



Ausarbeitung

Zur Verwendung personenbezogener Steuerdaten zu Forschungszwecken (Teil 2)

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

Zur Verwendung personenbezogener Steuerdaten zu Forschungszwecken (Teil 2)

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

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 086/21

Abschluss der Arbeit: 11. Oktober 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 anzugeben und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Datenschutzrechtlicher Rahmen für die Verarbeitung und Weiterverarbeitung personenbezogener Daten durch die Finanzbehörden	4
3.	Zur Weiterverarbeitung berechtigte Stellen (§ 29c AO)	5
3.1.	Berechtigung der Finanzbehörden (§ 29c AO)	5
3.2.	Keine Beschränkung des berechtigten Personenkreises aus § 30 AO	6
3.3.	Berechtigung zur Offenbarung weiterverarbeiteter Daten (§§ 29c, 30 AO)	7
4.	Weiterverarbeitung durch Dritte zu Forschungszwecken	8
4.1.	Keine Weiterverarbeitung durch Dritte gem. § 29c AO	8
4.2.	Zulässigkeit der Auftragsverarbeitung	9
4.2.1.	Auftragsverarbeitung gem. Art. 28, 29 DSGVO	9
4.2.2.	Auftragsverarbeitung nach § 30 Abs. 9 AO	10
4.2.3.	Fazit	10
5.	Kooperation mit einer Universität bei automatisierten Verfahren	12
6.	Forschungscluster	12
6.1.	Grundsätzliches: Keine Offenbarung zu Forschungszwecken zulässig	13
6.2.	Forschungscluster bei der Bundesfinanzakademie	13
6.3.	Forschungscluster bei der Deutschen Universität für Verwaltungswissenschaften Speyer	14
6.4.	Forschungscluster an Landesfachhochschulen für Finanzen	14
7.	Berechtigung zur Weiterverarbeitung durch Mitglieder des Forschungsclusters	15

1. Fragestellung

Im Anschluss und ergänzend zu den Fragen, die Gegenstand der Ausarbeitung der Wissenschaftlichen Dienste vom 24. September 2021 sind (s. hierzu unter 2.), werden folgende weitere Fragen zur Zulässigkeit der Verarbeitung personenbezogener Steuerdaten zu Forschungs- und Evaluierungszwecken gestellt:

Gefragt wird, welche Personenkreise mit Blick auf § 29c AO und § 30 AO personenbezogene Daten aus dem Besteuerungsverfahren verarbeiten dürfen und insbesondere, ob eine Verarbeitung dieser Daten ausschließlich durch Personen, die nach § 30 AO zur Wahrung des Steuergeheimnisses verpflichtet sind, zulässig ist (siehe hierzu unter 3.). Sofern eine Offenbarung personenbezogener Steuerdaten zu Forschungszwecken an Dritte nicht generell zulässig ist, wird gefragt, ob Finanzbehörden Einrichtungen wie Universitäten, Hochschulen oder IT-Dienstleister beleihen oder auf andere Weise verpflichten können, etwa als Sachverständige im Sinn von § 30 Abs. 3 Nr. 2 AO, damit die Einrichtungen selbst nach § 29c AO zur Weiterverarbeitung berechtigt sind (siehe hierzu unter 4.).

Bezugnehmend auf § 29c AO wird die Zulässigkeit von Kooperationen oder Forschungsclustern erfragt. Im Einzelnen wird gefragt, ob Landesfinanzbehörden und Universitäten auf Landesebene in einer Weise kooperieren können, dass personenbezogene Steuerdaten weitergegeben werden (siehe unter 5.). Zudem wird gefragt, ob die Einrichtung von Forschungsclustern bei verschiedenen Institutionen zulässig wäre (siehe hierzu unter 6.1.), konkret der Bundesfinanzakademie (siehe hierzu unter 6.2.), der Deutschen Universität für Verwaltungswissenschaften Speyer (siehe hierzu unter 6.3.) und den Landesfachhochschulen für Finanzen (siehe hierzu unter 6.4.). Analog hieran wird nach der Berechtigung zur Nutzung personenbezogener Daten durch Mitglieder von Forschungsclustern gefragt (siehe hierzu unter 7.).

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

Zum datenschutzrechtlichen Rahmen für die Verarbeitung und Weiterverarbeitung personenbezogener Daten durch die Finanzbehörden siehe die Ausarbeitung der Wissenschaftlichen Dienste vom 24. September 2021. Die vorliegende Ausarbeitung knüpft hieran an.

3. Zur Weiterverarbeitung berechtigte Stellen (§ 29c AO)

3.1. Berechtigung der Finanzbehörden (§ 29c AO)

§ 29c AO berechtigt die **Finanzbehörden** im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung unter bestimmten Voraussetzungen zur Weiterverarbeitung von Daten.¹ Adressiert werden Finanzbehörden im Sinn von § 6 Abs. 2 AO.² Gem. § 6 Abs. 2 AO i.V.m. dem Gesetz über die Finanzverwaltung (FVG) sind Finanzbehörden folgende Bundes- und Landesbehörden:

1. das Bundesministerium der Finanzen und die für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörden als oberste Behörden,
2. das Bundeszentralamt für Steuern, das Informationstechnikzentrum Bund und die Generalzolldirektion als Bundesoberbehörden,
3. Rechenzentren sowie Landesfinanzbehörden, denen durch eine Rechtsverordnung nach § 17 Abs. 2 S. 3 Nr. 3 FVG die landesweite Zuständigkeit für Kassengeschäfte und das Erhebungsverfahren einschließlich der Vollstreckung übertragen worden ist, als Landesoberbehörden,
4. die Oberfinanzdirektionen als Mittelbehörden,
- 4a. die nach dem Finanzverwaltungsgesetz oder nach Landesrecht an Stelle einer Oberfinanzdirektion eingerichteten Landesfinanzbehörden,
5. die Hauptzollämter einschließlich ihrer Dienststellen, die Zollfahndungsämter, die Finanzämter und die besonderen Landesfinanzbehörden als örtliche Behörden,
6. Familienkassen,
7. die zentrale Stelle im Sinne des § 81 des Einkommensteuergesetzes und
8. die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See (§ 40a Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes).

Alle anderen Behörden (§ 6 Abs. 1 AO), öffentliche Stellen des Bundes einschließlich bundesunmittelbaren Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts sowie deren Vereinigungen ungeachtet ihrer Rechtsform (§ 6 Abs. 1a AO), oder öffentliche Stellen der Länder (§ 6 Abs. 1b AO) und Vereinigungen des privaten Rechts von öffentlichen Stellen des Bundes und der

1 Siehe dazu Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung „Zur Verwendung personenbezogener Steuerdaten zu Forschungszwecken - Fragen zur datenschutzrechtlichen Zulässigkeit der Weiterverarbeitung personenbezogener Daten zu Forschungszwecken nach der Datenschutzgrundverordnung und der Abgabenordnung“ vom 24. September 2021, WD 4 – 3000 – 080/21 unter 2.3.

2 Zudem sind Gemeinden erfasst, soweit diese mit der Verwaltung von Realsteuern betraut wurden (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 AO).

Länder, die Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrnehmen (§ 6 Abs. 1c AO), sind keine Finanzbehörden im Sinn von § 29c AO. Dies gilt erst Recht für nicht öffentliche Stellen (§ 6 Abs. 1c AO) und öffentliche Unternehmen, die im Wettbewerb stehen (§ 6 Abs. 1d AO). Aus der Systematik von § 6 AO ergibt sich, dass all diese Stellen keine Finanzbehörden sind, denn die Vorschrift unterscheidet zwischen Finanzbehörden einerseits und den genannten anderen Stellen andererseits.

Welche **Personen** innerhalb der Finanzbehörden zur Weiterverarbeitung personenbezogener Daten nach § 29c AO berechtigt sind, ist zwar nicht explizit geregelt. Als Behördenvertreter können aber nur natürliche Personen handeln. Das sind Bedienstete, also Beamte und Angestellte der Behörde, die als Organwalter bzw. Amtsträger, die in die entsprechende Organstellung eingewiesen wurden, tätig werden.³ Berechtigt zur Weiterverarbeitung nach § 29c AO ist somit derjenige, der aufgrund seines Aufgabenbereichs einen zulässigen Weiterverarbeitungszweck nach § 29c AO verfolgt. Zu berücksichtigen ist, dass eine Weiterverarbeitung auch vorliegt, wenn derselbe Amtsträger personenbezogene Daten im Anschluss an die Verarbeitung (§ 29b AO) nunmehr zu anderen Zwecken nutzen will.⁴

Soweit andere öffentliche Stellen (§ 6 Abs. 1a bis Abs. 1c AO) oder nicht-öffentliche Stellen (§ 6 Abs. 1d, Abs. 1e AO) personenbezogene Daten weiterverarbeiten, richtet sich die Rechtmäßigkeit nach Art. 6 Abs. 4 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 lit. b, Abs. 2, Abs. 3 DSGVO und der nationalen Norm, die diese zur Mitwirkung verpflichtet.⁵ § 29c AO findet in diesem Fall keine Anwendung.

3.2. Keine Beschränkung des berechtigten Personenkreises aus § 30 AO

Aus § 30 AO lassen sich keine weitergehenden Rückschlüsse über die Berechtigung zur Weiterverarbeitung von Daten nach § 29c AO ziehen. Denn § 29c AO und § 30 AO haben sachlich und persönlich⁶ unterschiedliche Regelungsbereiche:

- § 29c AO ist der – nach der DSGVO erforderliche – nationale Erlaubnistatbestand für eine Weiterverarbeitung personenbezogener Daten und betrifft allein die Frage der datenschutzrechtlichen Erlaubnis der Weiterverarbeitung.

3 Stelkens in: Stelkens/Bonk/Sachs, 9. Auflage 2018, § 35 VwVfG Rn. 54ff.

4 Siehe dazu Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung „Zur Verwendung personenbezogener Steuerdaten zu Forschungszwecken - Fragen zur datenschutzrechtlichen Zulässigkeit der Weiterverarbeitung personenbezogener Daten zu Forschungszwecken nach der Datenschutzgrundverordnung und der Abgabenordnung“ vom 24. September 2021, WD 4 – 3000 – 080/21 unter 2.3.2.

