

Datenschutzrechtliche Sonderregelungen im Abgabenverfahren¹

Martin Vock / Georg Bauer

1. Allgemeines
 - 1.1. Anwendungsbereich der DSGVO
 - 1.1.1. Sachlicher Anwendungsbereich
 - 1.1.2. Persönlicher Anwendungsbereich
 - 1.2. Öffnungsklauseln
 - 1.3. Grundlegende Begriffsbestimmungen
2. Datenschutzrechtliche Sonderregelungen der BAO
 - 2.1. Einleitung
 - 2.2. Anwendungsreichweite
 - 2.3. Rechtsgrundlagen für die Datenverarbeitung
 - 2.3.1. Anforderungen nach der DSGVO
 - 2.3.2. Rechtsgrundlagen für die Verarbeitung personenbezogener Daten im Abgabenverfahren
 - 2.4. Art. 23 DSGVO - Ausübung der Öffnungsklausel in der BAO
 - 2.4.1. Rahmenbedingungen
 - 2.4.2. § 48e BAO - Sonderregelung zur Informationspflicht (Art. 13, 14 DSGVO)
 - 2.4.3. § 48f BAO - Sonderregelung zum Auskunftsrecht (Art. 15 DSGVO)
 - 2.4.4. § 48g BAO - Sonderregelung zur Berichtigung (Art. 5 und 16 DSGVO)
3. Datenschutzbeschwerde vor dem Bundesfinanzgericht
 - 3.1. Ausgangslage
 - 3.2. Datenschutzbeschwerde

¹ Dieser Beitrag wurde in der Zeitschrift Österreichisches Recht der Wirtschaft - RdW, Heft Nr. 9/2018, S 592, erstmals veröffentlicht. Die beiden Autoren bedanken sich beim Verlag LexisNexis ARD Orac GmbH & Co KG für die Erlaubnis zur Veröffentlichung im Rahmen des vorliegenden Tagungsbandes.

Seit dem 25. 5. 2018 ist die Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO)² anzuwenden. Diese Verordnung der Europäischen Union hat das österreichische Datenschutzrecht umfassend geändert: Bis dahin bestand das österreichische Datenschutzrecht aus dem Datenschutzgesetz 2000³, mit dem die RL 95/46/EG⁴ umgesetzt worden ist.

Infolge der Anwendbarkeit der DSGVO ist auf nationaler Ebene ein Regelungsbedarf entstanden, der sich nicht in der Änderung des Datenschutzgesetzes erschöpft, sondern zu zahlreichen materienspezifischen Sonderregelungen bzw. Anpassungen geführt hat. Auch die Bundesabgabenordnung (BAO) musste geändert werden, um die individuellen Besonderheiten des Abgaben- und Beschwerdeverfahrens in den allgemeinen Rahmen des neuen Datenschutzregimes einzupassen. Diese Sonderregelungen der BAO werden im Folgenden näher ausgeführt.

Darüber hinaus wurde im Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ein Beschwerderecht gegen Datenschutzverstöße von Verwaltungsgerichten eingerichtet, was - mit Blick auf das Bundesfinanzgericht - eine einfachgesetzliche Umsetzung im Bundesfinanzgerichtsgesetz (BFGG) erforderlich machte.

1. Allgemeines

1.1. Anwendungsbereich der DSGVO

1.1.1. Sachlicher Anwendungsbereich

Der sachliche Anwendungsbereich der DSGVO ist umfassend ausgestaltet. Die DSGVO gilt für die ganz oder teilweise automatisierte Verarbeitung personenbezogener Daten sowie für die nichtautomatisierte Verarbeitung personenbezogener Daten, die in einem Dateisystem gespeichert sind oder gespeichert werden sollen. Nicht umfasst sind dagegen Akten oder Aktensammlungen sowie ihre Deckblätter, die nicht nach bestimmten Kriterien geordnet sind.⁵ Ausdrücklich ausgenommen ist gemäß Art. 2 Abs. 2 DSGVO die Verarbeitung im Rahmen einer Tätigkeit, die nicht „in den Anwendungsbereich des Unionsrechts“ fällt (lit. a). Wie diese Bestimmung

² 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), ABl. L 2016/119, 1.

³ Bundesgesetz zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten (Datenschutzgesetz - DSG), BGBl. I 1999/165 idF vor dem Datenschutz-Anpassungsgesetz 2018, BGBl. I 2017/120.

⁴ Richtlinie 95/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24. Oktober 1995 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten und zum freien Datenverkehr, ABl. L 1995/281, 31.

⁵ ErwGr. 15 DSGVO.

genau zu verstehen ist, ist nicht ganz eindeutig. Auffällig ist der Unterschied zur Wortwahl des Art. 51 Abs. 1 erster Satz der Charta der Grundrechte der Europäischen Union⁶ („Diese Charta gilt [...] für die Mitgliedstaaten ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union.“). Diese Bestimmung umfasst eindeutig die Vollziehung von EU-Verordnungen und die Umsetzung von Richtlinien.⁷ Der Anwendungsbereich der DSGVO ist schon nach dem Wortlaut des Art. 2 Abs. 2 DSGVO weiter als jener der GRC.⁸ Im Ergebnis gilt die DSGVO wohl in allen Bereichen, außer jenen, in der der Europäischen Union keinerlei Kompetenzen zustehen, wie etwa der nationalen Sicherheit.⁹

