

Datenschutz im Steuerverfahren nach der DSGVO – Anwendungsbereich und Betroffenenrechte

Dominik von Armansperg*

Seit dem 25.5.2018 gilt das neue Datenschutzrecht im Steuerverfahren. Ab diesem Tag sind die Datenschutz-Grundverordnung¹ (DSGVO) der EU und die entsprechenden Anpassungen innerhalb der AO anzuwenden. Hierdurch hat das Datenschutzrecht in das Steuerverfahren im großen Stil Eingang gefunden, wo Regelungen davor nur spärlich gesät waren. Die neuen Regelungen haben das Datenschutzrecht umgewälzt und insbes. vielfältige Rechte für die Betroffenen etabliert. Die genaue Reichweite dieser Rechte und auch der Anwendungsbereich der DSGVO als solcher sind aber im Steuerverfahren noch ungewiss. Dementsprechend häufen sich Gerichtsverfahren und Urteile der Finanzgerichte, die sich mit dieser Thematik auseinandersetzen. In diesem Beitrag sollen ein Urteil des FG Niedersachsen v. 28.1.2020² zur Anwendbarkeit der DSGVO und ein Urteil des FG Köln v. 18.9.2019³ zu den Betroffenenrechten kritisch analysiert werden. Zusammenhängend werden dabei die aufgeworfenen Fragen allgemein vor dem Hintergrund des Datenschutzes im Steuerverfahren behandelt.

1. Datenschutz im Steuerverfahren

1.1 Rückblick

Bevor die DSGVO in Kraft getreten ist und anzuwenden war, hatte das Datenschutzrecht im Steuerverfahren eine untergeordnete Rolle. Die AO sah weder einen Informations- noch einen Auskunftsanspruch für die Steuerpflichtigen vor und ebenso wurde ein allgemeines Akteneinsichtsrecht verneint.⁴ Diese sog. Negativregelung der AO durfte durch datenschutzrechtliche Vorschriften und die Informationsfreiheitsgesetze nicht unterlaufen werden.⁵ Vielmehr wurden personenbezogene Daten vor allem durch das Steuergeheimnis gemäß § 30 AO geschützt.

1.2 Einführung der DSGVO

Mit der Einführung der DSGVO und der darin enthaltenen Betroffenenrechte hat sich die Lage gravierend verändert.⁶ Als europäische Verordnung ist die DSGVO unmit-

telbar in den Mitgliedstaaten anwendbar. Soweit Öffnungsklauseln vorgesehen wurden, hat der deutsche Gesetzgeber bezüglich des Steuerverfahrens umzusetzende Regelungen in die AO integriert.

Die DSGVO gilt zwar gemäß Art. 1 DSGVO grundsätzlich nur für lebende natürliche Personen. Der persönliche Anwendungsbereich wurde jedoch im Rahmen des Steuerverfahrens nach § 2a Abs. 5 AO auf verstorbene natürliche Personen sowie Körperschaften, rechtsfähige und nicht rechtsfähige Personenvereinigungen und Vermögensmassen erweitert.

Der sachliche und räumliche Anwendungsbereich der DSGVO wird in den Art. 2 und 3 DSGVO geregelt. Die DSGVO erfasst nicht nur die ganz oder teilweise automatisierte Verarbeitung personenbezogener Daten, sondern auch die manuelle Verarbeitung, soweit die Daten in einem Dateisystem gespeichert sind oder gespeichert werden sollen (Art. 2 Abs. 1 DSGVO). Für das Steuerverfahren sind jedoch die Ausnahmen vom sachlichen Anwendungsbereich bedeutsamer. Zum einen wird die DSGVO nicht in Straf- und -bußgeldverfahren angewendet (Art. 2 Abs. 2 Buchst. d DSGVO, § 2a Abs. 4 AO). Zum anderen findet die Verordnung keine Anwendung auf die Verarbeitung personenbezogener Daten im Rahmen einer Tätigkeit, die nicht in den Anwendungsbereich des Unionsrechts fällt (Art. 2 Abs. 2 Buchst. a DSGVO). Die Reichweite dieser Anwendungsausnahme ist im Hinblick auf das Steuerverfahren unklar.⁷

1.3 Informationsfreiheitsgesetz

Daneben bestehen ein Informationsfreiheitsgesetz des Bundes und entsprechende Gesetze in einem Großteil der Länder, die unter gewissen Voraussetzungen Ansprüche auf Zugang zu amtlichen Informationen gewähren. Soweit hieraus ein Anspruch gegenüber einer Finanzbehörde entstehen sollte, gelten nach § 32e S. 1 AO die Art. 12 bis 15 DSGVO und die §§ 32a bis 32d AO entsprechend. Weitergehende Informationsansprüche über steuerliche Daten sind insoweit ausgeschlossen (§ 32e S. 2 AO).

„Damit soll sichergestellt werden, dass anderweitige Informationszugangsansprüche insoweit nicht weitergehen als die Rechte der betroffenen Personen nach der DSGVO und der AO.“⁸

1.4 Bundesdatenschutzgesetz (BDSG)

Bezüglich des BDSG ist der Anwendungsbereich in ähnlicher Weise eingeschränkt. Eine Anwendbarkeit des BDSG ist für Finanzbehörden nur gegeben, wenn die Geltung durch ein Steuergesetz, insbes. die AO, ausdrücklich bestimmt ist (§ 2a Abs. 1 S. 2 AO). In diesem Sinne sieht § 2a Abs. 4 AO vor, dass der erste und der dritte Teil des BDSG

* Dominik von Armansperg ist Rechtsanwalt bei Pöllath + Partners in München. Dieser Beitrag entstand während seiner Zeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter beim Max-Planck-Institut für Steuerrecht und öffentliche Finanzen in München.

1 Verordnung (EU) 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 27.4.2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG.

2 FG Niedersachsen v. 28.1.2020 – 12 K 213/19, Rev. eingelegt, Az. BFH: VII R 12/20, DStRE 2020, 881.

3 FG Köln v. 18.9.2019 – 2 K 312/19, Rev. eingelegt, Az. BFH: II R 43/19, BeckRS 2019, 38622.

4 Vgl. *Erkis* DStR 2018, 161 (162 f.) mwN.

5 BFH v. 4.6.2003 – VII B 138/01, BStBl. II 2003, 790, DStRE 2003, 1180.

6 Ausführliche Erläuterungen zu der neuen Rechtslage vgl. *Baum* NWB 2017, 3143; *ders.* NWB 2017, 3203; *ders.* NWB 2017, 3281; *ders.* NWB 2017, 3351; *ders.* NWB 2017, 3415.