5 Drüen, in: Tipke/Kruse, 167. Lieferung 08.2021, § 29 c AO Rn. 9;

6 Siehe auch Drüen, in: Tipke/Kruse, 167. Lieferung 08.2021, § 29 c AO Rn. 4.

- § 30 AO normiert das Steuergeheimnis und enthält Erlaubnstatbestände für die Offenbarung personenbezogener Daten durch Amtsträger.⁷ Die Zulässigkeit der Offenbarung geschützter Daten richtet sich nach § 30 Abs. 4 und 5 AO.⁸

§ 29c AO bezieht sich auf Finanzbehörden, während § 30 AO sich auf Amtsträger und gleichgestellte Personen bezieht, die im Hinblick auf eine Offenbarung besonders verpflichtet werden. Insbesondere der persönliche Anwendungsbereich der Vorschriften ist somit nicht deckungsgleich.

3.3. Berechtigung zur Offenbarung weiterverarbeiteter Daten (§§ 29c, 30 AO)

Bei der Weiterverarbeitung von Daten, die eine Offenbarung geschützter Daten voraussetzt, ist sowohl § 29c AO als auch § 30 AO zu berücksichtigen. Hieraus ergibt sich eine **zweistufige Prüfung**: In einem ersten Schritt ist die Zulässigkeit der Weiterverarbeitung nach § 29c AO zu prüfen. Sofern eine Weiterverarbeitung von Daten auf der ersten Stufe zulässig ist, folgt in einem zweiten Schritt die Prüfung, ob und inwieweit ein Amtsträger nach § 30 Abs. 4 AO die Daten offenbaren, also zur Weiterverarbeitung bereitstellen darf.⁹

Der **persönliche Anwendungsbereich der Vorschriften** (§§ 29c und 30 AO) dürfte in der Regel insofern **identisch** sein, als nach § 29c AO zur Weiterverarbeitung befugte Personen (siehe unter 3.1) auch Amtsträger im Sinn von § 30 AO (siehe unter 3.2) sind. Denn Beschäftigte einer Finanzbehörde sind als Amtsträger i.S.d. § 7 AO bzw. eine dem Amtsträger gleich gestellte Person nach § 30 Abs. 3 AO zugleich auch zur Wahrung des Steuergeheimnisses verpflichtet. Etwas anderes gilt für Personen, die Hilfätigkeiten aus Anlass einer öffentlich-rechtlichen Tätigkeit ausüben. Bei diesen Personengruppen handelt es sich nicht um Amtsträger i.S.d. § 7 AO. Die mit den Hilfätigkeiten betrauten Personengruppen können aber bezüglich des Steuergeheimnisses durch eine förmliche Verpflichtung gemäß § 30 Abs. 3 Nr. 1 AO den Amtsträgern gleichgestellt werden.¹⁰

Somit ist eine Weiterverarbeitung personenbezogener Daten nach § 29c AO formal nicht ausschließlich Personen vorbehalten, die zugleich nach § 30 AO zur Wahrung des Steuergeheimnisses verpflichtet sind. Erfolgt die Datenweiterverarbeitung nach § 29c AO durch einen Amtsträger

⁷ Siehe zum Verhältnis zwischen Weiterverarbeitung (§ 29c AO) und Offenbarung (§ 30 AO) Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung „Zur Verwendung personenbezogener Steuerdaten zu Forschungszwecken - Fragen zur datenschutzrechtlichen Zulässigkeit der Weiterverarbeitung personenbezogener Daten zu Forschungszwecken nach der Datenschutzgrundverordnung und der Abgabenordnung“ vom 24. September 2021, WD 4 – 3000 – 080/21 unter 3.2.

⁸ Siehe dazu Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung „Zur Verwendung personenbezogener Steuerdaten zu Forschungszwecken - Fragen zur datenschutzrechtlichen Zulässigkeit der Weiterverarbeitung personenbezogener Daten zu Forschungszwecken nach der Datenschutzgrundverordnung und der Abgabenordnung“ vom 24. September 2021, WD 4 – 3000 – 080/21 unter 3.

⁹ Siehe Myßen/Kraus, DB 2017, 1860, 1866.

¹⁰ Drüen, in: Tipke/Kruse, 167. Lieferung 08.2021, § 7 AO Rn. 14, z.B. Tätigkeiten von Schreib-, Registratur-, Reinigungskräften, Boten oder Mitarbeitern in Rechenzentren.

und umfasst auch die Offenbarung von Daten, bemisst sich die Zulässigkeit der Offenbarung nach § 30 Abs. 4 und 5 AO.

4. Weiterverarbeitung durch Dritte zu Forschungszwecken

Die Frage, ob die Rechtmäßigkeit der Forschung mit personenbezogenen Steuerdaten sich auf § 29b AO stützen lässt oder sich nach § 29c AO bemisst, ist Gegenstand des ersten Teils der Ausarbeitung der Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, auf den verwiesen wird.¹¹ Diese Ausarbeitung setzt voraus, wie bereits der erste Teil der Ausarbeitung „Zur Verwendung personenbezogener Steuerdaten zu Forschungszwecken - Fragen zur datenschutzrechtlichen Zulässigkeit der Weiterverarbeitung personenbezogener Daten zu Forschungszwecken nach der Datenschutzgrundverordnung und der Abgabenordnung“ vom 24. September 2021,¹² dass die Nutzung von Daten zu Forschungszwecken als Weiterverarbeitung nach § 29c AO einer gesonderten Rechtsgrundlage bedarf. Fraglich ist, ob Stellen wie Universitäten, Hochschulen oder IT-Dienstleister personenbezogene Daten zu Forschungszwecken auf dieser Grundlage weiterverarbeiten dürfen (siehe unter 4.1.). Als andere Möglichkeit kommt zudem die Auftragsverarbeitung in Frage (siehe unter 4.2).

