

Abgabenordnung: AO

Klein

16., völlig neubearbeitete Auflage 2022
ISBN 978-3-406-78086-8
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen. beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

4. Abschnitt. Verarbeitung geschützter Daten/Steuergeheimnis ~~18a-19b~~ § 29b

Datenminimierung, Speicherbegrenzung) und lässt in Art 6 I die Datenverarbeitung unter bestimmten, alternativ in Betracht zu ziehenden **Voraussetzungen** zu. Diese sind insbes: Einwilligung der betroffenen Person, die „freiwillig“ erteilt sein muss, was mitunter (mE zu Unrecht) grds bezweifelt wird, weil diese Voraussetzung angesichts des Hoheitsverhältnisses zur FinBeh nicht bejaht werden könne (*Myßen/Kraus* FR 2019, 5), die Erfüllung steuerlicher Erklärungspflichten (insbes Abgabe der Steuererklärung; vgl *Gosch AO/FGO/Mues* § 29b Rz 4; Einwilligung in Verwendung nur zur Erledigung der konkreten StFestsetzung) aber in der Tat nicht als (konkludente) Einwilligung zur Verarbeitung personenbezogener Daten gedeutet werden kann (*Gosch AO/FGO/Mues* § 29b Rz 4), wenn eine ausdrückliche Einwilligung hinsichtlich eines genau festgelegten Verarbeitungszwecks bei der Weiterverwendung von Daten zu anderen als den Erhebungszwecken von der DS-GVO gefordert wird (Art 9 II Nr 1 DS-GVO). Weiter sind als denkbare Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen genannt: Erfüllung eines Vertrags, Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung, lebenswichtige Interessen der betroffenen Person, Wahrung berechtigter Interessen, was alles für das StVerwaltungsverfahren iAllg nicht passt.

Schließlich enthält Art 6 I DS-GVO jedoch in Buchst e eine **Generalklausel**, 18a wonach die Verarbeitung (welcher Begriff in weitestem Verständnis zu nehmen ist, vgl Art 4 Nr 2 DS-GVO) zulässig ist, wenn sie „für die Wahrnehmung einer Aufgabe erforderlich [ist], die im öffentlichen Interesse liegt oder in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt, die dem Verantwortlichen übertragen wurde“. Die Anwendung der zweiten Alt dieser Klausel setzt eine Aufgabenübertragung durch nationales Recht voraus und ist in diesem Sinne umsetzungsbedürftig (vgl *TK/Drüen* § 29b Rz 6) und durch die steuerrechtlichen Zuständigkeitsvorschriften in Deutschland umgesetzt. Das entspricht Art 6 III DS-GVO, wonach die Rechtsgrundlage für Datenverarbeitung gem Abs 1 Buchst e durch Unionsrecht oder Recht der Mitgliedstaaten festgelegt werden kann. Dabei „können“ nach Art 6 II DS-GVO spezifischere Voraussetzungen aufgestellt werden (sie sind aber in Deutschland nicht aufgestellt worden; dazu kritisch *TK/Drüen* § 29b Rz 10).

§ 29b I schafft als Blankettnorm eine insofern nach Art 6 III DS-GVO (zu dessen unklaren Verhältnis zu Art 6 II DS-GVO *Buchner/Petri/Kühling* DS-GVO Art 6 Rz 195) für die Verarbeitung erforderliche Rechtsgrundlage im deutschen Recht. Er übernimmt dafür jedoch schlicht die abstrakte Regelung des Art 6 I Buchst e DS-GVO und trägt an sich nichts zu deren Konkretisierung dadurch bei, dass an die Stelle des öffentlichen Interesses die „Erfüllung der [der Behörde] obliegenden Aufgabe“ steht. Damit ist jedoch ein **Verweis auf die steuergesetzlichen Zuständigkeitsregelungen** und das FVG implementiert, in dem die Aufgaben der unterschiedlichen FinBeh differenziert aufgeführt werden und damit sinngemäß klargestellt ist, bei welchen FinBeh die Verarbeitung von welchen personenbezogenen Daten gem § 29b I zulässig ist.

Daneben stellt § 29b I eine **Verarbeitungsermächtigung** auf, wenn der FinBeh öffentl Gewalt übertragen worden ist (ebenso § 3 BDSG, jedoch abweichend Art 6 I 1 Buchst e DS-GVO, wo die Ausübung öffentl Gewalt bei (nicht neben) der Erfüllung der FinBeh übertragener Aufgaben erfolgt). Das Verhältnis und die Abgrenzung jener beiden Ermächtigungsalternativen bleibt freilich ebenso unklar wie, ob eine Übertragung öffentl Gewalt ohne Aufgabenübertragung bestehen kann. Der Wortlaut des § 29b I kann zudem das Missverständnis hervorrufen, die „Aufgabe“, für welche erhobene Daten verarbeitet werden dürfen, sei die der Verwaltung von Steuern, also umfassend und nicht auf einzelne steuerverwaltungsrechtl Maßnahmen, einzelne StArten udgl zu beziehen. Im Zusammenhang mit § 29c I 1 und bei hinreichender Berücksichtigung des Zweckbindungsgebots des Art 5 I Buchst b DS-GVO gelesen dürfte dieses Verständnis freilich nicht überzeugend zu begründen sein (vgl *Kühling/Buchner/Petri* BDSG § 3 Rz 14). Die Verarbeitung von zB in einer StErklärung enthaltenen Daten für einen anderen Zweck als den, die betr Steuer für den Erklärenden auf den Zeitpunkt festzusetzen, für

