



RUB

RUHR-UNIVERSITÄT BOCHUM

Datenschutz und Transparenz im Steuerverfahren

196. Bochumer Steuerseminar Wintersemester 2024/25

7. März 2025 – Thilo Jacobs, Wissenschaftlicher Mitarbeiter

Agenda

1. **Datenschutz als Regelungsgegenstand im Steuerverfahren**
2. **Systematisierung und Harmonisierung des Datenschutzrechts**
3. **Anwendung der DSGVO im Steuerverfahren**
4. **Datenverarbeitung im digitalen Steuervollzug**
5. **Transparenz durch Betroffenenrechte?**
6. **Zusammenfassung der Ergebnisse**

Datenschutz als Regelungsgegenstand im Steuerverfahren

Datenschutz im Grundrechtskontext

	Recht auf Schutz personenbezogener Daten (Art. 8 Abs. 1 EU-GrCh, Art. 16 AEUV)	Informationelle Selbstbestimmung (Art. 1 Abs. 1 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 GG)
Sachlicher Schutzbereich	• Eng angelehnt an Privatsphäre • Autonomie über personenbezogene Daten	• Ableitung aus Persönlichkeitsrecht • Selbstbestimmung über Information über persönliche oder sachliche Verhältnisse einer Person • Verhaltensschutz • Keine Beschränkung auf Kern der Persönlichkeit • Gefahr der Erstellung eines Persönlichkeitsprofils
Persönlicher Schutzbereich	• Nur natürliche Personen • (Jur. Personen Art. 16, 17 EU-GrCh)	• Natürliche und jur. Personen (Art. 19 Abs. 3 GG)
Eingriff	• Datenverarbeitung als Eingriffssynonym	• Eingriff durch Erheben, Speichern und Verwenden von Informationen • (P) Öffentlich verfügbare Daten

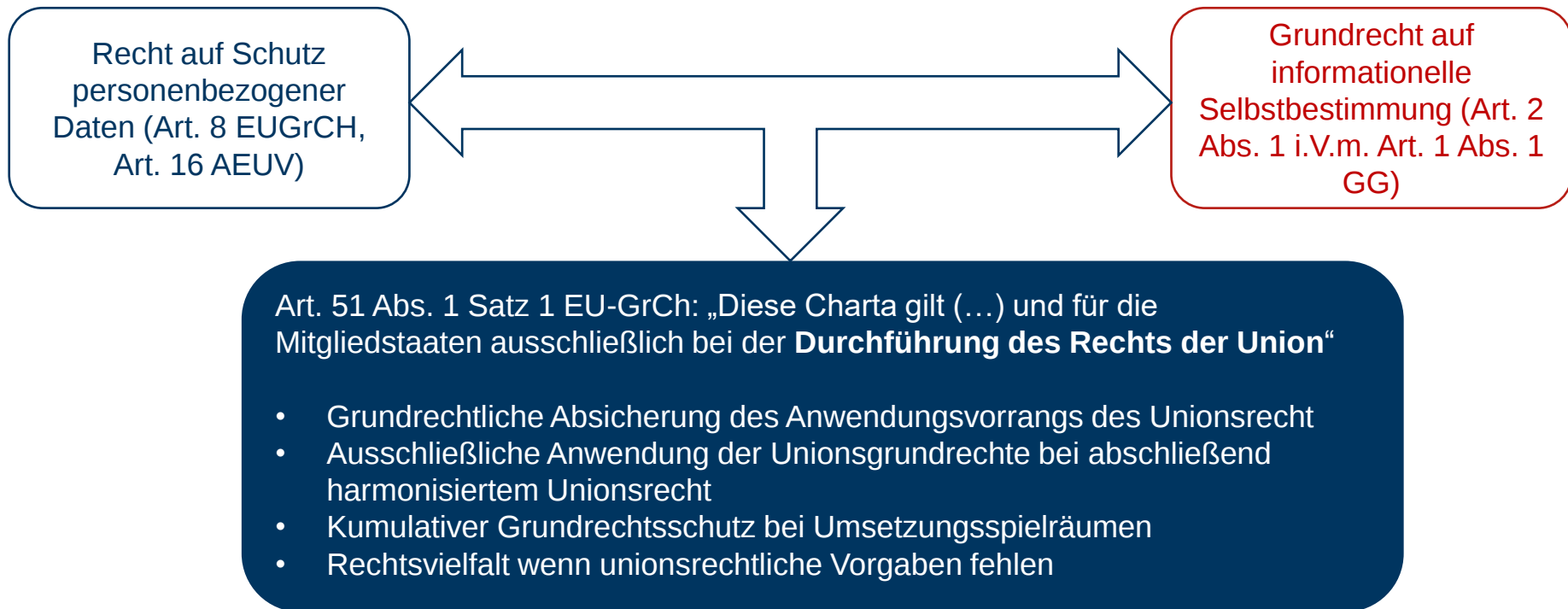
Datenschutz im Grundrechtskontext

	Recht auf Schutz personenbezogener Daten (Art. 8 Abs. 1 EU-GrCh; Art. 16 AEUV)	Informationelle Selbstbestimmung (Art. 1 Abs. 1 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 GG)
Datenschutzspezifische Schrankenbestimmungen	• Ausdrückliche Schranken in Art. 8 Abs. 2: • Legitime gesetzliche Grundlage • Treu und Glauben (Grundsatz der offenen Direkterhebung) • Zweckbindung • Beschränkung auf das „absolut notwendige“ (Keine Vorratsdatensammlung) • Institutionelle Garantie der Datenschutzaufsicht Art. 8 Abs. 3 • Datenschutz durch Technik	• Zweckbegrenzung und -bindung (Gefahr der Verknüpfung) • Keine Datensammlung auf Vorrat • Heimliche Datenverarbeitung im Steuerverfahren unzulässig (strenger Erforderlichkeitsvorbehalt) • Transparenzanforderungen
Subjektive Teilhaberechte	• Ausdrücklicher Auskunftsanspruch in Art. 8 Abs. 2 Satz 2 • Recht auf Vergessenwerden	• Effektiver Rechtsschutz gewährt Interesse von Datenverarbeitung zu erfahren • Aktives Informationsrecht aus Grundrecht selbst • Anspruch auf Löschung aus VHMK

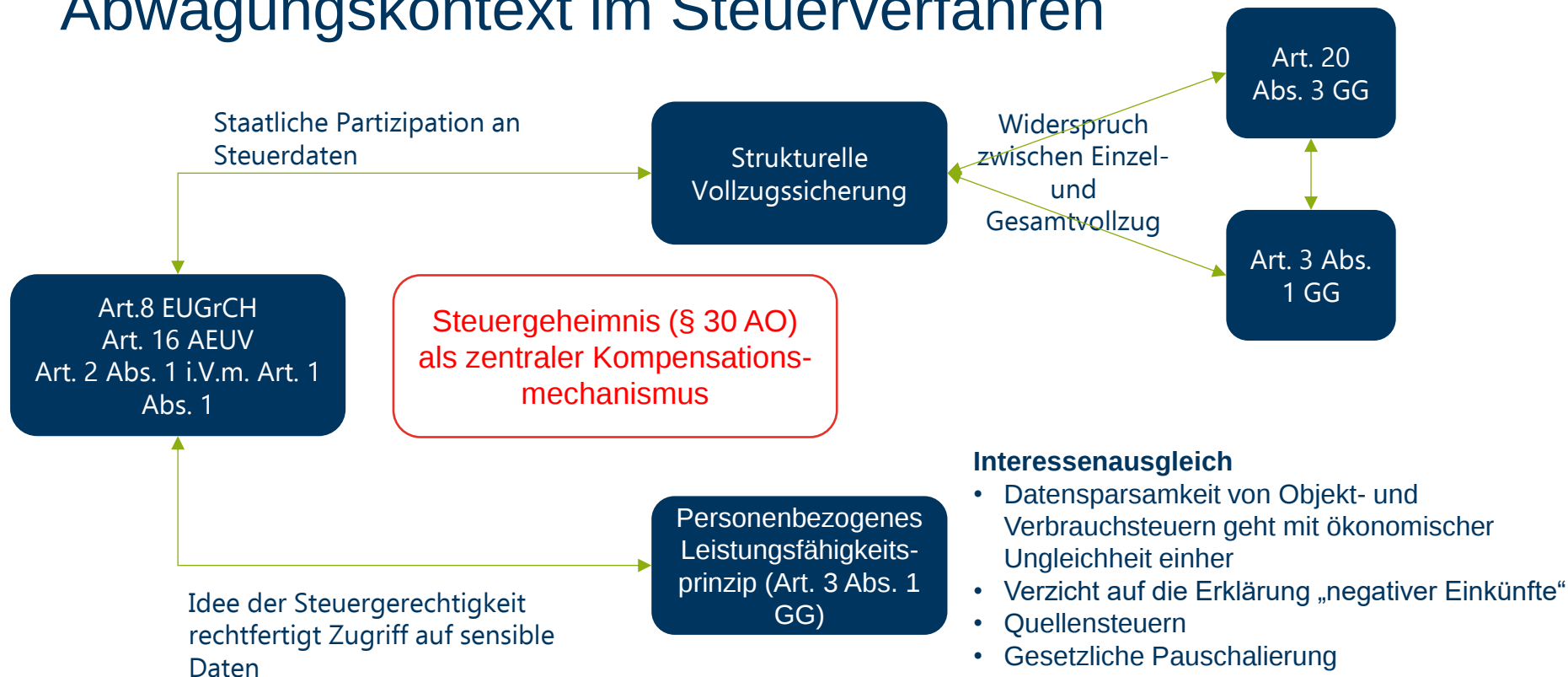
Datenschutz im Grundrechtskontext

	Recht auf Schutz personenbezogener Daten (Art. 8 Abs. 1 EU-GrCh; Art. 16 AEUV)	Informationelle Selbstbestimmung (Art. 1 Abs. 1 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 GG)
Übermittlung von Daten ins Ausland/Drittstaaten	• Drittstaaten müssen im wesentlichen gleichwertiges Schutzniveau gewährleisten • Alternativ: gewichtiges öffentliches Interesse • Zugriff auf das absolut notwendige Maß • Rechtsschutzmöglichkeiten	• Intensiver Eingriff • Begrenzung der Nutzung auf gewichtige Zwecke • Rechtsstaatlicher Umgang im Empfängerstaat • Inländische Kontrolle • Entzug des GG-Schutzes

