



Ausarbeitung

**Zur Verwendung personenbezogener Steuerdaten zu
Forschungszwecken**

Fragen zur datenschutzrechtlichen Zulässigkeit der Weiterverarbeitung personenbezogener Daten zu Forschungszwecken nach der Datenschutzgrundverordnung und der Abgabenordnung

**Zur Verwendung personenbezogener Steuerdaten zu
Forschungszwecken**

Fragen zur datenschutzrechtlichen Zulässigkeit der Weiterverarbeitung personenbezogener Daten zu Forschungszwecken nach der
Datenschutzgrundverordnung und der Abgabenordnung

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 080/21
Abschluss der Arbeit: 24. September 2021
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	5
2.	Datenschutzrechtlicher Rahmen für die Verarbeitung und Weiterverarbeitung personenbezogener Daten durch die Finanzbehörden	5
2.1.	Anwendungsbereich und Vorgaben der Datenschutz-Grundverordnung	5
2.1.1.	Vorbemerkung zur Anwendung der DSGVO im Steuerrecht	5
2.1.2.	Erfordernis einer Rechtsgrundlage für die Datenverarbeitung	6
2.1.3.	Verhältnis zwischen der DSGVO und nationalem Recht	7
2.2.	Verarbeitung personenbezogener Daten (§ 29b AO)	8
2.3.	Weiterverarbeitung personenbezogener Daten (§ 29c AO)	9
2.3.1.	Zulässigkeit der Weiterverarbeitung nach der DSGVO	9
2.3.2.	Abgrenzung zwischen Verarbeitung und Weiterverarbeitung im Steuerverfahren	10
2.3.3.	Zulässige Weiterverarbeitungszwecke nach § 29c AO	10
2.3.3.1.	Weiterverarbeitung im Zusammenhang mit automatisierten Verfahren (§ 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 AO)	10
2.3.3.2.	Weiterverarbeitung zur Gesetzesfolgenabschätzung (§ 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 AO)	11
2.3.3.3.	Weiterverarbeitung für Aufsichts- und Ausbildungszwecke (§ 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 AO)	12
3.	Unterscheidung zwischen Weiterverarbeitung und Offenbarung personenbezogener Daten	12
3.1.	Steuergeheimnis (§ 30 AO)	12
3.2.	Verhältnis zwischen Weiterverarbeitung (§ 29c AO) und Offenbarung (§ 30 AO) personenbezogener Daten	13
4.	Forschung als Weiterverarbeitung i.S.d. § 29c AO	14
4.1.	Forschung als privilegierter Zweck nach der DSGVO	14
4.2.	Gesonderte Rechtsgrundlage bei Weiterverarbeitung für privilegierte Zwecke umstritten	15
4.2.1.	DSGVO verlangt keine gesonderte Rechtsgrundlage	15
4.2.2.	Gegenauffassung verlangt gesonderte Rechtsgrundlage	16
4.3.	Ergebnis	17
5.	Offenbarung geschützter Daten gegenüber Dritten	17
5.1.	Offenbarungstatbestände in § 30 Abs. 4 AO	17
5.2.	Offenbarung personenbezogener Daten zu Forschungszwecken unzulässig	18
5.3.	Ergebnis	19
6.	Einsatz Künstlicher Intelligenz	19

7.	Errichtung eines Instituts für empirische Steuerforschung	19
8.	Anonymisierung von Steuerdaten	20
9.	Ergänzung des Finanzverwaltungsgesetzes	21
10.	Verknüpfung von Steuerdaten nach dem Gesetz über Steuerstatistiken	22

1. Fragestellung

Gefragt wird nach der Zulässigkeit der Verarbeitung personenbezogener Steuerdaten zu Forschungs- und Evaluierungszwecken, also zu einem anderen Zweck als demjenigen, zu dem die Daten von einer Finanzbehörde erhoben oder erfasst wurden, auf der Grundlage des § 29c Abgabenordnung (AO). Zur Beantwortung der gestellten Fragen wird zunächst auf den datenschutzrechtlichen Rahmen der Verarbeitung personenbezogener Daten durch die Finanzbehörden (§ 29b AO) sowie der Weiterverarbeitung zu anderen Zwecken (§ 29c AO) eingegangen (siehe nachfolgend 2.). Dann wird das Verhältnis zwischen Weiterverarbeitung und Offenbarung personenbezogener Daten unter Berücksichtigung des Steuergeheimnisses erläutert (siehe nachfolgend 3.). Danach werden die Zulässigkeit der Weiterverarbeitung personenbezogener Daten zu Forschungszwecken (siehe nachfolgend 4.) sowie die Zulässigkeit ihrer Offenbarung (siehe nachfolgend 5.) geprüft. Im Anschluss daran werden weitere Fragen zum Einsatz Künstlicher Intelligenz (siehe nachfolgend 6.), zur Errichtung eines Instituts für empirische Steuerforschung (siehe nachfolgend 7.), zur Anonymisierung von Steuerdaten (siehe nachfolgend 8.), zur Ergänzung des Finanzverwaltungsgesetzes (siehe nachfolgend 9.) sowie zur Datenverknüpfung mit Forschungsdatenzentren (siehe nachfolgend 10.) behandelt.

2. Datenschutzrechtlicher Rahmen für die Verarbeitung und Weiterverarbeitung personenbezogener Daten durch die Finanzbehörden

2.1. Anwendungsbereich und Vorgaben der Datenschutz-Grundverordnung

Seit dem 25. Mai 2018 ist die Datenschutz-Grundverordnung¹ (DSGVO) unmittelbar geltendes Recht in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU). Ziel der DSGVO ist die Schaffung eines gleichwertigen Schutzniveaus für **natürliche Personen** bei der Verarbeitung **personenbezogener Daten** (Art. 1 Abs. 1, Art. 2 Abs. 1 DSGVO). Die DSGVO enthält konkrete, an die Mitgliedstaaten gerichtete Regelungsaufträge sowie mehrere Öffnungsklauseln, die die Schaffung eigenständiger datenschutzrechtlicher Regelungen durch die Mitgliedstaaten ermöglichen (siehe 2.1.3.).

2.1.1. Vorbemerkung zur Anwendung der DSGVO im Steuerrecht

Die DSGVO gilt in ihrem Anwendungsbereich unmittelbar und mit Vorrang vor nationalen Vorschriften (Anwendungsvorrang).² Im Steuerrecht soll die DSGVO für die Verwaltung sämtlicher Steuern und damit generell für die Datenverarbeitung durch die Finanzbehörden gelten.³ Davon

1 Verordnung (EU) 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. April 2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung).

2 Siehe BMF-Schreiben vom 13.1.2020, BStBl. I 2020, 143, Rn. 1 mit Hinweis auf § 2a Abs. 3 AO.

3 Siehe *Baum*, NWB 2017, 3143, 3145; *Pätz*, in: *Koenig AO*, 4. Aufl. 2021, § 29c Rn. 10.

gehen auch das Bundesministerium der Finanzen (BMF)⁴ sowie der Gesetzgeber⁵ aus. Dies lässt sich aus den gesetzlichen Vorgaben allerdings nicht ableiten.⁶ Die Annahme ist daher umstritten, weil die DSGVO an sich keine Anwendung findet auf Tätigkeiten, die nicht in den Anwendungsbereich des Unionsrechts fallen (Art. 2 Abs. 2 lit. a DSGVO).⁷ Daher hat etwa das Finanzgericht Niedersachsen die direkte wie analoge Anwendung der DSGVO auf die nicht harmonisierten Steuern in einem Verfahren wegen Einkommensteuer verneint.⁸ Das Revisionsverfahren beim Bundesfinanzhof ist noch anhängig; Klärung könnte durch eine Vorlage an den EuGH erreicht werden.⁹ Eine lediglich partielle Anwendung der DSGVO im Steuerrecht würde allerdings die bestehende Rechtslage (siehe 2.1.3.) noch unübersichtlicher machen.

Im Ergebnis muss daher bereits die Reichweite der Anwendung der DSGVO im Steuerverfahren als ungeklärt bezeichnet werden. Dies hat Auswirkungen auf die im Folgenden besprochenen Rechtsfragen, deren Beantwortung daher unter dem Vorbehalt einer höchstrichterlichen Klärung dieser Frage erfolgt. Im Folgenden wird davon ausgegangen, dass die DSGVO auf die Verwaltung aller Steuern Anwendung findet.

2.1.2. Erfordernis einer Rechtsgrundlage für die Datenverarbeitung

Für die Datenverarbeitung gilt nach der DSGVO ein Verbot mit Erlaubnisvorbehalt. Unionsrechtliche Grundlage für die Datenverarbeitung ist Art. 6 DSGVO. Die rechtmäßige Verarbeitung personenbezogener Daten setzt danach die Erfüllung mindestens eines in Art. 6 Abs. 1 DSGVO abschließend aufgelisteten Erlaubnistatbestandes voraus.¹⁰ Andernfalls ist sie rechtswidrig.¹¹ In Verwaltungsverfahren und damit auch für die Vollziehung der Steuergesetze durch die Finanzbehör-

4 BMF-Schreiben vom 13.1.2020, BStBl. I 2020, 143, Rn. 1.

5 Siehe dazu *Seer*, SteuerStud 2019, 240, 243. In der Gesetzesbegründung wird allgemein ausgeführt, die DSGVO gehe „den Regelungen der AO und der Steuergesetze“ vor, BT- Drucksache, 18/12611, S. 75.