Um allfällige Unklarheiten über den Anwendungsbereich der DSGVO zu beseitigen und um Datenverarbeitungen, die eindeutig außerhalb des Anwendungsbereichs des Unionsrechts liegen, zu erfassen, erklärt § 4 Abs. 1 DSG idF ab BGBl. I 2017/120 die DSGVO ganz generell für anwendbar. Ausgenommen ist nur das 3. Hauptstück des DSG, soweit dieses spezifischere Bestimmungen enthält.¹⁰ Das 3. Hauptstück des DSG dient der Umsetzung der Kapitel I bis V der RL (EU) 2016/680.¹¹ Der DSGVO kommt daher eine sehr weitreichende Anwendbarkeit zu, die generell im Abgaben- und Beschwerdeverfahren nach der BAO sowie im Verfahren nach der AbgEO gegeben ist, nicht aber im Finanzstrafrecht.¹²

1.1.2. Persönlicher Anwendungsbereich

Der persönliche Anwendungsbereich der DSGVO umfasst eindeutig nur natürliche Personen, nicht aber juristische Personen oder Personengesellschaften.¹³ Die Einschränkung des Schutzbereichs auf natürliche Personen hat die DSGVO mit ihrer Vorgängerregelung, der Datenschutzrichtlinie 95/46/EG, gemeinsam. Nach dem Willen des (einfachen) österreichischen Gesetzgebers soll auch das österreichische

⁶ ABl. C 2007/303, 1.

⁷ Vgl. *Holoubek/Lechner/Oswald* in *Holoubek/Lienbacher* (Hrsg.), GRC-Kommentar, Art. 51 Tz. 20.

⁸ Siehe dazu ausführlich *Krumm*, Grundfragen des steuerlichen Datenverarbeitungsrechts, DB 38/2017, 2182.

⁹ ErwGr. 16 DSGVO; siehe dazu auch *Sydow*, Europäische Datenschutzgrundverordnung - Handkommentar (2017), Einleitung Tz. 53.

¹⁰ Vgl. AB 1761 BlgNR 25. GP 4.

¹¹ Richtlinie (EU) 2016/680 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. April 2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten durch die zuständigen Behörden zum Zwecke der Verhütung, Ermittlung, Aufdeckung oder Verfolgung von Straftaten oder der Strafvollstreckung sowie zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung des Rahmenbeschlusses 2008/977/JI des Rates, ABl. L 2016/119, 89.

¹² Siehe dazu ErläutRV 65 BlgNR 26. GP 62.

¹³ Art. 1 Abs. 1 DSGVO: „Diese Verordnung enthält Vorschriften zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten (...)“.

Grundrecht auf Datenschutz gemäß § 1 DSG auf natürliche Personen eingeschränkt sein.¹⁴

1.2. Öffnungsklauseln

Die DSGVO ist eine EU-Verordnung und damit unmittelbar geltendes, gegenüber nationalstaatlichen Normen vorrangig anzuwendendes Recht. Allerdings sind nicht alle ihrer Regelungen aus sich heraus vollzugsfähig.¹⁵ Insofern hat die Verordnung den Charakter einer umsetzungsbedürftigen EU-Richtlinie. Das trifft zB auf die Art. 51 ff. zu, die die Einrichtung einer unabhängigen Aufsichtsbehörde betreffen. Diese Bestimmungen wurden in Österreich durch das Datenschutz-Anpassungsgesetz 2018 in §§ 18 bis 23 DSG umgesetzt.

Überdies enthält die DSGVO zahlreiche Regelungsspielräume (sogenannte „Öffnungsklauseln“), die entweder als Konkretisierungsermächtigungen oder als Einschränkungsmöglichkeiten ausgestaltet sind und fakultativ von den Mitgliedstaaten genutzt werden können. Die DSGVO wird daher auch als „hinkende Verordnung“ bezeichnet.¹⁶ Die den Mitgliedstaaten eingeräumten Spielräume gehen selbstverständlich zu Lasten einer unionsweiten Harmonisierung des Datenschutzrechts.¹⁷

Beispielsweise erlaubt die wichtigste Öffnungsklausel (Art. 23 DSGVO), unter bestimmten Voraussetzungen eine Beschränkung der Betroffenenrechte gemäß den Art. 12 bis 22 DSGVO vorzunehmen.

Der überwiegende Teil der Öffnungsklauseln fällt nicht in den Bereich der allgemeinen Angelegenheiten des Datenschutzes, weshalb eine Ausübung im DSG weitgehend unterblieben ist. Die Nutzung der Regelungsspielräume ist somit in Österreich materienspezifisch erfolgt. Damit unterscheidet sich die Umsetzung in Österreich von jener in Deutschland, wo die Öffnungsklauseln der DSGVO in das Bundesdatenschutzgesetz eingeflossen sind.¹⁸ Da das

¹⁴ Begründung zum Abänderungsantrag zum Datenschutz-Deregulierungsgesetz 2018, AA-10 vom 20.4.2018. Das in Österreich seit dem DSG 2000 bestehende Grundrecht auf Datenschutz hat auch juristische Personen umfasst (*Dohr/Pollirer/Weiss/Knyrim*, DSG², § 4 Anm. 4 [Stand 26.11.2015]; *Mayer-Schönberger/Brandl/Kristoferitsch*, Datenschutzgesetz³ [2014], 20; *Jahnel*, Handbuch Datenschutzrecht [2010], Tz. 2/5).

¹⁵ *Krumm*, Grundfragen des steuerlichen Datenverarbeitungsrechts, DB 38/2017, 2182 (2187).