den die Erklärung abgegeben ist, stellt mithin keine von § 29b gestattete Datenverarbeitung, sondern eine Weiterverarbeitung iSd § 21c dar.

- 20 Die Datenverarbeitung darf nach der ersten Alt des Abs 1 gem des grds Zweckbindungsgebots des unionsrechtlichen wie des deutschen Datenschutzrechts nur **zur Erfüllung der der FinBeh obliegenden Aufgaben** erfolgen, also insbes für die StFestsetzung einschl ggf gesonderter Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und Haftungsanspruchnahme, die StErhebung und Vollstreckung, die steuerliche Überwachung und Prüfung gem der bestehenden Zuständigkeitsordnung (zur Datenverarbeitung durch andere als FinBeh Art 28, 29 DS-GVO).
- 21 § 29b I macht nach Vorstellung des Gesetzgebers von der **Öffnungsklausel des Art 6 II DS-GVO** Gebrauch, wonach die Mitgliedstaaten „spezifische Anforderungen für die Verarbeitung sowie sonstige Maßnahmen präziser bestimmen können“. Dass die Bestimmung diesem Anspruch entspricht, darf bezweifelt werden (nur zweifelnd auch *Gosch AO/FGO/Mues* § 29b Rz 11); die Verarbeitungsermächtigung auf die FinBeh zu beschränken, ist kein Präzisionsgewinn, sondern allenfalls eine nach der Stellung der Vorschrift in der AO naheliegende Beschränkung ihres Anwendungsbereichs gegenüber Art 6 DS-GVO, ansonsten die Vorschrift keinen gegenüber dieser Vorschrift zusätzlichen Regelungsgehalt erkennen lässt. Ob sich die Verarbeitungsvoraussetzungen präziser rechtsförmlich erfassen *ließen*, ist freilich eine andere Frage (dazu *TK/Drüen* § 29b Rz 10), nachdem es auf die konkreten Anforderungen des einzelnen steuerrechtl Verfahrens ankommt, wenn auch eine typischerweise nur im konkreten Einzelfall mögliche *Abwägung* der betroffenen Rechtsgüter nur bei der Verarbeitung sensibler Daten (§ 29b II) erforderlich ist.
- 22 Zulässig ist die Datenverarbeitung auch dann, wenn die FinBeh Aufgaben wahrnehmen muss, die ihr neben der StFestsetzung und -Erhebung übertragen worden sind (zB die Durchsetzung von **Verboten und Beschränkungen** im Warenverkehr). In beiden Fällen kann sich die jeweilige Aufgabe aus der AO, den StGesetzen oder aus europarechtlichen Vorschriften ergeben. Ausnahmen ergeben sich aus Abs 2 sowie aus § 29c.
- 23 Die Datenverarbeitung muss ferner „**erforderlich**“ sein. Sie muss der Erfüllung einer *konkreten*, von der Behörde zu erledigenden Aufgabe dienen. Eine generelle Eignung für die Erledigung im Aufgabenbereich der FinBeh liegender (künftiger) Aufgaben genügt also nicht, was insbes eine Daten-Bevorratung ohne von vornherein feststehenden konkreten Verwendungszweck ausschließt (vgl *Gola/Heckmann/Starneck* BDSG § 3 Rz 32). Dass die Aufgabenerfüllung ohne die Verarbeitung der Daten in einem konkreten Zusammenhang nicht erreicht werden könnte, wird als Voraussetzung der Datenverarbeitung angesehen (*BeckOK AO/Steinke* § 29b Rz 22; *Kühling/Buchner/Petri* BDSG § 3 Rz 14). Eine Bevorratung mit für die Durchführung eines Steuerverwaltungsverfahrens generell geeigneten oder grds förderlichen personenbezogenen Daten soll ausgeschlossen sein. Der EuGH lässt es allerdings genügen, wenn die Datenverarbeitung eine effizientere Anwendung der einschlägigen Vorschriften ermöglicht (EuGH 16.12.2008 – C-524/06, Slg 2008, I-9705 – Huber; 24.2.2022 – C-175/20, ZD 2022, 271 – Valsts, zu einem Sammelauskunftsersuchen; vgl auch unsicher *TK/Drüen* § 29b Rz 9), wobei gewiss dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz Rechnung zu tragen ist, auch wenn insofern eine eigenständige Prüfung der Verhältnismäßigkeit der Maßnahme nur bei den „besonderen Kategorien personenbezogener Daten“ von § 29b II 1 letzter HS verlangt wird.
- 28 **4. Verarbeitung besonderer Kategorien personenbezogener Daten.** Vgl § 22 I BDSG. Art 9 I DS-GVO untersagt im Grundsatz die Verarbeitung personenbezogener Daten, aus denen die rassische und ethnische Herkunft, politische Meinungen, religiöse oder weltanschauliche Überzeugungen oder die Gewerkschaftszugehörigkeit hervorgehen, sowie die Verarbeitung von genetischen und biometrischen Daten zur eindeutigen Identifizierung einer natürlichen Person,

