

# DATENSCHUTZ IM DEUTSCHEN BESTEUERUNGSVERFAHREN – EIN KRITISCHER BLICK AUF BEHÖRDLICHE DATENSAMMLUNG UND DATENAUSTAUSCH

Christoph Schmidt

Prof. Dr. iur. Professor für Besitz- und Verkehrssteuern mit Schwerpunkt in den Studienfächern Verkehrssteuern,  
Abgabenrecht und Bewertungsrecht an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen in Ludwigsburg, Fakultät II  
Reuteallee 36, 71634 Ludwigsburg, DE  
Dr.Christoph.Schmidt@gmx.de

**Schlagworte:** *Digitalisierung, Datenschutz-Grundverordnung, Besteuerungsverfahren, Finanzverwaltung, E-Government, Informationspflichten, Auskunftsrechte*

**Abstract:** *Der vorliegende Beitrag behandelt den Datenschutz im deutschen Besteuerungsverfahren sowie die Herausforderungen durch die Digitalisierung und den Datenaustausch. Es werden datenschutzrechtliche Regelungen der Abgabenordnung sowie der automatisierte Datenaustausch zwischen Finanzbehörden kritisch betrachtet. Zudem ist herausgearbeitet, dass zeitgemäße Datenschutzregelungen notwendig sind und der Gesetzgeber geeignete Gesetze anpassen sollte. Ein Ausblick zu potenziellen zukünftigen Entwicklungen komplettiert die Darstellung.*

## 1. Einführung

Im Hinblick auf die zunehmende Digitalisierung und die damit einhergehende Automatisierung der Datenübermittlung und des Datenaustauschs ist der Datenschutz von steigender Bedeutung für die Stpfl. Dieser beinhaltet zum einen den Schutz der Stpfl. davor, dass die Finanzverwaltungen Informationen auf unzulässigen Wegen zu erhalten, und zum anderen, dass die aufgrund der umfassenden Offenlegungs-, Wahrheits- und Anzeigepflichten gemachten Angaben nicht unbefugt an andere Behörden oder private Institutionen weitergegeben werden sollen. Gleichwohl hat auch die Finanzverwaltung ein Interesse an der Sicherung des Datenschutzes, da anderenfalls ohne das nötige Vertrauen womöglich ein erhöhter Widerstand seitens der Stpfl. bei der Erfüllung ihrer Pflichten resultiert. Dies würde die auf Kooperation ausgerichtete Tax-Compliance-Vollzugsstrategie<sup>1</sup> konterkarieren, sodass eine ausgewogene Balance zwischen den jeweiligen Interessen herzustellen ist.

Diesem zeitlichen Wandel wurde mit der Änderung des Datenschutzrechts in Europa durch die am 24.05.2016 in Kraft getretene und ab dem 25.05.2018 geltende Datenschutz-Grundverordnung<sup>2</sup> entsprechend Rechnung getragen.<sup>3</sup> Diese wurde bisweilen als Meilenstein in der Entwicklung des Datenschutzrechts auf europäischer,

<sup>1</sup> Dazu näher C. SCHMIDT, Risikoorientierte Fallauswahl, automationsgestützte Fallbearbeitung und elektronische Steuerfestsetzung. Chancen, Herausforderungen und Grenzen des digitalen Steuervollzugs, Erich Schmidt, Berlin 2021, S. 42 ff.

<sup>2</sup> Verordnung (EU) 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. April 2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO)) v. 27.04.2016, Abl. L 119, 1; Berichtigung der Verordnung (EU) 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. April 2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG v. 27.04.2016, Abl. L 314, 72.

<sup>3</sup> Eine ausführliche Darstellung der Entwicklung europarechtlicher Vorgaben für den Datenschutz bei elektronischer Kommunikation gibt T. WARNECKE, Identitätsmanagement und Datenschutz. Verantwortung für einen datenschutzgerechten Zugang zu transaktions-

internationaler und nationaler Ebene bezeichnet.<sup>4</sup> Das Grundrecht wird im innerstaatlichen Recht aufgrund der Datenschutz-Grundverordnung nicht gänzlich bedeutungslos, da es vor allem als spezifischer Maßstab für den einfachen Gesetzgeber dient, wenn dieser das Grundrecht beschränkende Maßnahmen auf Basis der in der Datenschutz-Grundverordnung enthaltenen Öffnungsklauseln (Art. 6 Abs. 3 DSGVO) erlässt.<sup>5</sup> Das auf nationaler Ebene grundrechtlich verbürgte Recht auf informationelle Selbstbestimmung lässt sich aus Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG ableiten.<sup>6</sup>

Der vorliegende Aufsatz knüpft an diese Erkenntnisse an und verfolgt im Kontext der stetig ansteigenden Datenmengen, auf die die Finanzverwaltung zugreifen kann, die Zielsetzung, einen fundierten Überblick über ausgewählte Rechtsgrundlagen des steuerlichen Datenschutzes auf nationaler Ebene zu erarbeiten. Aufgrund des umfassenden Themenkomplexes und um in der konkreten Bearbeitung genügend präzise werden zu können, sind die §§ 88a und 88b AO eingehend dargestellt.

Der Aufbau und die Struktur der Untersuchung sind weniger starr an den jeweiligen Gesetzessystematiken, sondern vielmehr zielorientiert an den zu untersuchenden Fragestellungen ausgerichtet. Der Aufsatz umfasst sieben Kapitel. Das erste Kapitel (1.) beinhaltet eine grundsätzliche Einführung in den Themenkomplex. Anschließend werden die für diese Untersuchung essenziellen Begriffe der Daten und Informationen erörtert (2.). Das dritte Kapitel (3.) ist ausgewählten Grundprinzipien der Datenschutz-Grundverordnung gewidmet. Diese Ausführungen bilden die Basis für die Beantwortung der in den folgenden Kapiteln zu erörternden Fragestellungen, die den inhaltlichen Schwerpunkt der Untersuchung darstellen. Das vierte Kapitel (4.) enthält einen Überblick ausgewählter datenschutzrechtlicher Regelungen der Abgabenordnung. In Anknüpfung an diese Erläuterungen sind in den folgenden beiden Kapiteln die Sammlung von geschützten Daten (5.) und der länderübergreifende Abruf und die Verwendung von Daten zur Verhütung, Ermittlung und Verfolgung von Steuerverkürzungen erläutert (6.). Im abschließenden Kapitel (7.) werden zunächst die wesentlichen Inhalte und Ergebnisse der vorliegenden Untersuchung zusammengefasst. Zum Zwecke eines schnellen Zugangs erfolgt dies thesenartig. Ein Ausblick zu potenziellen weiterführenden Analysen, die an die hier gewonnenen Erkenntnisse und aktuelle Entwicklungen anknüpft, bildet den Abschluss dieses Kapitels und zugleich des Aufsatzes.

## 2. Begriffsbestimmung: Daten und Informationen

Für die weitere Darstellung bedürfen die zentralen Termini „Daten“ und „Informationen“ einer möglichst genauen Definition, da deren Klärung und die damit einhergehenden Begriffsverständnisse von entscheidender Bedeutung sind. Allerdings ist mangelnde Differenzierung in den verschiedenen datenschutz- und steuerrechtlichen Bestimmungen zu konstatieren. So wird beispielsweise in den §§ 88 bis 88b AO ausschließlich

---

bezogenen E-Government-Anwendungen unter besonderer Berücksichtigung der De-Mail-Dienste und des neuen Personalausweises, Tectum Wissenschaftsverlag, Baden-Baden 2019, S. 91 ff.

<sup>4</sup> U. DAMMANN, Erfolge und Defizite der EU-Datenschutzgrundverordnung. Erwarteter Fortschritt, Schwächen und überraschende Innovationen, ZD 2016, S. 307 (S. 314); a. A. G. ERKIS, Die neuen steuerlichen Datenschutzrechte im Besteuerungsverfahren, DStR 2018, S. 161 (S. 167); W. KOTSCHY, Vom DSG 2000 zur DSGVO: Datenschutz im Wandel, jusIT 2017, S. 233 (S. 239).

