

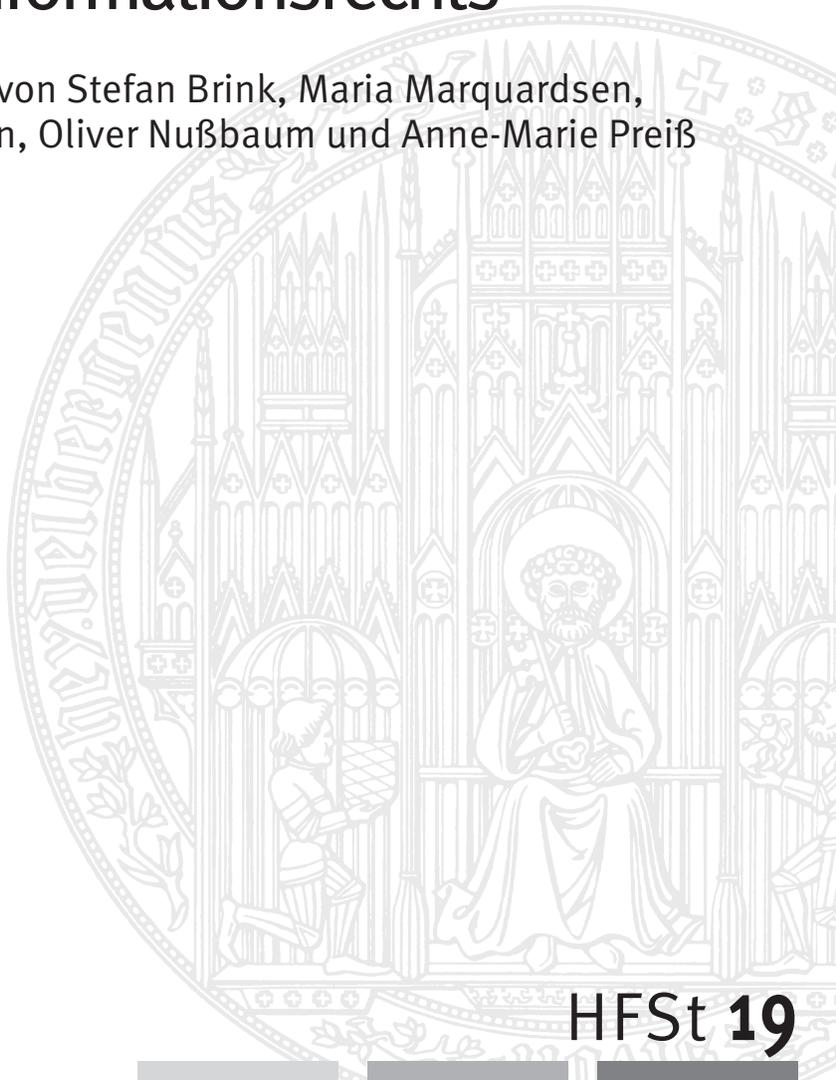


INSTITUT FÜR  
FINANZ- UND  
STEUERRECHT

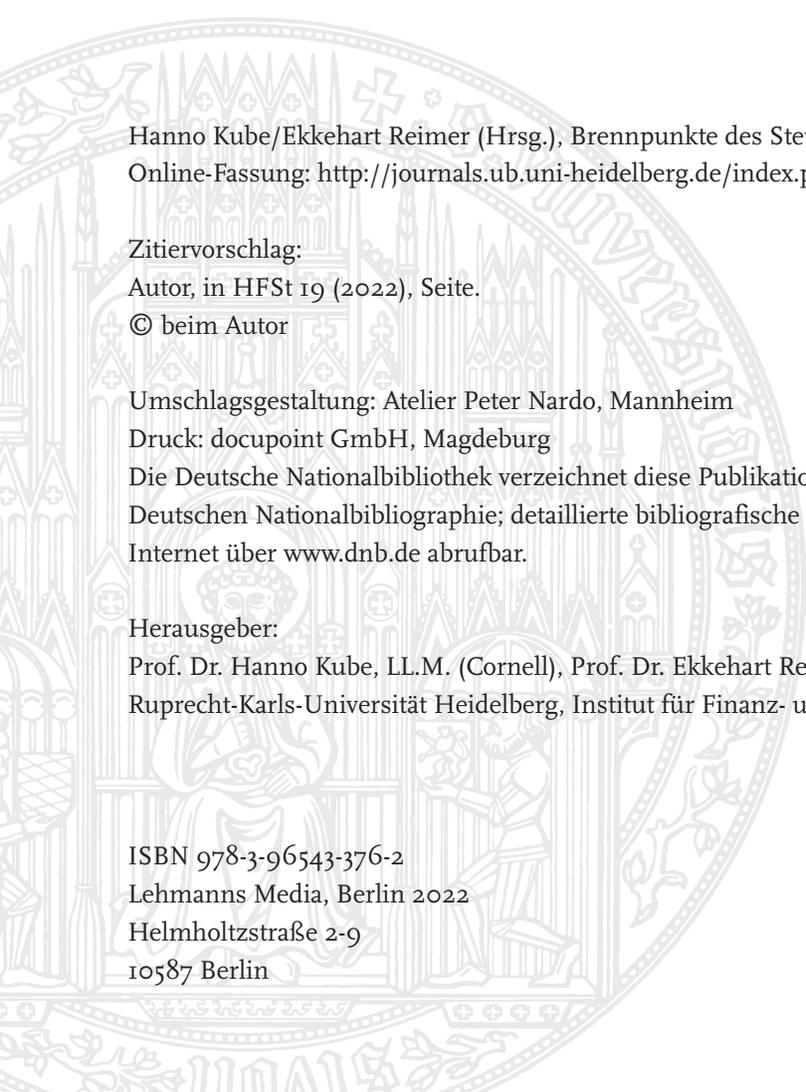
*Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.)*

# Brennpunkte des Steuerinformationsrechts

mit Beiträgen von Stefan Brink, Maria Marquardsen,  
Michael Myßen, Oliver Nußbaum und Anne-Marie Preiß



HFSt 19



Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Brennpunkte des Steuerinformationsrechts  
Online-Fassung: <http://journals.ub.uni-heidelberg.de/index.php/hfst/index>

Zitiervorschlag:

Autor, in HFSt 19 (2022), Seite.

© beim Autor

Umschlagsgestaltung: Atelier Peter Nardo, Mannheim

Druck: docupoint GmbH, Magdeburg

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der  
Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliografische Daten sind im  
Internet über [www.dnb.de](http://www.dnb.de) abrufbar.

Herausgeber:

Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell), Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg, Institut für Finanz- und Steuerrecht

ISBN 978-3-96543-376-2

Lehmanns Media, Berlin 2022

Helmholtzstraße 2-9

10587 Berlin

[www.lehmanns.de](http://www.lehmanns.de)

# Inhaltsverzeichnis

§ 1	Das Steuerinformationsrecht	
	– Die andere Seite des Steuerrechts .....	5
	<i>Maria Marquardsen</i>	
§ 2	Auskunftsansprüche Privater gegen Finanzbehörden.....	21
	<i>Stefan Brink und Anne-Marie Preiß</i>	
§ 3	Podiumsdiskussion .....	45
	<i>Stefan Brink</i>	
	<i>Maria Marquardsen</i>	
	<i>Michael Myßen</i>	
	<i>Oliver Nußbaum</i>	
	Diskussion mit dem Publikum.....	53



## Vorwort

Der behördliche Vollzug der Steuergesetze steht und fällt mit der Qualität der Informationen, die der Finanzverwaltung über die wirtschaftlichen Verhältnisse der Steuerpflichtigen zur Verfügung stehen. Das Steuerverfahrensrecht ist deshalb zum überwiegenden Teil Steuerinformationsrecht: der Inbegriff der Normen, die der Versorgung der Verwaltung mit Informationen und der Erfüllung ihrer verfassungsrechtlichen Verifikationspflicht dienen.

Schon die Rechtsquellen des Steuerinformationsrechts sind allerdings fragmentiert. Die kodifikatorische Idee, die der Abgabenordnung zugrunde lag, ist unter dem Eindruck von Digitalisierung, Europäisierung und Globalisierung des Besteuerungsverfahrens bis zur Unkenntlichkeit verschwommen. Aber auch der Sache nach bestehen große Unterschiede in der Herkunft, der Struktur, der praktischen Verwertbarkeit und auch der grundrechtlichen Schutzwürdigkeit steuerlicher Daten. Das alles macht das Steuerinformationsrecht zu einer zerklüfteten Materie.

Auf ihrem jährlichen Frühjahrssymposium hat es sich die Steuerrechtswissenschaftliche Vereinigung Heidelberg e.V. zum Ziel gesetzt, dieses Rechtsgebiet neu zu vermessen. Die Bochumer Steuerrechtswissenschaftlerin *Maria Marquardsen* fragt in ihrem Beitrag, ob sich im Steuerverfahrensrecht für den Gegenstand „Information“ ähnliche Strukturen finden, wie sie das materielle Steuerrecht für den Gegenstand „Geld“ entwickelt hat. Der Landesbeauftragte für den Datenschutz und die Informationsfreiheit Baden-Württemberg, *Stefan Brink*, und seine Koautorin *Anne-Marie Preiß* beleuchten sodann eine Seite des Steuerinformationsrechts, die erst in jüngster Zeit – insbesondere durch Art. 15 DSGVO - erhöhte Aufmerksamkeit gefunden hat: Haben Private auch Informationsansprüche gegen die Finanzverwaltung?

Beide Referate haben auf dem Symposium ein lebhaftes Echo gefunden. Davon zeugen zunächst die Stellungnahmen von *Michael Myßen* (Bundesministerium der Finanzen, Berlin) und *Oliver Nußbaum* (BASF SE, Ludwigshafen), die die Vorträge aus profunder Erfahrung und intimer Kenntnis des geltenden Rechts kommentieren, und sodann die nachdenklichen Überlegungen des Publikums.

Sehr herzlich danken wir den Teilnehmerinnen und Teilnehmern des Symposiums für ihre Beiträge und deren Verschriftlichung. Dankbar sind

wir Frau *Fiona Karl* und Herrn *Moritz Teichmann* für die redaktionelle Betreuung dieses Bandes, außerdem dem engagierten Team des Heidelberger Instituts für Finanz- und Steuerrecht für die Begleitung eines gelungenen Symposions.

Heidelberg, im Oktober 2022

*Hanno Kube*  
*Ekkehart Reimer*

# § 1 Das Steuerinformationsrecht – Die andere Seite des Steuerrechts

*Maria Marquardsen\**

I.	Die andere Seite des Steuerrechts – Thematische Einordnung.....	5
II.	Rechtliche Grundlagen der Informationsverarbeitung.....	7
1.	Schutz persönlicher Daten.....	7
a.	Verfassungsrecht.....	7
b.	EU-Grundrechtecharta.....	7
c.	Belastungsgleichheit als Rechtfertigungsgrund.....	8
2.	Effektiver Rechtsschutz.....	8
III.	Innerstaatlicher Informationsaustausch.....	9
1.	Datenaustausch zum Zweck des Besteuerungsverfahrens.....	9
2.	Datenaustausch zum Zweck nichtsteuerlicher Verwaltungsverfahren.....	10
IV.	Zwischenstaatlicher Informationsaustausch.....	12
1.	Rechtsgrundlagen.....	13
2.	Innereuropäischer Informationsaustausch.....	14
3.	Informationsaustausch mit Drittstaaten.....	15
4.	Automatischer Informationsaustausch.....	15
V.	Zusammenfassung der Erkenntnisse.....	17
VI.	Fazit.....	18

## I. Die andere Seite des Steuerrechts – Thematische Einordnung

„Die andere Seite des Steuerrechts“ – im hiesigen Kontext ist damit die Auseinandersetzung mit dem Steuerinformations- oder auch Steuerdatenrecht gemeint. Konkret: den rechtlichen Grenzen für Erhebung und Austausch von Daten des Steuerpflichtigen. Es geht also um Fragen des Datenschutzes.<sup>1</sup>

---

\* Der Beitrag basiert auf dem unter gleichlautendem Titel gehaltenen Vortrag der Verfasserin auf dem Symposium „Brennpunkte des Steuerinformationsrechts“ der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e. V. am 27. Mai 2022.

<sup>1</sup> Zum Begriff des Steuerinformationsrecht *E. Reimer*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR Bd. XI, 3. Aufl. 2013, § 250 Rn. 57.

Der Beitrag soll den Stand der Dinge in diesem Themenbereich grob nachzeichnen. Dabei steht die Aufarbeitung unter dem Blickwinkel der übergeordneten Frage: Finden sich im Steuerverfahrensrecht für den Gegenstand „Information“ ähnliche Strukturen, wie sie das materielle Steuerrecht für den Gegenstand „Geld“ entwickelt hat?

Was verbirgt sich hinter dieser Fragestellung? Geld ist der elementare Gegenstand des materiellen Steuerrechts. Die Steuer wird grundsätzlich in Geld erhoben und knüpft an die finanzielle Leistungsfähigkeit an. Die Besteuerung des Einzelnen richtet sich grundlegend an der finanziellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen aus.<sup>2</sup> Das bedeutet auch, dass gleich Leistungsfähige gleich belastet werden müssen und ungleich Leistungsfähige entsprechend unterschiedlich. Es muss Belastungsgleichheit gewahrt werden.<sup>3</sup> Damit geht einher, dass es grundsätzlich nicht zu einer punktuellen doppelten Belastung desselben Gegenstandes kommen darf. Das Verbot der Doppelbesteuerung gilt prinzipiell sowohl innerstaatlich wie auch international.<sup>4</sup>

Die parallele Fragestellung für den Gegenstand „Information“ ist also, ob sich ein ähnliches Verbot zur doppelten Erhebung von Informationen verzeichnen lässt. Gibt es inzwischen ein Gebot, dass Informationen vom Steuerpflichtigen nur einmal erhoben werden dürfen, – müssen Daten also nach erstmaliger Erhebung zwischen den Behörden ausgetauscht werden, anstelle sie immer wieder neu beim Steuerpflichtigen selbst abzufragen? Und falls ja, auf welcher rechtlichen Grundlage steht dieses Gebot?

Zur Annäherung an diese Fragen ist nach den rechtlichen Grundlagen und Grenzen der Informationserhebung und -weitergabe im Steuerrechtsverhältnis zu fragen. Hierbei ist zwischen den innerstaatlichen Fällen des Informationsaustauschs zwischen deutschen Behörden bzw. Stellen und dem zwischenstaatlichen Informationsaustausch zu differenzieren. Beides nimmt der Beitrag im Folgenden nacheinander in den Blick.

---

<sup>2</sup> Zur Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips im materiellen Steuerrecht z.B. *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 169 ff.; *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 491; *M. Desens*, *StuW* 2016, 240 ff., *F. Kirchhof*, *BB* 2017, 662 ff.

<sup>3</sup> Z.B. *BVerfGE* 82, 60 (89).

<sup>4</sup> Siehe z.B. *S. Lampert*, Doppelbesteuerung und Lastengleichheit, S. 241; *M. Marquardsen*, *Hybride Gesellschaften im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland*, 2019, S. 93 ff.

## II. Rechtliche Grundlagen der Informationsverarbeitung

Vorab seien ein paar Worte zu allgemeinen verfassungs- und europarechtlichen Grenzen der Datenerhebung und Verarbeitung gesagt. Diese sind Basis aller weitergehenden Überlegungen für den Umgang mit den personenbezogenen Daten der Steuerpflichtigen.

### 1. Schutz persönlicher Daten

#### a. *Verfassungsrecht*

Verfassungsrechtlich sind dabei insbesondere das Recht auf informationelle Selbstbestimmung sowie das Gebot des effektiven Rechtsschutzes zu beachten. Das BVerfG erkennt das Recht auf informationelle Selbstbestimmung als Ausprägung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts an, das aus Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG abgeleitet wird. Es schützt den Einzelnen gegen die unbegrenzte Erhebung, Speicherung, Verwendung und Weitergabe seiner persönlichen Daten.<sup>5</sup> Zudem vermittelt es die Befugnis, grundsätzlich selbst über die Preisgabe und Verwendung der persönlichen Daten zu entscheiden.<sup>6</sup>

Daraus ergibt sich, dass erst einmal jede Erhebung und Weitergabe von Daten im Besteuerungsverfahren einen Eingriff in den Schutzbereich des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung bedeutet. Dem rechtsstaatlichen Wesentlichkeitsgrundsatz folgend bedarf deshalb jede entsprechende Datenerhebung und -verarbeitung einer Ermächtigung durch ein Parlamentsgesetz. Zudem muss der Eingriff gerechtfertigt werden und dabei insbesondere verhältnismäßig sein.<sup>7</sup>

#### b. *EU-Grundrechtecharta*

Auf europäischer Ebene ergibt sich primärrechtlich ein ähnlicher Schutz der persönlichen Daten aus Art. 8 der EU-Grundrechtecharta. Dort ist explizit niedergelegt, dass jede Person das Recht auf Schutz der eigenen personenbezogenen Daten hat. Das umfasst unter anderem, dass die Daten nur für festgelegte Zwecke und mit Einwilligung der betroffenen Person

---

<sup>5</sup> BVerfGE 65, 1 (43).

<sup>6</sup> Ebd.

<sup>7</sup> Siehe dazu z.B. H. Heil/H. Greve, ZD 2013, 481 (482 f.).

oder aufgrund einer gesetzlich geregelten legitimen Grundlage verarbeitet werden dürfen, Art. 8 Abs. 2 S. 1 EU-Grundrechtecharta.

### c. *Belastungsgleichheit als Rechtfertigungsgrund*

Dass für das Besteuerungsverfahren eine Vielzahl personenbezogener Daten benötigt und entsprechend erhoben werden, ist allgemein bekannt und im Wesentlichen auch anerkannt. Insbesondere die AO, aber auch die Spezialgesetze sehen für die Datenerhebung und den Datenaustausch entsprechende Ermächtigungsgrundlagen vor. Der damit ermöglichte Eingriff wird mit dem Ziel der Sicherung der steuerlichen Belastungsgleichheit gerechtfertigt. Es wird also auf Art. 3 Abs. 1 GG als kollidierendes Verfassungsrecht abgestellt.

Die Belastungsgleichheit ist als Allgemeingut von herausgehobener Bedeutung anerkannt.<sup>8</sup> Die im materiellen Recht angelegte Belastungsgleichheit kann aber nur gesichert werden, wenn das Verfahrensrecht auch die Möglichkeit bietet, das materielle Recht durchzusetzen.<sup>9</sup> Das bedeutet auch, dass persönliche Daten erhoben werden müssen. Andernfalls würde es an wichtigen Informationen für eine dem materiellen Recht entsprechende Besteuerung fehlen. Die verfahrensrechtliche Ermächtigung zur Datenerhebung hat also eine dienende Funktion für die Umsetzung der verfassungsrechtlich verbürgten Lastengleichheit.

## 2. Effektiver Rechtsschutz

Neben dem Recht an den eigenen Daten spielt im Steuerinformationsrecht auch das Gebot des effektiven Rechtsschutzes eine wichtige Rolle: verfassungsrechtlich ergibt sich dieses aus Art. 19 Abs. 4 GG, das europäische Pendant stellt Art. 47 der EU-Grundrechtecharta dar. Steuerpflichtige müssen aufgrund dieser Garantie die Möglichkeit haben, eine etwaige Verletzung ihres Rechts auf informationelle Selbstbestimmung gerichtlich effektiv zu verfolgen. Bei der Verarbeitung und Weitergabe von Daten ist das besonders relevant, weil die einmal erfolgte Preisgabe von Informationen nicht mehr vollständig rückgängig gemacht werden kann.<sup>10</sup> Dieser Aspekt muss bedacht werden, wenn man sich Gedanken über die Verhinderung

---

<sup>8</sup> BVerfGE 118, 168 (196); *H. Heil/H. Greve* (Fn. 7), 482; *F. Werth*, DStZ 2013, 416 (417).

<sup>9</sup> BVerfGE 118, 168 (196); BVerfGE 84, 239 (268 ff.); BVerfGE 110, 94 (112 ff.).

<sup>10</sup> BFH, BStBl. II 2006, 616; BFH, BStBl. II 2003, 828; *R. Hamacher*, IStR 2016, 171 (175); *M. Hendricks*, StW 2018, 346 (351).

doppelter Erhebung von Daten und den damit einhergehenden Austausch persönlicher Daten der Steuerpflichtigen zwischen verschiedenen Behörden macht.

### III. Innerstaatlicher Informationsaustausch

Im rein innerstaatlichen Bereich lässt sich im gesamten Verwaltungsrecht eine klare gesetzgeberische Tendenz hin zum vermehrten Informationsaustausch zwischen den Behörden erkennen. Das gilt sowohl für Daten, die die Finanzbehörden für das Besteuerungsverfahren benötigen als auch *vice versa* für bei den Finanzbehörden vorhandene Informationen, auf die anderen Behörden Zugriff erbitten.

#### 1. Datenaustausch zum Zweck des Besteuerungsverfahrens

Die Entwicklung des Datenaustauschs für das Besteuerungsverfahren selbst ist dabei schon weiter fortgeschritten als der umgekehrte Fall.

Insbesondere im vergangenen Jahrzehnt hat sich im Besteuerungsverfahren viel getan. Mit der voranschreitenden Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens ging auch eine Ausweitung der elektronischen Datenübermittlung von dritten Stellen an die Finanzbehörden einher. Exemplarisch genannt seien nur die vom Arbeitgeber zu übermittelnden Lohndaten, die Krankenversicherungsinformationen oder auch die Datenübermittlungen der Banken und Sparkassen.

Die direkte Information des Finanzamtes von dritter Stelle ohne Beteiligung des betroffenen Steuerpflichtigen dient in erster Linie der Sicherstellung einer gleichheitsgerechten Besteuerung;<sup>11</sup> daneben wird der Steuerpflichtige von teils lästigen eigenen Mitwirkungs- und Aufklärungspflichten entlastet. Das geht aber deutlich zulasten der informationellen Selbstbestimmung. Dem Steuerpflichtigen wird die Entscheidung aus der Hand genommen, persönliche Informationen preiszugeben.

Wegen des gesetzlichen Steueranspruchs besteht für den Steuerpflichtigen aber ohnehin kein tatsächliches Wahlrecht. Die maßgeblichen Informati-

---

<sup>11</sup> S. Schuster, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 269. EL 07.2022, § 93c AO Rn. 4.

onen müssten dem Finanzamt in jedem Fall bekannt gemacht werden. Insofern wird der Steuerpflichtige letztlich nur in der Entscheidung über das Wie der Datenübermittlung, nicht aber über das Ob beschnitten.

Dennoch ist darin ein grundsätzlich relevanter Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung zu sehen. Denn der Datenaustausch ohne Beteiligung des Betroffenen selbst bedeutet, dass sich der Inhalt der Kontrolle des Betroffenen entzieht. Es entzieht sich der Macht des Steuerpflichtigen sicherzustellen, dass wirklich nur die für das Besteuerungsverhältnis erforderlichen Daten übertragen werden. Darin liegt das grundsätzliche datenschutzrechtliche Problem des Datenaustauschs zwischen Behörden.

Die Abfrage beim Steuerpflichtigen selbst wäre im Hinblick auf das allgemeine Persönlichkeitsrecht sicher das mildere Mittel – allerdings für die Gewährleistung einer effektiven Besteuerung auch weniger effektiv. Die Verhältnismäßigkeit der Datenübermittlung im engeren Sinne ergibt sich für die dem Finanzamt zukommenden Daten durch die gesetzgeberisch klar gesteckten Grenzen. Es wird gesetzlich genau bestimmt, welche Stellen welche Informationen in welcher Form zur Verfügung stellen.<sup>12</sup> Für den Steuerpflichtigen ist insoweit im Vorhinein erkennbar, welche Datenübermittlung erfolgt. Hinzu kommt, dass die Informationen grundsätzlich nur für die begrenzten Zwecke des Steuerverfahrens verwendet und nicht weitergegeben werden.

## 2. Datenaustausch zum Zweck nichtsteuerlicher Verwaltungsverfahren

Letztere Feststellung hat jüngst allerdings gewisse Risse erhalten. Durch das 2021 verabschiedete Registermodernisierungsgesetz<sup>13</sup> wird die Steuer-ID gewissermaßen zu einer Art Bürger-ID erhoben. Sie wird zur Identifikationsnummer, die für diverse Behörden und Register verwendet wird und so zu einer eindeutigen Datenzuordnung dient, § 5 IDNrG. Ziel dieser Entwicklung ist es, dass der sog. *once-only* Ansatz im Verwaltungsverfahren verwirklicht werden kann.<sup>14</sup> Bürger sollen ihre Daten nur noch einmal

---

<sup>12</sup> Siehe dazu den durch § 93c AO gesteckten Rahmen.

<sup>13</sup> Gesetz v. 28.3. 2021, BGBl. I 2021, 591.

<sup>14</sup> Dazu insgesamt z.B. E. Peuker, NVwZ 2021, 1167 (1168).

angeben müssen und die Daten danach zwischen den Behörden digital ausgetauscht werden. Das Motto lautet: nicht der Bürger läuft, sondern die Daten.

