

**Die Neufassung des § 30 AO, insbesondere durch Gesetz vom  
17.07.2017 (BGBl. I S. 2541) und durch das Datenschutz-  
Anpassungs- und Umsetzungsgesetz vom 20.11.2019  
(BGBl. I S. 1626)**

**Diplomarbeit**

**an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Rechtspflege (FH),  
Fortbildungszentrum des Freistaates Sachsen  
Fachbereich Steuer- und Finanzverwaltung**

vorgelegt von  
Lena Daniel  
aus Dresden

Meißen, 14.03.2022

# Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	IV
A. Einleitung .....	1
B. Gesetzesänderungen und deren Auswirkungen auf das Steuergeheimnis .....	2
I. Bedeutung der DSGVO für das Steuergeheimnis .....	2
1. Anlass und Notwendigkeit der Änderungen der DSGVO .....	2
2. Auswirkungen auf das Steuergeheimnis.....	4
II. Tatbestandsvoraussetzungen .....	4
1. Verpflichteter Personenkreis .....	4
2. Gegenstand des Steuergeheimnisses .....	5
a) Begriff „personenbezogene Daten“ .....	5
b) Begriff „automationsgestütztes Dateisystem“ .....	7
3. Ausnahmetatbestände/ Offenbarungsbefugnisse .....	8
a) Änderungen im § 30 Abs. 4 AO .....	8
i. Entwicklung von IT-Verfahren und Durchführung von Aufsichts-, Steuerungs- und Disziplinarmaßnahmen - § 30 Abs. 4 Nr. 1a AO.....	9
ii. Durchführung eines Bußgeldverfahrens nach Art. 83 DSGVO - § 30 Abs. 4 Nr. 1b AO.....	16
iii. Durch Bundesgesetz zugelassen - § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO .....	18
iv. Aufgrund EU-Recht - § 30 Abs. 4 Nr. 2a AO .....	19
v. Zu Statistikzwecken des Statistischen Bundesamtes - § 30 Abs. 4 Nr. 2b AO .....	20
vi. Zur Gesetzesfolgenabschätzung - § 30 Abs. 4 Nr. 2c AO .....	23
vii. Zwingendes öffentliches Interesse nach § 30 Abs. 4 Nr. 5 a) 1. Alt. AO.....	25
b) Änderungen im § 30 Abs. 6 AO .....	26
c) Erweiterung De-Mail-Verkehr - §30 Abs. 7 AO.....	27
d) Einführung des § 30 Abs. 8 AO.....	28
e) Einführung des § 30 Abs. 9 AO.....	29
f) Einführung des § 30 Abs. 10 AO und Einführung § 31c AO.....	29
g) Einführung des § 30 Abs. 11 AO.....	32
h) (Weiter-)Verarbeitungsbefugnisse.....	33
i. § 29b AO .....	33
ii. § 29c AO.....	36
4. Folgen bei Verstößen gegen das Steuergeheimnis .....	38
III. Redaktionelle Änderungen durch das Datenschutz-Anpassungs- und Umsetzungsgesetz vom 20.11.2019 .....	39
C. Fazit.....	40
Literaturverzeichnis .....	V

Verzeichnis der Rechtsvorschriften .....	VI
Verzeichnis der Rechtsprechung .....	VIII
Eidesstattliche Versicherung .....	IX

## Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angegebenen Ort
a.F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AO	Abgabenordnung
BBiG	Berufsbildungsgesetz
BDSG	Bundesdatenschutzgesetz
BfDI	Bundesbeauftragte für den Datenschutz und die Informationsfreiheit
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BSt.	Buchstabe
BStatG	Bundesstatistikgesetz
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
d.h.	das heißt
Drucks.	Drucksache
DSAnpUG-EU	Datenschutz-Anpassungs- und Umsetzungsgesetz EU
DSGVO	Datenschutzgrundverordnung
DStR	Deutsches Steuerrecht
EG	Europäische Gemeinschaft
Erg.	Ergebnis
EU	Europäische Union
f.	folgende

ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
GG	Grundgesetz
HS	Halbsatz
i.V.m.	in Verbindung mit
n.F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
o.g.	oben genannt/e/r/s
OVG	Oberverwaltungsgericht
Rz.	Randziffer
S.	Seite
sog.	sogenannte/r/s
StDAV	Steuerdaten-Abwurfverordnung
StGB	Strafgesetzbuch
u.a.	unter anderem
Vgl.	Vergleiche

## A. Einleitung

Im Jahr 1851 wurde mit der Einführung des § 32 des preußischen Einkommensteuergesetzes erstmals eine Art Steuergeheimnis gesetzlich festgehalten. Es dauerte noch weitere 40 Jahre bis dessen Verletzung unter Strafe gestellt wurde. Seitdem war die Vorschrift um die Geheimhaltung steuerlicher Daten ständig im Wandel.

Das Steuergeheimnis ist eines der bedeutendsten Grundprinzipien des deutschen Steuerrechts. Durch § 30 AO lassen sich die umfassenden Wahrheits- und Mitwirkungspflichten des Steuerverfahrensrechts rechtfertigen.<sup>1</sup> Die Steuerpflichtigen werden durch die Schutzwirkung des Steuergeheimnisses zu wahrheitsgemäßen Angaben animiert, da sie auf die entsprechende Geheimhaltung ihrer Daten vertrauen können.

In den letzten Jahren wurde das Steuergeheimnis mehrfach angepasst und teils ergänzende Normen neu eingefügt. Der Großteil der Änderungen ist der fortschreitenden Digitalisierung geschuldet. Die aufkommenden Fragen zur Zulässigkeit der Offenbarung geschützter Daten müssen in Form von Gesetzesänderungen beantwortet werden.

Die bedeutendsten Anpassungen der vergangenen Jahre wurden durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017<sup>2</sup> vorgenommen. Der Artikel 17 dieses Gesetzes führte zu etlichen Änderungen im vierten Abschnitt des ersten Teils der Abgabenordnung. Ursache dafür war die Reformierung des Datenschutzrechts auf europäischer Ebene durch die Einführung der Datenschutzgrundverordnung.

Diese Diplomarbeit soll die abgabenrechtlichen Änderungen im Steuergeheimnis untersuchen und die Auswirkungen durch die Einführung der Datenschutzgrundverordnung darstellen.

Ziel ist es, sich mit strittigen Änderungen auseinanderzusetzen und mittels aktueller Literatur Antworten auf die sich aufwerfenden Fragestellungen zu finden. Weiterhin soll geklärt werden, ob der, durch die Anpassungen verfolgte Sinn und Zweck erreicht worden ist. Die Notwendigkeit der Änderungen im Einzelnen wird ebenso betrachtet.

---

<sup>1</sup> Vgl. Kordt in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, Loseblattwerk, Stand 02.06.2020, § 30 AO, Rz. 1.

<sup>2</sup> Vgl. Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 (BGBl. I S. 2541).

## **B. Gesetzesänderungen und deren Auswirkungen auf das Steuergeheimnis**

### **I. Bedeutung der DSGVO für das Steuergeheimnis**

#### **1. Anlass und Notwendigkeit der Änderungen der DSGVO**

Die europäische Datenschutzgrundverordnung, kurz DSGVO, trat in der Theorie bereits am 25.05.2016 in Kraft. Aufgrund einer Übergangszeit von zwei Jahren wegen des umfassenden Handlungs- und Anpassungsbedarfs seitens der nationalen Gesetzgeber<sup>3</sup> hat sie jedoch gemäß Artikel 99 DSGVO erst ab dem 25. Mai 2018 in den EU-Mitgliedsstaaten offiziell Anwendung gefunden. Sie gilt gemäß Artikel 288 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) unmittelbar, da die Regelungen in allen Mitgliedsstaaten verbindlich sind.

Die Verordnung (EU) 2016/679 (DSGVO) ersetzt die bis dato gültige „Richtlinie 95/46/EG zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten und zum freien Datenverkehr“, welche im Jahr 1995 erlassen wurde. Die DSGVO ist, wie der Name schon sagt, eine Verordnung und keine Richtlinie, wodurch sie verbindliche und unmittelbare Geltung in allen EU-Mitgliedsstaaten erlangt. Die bisherige Datenschutzrichtlinie war zwar als EU-weit einheitliche Regelung konzipiert, wurde von den einzelnen Mitgliedsstaaten jedoch teils sehr unterschiedlich umgesetzt.

In Deutschland wurde mit Einführung der DSGVO das bis dahin gültige Bundesdatenschutzgesetz (BDSG) weitestgehend abgelöst. Im gleichen Atemzug wurde jedoch auch eine neue, an die DSGVO angepasste Fassung des BDSG veröffentlicht. Diese findet jedoch nach § 2a Abs. 1 Satz 2 AO nur Anwendung, sofern dies in der AO oder anderen Steuergesetzen ausdrücklich bestimmt ist.

Es ist stets der sog. Lex-superior-Grundsatz zu beachten, wonach das höherrangige Gesetz vorgeht. Europäisches Recht ist daher dem nationalen Recht übergeordnet.<sup>4</sup> Auf diesen Anwendungsvorrang weist auch § 2a Abs. 3 AO ausdrücklich hin. Die DSGVO enthält jedoch etliche Öffnungsklauseln, welche andere Regelungen auf nationaler Ebene, die in der neuen Fassung des BDSG geregelt sind, zulassen. Aufgrund dessen wird sie auch als „Richtlinie im Verordnungsge-

---

<sup>3</sup> Vgl. Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO Kommentar, 168. Lieferung 11.2021, § 2a AO, Rz. 4.

<sup>4</sup> Vgl. Erkis „Die neuen steuerlichen Datenschutzrechte im Besteuerungsverfahren“ in: DStR 2018, 161 [162].

wand“ oder „Hybrid zwischen Richtlinie und Verordnung“ bezeichnet.<sup>5</sup> Die Öffnungsklausel in Artikel 23 Buchst. e DSGVO ist Grundlage für bereichsspezifische Regelungen in der Abgabenordnung. Dies widerspricht wiederum teilweise dem verfolgten Sinn und Zweck einer einheitlichen Regelung innerhalb der EU.

Außerdem gilt das sog. Normenwiederholungsverbot, wonach der nationale Gesetzgeber keine Regelungen der DSGVO in seinem Recht wiedergeben darf. Damit soll vermieden werden, dass der Eindruck entsteht, der nationale Gesetzgeber hätte diese Regelung selber getroffen oder die Norm hinsichtlich des Regelungsinhalts abgeändert. Auf das geltende Recht in der DSGVO darf in nationalen Gesetzen lediglich Bezug genommen werden, um die Geltung zu unterstreichen. Das Wiederholungsverbot führt somit zu einer gewissen Rechtszersplitterung.<sup>6</sup> Es verkompliziert beispielsweise die Anwendung der AO, da an bestimmten Stellen auf die DSGVO verwiesen wird, anstatt die Regelung direkt in der AO niederzuschreiben.

Die neue DSGVO ist ein Ausdruck umfassenden Harmoniebestrebens, mit dem Ziel ein „[...] gleichmäßiges und hohes Datenschutzniveau in sämtlichen Mitgliedsstaaten“<sup>7</sup> der EU zu erreichen. Nach Artikel 1 Abs. 1 und 2 DSGVO enthält die Verordnung Vorschriften zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten und zum Schutz der Grundrechte und Grundfreiheiten natürlicher Personen und insbesondere deren Recht auf Schutz personenbezogener Daten. Da es sich allerdings nicht um ein uneingeschränktes Recht handelt, „[...] muss [es] im Hinblick auf seine gesellschaftliche Funktion gesehen und unter Wahrung des Verhältnismäßigkeitsprinzips gegen andere Grundrechte abgewogen werden.“<sup>8</sup>

Die Vorschriften der DSGVO gelten grundsätzlich für natürliche Personen. Über § 2a Abs. 5 AO finden sie jedoch ebenso für verstorbene natürliche Personen sowie für juristische Personen Anwendung. Genauere Ausführungen zu der analogen Anwendbarkeit werden beim Punkt „Begriff „personenbezogene Daten“ getroffen.

---

<sup>5</sup> Vgl. Wackerbeck in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO Kommentar, 266. Lieferung 11.2021, § 29b AO, Rz. 2.

<sup>6</sup> Vgl. Baum „Datenschutz im Steuerverwaltungsverfahren ab dem 25.05.2018“ in NWB Nr. 41 vom 09.10.2017, S. 3143 [3144].

<sup>7</sup> Drüen in: T/K, a.a.O., § 2a AO, Rz. 1.

<sup>8</sup> Baum, a.a.O., NWB Nr. 41/2017, S. 3143 [3144].



## **2. Auswirkungen auf das Steuergeheimnis**

Das Inkrafttreten der neuen DSGVO hatte auch Auswirkungen auf verschiedene andere Gesetze, so auch auf die Abgabenordnung, das Bundesdatenschutzgesetz und das Finanzverwaltungsgesetz. Diverse Vorschriften der AO wurden deshalb ebenso mit Wirkung ab dem 25. Mai 2018 durch den Artikel 17 des Gesetzes zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 an die unionsrechtlichen Vorgaben angepasst.<sup>9</sup> Zeitgleich erfolgte die Neueinführung der §§ 29b, 29c und § 31c AO, welche als Ergänzung zur DSGVO konzipiert wurden.

Durch die Anpassung wurden verschiedene neue Begriffe wie zum Beispiel „personenbezogene Daten“, „Verarbeitung“ oder „automationsgestütztes Dateisystem“ in der Abgabenordnung verwendet. Für die Definition dieser Begriffe wird auf die DSGVO zurückgegriffen<sup>10</sup>.

## **II. Tatbestandsvoraussetzungen**

### **1. Verpflichteter Personenkreis**

Hinsichtlich des, dem Steuergeheimnis unterliegenden, Personenkreises haben sich in den letzten Jahren keine Änderungen ergeben. Weiterhin haben Amtsträger und den Amtsträgern gleichgestellte Personen das Steuergeheimnis zu wahren.

Der Begriff des Amtsträgers umfasst nach deutschem Recht den Personenkreis im Sinne des § 7 AO.

Den Amtsträgern gleichgestellte Personen werden in § 30 Absatz 3 AO näher benannt. Von § 30 Abs. 3 Nr. 1 AO werden die für den öffentlichen Dienst besonders Verpflichteten nach § 11 Abs. 1 Nr. 4 StGB erfasst. Diese Personen nehmen zwar keine Aufgaben im öffentlichen Dienst im Sinne des § 7 Nr. 3 AO wahr, sind aber bei einer Behörde beschäftigt, hierzu gehören beispielweise Bürobienstete sowie Kraftfahrer, Hausmeister und Reinigungspersonal.<sup>11</sup> Weiterhin stehen gemäß § 30 Abs. 3 Nr. 1a AO den Amtsträgern die nach § 193 Abs. 2 Gerichtsverfassungsgesetz genannten Personen gleich. Dazu zäh-

---

<sup>9</sup> Vgl. Baum, a.a.O., NWB Nr. 41/2017, S. 3143 [3141].

<sup>10</sup> Nähere Untersuchungen siehe Punkt „Gegenstand des Steuergeheimnisses“.