6 *Seer*, SteuerStud 2019, 240, 243, dort auch zu den möglichen Folgen für die Rechtmäßigkeitskontrolle.

7 Siehe zum Diskussionsstand von *Armansperg*, DStR 2021, 453, 454, der die Anwendung im Ergebnis aber bejaht; *Seer*, SteuerStud 2019, 240, 243, der die Anwendung im Ergebnis für sinnvoll hält; *Krumm*, DB 2017, 2182, 2186, der die generelle Anwendung auf eine analoge Anwendung des § 2a Abs. 5 AO stützt.

8 Finanzgericht Niedersachsen, Urteil vom 28.1.2020 – 12 K 213/19, DStR 2020, 881, Rev. BFH II R 15/20; siehe dazu von *Armansperg*, DStR 2021, 453, 454.

9 Von *Armansperg*, DStR 2021, 453, 456.

10 *Pätz*, in: Koenig AO, 4. Aufl. 2021, § 29b Rn. 16.

11 BMF-Schreiben vom 13.1.2020, BStBl. I 2020, 143, Rn. 16.

den kommt als Rechtsgrundlage Art. 6 Abs. 1 Satz 1 lit. e DSGVO in Betracht (Wahrnehmung einer Aufgabe, die im öffentlichen Interesse liegt bzw. **Ausübung öffentlicher Gewalt**).¹² Die konkrete Ermächtigungsnorm für Verarbeitungen auf dieser Grundlage wird gemäß Art. 6 Abs. 2, Abs. 3 DSGVO durch Unionsrecht oder eine nationale Regelung festgelegt.¹³ Der Zweck der Verarbeitung muss in dieser Rechtsgrundlage festgelegt oder hinsichtlich der Verarbeitung gemäß Art. 6 Abs. 1 Satz 1 lit. e DSGVO für die Erfüllung der Aufgabe erforderlich sein, die dem Verantwortlichen (hier den Finanzbehörden) übertragen wurde (Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DSGVO).

2.1.3. Verhältnis zwischen der DSGVO und nationalem Recht

Die DSGVO ist zwar unmittelbar geltendes Recht, aber unvollständig und bedarf daher der Ergänzung durch die Mitgliedstaaten; zugleich überlässt sie den Mitgliedstaaten durch Öffnungsklauseln Spielräume für spezifischere Bestimmungen über die Datenverarbeitung (siehe Art. 6 Abs. 2, Abs. 3 DSGVO).¹⁴ Dabei dürfen zwingende Bestimmungen der DSGVO im nationalen Recht nicht wiederholt werden (Wiederholungsverbot). Daher müssen zur Bestimmung der geltenden Rechtslage die Normen der DSGVO und der AO stets parallel gelesen werden, und die Grundsätze der DSGVO müssen in die AO hineingelesen werden.¹⁵ Dieses Nebeneinander zwischen Unionsrecht und nationalem Datenschutzrecht wird als „sehr unübersichtlich“ kritisiert.¹⁶

Mit **§ 29b und § 29c AO**¹⁷ hat der deutsche Gesetzgeber die Öffnungsklauseln der DSGVO ausgefüllt und eine nationale Rechtsgrundlage für die (Weiter)Verarbeitung personenbezogener Daten durch die Finanzbehörden geschaffen. Dabei handelt es sich um die DSGVO ergänzende, **bereichsspezifische Regelungen** des Datenschutzrechts.¹⁸ § 2a Abs. 5 AO erweitert den Anwendungsbereich der DSGVO auf verstorbene Personen und Körperschaften.¹⁹ Dagegen gilt das Bundesdatenschutzgesetz (BDSG) für die Finanzbehörden nur, soweit dies ausdrücklich in der AO bestimmt wird und nicht etwa als Auffangregelung (§ 2a Abs. 1 Satz 2 AO). Für andere Behörden

12 *Myßen/Kraus*, FR 2019, 58, 60; *Seer*, SteuerStud 2019, 240, 242; *Baum*, NWB 2017, 3203, 3204; BT- Drucksache, 18/12611, S. 77. Die Rechtsgrundlage in Art. 6 Abs. 1 Satz 1 lit. c DSGVO (Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung) gilt zum Beispiel für Arbeitgeber oder Kreditinstitute im Zusammenhang mit Pflichten zum Einbehalt von Lohnsteuer bzw. Kapitalertragsteuer, siehe *Baum*, NWB 2017, 3203, 3205.

13 BMF-Schreiben vom 13.1.2020, BStBl. I 2020, 143, Rn. 16 f.; *Myßen/Kraus*, FR 2019, 58, 60.

14 Siehe dazu *Seer*, SteuerStud 2019, 240, 242 („lex imperfecta“).

15 Siehe *Seer*, SteuerStud 2019, 240, 243; *Myßen/Kraus*, FR 2019, 58, 59, 62.

16 *Seer*, SteuerStud 2019, 240, 243; siehe auch *Baum*, NWB 2017, 3143, 3144 („Rechtszersplitterung“); *Tormöhlen*, AO-StB 2019, 248, 252 („mehr als kompliziert“ und „ausgesprochen schwer verständlich“); *Erkis*, DStR 2018, 161, 167 („nicht widerspruchsfrei“).

17 Eingefügt durch Art. 17 des Gesetzes zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17. Juli 2017, BGBl. 2017 I, S. 2541.

18 BT- Drucksache, 18/12611, S. 74; BMF-Schreiben vom 13.1.2020, BStBl. I 2020, 143, Rn. 4.

19 BT- Drucksache, 18/12611, S. 76; BMF-Schreiben vom 13.1.2020, BStBl. I 2020, 143, Rn. 6.

sowie für Private gilt dagegen das BDSG, wobei ausdrückliche Regelungen in der AO und den Steuergesetzen als bereichsspezifisches Datenschutzrecht Vorrang haben.²⁰

2.2. Verarbeitung personenbezogener Daten (§ 29b AO)

§ 29b AO gestattet den Finanzbehörden die Verarbeitung personenbezogener Daten zu dem Zweck, zu dem sie erhoben worden sind (sog. Zweckbindungsgrundsatz). Der Grundsatz der **Zweckbindung** ist eines der zentralen Prinzipien des europäischen Datenschutzrechts; die Festlegung der Zwecke durch den Gesetzgeber im Erlaubnistatbestand hat daher eine besondere Bedeutung.²¹ § 29b AO knüpft die Verarbeitungsbefugnis der Finanzbehörden an ihre Aufgaben.²² Die Verarbeitung ist den Finanzbehörden daher nur insofern erlaubt, wie dies zur Erfüllung der ihnen obliegenden Aufgaben oder in Ausübung öffentlicher Gewalt, die ihr übertragen wurde, erforderlich ist (§ 29b Abs. 1 AO). Die den Finanzbehörden obliegenden Aufgaben und öffentlich-rechtlichen Befugnisse ergeben sich aus § 85 AO und den einzelnen Steuergesetzen.²³ Zulässiger Zweck der Verarbeitung ist daher die Durchführung des jeweiligen Verfahrens in Steuersachen nach der AO.²⁴ § 29b AO unterscheidet, angelehnt an die Systematik in der DSGVO, zwischen „einfachen“ Daten (Abs. 1) und „sensiblen“ Daten²⁵ (Abs. 2). Bei der Verarbeitung sensibler Daten sind spezifische Maßnahmen zur Wahrung der Interessen der betroffenen Person vorzusehen.²⁶ § 29b AO richtet sich an die in § 6 Abs. 2 AO aufgeführten, im Finanzverwaltungsgesetz (FVG) genannten Finanzbehörden sowie gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 1 AO an Gemeinden, soweit ihnen die Verwaltung von Realsteuern übertragen worden ist.²⁷

Personenbezogene Daten sind nach Art. 4 Nr. 1 DSGVO alle Informationen, die sich auf eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person beziehen. Die DSGVO gilt nicht für die Verarbeitung **anonymisierter** Informationen; das sind Informationen, die sich nicht auf eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person beziehen; sie gilt daher auch nicht für die Verarbeitung personenbezogener Daten, die in einer Weise anonymisiert worden sind, dass die betroffene

20 BT- Drucksache, 18/12611, S. 75, 77.

21 *Myßen/Kraus*, FR 2019, 58, 60; vgl. auch *Drüen*, in: Tipke/Kruse, 167. Lieferung 8/2021, § 29c AO Rn. 2, 6, 8 (weichenstellende Bedeutung für die Weiterverarbeitung nach § 29c AO).

22 So *Krumm*, DB 2017, 2182, 2189.

23 BMF-Schreiben vom 13.1.2020, BStBl. I 2020, 143, Rn. 18; *Erkis*, DStR 2018, 161, 165.

24 BMF-Schreiben vom 13.1.2020, BStBl. I 2020, 143, Rn. 22.

25 Darunter fallen z.B. Daten, aus denen sich die ethnische Herkunft, politische Meinungen oder religiöse Überzeugungen ableiten lassen; siehe dazu und zum Begriff der „sensiblen Daten“ BMF-Schreiben vom 13.1.2020, BStBl. I 2020, 143, Rn. 10.