¹⁶ *Stingl*, „Smart Cars und der Datenschutz“. Datenschleuder oder sinnvolle Datenverwendung?, in *Jahnel* (Hrsg.), Jahrbuch Datenschutzrecht 2016, 163 (174); *Schmidl*, Aufgaben und Befugnisse der Aufsichtsbehörden sowie Rechtsschutzmöglichkeiten nach der DSGVO, ÖBA 1/2017, 27; *Brodil*, Arbeitnehmerdatenschutz und Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO), ecollex 6/2018, 486.

¹⁷ Siehe dazu *Peuker* in *Sydow* (Hrsg.), Europäische Datenschutzgrundverordnung - Handkommentar (2017), Art. 23 Tz. 1 - 9; *Kotschy*, Vom DSG 2000 zur DS-GVO: Datenschutz im Wandel, jusIT 6/2017, 233.

¹⁸ §§ 32 bis 37 des Bundesdatenschutzgesetzes - BDSG, dBGBI. I 2017 S 2097.

BDSG aber nicht auf das deutsche Abgabenverfahren anwendbar ist, enthält die AO zusätzlich entsprechende Bestimmungen.¹⁹

Die für das Abgaben- und Beschwerdeverfahren nach der BAO maßgeblichen datenschutzrechtlichen Bestimmungen ergeben sich daher nicht nur aus der DSGVO und dem DSG, sondern auch aus der BAO, der AbgEO und dem BFGG. Für das Verständnis der nationalen Sonderregelungen ist die Kenntnis der unionsrechtlichen Vorgaben unumgänglich. Die unterschiedlichen Rechtsmaterien und deren Zusammenspiel können den Rechtsanwender vor durchaus herausfordernde Aufgaben stellen.²⁰

1.3. Grundlegende Begriffsbestimmungen

In Art. 4 DSGVO sind die Begriffsbestimmungen normiert. Zum besseren Verständnis werden im Folgenden die grundlegenden Begriffsbestimmungen angeführt:

- „personenbezogene Daten“: alle Informationen, die sich auf eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person (im Folgenden „betroffene Person“) beziehen;
- „Verarbeitung“: jeder mit oder ohne Hilfe automatisierter Verfahren ausgeführte Vorgang oder jede solche Vorgangsreihe im Zusammenhang mit personenbezogenen Daten (zB das Erheben, das Ordnen, die Speicherung, die Veränderung, das Abfragen, die Verwendung, die Offenlegung, das Löschen, etc.)
- „Verantwortlicher“: die natürliche oder juristische Person, Behörde, Einrichtung oder andere Stelle, die allein oder gemeinsam mit anderen über die Zwecke und Mittel der Verarbeitung von personenbezogenen Daten entscheidet.

2. Datenschutzrechtliche Sonderregelungen der BAO

2.1. Einleitung

Mit dem Materien-Datenschutz-Anpassungsgesetz 2018, BGBl. I 2018/32, erfolgte eine Novellierung der BAO, um die spezifischen Bedürfnisse des Abgaben- und Beschwerdeverfahrens mit den (allgemeinen) Zielsetzungen der

¹⁹ §§ 32a bis 32f der Abgabenordnung - AO, BStBl. I 2017, 1208.

²⁰ Vgl. dazu aus deutscher Sicht *Myßen/Kraus*, Steuerliches Datenschutzrecht: Verfahrensrechtsanpassung an die Datenschutz-Grundverordnung, DB 33/2017, 1860; *Baum*, Datenschutz im Steuerverwaltungsverfahren ab dem 25.5.2018 (Teil I), NWB 41/2017, 3143.

DSGVO und des DSG in Einklang zu bringen.²¹ Der Schwerpunkt der Novelle liegt zum einen auf der Sicherstellung der Rechtmäßigkeit der Datenverarbeitung, zum anderen auf der Ausübung der Öffnungsklausel des Art. 23 DSGVO. Im Übrigen wurden Begriffs- und Verweisanpassungen vorgenommen.

2.2. Anwendungsreichweite

Infolge des breiten Anwendungsbereichs der BAO sind deren datenschutzrechtliche Sonderbestimmungen nicht nur von Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden im Abgabenverfahren, sondern beispielsweise auch von den Verwaltungsgerichten nach Maßgabe des § 2a BAO oder von Abgabenbehörden des Bundes im Monopolverfahren nach Maßgabe des § 2 lit. b BAO anzuwenden. Zudem gelten gemäß § 48h BAO die wesentlichen datenschutzrechtlichen Sondernormen auch für andere Verantwortliche als Abgabenbehörden, soweit ihnen abgabenrechtliche Aufgaben übertragen wurden (zB Arbeitgeber iZm. dem Abzug der Lohnsteuer, Banken iZm. dem Abzug der Kapitalertragsteuer, Abzugsverpflichtete in den Fällen des § 99 Abs. 1 EStG 1988, Abzugsverpflichtete iZm. der Einräumung von Leitungsrechten gemäß § 107 EStG 1988, Parteienvertreter iZm. der Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer oder der Grunderwerbsteuer).²²

2.3. Rechtsgrundlagen für die Datenverarbeitung

2.3.1. Anforderungen nach der DSGVO

Nach der DSGVO ist die Verarbeitung von personenbezogenen Daten nur dann zulässig, wenn einer der in Art. 6 Abs. 1 DSGVO taxativ angeführten Gründe vorliegt. Beispielsweise ist die Verarbeitung zulässig, wenn die betroffene Person eingewilligt hat (Art. 6 Abs. 1 lit. a DSGVO) oder wenn sie zur Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung des Verantwortlichen erforderlich ist (Art. 6 Abs. 1 lit. c DSGVO). Für die behördliche Tätigkeit stellt wohl Art. 6 Abs. 1 lit. e DSGVO die wichtigste Verarbeitungsermächtigung dar. Demnach ist die Verarbeitung zulässig, wenn sie für die Wahrnehmung einer Aufgabe erforderlich ist, die im öffentlichen Interesse liegt oder in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt, die dem Verantwortlichen übertragen wurde. Für solche Verarbeitungen braucht es gemäß Art. 6 Abs. 3 DSGVO eine Rechtsgrundlage. Diese Rechtsgrundlage muss nicht unbedingt

²¹ Das 2. Materien-Datenschutz-Anpassungsgesetz 2018, BGBl. I 2018/37, enthält keine für das Abgabenverfahren relevanten Änderungen.