4.1. Keine Weiterverarbeitung durch Dritte gem. § 29c AO

§ 29c AO richtet sich an **Finanzbehörden** und erfasst nur die Weiterverarbeitung personenbezogener Daten durch Finanzbehörden (siehe hierzu unter 3.1).

Einer Übertragung öffentlicher Aufgaben auf Private, etwa als Verwaltungshelfer, steht bei der Weiterverarbeitung personenbezogener Steuerdaten das **Steuergeheimnis** entgegen.¹³ Die detailliert geregelten Vorschriften in §§ 30 ff. AO werden von der herrschenden Auffassung als abschließend gewertet mit der Folge, dass eine Einschaltung Privater ausgeschlossen ist.¹⁴ Damit andere Stellen als die Finanzbehörden personenbezogene Daten weiterverarbeiten können, bedürfte es zunächst einer Offenbarung. Diese ist aber zu Forschungszwecken nach § 30 Abs. 4 AO

11 Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung „Zur Verwendung personenbezogener Steuerdaten zu Forschungszwecken - Fragen zur datenschutzrechtlichen Zulässigkeit der Weiterverarbeitung personenbezogener Daten zu Forschungszwecken nach der Datenschutzgrundverordnung und der Abgabenordnung“ vom 24. September 2021, WD 4 – 3000 – 080/21.

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

13 Grundsätzlich zu berücksichtigen ist, dass Art. 108 Abs. 1 und Abs. 2 GG eine Übertragung von Aufgaben der Finanzverwaltung auf Träger der mittelbaren Staatsverwaltung, also Körperschaften, Anstalten und Stiftungen, ausschließt. Gleiches gilt für die (Teil-)Privatisierung, vgl. Schwarz in: Maunz/Dürig, Stand: 94. EL Januar 2021, Art. 108 GG Rn. 13, 39.

14 Gern, DÖV 2009, 269, 270.

unzulässig.¹⁵ Auch daher können Dritte nicht zur Weiterverarbeitung von personenbezogenen Daten herangezogen werden.¹⁶

Nichts anderes ergibt sich mit Blick auf § 30 Abs. 3 AO. Unabhängig davon, ob eine **Beleihung oder besondere Verpflichtung** von Einrichtungen wie Universitäten, Hochschulen oder IT-Dienstleistern dazu führen kann, dass Vertreter dieser Institutionen einem Amtsträger im Sinn von § 30 Abs. 3 AO gleich stehen, kommt es hierauf vorliegend nicht an. Denn § 30 Abs. 3 AO erweitert (lediglich) den Amtsträgerbegriff, an den das Gesetz die Pflicht zur Wahrung des Steuergeheimnisses knüpft. Aus der Amtsträgerschaft ergibt sich keine Berechtigung zur Weiterverarbeitung nach § 29c AO (siehe zum Verhältnis der Vorschriften oben 3.2).

4.2. Zulässigkeit der Auftragsverarbeitung

Da die arbeitsteilige Welt es notwendig macht, auch Teile der Datenverarbeitung an spezialisierte Dienstleister auszulagern, sehen die DSGVO und für die AO bereichsspezifisch § 30 Abs. 9 AO die Möglichkeit der Auftragsverarbeitung vor.¹⁷

4.2.1. Auftragsverarbeitung gem. Art. 28, 29 DSGVO

Auftragsverarbeiter sind gemäß Art. 4 Nr. 8 DSGVO natürliche oder juristische Personen, Behörden, Einrichtungen oder andere Stellen, die personenbezogene Daten im Auftrag des Verantwortlichen verarbeiten. Dienstleister stellen Anwendungen und/oder Infrastruktur bereit und erbringen eigene Verarbeitungsleistungen.¹⁸

Der Verantwortliche (Auftraggeber) muss vor der Auftragsvergabe zunächst die Geeignetheit des Auftragsverarbeiters (Auftragnehmer) prüfen (Art. 28 Abs. 1 DSGVO). Es dürfen nur solche Auftragsverarbeiter eingesetzt werden, die hinreichend Garantien dafür bieten, dass sie geeignete technische und organisatorische Maßnahmen für einen ausreichenden Datenschutz anwenden, sodass die Verarbeitung im Einklang mit der DSGVO erfolgt und den Schutz der Rechte der betroffenen Personen gewährleistet. Gemäß Art. 28 Abs. 2 DSGVO kann der Auftraggeber dem Auftragsverarbeiter den Einsatz von Unterauftragnehmern (sog. weitere Auftragsverarbeiter) gestatten. Darüber hinaus muss der Verantwortliche mit dem Auftragsverarbeiter gemäß Art. 28 Abs. 3 DSGVO¹⁹ einen Vertrag über die weisungsgebundene Tätigkeit schließen.

15 Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung „Zur Verwendung personenbezogener Steuerdaten zu Forschungszwecken - Fragen zur datenschutzrechtlichen Zulässigkeit der Weiterverarbeitung personenbezogener Daten zu Forschungszwecken nach der Datenschutzgrundverordnung und der Abgabenordnung“ vom 24. September 2021, WD 4 – 3000 – 080/21 unter 3., 5.