26 BMF-Schreiben vom 13.1.2020, BStBl. I 2020, 143, Rn. 21; *Baum*, NWB 2017, 3203, 3206.

27 BT- Drucksache, 18/12611, S. 75; *Baum*, NWB Nr. 42 vom 16.10.2017, 3203, 3205.

Person nicht oder nicht mehr identifiziert werden kann.²⁸ Die DSGVO betrifft daher nicht die Verarbeitung solcher anonymisierter Daten zum Beispiel für statistische oder für Forschungszwecke.²⁹ Auch das Steuergeheimnis (dazu 3.1.) gilt für anonymisierte Daten nicht.³⁰ Etwas anderes gilt aber für pseudonymisierte Daten, bei denen die betroffene Person grundsätzlich zwar nicht identifizierbar ist, da ein Personenbezug im Hinblick auf denjenigen, der die Daten wieder einer bestimmten Person zuordnen kann, noch gegeben ist.³¹

Unter **Verarbeiten** i.S.d. § 29b AO versteht man, der Regelung aus Art. 4 Nr. 2 DSGVO folgend, jeden mit oder ohne Hilfe automatisierter Verfahren ausgeführten Vorgang oder jede solche Vorgangsreihe im Zusammenhang mit personenbezogenen Daten, wie z.B. das Erheben, das Erfassen, die Organisation, das Ordnen, die Speicherung, die Anpassung oder Veränderung, das Auslesen, das Abfragen, die Verwendung, die **Offenlegung** durch Übermittlung, Verbreitung oder eine andere Form der Bereitstellung, den Abgleich oder die Verknüpfung, die Einschränkung, das Löschen oder die Vernichtung. Zu den besonderen Anforderungen an die Offenlegung personenbezogener Daten nach § 30 AO siehe nachfolgend 3.

2.3. Weiterverarbeitung personenbezogener Daten (§ 29c AO)

2.3.1. Zulässigkeit der Weiterverarbeitung nach der DSGVO

Die Verarbeitung personenbezogener Daten zu einem anderen Zweck als zu demjenigen, zu dem sie ursprünglich erhoben oder erfasst wurden, ist eine Weiterverarbeitung. Die Weiterverarbeitung zu Zwecken, die über den ursprünglichen Erhebungszweck hinausgehen, ist nach der DSGVO in drei Fällen vorgesehen: Für „privilegierte Zwecke“ (Art. 5 Abs. 1 lit. b Halbs. 2 DSGVO; siehe dazu nachfolgend 4.1.), bei Einwilligung des Betroffenen oder wenn eine entsprechende Ermächtigung durch eine Rechtsvorschrift der Union oder der Mitgliedstaaten vorliegt, die in einer demokratischen Gesellschaft eine notwendige und verhältnismäßige Maßnahme zum Schutz der in Art. 23 Abs. 1 DSGVO genannte Ziele darstellt (Art. 6 Abs. 4 DSGVO).³² Diese nationale Rechtsgrundlage ist im Bereich des Steuerrechts § 29c AO. Damit nutzt der deutsche Gesetzgeber den durch die DSGVO eingeräumten Regelungsspielraum für Konstellationen, in denen der Zweck der Weiterverarbeitung nicht mit dem ursprünglichen Zweck vereinbar ist.³³ Unterschieden wird auch hier zwischen der Weiterverarbeitung „einfacher“ Daten (Abs. 1) und „sensibler“ Daten (Abs. 2), die zusätzliche Voraussetzungen hat.

28 Erwägungsgrund 26 zur DSGVO; *Myßen/Kraus*, FR 2019, 58, 61; *Baum*, NWB 2017, 3143, 3144, 3147 (personenbezogene Daten liegen allerdings vor, wenn die Daten unter Nutzung anderer greifbarer Informationen einer Person zugeordnet werden können).

29 Erwägungsgrund 26 zur DSGVO.

30 *Baum*, NWB 2017, 3143, 3147.

31 *Myßen/Kraus*, FR 2019, 58, 61; *Baum*, NWB 2017, 3143, 3146.

32 *Schantz*, NJW 2016, 1841 1844.

33 BT- Drucksache, 18/12611, S. 78.

2.3.2. Abgrenzung zwischen Verarbeitung und Weiterverarbeitung im Steuerverfahren

Im Steuerverfahren dürfte die Grenze zwischen der Verarbeitung (§ 29b AO) und der Weiterverarbeitung (§ 29c AO) bereits durch die **Steuerart** und das **Veranlagungsjahr** gezogen werden. Daher stellt zum Beispiel die Verwendung von Daten aus der Einkommensteuerveranlagung 2020 für Zwecke der Umsatzsteuer 2020 oder der Erbschaft- oder Schenkungsteuer eine Weiterverarbeitung dar.³⁴ Rechtsgrundlage dafür ist § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (die Weiterverarbeitung dient einem Verwaltungsverfahren; zu weiteren Verarbeitungszwecken siehe nachfolgend 2.3.3.). Dem liegt ein enger Begriff der Verarbeitung zugrunde, der sich nach der Steuerart, dem Besteuerungszeitraum und dem Steuerschuldner richtet.³⁵ Unter diesen Bedingungen liegt eine Weiterverarbeitung auch vor, wenn sie durch **denselben Amtsträger** erfolgt, der die ursprüngliche Verarbeitung ausgeführt hat; wenn die Daten darüber hinaus einem Dritten offenbart werden sollen, muss zudem das Steuergeheimnis beachtet werden und eine Befugnis i. S. d. § 30 Abs. 4 AO gegeben sein (siehe dazu nachfolgend 3.).³⁶

2.3.3. Zulässige Weiterverarbeitungszwecke nach § 29c AO

2.3.3.1. Weiterverarbeitung im Zusammenhang mit automatisierten Verfahren (§ 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 AO)

Die Weiterverarbeitung von Daten durch die Finanzbehörden ist zulässig, wenn sie für die Entwicklung, Überprüfung oder Änderung automatisierter Verfahren der Finanzbehörden erforderlich ist, weil unveränderte Daten benötigt werden oder eine Anonymisierung oder Pseudonymisierung der Daten nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich ist. Die Nutzung personenbezogener Daten ist dabei insbesondere erforderlich, wenn personenbezogene Daten aus mehreren verschiedenen Dateisystemen eindeutig miteinander verknüpft werden sollen und die Schaffung geeigneter Testfälle nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich ist (§ 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 AO). Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen für diesen Zweck zwar grundsätzlich anonymisierte oder pseudonymisierte Daten verwendet werden. In bestimmten Fällen kann es allerdings unerlässlich sein, unveränderte, „echte“ personenbezogene Daten zu verwenden, wenn das Erreichen des Programmresultates nur auf diesem Weg zuverlässig gewährleistet werden kann³⁷, was beispielsweise bei der Implementierung von neuen Programmen der Fall ist.³⁸ Für diese Fälle erlaubt Nr. 4 die Weiterverarbeitung personenbezogener Daten.³⁹

34 BMF-Schreiben vom 13.1.2020, BStBl. I 2020, 143, Rn. 22, 26; *Myßen/Kraus*, FR 2019, 58, 60.

35 *Seer*, SteuerStud 2019, 240, 244; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, 167. Lieferung 8/2021, § 29c AO Rn. 8.

36 So BMF-Schreiben vom 13.1.2020, BStBl. I 2020, 143, Rn. 26.

37 Vgl. BT- Drucksache, 18/12611, S. 79.

38 *Myßen/Kraus*, DB 2017, 1860, 1866.

39 Vgl. BT- Drucksache, 18/12611, S. 79; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, 167. Lieferung 8/2021, § 29c AO Rn. 16.

Die weitere Ausnahme in § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 lit. b AO trägt dem Umstand Rechnung, dass in Einzelfällen trotz umfangreicher „Neutralisierung“ der Daten aufgrund des Gesamtzusammenhangs eine Zuordnung zu einem bestimmten Steuerfall möglich sein kann (z.B. bei bekannten Konzernen im Zuständigkeitsbereich verhältnismäßig kleiner Finanzämter⁴⁰). In einem solchen Fall wären die an eine Pseudonymisierung nach Art. 4 Nr. 5 DSGVO gestellten Anforderungen (die Verarbeitung in der Weise, dass ohne Hinzuziehung zusätzlicher Informationen personenbezogene Daten nicht mehr einer spezifischen Person zugeordnet werden können) nicht erfüllbar. Daher wird auch für diese Konstellation die Weiterverarbeitung nicht oder nicht hinreichend pseudonymisierter Daten zugelassen.⁴¹

Zu diesem Zweck weiterverarbeitete personenbezogene Daten unterliegen einer strikten Zweckbindung und müssen innerhalb eines Jahres nach der Beendigung der Maßnahme gelöscht werden (§ 29c Abs. 1 Satz 2 AO).

2.3.3.2. Weiterverarbeitung zur Gesetzesfolgenabschätzung (§ 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 AO)

Die Weiterverarbeitung von Daten durch die Finanzbehörden ist zulässig, wenn sie für die Gesetzesfolgenabschätzung erforderlich ist, weil unveränderte Daten benötigt werden oder eine Anonymisierung oder Pseudonymisierung der Daten nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich ist (§ 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 AO). Gesetzesfolgenabschätzung meint ein Verfahren zur Ex-ante-Abschätzung von Auswirkungen beabsichtigter Gesetzesvorhaben sowie zur Ex-post-Evaluation von Folgen bereits in Kraft befindlicher Rechtsvorschriften. Durch die Gesetzesfolgenabschätzung soll eine Qualitätssteigerung und eine Effizienzkontrolle legislativer Maßnahmen erreicht werden. Auch diesbezüglich sollen nach dem Willen des Gesetzgebers grundsätzlich anonymisierte oder pseudonymisierte Daten verwendet werden.⁴² Ist im Einzelfall trotz umfangreicher „Neutralisierung“ der Daten eine Zuordnung zu einem konkreten Steuerfall aufgrund des Gesamtzusammenhangs möglich und sind die an eine Pseudonymisierung gestellten Anforderungen nicht erfüllbar, lässt das Gesetz die Weiterverarbeitung zu.⁴³ Erfolgt zu diesem Zweck eine Offenbarung der personenbezogener Daten an eine andere (Finanz-)Behörde (zu den Anforderungen an die Offenbarung siehe nachfolgend 3.), ist dies nach § 30 Abs. 4 Nr. 2c i.V.m. § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zulässig.⁴⁴

40 *Myßen/Kraus*, DB 2017, 1860, 1866.