7 Diese Problematik wird unter 2. näher beleuchtet.

8 BMF v. 13.1.2020 – IV A 3 – S 0130/19/10017:004, BStBl. I 2020, 143, DStR 2020, 170 Rn. 74.

AUFsätze

im Steuerstraf- und -bußgeldverfahren Anwendung finden. Entsprechendes gilt im Grundsatz auch für Landesdatenschutzgesetze, wobei für diese Gesetze derzeit keine Anwendungsregelung in der AO besteht.⁹

2. Anwendbarkeit der DSGVO im Steuerverfahren

Obwohl sich der Datenschutz im Steuerverwaltungsverfahren nach dem gesetzgeberischen Willen auf die DSGVO konzentriert, bestehen Zweifel an dessen Anwendbarkeit. Problematisch ist dabei die Anwendungsbereichsausnahme des Art. 2 Abs. 2 Buchst. a DSGVO. Die Verarbeitung der personenbezogenen Daten muss in den Anwendungsbereich des Unionsrechts fallen, damit die DSGVO eingreifen kann. Dieser unbestimmte Rechtsbegriff soll im Folgenden analysiert werden.

2.1 FG Niedersachsen v. 28.1.2020 – 12 K 213/19

Das FG Niedersachsen hat diese Fragestellung vor Kurzem aufgegriffen und sich im Grundsatz gegen eine Anwendung der DSGVO im Steuerverwaltungsverfahren entschieden.¹⁰ Der Entscheidung v. 28.1.2020¹¹ lag ein Akteneinsichtsbegehren zugrunde. Die Kläger wollten Einsicht in die Einkommensteuerakte, um Erkenntnisse für einen Schadenersatzanspruch gegenüber den ehemaligen Steuerberatern zu erlangen. Das FA lehnte das Anliegen aufgrund des Ausnahmetatbestandes nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. i DSGVO iVm § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO iVm § 32b Abs. 1 Nr. 2 AO iVm § 30 AO ab, weil Daten dritter Personen, im gegebenen Fall die Daten der Steuerberatung, geschützt werden sollten.

Das FG Niedersachsen lehnte den Akteneinsichtsanspruch mit der Begründung ab, dass der sachliche Anwendungsbereich der DSGVO auf dem Gebiet der Einkommensteuer schon nicht eröffnet sei. Die Vorschriften der DSGVO seien im Bereich des Steuerrechts nur auf harmonisierte Steuern, wie etwa die der Umsatzbesteuerung, anwendbar, nicht dagegen auf dem Gebiet der Einkommensbesteuerung natürlicher Personen.¹² Damit musste sich das FG nicht näher mit dem geltend gemachten Anspruch und einer gegebenenfalls einschlägigen Ausnahmeregelung befassen. In der Entscheidung legt das FG den „Anwendungsbereich des Unionsrechts“ nach Art. 2 Abs. 2 Buchst. a DSGVO sehr eng aus und schließt daraus, dass der sachliche Anwendungsbereich der DSGVO in Bezug auf das Steuerverfahren auf harmonisierte Steuern beschränkt sei.¹³ Das FG Niedersachsen lehnt ebenso eine entsprechende Anwendung der DSGVO durch eine Analogie zu § 2a Abs. 5 AO, wie von *Krumm* vorgeschlagen¹⁴, bzw. auf Grundlage der Selbstbindung der Verwaltung ab.

⁹ Vgl. BMF v. 13.1.2020 – IV A 3 – S 0130/19/10017:004, BStBl. I 2020, 143, DStR 2020, 170 Rn. 5.

¹⁰ FG Niedersachsen v. 28.1.2020 – 12 K 213/19, Rev. eingelegt, Az. BFH: VII R 12/20, DStRE 2020, 881.

¹¹ FG Niedersachsen v. 28.1.2020 – 12 K 213/19, Rev. eingelegt, Az. BFH: VII R 12/20, DStRE 2020, 881.

¹² Erster amtlicher Ls. zu FG Niedersachsen v. 28.1.2020 – 12 K 213/19, Rev. eingelegt, Az. BFH: VII R 12/20, DStRE 2020, 881.

¹³ In diesem Sinne auch *Drüen* in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand Okt. 2020, AO § 2a Rn. 6; *Krumm* DB 2017, 2182 (2186).

2.2 Diametrale Vorstellungen des BMF und des Gesetzgebers

Diametral hierzu hat das BMF in seinem Schreiben betreffend den Datenschutz im Steuerverwaltungsverfahren eine derartige Beschränkung des Anwendungsbereichs der DSGVO wohl nicht für möglich gehalten.¹⁵ Das BMF postuliert:

„Die Regelungen der DSGVO sind auch im Verwaltungsverfahren in Steuersachen nach der AO unmittelbar anzuwenden.“¹⁶

Weiterhin verweist es ausschließlich auf Art. 2 Abs. 2 Buchst. d DSGVO und die fehlende Anwendbarkeit der DSGVO für die „Verarbeitung personenbezogener Daten zum Zweck der Verhütung, Ermittlung, Aufdeckung, Verfolgung oder Ahndung von Steuerstraftaten oder Steuerordnungswidrigkeiten“.¹⁷ Eine mögliche Einschränkung aufgrund des Anwendungsbereichs des Unionsrechts bleibt völlig unerwähnt.

Dieselbe Vorstellung lag wohl auch beim Gesetzgeber zugrunde, als dieser mit dem Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften v. 17.7.2017 die AO im Lichte der DSGVO änderte. Der Gesetzgeber möchte dadurch erreichen, „dass bei der Verwaltung bundesgesetzlich oder unionsrechtlich geregelter Steuern durch Bundes- und Landesfinanzbehörden bundeseinheitliches Steuerverfahrensrecht einschließlich des Rechts über die Verarbeitung personenbezogener Daten gilt“¹⁸. Damit decken sich auch weitere finanzgerichtliche Entscheidungen zur DSGVO, die das Problem des sachlichen Anwendungsbereichs der DSGVO oftmals nicht erörtern, sondern wohl als unproblematisch angesehen haben.¹⁹

2.3 Bewertung

Die entscheidende Frage ist nun, wie der „Anwendungsbereich des Unionsrechts“ iSd Art. 2 Abs. 2 Buchst. a DSGVO auszulegen und inwieweit die DSGVO in der Folge im Steuerverwaltungsverfahren anzuwenden ist.

2.3.1 Rückgriff auf Art. 16 Abs. 2 AEUV

In einem ersten Schritt kann auf die Rechtsgrundlage der DSGVO, Art. 16 Abs. 2 AEUV, abgestellt werden.²⁰ Die DSGVO kann „nur insoweit Geltung beanspruchen, wie auch die EU eine Gesetzgebungskompetenz inne hat“²¹. Art. 16 Abs. 2 AEUV ermöglicht eine Rechtssetzung bezüglich des Datenschutzes „im Rahmen der Ausübung von Tätigkeiten, die in den Anwendungsbereich des Unionsrechts

¹⁴ *Krumm* DB 2017, 2182 (2186 f.).

¹⁵ BMF v. 13.1.2020 – IV A 3 – S 0130/19/10017:004, BStBl. I 2020, 143, DStR 2020, 170.

¹⁶ BMF v. 13.1.2020 – IV A 3 – S 0130/19/10017:004, BStBl. I 2020, 143, DStR 2020, 170 Rn. 2.

¹⁷ BMF v. 13.1.2020 – IV A 3 – S 0130/19/10017:004, BStBl. I 2020, 143, DStR 2020, 170 Rn. 7.

¹⁸ BT-Drs. 18/12611, 75.