<sup>5</sup> G. KUNNERT, Was bleibt vom DSG (2000)? Politische Vorgaben, legisische Motivationen und was man sonst noch über das neue Datenschutzgesetz wissen sollte, jusIT 2017, S. 239 (S. 240); W. WERNER, Schutz durch das Grundgesetz im Zeitalter der Digitalisierung, NJOZ 2019, S. 1041 (S. 1043).

<sup>6</sup> Zu dessen Ableitung ausführlich J. SCHNEIDER, A. Datenschutz und IT-Management. In: J. Schneider (Hrsg.), Handbuch EDV-Recht. IT-Recht mit IT-Vertragsrecht, Datenschutz, Rechtsschutz und E-Business, 5. Auflage, Dr. Otto Schmidt, Köln 2017, Rz 1 (Rz 27 ff.); S. SCHWARZ, Datenschutzrechtliche Normen im Steuerrecht und im Steuerstatistikrecht, Nomos, Baden-Baden 2017, S. 47 ff.; H. P. BULL, Informationelle Selbstbestimmung – Vision oder Illusion? Datenschutz im Spannungsverhältnis von Freiheit und Sicherheit, 2. Auflage, Mohr Siebeck, Tübingen 2011, S. 29 ff.; speziell zum Steuerrecht H. HEIL/H. GREVE, Datenschutzkonformes Steuerrecht? Spannungsfeld zwischen Pflichten des Steuerbürgers und Informationsbefugnissen der Finanzbehörden, ZD 2013, S. 481 (S. 481 ff.); R. SEER, Datenschutz im Besteuerungsverfahren. In: A. Herlinghaus/H. Hirte/R. Hüttemann/T. Heidel (Hrsg.), Festschrift für Wienand Meilicke, Nomos, Baden-Baden 2010, S. 687 (S. 689 ff.) und R. SEER, Die Rolle des Steuerberaters in einer elektronischen Finanzverwaltung, DStR 2008, S. 1553 (S. 1557 f.).

auf den Begriff der Daten Bezug genommen, wo hingehen in § 88c AO Daten und Informationen Verwendungen finden.

Herauszustellen ist, dass erst durch eine Kombination von Daten eine Information entsteht,<sup>7</sup> die Basis für eine Entscheidung oder Handlungsanweisung sein kann.<sup>8</sup> Mithin ist der Begriff des Datums enger als der der Information.<sup>9</sup> Da sich der begriffliche Unterschied rechtlich kaum auswirkt und zudem die Grenzen zwischen beiden Termini in der Rechtswissenschaft vereinzelt nicht fest umrissen sind,<sup>10</sup> können diese im Folgenden ohne Bedenken synonym verwendet werden.

### 3. Ausgewählte Grundprinzipien der Datenschutz-Grundverordnung im Überblick

Aufgrund des vereinfachten Zugriffs auf elektronische Daten bestehen für die Finanzverwaltung leistungsfähige Kontrollmöglichkeiten. Um das Besteuerungsverfahren und dabei vor allem den Einsatz der elektronischen Risikomanagementsysteme zu effektivieren und Datenabgleiche vorzunehmen, können die Informationsbestände für eine Vielzahl von Zwecken genutzt oder miteinander verknüpft werden. Das steuerliche Datenschutzrecht unter Berücksichtigung der Datenschutz-Grundverordnung ist ein weitläufiger Regelungskomplex. Daher soll an dieser Stelle lediglich auf ausgewählte Aspekte eingegangen werden, soweit diese für die Darstellung der §§ 88a und 88b AO relevant sind.

Die Datenschutz-Grundverordnung wird von verschiedenen Grundprinzipien getragen (Art. 5 DSGVO). Im Hinblick auf die zunehmende Automatisierung der Datenübermittlung und des Datenaustauschs sind insbesondere die Rechtmäßigkeit der Datenverarbeitung (Art. 6 DSGVO) und die klare Zweckbindung bei der Verarbeitung personenbezogener Daten (Art. 5 Abs. 1 Buchst. b und c DSGVO) von besonderer Bedeutung. Nach Art. 6 Abs. 1 Satz 1 Buchst. e DSGVO ist die Verarbeitung personenbezogener Daten durch eine Finanzbehörde zulässig, wenn sie zur Erfüllung der ihr obliegenden Aufgabe oder in Ausübung öffentlicher Gewalt, die ihr übertragen wurde, erforderlich ist. Bei der Zweckbindung handelt es sich um eines der zentralen Prinzipien des europäischen Datenschutzrechts. Personenbezogene Daten dürfen hiernach nur für festgelegte, eindeutige und rechtmäßige Zwecke erhoben werden.<sup>11</sup> Eine Verarbeitung zu einem anderen Zweck als zu demjenigen, zu dem die personenbezogenen Daten erhoben wurden, eine sog. *Weiterverarbeitung*, ist daher nur dann zulässig, wenn die Einwilligung der betroffenen Person oder eine Rechtsvorschrift der Union oder der Mitgliedstaaten dies gestattet.<sup>12</sup> Für diese (Weiter-)Verarbeitung bedarf es daher eindeutiger Rechtsgrundlagen.

<sup>7</sup> Nach W. KILIAN, Idee und Wirklichkeit der Rechtsinformatik in Deutschland. In: W. Blocher/D. Heckmann/H. Zech (Hrsg.), DGRI Jahrbuch 2016, Dr. Otto Schmidt, Köln 2017, Rz 1 (Rz 39) werden Daten durch zweckgerichtete Eingriffe des Menschen zu Informationen; ähnlich W. HOFFMANN-RIEM, Die digitale Transformation als Herausforderung für die Legitimation rechtlicher Entscheidungen. In: S. Unger/A. von Ungern-Sternberg (Hrsg.), Demokratie und künstliche Intelligenz, Mohr Siebeck, Tübingen 2019, S. 129 (S. 136).

<sup>8</sup> P. EICHHORN, Von Daten zu Informationen. In: J. von Lucke/K. Lenk (Hrsg.), Verwaltung, Informationstechnik & Management. Festschrift für Heinrich Reinermann zum 80. Geburtstag, Nomos, Baden-Baden 2017, S. 81 (S. 81 f.); ähnlich C. WEINMANN/K. JENDRIAN, Daten und Informationen, DuD 2010, S. 108 (S. 108).

<sup>9</sup> S. SCHWARZ, Datenschutzrechtliche Normen im Steuerrecht und im Steuerstatistikrecht, Nomos, Baden-Baden 2017, S. 34.

<sup>10</sup> Ebenda, S. 35.

<sup>11</sup> Zur Zweckbindung ausführlich N. CULIK/C. DÖPKE, Zweckbindungsgrundsatz gegen unkontrollierten Einsatz von Big Data-Anwendungen. Analyse möglicher Auswirkungen der DSGVO, ZD 2017, S. 226 (S. 227 f.).

<sup>12</sup> Zu Möglichkeiten der Zweckänderung ebenda, S. 228 f.

