

Tipke/Kruse

Abgabenordnung

Finanzgerichtsordnung

Kommentar

begründet von

Dr. Klaus Tipke Dr. Heinrich Wilhelm Kruse
em.o. Professor an der em.o. Professor an der
Universität zu Köln Ruhr-Universität Bochum

fortgeführt von

Dr. Roman Seer Dr. Peter Brandis
Universitätsprofessor an der Richter am Bundesfinanzhof
Ruhr-Universität Bochum,
Steuerberater

Dr. Klaus-Dieter Drüen Dr. Matthias Loose
Universitätsprofessor an der Richter am Bundesfinanzhof
Ludwig-Maximilians-Universität München
Honorarprofessor an der
Richter am Finanzgericht Düsseldorf Ruhr-Universität Bochum

Dr. Marcel Krumm
Universitätsprofessor an der
Westfälischen Wilhelms-Universität Münster
Richter am Finanzgericht Münster

ottoschmidt

Vierter Abschnitt

Verarbeitung geschützter Daten und Steuergeheimnis

§ 29b

Verarbeitung personenbezogener Daten durch Finanzbehörden

(1) Die Verarbeitung personenbezogener Daten durch eine Finanzbehörde ist zulässig, wenn sie zur Erfüllung der ihr obliegenden Aufgabe oder in Ausübung öffentlicher Gewalt, die ihr übertragen wurde, erforderlich ist.

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

Eingefügt durch Art. 17 Nr. 3 Ges. zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften v. 17.7.2017, BGBl. I, 2541, m. Wirkung v. 25.5.2018.

Literatur: Baum, Datenschutz im Steuerverwaltungsverfahren ab dem 25.5.2018 – Teil II: Zulässigkeit der Verarbeitung personenbezogener Daten durch Finanzbehörden, NWB 2017, 3203; Krumm, Grundfragen des steuerlichen Datenverarbeitungsrechts, DB 2017, 2182; s. auch Lit./Verw. zu § 2a AO.

Inhalt

Rz.	Rz.		
A. Allgemeines	1	b) Verarbeitung durch die Finanzbehörde	8
B. Zulässigkeit der Verarbeitung („einfacher“) personenbezogener Daten (Abs. 1)	5	c) Erforderlichkeit zur Erfüllung der obliegenden Aufgaben oder in Ausübung öffentlicher Gewalt	9
I. Unionsrechtliche Ausgangslage nach der DSGVO	5	2. Informationspflichten	11
1. Grundsätze für jede Verarbeitung personenbezogener Daten	5	C. Zulässigkeit der Verarbeitung besonderer Kategorien personenbezogener Daten (Abs. 2) ..	12
2. Anforderungen an die Rechtmäßigkeit der Verarbeitung	6	I. Unionsrechtliche Ausgangslage nach der DSGVO	12
II. (Bereichsspezifische nationale) Rechtsgrundlage für die Verarbeitung personenbezogener Daten	7	II. (Bereichsspezifische nationale) Rechtsgrundlage für die Verarbeitung sensibler personenbezogener Daten	13
1. Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen	7	1. Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen	13
a) Verarbeitung personenbezogener Daten	7		

	Rz.		Rz.
a) Verarbeitung besonderer Kategorien personenbezogener Daten	13	chen Interesses und Überwiegen der Interessen an der Datenverarbeitung ...	15
b) Verarbeitung durch die Finanzbehörde	14	2. Maßnahmen zum Schutz der Interessen des Betroffenen ..	17
c) Erforderlichkeit der Verarbeitung aus Gründen eines erheblichen öffentli-		3. Informationspflichten	19
		D. Rechtsschutz und Sanktionen ..	20

A. Allgemeines

- Umsetzung der DSGVO und Regelungsgehalt:** § 29b wurde als Teil eines steuerdatenschutzrechtlichen Regelungskomplexes durch das Ges. zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften v. 17.7.2017, BGBl. I, 2541 eingeführt und ist seit 25.5.2018 anwendbar. Die Kopfnorm des Abschnitts zur „Verarbeitung geschützter Daten“ dient der Umsetzung der den Mitgliedstaaten durch die Offnungsklauseln der Art. 6 II i.V.m. I 1 S. 1 Buchst. e, III DSGVO und Art. 9 II Buchst. g DSGVO gewährten Rechtsetzungsspielräume (s. § 2a Rz. 1). Regelungssystematisch im Vierten Abschnitt („Verarbeitung geschützter Daten und Steuergeheimnis“) verortet sind mit § 29b und § 29c nummehr zwei eigenständige (generalklauselartige) Rechtsgrundlagen für die Datenverarbeitung durch FinBeh. in der AO normiert. § 29b ist **Rechtsgrundlage für Verarbeitungen personenbezogener Daten durch die FinBeh., zu dem oder den Zweck(en), zu dem oder denen sie erhoben wurden** (sog. Zweckbindungsgrundsatz; s. ausf. § 29c Rz. 6).
- Systematik:** § 29b differenziert entsprechend der grundlegenden in der DSGVO vorgesehenen Unterscheidung zwischen „einfachen“ personenbezogenen Daten (§ 29b I) und besonderen Kategorien personenbezogener Daten, mithin „sensiblen“ Daten (§ 29b II; zum Begriff s. § 2a Rz. 13). Die FinVerw. geht zutr. davon aus, dass sich aufgrund des datenartunabhängigen Schutzes durch das Steuergeheimnis sowie der Strafbewehrtheit seiner Verletzung das Steuerdatenschutzniveau generell am Schutzniveau für die Verarbeitung besonderer Kategorien personenbezogener Daten orientiert (BMF v. 12.1.2018 – IV A 3 - S 0030/16/10004-07, BStBl. I 2018, 185 [188] – Rz. 21)
- Verhältnis zu anderen Vorschriften:** § 31c enthält eine ggü. § 29b und § 29c speziellere Rechtsgrundlage für die Verarbeitung sensibler Daten zu statistischen Zwecken. Werden hingegen „einfache“ personenbezogene Daten für im öffentlichen Interesse liegende Archivzwecke, für wissenschaftliche oder historische Forschungszwecke oder für statistische Zwecke verarbeitet, ist die Datenverarbeitung bereits aufgrund der Vereinbarkeitsfiktion des Art. 5 I Buchst. b Halbs. 2 DSGVO zulässig. Die allgemeine datenschutzrechtliche Parallelvorschrift zu § 29b I bildet § 3 BDSG (s. Rz. 10); § 29b II entspricht der Regelung des § 22 I Nr. 2 Buchst. a BDSG (s. Rz. 17).
- Verfassungsfragen:** Die **Gesetzgebungskompetenz** des Bundes für das steuerliche Datenverarbeitungsrecht als Teil des Steuerverfahrensrechts folgt für Bundes- und LandesFinBeh. aus Art. 108 V GG (Krumm, DB 2017, 2182 [2188]). Kompetenzrechtlich ist § 29b von der Ermächtigung zur Regelung

des von FinBeh. anzuwendenden Verfahrens zweifelsfrei gedeckt. Verfassungsrechtlich fragwürdig ist indes das wohl dem Zeitdruck geschuldete chaotisch wirkende und gegenüber dem Regelablauf verkürzte **Gesetzgebungsverfahren** (krit. *Mellinghoff* auf dem 55. Dt. Steuerberaterkongress am 29./30.5.2017 in München; hierzu *Everslob*, BB 2017, 1301). So wurde das steuerdatenschutzrechtliche Maßnahmenpaket erst auf Beschlussempfehlung des Ausschusses für Arbeit und Soziales (v. 31.5.2017, BT-Drucks. 18/12611) mit in den nur in seiner Ausgangsversion an den Bundesrat zugeleiteten Gesetzesentwurf aufgenommen, ohne dass es zu einer weiteren nach Art. 76 II GG erforderlichen Übermittlung dieser als neu zu wertenden Regierungsvorlage an den Bundesrat kam (zu Recht krit. Stellungnahme des Ausschusses für Innere Angelegenheiten BR-Drucks. 450/1/17). Darum wurde die fachliche Beratung eines wichtigen steuerfachlichen Gesetzes erheblich reduziert. Die Chance auf ein qualitätssteigerndes, reguläres Verfahren wurde vertan. Allerdings sind die rechtlichen Konsequenzen eines solchen Verstoßes umstritten. In der Verfassungslehre wird überwiegend eine Unbedeutlichkeit (*Brüning* in BK, Art. 76 GG Rz. 189 f.) wegen Verletzung einer „bloßen Ordnungsvorschrift“ (*Brosius-Gersdorf* in Dreier³, Art. 76 GG Rz. 101 f.) angenommen (a.A. *Kersten* in Maunz/Dürig, Art. 76 GG Rz. 117: Unwirksamkeit des Gesetzes). Trotz des bedenklichen Gesetzgebungsverfahrens erscheinen verfassungsrechtliche Konsequenzen bei rechtsrealistischer Betrachtung nicht überwiegend wahrscheinlich. Denn der Bundesrat, dessen Rechte durch die Missachtung von Art. 76 II GG beeinträchtigt werden, hätte die Zustimmung zum Gesetz verweigern können (*Krumm*, DB 2017, 2182 [2188]).