¹⁹ Vgl. FG Köln v. 18.9.2019 – 2 K 312/19, Rev. eingelegt, Az. BFH: II R 43/19, BeckRS 2019, 38622; FG Sachsen v. 8.5.2019 – 5 K 337/19, DStRE 2020, 882.

²⁰ Vgl. *Weichert* in Däubler/Wedde/Weichert/Sommer, EU-DSGVO und BDSG, 2. Aufl. 2020, DSGVO Art. 2 Rn. 14.

²¹ *Krumm* DB 2017, 2182 (2186).

AUFsätze

fallen“. Damit entsprechen sich Art. 16 Abs. 2 AEUV und Art. 2 Abs. 2 Buchst. a DSGVO inhaltlich, was im Ergebnis richtig und einleuchtend ist. Daraus folgt jedoch gleichzeitig, dass der Rückgriff auf Art. 16 Abs. 2 AEUV nicht zielführend ist, da insoweit dieselben Auslegungsfragen beantwortet werden müssen.

2.3.2 Heranziehung der weiten Auslegung des EuGH zu Art. 3 Abs. 2 RL 95/46/EG

In einem zweiten Schritt kann auf die Rechtsprechung des EuGH zur Datenschutzrichtlinie (RL 95/46/EG)²² zurückgegriffen werden, welche durch die DSGVO ersetzt werden sollte und zuvor den europäischen Datenschutz sekundärrechtlich geregelt hat.²³ Art. 3 Abs. 1 RL 95/46/EG stimmt mit dem Wortlaut von Art. 2 Abs. 1 DSGVO überein. Art. 3 Abs. 2 erster Spiegelstrich RL 95/46/EG setzte dem sachlichen Anwendungsbereich wie folgt Grenzen:

„Diese Richtlinie findet keine Anwendung auf die Verarbeitung personenbezogener Daten, die für die Ausübung von Tätigkeiten erfolgt, die nicht in den Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts fallen, beispielsweise Tätigkeiten gemäß den Titeln V und VI des Vertrags über die Europäische Union, und auf keinen Fall auf Verarbeitungen betreffend die öffentliche Sicherheit, die Landesverteidigung, die Sicherheit des Staates (einschließlich seines wirtschaftlichen Wohls, wenn die Verarbeitung die Sicherheit des Staates berührt) und die Tätigkeiten des Staates im strafrechtlichen Bereich.“

Der EuGH legt den Anwendungsbereich der RL 95/46/EG weit aus.²⁴ Bereits im Ausgangspunkt sei der sachliche Anwendungsbereich der Richtlinie sehr weit definiert und eine Anwendung solle nicht davon abhängig gemacht werden, „dass die Datenverarbeitung in einem tatsächlichen Zusammenhang mit dem freien Verkehr zwischen Mitgliedstaaten steht“²⁵. In der Rs. *Lindqvist* wird der EuGH insbes. zur Ausnahmeregelung des Art. 3 Abs. 2 erster Spiegelstrich RL 95/46/EG noch genauer.²⁶ Der EuGH führt hierzu aus, dass die Anwendung der Richtlinie nicht von Zufälligkeiten abhängen solle, da dies Sinn und Zweck der Richtlinie konterkarieren würde.²⁷ Aus diesem Grund ist die Ausnahme eng auszulegen und beschränkt sich auf Tätigkeiten, „die entweder dort (Art. 3 Abs. 2 erster Spiegelstrich RL 95/46/EG) ausdrücklich genannt sind oder derselben Kategorie zugeordnet werden können“.²⁸

Diese weite Auslegung des Anwendungsbereichs der RL 95/46/EG kann mE auch auf die DSGVO übertragen wer-

den.²⁹ Grundlegend entsprechen sich der Wortlaut der DSGVO und der Richtlinie zum sachlichen Anwendungsbereich. Der einzige Unterschied ist, dass die RL 95/46/EG Beispiele für Tätigkeiten bestimmt, welche nicht in den Anwendungsbereich des Unionsrecht fallen, und die DSGVO dagegen differenziert und die in der RL 95/46/EG genannten Beispiele teilweise in eigenen Ausnahmeregelungen beschreibt (Art. 2 Abs. 2 Buchst. b, d DSGVO). Es bestehen jedoch keine Anhaltspunkte dafür, dass mit dieser genaueren Unterscheidung der Ausnahmenvorschriften eine Änderung des Anwendungsbereichs des sekundärrechtlich geregelten Datenschutzes bezweckt war. Vielmehr deuten die Erwägungsgründe der DSGVO auf den Wunsch nach Kontinuität hin. Erwägungsgrund 9 besagt beispielsweise, dass die Ziele und Grundsätze der RL 95/46/EG nach wie vor Gültigkeit beanspruchen. Ferner benennt der Gemeinschaftsgesetzgeber in Erwägungsgrund 16 Tätigkeiten, die die nationale Sicherheit betreffen, als Beispiel für einen Tätigkeitsbereich, der nicht unter das Unionsrecht fällt, und schafft damit eine Parallele zu der RL 95/46/EG.

Überzeugend ist mithin eine Beibehaltung des weiten Anwendungsbereichs für den europäischen Schutz der Verarbeitung von personenbezogenen Daten.³⁰ Die DSGVO soll auf den Grundsätzen der RL 95/46/EG aufbauen und eine einheitliche Anwendung innerhalb der Mitgliedstaaten sicherstellen. Es genügt folglich, wenn die EU eine Kompetenznorm für die entsprechenden Sachgebiete hat, da es keinen Unterschied machen kann, ob in einem bestimmten Sachbereich der EU-Gesetzgeber bereits tätig geworden ist oder aus unbekanntem Gründen noch nicht Recht gesetzt hat. Ein besonderes Augenmerk sollte hierbei auf Art. 115 AEUV gesetzt werden, welcher den möglichen Kompetenzbereich der EU fast uneingeschränkt erweitert.³¹ Ein potenzieller Binnenmarktbezug in diesem Sinne ist in den meisten staatlichen Handlungsbereichen, so auch im grundsätzlich mitgliedstaatlich determinierten Recht der direkten Steuern, denkbar, wie beispielsweise die ATAD³² zeigt.

2.3.3 Heranziehung von Primärrecht und vergleichbaren Vorschriften

Unter Ablehnung eines derart weiten Anwendungsbereichs der DSGVO wird teilweise eine restriktivere Auslegung von Art. 2 Abs. 2 Buchst. a DSGVO befürwortet.³³ Hierbei wird insbes. ein Gleichlauf des Anwendungsbereichs

22 Richtlinie 95/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates v. 24.10.1995 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten und zum freien Datenverkehr.

23 Vgl. auch *Sobotta* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, Stand Aug. 2020, AEUV Art. 16 Rn. 22 ff., der auf diese Rechtsprechung zur Bestimmung des Anwendungsbereichs von Art. 16 AEUV abstellt.

24 EuGH v. 20.5.2003 – C-465/00, *Österreichischer Rundfunk*, BeckRS 2004, 77378 Rn. 41 ff.; v. 6.11.2003 – C-101/01, *Lindqvist*, BeckRS 2004, 74038 Rn. 40 ff.