Gesundheitsdaten oder Daten zum Sexualleben oder der sexuellen Orientierung einer natürlichen Person. Auch für durch das StGeheimnis geschützte Daten will BMF 13.1.2020, BStBl. I 2020, 143 Tz 21, generell das (erhöhte) Schutzniveau sensibler Daten gewährt wissen. Art 9 II DS-GVO enthält jedoch einen umfangreichen Katalog von Erlaubnistatbeständen für die Verarbeitung solcher Daten durch die FinBeh (vgl. jedoch Art 9 II Buchst. g DS-GVO). Er enthält ua auch eine Generalklausel, wonach die Verarbeitung auf der Grundlage des Rechts eines Mitgliedsstaats (oder des Unionsrechts) aus Gründen eines erheblichen öffentlichen Interesses zulässig sein kann. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass die betreffende Rechtsvorschriften in einem (dem Eingriff in die Grundrechte und insbes. die Intimsphäre) angemessenen Verhältnis zu dem verfolgten Ziel stehen, den Wesensgehalt des Rechts auf Datenschutz wahren und angemessene und spezifische Maßnahmen zur Wahrung der Grundrechte und Interessen der betroffenen Personen vorsehen.

§ 29b II macht von dieser Ermächtigung zur Verarbeitung personenbezogener Daten iSd Art 9 I DS-GVO Gebrauch, indem er die Verarbeitung zulässt, soweit die Interessen des Verantwortlichen an der Datenverarbeitung die Interessen der betroffenen Person überwiegen (**Verhältnismäßigkeitsprüfung**). Zudem wiederholt § 29b II als zusätzliche Voraussetzung einer solchen Verarbeitung das von Art 9 II Buchst. g) aufgestellte Erfordernis, dass die Verarbeitung aus Gründen eines „erheblichen öffentlichen Interesses“ erforderlich ist (Verwirklichung eines gegenüber dem Schutz sonstiger Daten erhöhten Schutzniveaus). Diese Einschränkung wird jedoch nichts daran ändern können, dass dort, wo die einschlägigen StGesetze auf solche „sensiblen“ persönlichen Daten abstellen, wie sie Art 9 I GS-DVO auflistet, der öffentliche Belang des gleichmäßigen Vollzugs der StGesetze ohne weiteres die Datenspeicherung erfordert und folglich auch rechtfertigt. Zulässig sind daher zB die elektronische Verarbeitung einer Gewerkschafts- oder Konfessionszugehörigkeit im Hinblick auf den Werbungskosten- bzw. Sonderausgabenabzug oder die Verarbeitung geltend gemachter Krankheitskosten iSv § 33 EStG.

Hinsicht der **Anforderungen an die Durchführung** einer unter diesen Voraussetzungen zulässigen Verarbeitung besonderer Kategorien personenbezogener Daten greift § 29b II 2 erneut lediglich – ohne dies zu konkretisieren – auf Art 9 II Buchst. g DS-GVO zurück und verlangt, dass die FinBeh „angemessene und spezifische Maßnahmen zur Wahrung der Interessen der betroffenen Person“ ergreift. Angesichts des hohen Schutzniveaus für „normale“ Daten (Wahrung des Steuergeheimnisses) dürfte sich das erforderliche Schutzniveau für die Verarbeitung sensibler Daten von den Maßgaben bei der Verarbeitung jener Daten nicht wesentlich unterscheiden. Dies hat zur Folge, dass für alle zu steuerlichen Zwecken zu verarbeitende personenbezogene Daten ein identisches Schutzniveau angelegt werden kann (Schwarz/Pahlke/Schwarz § 29b Rz 11).