B. Zulässigkeit der Verarbeitung („einfacher“) personenbezogener Daten (Abs. 1)

I. Unionsrechtliche Ausgangslage nach der DSGVO

1. Grundsätze für jede Verarbeitung personenbezogener Daten

Art. 5 DSGVO normiert **grundlegende Bedingungen**, die allesamt bei jeder Verarbeitung personenbezogener Daten einzuhalten sind. Diese Datenschutz-Grundsätze stehen gleichrangig nebeneinander. Art. 5 DSGVO legt nur eine Reihenfolge fest und keine Rangfolge. Die unmittelbar geltende Norm (s. § 2a Rz. 5) lautet:

Art. 5 DSGVO Grundsätze für die Verarbeitung personenbezogener Daten

(1) Personenbezogene Daten müssen

- auf rechtmäßige Weise, nach Treu und Glauben und in einer für die betroffene Person nachvollziehbaren Weise verarbeitet werden („Rechtmäßigkeit, Verarbeitung nach Treu und Glauben, Transparenz“);
- für festgelegte, eindeutige und legitime Zwecke erhoben werden und dürfen nicht in einer mit diesen Zwecken nicht zu vereinbarenden Weise weiterverarbeitet werden; eine Weiterverarbeitung für im öffentlichen Interesse liegende Archivzwecke, für wissenschaftliche oder historische Forschungszwecke oder für statistische Zwecke gilt gemäß Artikel 89 Absatz 1 nicht als unvereinbar mit den ursprünglichen Zwecken („Zweckbindung“);

- c) dem Zweck angemessen und erheblich sowie auf das für die Zwecke der Verarbeitung notwendige Maß beschränkt sein („Datenminimierung“);
 - d) sachlich richtig und erforderlichenfalls auf dem neuesten Stand sein; es sind alle angemessenen Maßnahmen zu treffen, damit personenbezogene Daten, die im Hinblick auf die Zwecke ihrer Verarbeitung unrichtig sind, unverzüglich gelöscht oder berichtigt werden („Richtigkeit“);
 - e) in einer Form gespeichert werden, die die Identifizierung der betroffenen Personen nur so lange ermöglicht, wie es für die Zwecke, für die sie verarbeitet werden, erforderlich ist; personenbezogene Daten dürfen länger gespeichert werden, soweit die personenbezogenen Daten vorbehaltlich der Durchführung geeigneter technischer und organisatorischer Maßnahmen, die von dieser Verordnung zum Schutz der Rechte und Freiheiten der betroffenen Person gefordert werden, ausschließlich für im öffentlichen Interesse liegende Archivzwecke oder für wissenschaftliche und historische Forschungszwecke oder für statistische Zwecke gemäß Artikel 89 Absatz 1 verarbeitet werden („Speicherbegrenzung“);
 - f) in einer Weise verarbeitet werden, die eine angemessene Sicherheit der personenbezogenen Daten gewährleistet, einschließlich Schutz vor unbefugter oder unrechtmäßiger Verarbeitung und vor unbeabsichtigtem Verlust, unbeabsichtigter Zerstörung oder unbeabsichtigter Schädigung durch geeignete technische und organisatorische Maßnahmen („Integrität und Vertraulichkeit“);
- (2) Der Verantwortliche ist für die Einhaltung des Absatzes 1 verantwortlich und muss dessen Einhaltung nachweisen können („Rechenschaftspflicht“).

Zu wahren ist zunächst der Grundsatz der **Rechtmäßigkeit** der Datenverarbeitung (Art. 5 I Buchst. a Var. 1 DSGVO). Ein Verarbeitungsvorgang oder eine Verarbeitungsreihe muss sich danach stets auf eine Rechtsgrundlage bzw. einen Erlaubnisgrund stützen können, die bzw. der sich entweder aus der DSGVO selbst oder aus – unter Ausschöpfung gewährter Regelungsspielräume – gesetztem nationalem Recht ergibt. Jede Verarbeitung personenbezogener Daten muss zudem nach **Treu und Glauben**, d.h. „fair“ (Frenzel in Paal/Pauly², Art. 5 DSGVO Rz. 18; Erwägungsgrund 39 S. 4) erfolgen und dem Grundsatz der **Transparenz** genügen (Art. 5 I Buchst. a Var. 2 u. 3 DSGVO). Transparenz muss für die betroffene Person dahingehend bestehen, ob und welche sie betreffenden personenbezogenen Daten von wem, in welcher Form und welchem Umfang für welche Zwecke, derzeit und künftig noch verarbeitet werden (Erwägungsgrund 39 S. 2 und S. 4). Mittel hierfür sind entsprechende Informationspflichten des Verantwortlichen (insb. in Art. 13, 14 und 34 DSGVO) und Auskunftsrechte der betroffenen Person (Art. 15 DSGVO). Der Grundsatz der Transparenz verlangt zudem auch, dass alle Informationen und Auskünfte zur Verarbeitung dieser personenbezogenen Daten leicht zugänglich und verständlich und in klarer und einfacher Sprache abgefasst sind (Erwägungsgrund 39 S. 3; Art. 12 DSGVO). Der zentrale Grundsatz der **Zweckbindung** der Datenverarbeitung (i.w.S.) fordert nach Art. 5 I Buchst. b. Halbs. 1 DSGVO die Festlegung eindeutiger und legitimer Verarbeitungszwecke sowie die Zweckbindung i.e.S. (s. § 29c Rz. 6). Um die sachliche **Richtigkeit** und erforderlichenfalls dem aktuellen Stand entsprechende personenbezogene(r) Daten zu gewährleisten (Art. 5 I Buchst. d DSGVO), hat die verantwortliche Stelle alle vertretbaren Schritte zu unternehmen, damit unrichtige personenbezogene Daten gelöscht oder berichtigt werden (Erwägungsgrund 39 S. 11). Diese Pflichten des Verantwortlichen werden durch entsprechende Rechte auf Seiten des Betroffenen in Art. 16, 17 DSGVO flan-

kiert. Nach dem Grundsatz der **Datenminimierung** (Art. 5 I Buchst. c DSGVO) müssen personenbezogene Daten dem jeweiligen, festgelegten Datenverarbeitungszweck angemessen und erheblich sowie auf das für die Zwecke der Verarbeitung notwendige Maß beschränkt sein. Als Ausprägung des Gebotes der Datenminimierung und Ausfluss des Zweckbindungsgrundsatzes verlangt Art. 5 I Buchst. e DSGVO die **Speicherbegrenzung** der personenbezogenen Daten in **zeitlicher Hinsicht** auf das (für den Verarbeitungszweck) unbedingt erforderliche Mindestmaß (Erwägungsgrund 39 S. 8). Um sicherzustellen, dass die personenbezogenen Daten nicht länger als nötig gespeichert werden, hat der Verantwortliche Fristen für ihre Löschung oder regelmäßige Überprüfung vorzusehen (Erwägungsgrund 39 S. 10). Bei der Verarbeitung muss zudem die **Integrität und Vertraulichkeit** der personenbezogenen Daten (Art. 5 I Buchst. f DSGVO) hinreichend gewährleistet sein. Danach müssen personenbezogene Daten in einer Weise verarbeitet werden, die ihre angemessene Sicherheit gewährleistet. Dazu gehört auch, dass die personenbezogenen Daten oder die Geräte, mit denen diese verarbeitet werden, durch geeignete technische und organisatorische Maßnahmen insb. vor unbefugter oder unrechtmäßiger Verarbeitung oder Benutzung geschützt werden (Erwägungsgrund 39 S. 12). Konkretisierungen finden sich an verschiedenen Stellen in der DSGVO. Wirkung entfaltet dabei auch die u.a. im Datenschutzkonzept der DSGVO aufgegriffene Idee, dass „Technik selbst [...] die durch den technischen Fortschritt verursachten Risiken für den Datenschutz eindämmen“ soll (Bieker/Hansen, RDV 2017, 165). Entsprechende Vorschriften finden sich z.B. in Art. 25 I (Datenschutz durch Technikgestaltung; neudeutsch: „Privacy by Design“) und Art. 25 II (Datenschutz durch datenschutzfreundliche Voreinstellungen; neudeutsch: „Privacy by Default“) DSGVO sowie in Art. 32 DSGVO zur Sicherheit der Verarbeitung. Art. 5 II DSGVO adressiert die Pflicht zur Einhaltung der in Art. 5 I DSGVO niedergelegten Grundsätze nicht nur an die verantwortliche Stelle, sondern legt dieser auch die Pflicht zum Nachweis der Einhaltung auf (**Rechenschaftspflicht**).