²² Siehe auch ErläutRV 65 BlgNR 25. GP 60.

in Gesetzesform vorliegen. Sie sollte jedoch klar und präzise und ihre Anwendung für die Rechtsunterworfenen vorhersehbar sein.²³ Folglich können nicht nur Gesetze, sondern auch Verordnungen taugliche Verarbeitungsrechtsgrundlagen enthalten.

Art. 6 Abs. 3 zweiter Satz DSGVO stellt für Verarbeitungen gemäß Art. 6 Abs. 1 lit. c und e inhaltliche Anforderungen an die Rechtsgrundlagen:

„Der Zweck der Verarbeitung muss in dieser Rechtsgrundlage festgelegt oder hinsichtlich der Verarbeitung gemäß Absatz 1 Buchstabe e für die Erfüllung einer Aufgabe erforderlich sein, die im öffentlichen Interesse liegt oder in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt, die dem Verantwortlichen übertragen wurde.“

Die zweite Variante des Art. 6 Abs. 3 zweiter Satz DSGVO sagt aus, dass bei Verarbeitungen gemäß Art. 6 Abs. 1 lit. e DSGVO - im Unterschied zu Verarbeitungen gemäß Art. 6 Abs. 1 lit. c DSGVO - das Erfordernis der Zweckangabe in der Rechtsgrundlage entfällt, wenn der Zweck der Verarbeitung für die Erfüllung einer Aufgabe erforderlich ist, die im öffentlichen Interesse liegt oder in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt. Dieser Regelung wird der Gedanke zugrunde liegen, dass sich der Verarbeitungszweck bereits aus der öffentlichen Aufgabe ableiten lässt und daher eine gesonderte Zweckangabe nicht weiter erforderlich ist. Dies wird wiederum eine ausreichende gesetzliche Determinierung der öffentlichen Aufgaben zur Voraussetzung haben.²⁴

Einen Sonderfall stellt die Datenverarbeitung zu einem anderen als dem ursprünglichen Erhebungszweck dar („Weiterverarbeitung“). Auch die Weiterverarbeitung muss in erster Linie gemäß Art. 6 Abs. 1 DSGVO rechtmäßig sein - andernfalls würde bereits auf dieser Ebene eine Unzulässigkeit der Verarbeitung vorliegen.²⁵ Die Rechtsgrundlage für die ursprüngliche Verarbeitung kann auch eine geeignete Rechtsgrundlage für die Weiterverarbeitung darstellen.²⁶ Beabsichtigt der Verantwortliche eine Weiterverarbeitung vorzunehmen, hat er eine Vereinbarkeitsprüfung gemäß Art. 6 Abs. 4 DSGVO durchzuführen, es sei denn, die Weiterverarbeitung beruht auf einer Einwilligung oder einer besonderen Rechtsvorschrift iSd. Art. 6 Abs. 4 DSGVO.²⁷

²³ ErwGr. 41 DSGVO.

²⁴ Siehe *Buchner/Petri* in *Kühling/Buchner* (Hrsg.), *Datenschutz-Grundverordnung - Kommentar* (2017), Art. 6 Rz. 121.

²⁵ Vgl. *Reimer* in *Sydow* (Hrsg.), *Europäische Datenschutzgrundverordnung - Handkommentar* (2017), Art. 6 Rz. 69.

²⁶ Vgl. ErwGr. 50 DSGVO.

²⁷ Art. 6 Abs. 4 DSGVO: „(...) *Rechtsvorschrift der Union oder der Mitgliedstaaten, die in einer demokratischen Gesellschaft eine notwendige und verhältnismäßige Maßnahme zum Schutz der in Art. 23 Abs. 1 genannten Ziele darstellt* (...)“

2.3.2. Rechtsgrundlagen für die Verarbeitung personenbezogener Daten im Abgabenverfahren

Gemäß Art. 18 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Somit gebietet schon das verfassungsrechtliche Legalitätsprinzip, dass die hoheitliche Tätigkeit durch Abgabenbehörden auf rechtlichen Grundlagen basiert. Die Zulässigkeit der Verarbeitung personenbezogener Daten im Rahmen der Abgabenerhebung lässt sich daher bereits auf die bestehenden rechtlichen Grundlagen zurückführen. Unter Abgabenerhebung gemäß § 49 Abs. 2 BAO sind alle der Durchführung der Abgabenvorschriften dienenden abgabenbehördlichen Maßnahmen zu verstehen. Neben der BAO selbst bilden vor allem sämtliche Abgaben iSd. § 3 Abs. 1 BAO regelnden oder sichernden Vorschriften die Grundlage für die Rechtmäßigkeit der alltäglichen Datenverarbeitung durch Abgabenbehörden (zB §§ 114 ff. BAO, § 158 Abs. 4 BAO, §§ 39 ff. EStG 1988, § 27 Abs. 6 UStG 1994, § 3 GMSG, § 8 Abs. 2 VersStG, etc.).