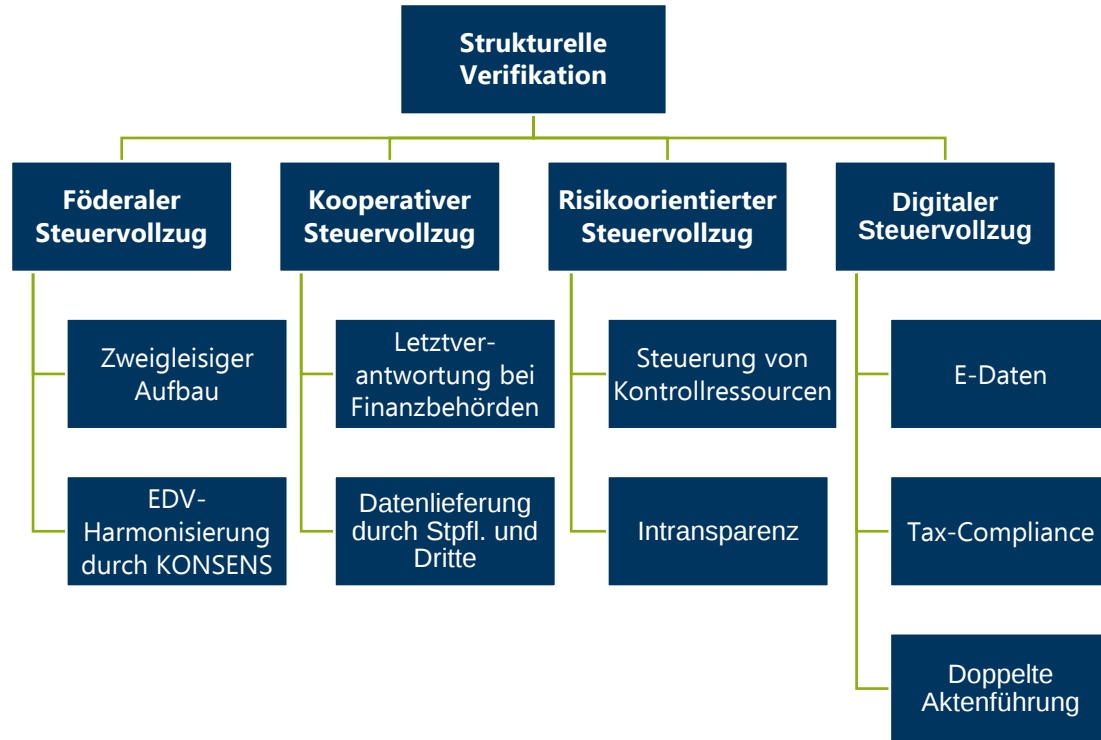
Grundrechtsschutz im Mehrebenensystem



Abwägungskontext im Steuerverfahren

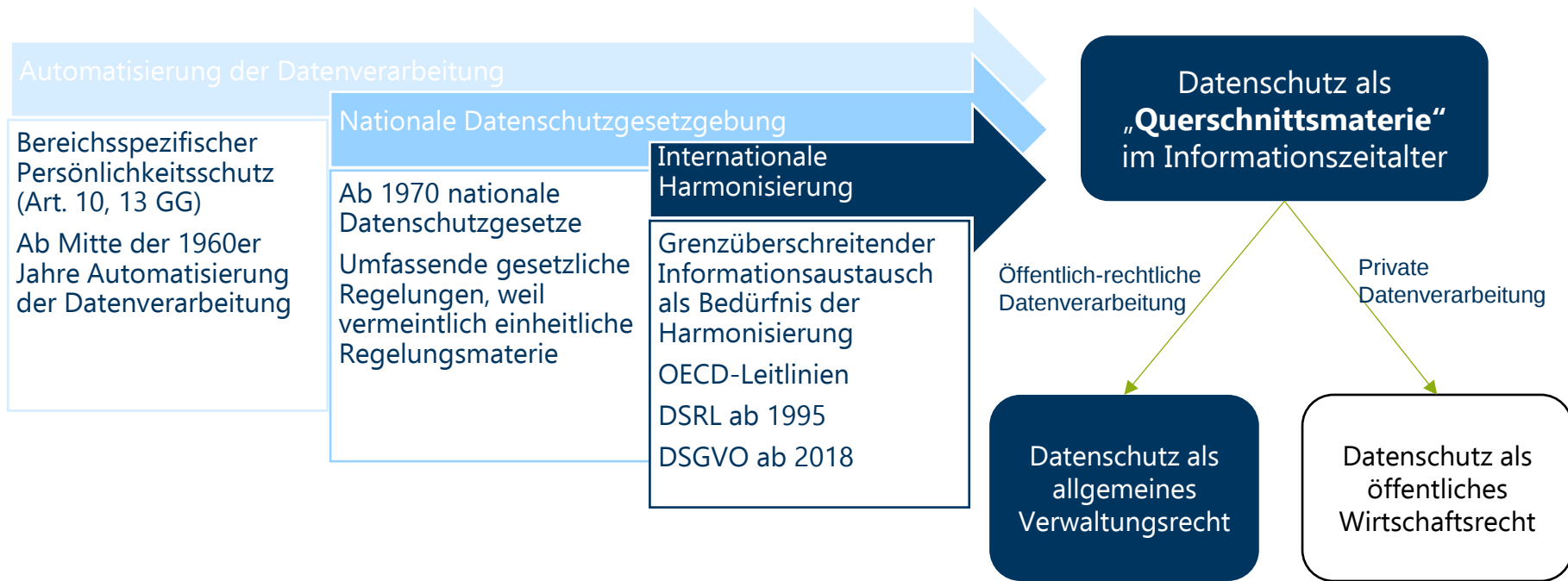


Daten im modernen Steuervollzug

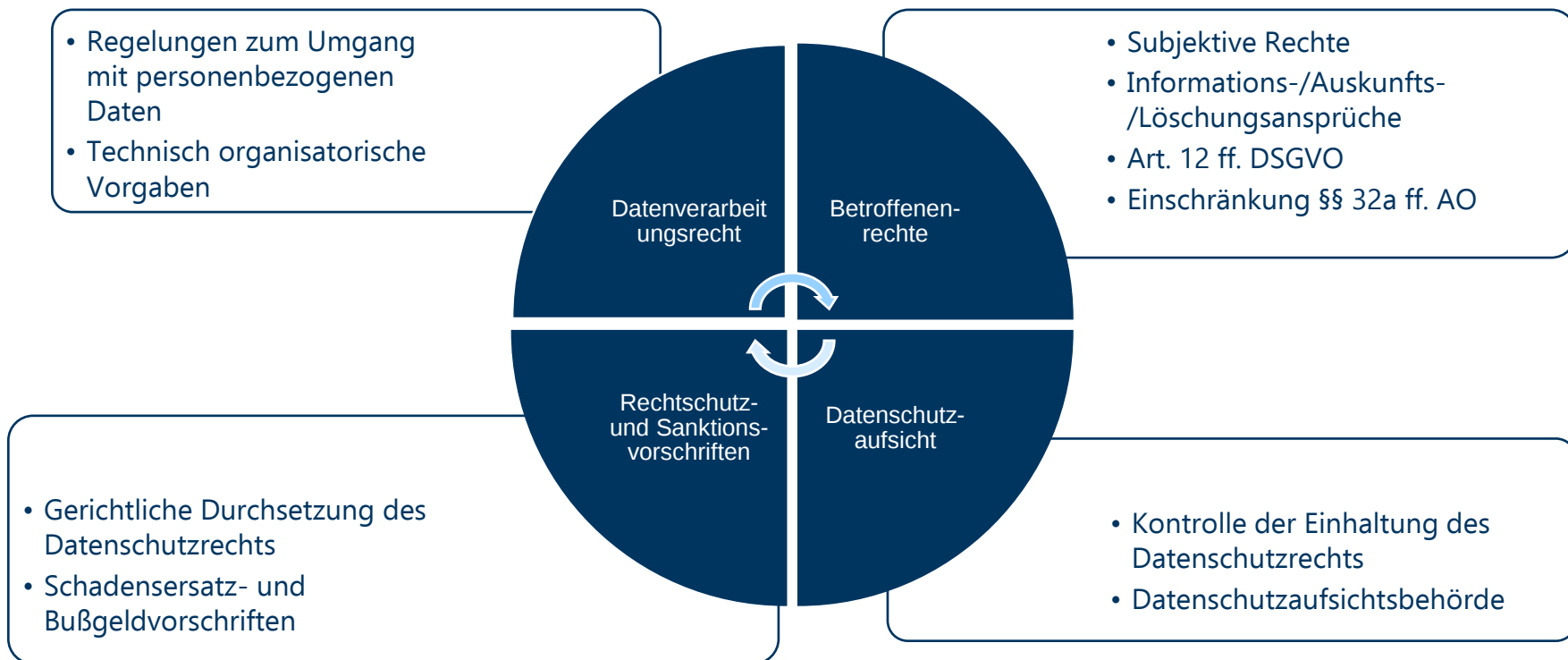


Systematisierung des Datenschutzrechts

Datenschutz als Querschnittsmaterie



Systematisierung des Datenschutzrechts



Datenschutzkonzept der DSGVO

Erlaubnisprinzip,
Art. 5, 6, 9
DSGVO



Betroffenen-
rechte Art. 12 ff.
DSGVO



Datenschutz-
aufsicht (Art. 51-
59 DSGVO)



Rechtsschutz
(Art. 77-82
DSGVO)



Vollzugssäulen der DSGVO

Erlaubnisprinzip,
Art. 5, 6, 9
DSGVO

Betroffenen-
rechte Art. 12 ff.
DSGVO

Datenschutz-
aufsicht (Art. 51-
59 DSGVO)

Rechtsschutz
(Art. 77-82
DSGVO)

- Rechtmäßigkeit der Datenverarbeitung
- Zweckbindung
- Datenminimierung
- Art. 6 Abs. 1 lit. e DSGVO
- §§ 29b, c AO



Vollzugssäulen der DSGVO

Erlaubnisprinzip,
Art. 5, 6, 9
DSGVO



Betroffenen-
rechte Art. 12 ff.
DSGVO

- Informationspflichten der Finanzbehörden (Art. 13, 14 DSGVO)
- Auskunfts- und Löschungsanspruch (Art. 15, 17 DSGVO)
- Einschränkungen Art. 23 DSGVO i.V.m. §§ 32a ff. AO



Datenschutz-
aufsicht (Art. 51-
59 DSGVO)



Rechtsschutz
(Art. 77-82
DSGVO)



Vollzugssäulen der DSGVO

Erlaubnisprinzip,
Art. 5, 6, 9
DSGVO



Betroffenen-
rechte Art. 12 ff.
DSGVO



Datenschutz-
aufsicht (Art. 51-
59 DSGVO)

- Unabhängige Aufsichtsbehörden mit Sanktions- und Kontrollbefugnissen
- Konzentration der Datenschutzaufsicht (One-Stop Shop) beim BfDI (**(P) Kompetenz**)
- §§ 32g 32h AO



Rechtsschutz
(Art. 77-82
DSGVO)



Vollzugssäulen der DSGVO

Erlaubnisprinzip,
Art. 5, 6, 9
DSGVO



Betroffenen-
rechte Art. 12 ff.
DSGVO



Datenschutz-
aufsicht (Art. 51-
59 DSGVO)



Rechtsschutz
(Art. 77-82
DSGVO)

- Beschwerde bei der Aufsichtsbehörde
- § 32c Abs. 5 AO innerbehördliche Auskunft
- Rechtsschutz gegen Aufsichtsbehörde (§ 32i AO) und Verantwortlichen (§ 33 FGO)
- Kein Vorverfahren, § 44 FGO



Kompetenzverschiebung im Mehrebenensystem

Letztentscheidungs- kompetenz des EuGH:

- Art. 19 EUV: Monopol zur Auslegung des Primär- und Sekundärrechts
- Vorlagepflicht nationaler Gerichte, Art. 267 AEUV
- Kompetenz zur Konkretisierung datenschutzrechtlicher Pflichten und Umsetzungsspielräume

Kompetenzverschiebung im Mehrebenensystem

Letztentscheidungs- kompetenz des EuGH:

- Art. 19 EUV: Monopol zur Auslegung des Primär- und Sekundärrechts
- Vorlagepflicht nationaler Gerichte, Art. 267 AEUV
- Kompetenz zur Konkretisierung datenschutzrechtlicher Pflichten und Umsetzungsspielräume

Grundrechtsschutz:

- Vollzugsföderalismus
- Grundsatz: nur partielle Anwendung der Unionsgrundrechte und wenn kumulativer Grundrechtsschutz
- Vollharmonisierung durch DSGVO führt zur Exklusivität der EU-GrCh
- Datenschutzrecht als Tor zur Anwendung der Unionsgrundrechte im Steuerverfahren?