Zusätzlich zu eben genannter Formel, die nur das Ziel beschreibt ohne die geeigneten und erforderlichen Maßnahmen irgendwie zu benennen, wird immerhin durch Verweis auf § 22 II 2 BDSG ein Katalog in Betracht zu ziehender **Schutzmaßnahmen** normiert. Diese sind nach Maßgabe des Stands der Technik unter Berücksichtigung der Implementierungskosten, Art, Umfang sowie der Umstände und Zwecke der Verarbeitung sowie der unterschiedlichen Eintrittswahrscheinlichkeit und Schwere der mit der Verarbeitung verbundenen Risiken für die Rechte und Freiheiten natürlicher Personen in Erwägung zu ziehen (Art 25 DS-GVO).

Dazu gehören:

1. technisch organisatorische Maßnahmen, um sicherzustellen, dass die Verarbeitung gemäß der Verordnung (EU) 2016/679 erfolgt,
2. Maßnahmen, die gewährleisten, dass nachträglich überprüft und festgestellt werden kann, ob und von wem personenbezogene Daten eingegeben, verändert oder entfernt worden sind,

3. Sensibilisierung der an Verarbeitungsvorgängen Beteiligten,
 4. Benennung einer oder eines Datenschutzbeauftragten,
 5. Beschränkung des Zugangs zu den personenbezogenen Daten innerhalb der verantwortlichen Stelle und von Auftragsverarbeitern,
 6. Pseudonymisierung personenbezogener Daten,
 7. Verschlüsselung personenbezogener Daten,
 8. Sicherstellung der Fähigkeit, Vertraulichkeit, Integrität, Verfügbarkeit und Belastbarkeit der Systeme und Dienste im Zusammenhang mit der Verarbeitung personenbezogener Daten, einschließlich der Fähigkeit, die Verfügbarkeit und den Zugang bei einem physischen oder technischen Zwischenfall rasch wiederherzustellen,
 9. zur Gewährleistung der Sicherheit der Verarbeitung die Einrichtung eines Verfahrens zur regelmäßigen Überprüfung, Bewertung und Evaluierung der Wirksamkeit der technischen und organisatorischen Maßnahmen oder
 10. spezifische Verfahrensregelungen, die im Fall einer Übermittlung oder Verarbeitung für andere Zwecke die Einhaltung der Vorgaben dieses Gesetzes sowie der Verordnung (EU) 2016/679 sicherstellen.
- 33 Im Einzelfall wird also sorgfältig zu prüfen sein, ob alle **Möglichkeiten** solcher Schutzmaßnahmen von der FinVerw **ausgeschöpft** werden oder ob hinreichend gewichtige Gründe – wie etwa *unangemessen* hohe Implementierungskosten – einen Verzicht auf das, was an sich möglich wäre, rechtfertigen. Dass allein das StGeheimnis des § 30 zur Wahrung der Interessen der betroffenen Person ausreicht (so offenbar *Myßen/Kraus* DB 2017, 1860), kann schon wegen des systematischen Zusammenhangs der AO-Vorschriften nicht angenommen werden; diese vertrauen gerade nicht auf das StGeheimnis, sondern verlangen für die Datenspeicherung spezifische Schutzvorkehrungen.
- 34 Wegen der Verarbeitung besonderer Kategorien persönlicher Daten zu statistischen Zwecken siehe auch § 31c.
- 38 **5. Rechte der betroffenen Person; Verwertungsverbote; Rechtsschutz.** Die DS-GVO enthält zu den Rechten der betroffenen Person auf Information über die Datenerhebung (dazu schon Art 13 I, II DS-GVO) sowie auf Berichtigung oder Löschung erhobener Daten umfangreiche Regelungen, die ebenfalls unmittelbar geltendes Recht darstellen und in der AO in §§ 32a bis 32f näher ausgestaltet werden. Dort finden sich auch den Mitgliedstaaten vorbehaltene Modifizierungen derselben und allfällige Ergänzungen.
- 39 Sind Daten mangels der Voraussetzungen des § 29b rechtswidrig erhoben worden, können sie regeln gleichwohl verarbeitet werden, wenn eine solche Verarbeitung zur Erfüllung der Aufgaben der FinBeh erforderlich ist (*Schwarz/Pahlke/Schwarz* § 29b Rz 14; grds kein Verwertungsverbot). Das wird dann nicht zuzulassen sein, wenn der vorangegangene Rechtsverstoß besonders schwer wiegt (iE ebenso *BeckOK AO/Steinke* § 29b Rz 41 unter Berufung auf BFH 15.4.2015 – VIII R 1/13, wistra 2015, 479: keine Heilung bei vorsätzlichen Verstößen gegen Datenschutzregeln oder Willkür). Die (restriktive) finanzgerichtliche Rechtsprechung zu Verwertungsverböten für aufgrund eines sonstigen Verfahrensverstößes rechtswidrig erlangte Daten kann entspr herangezogen werden. Ein Verwertungsverbot hat danach insbes nur dann „Fernwirkung“, wenn der Verfahrensverstoß „schwer“ wiegt.
- 40 Gegen eine Verarbeitung über die durch § 29b gesteckten Grenzen hinaus verwerteter Daten kann sich die betroffene Person (ohne Vorverfahren, § 32i IX) vor dem FG wehren (siehe iE § 32i). Es besteht ferner ein Beschwerderecht beim BfDI (§ 32i I 1). Der Finanzrechtsweg ist auch für Schadensersatzansprüche nach Art 82 DS-GVO eröffnet.
- 45 **6. Kritik an der Vorschrift.** Mitunter wird harsche Kritik an der Vorschrift geübt. § 29b sei rechtssystematisch falsch verortet: Zum einen regelten diejenigen