2. Anforderungen an die Rechtmäßigkeit der Verarbeitung

Art. 6 DSGVO knüpft die **Rechtmäßigkeit der Verarbeitung personenbezogener Daten** an das Vorliegen mind. einem der in Abs. 1 abschließend aufgelisteten **Erlaubnistatbestände** (sog. „[General-]Verbot mit Erlaubnisvorbehalt“; Buchner/Petri in Kühling/Buchner², Art. 6 DSGVO Rz. 1; Baum, NWB 2017, 3203; Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht²³, § 21 Rz. 18; krit. Veil, NVwZ 2018, 686 [688, 695]; „verarbeitungsfeindliche Regelungstechnik“; krit. zur Begriffswahl Albers in Wolff/Brink, BeckOK²³, Art. 6 DSGVO Rz. 12). Die unmittelbar geltende Norm (s. § 2a Rz. 5) lautet:

Art. 6 DSGVO Rechtmäßigkeit der Verarbeitung

- (1) ⁶Die Verarbeitung ist nur rechtmäßig, wenn mindestens eine der nachstehenden Bedingungen erfüllt ist:
- Die betroffene Person hat ihre Einwilligung zu der Verarbeitung der sie betreffenden personenbezogenen Daten für einen oder mehrere bestimmte Zwecke gegeben;

- b) die Verarbeitung ist für die Erfüllung eines Vertrags, dessen Vertragspartei die betroffene Person ist, oder zur Durchführung vorvertraglicher Maßnahmen erforderlich, die auf Anfrage der betroffenen Person erfolgen;
- c) die Verarbeitung ist zur Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung erforderlich, der der Verantwortliche unterliegt;
- d) die Verarbeitung ist erforderlich, um lebenswichtige Interessen der betroffenen Person oder einer anderen natürlichen Person zu schützen;
- e) die Verarbeitung ist für die Wahrnehmung einer Aufgabe erforderlich, die im öffentlichen Interesse liegt oder in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt, die dem Verantwortlichen übertragen wurde;
- f) die Verarbeitung ist zur Wahrung der berechtigten Interessen des Verantwortlichen oder eines Dritten erforderlich, sofern nicht die Interessen oder Grundrechte und Grundfreiheiten der betroffenen Person, die den Schutz personenbezogener Daten erfordern, überwiegen, insbesondere dann, wenn es sich bei der betroffenen Person um ein Kind handelt.

²Unterabsatz 1 Buchstabe f gilt nicht für die von Behörden in Erfüllung ihrer Aufgaben vorgenommene Verarbeitung.

(2) Die Mitgliedstaaten können spezifischere Bestimmungen zur Anpassung der Anwendung der Vorschriften dieser Verordnung in Bezug auf die Verarbeitung zur Erfüllung von Absatz 1 Buchstaben c und e beibehalten oder einführen, indem sie spezifische Anforderungen für die Verarbeitung sowie sonstige Maßnahmen präziser bestimmen, um eine rechtmäßig und nach Treu und Glauben erfolgende Verarbeitung zu gewährleisten, einschließlich für andere besondere Verarbeitungssituationen gemäß Kapitel IX.

(3) ¹Die Rechtsgrundlage für die Verarbeitungen gemäß Absatz 1 Buchstaben c und e wird festgelegt durch

- a) Unionsrecht oder
- b) das Recht der Mitgliedstaaten, dem der Verantwortliche unterliegt.

²Der Zweck der Verarbeitung muss in dieser Rechtsgrundlage festgelegt oder hinsichtlich der Verarbeitung gemäß Absatz 1 Buchstabe e für die Erfüllung einer Aufgabe erforderlich sein, die im öffentlichen Interesse liegt oder in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt, die dem Verantwortlichen übertragen wurde. ³Diese Rechtsgrundlage kann spezifische Bestimmungen zur Anpassung der Anwendung der Vorschriften dieser Verordnung enthalten, unter anderem Bestimmungen darüber, welche allgemeinen Bedingungen für die Regelung der Rechtmäßigkeit der Verarbeitung durch den Verantwortlichen gelten, welche Arten von Daten verarbeitet werden, welche Personen betroffen sind, an welche Einrichtungen und für welche Zwecke die personenbezogenen Daten offengelegt werden dürfen, welcher Zweckbindung sie unterliegen, wie lange sie gespeichert werden dürfen und welche Verarbeitungsvorgänge und -verfahren angewandt werden dürfen, einschließlich Maßnahmen zur Gewährleistung einer rechtmäßig und nach Treu und Glauben erfolgenden Verarbeitung, wie solche für sonstige besondere Verarbeitungssituationen gemäß Kapitel IX. ⁴Das Unionsrecht oder das Recht der Mitgliedstaaten müssen ein im öffentlichen Interesse liegendes Ziel verfolgen und in einem angemessenen Verhältnis zu dem verfolgten legitimen Zweck stehen.

(4) Beruht die Verarbeitung zu einem anderen Zweck als zu demjenigen, zu dem die personenbezogenen Daten erhoben wurden, nicht auf der Einwilligung der betroffenen Person oder auf einer Rechtsvorschrift der Union oder der Mitgliedstaaten, die in einer demokratischen Gesellschaft eine notwendige und verhältnismäßige Maßnahme zum Schutz der in Artikel 23 Absatz 1 genannten Ziele darstellt, so berücksichtigt der Verantwortliche – um festzustellen, ob die Verarbeitung zu einem anderen Zweck mit demjenigen, zu dem die personenbezogenen Daten ursprünglich erhoben wurden, vereinbar ist – unter anderem

- a) jede Verbindung zwischen den Zwecken, für die die personenbezogenen Daten erhoben wurden, und den Zwecken der beabsichtigten Weiterverarbeitung,
- b) den Zusammenhang, in dem die personenbezogenen Daten erhoben wurden, insbesondere hinsichtlich des Verhältnisses zwischen den betroffenen Personen und dem Verantwortlichen,
- c) die Art der personenbezogenen Daten, insbesondere ob besondere Kategorien personenbezogener Daten gemäß Artikel 9 verarbeitet werden oder ob personenbezogene Daten über strafrechtliche Verurteilungen und Straftaten gemäß Artikel 10 verarbeitet werden,
- d) die möglichen Folgen der beabsichtigten Weiterverarbeitung für die betroffenen Personen,
- e) das Vorhandensein geeigneter Garantien, wozu Verschlüsselung oder Pseudonymisierung gehören kann.

Erlaubnisgründe sind Einwilligung (Buchst. a) sowie Erforderlichkeit zur Vertragserfüllung (Buchst. b.), zur Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung (Buchst. c), zum Schutz lebenswichtiger Interessen der betroffenen Person (Buchst. d) und zur Wahrnehmung berechtigter Interessen (Buchst. f). Dagegen ist Art. 6 I S. 1 Buchst. e DSGVO, der die Datenverarbeitung erlaubt, sofern sie für die Wahrnehmung einer Aufgabe erforderlich ist, die im öffentlichen Interesse liegt oder in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt, die dem Verantwortlichen übertragen wurde, kein selbständiger und unmittelbar wirkender Erlaubnistaatbestand. Vielmehr bedarf es einer Umsetzung in nationales Recht, um eine Rechtsgrundlage zur Datenverarbeitung zu schaffen (Erwägungsgrund 45 S. 1; BT-Drucks. 18/12611, 77). Dazu sehen Art. 6 II und III DSGVO Rechtssetzungsbefugnisse für die Mitgliedstaaten vor. Art. 6 II DSGVO legt fest, dass die Mitgliedstaaten spezifischere Bestimmungen (s. Rz. 10, 16) zur Anpassung der Anwendung der Vorschriften dieser Verordnung hinsichtlich der Rechtmäßigkeitsgründe aus Buchst. c. und Buchst. e beibehalten oder einführen können. Dies soll durch präzisere Bestimmung der spezifischen Anforderungen für die Verarbeitung sowie sonstige Maßnahmen erfolgen, um eine rechtmäßig und nach Treu und Glauben erfolgende Verarbeitung zu gewährleisten, einschließlich für andere besondere Verarbeitungssituationen nach Kapitel IX. Daneben bestimmt Art. 6 III 1 Buchst. b DSGVO, dass die Rechtsgrundlagen durch das Recht der Mitgliedstaaten festzulegen sind, dem der Verantwortliche unterliegt. Sätze 1 und 3 enthalten inhaltliche Anforderungen an die nationalen Rechtsgrundlagen. Danach muss der Verarbeitungszweck in der Rechtsgrundlage festgelegt oder für die Erfüllung einer im öffentlichen Interesse liegenden oder in Ausübung hoheitlicher Gewalt erfolgenden Aufgabe erforderlich sein (Satz 1). Satz 3 fordert zudem noch die Verhältnismäßigkeit der Rechtsgrundlage; Satz 2 greift den Wortlaut des Abs. 2 auf und sieht darüber hinaus eine Reihe möglicher Regelungsinhalte vor. Angesichts des umstrittenen Verhältnisses beider Absätze zueinander (nach *Buchner/Petri* in *Kühling/Buchner*², Art. 6 DSGVO Rz. 195 hat Abs. 2 lediglich deklaratorische Bedeutung; a.A. *Benecke/Wagner*, DVBl. 2016, 600 [602 f.]; zum Streitstand *Albers* in *Wolff/Brink, BeckOK*²³, Art. 6 DSGVO Rz. 59 ff.) war der Gesetzgeber gut beraten, sich für § 29b I auf beide Absätze zu beziehen (BT-Drucks. 18/12611, 77).