Kompetenzverschiebung im Mehrebenensystem

Letztentscheidungskompetenz des EuGH:

- Art. 19 EUV: Monopol zur Auslegung des Primär- und Sekundärrechts
- Vorlagepflicht nationaler Gerichte, Art. 267 AEUV
- Kompetenz zur Konkretisierung datenschutzrechtlicher Pflichten und Umsetzungsspielräume

Grundrechtsschutz:

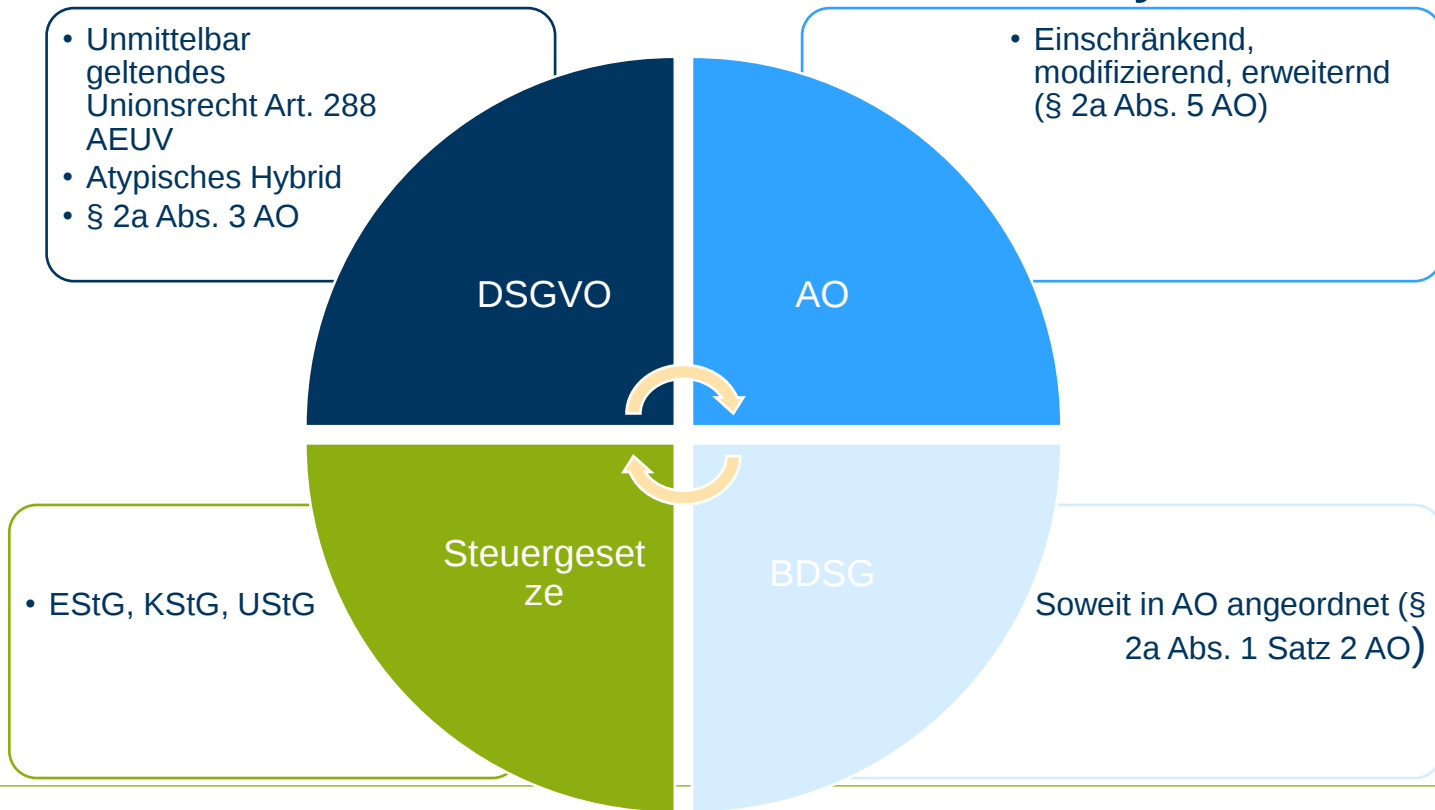
- Vollzugsföderalismus
- Grundsatz: nur partielle Anwendung der Unionsgrundrechte und wenn kumulativer Grundrechtsschutz
- Vollharmonisierung durch DSGVO führt zur Exklusivität der EU-GrCh
- Datenschutzrecht als Tor zur Anwendung der Unionsgrundrechte im Steuerverfahren?

Neue Rolle des BVerfG:

- Zunehmende Harmonisierung des materiellen Steuerrechts und des Verfahrensrechts
- Kaum ausgeprägter steuerrechtlicher unionsrechtlicher Grundrechtsstandard
- Verfahrensrechtliches **Rechtsschutzdefizit**
- Recht auf Vergessen II – Unionsgrundrechte als Grundrecht i.S.d. Artt. 94 Abs. 1 Nr. 4a GG

Anwendungsbereich der DSGVO im Steuerverfahren

Steuerliches Datenschutzrecht im Mehrebenensystem



Persönlicher und räumlicher Anwendungsbereich

- Schützt nur natürliche Personen (Art. 1 DSGVO)
- Verpflichtet gem. Art. 4 Nr. 7 DSGVO sowohl Bundes- und Landesfinanzbehörden
- Örtlich: Niederlassungs- (Art. 3 Abs. 1 DSGVO) und Marktortprinzip (Art. 3 Abs. 2 DSGVO)
- Finanzbehörden durch inländischen Behördensitz im örtlichen Anwendungsbereich gem. Abs. 1

Sachlicher Anwendungsbereich

Art. 2

Sachlicher Anwendungsbereich

(1) Diese Verordnung gilt für die ganz oder teilweise automatisierte Verarbeitung personenbezogener Daten sowie für die nichtautomatisierte Verarbeitung personenbezogener Daten, die in einem Dateisystem gespeichert sind oder gespeichert werden sollen.

Personenbezogene Daten (Art. 4 Nr. 7 DSGVO)

- (P) Rechtliche Analysen

Automatisierte Verarbeitung

Nicht automatisierte Verarbeitung in einem Dateisystem

- (P) Papierakten – nach Erwägungsgründen nicht erfasst
- „Dateisystem“ = jede strukturierte Sammlung personenbezogener Daten, die nach bestimmten Kriterien zugänglich sind, unabhängig davon, ob diese Sammlung zentral, dezentral oder nach funktionalen oder geografischen Gesichtspunkten geordnet geführt wird (Art. 4 Nr. 6 DSGVO)

„Deklaratorische“ Anwendungsausnahme

Art. 2 DSGVO

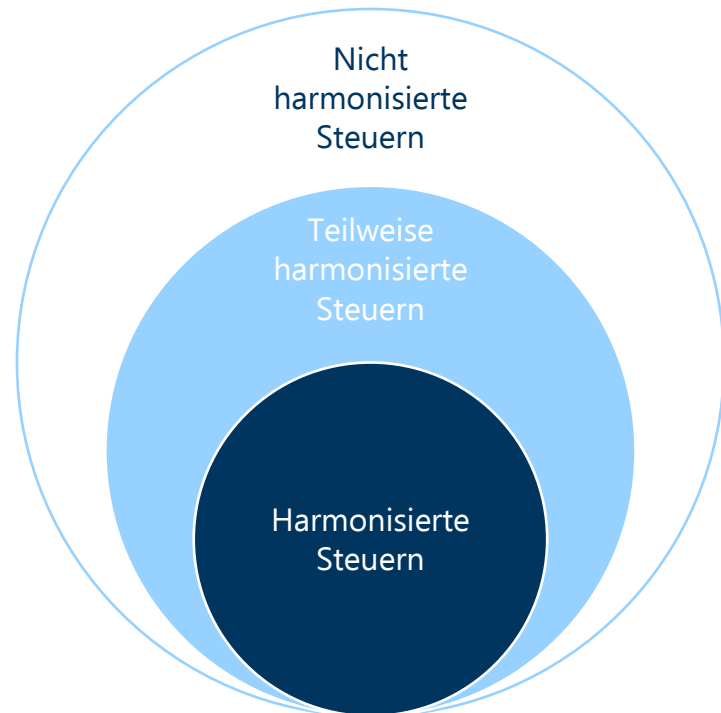
Sachlicher Anwendungsbereich

(2) Diese Verordnung findet keine Anwendung auf die Verarbeitung personenbezogener Daten

- a) im Rahmen einer Tätigkeit, die nicht in den Anwendungsbereich des Unionsrechts fällt,

Art. 16 AEUV

(2) Das Europäische Parlament und der Rat erlassen gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren Vorschriften über den Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten durch die Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union sowie **durch die Mitgliedstaaten im Rahmen der Ausübung von Tätigkeiten, die in den Anwendungsbereich des Unionsrechts fallen**, und über den freien Datenverkehr.



Keine Konkretisierung durch die Rechtsprechung

EuGH v. 24.02.2022 Az. C-175/20

- Keine konkreten Kriterien
- Anknüpfung an DSRL
- Tätigkeiten "derselben Kategorie" wie der Schutz der nationalen Sicherheit" (z.B. nicht parlamentarischer Untersuchungsausschuss)
- Anwendung soll nicht von Zufälligkeit abhängen, ob unionsrechtliche Vorgaben existieren oder ein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliegt
- GA: "allumfassende DSGVO"
- Harmonisierungsgrad der zu vollziehenden Steuer irrelevant
- Fehlende Kompetenzkontrolle?

BFH v. 12.03.2024 Az. IX R 35/21

- Offengelassen in der FG-Rspr. unter Hinweis auf § 2a Abs. 5 AO
- BFH orientiert sich an (bindender) Rspr. des EuGH
- Staatsfinanzierung (§ 3 AO) keine mit nationaler Sicherheit vergleichbare Kategorie
- Fehlende Regelungskompetenz der Union für direkte Steuern irrelevant
- „Schutz der personenbezogenen Daten wird jedoch ohne entsprechende Einschränkung für den Bereich des nicht harmonisierten Rechts in Art. 8 EUGrRCh sowie durch Art. 16 Abs. 1 AEUV sichergestellt.“
- Effet Utile

Unmittelbare Anwendung der DSGVO im gesamten Steuerverfahren

Anwendungsbereich des Unionsrechts

Keine Bestimmung anhand der abstrakten Kompetenzen der Union

- Einheitliche Verarbeitungsregelungen unabhängig von einem Rechtsakt der Union
- Eröffnet, wenn eine Datenverarbeitung einen Bezug zu einem Regelungsbereich besitzt, für den die Union eine abstrakte Regelungskompetenz besitzt oder die MS unionsrechtliche Vorgaben bei der Ausübung ihrer eigenen Kompetenz zu berücksichtigen haben
- Arg: Wortlaut Art. 16 Abs. 2 AEUV ("Anwendungsbereich" vs. "Durchführung")
- Nachwirken der DSRL
- (P) Unbestimmtheit durch Binnenmarktkompetenz (Art. 115 AEUV)
- **(P) Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung**

Konturierung anhand der Reichweite der Unionsgrundrechte

- Anwendungsbereich des Unionsrechts korrespondiert mit rechtlicher Bindung der MS an die Unionsgrundrechte (Art. 51 Abs. 1 EU-GrCh)
- Extensives Durchführungsverständnis entkräftet Wortlaut („Åkerberg Fransson-Rspr“)
- Zirkelschluss bei handlungsrechtsbezogener Auslegung (EU-Grundrechtsschutz durch DSGVO obwohl keine Kompetenz und kein sachliches Regelungsinteresse der Union)
- „Querschnittscharakter des Datenschutzrechts“
- **Gespaltenes Datenschutzrecht** ohnehin für juristische Personen (= Konsequenz der begrenzten Einzelermächtigung)

Unmittelbarer Anwendungsbereich des Unionsrechts ist eröffnet, wenn nationales Recht auf Vorgaben des Unionsrechts beruht oder gelenkt wird

Gespaltenes Steuerdatenschutzrecht?