Dabei wird nun vor allem an die durch das Besteuerungsverfahren vorhandenen Daten und vor allem das BZSt als Datensammelstelle angeknüpft. Dieses Vorgehen soll die Bequemlichkeit für den Bürger erhöhen. Man darf aber nicht verkennen, dass damit der Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung vertieft wird. Man muss sich vergegenwärtigen, dass zuvor im Grunde nur die Finanzbehörden Zugriff auf die Steuer-ID und die damit verbundenen Daten hatten; nach dem Registermodernisierungsgesetz sind es nun ca. 50 weitere Behörden, die einen gewissen Zugriff erhalten.<sup>15</sup>

Allerdings entsteht hierbei kein zentrales Datenregister, in dem alle Informationen über eine Person an einer Stelle gesammelt würden. So ein Vorgehen wäre vor dem Hintergrund der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung zu den absoluten Grenzen des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung kaum zu rechtfertigen.<sup>16</sup> Es entstünde dann nämlich quasi ein volles Persönlichkeitsprofil an einer zentralen Stelle. Nach den Vorgaben der neuen Gesetze bleiben die Daten jedoch im Wesentlichen dezentral bei den einzelnen Behörden gespeichert. Es werden nur einzelne Daten ausgetauscht. Die eindeutige Zuordnung über die Steuer-ID ermöglicht das. Jede Behörde hat also weiterhin nur die Daten, die für ihr jeweiliges Verwaltungsverfahren erforderlich sind. Der Datenaustausch unterliegt dabei einer strengen Zweckbindung.<sup>17</sup> Dem Bürger wird eine Kontrolle dieses Datenaustauschs über ein sog. Datencockpit ermöglicht. Jeder kann so einsehen, welche Daten zwischen welchen Behörden ausgetauscht wurden.<sup>18</sup>

Der an eine eindeutige Identifikationsnummer anknüpfende Austausch hat auch datenschutzrechtliche Vorteile: Indem Daten wegen des eindeutigen Merkmals klar einer Person zugeordnet werden können, werden falsche Datenzuordnungen besser verhindert. Letztere waren beim Anknüpfen an Namen oder Geburtsdaten wegen Doppelungen oder auch Tippfehlern nicht selten. So konnte es dazu kommen, dass in Bezug auf eine Person die Daten einer anderen Person verarbeitet wurden, die darauf keinerlei Einfluss hatte.

---

<sup>15</sup> Ebd.

<sup>16</sup> Siehe dazu BVerfGE 65, 1 (53).

<sup>17</sup> BT-Drs. 19/24226, S. 73.

<sup>18</sup> Dazu näher *E. Peuker* (Fn. 14), 1172.

Außerdem erhöht die technische Automatisierung theoretisch den Datenschutz. Wenn Daten technisch automatisiert abgefragt und ausgetauscht werden, kommen weniger Individuen hiermit in Berührung. Die Informationen werden weniger Personen bekannt und besser geschützt. Das gilt aber natürlich nur, wenn sichere technische Verfahren gewährleistet werden können. In diesen Hinsichten erhöht der nun vorgesehene Austausch das Datenschutzniveau in gewissem Maße.

Nichtsdestotrotz überwiegen die Aspekte, die den Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung vertiefen. Es wird für den Bürger schwieriger zu überblicken, wo welche Daten verarbeitet werden. Der grundrechtliche Eingriff wird vor allem mit den Zielen der Verwaltungsvereinfachung und zeitgemäßen Ausgestaltung der Verwaltungslandschaft gerechtfertigt;<sup>19</sup> der im Besteuerungsverfahren vorherrschende Rechtfertigungsgrund, eine gleichheitsgerechte Besteuerung sicherzustellen, greift hier nicht ein. Die Rechtfertigung kann dennoch gelingen, weil durch die Zweckbindung des Austauschs, die Kontrollmöglichkeiten des Bürgers und klare gesetzliche Vorgaben ein hohes Datenschutzniveau erhalten werden dürfte.

Es zeigt sich an diesen jüngsten Entwicklungen aber auch, dass das Besteuerungsverfahren innerstaatlich nicht mehr völlig separat von anderen Verwaltungsverfahren betrachtet werden kann. Die nur einmalige innerstaatliche Datenerhebung ist ein allgemeines politisches Ziel, das durch Onlinezugangsgesetz und Registermodernisierungsgesetz nach und nach zur Rechtswirklichkeit wird. Man muss aber konstatieren, dass die nur einmalige Erhebung von Daten und der darauf folgende Datenaustausch eher nicht zu einem stärkeren Schutz des Persönlichkeitsrechts der Bürger führt. Sie ist vielmehr logische Folge anderer legitimer und zeitgerechter politischer Zielsetzungen.

#### IV. Zwischenstaatlicher Informationsaustausch

Der zwischenstaatliche Informationsaustausch im Besteuerungsverfahren erscheint datenschutzrechtlich problematischer.

---

<sup>19</sup> BT-Drs. 19/24226, S. 64 f.

Auch hier hat der behördliche Austausch von Informationen im letzten Jahrzehnt deutlich an Bedeutung gewonnen.<sup>20</sup> Dabei steht auch das Ziel einer belastungsgleichen Besteuerung im Fokus der Maßnahmen. Spätestens mit dem BEPS Projekt der OECD hat der internationale Informationsaustausch richtig Fahrt aufgenommen.

## 1. Rechtsgrundlagen

Die Rechtslage ist dabei etwas verworren. Es bestehen inzwischen diverse Ermächtigungsgrundlagen nebeneinander, die sich zudem recht häufig ändern. Auf europäischer Ebene ergibt sich die wesentliche Grundlage aus der Amtshilferichtlinie, die den Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten regelt.<sup>21</sup> Daneben sind insbesondere die Informationsaustauschklauseln in den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen und die gesonderten Abkommen über Amtshilfe in Steuersachen relevant. Bezüglich Staaten, mit denen Deutschland kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, greifen inzwischen die von Deutschland geschlossenen Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch.<sup>22</sup> Durch entsprechende innerstaatliche gesetzgeberische Umsetzungsakte sind all diese unterschiedlichen Ermächtigungen zum Austausch von Informationen auch innerstaatlich geltendes Recht.<sup>23</sup>

Der verfassungsrechtliche Maßstab bleibt hier bestehen. Jeder Austausch von Informationen mit ausländischen Behörden muss hieran gemessen werden. Die Maßstäbe sind so grundsätzlich dieselben.

Allerdings ergeben sich aus der grenzüberschreitenden Konstellation diverse Besonderheiten. Diese müssen bei der Abwägung der Interessen berücksichtigt werden.

Wesentlicher Rechtfertigungsgrund für den Austausch der Informationen ist auch bzw. gerade im zwischenstaatlichen Bereich das Ziel der gleich-

---

<sup>20</sup> Überblick über die europäische Entwicklung z.B. bei *R. Möhlenbrock/A. Hoeck*, *StuW* 2020, 180 (183 f.); zur Tendenz der Automatisierung *S. Schurowski*, *Der automatische Austausch von Finanzkonteninformationen in Steuersachen*, 2020, S. 58 ff.

<sup>21</sup> Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG.

<sup>22</sup> Tax Information Exchange Agreement (TIEA).

<sup>23</sup> Differenzierter zu den Rechtsgrundlagen *S. Schurowski*, *StuW* 2021, 61 (62 f.); *M. Hendricks* (Fn. 10), 349 f.

heitsgerechten Besteuerung. Die Bedeutung dessen ist im zwischenstaatlichen Informationsaustausch noch deutlich größer als im innerstaatlichen Fall. Grund hierfür ist die formelle Territorialität des Besteuerungsverfahrens. Die deutschen Steuerbehörden haben auf fremdem Hoheitsgebiet grundsätzlich keine eigenen Ermittlungsbefugnisse.<sup>24</sup> D.h. die Steuerbehörden müssten ohne die Informationsübermittlung durch die ausländischen Behörden im Wesentlichen auf die Angaben des Steuerpflichtigen selbst vertrauen. Auf diese Weise könnte eine gleichheitsgerechte Welteinkommensbesteuerung kaum gewährleistet werden. Die verfassungsrechtlich erforderliche Rechtsanwendungsgleichheit verlangt in grenzüberschreitenden Fällen deshalb nach einer Lösung, die den innerstaatlichen Behörden die notwendigen Informationen zugänglich macht. Die Lösung liegt in der zwischenstaatlichen Amtshilfe. Diese besondere Interessenlage ist in die Abwägung einzustellen.

Das rechtfertigt aber selbstredend nicht ohne weiteres jede Form des Informationsaustauschs. Dem Allgemeininteresse an der gleichheitsgerechten Besteuerung steht weiterhin das Recht des einzelnen auf informationelle Selbstbestimmung gegenüber. Letzteres wird beim zwischenstaatlichen Informationsaustausch in der Regel signifikanter beeinträchtigt als im rein innerstaatlichen Fall. Wobei zwischen unterschiedlichen Situationen des zwischenstaatlichen Informationsaustauschs zu differenzieren ist: Ein relevanter Unterschied ergibt sich einerseits zwischen dem Informationsaustausch mit anderen EU-Mitgliedstaaten und dem Austausch mit Drittstaaten. Andererseits macht es einen deutlichen Unterschied, ob es sich um einen Fall des automatischen Informationsaustauschs oder um eine Amtshilfe auf Ersuchen handelt.

## 2. Innereuropäischer Informationsaustausch

Der Unterschied zwischen EU-Mitgliedstaaten und Drittstaaten ergibt sich aus dem (gesetzlich) gesicherten Datenschutzniveau. Innerhalb der EU gilt die DSGVO, die als Verordnung in allen Mitgliedstaaten unmittelbare Wirkung entfaltet.<sup>25</sup> Zudem findet die Grundrechtecharta in allen EU-Staaten Anwendung. Damit ist innerhalb der EU rechtlich ein hoher Da-

---

<sup>24</sup> BVerfGE 63, 343 (373); BFH, BStBl. III 1959, 181 (181).

<sup>25</sup> Zur Anwendbarkeit der DSGVO im Steuerrecht z.B. R. Seer, in: Tipke/Lang, 24. Aufl. 2021, Kap. 21 Rn. 18; A.-K. Brendle-Weith, ZD 2019, 112 (113).

tenschutzstandard gesichert. Deutsche Behörden dürfen sich darauf verlassen, dass die europäischen Rechtsregeln eingehalten werden und die mitgeteilten Daten dementsprechend begrenzt verwendet werden. Zu den wichtigsten Grenzen der Datenweitergabe gehört, dass eine strenge Zweckbindung vorausgesetzt wird. Dem Steuerpflichtigen muss deutlich sein, für welche Zwecke, welche Daten ausgetauscht werden. Und nur zu diesem legitimen Zweck dürfen die Daten dann auch verwendet werden. Außerdem werden den Betroffenen Auskunftsrechte über die Datenverwendung zugesprochen.<sup>26</sup>

### 3. Informationsaustausch mit Drittstaaten

Bei Drittstaaten ist das nicht gleichermaßen gesichert. Natürlich lassen sich nicht alle Drittstaaten über einen Kamm scheren. Es wurde aber schon vielfach festgestellt und angemerkt, dass nicht alle Staaten der Welt den europäischen Standards entsprechend mit Daten umgehen.<sup>27</sup> Es kann eben nicht ausgeschlossen werden, dass übermittelte Daten letztlich sachfremd – z.B. zu wirtschaftlichen Zwecken – verarbeitet werden.<sup>28</sup> Es gibt zwar in allen Rechtsgrundlagen Geheimhaltungsvereinbarungen, aber im Prinzip keinerlei effektive Kontrolle, ob diese auch in allen Fällen eingehalten werden. Wenn die Geheimhaltung nicht gesichert ist, dann müssen die Anforderungen an einen Informationsaustausch sehr viel höher gesetzt werden als es innerhalb der Europäischen Union nötig ist. Gegebenenfalls wäre eine Informationsherausgabe durch deutsche Behörden hier auch zu verweigern.<sup>29</sup>

### 4. Automatischer Informationsaustausch

Besonders problematisch wird es dann, wenn der Informationsaustausch automatisiert erfolgt. Hier fällt nicht nur die Einzelfallprüfung durch die übermittelnde Behörde weg. Darüber hinaus wird der Steuerpflichtige im Vorhinein des Datenaustauschs regelmäßig nicht über diesen in Kenntnis gesetzt.<sup>30</sup> Nun kann man anführen, dass durch die gesetzlichen Grundlagen

---

<sup>26</sup> So auch S. Schurowski (Fn. 23), 70.

<sup>27</sup> M. Hendricks (Fn. 10), 349.

<sup>28</sup> R. Hamacher (Fn. 10), 176; M. Hendricks (Fn. 10), 349; S. Lampert/T. Meickmann, ISR 2014, 305.

<sup>29</sup> S. Lampert/T. Meickmann (Fn. 29), 307 ff.

<sup>30</sup> Hierzu auch R. Hamacher (Fn. 10), 171 ff.; S. Schurowski (Fn. 23), 74 ff.

ja zumindest allgemein bekannt ist, dass und welche Informationen zwischen Staaten ausgetauscht werden. Das bleibt allerdings sehr abstrakt und ist nicht mit einer konkreten personenbezogenen Information des Steuerpflichtigen über den Austausch vergleichbar. Es ist für den Bürger etwas ganz anderes, ob er individuell über einen konkreten Datenaustausch informiert wird, oder ob er sich durch das Lesen von Gesetzen selbst informieren muss. Der durchschnittliche Steuerpflichtige wird letzteres kaum machen. Und selbst wenn er es machen würde, kann man nicht davon ausgehen, dass dem durchschnittlichen Steuerpflichtigen gänzlich klar ist, welchen Umfang und welche Bedeutung der Informationsaustausch für ihn persönlich letztlich hat.<sup>31</sup>

Hinzu kommt ein weiterer problematischer Aspekt: Anders als bei einem Amtshilfeersuchen im Einzelfall erfolgt der automatisierte Austausch nicht unmittelbar anlassbezogen. Es werden schlicht im vereinbarten Umfang die Daten aller Personen ausgetauscht, die unter den Tatbestand fallen. Man nimmt hier typisierend an, dass der vom automatisierten Austausch betroffene Tatbestand an sich bereits Anlass genug ist, z.B. das Bestehen von Finanzkonten im Ausland.

Das vertieft den Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung weiter. Erschwerend kommt hinzu, dass das Gebot des effektiven Rechtsschutzes kaum mehr gewahrt werden kann. Denn selbst wenn der Betroffene im Nachhinein von der Datenübermittlung Kenntnis erhält, kann ein gerichtliches Verfahren keinen hinreichenden Schutz mehr bieten. Die Daten sind in diesem Fall bereits in den anderen Staat übermittelt. Die einmal erlangte Kenntnis kann kaum wieder vollständig rückgängig gemacht werden. Der Schaden ist unwiederbringlich angerichtet.

Kommen also ein geringes Datenschutzniveau im anderen Staat und der automatisierte Informationsaustausch zusammen, entsteht eine sehr bedenkliche Lage. Gleichzeitig bleibt aber das Problem der formellen Territorialität bestehen. Es kommt zu einem nur schwer zu lösenden Spannungsverhältnis zwischen dem allgemeinen Interesse an der gleichmäßigen Besteuerung und dem individuellen Datenschutz.

Der Zeitgeist von BEPS hat die Staaten dazu veranlasst, hier die datenschutzrechtlichen Bedenken hinter den Besteuerungsinteressen zurücktreten zu lassen. Infolge der BEPS Entwicklungen kommt es vermehrt zum

---

<sup>31</sup> In diese Richtung auch Schlussantrag Villarón v. 9.7.2015, C-201/14, EU:C:2015:461, Rn. 74 – Bara; kritisch auch *M. Beusch/S. Raas*, IStR 2015, 575 (578).

automatisierten Informationsaustausch, der also nicht mehr konkret einzelfall- und anlassbezogen vorgenommen wird. Stattdessen wird für die geregelten Bereiche pauschal ein Ermittlungsbedürfnis angenommen. Damit wird auch das grundsätzliche Prinzip aufgegeben, den Angaben des Steuerpflichtigen im Ausgangspunkt zu vertrauen und nur bei Anhaltspunkten näher zu ermitteln.<sup>32</sup>

Insbesondere aus Praktikabilitätsgründen geht die Entwicklung inzwischen zudem hin zu multilateralen Vereinbarungen. Die Grundlagen des Informationsaustauschs werden also nicht mehr bilateral ausgehandelt, sondern für eine Vielzahl von Staaten gemeinsam geregelt. Das bringt ohne Frage Effektivitätsgewinne. Andererseits geht so aber völlig die Möglichkeit verloren, auf die Besonderheiten des jeweils beteiligten anderen Staates einzugehen. Man kann eben bei Abschluss des Abkommens nicht mehr sicherstellen, dass ein hinreichender Datenschutz im anderen Staat besteht und mangels Abwägungsentscheidung vor der Informationsübermittlung kann auch in diesem Schritt nicht mehr geprüft und ggf. verweigert werden.<sup>33</sup> Der Schutz der informationellen Selbstbestimmung des Steuerpflichtigen tritt deutlich in den Hintergrund.

## V. Zusammenfassung der Erkenntnisse

Es muss nach diesem Überblick konstatiert werden, dass Informationserhebung und -austausch im Besteuerungsverfahren stets im Spannungsverhältnis des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung und des Allgemeininteresses an der gleichmäßigen Besteuerung stehen; beide Interessen haben gleichermaßen Verfassungsrang.

Festzuhalten ist, dass ein Informationsaustausch zwischen den Behörden prinzipiell zu einem tiefer gehenden Eingriff in die Rechte des Steuerpflichtigen führt als die Abfrage beim Steuerpflichtigen direkt. Insofern kann man durchaus sagen, dass die mehrfache Informationserhebung direkt beim Steuerpflichtigen die mildere, individuell grundrechtsschonendere Variante wäre. Allerdings wird dadurch nicht in gleich effektiver Weise die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewahrt; hinzu tritt das Ziel der Verwaltungsvereinfachung, die durch einen Austausch zwischen Behörden deutlich besser erreicht wird.

---

<sup>32</sup> S. Schurowski (Fn. 23), 64.

<sup>33</sup> Dazu auch ebd., 65 f.

Die Frage der verfassungs- und europarechtlichen Zulässigkeit des Informationsaustauschs spielt sich also in der Regel maßgeblich auf Ebene der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung im Rahmen der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne ab. Dabei kann festgehalten werden, dass ein steuerlicher Informationsaustausch dann angemessen sein dürfte, wenn er sich auf Daten bezieht, für deren Austausch ein hinreichendes steuerliches Interesse besteht, mit einer gewissen Sicherheit ein Schutz der Informationen bei der empfangenden Stelle gewährleistet ist und der Steuerpflichtige rechtzeitig und hinreichend konkret vom Austausch erfährt und hiergegen Rechtsschutz suchen kann.

Problematisch stellt sich vor diesem Hintergrund vor allem der in multilateralen Abkommen vereinbarte automatisierte Datenaustausch mit Drittstaaten dar.

## VI. Fazit

Kann man nach alledem also sagen, dass das im materiellen Steuerrecht maßgebliche Verbot der Doppelbesteuerung seine Parallele in einem verfahrensrechtlichen Verbot doppelter Erhebung ein und derselben Information findet?

Dies dürfte jedenfalls vorläufig zu verneinen sein. Das Verbot der Doppelbesteuerung dient gerade dazu, eine Gleichbehandlung zu sichern und damit einem Grundrecht Geltung zu verschaffen. Die nur einmalige Informationserhebung und der dieser immanente Informationsaustausch zwischen Behörden führt hingegen unweigerlich zu einer Beeinträchtigung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung. Nur wenn sie gerechtfertigt werden kann, ist der Weg zum Informationsaustausch eröffnet. Der grundrechtsdogmatische Ausgangspunkt beider Herangehensweisen ist somit unterschiedlich: Während das Verbot der Doppelbesteuerung der Verwirklichung eines Grundrechts dient, ist der Datenaustausch ein rechtfertigungsbedürftiger Eingriff in ein Grundrecht. Die nur einmalige Datenerhebung ist insofern eher als Ergänzung des Verbots der Doppelbesteuerung bzw. des Gebots der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu verstehen: Der Austausch von Daten ermöglicht eine vollständige Sachverhaltskenntnis und vereinfacht das Besteuerungsverfahren.

In den letzten Jahren wurde die effektive Durchsetzung des Besteuerungsanspruchs in den Mittelpunkt insbesondere der internationalen Entwicklungen gerückt. Dadurch ist eine gewisse Schiefelage zwischen dem Streben nach der Verfolgung und Durchsetzung des Besteuerungsanspruchs und

dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung entstanden.<sup>34</sup> So hoch der Datenschutz in vielen anderen Rechtsbereichen in Deutschland gehalten wird – sobald es um die Besteuerung geht, nimmt der Schutz derzeit rapide ab. Hier sollte nun nachgesteuert werden.

Das soll allerdings nicht falsch verstanden werden. Der internationale Informationsaustausch ist eine wichtige Errungenschaft, die auf keinen Fall aufgegeben werden sollte. Es müssen sich vielmehr Lösungen finden, die beiden Interessen zu bestmöglicher Geltung verhelfen und dabei einem modernen, digitalen Verwaltungsverfahren nicht im Wege stehen. Vielleicht kann man sich eine gute technische Integration der Verfahren zunutze machen und so beispielsweise zu automatisierten Informationen des vom Austausch betroffenen Steuerpflichtigen kommen.<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> Vgl. zu dieser Beobachtung auch ebd., 79; *M. Hendricks* (Fn. 10), 353 ff.

<sup>35</sup> In diese Richtung auch *S. Schurowski* (Fn. 23), 79.



## § 2 Auskunftsansprüche Privater gegen Finanzbehörden

*Stefan Brink und Anne-Marie Preiß*

I.	Einleitung.....	21
II.	Eine gerupfte Grundfreiheit: Art. 15 DSGVO und die Abgabenordnung.....	22
1.	Einschränkung der Auskunftspflicht im Umfang der Einschränkung der Informationspflicht.....	24
2.	Weitere Einschränkung der Auskunftspflicht.....	27
3.	Kaum angemessene spezifische Schutzvorschriften.....	29
III.	Zugang nach dem Landesinformationsfreiheitsgesetz?.....	30
IV.	Umfang des Art. 15 DSGVO.....	33
V.	Rechtsprechung zu Art. 15 DSGVO.....	35
1.	Höchstpersönlichkeit des Auskunftsanspruchs.....	35
2.	Unterschied zu Akteneinsichtsrechten und Informationszugangsrechten.....	36
3.	Voraussetzungslosigkeit und Exzessivität des Auskunftsanspruchs.....	37
4.	Geringer Ermessenspielraum nach § 32d Abs. 1 AO.....	40
5.	Umfang des Rechts auf eine Kopie.....	40
VI.	Fazit .....	42

### I. Einleitung

Das Steuerrecht und das Recht der informationellen Selbstbestimmung passen noch lange nicht gut zusammen. Zwar gibt es inzwischen deutliche Schritte in die richtige Richtung, aber auch noch immense Probleme, in Bereichen, in denen das Steuerrecht noch bei Weitem nicht auf dem datenschutzrechtlichen Niveau ist, das wir in vielen anderen Rechtsbereichen in Deutschland und Europa haben. Wir befassen uns im Folgenden mit der Frage, wie das Informationszugangsrecht des einzelnen Steuerpflichtigen in Bezug auf Informationen, die durch Steuerbehörden verarbeitet werden, ausgestaltet ist. Dreh- und Angelpunkt ist das Auskunftsrecht nach Art. 15 DSGVO, eine zentrale Regelung des neuen „Freiheitsrechts Datenschutz“, das wir seit 2018 auch in Deutschland als unmittelbar geltendes europäisches Recht genießen. Im Angesicht der Abgabenordnung kommt sie im Steuerrecht jedoch nur noch als „gerupfte“ Grundfreiheit daher (II).

Neben dem datenschutzrechtlichen Informationszugangsrecht („Auskunftsrecht“)<sup>1</sup> bestehen auch solche der Informationsfreiheit – wenn da nicht die Abgabenordnung wäre (III). Danach kommen wir zum Umfang des Auskunftsanspruchs nach der DSGVO und wie dieser effektiv wahrgenommen werden kann (IV). Es folgen Beispiele aus der aktuellen Rechtsprechung mit teilweise heiklen Argumentationsgerüsten (V), bevor wir mit einem Fazit schließen (VI).