<sup>11</sup> Vgl. Blesinger/Viertelhausen in: Kühn/Wedelstädt, AO/FGO Kommentar, 22. Auflage, § 30 AO, Rz. 4.

len u.a. ausländische Berufsrichter, Staatsanwälte und dem Gericht aufgrund Studienaufenthalts zugewiesene Anwälte. Zu den, den Amtsträgern gleichgestellten Personen gehören außerdem amtlich zugezogene Sachverständige (§ 30 Abs. 3 Nr. 2 AO) und Träger von Ämtern der Kirche (§ 30 Abs. 3 Nr. 3 AO).

Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwälte unterliegen nicht dem Steuergeheimnis. Für sie gilt die sogenannte Verschwiegenheitspflicht gegenüber ihren Klienten bzw. Mandanten.

## **2. Gegenstand des Steuergeheimnisses**

Gegenstand des Steuergeheimnisses sind gemäß § 30 Abs. 2 AO die „geschützten Daten“. Unter dem Begriff werden fremde personenbezogene Daten und fremde Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse zusammengefasst definiert.<sup>12</sup> Die Bezeichnung wurde mit dem Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 in den § 30 AO eingefügt. Im Gegensatz zu dem neuen Begriff „personenbezogene Daten“ bedurfte es beim Wortlaut „fremde Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse“ keiner Änderung.

Die Anpassung des Schutzbereiches nach § 30 Abs. 2 AO hat eher redaktionellen Charakter, da durch die Einführung der neuen Begriffe in der AO der DSGVO Rechnung getragen werden soll.

### **a) Begriff „personenbezogene Daten“**

Vor dem Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 waren für das Steuergeheimnis die „Verhältnisse eines anderen“ maßgebend. Durch die Einführung der Formulierung „personenbezogene Daten“, wie sie seit dem 25. Mai 2018 in der DSGVO verwendet wird, war auch die Begriffsanpassung in der Abgabenordnung notwendig. Eine inhaltliche Änderung beim Steuergeheimnis an sich war nicht bezweckt. Vielmehr sollte die Vorschrift an den Sprachgebrauch der DSGVO angepasst werden<sup>13</sup>, während der Status quo aufrecht erhalten bleibt.

Artikel 4 Nr. 1 der DSGVO enthält die Legaldefinition der personenbezogenen Daten. Demnach umfassen diese „[...] *alle Informationen, die sich auf eine identi-*

---

<sup>12</sup> Vgl. Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 11.

<sup>13</sup> Vgl. Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 12.

*fizierte oder identifizierbare natürliche Person (im Folgenden „betroffene Person“)* beziehen; als identifizierbar wird eine natürliche Person angesehen, die direkt oder indirekt, insbesondere mittels Zuordnung zu einer Kennung wie einem Namen, zu einer Kennnummer, zu Standortdaten, zu einer Online-Kennung oder zu einem oder mehreren besonderen Merkmalen, die Ausdruck der physischen, physiologischen, genetischen, psychischen, wirtschaftlichen, kulturellen oder sozialen Identität dieser natürlichen Person sind, identifiziert werden kann [...]“<sup>14</sup>. Kurzum sind unter personenbezogenen Daten alle Merkmale über eine Person zu verstehen, welche diese zu einem Individuum machen und sie von ihrer Umwelt abheben.<sup>15</sup>

Diese Definition kann entsprechend für die AO angewendet werden. Daher gehören zu den personenbezogenen Daten alle Informationen über eine bestimmte oder bestimmbare Person, von denen die Finanzbehörde Kenntnis erlangt.

Es ist dabei völlig irrelevant, ob diese Merkmale für das Besteuerungsverfahren von Bedeutung sind.<sup>16</sup> Die personenbezogenen Daten müssen auch nicht der Wahrheit entsprechen. Gemäß dem Urteil des Oberverwaltungsgerichts des Landes Nordrhein-Westfalen vom 18. Oktober 2017 sind Äußerungen der Person selbst, sowie Gerüchte oder Ähnliches insoweit auch vom Steuergeheimnis erfasst, sodass sie nicht unbefugt bestätigt oder dementiert werden dürfen.<sup>17</sup> Dies würde ansonsten bereits eine Verletzung des Steuergeheimnisses darstellen, auch wenn der Wahrheitsgehalt der Information ungewiss ist.

Die Datenschutzgrundverordnung gilt gemäß dem Wortlaut von Artikel 4 Nr. 1 DSGVO nur für die personenbezogenen Daten von lebenden natürlichen Personen. Durch § 2a Abs. 5 AO erstreckt sich die Anwendung jedoch auch auf identifizierbare oder nicht identifizierbare verstorbene natürliche Personen sowie Körperschaften und rechtsfähige oder nicht rechtsfähige Personenvereinigungen oder Vermögensmassen. Der Wortlaut des § 30 AO schließt zwar nur die „betroffenen Personen“ ein, jedoch gelten die Vorschriften ebenso weiterhin auch für oben genannte Gruppen, wodurch deren Daten auch durch das Steuergeheimnis geschützt sind.<sup>18</sup>

Weiterhin ist bewusst von den Daten eines anderen die Rede, statt von den Daten des Steuerpflichtigen. Das hat den Hintergrund, dass so auch die personen-

---

<sup>14</sup> Artikel 4 Nr. 1 DSGVO.

<sup>15</sup> Vgl. Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 12.

<sup>16</sup> BT-Drucks. 18/12611, S. 81.

<sup>17</sup> Vgl. OVG NRW, Urteil vom 18.10.2017, 15 A 651/14, juris - Rz. 82.

<sup>18</sup> Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 12.

bezogenen Daten Dritter, u.a. der in § 33 Abs. 2 AO genannten Personen und von Gewährsleuten (V-Leuten, Informationspersonen, Anzeigerstatter) vom Steuergeheimnis umfasst sind.<sup>19</sup>

Grundsätzlich besteht auch die Möglichkeit der Anonymisierung oder Pseudonymisierung der personenbezogenen Daten als Maßnahme zum Schutz dieser Daten. Die Anonymisierung ist im Gegensatz zur Pseudonymisierung in der DSGVO nicht definiert. Anonymisierte Daten fallen grundsätzlich nicht mehr in den Anwendungsbereich der DSGVO und auch nicht in den des Steuergeheimnisses, da mittels dieser Daten keine Person identifiziert oder zumindest identifizierbar gemacht werden kann.<sup>20</sup>

Sinn der Pseudonymisierung nach es, Daten soweit zu verändern, dass es nahezu unmöglich ist, diese einer bestimmten Person wieder zuzuordnen. Sofern jedoch mit Hilfe zusätzlicher Informationen auf eine bestimmte Person geschlossen werden kann, handelt es sich nicht mehr um pseudonymisierte Daten im Sinne des Artikel 4 Nr. 5 DSGVO, sodass diese dann ebenfalls dem Steuergeheimnis unterliegen.<sup>21</sup>

## **b) Begriff „automationsgestütztes Dateisystem“**

Der Begriff des automationsgestützten Dateisystems wurde ebenso mit Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 in § 30 Abs. 2 Nr. 3 AO eingefügt, und löste damit den bisher verwendeten Begriff „Datei“ ab. Diese Änderung ist, ebenso wie beim Begriff „personenbezogene Daten“, der Anpassung an den Sprachgebrauch der DSGVO geschuldet. Durch § 30 Abs. 2 Nr. 3 i.V.m. Abs. 4 AO werden Daten, welche in einem automationsgestützten Dateisystem gespeichert sind, geschützt.

Artikel 4 Nr. 6 DSGVO enthält die Legaldefinition des Dateisystems. Darunter versteht der Gesetzgeber jede strukturierte Sammlung, also sowohl manuelle, als auch digitale Sammlungen personenbezogener Daten, welche nach bestimmten Kriterien zugänglich sind. Dabei ist nicht von Bedeutung, wie diese Sammlung geführt wird, sei es zentral, dezentral oder nach funktionalen oder geografischen Gesichtspunkten geordnet.

---

<sup>19</sup> Vgl. Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 15.

<sup>20</sup> Vgl. Pätz in: Koenig, AO Beck'sche Steuerkommentare, 4. Auflage, § 30 AO, Rz. 42.

<sup>21</sup> Vgl. Baum, a.a.O., NWB Nr. 41/2017, S. 3143 [3147].

§ 30 Abs. 2 Nr. 3 AO erfordert jedoch für den Schutz der Daten vor einem unbefugten Abruf im automatisierten Verfahren „[...] eine automatisierte Verarbeitung oder Nutzung der Daten unter Einsatz eines Dateisystems [...], wie sie in den Rechenzentren der Finanzverwaltung erfolgt.“<sup>22</sup> Voraussetzung für den Schutz durch das Steuergeheimnis ist zudem, dass die Daten im Besteuerungsverfahren, genauer in einem Verfahren nach §30 Abs. 2 Nr. 1 a) oder b) AO, angefallen oder durch eine Mitteilung nach § 30 Abs. 2 Nr. 1 c) AO bekannt geworden sind.

Für die Verletzung des Steuergeheimnisses genügt bei § 30 Abs. 2 Nr. 3 AO bereits der unbefugte Abruf der geschützten Daten. Im Gegensatz dazu ist bei einer Verletzung nach § 30 Abs. 2 Nr. 1 und 2 AO eine Offenbarung, also die Weitergabe der Daten an Dritte oder eine objektive Verwertungshandlung nötig.<sup>23</sup>

### **3. Ausnahmetatbestände/ Offenbarungsbefugnisse**

#### **a) Änderungen im § 30 Abs. 4 AO**

Die Gründe, welche eine Offenbarung der personenbezogenen Daten zulässig machen, sind abschließend in § 30 Abs. 4 AO, dem sog. Befugniskatalog, enthalten.

Es handelt sich dabei um Offenbarungsbefugnisse, nicht um Offenbarungspflichten. Das heißt, auch wenn die Voraussetzungen für ein befugtes Offenbaren vorliegen, sind Amtsträger nicht automatisch zur Offenbarung verpflichtet. Die Entscheidung wird unter Ausübung des Ermessens innerhalb der gesetzlichen Grenzen nach § 5 AO entsprechend des Zwecks der Ermächtigung getroffen. Der Zweck des Steuergeheimnisses ist es vor allem, den Steuerpflichtigen aufgrund des Schutzes durch das Steuergeheimnis zu wahrheitsgemäßen Angaben zu bewegen. Eine Verpflichtung zur Offenbarung liegt daher nur vor, wenn zusätzlich ein Auskunftersuchen vorliegt, welches für sich gesehen, nicht für die Durchbrechung des Steuergeheimnisses genügen würde.

Im Zuge der Anpassungen durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 wurden u.a. mehrere Nummern im Absatz 4 des § 30 AO eingefügt. Ebenso wurde der § 29c AO neu eingeführt, auf welchen die Offenbarungsbefugnisse in § 30 Abs. 4 AO Bezug nehmen.

---

<sup>22</sup> Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 39.

<sup>23</sup> Vgl. Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 55.

Die Ergänzung dieser weiteren Nummern in § 30 Abs. 4 AO dient ausschließlich der Anpassung an die DSGVO. Im Zuge dieser Angleichung wurde der Passus „nach Absatz 2 erlangte Kenntnisse“ durch „Verwertung geschützter Daten“ ersetzt, wodurch sich ebenfalls keine inhaltlichen Änderungen ergeben haben.

Mit der Aufnahme der Zulässigkeit der Verwertung wurde die Reichweite des § 30 Abs. 4 AO mit Wirkung vom 25.05.2018 erweitert. Der Begriff „Verwertung“ umfasst „[...] jede Verwendung in der Absicht, aus der Nutzung der geschützten Daten für sich oder andere Vorteile ziehen zu wollen [...]“<sup>24</sup>. Bislang galt die unbefugte Verwertung schon als ein möglicher Tatbestand der Verletzung des Steuergeheimnisses, während die zulässige Verwertung geschützter Daten in den Ausnahmen des § 30 Abs. 4 AO nicht aufgeführt war. Die Formulierung „unbefugt“ (Abs. 2) war seit jeher der Gegenpart zu „zulässig“ (Abs. 4). Durch das Einfügen des Wortlauts „Verwertung“ im § 30 Abs. 4 AO wurde daher lediglich die bis dato bestehende Gesetzeslücke geschlossen.<sup>25</sup>

## **i. Entwicklung von IT-Verfahren und Durchführung von Aufsichts-, Steuerungs- und Disziplinarmaßnahmen - § 30 Abs. 4 Nr. 1a AO**

Mit Wirkung vom 25.05.2018 wurde § 30 Abs. 4 AO durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 um den Offenbarungstatbestand nach Nr. 1a erweitert. Die Offenbarung gemäß § 30 Abs. 4 Nr. 1a AO ist nochmals zu unterteilen, da auf § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und Nr. 6 AO verwiesen wird.

### **Alternative 1- Entwicklung von IT-Verfahren**

Es handelt sich um eine zulässige Offenbarung im Sinne des § 30 Abs. 4 Nr. 1a 1. Alternative AO i.V.m. § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 AO, wenn geschützte Daten zur Entwicklung, Überprüfung oder Änderung automatisierter Verfahren der Finanzbehörde erforderlich sind. Zu den automatisierten Verfahren zählt insbesondere das in der Finanzverwaltung eingesetzte Risikomanagementsystem, kurz RMS, im Sinne des § 88 Abs. 5 AO.

---

<sup>24</sup> Kordt in: S/P, a.a.O., § 30 AO, Rz. 67.

<sup>25</sup> Vgl. Kordt in: S/P, a.a.O., § 30 AO, Rz. 67.

Für dieses Erfordernis zur Verarbeitung der Daten sind unter Nr. 4 a) und b) des § 29c Abs. 1 AO zwei zulässige Ausnahmen aufgeführt, da grundsätzlich vorrangig anonymisierte Daten zu verwenden sind. Dieser sogenannte Erforderlichkeitsvorbehalt ist in § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 AO geregelt.

Die erste Ausnahme für die Verwendung der „echten“ personenbezogenen Daten liegt vor, wenn unveränderte, also nicht anonymisierte Daten benötigt werden. Sofern ein gewünschtes Programmergebnis nur mit Hilfe der echten personenbezogenen Daten erreicht werden kann, weil sonst für die komplikationslose Implementierung der neuen Programme erhebliche Risiken bestehen würden, liegt ein Fall der zulässigen Verarbeitung nach § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Buchst. a AO vor.<sup>26</sup> Da in der Steuerverwaltung mit verschiedenen einzelnen Programmen gearbeitet wird, gestaltet sich die Verknüpfung untereinander als weitaus schwieriger, zumal Lebenssachverhalte in der Regel vielschichtiger als die Testfälle sind. Dies ist gerade unter dem Aspekt der ständigen Anpassungen und Aktualisierungen der Programme zu beachten.

Der zweite Ausnahmefall ist in § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Buchst. b AO geregelt. Dieser kommt dann zum Tragen, wenn die Anonymisierung nur durch unverhältnismäßig großen Aufwand realisierbar wäre. Unverhältnismäßiger Aufwand liegt dann vor, wenn die Anonymisierung hohe Ressourcen binden würde und die aufgetragenen Kosten, sowie die Zeit nicht mehr im Verhältnis bzw. Einklang mit dem Ziel, dem Schutz der personenbezogenen Daten, stehen.