41 Vgl. BT- Drucksache, 18/12611, S. 79.

42 BT- Drucksache, 18/12611, S. 79.

43 Vgl. BT- Drucksache, 18/12611, S. 79 f.; vgl. auch *Myßen/Kraus*, DB 2017, 1860, 1867, dies gilt auch für die nach § 30 Abs. 4 Nr. 2c AO zulässige Offenbarung solcher Daten.

44 BT- Drucksache, 18/12611, S. 80; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, 167. Lieferung 8/2021, § 29c AO Rn. 17.

2.3.3.3. Weiterverarbeitung für Aufsichts- und Ausbildungszwecke (§ 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 AO)

Die Weiterverarbeitung von Daten durch die Finanzbehörden ist zulässig, wenn sie für die Wahrnehmung von Aufsichts-, Steuerungs- und Disziplinarbefugnissen der Finanzbehörde erforderlich ist. Denn zur Durchführung von Verwaltungsverfahren in Steuersachen gehört auch die Wahrnehmung der Aufgaben im Rahmen der Dienst- und Fachaufsicht und der Steuerung. Mit Einführung der DSGVO ist in diesen Fällen von einer Zweckänderung gegenüber dem ursprünglichen Verarbeitungszweck auszugehen.⁴⁵ Das gilt auch für die Verwendung personenbezogener Daten zu Ausbildungs- und Prüfungszwecken. In diesen Fällen bedarf die Verarbeitung personenbezogener Daten daher nunmehr einer eigenständigen Rechtsgrundlage, die durch § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 AO geschaffen wird.⁴⁶ Die Aufsichts-, Steuerungs- und Disziplinarbefugnisse beziehen sich auf die Aufgaben der Dienst- und Fachaufsicht der Finanzbehörden.⁴⁷ § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 AO erlaubt ferner die Weiterverarbeitung zu Ausbildungs- und Prüfungszwecken, soweit nicht überwiegende schutzwürdige Interessen der betroffenen Person entgegenstehen. In beiden Fällen dürfen die Daten nur durch Personen verarbeitet werden, die nach § 30 AO zur Wahrung des Steuergeheimnisses (siehe dazu 3.1.) verpflichtet sind (vgl. § 29c Abs. 1 Satz 3 AO).

3. Unterscheidung zwischen Weiterverarbeitung und Offenbarung personenbezogener Daten

Die AO unterscheidet im Hinblick auf personenbezogene Steuerdaten auch nach der Anpassung des nationalen Datenschutzrechts an die DSGVO (siehe 2.) zwischen der **Weiterverarbeitung** (§ 29c AO) und der **Offenbarung** der Daten (§ 30 Abs. 4 AO). § 29c AO ist der – nach der DSGVO erforderliche – nationale Erlaubnistatbestand für eine Weiterverarbeitung personenbezogener Daten (siehe 2.3.). § 30 AO normiert das Steuergeheimnis und enthält Erlaubnistatbestände für die Offenbarung personenbezogener Daten durch Amtsträger (siehe nachfolgend 3.1.). § 29c AO betrifft die Frage der datenschutzrechtlichen Erlaubnis der Weiterverarbeitung. Ist die Weiterverarbeitung aber mit einer Offenbarung der Daten durch einen Amtsträger verbunden, reicht § 29c AO als Rechtsgrundlage nicht aus. Vielmehr müssen beide Vorschriften beachtet werden.

3.1. Steuergeheimnis (§ 30 AO)

Die Finanzbehörden bzw. deren Amtsträger unterliegen grundsätzlich der Geheimhaltungspflicht (§ 30 Abs. 1 AO). Das in § 30 AO normierte Steuergeheimnis stellt die umfassende Geheimhaltung aller personenbezogenen Daten sicher, indem es vor einer unkontrollierten Weitergabe der im Steuerverfahren erlangten personenbezogenen Daten schützt.⁴⁸ § 30 AO ist daher eine **bereichsspezifische Datenschutznorm**, die den Bürger vor einer – nach § 355 StGB strafbaren –

45 BT- Drucksache, 18/12611, S. 80.

46 BT- Drucksache, 18/12611, S. 80.

47 *Drüen*, in: Tipke/Kruse, 167. Lieferung 8/2021, § 29c AO Rn. 19.

48 *Pätz*, in: Koenig AO, 4. Aufl. 2021, § 30 Rn. 1.

Weitergabe seiner steuerlich relevanten Daten schützt.⁴⁹ Die Weitergabe dieser Daten ist nur auf der Grundlage eines Ausnahmetatbestandes gemäß § 30 Abs. 4, Abs. 5 AO zulässig (siehe 5.). Das Steuergeheimnis gilt auch für personenbezogene Daten, die einem Amtsträger im Rahmen einer Weiterverarbeitung nach § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, 5 oder 6 AO (siehe 2.3.3.) bekannt geworden sind (§ 30 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 lit. c AO).

Diese Geheimhaltungspflicht trifft nur Amtsträger⁵⁰ (§ 30 Abs. 1 AO) und ihnen gleichgestellte Personen (§ 30 Abs. 3 AO). Wurden geschützte Daten einer Person, die nicht nach § 30 AO zur Wahrung des Steuergeheimnisses verpflichtet ist, einer anderen Behörde oder einer nicht-öffentlichen Stelle offenbart, darf der Empfänger diese Daten nur zu dem Zweck speichern, verändern, nutzen oder übermitteln, zu dem sie ihm nach § 30 Abs. 4 oder 5 AO offenbart worden sind (Zweckbindung übermittelter Daten nach § 30 Abs. 11 Satz 1 AO). Nach der Klarstellung in § 30 Abs. 11 Satz 2 AO bleiben Amtsträger und ihnen gleichgestellte Personen zur Wahrung des Steuergeheimnisses verpflichtet; für andere Personen und Stellen richten sich die Sanktionen bei Datenschutzverstößen nach der DSGVO oder den entsprechenden nationalen Strafvorschriften.⁵¹

3.2. Verhältnis zwischen Weiterverarbeitung (§ 29c AO) und Offenbarung (§ 30 AO) personenbezogener Daten

Nach Art. 4 Nr. 2 DSGVO ist die **Offenlegung** von Daten ein Fall der Verarbeitung der Daten (siehe 2.2). Offenlegung kann durch Übermittlung, Verbreitung oder eine andere Form der Bereitstellung erfolgen und umfasst jeden bewussten Vorgang, durch den personenbezogene Daten vom Bereich des Verantwortlichen in den Bereich eines Dritten gelangen können.⁵² Der Begriff des **Offenbarens** i. S. d. § 30 AO ist eine Form des Offenlegens geschützter Daten i. S. d. Art. 4 Nr. 2 DSGVO.⁵³ Das Offenbaren von Daten ist also ein Teilschritt der Verarbeitung von Daten.⁵⁴

Die Offenbarung geschützter Daten richtet sich ausschließlich nach § 30 Abs. 4 und 5 AO.⁵⁵ Eine Offenbarung ist in jedem ausdrücklichen oder konkludenten Verhalten zu sehen, aufgrund dessen einem Dritten personenbezogene Daten bekannt werden oder bekannt werden können.⁵⁶ § 30

49 Seer, SteuerStud 2019, 240, 241.

50 Amtsträger i.S.d. § 7 AO sind deutsche Beamte und Richter, sowie Personen, die in einem öffentlich-rechtlichen Amtsverhältnis stehen oder sonst dazu bestellt sind, bei einer Behörde oder bei einer sonstigen Stelle oder in deren Auftrag Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrzunehmen.

51 BT- Drucksache, 18/12611, S. 83.

52 Anlass, Zweck und Rechtsgrundlage des Offenlegens sind unerheblich, siehe BMF-Schreiben vom 13.1.2020, BStBl. I 2020, 143, Rn. 13.

53 BMF-Schreiben vom 13.1.2020, BStBl. I 2020, 143, Rn. 13; vgl. auch *Drüen*, in: Tipke/Kruse, 167. Lieferung 8/2021, § 30 AO Rn. 51; BT- Drucksache, 18/12611, S. 80.

54 BT- Drucksache, 18/12611, S. 80.

55 *Drüen*, in: Tipke/Kruse, 167. Lieferung 8/2021, § 29c AO Rn. 4; siehe auch BT- Drucksache, 18/12611, S. 78, 80.

56 *Drüen*, in: Tipke/Kruse, 167. Lieferung 8/2021, § 30 AO Rn. 51.

AO gilt nicht nur bei der Offenbarung geschützter Daten gegenüber Dritten im Sinne von Art. 4 Nr. 10 DSGVO, sondern auch bei der Offenlegung gegenüber anderen Mitarbeitern der verantwortlichen Finanzbehörde sowie unter den Voraussetzungen des Art. 28 f. DSGVO gegenüber Auftragsverarbeitern oder Personen, die unter dessen unmittelbarer Verantwortung befugt sind, die geschützten Daten zu verarbeiten.⁵⁷

Zur Zulässigkeit der Weiterverarbeitung personenbezogener Daten zu Forschungszwecken siehe nachfolgend 4., zur Zulässigkeit der Offenbarung siehe nachfolgend 5., zu Regelungsmöglichkeiten siehe nachfolgend 7.

