. 1 AO zwar nicht von Amts wegen proaktiv verpflichtet, den Betroffenen über die Verarbeitung seiner personenbezogenen Daten zu informieren (s. o. unter Kap. IV.3.a)). Nimmt man den Wortlaut des § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO ernst, hat die Finanzbehörde den Auskunftsanspruch aus Art. 15 DSGVO **auf Antrag des Betroffenen** aber auch dann zu erfüllen, wenn die unter Kap. IV.3.a) genannte Gefährdungslage i. S. des § 32c Abs. 2 AO vorliegt. Hierin offenbart sich ein gewisser Wertungswiderspruch im Verhältnis zur Möglichkeit der Informationsverweigerung bei der Direkterhebung. Ob dies vom nationalen Gesetzgeber tatsächlich so gewollt ist, erscheint fraglich.<sup>71</sup>

### c) Anspruch auf Berichtigung und Löschung personenbezogener Daten (§ 32f AO)

Nach Art. 16 DSGVO hat der Betroffene einen Anspruch auf Berichtigung unrichtiger oder unvollständiger personenbezogener Daten. Nach Art. 17 Abs. 1 DSGVO besitzt er darüber hinaus in bestimmten Fällen auch einen Anspruch auf Löschung personenbezogener Daten. Für das Besteuerungsverfahren von Relevanz ist die unter Buchst. a erfasste Fallgruppe, dass personenbezogene Daten für die Zwecke, für die sie erhoben oder auf sonstige Weise verarbeitet wurden, nicht mehr notwendig sind. Darunter fallen insbesondere Daten für Besteuerungszeiträume, für die der Steueranspruch bereits **verjährt** ist. Wenn der Steueranspruch nicht mehr besteht, fehlt es an einer Rechtfertigung, die dafür relevanten Daten weiterhin vorzuhalten. **Erkis** will aber unabhängig von dem in § 32f Abs. 2 AO für die nicht automatisierte Datenverarbeitung normierten Ausnahmefall die in Art. 17 Abs. 3 Buchst. b DSGVO bereits unionsrechtlich verankerte Einschränkung anwenden, weil die Daten zur Wahrnehmung einer Aufgabe im öffentlichen Interesse gespeichert wurden. Als ein solches öffentliches Interesse versteht sie die gesetz- und gleichmäßige Besteuerung.<sup>72</sup> Damit negiert **Erkis** allerdings den wohlbedachten Eingangssatz des Art. 17 Abs. 3 DSGVO, wonach die Verarbeitung „erforderlich“ sein muss, um dieses öffentliche Interesse zu wahren. Die Verarbeitung der personenbezogenen Daten ist mit dem Eintritt der Verjährung des sie betreffenden Steueranspruchs nicht mehr erforderlich. Es hieße, das in Art. 17 DSGVO enthaltene Regel-Ausnahme-

70 So bereits der Wissenschaftliche Arbeitskreis „Steuerrecht“ des DWS, Recht auf Information und Auskunft im Besteuerungsverfahren, 2017, S. 48 ff.; zur bisherigen Sichtweise und der Kritik s. Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 91 AO Rz. 25 ff. (August 2018).

71 Aus der Gesetzesbegründung (Bericht des im Gesetzgebungsverfahren federführenden BT-Ausschusses für Arbeit und Soziales, BT-Drucks. 18/12611 S. 88), die allein die Dritterhebung behandelt, folgt aber nichts Gegenteiliges. Zwar zählt das BMF (Schreiben v. 12.1.2018 - IV A 3 - S 0030/16/10004-07 2018/0002690, BStBl 2018 I S. 185 NWB CAAAG-69827, Rz. 68) die Ausschlussgründe des § 32c Abs. 1 AO mit der Einleitung „insbesondere“ auf. Dies widerspricht aber dem Wortlaut des § 32c Abs. 1 AO, der die Fälle abschließend bezeichnet und keine Regelbeispielmethode enthält. Zudem geht auch das BMF nicht auf das Verhältnis zwischen § 32c AO und § 32a AO ein.

72 **Erkis**, DStR 2018 S. 161, 166.