Zudem kann trotz Anonymisierung oder Pseudonymisierung der Daten der Rückschluss auf einen bestimmten Steuerfall nie vollumfänglich ausgeschlossen werden, da immer ein gewisses Restrisiko der Datenzuordnung mittels des Gesamtzusammenhangs des Falls bestehen bleibt. Das kann zum Beispiel bei größeren bekannten Konzernen, welche in einem kleineren Finanzamt geführt werden der Fall sein, da *„[...] trotz Löschung von Name, Anschrift und Steuernummer ein gewisser Wiedererkennungswert des Steuerpflichtigen nicht gänzlich ausgeschlossen werden [kann].“*<sup>27</sup> Die Anforderungen an die Pseudonymisierung der Daten nach Artikel 4 Nr. 5 DSGVO wären dann nicht erfüllt. Dieser Problematik soll § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 AO entgegenwirken.

Die Vorschrift erfüllt ebenso wie § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 AO<sup>28</sup> eine Doppelfunktion. Zum einen ermächtigt die Norm zur Verarbeitung von personenbezogenen

---

<sup>26</sup> Vgl. Wackerbeck in: H/H/Sp, a.a.O., § 29c AO, Rz. 24.

<sup>27</sup> Vgl. Wackerbeck in: H/H/Sp, a.a.O., § 29c AO, Rz. 24.

<sup>28</sup> Siehe Punkt vi.

Daten für automatisierte Verfahren, zum anderen stellt sie aber die vorrangige Verwendung anonymisierter oder pseudonymisierter Daten als Anspruch.<sup>29</sup>

Wenn verschiedene Dateisysteme miteinander verknüpft werden sollen, ist die Nutzung von echten personenbezogenen Daten umso mehr vonnöten, da die Bereitstellung von Testfällen nur schwer möglich oder mit unverhältnismäßigem Aufwand verbunden ist.<sup>30</sup> Der Begriff Dateisystem ist im Artikel 4 Nr. 6 DSGVO als „[...] *strukturierte Sammlung personenbezogener Daten* [...]“<sup>31</sup> definiert.<sup>32</sup> Automatisierte Verfahren können nur durch die ständige Weiterentwicklung und Aktualisierung der Dateisysteme den verfassungsrechtlichen Anforderungen einer gesetzmäßigen und gleichmäßigen Besteuerung gerecht werden.<sup>33</sup>

Die o.g. Erforderlichkeit ist daher bereits gegeben, wenn eine Verknüpfung verschiedener Dateisysteme erfolgen soll oder die Schaffung von Testfällen nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand realisierbar wäre.

In § 29c Abs. 1 Satz 2 AO wird noch einmal ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Daten ausschließlich für Zwecke der Entwicklung, Überprüfung oder Änderung automatisierter Verfahren verarbeitet werden dürfen. Eine Frist für die Nutzung der Daten gibt es ebenfalls: Spätestens ein Jahr nach Beendigung der Maßnahme müssen die personenbezogenen Daten gelöscht werden.

Die Vorschrift wurde vom Hamburgischen Bundesbeauftragten für den Datenschutz und die Informationsfreiheit (BfDI) kritisiert, da das Regel-Ausnahme-Verhältnis nicht genug zur Geltung komme, sondern sogar „[...] *in unverhältnismäßigem Maße in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung der betroffenen Person eingegriffen [wird]*“.<sup>34</sup>

## **Alternative 2**

Die Einführung des § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 AO war laut Gesetzgeber mit Inkrafttreten der DSGVO erforderlich geworden. Die Offenbarungsbefugnis des § 30 Abs. 4 Nr. 1a AO i.V.m. § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 AO wurde in Anlehnung an § 23 Abs. 1 Nr. 6 BDSG eingeführt. Dieser kommt wiederum dem Regelungscharakter der alten Fassung des § 14 Abs. 3 BDSG nahe.

---

<sup>29</sup> Vgl. Drüen in: T/K, a.a.O., § 29c AO, Rz. 16.

<sup>30</sup> Vgl. § 29c Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 AO.

<sup>31</sup> Artikel 4 Nr. 6 DSGVO.

<sup>32</sup> Siehe Punkt „Begriff automationsgestütztes Dateisystem“.

<sup>33</sup> Vgl. Drüen in: T/K, a.a.O., § 29c AO, Rz. 16.

<sup>34</sup> Drüen in: T/K, a.a.O., § 29c AO, Rz. 16.



§ 29c AO ist neben § 29b AO eine selbständige Rechtsgrundlage, und soll die Verarbeitung von Daten zu bestimmten Sekundärzwecken erlauben.<sup>35</sup> Der Primärzweck, welcher in der gesetzmäßigen Festsetzung und Erhebung der Steuern besteht, soll damit optimiert und unterstützt werden.<sup>36</sup>

Die Verarbeitung der Daten im Fall des § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 AO darf nach § 29c Abs. 1 Satz 3 AO nur durch eine Person erfolgen, welche zur Wahrung des Steuergeheimnisses verpflichtet ist.

### **Alternative 2.1 – Aufsichts-, Steuerungs- und Disziplinarzwecke**

Eine Offenbarung der Daten an die zuständigen Stellen in der Finanzverwaltung ist nach § 30 Abs. 4 Nr. 1a 2. Alternative AO in Verbindung mit § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 AO zulässig, soweit dies zur Wahrnehmung von Aufsichts-, Steuerungs- und Disziplinarbefugnissen der Finanzbehörde erforderlich ist. Um dienstrechtliche Maßnahmen gegen Finanzverwaltungsangehörige einleiten zu können, sind Mitteilungen an die zuständige Disziplinarstelle notwendig. Es soll sichergestellt werden, „[...] dass den vorgesetzten Finanzbehörden und im Rahmen der Auftragsverwaltung auch dem BMF geschützte Daten offenbart werden dürfen [...]“<sup>37</sup>, damit diese den o.g. Aufgaben nachgehen können.

Bisher war die Offenbarung zur Durchführung von Kontrollbefugnissen bereits zulässig. Unter Betrachtung der Regelungen der DSGVO sah der Bundesgesetzgeber die Weiterverarbeitung der Daten jedoch als Zweckänderung an, wodurch die Einführung des § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 AO zur Beibehaltung der rechts- und fachaufsichtlichen Überprüfung notwendig war.<sup>38</sup>

Voraussetzung für die Offenbarung ist das Verüben eines schweren Dienstvergehens durch einen Angehörigen der Finanzverwaltung, zu denen Beamte und Ruhestandsbeamte zählen. Das Vorliegen eines solchen Vergehens wird nach Auffassung der mitteilenden Stelle, also der Finanzbehörde, beurteilt und bejaht, wenn eine Maßnahme von Gewicht verhängt werden soll. In der Regel bedeutet dies die Zurückstufung oder die Entfernung aus dem Dienst.<sup>39</sup>

---

<sup>35</sup> Vgl. Drüen in: T/K, a.a.O., § 29c AO, Rz. 18.

<sup>36</sup> Vgl. Wackerbeck in: H/H/Sp, a.a.O., § 29c AO, Rz. 30.

<sup>37</sup> Pätz in: Koenig, a.a.O., § 30 AO, Rz. 159.

<sup>38</sup> Vgl. Kordt in: S/P, a.a.O., § 30 AO, Rz. 84.

<sup>39</sup> Vgl. AEAO Nr. 5.1 zu § 30 AO, BVerfG Nichtannahmebeschluss vom 6.5.2008, 2 BvR 336/07, NJW S. 3489.

Aber auch die Schädigung des Ansehens und der Funktionsfähigkeit des Beamtentums kann als ein Verstoß gegen die Dienstpflichten gesehen werden. Das ist beispielsweise gemäß Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2010 bei von Finanzbeamten begangener Steuerhinterziehung der Fall, wenn diese durch weitere Delikte, insbesondere unbefugte geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen über einen längeren Zeitraum, begleitet wird.<sup>40</sup>

Disziplinarbefugnisse richten sich zudem ausschließlich gegen Beamte (einschließlich Ruhestandsbeamte), bei Angestellten werden hingegen auf arbeitsrechtlicher Ebene Konsequenzen gezogen.<sup>41</sup> Die Befugnis des § 30 Abs. 4 Nr. 1a i.V.m. § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 AO gilt daher nicht für Angestellte im öffentlichen Dienst. Die Zulässigkeit für die Offenbarung begründet sich in diesen Fällen durch § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO.

Die Offenbarung zum Zweck der Wahrnehmung von Aufsichts-, Steuerungs- und Disziplinarbefugnissen war bislang nur beim Vorliegen eines zwingenden öffentlichen Interesses nach § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO zulässig. Fraglich ist, ob ein zwingendes öffentliches Interesse nun nach der Einführung der neuen Befugnis nötig ist.

Diese Einschränkung ist nach dem Wortlaut der neuen Befugnis nach § 30 Abs. 4 Nr. 1a 2. Alternative AO nicht mehr erforderlich.

Trotzdem ist nach herrschender Meinung davon auszugehen, dass die Offenbarung weiterhin nur bei zwingendem öffentlichem Interesse und nicht uneingeschränkt möglich ist.<sup>42</sup> Seitens des Gesetzgebers ist auch kein Wille zur Ermöglichung der erleichterten Weitergabe von Daten des Besteuerungsverfahrens für Disziplinarzwecke erkennbar.<sup>43</sup> Das BMF stellt an die Offenbarung die Voraussetzung eines schweren Dienstvergehens, welches aufgrund seines Ausmaßes im allgemeinen öffentlichen Interesse steht.<sup>44</sup> Dafür spricht auch die Gesetzesbegründung, nach der § 30 Abs. 4 Nr. 1a AO lediglich eine klarstellende Funktion einnimmt. Inhaltlichen Änderungen sollten sich insoweit nicht ergeben, geschweige denn sollte die Offenbarungsbefugnis noch weiter ausgeweitet werden. Die Offenbarung nach den genannten Zwecken soll wie bisher, also nur mit dem zwingenden öffentlichen Interesse als Voraussetzung, möglich sein.<sup>45</sup>

---

<sup>40</sup> Vgl. AEAO Nr. 5.1 zu § 30 AO, BVerwG-Beschluss vom 5.3.2010, 2 B 22/09, NJW S. 2229.

<sup>41</sup> Vgl. Kordt in: S/P, a.a.O., § 30 AO, Rz. 86.

<sup>42</sup> Vgl. Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 70c.

<sup>43</sup> Vgl. Kordt in: S/P, a.a.O., § 30 AO, Rz. 85.

<sup>44</sup> Vgl. AEAO Nr. 5.1 zu § 30 AO.

<sup>45</sup> Vgl. BT-Drucks. 18/12611, S. 81f.

§ 30 Abs. 4 Nr. 1a AO in Verbindung mit § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 AO ist daher keine generelle Offenbarungsbefugnis zu Disziplinarzwecken. Es bedarf hierbei immer einer Einzelfallentscheidung, bei der sich an der Schwere des Vergehens bzw. Delikts orientiert wird. Die Amtsträger der vorgesetzten Behörden unterliegen weiterhin auch der Pflicht zur Wahrung des Steuergeheimnisses. Dies gilt auch für das Bundesministerium der Finanzen, als oberste Finanzbehörde in Deutschland.<sup>46</sup>

Außer von den vorgesetzten Behörden der Finanzbehörden werden Aufsichts-, Steuerungs- und Disziplinarbefugnisse beispielsweise auch aufgrund gemeindefreier Befugnisse oder in Fällen des Artikel 85 Abs. 4 Satz 2 i.V.m. Artikel 108 Abs. 3 Satz 2 Grundgesetz ausgeübt.<sup>47</sup>

### **Alternative 2.2 – Ausbildungs- und Prüfungszwecke**

Durch § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 AO wird die Verarbeitung geschützter Daten zu Ausbildungs- und Prüfungszwecken erlaubt, soweit dies erforderlich ist. Bis zum 25. Mai 2018 war nur die Verwendung von anonymisierten Daten für die genannten Zwecke zulässig.

Die Ausbildung in der Finanzverwaltung beinhaltet sowohl theoretische als auch praktische Abschnitte, wobei die Anwärter die Praxiszeit in einer Dienststelle verbringen. Führt der Auszubildende dort Veranlagungstätigkeiten aus, fällt dies nicht in den Anwendungsbereich des § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 AO, da die Verarbeitung in dem Fall nicht primär zu Ausbildungszwecken erfolgt. Die Zulässigkeit ergibt sich stattdessen aus § 29b AO, wie dies auch bei „fertigen“ Amtsträgern der Fall ist.<sup>48</sup> Auszubildende sind ohnehin durch die Berufung in das Beamtenverhältnis auf Widerruf als Amtsträger nach § 7 AO zur Wahrung des Steuergeheimnisses verpflichtet.

Wenn die Anwärter jedoch nicht direkt zu den Verwaltungsentscheidungen beitragen, weil das Verwaltungsverfahren beispielsweise schon abgeschlossen ist und der Fall nur der Veranschaulichung dienen soll, richtet sich die Zulässigkeit nach § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 AO.<sup>49</sup>

---

<sup>46</sup> Vgl. Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 70c.

<sup>47</sup> Vgl. Rüsken in: Klein, a.a.O., § 30 AO, Rz. 95.

<sup>48</sup> Vgl. Kordt in: S/P, a.a.O., § 29c AO, Rz. 8.

<sup>49</sup> Vgl. Kordt in: S/P, a.a.O., § 29c AO, Rz. 8.

Es gilt jedoch der Vorbehalt der Einzelfallabwägung, d.h. das öffentliche Interesse, die Ausbildung so praxisnah wie möglich zu gestalten muss dem Interesse der betroffenen Person an der Geheimhaltung ihrer Daten gegenübergestellt werden.<sup>50</sup> Grundsätzlich ist die Verwendung von anonymisierten Daten möglich, da die Identität für den Ausbildungsfall etwa in Theoriebeispielen nicht von Belang ist. In der praktischen Ausbildung, vor allem in den Teilbezirken der Finanzämter ist es hingegen unumgänglich, dass Auszubildende mittels realer Fälle in die Tätigkeiten und Aufgaben eingeführt werden. Die Erforderlichkeit ist daher das zentrale Tatbestandsmerkmal bei der Offenbarung der geschützten Daten zu Ausbildungs- und Prüfungszwecken. In der Regel wird in diesen Fällen zugunsten des Ausbildungsinteresses entschieden.

Anders verhält es sich zum Beispiel bei prominenten Steuerpflichtigen, bei denen nach Interessenabwägung eher zugunsten der betroffenen Person entschieden wird und die Daten nur anonymisiert verwendet werden dürfen.<sup>51</sup> Grundsätzlich sollen Anwärter im Rahmen der Ausbildung auch nicht in sogenannten VIP-Bezirken eingesetzt bzw. ausgebildet werden, vor allem da sie die Bedeutung und die Wichtigkeit von Datenschutz und die Achtung des Steuergeheimnisses erst noch erlernen sollen.<sup>52</sup>

Andererseits kann es im Rahmen der Veranlagungstätigkeit natürlich dazu kommen, dass Anwärter mit Fällen von prominenten Steuerpflichtigen zu tun haben. Diese Verarbeitung der Daten ist jedoch, wie oben genannt, von § 29b AO gedeckt.