Zusätzlich zu diesen bereits vorhandenen spezifischen Rechtsgrundlagen für die Datenverarbeitung wurde mit § 48d Abs. 1 BAO eine (generelle) Rechtsgrundlage bzw. Anordnung für Abgabenbehörden zur Verarbeitung personenbezogener Daten geschaffen, um allfällige Lücken in den Materiengesetzen zu schließen. Demnach ist die Verarbeitung personenbezogener Daten durch Abgabenbehörden immer dann zulässig, wenn sie für Zwecke der Abgabenerhebung oder sonst zur Aufgabenerfüllung oder in Ausübung von öffentlicher Gewalt erforderlich ist. § 48d BAO löst in der Funktion der generellen Ermächtigungsnorm die Regelung des § 114 Abs. 4 BAO in der Fassung BGBl. I 2017/40, ab, deren Anwendungsbereich nicht weit genug ausgestaltet war. Liegt nicht ohnehin eine spezifische Rechtsgrundlage bzw. eine besondere Rechtsvorschrift iSd. Art. 6 Abs. 4 DSGVO vor, kann § 48d Abs. 1 BAO als Rechtsgrundlage für eine Weiterverarbeitung herangezogen werden.²⁸

§ 48d Abs. 2 BAO regelt in allgemeiner Form die Zulässigkeit der Verarbeitung von besonderen Kategorien von personenbezogenen Daten im Sinne des Art. 9 Abs. 1 DSGVO (zB personenbezogene Daten, aus denen die Gewerkschaftszugehörigkeit oder die religiöse oder weltanschauliche Überzeugung hervorgeht, Gesundheitsdaten etc.). Für die Zulässigkeit der Verarbeitung solcher Daten bedarf es neben den Voraussetzungen des § 48d Abs. 1 BAO zusätzlich auch eines erheblichen öffentlichen Interesses im Sinne des Art. 9 Abs. 2 lit. g DSGVO. Damit soll etwa die Zulässigkeit der Datenverarbeitung im Rahmen der abgabenrechtlichen Berücksichtigung von Beiträgen für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden gemäß § 16

²⁸ Vgl. ErläutRV 65 BlgNR 25. GP 55 f.

Abs. 1 Z 3 lit. b bzw. § 62 Z 3 EStG 1988, Beiträgen an Kirchen und Religionsgesellschaften gemäß § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 oder Kosten einer Krankheit gemäß § 34 EStG 1988 sichergestellt werden. Die Berücksichtigung dieser Aufwendungen ist zur rechtsrichtigen und gleichmäßigen Besteuerung zwingend erforderlich, womit ein „erhebliches öffentliches Interesse“ im Sinn des Art. 9 Abs. 2 lit. g DSGVO vorliegt.²⁹ Im Übrigen kann die Rechtmäßigkeit der Verarbeitung von besonderen Kategorien von personenbezogenen Daten zB auch auf einer ausdrücklichen Einwilligung der betroffenen Person beruhen (Art. 9 Abs. 2 lit. a DSGVO). Die Einwilligung muss sich explizit auf die Verarbeitung der besonderen Kategorien der personenbezogenen Daten beziehen.³⁰ Die bloße Unterfertigung eines Erklärungsformulars wäre somit nicht ausreichend.

Mit der Novellierung des § 114 Abs. 4 BAO wurde eine spezifische Rechtsgrundlage für die Verarbeitung von personenbezogenen Daten durch Abgabenbehörden für Zwecke des automationsunterstützten Risikomanagements und der Betrugsbekämpfung geschaffen. Die Verarbeitung ist in diesen Fällen zulässig, soweit sie nach dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zur Aufgabenerfüllung geeignet, erforderlich und angemessen ist.

2.4. Art. 23 DSGVO - Ausübung der Öffnungsklausel in der BAO

2.4.1. Rahmenbedingungen

Wie bereits oben unter 1.2. ausgeführt wurde, enthält die DSGVO für bestimmte Bereiche Öffnungsklauseln, die den Mitgliedstaaten die Erlassung von nationalen Sonderregelungen ermöglichen. Als wichtige Öffnungsklausel erlaubt Art. 23 DSGVO insbesondere die Beschränkung der Rechte und Pflichten gemäß den Art. 12 bis 22 DSGVO (zB Auskunftsrecht, Recht auf Löschung, Recht auf Berichtigung etc.).

Eine solche Beschränkung ist allerdings nur zulässig, sofern sie den Wesensgehalt der Grundrechte und Grundfreiheiten achtet und in einer demokratischen Gesellschaft eine notwendige und verhältnismäßige Maßnahme darstellt, die eines der in Art. 23 Abs. 1 lit. a bis j DSGVO angeführten Ziele sicherstellt. Zu diesen Zielen gehören neben der nationalen und öffentlichen Sicherheit (lit. a und c), und der Landesverteidigung (lit. b) beispielsweise auch der Schutz sonstiger wichtiger Ziele des allgemeinen öffentlichen Interesses, wie insbesondere eines wichtigen wirtschaftlichen

²⁹ Siehe ErläutRV 65 BlgNR 25. GP 56.

³⁰ Weichert in *Kühling/Buchner* (Hrsg.), *Datenschutz-Grundverordnung - Kommentar* (2017), Art. 9 Rz. 47; siehe auch *Heberlein in Ehmann/Selmayr* (Hrsg.), *Datenschutz-Grundverordnung - Kommentar* (2017), Art. 6 Rz. 37.

oder finanziellen Interesses der Union oder eines Mitgliedstaats, etwa im Währungs-, Haushalts- und Steuerbereich (lit. e).