S. 247 Verhältnis bereichsspezifisch in sein Gegenteil umzukehren, wenn durch schlichten Hinweis auf die Fundamentalprinzipien der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Lösungsanspruch des Betroffenen ausgehebelt werden könnte.<sup>73</sup>

Überhaupt beantwortet die AO die Frage nach der Löschung personenbezogener Steuerdaten unzureichend. Die in Art. 5 Abs. 1 Buchst. c, e DSGVO herausgestellten Grundsätze der Datenminimierung und Speicherbegrenzung verbieten, vom Erhebungszweck nicht gedeckte, für die Erfüllung der staatlichen Aufgabe überflüssige Daten zu erheben und zu speichern. In den Erwägungsgründen zur DSGVO werden für die Speicherbegrenzung in zeitlicher Hinsicht **Löschungsfristen** verlangt.<sup>74</sup> Im Hinblick auf vom Stpfl. selbst übermittelte Daten sucht man in der AO danach vergebens. Der Gesetzgeber scheint von einer zeitlich unbefristeten Verfügbarkeit der digitalen Daten im Besteuerungsverfahren auszugehen. Dies widerspricht aber dem datenschutzrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprinzip und dem daraus folgenden Grundsatz der Datenminimierung.

Eine **äußere Lösungsfrist** lässt sich mittelbar aus den „Bestimmungen über das Aufbewahren und Aussondern von Unterlagen der Finanzverwaltung“ (AufbewBest-FV) v. 1.6.2011 entnehmen. Dabei handelt es sich allerdings nur um eine bloße Verwaltungsvorschrift. Nach 4.3.1 der Anlage 1 der AufbewBest-FV beträgt die Aufbewahrungsfrist für Steuerakten eines Stpfl. grds. zehn Jahre nach Ablauf des Kj., in dem die letzte in dem Aktenband befindliche Steuerfestsetzung unanfechtbar geworden ist.<sup>75</sup> Die in der Verwaltungsvorschrift enthaltene Zehnjahresfrist soll es im Einklang mit der verlängerten Festsetzungsfrist i. S. des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO offenbar ermöglichen, auch Steuerhinterziehungsfälle noch zu verarbeiten. Im digitalen Besteuerungsverfahren ist an die Stelle der Aktenvernichtung die Löschung der digitalen Akte zu setzen. Allerdings muss gesehen werden, dass der Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung bei durch algorithmische Datenverknüpfungen einsetzbare Akten deutlich intensiver ist als bei einer manuellen Verwendung von Papier-Akteninhalten. Dies wird bei der gebotenen Anpassung der Regelungen auf die digitale Aktenführung zu berücksichtigen sein.

## 4. Datenschutzaufsicht und Rechtsschutz (§§ 32g–32j AO)

### a) Funktion des Bundesbeauftragten für Datenschutz und Informationsfreiheit (BfDI)

Art. 51 Abs. 1 DSGVO fordert von den einzelnen Mitgliedstaaten, eine oder mehrere **unabhängige** Behörde(n) zu unterhalten, um die Einhaltung der EU-Grundrechte und Grundfreiheiten und die Einhaltung der datenschutzrechtlichen Vorgaben zu überwachen. Dem ist der Gesetzgeber in § 32h Abs. 1 AO für das Besteuerungsverfahren nachgekommen und hat den BfDI als Aufsichtsbehörde den Finanzbehörden hinsichtlich der Verarbeitung personenbezogener Daten im Anwendungsbereich der AO vorgeschaltet.<sup>76</sup> Dabei verweist § 32h Abs. 1 Satz 1 AO auf die für den BfDI in den §§ 13–16 BDSG n. F. vorgesehenen Rechte und Pflichten. Der BfDI übt gem. § 16 BDSG n. F. im Anwendungsbereich der DSGVO die Aufsichtsbefugnisse des Art. 58 DSGVO gegenüber den Finanzbehörden aus. Der Gesetzgeber hat sich damit organisationsrechtlich für ein „**One-Stop-Shop**“-Prinzip entschieden, bei dem der BfDI nicht nur die Aufsicht gegenüber den Bundesfinanzbehörden, sondern auch gegenüber den Länderfinanzbehörden im Bereich der bundeseinheitlich

73 Ebenfalls kritisch Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 32f AO Rz. 13 (Oktober 2018).

74 39. Erwägungsgrund, Satz 12 zur DSGVO (ABl. EU Nr. L 119/7 v. 4.5.2016).