## II. Eine gerupfte Grundfreiheit: Art. 15 DSGVO und die Abgabenordnung

Die Idee, dass das Auskunftsrecht nach Art. 15 DSGVO des Betroffenen Basis und Ausgangslage der Informationsbeziehungen und auch sämtlicher sogenannter Betroffenenrechte ist, liegt nahe. Bereits § 34 Abs. 1 Nr. 1 BDSG a. F. sah schon vor Geltung der DSGVO vor, dass die verantwortliche Stelle dem Betroffenen auf Verlangen Auskunft über die zu seiner Person gespeicherten Daten zu erteilen hat. Während § 34 Abs. 1 S. 2 BDSG noch verlangte, dass der Betroffene die Art der personenbezogenen Daten, über die Auskunft erteilt werden muss, näher bezeichnen soll, handelt es sich bei Art. 15 DSGVO um ein vollkommen voraussetzungsloses Fragerecht. Dieses kann gegenüber Unternehmen, Arbeitgebern oder auch völlig willkürlich ausgewählten Verantwortlichen gemäß Art. 4 Nr. 7 DSGVO geltend gemacht werden. Die Grundinformation darüber, wer Daten über eine betroffene Person hat, ist der Ausgangspunkt dafür, dass die weiteren Rechte der betroffenen Personen im 3. Kapitel der DSGVO sowie der Schadenersatzanspruch nach Art. 82 DSGVO geltend gemacht werden können.

Dies zeigt sich beispielsweise beim Anspruch auf Berichtigung gemäß Art. 16 DSGVO. Ein solcher könnte beispielsweise gegenüber der SCHUFA Holding AG bestehen. Auch das Recht auf Löschung gemäß Art. 17 DSGVO kann nur wirksam geltend gemacht werden, wenn bekannt ist, wer die Daten ohne entsprechende Berechtigung verarbeitet. Dazu bedarf es zunächst einer Auskunft, ob und ggf. welche personenbezogenen Daten er verarbeitet. Wäre das Auskunftsrecht nicht durchgreifend und unbeschränkt gestaltet, könnten die Folgerechte wie zum Beispiel

---

<sup>1</sup> In vielen anderen Sprachfassungen wird Art. 15 DSGVO als Recht auf „Zugang“ bezeichnet, z.B. Englisch: „access“, Französisch: „accès“, Spanisch: „acceso“, Italienisch: „accesso“, Rumänisch: „acces“, Schwedisch: „tillgång“.

das Recht auf Datenübertragbarkeit gemäß Art. 20 DSGVO nicht wirksam geltend gemacht werden. Das Recht auf Datenübertragbarkeit soll es beispielsweise ermöglichen, bei einem Social-Media-Anbieterwechsel die eigenen personenbezogenen Daten aus dem zuvor genutzten Netzwerk in ein anderes soziales Netzwerk zu übertragen. Die Intention dahinter könnte beispielsweise sein, sich von einem monopolistischen Anbieter wie Facebook befreien zu wollen, um die personenbezogenen Daten ins Fediverse, d.h. in ein dezentrales datenschutzkonformes Netzwerk einzuspeisen. Damit könnten Nutzer sozialer Netzwerke die Übertragung sämtlicher Inhalte der Timeline, alle Posts, Bilder und Sprachnachrichten, die sie über den Messenger-Dienst verschickt haben, einfordern und damit einen Grundbestand an Daten bei einem anderen konkurrierenden Anbieter aufbauen. Dieser sehr begrüßenswerte Ansatz wird in der Praxis leider bisher nur wenig gelebt.

Gleiches gilt für die Schadenersatzrechte nach Art. 82 DSGVO. Danach haben betroffene Personen, deren Datenschutzrechte verletzt wurden, einen Anspruch auf Ersatz des materiellen und immateriellen Schadens. Auch dessen Durchsetzung ist für die betroffene Person nur möglich, wenn sie weiß, wer ihre personenbezogenen Daten auf welche Weise (fehlerhaft) verarbeitet.

Kern und Ausgangspunkt all dieser Rechte ist also Art. 15 DSGVO. Letztlich wird damit an das Volkszählungsurteil des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 1983 angeknüpft. Danach sind verfahrensrechtliche Schutzvorkehrungen wie Auskunftspflichten für das Grundrecht wesentlich.<sup>2</sup>

Wie alle Rechte, die den Datenschutz betreffen, ist auch diese Grundfreiheit mit Blick auf kollidierende Rechtsgüter einschränkbar. Das Datenschutzgrundrecht hat, vor allem während der Pandemie, in vielen Bereichen erfahren müssen, dass es relativ weit zurückgedrängt wurde. Zahlreiche konkurrierende und konfligierende Rechte Dritter sowie sonstige Werte unserer Verfassung stehen der vollständigen Durchsetzung unseres informationellen Selbstbestimmungsrechts entgegen. Keines dieser Rechte, auch nicht das Datenschutzrecht, gilt grenzenlos. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist die Freiheit der einen mit der Freiheit der anderen in Einklang zu bringen. Dabei kollidierende Grundrechtspositionen sind in ihrer Wechselwirkung zu erfassen und nach dem Grundsatz der praktischen Konkordanz so in Ausgleich zu bringen, dass

---

<sup>2</sup> BVerfGE 65, 1 (36).

sie für alle Beteiligten möglichst weitgehend wirksam werden.<sup>3</sup> Auf einer anderen dogmatischen Ebene sieht dies auch das europäische Recht in Art. 23 DSGVO vor. Die Regelungen der DSGVO sind durch nationales Recht einschränkbar, zum Beispiel gemäß Art. 23 Abs. 1 lit. e DSGVO zum Schutz finanzieller Interessen im Steuerbereich. Es stellt sich somit die Frage, ob die Vorschriften in der Abgabenordnung, welche die Rechte der DSGVO in erheblichem Umfang einschränken, den Voraussetzungen genügen, unter denen man diese Grundfreiheit einschränken darf.

Art. 23 Abs. 1 DSGVO sieht nämlich vor, dass bei einschränkenden Rechtsvorschriften der Union oder der Mitgliedstaaten der Wesensgehalt der Grundrechte und Grundfreiheiten geachtet werden muss. Diese Wesensgehaltsgarantie verbietet einen vollkommenen Ausschluss oder ein Leerlaufen des Auskunftsrechts. Darüber hinaus verlangt Art. 23 Abs. 1 DSGVO, dass die Beschränkung eine in einer demokratischen Gesellschaft notwendige und verhältnismäßige Maßnahme darstellt, die beispielsweise wichtige wirtschaftliche oder finanzielle Interessen der Union oder eines Mitgliedstaats, etwa im Steuerbereich, sicherstellt. Nach Art. 23 Abs. 2 DSGVO müssen die Gesetzgebungsmaßnahmen nach Abs. 1 zudem spezifische Schutzvorschriften enthalten. Gemessen daran enthält die deutsche Abgabenordnung kaum spezifische Schutzvorschriften, die an die Stelle des beschränkten Rechts auf Auskunft treten würden. Die Möglichkeiten der Einschränkung des Auskunftsrechts wurden also vom deutschen Gesetzgeber genutzt, ohne dem Auftrag des europäischen Gesetzgebers angemessen nachzukommen, dies verhältnismäßig zu gestalten und einen wirksamen Ausgleich zu schaffen. Die folgenden Ausführungen zeigen dies im Einzelnen.

## 1. Einschränkung der Auskunftspflicht im Umfang der Einschränkung der Informationspflicht

Die erste Einschränkung des Art. 15 DSGVO nimmt § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO vor, wonach das Auskunftsrecht nicht besteht, soweit die betroffene Person nach § 32a Abs. 1 oder nach § 32b Abs. 1 oder 2 AO nicht zu informieren ist. Während es sich beim Auskunftsrecht der betroffenen Person um ein aktives Recht handelt, das ihr die Möglichkeit einräumt auf den Verantwortlichen zuzugehen und zur Auskunft aufzufordern, setzt die DSGVO mit ihrem Schutz bereits viel früher an. Sie erlegt in Art. 13 und 14 DSGVO

---

<sup>3</sup> BVerfGE 152, 152 (177).

den Verantwortlichen so genannte Informationspflichten auf, wonach diese ungefragt und ohne besonderen Anlass von sich aus die betroffenen Personen darüber informieren müssen, sobald sie personenbezogene Daten erheben. Dabei sind beispielsweise nach Art. 13 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 DSGVO die Zwecke, für welche die personenbezogenen Daten verarbeitet werden sollen und die Dauer, für die die personenbezogenen Daten gespeichert werden oder, falls dies nicht möglich ist, die Kriterien für die Festlegung dieser Dauer sowie ggf. die Empfänger oder Kategorien von Empfängern der personenbezogenen Daten und ggf. die Absicht, personenbezogene Daten an einen Empfänger in einem Drittland zu übermitteln, vorab mitzuteilen. Daneben sind gemäß Art. 13 Abs. 2 und Art. 14 Abs. 2 DSGVO weitere Informationen zur Verfügung zu stellen, die notwendig sind, um eine faire und transparente Verarbeitung zu gewährleisten. Hierzu zählen beispielsweise die Dauer, für welche die personenbezogenen Daten gespeichert werden oder, falls dies nicht möglich ist, die Kriterien für die Festlegung der Dauer sowie der Hinweis auf das Auskunftsrecht und weitere Betroffenenrechte. Beabsichtigt der Verantwortliche, die personenbezogenen Daten für einen anderen Zweck weiterzuarbeiten als den, für den die personenbezogenen Daten erhoben wurden, so stellt er gemäß Art. 13 Abs. 3 und Art. 14 Abs. 3 DSGVO der betroffenen Person vor dieser Weiterverarbeitung Informationen über diesen anderen Zweck und alle anderen maßgeblichen Informationen gemäß Absatz 2 zur Verfügung.

Dieser lange Katalog an Informationspflichten wird durch die Abgabenordnung in § 32a und § 32b ganz erheblich eingeschränkt. Mit der Einschränkung der Informationspflicht des Verantwortlichen gemäß § 32a Abs. 1 und § 32b Abs. 1 und Abs. 2 AO geht aufgrund § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO eine Einschränkung des Auskunftsrechts der betroffenen Person einher. Das bedeutet, dass die betroffenen Personen in einigen Konstellationen gar nicht erst erfahren, dass das Finanzamt ihre Daten verarbeitet; sollten sie selbst nachfragen, werden sie erst Recht keine Auskunft erhalten. Aus der Sicht von Datenschützern handelt es sich dabei um eine überaus suboptimale Konzeption.

§ 32a AO listet mehrere Einschränkungen der Informationspflicht bei Erhebung der personenbezogenen Daten bei der betroffenen Person nach Art. 13 DSGVO auf. Danach besteht beispielsweise gemäß § 32a Nr. 1 AO die Pflicht der Finanzbehörde zur Information der betroffenen Person gemäß Art. 13 Abs. 3 DSGVO nicht, wenn die Erteilung der Information über die beabsichtigte Weiterverarbeitung oder Offenbarung die ordnungsgemäße Erfüllung der in der Zuständigkeit der Finanzbehörden liegenden Aufgaben i.S.d. Art. 23 Abs. 1 lit. d – h DSGVO gefährden würde und die

Interessen der Finanzbehörden an der Nichterteilung der Information die Interessen der betroffenen Person überwiegen. Fälle, in denen insbesondere eine solche Gefährdung vorliegt, sind in § 32a Abs. 2 AO aufgelistet. Eine entsprechende Abwägungsklausel findet sich in Bezug auf die Gefährdung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung sowie für den Fall, dass dem Wohl des Bundes oder eines Landes Nachteile bereitet würden in § 32a Abs. 1 Nr. 2 AO. Bei einem weiten Verständnis könnte die zweite Alternative also bereits geringere Steuereinnahmen erfassen. Daneben gilt gemäß Art. 32a Abs. 1 Nr. 3 AO dieselbe Ausnahme, wenn die Erteilung der Information über die beabsichtigte Weiterverarbeitung oder Offenbarung den Rechtsträger der Finanzbehörde in der Geltendmachung, Ausübung oder Verteidigung zivilrechtlicher Ansprüche oder in der der Verteidigung gegen ihn geltend gemachter zivilrechtlicher Ansprüche i.S.d. Art. 23 Abs. 1 lit. j DSGVO beeinträchtigen würde und die Finanzbehörde nach dem Zivilrecht nicht zur Information verpflichtet ist. Hiermit soll offenbar der Situation vorgebeugt werden, dass sich durch eine Informationspflicht des Finanzamts die Erfolgsaussicht einer zivilrechtlichen Klage des Finanzamts reduzieren würde. Der Ausschluss der Informationspflicht besteht außerdem gemäß § 32a Abs. 1 Nr. 4 AO, wenn die Erteilung der Information über die beabsichtigte Weiterverarbeitung oder Offenbarung eine vertrauliche Offenbarung geschützter Daten gegenüber öffentlichen Stellen gefährden würde. Hierunter können grundsätzlich *Whistleblowing* und sog. „Petzportale“ wie das Hinweisgeberportal der Oberfinanzdirektion Karlsruhe fallen. Im Jahr 2021 wurde damit das bundesweit erste anonyme Hinweisgebersystem für Finanzämter eingeführt. Es soll Bürgerinnen und Bürgern einen sicheren und anonymen Kommunikationsweg<sup>4</sup> bieten, „um Verstöße gegen Straf- und Steuergesetze anzuzeigen“.<sup>4</sup>

Die Informationspflicht nach Art. 14 DSGVO, wenn personenbezogene Daten nicht bei der betroffenen Person erhoben werden, wird demgegenüber gemäß § 32b AO noch um einiges stärker eingeschränkt. Während im Fall der Erhebung der personenbezogenen Daten bei der betroffenen Person – unter Ausnahme von § 32a Abs. 5 DSGVO<sup>5</sup> – lediglich Einschränkungen für den Fall vorgenommen werden, dass der Verantwortliche gemäß Art. 13 Abs. 3 DSGVO beabsichtigt, die personenbezogenen Daten

---

<sup>4</sup> Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg, Pressemitteilung vom 30.8.2021, abrufbar unter: <https://fm.baden-wuerttemberg.de/de/service/presse-und-oeffentlichkeitsarbeit/pressemitteilung/pid/anonymes-hinweisgeberportal-freigeschaltet/>.

<sup>5</sup> Dies ist nicht für das Auskunftsrecht relevant, da in § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO nur auf § 32a Abs. 1 AO verwiesen wird.

für einen anderen als den Erhebungszweck weiterzuverarbeiten, regelt Art. 32b AO Ausnahmetatbestände für sämtliche Informationspflichten des Art. 14 DSGVO und damit auch in Bezug auf die ganz grundsätzliche Information, dass personenbezogene Daten bei Dritten erhoben wurden. Da die betroffene Person in dieser Konstellation in der Regel nichts von der Datenerhebung erfährt, zumal sie ihre Daten nicht selbst preisgibt, wird ihre Stellung in besonderem Maße geschwächt. Die ersten beiden Fallgruppen des § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 lit. a und lit. b AO entsprechen denjenigen des § 32a Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO. Darüber hinaus sieht § 32b Abs. 1 Nr. 2 AO weitere Ausnahmen vor, wie z.B., wenn Daten gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 2 Var. 3 AO ihrem Wesen nach geheim gehalten werden müssen und deswegen das Interesse der betroffenen Person an der Informationserteilung zurücktreten muss. Für den Fall, dass sich gemäß § 32b Abs. 2 AO die Informationserteilung auf die Übermittlung personenbezogener Daten durch Finanzbehörden an Geheimdienste bezieht, ist sie von der Zustimmung dieser Stellen abhängig.

## 2. Weitere Einschränkung der Auskunftspflicht

Eine weitere Einschränkung sieht § 31c Abs. 2 AO vor, wonach die in Art. 15 DSGVO vorgesehenen Rechte der betroffenen Person insoweit beschränkt sind, als diese Rechte voraussichtlich die Verwirklichung von Statistikzwecken unmöglich machen oder ernsthaft beeinträchtigen und die Beschränkung für die Erfüllung der Statistikzwecke notwendig ist. Die Einschränkung soll sich laut der Gesetzesbegründung auf die im Wesentlichen gleichlautende Öffnungsklausel in Art. 89 Abs. 2 DSGVO stützen und sich auf alle Kategorien personenbezogener Daten beziehen.<sup>6</sup>

Darüber hinaus bestehen nach der AO zusätzliche Obliegenheiten, die dem Auskunftsberechtigten auferlegt werden, welche von der DSGVO überhaupt nicht vorgesehen sind. Die DSGVO ist demgegenüber bürgerfreundlich, das Auskunftsrecht kann prinzipiell von jedem unbegrenzt geltend gemacht werden. Demgegenüber ist die AO so konzipiert, dass nachdem das Auskunftsrecht schon sehr stark eingeschränkt wurde, der Betroffene es gemäß § 32c Abs. 2 AO in der Weise ausüben soll, dass er die Art der personenbezogenen Daten, über die Auskunft erteilt werden soll,

---

<sup>6</sup> BT-Drs. 18/12611, S. 84.

näher zu bezeichnen hat. Dass die Ausübung mit einer Substantiierungsobliegenheit verbunden ist, ist Art. 15 DSGVO fremd und lässt Zweifel an der Europarechtskonformität der Regelung aufkommen.

Mit § 32c Abs. 3 AO wird das Prinzip, der auskunftsberechtigten Person möglichst viele Steine in den Weg zu legen, noch auf die Spitze getrieben: Die sperrig formulierte Vorschrift ist bereits für Fachleute kaum verständlich. Was gemeint ist, verdeutlicht folgendes Beispiel: Bei ungeordneten Papierakten (etwa im Keller des Finanzamtes) wird der betroffenen Person nur dann Auskunft erteilt, soweit sie Angaben macht, die der Behörde das Auffinden der Daten ermöglichen. Diese werden in § 32c Abs. 3 AO mit „personenbezogene Daten, die weder automatisiert noch in nicht automatisierten Dateisystemen gespeichert sind“, umschrieben. Dabei kann es sich beispielsweise um Hängekarteien handeln, die zu ungeordnete Papierakten wurden, und letztlich kreuz und quer im Keller eines Finanzamtes liegen.

Hält also der Bürger eine vom Finanzamt erteilte Auskunft für unvollständig und verlangt zusätzlich noch die personenbezogenen Daten aus dem Kellerraum, könnte das Finanzamt entgegenen, dass man nicht so genau wisse, was da wo zu finden ist. Es könne zwar sein, dass die angefragten personenbezogenen Daten dort lägen, aber man gehe da lieber nicht hin, schließlich sei es dunkel und sehr unordentlich. Denn letztlich dürfe gemäß § 32 c Abs. 3 AO der für die Erteilung der Auskunft erforderliche Aufwand nicht außer Verhältnis zu dem von der betroffenen Person geltend gemachten Informationsinteresse stehen.

Damit nimmt die Gestaltung des Auskunftsrechts geradezu absurde Züge an: Der Bürger erhält nur dann Auskunft, wenn er der Behörde sagen kann, was in deren Keller liegt. Über dasjenige, was die Behörde selbst nicht so richtig im Griff hat, soll also nun der Bürger besser Bescheid wissen, wenn er seine Rechte ausüben will. Nur wenig versöhnlich stimmt demgegenüber, dass sich die Vorschrift nach der Vorstellung des Gesetzgebers nur auf solche Akten beziehen soll, die ohnehin nicht in den Anwendungsbereich der DSGVO fallen.<sup>7</sup> Akten oder Aktensammlungen sowie ihre Deckblätter, die nicht nach bestimmten Kriterien geordnet sind, fallen gemäß Art. 2 Abs. 1 DSGVO i.V.m. Art. 4 Nr. 6 DSGVO und Erwägungsgrund

---

<sup>7</sup> BT-Drs. (Fn. 6), S. 88.

(EG) 15 S. 3 nicht in den Anwendungsbereich der DSGVO.<sup>8</sup> Demgegenüber erstreckt das Landesdatenschutzgesetz Baden-Württemberg (LDSG BW), das grundsätzlich für öffentliche Stellen des Landes Baden-Württemberg gilt, gemäß § 2 Abs. 4 LDSG BW den sachlichen Anwendungsbereich der DSGVO auch auf solche ungeordneten Papierakten.<sup>9</sup> Aufgrund von § 2 Abs. 3 LDSG BW finden jedoch für Finanzbehörden die besonderen Rechtsvorschriften der Abgabenordnung vorrangig Anwendung. Der Schutzbereich von Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG nimmt demgegenüber ungeordneten Papierakten nicht aus.

Gemäß § 32c Abs. 4 S. 1 AO entfällt die Pflicht zur Begründung der Auskunftserteilung, soweit durch die Mitteilung der tatsächlichen und rechtlichen Gründe, auf die die Entscheidung gestützt wird, der mit der Auskunftsverweigerung verfolgte Zweck gefährdet würde. Damit wird ein weiteres Einfallstor für die vermutlich nicht selten anzutreffenden Fälle geschaffen, in denen die Bearbeiterin eines Auskunftsanspruchs der Auffassung ist, dass das Verfassen einer Begründung ohnehin nur viel zu viel Arbeit macht.

### 3. Kaum angemessene spezifische Schutzvorschriften

Mit Blick auf die gemäß Art. 23 Abs. 2 DSGVO verlangten spezifischen Schutzvorschriften können allenfalls Ansätze davon in der Abgabenordnung entdeckt werden.

Soweit bereits die Informationspflichten in § 32a und § 32b AO eingeschränkt werden, findet sich jeweils in Abs. 3 die Pflicht der Finanzbehörde, geeignete Maßnahmen zum Schutz der berechtigten Interessen der betroffenen Person zu ergreifen, wenn die Information der betroffenen Person unterbleibt. Während die Gesetzesbegründung insoweit auf § 355 StGB und Schutzmaßnahmen nach § 32 Abs. 2 S. 1 BDSG verweist<sup>10</sup>, sind Letztere gemäß § 1 Abs. 2 BDSG aufgrund des Vorrangs der AO auch für Bundesfinanzbehörden überhaupt nicht anwendbar. Die allgemeine Forderung nach „geeigneten Maßnahmen“ kann nicht als „spezifisch“ im

---

<sup>8</sup> T. Zerdick, in: Ehmman/Selmayr (Hrsg.), DSGVO, 2. Aufl. 2018, Art. 2 Rn. 3. Während andere auf einen in der Praxis nur geringen verbleibenden Anwendungsbereich verweisen: A. Roßnagel, in: Simitis/Hornung/Spiecker gen. Döhmman (Hrsg.), Datenschutzrecht, DSGVO, 1. Aufl. 2019, Art. 2 Rn. 16 m.w.N.

<sup>9</sup> Entsprechende Regelungen finden sich auch in Datenschutzgesetzen anderer Länder.

<sup>10</sup> BT-Drs. (Fn. 6), S. 86.

Sinne von Art. 23 Abs. 2 DSGVO verstanden werden. Mangels einer entsprechenden Verweisung in § 32c AO greift die Vorschrift zudem nur auf der Ebene der Informationspflichten und nicht bei der Auskunft.

Mit § 32c Abs. 5 AO soll letztlich eine Art Ausgleichsmechanismus für den Fall geschaffen werden, dass die betroffene Person keine Auskunft erhält. Sie kann verlangen, dass die Auskunft ersatzweise gegenüber dem Bundesbeauftragten für den Datenschutz und die Informationsfreiheit (BfDI)<sup>11</sup> erteilt wird. Unter Auskunftsgesichtspunkten ist dies zwar nicht wirklich zielführend, aber es handelt sich immerhin um den Versuch, zumindest in irgendeiner Weise zu prüfen, ob die Finanzbehörde mit den Daten datenschutzkonform umgeht, auch wenn Auskunft eben nicht erfolgt. Die Vorschrift entspricht § 34 Abs. 3 BDSG. Anders als deren Vorgängervorschrift enthält sie jedoch keine § 19 Abs. 5 S. 2 BDSG a.F. entsprechende Regelung, wonach der Betroffene darauf hinzuweisen ist, dass er sich auch selbst an die oder den BfDI wenden kann. Insoweit wird (wenig überzeugend) für eine analoge Anwendung der – nicht mehr gültigen – Vorgängervorschrift plädiert.<sup>12</sup> Betroffene werden kaum ohne Konsultation eines Rechtsbeistands von dem ihnen in § 32c Abs. 5 AO eingeräumten Ersatzrecht<sup>13</sup> erfahren und können somit auch nicht wirksam davon Gebrauch machen. Hier hätte die greifbare Chance bestanden, den Schutzanforderungen des Art. 23 Abs. 2 DSGVO in weitaus größerem Umfang gerecht zu werden.

### III. Zugang nach dem Landesinformationsfreiheitsgesetz?

Beim Informationszugangsrecht handelt es sich im Wesentlichen um Landesrecht. Zwar gibt es auch ein Bundesinformationsfreiheitsgesetz, aber der Zugang zu den Landesfinanzbehörden findet ausschließlich über das jeweilige Landesrecht statt. Dabei handelt es sich um ein sehr starkes, neues Recht für Deutschland, das unserer Tradition mit Amtsgeheimnis und amtlicher Verschwiegenheit (noch) fremd ist. Es hat seine Vorbilder in Skandinavien und den Vereinigten Staaten von Amerika<sup>14</sup>. Vorreiter auf

---

<sup>11</sup> Gemäß § 32h AO ist der BfDI zuständig für die Aufsicht über die Finanzbehörden hinsichtlich der Verarbeitung personenbezogener Daten im Anwendungsbereich der AO.

<sup>12</sup> F. Schmidt-Wudy, in: BeckOK DatenschutzR, 41. Ed. 1.8.2022, BDSG § 34 Rn. 59. Zur Kritik an der Analogie: A. Koreng, in: Taeger/Gabel (Hrsg.), 4. Aufl. 2022, BDSG § 34 Rn. 34.