#### 4. Datenschutz in der Abgabenordnung

Die Rechtsgrundlagen des steuerlichen Datenschutzes auf nationaler Ebene ergeben sich nunmehr aus der Datenschutz-Grundverordnung *und* der Abgabenordnung (§ 2a Abs. 3 AO).<sup>13</sup> Dem Bundesdatenschutzgesetz kommt entsprechend § 2a Abs. 1 Satz 2 AO nur eine ganz untergeordnete Rolle zu. Im Ergebnis gilt für die Stpfl. bezüglich der Verwaltung von bundesgesetzlich geregelten Steuern ein einheitliches Datenschutzrecht.<sup>14</sup> Die Anzahl der Rechtsgrundlagen und deren Ausgestaltung ist komplex und wird mitunter scharf kritisiert.<sup>15</sup> An erster Stelle sind die §§ 29b und 29c AO im Hinblick auf die (Weiter-)Verarbeitung personenbezogener Daten zu nennen. Mit § 29b Abs. 1 AO ist die nationale Rechtsgrundlage zur Verarbeitung dieser Daten gegeben. Die Vorschrift gestattet die Datenverarbeitung lediglich zu dem Zweck, zu dem diese erhoben worden sind.<sup>16</sup> Nach Ansicht des Bundesministeriums der Finanzen ist der Zweck der Verarbeitung die Durchführung des jeweiligen Verwaltungsverfahrens in Steuersachen, differenziert u. a. nach Steuerart, Besteuerungszeitraum und Steuerschuldner.<sup>17</sup> Im Schrifttum wird diese Auffassung mitunter als zu eng kritisiert.<sup>18</sup> Die Zulässigkeit der Weiterverarbeitung richtet sich nach § 29c AO.<sup>19</sup> Ist eine der Voraussetzungen in Abs. 1 erfüllt, kann die Weiterverarbeitung personenbezogener Daten durch die Finanzverwaltung auf diese Norm gestützt werden.<sup>20</sup> Der Gesetzgeber geht davon aus, dass die Nr. 1 des § 29c Abs. 1 AO die in praxi bedeutsamste Regelung darstellt<sup>21</sup> und es gemäß den §§ 88 ff. AO möglich sein muss, die Angaben der Stpfl. unter Verifikationsaspekten im Einzelfall auch stichprobenweise zu überprüfen.<sup>22</sup>

Zudem hat der Zweckbindungsgrundsatz auf einfachgesetzlicher Ebene Eingang in zahlreiche steuerliche Datenverarbeitungsvorschriften gefunden. Neben der Zweckbestimmung (§ 139b Abs. 4 AO) und der strikten

<sup>13</sup> Die nationale Umsetzung erfolgte durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften v. 24.07.2017, BGBl. I, 2541.

<sup>14</sup> M. MYSEN/F. KRAUS, Steuerliches Datenschutzrecht. Verfahrensrechtsanpassung an die Datenschutz-Grundverordnung, DB 2017, S. 1860 (S. 1863). Zum Anwendungsbereich der DSGVO und seiner Zusammenführung in der Abgabenordnung kritisch R. JÜPTNER/K. ZOBEL, Europäische Datenschutz-Grundverordnung und Steuerverwaltung – eine Skizze. In: Bundesfinanzakademie (Hrsg.), 70 Jahre Bundesfinanzakademie. Festschrift, Dr. Otto Schmidt, Köln 2021, S. 85 (S. 85); R. SEER, Datenschutz und Datenaustausch. In: J. Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht. 43. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Köln, 17. und 18. September 2018, Dr. Otto Schmidt, Köln 2019, S. 247 (S. 263); R. SEER, Datenschutz und Besteuerungsverfahren. Auswirkungen der DSGVO, SteuerStud 2019, S. 240 (S. 243); M. KRUMM, Grundfragen des steuerlichen Datenverarbeitungsrechts, DB 2017, S. 2182 (S. 2185 ff.); DWS-INSTITUT, Recht auf Information und Auskunft im Besteuerungsverfahren. Unter besonderer Berücksichtigung des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18. Juli 2016 und der EU-Datenschutz-GrundVO vom 27. April 2016 mit nachfolgenden Änderungen der AO, Verlag des wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater GmbH, Berlin 2017, S. 46. Nach Ansicht von T. EHRKE-RABEL, Profiling im Steuervollzug, FR 2019, S. 45 (S. 47) hat der deutsche Gesetzgeber den Anwendungsbereich der Datenschutz-Grundverordnung auf den gesamten Steuervollzug ausgedehnt.

<sup>15</sup> K.-D. DRÜEN, Digitalisierung im Steuerrecht. Eröffnung der Jahrestagung. In: J. Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht. 43. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Köln, 17. und 18. September 2018, Dr. Otto Schmidt, Köln 2019, S. 1 (S. 11) bezeichnet das komplexe Normengeflecht treffend als Rechtsquellenpuzzle. Kritisch auch H. TORMÖHLEN, Die Datenschutz-Grundverordnung – Datenschutzrecht in der Abgabenordnung, AO-StB 2019, S. 248 (S. 252).

<sup>16</sup> Bundesministerium der Finanzen, Datenschutz im Steuerverwaltungsverfahren ab dem 25. Mai 2018; Neuregelungen durch die Datenschutz-Grundverordnung und Änderungen der AO durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17. Juli 2017. IV A 3-S 0130/19/10017:004, Rz. 18, 2020 und 22.

<sup>17</sup> Ebenda, Rz. 22; dieser Ansicht zustimmend A.-K. BRENDLE-WEITH, Datenschutz im Besteuerungsverfahren. Anpassungen der Abgabenordnung an die DS-GVO, ZD 2019, S. 112 (S. 114); M. BAUM. In: M. Baum/J. W. Buse/H. Brandl/M. Szymczak, AO eKommentar § 88a, Rz. 3.2.

<sup>18</sup> C. VOLQUARDSEN. In: B. Schwarz/A. Pahlke, AO/FGO Kommentar. Erstkommentierung zur Neuregelung des Datenschutzes im steuerlichen Verfahrensrecht (EU-DSGVO und Gesetz zur Änderung des BVG und andere Vorschriften) (2017) Erstkommentierung, DSGVO 2017, § 29b AO, Rz. 7. Zudem hält M. BAUM. In: M. Baum/J. W. Buse/H. Brandl/M. Szymczak, AO eKommentar § 29b, Rz. 16 im Hinblick auf § 88a AO eine zeitraumübergreifende Zweckbestimmung ebenso für vertretbar.

<sup>19</sup> Bundesministerium der Finanzen, Datenschutz im Steuerverwaltungsverfahren ab dem 25. Mai 2018; Neuregelungen durch die Datenschutz-Grundverordnung und Änderungen der AO durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17. Juli 2017. IV A 3-S 0130/19/10017:004, Rz. 24, 2020.

<sup>20</sup> BT-Drs. 18/12611, S. 78.

<sup>21</sup> Übereinstimmend geht G. ERKIS, Die neuen steuerlichen Datenschutzrechte im Besteuerungsverfahren, DSfR 2018, S. 161 (S. 164) davon aus, dass mit der Nr. 1 und Nr. 2 eine umfassende Weiterverarbeitung in Steuerverwaltungsverfahren möglich ist.

<sup>22</sup> BT-Drs. 18/12611, S. 78 f.

Zweckbindung (§ 139b Abs. 5 AO) der Identifikationsnummer sind an dieser Stelle vor allem die zweckgebundene Datenspeicherung und -verarbeitung beim Bundeszentralamt für Steuern (§ 88 Abs. 4 AO), die zweckgebundene Sammlung und zweckentsprechende Verwendung von geschützten Daten (§ 88a AO), deren länderübergreifender Abruf (§ 88b AO) sowie der zweckentsprechende Informationsaustausch über kapitalmarktbezogene Gestaltungen (§ 88c AO) von hervorgehobenem Interesse. Diese beispielhafte Aufzählung verdeutlicht zum einen, dass es die Abgabenordnung der Finanzverwaltung innerhalb enger Grenzen ermöglicht, sowohl anonymisierte als auch personenbezogene Daten unter bestimmten Voraussetzungen zu sammeln (§ 88a AO) und auszutauschen (§§ 88b, 88c AO). Zum anderen kommt der Frage, wie der Zweck der Erhebung von einer möglichen Zweckänderung durch Weiterverarbeitung abzugrenzen ist, eine entscheidende Bedeutung zu.