4. Forschung als Weiterverarbeitung i.S.d. § 29c AO

Die Nutzung personenbezogener Steuerdaten zu allgemeinen Forschungszwecken ist nicht in den Weiterverarbeitungstatbeständen des § 29c AO (siehe 2.3.3.) enthalten. Eine Forschung kommt danach allenfalls zu sehr eng begrenzten Zwecken in Betracht, nämlich wenn sie zur Entwicklung, Überprüfung oder Änderung automatisierter Verfahren der Finanzbehörden (siehe 2.3.3.1.) oder zur Gesetzesfolgenabschätzung (siehe 2.3.3.2.) erforderlich ist. Aber auch in diesen Fällen sollen personenbezogene Daten nach dem Willen des Gesetzgebers nur subsidiär eingesetzt werden (siehe 2.3.3.1. und 2.3.3.2.). Im Übrigen ist stets der Grundsatz der Datenminimierung (siehe Art. 5 Abs. 1 lit. c DSGVO) und der Verhältnismäßigkeit zu beachten, wonach personenbezogene Daten nur verarbeitet werden dürfen, soweit dies erforderlich ist. Allerdings stellt sich die Frage, wie sich die Zurückhaltung des Gesetzgebers in § 29c AO zur DSGVO verhält, die Forschung als privilegierten Verarbeitungszweck betrachtet.

4.1. Forschung als privilegierter Zweck nach der DSGVO

Die (Weiter-)Verarbeitung personenbezogener Daten zu Zwecken, die über den Erhebungszweck hinausgehen, ist nach der DSGVO beispielsweise zu bestimmten privilegierten Zwecken möglich (siehe 2.3.1.). Art. 5 Abs. 1 lit. b, Halbs. 2 DSGVO bestimmt ausdrücklich, dass eine Weiterverarbeitung für im öffentlichen Interesse liegende **Archivzwecke, für wissenschaftliche oder historische Forschungszwecke** oder für **statistische Zwecke** gemäß Art. 89 Abs. 1 DSGVO „nicht als unvereinbar mit den ursprünglichen Zwecken“ gilt (**privilegierte Zwecke**). Daraus folgt, dass bei der Weiterverarbeitung von Daten, die ursprünglich für andere Zwecke erhoben wurden, für die genannten privilegierten Zwecke die Prüfung der Vereinbarkeit mit den ursprünglichen Zwecken entfallen kann.⁵⁸ Die Privilegierung setzt allerdings voraus, dass die Weiterverarbeitung den in Art. 89 Abs. 1 DSGVO dargelegten geeigneten Vorkehrungen bzw. Garantien unterliegt; damit wird sichergestellt, dass technische und organisatorische Maßnahmen bestehen, mit denen insbesondere der Grundsatz der Datenminimierung gewährleistet werden soll; dazu kann die Pseudonymisierung gehören (Art. 89 Abs. 1 DSGVO).

57 So BT- Drucksache, 18/12611, S. 80.

58 *Herbst*, in: Kühling/Buchner DS-GVO, 3. Aufl. 2020, Art. 5 Rn. 20 ff.

Der Begriff der wissenschaftlichen Forschungszwecke soll nach Erwägungsgrund 159 der DSGVO weit ausgelegt werden und zum Beispiel die technologische Entwicklung, die Grundlagenforschung, die angewandte Forschung und die privat finanzierte Forschung umfassen. Im Schrifttum wird dagegen eine enge Auslegung gefordert, um der Aushöhlung des Zweckbindungsgrundsatzes entgegenzuwirken.⁵⁹ Entscheidend für eine Privilegierung als Wissenschaft ist das Ziel einer transparenten Wissensgenerierung für die Allgemeinheit; davon zu unterscheiden sind kommerziell motivierte Forschungsvorhaben.⁶⁰

4.2. Gesonderte Rechtsgrundlage bei Weiterverarbeitung für privilegierte Zwecke umstritten

Uneinigkeit besteht darüber, ob im Rahmen der Weiterverarbeitung zu den privilegierten Zwecken (siehe 4.1.) eine gesonderte Rechtsgrundlage für die Weiterverarbeitung erforderlich ist oder ob die Rechtsgrundlage für die Erstverarbeitung genügt.

4.2.1. DSGVO verlangt keine gesonderte Rechtsgrundlage

Art. 6 Abs. 4 DSGVO nennt Bedingungen, die der jeweils Verantwortliche für die Rechtmäßigkeit der Weiterverarbeitung der personenbezogenen Daten zu beachten hat (**Kompatibilitätstest**).⁶¹ Erfolgt die Verarbeitung der Daten auf der Rechtsgrundlage des Art. 6 Abs. 1 lit. e DSGVO (wie bei der Vollziehung von Steuergesetzen, siehe 2.1.2.), können die Mitgliedstaaten die Aufgaben und Zwecke bestimmen und konkretisieren, für die eine Weiterverarbeitung als vereinbar und rechtmäßig erachtet wird (Erwägungsgrund 50 Abs. 1 Satz 3 DSGVO). Dies ist in § 29c AO erfolgt (siehe 2.3.).

Von der Notwendigkeit des Kompatibilitätstests bestehen drei Ausnahmen: wenn die Weiterverarbeitung auf der Einwilligung des Betroffenen, einer Rechtsvorschrift (der Union oder der Mitgliedstaaten) oder auf der Vereinbarkeitsfiktion des Art. 5 Abs. 1 lit. b Halbs. 2 DSGVO (siehe 4.1.) beruht, ist der Kompatibilitätstest nicht durchzuführen.⁶² Bei den privilegierten Zwecken handelt es sich aufgrund der Vereinbarkeitsfiktion gerade nicht um eine Verwendung zu anderen Zwecken, so dass weder der Kompatibilitätstest durchzuführen ist noch eine gesonderte Rechtsgrundlage erforderlich ist. Dazu wird auch auf Erwägungsgrund 50 Abs. 1 DSGVO verwiesen, der lautet:

„Die Verarbeitung personenbezogener Daten für andere Zwecke als die, für die die personenbezogenen Daten ursprünglich erhoben wurden, sollte nur zulässig sein, wenn die Verarbeitung mit den Zwecken, für die die personenbezogenen Daten ursprünglich erhoben wurden,

59 Schantz in: Wolff/Brink, BeckOK Datenschutzrecht, 37. Edition, Stand: 5/2020, Art 5 DSGVO Rn. 22 m.w.N.

60 Buchner/Tinnefeld, in: Kühling/Buchner DS-GVO, 3. Aufl. 2020, Art. 89 Rn. 12 ff.

61 Siehe zur Durchführung des Kompatibilitätstests auch Erwägungsgrund 50 Abs. 1 Satz 6 DSGVO.

62 Drüen, in: Tipke/Kruse, 167. Lieferung 8/2021, § 29c AO Rn. 7. Zum Teil wird der Kompatibilitätstest aber auch für den Fall verlangt, dass die Weiterverarbeitung auf einer nationalen Rechtsgrundlage beruht, dieser Fall also – entgegen dem Wortlaut des Art. 6 Abs. 4 DSGVO – nicht als Ausnahme davon verstanden, vgl. dazu Drüen a.a.O.

vereinbar ist. **In diesem Fall ist keine andere gesonderte Rechtsgrundlage erforderlich als diejenige für die Erhebung der personenbezogenen Daten.**“ (Erwägungsgrund 50 Abs. 1 Satz 1 und 2 DSGVO; Hervorhebung nur hier)

Nach Erwägungsgrund 50 Abs. 1 S. 2 DSGVO ist also bei Vereinbarkeit mit dem ursprünglichen Erhebungszweck für die Weiterverarbeitung keine gesonderte Rechtsgrundlage erforderlich als diejenige für die ursprüngliche Erhebung der personenbezogenen Daten.⁶³ Speziell für die Weiterverarbeitung zu den privilegierten Zwecken (siehe 4.1.) heißt es in Erwägungsgrund 50 Abs. 1 Satz 4 und 5 DSGVO:

„Die Weiterverarbeitung für im öffentlichen Interesse liegende Archivzwecke, für wissenschaftliche oder historische Forschungszwecke oder für statistische Zwecke sollte als vereinbar und rechtmäßiger Verarbeitungsvorgang gelten. Die im Unionsrecht oder im Recht der Mitgliedstaaten vorgesehene **Rechtsgrundlage für die Verarbeitung** personenbezogener Daten kann **auch als Rechtsgrundlage für eine Weiterverarbeitung** dienen.“ (Hervorhebung nur hier)

Hieraus und aus der Vereinbarkeitsfiktion des Art. 5 Abs. 1 lit. b, Halbs. 2 DSGVO (siehe 4.1.) lässt sich folgern, dass die Weiterverarbeitung personenbezogener Daten für wissenschaftliche Forschungszwecke aufgrund der für die Erstverarbeitung der Daten geltenden Ermächtigung des § 29b AO erfolgen kann.⁶⁴

4.2.2. Gegenauffassung verlangt gesonderte Rechtsgrundlage

Nach anderer Auffassung soll allerdings auch für die Weiterverarbeitung zu den privilegierten Zwecken eine gesonderte Rechtsgrundlage erforderlich sein.⁶⁵ Anderenfalls würde Art. 5 Abs. 1 lit. b DSGVO eine generalklauselartige Erweiterung aller Erlaubnistatbestände darstellen.⁶⁶ Und die Weiterverarbeitung jedweder einmal zu einem anderen Zweck erhobener Daten für die privilegierten Zwecke wäre ohne weitere Voraussetzungen zulässig. Diese weitreichenden Folgen seien kaum mit Art. 7 und Art. 8 Grundrechtecharta (GrCh) vereinbar.⁶⁷ Erwägungsgrund 50 Abs. 1 Satz 2 DSGVO stelle ein Redaktionsversehen dar.⁶⁸

63 Vgl. *Frenzel*, in: Paal/Pauly, 3. Aufl. 2021, Art. 5 DSGVO Rn. 31; *Culik/Döpke*, ZD 2017, 226, 230; *Martini/Wenzel*, DVBl 2017, 749, 752.