II. (Bereichsspezifische nationale) Rechtsgrundlage für die Verarbeitung personenbezogener Daten

1. Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen

a) Verarbeitung personenbezogener Daten

- 7 § 29b I erlaubt die Verarbeitung (zum Verarbeitungsbegriff s. § 2a Rz. 16) personenbezogener Daten (zum Begriff der personenbezogenen Daten s. § 2a Rz. 12) durch die FinBeh. Für sensible Daten als besonderer Kategorie personenbezogener Daten sieht § 29b II eine eigenständige Rechtsgrundlage für die Verarbeitung durch die FinBeh. mit gesteigerten Rechtmäßigkeitsanforderungen vor (s. Rz. 13 ff.). **§ 29b erlaubt – in Abgrenzung zu § 29c – die Verarbeitung personenbezogener Daten nur zu dem oder den Zweck(en), zu dem oder denen sie erhoben wurden** (sog. Zweckbindungsgrundsatz). Den Zweck bestimmt die FinVerw. in der „Durchführung des jeweiligen Verwaltungsverfahrens in Steuersachen nach der AO, differenziert nach Abgabeart, Besteuerungszeitraum/-zeitpunkt und Steuerschuldner“, wobei für die gesonderte und einheitliche Feststellung entsprechendes gilt. So ist z.B. der Zweck der Verarbeitung der im Rahmen der ESt.-Erklärung für den VZ 2017 erhobenen personenbezogenen Daten die Festsetzung und Erhebung der ESt für das Kalenderjahr 2017, ggf. einschließlich der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen durch eine Außenprüfung oder durch ein Auskunftsersuchen gegenüber einem Dritten, der Vollstreckung, der Haftungsinanspruchnahme eines Dritten oder der Durchführung eines außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens (Bsp. nach BMF v. 12.1.2018 – IV A 3 - S 0030/16/10004-07, BStBl. I 2018, 185 [188] – Rz. 22; zu Einzelheiten zum unionsrechtlichen Zweckbindungsgrundsatz s. § 29c Rz. 6 f.).

b) Verarbeitung durch die Finanzbehörde

- 8 § 29b I richtet sich **nur an FinBeh.** sowie an Kommunen bei der Verarbeitung von Realsteuern (§ 1 II Nr. 1 n.F; *Baum*, NWB 2018, 1522 [1524]). Liegt eine finanzbehördliche Verarbeitungsbefugnis vor, dürfen unter Einhaltung der Anforderungen der Art. 28, 29 DSGVO als zulässiges „Mittel zur Verarbeitung“ (*Bertermann* in Ehmann/Selmayr, Art. 28 DSGVO Rz. 4) auch Auftragsverarbeiter eingesetzt werden (s. bereits s. § 2a Rz. 18). Öffentliche Stellen, die keine FinBeh. i.S.d. § 6 II sind, sowie nichtöffentliche Stellen (§ 6 Id–Ie) können sich nach dem Wortlaut nicht auf § 29b I als Rechtsgrundlage für die Verarbeitung personenbezogener Daten stützen. Ausgangspunkt ist in diesen Fällen Art. 6 I S. 1 Buchst. c DSGVO, der eine Datenverarbeitung erlaubt, die zur Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung erforderlich ist, der die öffentliche oder nichtöffentliche Stelle unterliegt. Rechtsgrundlage bildet somit Art. 6 I S. 1 Buchst. c DSGVO i.V.m. einer Mitwirkungspflichten für Dritte adressierenden Norm (*Baum*, NWB 2017, 3203 [3205]). Die steuerverwaltende Tätigkeit öffentlich-rechtlich verfasster Religionsgemeinschaften (Kirchensteuerämter) fällt weder unter § 6 Ia noch Ib (s. § 6 Rz. 9), aber Art. 91 I DSGVO eröffnet die Option der Fortanwendung bestehender, kirchlicher Datenschutzregelungen im Einklang mit der DSGVO.

c) Erforderlichkeit zur Erfüllung der obliegenden Aufgaben oder in Ausübung öffentlicher Gewalt

§ 29b I sieht zwei Rechtmäßigkeitsgründe für die Datenverarbeitung vor: die Verarbeitung zur Erfüllung der den FinBeh. obliegenden Aufgaben oder die Verarbeitung in Ausübung öffentlicher Gewalt, die den FinBeh. übertragen wurde § 29b I Var. 1 knüpft an die **Aufgabenzuweisung** an. Die Zulässigkeit der Datenverarbeitung folgt der Aufgabenzuständigkeit (Konnexitätsprinzip). Datenverarbeitungen sind demnach zulässig, wenn sie sich im Rahmen der den FinBeh. obliegenden Aufgaben vollziehen. Primäraufgabe der FinBeh. ist die **gesetz- und gleichmäßige Besteuerung** (§ 85) unter **struktureller Vollzugssicherung** (s. § 85 Rz. 14 ff.). § 29b I Var. 2 hingegen knüpft mit seiner Formulierung von der „Ausübung von öffentlicher Gewalt“ an die den FinBeh. gesetzlich eingeräumten hoheitlichen Befugnisse an (trotz [wohl] bewusster terminologischer Wahl des Begriffs der „Ausübung von öffentlicher Gewalt“ anstelle von „Ausübung hoheitlicher Befugnisse“ wie in Art. 49 III, Art. 79 II DSGVO [Buchner/Petri in Kühling/Buchner², Art. 6 DSGVO Rz. 116 f.]). Zusätzliches Kriterium in beiden Fällen ist die „Erforderlichkeit“ der Verarbeitung aus den genannten Gründen. Der Erforderlichkeitsbegriff ist ein „autonome[r] Begriff des Gemeinschaftsrechts“, der keinen variablen Inhalt in den Mitgliedstaaten haben kann (so EuGH v.16.12.2008 – C-524/06, ECLI:EU:C:2008:724 Rz. 52 – *Huber* zu Art. 7 Buchst. e RL 95/46/EG, der keine wesentlichen Abweichungen von Art. 6 I S. 1 Buchst. e DSGVO erkennen lässt). Die Übertragbarkeit der Rspr. unterstellt, muss die Datenverarbeitung den Zielen der DSGVO genügen, folglich grundrechtskonform sein, was insb. eine verhältnismäßige Datenverarbeitung verlangt (*Weichert* in Kühling/Buchner², Art. 6 DSGVO Rz. 118 f.; *Frenzel* in Paal/Pauly², Art. 6 DSGVO Rz. 23; a.A. *Ph. Reimer* in Sydow, Art. 6 DSGVO Rz. 47). Ausnahmen und Einschränkungen hinsichtlich des Schutzes der personenbezogenen Daten müssen sich danach auf das „absolut Notwendige“ beschränken (EuGH v. 9.11.2010 – C-92/09, C-93/09, ECLI:EU:C:2010:662 Rz. 77, 86 – *Schecke* und *Eifert*; EuGH v. 16.12.2008 – C 73/07, ECLI:EU:C:2008:727 Rz. 56 – *Satakunnan Markkinapörssi* und *Satamedia*). Allerdings sind die Anforderungen nicht derart hoch, wie dies begrifflich notwendig erscheint (EuGH v.16.12.2008 – C-524/06, ECLI:EU:C:2008:724 – *Huber*, wonach eine effizientere Vorschriftenanwendung für die Erforderlichkeit der Datenverarbeitung genügt; darauf gestützt lässt *Ph. Reimer* in Sydow, Art. 6 DSGVO Rz. 47 es genügen, dass das durch die Datenverarbeitung angestrebte Ziel nicht anders erreichbar ist).