## 5. Sammlung von geschützten Daten (§ 88a AO)

### 5.1. Überblick über Inhalt und Struktur

Mit § 88a AO ist eine gesetzliche Ermächtigungsgrundlage für die Sammlung von geschützten Daten außerhalb eines konkreten Besteuerungsverfahrens gegeben. Aufgrund dieser ausdrücklichen Regelung liegt eine rechtmäßige zweckändernde Weiterverarbeitung i. S. d. § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO vor.<sup>23</sup> § 88a Satz 1 AO soll laut der Gesetzesbegründung klarstellen, dass die Finanzverwaltung zur Erfüllung ihrer Aufgaben Daten nicht nur für ein konkretes Verwaltungsverfahren, sondern auch für Zwecke künftiger Verfahren verarbeiten darf.<sup>24</sup> Eine Datenerhebung nach Maßgabe der §§ 93 ff. AO ist auf Grundlage dieser Vorschrift dagegen nicht möglich.<sup>25</sup> In der Folge ist die Datensammlung lediglich zulässig, wenn die Informationen ohnehin schon vorhanden, öffentlich zugänglich oder auf Grundlage anderer Rechtsvorschriften rechtmäßig erhoben wurden. Ausweislich des Wortlauts von § 88a Satz 1 AO dient die Vorschrift der Umsetzung einer gleichmäßigen Festsetzung und Erhebung von Steuern in künftigen Verfahren. Gemäß § 88a Satz 2 AO dürfen Daten nur für Verfahren im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a und b AO verarbeitet werden.

### 5.2. Sammlung und Verwendung von Daten (§ 88a Satz 1 AO)

Nach § 88a Satz 1 AO dürfen die Finanzbehörden nach § 30 AO geschützte Daten auch für Zwecke *künftiger* Verfahren, insbesondere zur Gewinnung von Vergleichswerten, in Dateisystemen verarbeiten, soweit es zur Sicherstellung einer gleichmäßigen Festsetzung und Erhebung der Steuern erforderlich ist. Mithin bedarf es einer auf die Eignung der Daten für den Sammlungszweck bezogenen Prognoseentscheidung der speichernden Behörde zum Zeitpunkt der Datenspeicherung.<sup>26</sup> Neben anonymen Daten können ebenso nicht anonymisierte Daten, die grundsätzlich dem Steuergeheimnis unterliegen,<sup>27</sup> gesammelt werden. Hierbei ist zu beachten, dass, sobald anonyme Daten einem bestimmten Stpfl. zugeordnet werden, diese zu geschützten personenbezogenen Daten i. S. d. § 30 Abs. 2 AO werden.<sup>28</sup> Geschützte Daten müssen allerdings von der Finanzbehörde *nicht* anonymisiert werden.<sup>29</sup>

<sup>23</sup> M. BAUM. In: M. Baum/J. W. Buse/H. Brandl/M. Szymczak, AO eKommentar § 88a, Rz. 1.1.

<sup>24</sup> BT-Drs. 12/6267, S. 19.

<sup>25</sup> Ebenda.

<sup>26</sup> BVerfG 10. März 2008, 1 BvR 2388/03, BStBl II 2009, 23.

<sup>27</sup> BT-Drs. 12/6267, S. 19.

<sup>28</sup> M. BAUM. In: M. Baum/J. W. Buse/H. Brandl/M. Szymczak, AO eKommentar § 88a, Rz. 5.1.

<sup>29</sup> R. SEER. In: K. Tipke/H. W. Kruse, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung: AO, FGO. Kommentar zur AO (ohne Steuerstrafrecht) und FGO § 88a AO, Rz. 5; H. SÖHN. In: W. Hübschmann/E. Hepp/A. Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung. Kommentar § 88a AO, Rz. 11; B. RÄRKE. In: F. Klein, Abgabenordnung. einschließlich Steuerstrafrecht, 16. Auflage (2022) § 88a, Rz. 5.

Im Rahmen der Verarbeitung von Daten, die nach § 30 AO geschützt sind, ist § 29c AO zu beachten. Von dieser Rechtsnorm sind Sachverhalte erfasst, bei denen Daten für einen anderen Zweck verarbeitet werden sollen als für den Zweck, für den sie erhoben wurden. Ein anderer Zweck und damit eine Datenweiterverarbeitung liegt nach Ansicht des Bundesministeriums der Finanzen vor, wenn die Verarbeitung einen anderen Besteuerungszeitraum, eine andere Steuerart oder einen anderen Steuerschuldner betrifft. Zukünftige Verfahren, für die die gesammelten Daten verarbeitet werden dürfen, sind Verwaltungs- und Rechnungsprüfungsverfahren sowie gerichtliche Verfahren in Steuersachen (§ 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO) und Strafverfahren wegen einer Steuerstraftat oder Bußgeldverfahren wegen einer Steuerordnungswidrigkeit (§ 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b AO).

Da der Wortlaut der Norm keine Einschränkungen in Bezug auf die Herkunft der Daten enthält, werden Informationen aus konkreten Besteuerungsverfahren ebenso wie aus anderen Quellen, beispielsweise aus Zeitungen oder elektronischen Medien,<sup>30</sup> gesammelt und sowohl für aktuelle als auch für künftige Steuer- und Strafverfahren verwendet.<sup>31</sup> Die Daten eines konkreten Besteuerungsverfahrens können sowohl im Rahmen des regulären Veranlagungsverfahrens als auch im Zuge der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen durch eine Außenprüfung oder der Durchführung eines außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens gewonnen werden.<sup>32</sup> Zu gerichtlichen Verfahren in Steuersachen gehören Verfahren vor dem Finanzgericht und dem Bundesfinanzhof nach Maßgabe der Finanzgerichtsordnung sowie Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht nach Maßgabe des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes, soweit diese Steuersachen betreffen und § 30 AO anwendbar ist.<sup>33</sup>

### 5.3. Einschränkung der Datenverarbeitung (§ 88a Satz 2 AO)

Soweit die gesammelten Daten nicht anonymisiert sind, unterliegen sie dem Steuergeheimnis (§ 30 AO)<sup>34</sup> und dürfen gemäß 88a Satz 2 AO nur für Verfahren im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a und b AO verarbeitet werden. Die damit einhergehende Eingrenzung der Zweckbestimmung führt dazu, dass diese Informationen nur in den eben erwähnten Verfahren genutzt werden dürfen.<sup>35</sup> Mithin bewirkt die Weiterverarbeitung für gleichartige Verfahren, dass die Zweckänderung miteinander vereinbare Verwendungszwecke umfasst und in der Folge eine zweckkonforme Weiternutzung darstellt.<sup>36</sup>

Von § 88a AO sind neben Informationen, die aus traditionellen Papierakten stammen, ebenso elektronische Daten erfasst.<sup>37</sup> Die gesammelten Daten können die Grundlage für ein automationsgestütztes Risikomanagementsystem (§ 88 Abs. 5 AO) darstellen. Dies gilt nicht nur für die Überprüfung desselben Stpfl., sondern ebenso für Vergleichsfälle, d. h. für andere Steuerpflichtige.<sup>38</sup> Mithin ist die Vorschrift für das behördliche Risikomanagement in praxi von elementarer Bedeutung.<sup>39</sup> So können beispielsweise durch die Gewinnung von

<sup>30</sup> Bundesministerium der Finanzen, Datenschutz im Steuerverwaltungsverfahren ab dem 25. Mai 2018; Neuregelungen durch die Datenschutz-Grundverordnung und Änderungen der AO durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17. Juli 2017. IV A 3-S 0130/19/10017:004, Rz. 12, 2020.

<sup>31</sup> R. SEER. In: K. Tipke/H. W. Kruse, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung: AO, FGO. Kommentar zur AO (ohne Steuerstrafrecht) und FGO § 88a AO, Rz. 2.