<sup>13</sup> S. Golla, in: Kühling/Buchner (Hrsg.), BDSG, 3. Aufl. 2020, § 34 Rn. 19.

<sup>14</sup> Freedom of Information Act, 5 U.S.C. § 552 (1966).

dem Gebiet der Informationsfreiheit war Schweden, das mit seinem Presseggesetz aus dem Jahre 1766 jeder Person, unabhängig von ihrer eigenen Betroffenheit oder dem Zweck ihrer Einsichtnahme, den Zugang zu amtlichen Dokumenten gewährte. Die schwedischen „Offentlighetsprincipen“ (Öffentlichkeitsprinzipien), heute fester Bestandteil des schwedischen Demokratieverständnisses, brachen mit der Tradition einer strikten Geheimhaltungspolitik staatlicher Behörden und der massiven Pressezensur. Mit ihnen sollte eine bessere Kontrolle der Staatstätigkeit als auch eine grundsätzlich höhere Transparenz staatlichen Handelns erreicht werden.<sup>15</sup>

Das Informationszugangsrecht bezieht sich grundsätzlich auf sämtliche amtliche Informationen und geht insoweit weit über das Auskunftsrecht zu personenbezogene Daten einer bestimmten betroffenen Person hinaus. Das Landesinformationsfreiheitsgesetz Baden-Württemberg (LIFG BW) ist erst Ende 2015 in Kraft getreten. Damit ist Baden-Württemberg als eines der letzten Länder auf den Zug offener und transparenter Verwaltungen aufgesprungen, nachdem man zuvor noch „alles außer Hochdeutsch und Informationsfreiheit“ zu können vorgegeben hatte. Es handelt sich dabei um einen Zugang für jedermann, ein vollkommen voraussetzungsloses Recht. Man muss also nicht begründen, warum man Einsicht in die Akten haben will, sondern Bürgerinnen und Bürger können sich einfach an Behörden wenden und sagen: „Zeig mir mal deine Akten.“ Begehrt die antragstellende Person eine bestimmte Art des Informationszugangs, wie z.B. durch Akteneinsicht, so darf dieser gemäß § 7 Abs. 5 LIFG BW nur aus wichtigem Grund auf andere Art gewährt werden. Damit ist es ein sehr bürgerfreundliches Recht.

Dies ist auch weit von der früheren bei den Finanzbehörden gängigen und mitunter gerichtlich bestätigten Praxis zu datenschutzrechtlichen Auskunftsansprüchen entfernt. Im Jahr 2003 hatte der Bundesfinanzhof einen Anspruch auf Auskunft über personenbezogene Daten und Einsicht in solche Daten enthaltende Akten mit Verweis auf die Subsidiaritätsklauseln in § 1 Abs. 3 BDSG a. F. und dem Hessischen Datenschutzgesetz in der damals gültigen Fassung abgelehnt. Die AO 1977 enthalte eine in diesem Sinne abschließende Regelung für den Umgang mit den im Besteuerungsverfahren gespeicherten Daten und verdränge damit gemäß den Subsidiaritätsklauseln entgegenstehende Regelungen der Datenschutzgesetze des

---

<sup>15</sup> S. Brink, in: Brink/Polenz/Blatt (Hrsg.), IFG, 1. Aufl. 2017, § 1 Rn. 25 m.w.N.

Bundes und der Länder zum Auskunfts- und Akteneinsichtsanspruch, indem sie solche Ansprüche absichtlich nicht regele.<sup>16</sup> Das Bundesverfassungsgericht hat im Jahr 2008 den Anspruch aus § 19 BDSG a.F. (Auskunft an den Betroffenen) auch im Bereich der AO anerkannt und klargestellt, dass auch für ein behördliches Ermessen bei der Entscheidung über die Auskunftserteilung in derartigen Fällen verfassungsrechtlich kein Raum bestehe.<sup>17</sup> Noch im selben Jahr stellte das Bundesministerium der Finanzen einen Anspruch der Beteiligten auf Auskunft über die zu ihrer Person gespeicherten Daten unter die Voraussetzung der Darlegung eines berechtigten Interesses.<sup>18</sup> Das war eben doch im Zweifelsfall mehr, als der Bürger ohne Weiteres darlegen konnte und zu diesem Zeitpunkt sahen weder § 19 BDSG a.F. noch die entsprechenden Regelungen in den Landesdatenschutzgesetzen dieses Tatbestandsmerkmal vor. Die Weisung wurde erst mit Wirkung vom 25.5.2018, d.h. dem Tag der Wirksamkeit der DSGVO, aufgehoben.<sup>19</sup> Demgegenüber hatte das Bundesverwaltungsgericht bereits 1991 entschieden, dass es im Rahmen des § 19 Abs. 1 BDSG a.F. nicht der Darlegung eines schützenswerten Auskunftsinteresses bedürfe.<sup>20</sup>

Auch beim Informationsfreiheitsrecht muss kein berechtigtes Interesse darlegt werden, womit zu begründen wäre, warum jemand in die Akte schauen will. Allerdings gilt auch das Informationszugangsrecht nicht unbegrenzt. Beispielsweise besteht der Anspruch auf Informationszugang gemäß § 4 Abs. 1 Nr. 2 LIFG BW nicht, soweit und solange das Bekanntwerden der Informationen nachteilige Auswirkungen auf die Belange der äußeren oder öffentlichen Sicherheit haben kann. Hierauf könnten sich grundsätzlich auch Finanzbehörden berufen. Es wäre also denkbar, dass eine Bürgerin ins Finanzamt geht und sagt, dass sie die Steuerakte ihres Nachbarn sehen möchte. Dieser Antrag wäre grundsätzlich möglich, würde dann aber wieder über das Datenschutzrecht des Nachbarn gemäß § 5 Abs. 1 LIFG BW eingefangen. Danach dürfte sie nur dann die Finanzakte ihres Nachbarn sehen, wenn ihr Nachbar eingewilligt hat oder das öffentliche Informationsinteresse an der Bekanntgabe das schutzwürdige In-

---

<sup>16</sup> BFH, BStBl. II 2003, 790.

<sup>17</sup> BVerfG 120, 351 (363).

<sup>18</sup> Bundesministerium der Finanzen, 17.12.2008, IV A 3-S 0030/08/10001, FMNRa48000008.

<sup>19</sup> Bundesministerium der Finanzen, 12.01.2018, IV A 3-S 0030/16/10004-07, FMNR00a000018.

<sup>20</sup> BVerwGE 89, 14 (Rn. 21).

teresse am Ausschluss des Informationszugangs überwiegt, wobei Letzteres in dieser Konstellation eher abwegig ist. Läge also die Einwilligung des Nachbarn vor, so wäre der Zugang zu gewähren. Behörden können dann in der Regel nicht mehr opponieren und den Zugang verweigern, – es sei denn, es handelt sich um eine Finanzbehörde. Für Landesfinanzbehörden i.S.d. § 2 des Finanzverwaltungsgesetzes sieht § 2 Abs. 3 Nr. 4 LIFG BW eine Einschränkung vor. Dieses weite, wirklich breite Informationszugangsrecht gilt danach nicht, soweit Landesfinanzbehörden in Verfahren in Steuersachen tätig werden – die Bürgerin hat damit also schon wieder Pech gehabt. Für den Fall, dass ein Land es nicht so wie Baden-Württemberg geregelt haben sollte, wurde überdies mit § 32e AO längst Vorsorge getroffen. Danach sind sämtliche Informationsansprüche über steuerliche Daten ausgeschlossen, soweit sie über § 32 a-d AO hinausgehen. Der Bundesgesetzgeber hat wirklich „seinen Job gemacht“ – allerdings nicht im Sinne der Bürgerinnen und Bürger.

#### IV. Umfang des Art. 15 DSGVO

Auch wenn der Anspruch denkbar weit gefasst ist, kann mit ihm vernünftig umgegangen werden. Zunächst hat die betroffene Person gemäß Art. 15 Abs. 1 S. 1 DSGVO das Recht, von dem Verantwortlichen eine Bestätigung darüber zu verlangen, dass sie betreffende personenbezogene Daten verarbeitet werden. Ist dies der Fall, muss der Verantwortliche zusätzlich Auskunft zu allen personenbezogenen Daten, die er von der betroffenen Person hat, erteilen. Dabei kann es sich um einen sehr umfangreichen Anspruch handeln, zum Beispiel, wenn bei einem 30-jährigen Arbeitsverhältnis vom Arbeitgeber sämtlicher dienstlicher E-Mail-Verkehr der letzten 20 Jahre noch gespeichert ist (was – nebenbei gesagt – ein gutes Argument für ein stringentes Löschkonzept darstellt). Der Arbeitgeber müsste alle E-Mails durchsuchen und dem Beschäftigten alle früheren dienstlichen E-Mails zur Verfügung stellen. Da viele Arbeitgeber dazu nicht in der Lage sind, bezahlen sie in der Regel dafür drei- bis vierstelligen Summen dafür, dass Beschäftigte solche Ansprüche wieder zurücknehmen.

Die Auskunft umfasst alle personenbezogenen Daten und darüber hinaus gemäß Art. 15 Abs. 1 lit. a - h DSGVO eine ganze Reihe von Zusatzinformationen (Kataloginformationen), die der Verantwortliche bereitstellen muss, wie zum Beispiel Informationen zu den Zwecken der Datenverarbeitung, Kategorien der verarbeiteten personenbezogenen Daten, Empfänger, Speicherdauer usw. Außerdem haben die betroffenen Personen gemäß

Art. 15 Abs. 3 DSGVO den Anspruch auf eine Kopie der personenbezogenen Daten. Art. 15 DSGVO präsentiert sich damit als extrem „anspruchsvolles“ Recht, das viele Betroffene jetzt langsam für sich entdecken. Die Arbeitsverhältnisse sind der erste Bereich, in dem sich eine entsprechende Praxis entwickelt hat, jedoch ist der Anspruch keineswegs auf diesen Bereich beschränkt. Derselbe Auskunftsanspruch kann gegenüber Facebook oder einem Fahrzeughersteller geltend gemacht werden, wenn man in einem entsprechend automatisierten Auto unterwegs ist, von dem aus personenbezogene Daten an den Hersteller übermittelt werden. Da solche Entwicklungen immer weiter fortschreiten, wird hier in Zukunft noch einiges auf die Verantwortlichen zukommen. Diese Voraussetzungen oder Rahmenbedingungen empfinden die Verantwortlichen mitunter als wirklich erschreckend, sodass sie nur langsam angenommen und – dank einschlägiger Rechtsprechung – nun auch akzeptiert werden.

Eine Einschränkung erfährt der Anspruch allerdings in Abs. 4, wonach das Recht auf Erhalt einer Kopie gemäß Abs. 3 die Rechte und Freiheiten anderer Personen nicht beeinträchtigen darf. Die Einschränkung gilt auch für Art. 15 Abs. 1 DSGVO.<sup>21</sup> Nach EG 63 sollen auch Geschäftsgeheimnisse oder Rechte des geistigen Eigentums, dabei insbesondere das Urheberrecht an Software, nicht beeinträchtigt werden. Schutz vor exzessiven Anträgen gewährleistet Art. 12 Abs. 5 S. 2 lit. b DSGVO.

Die einzige Medizin, die ernsthaft gegen diesen Auskunftsanspruch hilft, besteht darin, die personenbezogenen Daten rechtzeitig zu löschen. Verantwortliche müssen ohnehin gemäß Art. 5 Abs. 1 lit. e DSGVO dafür sorgen, dass die personenbezogenen Daten nicht länger als erforderlich gespeichert werden (Speicherbegrenzung). Arbeitgeber können den gesamten E-Mail-Verkehr, der älter als beispielsweise drei oder fünf Jahre ist, löschen. Zu beachten ist dabei, dass das Datenschutzrecht natürlich nicht verlangt, dass Daten gelöscht werden, die noch benötigt werden. Die Löschpflicht erstreckt sich nur auf diejenigen personenbezogenen Daten, für die kein unmittelbarer Verwendungszweck besteht.

Die alternative Abhilfemaßnahme ist eine technische. Der Datenschutz ist nicht nur Basis für eine gute Digitalisierung, sondern auch umgekehrt, die Digitalisierung setzt in vielen Bereichen auf den Datenschutz. Beispielsweise bestehen bei entwickelten Unternehmen sogenannte Datenschutz-

---

<sup>21</sup> A. Dix, in: Simitis/Hornung/Spiecker gen. Döhmann (Hrsg.), Datenschutzrecht, DSGVO, 1. Aufl. 2019, Art. 15 Rn. 34 m.w.N.

Management-Systeme. Diese bieten entsprechende Übersichten und Zugriffsmöglichkeiten auf personenbezogene Daten im Unternehmen und können diese einzeln ansteuern und bei Bedarf auch löschen. Demgegenüber verfügen kleine Unternehmen und Vereine, für welche die Vorschriften der DSGVO (leider) unterschiedslos Anwendung finden, meist nicht über solche Systeme, sondern über eine gewachsene Verwaltung, mit womöglich neben elektronischen Ablagen auch Papierakten im Einsatz, so dass es an einem vollständigen Überblick über das vorhandene Wissen mangelt. Bei der unterschiedslosen Anwendbarkeit handelt es sich um einen schweren Webfehler der DSGVO. Gerade für kleine Einheiten kann sich das Auskunftsrecht als Riesenproblem entpuppen.

## V. Rechtsprechung zu Art. 15 DSGVO

Auch die aktuelle Rechtsprechung befasst sich mit der Frage, was eine Finanzbehörde an Informationen auf einen Antrag nach Art. 15 DSGVO herausgeben muss. Während einige Entscheidungen zur Klärung von Fragen um Art. 15 DSGVO beitragen, müssen andere als Aufforderung an die Datenschützer verstanden werden, für Klarstellung zu sorgen. Im Folgenden wird auf einige markante Entscheidungen eingegangen.

### 1. Höchstpersönlichkeit des Auskunftsanspruchs

Das Bundesverwaltungsgericht hat zutreffend die Frage beantwortet, ob einem Insolvenzverwalter ein Auskunftsanspruch gegenüber den Steuerbehörden zusteht. Für einen Insolvenzverwalter wäre es zweifellos attraktiv, wenn er sich über Art. 15 DSGVO einen informatorischen Überblick über die Finanzlage des Schuldners verschaffen könnte. Denn häufig gibt sich der Schuldner gegenüber dem Insolvenzverwalter nicht vollständig offen. Diesem Anspruch hat das Bundesverwaltungsgericht allerdings zu Recht einen Riegel vorgeschoben und ausgeführt, dass man den Anspruch aus Art. 15 DSGVO im Prinzip im Wege der Verpflichtungsklage durchsetzen könne. Allerdings gelte dies nicht für den Insolvenzverwalter, weil der Anspruch aus Art. 15 DSGVO ein höchstpersönlicher ist. Er gehe nicht gemäß § 80 Abs. 1 InsO durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens in die Insolvenzmasse über. Der Insolvenzverwalter selbst sei aber nicht betroffene Person. Betroffene Person sei lediglich die natürliche Person, die durch die jeweiligen personenbezogenen Daten identifizierbar oder identifiziert ist, auf die sich die personenbezogenen Daten also beziehen, nicht aber der In-

solvenzverwalter hinsichtlich der personenbezogenen Daten des Insolvenzschuldners.<sup>22</sup> Aus datenschutzrechtlicher Sicht ist dies zutreffend und zu begrüßen.<sup>23</sup>

## 2. Unterschied zu Akteneinsichtsrechten und Informationszugangsrechten

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat einen Anspruch des Steuerpflichtigen auf Einsicht in die Prüfer-Handakte während einer laufenden Betriebsprüfung abgelehnt.<sup>24</sup> Dass viele Steuerbehörden kein Interesse daran haben, mitzuteilen, was in der Handakte steht, ist nur verständlich, denn ansonsten könnte der Steuerpflichtige sein Verhalten am Informationsstand der Behörde ausrichten. Fein inszenierte Angaben könnten von der Behörde anhand des Datenbestandes nicht widerlegt werden, auch wenn es zunächst starke Ansatzpunkte dafür gegeben haben mag, dass die Angaben nicht vollständig sind. Dem ist allerdings entgegenzuhalten, dass es unserem Staat nicht erlaubt ist, seinen Bürgerinnen und Bürgern zu unterstellen, sie würden offengelegte Informationen für rechtswidrige oder sogar strafbare Taten verwenden. Hat der Staat belastbare Anhaltspunkte hierfür, soll er ein Strafverfahren einleiten und führen – wenn nicht, dann eben nicht.

Dem Urteil zufolge ergibt sich ein Recht auf Akteneinsicht in die Prüfer-Handakte während der laufenden Betriebsprüfung allerdings weder aus der Abgabenordnung noch aus der DSGVO noch aus dem LIFG BW.<sup>25</sup> Dies ist insoweit zutreffend, als ein Recht auf Akteneinsicht tatsächlich mit der DSGVO nicht verbunden ist. Art. 15 DSGVO gewährt zwar grundsätzlich einen Anspruch auf die personenbezogenen Daten der betroffenen Person aus der Akte, soweit nicht Ausnahmeregelungen greifen. Jedoch wird damit kein Anspruch auf Einsicht in die gesamte Akte gewährt. Dies könnte zwar grundsätzlich über einen Informationszugangsanspruch nach LIFG erreicht werden, allerdings ist dieser bereits gemäß § 2 Abs. 3 Nr. 4 LIFG BW bzw. § 32e AO ausgeschlossen (siehe zu III.).

---

<sup>22</sup> BVerwG, Urt. v. 16.9.2020, Az. 6 C 10/19.

<sup>23</sup> S. Brink/J. Krieger, NVwZ 2021, 80 (86).

<sup>24</sup> FG Baden-Württemberg, Urt. v. 26.7.2021, 10 K 3159/20.

<sup>25</sup> Ebd., Rn. 40, 56, 61.

### 3. Voraussetzungslosigkeit und Exzessivität des Auskunftsanspruchs

In dem Urteil des Finanzgericht Berlin-Brandenburg<sup>26</sup> wird eine Fülle von aus Sicht des Datenschutzrechts diskussionswürdigen Aussagen getroffen. Zum Beispiel würden die in Art. 15 Abs. 1 DSGVO verankerten Betroffenenrechte dem Kläger bei Antragsgegnern, die große Mengen an Informationen verarbeiten, keinen Anspruch auf Auskunftserteilung einräumen, wenn das Auskunftsverlangen nicht spezifiziert und weder in gegenständlicher noch zeitlicher Hinsicht limitiert ist. Diese Rechtsansicht stütze sich auf EG 63 S. 7.<sup>27</sup> Dabei fällt sogleich auf, dass EG 63 sich auf die spezielle Situation bezieht, dass der Verantwortliche eine große Menge von Informationen über die betroffene Person verarbeitet, während der Senat dies dahingehend verkürzt, dass der Verantwortliche allgemein große Mengen an Informationen verarbeitet. Wie sich aus der Definition der personenbezogenen Daten in Art. 4 Nr. 1 DSGVO unschwer entnehmen lässt, ist der Begriff der Information zudem deutlich weiter als derjenige des personenbezogenen Datums. Abgesehen davon ist EG 63 S. 7 als Soll-Vorschrift formuliert<sup>28</sup> und gemäß Art. 296 Abs. 2 AEUV nicht Bestandteil des eigentlichen Rechtsaktes, sodass ihnen bei der Auslegung nur die Funktion eines Hilfsmittels ohne eigenen normativen Gehalt zukommt, das den Inhalt des Rechtstextes zwar konkretisieren, nicht aber verändern kann.<sup>29</sup> Der Wortlaut von Art. 15 DSGVO bietet hingegen keinen Anhaltspunkt für eine solche Einschränkung. Die systematische Stellung schreibt Art. 15 DSGVO einerseits gegenüber den Informationspflichten nach Art. 13 und 14 DSGVO eine eigenständige Funktion zu, wobei die differenzierenden Regelungen darauf abheben, dass keine Einheitlichkeit des Informationsgehalts vorgesehen ist. Darüber hinaus kommt Art. 15 DSGVO eine zentrale Funktion als Ausgangspunkt für die Geltendmachung weiterer Betroffenenrechte des 3. Kapitels der DSGVO sowie Schadenersatz zu (siehe zu II). Damit ist gleichzeitig das Telos der Vorschrift angesprochen. Soweit der Senat die vereinzelt in der Literatur vertretene Auffassung anführt<sup>30</sup>, wonach der Ausnahmetatbestand des Art. 14 Abs. 5 lit. b 1. HS DSGVO auf Art. 15 DSGVO analog anzuwenden sei, ist dem zu entgegnen, dass es

---

<sup>26</sup> FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 26.1.2022, 16 K 2059/21.

<sup>27</sup> Ebd., Rn. 45 ff.

<sup>28</sup> L. Bienemann, in: Sydow (Hrsg.), DSGVO, 2. Aufl. 2018, Art. 15 Rn. 6.

<sup>29</sup> B. Krefse, in: Sydow/Marsch (Hrsg.), DSGVO BDSG, 3. Aufl. 2022, Art. 81 Rn. 8 m.w.N.

<sup>30</sup> FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 26.1.2022, 16 K 2059/21, Rn. 49 m.w.N.

hierzu bereits an einer planwidrigen Regelungslücke und damit an der Grundlage für eine Analogie fehlt.<sup>31</sup>

Schließlich ergebe sich das Erfordernis einer einschränkenden Auslegung des Art. 15 Abs. 1 DSGVO laut dem Senat auch aus dem Rechtsgedanken des Ausgleichs kollidierender Rechte (praktische Konkordanz) und weiterer innerhalb der DSGVO an verschiedenen Stellen zu findender Abwägungs- und Ausgleichsmechanismen zur Auflösung von datenschutzrechtlichen Zielkonflikten. Wenn nach dem Wortlaut des Art. 15 Abs. 1 DSGVO jedem Steuerpflichtigen denkbar umfassende Datenauskunftsrechte zustünden, so könne die Ausübung umfassender Rechte durch eine vergleichsweise kleinen Gruppe Betroffener (Steuerpflichtiger) aufgrund zwangsläufig begrenzter Ressourcen der Finanzverwaltung zur Konsequenz haben, dass das datenschutzrechtlich Schutzniveau für eine demgegenüber größere Gruppe von Betroffenen (ebenfalls Steuerpflichtige) hinter das intendierte Maß des unionsrechtlichen Normgebers zurückfalle.<sup>32</sup> Anders als der gängige Anwendungsfall praktischer Konkordanz bezüglich kollidierender Verfassungsgüter (siehe zu II) ist der hier beschriebene Zielkonflikt weniger normativ angelegt, sondern besteht allein in Zweifeln an der praktischen Umsetzbarkeit eines gesetzlich garantierten Anspruchs. Die Zweifel werden als gegeben hingestellt, ohne dies näher an konkreten Anhaltspunkten festzumachen.

Dies kann nicht überzeugen. Demgegenüber wird Art. 15 DSGVO überwiegend zu Recht so verstanden, dass der Anspruch jeder natürlichen Person voraussetzungslos und vollumfänglich zusteht. Noch nicht einmal das Vorhandensein von personenbezogenen Daten stellt eine Voraussetzung des Auskunftsanspruchs dar, sondern ist Gegenstand der Auskunft selbst, die gegebenenfalls in Form einer Negativauskunft zu erteilen ist.<sup>33</sup> Die betroffene Person trifft auch keine Obliegenheit, ihr Auskunftsverlangen zu spezifizieren.<sup>34</sup> So kommt auch der Europäische Datenschutzausschuss zutreffend zu dem Schluss:

“If the data subject, who has been asked to specify the scope of its request, confirms to seek all personal data concerning him or her, the controller of course has to provide it in full.”<sup>35</sup>

---

<sup>31</sup> A. Dix, (Fn. 21), Rn. 36.

<sup>32</sup> FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 26.1.2022, Az. 16 K 2059/21, Rn. 50.

<sup>33</sup> M. Bäcker, in: Kühling/Buchner (Hrsg.), 3. Aufl. 2020, DSGVO, Art. 15. Rn. 6; B.A. Mester, in: Taeger/Gabel Hrsg.), 4. Aufl. 2022, DSGVO, Art. 15 Rn. 2.

<sup>34</sup> A. Dix (Fn. 21), Rn. 11.

<sup>35</sup> Guidelines des EDPB 01/2022 v. 18. 1. 2022, öffentlichen Konsultationsversion, S. 16.

