

Schriften zum Steuerrecht

Band 170

**Datenschutzaufsicht über
die Tätigkeit der Finanzverwaltung**

Von

Patrick Diermann



Duncker & Humblot · Berlin

PATRICK DIERMANN

Datenschutzaufsicht über die Tätigkeit der Finanzverwaltung

Schriften zum Steuerrecht

Band 170

Datenschutzaufsicht über die Tätigkeit der Finanzverwaltung

Von
Patrick Diermann



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechtswissenschaftliche Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster
hat diese Arbeit im Jahr 2021 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

D 6

Alle Rechte vorbehalten
© 2022 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-18455-2 (Print)
ISBN 978-3-428-58455-0 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die Arbeit wurde von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster im Frühjahr 2021 als Dissertation angenommen. Rechtsprechung und Literatur befinden sich auf dem Stand von Dezember 2020.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Marcel Krumm, für die Begleitung während der Promotion. Zur Entstehung dieser Arbeit hat er mit Hinweisen zum Forschungsbedarf im abgabenrechtlichen Datenschutzaufsichtsrecht und der Gewährung größtmöglicher wissenschaftlicher Freiheit wesentlich beigetragen. Herrn Prof. Dr. Gernot Sydow danke ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Herzlich danken möchte ich auch meinem Studienfreund Dr. Christan Rüsing, der mir mit seiner Diskussionsbereitschaft und seinen kritischen Anregungen stets zur Seite stand. Meinen Freunden Jeremias Jürgens, Judith Kramps, Kevin Hinzen und Nicolas Dietzel danke ich ebenso für die Unterstützung während des Schaffensprozesses sowie für die Korrektur der Arbeit.

In Worten nicht zu danken ist meinen Eltern. Ihnen ist diese Arbeit daher gewidmet.

Paderborn, im Juni 2021

Patrick Diermann

Inhaltsverzeichnis

Einführung	17
A. Anlass der Arbeit	17
B. Gegenstand und Ziel der Arbeit	19
C. Gang der Untersuchung	19

Kapitel 1

Steuervollzug im föderalen Staat 21

A. Zweigleisiger Aufbau der Finanzverwaltung	21
I. Überblick über die historische Entwicklung der Finanzverwaltung	21
II. Konkrete Ausgestaltung durch das FVG	22
1. Aufbau und Leitung der Bundesfinanzverwaltung	22
2. Aufbau und Leitung der Landesfinanzverwaltung	23
B. Risikoorientierter Steuervollzug	26
I. Zunehmende Digitalisierung des Steuervollzugs	26
II. Absicherung des Gesetzesvollzugs durch ein EDV-gestütztes Risikomanagement ..	29

Kapitel 2

Einführung in die DSGVO 33

A. Harmonisierung des Datenschutzes durch die DSGVO	33
B. Rechtsnatur der DSGVO	34
C. Anwendungsbereich	36
I. Persönlich	36
II. Sachlich	36
1. Anwendbarkeitsvoraussetzungen	36
a) Personenbezogene Daten	36
b) Automatisierte Verarbeitung	38
c) Nichtautomatisierte Verarbeitung mit Dateibezug	39
2. Ausnahmen vom Anwendungsbereich	40