Vorschriften, die *bisher* vor dem § 30 angesiedelt waren, Zuständigkeiten; durch die §§ 29b ff werde dieser Dritte Abschnitt der AO unterbrochen und ein scheinbarer Zusammenhang zwischen Zuständigkeit (bis § 29a) und Datenschutz (ab § 29b) hergestellt. Zum anderen gehörten die in §§ 32a ff enthaltenen Vorschriften über die Rechte der betroffenen Person zu den Datenschutzbestimmungen in den §§ 29b und 29c, würden jedoch von diesen durch die Regelungen zum StGeheimnis in §§ 30–31b abgetrennt.

§ 29b sei zudem weitgehend überflüssig, weil die Regelungen zum Datenschutz durch die praxisrelevanten Regelungen zum StGeheimnis faktisch überlagert würden: §§ 29b und 29c enthielten datenschutzrechtliche Spezialregelungen, die für die Besteuerungspraxis keine Bedeutung hätten und daher besser im BDSG hätten untergebracht werden sollen.

Außerdem werde durch die Neuregelung die AO mit einer Vielzahl von sog Buchstabenvorschriften wie zB §§ 29b und 29c überschwemmt, die nicht das eigentliche StVerfahrensrecht, sondern „technische“ Angelegenheiten der Datenverarbeitung regeln. Als symptomatisch für den – aus Sicht dieser Meinung – verfehlten Ansatz des Gesetzgebers wird insbes die Gesetzesbegründung zu § 29b (BT-Drs 18(11)1068, 46 f) angesehen, in der breite Ausführungen zu § 85 gemacht würden, das StGeheimnis als Gegenstück zu § 85 apostrophiert werde und Datenschutz als Ausdruck des verfassungsrechtl Gebots des StGeheimnisses bezeichnet werde.

Bewegen sich diese Beanstandungen weitgehend auf der Ebene bloßer Gesetzgebungstechnik und -ästhetik, dürfte vor allem der Einwand Gewicht haben, dass der Gesetzgeber die unionsrechtlichen Vorgaben nicht entscheidend (bereichsspezifisch) konkretisiert, sondern lediglich in nationales Recht übernommen hat (BeckOK AO/Steinke § 29b Rz 6), was seinem (angeblichen) **unionsrechtlichen Regelungsauftrag** nicht entspreche und dem (zweifelh) sog „**Normwiederholungsverbot**“ (EuGH 7.2.1973 – 39/72, Slg 1973, 101; vgl *Myßen/Kraus* DB 2017, 1860) widerspreche (zur Verteidigung der Vorschriften *TK/Drien* § 29b Rz 10, der mit Recht darauf hinweist, dass die Schutzmaßnahmen sinnvollerweise erst mit Blick auf die konkreten Umstände festgelegt werden können).

§ 29c Verarbeitung personenbezogener Daten durch Finanzbehörden zu anderen Zwecken

(1) ¹Die Verarbeitung personenbezogener Daten zu einem anderen Zweck als zu demjenigen, zu dem die Daten von einer Finanzbehörde erhoben oder erfasst wurden (Weiterverarbeitung), durch Finanzbehörden im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung ist zulässig, wenn

1. sie einem **Verwaltungsverfahren, einem Rechnungsprüfungsverfahren oder einem gerichtlichen Verfahren in Steuersachen, einem Strafverfahren wegen einer Steuerstraftat oder einem Bußgeldverfahren wegen einer Ordnungswidrigkeit** dient,
2. die **gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen, die nach § 30 Absatz 4 oder 5 eine Offenbarung der Daten zulassen würden, oder zu prüfen ist, ob diese Voraussetzungen vorliegen,**
3. offensichtlich ist, dass die Weiterverarbeitung im Interesse der betroffenen Person liegt und kein Grund zu der Annahme besteht, dass sie in Kenntnis des anderen Zwecks ihre Einwilligung verweigern würde,
4. sie für die Entwicklung, Überprüfung oder Änderung automatisierter Verfahren der Finanzbehörden erforderlich ist, weil
 - a) unveränderte Daten benötigt werden oder
 - b) eine Anonymisierung oder Pseudonymisierung der Daten nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich ist.