- Unvollständigkeit der DSGVO
- Datenschutzrecht der AO nicht aus sich heraus verständlich und vollziehbar
- Praxisuntaugliche Lösung innerhalb des Vollzugs nach Steuerarten zu differenzieren
- BMF und Gesetzgeber gehen von vollständiger Anwendung der DSGVO im Steuerverfahren aus
- Anwendungserweiterung im nationalen Recht?

Anwendungserweiterung?

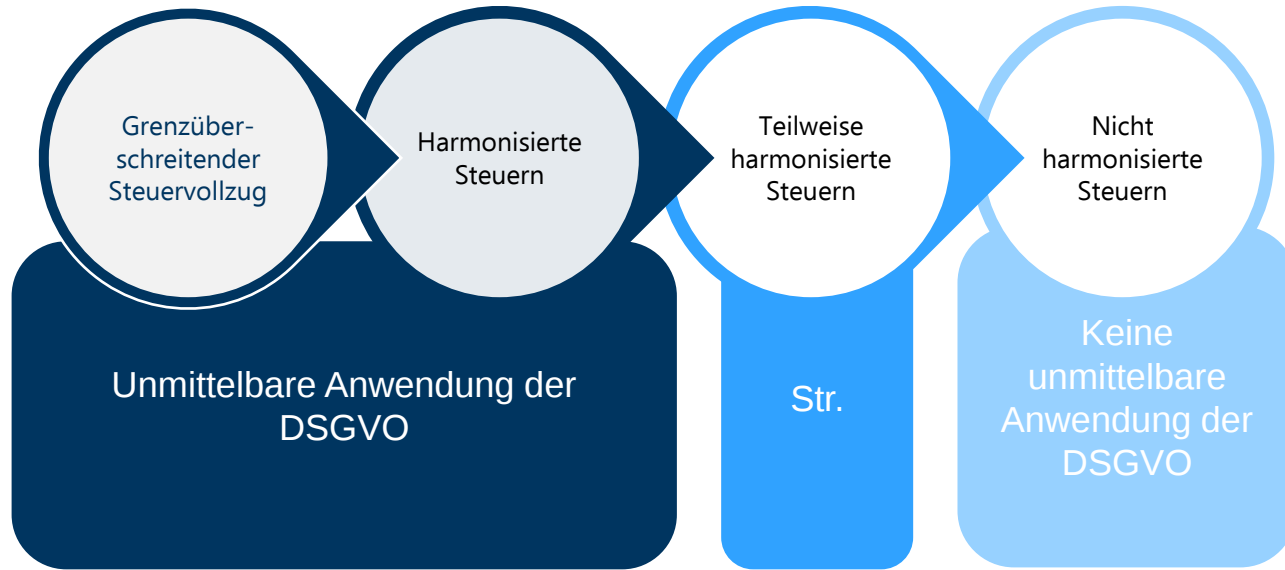
(Keine) Selbstbindung der Verwaltung

- FG Saarland (Az. 2 K 1002/16) wendet DSGVO unter Hinweis auf BMF-Schreiben im gesamten Steuerrecht im Wege der Selbstbindung der Verwaltung an
- Norminterpretierende Verwaltungsvorschriften
- Kein Spielraum der Verwaltung
- Rechtsmeinung der Verwaltung
- Keine Bindung der Gerichte gem. Art. 20 Abs. 3, 97 GG
- Selbstbindung der Verwaltung kann Auslegungsfrage nicht determinieren
- Wesentlichkeitstheorie

Erweiterung des sachlichen Anwendungsbereich analog § 2a Abs. 5

- Keine vergleichbare Regelung wie § 1 Abs. 8 BDSG oder § 35 Abs. 2 Satz SGB I
- § 2a Abs. 5 AO regelt persönlichen und nicht sachlichen Anwendungsbereich der DSGVO
- Praktische Umsetzungszweifel irrelevant
- § 2a Abs. 3 AO soll zeigen dass Vorschriften in der AO nicht mit DSGVO übereinstimmen
- § 2a Abs. 5 AO bringt Ziel eines einheitlichen Verfahrensrechts zum Ausdruck
- § 32h Abs. 1 Satz 2 AO i.V.m. § 16 BDSG

Konsequenzen für das Steuerverfahren



Konsequenzen für das Steuerverfahren

Grenzüber-
schreitender
Steuervollzug

Harmonisierte
Steuern

Unmittelbare Anwendung der DSGVO:

- Harmonisierte Verbrauchsteuern (Tabaksteuer, Energiesteuern und Steuern auf alkoholhaltige Getränke)
- EU-Amtshilfegesetz
- EU-Betreibungsgesetz
- *(Mindeststeuer)*

Teilweise
harmonisierte
Steuern

Teilweise unionsrechtliche Vorgaben hinsichtlich des materiellen steuerlichen Ergebnisses (Fusions-RL/Mutter-Tochter-RL/ATAD-RL/Zins- und Lizenzgebühren-RL)

e.A.: Konkrete Datenverarbeitung muss unionsrechtlich determiniert sein

Eigene Ansicht: Abstraktes Tätigkeitsverständnis angelehnt an Grundrechtsschutz

Unionsrechtliche Vorgaben für konkreten Steuerfall infizieren gesamtes Steuerverfahren

Nicht
harmonisierte
Steuern

Keine Anwendung der DSGVO:

- Kaffeesteuer
- Alkopopsteuer
- Versicherungssteuer
- Grundsteuer
- Grunderwerbsteuer
- Gewerbesteuer
- Erbschaftsteuer

Konsequenzen im Mehrebenensystem

DSGVO als nationales Recht

- Anwendungserweiterung
Überschießende Umsetzung
von Unionsrecht
- Horizontal überschießende
Umsetzung von Unionsrecht

Konsequenzen im Mehrebenensystem

DSGVO als nationales Recht

- Anwendungserweiterung
Überschießende Umsetzung von Unionsrecht
- Horizontal überschießende Umsetzung von Unionsrecht

Letzt Konkretisierungs- kompetenz des EuGH

- (P) Nationales Recht außerhalb der Kompetenz des EuGH
- Keine Pflicht zur unionsrechtskonformen Auslegung im Überschussbereich
- Interesse an einer einheitlichen Auslegung des Unionsrechts – Gefahr der divergierenden Auslegung
- Einschränkung: „**Unmittelbare und unbedingte Anwendung**“ des Unionsrecht im nationalen Recht
- Wesensverschiedenheit des Schutzes juristischer Personen

Konsequenzen im Mehrebenensystem

DSGVO als nationales Recht

- Anwendungserweiterung
Überschießende Umsetzung von Unionsrecht
- Horizontal überschießende Umsetzung von Unionsrecht

Letzt Konkretisierungs- kompetenz des EuGH

- (P) Nationales Recht außerhalb der Kompetenz des EuGH
- Keine Pflicht zur unionsrechtskonformen Auslegung im Überschussbereich
- Interesse an einer einheitlichen Auslegung des Unionsrechts – Gefahr der divergierenden Auslegung
- Einschränkung: „**Unmittelbare und unbedingte Anwendung**“ des Unionsrecht im nationalen Recht
- Wesensverschiedenheit des Schutzes juristischer Personen

Selbstbindung an die Unionsgrundrechte

- Unionsgrundrechte
Kontrollmaßstab des EuGH (P)
primärrechtskonforme Auslegung
- Nur bei abschließender Harmonisierung
- Nicht im Bereich der horizontalen Anwendungserweiterung
- Kein abzusichernder Anwendungsvorrang des Unionsrechts
- Abschließende Kontrolle anhand des GG
- Mittelbare Selbstbindung

Veränderung der Datenerhebung und
der Datenverarbeitung – Transparente
Steuerpflichtige?

Unionsrechtliche Grundlagen

- Grundsatz der Rechtmäßigkeit
- Erlaubnistatbestände in Art. 6 DSGVO
- Einwilligung als untauglicher Erlaubnisgrund im Steuerverfahren
- Im Steuerverfahren Art. 6 Abs. 1 lit. e DSGVO: „die Verarbeitung ist für die Wahrnehmung einer Aufgabe erforderlich, die im öffentlichen Interesse liegt oder in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt, die dem Verantwortlichen übertragen wurde“
- Kein selbständiger Erlaubnisgrund
- Vorgaben aus Art. 6 Abs. 2, 3 DSGVO; „spezifischere Bestimmungen“; Zweckfestlegung, Verhältnismäßigkeit; soll spezifischere Bestimmungen enthalten
- Normwiederholungsverbot

Rechtsgrundlagen der Datenverarbeitung

§ 29b Verarbeitung personenbezogener Daten durch Finanzbehörden

- (1) Die Verarbeitung personenbezogener Daten durch eine Finanzbehörde ist zulässig, wenn sie zur Erfüllung der ihr obliegenden Aufgabe oder in Ausübung öffentlicher Gewalt, die ihr übertragen wurde, erforderlich ist.
- (2) Abweichend von Artikel 9 Absatz 1 der Verordnung (EU) 2016/679 ist die Verarbeitung besonderer Kategorien personenbezogener Daten im Sinne des Artikels 9 Absatz 1 der Verordnung (EU) 2016/679 durch eine Finanzbehörde zulässig, soweit die Verarbeitung aus Gründen eines erheblichen öffentlichen Interesses erforderlich ist und soweit die Interessen des Verantwortlichen an der Datenverarbeitung die Interessen der betroffenen Person überwiegen. Die Finanzbehörde hat in diesem Fall angemessene und spezifische Maßnahmen zur Wahrung der Interessen der betroffenen Person vorzusehen; § 22 Absatz 2 Satz 2 des Bundesdatenschutzgesetzes ist entsprechend anzuwenden.