<sup>32</sup> Bundesministerium der Finanzen, Datenschutz im Steuerverwaltungsverfahren ab dem 25. Mai 2018; Neuregelungen durch die Datenschutz-Grundverordnung und Änderungen der AO durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17. Juli 2017. IV A 3-S 0130/19/10017:004, Rz. 22, 2020.

<sup>33</sup> M. BAUM. In: M. Baum/J. W. Buse/H. Brandl/M. Szymczak, AO eKommentar § 88a, Rz. 4.2.

<sup>34</sup> BT-Drs. 12/6267, S. 19.

<sup>35</sup> F. ROSER. In: D. Gosch/A. Beermann, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung. Kommentar § 88a AO, Rz. 2.

<sup>36</sup> BVerfG 10. März 2008, 1 BvR 2388/03, BStBl II 2009, 23.

<sup>37</sup> R. SEER. In: K. Tipke/H. W. Kruse, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung: AO, FGO. Kommentar zur AO (ohne Steuerstrafrecht) und FGO § 88a AO, Rz. 5.

<sup>38</sup> M. BAUM. In: M. Baum/J. W. Buse/H. Brandl/M. Szymczak, AO eKommentar § 88a, Rz. 3.

<sup>39</sup> R. SEER. In: K. Tipke/H. W. Kruse, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung: AO, FGO. Kommentar zur AO (ohne Steuerstrafrecht) und FGO § 88a AO, Rz. 3.

Vergleichswerten und den schnellen Zugriff auf diese entsprechende Abweichungen umgehend, ggf. automatisch, erkannt werden, sodass etwaigen fehlerhaften Angaben eines Stpfl. schnell und gezielt nachgegangen werden kann.<sup>40</sup>

Eine weitere äußerst praxisrelevante Verwendungsmöglichkeit der gesammelten Daten stellt die Weiterleitung in Form von Kontrollmitteilungen an die für die Festsetzung und Erhebung der Steuern zuständigen Finanzämter dar.<sup>41</sup> Dagegen wäre eine Offenbarung der gesammelten Daten für Zwecke des § 30 Abs. 4 Nr. 3 bis 5 und Abs. 5 AO sowie eine Mitteilung nach anderen Vorschriften (beispielsweise gemäß §§ 31, 31a oder 31b AO) unzulässig, da § 88a Satz 2 AO mit der eingegrenzten Zweckbestimmung eine vorgehende Verwendungsbeschränkung enthält.<sup>42</sup>

## 5.4. Verfassungsmäßigkeit

Die strukturierte Datenweiterverarbeitung und der damit einhergehende elektronische Datenaustausch berühren das Recht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG).<sup>43</sup> Die Befugnisse des § 88a AO stießen bisher weder in der Rechtsprechung noch im Schrifttum auf gravierende Bedenken. Vielmehr genügt die Vorschrift insbesondere dem verfassungsrechtlichen Gebot der Normenbestimmtheit und Normenklarheit sowie der Zweckbindung als Fundamentalprinzip des Datenschutzrechts.<sup>44</sup>

## 5.5. Auskunftsrecht der betroffenen Person und Informationspflicht der Finanzbehörde

Gegen die datensammelnde Stelle hat der Betroffene einen grundsätzlichen Informationsanspruch.<sup>45</sup> Ein solcher ist allerdings nicht explizit in § 88a AO kodifiziert. Gleichwohl sind etwaige, spezialgesetzlich normierte Informationsansprüche zu beachten und bleiben davon unberührt. Sofern die betroffenen Personen ihr Auskunftsrecht bezüglich über sie gesammelter und verarbeiteter Daten in Anspruch nehmen möchten, richten sich die Rechte nach den §§ 32c und 32d AO.<sup>46</sup> Diese können allerdings Einschränkungen erfahren, insbesondere wenn nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. e DSGVO i. V. m. §§ 32c Abs. 1 Nr. 1, 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a, 32a Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 AO die ordnungsgemäße Erfüllung der in der Zuständigkeit der Finanzbehörden liegenden Aufgaben gefährdet würde.<sup>47</sup>

<sup>40</sup> H. SÖHN. In: W. Hübschmann/E. Hepp/A. Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung. Kommentar § 88a AO, Rz. 4.

<sup>41</sup> R. SEER. In: K. Tipke/H. W. Kruse, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung: AO, FGO. Kommentar zur AO (ohne Steuerstrafrecht) und FGO § 88a AO, Rz. 7; einer flächendeckenden Vorbereitung von Kontrollmitteilungen steht F. ROSER. In: D. Gosch/A. Beermann, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung. Kommentar § 88a AO, Rz. 8 kritisch gegenüber.

<sup>42</sup> M. BAUM. In: M. Baum/J. W. Buse/H. Brandl/M. Szymczak, AO eKommentar § 88a, Rz. 4.

<sup>43</sup> R. SEER, Besteuerungsverfahren im 21. Jahrhundert, FR 2012, S. 1000 (S. 1005); dazu ausführlich H. HEIL/H. GREVE, Datenschutzkonformes Steuerrecht? Spannungsfeld zwischen Pflichten des Steuerbürgers und Informationsbefugnissen der Finanzbehörden, ZD 2013, S. 481 (S. 481 f.).

<sup>44</sup> BVerfG 10. März 2008, 1 BvR 2388/03, BStBl II 2009, 23. Dazu ausführlich R. SEER, Datenschutz im Besteuerungsverfahren. In: A. Herlinghaus/H. Hirte/R. Hüttemann/T. Heidel (Hrsg.), Festschrift für Wienand Meilicke, Nomos, Baden-Baden 2010, S. 687 (S. 693 f.); H. SÖHN. In: W. Hübschmann/E. Hepp/A. Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung. Kommentar § 88a AO, Rz. 5 m. w. N.; F. ROSER. In: D. Gosch/A. Beermann, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung. Kommentar § 88a AO, Rz. 1.

<sup>45</sup> BVerfG, 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BStBl II 2009, 23.

<sup>46</sup> Baum, in: Baum/Buse/Brandl/Szymczak, AO eKommentar, § 88a Rn. 7 (Stand 04/2018). Zum Auskunftsrecht gemäß § 32c AO ausführlich Bundesministerium der Finanzen, Datenschutz im Steuerverwaltungsverfahren ab dem 25. Mai 2018; Neuregelungen durch die Datenschutz-Grundverordnung und Änderungen der AO durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17. Juli 2017, IV A 3-S 0130/19/10017:004.

<sup>47</sup> Dazu näher Bundesministerium der Finanzen, Datenschutz im Steuerverwaltungsverfahren ab dem 25. Mai 2018; Neuregelungen durch die Datenschutz-Grundverordnung und Änderungen der AO durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17. Juli 2017, IV A 3-S 0130/19/10017:004.