75 BMF, Schreiben v. 1.6.2011 - Z A 1-O 1542/06/0002//2011/0449721, BStBl 2011 I S. 632, 646 NWB BAAAD-87639.

76 Davon zu unterscheiden sind die nach § 32g AO von den Finanzbehörden zu benennenden verwaltungsinternen Datenschutzbeauftragten, die gegenüber der Leitung der Finanzbehörde weder Weisungsrechte noch Untersuchungs- oder Anordnungsbefugnisse besitzen, s. Tipke/Kruse/Krumm, AO/FGO, § 32g AO Rz. 19 (August 2018).



geregelten Steuern (s. § 1 Abs. 1 und 2 AO: auch etwa im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer, Grunderwerbsteuer sowie den Realsteuern [Gewerbe- und Grundsteuer]) inne hat.<sup>77</sup> Diese Konzentration ist sachlich sinnvoll, weil andernfalls das Datenschutzaufsichtsrecht in einem weiten Bereich der Finanzverwaltung auf 16 unterschiedliche Landesdatenschutzbeauftragte zersplittert worden wäre.<sup>78</sup> Fraglich ist allerdings, ob Art. 108 Abs. 4 GG eine hinreichende Rechtsgrundlage für eine Verlagerung der Wahrnehmungskompetenz von den Landesdatenschutzbeauftragten auf eine zentrale Bundesaufsichtsbehörde bietet.<sup>79</sup>

Der BfDI verfügt gegenüber den Finanzbehörden über ein beachtliches aufsichtsrechtliches Instrumentarium. Er besitzt nach Art. 58 Abs. 2 DSGVO **Abhilfebefugnisse** in einem gestuften Verfahren. In einem ersten Schritt kann er Verstöße gegen die DSGVO gegenüber den Finanzbehörden beanstanden und der Finanzbehörde die Gelegenheit zur Beseitigung des Verstoßes geben. Geschieht dies nicht, kann er die Finanzbehörde **anweisen**, dies zu tun. Dazu gehört es nach Art. 58 Abs. 2 Buchst. c DSGVO, die Finanzbehörde anzuweisen, dem Antrag eines Betroffenen auf Auskunft oder Akteneinsicht nach § 32c AO (s. o., Kap. IV.3.b)) zu entsprechen. Die Finanzbehörde hat der Anweisung des BfDI zu folgen, kann sich aber gegen diese vor den Finanzgerichten wenden (s. u., Kap. IV.4.b)).

Fällt das Verwaltungshandeln der Finanzbehörde jedoch nicht unter den Schutzbereich der DSGVO, besitzt das BfDI gem. § 32h Abs. 1 Satz 2 AO i.V. mit § 16 Abs. 2 BDSG n. F. lediglich das Recht zur Beanstandung und kein Recht zur Anweisung. Danach hat nur die vorgesetzte Finanzbehörde in der hierarchischen Behördenstruktur das Recht, die nachgeordnete Finanzbehörde anzuweisen, den vom BfDI festgestellten Verstoß zu beseitigen. In der Unterscheidung zwischen den Aufsichtsrechten nach § 16 Abs. 1 und Abs. 2 BDSG n. F. zeigt sich erneut die praktische Relevanz der leider vom Gesetzgeber nicht eindeutig geklärten Frage nach dem Anwendungsbereich der DSGVO auf die AO (dazu bereits oben unter Kap. IV.1.).

s. 248

## b) Rechtsschutz der Betroffenen (BfDI)

Art. 77 DSGVO verleiht jedem in seinem Datenschutzrecht Betroffenen ein Recht auf **Beschwerde**, die bei der Aufsichtsbehörde (dem BfDI) einzulegen ist. Verweigert die Finanzbehörde auf einen Antrag des Stpfl. hin etwa eine Auskunft über dessen gespeicherten personenbezogenen Daten, besitzt der Stpfl. ein Beschwerderecht zum BfDI.<sup>80</sup> Das BfDI hat daraufhin die Rechtmäßigkeit der Auskunftsverweigerung zu überprüfen und die Finanzbehörde ggf. anzuweisen, die Auskunft zu erteilen (s. vorstehend unter Kap. IV.4.a)).