25 EuGH v. 20.5.2003 – C-465/00, *Österreichischer Rundfunk*, BeckRS 2004, 77378 Rn. 43

26 EuGH v. 6.11.2003 – C-101/01, *Lindqvist*, BeckRS 2004, 74038 Rn. 40 ff.

27 EuGH v. 6.11.2003 – C-101/01, *Lindqvist*, BeckRS 2004, 74038 Rn. 41.

28 EuGH v. 6.11.2003 – C-101/01, *Lindqvist*, BeckRS 2004, 74038 Rn. 44.

29 So wohl auch *Franzen* in Franzen/Gallner/Oetker, Kommentar zur europäischen Arbeitsrecht, 3. Aufl. 2020, DSGVO Art. 2 Rn. 3.

30 So wohl auch *von Lewinski* DuD 2012, 564 (565); *von Lewinski* in Auernhammer, DSGVO/BDSG, 7. Aufl. 2020, DGSVO Art. 2 Rn. 16 f.; vgl. auch *Rüpke* in Rüpke/von Lewinski/Eckhardt, Datenschutzrecht, 2018, § 8 Rn. 4, § 7 Rn. 3, aus dessen Sicht neben den allgemeinen Grundsätzen der Subsidiarität und Verhältnismäßigkeit keine Kompetenzgrenzen mehr greifbar sind.

31 Vgl. für eine kritische Betrachtung *Krumm* DB 2017, 2182 (2186), der Art. 115 AEUV iVm dem Anwendungsbereich der DSGVO problematisiert, aber einen derart weitgehenden Anwendungsbereich ablehnt.

32 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts.

33 Vgl. *Klement* JZ 2017, 161 (165 f.); *Drüen* (Fn. 13); *Bäcker* in BeckOK Datenschutzrecht, Stand Aug. 2020, DS-GVO Art. 2 Rn. 7 ff.; *Schröder* in Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, AEUV Art. 16 Rn. 9.

AUFsätze

mit dem europäischen Grundrecht auf Datenschutz nach Art. 16 Abs. 1 AEUV und Art. 8 GRCh bzw. eine Berücksichtigung von vergleichbaren Vorschriften wie Art. 18 AEUV vorgeschlagen.

Richtigerweise bildet das europäische Grundrecht auf Datenschutz, welches neben Art. 8 GRCh auch in Art. 16 Abs. 1 AEUV niedergelegt ist, den primärrechtlichen Hintergrund der DSGVO. Der naheliegende Schluss hieraus ist, dass der Anwendungsbereich des Sekundärrechts dem Primärrecht entspricht und mithin die DSGVO „für die Mitgliedstaaten ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union“ iSd Art. 51 Abs. 1 S. 1 GRCh gilt.³⁴ Beispielhaft kann hierfür auf die Entscheidung des BVerfG zur Antiterrordatei verwiesen werden.³⁵ In diesem Fall waren nach Ansicht des Verfassungsgerichts die europäischen Grundrechte nicht anwendbar, obwohl Regelungsbereiche des Unionsrechts berührt worden sind.³⁶ Für eine Anwendung der europäischen Grundrechte reiche nicht „jeder sachliche Bezug einer Regelung zum bloß abstrakten Anwendungsbereich des Unionsrechts oder rein tatsächliche Auswirkungen“ aus.³⁷ In der Folge wäre die DSGVO anwendbar, soweit in der jeweiligen Fallgestaltung Grundfreiheiten betroffen sind, eine primärrechtliche Verpflichtung gegeben ist oder europäisches Sekundärrecht Anwendung findet.³⁸ Um einen Zirkelschluss zu vermeiden, müsste die DSGVO selbst von Letzterem natürlich ausgenommen werden. In Bezug auf das Steuerrecht harmonisiert beispielsweise die ATAD in Teilen das deutsche Körperschaft- und ggfs. auch Einkommensteuerrecht, wodurch eine Anwendung des europäischen Grundrechtsschutzes für diese Fallgestaltungen folgerichtig ist.³⁹ Mithin wäre nach dieser Ansicht insoweit, also ausschließlich für die harmonisierten Bereiche, auch die DSGVO anwendbar.

Im Ausgangspunkt spricht sich auch *Sobotta* für einen Gleichlauf des Anwendungsbereichs der europäischen Grundrechte und der DSGVO aus, sieht aber gleichzeitig fast keine Beschränkungen für das Unionsgrundrecht auf Datenschutz vor,⁴⁰ wodurch diese Beschränkung des Anwendungsbereichs der DSGVO quasi leerläuft.⁴¹

Davon abgesehen ist mE der dargestellte Rückschluss nicht zwingend und auch nicht zweckmäßig.⁴² Für die Anwendung der DSGVO reicht mangels anderweitiger Ein-

schränkungen ein Bezug zum abstrakten Anwendungsbereich des Unionsrechts völlig aus. Eine weitergehende Einschränkung findet in der DSGVO keinerlei Niederschlag und wäre vom Sinn und Zweck der Verordnung auch verfehlt, da der Datenschutz in der europäischen Union möglichst weitgehend harmonisiert werden soll.

Entscheidend ist, dass ein strenger Gleichlauf der Anwendungsbereiche zu fragwürdigen Abgrenzungsentscheidungen führen würde. Die Reichweite des europäischen Grundrechtsschutzes ist ua anhand der sekundärrechtlich geregelten Sachgebiete zu bestimmen. Gerade im Ertragsteuerrecht sind meist nur einzelne Fragen oder Teilbereiche europarechtlich geregelt, wodurch quer durch das Ertragsteuerrecht das Datenschutzrecht einmal europarechtlich determiniert wäre und das andere Mal auf mitgliedstaatlichem Recht beruhen würde.⁴³ Eine derart komplexe Lage kann dem Sinn und Zweck der DSGVO nicht entsprechen.

Im Ergebnis gilt Selbiges, soweit vergleichbare Vorschriften, insbes. Art. 18 AEUV, für eine Bestimmung des Anwendungsbereichs der DSGVO herangezogen werden sollen.⁴⁴ Nur weil eine restriktivere Auslegung durch vergleichbare Vorschriften denkbar ist, sind derartige Rückschlüsse in keiner Weise zwingend. Es sollte die Frage in den Mittelpunkt gerückt werden, wie der sachliche Anwendungsbereich der DSGVO als solcher auszulegen ist.

2.3.4 Fazit

Wie gezeigt, fehlt es, insbes. im Hinblick auf das Steuerverfahren, an konkreten Anhaltspunkten für die Bestimmung des Anwendungsbereichs der DSGVO. Art. 2 DSGVO ist sehr offen definiert und folglich sind verschiedene Auslegungen vertretbar. Schlussendlich verbleibt für eine rechtssichere Lösung nur eine Klärung dieser Frage auf höchstrichterlicher Ebene. Eine Vorlage zum EuGH hinsichtlich der Reichweite der DSGVO ist im Rahmen des anhängigen Verfahrens beim BFH (II R 15/20) ratsam.⁴⁵ ME ist die Auslegung durch das FG Niedersachsen zu eng und eine Beibehaltung der Reichweite des vormals durch die Richtlinie sekundärrechtlich normierten Datenschutzes naheliegend. Jedenfalls muss das Ergebnis ein klarer und in sich schlüssiger Anwendungsbereich sein. Es kann nicht sein, dass ähnlich gelagerte Fälle anders behandelt werden, nur, weil in einem bestimmten Sachgebiet (noch) keine Richtlinie der EU besteht oder keine Beschränkung einer Grundfreiheit im Raum steht. Ein Flickenteppich in diesem Sinne würde aber entstehen, wenn der sachliche Anwendungsbereich der DSGVO streng anhand des europäischen Grundrechtsschutzes bestimmt wird.