Mit der Änderung der BAO durch das Materien-Datenschutz-Anpassungsgesetz 2018 wurde der Regelungsspielraum der Öffnungsklausel des Art. 23 DSGVO genützt: In den §§ 48e bis 48g BAO wurden abgabenverfahrensspezifische Sonderregelungen geschaffen, die bestimmte von der DSGVO eigentlich vorgesehene Rechte bzw. Pflichten beschränken.

2.4.2. § 48e BAO - Sonderregelung zur Informationspflicht (Art. 13 und 14 DSGVO)

Die Pflicht zur Information der betroffenen Person durch den Verantwortlichen ist in Art. 13 und 14 DSGVO geregelt. Demnach hat der Verantwortliche der betroffenen Person bestimmte Informationen zu erteilen (wie etwa seine Kontaktdaten, die Verarbeitungszwecke, die Empfänger der Daten etc.), wenn die Daten bei der betroffenen Person erhoben werden (Art. 13 Abs. 1 und 2 DSGVO), die Daten bei einer anderen Person erhoben werden (Art. 14 Abs. 1 und 2 DSGVO) oder eine Weiterverarbeitung beabsichtigt ist (Art. 13 Abs. 3 und Art. 14 Abs. 4 DSGVO). Die Informationserteilung kann auch über eine Website erfolgen, soweit die Informationen für die Öffentlichkeit bestimmt sind.³¹

Die DSGVO selbst enthält bestimmte Ausnahmen von der Informationspflicht. Beispielsweise entfällt die Informationserteilung, wenn die betroffene Person bereits über die Informationen verfügt (Art. 13 Abs. 4 und Art. 14 Abs. 5 lit. a DSGVO). Zudem kann bei Erhebungen, die nicht bei der betroffenen Person erfolgen, die Information unterbleiben, wenn die Erlangung oder Offenlegung auf einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung beruht, die geeignete Schutzmaßnahmen zugunsten der Interessen der betroffenen Person vorsieht (Art. 14 Abs. 5 lit. c DSGVO).

In einem ersten Schritt hat das Organ der Abgabenbehörde zu prüfen, ob die Informationspflicht auf Grund der DSGVO-Ausnahmen entfallen kann. Nur wenn kein Ausnahmetatbestand der DSGVO erfüllt ist, haben Abgabenbehörden als Verantwortliche in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob die Information gemäß § 48e BAO nicht zu erteilen ist. § 48e betrifft nur die Fälle der Informationspflicht bei Weiterverarbeitung (Art. 13 Abs. 3 und Art. 14 Abs. 4 DSGVO) und bei Erhebung der Daten nicht bei der betroffenen Person (Art. 14 Abs. 1 und 2 DSGVO). Die Informationspflicht bei Erhebung der Daten bei der betroffenen Person (Art. 13 Abs. 1 und 2 DSGVO) wird hingegen nicht zusätzlich beschränkt.

³¹ Siehe ErwGr. 58 DSGVO; <https://www.bmf.gv.at/services/datenschutz.html>.

Gemäß § 48e entfällt die Pflicht zur Informationserteilung insbesondere, wenn

- die ordnungsgemäße Erfüllung der Aufgaben der Abgabenbehörde gefährdet würde und das Interesse an der Nichterteilung der Information die Interessen der betroffenen Person überwiegt;
- die öffentliche Sicherheit oder Ordnung gefährdet würde;
- im Falle bestimmter Offenbarungen (zB zur Durchführung eines Abgaben- oder Finanzstrafverfahrens oder auf Grund einer gesetzlichen Verpflichtung) der Offenbarungszweck vereitelt oder wesentlich beeinträchtigt würde;
- gesetzliche Verpflichtungen zur Verschwiegenheit verletzt würden (zB abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht gemäß § 48a BAO).

Gemäß § 48e Abs. 2 BAO ist bei Wegfall des Grundes für die Nichterteilung der Information die Erteilung der Information ohne unnötigen Aufschub nachzuholen, sofern dies nicht unmöglich oder mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden ist. Mit § 48e Abs. 2 BAO wird den Vorgaben des Art. 23 Abs. 1 DSGVO an Beschränkungsmaßnahmen entsprochen. Diese haben notwendig und verhältnismäßig zu sein. Bei Wegfall der Hinderungsgründe für die Informationserteilung wäre eine Fortsetzung der Nichterteilung der Information weder notwendig noch verhältnismäßig, es sei denn Unmöglichkeit oder ein unverhältnismäßiger Aufwand stehen entgegen.³²

2.4.3. § 48f BAO - Sonderregelung zum Auskunftsrecht (Art. 15 DSGVO)

Das Auskunftsrecht der betroffenen Person ist in Art. 15 DSGVO geregelt.

- In einem ersten Schritt hat die betroffene Person gemäß Art. 15 Abs. 1 erster Halbsatz DSGVO das Recht, vom Verantwortlichen eine Bestätigung darüber zu verlangen, ob personenbezogene Daten, die sie betreffen, verarbeitet werden.
- Ist dies der Fall, steht der betroffenen Person erst in einem zweiten Schritt das Recht auf Auskunft über diese personenbezogenen Daten gemäß Art. 15 Abs. 1 zweiter Halbsatz DSGVO zu.
- In einem dritten Schritt verpflichtet Art. 15 Abs. 3 DSGVO den Verantwortlichen, der betroffenen Person eine Kopie der personenbezogenen Daten zur Verfügung zu stellen. Das Recht auf Erhalt einer Kopie stellt eine Erweiterung im Vergleich zum Auskunftsrecht nach dem DSG 2000 dar.³³

³² Vgl. ErläutRV 65 BlgNR 25. GP 58.