Der Senat hält weiter fest, dass ein Auskunftsverlangen betreffend jedwede Art von Daten in einem Zeitraum von mehr als 50 Jahren exzessiv im Sinne von Art. 12 Abs. 5 DSGVO sei, so dass der Auskunftspflichtete die Auskunft verweigern könne.<sup>36</sup> In der Begründung beschränkt sich der Senat auf die Wiederholung des Sachverhalts, wonach sich die Datenauskunft auf einen Zeitraum von 50 Jahren erstrecken solle.<sup>37</sup> Eine Erklärung, worin die Exzessivität im Eigentlichen bestehen soll, lässt der Senat leider vermissen. Die Ausführungen zur angeblich inhaltlich-materiellen Exzessivität erfolgen auf entsprechende Weise (nicht).<sup>38</sup> Auch in einem weiteren Urteil kommt der Senat zu dem Ergebnis, dass ein pauschales Verlangen auf Zurverfügungstellung einer Kopie des gesamten Inhalts der vom Finanzamt geführten Steuerakten in Bezug auf den Steuerpflichtigen betreffende personenbezogene Daten exzessiv sei, so dass das Finanzamt als Auskunftspflichteter die Auskunft verweigern könne.<sup>39</sup> Da sich der Kläger zu dem Angebot des Klägers<sup>40</sup>, bestimmte personenbezogene Daten des Klägers zur Verfügung zu stellen nicht verhalten habe, sei das Auskunftsbegehren des Klägers offensichtlich überschießend und mithin unbegründet.<sup>41</sup> Eines Nachweises für den unbegründeten oder exzessiven Charakter des Antrags durch den Beklagten bedürfe es nach Überzeugung des Senats entgegen Art. 12 Abs. 5 S. 3 DSGVO nicht, da sich die zur Unbegründetheit des Antrags führenden Umstände bereits aus der Formulierung des Klagebegehrens ergeben und damit offensichtlich seien.<sup>42</sup>

Dass die betroffene Person als Anspruchsinhaberin eine Verpflichtung hätte, ihren Anspruch von vornherein zu begrenzen, um ihn durchsetzen zu dürfen, kann nicht überzeugend begründet werden. Unbestritten ist es eine Menge Arbeit für ein Finanzamt, wenn 50 Jahre Aktenbestände aus dem Keller geholt werden. Jedoch handelt es sich um Daten, die beim Finanzamt vorliegen und mit welchen (offenbar) gearbeitet wird. Verfügt das Finanzamt über all diese Informationen, fehlt es an einem Maßstab, woran man ausmachen könnte, dass der Anspruch zu weitreichend sei. Art. 15 DSGVO sieht keine eingebaute Handbremse vor, nach dem Motto „Mach mal langsam“ oder eine Pflicht zu stufenweiser Anfrage. Es ist das

---

<sup>36</sup> FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 26.1.2022, 16 K 2059/21, 3. Leitsatz und Rn. 51.

<sup>37</sup> Ebd., Rn. 71.

<sup>38</sup> Ebd., Rn. 51 ff.

<sup>39</sup> FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 27.10.2021, 16 K 5148/20, 3. Leitsatz.

<sup>40</sup> Gemeint ist wohl: „Beklagten“.

<sup>41</sup> FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 27.10.2021, 16 K 5148/20, 3. Leitsatz.

<sup>42</sup> Ebd., Rn. 60.

gute Recht der betroffenen Personen, alles zu erfragen, was vorliegt. Seitens des Finanzamts kann dem mit rechtzeitigem Löschen entgegengewirkt werden (siehe zu IV). 50 Jahre Aktenbestände sind in jeder Hinsicht ein wirklich „starkes Stück“. Der Auskunftsanspruch soll die betroffenen Personen gerade in die Lage versetzen, eine rechtzeitige Löschung ggf. einzufordern. Wird nun bereits der Auskunftsanspruch beschränkt, da die personenbezogenen Daten zu lange gespeichert wurden und sich über die Jahrzehnte viel zu viel angesammelt hat, würde den betroffenen Personen die Möglichkeit völlig abgeschnitten, einen ordnungsgemäßen Umgang mit ihren personenbezogenen Daten erfolgreich einzufordern. Beide Verfahren sind zwischenzeitlich beim Bundesfinanzhof anhängig<sup>43</sup>, sodass noch die Chance auf eine zutreffende Würdigung besteht.

#### 4. Geringer Ermessensspielraum nach § 32d Abs. 1 AO

Das Finanzgericht München stellt klar, dass Art. 15 DSGVO einen nicht in das Ermessen gestellten Auskunftsanspruch über die vom Finanzamt verarbeiteten Daten gewährt. Zwar gehe die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs davon aus, dass mangels eines normierten Anspruchs Akteneinsicht nach pflichtgemäßem Ermessen der Behörde zu gewähren sei. Dies lasse sich jedoch nicht auf den Auskunftsanspruch nach Art. 15 DSGVO übertragen. Letzterer unterliege nicht dem Ermessen der Behörde. Lediglich hinsichtlich der Form der Auskunftserteilung räume § 32d Abs. 1 AO dem Finanzamt ein Ermessen ein. So ist es diesem etwa in diesem Rahmen anheimgestellt, die Auskunft durch Überlassung eines Datenausdrucks, Einräumung eines Onlinezugriffs oder gar die Gewährung von Akteneinsicht zu erteilen.<sup>44</sup>

#### 5. Umfang des Rechts auf eine Kopie

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg vertritt in der bereits erwähnten Entscheidung die Auffassung, dass das Recht auf Kopie restriktiv auszulegen sei und lediglich die Kataloginformation i.S.v. Art. 15 Abs. 1 lit. a – h DSGVO umfasse.<sup>45</sup> Der Senat verweist dabei unter anderem auf

---

<sup>43</sup> Vgl. die beim BFH anhängigen Verfahren, II R 6/22 und BFH, II R 47/21.

<sup>44</sup> FG München, Urt. v. 4.11.2021, 15 K 118/20, Rn. 121.

<sup>45</sup> FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 27.10.2021, 16 K 5148/20, Rn. 44 ff.

die Rechtsprechung des EuGH zu Art. 12 der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutzrichtlinie), also der unmittelbaren Vorgängerregelung zu Art. 15 DSGVO. In einem Vorabentscheidungsverfahren hat der EuGH die Frage, ob das Auskunftsrecht, das Recht umfasse, eine Kopie zu erhalten, dahingehend beantwortet, dass es zur Wahrung des Auskunftsrechts genüge, dass der Antragsteller eine vollständige Übersicht dieser Daten in verständlicher Form erhält, d.h. in einer Form, die es ihm ermöglicht, von diesen Daten Kenntnis zu erlangen und zu prüfen, ob sie richtig sind und der Richtlinie gemäß verarbeitet werden, so dass er gegebenenfalls die ihm in der Richtlinie verliehenen Rechte ausüben kann.<sup>46</sup>

Dies verfährt vorliegend jedoch nicht, da Art. 12 der Datenschutzrichtlinie anders als Art. 15 Abs. 3 DSGVO kein explizites Recht auf Erhalt einer Kopie kennt. Neben Ausführungen zu Entwurfsfassungen der DSGVO und dem Ansatz einer Abgrenzung zu Art. 20 Abs. 1 DSGVO führt der Senat zur Systematik aus, der Wortlaut des Art. 15 Abs. 3 S. 1 DSGVO sei vergleichsweise restriktiv gefasst; er sehe nur eine Kopie „der personenbezogenen Daten“ vor und spreche, anders als Art. 28 Abs. 3 lit. g oder Art. 58 Abs. 1 lit. e DSGVO, nicht von „allen“ personenbezogenen Daten.<sup>47</sup>

Dabei handelt es sich um einen offensichtlichen Lesefehler. Laut Art. 15 Abs. 3 S. 1 DSGVO sind Gegenstand der Kopie „personenbezogene Daten, die Gegenstand der Verarbeitung sind.“ Diese nähere Bezeichnung im zweiten Halbsatz wird schlicht unterschlagen. Abgesehen davon muss es sich bei den Kataloginformationen wie z.B. den Kriterien für die Festlegung der Speicherdauer gemäß Art. 15 Abs. 1 lit. d DSGVO gerade nicht um personenbezogene Daten handeln, sodass – konsequent zu Ende gedacht – der Anspruch nach diesem Verständnis weitestgehend ins Leere laufen würde. Anders als die vom Senat vorgenommene zweckgerichtete Auslegung gebietet der *effet utile* ein umfassendes Verständnis des Rechts auf Kopie. Nur so können weitere Rechte wie das Recht auf Berichtigung gemäß Art. 16 DSGVO oder das Recht auf Löschung gemäß Art. 17 DSGVO wirksam ausgeübt werden.

---

<sup>46</sup> EuGH, Urt. v. 17. 7. 2014, C-141/12 u. C-372/12, ECLI:EU:C:2014:2081, Rn. 60.

<sup>47</sup> Ebd., Rn. 52.

## VI. Fazit

Im Ergebnis lässt sich mit Blick auf die Regelungen der deutschen Abgabenordnung leider nur konstatieren, dass es sich um ein aus Datenschutzsicht äußerst schwaches Gesetz handelt, das offensichtlich von dem Willen getragen wird, die Grundpfeiler der Informationsbeziehungen zwischen Staat und Bürger auszuhöhlen und massiv zu schwächen. Zwar sind nationale Einschränkungen der in der DSGVO garantierten Rechte grundsätzlich im Rahmen des Art. 23 DSGVO zulässig – jedoch nur im verhältnismäßigen Umfang und nicht in der überwiegend pauschalen und weitgehenden Art und Weise, in der die Abgabenordnung in ihrer derzeit gültigen Fassung diese Rechte einschränkt. Hinzu kommt, dass das Gesetz durch viele Finanzgerichte wenig überzeugend und zumeist zum Nachteil der Bürger ausgelegt wird. Demgegenüber ist die DSGVO ein starkes Recht, das sich auch über die europäischen Grenzen hinaus in weiten Teilen der Welt als beispielhaft durchgesetzt hat und inzwischen als weltweiter Standard für guten Datenschutz gilt. Eine Fülle von – mitunter aus Sicht des Datenschutzes nicht unproblematischen – Unternehmen, von Facebook bis Microsoft, richten sich inzwischen nach der DSGVO – nicht nur, weil sie den europäischen Markt behalten wollen. Sie haben auch verstanden, dass es sich um ein stringentes, nachvollziehbares, klares Recht handelt, mit dem man weltweit verlässlich arbeiten kann.

Wenn wir in die Zukunft schauen und uns fragen, ob sich das Datenschutzrecht künftig stärker durchsetzen wird als bisher, müssen wir auf den Europäische Gerichtshof achten. Einige Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs überfordern viele Verantwortliche – und auch so manche Datenschutz-Aufsichtsbehörde. Wenn wir beispielsweise die Entscheidung Schrems II,<sup>48</sup> wonach Datenexporte in die Vereinigten Staaten von Amerika nur noch sehr begrenzt möglich sind, als Aufsichtsbehörden tatsächlich umsetzen würden, wären viele Verantwortliche über Nacht nicht mehr handlungsfähig. Der Europäische Gerichtshof interpretiert das Datenschutzgrundrecht also auf eine Art und Weise, die dem Datenschutz insgesamt eine starke Stellung einräumt. Damit zeichnet sich ab, dass die Beschränkungen, wie wir sie aktuell in der deutschen Abgabenordnung vorfinden, nur temporärer Natur sein können. Sobald sich der Europäische Gerichtshof damit befasst, wird er dazu und zu ähnlichen Beschränkungen,

---

<sup>48</sup> EuGH, Urt. v. 16.7.2020, C-311/18, ECLI:EU:C:2020:559 – Facebook Ireland und Schrems.

wie sie sich zum Teil aus dem Bundesdatenschutzgesetz ergeben, klarstellen, dass sie nicht dem Verständnis der DSGVO entsprechen und damit aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts nicht herangezogen werden dürfen. Wir sollten darauf nicht warten, sondern selbst für europarechtskonforme Gesetze und eine ebensolche Verwaltungspraxis Sorge.



## § 3 Podiumsdiskussion

*Moderation: Hanno Kube*

### I. Einführung

*Hanno Kube*

Meine Damen und Herren,

ich darf Sie ganz herzlich zu unserer Podiumsdiskussion nach dieser sehr schönen, kleinen Pause in der Sonne begrüßen. Und ich darf gleich zu Beginn sagen, ich habe mich selten auf eine Podiumsdiskussion so gefreut wie heute. Nach den zwei glänzenden Referaten und mit Blick auf die das Podium ergänzenden Podiumsteilnehmer glaube ich, dass wir einen sehr spannenden Austausch haben werden. Auch glaube ich, dass sich wieder erweisen wird, dass wir im Steuerrecht besonders davon profitieren, dass die verschiedenen Berufsgruppen miteinander in Austausch treten und ihre jeweiligen Perspektiven einbringen. Das Podium setzt sich zum einen aus den Referenten zusammen, die wir schon kennenlernen durften. Zum anderen darf ich an dieser Stelle die zwei weiteren Teilnehmer an der Podiumsdiskussion begrüßen. Herrn Dr. *Michael Myßen* vom Bundesministerium der Finanzen in Berlin und Herrn *Oliver Nußbaum* von der BASF in Ludwigshafen. Ich darf die beiden kurz vorstellen: Herr Dr. *Michael Myßen*, Ausbildung zum Finanzwirt, Studium der Rechtswissenschaft, Zweites Staatsexamen und Promotion zum schweizerischen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht; danach waren Sie kurz in einer Rechtsanwalts- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft tätig, sind dann in den höheren Verwaltungsdienst beim BMF eingetreten, waren dort zunächst im Bereich der Ertragsteuern zuständig. Ich kenne Sie auch noch gut aus der Zeit, als Sie sich intensiv mit der privaten Altersvorsorge und mit Steuern auf Alterseinkünfte beschäftigt haben. Seit einiger Zeit sind Sie Leiter des Referats IV A 3 in der Steuerabteilung, das unter anderem für das steuerliche Verfahrensrecht und damit auch für das steuerliche Datenschutzrecht zuständig ist. Vielen Dank, dass Sie uns heute zur Verfügung stehen. Zu meiner Rechten, Herr *Oliver Nußbaum*, der ebenfalls kurz in der Finanzverwaltung – in Rheinland-Pfalz – tätig war, danach am Rechnungshof Rheinland-Pfalz, und dann 1995 zur BASF gekommen ist. Sie waren dort in verschiedenen Bereichen tätig, unter anderem in Hongkong für die regionale Steuerfunktion Asien Pazifik zuständig. Darauf haben Sie das *International*

*Tax Team* geleitet und sind seit einer ganzen Reihe von Jahren *Global Head of Tax and Duties*, Leiter der globalen Steuerfunktion der BASF. Im Gesamtbild ergibt sich hier, was wir uns erhofft haben, nämlich eine Betrachtung unseres Themas aus verschiedenen Perspektiven, von Seiten der Wissenschaft, von Seiten des Datenschutzes, von Seiten der Finanzverwaltung und von Seiten eines betroffenen Großunternehmens.

Ich möchte an dieser Stelle als erstes Herrn Dr. *Myßen* das Wort für eine Stellungnahme geben, im Anschluss wird dann Herr *Nußbaum* sprechen. Auf dieser Grundlage werden wir in den Austausch kommen, zunächst auf dem Podium und dann mit dem Auditorium.

## II. Stellungnahmen

### *Michael Myßen*

Vielen Dank für die einleitenden Worte. Als ich die beiden Vorträge gehört hatte, habe ich direkt an die Registermodernisierung gedacht, die bereits angesprochen wurde. Die insoweit geplante Verwendung der ID-Nummer außerhalb der Finanzverwaltung ist ein absolutes Novum und gleichzeitig ein wichtiger Schritt.

Bei der ID-Nummer handelt es sich vereinfacht gesagt um eine Zuordnungshilfe, mit der Datensätze einer bestimmten Person eindeutig zugeordnet werden können. Für diesen Zweck speichert das Bundeszentralamt für Steuern zu natürlichen Personen u. a. den Familiennamen, den Vornamen, das Geburtsdatum, das Geschlecht sowie die gegenwärtige oder letzte bekannte Anschrift unter einer entsprechenden individuellen ID-Nummer.

Dies bringt nicht zuletzt auch für die Bürger zahlreiche Vorteile. So können deren Daten bereits jetzt mithilfe der ID-Nummer bei der Finanzverwaltung schnell und sicher ohne ergänzende Angaben von Dritten übermittelt und steuerlich genau zugeordnet werden. Genannt sei hier z.B. die Übermittlung von Krankenversicherungsbeiträgen oder von Alterseinkünften.

Gleichermaßen vorteilhaft ist die Verwendung der ID-Nummer aber auch bei den geplanten außersteuerlichen *once-only*-Dienstleistungen, die den Bürgern zunehmend angeboten werden sollen. Insoweit halte ich es für einen wichtigen Schritt, dass die ID-Nummer auch für diesen Bereich künftig verwendet werden darf. Wichtig ist hierbei, dass die Zulässigkeit der Verwendung engumrissen, explizit im ID-Nummergesetz genannt sind

und der betreffende Datenaustausch mithilfe eines bürgerfreundlichen Datenschutzes-Cockpits transparent und nachvollziehbar ausgestaltet wurde.

Zu den Ausführungen von Herrn *Brink* hätte ich ein paar Punkte, die ich etwas differenzierter sehe.

Zum Einen bin ich überzeugt davon, dass sich die Finanzverwaltung – wie vom BfDI als Aufsichtsbehörde mehrfach bestätigt – datenschutzkonform verhält. Dies gewährleisten nicht zuletzt auch die klaren datenschutzrechtlichen Vorgaben in der Abgabenordnung, die im Übrigen weitgehend mit denen des neuen Bundesdatenschutzgesetzes konformgehen.

Dessen ungeachtet gibt es zu bestimmten datenschutzrechtlichen Fragen auch verschiedene Rechtsauffassungen. Dies liegt oftmals an den fehlenden Definitionen in der DSGVO selbst. Aber auch hier gibt es Lösungen. Zwischen dem BfDI und der Finanzverwaltung gibt es insoweit einen sehr konstruktiven Austausch.

Nicht außer Acht gelassen werden sollte aber auch der Umstand, dass die Datenschutzproblematik oftmals nur als „Nebenkriegsschauplatz“ aufgemacht wird. Sei es im Rahmen einer umfangreichen Konzernprüfung, im Zusammenhang mit einem Insolvenzverfahren oder einfach nur aufgrund einer gefühlten nicht korrekten Steuerfestsetzung. Erkennbar wird dies meist an dem Umstand, dass nach Erledigung der Hauptsache die datenschutzrechtliche Thematik auch keine Rolle mehr spielt.

Ein bedeutendes Novum der DSGVO, auf das ich noch hinweisen möchte, ist, dass die Datenschutzaufsichtsbehörde nunmehr der Finanzverwaltung unmittelbar Weisungen erteilen kann. Sollte also die Verarbeitung bestimmter personenbezogener Daten oder die Verwendung konkreter Programme nach Auffassung des BfDI nicht datenschutzkonform erfolgen, könnte der Finanzverwaltung die entsprechende Tätigkeit untersagt werden. Nach bisheriger Praxiserfahrung sind auch insoweit die BfDI und die Finanzverwaltung in einem engen Austausch, in dem auch die unterschiedlichen Blickwinkel der jeweiligen Behörden eingebracht werden. So ist die Tätigkeit der Finanzverwaltung darauf gerichtet, eine gleichmäßige und gesetzmäßige Steuerfestsetzung zu gewährleisten. Der BfDI sieht sich als eine Art Datenschutzwächter. Bei nicht beilegbaren Streitigkeiten ist als ultima ratio der Finanzrechtsweg eröffnet, so dass auch diesem Wege eine abschließende Klärung erfolgen kann.

Die finanzgerichtliche Zuordnung dieser Streitigkeiten und im Allgemeinen aller übrigen Klageverfahren betreffend die Datenverarbeitung im Anwendungsbereich der AO halte ich für eine wichtige Regelung. Auf den ersten Blick geht es zwar stets um Ansprüche nach der DSGVO, die ebenso

durch die Verwaltungsgerichte geklärt werden könnten. Hierbei darf jedoch nicht außer Acht gelassen werden, dass die DSGVO für die Mitgliedstaaten zahlreiche Regelungsaufträge sowie Öffnungsklauseln bereithält. Diese werden letztlich erst durch entsprechende Normen in der AO mit Leben ausgefüllt. Bei Klageverfahren betreffend die Datenverarbeitung durch Finanzbehörden geht es somit immer auch um die Auslegung des nationalen Steuerverfahrensrechts. Sei es die Prüfung der Erforderlichkeit der Datenverarbeitung oder die Zulässigkeit einer Auskunftsverweigerung. Die Würdigung des konkreten steuerlichen Falls ist stets von entscheidender Bedeutung. Und insoweit halte ich es letztlich für wichtig, entsprechende Streitigkeiten durch ein zuständiges Fachgericht ganzheitlich klären zu lassen und nicht jeden Gerichtszweig im Rahmen seiner Zuständigkeit eine „Teilentscheidung“ zu überlassen. Mit etwaigen besseren Erfolgsaussichten der Finanzverwaltung bei den Finanzgerichten hat dies absolut nichts zu tun.

Im Übrigen gebe ich Ihnen Recht, dass der Auskunftsanspruch nach Art. 15 DSGVO im Datenschutzrecht ein wichtiger Meilenstein ist. Bei der Frage der Auskunftserteilung handelt es sich insoweit nun nicht mehr um eine reine Ermessensentscheidung, sondern um einen gebundenen Anspruch auf Zurverfügungstellung der gewünschten Informationen. Lediglich die Form der Auskunftserteilung steht weiterhin im Ermessen der Finanzverwaltung. Gleichwohl ist die Finanzverwaltung zur Beschleunigung der Auskunftserteilung und Entlastung der Verwaltung gerade bei sehr umfangreichen Steuerfällen auf die Mithilfe der Steuerpflichtigen angewiesen. So hilft es ungemein, wenn der Antragsteller bei einem allgemein gehaltenen Auskunftsantrag zumindest die Art der personenbezogenen Daten, über die Auskunft erteilt werden soll, näher bezeichnet. Nichtsdestotrotz handelt es sich hierbei lediglich um eine „Soll-Bestimmung“, die einer schnellen und zweckorientierten Auskunftserteilung dient.

*Hanno Kube*

Vielen Dank. Herr *Nußbaum*, wollen Sie Ihre Perspektive ergänzen?

*Oliver Nußbaum*

Ja, mache ich gerne. Wir hatten eben den inhaltlichen Spannungsbogen zwischen Steuerinformationsrecht als dienendes Recht zum materiellen Recht dargestellt bekommen. Ich würde dies gerne um eine zeitliche Perspektive ergänzen. Nämlich hinsichtlich des Zeitpunktes der Lieferung von

Informationen an die Finanzverwaltungen und wann sie das materielle Ergebnis aus den gelieferten Informationen im Hinblick auf Rechtssicherheit erhalten. Und vielleicht auch, welche Wertungswidersprüche sich in diesem Zusammenhang ergeben können, wenn vorgelagert Informationen auf Basis von Wertungen an die Finanzverwaltung gegeben werden müssen, bei der späteren materiellen Steuerfestsetzung aber durchaus eine andere Wertung vertreten werden kann und damit Informationspflicht und materielle Wertung im Widerspruch zueinanderstehen können.

Vielleicht darf ich Sie, soweit sie nicht so sehr mit einem Steuererklärungsprozess vertraut sind, auf eine Reise durch einen Veranlagungszyklus mitnehmen, damit Sie sehen, wann und welche Daten Steuerpflichtige an die Finanzverwaltung weitergeben und welche Sicherheit Unternehmen dafür bekommen. Also, was bekommt man eigentlich von der Finanzverwaltung als Gegenleistung für Informationen auf dem gemeinsamen Weg zur materiellen Steuerfestsetzung?

Über viele Jahre waren der Veranlagungsprozess und die Informationspflichten eher unspektakulär. Unterjährig hat man für einen Veranlagungszeitraum die erwartete Vorauszahlung geschätzt, anschließend die Steuererklärung eingereicht, gegebenenfalls ein paar Freistellungsanträge für Lizenzzahlungen gestellt. Es gab nicht viele unterjährige Informationspflichten, das hat sich schlagartig geändert durch DAC 6. Unternehmen müssen jetzt auch Gestaltungen im internationalen Bereich spätestens 30 Tage nach Umsetzung der Finanzverwaltung den Vorgang und die Gestaltung melden. Fehlverhalten, z.B. nicht abgegebene Meldungen, verspätet oder falsch berichtete Vorgänge sind mit einem Bußgeld zu belegen. Ein meldepflichtiges Merkmal beinhaltet dabei unter anderem eine Wertung darüber, ob einer der Hauptvorteile einer gewählten Struktur ein steuerlicher Vorteil ist. Die Finanzverwaltung ist an dieser Stelle wenig präzise. Das heißt, um Sanktionen zu vermeiden, müssen Steuerpflichtige bei der Wertung sehr vorsichtig sein und möglichst viele Vorgänge auch im Grenzbereich melden. Die unterjährige Meldung einer Gestaltung unter diesem Merkmal kann später in der Steuererklärung gegen einen verwendet werden. D.h. wenn man bei der DAC 6-Meldung unterjährig angibt, dass „Einer der Hauptvorteile auch Steuern war“, dann kann in einer anschließenden Betriebsprüfung der Anschein gegen den Steuerpflichtigen verwendet werden. Ungeachtet dessen muss man frühzeitig eine konservative Wertung vornehmen und den Vorgang melden, um Sanktionen abzuwenden. Wir haben bisher für das erste Jahr fast 1000 Meldungen abgegeben und gehören zu den Unternehmen, die mit den Meldungen sehr vorsichtig umgehen, jede einzelne ggf. relevante Transaktion melden und da-

mit sehr viel melden. Wir haben versucht, den Prozess weitgehend zu automatisieren. Es ist aber dennoch ein großer Aufwand. Wir geben daher schon viele Informationen über einzelne Gestaltungen der Finanzverwaltung unterjährig mit auf den Weg. Ab und zu kommen Nachfragen zu bestimmten Sachverhalten. Hier stellt sich für mich vor allem die Frage, ob diese Nachfragen schon eine Betriebsprüfung sind oder nicht. Nach Auffassung der Finanzverwaltung geht es aber nur um das Sammeln von Informationen. Man bekommt also unterjährig keine Rechtssicherheit.