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

17 Vgl. *Bertermann*, in: Ehmann/Selmayr, 2. Auflage 2018, Art. 28 DSGVO Rn. 1.

18 *Bertermann*, in: Ehmann/Selmayr, 2. Auflage 2018, Art. 28 DSGVO Rn. 1.

19 Ausführlich zu den Vorgaben des Art. 28 Abs. 3 DSGVO siehe *Eckhardt*, CCZ 2017, 111, 115 f.

Aus Art. 4 Nr. 10 DSGVO ergibt sich, dass der Auftragsverarbeiter kein Dritter ist. Die Auftragsverarbeitung nach der DSGVO hat deshalb nach überwiegender Ansicht²⁰ insofern privilegierende Wirkung, als die Beauftragung eines Auftragsverarbeiters nicht gem. Art. 6 Abs. 1 DSGVO gerechtfertigt sein muss. Für diese Auffassung sprechen Sinn und Zweck der Regelungen sowie die Systematik der DSGVO, insbesondere unter Berücksichtigung der Definition des Dritten in Art. 4 Nr. 10 DSGVO, der Definition des Auftragsverarbeiters in Art. 4 Nr. 8 DSGVO, der Weisungsgebundenheit nach Art. 29 DSGVO, den Maßgaben des Art. 28 DSGVO und der Haftungsregelungen in Art. 79 und 82 DSGVO.²¹

4.2.2. Auftragsverarbeitung nach § 30 Abs. 9 AO

Der deutsche Gesetzgeber ergänzt in § 30 Abs. 9 AO die Vorgaben zur Auftragsverarbeitung nach der DSGVO bereichsspezifisch. Danach dürfen Auftragsverarbeiter im Sinn von Art. 4 Nr. 8 DSGVO personenbezogene Daten **auf Weisung der verantwortlichen Finanzbehörden** verarbeiten, ohne selbst Finanzbehörden zu sein.²² Um die Besonderheiten des Steuergeheimnisses ausreichend zu berücksichtigen, werden in § 30 Abs. 9 AO qualifizierte Anforderungen an den Einsatz Dritter gestellt.²³ Die Finanzbehörden dürfen sich bei der Verarbeitung personenbezogener Daten nur dann eines Auftragsverarbeiters bedienen, wenn die Datenverarbeitung ausschließlich durch Personen erfolgt, die zur Wahrung des Steuergeheimnisses verpflichtet sind. Soweit es sich bei den eingeschalteten Personen also nicht um Amtsträger im Sinne von § 7 AO handelt, müssen diese Personen, angelehnt an § 30 Abs. 3 Nr. 1 AO i.V.m. § 11 Abs. 1 Nr. 4 StGB, förmlich verpflichtet werden, um auf diese Weise gleichsam Geheimnisträger zu werden.²⁴

4.2.3. Fazit

Die Auftragsverarbeitung ermöglicht die Einbindung von Stellen, die keine Finanzbehörden sind, zur Verarbeitung personenbezogener Daten.²⁵ Voraussetzung hierfür ist, dass die Auftragsverarbeiter von den Finanzbehörden (Verantwortliche) zur Einhaltung des Steuergeheimnis verpflichtet werden (gem. § 30 Abs. 9 AO). Hieraus ergibt sich für die Fragestellung Folgendes:

20 Albrecht/Jotzo, Das neue Datenschutzrecht der EU, 2017, S. 97; Martini, in: Paal/Pauly/Martini, 3. Auflage 2021, Art. 28 DSGVO Rn. 18; ausführlich Schmidt/Freund, ZD 2017, 14 ff.; andere Ansicht Spoerr, in: BeckOK Datenschutzrecht, 36. Edition Stand 01.05.2021, Art. 28 Rn. 29 ff.

21 Eckhardt, CCZ 2017, 111, 113.

22 Pätz, in: Koenig AO, 4. Auflage 2021, § 29b Rn. 30.

23 Drüen, in: Tipke/Kruse, 167. Lieferung 08.2021, § 29c AO Rn. 17.

24 Tormöhlen, in: Gosch AO, 162. Lieferung 01.08.2018, § 30 Rn. 157.10.

25 Eckhardt, CCZ 2017, 111, 111.

Vorausgesetzt Forschungszwecke stellen eine Weiterverarbeitung nach Maßgabe von § 29c AO dar,²⁶ könnten andere Stellen als die Finanzbehörden, wie Universitäten u.a., auf das Steuergesetz verpflichtet werden und als Auftragsverarbeiter für die Finanzbehörde tätig werden.