Unabhängig von einer Beschwerde kann die betroffene Person zudem nach § 32c Abs. 5 AO verlangen, dass die Finanzbehörde die dem Betroffenen verweigernde Auskunft dem BfDI erteilt. An die Stelle der Direktauskunft (s. o., Kap. IV.3.a)) tritt dann eine innerbehördliche Auskunft der Finanzbehörde an das BfDI. Durch die Erteilung der Auskunft wird es dem BfDI ermöglicht, eine datenschutzrechtliche Prüfung vorzunehmen, ob die Auskunftsverweigerung im Einzelfall rechtmäßig war.<sup>81</sup>

77 Keine Finanzbehörden i. S. der AO sind die Gemeinden; dies selbst dann nicht, wenn und soweit sie die Realsteuern verwalten, s. Tipke/Kruse/Krumm, AO/FGO, § 32h AO Rz. 4 (August 2018). Insoweit sieht § 32h Abs. 3 AO aber die fakultative Möglichkeit vor, dass durch Landesgesetz die Aufsicht auf den BfDI verlagert wird.

78 Zutreffend Myßen/Kraus, FR 2019 S. 58, 64.

79 Ablehnend Krumm in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 32h AO Rz. 5 (August 2018); abweichend Schwarz, Datenschutzrechtliche Normen im Steuerrecht und im Steuerstatistikrecht, Diss., 2017, S. 130, wo er Art. 87 Abs. 3 GG bemüht.

80 Eine unpräzise Belehrung über das Beschwerderecht enthält das BMF-Schreiben v. 1.5.2018 - IV A 3 - S 0030/16/10004/21 2018/0342748, BStBl 2018 I S. 607, 611 NWB FAAAG-83213: „bei der zuständigen Datenschutzaufsichtsbehörde“, unter einem wenig aussagekräftigen Link zu [https://www.datenschutz.de/category/projektpartner/](https://www.datenschutz.de/category/projektspartner/).

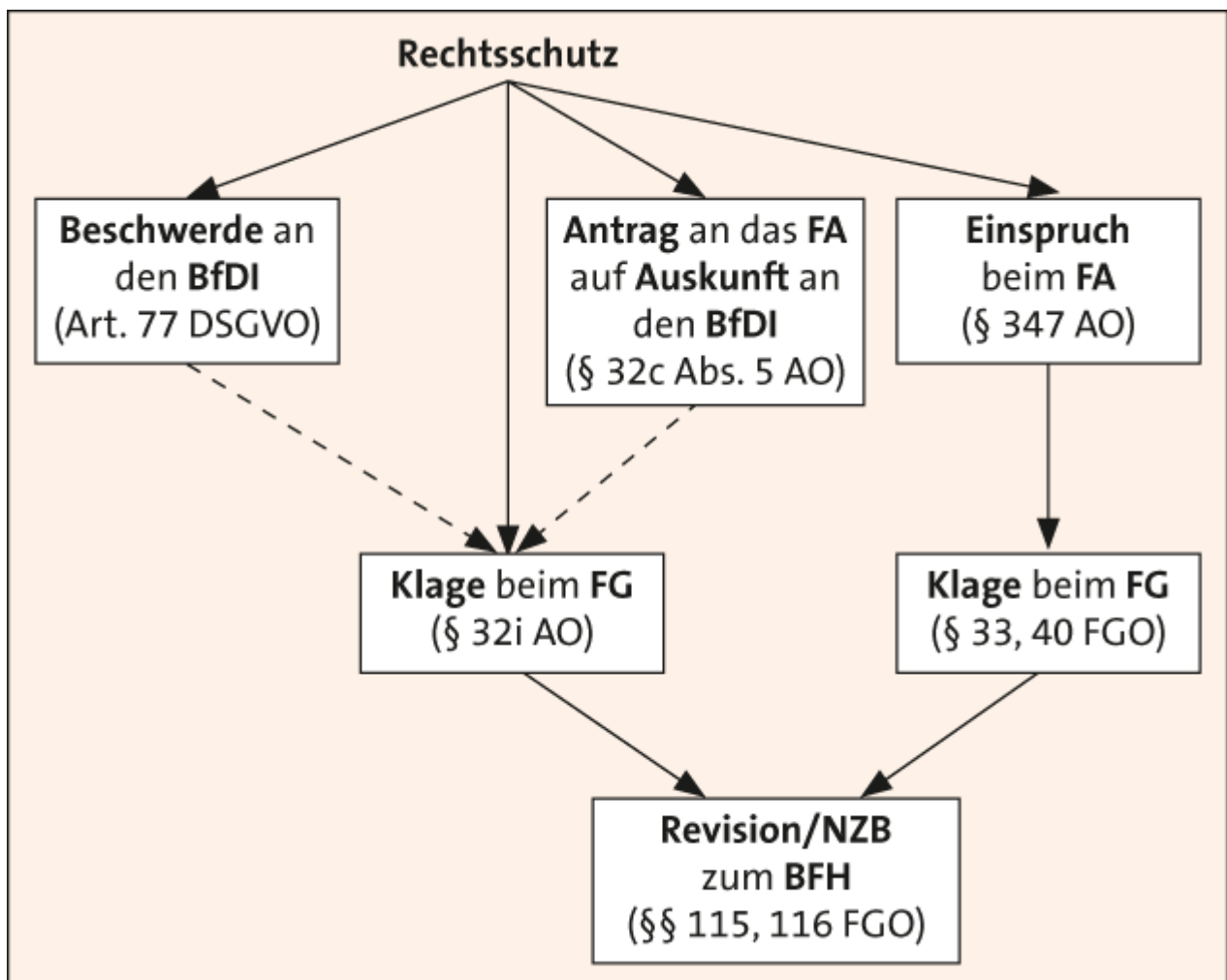
81 Tipke/Kruse/Drüen, AO/FGO, § 32c AO Rz. 29 (Oktober 2018).