a)	Keine Anwendung auf Datenverarbeitungen außerhalb des Anwendungsbereichs des Unionsrechts	40
b)	Reichweite des Art. 16 Abs. 2 UAbs. 1 Satz 1 AEUV	41
aa)	Keine Bestimmung der Reichweite anhand der Kompetenztitel der EU	41
bb)	Konturierung der Reichweite in Anlehnung an Art. 8 GRCh	43
cc)	Maßgeblichkeit der datenverarbeitungsrechtlichen Tätigkeit	44
c)	Konsequenzen für das Steuer(verfahrens)recht	48
aa)	Differenzierung zwischen indirekten und direkten Steuerarten sowie zwischen Vorschriften der Rechts- und Amtshilfe und solchen, die das materielle Steuerrecht punktuell harmonisieren	48
bb)	Indirekte Steuerarten	49
cc)	Direkte Steuerarten	50
dd)	Datenverarbeitungen zur Rechts- und Amtshilfe	53
ee)	Keine analoge Anwendung auf nicht vom Anwendungsbereich erfasste Steuerarten	54
III.	Räumlich	55
IV.	Zwischenergebnis	55
D.	Einführung in das Datenschutzkonzept der DSGVO	56
I.	Grundsätze für die Verarbeitung personenbezogener Daten	56
1.	Rechtmäßigkeit der Datenverarbeitung	56
2.	Verarbeitung nach Treu und Glauben	59
3.	Transparenzgebot	59
4.	Zweckbindung	60
5.	Datenminimierung	63
6.	Richtigkeit	63
7.	Speicherbegrenzung	65
8.	Integrität und Vertraulichkeit	66
II.	(Ausgewählte) Akteure im Datenschutzrecht	66
1.	Verantwortlicher	66
2.	Auftragsverarbeiter	69
3.	Betroffener	71
4.	Aufsichtsbehörde	72
III.	Vollzugssäulen der DSGVO	73
1.	Risikoorientierter Eigenüberwachungsansatz	73
2.	Aufsicht durch unabhängige Aufsichtsbehörden	74
3.	Subjektive Rechte der Betroffenen	74

*Kapitel 3***Grundlagen des steuerlichen Datenschutzaufsichtsrechts**

	75
A. Anpassung des steuerlichen Datenschutzrechts (§§ 2a, 29b ff. AO)	75
B. Verhältnis der AO zur DSGVO und zu anderen datenschutzrechtlichen Vorschriften . .	77
I. Komplexes Mehrebenensystem	77
II. Anwendungsvorrang der DSGVO innerhalb ihres Anwendungsbereichs	78
III. Erweiterte Anwendung der DSGVO nach § 2a Abs. 5 AO	78
IV. Verhältnis zum BDSG und zu anderen datenschutzrechtlichen Vorschriften	79
V. Entsprechende Anwendung der DSGVO auf Steuerverwaltungstätigkeiten außer- halb des Anwendungsbereichs des Unionsrechts analog § 2a Abs. 5 AO	80
VI. Kritik	83
C. Aufsichtskonzept der DSGVO und Aufsicht durch den BfDI im Besonderen	86
I. Vollzugskontrolle der DSGVO durch unabhängige nationale Aufsichtsbehörden	86
II. Unionsrechtliche Vorgaben und Umsetzung auf Bundesebene in den §§ 8 ff. BDSG	87
1. Regelungsauftrag in Art. 51 DSGVO	87
2. Stellung der Aufsichtsbehörden	88
a) Gebot einer umfassenden organisatorisch-institutionellen Unabhängigkeit . .	88
b) Verhältnis der unabhängigen zur tradierten Verwaltungskontrolle	90
3. Ausstattung der Aufsichtsbehörde	93
a) Grenzen des mitgliedstaatlichen Umsetzungsspielraums	93
b) Personelle Ausstattung	93
c) Technische Ausstattung	94
d) Finanzielle Ausstattung	94
4. Leitung der Aufsichtsbehörde	94
a) Leitung durch das Mitglied bzw. die Mitglieder	94
b) Persönliche und fachliche Anforderungen	95
c) Ernennung der Behördenleitung	96
d) Amtszeit und Rechtsstellung	97
e) Verschwiegenheitspflicht und Zeugnisverweigerungsrecht	98
D. Konzentration der Datenschutzaufsicht über die Finanzbehörden beim BfDI gemäß § 32h Abs. 1 Satz 1 AO und Regelung eines Aufsichtsverfahrens in § 32h Abs. 1 Satz 2 AO	100
E. Verfassungsrechtsfragen des steuerlichen Datenschutzaufsichtsrechts	102
I. Verfassungsmäßigkeit des Zustandekommens der §§ 2a, 29b ff. AO	102
1. Gesetzgebungskompetenz für die §§ 2a, 29b ff. AO	102