Die dahinterstehende Absicht, die prominente Person zu schützen ist klar nachvollziehbar, jedoch wird ein Beamter auch nach der Ausbildung vermutlich mit dem ein oder anderen prominenten Steuerpflichtigen zu tun haben, und in diesem Fall könnte es von Vorteil sein, wenn der Anwärter in der Ausbildung schon mit „echten“ Fällen dieser Art konfrontiert war.

Oftmals werden Daten allerdings auch für Fortbildungszwecke genutzt, vor allem wenn technische Neuerungen erprobt und demonstriert werden sollen. Aufgrund der komplexen Algorithmen wäre eine Schaffung derart vielschichtiger Vorführfälle nahezu unmöglich. Für die Erstellung der Fortbildungsfälle gibt es eine schrittweise Anleitung, nach der vorgegangen werden soll. Zuerst werden die Daten aus der regulären Rechenumgebung abgerufen und in einer Schulungsumge-

---

<sup>50</sup> Vgl. Drüen in: T/K, a.a.O., § 29c AO, Rz. 20.

<sup>51</sup> Vgl. Drüen in: T/K, a.a.O., § 29c AO, Rz. 20.

<sup>52</sup> Vgl. Kordt in: S/P, a.a.O., § 29c AO, Rz. 8.

bung gespeichert. Nach dem sogenannten Spiegeln der Daten, werden diese für die Schulungszwecke verfremdet bzw. anonymisiert. Anschließend werden die Originaldaten, welche gespiegelt wurden, gelöscht und die verfremdeten Daten können für Schulungsveranstaltungen genutzt werden.<sup>53</sup>

Fraglich ist jedoch, ob Fortbildungszwecke mit den Ausbildungszwecken gleichgestellt werden können. § 1 Abs. 2 Nr. 4 des Steuerbeamtenausbildungsgesetzes besagt hier, dass das Gesetz neben der Ausbildung auch für die Fortbildung anzuwenden ist. Auch nach § 1 Abs. 1 des Berufsbildungsgesetzes zählt die berufliche Fortbildung ebenso zur Berufsbildung. Nach dem Wortlaut kann die Fortbildung also als eine Art Unterfall der Ausbildung gesehen werden, da sie dem Erhalt gewisser Qualifikationen dient. Die Datenverarbeitung zu Fortbildungszwecken ist daher auch von § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 AO erfasst.

Die Verarbeitungsbefugnis des § 29c AO erstreckt sich im Übrigen nur auf die örtlich zuständige Behörde. Ein finanzbehördenübergreifender Datenaustausch ist daher auch zu Ausbildungs- und Prüfungszwecken nicht angedacht.<sup>54</sup>

## **ii. Durchführung eines Bußgeldverfahrens nach Art. 83 DSGVO - § 30 Abs. 4 Nr. 1b AO**

Zum Zweck der Durchführung eines Bußgeldverfahrens nach Artikel 83 DSGVO ist die Offenbarung und Verwertung geschützter Daten gegenüber der zuständigen Datenschutzaufsichtsbehörde aufgrund § 30 Abs. 4 Nr. 1b AO zulässig. Die Vorschrift wurde ebenfalls mit dem Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 eingefügt.

Dies gilt jedoch nur, wenn das Bußgeldverfahren die Verarbeitung personenbezogener Daten im Anwendungsbereich der AO betrifft.<sup>55</sup> Auch diese Offenbarungsbefugnis dient lediglich der Anpassung an die DSGVO. Seit deren Inkrafttreten am 25. Mai 2018 gelten neue Regelungen bezüglich der Verfolgung und Ahndung von Verstößen gegen die Datenschutzbestimmungen<sup>56</sup>, da „[...] datenschutzrechtliche Verstöße und Ordnungswidrigkeiten [seitdem] nicht mehr (nur) dem nationalen Recht, sondern (auch) der DSGVO unterliegen [...]“<sup>57</sup>.

<sup>53</sup> Vgl. Kordt in: S/P, a.a.O., § 29c AO, Rz. 8a.

<sup>54</sup> Vgl. Drüen in: T/K, a.a.O., § 29c AO, Rz. 20.

<sup>55</sup> Vgl. AEAO Nr. 6 zu § 30 AO.

<sup>56</sup> Vgl. Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 70e.

<sup>57</sup> Kordt in: S/P, a.a.O., § 30 AO, Rz. 89.

Aufsichtsbehörden nach Artikel 4 Nr. 21 DSGVO sind vom jeweiligen Mitgliedsstaat gemäß Artikel 51 DSGVO eingerichtete, unabhängige staatliche Stellen. Sie sind für die Überwachung der Anwendung der DSGVO in den Mitgliedsstaaten zuständig und können bei bestimmten Verstößen gegen ebendiese, oder bei Missachtung von Anweisungen der Aufsichtsbehörde Geldbußen nach Artikel 83 DSGVO verhängen. Dies gilt jedoch gemäß Artikel 83 Abs. 7 DSGVO i.V.m. § 384a Abs. 4 AO im Anwendungsbereich der Abgabenordnung nicht für Verstöße der Finanzbehörden selbst.<sup>58</sup>

Im Anwendungsbereich der AO ist die für Bundes- und Landesfinanzbehörden zuständige Aufsichtsbehörde der sog. Bundesbeauftragte für den Datenschutz und die Informationsfreiheit, kurz BfDI.<sup>59</sup>

Derartige Verstöße gegen Datenschutzbestimmungen in der AO oder den Einzelsteuergesetzen wurden bisher von der Finanzverwaltung verfolgt und geahndet.<sup>60</sup> Durch § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO war die Offenbarung, an die für das Bußgeldverfahren zuständige Stelle, zulässig.

Nach aktueller Rechtslage werden Verstöße nun von der zuständigen Aufsichtsbehörde sanktioniert. Um die Offenbarung geschützter Daten an ebendiese Stelle zu Zwecken der Verfolgung und Ahndung von Verstößen zulässig zu machen, wurde § 30 Abs. 4 Nr. 1b AO eingeführt. Der dahinterstehende Zweck ist, dass der Steuerpflichtige im Falle der missachteten Erklärungspflichten nicht von der Schutzwirkung des § 30 AO vor der Verfolgung von Zuwiderhandlungen gegen die Steuerstrafgesetze profitiert.<sup>61</sup>

---

<sup>58</sup> Vgl. Rüsken in: Klein, a.a.O., § 30 AO, Rz. 96.

<sup>59</sup> Vgl. Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 70e.

<sup>60</sup> Vgl. Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 70e.

<sup>61</sup> Vgl. Alber in: H/H/Sp, a.a.O., § 30 AO, Rz. 156.

### iii. Durch Bundesgesetz zugelassen - § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO

Da das Steuergeheimnis bundesgesetzlich geregelt ist, darf es auch nach § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO durchbrochen werden, wenn ein Bundesgesetz dies ausdrücklich zulässt. Mit dem Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 wurde die Offenbarungsbefugnis nach § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO dahingehend geändert, dass der Terminus „Gesetz“ durch „Bundesgesetz“ abgelöst wurde.

Eine Durchbrechung aufgrund eines Landesgesetzes wird daher vom Wortlaut nicht eingeschlossen. Nach überwiegender Meinung der Literatur ist dies jedoch ebenfalls zulässig, soweit die Gesetzgebungskompetenz des Landes dafür ausreicht. Das ist dann der Fall, *„[...] wenn und soweit § 30 AO nicht originär anwendbar ist, sondern Landesgesetze die entsprechende Anwendung der AO auf landes- oder kommunalrechtliche Steuervorschriften anordnen.“*<sup>62</sup> Die herrschende Meinung sieht diesen Fall als einzige Ausnahme, in der das Steuergeheimnis aufgrund Landesgesetzes gebrochen werden darf.<sup>63</sup>

Einigen wenigen Stimmen zufolge kann das bundesgesetzlich geregelte Steuergeheimnis nicht einfach durch eine Verordnung, ein Landes- oder Kommunalgesetz legitimiert werden, sondern ausschließlich durch eine Regelung im Bundesgesetz.<sup>64</sup>

Für diese Mindermeinung spricht ganz klar der Wortlaut des § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO, welcher eine Offenbarung nur in dem Fall zulässt, dass diese im Bundesgesetz ausdrücklich zugelassen ist. Von etwaigen Landesgesetzen ist hier nicht die Rede. Laut Gesetzeserläuterungen ist keine durch Landesgesetz oder kommunale Satzung angeordnete Durchbrechung des Steuergeheimnisses zugelassen.<sup>65</sup>

Andererseits überträgt der Bund die Kompetenz zur Gesetzgebung in einigen Fällen auf die Länder. Es ist nur folgerichtig, dass die Befugnis zur Offenbarung mit auf die Länder übergehen muss, da nicht ersichtlich ist, weshalb bezüglich der Länder eine andere Handhabung als beim Bund erfolgen sollte. Gleichzeitig mit der Gesetzgebungskompetenz müsste also auch die Offenbarungsbefugnis

---

<sup>62</sup> Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 71.

<sup>63</sup> Vgl. Kordt in: S/P, a.a.O., § 30 AO, Rz. 90, vgl. Rüsken in: Klein, a.a.O., § 30 AO, Rz. 102.

<sup>64</sup> Vgl. Pätz in: Koenig, a.a.O., § 30 AO, Rz. 163.

<sup>65</sup> Vgl. BT-Drucks.18/12611, S. 82.

übertragen werden, da die Länder, welche ja Aufgaben des Bundes übernehmen, dementsprechend auch die Befugnisse des Bundes haben dürfen.

Diese Sichtweise ließe einen größeren Spielraum im Rahmen des § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO zu.

Sowohl Gesetzeswortlaut als auch Gesetzesentwurf schließen die Offenbarung aufgrund einer Anordnung durch Landesgesetz zwar aus, die Qualität der Argumente der vorherrschenden Meinung überwiegt jedoch.

Unter Beachtung genannter Umstände ist daher der herrschenden Meinung zu folgen. Insbesondere durch die Übertragung der Gesetzgebungskompetenz auf die Länder, ist die Vorschrift im Sinne der Gesetzmäßigkeit zugunsten des größeren Anwendungsbereiches auszulegen. Die AO als Bundesgesetz kann, sofern durch Landesgesetz angeordnet, analoge Anwendung auf landesgesetzliche Steuergesetze finden.

Zusätzlich wurden auch § 30 Abs. 4 Nr. 2a, Nr. 2b und Nr. 2c AO neu eingefügt, welche die Offenbarung aufgrund Unionsrecht, zur Erfüllung von Aufgaben des statistischen Bundesamtes und zur Gesetzesfolgenabschätzung zulassen.

Die Durchbrechung des Steuergeheimnisses muss sich aber nicht nur aus der AO oder anderen Steuergesetzen ergeben, sondern auch aus außensteuerlichen Gesetzen, solange dies ausdrücklich zulässig ist.<sup>66</sup>

#### **iv. Aufgrund EU-Recht - § 30 Abs. 4 Nr. 2a AO**

Die Offenbarungsbefugnis des § 30 Abs. 4 Nr. 2a AO wurde ebenso durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 eingefügt. Sie stellt eine Erweiterung der bisher gültigen Nummer 2 im Absatz 4 des § 30 AO dar, da diese bisher die Durchbrechung des Steuergeheimnisses aufgrund Gesetzes zugelassen hat. Die Zulässigkeit der Offenbarung in § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO wurde aber auf Regelungen im Bundesgesetz begrenzt.<sup>67</sup>

Insofern unterscheidet sich die Vorschrift des § 30 Abs. 4 Nr. 2a AO von den anderen Nummern, da sie nicht im Zuge der Anpassungen an die DSGVO eingeführt wurde. Die Ergänzung dient allein der Klarstellung, dass die zulässige Durchbrechung ebenso für Unionsrecht gültig ist. Unter den Begriff Unionsrecht

---

<sup>66</sup> Vgl. Pätz in: Koenig, a.a.O., § 30 AO, Rz. 161.

<sup>67</sup> Siehe Punkt iii.



fallen nur verbindliche Rechtsakte der EU, dazu zählen „[...] EU-Verordnungen (Embargo-VO und Beihilfeverfahrensordnung), Durchführungsbestimmungen und sonstiges, unmittelbar geltendes Recht [...]“<sup>68</sup>.

Allein die Formulierung des § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO impliziert, dass Ausnahmeregelungen bezüglich der Offenbarung geschützter Daten nur durch Bundesgesetz geregelt werden können und schließt damit das EU-Recht vermeintlich aus. Diese Anforderung wäre jedoch aufgrund des Vorrangs von Unionsrecht vor nationalem Recht gar nicht umsetzbar. Aufgrund der Änderung des Wortlauts in § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO war im Interesse der Rechtsklarheit die Einführung der Regelung des § 30 Abs. 4 Nr. AO vonnöten.

Im Gegensatz zu § 30 Abs. 4 Nr. 2a AO verlangt § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO die ausdrückliche Regelung im Bundesgesetz. Für das Unionsrecht kann diese Bestimmung nicht gelten, da ein nationales Gesetz, hier § 30 AO, aufgrund des Anwendungsvorrangs keine solche Anforderung an das Unionsrecht stellen darf.<sup>69</sup>

## **v. Zu Statistikzwecken des Statistischen Bundesamtes - § 30 Abs. 4 Nr. 2b AO**

Mit Einführung der Befugnis nach § 30 Abs. 4 Nr. 2b AO durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 ist die Offenbarung oder Verwertung geschützter Daten zulässig, soweit dies der Aufgabenerfüllung des Statistischen Bundesamtes (u.a. nach dem Gesetz über Steuerstatistiken) dient.

Für die statistischen Landesämter galt diese Regelung jedoch vorerst nicht. Dadurch war die zwingend erforderliche Zusammenarbeit zwischen dem statistischen Bundesamt und den Landesämtern erheblich erschwert. Zudem beeinträchtigte es die Landesämter in der Erfüllung ihrer gesetzlichen Aufgaben.<sup>70</sup>

Der Befugnis des § 30 Abs. 4 Nr. 2b AO wird eine besondere Bedeutung beigemessen, da die Daten der Steuer- und Zollverwaltung für die Steuerstatistik unerlässlich sind. Aber auch die Bundesstatistik, insbesondere Unternehmensstatistiken hängen von diesen Daten ab. Da durch EU-Verordnungen sowohl der Betrieb des Statistikregisters, als auch die Statistik über das Wirtschaftsgeschehen

<sup>68</sup> Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 107a, AEAO Nr. 8 zu § 30 AO.

<sup>69</sup> Vgl. Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 107a.

<sup>70</sup> Vgl. Neißer/Schwenke „Abgabenordnung mit aktualisiertem Anwendungserlass“ in: Wolfs Steuer-Leitfäden, AO, 13. Auflage 08/2020, § 30 AO, S. 95.

geregelt sind, ist es nur logisch, dass deren Tätigkeit nicht durch die DSGVO-EU eingeschränkt bzw. beeinträchtigt werden darf und die Offenbarung von Daten zur Erfüllung der Aufgaben des Statistischen Bundesamtes zulässig ist.<sup>71</sup>

Die Offenbarungsbefugnis nach § 30 Abs. 4 Nr. 2b AO wird als überflüssig und irreführend bezeichnet, da *„[...] der Wortlaut zu weit gefasst ist.“*<sup>72</sup> Sie sollte der Klarstellung dienen, allerdings war dies gar nicht nötig. Die Offenbarung von geschützten Daten an das Statistische Bundesamt ist bereits durch § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO in Verbindung mit den entsprechenden Statistikgesetzen zulässig.