³³ Siehe dazu ausführlicher *Haidinger*, Geltendmachung der Betroffenenrechte und das Auskunftsrecht nach der EU-Datenschutz-Grundverordnung, *Dako* 2016/73.

Mit § 48f BAO soll das umfangreiche Auskunftsrecht der DSGVO mit den Konzepten des Abgabenverfahrensrechts in Einklang gebracht werden. Damit soll eine Umgehung der bestehenden Beschränkungen der Akteneinsicht durch das Auskunftsrecht verhindert werden.³⁴ Auch die mit dem Datenschutz-Deregulierungs-Gesetz 2018, BGBl. I 2018/24, in § 4 Abs. 5 und 6 DSG vorgenommenen allgemeinen Beschränkungen des Auskunftsrechts sind grundsätzlich zu beachten, soweit sie über die Beschränkungen des § 48f BAO hinausgehen. Angesichts der spezifischen Beschränkungen des § 48f BAO ist von einer geringen praktischen Relevanz des § 4 Abs. 5 und 6 DSG im Abgabenverfahren auszugehen.

Bei Anwendung der Beschränkungsnorm des § 48f BAO gilt es zunächst zu klären, ob die personenbezogenen Daten in einem Akt iSd. § 90 BAO enthalten sind. Ist dies der Fall besteht gemäß § 48f Abs. 2 BAO für die betroffene Person das Recht auf Auskunft gemäß Art. 15 DSGVO ausschließlich nach Maßgabe des § 90 BAO. Auch das Verfahren ist nach den Regelungen der BAO durchzuführen.³⁵ Eine inhaltsgleiche Beschränkung wurde auch in § 25 Abs. 3 AbgEO positioniert. Für personenbezogene Daten, die in einem das Vollstreckungsverfahren betreffenden Akt enthalten sind, besteht das Recht auf Auskunft gemäß Art. 15 DSGVO ausschließlich nach Maßgabe des § 25 Abs. 1 AbgEO.

Sind die personenbezogenen Daten nicht in einem Akt enthalten, ist die Auskunft gemäß § 48f Abs. 1 Z 1 BAO nicht zu erteilen, soweit Gründe vorliegen, die gemäß § 48e Abs. 1 Z 1 bis 6 BAO eine Ausnahme von der Informationspflicht bewirken.

Gemäß § 48f Abs. 3 BAO hat die betroffene Person am Auskunftsverfahren mitzuwirken. Insbesondere wenn der Verantwortliche eine Vielzahl an personenbezogenen Daten über die betroffene Person verarbeitet, hat diese ihr Begehren zweckdienlich zu präzisieren.³⁶ Die Verweigerung der Mitwirkungspflicht hat gemäß § 48f Abs. 1 Z 2 BAO die Versagung der Auskunft zur Folge.³⁷

2.4.4. § 48g BAO - Sonderregelung zur Berichtigung (Art. 5 und 16 DSGVO)

Die DSGVO normiert in Art. 5 Abs. 1 lit. d DSGVO als Grundsatz für die Verarbeitung die Pflicht, personenbezogene Daten richtig und aktuell zu halten. Im Gegenzug räumt Art. 16 DSGVO der betroffenen Person das Recht

³⁴ ErläutRV 65 BlgNR 25. GP, S 58 f.

³⁵ Vgl. die Regelung des § 26 Abs. 8 DSG 2000.

³⁶ Siehe ErwGr. 63 DSGVO.

³⁷ Vgl. die Regelung des § 26 Abs. 3 DSG 2000.

ein, vom Verantwortlichen unverzüglich die Berichtigung sie betreffender unrichtiger personenbezogener Daten zu verlangen. Die DSGVO selbst enthält keine Einschränkungen des Berichtigungsrechts bzw. der Berichtigungspflicht. Dies kann gerade im Hinblick auf die Rechtssicherheit und Rechtsbeständigkeit im Rahmen von Verwaltungsverfahren problematisch sein.

Aus diesem Grund sieht § 48g BAO mit dem Ziel der Wahrung der Rechtssicherheit und Rechtsbeständigkeit Beschränkungen des Berichtigungsrechts bzw. der Berichtigungspflicht vor.

Soweit Daten betroffen sind, die in einem Bescheid, einem Beschluss, einem Erkenntnis oder in einer Selbstberechnung enthalten sind, sind gemäß § 48g Abs. 1 BAO für Berichtigungen, Aktualisierungen oder Vervollständigungen von Daten ausschließlich die einschlägigen Regelungen der BAO bzw. anderer Abgabenvorschriften maßgeblich. Damit wird im Ergebnis eine Berichtigung nach den Vorschriften der DSGVO für Erledigungen, die der Rechtskraft fähig sind, sowie für Selbstberechnungen ausgeschlossen und gleichzeitig an den bestehenden verfahrensrechtlichen Regelungen festgehalten. Soll beispielsweise in einem Abgabenbescheid die Höhe der vorgeschriebenen Abgabe berichtigt werden, kann dies wie bisher etwa im Wege einer Beschwerdeentscheidung bzw. eines Erkenntnisses oder mittels Maßnahmen gemäß § 293 ff. BAO erfolgen. Die Unrichtigkeit von Selbstberechnungen kann durch Festsetzungsbescheide gemäß § 201 BAO beseitigt werden.