Umsetzungszweifel:

- Vor die Klammer gezogene Kopfnorm
- Keine Rechtsgrundlage für neue Datenerhebungen
- Fehlender normativer Eigenwert?
- Systematische Stellung verfehlt?
- Keine Konkretisierung der Vorgaben der DSGVO?
- Abs. 3 Satz 3 ist fakultativ; Abs. 2 str.
- Zweckkonkretisierung durch § 29b im Kontext der AO (§ 85 AO)
- Kein Verstoß gegen das Normwiederholungsverbot

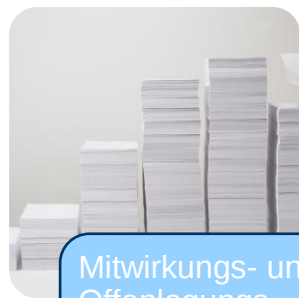
Weiterverarbeitung im Steuerverfahren

- Zweckbindungsgrundsatz als tragender Grundsatz im europäischen Datenschutzrecht
- Gem. Art. 6 Abs. 4 DSGVO nicht absolut: Einwilligung/gesetzliche Grundlage/Zweckkompatibilität
- Rechtsgrundlage, die „in einer demokratischen Gesellschaft eine notwendige und verhältnismäßige Maßnahme zum Schutz der in Art. 23 Abs. 1 DSGVO genannten Ziele darstellt“
- Zweckbestimmung:
 - FinVerw: „Durchführung des jeweiligen Verwaltungsverfahrens in Steuersachen nach der AO, differenziert nach Abgabenart (Steuer zzgl. steuerliche Nebenleistungen), Besteuerungszeitraum/-zeitpunkt und Steuerschuldner“
 - Vorschlag: Extensiver wg. Dauersachverhalten **unabhängig vom Veranlagungszeitraum**
- Weiterverarbeitungsbefugnisse: Für andere Steuerverwaltungsverfahren; zulässige Offenbarung nach § 30 Abs. 4, 5 AO (Gesetzlich zugelassene Weitergabe von Daten, internationaler Informationsaustausch) Nr. 4 RMS

Verarbeitung besonderer Kategorien personenbezogener Daten

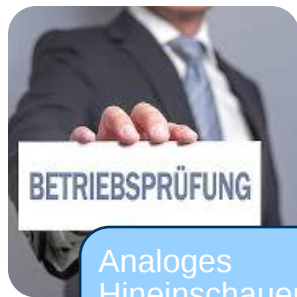
- Besonderer Schutz für „sensibler Daten“ gem. Art. 9 DSGVO
- Art. 9 Abs. 2 lit. g DSGVO: Verarbeitung zulässig aus Gründen eines „erheblichen öffentlichen Interesses“ und „angemessene und spezifische Maßnahmen zur Wahrung der Grundrechte und Interessen der betroffenen Person“
- Subjektives Nettoprinzip als Tor zu sensiblen Daten: Krankenversicherungsdaten (§ 10), Krankheitskosten (§ 33 EStG), Kirchensteuer (§ 10 Nr. 4 EStG), Gewerkschaftsbeiträge (§ 9), Parteispenden (§ 34g EStG)
- Generalklauseln: §§ 29b Abs. 2, 29c Abs. 2 AO mit Beschränkung auf finanzbehördliche Verarbeitungssituationen
- Gesetz- und gleichmäßige Steuererhebung als erhebliches öffentliches Interesse
- Einheitlicher Schutz durch Steuergeheimnis (und § 22 BDSG)

Veränderung der Verifikation der Steuerpflichtigen



Mitwirkungs- und Offenlegungspflichten

- Schonende informationelle Kooperation
- Direkterhebung



Analoges Hineinschauen

- Außenprüfung
- Behördliche Nachschauen
- Auskunftsersuchen



Digitalisierung Internationalisierung

- Grenzüberschreitende SV
- Internet der Dinge

Veränderung der wirtschaftlichen Tätigkeit

- „Panama-Papers“, „Luxemburg-Leaks“ u.a. legen Informationsdefizit der FinVerw. offen
- Digitalisierung der Datenerhebung
- BEPS-Forum auf OECD-Ebene
- Ausbau des Informationsaustauschs
- Abstrakte Erfassung der Steuerpflichtigen (CbCR, Steuerplanung)
- Weiterentwicklung in EU

Erfassung der Steuerpflichtigen

Steuer-
IDNr./Wirtschafts-
IDNr.

Anzeigepflicht für
Drittstaaten-
beziehungen

Country-by-Country
Reporting

Anzeigepflicht
grenzüber-
schreitender
Steuergestaltungen

Steuer-IDNr./Wirtschafts-IDNr.

Steuer-
IDNr./Wirtschafts-
IDNr.



Anzeigepflicht für
Drittstaaten-
beziehungen

Country-by-Country
Reporting

Anzeigepflicht
grenzüber-
schreitender
Steuergestaltungen

Anonymes Identifikationsmerkmal im Steuerverfahren, um Daten eindeutig zu übermitteln und zuzuordnen (Internationaler Standard)

Nutzungserweiterung durch RegModG:

- Fehlerhafte Identifizierung und fehlerhafte Zuordnung von Daten behindern Datenaustausch
- Einführung der Steuer-ID als registerübergreifendes Identitätsmerkmal durch RegModG
- Nutzung, um staatliche Leistungen auszuzahlen (§ 139b Abs. 3 AO)
- Datenschutz durch Datenschutzcockpit und 4-Corner-Model
- Österreichisches Modell datenschutzkonformer?

Bereich 1

Bereich 2

V3

Prüfen anhand
verschlüsselter
Daten
Berechtigung

V4

Meldepflicht über Beziehungen zu ausländischen Gesellschaften

Steuer-
IDNr./Wirtschafts-
IDNr.

Anzeigepflicht für
Drittstaaten-
beziehungen

Country-by-Country
Reporting

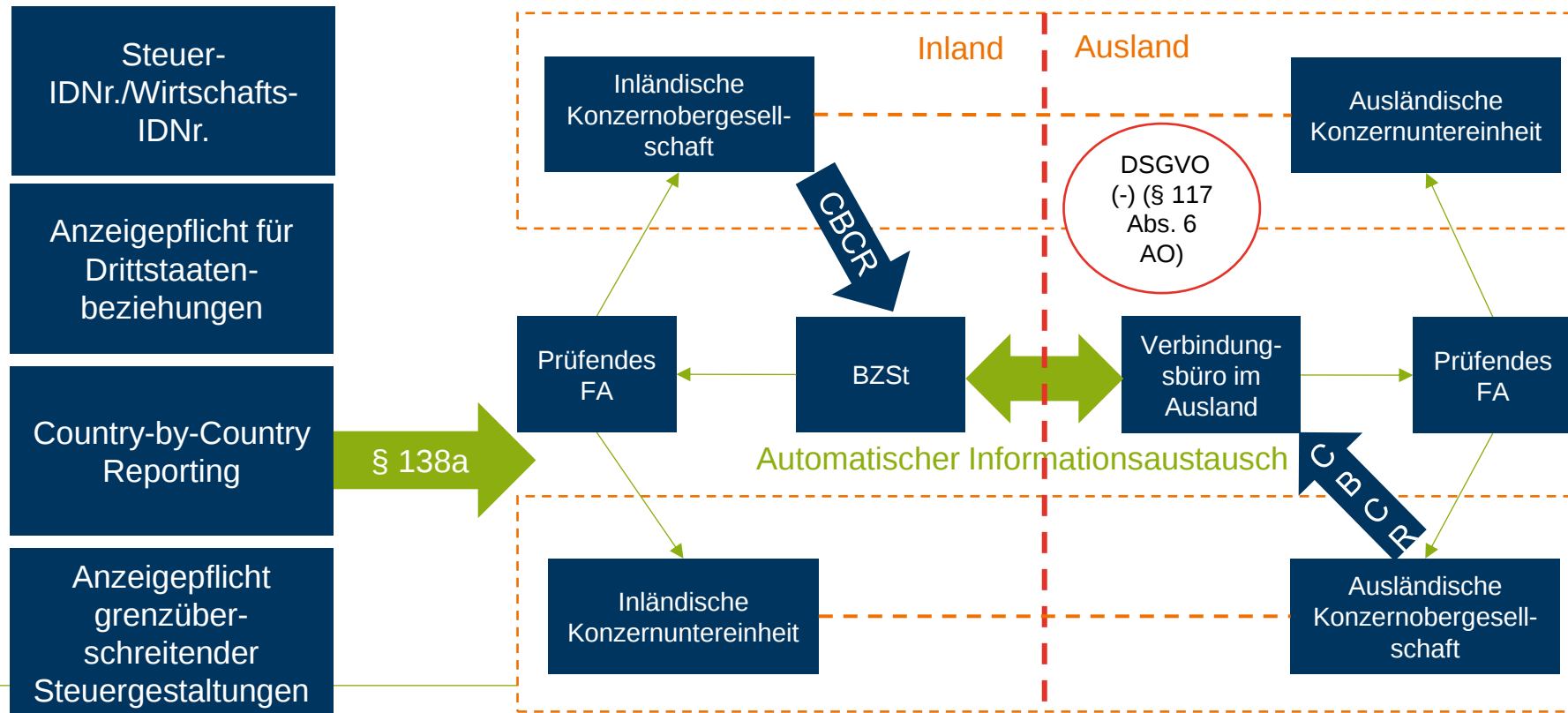
Anzeigepflicht
grenzüber-
schreitender
Steuergestaltungen



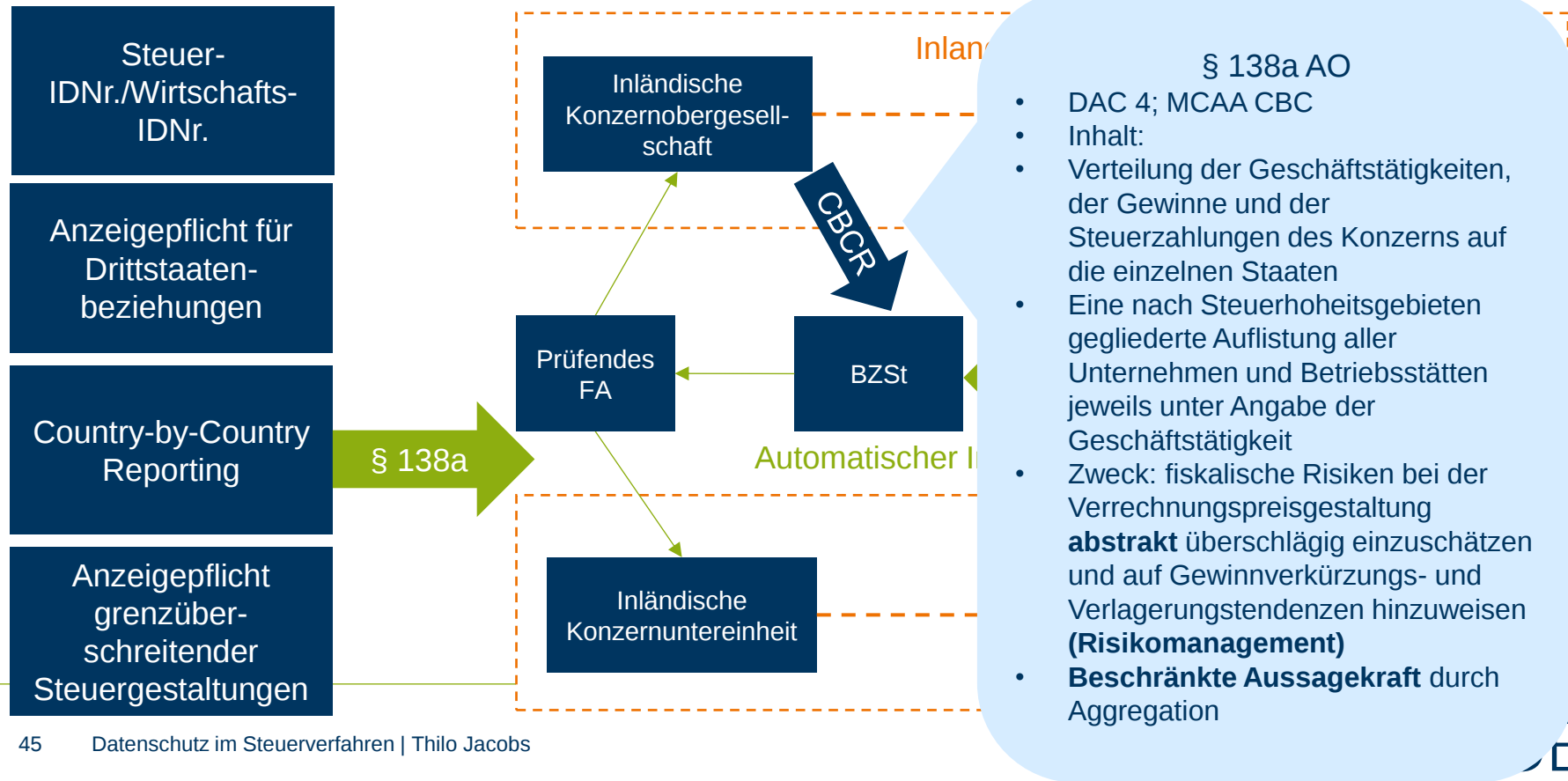
Mitteilungspflicht über Beziehungen inländischer Steuerpflichtiger zu ausländischen Gesellschaften:

- „Panama-Papers“ haben Steuerumgehung durch Briefkasten-/Domizilgesellschaften offengelegt
- Inländische Steuerpflichtige müssen gem. § 138 Abs. 2 AO dem zuständigen Finanzamt ihre Engagements im Ausland mitteilen sowie die wirtschaftliche Tätigkeit des Betriebs, der Betriebsstätte, PersG, KapG, Vermögensmasse
- Erweiterung der Mitteilungspflicht auf Verpflichtete i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 1-3, 6 GwG (Banken, Finanzdienstleister, Kreditinstitute)
- Vermittelte oder Hergestellte Beziehungen zu Drittstaat-Gesellschaften an das Finanzamt zu übermitteln
- Nutzung der Steuer-ID und amtlich vorgeschrieben Vordrucke

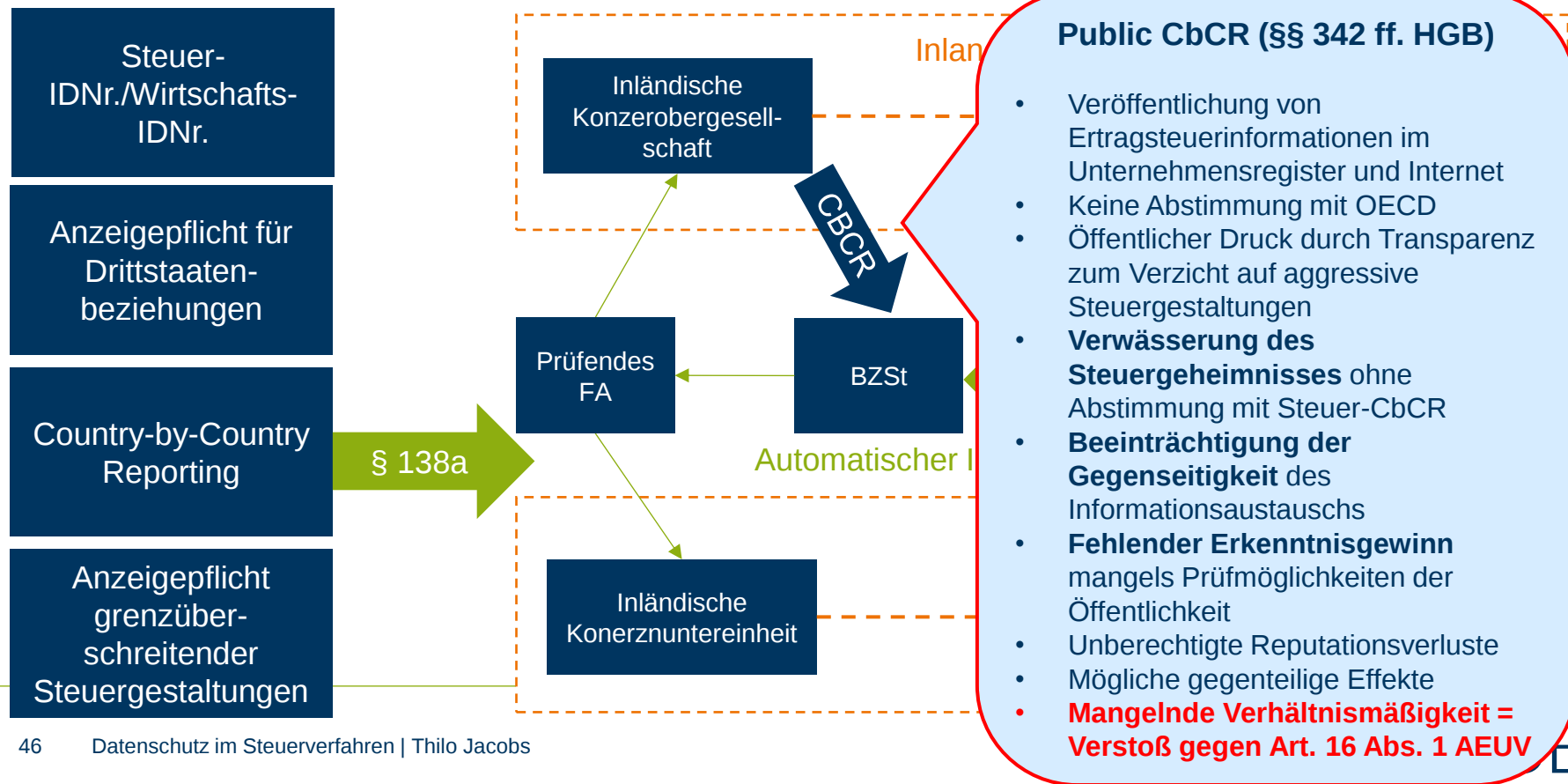
Steuerliches Country-by-Country-Reporting



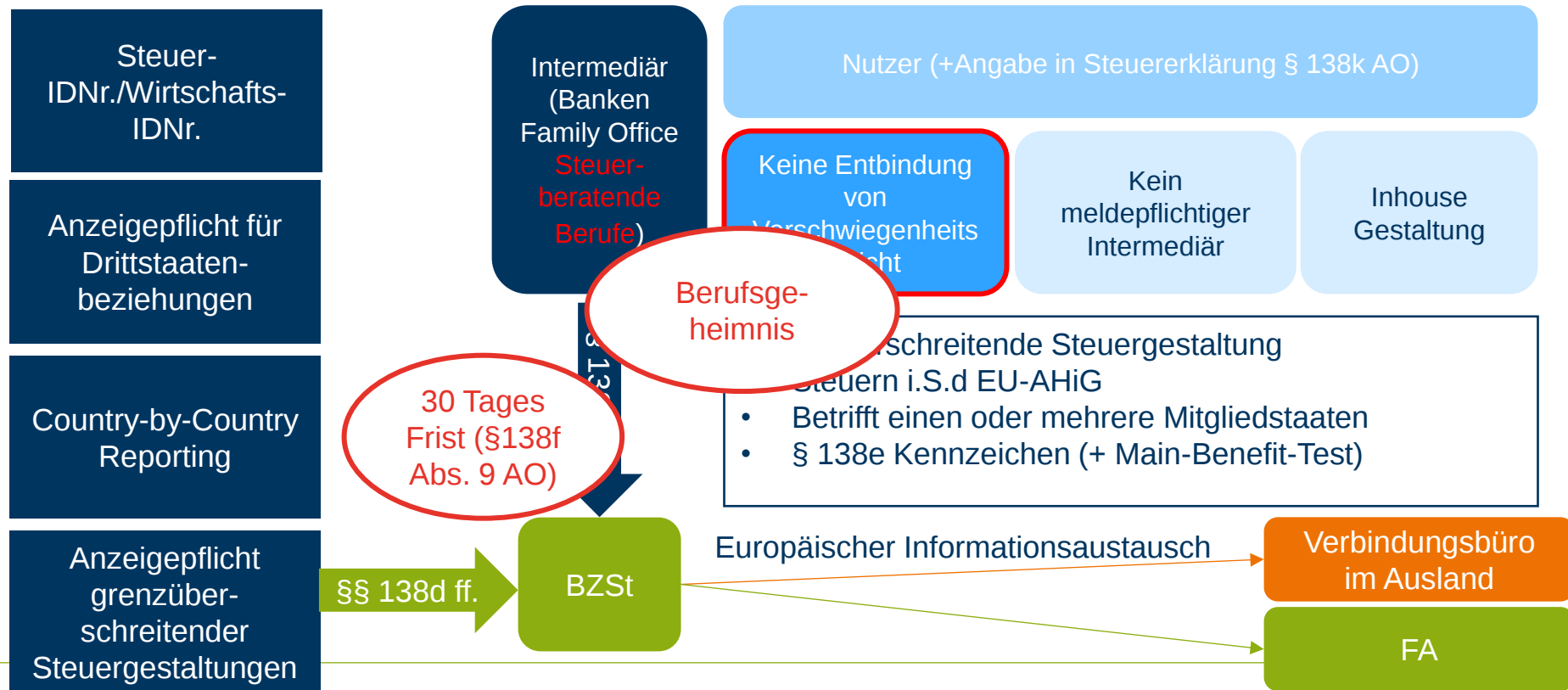
Steuerliches Country-by-Country-Reporting



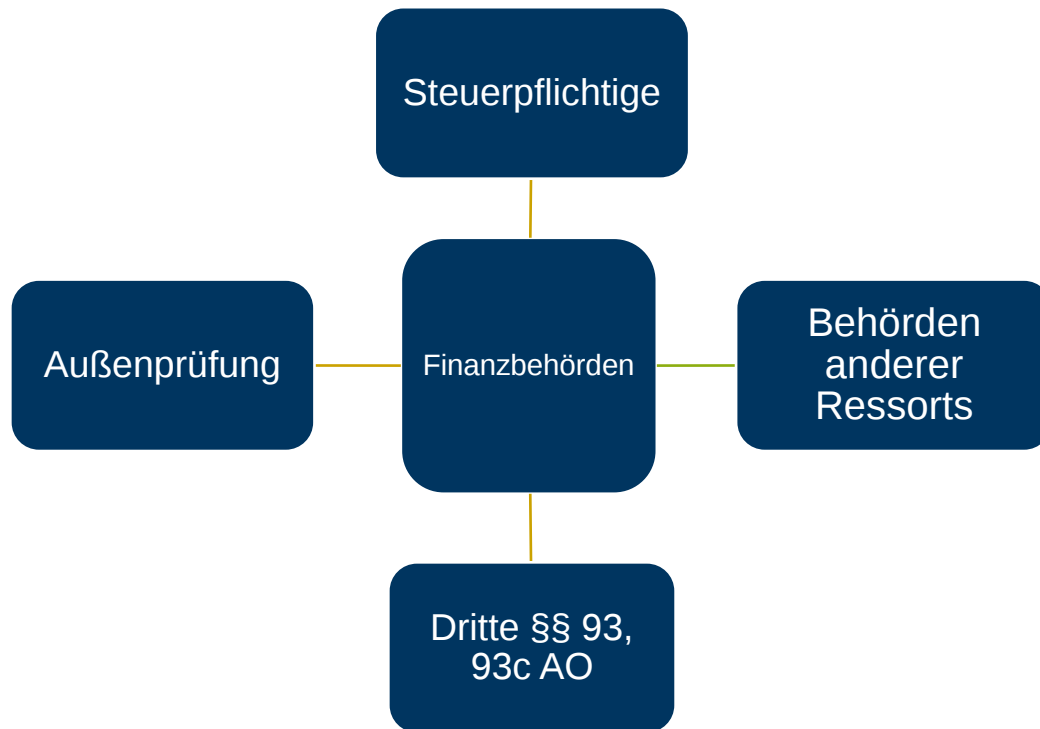
Öffentliches Country-by-Country-Reporting