Streng genommen ist der Gesetzgeber mit der Einführung dieser Offenbarungsbefugnis sogar etwas übers Ziel hinausgeschossen. So erlaubt § 30 Abs. 4 Nr. 2b AO *„[...] die Offenbarung zur Erfüllung sämtlicher in § 3 BStatG normierten Aufgaben des Statistischen Bundesamtes [...]“*<sup>73</sup> und nicht, wie beabsichtigt, nur solche in Bezug auf Steuerstatistiken.<sup>74</sup> Die Befugnis des § 30 Abs. 4 Nr. 2b AO gilt hingegen nicht für die Erstellung von Statistiken, die nicht in den Aufgabenbereich des Statistischen Bundesamtes fallen und ebenso wenig für wissenschaftliche bzw. historische Forschungszwecke.<sup>75</sup> Letztere werden zwar als sog. „privilegierte Zwecke“ bezeichnet, *„der nationale Gesetzgeber ist [jedoch] nicht (unionsrechtlich) verpflichtet, für alle diese Zwecke eine Durchbrechung des Steuergeheimnisses zu erlauben.“*<sup>76</sup> Nach Artikel § 5 Abs. 1 Buchst. b DSGVO in Verbindung mit Artikel 89 Abs. 1 DSGVO gilt die *„[...] Weiterverarbeitung für im öffentlichen Interesse liegende Archivzwecke, für wissenschaftliche oder historische Forschungszwecke oder für statistische Zwecke [...] nicht als unvereinbar mit den ursprünglichen Zwecken [...]“*<sup>77</sup>.

Kritische Stimmen bezeichnen die Formulierung des § 30 Abs. 4 Nr. 2b AO als missglückt, weil *„[...] danach die Durchbrechung des Steuergeheimnisses für sämtliche durch Bundesgesetz auferlegte Aufgaben der Statistischen Bundesämter [...] erlaubt wäre [...]“*<sup>78</sup>. Dass nun, nach dem Wortlaut des § 30 Abs. 4 Nr. 2b AO auch die Offenbarung für andere Statistiken oder zu wis-

---

<sup>71</sup> Vgl. BT-Drucks. 18/12611, S. 82.

<sup>72</sup> Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 107b.

<sup>73</sup> Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 107b.

<sup>74</sup> Vgl. BT-Drucks. 18/12611, S. 82.

<sup>75</sup> Vgl. Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 107b.

<sup>76</sup> Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 107b.

<sup>77</sup> Artikel 5 Abs. 1 Buchst. b DSGVO.

<sup>78</sup> Pätz in: Koenig, a.a.O., § 30 AO, Rz. 185.

senschaftlichen oder historischen Forschungszwecken möglich ist, war durch den Gesetzgeber jedoch nicht gewollt.<sup>79</sup>

Da er die Formulierung trotz zwischenzeitlicher Gesetzesänderungen (z.B. durch das Datenschutz-Anpassungs- und Umsetzungsgesetz) aber beibehält, ist anzunehmen, dass es sich um eine bewusste Entscheidung bezüglich der Reichweite der Vorschrift handeln muss.

Dadurch, dass die Offenbarungsbefugnis an die Aufgaben des Statistischen Bundesamtes gekoppelt ist, erweitert sie sich ebenfalls mit jeder Aufgabenerweiterung automatisch, ohne dass es hierzu einer Gesetzesanpassung bedarf.<sup>80</sup>

Eine Begrenzung der Offenbarungsbefugnis auf die Steuerstatistiken als Aufgabenbereich des Statistischen Bundesamtes, wäre als sinnvoller zu erachten, da die personenbezogenen Daten der betroffenen Person nun in sämtliche Statistiken einfließen können. Als Steuerpflichtiger sollte man darauf vertrauen können, dass die persönlichen Daten nur für steuerliche bzw. für damit im Zusammenhang stehende Zwecke genutzt werden. Die Offenbarung für themenfremde Statistiken, wie § 30 Abs.4 Nr. 2b AO dies momentan ermöglicht, ist als Steuerpflichtiger nicht zu vermuten.

Mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 mit Wirkung ab 18.12.2019 wurde § 30 Abs. 4 Nr. 2b AO erweitert, sodass mittlerweile die Offenbarung geschützter Daten auch zulässig ist, wenn sie der Erfüllung von Bundesgesetzen durch die Statistischen Landesämter dient.

Eine Erweiterung auf den Aufgabenbereich der Statistischen Landesämter hätte erhebliche Risiken begründet, weshalb der Gesetzgeber die Zulässigkeit der Offenbarung an die Landesämter auf die Erfüllung von Bundesgesetzen beschränkt hat. Ein Problem wäre gewesen, dass die Offenbarung oder Verwertung geschützter Daten doch durch Landesgesetze begründet würde. Dies sollte ja mit dem Wortlaut des § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO vermieden werden. Außerdem bergen statistische Auswertungen auch Risiken, deren Regelung nicht dem Landesgesetzgeber überlassen werden sollte, denn *„nur bundesrechtliche Regelungen unterliegen [...] dem gesetzgeberischen Korrektiv des Bundesrats.“*<sup>81</sup>

---

<sup>79</sup> Vgl. BT-Drucks. 18/12611, S. 82.

<sup>80</sup> Vgl. Kordt in: S/P, a.a.O., § 30 AO, Rz. 102.

<sup>81</sup> Kordt in: S/P, a.a.O., § 30 AO, Rz. 102b.

Für die Durchbrechung des Steuergeheimnisses durch die Statistischen Landesämter wäre eine Beschränkung auf Zwecke der Durchführung von Aufgaben des Statistischen Bundesamtes hier sinnvoller gewesen.<sup>82</sup>

## **vi. Zur Gesetzesfolgenabschätzung - § 30 Abs. 4 Nr. 2c AO**

Die Offenbarungsbefugnis des § 30 Abs. 4 Nr. 2c AO wurde durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 als gesonderter Offenbarungs- und Verwertungstatbestand eingefügt, da die datenschutzrechtliche Regelung in § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 AO, auf welche in § 30 Abs. 4 Nr. 2c AO verwiesen wird, „[...] nicht als Erlaubnisnorm auf das Steuergesetz durchschlägt [...]“<sup>83</sup>. Zudem ist in § 21 Abs. 6 FVG die Zurverfügungstellung von personenbezogenen Daten für Zwecke der Gesetzesfolgenabschätzung geregelt.

Die Offenbarung geschützter Daten muss hierbei einerseits der Gesetzesfolgenabschätzung dienen und andererseits die Voraussetzungen des § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 AO erfüllen. Das Dienenserfordernis ist dabei von besonderer Relevanz.

§ 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 AO normiert die Verarbeitung der personenbezogenen Daten für Zwecke der Gesetzesfolgenabschätzung, wohingegen § 30 Abs. 4 Nr. 2c AO das Steuergeheimnis für die Offenbarung zu diesen Zwecken aushebelt.

Die „Gesetzesfolgenabschätzung bezeichnet ein Verfahren zur Ex-ante-Abschätzung von Auswirkungen beabsichtigter Gesetzesvorhaben sowie zur Ex-post-Evaluation von Folgen bereits in Kraft befindlicher Rechtsvorschriften“<sup>84</sup>. Sie dient also dazu, die Wirkung zukünftiger Gesetze und im Nachhinein die Folgen bereits gültiger Gesetze einschätzen und beurteilen zu können. Die Funktionen der Gesetzesfolgenabschätzung sind die Qualitätssteigerung legislativer Maßnahmen und Unterstützung des Prozesses, Effizienzkontrolle und Verbesserung des Ressourcenumgangs. Sie dient gemäß Artikel 23 Abs. 1 Buchst. e DSGVO „[...] wegen der Gewährleistungspflicht des Steuerstaates und insbesondere der Budgetfunktion der Steuergesetze als Grundlage der allgemeinen Staatsfinanzie-

---

<sup>82</sup> So auch im Erg.: Kordt in: S/P, a.a.O., § 30 AO, Rz. 102d.

<sup>83</sup> Kordt in: S/P, a.a.O., § 30 AO, Rz. 103.

<sup>84</sup> Drüen in: T/K, a.a.O., § 29c AO, Rz. 17.

runge [...]»<sup>85</sup> dem allgemeinen öffentlichen Interesse. Sie erfüllt den Zweck der Unterstützung und Schaffung von Transparenz im Gesetzgebungsprozess.<sup>86</sup>

Die Norm erfüllt einerseits als Ermächtigungsgrundlage für die Verarbeitung personenbezogener Daten im Rahmen der Gesetzesfolgenabschätzung und andererseits als Konkretisierung von Datenauswahl, -übermittlung und -auswertung zwischen Bundes- und Landesfinanzbehörden eine Doppelfunktion.<sup>87</sup>

Die Verarbeitungsbefugnis des § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 AO ist von der Struktur her genau wie § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 AO aufgebaut. Für Zwecke der Gesetzesfolgenabschätzung müssen ebenso vorrangig anonymisierte oder pseudonymisierte Daten verwendet werden. Dieser Grundsatz wird jedoch gemäß dem Regel-Ausnahme-Verhältnis mit der Erfüllung der zweiten Voraussetzung, nämlich dem Vorliegen eines Erfordernisses nach § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 AO, ausgehebelt.<sup>88</sup> Dies kann zum einen sein, dass unveränderte Daten benötigt werden (Alternative a) oder zum anderen eine Anonymisierung bzw. Pseudonymisierung der Daten nur mit unverhältnismäßigem Aufwand durchzuführen wäre (Alternative b). Die Beurteilung erfolgt wie in den anderen Fällen auch unter strenger Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes.

Die Folgenabschätzung ist entgegen der allgemeinen Vermutung nicht auf die Steuergesetze beschränkt. Eine solche Begrenzung gibt der Wortlaut des § 30 Abs. 4 Nr. 2c AO nicht her.

Die Offenbarung von personenbezogenen Daten an andere (Finanz-) Behörden richtet sich weiterhin nach § 30 Abs. 4 Nr. 2c AO, wobei sie der Gesetzesfolgenabschätzung dienen muss und die Voraussetzungen des § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 AO vorliegen müssen.

---

<sup>85</sup> Drüen in: T/K, a.a.O., § 29c AO, Rz. 17.

<sup>86</sup> Vgl. Wackerbeck in: H/H/Sp, a.a.O., § 29c AO, Rz. 27.

<sup>87</sup> Vgl. Drüen in: T/K, a.a.O., § 29c AO, Rz. 17.

<sup>88</sup> Vgl. Drüen in: T/K, a.a.O., § 29c AO, Rz. 17.

## **vii. Zwingendes öffentliches Interesse nach § 30 Abs. 4 Nr. 5 a) 1. Alternative AO**

Die Offenbarungsbefugnis des § 30 Abs. 4 Nr. 5 a) AO wurde mit Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 erweitert, wodurch nun in 1. und 2. Alternative zu unterscheiden ist.

Der Wortlaut des § 30 Abs. 4 Nr. 5 a) AO wurde ausgedehnt, sodass nun auch neben den vorsätzlichen schweren Vergehen gegen Leib und Leben oder gegen den Staat die zulässige Offenbarung zur Abwehr erheblicher Nachteile für das Gemeinwohl, einer Gefahr für die öffentliche Sicherheit, die Verteidigung oder nationale Sicherheit als Regelbeispiele genannt werden.<sup>89</sup> Diese Änderung geschieht in Anlehnung an den § 23 Abs. 1 Nr. 3 BDSG.

Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 30 Abs. 4 Nr. 5 a) 1. Alternative AO ist, dass noch die Möglichkeit der Abwehr der erheblichen Nachteile für das Gemeinwohl, bzw. der Gefahr für die öffentliche Sicherheit, die Verteidigung oder nationale Sicherheit besteht. Erforderlich ist zudem auch immer die *„[...] Abwägung der Gemeinwohlbelange gegenüber den geschützten Interessen der betroffenen Person.“*<sup>90</sup>

In der Nummer 5 ist das zwingende öffentliche Interesse geregelt, welches auch als „Achillesferse des Steuergeheimnisses“ bezeichnet wird.<sup>91</sup> Abhängig davon, in welchen Fällen bereits das zwingende öffentliche Interesse bejaht wird, kann dann das Steuergeheimnis durchbrochen werden.

In früherer Literatur wird die Meinung vertreten, dass bereits ein öffentliches Interesse vorliegt, wenn die ersuchende Behörde nicht auf anderem Wege an die begehrten Informationen gelangen kann. Die aktuell herrschende Meinung definiert das Vorliegen des zwingenden öffentlichen Interesses, wenn *„[...] im Fall des Unterbleibens der Mitteilung Gefahr bestünde, dass schwere Nachteile für das allgemeine Wohl eintreten.“*<sup>92</sup>

Ein sehr aktuelles Beispiel für die Gefährdung des allgemeinen Wohls sind die weitreichenden Auswirkungen bei Pandemien. So liegt bereits ein zwingendes öffentliches Interesse vor, wenn ein Betriebsprüfer an einer ansteckenden Virusinfektion erkrankt und, um die Ausbreitung einer Pandemie einzudämmen, dem

---

<sup>89</sup> Vgl. Blesinger/Viertelhausen in: K/W, a.a.O., § 30 AO, Rz. 33.

<sup>90</sup> Pätz in: Koenig, a.a.O., § 30 AO, Rz. 230.

<sup>91</sup> Vgl. Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 119.

<sup>92</sup> Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 119.

Gesundheitsamt sämtliche Kontaktpersonen mitteilen muss. Hierbei müssen die personenbezogenen Daten (zumindest Name und Kontaktdaten) offenbart werden, damit das Gesundheitsamt geeignete Maßnahmen ergreifen kann. Dies ist zur Abwehr erheblicher Risiken für die Allgemeinheit nach § 30 Abs. 4 Nr. 5 BSt. a) AO zulässig.<sup>93</sup>

## **b) Änderungen im § 30 Abs. 6 AO**

Der durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 abgeänderte „§ 30 Abs. 6 AO soll dem Steuergeheimnis unter den Bedingungen einer fortschreitenden Entwicklung zum elektronischen Steuerverwaltungsverfahren Rechnung tragen“<sup>94</sup>, und „[...] befasst sich mit dem zunehmend [an] Bedeutung gewinnenden Problem des Geheimnisschutzes bezüglich von in Datenspeichern festgehaltenen und abrufbereiten Verhältnissen.“<sup>95</sup>

Der Abruf und die Weitergabe der geschützten Daten, welche in einem solchen automationsgestützten Dateisystem gespeichert sind, sind nur dann zulässig, wenn sie der Durchführung eines Verfahrens nach § 30 Abs. 2 Nr. 1 Bst. a und b AO dienen.