²Die Nutzung personenbezogener Daten ist dabei insbesondere erforderlich, wenn personenbezogene Daten aus mehreren verschiedenen Dateif

systemen eindeutig miteinander verknüpft werden sollen und die Schaffung geeigneter Testfälle nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich ist,

5. sie für die Gesetzesfolgenabschätzung erforderlich ist, weil
 - a) unveränderte Daten benötigt werden oder
 - b) eine Anonymisierung oder Pseudonymisierung der Daten nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich ist,
 oder
6. sie für die Wahrnehmung von Aufsichts-, Steuerungs- und Disziplinarbefugnissen der Finanzbehörde erforderlich ist. ²Das gilt auch für die Veränderung oder Nutzung personenbezogener Daten zu Ausbildungs- und Prüfungszwecken durch die Finanzbehörde, soweit nicht überwiegende schutzwürdige Interessen der betroffenen Person entgegenstehen.

²In den Fällen von Satz 1 Nummer 4 dürfen die Daten ausschließlich für Zwecke der Entwicklung, Überprüfung oder Änderung automatisierter Verfahren verarbeitet werden und müssen innerhalb eines Jahres nach Beendigung dieser Maßnahmen gelöscht werden. ³In den Fällen von Satz 1 Nummer 6 dürfen die Daten nur durch Personen verarbeitet werden, die nach § 30 zur Wahrung des Steuergeheimnisses verpflichtet sind.

(2) Die Weiterverarbeitung besonderer Kategorien personenbezogener Daten im Sinne des Artikels 9 Absatz 1 der Verordnung (EU) 2016/679 ist zulässig, wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1 und ein Ausnahmetatbestand nach Artikel 9 Absatz 2 der Verordnung (EU) 2016/679 oder nach § 29b Absatz 2 vorliegen.

Vorschr eingefügt durch G v 17.7.17 (BGBl I, 2541).

Übersicht

	Rz
1. Allgemeines	1–3
2. Gestattung der Weiterverarbeitung	5–7
3. Umfang zulässiger Weiterverarbeitung	10–14
4. Zulässige Weiterverarbeitung in sonstigen Fällen	23–26
5. Statistische Auswertung und Forschung	30, 31
6. Weiterverarbeitung sensibler Daten (Abs 2)	32, 33

- 1 **1. Allgemeines.** Art 5 I Buchst b 1. HS DS-GVO entspricht dem auch dem deutschen Recht seit langem selbstverständlichen datenschutzrechtlichen Zweckbindungsgrundsatz (statt aller und grundlegend BVerfG 15.12.1983 – 1 BvR 209/83, BVerfGE 65, 1) und lässt eine „Weiterverarbeitung“ von Daten grds nicht zu.
- 2 Auch die DS-GVO enthält sinngemäß nicht nur als Grundsatz ein Verbot der Verarbeitung personenbezogener Daten, sondern verbietet im Grundsatz erst recht die **Weiterverarbeitung personenbezogener Daten**, dh die Verwendung zu einem anderen Zweck als zu dem, dessentwegen sie erhoben worden sind (vgl Art 6 IV DS-GVO). Auf dieser Unterscheidung zwischen (zweckgerechter) Verarbeitung und (zweckerweiternder) Weiterverarbeitung beruht die von §§ 29b und 29c eingeschlagene Regelungssystematik.
- 3 § 29c normiert **Erlaubnis(ausnahme)tatbestände** für die Weiterverarbeitung. Abs 1 gilt für nicht besonders schutzwürdige Daten, während bei Weiterverarbeitung sensibler Daten zusätzlich Abs 2 zu beachten ist (vgl § 23 II BDSG).
- 5 **2. Gestattung der Weiterverarbeitung.** Weiterverarbeitung ist die Verwendung von erhobenen Daten für Zwecke – welche „eindeutig“ (und wohl auch nicht nur pauschal, sondern konkret, vgl TK/Drüen § 29b Rz 8, 10) festgelegt sein müssen, um überhaupt eine Erhebung von Daten zuzulassen –, für welche sie nicht erhoben worden sind, mag die Verarbeitung auch durch dieselbe Behörde erfolgen,

die die Daten erhoben hat. Ausgenommen ist die Verwendung für im öffentlichen Interesse liegende Archivzwecke, für wissenschaftliche oder historische Forschungszwecke oder für statistische Zwecke, bei welcher es sich nach Art 5 I Buchst b 2. HS DS-GVO nicht um zweckwidrige Weiterverarbeitung iSd VO handelt.