Darüber hinaus und unabhängig davon geben Art. 78, 79 DSGVO den Betroffenen außerdem ein Recht auf **gerichtlichen Rechtsschutz** sowohl gegenüber den Aufsichtsbehörden (hier: dem BfDI) als auch gegenüber den Verantwortlichen (hier: den Finanzbehörden). § 32i AO hat dazu den **Finanzrechtsweg** i. S. des § 33 FGO als eine sog. abdrängende Sonderzuweisung (von den Verwaltungsgerichten weg) zu den **Finanzgerichten** bestimmt.

Klagegegner können (z. B. bei Untätigkeit) das BfDI, aber (z. B. bei Ablehnung einer Auskunft i. S. des § 32c AO) auch die Finanzbehörde sein. § 32i Abs. 9 AO bestimmt dazu, dass es abweichend von § 44 FGO keines Vorverfahrens (außergerichtlichen Einspruchsverfahrens) bedarf. Dies bedeutet zugleich, dass ein Betroffener nicht zunächst eine Beschwerde beim BfDI eingelegt haben muss, bevor er eine Klage gegen eine Finanzbehörde oder den BfDI erhebt. Es ist auch eine Anfechtungsklage der Finanzbehörde gegen Aufsichtsmaßnahmen des BfDI denkbar. Wird eine solche von der Finanzbehörde gegen das BfDI erhoben, besitzt sie nach § 32i Abs. 10 AO grds. aufschiebende Wirkung.

Das nachfolgende **Schaubild** fasst die Rechtsschutzmöglichkeiten der Betroffenen noch einmal zusammen:



## AUTOR

---



### **Professor Dr. iur. Roman Seer**

ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug der Ruhr-Universität Bochum, von 2006 bis 2014 Vorsitzender bzw. stellvertretender Vorsitzender der DStJG, seit 2012 Vorsitzender der Berliner Steuergespräche e.V., seit 2012 Vorsitzender des Wiss. Arbeitskreises des DWS-Instituts der Bundessteuerberaterkammer. Roman Seer ist Verfasser zahlreicher Monographien und von weit mehr als zweihundert Aufsätzen zu Themen des nationalen, europäischen und internationalen Steuerrechts. Als Dauerprojekte besonders hervorzuheben sind seine Mitautorenschaft im Standardkommentar „Tipke/Kruse, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung“ (seit 1996 mit stetig wachsenden Anteilen) und im Lehrbuch „Tipke/Lang, Steuerrecht“ (seit 1994, seit der 19. Aufl. zugleich als Mitherausgeber). Er ist darüber hinaus Mitherausgeber der „NWB Steuer und Studium“ und der „Internationalen Wirtschaftsbriefe – IWB“. Weitere Einzelheiten finden sich auf der Bochumer Homepage unter [www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de](http://www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de).

### **Fundstelle(n):**

SteuerStud 4/2019 Seite 240

NWB IAAAH-06090