Durch die Änderung mit Wirkung vom 25.05.2018 ist auch die Übermittlung geschützter Daten durch die Finanzbehörde an die betroffene Person oder Dritte (Art. 4 Nr. 10 DSGVO) in den § 30 Abs. 6 AO integriert worden.

Wer alles unter den Begriff „betroffene Person“ zählt, ist im Artikel 4 Nr. 1 DSGVO geregelt. Nähere Ausführungen dazu werden unter dem Punkt ‚Begriff „personenbezogene Daten“‘ getroffen.

Was unter der Formulierung „Dritte“ zu verstehen ist, beschreibt Artikel 4 Nr. 10 DSGVO genauer. So ist hiervon jede natürliche oder juristische Person, Behörde, Einrichtung oder andere Stelle erfasst. Ausgenommen sind die betroffene Person selbst, der Verantwortliche (Artikel 4 Nr. 7 DSGVO), der Auftragsverarbeiter (Artikel 4 Nr. 8 DSGVO) und Personen, die unter der unmittelbaren Verantwortung des Verantwortlichen oder des Auftragsverarbeiters zur Verarbeitung personenbezogener Daten befugt sind.

---

<sup>93</sup> Vgl. Kordt in: S/P, a.a.O., § 30 AO, Rz. 115a.

<sup>94</sup> Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 143.

<sup>95</sup> Blesinger/Viertelhausen in: K/W, a.a.O., § 30 AO, Rz. 39.

Der Datenabruf durch andere Stellen ist nicht erfasst, da der Wortlaut des § 30 Abs. 6 AO explizit nur Finanzbehörden nennt. Die Finanzbehörden und die im Besteuerungsverfahren tätigen Behörden selbst sind jedoch zum Abruf und zur Weitergabe der Daten an ressortfremde Behörden befugt, sofern § 30 Abs. 4 AO dies zulässt<sup>96</sup>. In der Praxis ist das im Rahmen der sog. Amtshilfe häufiger der Fall.

### **c) Erweiterung De-Mail-Verkehr - §30 Abs. 7 AO**

In § 30 Abs. 7 AO wurde durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 die Bezugnahme auf § 87a Abs. 7 AO ergänzt. Die Vorschrift wurde ihrerseits erst mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016, gültig ab 01.01.2017, eingefügt.

Damit gilt auch die Durchbrechung des Steuergeheimnisses bei elektronisch erlassenen Verwaltungsakten als zulässig. Bei der Versendung der sog. De-Mail-Nachricht kommt es zur kurzzeitigen Entschlüsselung durch den akkreditierten Diensteanbieter, um die Nachricht auf Schadsoftware überprüfen und anschließend weiterleiten zu können. § 30 Abs. 7 AO erlaubt die Verletzung des Steuergeheimnisses, zu der es bei diesem Vorgang kommen kann.<sup>97</sup> Bisher war dies nur bei der Versendung der Nachricht nach Maßgabe des § 87a Abs. 4 AO zulässig.

Gemäß § 1 De-Mail-Gesetz handelt es sich um Dienste auf einer elektronischen Kommunikationsplattform, welche von einem sog. akkreditierten Diensteanbieter nach § 17 De-Mail-Gesetz betrieben wird, und einen sicheren, vertraulichen und nachweisbaren Geschäftsverkehr im Internet sicherstellen sollen.

Die Vorschrift des § 30 Abs. 7 AO basiert auf dem zunehmenden Ausbau des elektronischen Rechtsverkehrs und dient der Erleichterung der Kommunikation mit und zwischen Behörden und Gerichten.<sup>98</sup>

---

<sup>96</sup> Vgl. Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 144.

<sup>97</sup> Vgl. Blesinger/Viertelhausen in: K/W, a.a.O., § 30 AO, Rz. 39a.

<sup>98</sup> Vgl. Pätz in: Koenig, a.a.O., § 30 AO, Rz. 283.



## d) Einführung des § 30 Abs. 8 AO

Mit Inkrafttreten des Gesetzes zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 wurde § 30 Abs. 8 AO neu eingeführt. Ähnlich wie die alte, bis 24. Mai 2018 gültige Fassung des § 10 BDSG regelt der § 30 Abs. 8 AO die Voraussetzungen, unter welchen der Datenabgleich innerhalb einer oder auch zwischen verschiedenen Finanzbehörden mittels automatisierten Verfahrens zulässig ist. Dies ist bei zulässiger Weiterverarbeitung bzw. Offenbarung der Daten und Angemessenheit des Verfahrens, hinsichtlich des schutzwürdigen Interesses der Person und der Aufgaben der Finanzbehörden, der Fall. Die Berücksichtigung des schutzwürdigen Interesses ergibt sich nach aktueller Literatur bereits aus dem verfassungsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, so dass dessen Nennung in § 30 Abs. 8 AO eher deklaratorischen Charakter hat.<sup>99</sup>

§ 29c AO wurde eingeführt, um eine rechtliche Grundlage für die Weiterverarbeitung personenbezogener Daten zu schaffen. Mit Geltung der DSGVO von einer Zweckänderung ausgegangen, wenn die Daten nicht zu dem Zweck genutzt werden, zu welchem sie originär erhoben wurden. Gemäß dem Erst-Recht-Schluss war die Schaffung einer Vorschrift für die zulässige Offenbarung der Daten daher nur logisch.<sup>100</sup> Die Konsequenz dieses Schlusses ist die Einführung des § 30 Abs 8 AO, welcher die Zulässigkeitsanforderungen an den Datenabgleich normiert und somit als einschlägige Befugnisnorm für den Abruf der Daten dient.<sup>101</sup>

Kritische Stimmen behaupten, dass die Gesetzesbegründung an dieser Stelle zu weit geht. In § 30 Abs. 8 AO wird lediglich geregelt, dass ein Amtsträger geschützte Daten an ein automatisiertes Verfahren zum Abgleich dieser Daten liefern kann, ohne dabei das Steuergeheimnis zu verletzen. In welchen Fällen die Finanzverwaltung automatisierte Verfahren nutzen kann, wird darin nicht festgelegt.<sup>102</sup>

Weitere datenschutzrechtliche Regelungen zum Abruf geschützter Daten beinhaltet die Steuerdaten-Abrufverordnung (StDAV), welche auf Grundlage des § 30 Abs. 6 AO erlassen wurde.<sup>103</sup>

---

<sup>99</sup> Vgl. Kordt in: S/P, a.a.O., § 30 AO, Rz. 139.

<sup>100</sup> Vgl. Kordt in: S/P, a.a.O., § 30 AO, Rz. 138.

<sup>101</sup> Vgl. Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 146e.

<sup>102</sup> Vgl. Kordt in: S/P, a.a.O., §30 AO, Rz. 137.

<sup>103</sup> Vgl. Blesinger/Viertelhausen in: KW, a.a.O., § 30 AO, Rz. 39c.

## e) Einführung des § 30 Abs. 9 AO

§ 30 Abs. 9 AO stellt die speziellen Anforderungen der zulässigen Verarbeitung geschützter Daten, dient der Ergänzung zu Artikel 28 DSGVO und stellt darüber hinausgehende erweiterte Anforderungen an die zulässige Verarbeitung von Daten mittels Auftragsverarbeiter. Der Absatz wurde durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 eingeführt.

Ausschließlich solche Personen, die zur Wahrung des Steuergeheimnisses verpflichtet sind, d.h. Amtsträger und den Amtsträgern gleichgestellte Personen, dürfen geschützte Daten verarbeiten, sofern sich die Finanzbehörden dafür eines Auftragsverarbeiters bedienen.

Der Begriff Auftragsverarbeiter ist im Artikel 4 Nr. 8 DSGVO geregelt. Er umfasst jede „[...] natürliche oder juristische Person, Behörde, Einrichtung oder andere Stelle, die personenbezogene Daten im Auftrag des Verantwortlichen verarbeitet [...]“<sup>104</sup>, wie beispielsweise Rechenzentren, Postdienstleister und IT-Service.<sup>105</sup> Wer Verantwortlicher ist, wird im Übrigen in Artikel 4 Nr. 7 DSGVO geregelt.

## f) Einführung des § 30 Abs. 10 AO und Einführung § 31c AO

§ 30 Abs. 10 AO wurde mit Wirkung vom 25. Mai 2018 mit dem Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 eingeführt und weist nahezu den gleichen Inhalt wie die neue Fassung des § 25 Abs. 3 BDSG auf, welche beide die Offenbarung besonderer Kategorien personenbezogener Daten thematisieren.

Eine abschließende Aufzählung personenbezogener Daten besonderer Kategorie, auch „sensible Daten“ genannt, enthält Artikel 9 Abs. 1 DSGVO. Hierzu zählen „[...] Daten, aus denen die rassische und ethnische Herkunft, politische Meinungen, religiöse oder weltanschauliche Überzeugungen oder die Gewerkschaftszugehörigkeit hervorgehen, sowie [...] genetische Daten, Gesundheitsdaten oder Daten zum Sexualleben oder der sexuellen Orientierung einer natürlichen Person [...]“<sup>106</sup>.

---

<sup>104</sup> Artikel 4 Nr. 8 DSGVO.

<sup>105</sup> Vgl. Pätz in: Koenig, a.a.O., § 30 AO, Rz. 289.

<sup>106</sup> Artikel 9 Abs. 1 DSGVO.

Die Verarbeitung dieser Daten ist grundsätzlich untersagt, es sei denn, die Voraussetzungen des § 30 Abs. 4 oder 5 AO sind erfüllt und es liegt zusätzlich ein Ausnahmetatbestand nach Artikel 9 Abs. 2 DSGVO oder § 31c AO vor. In diesen Fällen ist die Offenbarung besonderer Kategorien personenbezogener Daten durch die Finanzbehörde an öffentliche und nicht-öffentliche Stellen legitimiert.<sup>107</sup> Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn die Religionszugehörigkeit für statistische Zwecke nach § 30 Abs. 4 Nr. 2b AO weiterverarbeitet werden soll und die betroffene Person diese Information bereits offensichtlich öffentlich gemacht hat (z.B. auf Social Media Plattformen), sodass keine personenbezogenen Daten weitergegeben werden, die nicht ohnehin schon bekannt sind. Dabei wäre eine Voraussetzung des § 30 Abs. 4 AO und zugleich der Ausnahmetatbestand nach Artikel 9 Abs. 2 BSt. e) DSGVO erfüllt, wodurch die Verarbeitung zulässig ist.

Der Gesetzeswortlaut des § 30 Abs. 10 AO kann jedoch, bis zur späteren Änderung durch das Datenschutz- Anpassungs- und Umsetzungsgesetz (siehe Punkt III.) als missglückt angesehen werden, da bei Einführung der Vorschrift nur die Voraussetzungen des § 30 Abs. 4 bzw. Abs. 5 AO oder des Artikel 9 Abs. 2 DSGVO bzw. § 31c AO verlangt werden. Mit Wirkung zum 20.11.2019 wurde der Wortlaut daher korrigiert.<sup>108</sup>

### **Einführung § 31c AO**

Ebenso mit dem Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 wurde mit Wirkung vom 25.05.2018 der § 31c AO „[...] als Maßnahme begleitender nationaler Gesetzgebung [...]“<sup>109</sup> neu eingeführt und soll der Ergänzung und Umsetzung der DSGVO dienen. Die Norm erlaubt, in Anlehnung an § 27 BDSG, die Verarbeitung besonderer Kategorien personenbezogener Daten zu statistischen Zwecken unter gewissen Voraussetzungen.

§ 31c AO wird als Komplementärbestimmung zu § 30 Abs. 10 AO bezeichnet, weil bei Letzterem die Durchbrechung des Steuergeheimnisses für personenbezogene Daten besonderer Kategorie für statistische Zwecke zugelassen ist und § 31c AO auf die Öffnungsklausel des Artikel 9 Abs. 2 BSt. j) AO aufbaut.<sup>110</sup>

---

<sup>107</sup> Vgl. Pätz in: Koenig, a.a.O., § 30 AO, Rz. 293.

<sup>108</sup> Vgl. Kordt in: S/P, a.a.O., § 30 AO, Rz. 144.

<sup>109</sup> Drüen in: T/K, a.a.O., § 31c AO, Rz. 3.

<sup>110</sup> Vgl. Rüsken in: Klein, a.a.O., § 31c AO, Rz. 1.

Die Vorschrift ist keine eigenständige Öffnungsnorm, laut herrschender Meinung wohl aber *„[...] eine eigenständige Norm i.S.d. § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO zur Einschränkung des Steuergeheimnisses.“*<sup>111</sup> Würde § 31c AO eine Öffnungsnorm darstellen, würden die sensiblen personenbezogenen Daten einem geringeren Schutz als die „normalen“ Daten unterliegen.<sup>112</sup>

Nach aktueller Literatur hat § 31c AO Vorrang vor § 29b Abs. 2 und § 29c Abs. 2 AO, da es sich bei Letzteren um nationale Rechtsgrundlagen für die Weiterverarbeitung handelt und § 31c AO die speziellere Rechtsgrundlage bildet.<sup>113</sup>

Wie bereits oben erläutert, bestimmt sich der Begriff der besonderen Kategorien personenbezogener Daten nach Artikel 9 Abs. 1 DSGVO. Entgegen dieses Artikels ist die Verarbeitung der Daten ohne Einwilligung der betroffenen Person auch dann zulässig, wenn das Erfordernis der Verarbeitung der Daten zu statistischen Zwecken das Interesse der Person an der Geheimhaltung dieser Daten erheblich überwiegt.<sup>114</sup>

Jedoch hat die Finanzbehörde gemäß § 31c Abs. 1 Satz 2 AO im Falle der Verarbeitung dafür zu sorgen, dass angemessene und spezifische Maßnahmen vorgesehen werden, um die Interessen der betroffenen Person zu wahren.

Diese Maßnahmen werden genauer in § 22 Abs. 2 Satz 2 BDSG geregelt und bestimmen sich nach *„[...] Berücksichtigung des Stands der Technik, der Implementierungskosten und der Art, des Umfangs, der Umstände und der Zwecke der Verarbeitung sowie der unterschiedlichen Eintrittswahrscheinlichkeit und Schwere der mit der Verarbeitung verbundenen Risiken für die Rechte und Freiheiten natürlicher Personen [...]“*<sup>115</sup>. Dazu gehören beispielsweise die Sicherstellung der ordnungsgemäßen Verarbeitung gem. DSGVO mittels technisch organisatorischer Maßnahmen (Nr. 1), die Sensibilisierung von Beteiligten der Verarbeitungsvorgänge (Nr. 3), die Benennung einer Person zum Datenschutzbeauftragten (Nr. 4) und eine Beschränkung des Zugangs zu den personenbezogenen Daten innerhalb der verantwortlichen Stelle (Nr. 5).

Gemäß § 31c Abs. 2 AO werden die Rechte der betroffenen Person nach den Artikeln 15, 16, 18 und 21 DSGVO insoweit eingeschränkt, als sie die Verwirkli-

---

<sup>111</sup> Kordt in: S/P, a.a.O., § 31c AO, Rz. 2.

<sup>112</sup> Vgl. Kordt in: S/P, a.a.O., § 31c AO, Rz. 2a.

<sup>113</sup> Vgl. Pätz in: Koenig, a.a.O., § 31c AO, Rz. 3.