Falls der BFH bzw. der EuGH den Anwendungsbereich der DSGVO im Sinne der Entscheidung des FG Niedersachsen eng auslegen, ist eine Gesetzesänderung der richtige Weg, um den aus Sicht des deutschen Gesetzgebers und des BMF von Anfang an geplanten, weiten Anwendungsbereich des neuen Datenschutzrechts im Steuerverfahren sicher-

34 *Krumm* DB 2017, 2182 (2186); *Klement* JZ 2017, 161 (165 ff.); *Driën* (Fn. 13).

35 BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277, NJW 2013, 1499.

36 BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277, NJW 2013, 1499 Rn. 88 ff.

37 BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277, NJW 2013, 1499 Rn. 91.

38 Vgl. *Sendke* StuW 2020, 219 (220 ff.) mwN.

39 *Hey* StuW 2017, 248 (254 ff.); *Sendke* StuW 2020, 219 (227 f.).

40 So *Sobotta* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union, Stand Aug. 2020, AEUV Art. 16 Rn. 29.

41 „Da das Sekundärrecht den Datenschutz in den Mitgliedstaaten weitgehend regelt, verbleibt ungewöhnlich wenig Raum, in dem das Unionsgrundrecht auf Datenschutz keine Anwendung findet. Im Wesentlichen dürfte dies der Datenschutz im Bereich rein innerstaatlicher Maßnahmen zum Schutz der öffentlichen Sicherheit sein, dh von Maßnahmen außerhalb des Anwendungsbereichs des Unionsrechts.“ (*Sobotta* [Fn. 40], Art. 16 Rn. 14).

42 Ersteres andeutend auch *Klement* JZ 2017, 161 (165).

43 Vgl. *Sendke* StuW 2020, 219 (230) für das Steuerverfahrensrecht bei partiell harmonisierten Steuern.

44 Dies befürwortend *Bäcker* (Fn. 33), Art. 2 Rn. 7 ff.

45 So auch *Schober* FR 2020, 558 (562).

AUFsätze

zustellen. Eine Regelung ähnlich des § 2a Abs. 5 AO bietet sich hierbei an.

3. Betroffenenrechte nach der DSGVO

Für die folgenden Erläuterungen wird unterstellt, dass die DSGVO auf das Steuerverfahren unbeschränkt Anwendung findet, unabhängig davon, welche Steuer im Einzelfall betroffen ist.⁴⁶ Die Betroffenenrechte, welche in den Art. 12 bis 23 DSGVO geregelt sind, stellen die entscheidenden „Waffen“ der Steuerpflichtigen gegen die Steuerverwaltung bei der Verarbeitung von personenbezogenen Daten dar. Im Folgenden sollen diese Rechte überblicksartig dargestellt werden, wobei ein besonderes Augenmerk auf das Auskunftsrecht gemäß Art. 15 DSGVO und die Entscheidung des FG Köln v. 18.9.2019⁴⁷ gelegt wird.

3.1 Ansprüche im Allgemeinen

Die Betroffenenrechte stehen betroffenen Personen gegenüber den sog. Verantwortlichen zu, die über Zwecke und Mittel der Verarbeitung von personenbezogenen Daten entscheiden (Art. 4 Buchst. 7 DSGVO). In einem ersten Schritt besteht die Informationspflicht des Verantwortlichen bzw. das Auskunftsrecht der Betroffenen. In einem zweiten Schritt können weiterführende Rechte insbes. auf Berichtigung, Löschung und Widerspruch geltend gemacht werden. Die Modalitäten der Geltendmachung und allgemeinen Vorschriften zu den Rechtsfolgen finden sich in Art. 12 DSGVO.

Diese Rechte können wiederum im Rahmen der Öffnungsklausel des Art. 23 Abs. 1 DSGVO durch europäisches oder nationales Recht eingeschränkt werden. Mithin täuscht der erste Eindruck, dass Betroffene nach dem neuen Datenschutzrecht bedingungslos eine Vielzahl von Rechten zum Schutz von personenbezogenen Daten dazugewinnen. In Wahrheit sind die Betroffenenrechte der DSGVO im Rahmen des Steuerverfahrens im großen Umfang gemäß Art. 23 DSGVO iVm §§ 32a ff. AO eingeschränkt.⁴⁸

3.2 Informationspflicht, Art. 13, 14 DSGVO

Im Grundsatz besteht auch im Steuerverfahren nach Art. 13 bzw. 14 DSGVO eine Informationspflicht über Datenverarbeitungen von Seiten der Finanzbehörden. Dabei regelt Art. 13 DSGVO die Informationspflicht bei Erhebung von personenbezogenen Daten bei der betroffenen Person und Art. 14 DSGVO die Informationspflicht, wenn die personenbezogenen Daten nicht bei der betroffenen Person, sondern bei einem Dritten erhoben werden. In beiden Fällen sind eine Vielzahl von Informationen, insbes. die Kontaktdaten des Verantwortlichen (der Finanzbehörde), die Kategorien der personenbezogenen Daten sowie der Zweck und

die Rechtsgrundlage der Verarbeitung mitzuteilen (Art. 13 Abs. 1, 2, Art. 14 Abs. 1, 2 DSGVO). Im Falle einer beabsichtigten Weiterverarbeitung zu einem anderen Zweck ist eine erneute Information verpflichtend.

Demgegenüber kann eine Informationspflicht durch verschiedene Ausnahmenvorschriften in vielen Fällen entfallen. Beispielsweise ist eine Information der betroffenen Person nicht notwendig, wenn diese bereits über die Informationen verfügt (Art. 13 Abs. 4 DSGVO, Art. 14 Abs. 5 Buchst. a DSGVO). Somit ist selten von einer Informationspflicht auszugehen, soweit im normalen Veranlagungsverfahren die Informationen vornehmlich durch den Steuerpflichtigen erbracht werden. Daneben bestehen auf Grundlage des Art. 23 DSGVO iVm §§ 32a, 32b AO weitere Beschränkungen.