a)	Differenzierung nach Regelungszusammenhängen	102
b)	Art. 108 Abs. 5 Satz 1 und 2 GG	103
aa)	Verfahrensregelung	103
bb)	Prüfung im Hinblick auf die §§ 29b, 29c und 31c AO	105
cc)	Prüfung im Hinblick auf die §§ 32a bis 32f AO	105
dd)	Prüfung im Hinblick auf die §§ 32g bis 32j AO	106
(1)	§ 32g AO	106
(2)	§ 32h AO	107
(3)	§§ 32i, 32j AO	109
ee)	Prüfung im Hinblick auf § 2a AO	109
ff)	Zwischenergebnis	109
c)	Art. 108 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 2 GG	110
d)	Art. 83 ff. GG	111
e)	Art. 108 Abs. 6 GG	112
f)	Ungeschriebene Gesetzgebungskompetenz	113
g)	Zwischenergebnis	114
2.	Gesetzgebungsverfahren	115
a)	Überblick	115
b)	Verstoß gegen Art. 76 Abs. 1 GG	116
II.	Verfassungsrechtsfragen der Aufsicht durch den BfDI	117
1.	Verfassungsrechtliche Probleme der völligen Unabhängigkeit des BfDI	117
a)	Vereinbarkeit mit dem Demokratieprinzip	117
aa)	Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Legitimationsvermittlung	117
bb)	Konkrete Ausgestaltung der Legitimationsvermittlung beim BfDI	120
b)	Vereinbarkeit mit dem Gewaltenteilungsprinzip	122
2.	Vorbehalt eines formellen Gesetzes bei der Errichtung von unabhängigen Aufsichtsbehörden	123
3.	Verwaltungskompetenz für § 32h Abs. 1 Satz 1 AO in Bezug auf Bundesfinanzbehörden	125
a)	Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG	125
b)	Art. 108 Abs. 1 Satz 1 GG	125
c)	Ungeschriebene Verwaltungskompetenz	127
d)	Zwischenergebnis	128
4.	Verwaltungskompetenz für § 32h Abs. 1 Satz 1 AO in Bezug auf Landesfinanzbehörden	129
a)	Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG	129
aa)	Keine separate Übertragung der Aufsicht und keine Verwaltung durch eine Bundesfinanzbehörde	129
bb)	Verwaltung von Steuern	129

cc) Erhebliche Verbesserung oder Erleichterung des Steuervollzugs	130
(1) Kein Beurteilungsspielraum des Bundesgesetzgebers	130
(2) Kein Zuwachs an gleichmäßiger Steuerverwaltung im Bundesgebiet durch Zuständigkeitskonzentration	132
(3) Keine Verbesserung oder Erleichterung durch reine Kostenersparnis	134
dd) Zwischenergebnis	135
b) Art. 87 Abs. 3 Satz 1 GG	136
aa) Keine Sperrwirkung durch Art. 108 GG	136
bb) Gesetzgebungskompetenz des Bundes	137
cc) Organisations- und aufgabenbezogene Zentralität	137
(1) Herleitung des Tatbestandsmerkmals	137
(2) Erfordernis einer typologischen Betrachtung	138
(3) Prüfung der Zentralität im Hinblick auf die Aufgaben des BfDI	138
dd) Selbständige Bundesoberbehörden im Sinne des Art. 87 Abs. 3 Satz 1 GG	140
c) Ungeschriebene Verwaltungskompetenz	140
d) Zwischenergebnis	141
5. Verwaltungskompetenz für § 32h Abs. 3 AO	142
III. Erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken am abgabenrechtlichen Datenschutzrecht	143

Kapitel 4

Datenschutzaufsicht durch den BfDI	145
A. Aufgaben des BfDI im Anwendungsbereich der AO (Art. 57 DSGVO, § 32h Abs. 1 Satz 2 AO i. V. m. §§ 14f. BDSG)	145
I. Rechtsgrundlagen	145
II. Unterteilung in repressive und präventive Aufgaben	146
III. Für Finanzbehörden relevante Aufgaben der Aufsichtsbehörde im Einzelnen	148
1. Überwachung und Durchsetzung der Einhaltung der DSGVO und des in der AO enthaltenen Datenverarbeitungsrechts	148
2. Entgegennahme und Bescheidung von Beschwerden	149
3. Beratung von Legislative und Exekutive	151
4. Sensibilisierung der Finanzbehörden	153
5. Erstellung eines Tätigkeitsberichts	153
IV. Grundsatz der Unentgeltlichkeit	155
B. Befugnisse des BfDI gegenüber Finanzbehörden	157