Allerdings setzt die Auftragsverarbeitung im Sinn von Art. 4 Nr. 8 DSGVO voraus, dass die Finanzbehörden weiterhin Verantwortliche bleiben. Das bedeutet zugleich, dass Finanzbehörden nicht mit Institutionen Vereinbarungen über die Auftragsverarbeitung schließen, personenbezogene Daten für Forschungszwecke übergeben und sich damit jeglicher Verantwortung über die Verarbeitung personenbezogene Daten begeben können. Denn die Rolle des Verantwortlichen zeichnet sich dadurch aus, dass er einen rechtlichen oder tatsächlichen Einfluss auf die Entscheidung hat, wozu personenbezogene Daten verarbeitet werden.²⁷ Der Auftragsverarbeiter hingegen kann nicht über Zwecke und Mittel der Verarbeitung personenbezogener Daten entscheiden. Ihm bleibt, innerhalb des durch den Verantwortlichen gesteckten Rahmens, über die Mittel der Verarbeitung, zum Beispiel die Hard- und Softwareinfrastruktur, zu entscheiden.²⁸

Jedenfalls eine freie und unabhängige Forschung durch Forschungsinstitute wird damit auf Grundlage einer Auftragsverarbeitung kaum darstellbar sein. Denn komplexe Verarbeitungsprozesse dürften einen größeren Handlungsspielraum voraussetzen, als ein weisungsgebundener Auftragsverarbeiter haben wird. Beispielsweise wäre eine zwischengeschaltete Organisation, die personenbezogener Daten in „kodierte Daten“ umwandelt und hiermit die Verarbeitung für historische, wissenschaftliche und statistische Zwecke ermöglicht, selbst als Verantwortliche einzustufen, sofern sie die Art und Weise der Kodierung selbstständig bestimmt und dabei auch verschiedene Datenbestände verschiedener Auftraggeber zusammenführt und Wechselwirkungen berücksichtigen muss.²⁹

Die Notwendigkeit eines **weisungsabhängigen Auftragsverhältnisses** zwischen Finanzbehörden und Forschungsstellen wäre dann obsolet, wenn Forschungsstellen gesetzlich ein eigenständiger Weiterverarbeitungsauftrag eingeräumt würde.³⁰

26 Siehe hierzu Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung „Zur Verwendung personenbezogener Steuerdaten zu Forschungszwecken - Fragen zur datenschutzrechtlichen Zulässigkeit der Weiterverarbeitung personenbezogener Daten zu Forschungszwecken nach der Datenschutzgrundverordnung und der Abgabenordnung“ vom 24. September 2021, WD 4 – 3000 – 080/21 unter 3., 5.

27 Kriterien sind ua. die Ausführlichkeit der erteilten Weisungen, die Überwachung durch den Verantwortlichen, die Außenwirkung gegenüber den Betroffenen, die Fachkompetenz der beteiligten Parteien und der jeweils bestehende Entscheidungsspielraum.

28 *Bertermann*, in: Ehmann/Selmayr, 2. Auflage 2018, Art. 28 DSGVO Rn. 3.

29 Artikel-29-Datenschutzgruppe, Stellungnahme 1/2010 zu den Begriffen „für die Verarbeitung Verantwortlicher“ und „Auftragsverarbeiter“, WP 169 S. 36.

30 Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung „Zur Verwendung personenbezogener Steuerdaten zu Forschungszwecken - Fragen zur datenschutzrechtlichen Zulässigkeit der Weiterverarbeitung personenbezogener Daten zu Forschungszwecken nach der Datenschutzgrundverordnung und der Abgabenordnung“ vom 24. September 2021, WD 4 – 3000 – 080/21, unter 4, 5.

5. Kooperation mit einer Universität bei automatisierten Verfahren

Will eine Landesfinanzbehörde mit einem Lehrstuhl einer Universität kooperieren und diesem hierfür personenbezogene Daten zur Verfügung stellen, um sich bei der **Entwicklung, Überprüfung oder Änderung automatisierter Verfahren** ihrer Finanzbehörden unterstützen zu lassen, hat die Finanzbehörde im Hinblick auf die für das Vorhaben benötigten personenbezogenen Steuerdaten den datenschutzrechtlichen Rahmen für die Verarbeitung und Weiterverarbeitung personenbezogener Daten zu berücksichtigen.³¹ Hieraus ergibt sich Folgendes:

Die Finanzbehörde selbst ist zur Weiterverarbeitung von Daten im Zusammenhang mit automatisierten Verfahren nach § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 AO berechtigt (**Weiterverarbeitungsbefugnis**).

Zudem ist der Finanzbehörde die Offenbarung personenbezogener Daten gegenüber etwa einer Universität im Rahmen des § 30 Abs. 4 Nr. 1a AO möglich, also soweit dies der Verarbeitung personenbezogener Daten für Zwecke der Entwicklung, Überprüfung oder Änderung automatisierter Verfahren der Finanzbehörde nach § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 AO dient (**Offenbarungsbefugnis**).³² Dabei sind die datenschutzrechtlichen Grundsätze zu beachten, insbesondere der Grundsatz der Erforderlichkeit. Die Überlassung personenbezogener Daten statt bspw. anonymisierter Daten ist nur zulässig, wenn die Verwendung personenbezogener Daten unerlässlich ist, weil „das Erreichen der Programmergebnisse nur auf diesem Weg zuverlässig gewährleistet werden kann“.³³

6. Forschungscluster

Gefragt wird nach den rechtlichen Vorgaben für den Aufbau von Forschungsclustern bei der Bundesfinanzakademie, der Universität Speyer und den Landesfachhochschulen für Finanzen, die personenbezogene Steuerdaten nutzen sollen. Der **Begriff des Forschungsclusters** ist nicht allgemeinverbindlich definiert und daher nicht eindeutig. Unterschiedliche Organisationsformen sind hierunter denkbar. In dieser Ausarbeitung wird unter einem Forschungscluster ein Forschungsverbund verstanden, in dem universitäre und außeruniversitäre Kooperationspartner fach- und disziplinenübergreifend zusammenarbeiten.