Einen neuralgischer Punkt stellt zudem die Reichweite des Auskunftsanspruchs dar. Gesichert erscheint gegenwärtig zumindest, dass dieser das Recht auf Ausdrücke oder online zur Verfügung gestellte Daten

- aus den Datenbanken des Finanzamts, insbesondere die Grunddaten und die eDaten,
- bei den Festsetzungsdaten die Eingabedaten und Berechnungsergebnisse,
- die Festsetzungsauskunft,
- die Erhebungsübersicht und die Datenbank Rechtsbehelfe,
- sowie das Erhebungskonto

umfasst. Anspruch auf Auskunft über die bei der Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen (IZA) gespeicherten Daten besteht dagegen nicht.<sup>48</sup> Gleiches soll für

- Kontrollmaterial oder Verdachtsspuren, beispielsweise BP-Meldungen, BP-Informationen, das Datenblatt Risikomanagementsystem, die festsetzungsnahen Daten, sowie
  - Vermerke zur Entscheidungsvorbereitung und Entscheidungsdokumentation
- gelten.<sup>49</sup> Somit unterbleiben ebenso Auskünfte zu vorgesehenen Prüfungsmaßnahmen oder zu anstehenden Vollstreckungsmaßnahmen.<sup>50</sup>

Maßgeblich für das Bestehen oder Nichtbestehen der Informationspflicht bei beabsichtigter Datenweiterverarbeitung durch die Finanzbehörde ist, ob die Datensammlung auch der Überprüfung des eigenen aktuellen oder zukünftigen Steuerfalls der betroffenen Person dient.<sup>51</sup> Nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. e DSGVO i. V. m. § 32a Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 AO wird in praxi eine Information nicht erfolgen, wenn dadurch die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, insbesondere bezogen auf den eigenen Steuerfall, gefährdet wäre.<sup>52</sup>

Da dem mit der Geheimhaltung verfolgten Ziel der gleichmäßigen Festsetzung und Erhebung von Steuern ein hohes, auch verfassungsrechtliches Gewicht zukommt, wiegt das Informationsinteresse der betroffenen Person weniger, sodass diese Einschränkung verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist.<sup>53</sup>

## **6. Länderübergreifender Abruf und Verwendung von Daten zur Verhütung, Ermittlung und Verfolgung von Steuerverkürzungen (§ 88b AO)**

### **6.1. Überblick über Inhalt und Struktur**

Vor dem Hintergrund der geteilten deutschen Finanzverwaltung ist der im Zuge der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens<sup>54</sup> neu eingefügte § 88b AO einzuordnen. Die Norm ist die Rechtsgrundlage für den Austausch von (Klar-)Daten zwischen den Finanzbehörden der einzelnen Bundesländer und den Bundesfinanzbehörden<sup>55</sup> und stellt somit eine Ergänzung zur Verwendung bereits gesammelter Daten dar. Diese datenschutzrechtliche Absicherung<sup>56</sup> ist notwendig, da die Zuständigkeiten der Finanzverwaltung auf mehrere Gebietskörperschaften verteilt sind. Im Ergebnis stellt § 88b AO mit dem automationsgestützten Datenabgleich eine i. S. d. § 88a Satz 2 AO mögliche Verwendung von gesammelten Daten dar.<sup>57</sup> Die Befugnisse umfassen

---

<sup>48</sup> BFH, 17.11.2021 – II R 43/19, BFHE 274, 496.

<sup>49</sup> Zu diesen Aspekten ist auf das gegenwärtig beim BFH anhängige Verfahren hinzuweisen, BFH, IX R 34/21.

<sup>50</sup> So zumindest *Jüptner/Zobel*, in: Festschrift, 2021, 85, 94.

<sup>51</sup> *Kordt*, in: B. Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, § 88a AO Rn. 22 (Stand 07/2021).

<sup>52</sup> *Kordt*, in: B. Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, § 88a AO Rn. 22 (Stand 07/2021).

<sup>53</sup> BVerfG, 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BStBl II 2009, 23.

<sup>54</sup> Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.07.2016, BGBl. I, 1679.

<sup>55</sup> BT-Drs. 18/8434, S. 109.

<sup>56</sup> R. SEER. In: K. Tipke/H. W. Kruse, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung: AO, FGO. Kommentar zur AO (ohne Steuerstrafrecht) und FGO § 88b AO, Rz. 1.

<sup>57</sup> F. ROSER. In: D. Gosch/A. Beermann, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung. Kommentar § 88b AO, Rz. 2 sieht darin die Auswertung der gesammelten Daten.



insbesondere maschinelle Auswertungsberechtigungen unter Verwendung des vorhandenen Datenbestands<sup>58</sup> und dienen u. a. der Steuervollzugssicherung im Rahmen des elektronischen Risikomanagements.<sup>59</sup> Aufgrund der Rechtsvorschrift ist der Aufbau von gesonderten Datenbanken nicht notwendig.<sup>60</sup>

Regelungen zum gegenseitigen Abruf und Abgleich gespeicherter Daten, die die Kerninhalte des § 88b AO darstellen, sind in Abs. 1 enthalten. Eine Pflicht, die Auswertungsergebnisse den jeweils betroffenen zuständigen Finanzbehörden elektronisch zur Verfügung zu stellen, ist in Abs. 2 kodifiziert. Schließlich enthält Abs. 3 eine die die Zuständigkeit der Landesfinanzbehörden betreffende Verordnungsermächtigung.

## 6.2. Bereitstellung gespeicherter Daten zum gegenseitigen Abruf und zur Datenverwendung (§ 88b Abs. 1 AO)

Nach § 88b Abs. 1 AO werden Daten zum gegenseitigen Abruf bereitgestellt, die für Zwecke eines Verwaltungsverfahrens in Steuersachen, eines Strafverfahrens wegen einer Steuerstraftat oder eines Bußgeldverfahrens wegen einer Steuerordnungswidrigkeit von Finanzbehörden bereits gespeichert wurden. Die Bereitstellung zum Datenabruf ist im datenschutzrechtlichen Sinne eine besondere Übermittlungsform, da die zuständigen Finanzbehörden auf die zur Verfügung gestellten Datensätze eigenständig zugreifen und sich somit im Ergebnis an diesen selbst bedienen können.<sup>61</sup> Die Freigabe der Daten kann einmalig oder dauerhaft (und widerruflich) erfolgen. Darüber hinaus ist es denkbar, explizit freigegebene und vorgefilterte Datenbestände für Abrufe bereitzustellen.<sup>62</sup> Details zum Datenabruf regelt die entsprechende Rechtsverordnung.<sup>63</sup> Nach dem eindeutigen Wortlaut („dürfen“) sind die Finanzbehörden nicht zur Datenbereitstellung verpflichtet, sondern vielmehr ermächtigt, nach ihrem Ermessen (§ 5 AO) zu handeln. Eine Datenerhebung und eine sich etwaig anschließende Datensammlung sind auf Grundlage dieser Vorschrift allerdings nicht möglich.

Die Informationen dürfen von den zuständigen Finanzbehörden zur Verhütung, Ermittlung oder Verfolgung von länderübergreifenden Steuerverkürzungen (Nr. 1), Steuerverkürzungen von internationaler Bedeutung (Nr. 2) oder Steuerverkürzungen von erheblicher Bedeutung (Nr. 3) untereinander abgerufen, im Wege des automatisierten Datenabgleichs überprüft, verwendet und gespeichert werden.<sup>64</sup> Die abschließende Aufzählung der zulässigen Zwecke<sup>65</sup> und die damit einhergehende Konkretisierung des Anwendungsbereichs des Datenabrufs ist grundsätzlich zu begrüßen. Für den Stpfl. hat dies in der Besteuerungspraxis allerdings zur Folge, dass die Unzulässigkeit des Datenabrufs lediglich auf Bagatellfälle beschränkt sein wird.<sup>66</sup> Der Gesetzeswortlaut kodifiziert keine Einschränkungen, sodass grundsätzlich sämtliche von der Finanzverwaltung gespeicherten, nach § 30 AO geschützten Daten für Zwecke des § 88b AO zur Verfügung stehen.<sup>67</sup> Mithin gelten die Regelungen des Abs. 1 gelten sowohl für anonyme Daten als auch für nicht anonymisierte Daten.

<sup>58</sup> H. KORDT. In: B. Schwarz/A. Pahlke, AO/FGO Kommentar. Erstkommentierung zum Modernisierungsgesetz des Besteuerungsverfahrens (2017) Erstkommentierung, BestVerfModG 2016, § 88b AO, Rz. 9.

<sup>59</sup> R. SEER. In: K. Tipke/H. W. Kruse, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung: AO, FGO. Kommentar zur AO (ohne Steuerstrafrecht) und FGO § 88b AO, Rz. 1.

<sup>60</sup> BT-Drs. 18/8434, S. 109.

<sup>61</sup> M. BAUM. In: M. Baum/J. W. Buse/H. Brandl/M. Szymczak, AO eKommentar § 88b, Rz. 3.