I. Rechtsgrundlagen	157
II. Aufsichtsbefugnisse im Anwendungsbereich der DSGVO (Art. 58 DSGVO, § 32h Abs. 1 Satz 2 AO i. V. m. § 16 Abs. 1 BDSG)	157
1. Allgemeines	157
2. „Im Anwendungsbereich der DSGVO“	158
3. Arten der Befugnisse	160
a) Überblick über die Struktur des Art. 58 DSGVO	160
b) Untersuchungsbefugnisse	161
c) Abhilfebefugnisse	162
aa) Für Finanzbehörden relevante Abhilfebefugnisse der Aufsichtsbehörde im Einzelnen	162
bb) Gestuftes Verfahren	166
cc) Vereinbarkeit der verfahrensrechtlichen Regelungen mit dem Unions- recht	168
(1) Problemaufriss	168
(2) Äquivalenzgebot	168
(3) Effektivitätsgebot	169
(4) Zwischenergebnis	170
d) Sanktionsbefugnisse	170
e) Beratungs- und Genehmigungsbefugnisse	171
4. Kein Anhörungserfordernis nach § 28 VwVfG	172
a) Rechtsnatur des Verwaltungshandelns des BfDI	172
aa) Hoheitliche Maßnahmen einer Behörde im Einzelfall auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts	172
bb) Regelungswirkung	173
(1) Definition	173
(2) Untersuchungsbefugnisse	173
(3) Abhilfebefugnisse	175
cc) Außenwirkung	176
dd) Zwischenergebnis	178
b) Zweckerreichung durch § 16 Abs. 1 Satz 2, 2. Hs. BDSG	179
5. Verhältnis der aufsichtsrechtlichen Maßnahmen des BfDI zu solchen der Rechts- bzw. Fachaufsicht	180
III. Aufsichtsbefugnisse außerhalb des Anwendungsbereichs der DSGVO (§ 32h Abs. 1 Satz 2 AO i. V. m. § 16 Abs. 2 BDSG)	183
1. Allgemeines	183
2. Keine teleologische Reduktion des Verweises auf § 16 Abs. 2 BDSG	183
3. Beanstandungsbefugnis	185
4. Warnung	186

5. Weitere Steuerungsinstrumente 187
6. Untersuchungsbefugnisse 187
IV. Mittelbare Aufsichtsbefugnisse der Aufsichtsbehörden 188
V. Zwischenergebnis 189

Kapitel 5

Rechtsschutzfragen 192

A. Rechtsschutz der Finanzbehörden gegen sie betreffende Aufsichtsmaßnahmen
des BfDI (§ 32i Abs. 1 AO) 192
B. Klage auf Feststellung des Bestehens einer Mitwirkungspflicht (§ 32i Abs. 3 AO) ... 194
C. Verfahrensrechtliche Besonderheiten 196
D. Unionsrechtskonformität des § 32i Abs. 10 Satz 1 AO 198
E. Kein eigenes Klagerecht der Rechts- bzw. Fachaufsichtsbehörde 203
F. Zwischenergebnis 204
Ergebnisse der Arbeit 206

Literaturverzeichnis 212
Sachverzeichnis 224

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
a. F.	alte Fassung
ABl.EU	Amtsblatt der Europäischen Union
ABl.EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AO	Abgabenordnung
AO-StB	Der AO-Steuer-Berater
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Az.	Aktenzeichen
BayDSG	Bayerisches Datenschutzgesetz
BDSG	Bundesdatenschutzgesetz
BDSGÄndG	Gesetz zur Änderung des Bundesdatenschutzgesetzes
BeckRS	Beck-Rechtsprechung
Begr.	Begründer
BfDI	Bundesbeauftragter für den Datenschutz und die Informationsfreiheit
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des BFH
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drs.	Bundesratsdrucksache
BT-Ausschussdrs.	Ausschussdrucksache des Deutschen Bundestages
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BT-PlPr.	Plenarprotokoll des Deutschen Bundestages
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
CONV	Dokumente des Europäischen Konvents
CR	Computer und Recht
d. h.	das heißt
DB	Der Betrieb
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung
DSG	Datenschutzgesetz
DSGVO	Datenschutz-Grundverordnung

DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht
DuD	Datenschutz und Datensicherheit
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EnergieStG	Energiesteuergesetz
ESTDV	Einkommensteuerdurchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EUAHiG	EU-Amtshilfegesetz
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EuR	Europarecht
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f.	und die folgende
ff.	und die folgenden
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FR	Finanz-Rundschau
FS	Festschrift
FVG	Gesetz über die Finanzverwaltung (Finanzverwaltungsgesetz)
gen.	genannt
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
ggf.	gegebenenfalls
GO-BT	Geschäftsordnung des Deutschen Bundestages
GO NRW	Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen
GRCh	Charta der Grundrechte der Europäischen Union
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
GV. NRW.	Gesetz- und Verordnungsblatt Nordrhein-Westfalen
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
i. V. m.	in Verbindung mit
ISR	Internationale SteuerRundschau
Jura	Juristische Ausbildung
JuS	Juristische Schulung
JZ	JuristenZeitung
Kap.	Kapitel
KStG	Körperschaftsteuergesetz
K&R	Kommunikation & Recht
LDSG	Landesdatenschutzgesetz
Lfd. Nr.	Laufende Nummer
lit.	Litera
m. E.	meines Erachtens
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MMR	MultiMedia und Recht
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift

Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NWB	NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht
NZI	Neue Zeitschrift für Insolvenz- und Sanierungsrecht
NZS	Neue Zeitschrift für Sozialrecht
OVG	Oberverwaltungsgericht
OWiG	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten
PinG	Privacy in Germany
RAO	Reichsabgabenordnung
RGBl.	Reichsgesetzblatt
Rn.	Randnummer
RR	Rechtsprechungs-Report
S.	Seite
SGB I	Erstes Buch Sozialgesetzbuch
SGB X	Zehntes Buch Sozialgesetzbuch
sog.	sogenannt
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozessordnung
TabStG	Tabaksteuergesetz
u. a.	und andere
UAbs.	Unterabsatz
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter
v.	von
VerwArch	Verwaltungsarchiv
VG	Verwaltungsgericht
vgl.	vergleiche
Vorb.	Vorbemerkung
VuR	Verbraucher und Recht
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
z. B.	zum Beispiel
ZD	Zeitschrift für Datenschutz
zit.	zitiert

Einführung

A. Anlass der Arbeit

Weil der Steuervollzug naturgemäß mit dem Erheben, Abrufen, Ordnen, Speichern, Abgleichen, Verknüpfen und ggf. auch Weiterleiten und Offenlegen unzähliger Daten der Steuerpflichtigen einhergeht,¹ ist dem Datenschutz in der Finanzverwaltung schon immer ein hoher Stellenwert zugekommen.² So sah bereits § 10 RAO 1919³ vor, dass Verhältnisse eines Steuerpflichtigen, die Beamte der Finanzverwaltung dienstlich erfahren hatten, strengstens geheim zu halten waren. Nach § 376 RAO 1919 war die unbefugte Mitteilung dieser Verhältnisse an andere mit Geldstrafe bis zu 3.000 Mark oder mit Gefängnis bis zu sechs Monaten strafbewehrt. Um einen effektiven Steuerdatenschutz zu gewährleisten, hält der Gesetzgeber an diesem Straftatbestand, der später ins StGB überführt wurde, bis heute fest.⁴

Durch die am 24.05.2016 in Kraft getretene Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO)⁵, die gemäß ihrem Art. 99 Abs. 2 seit dem 25.05.2018 in allen Mitgliedstaaten der EU gilt, hat sich das Datenschutzrecht grundlegend geändert.⁶ In der Literatur wird insoweit sogar von einer „Zeitenwende“⁷ bzw. vom „Beginn einer neuen Zeitrechnung im Datenschutzrecht“⁸ gesprochen. Die Änderungen sind auch für den Steuerdatenschutz nicht folgenlos geblieben.⁹ So hat dieser – unter Beibehaltung der strafbewehrten Verletzung des Steuergeheimnisses – weitreichende Änderungen erfahren.