31 Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung „Zur Verwendung personenbezogener Steuerdaten zu Forschungszwecken - Fragen zur datenschutzrechtlichen Zulässigkeit der Weiterverarbeitung personenbezogener Daten zu Forschungszwecken nach der Datenschutzgrundverordnung und der Abgabenordnung“ vom 24. September 2021, WD 4 – 3000 – 080/21, unter 2.3.3.1.

32 Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung „Zur Verwendung personenbezogener Steuerdaten zu Forschungszwecken - Fragen zur datenschutzrechtlichen Zulässigkeit der Weiterverarbeitung personenbezogener Daten zu Forschungszwecken nach der Datenschutzgrundverordnung und der Abgabenordnung“ vom 24. September 2021, WD 4 – 3000 – 080/21, unter 5.1.

33 BT-Drs. 18/12611, S. 79.

6.1. Grundsätzliches: Keine Offenbarung zu Forschungszwecken zulässig

Für die Nutzung personenbezogener Steuerdaten sind die rechtlichen Vorgaben in §§ 29c und 30 AO zu beachten.³⁴ Bei der zweistufigen Prüfung (siehe unter 3.3) ist auf der ersten Stufe die Berechtigung der Verarbeitung nach § 29c AO zu prüfen, die den Finanzbehörden vorbehalten ist. Ob die Bundesfinanzakademie, die Universität Speyer und die Landesfachhochschulen für Finanzen Finanzbehörden im Sinn von § 29c AO sind, ist aber nicht entscheidend.

Denn jedenfalls die Voraussetzungen auf der zweiten Stufe liegen nicht vor. Dass die Forschungscluster überhaupt Zugriff auf personenbezogene Steuerdaten erhalten, setzt die **Offenbarung durch die Finanzbehörde**, die die Daten erhoben oder erfasst hat, voraus. Vorausgesetzt die Daten sollen nicht nur zur Entwicklung, Überprüfung oder Änderung automatisierter Verfahren verwendet werden, liegt aber kein Offenbarungsgrund nach § 30 Abs. 4 AO vor.³⁵ Dies gilt im Übrigen für die genannten Stellen wie auch für außeruniversitäre Forschungsmitglieder.

Sofern eine außerhalb des Forschungsclusters stehende Finanzbehörde als Verantwortliche auftritt, wäre eine Einschaltung des Forschungsclusters als **Auftragsverarbeiter** denkbar. In diesem Fall müssten die Mitglieder des Forschungsclusters, die mit personenbezogenen Steuerdaten forschen sollen, gem. § 30 Abs. 9 AO auf das Steuergeheimnis verpflichtet werden (siehe oben unter 4). Ob hiermit die Arbeit eines unabhängigen Forschungsclusters, das auch außeruniversitäre Kooperationspartner umfassen kann, realisierbar ist, erscheint zweifelhaft (siehe unter 4.2.3.).

Ergänzend zu den einzelnen Varianten Folgendes:

6.2. Forschungscluster bei der Bundesfinanzakademie

Die **Bundesfinanzakademie** wird vom Bund zur Durchführung ergänzender Studien sowie zur Fortbildung der Beamten des höheren Dienstes der Steuerverwaltung der Länder unterhalten (Art. 108 Abs. 2 Satz 2 GG und § 7 Abs. 1 Steuerbeamtenausbildungsgesetz – StBAG). Organisatorisch und personell ist die Bundesfinanzakademie an der Zentralabteilung des Bundesfinanzministeriums (BMF) angebunden, die den Geschäftsbereich Personal und Organisation betreut.³⁶ Die Bundesfinanzakademie ist damit Teil des BMF.

Das BMF ist als **Finanzbehörde** gem. § 6 Abs. 2 Nr. 1 AO und § 1 Nr. 1 FVG nach Maßgabe von § 29c AO zur Weiterverarbeitung von Steuerdaten berechtigt. Ob die Bundesfinanzakademie eine Finanzbehörde in diesem Sinn ist und nach § 29c AO zur Weiterverarbeitung von Steuerdaten berechtigt ist, also der persönliche Anwendungsbereich eröffnet ist, kann aber offen bleiben.

³⁴ Ob die Einrichtung eines Forschungsclusters im Übrigen, also insbesondere mit Blick auf den Behördenaufbau, zulässig wäre, wird im Weiteren nicht untersucht.

³⁵ Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung „Zur Verwendung personenbezogener Steuerdaten zu Forschungszwecken - Fragen zur datenschutzrechtlichen Zulässigkeit der Weiterverarbeitung personenbezogener Daten zu Forschungszwecken nach der Datenschutzgrundverordnung und der Abgabenordnung“ vom 24. September 2021, WD 4 – 3000 – 080/21, unter 5.2.

³⁶ Heller, DStR 2016, 154, 155.