Als selbständige Erhebungszwecke, deren Überschreitung sich als „Weiterverarbeitung“ darstellt, sieht BMF 13.1.2020, BStBl. I 2020, 143, insbes an: die Durchführung eines bestimmten Verwaltungsverfahrens, differenziert nach Abgabearart (Steuer zuzüglich stl Nebenleistungen), Besteuerungszeitraum/-zeitpunkt und Steuerschuldner; gesonderte und gesonderte und einheitliche Feststellungen (ggf einschließlich der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen durch eine Ap oder durch ein Auskunftersuchen ggü einem Dritten, der Vollstreckung, der Haftungsanspruchnahme eines Dritten oder der Durchführung eines außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens).

Die DS-GVO normiert allerdings eine **weitgehende Durchbrechung des Weiterverarbeitungsverbots** – über den Fall einer Einwilligung der betroffenen Person mit der Weiterverarbeitung hinaus (Art 6 I Buchst a DS-GVO, bei „sensiblen“ Daten die Anforderungen verschärfend Art 9 II Buchst a DS-GVO; kritisch ggü dem Einwilligungstatbestand *Schwarz/Pahlke/Schwarz* § 29c Rz 5; vgl auch FG Bremen 16.4.2014 – 2 K 85/13 (1), EFG 2014, 1432). Die dazu in verschachtelten Sätzen des Art 6 III und IV DS-GVO enthaltene wortreich ausschweifende Regelung erklärt eine Weiterverarbeitung sinngemäß für zulässig, wenn diese auf „einer Rechtsvorschrift der Union oder der Mitgliedstaaten [beruht; nicht notwendigerweise einem förmlichen Gesetz; für die Anwendung von Abs 5 aber klare und präzise Regelung erforderlich, EuGH 24.2.2022 – C-175/20, ZD 2022, 271 – Valsts], die in einer demokratischen Gesellschaft eine notwendige und verhältnismäßige Maßnahme zum Schutz der in Artikel 23 Absatz 1 genannten Ziele darstellt“. Dabei sind diese Ziele so weit gefasst, dass kaum etwas ihnen nicht wird zugeordnet werden können; so gehört zu diesen Zielen ua der „Schutz (...) wichtiger Ziele des allgemeinen öffentlichen Interesses der Union oder eines Mitgliedstaats, insbesondere eines wichtigen (...) finanziellen Interesses der Union oder eines Mitgliedstaats, etwa im (...) Steuerbereich“.

Es wäre nach alledem wohl ehrlicher gewesen, die Weiterverarbeitung im Verordnungstext grds zuzulassen und dem lediglich ein Verbot der Weiterverarbeitung zur Seite zu stellen, das eingreift, wenn es für die Weiterverarbeitung an einem im Verhältnis zum Schutzbedürfnis der betroffenen Person ausreichenden öffentlichen Interesse fehlt. Eine wesentlich über eine solche fast selbstverständliche Klausel hinausgehende normative Kraft dürfte den Regelungen der DS-GVO trotz all deren Emphase und Wortreichtum jedenfalls nicht zuzumessen sein.

Zur Kritik an der Regelungssystematik s § 29b Rz 45 f.

3. Umfang zulässiger Weiterverarbeitung. Der Gesetzgeber hat in dem (in seiner unklaren Systematik missglückten) Art 6 IV DS-GVO nicht nur eine Ermächtigung gesehen, im Einzelfall das Zweckbindungsgebot beiseite zu schieben, sondern eine Öffnungsklausel für den nationalen Gesetzgeber; warum sollte auch der Gesetzgeber nicht Maßstäbe dafür setzen, was die FinBeh im Einzelfall darf (vgl aber *Paal/Pauly/Frenzel* BDSG § 23 Rz 1 f)? § 29c macht davon Gebrauch und lässt eine Weiterverarbeitung ua in Abs 1 Satz 1 Nr 1 zu, wenn die **Weiterverarbeitung der Aufgabenerfüllung in einem Verwaltungsverfahren**, einschließlich der Auswertung von Mitteilungen nach §§ 138d ff (zur Durchbrechung des Geheimnisschutzes insofern § 30 IV Nr 1), einem **Rechnungsprüfungsverfahren oder einem gerichtlichen Verfahren in StSachen**, einem **Strafverfahren** wegen einer StStraftat oder einem Bußgeldverfahren wegen einer StOrdnungswidrigkeit dient.

Ferner lässt § 29c I 1 Nr 2 eine Weiterverarbeitung zu, wenn ein **Offenbarungstatbestand iSd § 30 IV oder V** vorliegt oder die Voraussetzungen für die Offenbarung durch das StGeheimnis geschützter Daten zu prüfen sind.