Für Fälle, die nicht von § 48g Abs. 1 BAO erfasst sind, wird in § 48g Abs. 2 BAO im Wesentlichen festgelegt, dass Berichtigungen nicht direkt, sondern mittels ergänzendem Vermerk zu erfolgen haben, soweit nachträgliche (Direkt)berichtigungen mit dem Dokumentationszweck unvereinbar wären. Bestehende spezifische Berichtigungsbestimmungen gehen vor. Beispielsweise können unrichtige personenbezogene Daten, die Eingang in eine Niederschrift gefunden haben, aus Dokumentationsgründen nur nach Maßgabe des § 87 Abs. 5 BAO berichtigt werden. Unrichtigkeiten einer Einkommensteuererklärung sind von der Abgabenbehörde mittels Abgabenbescheid und nicht auf andere Weise zu berichtigen.

§ 48g Abs. 3 BAO sieht eine Beschränkung des Rechts auf Einschränkung der Verarbeitung gemäß Art. 18 Abs. 1 lit. a DSGVO vor. Die Beschränkung betrifft nur Fälle, in denen sich weder die Richtigkeit noch die Unrichtigkeit der personenbezogenen Daten feststellen lässt („non liquet“). Damit soll die

allfällige Möglichkeit einer dauerhaften Einschränkung der Verarbeitung in non liquet-Fällen unterbunden werden.³⁸

3. Datenschutzbeschwerde vor dem Bundesfinanzgericht

3.1. Ausgangslage

Die Anwendbarkeit der DSGVO erstreckt sich grundsätzlich auch auf die justizielle Tätigkeit der Gerichte, wobei die Strafgerichtsbarkeit ausgenommen ist. Durch die mit BGBl. I 2018/22 erfolgte Novellierung des B-VG, wurde in Art. 130 Abs. 2a B-VG ein spezifisches datenschutzrechtliches Beschwerderecht vor Verwaltungsgerichten auf Verfassungsebene eingeführt. Das Beschwerderecht betrifft nur behauptete Verletzungen von Rechten nach der DSGVO, die vom Verwaltungsgericht in Ausübung seiner gerichtlichen Zuständigkeiten (nicht der Justizverwaltung)³⁹ erfolgt sind. Für das Bundesfinanzgericht erfolgte die einfachgesetzliche Einrichtung dieses Beschwerderechts im Wege einer Änderung des BFGG mit dem Jahressteuergesetz 2018, BGBl. I 2018/62.

Zudem wurde in § 24 Abs. 1 letzter Satz BFGG für Datenverarbeitungen des Bundesfinanzgerichtes, die im Anwendungsbereich der DSGVO liegen und in Ausübung der gerichtlichen Zuständigkeiten erfolgen, die sinngemäße Anwendbarkeit der Bestimmungen der §§ 48d bis 48i BAO auch für Fälle angeordnet, in denen vom Bundesfinanzgericht eigentlich ein anderes Verfahrensrecht als die BAO anzuwenden ist (zB Anwendbarkeit des Verwaltungsgerichtsverfahrensgesetzes gemäß § 24 Abs. 1 vorletzter Satz BFGG bei Maßnahmenbeschwerden gegen Amtshandlungen von Abgabenbehörden des Bundes, die keine Abgabenangelegenheiten betreffen, wie etwa Maßnahmen nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz, dem Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz oder dem Glücksspielgesetz). Mit BGBl. I 2018/22 wurde auch ein spezifisches Beschwerderecht gegen Verletzungen von Rechten gemäß der DSGVO durch den Verfassungs- oder Verwaltungsgerichtshof eingerichtet.⁴⁰

3.2. Datenschutzbeschwerde

Das datenschutzrechtliche Beschwerderecht vor dem Bundesfinanzgericht ist im neu geschaffenen § 24a BFGG normiert: Wer sich durch das

³⁸ Siehe auch *Kamann/Braun* in *Ehmann/Selmayr* (Hrsg.), *Datenschutz-Grundverordnung - Kommentar* (2017), Art. 16 Rz. 22 sowie *Reimer* in *Sydow* (Hrsg.), *Europäische Datenschutzgrundverordnung - Handkommentar* (2017), Art. 18 Rz. 12.

³⁹ Siehe AB 100 BlgNR 26. GP 2.

⁴⁰ Siehe Art. 133 Abs. 2a B-VG, § 76a VwGG, § 88b VfGG.

Bundesfinanzgericht in Ausübung seiner gerichtlichen Zuständigkeiten in seinen Rechten gemäß der DSGVO verletzt erachtet, kann eine Datenschutzbeschwerde erheben und die Feststellung dieser Verletzung begehren. Über die Datenschutzbeschwerde entscheidet ein aus drei Richtern/Richterinnen bestehender Senat des Bundesfinanzgerichtes.

§ 24a Abs. 2 BFGG normiert inhaltliche Vorgaben an die Datenschutzbeschwerde. Diese decken sich mit jenen, die gemäß § 24 Abs. 2 DSG an die Beschwerde bei der Datenschutzbehörde gestellt werden.

In § 24a Abs. 3 BFGG wird der Anspruch auf Behandlung der Beschwerde doppelt befristet. Als relative Frist ist vorgesehen, dass der Anspruch auf Behandlung der Beschwerde erlischt, wenn der Einschreiter sie nicht binnen eines Jahres ab Kenntnis von dem beschwerenden Ereignis einbringt. Die absolute Frist liegt bei drei Jahren ab dem Zeitpunkt, zu dem das Ereignis behaupteter Maßen stattgefunden hat. Die Befristung hat § 24 Abs. 4 DSG zum Vorbild.

Gegen Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes über Datenschutzbeschwerden steht dem Beschwerdeführer die Möglichkeit offen, Revision an den Verwaltungsgerichtshof bzw. Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof zu erheben.