Daher wird die Informationspflicht in der Praxis wohl eher eine untergeordnete Rolle spielen. Einerseits ist eine Information durch die vielfältigen Ausnahmen und Beschränkungen oftmals nicht notwendig. Und andererseits besteht das Grundproblem, dass die zur Informationspflicht führenden Vorgänge meist unbekannt bleiben und keine effektive (gerichtliche) Kontrolle für die Einhaltung der Vorschrift sorgt.⁴⁹

3.3 Auskunftsrecht, Art. 15 DSGVO

Neben der Informationspflicht der Finanzbehörden haben die Steuerpflichtigen auch ein Auskunftsrecht gemäß Art. 15 DSGVO, um in einem ersten Schritt die Bestätigung darüber zu erlangen, ob personenbezogene Daten von ihnen verarbeitet werden, und in einem zweiten Schritt ggfs. diese Daten und die zugehörigen Informationen zu erhalten. Das Auskunftsrecht leidet ähnlich der Informationspflichten an den bestehenden Ausnahmenvorschriften (Art. 23 DSGVO iVm § 32c AO). Dennoch hat Art. 15 DSGVO neuen Schwung in eine Kontroverse des Steuerverfahrens gebracht. Denn teilweise wird aus diesem Anspruch ein Recht auf Akteneinsicht abgeleitet.⁵⁰ Im Folgenden soll diese Ausdehnung des Auskunftsrechts kritisch hinterfragt werden.

3.3.1 Allgemeines Akteneinsichtsrecht im Steuerverfahren

Ein allgemeines Akteneinsichtsrecht ist im Verwaltungsverfahren nach § 29 VwVfG die Regel. Dagegen sieht die Lage im Steuerverfahren, welches ein spezielles Verwaltungsverfahren ist und vornehmlich durch die AO geregelt wird, komplett anders aus. Der Gesetzgeber hat sich hier absichtlich gegen die Regelung eines allgemeinen Akteneinsichtsrechts entschieden.⁵¹ Vielmehr besteht vor dem Gerichtsverfahren ausschließlich ein Anspruch des Steuerpflichtigen auf eine pflichtgemäße Ermessensentscheidung durch die Finanzbehörde, ob eine Akteneinsicht im Einzelfall zu gewähren ist.⁵² Erst im gerichtlichen Verfahren kann von jedem Steuerpflichtigen gemäß § 78 FGO die Einsicht in die Akten begehrt werden.

46 Vgl. zum neuen Datenschutz im Besteuerungsverfahren auf dieser Grundlage auch *Myßen/Kraus* DB 2017, 1860; *Brendle-Weith* ZD 2019, 112; vgl. auch BMF v. 1.5.2018 – IV A 3 - S 0030/16/10004 - 21, BStBl. I 2018, 607, BeckVerw 355880.

47 FG Köln v. 18.9.2019 – 2 K 312/19, Rev. eingelegt, Az. BFH: II R 43/19, BeckRS 2019, 38622.

48 Näheres hierzu unter 3.5.

49 Auf dieses Problem hinweisend *Krumm* DB 2017, 2182 (2193).

50 Vgl. FG Saarland v. 3.4.2019 – 2 K 1002/16, DStRE 2019, 1226; *Bareither/Großmann/Uterhark* BB 2019, 1111 (1115); wohl auch *Krumm* DB 2017, 2182 (2193 f.).

51 BFH v. 4.6.2003 – VII B 138/01, BStBl. II 2003, 790, DStRE 2003, 1180; vgl. auch *Rätke* in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 91 Rn. 25.

52 BFH v. 4.6.2003 – VII B 138/01, BStBl. II 2003, 790, DStRE 2003, 1180; vgl. auch *Bareither/Großmann/Uterhark* BB 2019, 1111 mwN.

AUFsätze

3.3.2 Akteneinsichtsrecht auf Grundlage des Art. 15 DSGVO?

Ein Akteneinsichtsrecht kann ebenso wenig aus Art. 15 DSGVO abgeleitet werden.⁵³ Dies liegt nicht nur daran, dass Art. 15 DSGVO die Entscheidung nicht untergraben soll, dass im Steuerverfahren kein allgemeines Akteneinsichtsrecht besteht. Vielmehr ist das datenschutzrechtliche Auskunftsrecht mit einem Recht auf Akteneinsicht schon von Grund auf nicht gleichzusetzen.⁵⁴

Zum einen haben die beiden Ansprüche unterschiedliche Zielrichtungen. Das Akteneinsichtsrecht beruht vornehmlich auf dem Grundsatz des rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 GG) und soll den Anspruchsteller in die Lage versetzen, die Grundlagen einer Verwaltungsentscheidung nachzuvollziehen.⁵⁵ Der datenschutzrechtliche Auskunftsanspruch soll dagegen ausschließlich der Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Datenverarbeitung dienen und die Voraussetzung für die Geltendmachung weiterer Rechte, wie der Berichtigung und der Löschung, schaffen.⁵⁶

Zum anderen sind die zu übermittelnden Daten verschieden. Der Auskunftsanspruch verlangt die Übermittlung von genau definierten Daten und Informationen gemäß Art. 15 Abs. 1 DSGVO. Eine Akteneinsicht könnte daneben zusätzliche Informationen, insbes. rechtliche Stellungnahmen, Entscheidungsentwürfe, Dienstanweisungen oder Ermittlungsergebnisse, enthalten, die nicht Teil des Auskunftsbegehrens und des Schutzbereichs nach Art. 15 DSGVO sind.⁵⁷

3.3.3 Auskunft in der Praxis

Im Fall der Verarbeitung personenbezogener Daten kann der Auskunftsanspruch gemäß Art. 15 DSGVO durch die Mitteilung der konkreten personenbezogenen Daten sowie der übrigen Einzelangaben iSd Art. 15 Abs. 1 S. 2 DSGVO erfüllt werden.⁵⁸ Hierfür müssten diese Daten jedoch neu zusammengefasst werden, wodurch ein großer Arbeits- und Zeitaufwand entstehen würde. Aus Praktikabilitätsgründen kann die Auskunft daher in der Verwaltungspraxis durch eine Akteneinsicht gewährt werden.⁵⁹ Dies gilt insbes. vor dem Hintergrund, dass die Informationen in den Steuerakten weitgehend personenbezogene Daten iSd DSGVO darstellen.⁶⁰ Nichtsdestotrotz besteht im Ausgangspunkt kein Anspruch auf Akteneinsicht nach Art. 15 DSGVO.

53 Vgl. hierzu näher *Poschenrieder* DStR 2020, 21; *Schober* FR 2020, 558 (560 f.); *Rätke* (Fn. 51), § 91 Rn. 26; aA *FG Saarland v. 3.4.2019 – 2 K 1002/16*, DStRE 2019, 1226; *Bareither/Großmann/Uterhark* BB 2019, 1111 (1115); wohl auch *Krumm* DB 2017, 2182 (2193 f.).

54 IdS wohl auch *BMF v. 13.1.2020 – IV A 3 – S 0130/19/10017 :004*, BStBl. I 2020, 143, DStR 2020, 170 Rn. 32; *BFH v. 29.8.2019 – X S 6/19*, BeckRS 2019, 29322, die die Akteneinsicht nur als mögliche Erfüllungsförm des Auskunftsanspruchs begreifen.

55 Vgl. *BVerfG v. 13.4.2010 – 1 BvR 3515/08*, NVwZ 2010, 954 (955) Rn. 36.

56 Vgl. Erwägungsgrund 63 der DSGVO; *Stollhoff* in *Auernhammer, DSGVO/BDSG*, 7. Aufl. 2020, DSGVO Art. 15 Rn. 1 ff.

57 Vgl. *Rätke* (Fn. 51), § 91 Rn. 26.

58 *Rätke* (Fn. 51), § 91 Rn. 26.