- 12 Damit ist – nach wie vor – eine (Weiter-)Verwendung in einem bestimmten steuerlichen Verfahren erhobener Daten für (andere) Verwaltungsverfahren in StSachen, für Rechnungsprüfungsverfahren und gerichtliche Verfahren in StSachen, in Strafverfahren wegen einer StStraftat oder Bußgeldverfahren wegen einer Steuerordnungswidrigkeit möglich. Denn es dürfte schon angesichts der weiten Fassung des § 29c I 1 Nr 1 (ebenso wie des Art 6 IV DS-GVO) nicht zweifelhaft sein, dass Daten, die in einem Verfahren betr einer bestimmten StArt oder für eine bestimmte Verfahrensmaßnahme (zB eine Entscheidung nach § 163; Ausschreiben einer Kontrollmitteilung) erhoben worden sind, für die Erhebung anderer Steuern bzw andere Maßnahmen (etwa die Überprüfung der StFestsetzung) weiterverwendet werden dürfen, mithin zB ESt-Daten für die Festsetzung der USt oder der ErbSt (vgl *Gosch AO/FGO/Mues* § 29b Rz 15; *Krumm* DStZ 2017, 2189; *Myßen/Kraus* DB 2017, 1860).
- 13 Es genügt für die Anwendung der Nr 1, dass die weiterverwerteten Daten der Durchführung solcher Verfahren **dienen** (§ 29c I 1 Nr 1), also die Prüfung der relevanten Tatbestandsmerkmale ermöglichen, erleichtern oder auf eine festere Grundlage stellen können (BFH 29.8.2012 – X S 5/12 (PKH), BFH/NV 2013, 2; 16.1.2013 – III S 38/11, BFH/NV 2013, 701) – mögen sie für dieses auch nicht zwingend erforderlich sein (vgl *TK/Drüen* § 29c Rz 12). Entsprechend dem Zweck der Sicherung der Aufgabenerfüllung reicht es also aus, dass die Weiterverarbeitung für die Einleitung eines Verfahrens nützlich sein (AEAO zu § 30 Nr 4.1) oder sonst das Verfahren fördern kann; nur – soweit im Voraus erkennbar – überflüssige, redundante oder sonst nicht verfahrensförderliche Daten „dienen“ nicht dem Verfahren (*TK/Drüen* § 29c Rz 12).
- 14 Nach Art 6 IV DS-GVO ist die zweckfremde Weiterverarbeitung ferner daraufhin zu prüfen, ob diese Verwendung mit dem Zweck, zu dem die Daten erhoben worden sind, „**vereinbar**“ ist, wozu eine Reihe von Kriterien genannt werden, ohne dass die Vereinbarkeitsprüfung dadurch Kontur und einen sicher handhabbaren Maßstab erhält; Regelungsgehalt und Funktion dieser Vereinbarkeitsprüfung erscheinen insgesamt vielmehr unklar (*TK/Drüen* § 29c Rz 7). IERG wird eine zweckfremde Weiterverarbeitung in weitem Umfang zugelassen und die Ausnahme – bei entsprechendem öffentlichen Interesse an der zweckfremden Verwendung – zur Regel (zu allem eingeh *TK/Drüen* § 29c Rz 7 mwN aus dem Schrifttum zum BDSG).
- 23 **4. Zulässige Weiterverarbeitung in sonstigen Fällen.** Außer der Weiterverwendung in vorgenannten Fällen ist eine Weiterverarbeitung im **Interesse der betroffenen Person** zulässig (§ 29c I 1 Nr 3; vgl rechtsähnlich § 23 I 1 Nr 1 BDSG; bei (freiwilliger) Einwilligung liegt von vornherein keine Weiterverwendung iSd auch hier zu beachtenden Definition des Art 6 DS-GVO vor).
- 24 Ferner gestattet § 29c I 1 Nr 4 eine Weiterverwendung für Zwecke der **Entwicklung, Überprüfung oder Änderung automatisierter Verfahren**. Insofern ist auch das StGeheimnis aufgehoben, § 30 IV I Nr 1a. Dagegen erhobene rechtspolitische Kritik (vgl *Myßen/Kraus* DB 2017, 1860) erscheint bei konsequenter Handhabung der vorgeschriebenen Schutzinstrumentarien (§ 29c I 2 zweiter Hs: Lösungsfrist, Art 32 DS-GVO: Anonymisierung und Pseudonymisierung, soweit möglich; zu diesen Begriffen siehe § 31c Rz 7) kaum nachvollziehbar, nachdem Alternativen zu der zugelassenen Verwendung der Daten im Interesse einer unabweisbar notwendigen Pflege der betr Verfahren nicht erkennbar sind (dazu näher *Myßen/Kraus* DB 2017, 1860).
- 25 Entsprechendes gilt für die Weiterverwendung zum Zwecke der **Gesetzesfolgenabschätzung** (§ 29b I 1 Nr 5) – insoweit steht auch das StGeheimnis nicht entgegen, § 30 IV I Nr 2c – sowie für die Wahrnehmung von Aufsichts-, Steuerungs- und Disziplinarbefugnissen sowie Ausbildungs- und Prüfungszwecke (§ 29b I 1 Nr 6). Hierbei ist eine Abwägung gegen die Interessen der betroffenen