64 *Drüen*, in: Tipke/Kruse, 167. Lieferung 8/2021, § 29b AO Rn. 3, § 29c AO Rn. 4; siehe auch *Myßen/Kraus*, DB 2017, 1860, 1867 (etwas anderes gilt für die sensiblen Daten, siehe dazu § 31c AO).

65 Vgl. *Herbst*, in: Kühling/Buchner DS-GVO, 3. Aufl. 2020, Art. 5 Rn. 48 f.; *Schantz*, NJW 2016, 1841, 1844. Vgl. auch *Heberlein*, in: Ehmann/Selmayr, 2. Aufl. 2018, Art. 5 DSGVO Rn. 19 f. und *Reimer*, in: Sydow, 2. Aufl. 2018, Art. 5 Rn. 24.

66 *Herbst*, in: Kühling/Buchner DS-GVO, 3. Aufl. 2020, Art. 5 Rn. 29.

67 *Schantz*, NJW 2016, 1841 1844.

68 Vertiefend hierzu *Herbst*, in: Kühling/Buchner DS-GVO, 3. Aufl. 2020, Art. 5 Rn. 49.

Die Konferenz der unabhängigen Datenschutzaufsichtsbehörden des Bundes und der Länder (DSK) hält eine eigenständige Rechtsgrundlage für die Weiterverarbeitung ebenfalls für erforderlich und schlägt vor, Erwägungsgrund 50 Abs. 1 Satz 2 DSGVO zu streichen. Der Grundsatz der Rechtmäßigkeit (Art. 5 Abs. 1 lit. a DSGVO) verlange für jede Verarbeitung eine Rechtsgrundlage. Eine Ausnahme davon hätte im Verordnungstext und nicht nur in den Erwägungsgründen geregelt werden müssen, was aber nicht geschehen sei.⁶⁹

4.3. Ergebnis

Auf der Grundlage der zuletzt genannten engen Auffassung (siehe 4.2.2.) lässt sich die Forschung mit personenbezogenen Steuerdaten nicht auf § 29b AO stützen, sondern ist als Weiterverarbeitung zu verstehen, die eine eigenständige Rechtsgrundlage voraussetzt. Da diese in § 29c AO nicht enthalten ist, ist die allgemeine Forschung mit personenbezogenen Steuerdaten danach unzulässig.⁷⁰ Nach der zuerst genannten Auffassung (siehe 4.2.1.) ist die Weiterverarbeitung zu Forschungszwecken bereits von § 29b AO erfasst, so dass sich die Frage der Vereinbarkeit mit § 29c AO nicht stellt. Für diese Auffassung sprechen Wortlaut und Systematik der DSGVO. Aber auch wenn man diese weite datenschutzrechtliche Auffassung zugrunde legt, ergibt sich für einen Amtsträger, der personenbezogene Daten zu Forschungszwecken durch Offenbarung weiterverarbeitet, eine Kollision mit § 30 AO (siehe 3.). Die weiteren Konsequenzen dieser Auffassungen lassen sich daher nur zusammen mit der Frage beantworten, ob die Offenbarung personenbezogener Daten zu Forschungszwecken nach § 30 AO zulässig ist (dazu nachfolgend 5.).

5. Offenbarung geschützter Daten gegenüber Dritten

Die Zulässigkeit der Offenbarung personenbezogener Daten durch die Finanzbehörden richtet sich nach § 30 AO (siehe 3. zum Verhältnis zwischen Weiterverarbeitung und Offenbarung).

5.1. Offenbarungstatbestände in § 30 Abs. 4 AO

Die Offenbarung personenbezogener Daten durch die Finanzbehörden ist zulässig, wenn sie der Weiterverarbeitung zur Entwicklung, Überprüfung oder Änderung automatisierter Verfahren der

69 *Herbst*, in: Kühling/Buchner DS-GVO, 3. Aufl. 2020, Art. 5 Rn. 49a mit Hinweis auf die *Konferenz der unabhängigen Datenschutzhörden des Bundes und der Länder (DSK)*, Erfahrungsbericht der unabhängigen Datenschutzaufsichtsbehörden des Bundes und der Länder zur Anwendung der DS-GVO, November 2019, S. 13 f.

70 Davon geht wohl auch der Wissenschaftliche Beirat beim BMF, Notwendigkeit, Potenzial und Ansatzpunkte einer Verbesserung der Dateninfrastruktur für die Steuerpolitik, Gutachten 05/2020, S. 19 f., 25 f. aus.

Finanzbehörden nach § 29c Abs. 1 Nr. 4 (siehe 2.3.3.1.) oder zu Aufsichts- und Ausbildungszwecken nach Nr. 6 AO (siehe 2.3.3.3.)⁷¹ dient (§ 30 Abs. 4 Nr. 1a AO). Diese Weiterverarbeitungsbefugnisse werden dadurch um eine parallel eingeführte **Offenbarungsbefugnis** ergänzt.⁷² Dies gilt auch für die Offenbarung personenbezogener Daten durch die Finanzbehörden, wenn sie der Gesetzesfolgenabschätzung i.S.d. § 29c Abs. 1 Nr. 5 AO (siehe 2.3.3.2.) dient (§ 30 Abs. 4 Nr. 2c AO).

5.2. Offenbarung personenbezogener Daten zu Forschungszwecken unzulässig

Im Hinblick auf die nach der DSGVO privilegierten Zwecke (siehe 4.1.) lässt § 30 Abs. 4 Nr. 2b AO nur die Offenbarung zur Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben des Statistischen Bundesamtes zu oder wenn sie der Erfüllung von Bundesgesetzen durch die statistischen Landesämter dient. Für die anderen – nach der DSGVO privilegierten – Zwecke der wissenschaftlichen oder historischen Forschung fehlt dagegen eine Grundlage für die Offenbarung in § 30 Abs. 4 AO.⁷³ Auch § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO (Offenbarung aus zwingendem öffentlichen Interesse) bietet dafür keine Grundlage, weil keine Vergleichbarkeit zu den dort genannten Fällen gegeben ist.

Zwar ist nach § 30 Abs. 4 Nr. 2a AO die Offenbarung auch zulässig, wenn sie durch Recht der Europäischen Union vorgeschrieben oder zugelassen ist. Dies ließe sich im Hinblick auf die privilegierten Zwecke zwar möglicherweise aus der DSGVO ableiten (siehe 4.1.), da die Offenbarung zur Verarbeitung zählt. Zwar kann der Gesetzgeber – anders als für eine Durchbrechung durch ein Bundesgesetz (siehe § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO) – nicht verlangen, dass dies im Unionsrecht „ausdrücklich“ zugelassen werden muss.⁷⁴ Allerdings ist diese Ableitung aus dem Unionsrecht mit der nationalrechtlichen Systematik der Unterscheidung zwischen (Weiter-)Verarbeitung und Offenbarung (siehe 3.) schwer zu vereinbaren. Die AO ist im Hinblick auf die Offenbarung enger als die DSGVO.⁷⁵ Auch die Gesetzesbegründung geht ausdrücklich davon aus, dass die Offenbarung personenbezogener Daten zwecks Nutzung für wissenschaftliche Forschungszwecke trotz der Privilegierung im Unionsrecht auf keinen Offenbarungstatbestand aus § 30 Abs. 4 AO gestützt werden kann.⁷⁶

71 Damit wird die rechtliche Grundlage für die Offenbarung personenbezogener Daten an die vorgesetzten Finanzbehörden einschließlich des BMF geschaffen, damit den vorgesetzten Finanzbehörden und im Rahmen der Auftragsverwaltung auch dem Bundesministerium der Finanzen weiterhin geschützte Daten offenbart werden dürfen, damit sie ihren Aufsichts- und Steuerungsbefugnissen gerecht werden können, siehe BT- Drucksache, 18/12611, S. 81 f.

72 *Drüen*, in: Tipke/Kruse, 167. Lieferung 8/2021, § 30 AO Rn. 70a.

73 *Drüen*, in: Tipke/Kruse, 167. Lieferung 8/2021, § 30 AO Rn. 107b; *Myßen/Kraus*, DB 2017, 1860, 1867.

74 Siehe dazu BT- Drucksache, 18/12611, S. 82.

75 *Myßen/Kraus*, DB 2017, 1860, 1867.

76 BT- Drucksache, 18/12611, S. 82.

Bestünde dagegen ein Offenbarungstatbestand für Forschungszwecke in § 30 Abs. 4 AO, läge damit zugleich ein datenschutzrechtlicher Erlaubnistatbestand vor (siehe § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO).