Im Folgejahr ist dann die Steuererklärung abzugeben. Um sich strafrechtlich zu schützen, müssen auch hier wieder sämtliche Vorgänge, bei denen die Finanzverwaltung eine vom Steuerpflichtigen abweichende Auffassung haben könnte, entweder in einem Anschreiben offengelegt werden oder man lässt sich gleich zu Ungunsten des Unternehmens veranlagen. Bei Abgabe der Steuererklärung müssen Steuerpflichtige noch einmal alle bisherigen Meldungen mit der entsprechenden Registernummer, die sie nach DAC 6 schon an das Bundeszentralamt für Steuern gemeldet haben, in einer Anlage zur Steuererklärung aufführen. Ich weiß gar nicht, ob die elektronische Steuererklärung das am Ende hergeben wird, ob 1000 Zeilen überhaupt vorhanden sind, um sie elektronisch abgeben zu können. Das heißt, gegebenenfalls müssen wir vielleicht noch eine separate Anlage per Post schicken, obwohl wir eigentlich verpflichtet sind, Steuererklärungen elektronisch abzugeben. Wir hatten das Problem schon bei der verpflichtenden Auflistung sämtlicher konzerninterner Verträge, die Unternehmen ebenfalls schon im Zeitraum der Steuerveranlagung an die Finanzverwaltung schicken müssen.

Was bekommen Unternehmen in der Regel als Gegenleistung? Eine Veranlagung unter Vorbehalt der Nachprüfung. Grundsätzlich erfolgt keine detaillierte Prüfung, weder bezüglich der gemeldeten DAC 6-Fälle noch irgendwelcher Verträge oder Sachverhalte, die sie offenlegen. Damit wäre ein Veranlagungszeitraum zunächst erledigt. Allerdings müssen noch das *Country-by-Country* Reporting sowie das *Master File* erstellt und den Steuerbehörden übersendet werden. Auch hierzu bekommen sie kein Feedback. Die Daten werden zur Kenntnis genommen und eventuell wird bei Inkonsistenzen eine Nachfrage gestellt.

Auch in den Folgejahren müssen Steuerpflichtige ständig überprüfen, ob sie bezüglich ihrer Steuererklärung eventuell Fehler nach § 153 AO entdeckt haben. Fehler müssen korrigiert und dem Finanzamt zeitnah gemeldet werden. Idealerweise bekommen Sie als Unternehmen auf eine Meldung nach § 152 AO keine Rückmeldung. Wenn Sie Pech haben, dann kommt der Staatsanwalt, was dann eher unangenehm ist und was Sie eigentlich auch vermeiden wollten. Ein paar Jahre später kommt dann die

Betriebsprüfung. Dann erst werden die Informationen und Daten im Rahmen einer Betriebsprüfung von der Finanzverwaltung gewürdigt. Wir sind jetzt im Prüfungszeitraum 2015 bis 2018. Bis diese Prüfung vorbei ist, wird sich das wahrscheinlich bis 2024/2025 ziehen. Dann erst haben wir Rechtsicherheit. Was wir im Rahmen von Betriebsprüfungen teilweise erlebt haben ist, dass die vor Jahren bereits gemeldeten Daten, z.B. Daten zu Änderung von Beteiligungsverhältnissen nach § 138 AO oder auch die E-Bilanz, die wir mit der Steuererklärung eingegeben haben, noch einmal angefordert werden. Daten werden mehrfach nachgefragt, also als ob ein Austausch unter den Finanzbehörden nicht stattgefunden hätte.

Hier würde ich gerne auf die Aussage von Professorin *Marquardsen* zurückkommen, die gesagt hat: „Lieber doppelt beim Steuerpflichtigen abfragen als selbst austauschen.“ Es passiert sehr häufig, dass man die Daten, die man eigentlich schon mal gesendet hat, dann noch bei der Betriebsprüfung übergeben muss, was im Grunde nicht schlimm ist. Für mich stellt sich nur die Frage: wenn man zeitig aufgefordert wird, sanktionsbewehrt Daten zu geben, dann hätte man aus meiner Sicht auch einen Rechtsanspruch darauf, dass die Finanzverwaltung auch schnell über diese Daten entscheidet. Ich finde, Steuerpflichtige sollten einen frühzeitigen Anspruch auf Rechtsicherheit haben. Ich finde es nicht in Ordnung, sanktionsbewehrt Daten einzufordern, und dann passiert vier bis sieben Jahre gar nichts.

Was wir neuerdings feststellen, ist der Anspruch der Finanzverwaltung, auch Datenzugriff auf E-Mails zu erhalten. Wir bekommen vereinzelt Anfragen: „Wir hätten gerne Zugriff zu sämtlichen E-Mails von Mitarbeitern im Rahmen der Betriebsprüfung.“ Wenn Handlungspapiere in den E-Mails sind, verstehe ich das noch, aber die Subsumtion sämtlicher E-Mails in die Kategorie „sonstige dem Sachverhalt dienliche Unterlagen“ – halte ich für zu weitgehend. Mitarbeitende dürfen bei uns ihr E-Mail-Account auch für private Zwecke verwenden, was es aus meiner Sicht auch insoweit schwierig macht, als die Betriebsprüfung mit einem Zugriff auch einen Zugriff auf private Informationen von Mitarbeitern erhalten würde. Wir müssten unsere Mitarbeitenden vorab informieren. Ich halte den Zugriff auf E-Mail-Accounts ins Blaue hinein, also ohne spezifischen Sachverhalt, für nicht angemessen. Es handelt sich um einen Ausforschungsversuch, mittels E-Mails Sachverhalte identifizieren zu können. Ob ein Rechtsanspruch der Steuerverwaltung auf Zugriff auf E-Mail-Accounts besteht, muss noch geklärt werden. Bisher hat das die Finanzverwaltung bei uns noch nicht weiterverfolgt. Aber das wird irgendwann entweder bei uns oder bei einem anderen Unternehmen vielleicht noch anstehen.

Herr Dr. *Brink* hatte vorhin den Punkt gebracht, dass die Finanzverwaltung die Betriebsprüfungsakte nicht offenlegen muss. Ich verstehe eigentlich nicht, warum. Der Steuerpflichtige auf der einen Seite muss sich komplett transparent machen, er hat der Finanzverwaltung auch den kompletten Datenzugriff nach Z1 und Z3 einzuräumen. Unternehmen müssen alle Meldungen zeitig vorab machen. Und dann soll man, obwohl die Steuerverwaltung eine Eingriffsverwaltung ist, nicht selbst das Recht haben, zu sehen, welche Informationen die Finanzverwaltung selbst in den Unterlagen hat. Ich meine, es wäre nur fair, wenn man da sozusagen Waffengleichheit herstellen könnte.

*Hanno Kube*

Vielen Dank für die unternehmerische Perspektive. Dazu direkt noch eine kurze Rückfrage von Herrn *Myßen* aus Sicht der Verwaltung.

*Michael Myßen*

Zunächst möchte ich hinsichtlich der DAC 6-Meldungen darauf hinweisen, dass beim BZSt seit 2018 rund 15.000 Mitteilungen eingegangen sind. Hinzukommt, dass das ganze DAC 6-Verfahren primär rechtspolitisch ausgerichtet ist. Somit wäre eine Rückmeldung auf jede Mitteilung aufgrund der Masse zum Einen sehr aufwendig und m.E. gleichzeitig auch wenig zielführend. Erst recht könnte nur auf Basis der – im Umfang auf 4000 Zeichen begrenzten Meldung – dem Steuerpflichtigen keine Zusage im Hinblick auf die steuerliche Beurteilung eines Sachverhalts gemacht werden.

Ihren Vorschlag, dem Steuerpflichtigen aus Transparenzgründen einen Zugriff auf die Handakte des Finanzbeamten zu gewähren, halte ich für problematisch. So enthalten die Handakte und auch die Akte neben den, vom Steuerpflichtigen selbst zur Verfügung gestellten Informationen, auch weitere Daten, die aus Gründen eines gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzugs zu schützen sind. Dies wären zum einen Kontrollmitteilungen Dritter, Auswertungen und Analysen von Risikomanagementsystemen der Finanzverwaltung usw. Mit dem Wissen über den Kenntnisstand der Verwaltung bzw. die Funktionsweise der behördeninternen Aufbereitung des Steuerfalls wäre eine ordnungsgemäße Aufgabenwahrnehmung der Finanzverwaltung nicht mehr zu gewährleisten. Bei einem Auskunftsverlangen zu den in der Handakte gespeicherten Daten ist auch zwischen laufenden Verwaltungsverfahren und einem abgeschlossenen Sachverhalt

zu differenzieren. Gleichwohl gibt es auch nach Abschluss einer Betriebsprüfung weiterhin Auskunftsverweigerungsgründe, z.B. wenn bestimmte Sachverhalte für Folgejahre intern zur Prüfung vorgemerkt sind. Hier kommt es somit immer auf den konkreten Einzelfall an.

### III. Diskussion mit dem Publikum

#### *Hanno Kube*

Das sich hier entwickelnde Zwiegespräch ist schöner Beleg für die Brisanz unserer Thematik. Aber es ist meine Aufgabe, das Podium etwas umfassender einzubeziehen. Herr *Brink* hatte sich schon gemeldet, danach Frau *Marquardsen*.

#### *Stefan Brink*

Ich wollte an die Äußerung von Herrn *Myßen* anschließen und einfach darauf hinweisen, dass es eine Sichtweise ist – Herr *Nußbaum*, Sie hatten es gesagt –, die wir sonst eigentlich gegenüber Eingriffsverwaltung nicht haben. Auch der Blick der Eingriffsverwaltung auf den Bürger ist schon offensichtlich im Finanzbereich sehr speziell. Es wird nämlich gesagt: „Wir geben dir mal nicht die Information, die wir über dich haben, weil du dann ja möglicherweise rechtswidrig handelst und nicht alle Angaben machst, die du machen musst.“ Seit wann darf der Staat dem Bürger unterstellen, dass er rechtswidrig handeln wird? Das haben wir, wenn ich es sehe, nirgendwo. Im Prinzip sollte der Staat damit rechnen, dass sich nicht jeder Bürger rechtmäßig verhält. Aber die Unterstellung, dass der Bürger die Informationen, die der Staat über ihn hat, nutzen wird, um eine rechtswidrige Handlung zu begehen, kenne ich sonst in anderen Bereichen nicht. Wenn Sie mich als Familienvater und 55-jährigen Mann fragen, wie plausibel Ihre Sichtweise ist, dann würde ich auch darüber nachdenken. Es könnte etwas dran sein. Aber ich glaube nicht, dass das eine zulässige Sicht des Staates auf seine Bürger ist. Ich glaube, der Staat muss nicht nur transparent sein, er muss die Informationen, die er über Bürger gesammelt hat, herausgeben und er darf dem Bürger nicht unterstellen, dass er von vornherein geneigt ist, etwas Rechtswidriges zu tun. Da sind wir am Kern der Debatte der letzten Jahre und Jahrzehnte zur Frage nach dem Informationsverhalten von Finanzbehörden. In den Köpfen vieler Finanzbehörden steckt der Gedanke: „Wenn wir dem Bürger zu stark darüber informieren,

was wir über ihn wissen, dann wird er seine Meldungen danach ausrichten.“ Und das ist ein unzulässiger Schritt.

### *Oliver Nußbaum*

Wenn ich das gerade noch ergänzen darf, weil Prüfungsanfragen tatsächlich in diese Richtung kommen: „Prüf selbst, ob du vielleicht noch andere vergleichbare Sachverhalte in anderen Veranlagungszeiträumen hattest.“ Ich glaube, das ist durch die Aufgabe der Betriebsprüfung und eine Selbstprüfung durch die Abgabenordnung grundsätzlich nicht vorgesehen. Ich glaube, dass der Zwang zur Selbstprüfung im Rahmen einer Betriebsprüfung nicht ideal ist und nur Misstrauen kreiert.

### *Maria Marquardsen*

Ich möchte auf Herrn *Nußbaum* zurückkommen, der mich mit meiner These direkt angesprochen hat. Ich habe gesagt, dass die doppelte Abfrage beim Bürger dahingehend grundrechtsschonender ist, dass das Recht auf informationelle Selbstbestimmung besser gewahrt wird, als wenn „hinter dem Rücken des Bürgers“ Informationen weitergegeben werden, um das überspitzt zu sagen. Das heißt aber natürlich nicht, dass ich nicht sehe, dass es für den Bürger und Steuerpflichtigen an sich eine Belastung ist, diese Daten mehrfach mitzuteilen.

Meine These bezieht sich vor allem darauf, dass es zwei verschiedene Behörden oder Rechtsträger sind, die diese Daten abfragen. Wenn ich im Gegenteil diese Mitteilung einmal an eine Behörde in der gleichen Sache gemacht habe, dann ist die nochmalige Abfrage natürlich ein weiterer erneuter Eingriff, damit eine Belastung und dann nicht mehr das mildere Mittel an der Stelle, sondern da muss sich der Steuerpflichtige gewissermaßen durch die erstmalige Mitteilung freimachen können und dann muss ich rechtfertigen können, warum ich das nochmal abfragen muss. Das lässt sich wahrscheinlich schwer rechtfertigen, weil die Verantwortung an der Stelle übergegangen sein dürfte, wenn ich der Pflicht beim ersten Mal hinreichend nachgekommen bin.

Auch ansonsten möchte ich gar nicht sagen, dass wir keine Möglichkeit zum grundrechtsgerechten Datenaustausch haben und nicht die Informationsübermittlung der richtige Weg in einer modernisierten Verwaltung ist. Ich muss dem Steuerpflichtigen nur die Möglichkeit geben, zuzustimmen, also über die eigenen Daten verfügen zu können. Ich glaube, dass das viele wollen, weil die mehrfachen Auskünfte eine große Belastung sind. Das sehen wir daran, dass ganz gut angenommen wird, dass die Daten in

die digitale Steuererklärung übertragen und aufgenommen werden. Da ist die Zustimmungsquote ziemlich hoch. Auf jeden Fall wird es als Erleichterung empfunden. Aber dem Steuerpflichtigen muss die Möglichkeit überlassen werden, darüber selbst zu entscheiden. Er muss also bei einem automatisierten Informationsaustausch darüber informiert werden, denn wenn der Austausch über die Köpfe der Steuerpflichtigen hinweggeht, habe ich das nötige Entscheidungsrecht nicht mehr. Das ist also die eigentliche These. Das heißt, ich möchte gar nicht sagen, dass wir nicht versuchen sollten, das Ganze weiter zu automatisieren. Aber wir müssen den Steuerpflichtigen als mündigen Steuerpflichtigen einbeziehen, der über seine Daten selbst entscheiden kann.

Und da würde ich noch einen zweiten Punkt ergänzen wollen, der gerade bezüglich der Frage aufkam, ob der Steuerpflichtige Einsicht in die Akten bekommen sollte oder einen Anspruch darauf hat. Ich glaube, das Problem, was wir im Steuerrecht mehr haben als in anderen Rechtsbereichen, ist das Informationsdefizit des Staates. Der Staat ist eben darauf angewiesen, an Informationen zu kommen, die erstmal nur beim Steuerpflichtigen vorhanden sind. Das Ganze dient dann dazu, einen verfassungsrechtlichen Anspruch durchzusetzen, nämlich um Art. 3 GG zu verwirklichen. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung soll auch in der Rechtsanwendungsgleichheit wiederzufinden sein. Das kann ich nur gewährleisten, wenn ich an Informationen komme. Die These, dass ich Waffengleichheit dadurch herstelle, dass der Steuerpflichtige Einsicht in die Akten bekommt, möchte ich nicht ohne Weiteres unterschreiben. Es mag sein, dass der Großteil der Steuerpflichtigen – das wäre sehr wünschenswert – sehr ehrlich dabei ist und es nicht in der Weise ausnutzt, wie Herr *Myßen* gerade gesagt hat. Aber davon kann ich nicht sicher ausgehen. Wenn die Information einmal raus ist, kann ich sie nicht mehr zurücknehmen. Dann habe ich keine Waffengleichheit mehr, sondern eigentlich ist der Steuerpflichtige dem Staat auf einmal überlegen. Deswegen glaube ich, dass das Steuerrecht eine besondere Rolle spielt. Gleichzeitig dürfen wir nicht vergessen, wie wichtig die gleichmäßige Besteuerung für die Wahrung der Freiheitsrechte insgesamt ist.

*Hanno Kube*

Ich möchte nun eine Frage aus dem Chat von *Ramona Weik* aufnehmen und die Diskussion dadurch noch weiter öffnen. Nachgehend zu dem, Frau *Marquardsen*, was Sie sagten, fragt Frau *Weik* nach der Reichweite einer informierten Einwilligung in die Weiterverwendung einmal erteilter Informationen. Wir haben auf der einen Seite die *once-only*-Idee mit Einwilligung für die Zukunft; auf der anderen Seite stellt sich aber auch die Frage, inwieweit es sich tatsächlich um eine informierte Einwilligung handelt.

Und inwiefern ist es insofern möglicherweise schonender, Mal für Mal zweckbezogen einzuwilligen? Das ist etwas, was wir in der Diskussion nochmals aufnehmen können. Zunächst gebe ich hier im Saal aber das Wort an Herrn *Mellinghoff* und dann an Herrn *Dannecker*.

### *Rudolf Mellinghoff*

Ich wollte zunächst anmerken, dass das Akteneinsichtsrecht vom Datenschutzrecht und von der datenschutzrechtlichen Auskunft getrennt beurteilt werden muss. Darauf hat Herr *Brink* schon hingewiesen. Bei den Berliner Steuergesprächen haben wir über das Akteneinsichtsrecht mit Frau Professorin *Ehrke-Rabel* diskutiert. Sie berichtete aus Österreich, dass das Akteneinsichtsrecht großzügig gehandhabt wird. Jeder Steuerpflichtige hat grundsätzlich das Recht, in seine Akten Einsicht zu nehmen. Dass in Österreich der Steuervollzug gelitten hat und dass da irgendwelche Probleme mit dem Akteneinsichtsrecht bestehen, dass plötzlich keine Steuern mehr gezahlt werden oder die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gelitten habe, ist nicht ersichtlich. Deswegen stellt sich die Frage, ob das, was Sie, Frau *Marquardsen*, gesagt haben, wirklich zutreffend ist. Dass im laufenden Besteuerungsverfahren die Handakten nicht eingesehen werden können, ist völlig in Ordnung.

Die zweite Frage richtet sich an Herrn *Myßen*. Dabei geht es um flankierende Maßnahmen, die es im Datenschutzrecht gibt, zum Beispiel Löschungspflichten oder andere Auskunftspflichten. Ich stelle mir schon die Frage, warum die Finanzverwaltung nicht datenschutzschonend arbeitet und alles das, was sie nicht mehr benötigt, auch einfach mal löscht. Ich meine, dann hat man das Problem von 50 Jahren nicht mehr.

### *Michael Myßen*

Auch dazu möchte ich direkt etwas sagen. Die Kollegin aus Österreich hatte ausgeführt, wie in ihrem Land der Zugriff von Steuerpflichtigen auf ihre Steuerakte geregelt ist. Es gibt dort eine Bundesfinanzverwaltung, welche meines Wissens nach vollständig mit einem elektronischen Aktensystem arbeitet. Dieses bietet in Bezug auf die Auskunftserteilung die komfortable Möglichkeit, dem Betroffenen einen genau definierten Zugriff nur auf freigegebene Inhalte zu gewähren. In Deutschland mangelt es hieran aktuell noch. Wir haben eine Auftragsverwaltung der Steuern durch die einzelnen Bundesländer mit verschiedensten Programmen und lokalen Voraussetzungen. In dieser noch stark föderal geprägten Systemlandschaft gibt es

die in Österreich bereits etablierten Möglichkeiten derzeit leider noch nicht.

Bei der Thematik der Löschungspflichten möchte ich Ihnen inhaltlich nicht widersprechen. In der Finanzverwaltung gibt es allerdings bereits klare Vorgaben für das Aufbewahren und Aussondern von Steuerakten. Dass diese im Einzelfall nicht vollständig umgesetzt wurden, ist bedauerlich. Insoweit möchte ich aber auch darauf hinweisen, dass aktuell der BfDI die rechtlichen Vorgaben und deren Umsetzung in den Finanzämtern prüft. Das Ergebnis der Prüfung wird bei Vorliegen mit dem BfDI sicher eingehend erörtert.

### *Stefan Brink*

Nochmal zu dem Argument von Frau *Marquardsen* zum Thema Mehrfachdatenerhebung und die Problematik, ob das eigentlich im Sinne des Bürgers und für diesen viel angenehmer ist, wenn Behörden sich untereinander verständigen. Aus dem Lernprozess, den wir Datenschutzbehörden hinter uns haben, ergibt sich Folgendes: Wir kommen aus der Situation, in der wir die Datenaskese hochgehalten haben, also immer gesagt haben, dass nur ein totes Datum ein gutes Datum ist. Nur das Auskommen mit wenigen Daten ist gelebter Datenschutz. Dies hat sich als technologie- und fortschrittsfeindliche Position erwiesen. Daraus haben wir gelernt und machen genau das, was sie vorschlagen. Wir stellen den Bürger in den Mittelpunkt und fragen ihn, was er will. Viele haben auch keinen Bezug zu Datenschutz und Bürgerrechte leben auch davon, dass sie nicht genutzt werden. Denn wo kämen wir denn hin, wenn alle Menschen Grundrechte ausüben würden? Wenn die Bürgerinnen und Bürger selbst entscheiden könnten, ob sie sich des Themas entledigen wollen und sagen: „Ihr könnt euch im Hintergrund über mich austauschen. Bitte fragt mich nicht mehrfach, macht euer Ding und hier ist meine Einwilligung.“ Inzwischen haben wir Datenschützer nichts mehr dagegen, sondern sagen, dass informationelle Selbstbestimmung in beide Richtungen funktioniert.

Die Selbstbestimmung kann dahingehend ausgeübt werden, dass man seine Daten inklusive der Information, welches Frühstücksei man isst, auf Instagram teilen möchte. Dazu haben wir heute als Aufsichtsbehörden eine sehr neutrale Haltung. Wir stehen auf dem Standpunkt, dass jeder selbst entscheiden muss, wie er mit seinen Informationen umgeht und es ist unser Anspruch, den Willen des einzelnen Bürgers durchzusetzen. Das kann man in diesem Bereich genauso machen. Dort haben wir einen Lernprozess hinter uns und ich glaube, dass man das auch in diesem Bereich umsetzen könnte.

*Hanno Kube*

Dann wäre Herr *Dannecker* der Nächste.

*Achim Dannecker*

Ich wollte anknüpfend an das, was Sie, Herr *Nußbaum*, sehr schön geschildert haben, auf zwei Aspekte hinweisen. Zunächst herzlichen Dank für die Vorträge, die mir persönlich einen ganz eigenen und spezifischen Blickwinkel auf die Informationsthemen gegeben haben, die normalerweise sehr eingebettet sind. Der eine Aspekt ist der des Steuerstrafrechts, sie erwähnten das ja schon. Das ist in meiner Praxis ein wesentlicher und wichtiger Aspekt für das, was überhaupt an Informationen herausgegeben wird. Mittlerweile wird eher mehr als weniger informiert, denn man kann am Ende des Tages in große Probleme geraten, wenn man der Finanzbehörde zu wenig Informationen gibt, sofern die Behörde zu einer Frage eine andere Rechtsmeinung vertritt als man selbst. Das führt in der Praxis dazu, dass insbesondere bei Unternehmen, aber auch teilweise bei Privaten, an die Behörden viele Informationen gegeben werden, die ansonsten, wenn man nur ein Informationsrecht hätte, nicht so umfangreich oder überhaupt nicht gemacht würden.