<sup>114</sup> Vgl. § 31c Abs. 1 Satz 1 AO.

<sup>115</sup> § 22 Abs. 2 Satz 2 BDSG.

chung der Statistikzwecke unmöglich machen oder ernsthaft beeinträchtigen würden. Die Beschränkung darf aber nur soweit reichen, wie es zur Erfüllung der Statistikzwecke nötig ist. Konkret werden durch § 31c Abs. 2 AO das Auskunftsrecht der betroffenen Person (Artikel 15 DSGVO), das Recht auf Berichtigung unrichtiger personenbezogener Daten (Artikel 16 DSGVO), das Recht auf Einschränkung der Verarbeitung der Daten (Artikel 18 DSGVO) und das Recht auf Widerspruch gegen die Verarbeitung (Artikel 21 DSGVO) begrenzt.

§ 31c Abs. 1 Satz 2 2. Halbsatz AO nimmt Bezug auf § 22 Abs. 2 Satz 2 BDSG, welcher angemessene und spezifische Maßnahmen zur Wahrung der Interessen der betroffenen Person verlangt. Zusätzlich zu diesen, oben bereits auszugsweise genannten Maßnahmen sind die personenbezogenen Daten besonderer Kategorie grundsätzlich zu anonymisieren oder pseudonymisieren, wenn dies mit dem Statistikzweck vereinbar ist und kein berechtigtes Interesse der betroffenen Person entgegensteht.

Bis zur Anonymisierung oder Pseudonymisierung müssen nach § 31c Abs. 3 Satz 2 AO die Merkmale getrennt gespeichert werden, sodass sie nicht mit den Einzelangaben über persönliche oder sachliche Verhältnisse zusammengeführt und somit einer Person zugeordnet werden können. Diese Zusammenführung ist ausnahmsweise doch zulässig, insoweit der Statistikzweck dies erfordert.<sup>116</sup>

Die Pseudonymisierung von Daten wird in Artikel 4 Nr. 5 BDSG definiert<sup>117</sup>. Anonymisierung wurde in der alten Fassung des § 3 Abs. 6 BDSG beschrieben, als die derartige Veränderung von Daten, sodass diese nicht oder nur sehr schwer wieder einer Person zugeordnet werden können.

## **g) Einführung des § 30 Abs. 11 AO**

Der mit Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 neu eingefügte § 30 Abs. 11 AO entspricht im Grundsatz der Regelung in § 25 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 BDSG n.F.

Die Vorschrift regelt, dass geschützte Daten, die einer Person, welche nicht zur Wahrung des Steuergeheimnis verpflichtet ist (Nr. 1) , einer öffentlichen Stelle, welche keine Finanzbehörde ist (Nr. 2) oder einer nicht-öffentlichen Stelle (Nr. 3)

---

<sup>116</sup> Vgl. § 31c Abs. 3 Satz 3 AO.

<sup>117</sup> Genaueres unter dem Punkt „Begriff personenbezogene Daten“.

offenbart werden, von o.g. Empfängern nur zu dem Zweck gespeichert, verändert, genutzt oder übermittelt werden dürfen, zu dem sie ihnen offenbart worden sind.<sup>118</sup> Die Daten dürfen also nach der sog. Zweckbindung für den Empfänger, nur zu ihrem ursprünglichen, primären Zweck, dem Offenbarungszweck verarbeitet werden.<sup>119</sup> Diese Verarbeitungsbeschränkung ergibt sich ebenso auch aus Artikel 5 Abs. 1 Buchst. b) DSGVO, in welchem die Zweckbindung für personenbezogene Daten geregelt ist.

Die Pflicht eines Amtsträgers und der ihnen Gleichgestellten zur Wahrung des Steuergeheimnisses bleibt nach § 30 Abs. 1 Satz 2 AO von der Vorschrift des § 30 Abs. 1 Satz 1 AO unberührt. Für die in § 30 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1-3 AO bezeichneten Personen bzw. Stellen werden Datenschutzverstöße nach der DSGVO oder nationalen Strafvorschriften sanktioniert.<sup>120</sup>

## **h) (Weiter-)Verarbeitungsbefugnisse**

Die Weiterverarbeitungsbefugnisse § 29b und § 29c AO wurden mit Wirkung zum 25.05.2018 eingefügt. Während § 29b AO die Verarbeitung der personenbezogenen Daten regelt, wird in § 29c AO die Verarbeitung dieser Daten zu anderen, als dem ursprünglichen Zweck thematisiert.

### **i. § 29b AO**

Die Vorschrift § 29b AO wurde „[...] als Teil eines steuerdatenschutzrechtlichen Regelungskomplexes [...]“<sup>121</sup> mit dem Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 mit Wirkung ab 25.05.2018 eingeführt und dient als Ermächtigungsgrundlage zur Verarbeitung personenbezogener Daten.

Artikel 4 Nr. 2 DSGVO definiert die Verarbeitung als zentralen Begriff der DSGVO als „[...] jeden mit oder ohne Hilfe automatisierter Verfahren ausgeführten Vorgang oder jede solche Vorgangsreihe im Zusammenhang mit personenbezogenen Daten [...]“. Beispielhaft wird darin das Erheben, das Erfassen, die Organisation, das Ordnen, die Speicherung, die Anpassung oder Veränderung, das Auslesen, das Abfragen, die Verwendung, die Offenlegung, Verbreitung oder

<sup>118</sup> Vgl. § 30 Abs. 1 Satz 1 AO.

<sup>119</sup> Vgl. Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 146h.

<sup>120</sup> Vgl. Pätz in: Koenig, a.a.O., § 30 AO, Rz. 299.

<sup>121</sup> Drüen in: T/K, a.a.O., § 29b AO, Rz. 1.

eine andere Form der Bereitstellung, der Abgleich oder die Verknüpfung, die Einschränkung, das Löschen oder die Vernichtung aufgezählt.

Es wird zwischen den einfachen personenbezogenen Daten in § 29b Abs. 1 AO und den personenbezogenen Daten besonderer Kategorien, in § 29b Abs. 2 AO unterschieden. Letztere werden auch sensible personenbezogene Daten genannt und dementsprechend tiefgreifender als die einfachen personenbezogenen Daten geschützt. In § 29b AO hat der Gesetzgeber von zwei Öffnungsklauseln der DSGVO Gebrauch gemacht. Im Rahmen des § 29b Abs. 1 AO wird die Öffnungsklausel nach Art. 6 Abs. 1 Buchst. e i.V.m. Abs. 2, 3 DSGVO und im § 29b Abs. 2 AO die Öffnungsklausel des Art. 9 Abs. 2 Buchst. g DSGVO umgesetzt.

§ 29b Abs. 1 AO erlaubt die Verarbeitung von personenbezogenen Daten, sofern eine Erforderlichkeit aufgrund der Aufgabenerfüllung oder der Ausübung der öffentlichen Gewalt durch die Finanzbehörde, welche sich insbesondere aus § 85 AO und anderen Steuergesetzen ergeben, besteht.<sup>122</sup>

§ 29b Abs. 2 AO erlaubt die Verarbeitung der personenbezogenen Daten besonderer Kategorie<sup>123</sup> unter Abwägung der Interessen der Öffentlichkeit, der Finanzbehörde und derer der betroffenen Person sowie der Ergreifung entsprechender Maßnahmen zur Interessenwahrung der betroffenen Person.

Die Regelungen des BDSG sollen nur in den Fällen, in denen dies ausdrücklich genannt ist, gelten, so zum Beispiel in § 29b Abs. 2 Satz 2 AO. Die Maßnahmen, welche getroffen werden können, sind in dieser Vorschrift auszugsweise aufgezählt.

Die Verarbeitung personenbezogener Daten ist auf unionsrechtlicher Ebene im Artikel 6 DSGVO geregelt. Für die Verarbeitung personenbezogener Daten gilt der Grundsatz des Verbots mit Erlaubnisvorbehalt. Aufgrund der DSGVO ist für eine rechtmäßige Verarbeitung von Daten in jedem Fall eine Erlaubnis notwendig, im Steuerverwaltungsverfahren ist diese Rechtsgrundlage die Vorschrift § 29b AO.

Mit der Norm § 29b AO beginnt der vierte Abschnitt der Abgabenordnung: Verarbeitung geschützter Daten und Steuergeheimnis. Sie steht im Einklang mit § 29c AO<sup>124</sup>, wobei es sich um zwei selbständige Rechtsgrundlagen für die Ver-

---

<sup>122</sup> Vgl. Erkis in: DStR 2018, 161 [164].

<sup>123</sup> Definition der personenbezogenen Daten besonderer Kategorie unter Punkt f).

<sup>124</sup> Näheres unter dem Punkt „§ 29c AO“.

arbeitung personenbezogener Daten durch die Finanzbehörden handelt. Der entscheidende Unterschied ist der Geltungsbereich des sog. Zweckbindungsgrundsatzes. Gemäß Artikel 6 Abs. 4 DSGVO in Verbindung mit § 29b AO ist die sog. Zweckbindung einzuhalten, d.h. die Verarbeitung der personenbezogenen Daten ist nur zu dem Zweck, zu welchem die Daten ursprünglich erhoben wurden, legitimiert.

Besteht der Zweck beispielsweise in der Festsetzung und Erhebung der Einkommensteuer 2018, ist hierfür Steuerart, Besteuerungszeitraum und Steuerschuldner zu betrachten. Andere Verfahrensschritte zählen ebenso zum ursprünglichen Zweck. Die Vollstreckung ist ein Teil des Erhebungsverfahrens, das Rechtsbehelfsverfahren betrifft die Festsetzung und die Außenprüfung wird auch als verlängerter Arm des Festsetzungsverfahrens bezeichnet, um nur drei Beispiele zu nennen.<sup>125</sup>

Die entsprechende Rechtsgrundlage für eine solche Zweckänderung und die daraus resultierende Verarbeitung der personenbezogenen Daten zu anderen Zwecken bildet § 29c Abs. 1 AO.

Fraglich ist daher, ob es bei der Nutzung des Risikomanagementsystems bereits zu einer Abweichung vom Zweck kommt. Die herrschende Meinung hält den Schluss, dass beim Einsatz dieses Systems eine Verarbeitung zu einem anderen Zweck stattfindet, für zu weitgehend.<sup>126</sup>

Anders sind die Meinungen zum sogenannten Profiling, welches in Artikel 4 Nr. 4 DSGVO definiert wird. Darunter ist die Datenerhebung von Informationen Dritter oder öffentlich zugänglichen Informationen, wie zum Beispiel aus Social Media zu verstehen. Diese Daten könnten in der Finanzverwaltung dahingehend genutzt werden, für den einzelnen Steuerpflichtigen ein Profil zu erstellen, gespickt mit Informationen, auf welche dann bei internen Entscheidungsprozessen zurückgegriffen werden könnte. An eine derartige Verarbeitung wären deutlich erhöhte Anforderungen geknüpft. In der Verwaltung findet diese Technik jedoch laut BMF keine Anwendung.<sup>127</sup>

---

<sup>125</sup> Vgl. Drüen in : T/K, a.a.O., § 29b AO, Rz. 7.

<sup>126</sup> Vgl. Volquardsen in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, Stand 10.09.2019, § 29b AO, Rz. 3a.

<sup>127</sup> Vgl. Volquardsen in: S/P, a.a.O., § 29b AO, Rz. 3a.



## ii. § 29c AO

Die nationale Rechtsgrundlage des § 29c AO wurde zeitgleich mit der Umsetzung der DSGVO im Steuerrecht mit Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 in die Abgabenordnung eingefügt. Die Vorschrift normiert die Weiterverarbeitung von personenbezogenen Daten durch die Finanzbehörde zu einem anderen Zweck, als zu dem diese erhoben wurden. Der Verarbeitung zu anderen Zwecken steht grundsätzlich die sogenannte Zweckbindung entgegen.

Gemäß Artikel 6 Abs. 4 DSGVO ist es dem Gesetzgeber gestattet, eigene nationale Rechtsgrundlagen für die Verarbeitung von personenbezogenen Daten zu anderen Zwecken zu erlassen, sofern diese nationale Regelung als Maßnahme zum Schutz der Ziele nach Artikel 23 Abs. 1 DSGVO auch notwendig und verhältnismäßig ist. Eine Weiterverarbeitung liegt schon dann vor, wenn die Daten durch dieselbe Person, welche das Steuergeheimnis zu wahren hat, zur Festsetzung anderer Steuern genutzt werden.<sup>128</sup> Sofern diese Daten jedoch an Dritte weitergegeben werden sollen, muss zusätzlich auch eine Offenbarungsbefugnis nach § 30 Abs. 4 oder 5 AO vorliegen.<sup>129</sup>

§ 29c AO stellt als Parallelvorschrift zu § 23 BDSG keine Befugnis zur Offenbarung, sondern lediglich zur Weiterverarbeitung personenbezogener Daten dar. Ebenso wie § 29b AO unterscheiden die Absätze 1 und 2 im § 29c AO in die Verarbeitung personenbezogener Daten einfacher und besonderer Kategorie. Die Weiterverarbeitung der einfachen Daten muss der Aufgabenerfüllung der Finanzbehörde dienen und eine der Zulässigkeitsvoraussetzungen der Nummern 1 bis 6 erfüllen. § 29c Abs.1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 AO werden im Folgenden genauer erläutert.<sup>130</sup>

Die Verarbeitung von personenbezogenen Daten ist nach § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zulässig, wenn sie in einem anderen Verfahren dienlich sind. Zu diesen Verfahren, welche im Übrigen auch in § 30 Abs. 2 AO benannt werden, gehören solche der Verwaltung, der Rechnungsprüfung, gerichtliche Verfahren in Steuersachen, Strafverfahren oder Bußgeldverfahren wegen Steuerstraftaten oder Steuerordnungswidrigkeiten.

---

<sup>128</sup> Vgl. Wackerbeck in: H/H/Sp, a.a.O., § 29c AO, Rz. 6.

<sup>129</sup> Vgl. Wackerbeck in: H/H/Sp, a.a.O., § 29c AO, Rz. 7.

<sup>130</sup> Ausführungen zu den Nummern 4 bis 6 wurden unter den Punkten i. (Entwicklung von IT-Verfahren) und Punkt vi. (zur Gesetzesfolgenabschätzung) getroffen.

§ 29c Abs. 1 Nr. 2 AO bezieht sich auf die Verarbeitung von Daten, deren Offenbarung nach § 30 Abs. 4 oder 5 AO zulässig oder das Vorliegen der Zulässigkeitsvoraussetzungen zu prüfen wäre.

Sofern die Weiterverarbeitung im Interesse der betroffenen Person liegt, ist diese Verarbeitung der personenbezogenen Daten zu einem anderen, als dem ursprünglichen Zweck, nach § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO zulässig. Dabei müssen sowohl das Interesse, als auch fehlende Hinweise auf eine Einwilligungsverweigerung offensichtlich sein. Sobald anzunehmen ist, dass die betroffene Person bei Kenntnis des anderen Zwecks ihre Einwilligung nicht erteilen würde, wäre die Weiterverarbeitung unzulässig. Diese Regelung spiegelt auch die neue Fassung des § 23 Abs. 1 Nr. 1 BDSG wider.