Umsetzungszweifel: § 29b I ist wie die Parallelvorschrift des § 3 BDSG zwar 10 nicht vollständig wortlautidentisch mit Art. 6 I S. 1 Buchst. e DSGVO, beschränkt sich aber weitestgehend auf dessen inhaltliche Wiedergabe.

§ 3 BDSG Verarbeitung personenbezogener Daten durch öffentliche Stellen

Die Verarbeitung personenbezogener Daten durch eine öffentliche Stelle ist zulässig, wenn sie zur Erfüllung der in der Zuständigkeit des Verantwortlichen liegenden Aufgabe oder in Ausübung öffentlicher Gewalt, die dem Verantwortlichen übertragen wurde, erforderlich ist.

Für § 3 BDSG wird wegen der bloßen Reproduktion des Verordnungstextes die verordnungskonforme Umsetzung z.T. verneint (*Frenzel* in Paal/Pauly²,

Art. 6 DSGVO Rz. 4). Ob § 29b I den **Anforderungen der Öffnungsklausel** gerecht wird, erscheint insoweit zweifelhaft als Art. 6 II und III DSGVO von „spezifische[n] Anforderungen“ („more specific provisions“) bzw. „spezifischere[n] Bestimmungen“ („more precisely specific requirements“) sprechen. Das legt nahe, ein – wenn auch moderates – „Mehr an Regelungsgehalt“ des nationalen Gesetzes zu fordern (so *Kühling/Martini u.a.*, DSGVO und nationales Recht, 2016, 36 zu § 13 I BDSG a.F.). Andererseits lässt sich der Wortlaut der Art. 6 II und III DSGVO dahingehend verstehen, dass spezifischere Bestimmungen getroffen werden „können“, aber nicht müssen (Wolff in Wolff/Brink, BeckOK²³, § 3 BDSG Rz. 22). Unzweifelhaft kann nicht verlangt werden, für jeden einzelnen Verarbeitungsvorgang ein spezifisches Gesetz zu schaffen (so explizit Erwägungsgrund 45 S. 3). Auch zeigt Art. 6 III 2 DSGVO, dass der Zweck der Verarbeitung nicht ausdrücklich normiert sein muss (Buchner/Petri in *Kühling/Buchner*², Art. 6 DSGVO Rz. 121). Das legt nahe, dass die Rechtsgrundlage durchaus abstrakt gehalten sein kann (*Kühling/Martini u.a.*, DSGVO und nationales Recht, 2016, 37). Die berechtigte Warnung vor der „Verrechtlichungsfalle“ (Kingreen/Kühling, JZ 2015, 213 [220]) des nationalen Gesetzgebers spricht gegen übersteigerte Anforderungen. Bei einer bereichsspezifischen Regelung trifft den nationalen Gesetzgeber nur eine „sehr moderate Konkretisierungspflicht“, die namentlich durch die exemplarische Aufzählung der Aufgaben erfüllt werden kann (*Kühling/Martini u.a.*, DSGVO und nationales Recht, 2016, 37). Dem trägt § 29b I durch die Festlegung auf „durch die FinBeh.“ und die ihr obliegenden Aufgaben Rechnung. Auch wenn in dieser Vorschrift nicht alle Aufgaben nochmals explizit normiert sind, so sind diese durch AO/FVG gesetzlich zugewiesen und darum hinreichend durch das Gesetz bestimmt.

2. Informationspflichten

- 11 Werden personenbezogene Daten direkt bei der betroffenen Person erhoben, so ist die zuständige FinBeh. zur Mitteilung der in Art. 13 I, II DSGVO genannten **Informationen zum Zeitpunkt der Datenerhebung** verpflichtet, es sei denn, die Ausnahmeregelung des Art. 13 IV DSGVO oder eine des § 32a I, II (eingefügt mit dem Ges. zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften v. 17.7.2017, BGBl. I 2017, 254; eingehend Krumm, DB 2017, 2182 [2193 f.]) befreien die FinBeh. von der Informationspflicht. Im Falle der Datenerhebung bei Dritten i.S.d. Art. 4 Nr. 10 DSGVO trifft die FinBeh. ebenfalls eine Pflicht, die in Art. 14 I, II DSGVO genannten Informationen der betroffenen Person mitzuteilen, sofern kein Ausnahmetatbestand nach Art. 14 V DSGVO oder nach § 32b I, II (eingefügt mit dem Ges. zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften v. 17.7.2017, BGBl. I 2017, 254) vorliegt. Zur Erfüllung der Vorgaben hat das BMF noch vor dem 25.5.2018 ein allgemeines Informationsschreiben veröffentlicht (BMF v. 1.5.2018, Allgemeine Informationen zur Umsetzung der datenschutzrechtlichen Vorgaben der Art. 12–14 DSGVO in der Steuerverwaltung – IV A 3 – S 0030/16/10004-21, BStBl. I 2018, 607).

C. Zulässigkeit der Verarbeitung besonderer Kategorien personenbezogener Daten (Abs. 2)

I. Unionsrechtliche Ausgangslage nach der DSGVO

Art. 9 DSGVO weist bestimmten „sensiblen“ Daten aufgrund ihres Diskriminierungspotenzials (Wolff/Schäntz in Schäntz/Wolff, Das neue Datenschutzrecht, 2017, Rz. 701 unter Bezugnahme auf Art. 29-Gruppe Advice paper on special categories of data [„sensitive data“], 2011, 4) eine „normative Sonderstellung“ (Albers in Wolff/Brink, BeckOK²³, Art. 9 DSGVO Rz. 1) zu, indem die Verarbeitung – im Vergleich zur Verarbeitung „einfacher“ personenbezogener Daten nach Art. 6 DSGVO (s. Rz. 6) – einem „strenge[m] Rechtsregime“ (Wolff/Schäntz in Schäntz/Wolff, Das neue Datenschutzrecht, 2017, Rz. 700) unterworfen wird. Die unmittelbar geltende Norm (s. § 2a Rz. 5) lautet:

Artikel 9 DSGVO Verarbeitung besonderer Kategorien personenbezogener Daten

- (1) Die Verarbeitung personenbezogener Daten, aus denen die rassische und ethnische Herkunft, politische Meinungen, religiöse oder weltanschauliche Überzeugungen oder die Gewerkschaftsgehörigkeit hervorgehen, sowie die Verarbeitung von genetischen Daten, biometrischen Daten zur eindeutigen Identifizierung einer natürlichen Person, Gesundheitsdaten oder Daten zum Sexualleben oder der sexuellen Orientierung einer natürlichen Person ist untersagt.
- (2) Absatz 1 gilt nicht in folgenden Fällen:
- Die betroffene Person hat in die Verarbeitung der genannten personenbezogenen Daten für einen oder mehrere festgelegte Zwecke ausdrücklich eingewilligt, es sei denn, nach Unionsrecht oder dem Recht der Mitgliedstaaten kann das Verbot nach Absatz 1 durch die Einwilligung der betroffenen Person nicht aufgehoben werden,
 - die Verarbeitung ist erforderlich, damit der Verantwortliche oder die betroffene Person die ihm bzw. ihr aus dem Arbeitsrecht und dem Recht der sozialen Sicherheit und des Sozialschutzes erwachsenden Rechte ausüben und seinen bzw. ihren diesbezüglichen Pflichten nachkommen kann, soweit dies nach Unionsrecht oder dem Recht der Mitgliedstaaten oder einer Kollektivvereinbarung nach dem Recht der Mitgliedstaaten, das geeignete Garantien für die Grundrechte und die Interessen der betroffenen Person vorsieht, zulässig ist,
 - die Verarbeitung ist zum Schutz lebenswichtiger Interessen der betroffenen Person oder einer anderen natürlichen Person erforderlich und die betroffene Person ist aus körperlichen oder rechtlichen Gründen außerstande, ihre Einwilligung zu geben,
 - die Verarbeitung erfolgt auf der Grundlage geeigneter Garantien durch eine politisch, weltanschaulich, religiös oder gewerkschaftlich ausgerichtete Stiftung, Vereinigung oder sonstige Organisation ohne Gewinnerzielungsabsicht im Rahmen ihrer rechtmäßigen Tätigkeiten und unter der Voraussetzung, dass sich die Verarbeitung ausschließlich auf die Mitglieder oder ehemalige Mitglieder der Organisation oder auf Personen, die im Zusammenhang mit deren Tätigkeitszweck regelmäßige Kontakte mit ihr unterhalten, bezieht und die personenbezogenen Daten nicht ohne Einwilligung der betroffenen Personen nach außen offengelegt werden,
 - die Verarbeitung bezieht sich auf personenbezogene Daten, die die betroffene Person offensichtlich öffentlich gemacht hat,