<sup>62</sup> H. KORDT. In: B. Schwarz/A. Pahlke, AO/FGO Kommentar. Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung § 88b AO, Rz. 34.

<sup>63</sup> Verordnung über den automatisierten Abruf von Steuerdaten (Steuerdaten-Abrufverordnung – StDAV) v. 13.10.2005, BGBl. I, 3021.

<sup>64</sup> Zu den Zweckbestimmungen eingehend H. KORDT. In: B. Schwarz/A. Pahlke, AO/FGO Kommentar. Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung § 88b AO, Rz. 39 ff.

<sup>65</sup> F. ROSER. In: D. Gosch/A. Beermann, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung. Kommentar § 88b AO, Rz. 8.

<sup>66</sup> R. SEER. In: K. Tipke/H. W. Kruse, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung: AO, FGO. Kommentar zur AO (ohne Steuerstrafrecht) und FGO § 88b AO, Rz. 8; F. ROSER. In: D. Gosch/A. Beermann, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung. Kommentar § 88b AO, Rz. 8.

<sup>67</sup> S. PETERS/C. ODINIUS, Rechtmäßigkeit und Reichweite des länderübergreifenden Datenabrufs nach § 88b AO, AO-StB 2021, S. 124 (S. 125); H. KORDT. In: B. Schwarz/A. Pahlke, AO/FGO Kommentar. Erstkommentierung zum Modernisierungsgesetz des Besteuerungsverfahrens (2017) Erstkommentierung, BestVerfModG 2016, § 88b AO, Rz. 29.

### 6.3. Zurverfügungstellung der Auswertungsergebnisse (§ 88b Abs. 2 AO)

Im Gegensatz zur nicht verpflichtenden Datenbereitstellung ist in § 88b Abs. 2 AO eine Pflicht kodifiziert, die Auswertungsergebnisse den jeweils betroffenen zuständigen Finanzbehörden elektronisch zur Verfügung zu stellen. Empfänger der Erkenntnisse sind daher einerseits die nach Abs. 3 bzw. für den Bund nach den einschlägigen Normen zuständigen Stellen und andererseits die für die strafrechtliche Verfolgung sachlich und örtlich zuständigen Finanzbehörden, soweit für diese aus den Auswertungen Ermittlungsansätze resultieren.<sup>68</sup> In praxi können die Auswertungsergebnisse von den jeweiligen Finanzbehörden beispielsweise als Ausgangspunkt für initiale oder weitere Ermittlungszwecke genutzt werden.

### 6.4. Verordnungsermächtigung (§ 88b Abs. 3 AO)

In der Besteuerungspraxis ist der Schutz der vom Steuergeheimnis (§ 30 AO) erfassten Daten von ganz hervorgehobener Bedeutung. Zur Vermeidung unzulässiger Datenabrufe sollten daher in den Ländern die Befugnisse nach Abs. 1 nur durch wenige und zentral zuständige Stellen wahrgenommen werden.<sup>69</sup> Vor diesem Hintergrund können und sollen<sup>70</sup> auf Landesebene die zuständigen Finanzbehörden durch eine von den jeweiligen Landesregierungen zu erlassende Rechtsverordnung bestimmt werden. Für diese in § 88b Abs. 3 Satz 1 AO kodifizierte Verordnungsermächtigung besteht nach Abs. 3 Satz 2 die Möglichkeit der Subdelegation. In der Folge kann die Verpflichtung<sup>71</sup> zum Erlass der Rechtsverordnung auf die jeweilige oberste Landesfinanzbehörde übertragen werden. So hat beispielsweise die Landesregierung Baden-Württembergs zunächst die Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung auf das Finanzministerium übertragen,<sup>72</sup> welches sodann als zuständige Finanzbehörden für die in § 88b Abs. 1 und 2 AO genannten Tätigkeiten die Oberfinanzdirektion Karlsruhe und das Finanzamt Karlsruhe-Durlach bestimmt hat.<sup>73</sup> Auf Bundesebene ist eine Verordnungsermächtigung nicht erforderlich,<sup>74</sup> da die entsprechenden Zuständigkeiten des Bundeszentralamts für Steuern insbesondere in § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 13, 16 und 28 sowie Abs. 1a FVG bereits kodifiziert sind.

### 6.5. Verfassungsmäßigkeit

Die Frage der Grundrechtsrelevanz der Vorschrift wird im Schrifttum unterschiedlich bewertet. Nach einer Ansicht führe § 88b AO zu erheblichen Eingriffen in die informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG), da sämtliche personenbezogenen Daten, die der ersuchten Finanzbehörde vorliegen, erfasst sind. Dieser intensive Eingriff fordere in solchen Fällen unter Berücksichtigung der Rechtsprechung das Vorhandensein konkreter Verdachtsmomente.<sup>75</sup> Da ein subjektives Kriterium in der Norm nicht kodifiziert ist, basiere ein solcher Moment lediglich auf dem grundsätzlich wertungsfreien Umstand einer

---

<sup>68</sup> H. KORDT. In: B. Schwarz/A. Pahlke, AO/FGO Kommentar. Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung § 88b AO, Rz. 72.

<sup>69</sup> M. BAUM. In: M. Baum/J. W. Buse/H. Brandl/M. Szymczak, AO eKommentar § 88b, Rz. 6.

<sup>70</sup> So die treffende Formulierung von ebenda, Rz. 7.

<sup>71</sup> Zutreffend weist F. ROSER. In: D. Gosch/A. Beermann, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung. Kommentar § 88b AO, Rz. 11 darauf hin, dass im Gesetzestext explizit eine Verpflichtung erwähnt, wohl aber die Ermächtigung gemeint ist.

<sup>72</sup> Verordnung der Landesregierung zur Übertragung der Ermächtigung zur Bestimmung der zuständigen Finanzbehörden für den länderübergreifenden Abruf und die Verwendung von Daten zur Verhütung, Ermittlung und Verfolgung von Steuerverkürzungen nach § 88b der Abgabenordnung auf das Ministerium für Finanzen (Steuerverkürzungsdatenabrufermächtigungsverordnung – StVDAErmächtVO) v. 20.07.2021, GBl., 659.

<sup>73</sup> Verordnung des Ministerium für Finanzen zur Bestimmung der zuständigen Finanzbehörden für den länderübergreifenden Abruf und zur Verwendung von Daten zur Verhütung, Ermittlung und Verfolgung von Steuerverkürzungen nach § 88b der Abgabenordnung v. 07.09.2021, GBl., 809.

<sup>74</sup> BT-Drs. 18/8434, S. 109.

<sup>75</sup> C. BECKMANN, Verfassungswidrigkeit des länderübergreifenden Abrufs und der Verwendung von Daten gemäß § 88b AO, DStR 2017, S. 971 (S. 975).

Steuerminderzahlung.<sup>76</sup> Im Ergebnis ermögliche dies der Finanzverwaltung eine anlasslose Rasterfahndung<sup>77</sup> zur Prävention von Steuerausfällen, sodass der § 88b AO den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG) nicht genüge.<sup>78</sup>

Dagegen wird an anderer Stelle eingewendet, der Wortlaut der Vorschrift erfasse weitreichende Zwecke, d. h. auch das reguläre Besteuerungsverfahren.<sup>79</sup> Nach dieser vorzugswürdigeren Ansicht stellt dies einen konkreten und ausreichenden Steuervollzugszweck dar, sodass es sich gerade nicht um eine unbestimmte Vorratsdatenspeicherung handelt.<sup>80</sup> Eine restriktive Auslegung der Vorschrift könnte den vorgebrachten Bedenken begegnen.<sup>81</sup> Denkbar ist eine verfassungskonforme Auslegung mittels teleologischer Reduktion, bei der die Tatbestandsvoraussetzungen des § 88b AO um das Erfordernis konkreter Anhaltspunkte erweitert würden.<sup>82</sup> Mithin wäre sichergestellt, dass der Föderalismus, insbesondere für das elektronische Risikomanagement der Finanzverwaltung, in der Besteuerungspraxis kein strukturelles Vollzugshemmnis darstellt.