5.3. Ergebnis

Die Offenbarung personenbezogener Steuerdaten zu Forschungszwecken ist also allenfalls in einem durch die einzelnen Erlaubnistatbestände in § 30 Abs. 4 AO gezogenen Rahmen zulässig, zum Beispiel für die Entwicklung, Überprüfung oder Änderung automatisierter Verfahren der Finanzbehörden, für die Gesetzesfolgenabschätzung oder für statistische Zwecke. Zu allgemeinen Forschungszwecken, zum Beispiel durch Universitäten, ist die Offenbarung nicht zulässig, ungeachtet der Privilegierung nach der DSGVO.⁷⁷ Auch die Informationsfreiheitsgesetze (IFG) der Länder und des Bundes ermächtigen nicht zur Offenbarung von Steuerdaten für wissenschaftliche Zwecke gegenüber Dritten.⁷⁸

6. Einsatz Künstlicher Intelligenz

Der Wille des Gesetzgebers, den Einsatz Künstlicher Intelligenz und weiterer technischer Möglichkeiten auf die Daten aus dem Besteuerungsverfahren für Forschungs- und Evaluierungszwecke datenschutzrechtlich zu ermöglichen bzw. zu erleichtern, lässt sich wie folgt beschreiben. Zwar ist für den europäischen Normgeber Forschung ein privilegierter Zweck (siehe 4.1.). Diese Privilegierung spiegelt sich im nationalen Recht jedoch nicht wider (siehe 5.). Soweit sich aus diesem Befund ein gesetzgeberischer Wille ableiten lässt, ist dieser wohl so zu verstehen, dass die Nutzung personenbezogener Steuerdaten zu allgemeinen Forschungszwecken grundsätzlich nicht möglich sein soll, sondern allenfalls in begrenztem Umfang, zum Beispiel für die Gesetzesfolgenabschätzung (siehe 5.). Soweit in diesem begrenzten gesetzlichen Rahmen Forschungs- und Evaluierungsmöglichkeiten anhand personenbezogener Steuerdaten datenschutzrechtlich zulässig sind, ist davon auszugehen, dass dies grundsätzlich methodisch offen unter Nutzung der jeweiligen technischen Möglichkeiten und daher auch unter Einsatz Künstlicher Intelligenz und weiterer technischer Möglichkeiten erfolgen kann, soweit die unionsrechtlichen (siehe insbesondere Art. 5 DSGVO) sowie verfassungsrechtlichen Grundsätze für die Verarbeitung personenbezogener Daten eingehalten werden. Ein bereits bestehendes Anwendungsfeld für Künstliche Intelligenz in der Steuerverwaltung ist die Beurteilung der Notwendigkeit weiterer Ermittlungen und Prüfungen durch Risikomanagementsysteme (siehe § 88 Abs. 5 AO).

7. Errichtung eines Instituts für empirische Steuerforschung

Die Bundesregierung beabsichtigt die Gründung eines Instituts für empirische Steuerforschung. Das Institut soll im Wesentlichen zwei Aufgaben wahrnehmen. Zum einen soll es die Dateninfrastruktur für die Wissenschaft im Bereich Steuern verbessern, indem Datensätze datenschutzkonform verknüpft, synthetische Datensätze erstellt und Verfahren der Künstlichen Intelligenz genutzt werden. Zum anderen soll eine Beförderung der evidenzbasierten Forschung im Bereich

77 Drüen, in: Tipke/Kruse, 167. Lieferung 8/2021, § 30 AO Rn. 107b; Myßen/Kraus, DB 2017, 1860, 1867.

78 Vgl. Pätz, in: Koenig AO, 4. Aufl. 2021, § 30 Rn. 163; Rüsken, in: Klein AO, 15. Aufl. 2020, § 30 Rn. 105.

der Steuerpolitik erfolgen mit dem Ziel der engeren Verzahnung von Wissenschaft mit Politik und Verwaltung.⁷⁹ Dazu soll das Institut auch mit Universitäten kooperieren.

Soweit das geplante Institut personenbezogene Steuerdaten für Forschungszwecke verwenden soll, ist dieser Zweck nach der DSGVO privilegiert (siehe 4.1.). Unklar ist aber die datenschutzrechtliche Rechtsgrundlage nach nationalem Recht (siehe 4.). Jedenfalls besteht kein Offenbarungstatbestand für die Finanzbehörden zur Offenbarung personenbezogener Steuerdaten zu Forschungszwecken an das Institut für empirische Steuerforschung (siehe 5.). Auf dieser Grundlage dürfte eine Forschungstätigkeit des Instituts jedenfalls mit personenbezogenen Steuerdaten kaum möglich sein.

Daraus ergibt sich eine Situation, die wohl nur der Gesetzgeber auflösen kann, indem er zum Beispiel klarstellt bzw. neu regelt, dass die Weiterverarbeitung zu Forschungszwecken unter Hinweis auf die DSGVO bereits als zulässige Verarbeitung im Sinne des § 29b AO angesehen wird *oder* dass die Weiterverarbeitung zu Forschungszwecken als zulässige Weiterverarbeitung in den Katalog des § 29c AO aufgenommen wird, *und* dass die Offenbarung der Daten zu Forschungszwecken als zulässige Offenbarung in § 30 Abs. 4 AO aufgenommen wird *oder* dass die Offenbarung der Daten zu Forschungszwecken in einem anderen Bundesgesetz ausdrücklich als zulässige Offenbarung aufgenommen wird (siehe § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO). Dabei ist festzulegen, zu welchen Zwecken und unter welchen Bedingungen eine solche Weiterverarbeitung und Offenbarung zulässig sein soll, um den unionsrechtlichen (siehe insbesondere Art. 5 DSGVO) sowie verfassungsrechtlichen Grundsätzen für die Verarbeitung personenbezogener Daten zu genügen. Die hier genannten Vorgaben und Bedingungen aus der DSGVO, aus § 29b und § 29c AO sowie aus § 30 AO (Steuergeheimnis) gelten nur in Bezug auf personenbezogene bzw. geschützte Daten, nicht dagegen für anonymisierte Daten (siehe 2.2.).

8. Anonymisierung von Steuerdaten

Ob personenbezogene Daten (siehe 2.2.) für steuerwissenschaftliche Forschungszwecke aussagekräftiger oder notwendig sind, hängt vom Gegenstand und Ziel der jeweiligen Forschungsfrage ab und kann daher nicht pauschal beurteilt werden. Personenbezogene Daten bilden allerdings in vielen Wissenschaftsdisziplinen die Grundlage für Erkenntnisgewinne. Es bedarf valider personenbezogener Daten und hinreichender Optionen, personenbezogene Daten zu verknüpfen und auszuwerten, um eine umfangreiche Forschung gewährleisten zu können.⁸⁰ Bekannte Forschungsmethoden wie Beobachten, Befragen, Erheben, Quellenstudium, Berechnungen und Experimente benötigen insbesondere personenbezogene Daten; Forschungsdaten sind dabei aussagekräftiger, wenn sie personenbezogen sind.⁸¹ Eine Forschung mit ausschließlich anonymisierten Daten dürfte die Forschungsmöglichkeiten auch für steuerwissenschaftliche Zwecke einschränken.

79 Antwort der Bundesregierung auf Kleine Anfrage vom 20.07.2021, BT-Drucksache 19/31668, S. 2.

80 *Rossnagel*, ZD 2019, 157, 158.

81 *Rossnagel*, ZD 2019, 157, 158.

Im Übrigen gilt für jede Weiterverarbeitung personenbezogener Daten der Grundsatz der Erforderlichkeit. Die Daten müssen stets auf das für die Zwecke der Verarbeitung notwendige Maß beschränkt sein (Grundsatz der Datenminimierung, siehe Art. 5 Abs. 1 lit. c DSGVO). Auch für die in § 29c AO genannten Weiterverarbeitungszwecke müssen vorrangig anonymisierte Daten verwendet werden und dürfen personenbezogene Daten nur verwendet werden, wenn dies für den jeweiligen Zweck erforderlich ist. Dies entspricht auch dem Willen des Gesetzgebers im Rahmen der gegenwärtigen Rechtslage (siehe 2.3.3.). Werden lediglich anonymisierte Daten verwendet, gelten die datenschutzrechtlichen Vorgaben nicht (siehe 2.2.).

9. Ergänzung des Finanzverwaltungsgesetzes

Nach § 21 Abs. 6 Satz 1 Finanzverwaltungsgesetz (FVG) stellen die Länder den Bundesfinanzbehörden Daten des Steuervollzugs zur eigenständigen Auswertung zur Verfügung, soweit die dem Bund ganz oder zum Teil zufließenden Steuern von Landesfinanzbehörden verwaltet werden. Dies gilt insbesondere, aber nicht abschließend für die Gesetzesfolgenabschätzung (siehe dazu 2.3.3.2.). Die Länder sind dabei jedoch nur dazu verpflichtet, bereits vorhandene Daten aufzubereiten und gegebenenfalls zu anonymisieren; eine Pflicht zur Erhebung bestimmter Daten für den Bund wird von § 21 Abs. 6 FVG nicht begründet.⁸² Dadurch sind für den Bund bestimmte anonymisierte Mikrodaten verfügbar.⁸³

Über die Übermittlung anonymisierter Daten hinaus verpflichtet § 21 Abs. 6 FVG die Länder unter den Voraussetzungen des § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 AO zum Zwecke der Gesetzesfolgenabschätzung (siehe dazu 2.3.3.2.) auch zur Übermittlung nach § 30 AO geschützter Daten (§ 21 Abs. 6 Satz 2 FVG). Der Gesetzgeber geht auch hierbei davon aus, dass grundsätzlich nur anonymisierte oder zumindest pseudonymisierte Daten übertragen werden, will aber die Übermittlung personenbezogener Daten identifizierter oder identifizierbarer Personen ausnahmsweise zulassen, wenn unveränderte Daten benötigt werden oder eine Anonymisierung oder Pseudonymisierung der Daten nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich ist (siehe dazu bereits 2.3.3.2.).⁸⁴

Daraus folgt, dass die Bereitstellung personenbezogener Daten für andere Zwecke, also zum Beispiel für darüber hinausgehende Forschungszwecke, durch die Landesfinanzbehörden nicht von § 21 Abs. 6 FVG erfasst ist. Eine Verpflichtung der Landesfinanzbehörden zur Übermittlung weiterer personenbezogener Daten bedarf also einer Erweiterung der Regelung in § 21 Abs. 6 FVG. Dabei betrifft § 21 FVG nur das Innenverhältnis zwischen den Behörden des Bundes bzw. der Länder, nicht aber das Verhältnis zum Steuerpflichtigen.⁸⁵ § 21 FVG kann daher nicht die datenschutzrechtliche Zulässigkeit der Übermittlung regeln (siehe dazu 4. und 5.). Die Übermittlung anonymisierter Daten ist dagegen bereits auf der Grundlage des § 21 Abs. 6 Satz 1 FVG möglich.