- f) die Verarbeitung ist zur Geltendmachung, Ausübung oder Verteidigung von Rechtsansprüchen oder bei Handlungen der Gerichte im Rahmen ihrer justiziellen Tätigkeit erforderlich,
 - g) die Verarbeitung ist auf der Grundlage des Unionsrechts oder des Rechts eines Mitgliedstaats, das in angemessenem Verhältnis zu dem verfolgten Ziel steht, den Wesensgehalt des Rechts auf Datenschutz wahrt und angemessene und spezifische Maßnahmen zur Wahrung der Grundrechte und Interessen der betroffenen Person vorsieht, aus Gründen eines erheblichen öffentlichen Interesses erforderlich,
 - h) die Verarbeitung ist für Zwecke der Gesundheitsvorsorge oder der Arbeitsmedizin, für die Beurteilung der Arbeitsfähigkeit des Beschäftigten, für die medizinische Diagnostik, die Versorgung oder Behandlung im Gesundheits- oder Sozialbereich oder für die Verwaltung von Systemen und Diensten im Gesundheits- oder Sozialbereich auf der Grundlage des Unionsrechts oder des Rechts eines Mitgliedstaats oder aufgrund eines Vertrags mit einem Angehörigen eines Gesundheitsberufs und vorbehaltlich der in Absatz 3 genannten Bedingungen und Garantien erforderlich,
 - i) die Verarbeitung ist aus Gründen des öffentlichen Interesses im Bereich der öffentlichen Gesundheit, wie dem Schutz vor schwerwiegenden grenzüberschreitenden Gesundheitsgefahren oder zur Gewährleistung hoher Qualitäts- und Sicherheitsstandards bei der Gesundheitsversorgung und bei Arzneimitteln und Medizinprodukten, auf der Grundlage des Unionsrechts oder des Rechts eines Mitgliedstaats, das angemessene und spezifische Maßnahmen zur Wahrung der Rechte und Freiheiten der betroffenen Person, insbesondere des Berufsgeheimnisses, vorsieht, erforderlich, oder
 - j) die Verarbeitung ist auf der Grundlage des Unionsrechts oder des Rechts eines Mitgliedstaats, das in angemessenem Verhältnis zu dem verfolgten Ziel steht, den Wesensgehalt des Rechts auf Datenschutz wahrt und angemessene und spezifische Maßnahmen zur Wahrung der Grundrechte und Interessen der betroffenen Person vorsieht, für im öffentlichen Interesse liegende Archivzwecke, für wissenschaftliche oder historische Forschungszwecke oder für statistische Zwecke gemäß Artikel 89 Absatz 1 erforderlich.
- (3) Die in Absatz 1 genannten personenbezogenen Daten dürfen zu den in Absatz 2 Buchstabe h genannten Zwecken verarbeitet werden, wenn diese Daten von Fachpersonal oder unter dessen Verantwortung verarbeitet werden und dieses Fachpersonal nach dem Unionsrecht oder dem Recht eines Mitgliedstaats oder den Vorschriften nationaler zuständiger Stellen dem Berufsgeheimnis unterliegt, oder wenn die Verarbeitung durch eine andere Person erfolgt, die ebenfalls nach dem Unionsrecht oder dem Recht eines Mitgliedstaats oder den Vorschriften nationaler zuständiger Stellen einer Geheimhaltungspflicht unterliegt.
- (4) Die Mitgliedstaaten können zusätzliche Bedingungen, einschließlich Beschränkungen, einführen oder aufrechterhalten, soweit die Verarbeitung von genetischen, biometrischen oder Gesundheitsdaten betroffen ist.

Art. 9 I DSGVO liegt ein **grundsätzliches Verbot der Verarbeitung personenbezogener Daten besonderer Kategorien** zugrunde. Abweichend davon sieht Art. 9 II DSGVO selbst eine Reihe von Ausnahmetatbeständen vor, nach denen die Verarbeitung personenbezogener Daten besonderer Kategorien rechtmäßig sein kann. Für den Bereich der öffentlichen Verwaltung erlaubt die sog. **Öffnungsklausel** des Art. 9 II Buchst. g DSGVO (Jaspers/Schwartzmann/Mühlenbeck in Schwartzmann/Jaspers/Thüsing/Kugelmann, Art. 9 DSGVO Rz. 161) – regelungstechnisch ungeschickt zwischen spezifischen Ausnahmetatbeständen „versteckt“ (Frenzel in Paal/Pauly², Art. 9 DSGVO Rz. 40) – eine Verarbeitung sensibler Datenkategorien auf rechtlicher Grundlage eines Mitgliedstaates aus Gründen eines „erheblichen öffentlichen Interesses“ (zum

Vergleich Art. 8 IV RL 95/46/EG „wichtiges öffentliches Interesse“). Die darin enthaltene Regelungsoption fordert von der nationalen Rechtsgrundlage zusätzlich, dass sie in angemessenem Verhältnis zu dem verfolgten Ziel steht, den Wesensgehalt des Rechts auf Datenschutz wahrt und, dass angemessene und spezifische Maßnahmen zur Wahrung der Grundrechte und Interessen der betroffenen Person vorgesehen sind.

II. (Bereichsspezifische nationale) Rechtsgrundlage für die Verarbeitung sensibler personenbezogener Daten

1. Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen

a) Verarbeitung besonderer Kategorien personenbezogener Daten

§ 29b II erlaubt unter Voraussetzungen die Verarbeitung (zum Verarbeitungsbegriff s. § 2a Rz. 16) besonderer Kategorien personenbezogener Daten. Die nationale Rechtsetzungsbefugnis folgt aus Art. 9 II Buchst. g DSGVO (s. Rz. 12). Besondere Kategorien personenbezogener Daten sind nach der risikobasierten Begriffsbestimmung des Art. 9 I DSGVO personenbezogene Daten, aus denen die rassische und ethnische Herkunft, politische Meinungen, religiöse oder weltanschauliche Überzeugungen oder die Gewerkschaftsgehörigkeit hervorgehen, sowie genetische Daten (Art. 4 Nr. 13 DSGVO), biometrische Daten (Art. 4 Nr. 14 DSGVO) zur eindeutigen Identifizierung einer natürlichen Person, Gesundheitsdaten (Art. 4 Nr. 15 DSGVO) oder Daten zum Sexualleben oder der sexuellen Orientierung einer natürlichen Person (zur steuerrechtlichen Relevanz s. Bsp. in Rz. 15). Gemein ist diesen Datenkategorien ihr für den individuellen Menschen „identitätsstiftender Charakter“ (Frenzel in Paal/Pauly², Art. 9 DSGVO Rz. 6), der besondere Risiken für Grundrechte und Grundfreiheiten anzeigt (Erwägungsgrund 51 S. 1; Kampert in Sydow, Art. 9 DSGVO Rz. 1; auf. Weichert, DuD 2017, 538 [539]). Art. 9 I DSGVO liegt ein weites Begriffsverständnis zugrunde, das auch Informationen erfasst, die Rückschlüsse auf die genannten sensiblen Daten zulassen (Frenzel in Paal/Pauly², Art. 9 DSGVO Rz. 8; Wolff/Schantz in Schantz/Wolff, Das neue Datenschutzrecht, 2017, Rz. 703). Diese Daten sind per se schutzwürdig und ihre Verarbeitung ist grundsätzlich verboten (Schiff in Ehmann/Selmayr, Art. 9 DSGVO Rz. 1).

b) Verarbeitung durch die Finanzbehörde

§ 29b II berechtigt ausschließlich FinBeh. i.S.d. § 6 II (s. § 6 Rz. 13 ff.) sowie Kommunen, soweit sie Realsteuern verwalten (§ 1 II Nr. 1 n.F.). Öffentliche Stellen, die keine FinBeh. sind, sowie nichtöffentlichen Stellen (s. § 2a Rz. 22) können sich für die Verarbeitung personenbezogener Daten besonderer Kategorien nicht auf § 29b II als Rechtsgrundlage berufen. Die Rechtsgrundlage kann sich (für steuerliche Datenverarbeitungen) insoweit nur aus Art. 9 II Buchst. g DSGVO (s. Rz. 12) i.V.m. einer Mitwirkungspflicht für öffentliche und nichtöffentliche Stellen begründenden Norm ergeben (Baum, NWB 2017, 3203 [3206]). Übermittelt z.B. (zukünftig) das Versorgungsamt ihre Feststellungen zu einer Behinderung des Stpf. nach § 65 I, II EStDV (Gesundheitsdaten i.S.d. Art. 4 Nr. 15 DSGVO) auf dessen Antrag hin an die für die Besteue-

rung des StpfL. zuständige FinBeh., ist Rechtsgrundlage der Datenverarbeitung Art. 9 II Buchst. g DSGVO i.V.m. § 65 IIIa 2 EStDV (§ 65 IIIa EStDV eingefügt durch das Ges. zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.7.2016, BGBl. I 2016, 1679; zum zeitlichen Anwendungsbereich § 84 IIIf 4, 5 EStDV).