Der zweite Punkt betrifft die Frage, was der Steuerbürger für seine Informationen bekommt. Er bekommt derzeit gerade keine Sicherheit über die steuerliche Behandlung. Das Thema wurde intensiv diskutiert bei DAC 6 und war im Ursprungsgutachten von Professorin *Osterloh-Konrad*. Der Steuerpflichtige müsste demnach zwar Informationen über Gestaltungen geben, bekäme im Gegenzug aber auch Rechtssicherheit zum Beispiel durch eine verbindliche Auskunft. Davon ist nichts übriggeblieben. Jetzt ist das eine Einbahnstraße geworden, es geht vieles in ein großes schwarzes Loch. Irgendwann kommt die Betriebsprüfung und konfrontiert einen mit dem, was man mit dem angeblichen Ziel der scheinbaren Steuerersparnis gemacht hat. Für mich hängt das Informationsrecht damit zusammen, dem Bürger auch Rechtssicherheit zu geben. Da sind wir leider in eine Schieflage geraten, die sicherlich flankierend mit dem Informationsrecht ein Stück weit beseitigt werden könnte. Momentan sieht es aber so aus, dass Informationen gegeben werden, ohne dass da irgendetwas unmittelbar zurückkommt, allenfalls viele Jahre später mit der Betriebsprüfung. Vielen Dank.

*Hanno Kube*

Das steht als Statement so für sich. Da ich keinen Reaktionsbedarf auf dem Podium gesehen habe, ist Herr *Anzinger* an der Reihe.

*Heribert Anzinger*

An die Überlegungen zur Datensparsamkeit knüpfe ich gerne mit einer Anschlussfrage an. Frau *Marquardsen*, Sie haben formuliert, dass die einmalige Datenerhebung gegenüber der zweimaligen der mildere Eingriff sei. Wäre dann auch die spätere gegenüber der früheren Datenerhebung das mildere Mittel?

Mit dieser Frage knüpfe ich an Herrn *Nußbaum* an, der geschildert hat, dass die Finanzbehörde mit den Erklärungsdaten im Zeitpunkt der Erklärung noch keine Verwendung verbindet. Faktisch bestehe ein Selbstveranlagungsverfahren, das erst in der Betriebsprüfung zur Datenverwertung führt. Unter dem Primat der Datensparsamkeit dürften Daten dann doch eigentlich erst im Zeitpunkt der Betriebsprüfung abgefragt werden. Würde dies besser in das Modell zeitnaher Betriebsprüfungen und *Joint Audits* passen, in dem die Daten erst in dem Moment, in dem sie wirklich gebraucht werden, verarbeitet und abgerufen werden. Das scheint zur Datensparsamkeit beizutragen und könnte eine doppelte Verarbeitung vermeiden.

Eine ähnliche Frage stellt sich bezogen auf die Anzeigepflichten aus DAC 6. Wenn die daraus erhobenen Daten nicht dazu beitragen, Steuergestaltungen früher aufzudecken, weil sie nicht ausgewertet werden, dann ist die Anzeigepflicht nicht geeignet, um ihr Ziel zu erreichen. Der mit ihr verbundene Eingriff wäre dann unverhältnismäßig, und zwar auch nach unionsrechtlichen Maßstäben. Welche Erkenntnisse müssten die Finanzbehörden gewinnen, damit dies nicht der Fall wäre?

Bezogen auf den automatischen Datenaustausch überzeugt im Maßstab der informationellen Selbstbestimmung der Gedanke, eine Einwilligung des Steuerpflichtigen einzuholen. Aber wäre damit praktisch ein Gewinn verbunden? Die bloße Übermittlung einer Information, dass Daten übermittelt worden sind, lässt keinen Gestaltungsspielraum. Eine abstrakte Einwilligung erscheint als bloßer Formalismus. Eigentlich müsste man eine bewusste inhaltsbezogene Einwilligung einfordern, die das aufgreift, was Herr *Brink* gesagt hat, dass bei manchen Unternehmen 30 %, 50 % oder 70 % der Daten falsch sind. Dann wäre der Steuerpflichtige vor der Datenübermittlung zu fragen, ob die konkreten Informationen eines Dritten richtig sind und ob sie übermittelt werden sollen. Der Arbeitsaufwand

bleibt gering, es ist noch eine automatische Datenübermittlung, aber der Steuerpflichtige bleibt Herr seiner Daten.

Zuletzt will ich noch einmal auf den Auskunftsanspruch zurückkommen und die Frage an Herrn *Myßen* richten, ob der Steuerpflichtige in die Datensammlung „Ausland“ hineinschauen und erfahren darf, was dort über ihn über Jahrzehnte gespeichert worden ist und welche Gründe dagegensprechen könnten.

### *Michael Myßen*

Ich würde zunächst auf den vorletzten Punkt einer einwilligungsbasierten Datenverarbeitung eingehen. Wichtig ist insoweit zum einen aus europarechtlicher Sicht, dass nach Erwägungsgrund 43 der DSGVO eine Einwilligung grundsätzlich nicht freiwillig erteilt werden kann, wenn zwischen der betroffenen Person und dem Verantwortlichen ein klares Ungleichgewicht besteht, insbesondere wenn es sich bei dem Verantwortlichen um eine Behörde handelt. Von einer nicht freiwilligen Einwilligung wird daher immer dann auszugehen sein, wenn die Behörde Druck auf den Betroffenen ausübt oder ihn zur Abgabe einer Einwilligung drängen kann.

Nicht zuletzt wären entsprechende Einwilligungen auch aus Sicht des BfDI wirkungslos. Aus Sicht der Verwaltung würde eine willigungsbasierte Datenverarbeitung ergänzend dazu führen, dass Steuerklärungen nur noch bei einer Erstattung eingereicht würden. Bei einer eventuellen Nachzahlung könnte die Datenverarbeitung abgelehnt bzw. nach Festsetzung widerrufen werden – mit den entsprechenden Konsequenzen.

Als Lösung für diese Problematik gibt es für Aufgaben, die im öffentlichen Interesse liegen oder in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgen – und somit eine hoheitliche Maßnahme darstellen, – in der DSGVO daher eine besondere Regelung, wonach die Datenverarbeitung einer Rechtsgrundlage in EU- oder nationalem Recht bedarf.

Vor diesem Hintergrund erfolgte übrigens im Rahmen des 2. DSAnpUG-EU auch die Aufhebung der Einwilligung bzw. Einwilligungsfiktion in § 10 EStG zur elektronischen Übermittlung von Renten und Krankenversicherungseiträgen. Die Datenübermittlung war seinerzeit zwar freiwillig, zugleich aber auch Voraussetzung für einen Sonderausgabenabzug.

Anders stellt sich die Frage der Freiwilligkeit m.E. bei den sog. *once-only*-Leistungen dar. Hier halte ich es durchaus für sinnvoll, dem Steuerpflichtigen auf freiwilliger Basis zur Verfahrensvereinfachung bestimmte „Komfortfunktionen“ anzubieten. So könnte sich z.B. das Wohngeldamt bei der

Finanzverwaltung – bei entsprechender Einwilligung - die benötigten Daten unter Verwendung der ID-Nummer als Zuordnungskriterium elektronisch selbst beschaffen. Einziger Nachteil bei Versagung der Einwilligung wäre insoweit für den Betroffenen, dass er die Unterlagen selbst beibringen müsste. Von einer Zwangslage des Betroffenen bzw. einem Über-Unterordnungsverhältnis wäre insoweit sicherlich keine Rede.

Im Anschluss kam noch die Frage auf, welchen Vorteil das DAC 6-Verfahren für den einzelnen Steuerpflichtige hätte. Hierzu möchte ich zum einen darauf hinweisen, dass es sich insoweit nicht um ein Serviceangebot für die Steuerpflichtigen handelt, sondern eine gesetzliche Mitteilungspflicht zur Erkennung von – legalen – Regelungslücken im Steuerrecht. Zum anderen halte ich es – wie vorhin bereits gesagt – für äußerst problematisch, ohne Kenntnis des gesamten Steuerfalls nur anhand einer 4000 Zeichen umfassenden Mitteilung eine Art verbindliche Auskunft zu erteilen.

### *Oliver Nußbaum*

Das ist in der Tat so, man kann da keine vier oder fünf Seiten dazuschreiben, aber man merkt schon, dass die Finanzverwaltung die Sachverhalte kennt. Wir werden z.B. angeschrieben, ob die von uns angegebene Norm im Ausland wirklich die richtige sei, da sie sich doch in dem Land seit letztem Jahr verändert habe oder nicht mehr existiere. Es ist also nicht so, dass die Finanzverwaltung das völlig unbedarft zur Kenntnis nimmt, sondern sie schauen sich die Sachverhalte genau an und verstehen sie auch. Die Idee von DAC 6 ist doch zweigleisig. Auf der einen Seite geht es um die Möglichkeit des Gesetzgebers zu einer schnellen gesetzlichen Reaktion, auf der anderen Seite soll der Steuerpflichtige am Ende nochmal individuell geprüft werden. Wenn es um die gesetzliche Reaktion geht, muss die Finanzverwaltung die Sachverhalte so tiefgreifend verstanden haben, dass sie unerwünschte steuerfiskalische Ergebnisse erkennen kann und diese Fälle einer gesetzgeberischen Lösung zuführt. Der Gesetzgeber will reagieren können, deswegen kann er sich nicht nur auf die acht Zeilen am Ende beziehen. Wir haben schon gezielte und vertiefende Anfragen erhalten. Ich bin mir aber insoweit auch nicht sicher, ob wir überhaupt darauf reagieren müssen, weil fraglich ist, ob es sich dabei nur um eine Prüfung unserer Meldung handelte oder eine Prüfung unseres Sachverhaltes analog einer Betriebsprüfung. Ich weiß nicht, wie man solche Anfragen rechtlich einordnen müsste.

Zu dem Thema „zeitnahe Betriebsprüfung“, Herr Professor *Anzinger*, diese wäre sicherlich eine Lösung, aber noch besser finde ich den Ansatz der ko-

operativen *Compliance*, also, dass man die Fälle der Finanzverwaltung zeitnah meldet, sie mit der Finanzverwaltung bespricht und zu einer gemeinsamen Einschätzung kommt. In einigen Ländern wie den Niederlanden, Belgien und in China – wobei China schwieriger ist – gibt es erste Versuche. In vielen Ländern gibt es erste Ansätze, die funktionieren. In Deutschland wäre es ein kultureller Wechsel. Die Finanzverwaltung wäre dann eben nicht mehr primär die Polizei, die im Nachgang kontrolliert, ob alles richtig ist. Vielmehr muss man im Vorfeld partnerschaftlich Lösungen finden und sich gegenseitig vertrauen. Ich habe keine Probleme mit Transparenz. Steuerpflichtige sind doch gegenüber der Betriebsprüfung zwischenzeitlich weitgehend transparent geworden. Mit den Datenzugriffen Z1 können sie auf alle Systeme gehen. Es werden teilweise Zugriffe gewährt, die weit über die rechtliche Verpflichtung hinausgehen. Sie können sich auch die Daten nochmal als Datenträger herunterladen und selbst auswerten. Allerdings führt der Datenzugriff nicht zu mehr Rechtssicherheit und schon gar nicht zu einer Beschleunigung der Betriebsprüfung. Durch den Datenzugriff werden wir zwischenzeitlich immer granularer. Früher hat sich bei uns niemand eine Rechnung unter 100.000 € angeschaut und heute bekommen wir in manchen Bundesländern Prüfungsfeststellungen, bei denen es um 7.000 € Steuerfestsetzung geht. Das ist zum Glück nicht in Rheinland-Pfalz so, aber es gibt andere Bundesländer, in denen das sehr granular gemacht wird. Man fragt sich – das ist natürlich kein rechtliches Argument – ob der Aufwand den Ertrag lohnt und ob es das ist, worauf wir hinauswollen.

### *Maria Marquardsen*

Ich würde gerne auf die beiden Punkte reagieren, die Professor *Anzinger* aufgeworfen hat.

Die erste Anmerkung ist, dass jede Datenerhebung ein Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung ist, insofern dürfen Daten nur erhoben werden, wenn dies für die konkrete Datenverarbeitung erforderlich ist. Beispielhaft wurde hierfür die Abgeltungssteuer angeführt. Grundsätzlich darf man Daten nicht erheben, wenn man sie nicht braucht. Darüber besteht auch Einigkeit beim Europäischen Gerichtshof und beim Bundesfinanzhof. Fraglich ist aber, ob das tatsächlich so umgesetzt wird. Insbesondere bei internationalen Fällen besteht die Problematik, dass man im Zweifel nicht genau weiß, wonach genau gefragt wird, weil kein harmonisiertes Steuerrecht existiert. Also, dass in diesem Bereich Asymmetrien entstehen, liegt auf der Hand. Was die Abgeltungssteuer angeht, da machen wir natürlich ein anderes Fass auf oder zumindest dann, wenn wir

über die deutsche Kapitalertragsteuer reden. Dann müssen wir uns erst mal Gedanken über das materielle Recht machen, um dann über das Steuerinformationsrecht als dienendes Recht zu sprechen. Darüber können wir uns im Hinblick darauf trefflich streiten, ob die Abgeltungssteuer noch vor dem Anspruch der Belastungsgleichheit des Art. 3 Abs. 1 GG gerechtfertigt werden kann, wenn inzwischen Möglichkeiten im Steuerinformationsrecht bestehen, die relevanten Informationen zu erlangen. Das will ich hier aber nicht weiter ausbreiten.

Was die informierte Zustimmung anbelangt, würde ich Ihnen im Wesentlichen zustimmen. Es ist völlig richtig, dass das keine Pauschalzustimmung zu irgendwelchen Datenverarbeitungen sein kann. Wir kennen das wahrscheinlich alle, dass wir irgendwelche Websites aufsuchen und zu irgendetwas zustimmen, damit dieses Pop-up-Fenster weggeht. Das ist keine informierte Zustimmung dazu, dass Cookies meine Daten speichern. Ich mache mir meistens überhaupt keine Gedanken darüber, wozu ich gerade mein Einverständnis erteile. Es muss also individueller sein. Meiner Meinung nach ist das möglich, wenn man den Digitalisierungsfortschritt nutzt, um automatisiert individualisierte Benachrichtigungen zu verschicken. So könnten wir dem Ganzen näherkommen.

*Hanno Kube*

Ich habe jetzt noch drei Meldungen auf meiner Liste, nämlich Herrn *Reimer*, Herrn *Kirchhof* und Frau *Molnár-Gábor*.

*Ekkehart Reimer*

Herzlichen Dank. Ich habe eine kurze Beobachtung und würde dann gerne dem Podium zwei Fragen stellen.

Die Beobachtung ist kein Novum. Aber es ist immer noch etwas Besonderes, wenn Steuerrechtlerinnen und Steuerrechtler über Verhältnismäßigkeit sprechen. Denn das ist es, was wir den ganzen Nachmittag tun, ohne dass es uns bewusst geworden ist. Im materiellen Steuerrecht fällt die Verhältnismäßigkeitsprüfung weitgehend aus, weil der Fiskalzweck in einem positiven Sinne unermesslich ist. Nicht weil der Staat so gefräßig ist, sondern weil es keine direkten Sachzwecke gibt, die in die Verhältnismäßigkeitsprüfung einfließen können, lassen sich Fiskalzwecknormen nicht am Maßstab von Eignung und Erforderlichkeit beurteilen. Das Geld fließt in den großen Haushalt und wird dort umgerührt (Non-Affektation). Aber

hier ist es anders! Im Verfahrensrecht müssen sich Eingriffe der vollen Verhältnismäßigkeitsprüfung stellen. Hier liegt ein Unterschied zwischen dem Steuerinformationsrecht und dem Geldrecht.

Der zweite Punkt ist eine Frage. Sie geht am ehesten an Frau *Marquardsen*, aber auch an Sie, Herr *Myßen*, und vielleicht auch an Herrn *Brink*: Welchen Verhältnismäßigkeitsmaßstab wenden wir an? Ist es der grundrechtliche, etwa aus dem Grundgesetz (Art. 12, 2 I, 3 I GG und Neue Formel), oder ist es ein europäischer Verhältnismäßigkeitsmaßstab? Dahinter steckt die Frage, ob die Finanzverwaltungen, wenn sie in irgendeiner Weise Daten erheben, eigentlich Unionsrecht vollziehen – was man für die DSGVO zweifellos bejahen muss. Jedoch hat die DSGVO ihrerseits bloß dienenden Charakter, denn sie ist eine Rahmenordnung. An sich wird das grundsätzlich nicht harmonisierte innerstaatliche Recht vollzogen. Welche Verhältnismäßigkeit greift dann? Wenn es die aus dem materiellen Recht ist, dann wäre es im Wesentlichen, abgesehen von der Umsatzsteuer und der Mutter-Tochter-Richtlinie, die des Grundgesetzes. Oder ist es eine Verhältnismäßigkeit, wie der Europäische Gerichtshof sie ausbuchstabiert, weil es eben um Daten geht, und unabhängig von dem materiellen Referenzpunkt?

Drittens, Herr Dr. *Brink*, noch eine kurze Bitte um Schärfung. Sie hatten vorhin gesagt, Sie können sich einen Verfassungsstaat als Familienvater nicht vorstellen, der den steuerpflichtigen Bürgerinnen und Bürgern erst einmal unterstellt, dass sie das Finanzamt täuschen. Im 84. Band hat das Bundesverfassungsgericht im Zinsbesteuerungsurteil die ganze Sache sehr vornehm und zurückhaltend formuliert. Die Erklärungspflichten, die den Steuerpflichtigen auferlegt werden, sind notwendig, denn der Staat selbst weiß es nicht besser – und es gibt nicht genügend Finanzbeamte, dass man jedem Steuerpflichtigen in jede Ecke seines Lebens nachlaufen kann. Damit ist ein Vertrauensvorschuss verbunden. Er bedürfe aber der Abstützung durch das Verifikationsprinzip.

In diesem Wechselspiel liegt das Eingeständnis des Staates, dass seine Ressourcen nicht reichen, um eine vollständige Amtsermittlung durchzuführen. In Abwesenheit voller Amtsermittlung muss es zumindest so etwas wie Kontrollbefugnisse geben, aber eben auch eine Pflicht der Finanzverwaltung, zu kontrollieren, ob sie nicht doch betrogen wird. In dieser Wendung leuchtet mir persönlich bei aller Liebe zur Freiheit doch ein, dass es einen Punkt geben muss, wo die Offenlegung der gesamten Kontrollmitteilungspraxis kontraproduktiv ist, weil sie faktisch das Erklärungsverhalten der Steuerpflichtigen beeinflusst. Deswegen meine Bitte um Schärfung. In diesem Zusammenhang wäre es spannend, von Herrn *Myßen* zu erfah-

ren, ob es zumindest einen späteren Zeitpunkt gibt ab dem die Finanzverwaltung dann doch offenlegen kann, woher die Kontrollmitteilung kommt? Aus dem Polizeirecht und dem Bereich der StPO gibt es viele parallele Beispiele: Der große Lauschangriff wird auch erstmal nicht bekannt gegeben, schon gar nicht vorweg, aber wenn er beendet ist, muss doch offengelegt werden, dass es ihn gab, von wem er ausging, gegen wen er sich richtete usw. Ob man das – auf die kleine Münze des Steuervollzugs bezogen – nicht zu einem späteren Zeitpunkt offenlegen muss, wäre meine Frage an Sie.

*Michael Myßen*

Zunächst möchte ich auf das Letztgenannte eingehen: Ich teile Ihre Auffassung, dass nach Abschluss des konkreten Steuerfalls in umfangreichem Maß Auskunft zu erteilen ist. Dies kann einerseits durch Übersendung von Kopien oder auch mittels Akteneinsicht erfolgen – je nach Beurteilung der zuständigen Finanzbehörde im jeweiligen Einzelfall. Aber auch hier gibt es Ausnahmen: Wenn z.B. ein Hinweisgeber der Finanzverwaltung zutreffende Informationen zu einer möglichen Steuerhinterziehung zukommen lässt, unterliegen nach der Rechtsprechung die Identität des Anzeigererstatters sowie der Inhalt der Anzeige auch langfristig dem Steuergeheimnis und dürfen daher auch nach Abschluss des Verfahrens nicht offenbart werden. Im Übrigen regelt – insoweit vergleichbar – auch die DSGVO, dass bei der Auskunftserteilung berechnigte Interessen Dritter zu schützen sind. Etwas anderes gilt wiederum, wenn der Anzeigererstatter vorsätzlich falsche Angaben gemacht haben sollte.

*Ekkehart Reimer*

Wann hat man den Steuerfall abgeschlossen? Mit Veranlagung oder erst, wenn nach zehn Jahren die Quelle versiegt ist?

*Michael Myßen*

Auch diese Frage hängt leider vom konkreten Einzelfall ab und bedarf stets einer individuellen Beurteilung. Grundsätzlich bin ich schon der Auffassung, dass in einem größeren Umfang Auskunft zu erteilen ist, sobald die Veranlagung abgeschlossen wurde, formelle Bestandskraft eingetreten ist und alle Kontrollmitteilungen ausgewertet wurden. Aber auch hier gibt es immer noch Besonderheiten: So könnte der Steuerfall bereits für eine Anschlussprüfung vorgemerkt sein oder auch bestimmte Angaben im Zusammenhang mit einer Kongruenzprüfung in einem anderen noch offenen

Steuerfall stehen. Gleichmaßen könnten bei großen Konzernen bestimmte Auskünfte auch negative Auswirkungen auf noch laufende Ermittlungen in anderen Mitgliedstaaten haben.

Die Frage nach der Verhältnismäßigkeit der Datenverarbeitung bestimmt sich überwiegend nach materiellem Recht. Das Steuerschuldrecht gibt insoweit klare Vorgaben, welche Daten für eine zutreffende Besteuerung benötigt werden, z.B. welche Informationen für einen Sonderausgabenzug der Krankenversicherungsbeiträge zu übermitteln sind. Das Steuerverfahrensrecht ist dabei grundsätzlich lediglich dienendes Recht und gewährleistet grob gesagt nur die Durchsetzung des materiellrechtlich richtigen Steueranspruchs und die Belastungsgleichheit.

Das europäische Recht ist insoweit noch eine Stufe allgemeiner als die AO. In Bezug auf die Datenverarbeitung schafft es lediglich einen harmonisierten Rechtsrahmen, z.B. hinsichtlich der Frage, wann die Finanzverwaltung grundsätzlich bestimmte Informationspflichten zu erfüllen hat oder wann Auskunft erteilt werden muss. Für weitergehende Detailfragen enthält die DSGVO entsprechende Regelungsaufträge und Öffnungsklauseln. So ergibt sich auch die grundlegende Frage, ob und wenn ja, welche personenbezogenen Daten die Finanzverwaltung verarbeiten darf oder auch, wann eine Auskunft zu verweigern ist im Detail erst aus dem Zusammenspiel von formellem und materiellem deutschem Steuerrecht.

### *Maria Marquardsen*

Ich würde behaupten, dass der Europäische Gerichtshof es anders sehen würde. Ich persönlich neige auch dazu zu sagen, das Steuerrecht schlägt da durch, das mag auch an meinem fachlichen Hintergrund liegen. Aber ich bin mir auch nicht sicher, ob wir zu grundlegend unterschiedlichen Ergebnissen kommen, wenn wir den unionsrechtlichen Maßstab oder den verfassungsrechtlichen Maßstab anlegen. Mein Eindruck ist zumindest, dass das nicht mehr so weit auseinanderliegt, wie das mal war. Ich habe das Gefühl, das nähert sich an.

Ich würde vermuten, dass der Europäische Gerichtshof sich auf diesen Standpunkt stellen wird, denn wir reden hier über datenschutzrechtliche Aspekte, wir reden über unionsrechtlich beeinflusstes nationales Recht und die Umsetzung von Unionsrecht und werden uns deswegen nach dem unionsrechtlichen Maßstab richten müssen.

*Stefan Brink*

Vielleicht zu Ihrer Frage, Herr Professor *Reimer*, wo man das Verhältnismäßigkeitsprinzip eigentlich herholt. Bei uns Datenschützern ist es eindeutig, denn wir verstehen uns inzwischen auch in unserer Struktur als europäische Behörden. Wir haben europäische Aufsichtsbehörden, die sich in eigenen Gremien im europäischen Datenschutzausschuss treffen, alle sechs Wochen in einem fensterlosen Raum im Keller in Brüssel und uns über die Auslegung der Datenschutzgrundverordnung austauschen und versuchen, das zu harmonisieren. Die Hälfte der Vorschriften der Datenschutzgrundverordnung beschäftigt sich damit, wie man ein kohärentes Verfahren der Arbeit der Aufsichtsbehörden hinbekommt und wir würden deswegen auch immer dann, wenn es um Begriffe wie Verhältnismäßigkeit geht, eher zum Europäischen Gerichtshof schauen als zum Bundesverfassungsgericht.