Meldepflicht über Beziehungen zu ausländischen Gesellschaften



Datensammlung durch Finanzbehörden



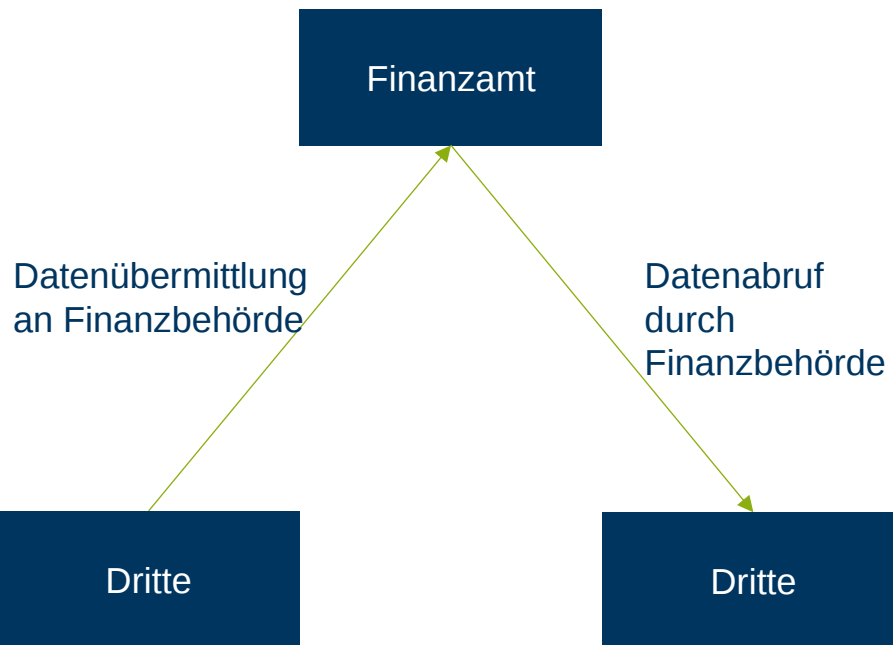
Datensammlung durch Steuerpflichtige

- Informationsrechtlich notwendige Kooperationsmaxime (Tax-Compliance)
- Mitwirkungspflichten (§ 90 AO) – Grundsatz der Direkterhebung; Eigenverantwortlichkeit für Datenrichtigkeit
- Subsidiär Dritte (§ 93 AO)
- Steueranmeldung/Steuererklärung
- Systematisierung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck – Datenschutzrechtlicher Gesetzesvorbehalt?
- Digitalisierung der Steuererklärungen durch Pflicht zur elektronischen Übermittlung (§§ 25 Abs. 4 Satz 1 EStG, 31a Abs. 1a KStG, § 14a Satz 1 GewStG, 18 Abs. 3 UStG, 228 Abs. 6 BewG)
- **E-Bilanz (§ 5b EStG, § 60 Abs. 4 Satz 1 EStDV (Anlage EÜR))?**
 - Gesetzesvorbehalt – nicht durch DSGVO vorgegeben? (§ 5b i.V.m. § 51 Abs. 4 Nr. 1b EStG)
 - Erforderlichkeit der Gliederungstiefe durch Taxonomie, Verstoß gegen Datensparsamkeit? Zielführende Verwertung
 - Ausweitung durch JStG 2024

Datensammlung durch Inanspruchnahme Dritter

Elektronische Mitteilungspflichten Dritter:

- Verifikationsdaten
- Elektronische Übermittlung (§ 93c AO)
- Zweck und Umfang und Verwendung eng begrenzt
- Zwei-Monatsfrist
- Informationspflicht des Dritten an den Betroffenen
- Einsicht der Daten in ELSTER (vorausgefüllte Steuererklärung)



Abruf steuererheblicher Daten:

- Generelle Auskunftspflicht in § 93 AO
- Zugriff auf Daten bei Behörden, Körperschaften, Sozialversicherungen, Kreditinstitute
- § 105 AO kein Schutz der Verschwiegenheitspflicht
- Sammelauskunftsersuchen (Abs. 1a)
- Automatisierter

Nutzung und Auswertung von Steuerdaten

Effizienzsteuerung
durch RMS

Kennzahlen
Analyse

Zeitraum-
vergleich

Verkenn-
zifferung

4 Risiko-
klassen

RMS-
Datenblatt

Vollautomatisierte
Steuerbescheide
(§ 155 Abs. 4 AO)

§ 122a AO



Profiling Art. 4 Nr. 2 DSGVO

- „jede Art der automatisierten Verarbeitung personenbezogener Daten, die darin besteht, dass diese personenbezogenen Daten verwendet werden, um bestimmte persönliche Aspekte, die sich auf eine natürliche Person beziehen, zu bewerten, insbesondere um (...), Zuverlässigkeit, Verhalten“

RMS als systematische Erfassung und Bewertung von Risikopotentialen

- Überprüfung von Steuererklärungen auf die Wahrscheinlichkeit ihrer Richtigkeit anhand des (subjektiven) Verhaltens der Stpfl. ist Profiling

Automatisierte Entscheidungsfindung + Profiling

Effizienzsteuerung
durch RMS

Vollautomatisierte
Steuerbescheide
(§ 155 Abs. 4 AO)



Art. 13

Informationspflicht bei Erhebung von personenbezogenen Daten bei der betroffenen Person

(2) Zusätzlich zu den Informationen gemäß Absatz 1 stellt der Verantwortliche der betroffenen Person zum Zeitpunkt der Erhebung dieser Daten folgende weitere Informationen zur Verfügung, die notwendig sind, um eine faire und transparente Verarbeitung zu gewährleisten:

das Bestehen einer **automatisierten Entscheidungsfindung einschließlich Profiling** gemäß Artikel 22 Absätze 1 und 4 und - zumindest in diesen Fällen - **aussagekräftige Informationen über die involvierte Logik sowie die Tragweite** und die angestrebten Auswirkungen einer derartigen Verarbeitung für die betroffene Person. (Vgl. auch: Art. 14 Abs. 2 lit. g, Art. 15 Abs. 1 lit. h DSGVO)

Art. 22

Automatisierte Entscheidungen im Einzelfall einschließlich Profiling

(1) Die betroffene Person hat das Recht, **nicht einer ausschließlich auf einer automatisierten Verarbeitung - einschließlich Profiling - beruhenden Entscheidung** unterworfen zu werden, die ihr gegenüber rechtliche Wirkung entfaltet oder sie in ähnlicher Weise erheblich beeinträchtigt.

Nutzung und Auswertung von Steuerdaten

Effizienzsteuerung
durch RMS

Vollautomatisierte
Steuerbescheide
(§ 155 Abs. 4 AO)

§ 122a AO



Profiling

- Erwägungsgrund 60: „Darüber hinaus sollte er (Verantwortlicher) die betroffene Person darauf hinweisen, dass Profiling stattfindet und welche Folgen dies hat“
- Zumindest Hinweis auf Profiling nach Art. 13 Abs. 1 lit.c, Art. 14 Abs. 1 lit. c, Art. 15 Abs 1 lit. a DSGVO

Profiling inklusive automatisierter Entscheidungsfindung

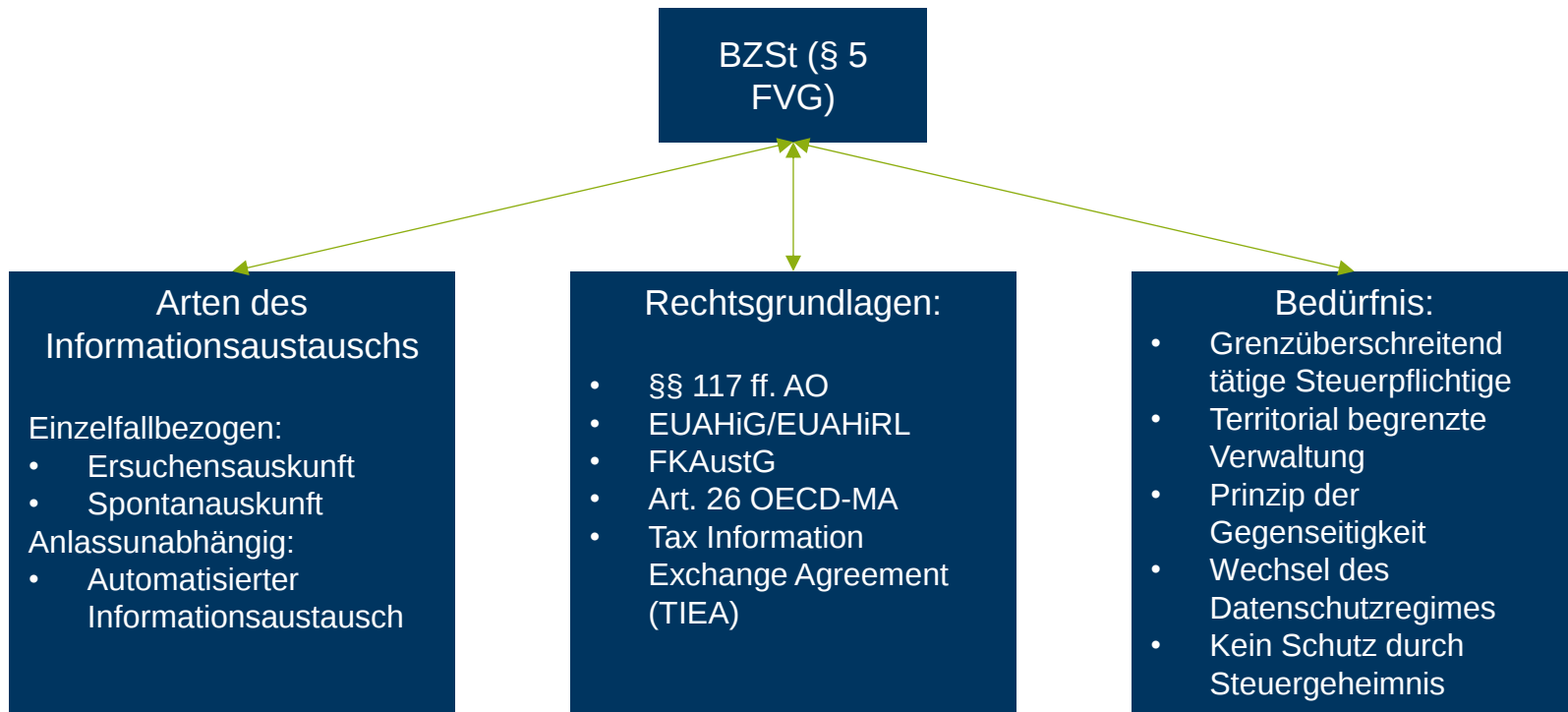
- automatisierte Entscheidungsfindung schon bei Kontrollentscheidung anhand von Risikoklassen durch erhebliche Beeinträchtigung ?
- § 88 Abs. 5 Nr. 4 Geheimhaltungspflicht durch §§ 32a Abs. 1, 2 Nr. 2 32c AO datenschutzrechtlich abgesichert (absoluter Informationsausschluss)
- Art. 23 DSGVO erlaubt Beschränkung nicht P (Intransparenz)
- Quellcode oder Umschreibung? Keine I

Unionsrechtswidrig-
keit des § 88 Abs. 5
Satz 4 AO

Automatisierte Entscheidung im Einzelnen

- Ausschließlich Automatisierte Entscheidung
- Zulässig auf Grundlage von Rechtsvorschriften
- § 150 Abs. 7 AO qualifiziertes Freitextfeld

Internationaler Informationsaustausch



Automatisierter Informationsaustausch

Ausbau des automatisierten Informationsaustauschs als „grenzüberschreitendes Risikomanagement“

Finanzkontendaten:

- US-Gesetz FATCA als Auslöser
- Globaler Standard durch OECD MCAA/ MCRS)
- Umgesetzt im FKAustG

Unternehmensdaten:

- OECD-MCAA
- Tax-Rulings („grenzüberschreitende Vorbescheide“)
- Country-by-Country Reporting (MCAA CBC)

EU-Amtshilfe-RL

- Einkünfte aus unselbständiger Arbeit/Aufsichtsratsvergütungen/Lebensversicherungsprodukte/Ruhegehälter/unbewegliches Vermögen
- Finanzkontoinformationen
- Tax-Rulings
- Country-by-Country Reporting
- Grenzüberschreitende Steuergestaltungen
- Transparenzregister
- Meldepflichten digitaler Plattformbetreiber

Datenschutz im internationalen Informationsaustausch

- Art. 26 Abs. 2 OECD-MA Schutz nach dem Standard im empfangenden Staat ; keine Pflicht zur Datenpreisgabe bei Berufs-/Gewerbe-/Industrie- oder Handelsgeheimnissen
- Art. 8 OECD-MA-TIEA: Vertraulichkeit + Strenge Zweckbindung
- Art. 16 EU-AHiRL Geheimhaltungspflicht und Anwendung des Datenschutzrechts des empfangenden Staats + Zweckbindung der übermittelten Daten
- Anwendung der DSGVO gem. Art. 25 EU-AHiRL – aber mangels Kompetenz nicht auf juristische Personen? (**Gespaltene EU-Datenschutzrecht**)
- § 4 Abs. 3 EUAHiG: Keine Datenübermittlung, wenn Beschaffung nach deutschem Recht nicht möglich ist, bei Preisgabe von Berufs-/Handels-/Gewerbegeheimnissen oder Verletzung der öffentlichen Ordnung
- § 19 EUAHiG fordert ein dem deutschen Standard entsprechendes Datenschutzrecht
- **(P) Rechtsschutz und verfahrensmäßige Beteiligung im automatisierten Informationsaustausch**

Mehr Transparenz durch Datenschutzcockpit?