Indem die DSGVO die Aufsicht über öffentliche wie auch nicht öffentliche Stellen einer unabhängigen, mit Durchsetzungsbefugnissen ausgestatteten nationalen Aufsichtsbehörde überantwortet, durchbricht sie unter anderem die in Deutschland tradierte Vorstellung von Verwaltungskontrolle, wonach – jedenfalls außerhalb der staatlichen Kontrolle über Selbstverwaltungskörperschaften – Träger öffentlicher Gewalt keiner behördlichen Aufsicht unterliegen und allein die vorgesetzte

¹ *Krumm*, DB 2017, 2182.

² Vgl. *Myßen/Kraus*, FR 2019, 58.

³ Gesetz vom 13.12.1919, RGBl. 1919, S. 1993–2100.

⁴ Zur Historie des § 355 StGB siehe *Schmitz*, in: *MüKoStGB*, § 355 Rn. 8.

⁵ Verordnung (EU) 2016/679 des Europäischen Parlaments und Rates vom 27.04.2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG, ABl.EU 2016 L 119, S. 1–88.

⁶ *Hofmann/Johannes*, ZD 2017, 221; *Myßen/Kraus*, DB 2017, 1860 (1861).

⁷ *Breyer*, DuD 2018, 311.

⁸ *Schantz*, NJW 2016, 1841.

⁹ Siehe nur *Myßen/Kraus*, FR 2019, 58.

Behörde über das hierarchische Prinzip die Kompetenz hat, Verstöße abzustellen bzw. zu verhindern. Die Datenschutzaufsichtsbehörde kann der Finanzverwaltung damit nunmehr rechtlich bindende Weisungen erteilen.¹⁰ Dies stellt im europäischen sowie im deutschen Datenschutzrecht ein Novum dar.¹¹

Auch regelungstechnisch verlässt das neue Steuerdatenschutzrecht als „Produkt der Rechtssetzung im unionalen Mehrebenensystem“¹² vertraute Pfade.¹³ Dies ist dem Umstand geschuldet, dass die Verordnung trotz ihrer unmittelbaren Geltung (Art. 288 Abs. 2 Satz 2 AEUV) konkrete, an die Mitgliedstaaten gerichtete Regelungsaufträge sowie mehrere Öffnungsklauseln für den nationalen Gesetzgeber enthält. Das steuerliche Datenverarbeitungs- und Datenschutzaufsichtsrecht erfordert stets einen „Pendelblick“¹⁴ zwischen der DSGVO und den bereichsspezifischen Regelungen der AO sowie den Steuergesetzen. Bei entsprechendem Verweis kommen noch die Vorschriften des BDSG hinzu (§ 2a Abs. 1 Satz 2 AO). Es ist zu befürchten, dass dieses komplizierte¹⁵, komplexe¹⁶ und wenig transparente¹⁷ Zusammenspiel der Normen Rechtsanwender vor große Herausforderungen stellen wird.¹⁸

Das Datenschutzaufsichtsrecht, insbesondere im Hinblick auf Finanzbehörden, ist bislang nur vereinzelt zum Gegenstand von Aufsätzen¹⁹ und Kommentierungen²⁰ gemacht worden. Rechtsprechung ist – soweit ersichtlich – nicht vorhanden. In der Gesamtheit ist das Datenschutzaufsichtsrecht und damit das Verhältnis der Datenschutzaufsichtsbehörde zu den Finanzbehörden noch nicht wissenschaftlich, insbesondere monographisch, durchdrungen und relativ unerforscht. Diese Lücke soll die vorliegende Arbeit schließen.

¹⁰ *Myßen/Kraus*, FR 2019, 58.

¹¹ Vgl. *Grittmann*, in: Taeger/Gabel, Art. 58 Rn. 1; *Hullen*, in: Plath, Art. 58 Rn. 2a.

¹² *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 2a AO (August 2018) Rn. 7.