Denn § 29c AO beschränkt die Weiterverarbeitung durch die Finanzbehörden sachlich auf die Verarbeitung „**im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung**“. Damit ist die Weiterverarbeitung auf die der jeweiligen Finanzbehörden obliegende Aufgaben beschränkt. Unterstellt die Bundesfinanzakademie wäre eine Finanzbehörde, wäre zu berücksichtigen, dass sie – anders als Hochschulen – **keinen Forschungsauftrag** hat.³⁷ Ihre Aufgabe ist die Durchführung ergänzender Studien (der Beamten) sowie der Fortbildung der Beamten des höheren Dienstes. Eine Verwendung personenbezogener Steuerdaten zu Forschungszwecken würde daher nicht im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung erfolgen und ist daher bereits aus diesem Grund nicht von § 29c AO gedeckt.

Zudem bedarf es einer **Offenbarung durch den Amtsträger**, da die Bundesfinanzakademie nicht selbst personenbezogene Steuerdaten zu Forschungszwecken erheben kann. Eine Offenbarung zu Forschungszwecken ist aber von § 30 AO nicht gedeckt (s. unter 6.1).

6.3. Forschungscluster bei der Deutschen Universität für Verwaltungswissenschaften Speyer

Die **Deutsche Universität für Verwaltungswissenschaften Speyer** hat die Aufgabe, als Zentrum der Verwaltungswissenschaften deren Pflege und Entwicklung durch Forschung, Lehre und Studium zu dienen (§ 2 Abs. 1 Landesgesetz Rheinland-Pfalz über die Deutsche Universität für Verwaltungswissenschaften Speyer - DUVwG). Die Universität Speyer unterscheidet sich von anderen Hochschulen dadurch, dass sie in gemeinsamer Trägerschaft von Bund und Ländern steht.³⁸

Die gemeinsame Trägerschaft durch Bund und Länder ist aber nicht entscheidend. Denn gem. § 6 Abs. 1 DUVwG ist die Hochschule eine Körperschaft des öffentlichen Rechts und zugleich eine staatliche Einrichtung, so dass sie als öffentliche Stelle (im Sinn von § 6 Abs. 1a oder 1b AO) jedenfalls **keine Finanzbehörde** nach § 29c AO darstellt. Daher ist sie nicht zur Weiterverarbeitung nach § 29c AO berechtigt.

Unabhängig von der Rechtsstellung der Universität Speyer bedürfte es zudem einer **Offenbarung personenbezogener Steuerdaten durch den Amtsträger**, die von § 30 AO nicht gedeckt ist (siehe unter 6.1).

6.4. Forschungscluster an Landesfachhochschulen für Finanzen

Den Landesfachhochschulen für Finanzen obliegt im Rahmen eines dualen Studiums die theoretische Ausbildung der Nachwuchskräfte. Daneben absolvieren die Studenten ihren praktischen Ausbildungsteil in den Finanzämtern, um dann in den gehobenen Dienst einzutreten. Landesfachhochschulen verfolgen nach Maßgabe ihrer gesetzlichen Grundlagen neben dem anwendungsbezogenen Lehr- und Studienbetrieb auch einen hierauf bezogenen Forschungsauftrag.

37 Heller, DStR 2016, 154, 156.

38 Vgl. § 1 Abs. 2 DUVwG i.V.m. Verwaltungsabkommen der Landesregierung Rheinland-Pfalz, der Bundesregierung und der Länderregierungen Bayern, Niedersachsen und Schleswig-Holstein über die Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer.

Die Rechtsstellung der verschiedenen Landesfachhochschulen für Finanzen unterscheidet sich.³⁹ Hierauf wird im Folgenden nicht näher eingegangen, da unabhängig von der Rechtsstellung und der Frage, ob eine Verarbeitung personenbezogener Daten nach § 29c AO zulässig wäre, es jedenfalls einer **Offenbarung der Steuerdaten durch den Amtsträger** bedürfte. Hierfür bietet § 30 Abs. 4 AO aber keine Grundlage (s. unter 6.1).

7. Berechtigung zur Weiterverarbeitung durch Mitglieder des Forschungsclusters

§ 30 Abs. 4 AO befugt Amtsträger nicht zur Offenbarung personenbezogener Steuerdaten zu Forschungszwecken.⁴⁰ Dies betrifft **alle Mitglieder des Forschungsclusters gleichermaßen**, so dass es keiner näheren Untersuchung bedarf. Selbst wenn eine Finanzbehörde Mitglied des Forschungsclusters wäre, handelte es sich um die Verarbeitung zu anderen Zwecken, die einer Offenbarung durch den Amtsträger bedürfte.

* * *

39 Hierbei handelt es sich soweit ersichtlich um die Hochschule für den öffentlichen Dienst in Bayern, die Fachhochschule für Finanzen (Brandenburg), die Norddeutsche Akademie für Finanzen und Steuerrecht, die Verwaltungsfachhochschule Rotenburg an der Fulda, die Steuerakademie Niedersachsen, die Hochschule für Finanzen Nordrhein-Westfalen, die Hochschule für Finanzen Rheinland-Pfalz, die Hochschule Meißen (FH) und Fortbildungszentrum die Fachhochschule für Verwaltung und Dienstleistung und die Thüringer Fachhochschule für öffentliche Verwaltung.

40 Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung „Zur Verwendung personenbezogener Steuerdaten zu Forschungszwecken - Fragen zur datenschutzrechtlichen Zulässigkeit der Weiterverarbeitung personenbezogener Daten zu Forschungszwecken nach der Datenschutzgrundverordnung und der Abgabenordnung“ vom 24. September 2021, WD 4 – 3000 – 080/21, unter 2.3.2 und 5.2.