## 7. Fazit

### 7.1. Zusammenfassung in Thesen

1. In den verschiedenen datenschutz- und steuerrechtlichen Bestimmungen ist eine fehlende klare Differenzierung zwischen den Begriffen „Daten“ und „Informationen“ zu konstatieren.
2. Die zunehmende Digitalisierung in der Finanzverwaltung erfordert eine sorgsame Berücksichtigung der Prinzipien der Datenschutz-Grundverordnung der Rechtmäßigkeit und der klaren Zweckbindung bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, um eine rechtmäßige und zugleich effiziente Nutzung der elektronischen Risikomanagementsysteme und Datenabgleiche zu gewährleisten.
3. Die Regelungen der Abgabenordnung ermöglichen es der Finanzverwaltung, personenbezogene und anonymisierte Daten zu sammeln und auszutauschen, werfen jedoch Fragen zur Abgrenzung von Erhebungszweck und Weiterverarbeitung auf.
4. Die Norm des § 88a AO zur Sammlung von geschützten Daten ist vor allem für das behördliche Risikomanagement von elementarer Bedeutung und stößt auf keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

<sup>76</sup> Ebenda, S. 973; ähnlich S. PETERS/C. ODINIUS, Rechtmäßigkeit und Reichweite des länderübergreifenden Datenabrufs nach § 88b AO, AO-StB 2021, S. 124 (S. 128).

<sup>77</sup> Zur Abgrenzung einer Rasterfahndung ausführlich ebenda, S. 125 ff.

<sup>78</sup> C. BECKMANN, Verfassungswidrigkeit des länderübergreifenden Abrufs und der Verwendung von Daten gemäß § 88b AO, DStR 2017, S. 971 (S. 975); im Ergebnis wohl zustimmend S. PETERS/C. ODINIUS, Rechtmäßigkeit und Reichweite des länderübergreifenden Datenabrufs nach § 88b AO, AO-StB 2021, S. 124 (S. 130) und S. C. GLÄSER/C. SCHÖLLHORN, Die wesentlichen Neuerungen in der AO nach dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, DStR 2016, S. 1577 (S. 1579).

<sup>79</sup> Nach H. KORDT. In: B. Schwarz/A. Pahlke, AO/FGO Kommentar. Erstkommentierung zum Modernisierungsgesetz des Besteuerungsverfahrens (2017) Erstkommentierung, BestVerfModG 2016, § 88b AO, Rz. 62 ist eine Datennutzung im regulären Besteuerungsverfahren als Annex des Verfahrens nach § 88b AO zulässig.

<sup>80</sup> R. SEER. In: K. Tipke/H. W. Kruse, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung: AO, FGO. Kommentar zur AO (ohne Steuerstrafrecht) und FGO § 88b AO, Rz. 2; ähnlich F. ROSER. In: D. Gosch/A. Beermann, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung. Kommentar § 88b AO, Rz. 2; B. RÄTKE. In: F. Klein, Abgabenordnung. einschließlich Steuerstrafrecht, 16. Auflage (2022) § 88b, Rz. 2 und H. KORDT. In: B. Schwarz/A. Pahlke, AO/FGO Kommentar. Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung § 88b AO, Rz. 15, die die Möglichkeit einer anlasslosen Rasterfahndung durch § 88b AO verneinen.

<sup>81</sup> S. C. GLÄSER/C. SCHÖLLHORN, Die wesentlichen Neuerungen in der AO nach dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, DStR 2016, S. 1577 (S. 1579). So auch H. KORDT. In: B. Schwarz/A. Pahlke, AO/FGO Kommentar. Erstkommentierung zum Modernisierungsgesetz des Besteuerungsverfahrens (2017) Erstkommentierung, BestVerfModG 2016, § 88b AO, Rz. 78, der eine einschränkende und verfassungskonforme Auslegung als notwendig erachtet, um die Bestimmtheitsmängel zu beheben.

<sup>82</sup> C. BECKMANN, Verfassungswidrigkeit des länderübergreifenden Abrufs und der Verwendung von Daten gemäß § 88b AO, DStR 2017, S. 971 (S. 975); zustimmend F. ROSER. In: D. Gosch/A. Beermann, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung. Kommentar § 88b AO, Rz. 2; S. PETERS/C. ODINIUS, Rechtmäßigkeit und Reichweite des länderübergreifenden Datenabrufs nach § 88b AO, AO-StB 2021, S. 124 (S. 127); a. A. H. KORDT. In: B. Schwarz/A. Pahlke, AO/FGO Kommentar. Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung § 88b AO, Rz. 21.

5. Mitunter wird im in § 88b AO geregelten automationsgestützten Austausch von Daten zwischen den Finanzbehörden der einzelnen Bundesländer und den Bundesfinanzbehörden ein Verstoß gegen das Recht auf informationelle Selbstbestimmung gesehen. Allerdings kann diesen Bedenken durch eine restriktive Auslegung mittels teleologischer Reduktion begegnet werden.

## **7.2. Aktuelle Entwicklungen und zukünftiger Forschungsbedarf**

Insgesamt handelt es sich bei dem untersuchten Gesamtkomplex des steuerlichen Datenschutzes *nicht* bloß um ein akademisch relevantes Themenfeld, sondern um eine Fragestellung, die durch die fortschreitende Automatisierung des Besteuerungsverfahrens sowie durch deren verfahrensrechtliche Flankierung enorme praktische Bedeutung für alle Stakeholder hat und weiter erlangen wird. Es ist zu konstatieren, dass sich der Umfang der im Besteuerungsverfahren erhobenen Daten in der jüngeren Vergangenheit erheblich ausgeweitet hat. Die Finanzverwaltung kann dementsprechend auf eine umfassende Datenbasis zurückgreifen. Diese resultiert insbesondere aus den vielgestaltigen Mitwirkungs- und Erklärungspflichten des Steuerpflichtigen. Zudem ergab die Untersuchung der hier ausgewählten datenschutzrechtlichen Regelungen, dass diese vielfach den Belangen der Finanzverwaltung Vorrang einräumen.

Diese gewonnenen Erkenntnisse lassen sich daher durch weiterführende Untersuchungen ergänzen. Zukünftiger Forschungsbedarf resultiert vor allem aus der Fragestellung, inwieweit die Informations-, Auskunfts- und Akteneinsichtsrechte der Steuerpflichtigen verbessert werden können. Ein zeitgemäßes Datenschutzrecht erfordert, dass die zuständigen Behörden die betroffenen Steuerpflichtigen informieren, sobald feststeht, dass die laufenden Ermittlungen keine Beeinträchtigung mehr erfahren. Die Datenschutz-Grundverordnung und die Abgabenordnung enthalten zwar behördliche Informationspflichten und Auskunftsrechte. Allerdings sind diese nach derzeit geltendem Recht nicht gerade zugunsten der Steuerpflichtigen ausgestaltet und werden zudem nur zögerlich gewährt. Dies gilt insbesondere auch für das im Besteuerungsverfahren nach wie vor stark eingeschränkte Recht auf Akteneinsicht. Moderne Datenverarbeitungstechnologien würden es den Finanzbehörden problemlos ermöglichen, dem Steuerpflichtigen im Rahmen des Veranlagungsverfahrens sowohl die Herkunft als auch den genauen Inhalt der vorhandenen Daten mitzuteilen, sobald die entsprechenden Ermittlungen abgeschlossen sind. Insgesamt sind die Entwicklungen auf diesem volatilen Gebiet und die zukünftige Umsetzung durch die Finanzverwaltung in der Erprobungsphase aufmerksam und zugleich kritisch zu verfolgen.