c) Erforderlichkeit der Verarbeitung aus Gründen eines erheblichen öffentlichen Interesses und Überwiegen der Interessen an der Datenverarbeitung

- 15 § 29b II 1 verlangt für die Verarbeitung sensibler Daten die **Erforderlichkeit** (zum Begriff s. Rz. 9) aus Gründen eines erheblichen öffentlichen Interesses. Öffentliche Interessen sind solche, die der Allgemeinheit dienen. Ausreichend ist nicht irgendein öffentliches Interesse, sondern es muss die Erheblichkeitschwelle überschreiten, d.h. besonders bedeutend sein (Weichert in Kühling/Buchner², Art. 9 DSGVO Rz. 90). Dass es sich bei der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung um ein nicht nur der Allgemeinheit dienliches, sondern unverzichtbares öffentliches Interesse handelt, ist angesichts der verfassungsrechtlichen Verbürgung (s. § 85 Rz. 6 ff.) unzweifelhaft. Zudem müssen die Interessen des Verantwortlichen an der Datenverarbeitung die Interessen der betroffenen Person überwiegen, was eine Interessensabwägung notwendig macht. Auf der Basis der vom Gesetzgeber intendierten steuerartübergreifenden Anwendung der datenschutzrechtlichen Vorschriften (s. § 2a Rz. 6), sind als rechtmäßige Datenverarbeitungen beispielhaft zu nennen: die Verarbeitung der Gewerkschaftszugehörigkeit zur Berücksichtigung von Gewerkschaftsbeiträgen als Werbungskosten (§ 9 EStG); die Verarbeitung von Gesundheitsdaten bei Geltendmachung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen (§ 33 EStG); die Verarbeitung der Religionszugehörigkeit bei der Festsetzung der KiSt. sowie der Geltendmachung gezahlter KiSt. als Sonderausgaben (§ 10 I Nr. 4 EStG); die Verarbeitung der sexuellen Orientierung bei der Wahl der Veranlagungsform etc. (BT-Drucks. 18/12611, 77 f.; Baum, NWB 2017, 3203 [3206]; Myßen/Kraus, DB 2017, 1860 [1865]). Wenn – und soweit – Steuergesetze tatbestandlich ausdrücklich an sensible Daten anknüpfen, so ist die Datenverarbeitung insoweit im erheblichen öffentlichen Interesse erforderlich (BMF v. 12.1.2018 – IV A 3 – S 0030/16/10004-07, BStBl. I 2018, 185 [188] – Rz. 20).
- 16 **Umsetzungszweifel:** § 29b II 1 übernimmt mit dem Erfordernis des erheblichen öffentlichen Interesses **1 zu 1 den Wortlaut der Öffnungsklausel** des Art. 9 II Buchst. g, DSGVO. Auch die Notwendigkeit eines Abwägungsvorgangs ist – wenn auch nicht wortlautidentisch – in Art. 9 II Buchst. g DSGVO angelegt („in angemessen Verhältnis zu dem verfolgten Zweck“; dazu Weichert, DuD 2017, 538 [542] zu § 22 BDSG). Auch für § 29b II (zu § 29b I s. bereits § 29b Rz. 10) stellt sich – noch zugespitzt – die Frage, ob die **generalklauselhafte Ausgestaltung** den Anforderungen genügt, die die Öffnungsklausel des Art. 9 II Buchst. g DSGVO an die nationale gesetzliche Grundlage stellt. Dagegen spricht, dass „das erhebliche öffentliche Interesse [...] bei jeder einzelnen legislativen Maßnahme bereits aus dem Gesetz selbst erkennbar hervorgehen [muss]. Eine generalklauselartige Umsetzung dergestalt, dass die Verar-

beitung aus Gründen eines erheblichen Interesses per se erlaubt sein soll, ist mit der DSGVO [...] unvereinbar [...]. Denn damit genügt der Gesetzgeber in keiner Weise dem Bestimmtheitsgrundsatz sowie dem Gebot, für besonders sensible Daten spezifische Garantien vorzusehen. Der Bestimmtheitsgrundsatz setzt ferner voraus, dass der Adressatenkreis der potenziell betroffenen Personen aus dem Gesetz erkennbar hervorgeht.“ (so insgesamt *Schiff* in Ehmann/Selmayr, Art. 9 DSGVO Rz. 46). Die Kritik an der nationalen Umsetzung (Weichert, DuD 2017, 538 [542]) entzündet sich insb. am fehlenden „normativen Eigenwert“ der Regelung (so *Frenzel* in Paal/Pauly², § 22 BDSG Rz. 6 zu § 22 I Nr. 1 Buchst. a BDSG). Dem ist bereichsspezifisch für den Steuerdatenschutz entgegenzuhalten, dass sich § 29b II 1 keineswegs in einer bloßen Transformation des Art. 9 II Buchst. g in nationales Recht erschöpft. Bereits ihre bereichsspezifische Geltung sowie ihre Beschränkung auf finanzbehördliche Verarbeitungssituationen schränken den Kreis der denkbaren erheblichen öffentlichen Interessen ein. Dass sich die erheblichen öffentlichen Interessen nicht unmittelbar aus § 29b II ergeben, ist unschädlich, zumal sie sich unter Rückgriff auf AO und FVG ermitteln lassen. Als alternative Regelungsoption wäre allenfalls eine oberflächliche Umschreibung der erheblichen öffentlichen Interessen möglich gewesen, deren Mehrwert ggü. der jetzigen Fassung zu vernachlässigen ist. Trotz greifbarer Zweifel genügt auch § 29b II insgesamt der Öffnungsklausel des Art. 9 II Buchst. g DSGVO.

2. Maßnahmen zum Schutz der Interessen des Betroffenen

§ 29b II Halbs. 1 verpflichtet die FinBeh. – im Falle von Datenverarbeitungen nach § 29b II 1 – „angemessene und spezifische Maßnahmen“ zur Interessenswahrung des Betroffenen zu treffen. Die Norm überlässt es im Übrigen aber der FinBeh., welche Maßnahmen sie konkret ergreift. Einen **Katalog potenzieller Maßnahmen** enthält § 22 II 2 BDSG, den § 29b II Halbs. 2 für entsprechend anwendbar erklärt.

§ 22 BDSG Verarbeitung besonderer Kategorien personenbezogener Daten

(1) Abweichend von Artikel 9 Absatz 1 der Verordnung (EU) 2016/679 ist die Verarbeitung besonderer Kategorien personenbezogener Daten im Sinne des Artikels 9 Absatz 1 der Verordnung (EU) 2016/679 zulässig

1. durch öffentliche und nichtöffentliche Stellen, wenn sie
 - a) erforderlich ist, um die aus dem Recht der sozialen Sicherheit und des Sozialschutzes erwachsenden Rechte auszuüben und den diesbezüglichen Pflichten nachzukommen,
 - b) zum Zweck der Gesundheitsvorsorge, für die Beurteilung der Arbeitsfähigkeit des Beschäftigten, für die medizinische Diagnostik, die Versorgung oder Behandlung im Gesundheits- oder Sozialbereich oder für die Verwaltung von Systemen und Diensten im Gesundheits- und Sozialbereich oder aufgrund eines Vertrags der betroffenen Person mit einem Angehörigen eines Gesundheitsberufs erforderlich ist und diese Daten von ärztlichem Personal oder durch sonstige Personen, die einer entsprechenden Geheimhaltungspflicht unterliegen, oder unter deren Verantwortung verarbeitet werden, oder
 - c) aus Gründen des öffentlichen Interesses im Bereich der öffentlichen Gesundheit, wie des Schutzes vor schwerwiegenden grenzüberschreitenden Gesundheitsgefahren oder zur Gewährleistung hoher Qualitäts- und Sicherheitsstandards bei der

Gesundheitsversorgung und bei Arzneimitteln und Medizinprodukten erforderlich ist; ergänzend zu den in Absatz 2 genannten Maßnahmen sind insbesondere die berufsrechtlichen und strafrechtlichen Vorgaben zur Wahrung des Berufsgeheimnisses einzuhalten,

2. durch öffentliche Stellen, wenn sie
 - a) aus Gründen eines erheblichen öffentlichen Interesses zwingend erforderlich ist,
 - b) zur Abwehr einer erheblichen Gefahr für die öffentliche Sicherheit erforderlich ist,
 - c) zur Abwehr erheblicher Nachteile für das Gemeinwohl oder zur Wahrung erheblicher Belange des Gemeinwohls zwingend erforderlich ist oder
 - d) aus zwingenden Gründen der Verteidigung oder der Erfüllung über- oder zwischenstaatlicher Verpflichtungen einer öffentlichen Stelle des Bundes auf dem Gebiet der Krisenbewältigung oder Konfliktverhinderung oder für humanitäre Maßnahmen erforderlich ist

und soweit die Interessen des Verantwortlichen an der Datenverarbeitung in den Fällen der Nummer 2 die Interessen der betroffenen Person überwiegen.