- (P) Information und Rechtsschutz nimmt automatisiertem Informationsaustausch seine Effizienz
- Vorbild nach Registermodernisierungsgesetz
- Protokollierung der Datenübermittlung und Einstellung der Datenübermittlung im Datenschutzcockpit
- Transparenz durch Einschaltung von ELSTER?
- Zumindest nachträglicher Rechtsschutz

Transparenz der Finanzverwaltung durch Betroffenenrechte

Informationspflichten Art. 13, 14 DSGVO

- **Informationspflicht des Verantwortlichen bei Datenerhebung und Datenweiterverarbeitung je nachdem ob Daten beim Betroffenen oder bei Dritten erhoben werden**
- **Transparenz im Zeitpunkt der Datenerhebung – Voraussetzung für Rechtsschutz**
- **Verordnungsunmittelbarer Informationsausschluss:**
 - Wenn Betroffene Person über Information bereits verfügt (Art. 13 Abs. 5, Art. 14 Abs. 5)
 - Erlangung oder Offenlegung ist gesetzlich determiniert (Art. 14 Abs. 5 lit. d.): Trifft alle Bereiche, die nicht einzelfallbezogen sind
 - Unverhältnismäßiger Aufwand oder erweist sich als unmöglich (Art. 14 Abs. 5 lit b) Steuerpflichtige, die nicht in Erscheinung treten

Allgemeines Informationsschreiben

- Veröffentlichung eines allgemeinen und abstrakten Informationsschreibens (§ 32d AO)
- Nicht geeignet für öffentliche Information: Konkrete Zwecke der Datenverarbeitung, verfolgten berechtigten Interessen bei der Datenverarbeitung, konkreten Empfänger bei der Offenbarung von personenbezogenen Daten und konkrete Quellen
- Überhaupt Information aller Betroffenen?
- Verhältnismäßige Einschränkung gem. Art 23 Abs. 1 lit e DSGVO?
- **Verbesserung auch hier durch Datenschutzcockpit?**
- Gefahr der Überflutung

Auskunft bis zur DSGVO

§ 364 AO Offenlegung von Besteuerungsgrundlagen

- Erst im Einspruchsverfahren
- Vorfilterung durch Finanzbehörde

IFG/ DSG des Bundes und der Länder

- Steuergeheimnis als Ablehnungsgrund
- § 32e AO begrenzt auf Maß der DSGVO

Verfassungsrechtlicher Informationsanspruch (BMF-Schreiben v. 17.12.2008)

- Darlegung eines berechtigten Interesses (Beraterwechsel)
- Ablehnung bei Gefährdung der Aufgaben der FinVerw oder dem Steuergeheimnis Dritter

Akteneinsichtsrecht?

- Absichtsvolle Nichtregelung
- Steuergeheimnis Dritter
- Kontrollmitteilungen
- Verwaltungsaufwand
- Akteneinsicht im Ermessen

Stets
Vorfilterung
durch
FinVerw

Auskunftsanspruch

Art. 15

Auskunftsrecht der betroffenen Person

- (1) Die betroffene Person hat das Recht, von dem Verantwortlichen eine Bestätigung darüber zu verlangen, **ob sie betreffende personenbezogene Daten verarbeitet werden; ist dies der Fall, so hat sie ein Recht auf Auskunft über diese personenbezogenen Daten und auf folgende Informationen (...)**
- (2) Werden personenbezogene Daten an ein Drittland oder an eine internationale Organisation übermittelt, so hat die betroffene Person das Recht, über die geeigneten Garantien gemäß Artikel 46 im Zusammenhang mit der Übermittlung unterrichtet zu werden.
- (3) Der Verantwortliche stellt eine **Kopie der personenbezogenen Daten**, die Gegenstand der Verarbeitung sind, zur Verfügung.

Umfang des Auskunftsanspruchs

- FG Sachsen (Az. 5 K 337/19) und FG-BW (Az. 10 K 3159/20): **Rechtliche Analysen und selbst geschaffene Daten** sind keine personenbezogenen Daten i.S.d. Art. 4 Nr. 1 DSGVO
- Bewertungen, Schätzungen, Folgerungen sind das Ergebnis einer Verarbeitung und werden einem Stpfl. zugeordnet
- Abstrakter Weg mag kein personenbezogenes Daten sein (EuGH (Az.: C-434/16) Prüfer-Fragen)
- Maßgeblich ist Verknüpfung mit einer Person

Endlich ein Akteneinsichtsrecht?

Literatur/FG-Rspr.	BMF/BFH/FG
Art. 15 Abs. 3 DSGVO Kopien (Zusammenstellung oder Akte?)	Wortlaut (Auskunft vs. Akteneinsicht)
Nahezu gesamter Akteninhalt auskunftspflichtig	Unterschiedlicher Schutzzweck (Transparenz vs. Rechtliches Gehör)
DSGVO ist keine bereichsspezifische Regelung	Art. 15 DSGVO sichert keinen Zugang zu Verwaltungsdokumenten
Interessen Dritter kein pauschaler Ablehnungsgrund i.S.d. DSGVO (vgl. Erwägungsgrund 63); ebenso wenig der Aufwand	Ermessen hinsichtlich der Art und Weise
Kein Abwarten auf Steuerbescheid oder Einspruchsverfahren (§ 364 AO); Auskunft muss im FG-Prozess ohnehin gewährt werden (§ 78 FGO)	Unzumutbarer Aufwand und Steuergeheimnis Dritter

Beschränkung der Betroffenenrechte

- **Art. 23 Abs. 1 lit. e DSGVO:**
 - Zum Schutz wichtiger Ziele des allgemeinen öffentlichen Interesses („Steuerbereich“)
 - Verhältnismäßig
 - Achtung des Wesensgehalts
- **§ 32a Abs. 1 Nr. 1 AO:** „die ordnungsgemäße Erfüllung der in der Zuständigkeit der Finanzbehörden liegenden Aufgaben (...) und die Interessen der Finanzbehörden an der Nichterteilung der Information die Interessen der betroffenen Person überwiegen“
 - Regelbeispiele in Abs. 2 (Bedeutsame Sachverhalte verschleiern, steuerliche bedeutsame Spuren verwischen Art und Umfang der Erfüllung steuerlicher Mitwirkungspflichten auf den Kenntnisstand der Finanzbehörden einzustellen (Nr. 1) oder auf Rückschlüsse auf RMS zulassen (Nr. 2))
- **Konkrete Gefahr erforderlich: Nicht bei automatisiertem Informationsaustausch (IZA-Datenbank), (+) bei Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten, im Zusammenhang mit Außenprüfung; Spontan- und Ersuchensauskünfte, formell fehlerhafte Buchführung**

Rechtsschutz und Rechtsnatur der Auskunft

Statthafte Klageart auf Erteilung einer Auskunft? (Offengelassen durch BFH v. 12.11.2024 Az. IX R 20/22)

- **Verpflichtungsklage (wohl h.M.)?**
- Vorgelagerte Entscheidung mit Regelungswirkung?
- Vorgelagerte Entscheidung über das Ob und Wie liegt beim FA (Ermessen)
- Interessenausgleich mit Interessen der Finanzbehörde und Interessen Dritter (§ 32c AO)
- **Leistungsklage (i.V.m. Anfechtungsklage?)**
- Auskunft bzw. Kopie durch aktives Tun nur schlichtes Verwaltungshandeln = Realakt?
- Verurteilung der Behörde zu einer „anderen Leistung“ (§ 40 Abs. 1 3. Alt FGO)

Recht auf Vergessenwerden?

- **Art. 17 Abs. 1 DSGVO:**
 - Unabhängig von Geltendmachung (Datenminimierung, VHMK)
 - Abs. 1 lit. a: Daten sind für die Zwecke, für die sie erhoben oder auf sonstige Weise verarbeitet wurden, nicht mehr notwendig
 - Die Daten wurden unrechtmäßig verarbeitet
- **Art. 17 Abs. 3 DSGVO: Abs. 1 gilt nicht, soweit die Verarbeitung zur Wahrnehmung einer Aufgabe, die im öffentlichen Interesse liegt erforderlich ist**
- Unzureichende Löschung in der Praxis
- Gesetzgeber geht von unbefristeter Verfügbarkeit der Daten aus
- Interne Lösungsfristen: 10 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahrs in denen die letzte in dem Aktenband befindliche Steuerfestsetzung unanfechtbar geworden ist (Aufbew-Best-FV)
- Anpassung an Verjährungsregelung + Automatisierte Datenlöschung außer bei Dauersachverhalten (§ 88a

AO)

Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse

Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse

1. **Die DSGVO beeinträchtigt die Effektivität des Steuervollzugs nicht**
2. **Die Begrenzung der Datenverarbeitung und der Grundsatz der Datensparsamkeit sowie das Zweckbindungsgebot stoßen im digitalen, gleichmäßigen, leistungsgerechte und gesetzmäßigen Steuervollzug an Grenzen → Schutz von Daten auf Ebene der VHMK**
3. **Anwendung der DSGVO im gesamten Steuerverfahren, aber nicht unmittelbar**
4. **Umfassende Datensätze ermöglichen eine Persönlichkeitsprofilierung → Weiterhin dezentrale Datensammlung**
5. **Keine Veröffentlichung von Steuerdaten – Public CBCR verletzt Unionsgrundrechte**

Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse

6. **Bislang kein Transparenzgewinn durch DSGVO**
7. **Forderung nach mehr Transparenz der Finanzverwaltung als Ausgleich für intensiveren GR-Eingriff (Vorbild Datenschutzcockpit?, leichter Zugang zu Informationen, Transparenz durch Technik)**
8. **Transparenz bei RMS und dem möglichen Einsatz von KI inkl. gesetzlicher Regelungen**
9. **Forderung nach einem (automatisierten) gesetzlichen (schnelleren) Lösungsprinzip**

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Fragen und Anmerkungen gerne an: **thilo.jacobs@edu.ruhr-uni-bochum.de**