82 *Krumm*, in: Tipke/Kruse, 167. Lieferung 8/2021, § 21 FVG Rn. 5.

83 Antwort der Bundesregierung auf Kleine Anfrage vom 22.12.2020, BT-Drucksache 19/25587, S. 3.

84 *Krumm*, in: Tipke/Kruse, 167. Lieferung 8/2021, § 21 FVG Rn. 6; BT- Drucksache, 18/12611, S. 74.

85 *Krumm*, in: Tipke/Kruse, 167. Lieferung 8/2021, § 21 FVG Rn. 1.

10. Verknüpfung von Steuerdaten nach dem Gesetz über Steuerstatistiken

Zur Frage der datenschutzrechtlichen Zulässigkeit der Übermittlung personenbezogener Steuerdaten zu Forschungszwecken nach § 29b und § 29c AO sowie zur Offenbarung nach § 30 AO siehe 4. und 5. Zu möglichen Reaktionen bzw. – je nach Sichtweise – Klarstellungen durch den Gesetzgeber siehe 7.

Nach dem Gesetz über Steuerstatistiken (StStatG) ist die Übermittlung von (nicht personenbezogenen) Daten an Forschungseinrichtungen in bestimmten Fällen und für bestimmte Zwecke möglich.⁸⁶ Im StStatG sind Verknüpfungsmöglichkeiten der Steuerstatistiken geregelt, so zur Zusammenführung von Einzelangaben durch das Statistische Bundesamt und die statistischen Ämter der Länder in § 2c, § 7a StStatG. Die Zusammenführung kann auch für wissenschaftliche Analysen erfolgen (§ 7a Abs. 1 Satz 1 StStatG). Das gilt auch für Verlaufsuntersuchungen über mehrere Jahre zu demselben Steuerpflichtigen (§ 7a Abs. 2, Abs. 2a StStatG). Werden Steuerpflichtige über mehrere Veranlagungsjahre beobachtet, können Anpassungsreaktionen auf Steuerrechtsänderungen und Änderungen sonstiger Rahmenbedingungen analysiert und daraus Schlüsse für die politische Beratung gezogen werden; außerdem lassen sich spezielle Untersuchungen wie Verteilungsanalysen auf Basis verschiedener Beobachtungszeiträume erstellen.⁸⁷ Bei den übermittelten Daten handelt es sich um faktisch anonymisierte Einzelangaben; die genannten Bedingungen sollen daher der Gewährleistung eines effektiven Datenschutzes dienen.⁸⁸

Die Gesetzesbegründung geht davon aus, dass die Daten vom Statistischen Bundesamt an das Bundesministerium der Finanzen und an die obersten Finanzbehörden der Länder sowie von dort an von diesen beauftragte Forschungseinrichtungen übermittelt werden.⁸⁹ Das StStatG konkretisiert nicht, an welche Einrichtungen die Daten übermittelt werden, so dass auch die Übermittlung an ein (neu zu gründendes) Forschungsdatenzentrum bzw. das Institut für empirische Steuerforschung (siehe dazu 7.) in Betracht kommt. Allein unter diesem Aspekt ist eine Ergänzung des StStatG also nicht erforderlich, anders dagegen wenn die Verknüpfungsmöglichkeiten inhaltlich erweitert werden sollen.⁹⁰

86 Vgl. dazu Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Notwendigkeit, Potenzial und Ansatzpunkte einer Verbesserung der Dateninfrastruktur für die Steuerpolitik, Gutachten 05/2020, S. 20 ff., dort auch zur Kritik und zu Empfehlungen insbesondere im Hinblick auf einen besseren Zugang der Wissenschaft zu statistischen Daten. Die Forderungen dürften so zu verstehen sein, dass sie sich in erster Linie auf die bessere Verfügbarkeit und Verknüpfung anonymisierter statistischer Daten beziehen, aber in Einzelfällen auch einen Zugang zu personenbezogenen Daten nicht ausschließen bzw. diesen – datenschutzrechtlich subsidiären – Zugriff im Einzelfall rechtlich absichern, wenn ein solcher Zugriff nicht zu vermeiden ist, ähnlich wie in den gesetzlich geregelten Fällen der Nutzung von Daten zur Gesetzesfolgenabschätzung (siehe oben 2.3.3.2.).

87 Siehe Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 10.8.2007, BR-Drucksache 544/07, Seite 113.

88 Siehe Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 10.8.2007, BR-Drucksache 544/07, Seite 112 f.

89 Siehe Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 10.8.2007, BR-Drucksache 544/07, Seite 112 f.

90 So die Forderung des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF, Notwendigkeit, Potenzial und Ansatzpunkte einer Verbesserung der Dateninfrastruktur für die Steuerpolitik, Gutachten 05/2020, S. 27 f.

Nach § 7 Abs. 6a StStaG dürfen das BMF und die obersten Finanzbehörden der Länder die vom Statistischen Bundesamt nach § 7 Abs. 6 StStatG übermittelten Einzelangaben auch für die Entwicklung und den Betrieb von Mikrosimulationsmodellen an von ihnen beauftragte Forschungseinrichtungen übermitteln. Dies gilt auch für zusammengeführte Einzelangaben (siehe § 7a Abs. 3 StStaG). Die damit in den Forschungseinrichtungen beauftragten Personen müssen Amtsträger oder für den öffentlichen Dienst besonders Verpflichtete sein, oder sie müssen vor der Übermittlung von Einzelangaben zur Geheimhaltung verpflichtet werden. Die übermittelten Daten unterliegen bei diesen einer strikten Zweckbindung. Sie dürfen aus ihrer Tätigkeit gewonnene Erkenntnisse nur für die Entwicklung und den Betrieb von Mikrosimulationsmodellen zu den in § 7 Abs. 6 Satz 1 StStaG genannten Zwecken verarbeiten (§ 7 Abs. 6a Satz 4 StStatG). Bei den übermittelten Daten handelt es sich um lediglich faktisch anonymisierte Einzelangaben; die genannten Bedingungen dienen daher der Gewährleistung eines effektiven Datenschutzes.⁹¹

In datenschutzrechtlicher Hinsicht ist entscheidend, ob die Daten anonymisiert oder personenbezogen sind. Die Übermittlung anonymisierter Daten fällt nicht unter die datenschutzrechtlichen Vorgaben der §§ 29b ff. AO (siehe 2.2.). Für die Übermittlung personenbezogener Daten sind die datenschutzrechtlichen Anforderungen und das Steuergeheimnis (§ 30 AO) zu beachten (siehe dazu 3. bis 5.). In Einzelfällen kann das StStatG allerdings auch eine Rechtsgrundlage für die Offenbarung personenbezogener Steuerdaten enthalten. Dazu muss die entsprechende Regelung im StStatG „ausdrücklich“ eine Offenbarung geschützter Daten – als Ausnahme vom Steuergeheimnis – zulassen (siehe § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO).⁹² Damit ist zwar kein Zitiergebot verbunden, aber die Offenbarungsbefugnis muss sich der Norm eindeutig und zweifelsfrei entnehmen lassen.⁹³ So erlaubt etwa § 9 Abs. 1, Abs. 3 StStatG die Übermittlung geschützter Daten an das Statistische Bundesamt bzw. die statistischen Ämter der Länder auf dem Gebiet der Kraftfahrzeugsteuer, der Versicherungsteuer, der Grundsteuer und der Grunderwerbsteuer; dies umfasst auch „Einzelangaben ..., die dem Steuergeheimnis nach § 30 der Abgabenordnung unterliegen“, worin die ausdrückliche Regelung im Sinne des § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO liegt. Ein solcher ausdrücklicher Offenbarungstatbestand im StStatG würde zugleich dazu führen, dass in der Offenbarung eine zulässige Weiterverarbeitung nach § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO liegt. Diese begrenzte Offenbarungsbefugnis umfasst allerdings nicht allgemeine Forschungszwecke (siehe dazu 4. und 5.).

* * *

91 Siehe Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 10.8.2007, BR-Drucksache 544/07, Seite 112 f.

92 Siehe dazu BT- Drucksache, 18/12611, S. 82.

93 Pätz, in: Koenig AO, 4. Aufl. 2021, § 30 Rn. 162.