¹³ *Krumm*, DB 2017, 2182.

¹⁴ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 2a AO (August 2018) Rn. 7.

¹⁵ *Tormöhlen*, AO-StB 2019, 248 (252).

¹⁶ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 2a AO (August 2018) Rn. 7.

¹⁷ *Seer*, in: Tipke/Lang, § 21 Rn. 18 im Anschluss an *Krumm*, DB 2017, 2182 (2187).

¹⁸ *Myßen/Kraus*, DB 2017, 1860.

¹⁹ Zu Teilaspekten Stellung nehmend bisher etwa *Krumm*, DB 2017, 2182 (2188); *Myßen/Kraus*, DB 2017, 1860 (1870).

²⁰ Ausführlicher bislang nur *Krumm*, in: Tipke/Kruse, § 32h AO (August 2018) Rn. 1 ff.; *Myßen*, in: Schwarz/Pahlke, Erstkommentierung, § 32h Rn. 1 ff.; *Schober*, in: Gosch, § 32h AO (Juni 2018) Rn. 1 ff.

B. Gegenstand und Ziel der Arbeit

Die Arbeit soll das Verhältnis zwischen Datenschutzaufsichtsbehörde und Finanzbehörden unter Beachtung der geltenden Rechtslage näher beleuchten. Dabei sollen insbesondere die bisher in der Literatur diskutierten Aspekte gewürdigt werden.

Sie soll dem Rechtsanwender eine Hilfestellung sein, das komplexe Normgeflecht zu durchdringen, und ihm Lösungsansätze für Probleme präsentieren, die sich bei der Datenschutzaufsicht über Finanzbehörden stellen.

Darüber hinaus soll die Untersuchung klären, ob die Bundesrepublik Deutschland ihrem unionsrechtlichen Regelungsauftrag in Bezug auf die Datenschutzaufsicht hinreichend nachgekommen ist. Soweit erforderlich, sollen dazu die nationalen Umsetzungsvorschriften auf ihre Verfassungs- und Unionsrechtskonformität hin überprüft werden.

Anhand der gefundenen Ergebnisse sollen dem Gesetzgeber abschließend ggf. mögliche Alternativvorschläge für eine Neuregelung aufgezeigt werden.

C. Gang der Untersuchung

Das 1. Kapitel „Steuervollzug im föderalen Staat“ führt zunächst in den Aufbau der Finanzverwaltung und den risikoorientierten Steuervollzug ein.

Das 2. Kapitel „Einführung in die DSGVO“ soll dem Leser einen Überblick über die Entwicklung des Datenschutzrechts, die Regelungstechnik und das Datenschutzkonzept der DSGVO verschaffen. In diesem Zusammenhang wird insbesondere der Frage nachgegangen, wie weit die DSGVO im Steuerrecht Geltung beansprucht. Die Bestimmung der Reichweite ihres Anwendungsbereichs ist nämlich für den Fortgang der Untersuchung unerlässlich, wenn man das Zusammenspiel von unionalem und nationalem Recht verstehen will.

Das 3. Kapitel „Grundlagen des steuerlichen Datenschutzaufsichtsrechts“ widmet sich zunächst der Anpassung der AO an die Vorgaben der DSGVO und untersucht sodann das Verhältnis der AO zur DSGVO und zu anderen datenschutzrechtlichen Vorschriften. Soweit das Zusammenspiel der unionalen und nationalen Regelungen lückenhaft ist, werden Lösungsvorschläge erarbeitet. Im Anschluss werden das Aufsichtskonzept der DSGVO und die Aufsicht durch den BfDI näher beleuchtet. Abschließend widmet sich das Kapitel ausführlich den Verfassungsrechtsfragen des steuerlichen Datenschutzaufsichtsrechts. Behandelt werden insbesondere das Zustandekommen der §§ 2a, 29b ff. AO, die Vereinbarkeit der völligen Unabhängigkeit des BfDI mit dem Demokratie- und Gewaltenteilungsprinzip, die Anforderungen des Gesetzesvorbehalts an die Ausfüllung von Konkretisierungs- und Begrenzungsspielräumen bei der Errichtung von unabhängigen