59 Diese Möglichkeit aufzeigend auch *Karg* NWB 2020, 931 (933); vgl. auch *Wulf/Bertrand* Stbg 2019, 400 (402), die die Akteneinsicht als einzig sachgerechte Erfüllung des Auskunftsanspruchs erfassen.

60 Vgl. *Bareither/Großmann/Uterhark* BB 2019, 1111 (1113); *Schober* FR 2020, 558 (560).

3.4 Weiterführende Rechte, Art. 16–22 DSGVO

Nach der Erfüllung einer Informationspflicht oder eines Auskunftsanspruchs stellt sich für den Betroffenen die Frage, ob weitergehende Rechte iSd Datenschutzes geltend gemacht werden. Nach Art. 16 DSGVO kann die Berichtigung von unrichtigen personenbezogenen Daten verlangt werden. Art. 17 DSGVO regelt unter gewissen Voraussetzungen die Löschung von personenbezogenen Daten. Weiterhin ist eine Einschränkung der Verarbeitung gemäß Art. 18 DSGVO möglich. Zu guter Letzt kann einer Datenverarbeitung nach Art. 21 DSGVO auch widersprochen werden.

3.5 Beschränkungen, Art. 23 DSGVO iVm §§ 32a ff. AO

Wie bereits mehrfach erwähnt, sind die Betroffenenrechte der DSGVO im Rahmen des Steuerverfahrens gemäß Art. 23 DSGVO iVm §§ 32a ff. AO in vielen Fällen eingeschränkt.

3.5.1 Öffnungsklausel des Art. 23 Abs. 1 DSGVO

Die Union und die Mitgliedstaaten haben gemäß Art. 23 Abs. 1 DSGVO das Recht, für die dort genannten öffentlichen Zwecke durch Rechtsvorschriften die Betroffenenrechte (Art. 12–22 DSGVO) einzuschränken. Einer dieser zu sichernden öffentlichen Zwecke ist nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. e DSGVO der „Schutz sonstiger wichtiger Ziele des allgemeinen öffentlichen Interesses der Union oder eines Mitgliedstaats, insbes. eines wichtigen wirtschaftlichen oder finanziellen Interesses der Union oder eines Mitgliedstaats, etwa im [...] Steuerbereich“. In diesem Sinne sind die Union und auch die Mitgliedstaaten im Steuerverfahren relativ frei in der Gestaltung von Ausnahmegesetzen zu den Betroffenenrechten.

Art. 23 DSGVO enthält jedoch auch Schranken, an denen die jeweiligen Beschränkungen zu messen sind. Zum einen wird in Art. 23 Abs. 2 DSGVO ein notwendiger Inhalt für die Gesetzgebungsmaßnahmen genannt. Zum anderen begrenzen die Öffnungsklausel, der Wesensgehalt der Grundrechte und Grundfreiheiten, welcher durch die Beschränkungen nicht verletzt werden darf, und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, wonach die Rechtsvorschrift und deren Anwendung im jeweiligen Einzelfall notwendig und verhältnismäßig im engeren Sinne sein muss.⁶¹

3.5.2 Umsetzung in Deutschland

Beschränkungen wurden hinsichtlich des Steuerverfahrens in Deutschland in den §§ 32a ff. AO umgesetzt und umfassen alle genannten Betroffenenrechte.⁶² So wurden sowohl die Informationspflichten als auch das Auskunftsrecht sowie der Berichtigungs- und Löschungsanspruch eingeschränkt. Beispielsweise ist bei Erhebung von personenbezogenen Daten bei einem Dritten die Informationspflicht der Finanzbehörde und das Auskunftsrecht des Betroffenen ausgeschlossen, soweit „die Erteilung der Infor-

61 *Koreng* in *Taeger/Gabel, DSGVO/BDSG*, 3. Aufl. 2019, DSGVO Art. 23 Rn. 13 ff.

62 *Scharpenberg* WPg 2017, 1285 (1289 f.) zweifelt an der Einhaltung der Rechtsgrundlage des Art. 23 DSGVO bei der deutschen Umsetzung innerhalb der AO.

AUFsätze

mation die ordnungsgemäße Erfüllung der in der Zuständigkeit der Finanzbehörden oder anderer öffentlicher Stellen liegenden Aufgaben iSd Art. 23 Abs. 1 Buchst. d bis h der Verordnung (EU) 2016/679 gefährden würde“.

Das Beispiel zeigt zum einen die enorme Reichweite der Ausnahmenvorschriften.⁶³ Andererseits gilt es dabei stets, den tatsächlichen Anwendungsbereich der Beschränkung im Einzelfall zu beachten. Die Ausnahmenvorschriften stellen keinen Blankoschein für die Ablehnung von Betroffenenrechten dar. Vielmehr soll eine Beschränkung nur gelten, „soweit“ die Maßnahme zum Schutz der in Art. 23 DSGVO geschützten Ziele und Güter erforderlich ist.⁶⁴ Hierbei sind auch die europäischen Grundrechte und Grundfreiheiten zu berücksichtigen.

3.6 Fall des FG Köln v. 18.9.2019 – 2 K 312/19

Das FG Köln hat sich mit Urteil v. 18.9.2019⁶⁵ mit den Betroffenenrechten nach der DSGVO beschäftigt. Die Entscheidung wird im Folgenden kritisch analysiert.

3.6.1 Sachverhalt

Der Entscheidung lag ein Änderungsbegehren für gespeicherte IZA-Daten zugrunde. Die Klägerin war eine auf den niederländischen Antillen registrierte Gesellschaft, die in den Akten der Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen (IZA) aus ihrer Sicht fälschlicherweise als Briefkastenfirma mit inländischem Ort der Geschäftsleitung geführt wurde. Richtigerweise sei der Ort der Geschäftsleitung der Klägerin auf den niederländischen Antillen, führte die Klägerin aus und begründete dies mit einer tatsächlichen Verständigung, welche die Klägerin für die Jahre 2009 bis 2012 mit dem zuständigen FA getroffen hatte. Eine Berichtigung der IZA-Daten sei notwendig, da ihre Geschäftspartner umsatzsteuerliche Nachteile erleiden und unnötige Rechtsbehelfsverfahren ausgelöst werden, weil die prüfenden Finanzämter sich auf die IZA-Daten zur Klägerin verlassen würden.

Das beklagte BZSt änderte die IZA-Daten der Klägerin für die Jahre 2009 bis 2012 und lehnte im Übrigen den Korrekturantrag der Klägerin ab. Die Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen sei eine verwaltungsinterne Einrichtung und es bestehe weder ein Auskunftsrecht noch ein Recht auf Berichtigung oder Löschung.

3.6.2 Entscheidung des FG Köln

Das FG hat die Klage abgewiesen, da schon kein Auskunftsanspruch bestehe und folglich auch eine Berichtigung nicht möglich sei. Das Urteil stützt sich dabei relativ pauschal auf eine Entscheidung des BVerfG aus dem Jahre 2008 zu § 19 Abs. 4 BDSG aF,⁶⁶ wonach Betroffene keinen Anspruch auf Auskunft über die bei der IZA gespeicherten Daten haben. Das öffentliche Geheimhaltungsinteresse im Hinblick der Aufgabenerfüllung der IZA gehe dem Informationsinte-

resse des Betroffenen vor. Das FG stellt heraus, dass diese Grundsätze auch nach Einführung der DSGVO weiterhin gelten. Als Rechtsgrundlage für die Ablehnung des Auskunftsrechts stützt sich das Urteil auf § 32c Abs. 1 Nr. 1 iVm § 32b Abs. 1 Buchst. a AO iVm Art. 23 Abs. 1 Buchst. e DSGVO.