Eine konkrete Einwilligung wird in beiden Vorschriften nicht verlangt, sondern auf die Annahme einer hypothetischen Zustimmung aufgebaut. Es dürfen jedoch keinerlei Anhaltspunkte für die Verweigerung der Einwilligung vorliegen, dazu würden insbesondere vom Steuerpflichtigen vorher getroffene gegenteilige Äußerungen zählen.<sup>131</sup>

Das Interesse der betroffenen Person wird mittels objektiven Bewertungsmaßstabs ermittelt, wobei es irrelevant ist, ob es sich um ein materielles Interesse, zum Beispiel ein begünstigender Bescheid, oder um ein immaterielles Interesse, wie Aufwand- und Zeitersparnis, handelt.<sup>132</sup> Die Offensichtlichkeit wird rechtlich nicht definiert aber im Allgemeinen danach beurteilt, ob das Interesse für einen durchschnittlich aufmerksamen Bediensteten leicht erkennbar ist. Sofern Nachteile aus der Weiterverarbeitung entstehen könnten, müssen die Vorteile für die betroffene Person deutlich überwiegen.<sup>133</sup>

§ 29c Abs. 2 AO stellt an eine zulässige Weiterverarbeitung personenbezogener Daten besonderer Kategorie die Anforderung, dass neben dem Vorliegen einer Nummer des Absatzes 1 auch ein Ausnahmetatbestand nach Artikel 9 abs. 2 DSGVO oder nach § 29b Abs. 2 AO vorliegen muss. Diesem Anspruch ist gerecht zu werden, da die Weiterverarbeitung dieser speziellen Daten „[...] einen besonders tiefen Eingriff in [die] geschützten Persönlichkeitsrechte [...]“<sup>134</sup> der betroffenen Person darstellt.

---

<sup>131</sup> Vgl. Wackerbeck in: H/H/Sp, a.a.O., § 29c AO, Rz. 18ff.

<sup>132</sup> Vgl. Wackerbeck in: H/H/Sp, a.a.O., § 29c AO, Rz. 19.

<sup>133</sup> Vgl. Wackerbeck in: H/H/Sp, a.a.O., § 29c AO, Rz. 21.

<sup>134</sup> Volquardsen in: S/P, a.a.O., § 30 AO, Rz. 10.

## 4. Folgen bei Verstößen gegen das Steuergeheimnis

Die Strafbarkeit bei Verstößen gegen das Steuergeheimnis ergibt sich aus § 355 StGB. Verfolgt werden diese von der Staatsanwaltschaft, da es sich dabei nicht um eine Steuerstraftat handelt, welche durch die Finanzbehörden geahndet werden würde.<sup>135</sup>

Bestraft wird die Verletzung des Steuergeheimnisses nach § 355 Abs. 1 StGB mit Freiheitsstrafe von bis zu zwei Jahren oder mit einer Geldstrafe. Die Tat wird jedoch nur verfolgt, wenn ein Antrag des Dienstvorgesetzten oder des Verletzten hierzu vorliegt.<sup>136</sup>

Die Verletzung des Schutzes der personenbezogenen Daten liegt vor, wenn die Daten unbefugt offenbart oder verwertet werden. Eine solche Verletzung im Sinne des Artikels 4 Nr.12 DSGVO muss nach Artikel 33 Abs. 1 DSGVO umgehend durch die Finanzbehörde dem Bundesbeauftragten für Datenschutz und Informationsfreiheit gemeldet werden.

Sollte durch die Verletzung des Steuergeheimnisses ein hohes Risiko für die persönlichen Rechte oder die Freiheit der betroffenen Person bestehen, „[...] *ist der Verantwortliche nach Artikel 34 Abs. 1 DSGVO zur unverzüglichen Benachrichtigung der betroffenen Person verpflichtet.*“<sup>137</sup>

Soweit es sich nicht um personenbezogene Daten handelt, besteht für die unzulässige Offenbarung fremder Betrieb- und Geschäftsgeheimnisse gemäß DSGVO keine Melde- oder Benachrichtigungspflicht nach Artikel 33 oder 34 DSGVO.<sup>138</sup>

---

<sup>135</sup> Vgl. Pätz in: Koenig, a.a.O., § 30 AO, Rz. 318.

<sup>136</sup> § 355 Abs. 3 StGB.

<sup>137</sup> Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 148a.

<sup>138</sup> Vgl. Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 148a.

### **III. Redaktionelle Änderungen durch das Datenschutz-Anpassungs- und Umsetzungsgesetz vom 20.11.2019**

Nach der Anpassung des Steuergeheimnisses durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 mit Wirkung vom 25.05.2018 folgte Ende 2019 eine neue Änderung.

Das Zweite Gesetz zur Anpassung des Datenschutzrechts an die Verordnung (EU) 2016/679 und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/680 vom 20.11.2019, kurz 2. DSAnpUG-EU, trat am 26.11.2019 in Kraft. Darin wurden Änderungen hinsichtlich von Datenschutzbestimmungen und deren Anpassung an die EU-Vorgaben vorgenommen.

Im Vierten Abschnitt des Ersten Teils der Abgabenordnung, speziell in den §§ 30, 31, 31a und 31b AO wurde der Ausdruck „der Betroffene“ in „die betroffene Person“ durch das 2. DSAnpUG-EU vom 20.11.2019 abgeändert. In den §§29b, 29c und 31c AO war dies nicht mehr nötig, da die Begriffsanpassung gleich mit Einführung der jeweiligen Vorschrift mit Wirkung vom 25.05.2018 berücksichtigt worden war. Inhaltliche Änderungen ergaben sich beim Steuergeheimnis daher nicht, es handelt sich vielmehr um eine Anpassungsvorschrift.

Die einzige inhaltliche Anpassung wurde in § 30 Abs. 10 AO vorgenommen. Wo bisher das Vorliegen der Voraussetzungen des § 30 Abs. 4 oder 5 AO oder das eines Ausnahmetatbestandes im Sinne des Artikel 9 Abs. 2 DSGVO oder § 31c AO gefordert war, ist ab dem 26.11.2019 für die zulässige Offenbarung besonderer Kategorien personenbezogener Daten durch die Finanzbehörde beides von Nöten.

Der Gesetzgeber versteht das Vorliegen eines Ausnahmetatbestandes als zusätzliche Voraussetzung im § 30 Abs. 10 AO. In der Fassung vom 17.07.2017 hat sich daher ein redaktioneller Fehler eingeschlichen, da der Wortlaut „oder“ impliziert, dass das Vorliegen einer Voraussetzung ausreichen würde. Dies wurde im Zuge des 2. DSAnpUG-EU korrigiert.<sup>139</sup>

---

<sup>139</sup> Vgl. Drüen in: T/K, a.a.O., § 30 AO, Rz. 146g.

## C. Fazit

Das mit den Änderungen durch das Gesetz vom 17.07.2017 bezweckte Ziel, die korrekte Umsetzung der DSGVO auch im Rahmen des Steuergeheimnisses zu gewähren, wurde erreicht.

Im Wesentlichen bringen diese Anpassungen jedoch lediglich terminologische Änderungen mit sich. Inhaltliche Änderungen in der Anwendung des Steuergeheimnisses sollten sich dadurch nicht ergeben.<sup>140</sup>

Einige wenige Anpassungen sind zu weitgreifend, andere wären wiederum gar nicht notwendig gewesen, weil deren Regelungsgehalt schon von einer anderen Vorschrift, einem anderen Absatz oder einer anderen Nummer erfasst war. Die Literatur ist sich hierüber nicht immer einig.

Alles in allem war der Großteil der Anpassung jedoch zwingend nötig. Einerseits musste dem Sprachgebrauch der DSGVO gerecht geworden werden. Andererseits war der Gesetzgeber bemüht, trotz aufkommender Änderungen durch die DSGVO, den Status quo hinsichtlich des Regelungsinhalts des Steuergeheimnisses aufrechtzuerhalten.

Die Änderungen durch das Datenschutz- Anpassungs- und Umsetzungsgesetz vom 20.11.2019 waren lediglich begrifflicher Natur und hatten keine Auswirkungen auf den inhaltlichen Regelungsgehalt der betreffenden Vorschriften.

Da in der heutigen Zeit Änderungen auf Datenschutzebene in regelmäßigen Abständen unabwendbar sind und dieser dessen Bedeutung stetig an Zuwachs gewinnt bleibt abzuwarten, wann sich folglich in Zukunft abermals Änderungen im Steuergeheimnis ergeben und wie weitgreifend diese sein werden. Fest steht jedoch: Anpassungen wird es auch zukünftig geben.

---

<sup>140</sup> Vgl. Rüsken in: Klein, AO Kommentar, 15. Auflage, § 30 AO, Rz. 2.

# Literaturverzeichnis

## Aufsätze:

*Baum, Michael:* Datenschutz im Steuerverwaltungsverfahren ab dem 25.05.2018, NWB Nr. 41 vom 09.10.2017, Seite 3143.

*Erkis, Gülsen:* Die neuen Datenschutzrechte im Besteuerungsverfahren, DStR 2018, 161

## Kommentare:

*Hübschmann, Walter (Begr.)/ Hepp/Spitaler:* Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar, Loseblattwerk, 266. Lieferung 11.2021, Köln : Otto Schmidt

*Klein, Franz:* Abgabenordnung Kommentar, 15. Auflage, München : C. H. Beck, 2020

*Koenig, Ulrich:* Abgabenordnung Beck'sche Steuerkommentare, 4. Auflage, München: C. H. Beck, 2021

*Kühn, Rolf/ von Wedelstädt, Alexander (Hrsg.):* Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar, 22. Auflage, Stuttgart : Schäffer Poeschel Verlag, 2018

*Schwarz, Bernard/ Pahlke, Armin:* Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar, Loseblattwerk, Stand 02.06.2020, Freiburg : C. H. Beck

*Tipke, Klaus/ Kruse, Heinrich Wilhelm:* Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar, Loseblattwerk, 168. Lieferung 11.2021, Köln : Otto Schmidt

## Lehrbücher:

*Neißer, Alfred/ Schwenke, Michael:* Abgabenordnung mit aktualisiertem Anwendungserlass, 13. Auflage, Bayreuth : Leitfaden Verlag e.K., 08.2020

## Verzeichnis der Rechtsvorschriften

### Gesetze:

*Abgabenordnung (AO)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 1.10.2002 (BGBl. 2002 I S. 3866; ber. BGBl. 2003 I S. 61 = BStBl. 2002 I S. 1056), zuletzt geändert durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 (BGBl. I S. 2541, BStBl. I S. 1208) und zuletzt geändert durch das Zweite Datenschutz- Anpassungs- und Umsetzungsgesetz EU vom 20.11.2019 (BGBl. I S. 1626, BStBl. I S. 1308)

*Berufsbildungsgesetz (BBiG)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 23.03.2005 (BGBl. I S. 931), zuletzt geändert durch Artikel 16 des Gesetzes vom 28.03.2021 (BGBl. I S. 591, 602)

*Bundesdatenschutzgesetz (BDSG)*, zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 30.06.2017 (BGBl. I S. 2097), in Kraft getreten am 25.05.2018, zuletzt geändert durch Gesetz vom 23.06.2021 (BGBl. I S. 1858)

*Bundesdatenschutzgesetz a.F. (BDSG a.F.)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 14.01.2003 (BGBl. I S. 66), zuletzt geändert durch Gesetz vom 30.10.2017 (BGBl. I S. 3618)  
außer Kraft getreten am 25.05.2018 aufgrund Gesetzes vom 30.06.2017 (BGBl. I S. 2097)

*Bundesstatistikgesetz (BStatG)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 20.10.2016 (BGBl. I S. 2394), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 14.06.2021 (BGBl. I S. 1751)

*Datenschutzgrundverordnung (DSGVO)* Verordnung Nr. 2016/679 des Europäischen Parlaments und Rates vom 27.4.2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG), (Amtsblatt L 119 vom 4.5.2016, S. 1, ber. Amtsblatt L 314 vom 22.11.2016, S. 72, Amtsblatt L 127 vom 23.5.2018, S. 2)

*De-Mail-Gesetz* in der Fassung der Bekanntmachung vom 28.04.2011 (BGBl. I S. 666), zuletzt geändert durch Artikel 7 des Gesetzes vom 10.08.2021 (BGBl. I S. 3436)

*Finanzverwaltungsgesetz (FVG)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 04.04.2006 (BGBl. I S. 846, 1202), zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 21.12.2019 (BGBl. I S. 2875)

*Gerichtsverfassungsgesetz (GVG)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 09.05.1975 (BGBl. I S. 1077), zuletzt geändert durch Gesetz vom 25.06.2021 (BGBl. I S. 2099)

*Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften* in der Fassung der Bekanntmachung vom 17.07.2017 (BGBl. I S. 2541)

*Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens* in der Fassung der Bekanntmachung vom 18.07.2016 (BGBl. I 2016 S. 1679)

*Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften* in der Fassung der Bekanntmachung vom 12.12.2019 (BGBl. I 2019 S. 2451)

*Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (GG)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 23.05.1949 (BGBl. I S. 1), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 13.07.2017 (BGBl. I S. 2347)

*Steuerbeamtenausbildungsgesetz (StBAG)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 29.10.1996 (BGBl. I S. 1577), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 09.07.2021 (BGBl. I S. 2442)

*Strafgesetzbuch (StGB)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 13.11.1998 (BGBl. I S. 3322), zuletzt geändert durch Gesetz vom 22.11.2021 (BGBl. I S. 4906)

*Zweites Gesetz zur Anpassung des Datenschutzrechts an die Verordnung (EU) 2016/679 und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/680 (Zweites Datenschutz-Anpassungs- und Umsetzungsgesetz - 2. DSAnpUG-EU)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 20.11.2019 (BGBl. I S. 1626)

#### Gesetzesentwurf:

*BT-Drucksache 18/12611* vom 31.05.2017

#### Verwaltungsanweisungen:

*Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO):* BMF-Schreiben vom 31.01.2014 (BStBl. I S. 290), zuletzt geändert durch das BMF-Schreiben vom 20.12.2019 (BStBl. 2020 I S. 59)

*Verordnung über den automatisierten Abruf von Steuerdaten (Steuerdaten-Abrufverordnung – StDAV)* in der Fassung vom 13.10.2005 (BGBl. I S. 3021), zuletzt geändert durch Artikel 3 der Verordnung vom 12.07.2017 (BGBl. I S. 2360)



## Verzeichnis der Rechtsprechung

### Beschlüsse:

BVerfG-Beschluss vom 06.05.2008, 2 BvR 336/07, NJW S. 3489

BVerwG- Beschluss vom 05.03.2010, 2 B 22/09, NJW S. 2229

### Urteile:

OVG NRW, Urteil vom 18.10.2017, 15 A 61/14, juris

## **Eidesstattliche Versicherung**

Hiermit erkläre ich an Eides statt, dass ich die vorliegende Diplomarbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe. Die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken habe ich als solche kenntlich gemacht. Diese Diplomarbeit wurde keiner anderen Prüfungsbehörde in gleicher oder ähnlicher Form vorgelegt. Die gedruckte und die digitalisierte Form der Diplomarbeit sind identisch.

Meißen, den 14.03.2022

Lena Daniel