Ein Aspekt, der auch wieder zeigt, wie technikaffin inzwischen der Datenschutz ist, kommt aus einem ganz anderen Bereich, aber lässt sich auf unsere Überlegungen übertragen: Stichwort Funkzellenabfrage. Ich weiß nicht, ob Sie das mitbekommen haben, dass sich die polizeiliche Arbeit massiv verändert hat. Dadurch, dass wir alle diese Helferlein in der Hosentasche haben und uns ständig in irgendeinen Funkmast einwählen, wissen unsere Dienstleister sehr genau, wo wir uns aufhalten, und zwar wirklich sehr genau. Das ist inzwischen ein gängiges polizeiliches Mittel, dass solche Funkzellenbewegungen abgeglichen werden und das ist ein gutes Instrument, um zum Beispiel Serientäter zu erwischen, indem ich einfach an verschiedenen Orten schaue, wer mehrfach auftaucht. Der gebildete Kriminelle lässt deswegen sein Smartphone zu Hause, aber wie immer im polizeilichen Bereich erwischt man die Dummen. Das ist eine Situation, in der alle Staatsanwaltschaften nach jeder Funkzellenabfrage alle Betroffenen nach Abschluss des Verfahrens informieren müssen. Die Staatsanwaltschaft sagt dann: „Wir haben ihn, die anderen sind Beifang. Wir haben eure Daten genommen, uns angeschaut, aber es war kein Treffer, weswegen wir die Daten jetzt wieder löschen.“ Die Staatsanwaltschaft hätte jeweils informieren müssen und es ist ein relativ großer Aufwand, nach jeder Aktion Millionen von Menschen zu benachrichtigen. Die Staatsanwälte haben zwar rechtliche Vorschriften, in denen das steht, aber sie waren der Auffassung, dass sie das nicht können und haben es deswegen nicht gemacht. Es gibt inzwischen einen sehr guten technischen Ansatz, um das in den Griff zu bekommen und einzelne Staatsanwaltschaften zum Beispiel in Berlin bieten das an. Es gibt die Möglichkeit, dass man sich auf einem Portal anmeldet, seine eigene Handynummer hinterlegt und für den Fall, dass man Teil einer Funkzellenabfrage wird, von der Staatsanwaltschaft per

SMS informiert wird. Das ist eine sehr schöne Möglichkeit, die auch vom Einzelnen gesteuert wird. Ich stimme Ihnen zu, Herr *Myßen*, natürlich kann ich Eingriffsverwaltung nicht einwilligungsbasiert abwickeln, aber Steuerinformationsrecht, darum geht es doch, das kann ich sehr wohl gestalten. Das ist eine gute Möglichkeit, bei der sich der Bürger sagen kann, dass er gerne informiert werden möchte, um die Staatsanwaltschaft fragen zu können, warum sie eine Funkzellenabfrage gemacht hat. Den meisten Bürgern wird es gleichgültig sein, Hauptsache der Täter wird gefangen. Also es gibt sehr gute technikgestützte Möglichkeiten, dieses informationelle Selbstbestimmungsrecht ins Spiel zu bringen und das könnte man aus meiner Sicht auch bei einem informationsgeladenen System wie dem Steuerbereich sehr gut abbilden.

#### *Oliver Nußbaum*

Kurz zu Professor *Reimers* Punkt mit den Kontrollmitteilungen. Ich verstehe den Punkt immer noch nicht. Wenn ich meine Steuererklärung abgegeben habe und ich habe vorsätzlich oder grob fahrlässig Informationen und Sachverhalte falsch erklärt, dann nützt mir die spätere Kenntnis durch eine Akteneinsicht nicht, um mich zu exkulpieren. Denn wenn ich damit rechnen musste, dass ich jetzt erwischt werde, kann ich keine strafbefreiende Selbstanzeige mehr stellen. Im Zeitpunkt der Abgabe meiner Steuererklärung verwirklicht sich ein strafrechtliches Handeln. Es ist mir nicht klar, was ich durch die versteckte Kontrollmitteilung, die man dem Steuerpflichtigen nicht gibt, noch erreichen will. Das Einzige, was ich erreichen kann, ist, dass er sich gegebenenfalls strafbar macht, wenn er auf Nachfrage den Sachverhalt leugnet. Denn dann wurde er darauf hingewiesen und muss sich selbst nochmal prüfen. Ich wollte nur sagen, dass es mir aus praktischer Sicht noch nicht einleuchtend ist.

#### *Hanno Kube*

Wir müssen leider ein wenig auf die Zeit schauen und deshalb müsste ich die Rednerliste jetzt schließen und um Verständnis bitten bei denjenigen im Chat, die nicht mehr zu Wort kommen können. Ich möchte das Wort jetzt an Herrn *Kirchhof* und danach an Frau *Molnár-Gábor* geben.

#### *Paul Kirchhof*

Ich habe zwei Bemerkungen zu machen und eine kurze Frage anzuschließen. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zum Prinzip „Keine Deklaration ohne Verifikation“ entspricht Ihrer Grundauffassung, Herr

*Myßen.* Die Finanzbehörden ermitteln das, was für die Steuerfrage erheblich ist. Nach anderen Sachverhalten darf sie nicht fragen. Dann bewahrt die Verwaltung ihre Kenntnisse unter der „Käseglocke“ des Steuergeheimnisses. Die Frage der Weitergabe von Wissen ist heute datenschutzrechtlich etwas modifiziert. Doch auch dort gilt, soweit Freiheitsrechte zu schützen sind, die klare Konzeption der Verhältnismäßigkeit.

Zu dieser Konzeption, *Ekkehart*, rege ich in gemeinsamem Respekt gegenüber *Klaus Vogel* an, die These, wonach im materiellen Steuerrecht die Verhältnismäßigkeit nicht greife, weil jeder Euro die Aufgabe der Staatsfinanzierung erfülle, neu zu überdenken. Bei der Verhältnismäßigkeit fragen wir stets nach der konkreten Betroffenheit des einzelnen Grundrechtsträgers, berücksichtigen die Wirkungen im Gemeinwesen nur als Ziel einer Maßnahme, nicht zur Rechtfertigung des Mittels. Im Gesundheitsrecht würden wir eine Operation nicht schon rechtfertigen, weil sie der Volksgesundheit dient, sondern nur, wenn sie für diesen Patienten angemessen und notwendig ist. Im Polizeirecht fragen wir nach der konkreten Gefahr für den Einzelnen, nicht nach der abstrakten Gefahr für die Allgemeinheit. Im Steuerrecht müssen wir prüfen, ob die steuerliche Teilhabe des Staates am individuellen Einkommen, der individuellen Kaufkraft oder der individuellen erbschaftsrechtlichen Bereicherung das geeignete, erforderliche und angemessene Mittel ist, um den Staat zu finanzieren. In dieser Frage nach der staatlichen Teilhabe an einer individuellen, gefestigten Rechtsposition gewinnt der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im Steuerrecht eine markante und konturenreiche Inhaltlichkeit. Wenn wir vielfach lesen, die Verhältnismäßigkeit laufe im Steuerrecht leer, weil jede Steuer die Staatskasse fülle, müssen wir diesen Gedanken in der Perspektive des individuellen Grundrechtsschutzes weiterentwickeln.

Meine kurze Frage betrifft den internationalen Datenaustausch, die Amtshilfe in der Begegnung von zwei Staaten mit sehr unterschiedlicher Rechtsensibilität, einem verschiedenen Datenschutzverständnis und vielleicht auch in einem großen Gefälle in den Fragen, die unser Informationsfreiheitsgesetz stellt. Vor 30 Jahren haben in der Europäischen Union die Staaten im Norden die Amtshilfe gegenüber Staaten im Süden verweigert, weil das rechtsstaatliche Gefälle zu groß sei. Meine Frage lautet: Gibt es heute Tendenzen, dass der Steuerpflichtige in Deutschland erwarten darf, den Datenaustausch mit einem Staat verhindern zu können, der nicht eine Rechtsstaatlichkeit ähnlich der unseren garantiert. Umgekehrt könnte der im Ausland ansässige Steuerpflichtige sich gegen die Weitergabe seiner Daten an unseren Staat wehren. Meine Frage gilt somit der Homogenität der Mitgliedstaaten der Europäischen Union im Recht, in der Redlichkeit,

in der Verlässlichkeit des Gesetzesvollzugs. Haben wir in der Union ähnliche rechtsstaatliche Verfahren und Verfahrensvoraussetzungen oder hat die Amtshilfe innerhalb der Union eine Absenkung des Gesamtniveaus zur Folge, fordert Differenzierungen und auch das Überdenken unserer eigenen Maßstäbe. Diese Frage richte ich an Frau *Marquardsen* und Herrn *Nußbaum*.

*Maria Marquardsen*

Ich glaube, innereuropäisch können wir momentan keine Unterschiede mehr machen, weil wir ein Datenschutzniveau haben, das von der Europäischen Union vorgegeben ist. Es ist ein Mindestniveau, das natürlich allen Staaten die Möglichkeit lässt, noch strenger zu regulieren, aber das insgesamt sehr hoch ist. Das heißt, wir haben eigentlich keine Möglichkeit mehr, einem Staat die Auskunft zu verweigern. Es wird aber selbst außereuropäisch relativ schwer, weil viele der Vorschriften nicht mehr als Ermessensregelungen geschaffen sind. Das heißt, *de lege lata* können wir in vielen Fällen die Auskunft nicht verweigern, obwohl wir es – ich würde mich da eher auf die außereuropäischen Fälle beziehen, auch wenn Sie die nicht angesprochen haben – aus grundrechtlicher Sicht vielleicht tun müssten. Eigentlich müssten wir die Auskunft verweigern, aber wir können das nicht mehr, zumindest nicht nach geltender Rechtslage, solange wir die so erhalten.

Wir müssen uns dann mit der gesetzlichen Grundlage auseinandersetzen, ob sie in der Pauschalität, wie sie gefasst ist, mit der Verfassung vereinbar ist. Ob der entstehende Grundrechtseingriff an der Stelle zu rechtfertigen ist oder nicht. Ob das Interesse, was zum automatisierten Informationsaustausch führt, das informationsrechtliche Gefälle ausgleichen kann. Ob man das so pauschal gerade bei multilateralen Abkommen sagen kann, halte ich zumindest in Teilen für zweifelhaft.

*Hanno Kube*

Nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zum Strafvollzug in Rumänien ist die Grenze Art. 79 Abs. 3 GG, diesseits der Grenze gilt der Anwendungsvorrang.

*Oliver Nußbaum*

Ich glaube, das Gefälle gibt es nach wie vor noch, selbst wenn es sich ein

bisschen angeglichen hat, aber ich bin nicht in der Lage zu sagen, ob Feststellungen, die im Ausland getroffen werden, aufgrund von Amtshilfefverfahren und -auskünften festgestellt worden sind. Das entzieht sich meiner Kenntnis. Wir werden nicht darüber informiert, welche Informationen die Staaten bisher untereinander auf Sachverhaltsebene austauschen.

### *Michael Myßen*

Wie bei jeder anderen Form der Datenverarbeitung brauche ich natürlich auch beim internationalen Datenaustausch eine entsprechende Rechtsgrundlage, wie z.B. das EU-Amtshilfegesetz.

Wie bereits angemerkt wurde, soll innerhalb der EU-Mitgliedstaaten die DSGVO ein harmonisiertes, gleichwertiges Datenschutzniveau gewährleisten. Aber auch dies garantiert natürlich keine 100-prozentige Datensicherheit. Ein Beispiel hierfür war der Hackerangriff auf die bulgarische Finanzbehörde in 2019. Als unmittelbare Konsequenz wurde sodann der Datenaustausch mit Bulgarien ausgesetzt und der Vorfall so gut es ging aufgearbeitet. Ich halte es in solchen Fällen vor allem für wichtig, dass die betroffenen Behörden schnell reagieren.

Ein weiteres wichtiges Merkmal des internationalen Datenaustauschs ist zudem die Zweckbindung der Daten. So ist bei den DBA-Verhandlungen stets eine entsprechende Klausel vorgesehen, wonach die erhaltenen Informationen ebenso geheim zu halten sind wie aufgrund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschaffte Daten. Eine Weitergabe der aus einem Drittland erhaltenen Daten an ressortfremde Behörden ist somit grundsätzlich unzulässig.

Zu der erwähnten Problematik des Informationszugangs nach den Informationsfreiheitsgesetzen des Bundes oder entsprechender Gesetze der Länder möchte ich anmerken, dass im Zuge der Anpassung der AO an die DSGVO in § 32e AO eine Rechtsfolgenverweisung aufgenommen wurde, wonach entsprechende Anträge auf Information keine weitergehenden Informationsansprüche über steuerliche Daten ermöglichen, als auf Art. 15 DSGVO basierende Auskunftsanträge.

In Bezug auf das steuerliche Datenschutzrecht gab es in diesem Zusammenhang im Übrigen bereits ein erstes Verfahren vor dem EuGH (C-620/19). Inhaltlich ging es dabei um den oben erwähnten Informationszugangsanspruch eines Insolvenzverwalters, der über besagte Regelung den Auskunftsbeschränkungen der AO unterfiel. Der EuGH hatte sich in der Sache mit Urteil vom 10. Dezember 2020 zwar für nicht zuständig erklärt. Gründe hierfür waren zum einen die nur entsprechende Anwendung der

DSGVO für juristische Personen über § 2a Abs. 5 AO sowie die Tatsache, dass es sich nicht um einen originären Auskunftsantrag des Betroffenen selbst nach Art. 15 DSGVO handelte, sondern ein Informationszugangsanspruch nach nationalem Recht geltend gemacht wurde. Ein Harmonisierungsbedürfnis dieser nationalen Sonderregelung wurde insbesondere aufgrund des primären Regelungsziels der DSGVO – dem Schutz personenbezogener Daten natürlicher Personen – nicht gesehen.

Gleichwohl hatte das BVerwG nach entsprechender Zurückverweisung mit Urteil vom 25. Februar 2022 (10 C 4.20) die steuerverfahrensrechtliche Beschränkung des Informationszugangs von Insolvenzverwaltern zu steuerlichen Daten für rechtmäßig befunden.

*Hanno Kube*

Danke, die Schlussfrage wird Frau *Molnár-Gábor* stellen.

*Fruzsina Molnár-Gábor*

Vielen Dank. Es gibt eine zusätzliche Frage, die ich Frau Professorin *Marquardsen* im Anschluss an die Frage von Herrn Professor *Kirchhof* stellen möchte. Art. 50 DSGVO legt eine sehr wichtige Bedingung für den Austausch personenbezogener Daten im Rahmen der Amtshilfe fest, nämlich die Gewährleistung von geeigneten Maßnahmen. Der Verweis auf geeignete Maßnahmen kann dahingehend ausgelegt werden, dass zumindest die Grundprinzipien nach Art. 5 DSGVO gewährleistet werden müssen, einschließlich der technisch-organisatorischen Maßnahmen gemäß Art. 32 Abs. 1 DSGVO. Im internationalen Bereich lese ich den Verweis auf geeignete Maßnahmen zudem so, dass alle Maßstäbe des internationalen Datenaustauschs nach Kapitel V der DSGVO berücksichtigt werden müssen. Nach Art. 46 Abs. 3 lit. b DSGVO ist es möglich, Verwaltungsvereinbarungen zwischen Einzelnen für die Datenverarbeitung Verantwortlichen und Auftragsverarbeitern zu schließen. Meine Frage lautet vor diesem Hintergrund, wie sie diese Überlegungen im Hinblick auf einen möglichen höheren Standard im internationalen Bereich bewerten und welche Rolle die Ausnahme, Daten aus wichtigen Gründen des öffentlichen Interesses nach Art. 49 Abs. 1 lit. b DSGVO in Drittstaaten übermitteln zu können, spielt, wenn einzelne Mitgliedstaaten ihren eigenen Weg gehen wollen?

Die zweite Frage, die ich Herrn *Brink* stellen möchte, betrifft die Beurteilung der Angemessenheit in einem Drittland. Es ist festzustellen, dass der Spielraum, den die Mitgliedstaaten auf der Grundlage der DSGVO durch

Öffnungsklauseln haben, ebenfalls Teil des Standards der DSGVO ist. Wenn es um internationale Datentransfers geht, ist ein entsprechender Spielraum bei der Beurteilung des Schutzniveaus im Drittland nicht mehr gewährleistet. Das ist sicherlich sehr wichtig für den Informationsaustausch zwischen den Behörden, aber auch ganz allgemein, insbesondere, wenn wir an staatliche Überwachungsmaßnahmen denken. Wie sehen sie diese Frage? Wie viel von diesem Spielraum, der durch die Öffnungsklausel für die Mitgliedstaaten garantiert wird, wäre im internationalen Vergleich wünschenswert?

*Maria Marquardsen*

Ich hoffe, dass ich das jetzt richtig aufgenommen habe und Ihnen mit meiner Antwort gerecht werde. Kapitel 5 der DSGVO regelt die Möglichkeit, einen Informationsaustausch auch mit Drittstaaten durchzuführen. Im Steuerrecht ist das insbesondere wichtig, weil wir mit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ein hochrangiges Gut durchsetzen wollen. Gleichzeitig haben wir die höheren Standards, die in Kapitel V verankert sind und die wir beachten müssen. Die Voraussetzungen der Art. 45 f. DSGVO dürften da beim internationalen Informationsaustausch im Steuerrecht nicht immer gewahrt sein. Ich würde also zustimmen, dass die Ausnahmen des Art. 49 DSGVO einschlägig sein müssten. Hierbei wird man sich vor allem auf die wichtigen Gründe des öffentlichen Interesses stützen und so die Übermittlung letztlich rechtfertigen können.

Ich glaube aber, dass wir das bisher insgesamt zu wenig im Blick haben. Dennoch meine ich letztlich, dass wir mit der DSGVO an der Stelle keine grundlegenden Probleme bekommen, sondern wir das unter Art. 49 DSGVO subsumieren könnten. Es ist aber richtig, dass wir ein grundsätzliches Problem haben, dass wir zu wenig darüber nachgedacht haben, welche Auswirkungen der Informationsaustausch wirklich haben kann. Dies liegt daran, dass es sich gerade bei diesen multilateralen Abkommen, bei denen viele Staaten beteiligt sind, nicht überblicken lässt, ob Geheimhaltung und Mindeststandards wirklich eingehalten werden können.

*Hanno Kube*

Vielen Dank. Wir haben auch Aktivität im Chat. Ich darf Herrn Kollegen *Peter Darák* herzlich grüßen, der zu der Frage von Herrn *Kirchhof* schreibt:

„Die Schweiz verlangt eine staatliche Garantie dafür, dass die ausgegebenen Daten nur legal genutzt werden. Indien gibt zum Beispiel keine solche Garantie“. Das zeigt, wie vielgestaltig unsere Welt ist. Herr *Brink* bitte.

### *Stefan Brink*

Ich würde versuchen, die zweite Hälfte der Antwort zu geben zu der Frage nach der Gleichheit des Datenschutzniveaus. Wir haben innerhalb Europas eine Fiktion, dass jeder europäische Mitgliedstaat die Anforderungen der DSGVO erfüllt. Es ist eine Fiktion, das haben wir ganz deutlich beim Brexit gesehen. Wir waren uns als Datenschützer schon immer einig, dass das Vereinigte Königreich mit dem Thema Datenschutz eher ein Problem hat. Dadurch, dass sie Teil der EU waren, wurde fingiert, dass sie die Anforderungen der DSGVO erfüllen und in dem Moment, in dem sie ausgestiegen sind, haben sie ein großes Problem gehabt, weil dann ernsthaft geprüft worden wäre, ob sie das eigentlich schaffen. Es ist nur der Weisheit der EU-Kommission zu verdanken, dass sie zu einem recht frühen Zeitpunkt wohl signalisiert hat, sie werden auf jeden Fall UK einen Angemessenheitsbeschluss mitgeben. Es ging also darum, dass sie nicht, wie die USA zum Beispiel als Drittstaat ohne angemessenes Datenschutzniveau behandelt werden. Das war offensichtlich auch Teil eines politischen Deals.

Nun zu der Frage, wie eigentlich das Angemessenheitsniveau von Datenschutzvorschriften in Drittstaaten kontrolliert und geprüft werden und welche Rolle dabei auch die Auskunftsrechte spielen. Da muss man aus der bisherigen Erfahrung, die wir gesammelt haben, sagen, der Europäische Gerichtshof ist in diesem Bereich unfassbar streng. Die Schrems-II-Entscheidung habe ich vorhin erwähnt, wo ein Staat wie die USA, die nun sicherlich sowohl was Rechtsstaatlichkeit als auch Datenschutz angeht mit zu der obersten Kategorie von Staaten gehören, die datenschutzrechtlich ganz weit zurückgeworfen wurden mit der Argumentation: „Ihr, die USA, erfüllt nicht unsere Standards“. Die USA waren empört, überhaupt am europäischen Recht gemessen zu werden. Das empfanden die USA als übergriffig. Da steckt unfassbar viel Konfliktpotential drin, aber man muss auch deutlich sagen, dass der Europäische Gerichtshof dort sehr streng ist und auf wenig Rücksicht nimmt. Auch in Zukunft droht dort eine Menge Konfliktpotential.

### *Hanno Kube*

Vielen herzlichen Dank. Damit sind wir am Ende der Veranstaltung angelangt. Die Veranstaltung hat, meine ich, gezeigt, wie bedeutsam das Thema

ist, mit dem wir uns heute beschäftigt haben. Es ist ein Thema, das sehr viele Dimensionen enthält. Es geht im Ausgangspunkt um Erklärungs-pflichten des Bürgers in der Steuerverwaltung, also in einem Bereich der Eingriffsverwaltung. Hier sprechen wir über Deklaration und Verifikation. Dann kommen aber die datenschutzrechtlichen Aspekte hinzu. Es geht um Auskunftsansprüche und um weitergehende Akteneinsichtsrechte. Wir haben es mit komplexen internationalen Sachverhalten zu tun und mit unterschiedlichen Rechtsbeständen auf unterschiedlichen Regelungsebenen (national, europäisch, international). Ganz sicher wird uns dieser Themenkomplex weiter beschäftigen. Und im Zuge der Digitalisierung, Automatisierung und der weiteren Zunahme von internationaler Verflechtung wird dieses Thema, die „andere Seite des Steuerrechts“, noch stärker in den Mittelpunkt rücken.

Ich möchte ganz herzlich der Referentin, dem Referenten und den Podiumsteilnehmern für ihre Bereitschaft danken, hier aufzutreten und die unterschiedlichen Perspektiven aufzuzeigen. Ich möchte auch den Diskutanten im Auditorium sehr danken, die sich so rege beteiligt haben. Und last not least möchte ich auch den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern unseres Instituts sehr danken, die sich heute ganz erheblich eingebracht haben. Ich schließe mit der Einladung zu einem Gläschen Wein oder Wasser unten im Hof, wo Gelegenheit für den weiteren Austausch besteht. Ich danke für Ihr Durchhaltevermögen und bin zuversichtlich, dass Sie mit vielen neuen Eindrücken nach Hause gehen.

Wir freuen uns auf ein Wiedersehen.



## Die Referenten

***Dr. Stefan Brink***

Landesbeauftragter für den Datenschutz und die Informationsfreiheit in Baden-Württemberg.

***Prof. Dr. Maria Marquardsen***

Juniorprofessorin für Öffentliches Recht und Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

***MR Dr. Michael Myßen***

Leiter des Referats IV A. 3. (insb. steuerliches Verfahrensrecht) in der Steuerabteilung des Bundesministeriums der Finanzen.

***Oliver Nußbaum***

Global Head of Taxes and Duties, BASF SE Ludwigshafen.

## **Bisher in dieser Reihe erschienen:**

- HFSt 1 (2015) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Subsidiarität in der Finanzverfassung, ISBN 978-3-86541-783-1
- HFSt 2 (2016) Hanno Kube, Rechtliche Grundlagen und Grenzen der EU-Bankenabgabe, ISBN 978-3-86541-837-1
- HFSt 3 (2016) Ulrich Hufeld/Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Entwicklungslinien der Finanzverfassung, ISBN 978-3-86541-888-3
- HFSt 4 (2016) Paul Kirchhof/Hanno Kube/Reinhard Mußgnug/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit in Forschung und Lehre - 50 Jahre Institut für Finanz- und Steuerrecht, ISBN 978-3-86541-889-0
- HFSt 5 (2016) Johannes Becker/Leonhard Kornwachs/Kamilla Zembala-Börner, Die gemeinsame Europäische Bankenaufsicht als Reformmodell für die verstärkte Zusammenarbeit?, ISBN 978-3-86541-895-1
- HFSt 6 (2017) Hanno Kube/Ekkehart Reimer, Europäisches Finanzrecht: Stand - Methoden - Perspektiven, ISBN 978-3-86541-935-4
- HFSt 7 (2018) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, ISBN 978-3-86541-981-1
- HFSt 8 (2018) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, ISBN 978-3-86541-982-8
- HFSt 10 (2019) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2018/19, ISBN 978-3-96543-001-3
- HFSt 11 (2019) Johannes Klamet, Digitale Wirtschaft und zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit, ISBN 978-3-96543-061-7
- HFSt 12 (2019) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Ausnahmen brechen die Regel, ISBN 978-3-96543-080-8
- HFSt 13 (2020) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2019/20, ISBN 978-3-96543-099-0
- HFSt 14 (2020) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Alternative Währungen - Herausforderungen des Finanz- und Steuerrechts, ISBN 978-3-96543-170-6
- HFSt 15 (2021) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2020/21, ISBN 978-3-96543-185-0
- HFSt 16 (2021) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Solid Financing of the EU, ISBN 978-3-96543-281-9
- HFSt 17 (2021) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Das negative Vorzeichen im Steuerrecht, ISBN 978-3-96543-282-6
- HFSt 18 (2022) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2021/22, ISBN 978-3-96543-292-5