(2) ¹In den Fällen des Absatzes 1 sind angemessene und spezifische Maßnahmen zur Wahrung der Interessen der betroffenen Person vorzusehen. ²Unter Berücksichtigung des Stands der Technik, der Implementierungskosten und der Art, des Umfangs, der Umstände und der Zwecke der Verarbeitung sowie der unterschiedlichen Eintrittswahrscheinlichkeit und Schwere der mit der Verarbeitung verbundenen Risiken für die Rechte und Freiheiten natürlicher Personen können dazu insbesondere gehören:

1. technisch organisatorische Maßnahmen, um sicherzustellen, dass die Verarbeitung gemäß der Verordnung (EU) 2016/679 erfolgt,
2. Maßnahmen, die gewährleisten, dass nachträglich überprüft und festgestellt werden kann, ob und von wem personenbezogene Daten eingegeben, verändert oder entfernt worden sind,
3. Sensibilisierung der an Verarbeitungsvorgängen Beteiligten,
4. Benennung einer oder eines Datenschutzbeauftragten,
5. Beschränkung des Zugangs zu den personenbezogenen Daten innerhalb der verantwortlichen Stelle und von Auftragsverarbeitern,
6. Pseudonymisierung personenbezogener Daten,
7. Verschlüsselung personenbezogener Daten,
8. Sicherstellung der Fähigkeit, Vertraulichkeit, Integrität, Verfügbarkeit und Belastbarkeit der Systeme und Dienste im Zusammenhang mit der Verarbeitung personenbezogener Daten, einschließlich der Fähigkeit, die Verfügbarkeit und den Zugang bei einem physischen oder technischen Zwischenfall rasch wiederherzustellen,
9. zur Gewährleistung der Sicherheit der Verarbeitung die Einrichtung eines Verfahrens zur regelmäßigen Überprüfung, Bewertung und Evaluierung der Wirksamkeit der technischen und organisatorischen Maßnahmen oder
10. spezifische Verfahrensregelungen, die im Fall einer Übermittlung oder Verarbeitung für andere Zwecke die Einhaltung der Vorgaben dieses Gesetzes sowie der Verordnung (EU) 2016/679 sicherstellen.

§ 22 II 2 BDSG zählt eine **Reihe von möglichen Schutzmaßnahmen beispielhaft** im Wege exemplarischer Gesetzgebung („insbesondere“) auf, u.a. „Dokumentationsmaßnahmen“ (§ 22 II 2 Nr. 2 BDSG), Sensibilisierung der an Verarbeitungsvorgängen Beteiligten (§ 22 II 2 Nr. 3 BDSG), Benennung eines Datenschutzbeauftragten (§ 22 II 2 Nr. 4 BDSG), die Zugangsbeschränkung (§ 22 II 2 Nr. 5 BDSG), Datenpseudonymisierung (§ 22 II 2 Nr. 6

BDSG), Datenverschlüsselung (§ 22 II 2 Nr. 7 BDSG), Maßnahmen zur Sicherstellung und (für den Fall eines technischen Defekts) zur raschen Wiederherstellung der Fähigkeit, Vertraulichkeit, Integrität, Verfügbarkeit und Belastbarkeit der Systeme und Dienste (§ 22 II 2 Nr. 8 BDSG), Evaluationsverfahren (§ 22 II 2 Nr. 9 BDSG) und spezifische Verfahrensregelungen zur Gewährleistung des Datenschutzes bei Weiterverarbeitung (§ 22 II 2 Nr. 10 BDSG). Die Besonderheit im Steuerdatenschutz besteht darin, dass sämtliche geschützte Daten i.S.d. § 30 – unabhängig von ihrem Sensibilitätsgrad – dem Steuergeheimnis unterliegen, dessen Verletzung strafbewehrt ist (§ 355 StGB).

Mit § 29b II 2 i.V.m. § 22 II 2 BDSG soll dem Erfordernis aus Art 9 II lit. g. DSGVO genügt werden (BT-Drucks. 18/12611, 78), wonach „angemessene und spezifische Maßnahmen zur Wahrung der Grundrechte und Interessen der betroffenen Person“ vorzusehen sind. Die Verordnungskonformität dieser Regelung wird aufgrund ihrer bloß abstrakten Verpflichtung sowie der Wiederholung genereller Anforderungen der DSGVO an jede Datenverarbeitung bezweifelt (*Frenzel, Paal/Pauly*², § 22 BDSG Rz. 13 f.). Der Gesetzgeber hat unzweifelhaft nur ein Minimum geleistet, indem er zahlreiche Schutzvorkehrungen der DSGVO in § 22 II 2 BDSG zusammengetragen hat. Der Wortlaut des Art. 9 II Buchst. g. DSGVO ist allerdings nicht zwingend dahingehend zu verstehen, dass es bereits Aufgabe des Gesetzgebers ist, präzisierte Maßnahmen generell bindend für die Verantwortlichen festzulegen (in diese Richtung aber *Schiff* in *Ehmann/Selmayr*, Art. 9 DSGVO Rz. 51). Zwar muss im gestuften Datenschutzsystem der DSGVO für sensible Daten bereits abstrakt ein höheres Schutzniveau vorgesehen sein. Die Bestimmung des konkreten Schutzniveaus kann sinnvollerweise aber erst im Verantwortungskreis der FinBeh. mit Blick auf die konkreten Umstände und entsprechend dem Ergebnis der Datenschutzfolgenabwägung getroffen werden. Auf dieser Ebene müssen festgestellte Risiken und ergriffene Schutzmaßnahmen aufeinander abgestimmt werden, um dem von der DSGVO verlangten Datenschutzniveau gerecht zu werden. Dieses Ergebnis entspricht dem risikoorientierten Ansatz der DSGVO (zum risikobasierten Ansatz allg. *Veil*, ZD 2015, 347 ff.). Dem ist der Gesetzgeber mit der Zusammenfassung des Handlungsinstrumentariums und der damit verbundenen abstrakten Verpflichtung des verantwortlichen FinBeh. zur risikoadäquaten Auswahl von Schutzvorkehrungen nachgekommen.

3. Informationspflichten

Zu den Informationspflichten der FinBeh. s. Rz. 11.

19

D. Rechtsschutz und Sanktionen

Dem Betroffenen einer (potenziell) rechtswidrigen Datenverarbeitung durch die FinBeh. (zu Rechtsschutzmöglichkeiten gegen öffentliche und nichtöffentliche Stellen s. § 2a Rz. 34 u. § 32i Rz. 3 ff.; auf *Baum*, NWB 3351 ff.) steht – vorbehaltlich verwaltungsrechtlicher und gerichtlicher Rechtsschutzmittel – ein **Beschwerderecht beim BfDI** zu (§ 32i I 1; s. § 32i Rz. 3). Auch besteht die Möglichkeit unmittelbar gerichtlich gegen die verantwortliche FinBeh. vorzugehen (§ 32i II; s. § 32i Rz. 5 ff.). Soweit der betroffenen Person wegen eines Verstoßes gegen die DSGVO ein (materieller oder immaterieller Schaden) ent-

standen ist, ergibt sich ein **Schadensersatzanspruch** aus Art. 82 DSGVO, der neben den nationalen Amtshaftungsanspruch aus § 839 BGB i.V.m. Art. 34 GG tritt (*Quaas* in Wolff/Brink, BeckOK²³, Art. 82 DSGVO Rz. 11). **Geldbußen** werden nach Art. 83 VII DSGVO i.V.m. § 384a IV gegen **FinBeh.** im Anwendungsbereich der AO **nicht** verhängt. Der Gesetzgeber vertraut auf die Einhaltung der Gesetzesbindung (Art. 20 III 3 GG) und sieht keine formelle Polizeipflicht von Hoheitsträgern vor, damit Aufsichtsbehörden nicht in fremde Zuständigkeitsbereiche übergreifen (*Martini/Wagner/Wenzel*, VerwArch 109 [2018], 163 [176]). Damit kommt als Sanktion der Aufsichtsbehörde allein die Verwarnung öffentlicher Stellen (Art. 58 II Buchst. b DSGVO) in Betracht (*Martini/Wagner/Wenzel*, VerwArch 109 [2018], 163 [176]). Dem Betroffenen steht bei unrechtmäßiger Datenverarbeitung nach Art. 17 I DSGVO ein Anspruch gegen die FinBeh. auf Löschung personenbezogener Daten zu, den § 32f national einschränkt.