3.6.3 Bewertung der Entscheidung

ME ist dieses Urteil sehr kritisch zu sehen.⁶⁷ Das liegt weniger an der Entscheidung als solcher, sondern vielmehr an der Begründung, die ein mangelndes Feingefühl für die Tragweite des Datenschutzes preisgibt. Das FG Köln hat zu pauschal Auskunfts- und Berichtigungsanspruch abgelehnt, ohne den Einzelfall zu würdigen.

Die bemühte Rechtsgrundlage für den Ausschluss des Auskunftsrechts, § 32c Abs. 1 Nr. 1 iVm § 32b Abs. 1 Buchst. a AO iVm Art. 23 Abs. 1 Buchst. e DSGVO, gibt bereits die notwendige Einzelfallabwägung voraus.⁶⁸ Die Auskunftserteilung müsste zu einer Gefährdung einer Aufgabe iSd Art. 23 Abs. 1 Buchst. e DSGVO führen und weiterhin müsste infolgedessen das Interesse des Betroffenen an der Informationserteilung zurücktreten. Diese Abwägung zwischen dem Geheimhaltungsinteresse der Behörde und dem Informationsinteresse des Betroffenen fußt auf dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, der bereits in Art. 23 Abs. 1 DSGVO niedergelegt wird und auf den europäischen Grundrechtsschutz gemäß Art. 8 GrCH iVm Art. 52 Abs. 1 GrCH zurückzuführen ist.⁶⁹ Die Ablehnung eines Auskunftsbegehrens muss eine notwendige und verhältnismäßige Maßnahme sein und kann in keinem Fall als eine pauschale Verneinung aufgrund einer abstrakten Gefährdungslage für die Aufgabe der IZA überzeugen.

Ein anderes Ergebnis kann auch nicht aus der Entscheidung des BVerfG v. 10.3.2008 hergeleitet werden. Vielmehr stellt auch das BVerfG heraus, dass der Auskunftsanspruch nur dann zurückgestellt werden darf, „wenn ein gegenläufiges Geheimhaltungsinteresse das Auskunftsinteresse im Rahmen einer Abwägung aller wesentlichen Umstände überwiegt“.⁷⁰ Entscheidende Punkte waren in diesem Beschluss, dass eine Auskunft zu einer negativen Gestaltungs- bzw. Verhaltensanpassung durch den Betroffenen führen konnte und der Betroffene jedenfalls die Richtigkeit der Informationen innerhalb eines Rechtsbehelfsverfahrens prüfen könnte, sobald auf deren Grundlage eine Steuererhebung erfolgt. Alleine der Umstand, dass diese Abwägung im vom BVerfG entschiedenen Fall gegen ein Auskunftsrecht ausgefallen ist, führt jedoch nicht dazu, dass ein Auskunftsbegehren zu IZA-Daten in keinem Fall zulässig ist. Es bedarf in jedem Fall einer Einzelfallprüfung und -abwägung.

Genau diese Einzelfallanalyse fehlt derweil in der Entscheidung des FG Köln, so dass die Entscheidung zu beanstanden ist, selbst wenn eine ordnungsgemäße Abwägung

63 *Erkis* DStR 2018, 161 (166) bezeichnet die Betroffenenrechte daher als „stumpfes Schwert“.

64 Vgl. hierzu auch Erwägungsgrund 73 der DSGVO.

65 FG Köln v. 18.9.2019 – 2 K 312/19, BeckRS 2019, 38622.

66 BVerfG v. 10.3.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351, NJW 2008, 2099.

67 Vgl. auch Bespr. *Haverkamp/Meinert* DStRK 2020, 140, die die Entscheidung im Hinblick auf das Rechtsschutzinteresse der Klägerin kritisieren.

68 So auch *Krumm* DB 2017, 2182 (2194).

69 Vgl. auch EuGH v. 8.4.2014 – C-293/12, *Digital Rights*, NJW 2014, 2169 Rn. 38.

70 BVerfG v. 10.3.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351, NJW 2008, 2099.

zum selben Ergebnis führen würde. Darüber hinaus ist das Geheimhaltungsinteresse des BZSt in diesem Fall möglicherweise weniger schutzwürdig, da keine direkte Gefährdung der Aufgabe der IZA aufgrund einer Auskunftserteilung ersichtlich ist, sondern die Klägerin nach ihren Angaben alleine negative Folgen und unnötige Rechtsbehelfe für ihre Geschäftspartner vermeiden will. Eine aus Sicht der Finanzverwaltung negative Anpassung der steuerlichen Gestaltung der Klägerin scheint unwahrscheinlich, weil die Klägerin bereits einer Betriebsprüfung und einer tatsächlichen Verständigung in diesem Rahmen unterlag und folglich wohl keinen unangemessenen Informationsgewinn erhalten würde.

3.7 Fazit

Mit der Einführung der DSGVO wurde der Datenschutz auch im Rahmen des Steuerverfahrens gestärkt. Die zum Teil komplett neu integrierten Betroffenenrechte geben jetzt dem Steuerpflichtigen echte Ansprüche an die Hand. Im Detail betrachtet, fallen aber dennoch die vielen Beschränkungen auf, die eine Geltendmachung der Betroffenenrechte erschweren. Die Einschränkungen dürfen aber nicht dazu führen, dass die Betroffenenrechte weitestgehend untergraben werden. Das Regel-Ausnahme-Ver-

hältnis muss bestehen bleiben und eine pauschale Ablehnung von Rechten verhindert werden. Im Mittelpunkt steht in vielen Fällen eine Einzelfallentscheidung unter Abwägung der gegenläufigen Interessen von Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen.

4. Zusammenfassende Würdigung

Die DSGVO hat einen großen Einfluss auf die datenschutzrechtliche Rechtslage auch im Steuerverwaltungsverfahren. Dies führt aber nicht nur zu einem Mehr an Rechten, sondern auch zu einem Mehr an Ungewissheiten und Streitigkeiten, wie die Urteile des FG Niedersachsen und des FG Köln zeigen. Die erste entscheidende Frage betrifft die Anwendbarkeit der DSGVO im Rahmen des nationalen Steuerverfahrens. Hier ist eine höchstrichterliche Entscheidung vonnöten, wenngleich viel für einen weiten Anwendungsbereich spricht. Erst auf der zweiten Ebene stellen sich dann die einzelnen Sachfragen, die aber sicher nicht mit pauschalen Argumentationen zu veralteten Rechtslagen gelöst werden können, sondern in der Regel nach einzelfallbezogenen Abwägungen verlangen. Die Rechtslage bleibt spannend und es können noch weitere Entscheidungen in der nahen Zukunft erwartet werden.